

Rasyonel Vergi Sisteminin Ölçülebilirliğine Yönelik Endeks Çalışması: Geçiş Ekonomileri Örneği¹

Mustafa Alpin GÜLŞEN (<https://orcid.org/0000-0002-2860-4469>), Alanya Alaaddin Keykubat University, Turkey; alpin.gulsen@alanya.edu.tr

Mustafa YILDIRAN (<https://orcid.org/0000-0002-1450-781X>), Akdeniz University, Turkey; mustafayildiran@akdeniz.edu.tr

Index Study on Measurability of Rational Tax System: Example of Transition Economies²

Abstract

To reach their fiscal targets, countries must establish a rational tax system. The historical heritage of the transition economies and the initial conditions were determined as a sample because they were similar, 31 countries. An equally weighted rational tax system index was developed using the data for the period 2000-2018. In addition, the index results were evaluated together with the fiscal, legal, and historical dynamics of the transition economies. According to the findings, Estonia, Kosovo, and Slovenia are in the first place among the countries that can establish this system, while Uzbekistan, Belarus, and Turkmenistan are in the last place.

Keywords : Rational Tax system, Tax Policies, Transition Economies, Index.

JEL Classification Codes : H20, P10, P20.

Öz

Ülkelerin maliye politikası hedeflerine ulaşabilmesi için önemli bir koşul rasyonel vergi sisteminin kurulmasıdır. Rasyonel vergi sistemi tesisinin incelenmesinde tarihsel mirası ve başlangıç koşullarının benzer olması nedeniyle geçiş ekonomileri önemli bir örnektir. Çalışmada, otuz bir geçiş ekonomisinde rasyonel vergi sisteminin uygulanabilirliğinin tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Bu tespitin yapılmasında 2000-2018 dönemine ait veriler kullanılarak eşit ağırlıklandırılmış rasyonel vergi sistemi endeksi geliştirilmiş ve endeks sonuçları geçiş ekonomilerinin mali, hukuki ve tarihsel dinamikleriyle birlikte değerlendirilmiştir. Bulgulara göre bu sistemi kurabilen ülkeler arasında ilk sırada Estonya, Kosova ve Slovenya yer alırken son sırada Özbekistan, Belarus ve Türkmenistan bulunmaktadır.

Anahtar Sözcükler : Rasyonel Vergi sistemi, Vergi Politikaları, Geçiş Ekonomileri, Endeks.

¹ Bu çalışma Prof.Dr. Mustafa Yıldırım'ın danışmanlığında tamamlanan Mustafa Alpin Gülşen'in "Geçiş Ekonomilerinde Rasyonel Vergi Sisteminin Uygulanabilirliği" isimli doktora tezinden üretilmiştir.

² This article is mainly based on the doctoral dissertation of Mustafa Alpin Gülşen, which Prof.Dr. Mustafa Yıldırım supervised.

1. Giriş

Maliye literatüründe vergilerin hangi kaynaktan alınacağı veya vergileme sisteminin nasıl olması gerektiği hususu sıklıkla tartışılmıştır. Bu konuda genellikle A. Smith'in ilkelerine yer verilmekte ve ardılları tarafından genişletilerek tartışılmaya devam etmektedir. Mevcut çalışmada, bu vergileme ilkeleri kabul edilmekle birlikte rasyonel bir vergi sisteminin ne olduğu hakkında birtakım tartışmalar ve çıkarımlar, geçiş ekonomileri örneğinde, yapılmaktadır.

1991 yılında merkezden planlanan iktisadi sistemden serbest piyasa sistemine geçmeyi tercih eden ülkelere geçiş ekonomisi denilmektedir. Bu ekonomilerin en belirgin özelliği, piyasa tecrübesi olmamasıdır. Dolayısıyla serbest piyasa sistemine uygun bir vergi sistemi deneyimleri de yoktur. Bu ekonomiler için vergi, geçiş sürecinin bir finansmanı olarak görülmektedir. Ekonomilerin 1991 yılından itibaren yaptıkları reformlar da kurulacak vergi sisteminin küresel piyasalara entegrasyon çabası olarak görülmektedir.

Literatürde geçiş ekonomilerinin kuramsal yapısı, Sovyetler Birliği'nin dağılmasının ardından önem kazanmıştır. Kuramsal kapsamı ise bu ülkelerin, merkezi planlı bir ekonomiden serbest piyasa ekonomisine geçiş sürecinde izledikleri politikalar ve sonuçlarının değerlendirilmesi oluşturmaktadır. Geçiş ekonomilerinin kuramsal kapsamını büyük ölçüde Avrupa İmar ve Kalkınma Bankası (EBRD - European Bank for Reconstruction and Development), Uluslararası Para Fonu (IMF - International Monetary Fund) ve Dünya Bankası (WB - World Bank) oluşturmaktadır.

Çalışmanın ilk bölümünde rasyonel vergi sisteminin kavramsal yapısı ile ölçütleri yer almaktadır. Ardından bu ölçütler vasıtasıyla rasyonel vergi sistemi endeksi geliştirilmiştir. Bu endeks, ülkeler arası kıyaslama ve sıralama yapmaya imkân tanımaktadır. Çalışmanın son bölümünde endeksin, küresel regülatörlerin göstergeleriyle ve literatürle kıyaslaması yapılmıştır. Çalışma, sonuç bölümüyle sonlandırılmıştır.

2. Rasyonel Vergi Sistemi Kavramı

Maliye disiplinin konusu, mali olaylar olup devletlerin ortaya çıkması kadar eski bir tarihe sahiptir. Bununla birlikte ilkel toplumlarda bile kendine özgü fonksiyonları yerine getirebilmek amacıyla mali kaynaklara ve araçlara ihtiyaçların olduğu şüphesizdir. İlkel toplumlarda mal ve hizmet şeklinde olan mali araçlar modern devletlerde nakit şeklini almıştır. Ancak kamusal gelir ve giderlerde para sadece bir araç olup esas amaç para ile karşılanan mal ve hizmetlerdir. Bu açıdan vergi politikaları daha çok hedeflenen harcamaların yapılması ve amaçların gerçekleştirilmesidir. Bir diğer ifadeyle vergi, gelir politikasının değil gider politikasının bir aracı olarak görülmüştür. Dolayısıyla ilk olarak vergi, iktisadi bir fiyat olarak değil *siyasi fiyat* olarak ortaya çıkmıştır (Dikmen, 1969: 3-6). Eğer vergi bir siyasi araç haline gelmişse ve hükümet de toplumsal reform yapmak için bu aracı keyfi kullanırsa sistemin tesisi negatif etkilenecektir. Zira verginin siyasi bir araç

olarak görülmesi, dönemin vergi politikalarını tesis edecek olan merkezi gücün siyasi görüşünü de göstermektedir (Laufenburger, 1961: 258, 374-5).

Bir ülkedeki vergilerin genel yapısına ise vergi sistemi denilmektedir. Bu kavramla, toplumun ihtiyaçlarını vatandaşlardan servet veya gelirlerine karşılık istenecek tek bir vergi ile karşılamaktan ziyade, birden çok olan vergiler bütünü anlaşılır. Bu çerçevede vergi sistemi, toplumun tarihsel muhakemesi, dönemin siyasi ve sosyal yapısı ile kamunun mali ihtiyaçlarının genişliğiyle belirlenir. Ancak birkaç verginin olması, beraberinde vergi sistemini getirmez: Rasyonel bir vergileme sisteminden bahsedilmesi için vergiler arasında mantıksal bir bağ olması ve vergilemeyle beklenen mali ve mali olmayan amaçların açık olarak anlaşılması ve tartışılması gerekir (Schmölders, 1953: 111-2). Dolayısıyla vergi sistemi, birden çok verginin dağınık ve birbiriyle uyumsuz şekilde oluşturulmamasını, kurumsal yapının ve vergilerin uyum içinde olmasını ifade eder. Böyle bir uyumun oluşması tarihsel süreçte olabileceği gibi teorik bir hedefe yönelme şeklinde de ortaya çıkabilir. Bu uyumun tarihsel süreçte oluşması durumunda tarihsel vergi sistemlerinden; *ad hoc* bir biçimde gerçekleşmesi durumunda ise rasyonel vergi sistemlerinden bahsedilir.

Rasyonel bir vergi sisteminin araştırılıp ortaya çıkarılması, vergilendirme şeklinin tespiti anlamına gelmektedir. Ancak bu, vergi oranlarının ayrı ayrı tespiti anlamına gelmemektedir. Bu kapsamda vergi oranlarının yüksekliği, devletin mali ihtiyacı ile mevcut duruma ve ulaşılmak istenen yeniden dağıtımın derecesine bağlıdır. Bu sebeple, vergi oranlarının mutlak yüksekliği ve dağılımı değil, birbiriyle olan genel bağlantıları önemlidir (Haller, 1974: 311-5). Dolayısıyla rasyonel vergi sistemi, mali sistemin ilmi, akli, açık ve net şekli ibaret olup yeni düzeni karşılamayan, dağınık ve verimi düşük vergilerden temizlenmiş olan vergi düzenini ifade eder. Vergilerin özellikle gelişmekte olan/geçiş sürecindeki ekonomilerde yatırımın başlıca finansman kaynağı olduğu kabul edildiğinde iktisadi kalkınma, enflasyona başvurmadan gerçekleştirilmek istendiğinde rasyonel ve verimli bir mali sistemin oluşturulması bir zorunluluk haline almaktadır (Alaybek, 2017: 12-3, 117). Bunun yanında rasyonel vergi kavramı, A. Smith ve A. Wagner gibi öncülerinden ilkelerini de kapsar. Vergi politikalarının ölçülmüş ve bir hedefe yönelmiş olmasının yanında toplumda paydaşlarca tartışılmış olması ise rasyonel vergi sistemi için zorunludur.

Vergi sisteminin rasyonel biçimde düzenlenmesi bakımından ortaya çıkan ilk bilimsel tartışma 19. yüzyılda A. Wagner ile O.V. Bismarck arasında meydana gelmiştir: Wagner, Bismarck'ın vergi idealini; kamu gelirlerinin büyük kısmının dolaylı vergilerle karşılanması fikrini eleştirmiştir. Bu çatışma, vergi sistemlerinin zamanın devlet anlayışının ve rasyonel düşüncelerden ziyade başka esaslara dayanan maliye politikasına ilişkin irade oluşumunun ifadesidir. Bu nedenle, demokrasiden totaliter devlete doğru atılan her adımda tüketimin vergilendirmesi, artan oranlı gelir vergisine kıyasla, daha fazla önem kazanmaktadır. Vergilemenin muamele ve münferit tüketim vergilerinden oluştuğu Sovyetler Birliği örneği, böyle bir gelişimi en belirgin şekilde göstermektedir. Parlamentodaki kuvvet şartlarına göre değişen vergi mücadeleleri, verginin etkilerine ilişkin bilimsel bilgilerden bağımsız olarak vergi şekillerinin doğmasına yol açmıştır: 1901 tarihli

Prusya büyük mağazalar vergisi ve şampanya vergisi, bunun tipik örnekleridir (Schmölders, 1976: 250-3).

Verginin eşitsizliği ve adaletsizliği en aza indirebilmesi, ancak rasyonel bir vergi sisteminde mümkündür. Vergi sistemi, milli gelire dayanan ve aralarında teorik, teknik ve hukukî yönlerden sıkı bağlantılar bulunan münferit vergiler ve vergi kategorilerinin uyum ve düzen dâhilinde teşkil ettikleri mali sistemi ifade etmektedir. Rasyonel (ilmi) anlamda vergi sisteminden bahsedilmesi için sistemin belirli ilkelere dayanması, öngörülebilir ve net olması gerekmektedir (Alaybek, 1948: 3).

Diğer taraftan rasyonel esaslardan yoksun olan vergilerin belirli bir mali politikaya dayanmadıkları ve sadece hazinenin acil gelir ihtiyacını karşılama amacına yönelik oldukları da söylenebilir (Nadaroğlu, 1987: 15). Bu açıdan rasyonel vergi sisteminde vergilerin öngörülebilir ve istikrarlı olması; belirli ve istikrarlı bir maliye politikasına dayanması gerekmektedir. Vergilemenin mali amacını ifade eden böyle bir yaklaşım neticesinde yatay ve dikey adalet sağlama fonksiyonu ön planda yer almamakta; vergi yüküne sosyal devlet ilkesi çerçevesinde nispeten daha az önem verilmektedir. Ayrıca büyük miktardaki miraslarla ilgili düzenlemelerin yapılması da eşitsizliğin giderilmesi rasyonel vergileme açısından değerlendirilebilir. Toplumda eşitsizliğe neden olacak miras aktarımı, sermaye birikimini engellememesi koşuluyla, vergileme yoluyla iyileştirilmelidir (Brown, 1961: 443-7).

Rasyonel vergi politikasının bir ölçütü olarak ekonomik büyüme de dahil edilmektedir. Bu durumda çeşitli vergi sistemlerinin ekonomik kalkınmaya olan etkisinin ötesinde vergi politikasının ekonomik büyümenin gerekliliklerine uyum sağlaması önemlidir. Ancak vergi yükünün eşitliği ve adil paylaşımı gibi hususların büyümedeki yerinin ne olduğu, ülkelerin hedeflerine göre değişiklik göstermektedir (Schmölders, 2006: 198).

Rasyonel vergi sistemi genellikle uygulayıcıların formüle etmeleri kolay olmayan teorik fikirlere dayanır. Küreselleşmeyle ortaya çıkan ekonomik entegrasyon (AB üyeliği ve bunun sonucunda ortaya çıkan vergi uyumu) gibi nesnel ekonomik ve sosyal süreçlerin getirdiği değişiklikler nedeniyle içeriği yeniden yorumlanmakta ve vergi sisteminin rasyonelliği zaman içinde değişmektedir. Bu açıdan vergi ahlakı, vergi kaçırma, denetimin gevşekliği veya katılığı, vergi oranlarının yüksekliği/düşüklüğü gibi birçok faktör ve bu faktörleri inceleyen birçok çalışma aslında rasyonel vergileme sistemiyle ilişkilidir.

3. Rasyonel Vergi Sisteminin Ölçütleri

Rasyonel vergi sisteminin dayanması gereken temel ölçütler (Blakey, 1953: 74-84; Turhan, 1998: 345-357): (i) vergileme ile izlenen amaçlara uygunluk derecesi, (ii) iktisadi sisteme olan uygunluk derecesi, (iii) iktisadi, idari ve kültürel yapıya olan uygunluk derecesi ve (iv) vergi türlerinin iç düzeni olarak belirlenmiştir. Ölçütlerin belirlenmesinde, Alaybek

(1948), Neumark (1948), Blakey (1953), Haller (1974) ve Turhan (1998).’dan yararlanılmıştır.

Vergileme ile izlenen amaçlara uygunluk derecesi ölçütünde yer alan mali amaca göre vergi sistemi, vergi yükünü artırmadan kamu giderlerini finanse etmelidir. Buna göre bütçe açığı ve vergi yükü yükseldikçe rasyonel vergi sisteminden uzaklaşmaktadır. Mali olmayan amaca göre ise Gini katsayısı ve enflasyonun yükselmesi ile vergi gelirleri artarken GSYH’nin düşmesi rasyonel vergileme sistemi negatif etkilemektedir. Diğer taraftan vergilemenin iktisadi sisteme olan uygunluk derecesi ölçütüne göre toplam hasıladan kamu kesiminin aldığı pay ile dolaylı vergilerin toplam kamu gelirindeki oranı arttıkça rasyonel vergileme sisteminden uzaklaşmaktadır. Rasyonel vergi sistemindeki bir diğer ölçüt ise vergilemenin idari ve kültürel yapıya olan uygunluk derecesidir. Buna göre başta vergi idaresi olmak üzere regülatörlerin etkin; rüşvet ve yolsuzluğun ise en az düzeyde olması rasyonel vergileme sisteminin önemli unsurlarıdır. Son ölçüt ise vergi türlerinin iç düzeni ile ilgilidir. Buna göre vergi kanunlarının politik hedefler arasındaki uyumu rasyonel vergi sisteminin tesisinde gereklidir.

Rasyonel vergi endeksinin oluşturulmasında Tablo 1’de belirtilen ölçütler kullanılmıştır. Ancak belirtilen tüm ölçütlere ait verilerin elde edilememesi çalışmanın kısıtını oluşturmaktadır. Söz konusu kısıtlardan hareketle çalışmada kullanılacak rasyonel vergi sistemi ölçütleri Tablo 2’de gösterilmiştir.

Tablo: 1
Literatürde Yer Alan Rasyonel Vergi Sistemi Ölçütleri

Ölçüt	Amaçlara Uygunluk			İktisadi Sisteme Olan Uygunluk	İdari ve Kültürel Yapıya Olan Uygunluk	Vergi Türlerinin İç Düzeni
Tanım	Vergilemenin mali amacı, vergi yükü artmadan kamu giderlerini finanse etmektir.	Vergilemenin mali olmayan amacı gelir dağılımında adaleti sağlamak ve enflasyon düşürmektir.	Vergilemenin mali olmayan bir diğer amacı ekonomik büyümeyi sağlamaktır.	Vergi sistemlerinin, serbest piyasa modeline uygunluğu piyasa ile kamu kesimi arasındaki sınırlı ilişkilidir.	İdari ve kültürel yapının geçiş sürecine olan uyumu, vergilerin mali ve mali olmayan amaçlarının finansmanını doğrudan etkilemektedir.	Vergi türlerinin iç düzeni, vergilerin birbiriyle çelişmemelerini ve politika amaçlarına olan uyumunu ifade etmektedir.
Gösterge	Bütçe Açığı ve Vergi Yükü	GINI katsayısı ve Enflasyon	Vergi Gelirleri ve GSYH	Kamu Harcamaları / GSYH, Dolaylı Vergiler / Toplam Gelirler	Dışa açıklık düzeyi, Gelişmişlik düzeyi, Vergi idaresinin etkinliği, Vergi ahlakı	Vergi kanunları ile politik hedefler arasındaki uyum

Kaynak: Alaybek (1948), Neumark (1948), Blakey (1953), Haller (1974) ve Turhan (1998).

Literatürde yer alan ölçütlerin birçok noktada kısıtları bulunmaktadır: İlk olarak, 1991 yılından itibaren verisi bulunan tek ölçüt iktisadi büyümedir. Tablo 1’de belirtilen diğer ölçütlerden kamu geliri ve gideri ile bütçe açığına dair verilerin düzensiz olması endeks geliştirilmesine imkân tanımamaktadır. Bu açıdan veriler ile ülkelerin ortak bir başlangıç noktasının tespit edilmesi gerekmektedir. Böyle bir başlangıç yılının tespitinde ise 1991 yılına en yakın 2000 yılının olabileceği; 2000 yılının başlangıç yılı olarak kabul edilmesi durumunda dahi, Sırbistan, Karadağ ve Kosova ülkelerine ait veri sorunlarıyla karşılaşmıştır.

Söz konusu kısıtlar nedeniyle, rasyonel vergi sistemi endeksinin hesaplanmasında Tablo 2’de belirtilen ölçütlerin kullanılmıştır. Bu ölçütlerden vergi yükü, enflasyon ve büyüme kavramlarının tanımı açıktır. Diğer ölçütlerden ekonomik özgürlük endeksi, geçiş ekonomilerinin serbest piyasa odaklı bir iktisadi sistemi tercih etmesi nedeniyle vergi sistemlerini doğrudan etkileyen kamu harcaması, mali sağlık, ticaret ve yatırım özgürlüğü gibi unsurları dâhil etmektedir. Diğer taraftan idari ve kültürel yapıya uygunluk derecesi yolsuzluk endeksi ile ölçülecektir. Bunun nedeni başta vergi idaresi olmak üzere regülatörlerin etkin; rüşvet ve yolsuzluğun en az düzeyde olması rasyonel vergileme sisteminin önemli bir unsurunu oluşturmasıdır. Vergilerin tahsilatının yapılamaması özellikle vergi yükünün ve bütçe açığının artmasına neden olmaktadır. Son olarak vergilerin iç düzeninin değerlendirilebilmesi amacıyla kamu etkinliği endeksi kullanılmıştır. Bu endeks, kamu hizmetinin kalitesi ve siyasi baskılardan bağımsızlığının derecesini, politika oluşturma ve uygulama kalitesini ve hükümetin bu politikalara olan bağlılığını yansıtmaktadır. Bir başka ifadeyle vergi türlerinin maliye politikası amaçlarına uygun ve bu şekilde birbiriyle çelişmemesi ancak karar alıcıların siyasi baskılardan uzak durarak; keyfi kararlar rasyonel regülasyonları uygulaması ile mümkün olacağı düşüncesine dayanmaktadır.

Tablo: 2
Çalışmada Kullanılacak Rasyonel Vergi Sistemi Ölçütleri

Kapsam	Ölçüt	Tanım	Açıklama
Mali Amaç	Vergi Yükü	Toplam gelirin, kamu kesimine aktarılan payı ifade eder.	Vergi yükünün artması, rasyonel vergi sistemini negatif etkilemektedir.
Mali Olmayan Amaç	Enflasyon	Fiyatlar genel seviyesindeki sürekli artış ifade eder.	Enflasyon oranındaki artış, rasyonel vergi sistemini negatif etkilemektedir.
Mali Olmayan Amaç	Büyüme	Bir ekonomide belirli bir dönemde üretilen mal ve hizmet miktarındaki artışın parasal ifadesidir.	Büyüme oranındaki artış, rasyonel vergi sistemini pozitif etkilemektedir.
İktisadi Sisteme Uygunluk Derecesi	Ekonomik Özgürlük Endeksi	Mülkiyet hakları, kamu bütünlüğü, vergi yükü, kamu harcaması, mali sağlık, çalışma özgürlüğü, işgücü özgürlüğü, parasal özgürlük, ticaret özgürlüğü, yatırım özgürlüğü, finansal özgürlük puanlarının toplamından oluşmaktadır.	Ekonomik özgürlükteki artış, rasyonel vergi sistemini pozitif etkilemektedir.
İdari ve Kültürel Yapıya Uygunluk Derecesi	Yolsuzluk Endeksi	Uzmanlara ve iş insanlarına göre algılanan kamu kesimi yolsuzluğunu ifade etmektedir.	Yolsuzluktaki artış, rasyonel vergi sistemini negatif etkilemektedir.
Vergilerin İç Düzeni	Kamu Etkinliği Endeksi	Kamu hizmetinin kalitesi ve siyasi baskılardan bağımsızlığının derecesi, politika oluşturma ve uygulama kalitesi ve hükümetin bu politikalara bağlılığının güvenilirliğini yansıtır.	Kamu etkinliğindeki artış, rasyonel vergi sistemini pozitif etkilemektedir.

Literatürde yer alan söz konusu ölçütlerin değerlendirilmesine imkân tanıyan veriler ise bazı ülkelerin henüz siyasi birlik sağlayamaması ve/veya verileri düzenli olarak yayınlamaması gibi gerekçelerle mevcut çalışmada kullanılamamıştır.

4. Rasyonel Vergi Sistemi Endeksi

Endeksin oluşturulmasında nicel veri analizi kapsamında nicel ölçüm kullanılmıştır. Ardından nicel veri analizine imkân tanıyan ölçüm düzeyinin belirlenmesi gerekmektedir. Ölçüm düzeyinin belirlenmesinde önemli etkisi olan kantitatif değişken türü ise sürekli değişkendir. Kantitatif değişken türünün kesikli olarak belirlenmesinin ardından ölçüm düzeyi olarak “oran düzeyinde ölçüm” tekniği kullanılacaktır. Böyle bir ölçüm tekniğinin belirlenmesinin nedeni, oranların gerçek bir sıfır değerinin olmasıdır (Neuman, 2009: 295-8).

Araştırmanın yöntemi ile ilgili bilgiler Tablo 3’te gösterilmiştir.

Tablo: 3
Araştırmanın Yöntemi

Ölçüm Yöntemi	Nicel ölçüm kapsamında özelleşmiş ölçümler: Endeks Oluşturma
Ölçüt	Alaybek (1948), Neumark (1948), Blakey (1953), Haller (1974) ve Turhan (1998) tarafından oluşturulmuştur.
Karşılıklı Dışlayıcı Özellikler	Ülkelerin tarihsel mirası ve başlangıç koşulları: Çalışmada geçiş ekonomileri, herhangi bir sınıflandırmaya tabi tutulmaması nedeniyle karşılıklı dışlayıcı özelliğe sahiptir.
Kapsayıcı Özellikler	Endeksler sadece ilgili ülkenin rasyonel vergi sisteminin hangi oranda tesis ettiğini belirttiğinden bu ilkeye ayrıklık bulunmamaktadır.
Tek Boyutluluk	Endeks için kullanılan göstergelerle sadece rasyonel vergi sistemi hakkında çıkarımlar yapılmaktadır. Bu açıdan tek bir yapıyı göstermesi nedeniyle tek boyutluluk ilkesine ayrıklık bulunmamaktadır.
Endeks	Ölçütler vasıtasıyla tarafımızca oluşturulacaktır.

Kaynak: Neuman (2009) dan yararlanarak hazırlanmıştır.

Rasyonel vergi endeksinin, bildiğimiz kadarıyla, literatürde yer almaması nedeniyle nicel veri analizi yapmayı sağlayan özelleşmiş ölçümler arasından “endeks oluşturma” metodu kullanılacaktır. Endeks oluşturma amacı, rasyonel vergi sisteminin değerlendirilmesi için gereken kapsamlı veri setlerinin yoğunlaştırmasına ve basitleştirmesine imkân tanınmasıdır.

4.1. Literatür Taraması

Literatürde rasyonel vergi sistemi kapsamında ele alınan bir niceliksel çalışma, *bildiğimiz kadarıyla*, bulunmamaktadır. Geçiş ekonomilerinin vergi sistemini inceleyen çalışmalara bakıldığında Schneider ve Enste (1999), Frey ve Torgler (2007) ile Medina ve Schneider (2017)’e göre 1991-2015 döneminde ekonomilerin kayıtdışılık ortalaması GSYH’nin %35’i kadardır. Aynı dönemde ABD’de bu oran %9’dur. 1991-2015 döneminde en yüksek kayıt dışı ekonomi %64,87 ile Gürcistan olurken %52,2 ile Azerbaycan ve %44,52 ile Belarus takip etmektedir. Diğer taraftan 1991-2015 döneminde Slovakya %16,63 ile en az kayıt dışı ekonomiye sahipken ardından %17,13 ile Çekya ve %25,19 ile Macaristan gelmektedir. Başta özelleştirme uygulamalarında rüşvet, zimmete geçirme ve eski bürokratların düşük bedelle mal edimleri bu ekonomilerin kayıt dışı ekonomilere sahip olmasına neden olmaktadır. Kayıt dışı ekonominin, vergi uygulamalarının etkisini azalttığı göz önüne alındığında rasyonel vergi sistemine de negatif etkide bulunacaktır. Bu husus Engelschalk (2005) ve Aydın (2018)’in bulgularını desteklemektedir.

Engelschalk, (2005: 27-8)’a göre geçiş ekonomisinde karmaşık vergi yasaları ve idari uygulamalar ile gönüllü vergi uyumu kültürünün bulunmaması, kayıt dışı ekonomiyi artırmaktadır. Geçiş ülkelerinde vergi ahlakının gelişimine bakıldığında, Dünya Değerler Anketi (World Values Survey) verilerine göre, bireylerin vergi kaçakçılığına güçlü şekilde karşı olmadıkları ve önemli bir kısmının dünya ortalamasının altında bir vergi ahlakına sahip oldukları görülmektedir. Merkez ve Doğu Avrupa geçiş ülkeleri arasında vergi ahlakının Sovyetler Birliği ülkelerinden daha yüksek düzeyde gerçekleştiği ve bu farkın geçiş sürecinde daha fazla arttığı görülmektedir. Bu durum, Merkez ve Doğu Avrupa ülkelerinin geçiş sürecinde devlet kurumlarını, mükellef ilişkilerini ve yeni vergi sistemini oluşturmada eski Sovyetler Birliği ülkelerine göre daha başarılı olduklarını işaret etmektedir (Turana & Yurdakulb, 2014: 137).

Yolsuzluk, kayıt dışı ekonomi, vergi kaçırma ve marjinal vergi oranının yüksekliği gibi irrasyonel vergi sistemi ile ilgili geçiş ekonomileri kapsamında Aydın (2018) tarafından yapılan çalışmada ulaşılan bulgular şu şekildedir: (i) Kamu kesimi büyüklüğü arttıkça kayıt dışı ekonomi artış göstermektedir, (ii) Özel sektör lehine regülasyonlar arttıkça kayıt dışı ekonomi azalma eğilimine girmektedir. (iii) Toplam vergi oranı ne kadar büyük olursa, kayıtsız ekonomi o kadar artmaktadır. Dolayısıyla kamu etkinliği arttıkça kayıt dışı ekonomi azalmakta ve vergilemenin başta mali amacı olmak üzere diğer unsurlar pozitif etkilenmektedir. Diğer taraftan vergi yükündeki artış işgücüne katılım oranını da azaltmaktadır.

Bununla birlikte Iwasaki ve Suzuki (2007), geçiş ekonomilerinde kamusal müdahale ile yolsuzluk arasında güçlü pozitif ilişki bulmuştur. Bunun nedeni bürokratların kişisel menfaatlerine yönelik kurumları kullanması ve yöneticilerle rüşvet ilişkisi gösterilmiştir. Bu açıdan geçiş sürecinin en önemli aktörü kamu kesimi olmuştur. Bu hususu destekler nitelikteki Guo ve Hu (2004) tarafından Çin'deki yolsuzlukla ilgili yapılan çalışmada, yolsuzluğun bir çeşidi olarak idari tekelleri (administrative monopoly) gösterilmiştir. Bu şekilde kamunun müdahalesi artmakta ve rant ekonomisi yaygınlık kazanmaktadır.

Torgler (2012) çalışmasına göre kamu kesimine, adalet sistemine ve rasyonel vergi sistemi bileşenlerinden olan kamu kalitesine güven artışı vergi ahlakını güçlü ve pozitif bir şekilde etkilemektedir. Vergi mükelleflerinin vergilerini beyan ederken kurumsal kolaylığın ve güvenilirliğin olması; vergilerin etkin harcanmasına yönelik inancı da yolsuzluğu azaltmaktadır. Shlapentokh (2013) ise hukuk kurumlarının zayıflığının yolsuzluğu artırdığı bulgusuna ulaşmıştır.

Muraközy (2010) ise kurumsal iktisatçı D. North (2005)'un yaklaşımından yola çıkarak Baltık, Balkan ve orta Doğu Avrupa ülkelerine yönelik çalışmasında da Batı Avrupa ülkelerine kıyasla birçok geçiş ekonomisinin daha zayıf performans göstermesinin nedeni olarak bu ekonomilerde gelenekler, değerler ve yazılı olmayan diğer kuralların, kurumların üzerinde güçlü bir etkisinin olması ve bu nedenle kurumların kalitesini ve verimliliğini önemli ölçüde etkilediğini ileri sürmüştür. Aynı çalışmada Kamu Tercih Kuramının paradigmasına dayanarak Sovyet döneminin baskı ve çıkar gruplarının önemli bir kısmı rejim değişikliğinden sonra da rollerini koruduğu ve birçok alanda kamu kesimiyle iç içe geçtiği ileri sürülmüştür. Bu ise paternalist anlayışa yol açarak piyasa ekonomisinin etkin işleyişini önemli ölçüde engellemiş ve yolsuzluk önlenememiştir. Benzer şekilde Zurnic (2018) ise geçiş ekonomilerinde yolsuzluğun yüksek olduğu ekonomilerde kamu müdahalelerinin de yüksek olduğunu ileri sürmüştür. Bununla birlikte, çalışmanın bulgularını destekleyecek şekilde, 2003 yılında Rusya, Orta Asya ve Kafkasya ekonomileri ile Doğu Avrupa geçiş ekonomilerinin ele alındığı OECD (2005) raporunda yolsuzlukla mücadelede İstanbul Yolsuzlukla Mücadele Eylem Planı onaylanarak ilgili ülkelerin özellikle yasal ve kurumsal regülasyonlarının hızlandırılması hususuna dikkat çekilmiştir.

Diğer taraftan Gehlbach (2008) Doğu Avrupa geçiş ülkeleri ve diğer geçiş ekonomileri arasındaki vergi sistemlerindeki farklılığı açıklamak amacıyla yaptığı analizde

Doğu Avrupa geçiş ülkelerinin geniş bir vergi tabanına sahip bir batı tarzı vergi sistemine geçtiğini ifade etmektedir. Çalışmaya göre Sovyetler Birliği'nin çöküşünden bu yana politika yapıcıların daha önce devlete ait işletmeler ve endüstrilerden vergi geliri üreten politikaları tercih ettikleri için bu durum girişimcilik/özel sektörün ortaya çıkmasına negatif etkide bulunmuştur. Böyle bir sorunun varlığı beraberinde işletmelerin sürekli olarak sübvansiyonlara güvenmesine ve ortaya çıkan yeni işletmelerin iktisadi kararlarının önemli ölçüde etkilenmesi neticesinde emek ve sermayenin optimum şekilde yeniden tahsisinin gerçekleşmemesine neden olmaktadır. Buna karşılık Doğu Avrupa geçiş ekonomileri vergi politikalarını geliştirmekte olan özel sektörün iktisadi faaliyetlerine göre tasarlamıştır. Bu ise aslında vergi idaresinin etkinsizliğini, tekelci işletmelerin piyasadaki hâkimiyetinin daha da artmasıyla fiyat mekanizmasındaki bozukluğu ve piyasanın önemli oranda kamusal karar alıcılara bağımlılığını göstermektedir. Bu gibi nedenler, geçiş sürecinde vergi sistemlerinin rasyonel bir şekilde tesis edilmemesinde büyük bir rol oynamaktadır.

Keen vd. (2006) ile Sabirianova Peter vd. (2010) Orta ve Doğu Avrupa geçiş ekonomilerinin karmaşık vergi sistemlerini daha basit vergi sistemlerin halini getirildiği ileri sürmüştür. Buradaki amaç vergi kaçakçılığının azaltılması ve ekonomik verimliliğin artırılması hedeflenmiştir. Saavedra vd. (2017) Orta ve Doğu Avrupa ülkelerindeki vergi reformlarının vergi gelirleri, vergi yapıları ve vergi uyumu üzerindeki etkisini analiz etmişlerdir. Ancak, toplanan vergi gelirleri üzerinde hiçbir etki bulamamasına rağmen, vergi reformlarının vergi sisteminin dolaylı vergilere (tüketim vergileri dâhil) doğru kaymasına yol açtığını bulmuşlardır.

Vergi idaresinin etkinliğine tahakkuk/tahsilat ilişkisini ele alarak açıklayan Turley (2006)'e göre geçiş ekonomilerinin Avrupa ülkelerine kıyasla vergi toplama etkili olmadıkları bulgusuna ulaşmıştır.

4.2. Veri Seti

Geçiş ekonomilerine ait veriler öncelikle Avrupa İmar ve Kalkınma Bankası (EBRD-European Bank for Reconstruction and Development) tarafından hazırlanan Geçiş Raporlarından (Transition Report) elde edilmiştir. Bunun yanında raporlarda yer almayan/güncel olmayan birtakım veriler Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu tarafından hazırlanan verilerinden tamamlanmıştır. Veriler 2000-2018 dönemini kapsamaktadır. Çalışmada kullanılan verilerin, geçiş sürecinin başlangıcı olan 1991 yılından itibaren olması ve böylece analiz yapılması daha doğru bir sonuca ulaştıracağı açıktır. Ancak ülkelerin verilerinde düzensizlik olması ve ülkelerin veri birliğinin 2000-2018 döneminde olması çalışmada bu dönemin kullanılmasını zorunlu kılmıştır.

Çalışmada veri toplama yöntemi yazılı (belgesel) kaynaklardan tarama yöntemiyle elde edilmiştir. Örneklem açısından sosyalist ekonomik sistemden geçiş yapan ekonomilerin tamamı çalışmada değerlendirilmiştir. Bununla birlikte Kosova, Karadağ ve Sırbistan veri

yetersizliği nedeniyle istatistiksel analizde sadece verilerinin olduğu yıllar itibariyle yer almıştır.

4.3. Endeksin Belirlenmesi

Endeks oluşturabilmek için öncelikle endeksi oluşturan her bir bileşenin ağırlıklarının tespit edilmesi gerekmektedir. Söz konusu ağırlık, kullanılan bileşenin endeksteki oransal ağırlığıdır. Bu noktada endeksi oluşturan bileşenin niteliği ve büyüklüğüne göre eşit ya da farklı ağırlıklar verilmektedir. Ayrıca endeks oluşumunda verilerin dengeli olması gerekmektedir. Çalışmada bu kural gözetilmiştir. Bununla birlikte bileşenlerin görünüş geçireliliği olması gerekmektedir. Bir diğer ifadeyle ölçütlerin her birinin, vergi sistemiyle ilişkisi açık olmalıdır (Neuman, 2009: 296-299).

Bu kısımda rasyonel vergi sistemini sayısal olarak ifade edebilmek amacıyla geliştirilecek endekste kullanılan bileşenlerin ağırlıkları da belirlenecektir.

4.4. Endeks Bulguları

Endeks hesaplamasında kullanılacak ölçütlerin katsayısının farklı ağırlıkta olması için daha önce tartışılmış ve kabul edilmiş olmalıdır. Zira Neuman (2009: 298), endeks oluşturulmasında farklı ağırlıklar verilebilmesi için literatürde geniş kabul görmüş kuramsal analizlerin olması gerektiğini ve aksi belirtilmediği sürece endekslerinin eşit ağırlıklı olarak alınması gerektiğini vurgulamıştır. Literatürde bu yöntemi kullanan birçok çalışma olmakla birlikte Falcetti vd. (2006), Boulanger (2014), Becker (2017) ve Schanz vd. (2017) tarafından yapılan çalışmalar örnek gösterilebilir.

Eşit ağırlıklı endeks, her bir bağımsız değişkene eşit ağırlık vermeyi ifade etmektedir. Bağımsız değişkenleri değiştirmeden her birini 1 ile ya da negatif değişkenler için -1 ile çarpmış gibi toplamayı gerektirmektedir (Neuman, 2009: 299). Çalışmada kullanılan eşit ağırlıklı formül şöyledir:

$$\text{Rasyonel Vergi Sistemi Endeksi} = (-1)\text{vergi yükü} + (-1)\text{enflasyon} + (+1)\text{büyüme} + (-1)\text{yolsuzluk} + (+1)\text{kamu etkinliği} + (+1)\text{ekonomik özgürlük} \quad (1)$$

Denklemden vergi yükü (tb), enflasyon (inf) ve yolsuzluk (crp) değişkenlerinin -1 ile çarpılmasının nedeni, bu değişkenlerin büyüdükçe vergi sisteminin rasyonelliğini azaltmasıdır. Benzer şekilde büyüme (gr), kamu etkinliği (pe) ve ekonomik özgürlük (ef) değişkenlerinin +1 ile çarpılmasının nedeni, bu değişkenlerin büyüdükçe vergi sisteminin rasyonelliğini artırmasıdır.

Bu endeksin geliştirilmesinde şöyle bir yol izlenmiştir: Öncelikle bir yıla ait rasyonel vergi endeksi (RTI_y), ilgili yıla ait (y) ölçütü (K_y), ilgili yılın ölçütleri toplamına bölünmektedir ($\sum K_y$). Ölçütlerin toplamı her bir ülkede veya aynı ülkenin her bir yılında farklı olduğu için ölçütlerin yüzde şeklinde ifade edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle söz

konusu oran $(\frac{K_y}{\sum K_y} \times 100)$ ile çarpılarak tüm ölçütlerin toplamının 100 olması ve yüz üzerinden değerlendirilmesi sağlanmaktadır. Böylece vergi sistemindeki yüzde ağırlıkları bulunan ölçütler, rasyonel vergi sisteminin negatif etkileyen ölçütlerden çıkartılarak $(\frac{K_y}{\sum K_y} \times 100 - NK)$ yıllık rasyonel vergi endeksi bulunmuştur.

$$RTI_y = \frac{K_y}{\sum K_y} \times 100 - NK \quad (2)$$

Yıllık rasyonel vergi endeksi bulunmasının ardından aritmetik ortalamayla ilgili ülkeye ait dönemsel rasyonel vergi endeksi bulunmuştur. Bir diğer ifadeyle 2000-2018 dönemi rasyonel vergi endeksi (RVE_D) yukarıda yıllık bazda bulunan rasyonel vergi endekslerinin toplanarak ($\sum RVE_y$) dönemde yer alan toplam yıl sayısına ($\sum Y$) bölünmesiyle elde edilmiştir.

$$RTI_D = \frac{\sum RTI_y}{\sum Y} \quad (3)$$

Bu şekilde hesaplanan endeks, Neuman (2009:299) ve tarafından belirtilen ve EBRD gibi küresel regülatörler tarafından kullanılan eşit ağırlıklı endeks oluşturma yöntemine uygundur.

Yukarıda belirtilen eşit ağırlıklı endeks hesaplamasının 2000-2018 dönem ortalaması ve geçiş ekonomileri arasındaki sıralaması aşağıda gösterilmiştir.

Tablo: 4
Ülkelerin Eşit Ağırlıklı Endeks Sonuçları

Ülkeler	Eşit Ağırlıklı Endeks	Sıralama	Ülkeler	Eşit Ağırlıklı Endeks	Sıralama
Estonya	72,89	1	Makedonya	57,27	17
Kosova	70,79	2	Romanya	55,22	18
Slovenya	69,05	3	Arnavutluk	54,20	19
Litvanya	67,96	4	Moğolistan	53,47	20
Çekya	67,32	5	Kazakistan	49,81	21
Karadağ	66,35	6	Azerbaycan	49,66	22
Polonya	65,20	7	Moldova	49,40	23
Slovakya	65,09	8	Kırgızistan	47,39	24
Letonya	64,97	9	Rusya	47,23	25
Macaristan	64,21	10	Bosna-Hersek	47,07	26
Sırbistan	62,18	11	Ukrayna	41,97	27
Hırvatistan	60,06	12	Tacikistan	40,59	28
Bulgaristan	59,38	13	Türkmenistan	38,62	29
Çin	59,29	14	Belarus	38,43	30
Gürcistan	58,73	15	Özbekistan	38,01	31
Ermenistan	57,79	16			

Eşit ağırlıklı endeks sonuçlarına göre, genel olarak, Baltık, Balkan ve Doğu Avrupa bölgelerinin üst sıralarda olduğu görülmektedir. Çin Halk Cumhuriyeti, Gürcistan ve Ermenistan'ın pozitif ayrışmasının dışında Asya bölgesinin ise rasyonel vergi sistemi endeksleri oldukça düşüktür.

4.5. Bulguların Değerlendirilmesi

Bu kısımda nitel veri analizi yardımıyla elde edilen verilerin endeks oluşturma ile analizinin yapılması sonucunda elde edilen bulgular, ikinci bölümde oluşturulan kuramsal çerçeve doğrultusunda değerlendirilecektir. Ek olarak geçiş ekonomilerinin rasyonel vergi sistemini tesis etmesine yönelik mevcut durumu etkileyen saikler ortaya konulacaktır.

Bulguların değerlendirilmesinde, rasyonel vergi sistemi ölçütleri esas alınacaktır. Bunun nedeni bulguların rasyonel vergi sistemi açısından ne ifade ettiğini ortaya koymaktır. Ancak ölçütler arasında geçişkenliğin fazla olması nedeniyle değerlendirmeler katı bir ayrıma tabi tutulmamış; bir bütün içinde değerlendirilmiştir.

4.5.1. Vergileme ile İzlenen Amaçlara Uygunluk Derecesi

Önceki bölümlerde ifade edildiği gibi Sovyetler Birliği'nin ve diğer sosyalist ekonomilerin dağılmasından ve iktisadi sistemlerinin sosyalizmden piyasa sistemine dönüşümünün ardından bu ülkelerin kamu politikaları da değişmiştir. Bu değişimin öznel ve nesnel kuramsal dayanağı üçüncü bölümde açıklanmıştır. Geçiş ekonomilerinin Avrupa piyasasına yakınlığı ve entegrasyonu ile bürokratların geçiş sürecine olan desteği ve serbest piyasa ekonomisine yönelik bilinci gibi nedenler bu ülkelerin dönüşümünü ve istikrarını belirlemede önemli bir etken olmuştur.

Geçiş ekonomilerinin başlangıç koşullarındaki farklılıklarının neden olduğu vergileme ile izlenen amaçlara uygunluk derecesine yönelik çalışmalardan Purfield (2003), geçiş ekonomilerinin başlangıç reformlarında ele alınan sıkı maliye politikalarına yönelik reformların düşük enflasyon beklentisine neden olduğunu ve bunun da nominal faiz oranlarını düşürdüğünü ifade etmektedir. Ancak ilerleyen dönemde reformlara yönelik izlenen politikaların kamu açıklarını ve beraberinde faiz oranlarını artırdığını; bunun bir sonucu olarak faiz ödemelerinin bütçede önemli bir gider kalemi olduğunu ifade etmiştir. Bunun bir sonucu olarak geçiş ekonomileri, Gevorkyan (2012)'a göre artan kamu harcamalarını telafi edebilmek amacıyla vergi gelirlerinin artırılması yoluna gitmişlerdir. Özellikle doğal kaynak ihracatından kaynaklanan vergi gelirleri, istikrarsız bir mali yapıya neden olsa da vergilendirmenin mali amacında önemli bir rol oynamıştır. Ancak geçiş sürecinin başlangıcındaki kamu regülasyonlarının oldukça fazla olması yolsuzluk, rant kollama ve kayıt dışı ekonomi gibi önemli sorunlara da yol açmıştır (Turan, 2007: 25-6). Alam ve Sundberg (2002), Orta Asya ve Kafkasya ile Doğu Avrupa ülkelerinin maliye politikalarından sorumlu kurumların yetersizliğinin, bu geçiş sürecinin önemli belirleyicilerinden olduğunu ileri sürmüştür.

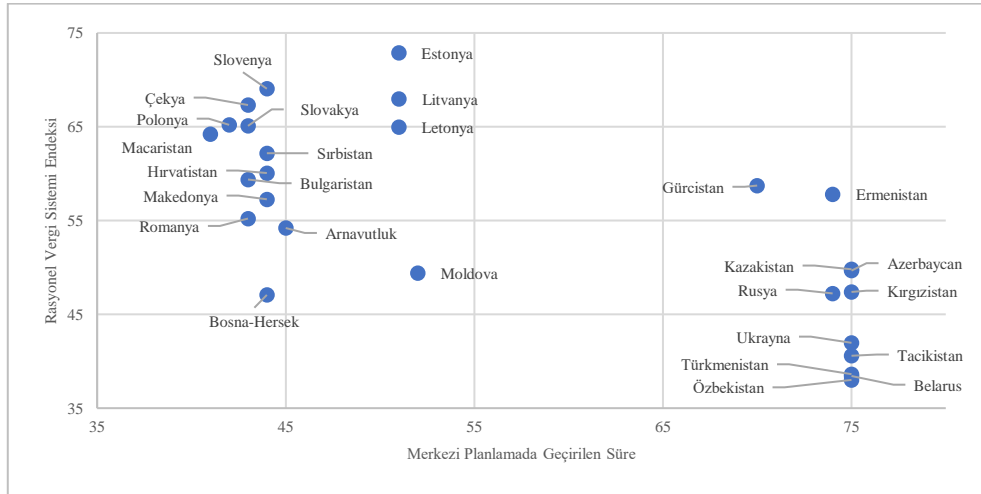
Geçiş sürecinde merkezi planlı sistemin kurumsal mekanizmalarını terk etmek kolay olmamıştır. Geçiş sürecine yönelik alınan kararlar ülkelerin tarihsel mirasıyla kısmen ilişkili olduğu görülmektedir. Geçiş sürecinin başlangıcında makroekonomik istikrarsızlık yaşayan ülkeler, rasyonel vergi sistemini tesis etmede günümüzde de zorluk yaşamaktadır. Geçiş sürecinin uzunluğunu resesyon açısından ele alan Mickiewicz (2005: 13)'e göre Moldova

ve Ukrayna en uzun geçiş sürecine sahip olup 10 yılda tamamlamış; ardından Rusya ve Türkmenistan 9 yıl; Bulgaristan ve Tacikistan 8 yıl, Azerbaycan, Kazakistan, Makedonya 7 yıl, Belarus, Bosna-Hersek, Estonya, Gürcistan 6 yıl ve son olarak Hırvatistan, Kırgızistan, Letonya, Özbekistan ve Sırbistan 5 yıl süre sonunda geçiş sürecinin resesyona etkilerini sonlandırmışlardır. Geçiş sürecinin neden olduğu resesyona etkilerini en hızlı şekilde tamamlayan ülke ise 2 yıl ile Polonya olmuştur.

Resesyona bu etkisinin ülkelerin merkezi planlı bir ekonomide geçirdiği süreyle olan ilişkisi geçiş ekonomilerinin başlangıç koşullarının farklılığıyla ilgilidir. Mevcut çalışmada ortaya konan rasyonel vergi sistemi endeksinde tarihsel miras³ daha katı bir merkezi plana dayanan ve SSCB ile daha yakın ilişki kuran ekonomilerin nispeten düşük puanlarda kaldığı bulgusuna ulaşılmıştır. Mevcut çalışmadaki bu bulgu ile Mickiewicz (2005: 13) çalışmasında resesyona etkileyen açıklayıcı değişken olarak ele alınan sosyalist yönetimde geçirdikleri süreye dair veriler, Şekil 1'de rasyonel vergi endeksi ile ilişkilendirilmiştir.

Şekilde yatay ekseninde sosyalist yönetimde geçirilen süre, dikey ekseninde ise rasyonel vergi sistemi endeksi yer almaktadır.

Şekil: 1
Tarihsel Miras ve Rasyonel Vergi Sistemi Endeksi



³ Belirtilen çalışmalarda tarihsel miras ile merkezi planlı yapının sosyal, siyasi ve iktisadi özelliklerinden etkilenme ve bunların benimsenme düzeyi kastedilmektedir. Ancak bu etkilerin ölçülebilmesi/somutlaştırılması amacıyla "merkezi planlamada geçirilen süre" ölçütünü esas almışlardır. (Kaufmann & Siegelbaum, 1997: 446).

Çalışmanın kuramsal çerçevesinde değinilen tarihsel miras ile rasyonel vergi sistemi endeksi arasındaki ilişki Şekil 1'de gösterilmiştir. Bulgulara uygun bir şekilde, rasyonel vergi sistemi endeksi düşük olan ülkeler aynı zamanda merkezi planlı ekonomide daha fazla bulunan ülkelerdir. Ancak ülkelerin makroekonomik yapısının ele alındığı üçüncü bölümde açıklanan, iç savaş ve diğer siyasi istikrarsızlıkları olan ve bu nedenle siyasi birliğini tesis etmede oldukça geç kalan Bosna-Hersek ve mali gücü zayıf olan Arnavutluk gibi ekonomiler bu ilişkideki istisnaları oluşturmaktadır. Benzer şekilde de Melo vd. (1996) tarafından yapılan çalışmada geçiş ekonomilerinin tarihsel miraslarının farklılaştığını, geçiş sürecinden itibaren uyguladıkları başlangıç reformlarının birbirine benzer olduğunu ancak tarihsel miraslarının liberalizasyon politikalarına da yansıdığını ileri sürmüştür. Ek olarak de Gelb vd. (1999)' göre başlangıç koşulları ile iç savaş veya bölgesel siyasi ve askeri gerilimler, serbest piyasanın tesisini ve diğer reformları doğrudan etkilemektedir. Buna göre Belarus ve Özbekistan politik dönüşümün ve ekonomik liberalizasyonu nispeten daha yavaş ilerlediği ülkeler olurken Moğolistan ve Kırgızistan ise başlangıç koşulları dikkate alındığında beklenenden daha hızlı bir şekilde reform yapmış; Bulgaristan ve Romanya daha yavaş ve Çekya ise ortalama bir hızla geçiş sürecine girdiği ifade edilmektedir.

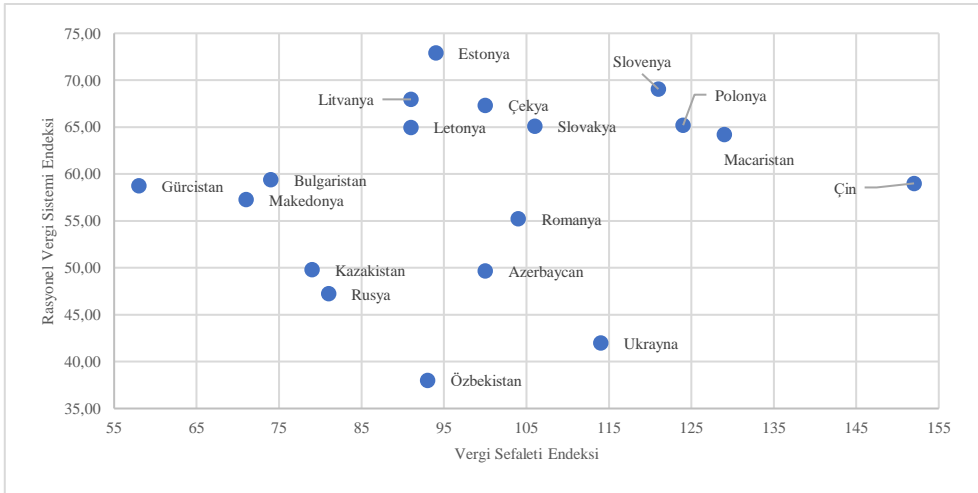
Diğer taraftan geçiş ekonomilerinin en önemli aktörlerinden olan Rusya'nın geçiş döneminin batılı anlamda bir modernizasyon sürecine sahip olmasına yönelik Mau ve Drobyshevskaya (2012) tarafından yapılan çalışmada, öncelikle işgücü verimliliğinin düşük olduğu dönemlerde askeri anlamda önemli ilerlemeler yaşandığı ifade edilmektedir. Rusya'da sektörel kapsamdaki böyle bir dengesizliğe ek olarak iktisadi gelişmede de benzer bir süreç yaşanmıştır. Buna göre istikrarlı politikaların yokluğu ile iktisadi planlama sürecinin çoğunlukla askeri hedefler etrafında belirlendiği ileri sürülmektedir: 18. yüzyılda metalürji, ardından demiryolu taşımacılığı ve günümüzde uzay araştırmaları gibi hedeflerin esasında kalkınma politikalarından ziyade askeri hedefler çerçevesinde belirlenmiştir. McGee (2008a)'in bulgusuna göre ise geçiş ekonomilerinden vergi kanunlarına uyum sürelerinin en fazla Orta Asya, Kafkasya ve Doğu Avrupa ülkelerinde olduğu; en az ise Baltık ülkelerinde olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Geçiş sürecinden itibaren makroekonomik istikrarı nispeten sağlamaya başlayan ülkeler Baltık Ülkeleri (Litvanya, Letonya ve Estonya) olmuştur. Baltık ülkelerinin Avrupa'ya yakınlığı, tarihsel ve kültürel olarak Avrupa'ya daha fazla bağlılığı, Sovyetler Birliği içerisine daha geç (ikinci dünya savaşından sonra) katılmaları gibi önemli etkenler diğer geçiş ekonomilerinden bu şekilde farklılaşmasına neden olmuştur. Ekonomik bağlantılar açısından daha serbest olan, sanayisi ve diğer sektörleri kendisine bağlı olarak kurulmuş ya da kalmış olan Baltık ülkelerinin bağımsızlığını ilan etmesi, nispeten daha kolay olmuştur. Benzer nedenlerden dolayı bu ülkelerde ideolojik sahiplenme de olamamıştır (Ramazanoğlu & Arnold, 2006: 12-13). Çalışmada ele alınan Orta Asya ve Kafkasya, Doğu Avrupa ve Balkan ülkeleri ise Sovyet politikalarından daha yoğun etkilenmiş ve kültürel bağların da etkisiyle geçiş sürecinde sosyal, siyasi ve iktisadi krizlerle mücadele etmiştir.

Geçiş ekonomilerinin rasyonel bir vergi sistemini oluşturmasında önemli etkenlerden biri de AB'ye üyelik hedefidir. Özellikle doğrudan yabancı yatırımlar gibi serbest piyasanın rekabetçi tarafını öne çıkaran vergi teşvikleri gibi uygulamalar AB'ye aday olmanın önemli bir ölçütüdür. Ancak böyle bir vergi politikası, serbest piyasanın işleyişini negatif etkilemektedir: Geçiş ekonomilerinde vergi teşvikleri, piyasa denge fiyatının ve rekabetinin yerine geçerek maliye politikasının karar alıcılarına daha bağımlı hale gelmesine neden olmaktadır. Bu kapsamda Dabrowski ve Tomczynska (2001: 33) tarafından yapılan çalışmada, Baltık ülkeleri vergi sistemlerini AB ülkeleriyle uyumlaştırmada önemli ilerlemeler kaydederken Orta Asya ve Kafkasya ile Doğu Avrupa ülkeleri bu alanda istikrarsızlığa maruz kalmaktadır. Balkan ülkeleri ise bu iki grup arasında kalmaktadır. Bu nedenle Rusya dâhil olmak üzere Orta Asya, Kafkasya ve Doğu Avrupa ülkelerinde vergi sisteminin ve idaresinin tesisi, özellikle Rusya'da mali federalizm gibi vergi reformlarının yapılmasını gerektirmiştir. Ancak, Bulgaristan, Gürcistan, Ermenistan ve Kazakistan gibi, sosyal devlet anlayışı sınırlı olan ülkeler teorik olarak Orta Avrupa komşularına kıyasla daha rekabetçi vergi sistemlerine sahip olmuştur.

Rasyonel vergi sistemini etkileyen bir diğer husus ise marjinal vergi oranlarının yüksekliği kapsamında vergi sefaletinin yüksek olduğu ekonomilerin, rasyonel vergi sistemlerini tesis etmede nispeten başarısız olduğudur.

Şekil: 2
Vergi Sefaleti ve Rasyonel Vergi Sistemi Endeksi



Kaynak: Andersen (2008).

Forbes tarafından hazırlanan ve 2008 yılı verilerine ulaşılan Vergi Sefaleti Endeksi (Tax Misery Index), geçiş ekonomilerinin göreceli vergi yükünü karşılaştırmayı mümkün kılan bir değişken olarak, mevcut bulgularımızı destekler niteliktedir. Buna göre özellikle geçiş ekonomisi olan AB üyesi ülkeler, geçiş ekonomisi olup AB üyesi olmayan

ekonomilerden daha az vergi sefaletine sahip olduğu görülmektedir. Bu kapsamda vergi sefaletinde yüksek sıralarda olan ülkeler rekabete yönelik piyasa tesisinde zorluk yaşamaktadır.

Vergi sefaleti endeksi marjinal vergi yükü kapsamında kurumlar vergisi, gelir vergisi, servet vergileri, sosyal güvenlik vergilerinin işveren ve işçi payı ve dolaylı vergilerden oluşmaktadır. McGee (2008b) ve Kasten ve Machova (2010) tarafından ele alınan bu hususta endeks, söz konusu vergilerin nasıl değerlendirildiğini göstermediği için eleştirilmektedir. Bir diğer ifadeyle kamu kaynak tahsisinde etkinliği sağlamasına yönelik herhangi bir fikir vermemektedir. Bu eleştiri, Baltık ülkelerinin tablodaki yerine bakılarak da kabul edilebilir. Ancak vergi politikalarını belirlemede tamamlayıcı bir gösterge olan vergi sefaleti endeksine göre Estonya, Litvanya ve Letonya gibi Baltık ekonomileri geçiş ekonomileri arasında ilk sıralarda mali performansla sahip olsa da vergi sefaleti endeksinde nispeten negatif bir görünüme sahiptir. Vergi sefaletinde ilk sırada yer alan ve rasyonel vergi sistemi endeksinde ortalamanın üstünde olan Gürcistan ise Dünya Bankası'nın 2019 yılı İş Yapma Endeksi (Doing Business)'nde 6.sırada yer alan ve düşük vergi oranları ile düşük ücretler gibi nedenlerden dolayı ilk sırada yer almaktadır. Rasyonel vergi sistemi endeksinde ortalamanın üstünde yer alan Çin ise vergi sefaleti endeksinde son sırada yer almaktadır. Kurumlar vergisi oranı %45 ve Gelir vergisi oranı %25 Çin'de, vergi oranları diğer geçiş ekonomilerinden oldukça fazladır.

Bulguların, vergileme ile izlenen mali ve mali olmayan amaçlara uygunluk derecesi kapsamında değerlendirilmesinde ilk olarak tarihsel mirasın yoğun olduğu ekonomilerin geçiş sürecinde izlediği maliye politikalarında nispeten başarısız oldukları vurgulanmıştır. Orta Asya ve Kafkasya ülkeleri ile Doğu Avrupa ülkelerinden Ukrayna ve Belarus Sovyetler Birliği'nde uzun süre bulunmuş ve rasyonel vergi sistemi endeksinde de son sıralarda yer almıştır. Bunun yanında Bosna-Hersek, Moldova, Romanya ve Arnavutluk gibi ekonomiler ise merkezi planlamadan daha kısa sürede uzaklaşmış olsa da siyasi ve bölgesel istikrarsızlıklar ile kurumların rekabet odaklı gelişmemesi gibi etkenler nedeniyle üst sıralarda yer alamadıkları söylenebilir. Diğer taraftan bölgesel olarak ele alınan her ülke benzer bir süreçten geçmeyip geçiş reformlarıyla farklı bir yöne doğru ilerlemişlerdir. Özellikle Orta Asya bölgesinden önemli oranda farklılaşan Gürcistan'ın AB'ye üyelik motivasyonunun yüksek olması, vergi teşviklerinin yaygınlığına da yansımaktadır. Bu açıdan Gürcistan, geçiş ülkeleri arasında rasyonel vergi sistemi ortalamasının üstünde bulunan tek Orta Asya ülkesi olarak dikkat çekmektedir. Diğer taraftan Baltık ülkelerinin vergi sefaleti endeksinde orta sıralarda yer almasını, çalışmanın bulgularından olan yolsuzluk, kamu etkinliği ve ekonomik özgürlük endeksleriyle birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre Baltık ekonomileri söz konusu endekslerin tümünde ilk sırada yer almakta; kamu gelirlerinin tahsisinde etkinliğin nispeten sağlandığı sonucuna bu haliyle ulaşılabilir.

4.5.2. İktisadi Sisteme Uygunluk Derecesi

Maliye literatüründe cebri olmayan kamu geliri sınıflandırılmasında yer alan özelleştirme gelirleri aynı zamanda geçiş ekonomileri için geçiş sürecinin önemli bir finansman kaynağıdır. Bunun yanında özelleştirme gelirleri vergileme ile izlenen amaçlara ve iktisadi sisteme olan uygunluk ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla geçiş ekonomilerinin ortak politikalarından olan özelleştirme süreci, ülkelerin özelleştirme politikalarına bakış açısının farklılığı nedeniyle ortak sonuçlara neden olmamaktadır.

Mali tekelin yerine özel sektörün geçmeye başladığı geçiş döneminde izlenen maliye politikası olarak özelleştirmeler önemli bir göstergedir. Merkezden planlanan ekonomilerin geçiş sürecinin en önemli finansmanlarından biri özelleştirmelerden elde ettikleri gelirlerdir. Serbest piyasaya geçiş sürecinde görülen yaygın politikalardan olan özelleştirmeler, dönüşümün bir finansmanı olarak önemli bir cebri olmayan kamu geliri olmuştur. Ancak özelleştirme politikaları serbest piyasa ekonomisinin önemli unsurlarından olan rekabeti teşvik ve özel sektörün sermaye birikimi amacıyla gelişimini desteklemek hedefiyle yürütülmesi gerekmektedir. Ancak bu hedef, merkezi bütçe açığını azaltma, eski bürokratların (içeridekiler) özelleştirilen kamu varlıklarını satın almasını önleme veya rekabeti artırmakla birlikte sektörel yeniden yapılanmanın da engellenmesi gibi farklı kapsamlarda değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu açıdan özelleştirme politikalarının başarısı daha geniş kapsamlı değerlendirilmesi gerekmektedir.

Özelleştirmenin ekonomik büyümeyi iyileştirmesinin yanında yeni girişimcilerin veya yeni sektörlerin de ortaya çıkmasına katkıda bulunmaktadır. Dünya Bankasının (2002) raporuna göre yeni küçük işletmeler satış, ihracat, yatırım ve istihdam alanlarında eski büyük özel veya kamu işletmelerinden daha iyi performans göstermektedir. Emek verimliliği konusunda ise söz konusu yeni işletmelerin geride kaldığı ileri sürülmektedir. Ancak özel sektörün genişlemesi ile özelleştirme başarısı bu noktada farklılık arz etmektedir. Birçok özelleştirme hareketi geçiş sürecinden bu yana yaşansa da geçiş ekonomilerinin önemli bir kısmında kamu kesimi etkin bir rol oynamaya devam etmektedir. Bu açıdan geçiş sürecinde özelleştirme politikalarına kıyasla kamu ve özel sektör işletmelerin etkin yönetimi daha önemlidir (Andreff, 2003: 31). Nitekim Hayek vd. (1935), optimal planlamanın mümkün olmadığını ileri sürmekteyken Lange (1936) bu durumu iktisadi hayatın bürokratikleşmesi olarak ifade etmektedir. Dolayısıyla özelleştirme politikaları rasyonel vergi sisteminin önemli unsurlarından olan iktisadi sisteme uygunluk kapsamında bir rekabet yarattığı hususu önem taşımaktadır (Nivet, 2003: 97-100).

Kaufmann ve Siegelbaum (1997: 447), Rusya ve benzer durumlardaki ülkelerde özelleştirmelerin yakın siyasi parti çevrelerine yapılmasının kamu maliyesi açısından sorunlarına değinmektedir. Bu ülkelerde özelleştirilen kamu kurumunun yeni sahibinin siyasi partinin ajanı olmaya devam ettiğini ve böylece baskı ve çıkar grubu olma özelliğini kaybederek siyasi partinin gücünü azaltamayacağını ifade etmektedir. Ancak özelleştirmenin makroekonomi üzerindeki etkisi ise pozitif olmuştur. Kamu işletmelerinde sübvansiyonların azalması ve sübvansiyon alan kurumların siyasi parti yetkililerine rüşvet

verme gibi eğilimlerin azaldığı görülmektedir. Diğer taraftan Crivelli (2013: 219) tarafından yapılan 1991-2010 döneminde 29 geçiş ülkesini ele alan çalışmada özelleştirme ve yatırımların teşviki ile bazı sektörlerde vergi indirimleri sağlandığından vergi tabanı ve tahsilatının azaldığını ifade etmektedir. Bir diğer ifadeyle özelleştirme sonucu özel sektör teşviklerinden yararlanmaya başlayan işletmeler, vergi teşviklerinden yararlanmaya başlamaktadır. Böylece vergi tabanı zayıflamakta ve vergi teşvikleri neticesinde vergi tahsilatı azalmaktadır. Ancak böyle bir sonuç Gordon (2001)'e göre kurumlar vergisi oranı yüksek olan ekonomilerde kamu işletmelerinin varlığı vergi tahsilatını artıracak; vergi oranları nispeten düştüğünde ise özelleştirilmelerin yapılması, vergi tahsilatını artıracakını ifade etmektedir. Bunun nedeni firmaların vergi öncesi karını değil vergi sonrası karını maksimize etmeye yönelmesidir.

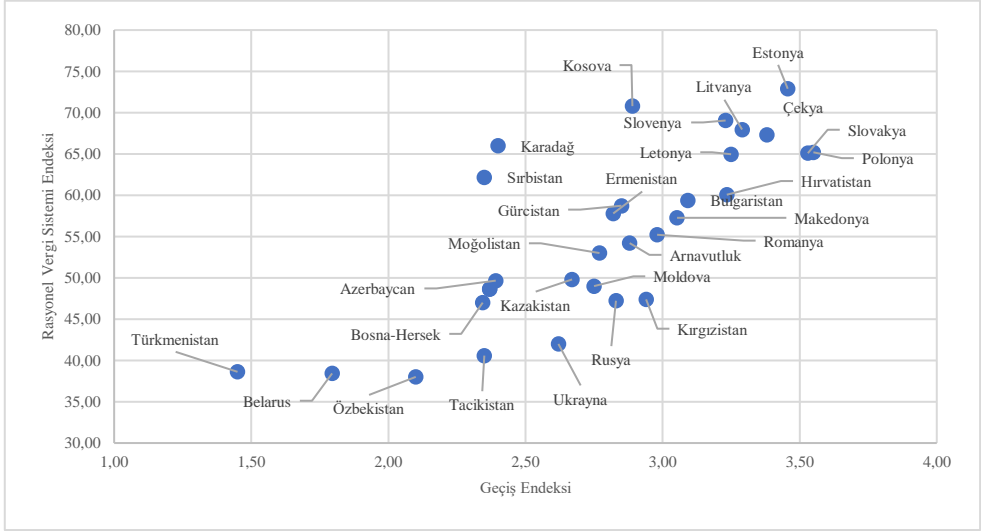
Stankovsky (1998); Neuhaus, (2006) ile Gezdim ve Zortuk (2018) tarafından geçiş ekonomileri açısından özelleştirmelerin devamı olarak doğrudan yabancı yatırımların söz konusu iktisadi ve politik koşulları da iyileştirildiği öne sürülmektedir. Buradaki artış beraberinde şeffaflık ve kurumsallık artışını da getirmektedir. Ek olarak merkezi bütçe vergi gelirlerinin de önemli kaynaklar olduğu ifade edilmektedir. Benzer şekilde Mickiewicz (2010) tarafından geçiş ekonomileri için fiyat liberalizasyonuna yönelik yapılan çalışmada, fiyat serbestleştirilmesi merkezi bütçe üzerinde pozitif bir etkiye neden olduğunu ileri sürmüştür.

Geçiş ekonomilerinde gelir eşitsizliğini ele alan Aristei ve Perugini (2015) tarafından yapılan çalışmada fiyat liberalizasyonu ve özelleştirme politikasına rekabet politikası da uyum içinde olması halinde gelir eşitsizliğinde azalmanın olacağı belirtilmiştir.

Özelleştirme politikalarının yukarıda bahsedilenlerin yanı sıra özelleştirme tek başına bir başarı olarak görülmemektedir. Vergi kaçırma başta olmak üzere geçiş ekonomilerinde yolsuzluk, geçiş sonrası daha mümkün hale geldiği öne sürülmektedir. Geçiş ekonomilerinin vergi devletleri olmasından ziyade mülk sahibi devletler olduğu göz önüne alındığında, vergilerin mali amacı aslında tüm amaçların da bir finansmanı olarak yer aldığı söylenebilir. Bu kapsamda vergi kaçırma ve yolsuzluk gibi unsurlar geçiş sonrası özelleştirmelerin yaygınlaşması neticesinde artmıştır (Aage, 1997: 19).

Şekil 3'te yukarıda bahsedilenler ile rasyonel vergi endeksi bulgularımızın değerlendirilmesine imkân tanıyan geçiş endekslerinin ortalamalarına yer verilmiştir. EBRD tarafından yayımlanan geçiş endeksleri 1989-2014 yıllarını kapsamaktadır. Bu endeksin bileşenleri büyük ve küçük ölçekli özelleştirmeler, yönetim ve kurumsal yapının tesisi, fiyat liberalizasyonu, finansal piyasaların tesisi ve rekabet politikalarından oluşmaktadır. Geçiş endeksi 0-4 puan arasında olup 4'e yaklaştıkça serbest piyasa ekonomisinin unsurlarına tamamen ulaşıldığı anlamına gelmektedir. Geçiş endeksinde ilk sırada Macaristan 3,62 ortalamaya sahipken Polonya, Slovakya ve Estonya yaklaşık 3,50 ortalamayla ardından gelmektedir. Bu açıdan geçiş endeksi aslında başta vergi politikaları olmak üzere maliye reformlarını ifade etmektedir. Geçiş endeksi 4'e yaklaştıkça, reformların başarılı olduğunu anlamına gelmektedir.

Şekil: 3
Geçiş Endeksi ve Rasyonel Vergi Sistemi Endeksi

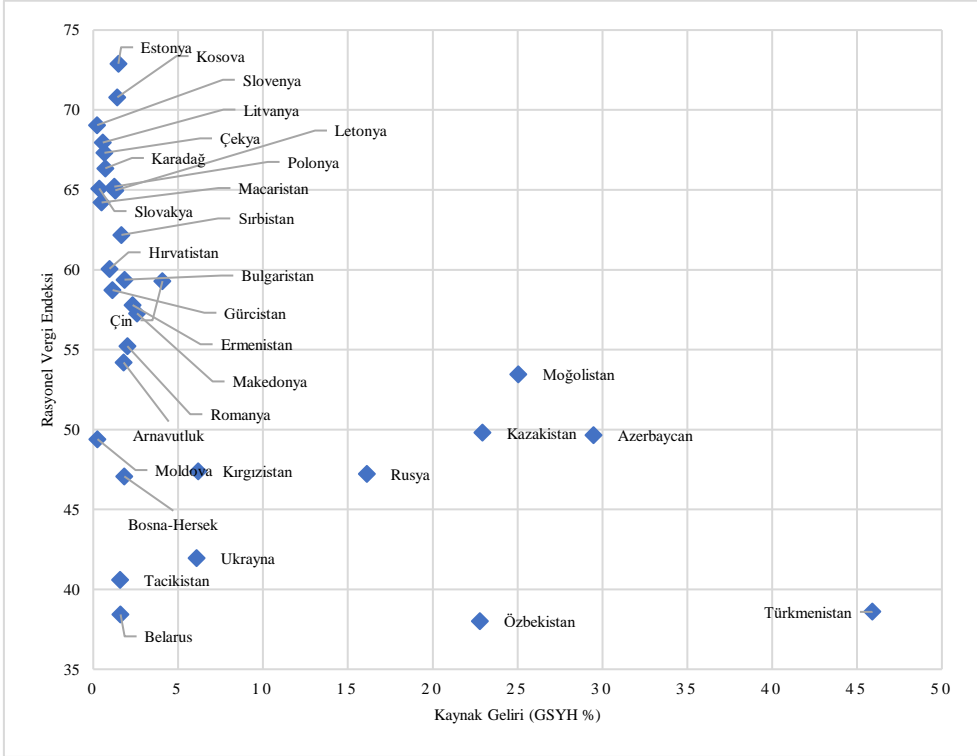


Kaynak: EBRD, *Transition Indicators (1989-2014)*.

Şekilde yer alan geçiş endeksi, yukarıda belirtilen geçiş endeksini oluşturan bileşenlerin bir ortalamasıdır. Dolayısıyla her ülkenin bileşenlerinin bu endekse katkısı farklılık göstermektedir: Bu endekte ilk sırada yer alan Macaristan söz konusu altı endeksin beşinde serbest piyasa ekonomisine sahip olduğuna yönelik puanlara (3,50 ve üstü) sahipken rekabet politikalarında merkezi planlı ekonomiye yakın bir ülke puanına sahiptir (2,50). Rasyonel vergi sistemi endeksinde ve diğer birçok sıralamada ilk sıralarda yer alan Estonya'da ise özelleştirmeler daha kısıtlı kalmış ve Macaristan'a benzer şekilde rekabet politikalarının katkısı daha az olmuştur. Diğer taraftan geçiş endeksinde son sıralarda yer alan Belarus, Türkmenistan ve Özbekistan gibi ekonomiler ise rasyonel vergi sistemi endeksinde yine son sırayı paylaşmaktadırlar. Belirtilen bu ekonomilerin tüm ölçütler ortalamasına bakıldığında son sıradaki Türkmenistan'ın 1,45 iken Belarus 1,79 ve son olarak Özbekistan'ın ise 2,10 olarak hesaplanmıştır. Bulgularımıza paralel şekilde geçiş endekslerine bakıldığında bu ekonomilerin geçiş sürecinin oldukça başarısız olduğu görülmektedir. Buna göre vergi sistemleri ile iktisadi sistemleri arasında önemli bir uyumsuzluğun olduğu; bir diğer ifadeyle vergileme sistemlerinin iktisadi yapıya uygunluk derecesinin oldukça düşük olduğu ileri sürülebilir.

Diğer taraftan vergi sisteminin kurumsallaşması açısından vergi gelirleri ile kamusal mal ve hizmet üretimi arasındaki bağın güçlü olması da önemlidir. Bu açıdan GSYH içinde doğal kaynak geliri yüksek olan ülkelerde, kaynak gelirleri ile vergi gelirleri arasında bir ikame ilişkisi olduğu görülmektedir. Aşağıda Şekil 4'te kaynak gelirleri ile rasyonel vergi endeksi arasındaki ilişki gösterilmektedir.

Şekil: 4
Kaynak Gelirleri ve Rasyonel Vergi Sistemi Endeksi



Kaynak: data.worldbank

Şekilde rasyonel vergi endeksi, kaynak zengini (resource-rich) ülkeler ile ilişkilendirilmiştir. Buna göre rasyonel vergi endeksinde son sıralarda olan ülkelerin aynı zamanda kaynak zengini olduğu ve GSYH içinde kaynak gelirlerinin önemli oranda olduğu görülmektedir.

Kaynak gelirleri ile vergi gelirleri arasındaki ilişkiyi analiz eden Crivelli ve Gupta (2014: 102-5)'ye göre vergi ve diğer kamu gelirleri kaynak gelirleri arttıkça azalmaktadır. Bir diğer ifadeyle kaynak gelirleri arttıkça cebri ve cebri olmayan kamu gelirleri azalmaktadır. Ek olarak kaynak zengini ülkelerin vergi indirimi, istisna ve muafiyetlere daha eğilimli olduğu ifade edilmektedir. Aynı çalışmaya göre doğal kaynak gelirlerinin vergi sistemine olan olası negatif etkilerinden biri vergi tabanının oluşturulmamasıdır. Kaynak gelirleri ile vergiler arasındaki ikame, vergi tabanının ve kurumsal bir vergi sisteminin tesis edilememesine neden olmaktadır. Doğal kaynakların zamanla tükenmesi, söz konusu vergi tabanını ve kurumsal bir vergi sistemini inşa edememiş ekonomiler için önemli bir mali sorun olacağı ifade edilmektedir.

Buna ek olarak doğal kaynak sektörünün istikrarsız olması, söz konusu ülkelerin bütçesinde de istikrarsızlığa neden olacaktır. Kaynak gelirlerinde küresel istikrarsızlığın olması durumunda ilgili ülkelerin mali sürdürülebilirliği de negatif etkilenmektedir (Cottarelli, 2011: 13-6).

Moore (2007: 8-9)'a göre vergilendirme sadece kamusal mal ve hizmet üretimini finansmanı değil aynı zamanda toplumun siyasi sürece katılımı açısından da önem arz etmektedir. Bu açıdan vergilendirme siyasi sürece katılımı teşvik etmekte, hesap verilebilirlik, yönetim ve hükümet harcamalarının verimliliğini artırmak açısından da denetim ve baskı görevini görmektedir. Ek olarak vergilendirme, vergi kurumlarının verimliliğini artırma ve böylece daha fazla kamu hizmeti sunma gibi teşvikleri de beraberinde getirmektedir.

Dolayısıyla kaynak zengini ülkelerde vergi gelirleri, kaynak zengini olmayan ülkelere nispeten daha az öneme sahip olup rasyonel vergi sisteminin kurulmasını negatif etkilemektedir.

Kaynak zengini ülkelerin kamu etkinliği ve yolsuzluk endeksinde de üst sıralarda olması göz önüne alındığında mevcut çalışmanın bulgularıyla benzer sonuçların olduğu ileri sürülebilir.

4.5.3. İdari ve Kültürel Yapıya Uygunluk Derecesi

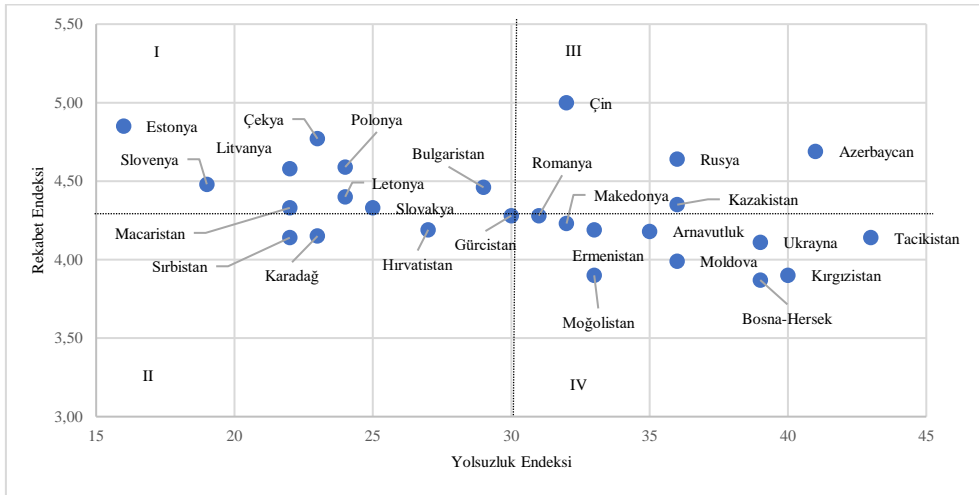
Rasyonel vergi sistemi ölçütleri, birbirinin ikamesi değil tamamlayıcısı olarak değerlendirilmektedir. Bu kapsamda idari ve kültürel yapıya uygunluk derecesi aynı zamanda geçiş ekonomilerinin iktisadi sisteme uygunluk derecesini belirten alternatif bir gösterge olarak düşünülmektedir. Bunun nedeni çalışmanın bu kısmında ele alınacak olan yolsuzluk ile rekabet arasındaki ilişkidir. Bu ilişki, rekabet ile idari ve kültürel yapıya uygunluğu temsil eden yolsuzluk arasındadır.

Geçiş ekonomileri arasında özellikle AB'ye üye olan ve/veya üye olmaya aday gösterilen ekonomilerin rekabet ve yolsuzluk konusunda nispeten daha pozitif olmalarını vurgulayan çalışmalar yer almaktadır. Acar (2018: 59) tarafından yapılan çalışmanın bulgusuna göre AB üyeliğini hedef olarak belirleyen geçiş ekonomileri genel olarak iktisat politikalarında Maastricht ölçütlerini çıpa olarak görmüş ve hedeflerini bu şekilde belirlemiştir. Başlangıç koşullarındaki farklılıklar geçiş ekonomileri için başarı düzeylerini etkilemiş ve bazı ülkelerde özelleştirme, beraberinde yolsuzluk ve yoksulluk gibi sosyal sorunlara neden olmuştur. Bu husus rasyonel vergi sistemi endeksinin hesaplanmasında önemli ölçütlerden olan yolsuzluk verileri vasıtasıyla belirtilmiştir.

Coricelli ve Marc (2010) tarafından yapılan bir başka çalışmaya göre AB üyesi olduktan sonra geçiş ekonomilerinin bankacılık sistemindeki yoğunlaşmanın (tekelleşme eğiliminin) azaldığı ve rekabetin arttığı bulgusuna ulaşılmıştır.

Baltık ekonomilerinde geçiş sonrası hızlı toparlanma ve küresel piyasalara entegrasyon, şirketlerin küreselleşmesiyle ilgilidir. Orta Asya ve Kafkasya bölgesinde ise Rusya ön planda olup az sayıdaki enerji şirketleriyle bu entegrasyon sağlanmakta ve dolayısıyla kısıtlı kalmaktadır. Çekya ve Macaristan ise sermaye birikimi hususunda daha çok komşu ülkelerin ekonomisine entegre olma yoluna gitmiştir (Lane, 2009: 50-3). Ek olarak AB üyelik sürecinde olan geçiş ekonomileri ile eski AB üyesi ülkeler arasında reel yakınsama söz konusudur (Kesici, 2009: 443). Bu husus Şekil 5'te gösterilmiştir.

Şekil: 5
Yolsuzluk ve Rekabet Endeksi



Kaynak: data.worldbank

Rekabet endeksinin 0-7 arasında olduğu göz önüne alındığında, I. bölgede hem yüksek rekabet ve hem düşük yolsuzluk özelliklerine sahip piyasa ekonomileri yer almaktadır. Ek olarak yolsuzluk ortalamasının altında ve rekabet endeksi ortalamasının üstünde olmayı aynı anda sağlayan ekonomiler bu bölgede gösterilmiştir. Rasyonel vergi sistemi endeksinde ilk sırada yer alan Estonya ve ardından Slovenya I. Bölgede gösterilen alanda yer almaktadır. Dolayısıyla rasyonel vergi sistemi endeksi 59-73 puan arasında olan ekonomiler bu bölgede yer almaktadır. Diğer taraftan II. bölgede, yolsuzluk ve rekabet ortalamasının altında olan ekonomiler yer almaktadır. Bu bölgede yer alan ekonomilerin rasyonel vergi sistemi endeksleri 58-66 puan arasındadır. Yolsuzluk ile rekabet arasındaki ilişkinin gösterildiği Şekil 5'te bulunan III. bölgede ise rekabette ortalamanın üstünde olan ancak yolsuzlukta ortalamasının altında bulunan ekonomiler yer almaktadır. Bu ekonomilerin rasyonel vergi sistemi endeksi ise 47-59 puan arasındadır. Şekil 5'te son olarak yer alan IV. bölümde yer alan ekonomiler ise hem rekabette hem de yolsuzlukta ortalamanın altında bulunmaktadır. Bu ekonomilerin rasyonel vergi sistemi endeksi ise 41-58 puan arasındadır. Çalışmanın bulgularına uygun bir şekilde rasyonel vergi sistemini tesis

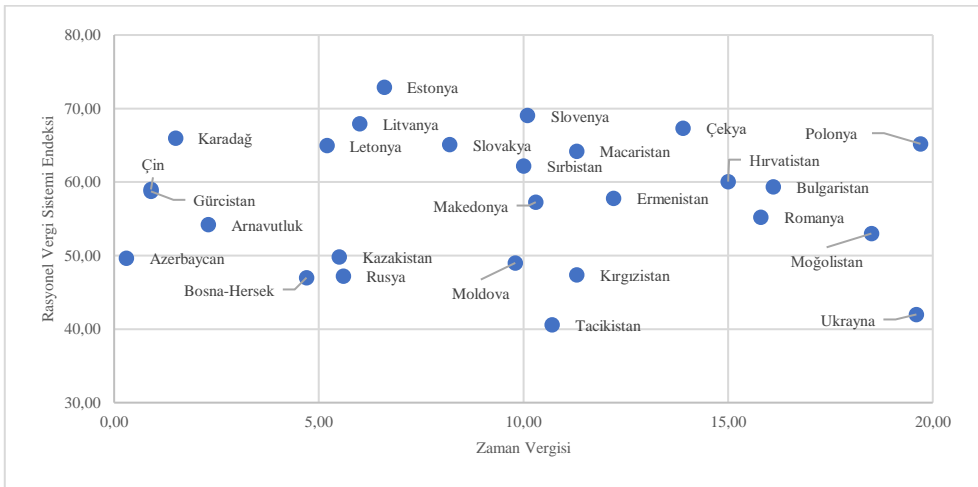
edemeyen ekonomilerin rekabetçi bir iktisadi yapıda olsalar da yolsuzlukla mücadelede başarılı olmadıkları görülmektedir. Bulgular, literatür kısmında belirtilen Engelschalk, (2005), Turana ve Yurdakulb (2014), Alm vd. (2006), Muraközy (2010), Aydın (2018) ve Zurnic (2018) çalışmaları ile paraleldir.

4.5.4. Vergi Türlerinin İç Düzeni

Geçiş ekonomilerinde yolsuzlukla ilişkilendirilebilecek birçok etken bulunmaktadır: Vergi bilinci, vergi ahlakı ve vergi kültürü gibi kavramlar, maliye politikalarının neden olduğu vergi tazyiki, vergi alerjisi ve genel anlamda işlem maliyeti olarak ifade edilebilecek vergiye uyum maliyetini doğrudan etkilemektedir.

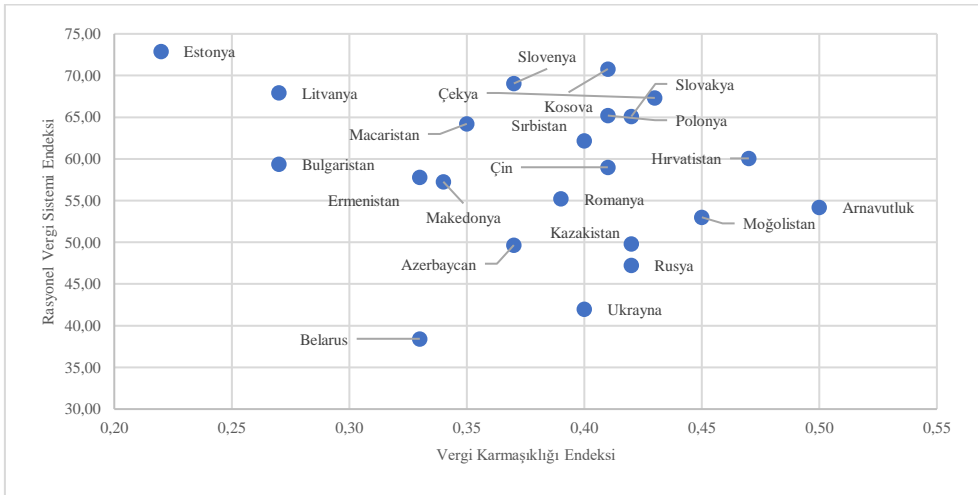
Vergi türlerinin iç düzeni, vergi politikalarının oluşturulma ve uygulama kalitesini de göstermektedir. Rasyonel vergi sisteminin önemli özelliklerinden olan piyasa aktörlerinin iyi bir ekonomik yönetim vasıtasıyla rekabetçi bir iş ortamının oluşturulması gerekmektedir. Bu hususta Dünya Bankası Kurumsal Anketler (Enterprise Survey Data) kapsamında 144.000'den fazla firmanın anket sonuçları kullanılabilir. Vergi türlerinin iç düzenini ifade edeceği düşünülen, politikaların kalitesini analiz edebilmek amacıyla kamusal regülasyonların yöneticilerin zaman maliyetini hangi yönde etkilediği hususuna değinilecektir. Diğer ölçütlerde vurgulandığı gibi vergi türlerinin iç düzeni ölçütü de rasyonel vergi isteminin diğer ölçütleriyle yakından ilişkilidir. Zaman vergisi (time-tax) olarak adlandırılan bu maliyet, özünde idari verimliliği barındırmaktadır. İdari verimlilik ise kamu kesiminin faaliyetlerini etkin ve verimli bir şekilde yürütebilme kabiliyeti ile rasyonel bir bürokrasinin de varlığını göstermektedir (Heredia & Schneider, 2003; Back & Hadenius 2008).

Şekil: 6
Zaman Vergisi ve Rasyonel Vergi Sistemi Endeksi



Şekil 6 aynı zamanda vergi idaresinin etkinliğini de göstermektedir. Vergi idaresinin etkinliği tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilat süreçlerini kapsamakta ve rasyonel vergi sistemiyle oldukça paralel bir seyir izlediği görülmektedir. Bu sonuçlar literatürde yer alan Shaffer ve Turley (2000), Keen vd. (2006) Gehlbach (2008), Sabirianova Peter vd. (2010) Turana ve Yurdakulb (2014) çalışmaları ile benzerdir. Dolayısıyla vergi türlerinin iç düzeni, vergi politikalarının uygulanma kalitesi kapsamında vergi idaresinin etkinliğini göstermektedir. Bu etkinlik ise zaman vergisi olarak ifade edilen, idarelerin daha az bir zaman maliyetinin yanında özellikle vergi kanunlarının açık ve net olmasını da gerektirmektedir. Aşağıdaki Şekil 7’de vergi sisteminin karmaşıklığı⁴ ile rasyonel vergi sistemi ilişkilendirilmiştir.

Şekil: 7
Vergi Karmaşıklığı ve Rasyonel Vergi Sistemi Endeksi



Kaynak: taxcomplexity.org

Şekil 7’de vergi karmaşıklığı ile rasyonel vergi sistemi endeksi gösterilmiştir. Rasyonel vergi sistemi endeksinde 72,89 puan ile ilk sırada yer alan Estonya vergi karmaşıklığında ise son sırada yer almaktadır. Bir diğer Baltık ekonomisi olan Litvanya ise ikinci sırada yer almakta, Bulgaristan ise onu takip etmektedir. Vergi karmaşıklığında son sırada yer alan ekonomilere bakıldığında Arnavutluk, rasyonel vergi sistemi endeksi ortalamasının altında kalmakta ve vergi reformlarına ihtiyaç duymaktadır. Ekonomilerin vergi karmaşıklığı endeksleri aynı zamanda vergi çekiciliğini de göstermektedir. Bu ülkelerden Arnavutluk 0,50 puanla son sırada yer alırken Hırvatistan 0,47 ve Moğolistan

⁴ Vergi karmaşıklığı endeksi, çok uluslu şirketlerinin karşılaştığı kurumlar vergisi sisteminin karmaşıklığını ölçmektedir. Endeks 0 (karmaşık değil) ve 1 (son derece karmaşık) arasında değişmektedir. Vergi mevzuatının karmaşıklığını ve vergi sisteminin genel karmaşıklığını kapsamaktadır.

0,45 ile ardından gelmektedir. İlk sırada yer alan Estonya ise 0,22 iken Bulgaristan ve Litvanya 0,27 puanla ikinci sırayı paylaşmaktadır.

5. Sonuç

Çalışmanın amacı, rasyonel vergi sisteminin kapsamını ve uygulanabilirliğini geçiş ekonomileri örneğinde araştırmaktır. Bu amaçla yola çıkarak ilk bölümde rasyonel vergi sistemi ve böyle bir sistemi analiz edebilmek amacıyla literatürde yer alan ölçütler açıklanmıştır. İkinci bölümde ise rasyonel bir vergi sisteminin nasıl veya hangi ölçüde tesis edildiğini inceleyebilmek amacıyla seçilen örneklem ülke kesitleri olan geçiş ekonomileri ele alınmıştır. Çalışmada geçiş ekonomilerinin seçilme nedeni, bu ülkelerin merkezden planlanan bir iktisadi yapıdan serbest piyasa sistemine geçiş yapmaları başta olmak üzere iktisadi açıdan başlangıç koşulları ile siyasi olarak tarihsel miraslarının birbirine benzer olmasıdır. Böyle bir benzerlik, ülkeler arası kıyaslama yapmayı daha mümkün hale getirmektedir. Üçüncü bölümde rasyonel vergi sistemi endeksi ile ülkelerin vergi sistemi analiz edilmiştir. Ek olarak üçüncü bölümde analiz sonuçlarının literatürle kıyaslanmasına ve niceliksel analize de yer verilmiştir.

Literatürde rasyonel vergi sistemi endeksini geliştiren ve bu endeks vasıtasıyla geçiş ekonomilerinin vergi sistemlerini analiz eden bir çalışma, bildiğimiz kadarıyla, bulunmamaktadır. Çalışmada bu endeks ile ülkelerin maliye politikalarının iktisadi hedeflerine olan uyumu analiz edilmiş ve literatüre bu açıdan katkıda bulunmuştur.

Bulgulara göre AB üyesi olan geçiş ülkeleri ortalaması esas alındığında Çekya, Estonya, Karadağ, Kosova, Letonya, Litvanya, Polonya, Slovakya ve Slovenya ülkelerinin rasyonel vergi sistemine sahip olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. Geçiş ülkelerinin rasyonel vergi endeksi ortalaması esas alındığında ise Bulgaristan, Çekya, Çin, Ermenistan, Estonya, Gürcistan, Hırvatistan, Karadağ, Kosova, Letonya, Litvanya, Macaristan, Makedonya, Polonya, Sırbistan, Slovakya ve Slovenya ülkelerinin vergi sistemleri, eksikliklere rağmen, rasyonelleşmiştir. Geçiş ekonomileri arasında rasyonel vergi sistemine nispeten sahip olan ilk beş ülke sırasıyla Estonya, Kosova, Slovenya, Litvanya ve Çekya iken son beş ülke ise sırasıyla Özbekistan, Belarus, Türkmenistan, Tacikistan ve Ukrayna'dır. Bu kapsamdaki bulgulara göre (i) Maastricht ölçütleri ve mali kural gibi mali ilkeler izlendiğinde maliye politikalarında keyfilik ve istikrarsızlık nispeten azaltmakta, bu ise vergi sistemini rasyonelleştirmektedir. (ii) Kaynak gelirlerine bağımlı bir ekonomide rasyonel vergi sistemi sınırlı kalmaktadır. (iii) Merkezi planlamada geçirilmiş süre arttıkça rasyonel vergi sistemi endeksi azalmaktadır. (iv) Vergi yasalarına uyum süresi ve vergi sisteminin karmaşıklığı arttıkça rasyonel vergi sisteminden uzaklaşmaktadır. (v) Liberalizasyon ile hukuki sistem uyumunu sağlayan ülkelerde vergi sistemi rasyonelleşmektedir.

Ülkelerin Sovyetler Birliği'nin merkezi olan Rusya'ya coğrafi ve kültürel yakınlığı günümüzdeki iktisadi bağımsızlıklarını da etkilemiştir. Bu kapsamda Sovyetler Birliği'ne daha geç katılan ve gelişmiş Avrupa ülkeleriyle yakın ilişkiler kuran Baltık ülkeleri günümüzde daha istikrarlı bir iktisadi yapı oluşturmuştur. Ek olarak Avrupa Birliği'ne

katılma hedefleri, Baltık ve bir kısım Doğu Avrupa ülkelerinin serbest piyasa deneyiminin olmaması sorununu da ortadan kaldırmıştır. Balkan ülkeleri ise bağımsızlıklarından itibaren iç savaş ve meşruiyet sorunlarıyla mücadele etmiştir. Bu durum Balkan ülkelerinin serbest piyasa reformlarından ziyade savaşa ve siyasi sorunlara odaklanmasına neden olmuş ve geçişi geciktirmiştir. Sovyetlerden kalan mirasın en ağır hissedildiği bölgelerden biri de Orta Asya ve Kafkasya ülkeleridir. Bu ülkelerin coğrafi ve kültürel olarak Rusya'ya yakınlığı ve stratejik açıdan önemleri, onların daha yoğun kontrol edilmelerine ve etkilenmelerine neden olmuştur. Dolayısıyla geçiş süreçlerinin günümüzde de devam ettiği ifade edilebilir. Diğer geçiş ülkelerinden olan Çin'de ise geçiş ekonomilerinin başlangıç koşullarından birçok farklılığı bulunmaktadır. Nüfusunun yapısı, bürokrasinin daha çok yerel yönetimlerde örgütlenmesi ve merkezileşmenin katı olmaması; geçiş reformlarının kademeli olması ve çift taraflı fiyat sistemi gibi unsurlar bu farklılıklarından en önemlileri olarak söylenebilir. Günümüzde üretimde ve ticaret hacminde dünyanın önde gelen ülkelerinden olan Çin, geçiş sürecini farklı bir piyasa türü olan piyasa sosyalizmi ile devam ettirmektedir.

Baltık ülkelerinin coğrafi ve kültürel özellikleri açısından Sovyetler birliğinden oldukça farklı ve uzak olmasının yanında Avrupa ülkeleriyle siyasi, kültürel ve coğrafi yakınlığı bu ülkelerin geçiş sürecinde önemli ilerlemeler sağlamasına neden olmuştur. Diğer taraftan Balkan ve Doğu Avrupa bölgesi geçiş ekonomileri ise tek tip bir vergi sistemi göstermemektedir. Bu bölgelerdeki ekonomilerin bir kısmı AB'ye üye olmayı bir maliye politikası çıpası olarak görmüş ve nihayetinde AB'ye üye olmuşlardır. Bunun bir nedeni olarak AB'nin Maastricht Ölçütlerini rasyonel bir iktisadi sistemin ölçütü olarak görmesinden kaynaklandığı ifade edilebilir.

Orta Asya ve Kafkasya ülkeleri ise tarihsel miras açısından ve Sovyetler Birliği'ne siyasi ve coğrafi yakınlığından dolayı Rusya ile paralel bir seyirde olmuştur. Söz konusu bölge ekonomilerinin kapsamlı reformlarına rağmen ekonomik özgürlük ve yolsuzluk endekslerinde oldukça negatif bir görünüme sahip olmasından dolayı rasyonel bir vergi sistemini tesis edememişlerdir. Bölge ekonomilerinden Gürcistan ise hızla azalan yolsuzluk ve artan kamu etkinliği nedeniyle önemli bir istisnayı oluşturmuştur. Ancak genel olarak Orta Asya ve Kafkasya ekonomilerinin rasyonel bir vergi sisteminden oldukça uzak olması, vergi sistemlerinin siyasallaşması ile ilişkilendirilebilir. Bir başka ifadeyle Orta Asya ve Kafkasya geçiş ekonomilerinde vergi sistemi rasyonelleşmemiş, aksine siyasallaşmıştır. Ancak başta Baltık ekonomileri olmak üzere Balkan ve Doğu Avrupa ülkelerinin büyük bir kısmı ve Çin evrensel ölçütler belirleyerek serbest piyasanın etkinliğine odaklanmışlardır. Bu ülkelerden Çin, diğer AB'ye üye olma istediğindeki ülkelerden farklı olarak, ihracat ve doğrudan yabancı yatırım odaklı iktisadi yapısını korumak ve bu şekilde oluşturduğu iktisadi gücünü geliştirmek amacını gütmektedir.

Geçiş ekonomilerinin vergi sistemlerinde tespit edilen sorunların çoğu Türk vergi sisteminde de görülmektedir. Vergi tabanının genişletilmesi, idari etkinlikteki zayıflık nedeniyle tahakkuk-tahsil ilişkisinin zayıflaması ve gelirlerin etkin harcanması gibi sorunlar ifade edilmektedir. Bu kapsamda araştırmacılar, Türkiye'de rasyonel bir vergi sisteminin analizini yapabilir ve çözüm önerileri getirebilir.

Kaynaklar

- Aage, H. (1997), "Transition and transplantation of economic systems", in: A. Lorentzen & M. Rostgaard (eds.), *The aftermath of 'real existing socialism' in eastern Europe* (10-31), Palgrave Macmillan, London.
- Acar, E. (2018), "Neoliberal transformation and practices of privatization in transition economies", in: M. Zortuk (ed.), *Applied economics for development: empirical approaches to selected social and economic issues in transition economies* (43-62), Vernon Press, Malaga.
- Alam, A. & M. Sundberg (2002), *A decade of fiscal transition*, The World Bank, Washington.
- Alaybek, A. (1948), *Muhtelif konularda etüd ve öneriler*, Maliye Bakanlığı, (31803001), Ankara.
- Alaybek, A. (2017), *Organik Vergi Reformu* (Yazımının 60. yılı münasebetiyle), 60. yıl baskısı, Uyum Ajans, Ankara.
- Andersen, J. (n/a), *The Forbes Tax Misery Index*, <<https://www.forbes.com/global/2008/0407/060.html#515a0407339f>>, 11.10.2019.
- Andreff, W. (2003), "Twenty lessons from the experience of privatisation in transition economies", in: Y. Kalyuzhnova & W. Andreff (eds.), *Privatisation and structural change in transition economies* (29-59), Palgrave Macmillan, London.
- Aristei, D. & C. Perugini (2015), "The drivers of personal income inequality in transition, and the role of reform approaches". in: C. Perugini & F. Pompei (eds.), *Inequalities during and after transition in central and eastern Europe* (41-58), Palgrave Macmillan, London.
- Aydın, N. (2018), "Analyzing the shadow economy of selected transition economies by a mimic model", in: M. Zortuk (ed.), *Applied economics for development: empirical approaches to selected social and economic issues in transition economies* (19-41), Vernon Press, Malaga.
- Bäck, H. & A. Hadenius (2008), "Democracy and state capacity: exploring a j-shaped relationship", *Governance*, 21(1), 1-24.
- Becker, W. et al. (2017), "Weights and importance in composite indicators: mind the gap", *Handbook of Uncertainty Quantification*, 1187-1216.
- Blakey, R.G. (1953), *Maliye ders notları: birinci fasikül*, (Çev. R. Aktan), Ankara Üniversitesi SBF Yayınları, Ankara.
- Boulanger, P.M. (2014), "Elements for a comprehensive assessment of Public Indicators", *JRC Scientific and Policy Reports*, Luxembourg: Publications Office of the European Union.
- Brown, H.G. (1961), "Criteria for a rational tax system", *The American Journal of Economics and Sociology*, 20(4), 443-447.
- Coricelli, F. & M. Marc (2010), "Are Product market structures affected by banking concentration: evidence from transition countries", in: R. Matousek (ed.), *Money, banking and financial markets in central and eastern Europe* (32-61), Palgrave Macmillan, London.
- Cottarelli, C. (2011), *Revenue mobilization in developing countries*, International Monetary Fund, 8(2011), IMF.
- Crivelli, E. & S. Gupta (2014), "Resource blessing, revenue curse? domestic revenue effort in resource-rich countries", *European Journal of Political Economy*, 35, 88-101.

- Crivelli, E. (2013), "Fiscal impact of privatization revisited: the role of tax revenues in transition economies", *Economic Systems*, 37(2), 217-232.
- Dabrowski, M. & M. Tomczynska (2001), "Tax reforms in transition economies-a mixed record and complex future agenda", *CASE Network Studies and Analyses*, Warsaw.
- Dikmen, O. (1969), *Maliye dersleri: giriş ve genel vergi teorisi*, Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Engelschalk, M. (2005), "Small business taxation in transition countries", *Tax Notes International*, 40(6), 523-554.
- Falcetti, E. et al. (2006), "Reforms and growth in transition: re-examining the evidence", *Journal of Comparative Economics*, 34(3), 421-445.
- Frey, B.S. & B. Torgler (2007), "Tax morale and conditional cooperation", *Journal of Comparative Economics*, 35(1), 136-159.
- Gehlbach, S. (2008), *Representation through taxation: revenue, politics, and development in postcommunist states*, Cambridge University Press, New York.
- Gelb, A. et al. (1999), *Circumstance and choice: the role of initial conditions and policies in transition economies*, The World Bank, Washington.
- Gevorkyan, A.V. (2012), "Fiscal policy in select transition economies: opportunities for sustainable development", *International Journal of Society Systems Science*, 4(1), 55-75.
- Gezdim, S.B. & M. Zortuk (2018), "The impact of FDI on economic growth in transition countries: a panel quantile regression approach", in: M. Zortuk (ed.), *Applied economics for development: empirical approaches to selected social and economic issues in transition economies* (63-77), Vernon Press, Malaga.
- Gordon, R. (2001), "Taxes and privatization", No. 2977, *CEPR Discussion Papers*.
- Guo, Y. & A. Hu (2004), "The Administrative monopoly in china's economic transition", *Communist and Post-Communist Studies*, 37(2), 265-280.
- Haller, H. (1974), *Maliye politikası, teorik esasları ve temel problemleri*, (Çev. S. Turhan), Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Hayek, F.A. et al. (1935), *Collectivist economic planning*, Routledge & Kegan Paul, London.
- Heredia, B. & B.R. Schneider (2003), "The political economy of administrative reform in developing countries", in: B.R. Schneider & B. Heredia (eds.), *Reinventing Leviathan. The politics of administrative reform in developing countries* (1-32), North-South Press Center, Miami.
- Iwasaki, I. & T. Suzuki (2007), "Transition Strategy, corporate exploitation, and state capture: an empirical analysis of the former soviet states", *Communist and Post-Communist Studies*, 40(4), 393-422.
- Kastan, M. & Z. Machova (2010), "Tax burden in EU countries-a comparative study", *Bulletin of the Transilvania University of Brasov*, 3(52), 263-270.
- Kaufmann, D. & P. Siegelbaum (1997), "Privatization and corruption in transition economies", *Journal of International Affairs*, 50(2), 419-458.
- Keen, M. et al. (2006), "The 'flat tax(es)': principles and evidence", *IMF Working Paper* WP/06/218.
- Kesici, M. (2009), "Geçiş ekonomilerinin dönüşüm sürecinde avrupa birliği üyeliği ve istihdam", *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, 57, 407-448.

- Lane, D. (2009), "Global capitalism and the transformation of state socialism", *Studies in Comparative International Development*, 44(2), 97-117.
- Lange, O. (1936), "On the economic theory of socialism: part one", *The Review of Economic Studies*, 4(1), 53-71.
- Laufenburger, H. (1961), *Mali iktisat ve mali kanunlar: gelir, sermaye ve vergi*, (Çev. İ. Özü), Ajans-Türk Matbaası, Ankara.
- Mau, V. & T. Drobyshevskaya (2012), "Modernization and the Russian economy: three hundred years of catching up", Gaidar Institute for Economic Policy *Working Papers* 0032, 1-29.
- McGee, R.W. (2008a), "A comparative study of tax misery and tax happiness in transition economies and the European Union", in: R.W. McGee (ed.), *Taxation and Public Finance in Transition and Developing Economies* (81-92), Springer, Boston.
- McGee, R.W. (2008b), "Tax administration costs in transition economies and the OECD: a comparative study", in: R.W. McGee (ed.), *Taxation and public finance in transition and developing economies* (67-80), Springer, Boston.
- Medina, L. & F. Schneider (2017), "Shadow economies around the world: New results for 158 countries over 1991-2015", *CESifo*, (6430), 1-30.
- Melo, M. et al. (1996), *From plan to market*, The World Bank Policy Research Department Transition Economics Division, Washington.
- Mickiewicz, T. (2005), *Economic Transition in Central Europe and the Commonwealth of Independent States*, Palgrave Macmillan, London.
- Mickiewicz, T. (2010), *Economics of Institutional Change: Central and Eastern Europe Revisited*, Springer, London.
- Moore, M. (2007), "How does taxation affect the quality of governance?", Institute of Development Studies *Working Paper* (280), United Kingdom.
- Muraközy, L. (2010), "The Centrally Planned Invisible Hand-The Case of Hungary" (No. 119). *TIGER Working Paper Series*, Warsaw.
- Nadaroğlu, H. (1987), *Vergi sistemimizin etkinliği*, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, (234), 1-33.
- Neuhaus, M. (2006), *The Impact of FDI on Economic Growth: An Analysis for the Transition Countries of Central and Eastern Europe*, Springer Science & Business Media, London.
- Neuman, W.L. (2009), *Toplumsal Araştırma Yöntemleri: Nitel ve Nicel Yaklaşımlar*, (Çev. S. Özge), Yayıncısı, İstanbul.
- Neumark, F. (1948), *Maliyeye Dair Tetkikler*, (Çev. M.O. Dikmen), İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Neşriyatı No: 9, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul.
- Nivet, J.F. (2003), "Ownership and the firm: some theoretical gaps revealed by privatisation in transition economies", in: Y. Kalyuzhnova & W. Andreff (eds.), *Privatisation and Structural Change in Transition Economies* (93-113), Palgrave Macmillan, London.
- North, C.D. (2005), *Understanding the process of economic change*, Princeton, India.
- Purfield, C. (2003), "Fiscal adjustment in transition countries: evidence from the 1990s", *IMF Working Papers*, 03(36), 1-22.

- Ramazanoğlu, G. & U. Arnold (2006), *Kafkasya ve orta asya cumhuriyetlerinde piyasa ekonomisine geçiş: avrupa ilişkileri, yatırımların pazarlanması ve yönlendirilmesi*, Fakülte Kitabevi, Isparta.
- Saavedra, P. et al. (2007), *Flat Income Tax Reforms. Fiscal policy and economic growth: lessons for eastern Europe and central Asia*, The World Bank Publication, Washington.
- Sabirianova, P.K. et al. (2010), "Global reform of personal income taxation, 1981-2005: evidence from 189 countries", *National Tax Journal*, 63(3), 447-478.
- Schanz, D. et al. (2017), "Tax attractiveness and the location of german controlled subsidiaries", *Review of Managerial Science*, 11(1), 251-297.
- Schmölders, G. (1953), "Alman Vergi Sistemi", (Çev. İ.H. Ülkmen), *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 8(1), 111-127.
- Schmölders, G. (1976), *Genel Vergi Teorisi*, (Çev. S. Turhan), Fakülteler Matbaası, İstanbul.
- Schmölders, G. (2006), *The psychology of money and public finance*, Springer, London.
- Schneider, F. & D. Enste (1999), "Increasing shadow economies all over the world-fiction or reality", *Institute for the Study of Labor Discussion Paper*, 26, 1-67.
- Shlapentokh, V. (2013), "Corruption, the power of state and big business in soviet and post-soviet regimes", *Communist and Post-Communist Studies*, 46(1), 147-158.
- Stankovsky, J. (1998), "Contribution of foreign direct investment (fdi) to the competitiveness of eastern Europe", in: *The Competitiveness of Transition Economies (205-232)*, OECD, Paris.
- Torgler, B. (2012), "Tax morale, eastern Europe and European enlargement", *Communist and Post-Communist Studies*, 45(1-2), 11-25.
- Turan, G. (2007), "Piyasa ekonomisine geçiş ülkelerinde reformlar ve yeni devletin işlevleri", *Kamu-İş Dergisi*, 8(4), 17-27.
- Turana, D. & A. Yurdakulb (2014), "Geçiş ülkelerinde Vergi Ahlakı", *Business & Economics Research Journal*, 5(1), 123-141.
- Turhan, S. (1998), *Vergi Teorisi ve Politikası*, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- Turley, G. (2006), *Transition, Taxation and The State*, Routledge, London.
- Zurnić, M. (2018), *Corruption and Democratic transition in Eastern Europe: The role of political scandals in post-Milošević Serbia*, Springer, London.