

**ÜCRET GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ MALİ YÜKLER: ORTA ASYA TÜRK
CUMHURİYETLERİ VE KIRGIZİSTAN**

Otabek SHARIPOV

Yüksek Lisans Tezi

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Nüket KIRCI ÇEVİK

2020

T.C.
TEKİRDAĞ NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

ÜCRET GELİRLERİ ÜZERİNDEKİ MALİ YÜKLER: ORTA ASYA TÜRK
CUMHURİYETLERİ VE KIRGIZİSTAN

Otabek SHARIPOV

MALİYE ANABİLİM DALI
DANIŞMAN: DOÇ. DR. NÜKET KIRCI ÇEVİK

TEKİRDAĞ-2020
Her hakkı saklıdır.

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİMİ

Hazırladığım Yüksek Lisans Tezinin çalışmasının bütün aşamalarında bilimsel etiğe ve akademik kurallara riayet ettiğimi, çalışmada doğrudan veya dolaylı olarak kullandığım her alıntıya kaynak gösterdiğimi ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, yazımda enstitü yazım kılavuzuna uygun davranıldığını taahhüt ederim.

...../...../ 2020

Otabek SHARIPOV

T.C.
TEKİRDAĞ NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Otabek Sharipov tarafından hazırlanan “Ücret Gelirleri Üzerindeki Mali Yükler: Orta Asya Türk Cumhuriyetleri ve Kırgızistan” konulu YÜKSEK LİSANS Tezinin Sınavı, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Öğretim Yönetmeliği uyarınca 09.07.2020 günü saat 11.00’da yapılmış olup, tezin kabulüne OYBİRLİĞİ ile karar verilmiştir.

Jüri Başkanı:	Prof. Dr. Ayhan ORHAN	Kanaat: Başarılı	İmza:
Üye:	Doç. Dr. Nüket Kırcı Çevik	Kanaat: Başarılı	İmza:
Üye:	Doç. Dr. Emrah İsmail ÇEVİK	Kanaat: Başarılı	İmza:

Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu adına

...../...../20.....

Dr.Öğr.Üyesi Ali Faruk AÇIKGÖZ

Enstitü Müdürü V.

ÖZET

Kurum, Enstitü, : Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,
ABD : Maliye Ana Bilim Dalı
Tez Başlığı : Ücret Gelirleri Üzerindeki Mali Yükler: Orta Asya Türk
Cumhuriyetleri ve Kırgızistan
Tez Yazarı : Otabek SHARIPOV
Tez Danışmanı : Doç. Dr. Nüket KIRCI ÇEVİK
Tez Türü, Yılı : Yüksek Lisans Tezi, 2020
Sayfa Sayısı : 152

Emek unsuru, üretim faktörlerinin içinde ayrı bir yere ve öneme sahiptir. Özellikle emek unsuru, ülkeler açısından iktisadi büyüme, siyasal ve sosyal istikrarın sağlanmasında çok büyük etki yaratabilmektedir. Ücretler üzerindeki başlıca mali yükler; kişisel gelir vergisi ve sosyal güvenlik primlerinden oluşmaktadır.

Bu çalışmada, Kırgızistan ve Orta Asya Türk Cumhuriyetlerinde (Kazakistan, Tacikistan, Türkmenistan, Özbekistan) ücretler üzerinde oluşan mali yükler kapsamında gelir vergisi tarifeleri, vergi indirimleri ve muafiyetleri, sosyal güvenlik ödenekleri incelenmektedir. Asgari ücret yönünden yapılan değerlendirmelerde, Türkmenistan 248,57 ABD Doları birinci sırada, Kazakistan 114,60 Doları ile Orta Asya Cumhuriyetleri arasında ikinci sırada yer almaktadır. Bu ülkeleri sırasıyla, Özbekistan, Tacikistan ve Kırgızistan izlemektedir. Kazakistan ve Türkmenistan'da çalışanların asgari ücreti 100 doların üstünde iken, diğer üç ülkede asgari ücret 100 doların altında kalmaktadır. Çalışmada asgari ücretle birlikte ücret üzerindeki mali yüklerin seviyeleri Orta Asya Türk Cumhuriyetleri ve Kırgızistan için karşılaştırmalı olarak incelenmiş ve emek unsuru üzerindeki mali yüklerin azaltılmasına ilişkin politika önerilerinde bulunulmuştur. Elde edilen bulgular, Kırgızistan'nın Orta Asya Cumhuriyetleri arasında en düşük asgari ücret ödeyen ülke olduğunu ve ücretler üzerindeki sosyal güvenlik prim oranlarının diğer ülkelere göre daha yüksek olduğunu ortaya çıkarmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kişisel Gelir Vergisi, Ücret, Mali Yük, Sosyal Güvenlik, Orta Asya Türk Cumhuriyetleri.

ABSTRACT

Institution, Institute,	: Tekirdag Namık Kemal University, Institute of Social Sciences,
Department	: Department of Finance
Thesis Title	: Financial Burdens On Wage Income: Central Asian Turkish Republic Countries and Kyrgyzstan
Thesis Author	: Otabek SHARIPOV
Thesis Adviser	: Assoc. Prof. Nüket KIRCI ÇEVİK
Type of Thesis, Year	: MA Thesis, 2020
Total Number of Pages	: 152

Labor element has a different importance and place in production factors. Labor element in particular can have a huge impact on economic growth, political and social stability for countries. Main financial burdens on wages; it consists of personal income tax and social security premiums.

In the study, in Kyrgyzstan and Central Asian Turkish Republics (Kazakistan, Tacikistan, Turkmenistan, Ozbekistan) fiscal burden on wages within; were examined income tax tariff, exception and exemptions, tax reductions, social security contributions. As a result of the studies on the minimum wage issue, Turkmenistan comes first in Central Asia with an amount equivalent to 248.57 USD. In second place, Kazakhstan paid a minimum wage worth \$ 114.60. Uzbekistan, Tacikistan, and Kyrgyzstan follow these countries, respectively. While the minimum wage for employees in Kazakhstan and Turkmenistan is over \$ 100, the minimum wage in the remaining three countries is below \$ 100. In the study, the levels of financial burdens on wages, together with the minimum wage, were examined comparatively for the Central Asian Turkic republics and Kyrgyzstan, and policy recommendations on the reduction of labor burdens were found. The finding revealed that Kyrgyzstan is the country with the lowest minimum wage among the Central Asian Republics, and its social security Premium rates are higher than other countries.

Key Words: Income Tax, Wage, Financial Burden, Tax Burden, Social Security, Central Asian Turkish Republic

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
İÇİNDEKİLER.....	iii
TABLolar LİSTESİ.....	vii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	viii
KISALTMALAR LİSTESİ.....	ix
ÖNSÖZ.....	x
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	3
1.ÜCRET KAVRAMI VE ÜCRETLE İLİŞKİN TEORİK YAKLAŞIMLAR....	3
1.1.Ücretin Tanımı.....	3
1.2.Ücretin Önemi.....	5
1.3.Çalışanlar Açısından Ücret.....	7
1.4. İşveren Açısından Ücret.....	9
1.5.Ücretlerin Ekonomi Açısından Önemi.....	12
1.6.Ücretin Tarihçesi.....	14
1.6.1.Kömünal Dönem.....	15
1.6.2.Kölelik Dönemi.....	16
1.6.3.Derebeyliği Dönemi.....	18
1.6.4.El Sanatları Aşaması.....	19
1.6.5.Sanayi Devrimi.....	20
1.7.Hukuki Açıdan Ücret.....	22
1.8.Sosyal Açıdan Ücret.....	23
1.9.İktisat Açısından Ücret.....	24
1.10.Ücret Teorilerin Sınıflandırılması.....	26
1.10.1.Klasik Ücret Teorileri.....	26
1.10.1.1.Doğal Ücret Teorisi.....	27
1.10.1.2.Ücret Fonu Teorisi.....	28
1.10.1.3.Artık Değer Teorisi.....	30
1.10.2.Modern Ücret Teorileri.....	31

1.10.2.1. Marjinal Verimlilik Teorisi	32
1.10.2.2.Pazarlık Teorisi	33
1.10.2.3.Satın Alma Gücü Teorisi.....	35
1.10.2.4.Etkin Ücret Teorileri	36
1.11.Vergilendirmenin Amaç ve Fonksiyonları.....	38
1.11.1.Vergilendirmenin Mali Fonksiyonu ve Ücretler	39
1.11.2.Vergilendirmenin Ekonomik Fonksiyonu ve Ücretler	40
1.11.3.Vergilemenin Sosyal Fonksiyonu ve Ücretler	42
1.12.Vergileme İlkeleri	43
1.12.1.Vergide Genellik İlkesi	44
1.12.2.Vergilemede Eşitlik İlkesi.....	46
1.12.3.Vergide Adalet İlkesi	47
1.13.Vergi Ödeme Gücü	49
1.14.En Az Geçim İndirimi.....	51
1.14.1.Matrahta İndirim	52
1.14.2.Vergiden İndirim (Dekot) Sistemi	52
1.14.3.Bölme (Katsayı) Sistemi	53
1.15.Artan Oranlı Vergi Tarifeleri (Soğuk Proğsesion).....	53
1.15.1.Dilim usulü Atan Oranlı Vergi Tarifesi	54
1.15.2.Sınıf Usulü Artan Oranlı Vergi Tarifesi.....	56
1.15.3.Gizli Artan Oranlılık	57
1.15.4.Tersine Artan Oranlılık	58
1.15.5.Azalan Oranlı Vergi Tarifeleri.....	58
1.16.Ayırma Kuramı	59
1.17.Negatif Gelir Vergisi.....	61
1.18.Vergi Muaflığı ve İstisnası.....	64
İKİNCİ BÖLÜM	65
2.GEÇİŞ EKONOMİLERİNDE VERGİ REFORMLARI	65
2.1.Geçiş Ekonomileri.....	65
2.2.Geçiş Ekonomisi Tanımı ve Özellikleri.....	65
2.3.Merkezi Planlamadan Serbest Piyasaya Geçiş Stratejileri.....	68

2.4.Yapısal Reform ve Dönüşüm Programları.....	70
2.5.Reform Programlarının Kapsamı ve Niteliği	71
2.6.Mali Reformlar ve Maliye Politikası.....	73
2.7.Kamu Gelirleri ve Vergi Reformları	76
2.8.Bağımsız Devletler Topluluğu ve Vergi Uyumu	79
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	82
3.ORTA ASYA TÜRK CUMHURİYETLERİNDE VERGİ REFORMLARI VE ÜCRET ÜZERİNDEKİ MALİ YÜKLER	82
3.1.Kırgızistan Vergi Sisteminin Gelişimi ve Ücret Üzerindeki Mali Yükler.....	82
3.2.Kırgızistan Vergi Sisteminde Vergilerin Sınıflandırılması.....	86
3.3.Kırgız Vergi Sisteminde Gelir Vergisi.....	87
3.4.Gelir Vergisi Mükellefi	89
3.5. Gelir Vergisinin Konusu	90
3.6.Vergi Matrahı	90
3.7.Vergi Oranı.....	91
3.8.Toplam Yıllık Gelir.....	92
3.9.Vergiden Muaf Tutulan Gelirler	93
3.10.Vergi Matrahını Belirlemek İçin Gelirden Yapılan İndirimler	94
3.11.Sigorta Primi ödeme Prosedürü	96
3.12.ÖZBEKİSTAN.....	98
3.12.1.Ücret Üzerinden Alınan Gelir Vergisi	98
3.12.2.Sosyal Güvenlik Primleri	100
3.12.3.Gelir Vergisi İçin Uygulanan İndirimler	102
3.13.Kazakistan	103
3.13.1.Kazakistan’da Ücret Üzerinden Alınan Gelir Vergisi	103
3.13.2.Sosyal Güvenlik Primleri	107
3.13.3.Vergi İndirimleri	109
3.14.Tacikistan Cumhuriyeti	110
3.14.1.Tacikistan da Ücret Üzerinden Alınan Gelir Vergisi	110
3.14.2.Sosyal Sigorta Primleri	114
3.14.3.Vergi İndirimleri	115
3.15.Türkmenistan Cumhuriyeti	116

3.15.1.Türkmenistan da Ücret Üzerinden Alınan Gelir Vergisi	116
3.15.2.Sosyal Sigorta Primleri	118
3.15.3.Vergi İndirimleri	119
3.16.Orta Asya Türk Cumhuriyetleri ve Kırgızistan'daki Ücretlere Yüklenen Mali Yüklerin Karşılaştırılması.	120
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME	124
KAYNAKÇA	128

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Ücretle İlgili Düşünceler.....	38
Tablo 2: Vergilemede Genellik Ve Özellik İlkesine Çeşitli Örnekler	46
Tablo 3: Dilim Usulü Artan Oranlı Vergi Tarifesi.....	55
Tablo 4: Sınıf Usulü Artan Oranlı Vergi Tarifesi	57
Tablo 5: Gizli Artan Oranlılık.....	57
Tablo 6: Azalan Oranlı Vergi Tarifesi	59
Tablo 7: Farklı Sosyal Adalet Anlayışlarına Göre Optimal Gelir Vergisi Yapısı.....	62
Tablo 8: Kurumsal Bir Negatif Gelir Vergisi	63
Tablo 9: OATC Ülkelerinde Yapısal Dönüşüm Reform Endeksi.....	72
Tablo 10: OATC Ülkelerinde Reform Başarı Endeksi(2000 ve 2003)	73
Tablo 11: 1992-2000 Yıllar Arası Geçiş Ekonomilerinde Kamu Harcamalarının GSYİH içindeki payı (%).....	75
Tablo 12: 2001-2009 Yıllar Arası Geçiş Ekonomilerinde Kamu Harcamalarının GSYİH içindeki Payı (%).....	75
Tablo 13: 1991-1995 Yıllarında Vergi Gelirlerinin Yapısı GSYİH (%).....	77
Tablo 14: Düz Oranlı Vergi Reformları	78
Tablo 15: BDT Ülkelerinde KDV Gelirlerinin Toplam Bütçe Sistem Gelirleri İçindeki Payları (1995-2000 yıllar arası)	81
Tablo 16: Kaynağına Göre Vergilerin Sınıflandırılması	86
Tablo 17: Aktarıldıkları Bütçeye Göre Vergilerin Sınıflandırılması.....	87
Tablo 18: Geçerli Prim Oranları	97
Tablo 19: Değiştirilen Vergi Oranları	99
Tablo 20: Değişen Sosyal Sigorta Primleri	101
Tablo 21: Bireysel Gelir Vergisi ve Sosyal Vergi İçin Vergi Oranlarındaki Değişim.....	106
Tablo 22: Gelir Vergisini Tarifeleri	113
Tablo 23: OATC ve Kırgızistan Arasında Asgari Ücret Miktarları.....	120
Tablo 24: OATC ve Kırgızistan Arasında Ücretler Üzerinden Toplam Mali Yükler (Gelir Vergisi Ve Sosyal Güvenlik Ödemeleri ile Beraber).....	121
Tablo 25: OATC ve Kırgızistan Arasında Gelir Vergisi Oranları	122
Tablo 26: Orta Asya Türk Cumhuriyetlerinin Artan Oranlı Vergi Tarifesinden Düz Oranlı Vergi Tarifesine Geçme Dönemleri.....	122
Tablo 27: OATC ve Kırgızistan Cumhuriyeti Arasında Brüt Gelir Üzerinden Sosyal Güvenlik kurumuna Aktarılacak Primlerin Oranları.....	123

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Ücretlerin Önemi.....	7
--------------------------------	---

KISALTMALAR LİSTESİ

AHE	Aylık Hesaplama Endeksi
BDT	: Bağımsız Devletler Topluluğu
DFEF	: Devlet Tarafından Finanse Edilen Emeklilik Fonu
EF	: Emeklilik Fonu
GEKP	: Gönüllü Emeklilik Katkı Payı
GSKP	: Gönüllü Sağlık Katkı Payı
GSEKPK	: Gönüllü Sendika Katkı Payı
İSF	: Çalışan İşçilerin Sağlık Fonu
KAZCVK	: Kazakistan Cumhuriyeti Vergi Kanunu
KCVK	: Kırgızistan Cumhuriyeti Vergi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
MANAT	Türkmenistan Cumhuriyetinin para birimi
ODA	: Orta ve Doğu Avrupa
ÖCVK	: Özbekistan Cumhuriyeti Vergi Kanunu
SSCB	: Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği
SOM	Kırgızistan Cumhuriyetinin para birimi
SOMONİ	Tacikistan Cumhuriyetinin para birimi
SUM	Özbekistan Cumhuriyetinin para birimi
SSF	: Sağlık Sigorta Fonu
TACVK	: Tacikistan Cumhuriyeti Vergi Kanunu
TENGE	Kazakistan Cumhuriyetinin para birimi

ÖNSÖZ

Bu çalışma, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Maliye Anabilim Dalı öğretim üyesi Doç. Dr. Nüket Kırcı ÇEVİK danışmanlığı vasıtasıyla hazırlanarak, Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitü Maliye Anabilim Dalına Yüksek Lisans Tezi olarak takdim edilmiştir.

Tezin çalışma süreci boyunca bilgi birikimi ve tecrübesi ile bana destek veren, bilimsel konularda yardımını esirgemeyen danışman hocam sayın Doç. Dr. Nüket Kırcı ÇEVİK e, eğitim aldım sene içinde ders veren tüm hocalarıma, Sosyal Bilimler Enstitüsü çalışanlarına. Her koşulda bana manevi destek veren anama, babama ve aileme sonsuz teşekkür ve şükranlarımı sunarım.

Temmuz,2020

Otabek SHARIPOV

GİRİŞ

Sanayide yaşanan devrimler neticesinde yeni doğan bir işçi sınıfı kendisiyle beraber ücretlerle ilgili günümüzdeki anlamıyla yeni bir kavram ortaya çıkarmıştır. Ücret konusu birçok bilim dalında çalışma alanı açmıştır. Tarihten günümüze giderek artma eğiliminde olan işçi kesiminin gelir kaynağı ve emek fiyatı olmasından kaynaklanarak birçok araştırma alanında konu olmuştur. Sanayi devrimiyle birlikte yaşanan değişiklikler iktisadi ve sosyal yaşamda beklenmeyen etkiler yaratmıştır. Ücret, üretim faktörlerinden emeğin fiyatı olarak ekonomik hayatta önemli bir yer almaktadır. Ücret; hukuki, sosyal ve ekonomik boyutları olan çok yönlü bir kavramdır.

Tarih 1990 senesine gelindiğinde dünyada farklı olaylar yaşandı ve iki kutuplu dünyanın birisi olan SSCB parçalandı. O yıllardan itibaren Orta Asya ülkeleri başta olmak üzere bütün sosyalist rejimle yönetilen ülkeler, liberal piyasa ekonomisine geçmeye başladılar. Bu güne kadar, ifade edilen bu ülkelerde liberal piyasa iktisadını kurumlarını oluşturmak amacıyla, hem ekonomi hem de politik alanda bitiş bilmeyen bir değişme serüveninin içine girildiği gözlemlenmektedir. Devletlerin geleneksel anlayıştaki rolü üzerinden radikal reformlara gidilmesinde, kamu harcamalarını daraltması ve baştan düzenlenmesi, vergi idaresini ve vergi sistemini yenilenmesinin yanında mali kurumları sağlam şekilde oluşturulması hedeflenmiştir.

Diğerlerine göre Sovyet sistemi ile iç içe bütünleşmiş olan Orta Asya ülkeleri, piyasa ekonomisine geçiş dönemini çok ağır ve yavaş gerçekleştirmişlerdir. Dolayısıyla, ücret konusu Orta Asya Türk Cumhuriyetlerini de yakında ilgilendirmektedir ve bu konuda farklı vergi politikaları izlemektedirler. Ücret; emeğin karşılığında üretim sürecine katılanları ve bakmakla yükümlü olduğu bireyleri, ücreti maliyet unsuru olarak gören işvereni, ücreti sosyal politika aracı olarak gören hükümetleri yakından ilgilendirmektedir. Dolayısıyla ücret üzerindeki mali yükler ve o yükün düzeyleri ekonomide birçok değişkeni etkileyebilecek seviyededir.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın ilk bölümünde ücretin kavramsal ve teorik çerçevesi çizilip; ücretin tanımı, ücretin tarihçesi ve ücretin ekonomik, sosyal ve hukuki boyutlarına değinilerek ilgilileri için önemi

vurgulanacaktır. Konuyla ilgili olarak ücretler için geliştirilen teorik yaklaşımlarda ele alınacaktır. Vergileme konusunda vergileme yöntemleri ve adalet ilkesi açıklanıp gelir vergisi kapsamındaki uygulama alanlarına yer verilecektir.

Çalışmanın ikinci bölümünde Orta Asya Türk Cumhuriyetleri devletlerinin piyasa ekonomisine geçişle ilgili açıklama ve değerlendirmeler yapılacaktır. Geçiş döneminde tercih edilen geçiş stratejileri ve onların arasındaki fark, tercih edilen stratejilerin ekonomiye etkileri açıklanacaktır. Geçiş sürecinde yapılan mali reformlar ve vergi reformlarıyla ilişkin düzenlemeler, tercih edilen vergi tarifeleri ve onların oranları hakkında bilgiler verilecektir. Sonra eski Sovyetler Birliği ülkelerinin oluşturduğu Bağımsız Devletler Topluluğu ve Avrasya Ekonomik Birliği çerçevesinde ortak vergi politikası için girişimler çabası ve bu politikalardaki entegrasyon güçlüklerinin sebepleri açıklanacaktır.

Çalışmanın üçüncü bölümünde Kırgızistan'ın bağımsızlığını kazandıktan sonra vergi sisteminin gelişimi, gelir vergisi kanunu açısından ücretler sınırı ve ücretlerin vergileme rejimine ait açıklamalar yapılacaktır. Ücretler üzerindeki mali yükler kapsamında sosyal güvenlik sistemi çerçevesinde ödemesi zorunlu olan mali yükler ele alınarak değerlendirme yapılacaktır Orta Asya Türk Cumhuriyetlerinin ücretler üzerindeki mali yükler ve Kırgızistan'ın durumu sayısal veriler ile değerlendirilecektir. Orta Asya Türk Cumhuriyetleri ülkelerinde (Kazakistan, Tacikistan, Türkmenistan, Özbekistan) ücret gelirlerinin vergilendirilme esasları, ücret üzerindeki toplam mali yük, vergide indirim ve muafiyet şartları ve sosyal güvenlik yükümlülükleri ele alınıp Kırgızistan ile karşılaştırılacaktır.

BİRİNCİ BÖLÜM

1.ÜCRET KAVRAMI VE ÜCRETLE İLİŞKİN TEORİK YAKLAŞIMLAR

1.1.Ücretin Tanımı

Sermaye temelli çalışan ekonomi sistemler içinde kazanılan gelirlerin miktar boyutları dengesizdir ve bu gelirleri ortaya çıkaran kaynaklarda nitelik açısından bir birlerinden çok farklıdır. Bazı kişilerin tarımsal, sınai ve ticari işletmelerle ortak ya da onların sahibi olduğu durumlarda, bu kaynaklardan kazanan gelirine **kar** tanımı yapılmaktadır. Birtakım insanların elinde doğadaki zenginliklerin arazi, su kaynağı gibi özel yerlerin mülkiyet hakları bulunmaktadır ve bu unsurların yarattığı gelire de **rant** denilmektedir. Başka bir insanın ellerinde biriken fazla parayı borç olarak vererek, ondan **faiz** gelirini elde ederler. **Ücret de** bir gelirdir ve gelir türlerinden biri olarak gelir grubuna dâhildir. Lakin ücret üzerinde bulundurduğu birtakım özellikler nedeniyle az önce ifade edilen gelirlerden farklı bir konumdadır. Ücretin diğerlerinden ayıran en temel özelliği çalışma karşılığıdır (Işıklı, 1975, s. 1-2).

“Her hangi bir üretim faaliyetine bedensel ya da zihinsel olarak çaba harcayan, katkıda bulunan çalışana emeği karşılığı çalıştığı zamana, üretim miktarına ya da başka bir kritere göre belli bir yöntemle hesaplanarak ödenen paraya ücret denir”(Özer, Sökmen, Özyayın, & Akçakaya, 2017, s. 232).

Gerçekte bakıldığında ücret kavramını sınırları çok yönlü tartışmalara açık ve tanım olarak üzerinde tek bir fikir birliği sağlanamamıştır. Bütün iktisadi ve sosyal olgularda olduğu gibi, ücretin de üzerinde farklı boyutlarda değişik tanımlamalar yapılabilen çok taraflı bir kavram olma hususiyetleri bulunmaktadır (Işığışok, 2017, s. 3).

Ücret kavramının açıklanmasında toplum içindeki farklı kesimler kendi görüşlerine göre değişik açıklamalarla yanaşmaktadırlar. Bu açıklamalar ve anlayışların farklı olması toplumların gelişmişlik derecelerine bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla ücretler kavramına iktisadi taraftan açıklamaya çalışanlar bunu bir emek fiyatı şeklinde olduğunu söylemişlerdir, sosyal siyaset kesimi

tarafından ücretler iş görenin geçim aracı olarak açıklamışlar, iş hukuku kesimini oluşturanlar ise, iş yapanın akli ve fiziki çalışmalarının bir bedeli olarak değerlendirmişler. Esas olarak farklı görüşlere ayrılma noktası, ücretlerin ödeme aşamasında ortaya çıkmaktadır, işveren ve emeğinin karşılığını hak ettiği ölçüde ödenmesini isteyen işgören arasındadır. Elde ettiği karı en yüksek seviyeye ulaştırma güdümünde olan işverenden farklı şekilde, daha çok sosyal öncelikleri amaçlayan devlet düşüncesinde adalet gibi, gelir dağılımı gibi, vatandaşların refah seviyesinin yükseltilmesi gibi sosyal durumlar hedef merkezini oluşturmakta (Alayoğlu, 2005, s. 14).

Üretim aşamasına emeğinden dolayı katılanların aşama sonunda üründen pay almasına ve ya kısa şekilde emeğin fiyatını ücret olarak tarif etmektedirler. Genel olarak çalışanların emeğinin karşılığı olarak aldıkları ödemelerin toplamı ücretlerdir. Daha dar bir çerçeveye, belirli bir iş için faydalanılan insan emeğinin hak ettiği karşılığı ücret şeklinde açıklanmaktadır. Geniş bir perspektiften baktığımızda sermaye, emek, tabiat şeklinde üretim etkenlerinin önemlisi sayılan işçi emeğinin karşılığına bir başka deyişle onun fiyatına ücret denilmektedir. Ücretler genel bir ilke olarak işletme sektörü açısından maliyetlere etkisi olan faktörlerden biri sayılır. Bu tanımlamalara dayanarak işgörenler nezdinde ücretleri çalışan insanın günlük hayatını sürdürme bilme ve gelecek hayatını garanti altına alabilmek, zihinsel ve bedensel olarak harcadığı emeklerinin bedeli olarak elde ettiği ödemelerdir. Osmanlı döneminde ecir sözcüğünden türetilerek ücret kelimesi emeğin bedeli olarak tanımlanmıştır. Toplumda istihdam edilerek çalışan insanlara maddi ve maddi olmayan şekilde sunulan ödüller ücrettir. Ücret olarak ödenen ödüller, para şeklinde olabileceği gibi, parasal olamayan yollarla da yani aynı türde mal ve ya menfaat olarak da ödene bilmektedir. Dolayısıyla nakdi ve aynı şekilde yapılan ödemeler harcanan emeğin karşılığı olarak da ortaya çıka bilmektedir. Söz konusu prim, fazla mesai ücreti, sosyal yardım şeklinde gerçekleşen ödemeler ücret olarak açıklanmaktadır (Çelik, 2019, s. 4).

Serbest bir ekonomik sistemde işveren birisinin kendi işyerinde bir bireyden iş yapmasının istemesi yani emek talebinde bulunması ve bunun karşılığında yapılan iş için o işi yapan adama ödenen para için ücret denilmekte (Şenol, 2012, s. 6).

Bir ekonomik sistem içinde oluşan emek piyasasının arzı, emeğin verimlilik düzeyleri, sektörlerin genel dengesi, konjonktürel değişimler gibi birçok unsurlar şirketlerin işgücüne olan taleplerini etkilemektedir. Bütün bu oluşumlar farklı şartlar altında olan emek piyasasını ele alarak oluşan koşullara göre ücret düzeyleri ortaya çıkmaktadır. Ayrıca emek unsurunun belli bir zaman serisinde kazandığı gelirler ücretlerin oluşumunda etkili rol oynamaktadır. Bundan dolayı boş kalmanın faydası, kişisel tatmin gibi faktörler ve kazandığı gelirin faydası arasında tercih yapma gibi durumlarda ücretler üzerinde kendi etkisini göstermektedir. Genel olarak ücret yapısı dört ödeme şeklinden oluşmaktadır. Bu ödeme türleri başta işin kendisinden kaynaklanan ödemeler, işyerinde sağladığı başarı derecesine göre yapılan ödemeler, iş çevresinin durumu ve koşullarına göre kişisel ya da niteliksel ve sosyal amaçla gerçekleşen ödemeler, kolaylık sağlama ve hizmet sunma şeklinde ödenen ödemeler olarak bilinmektedir. Ücret kendi içerisinde geniş kapsamlı bir öneme sahiptir. Bunları şu ana etken altında toplaya biliriz. En başta çalışan insanların gelir ve yaşam koşullarını belirleyen faktör sıfatıyla, sonrada ülkelerin sanayi sektörünü kalkınmasını etkileyen maliyet unsuru olarak farklı kesimler ortasında milli gelirin dağılımı eklenebilir. Dolayısıyla ülkelerdeki sosyal adalet seviyelerini ve durumunu gösteren faktör olarak çok taraflı önemi üzerinde bulundurmaktadır (Durmaz, 2010, s. 7).

Çalışan insanlar kendi emeği, teknik donanımı, bilgi ve tecrübesini işgücü talebinde bulunan kesim tarafına sunmalarının sonucu olarak işçilere ödenen ödemelerin nakdi ve aynı şekilde yapılması ücret olarak ortaya çıkmaktadır. Ücret gelirin başka gelirlerden ayıran farkı, şirketlerin kar ya da zararına bağlı olmadan ödenmesidir. İşletme sahipleri üretime katılan işçilere üretilen mal ve hizmetlerin satılmasını beklemeden, önceden belirli bir miktar üzerinde anlaşılan ödemeleri üretim sonunda yapmasıdır (Eyidoğan, 2019, s. 2)

1.2.Ücretin Önemi

Her ülkenin iktisadi sistemi içinde kazanılan milli gelir emek ve sermaye, müteşebbis ile birlikte tabii kaynaklardan oluşan dört ana üretim unsurları arasında paylaşılır. Bu üretim unsurlarının milli gelir içinde oluşturdukları payları ücret, faiz, kar, rant şeklinde ifade edilebilir. Bunların arasında hem iktisadi hem sosyal

yönleriyle güçlü etkiye sahip olan ücretler toplum nezdinde önemli sayılır. Zaten işgören ve işverenle birlikte milli ekonomi açısından da etkili sonuçlar yarata bilen etken olduğundan çok önemlidir (Apaydın, 1996, s. 7).

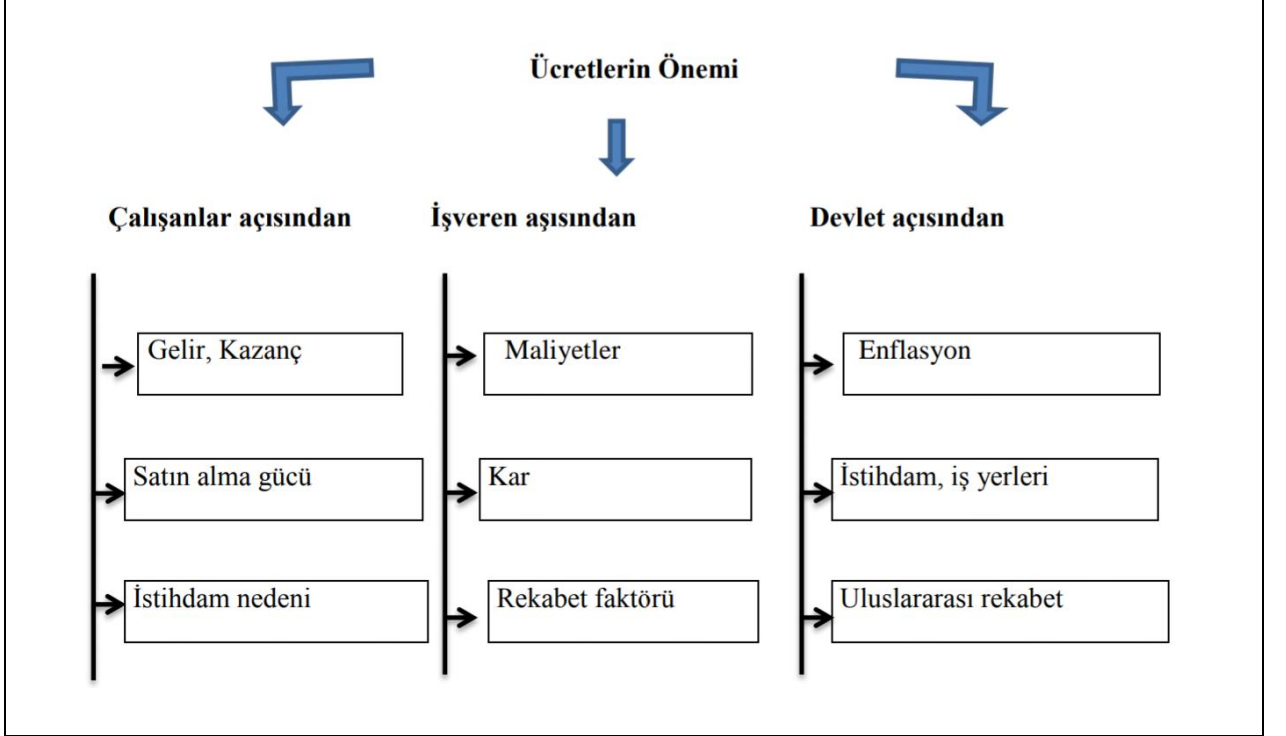
İş yerlerinde üretkenlik ve verimliliği artmasını etkileyen ve çalışan işçilerin işyerleriyle bağlarını daha sık bağlanmasını sağlayan ve motivasyon yaratan faktörlerin en başında ücret faktöre gelmektedir. Ekonomileri sanayileşme doğru kayan ülkelerde hızlı şekilde işçilerin sayıları artış göstermektedir. Dolayısıyla bu işçi kesiminin hayat şartlarına etki gösteren ve tek gelirleri olan ücretler, zamanla bu toplumun iktisadi haklarının ana problem haline dönüşmektedir (Çelik, 2019, s. 16).

Adaletle belirlenmeyen ya da düşük düzeylerde ödenen ücretler toplumun iktisadi ve sosyal hayatını güçlü şekilde etkiler. Öncelikle adaletsiz ücretler toplumun barış istikrarını negatif etkileyerek huzursuzluk ortamını yaratır. Ekonomide verimlilik ve üretkenlik azalır. Dolayısıyla üretilen mal hizmetlerin tüketimindeki azalma iktisadi bunalıma doğru gider. Başka bir yönden adil olmayan ücretler işsizliği artmasına neden olur ve enflasyonu yükselterek iktisadi istikrarın bozulmasına sosyal adaletsizliklerin baş göstermesine sebep olur (Şenol, 2012, s. 8).

Ayrıca hükümetlerin maliye politikalarını gerçekleştirmek için başvurulan bir araç olarak da ücretler çok değer ve önem arz etmektedirler. Enflasyonist durumlar yaşandığında özellikle ücretler üzerinden tüketimi kısmak için bireylerin alım gücünü azaltmak amacıyla, ücretlerin genel seviyelerini indirmeye gidilmektedir. Aksi durum olan deflasyonist hallerde tam tersi politikayla ücretlerin seviyeleri yükseltilmekte ve bireylerin alım güçleri artması sonucunda piyasaların canlanması hedeflenmektedir (Özer, Sökmen, Özaydın, & Akçakaya, 2017, s. 238).

Zaman ilerledikçe ücretlerin tarihte olduğu gibi sadece iktisadi boyutu değil, iktisadi yanıyla birlikte toplumsal boyutlarıda sosyal niteliği açısından önem kazanmakta. Bugünkü çağımızda uygulanan taraflarıyla hükümetlerin sosyal politikalarını belirlenerek izlenmesine etki göstermektedir. Bunun nedeni ise günümüzde işgörenler kesimi toplumun büyük bir kesimini oluşturmasıdır. Bunların aile bireyleri de göz önüne alındığında ücretin ilgi alanı tüm toplumun kapsayabilmekte (Alayoğlu, 2005, s. 14).

Şekil 1: Ücretlerin Önemi



Kaynak: (Narmandakh, 2013, s. 4)

Ücret teorileri ve bununla birlikte sosyo- ekonomik ve kurumsal teorilerinde ortaya koydukları sonuçlara göre, maaş ve ücretler bir geçim kaynağı fonudur. Ücretler işgücü piyasasında üç ana katılımcıların işçiler, işverenler ve hükümetlerin etkileşimi sonucunda oluşarak bu üç kesim tarafından temsil edilir. Bu üç farklı kesimin ücret anlayışı yukarıdaki şekilde gösterilmiştir (Narmandakh, 2013, s. 4).

1.3.Çalışanlar Açısından Ücret

İşgören bireyin ve onun ailesi için ücretlerin seviyesi onların tek bir gelir kaynağı olduğunda hassas bir konumdadır. Dolayısıyla ücretler sadece emek arzında bulunarak çalışan insanların satın alma güçlerini ve yaşam koşullarını belirleyen ciddi bir etkidir. Bu sebeple ücret düzeylerinin yükselmesi çalışanın ve aile bireylerinin satın alma güçlerinin artmasına ve hayat standartlarının iyileşmesini sağlamaktadır. Tersine bir durumda tüm bunlar azalarak hoş olmayan sonuçları doğurmaktadır. Dolaylı olarak işçiler en çok dikkat ettikleri ve üzerinde adil bir hak talep ettikleri konu olarak ücretler her zaman ön plandadır (Apaydın, 1996, s. 8).

İşletmelerde işçi olarak çalışan insanların gelirinin yeğene kaynağını oluşturan ve iktisadi gücünün tayin eden ücretler bu insanlar için hayatı önem taşır. Çünkü bu bireylerin hayatlarını iktisadi güvence altına almakla birlikte refah düzeylerini ne derecede olacağını etkileyen ve sorumluluk altında olan insanları ihtiyaçlarını temin etmesinde kullanılan gelir kaynağıdır. Ücretlerle ilgili oluşan problemlerin altında ücret seviyelerinin adaletli olmaması yatmaktadır. Bu problem harcanan emek ve çabanın karşılığı olarak yapılan ödemeleri adil bir dengeye getirilememesinden yani emeği hak ettiği şekilde fiyatlandırmamasından kaynaklanmaktadır. Bu dengenin sağlanamamasının nedeni adil ücret anlayışı işveren ile işgören arasında farklı boyutlarda olmasındandır. Ücretleri işveren kesimi işletmenin bir maliyet gideri olarak görürken, çalışan işçiler nezdinde temel gelir kaynağını teşkil etmekteledir (İlyas, 2016, s. 6).

Gelirleri temel olarak ücretlerden oluşan işçi kesimi için kazanılan nominal ücret yerine satın alma gücünü belirleyen reel ücret ciddi önem arz etmektedir. Bireylerin refah düzeylerini etkilemesiyle beraber psikolojik olarak da insanların motive olmalarını sağlanmasında ücretler etkin rol oynamaktadır. Çalışan insanların yaşam koşullarını sürdürme bilmesi için ve aile bütünlüğünü koruma amacıyla ücretlerin tümüne hacz getirilmesine kanunen yasaklar koyulmuştur. Farklı ülkelerde kısmen da olsa ücretlere hacz yapılmasına yasal olarak izin verilmiştir (Çelik, 2019, s. 18).

Usul olarak ücret ve maaşlar işveren şirketle çalışan işçi arasında yasa ve hukuk mevzuatlarına göre ödenmektedir. Bu yasalar gereği çalışan bireyi, gelecekte olabileceği bir iktisadi ve mali risklerden etkilenmemesi önemlidir. İşletmelerin olası kriz durumlarında zarar ederek karı azalsa bile, yasa ve mevzuatlara bağlı kalarak iş sözleşmesi gereği ödenmesi gereken ücretlerin ödemesi yapılmaktadır. İfade edildiği gibi, eğer olası risklere üstlenme varsa bu durumda ücret yerine ticari ve serbest meslek kazancı söz konusu olacaktır. Günümüzde ücretin sosyal boyutları diğer faktörlere kıyasla ön plana çıkması, işgören insanların ve ailesini geçindirmesi için temel gelir kaynağı olmasından kaynaklanmaktadır. Ülkelerin kanunlarına göre çalışma şartı ve koşulları düzenlenerek, ücretler anayasal güvence altına alınarak korunmaktadır. Yasal şekilde korunma altına alınmasının nedeni ise işçinin emeği

dışında üretim araçlarının olmamasıdır. İşçiler işyerine bağlı olarak fiziki ve zihinsel emek harcamasının bedeli olarak işverenden nakdi parasal hak almaktadırlar. Dolayısıyla ortaya işçinin aleyhinde oluşan güç dengesizliği ve iktisadi bağımlılık gibi bir baskı çıkmaktadır (Çiçek, 2012, s. 15).

Son dönemlerde yapılmış olan araştırmaların sonuçlarına göre kişileri motivesini artırılmasında ücret etkeninin önde gelmediği yani bu etkenin birinci derecede olmadığı ortaya çıkmıştır. İş yerlerinde çalışanları motivelemelerini sadece ücretler değil, aynı zamanda iş güvencesi, iş ortamının sağlıklı olması, adil bir ödül ve ceza sisteminin oluşturulması ve iş yerinde tanınma gibi faktörlerinde motive etmede çok etkili olduğu bilinmektedir. Bu sayılan faktörlerin yanına ücret ve yan ödemelerin artırılması da eklenirse çalışanlar açısından bir başarı olarak düşünülür. Böyle durumlarda ücretleri yükselen çalışanlar bu durumu kendileri için bir başarı olgusu olarak düşünmekte ve harcadığı mesainin kabul edilip tanındığına inanmaktadırlar. Böyle psikolojik duygular işçilerin parayla tatmin olma duygusundan da daha çok pozitif duygu yaratarak çalışma performansını etkilemektedir (Eyidoğan, 2019, s. 10).

İşçilerin çalışarak kazanan gelirleri, onların hayatlarına sürdürmek için, yani yemek, barınmak, giyinmek, eğlence ve sağlık gibi ve buna benzer ihtiyaçları için harcanacaktır. Refah altında güvenli bir hayat yaşamaya yetecek kadar olan ücretler bireyler için beklenen ya da arzu edilen ücretlerdir. İnsanların ücretlerin yüksek olmasına verdikleri önemle işe bağlı faktörler arasında ciddi bir ilişki söz konusudur. Yüksek ücretle çalışma arzusu kariyer, yüksek statü ve insanın güvenli bir geleceğe erişme arzusundan gelmektedir. Söylendiği gibi yüksek ücretlere nispeten oluşan hedef ile başarıya karşı oluşan hedefler arasında bir bağ olabilir, ancak her zaman böyle değildir, öncelikli olarak başarı hedeflendiyse bu durumda yüksek ücretle bir bağ oluşmamaktadır (Özer, Sökmen, Özaydin, & Akçakaya, 2017, s. 237-238)

1.4. İşveren Açısından Ücret

Ücretlere işveren gözüyle bakıldığında, her zaman işletme için ciddi bir maliyet faktörü olarak gözükmektedir. İşletmelerin maliyetleri üzerinde etkili olma özelliğiyle birlikte, onların rekabet edebilme gücünü de değiştire bilmektedir. Ücret düzeylerinin artırılması durumunda, şirketlerin maliyet yükleri ağırlaşmakta ve kar

oranlarında düşüş yaşanarak şirket önemli derecede rekabet gücünün kaybına uğramakta. Şirketler açısından hoş olmayan böyle durumlarla karşı karşıya kalmamak için, olabildiği kadar kar oranlarını ve rekabet gücünü yüksek tutulmasını amaçlayarak, ücret seviyelerini azaltmaya yönelmektedirler (Apaydın, 1996, s. 8).

Firma yöneticileri için ücret etkeni sürekli dikkat ederek ve üzerinde kontrol sağlayarak yönetilmesi gereken etkidir. Sebebi firmanın maliyet yüklerinin içinde en ağır gider kalemini oluşturan gideri ücret unsurudur. İyi bir firma yöneticisi ücret üzerinden firmanın verimlilik ve rekabet performansını artırmak için ya da işçilerin düşünce ve duygularını firmanın hedeflerine doğru yönlendire bilmek için başvurduğu etkili faktörlerden biridir (Alayoğlu, 2005, s. 15).

Bilindiği üzere her işletme için ücretler bir maliyet ve girdi kalemleri içinde en çok kısmını teşkil eden bir etkidir. Herhangi bir işletme alanında çalışan insanlar aldıkları iş haklarını yükseltmesini güdümlerken, işletmecisi ise tam tersi bir durumu, yani kaliteli üretimi artmasını maliyetleri minimize etme yoluyla sağlanmasını amaçlamaktadır. Ancak şirketler ücretle ilgili düzenlemeleri yaparken sistem içinde ücretlerin dengeli düzeyde olduğunu göz ardı etmemesi gerekir. Dengeli ücret sisteminin etkileri çalışan bireylerin adaletle ilişkin kaygılarını giderilmesini ve şirketin daha çok verimli çalışmasını sağlamaktadır. Genelde işveren kesimi psikolojik olarak çalışanların ücretleri ile beraber işgücü maliyetini bir olduğunu algırlarlar. Bu ikisinin aynı kategoride olduğu fikri doğru değildir, çünkü işçinin çalıştığı zamana göre bölünen toplam ücreti oluşturmakta, iş gücü maliyeti hesaplanırken üretkenliğe dikkat edilir (İlyas, 2016, s. 7).

Örgüt Açısından bakıldığında ücret; ücretten sağlanan gelire ödedikleri ücret arasında doğal bir ilişki söz konusudur. “İşverenin ücret politikası ödenen ücretle yeterli sayıda eleman bulmayı ve onları hizmette tutmayı gerçekleştirecek özellikte olmalıdır.” Ücret hem bu kuruluşta çalışmayı özendirilmeli, hem de yatırımları olumsuz yönde etkileyip kuruluşun varlığını tehlikeye atmamalıdır. İşveren açısından ücretler genelde bir maliyet yükü olarak görülse de, ancak ücret üzerinden elde ettiği gelire işçilere verilen ücret arasında bir bağ olduğu bilinmektedir. Firmalar uyguladığı ücret politikalarıyla teklif ettikleri ücret düzeylerinde ihtiyacını karşılayacak kadar işçi bula bilmeliler ve o çalışan insanların

işyerinde sürekli kalmalarını sağlamalıdır. Ücret düzeyleri belirlenirken, bu düzeyler firma için eleman bulmada cazip olmalı ve çalışanları işyerine kalıcı olarak bağlamalıdır. Öte yandan da belirlenen ücret düzeyleri firmanın yatırım planı ve hedeflerine negatif etki yaratmayarak firmanın ayakta kalmasını sağlamalıdır (Çelik, 2019, s. 18).

Kar amaçlı çalışan her işletme için ücret faktörü her daim büyük bir mali sorun olarak yani maliyet kalemleri içinde en önde gelen maliyet kalemi olarak kalmaktadır. Dolayısıyla bu faktör şirketlerin uluslararası olsun, gerek firmalar arası olsun rekabet etme gücüne etkilemektedir. Ancak ücretin emek piyasasında firmalar için işgücü arzında bulunan insanlar arasından yüksek potansiyel ve tecrübeli elemanları çekebilme yönünde olumlu tarafları da vardır. İşletmeler işçilerin sadece ücretlerini değil, aynı zamanda onların sigorta primi gibi, vergi gibi ve başka kanunla belirlenmiş yükümlülüklerin oranlarını da bir yük olarak düşünmektedirler. Şirketler bu gibi mali yüklerden kaçma bilmek için farklı yolları denemektedirler. Bunlar çalışan insan sayısını azaltılması ya da ücret düzeylerinin azaltılması ve ya belli bir sayı üzerindeki işçileri kayıt dışı çalıştırması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Günümüzde ücret gelirin vergi mükellefi çalışan bireyler olsa da, genelde bu sorumluluk işverenin üzerine düşmektedir. Bunun nedeni çalışan bireylerle firmalar arasında net ücret üzerinden anlaşma sağladıklarından sonuç itibarıyla vergileri ödenmesine işletme kesimi üstlenmektedir. Bu durumlarda vergilerin ve diğer ödeme yükümlülüklerini ilgili kurumların idarelerine yatırma konusunda aracı olması işletme için ek maliyet olmakta ve ödeme ve yükümlülüklerini zamanında yapmadığı takdirde onunla ilgili idari ve parasal cezalara da üstlenmek zorunda kalmaktadır (Çiçek, 2012, s. 16).

Ücret üzerinde karşılaştırılabilir özelliğinin bulunması işverenler için sürekli olarak ücretle maliyetin bir birleriyle karmaşık hale dönüşmesine sebep olmaktadır. Ülkenin hem için de hem dışında ödenen ücret seviyeleri ile şirketler kendisinin ödediği ücret oranlarını diğer rakip şirketlerle karşılaştırma imkânına sahiptir. Bununla beraber ücretlerin üzerindeki rakamları oynama bildiğinden üretime katılan başka maliyet etkenlerine nispeten, ücret etkenini kolay şekilde değiştirerek denetim altına ala bilmektedirler. Ücret etkenleri üzerinden bu kadar kolay manipülasyon

yapa bildiklerinden, şirket yöneticileri tarafından günümüzde sık rastlanan çalışan işçileri işten çıkartma olayları ya da işçilik maliyetlerin ucuz olduğu bölgelere şirketlerin fabrikalarını kurması gibi olaylar yaşanmaktadır. Ayrıca ücretlerin dondurma durumları ve buna benzer olayların bazılarını aynı zaman içinde yapıldığı işletmelerin sayısı gün geçtikçe artmaktadır. İşveren kesimi bu yanlış uygulamalardan vaz geçip, izlediği ücret politikalarını değiştirerek çalışan insanları işyerine özendirici ve nitelikli elemanları işyerine bağlanmasını sağlayacak şekilde düzenlemeleri gerekmektedir. Tüm bunları yaparken ücret ve maliyet dengesini gözeterek işletmenin çıkarlarını da göz önünde bulundurmalıdır (Eyidoğan, 2019, s. 8).

İşletmelerin ücretlere ilişkin izlediği uygulamaları söylenirken, daha önce söylenen sınırlı açıklamalardan ziyade geniş bir kapsamda düşünerek işçiler açısından tüm boyutlarıyla ele almak gerekmektedir. Çünkü ücret ve diğer ödemelerin sayısal olarak hesaplama özelliğinin bulunmasının yanında, daha çok maddi olmayan ve sayılarla belirlenmesi güç olan aidiyet duygusu, iş hayatı kalitesi, gelişim ve kariyer gibi etkenler de bulunmaktadır. Buna benzer faktörlerin olması işletmelerin ücret üzerindeki uygulamalarını düzenlemelerinde ciddi öneme sahiptir. Tatmin edici bir ücret politikasını oluşturma bilmek için, bütün sistemler de olduğu gibi, ücret siteminde kendini güncelleyebilen ve sürekli değişen şartlara adapta olabilen yönlerinin bulunması gerekmektedir. Bunlardan dolayı daimi olarak işçi maliyetlerini, şirketin verimliliğini, piyasa verilerini, sektör alanında ortaya çıkacak olan değişiklikleri takip ederek ve izlemesi gerektir(Yılmaz & Alparslan, 2010, s. 2-3).

1.5.Ücretlerin Ekonomi Açısından Önemi

Ücretler iktisat konusundan incelendiğinde çok yönlü ve geniş kapsamlı bir konu olduğu ortaya çıkmaktadır. Ülkelerin milli gelirlerinden, ücretle çalışan işçi kesiminin üzerine düşen paylarını, senelik ücretlerin toplamı oluşturmakta. Dolayısıyla bir ülkede milli gelirin düzeylerinde artışlar yaşanırken, milli gelir içinde ücretler üzerine düşen payların yükselmesi ve ya eksilmesi işçi kesimi için farklı durumları ortaya çıkarmaktadır. Şayet milli gelir içindeki payların eksilmesi piyasaya

sunulan mal ve hizmetlere olan talebin düşmesine ve bu yetersiz talebin sonucunda bir kriz dönemine doğru gide bilmektedir. Yaşanan krizlere bakıldığında üretilen mal ve hizmetler için yeteri kadar hem iç piyasa, hem dış piyasada tüketim imkânı oluşamamasından ortaya çıkmış olduğuna bakılırsa, mevzu çok önem arz etmektedir. Başka bir taraftan ücret paylarının milli gelir içindeki oranının yükselmesi, farklı sanayiler arasında üretim unsurlarının dağılıma seviyelerini etkiler. Ücret oranlarının artması halinde işletmeler fazla işçi sayısının yerine donanımlı makine ve teçhizatları tercih etmektedirler. Sonuç olarak da ücretlerde yaşanan artışlar üretim unsurlarının dağılımlarını değiştirerek, çalışan işçi rakamlarını azaltarak sermaye oranlarını artmasını sağlamaktadır (Apaydın, 1996, s. 9).

Belirlenen iktisat politikalarını uygulamada ücretler etkin bir araç olarak kullanılmaktadır. Enflasyon, istihdam, gelir dağılımı ve başka ekonomik faktörleri düzenlemelerinde ücret aracına başvurulmaktadır. İşverenler tarafından ödenen ücret oranları ile bir toplumun gelişmişlik oranları ortasında sıkı bir ilişki vardır. Toplum içindeki ücretli bireylerin satın alma gücü ve ücret üzerindeki oranlar o toplumun gelişmişlik ve refah seviyelerinin, toplum içinde sosyal barışın sağlanıp sağlanmamış durumlarını göstermektedir. Ücretli çalışanlar istediği okula gidip eğitim alabiliyorsa, sağlık konusunda donanımlı tam hizmet alabiliyorsa bunlar refah düzeyinin yükseldiğini ve vergi gelirleri içinde sağlam kaynak oluştuğunu gösterir. Dünya üzerindeki nüfusun çoğunluğu ücretli insanlarda oluşmaktadır. Bu nedenle hükümetler gelir dağılımında adaletin sağlanmasına çok dikkat etmelidirler (İlyas, 2016, s. 7).

Ücretin önemli olduğunu ve kişisel gelir dağılımında adaletin sağlanabilmesinde etkili rol oynadığını Benligiray şu şekilde sıralamaktadır:

- *“Sosyal barışın sağlanması,*
- *Toplumsal refahın artırılması,*
- *Fırsat eşitliğinin artırılması,*
- *Ekonomik istikrarın sağlanması”* (Benligiray, 2007, s. 12).

Devlet açısından ücretler kamu gelirleri için vergi kaynağının teşkil etmektedir. Vergi gelirleri içinde ücret kaynağı önemli bir pay oranına sahiptir.

Ancak devlet işveren konumuna üstlendiği düşünülürse kamuda istihdam edilenler için yapılan ödemeler ciddi bir gider kalemini oluşturmaktadır. Ücretler ülkelerin sosyal ve iktisadi programlarını düzenlenmesinde dikkate alınacak etkindir ve toplumda bazı kesimler için adalet düşüncesinin ölçüsü olarak algılanır. Bundan dolayı toplum içinde adaletli düzenin hangi boyutlarda sağlanacağına bireyler karar verir. Adaletin hangi düzeyde sağlanacağı toplumdaki kişiler belirler (Çelik, 2019, s. 18-19).

Ülkeler iktisadi olarak gelişmeye başlamasıyla birlikte ekonomi içinde tarım sektörünün yarattığı istihdam seviyesi azalarak, sanayi ve hizmet sektörünün istihdamdaki ağırlığı artış göstermektedir. Bu değişimler sonucunda toplum içinde çalışan insanların büyük bir kesimi ücretli işçiler olarak ortaya çıkmaktadır. Yukarıda da ifade edildiği gibi milli gelir içinde büyük bir pay oluşturan ücret faktörü ve ücretli bireyler, kamu için gelir sağlamada göz ardı edilmeyecek derecede önemli gelir kaynağıdır. Ücretli bireylerin nüfus içinde çoğunluğu teşkil etmesinden dolayı, ülkelerin mali uygulamalarında ücretler bir araç olarak da kullanılmaktadır. İşsizlik ve enflasyon faktörlerinde konjonktürel dalgalanmalar yaşandığında toplam talep üzerinden denetimi sağlanmasında ve tahsilatı zor olmaksızın toplana bilen vergi geliri açısından önemli araçtır. Bu özelliklerinde ötürü devletler ücret konusunda izlediği politikalarını titizlikle yürütmesi gerekmektedir(Çiçek, 2012, s. 16-18).

1.6.Ücretin Tarihçesi

Sanayide yaşanan devrimler neticesinde yeni doğan bir işçi sınıfı kendisiyle beraber ücretlerle ilgili günümüzdeki anlamıyla yeni bir kavram ortaya çıkarmıştır. Ücret konusu birçok bilim dalında çalışma alanı açmıştır. Tarihten günümüze giderek artma eğiliminde olan işçi kesiminin gelir kaynağı ve emek fiyatı olmasından kaynaklanarak birçok araştırma alanında konu olmuştur. Sanayi devrimiyle birlikte yaşanan değişiklikler iktisadi ve sosyal yaşamda beklenmeyen etkiler yaratmıştır (Çelik, 2019, s. 6).

İnsaniyet tarihinde çoğu zaman, insanlar yaşam tarzlarını geçimlik tarım ilkesine dayanarak, genelde aile ve kabile kapsamında sürdürmüşlerdir. Bu yapılan emek için kimse ücret almamış ve kimse tarafından ücret ödenmemiş. Daha sonra büyük ölçekli projelerde mesela piramit gibi uzun süren inşatlarda kölelerden, savaş esirlerinden ve ya başka nedenlerle özgürlüğünü kaybetmiş insanların emeklerinden,

kölelik sisteminin uygulamalarına dayanarak faydalanılmıştır. Bu kölelik uygulamaları MÖ 4500 senelerinde Mısır, Mezopotamya ve Anadolu'da uygulanmaya başlamıştır. Zaman içinde MÖ ikinci yüzyıla gelindiğinde Roma nüfusunun üçten biri kölelerden oluşmaktaydı. O dönemlerde ilk ücret alarak çalışan insanlar şeklinde, beklide askerleri göstere biliriz. Bunu sebebi eski zamanlarda kölelerden savaşa layık ordu kurmak zor olduğundan, özgür insanları askere alarak emeğinin karşılığı olarak ücret ve ya para ödenmiştir (Bucskaya, s. 1).

İktisat ve ücretler tarihi insanlık tarihi gibi çok eskilere dayanmaktadır. İnsanın toplumla olan, vatandaşın devletle olan ilişkileri tarih serüveni içinde değişik dönemlerde politik, ekonomik ve sosyal boyutlarda farklı süreçlerini yaşamıştır. Tarih içinde insan yine insan tarafından köle yapılarak, güç otoritesi tarafından emek faktörü değersiz sayılarak sömürülmüştür. İşveren ve işgören arasındaki ilişkilerde zaman içerisinde evirilerek, bazı dönemlerde insani değerlere uymayan çalışma koşulları altında insan emeği harcanmıştır. Zamanın ilerlemesiyle birlikte iktisadi, siyasi ve sosyal hayatta ortaya çıkan değişimler, insanların yani çalışan kesimin lehinde gelişmeye başlamıştır. Sanayi devriminin gerçekleştiği dönemlerde yüzeye çıkan hoşnutsuz çalışma ve yaşam şartları, sürekli iyi yöne kayarak dayanışma ve koruma düşünceleri ekonomi ve siyasi alanda baş göstermeye başlamıştır (Karaalp-Orhan & Öçal, 2018, s. 649).

Tarihin bütün aşamalarında ihtiyaçların giderilmesinde insan emeğine başvurmak yoluyla insan gücünden faydalanılmıştır. Uzun zaman diliminde ücretle ilgili tanımlar bugünkü anlamını kazanana kadar komünal, kölelik, serflik, el sanatları ve sanayi devrimi gibi birçok aşamadan evirilerek gelmiştir (Çelik, 2019, s. 6).

1.6.1.Kömünal Dönem

İnsanlık tarihinde uzun bir süre boyunca insanlar hayat koşullarını bir aile veya bir kabileye bağlı olarak, kendilerine yetecek kadar bir çiftliğin üzerine inşa etmişlerdi. Hiç kimseye bu sistem içinde emek için herhangi bir ödeme yapılmamıştır. (Morozova & Sevostianova, 2017, s. 25). *“İlkel komün düzeninde üretim güçleri gelişkin değildi. Üretim araçları ilkeldi. Yalnızca yaş ve cinsiyet farklılığından ileri gelen bir işbölümü vardı”* (Işıklı, 1975, s. 7).

İlkel komünel zamanlarda geçimlik tarım düzeni üzerinden hayat sürdüren insanlar harcayan emeğinin karşılığını aynı şekilde almışlardır ve bu karşılık yapılan ya da üretilen malların sayısı ve çeşitlerine göre belirlenmiştir (Rafikova & Halitova, 2008, s. 94).

İnsanlığın ilkel komün sistemini uyguladığı dönemlerde üretim etkenleri şimdiki anlamıyla gelişmişlik göstermemişti ve daha çok ilkel düzeylerdeydi. Sadece cinsiyet ve yaş değişikliğinden kaynaklanan bir iş bölümü vardı. Üretimde ortaya çıkan ilişkiler ve üretime katılan toprak, tarım araçları gibi unsurlar, ortak mülkiyet prensibi üzerinden mevcudiyetini korumaktaydı. Gündelik ihtiyaçlar için lazım olan giyim, silah ve ev eşyaları da bu ilkeye dayanarak kullanılmaktaydı. Ortak mülkiyet ilkesinden dolayı bir insan başka bir insana emek arzında bulunmak ya da emek karşılığı bir ödeme yapmak zorunda değildi. İşveren ve işgören gibi anlayış hâkim değildi. Asırlar boyunca herhangi bir coğrafik bölgede yaşayan tüm insanlar üzerinde bu anlayış düzeni hâkimiyetini sürdürmüştür (Terzioğlu, s. 2).

İlkel komünel dönemde küçük ölçekli sulama tarımına dayanan yerleşik çiftçi toplumu ve yâri göçebe hayat sürdüren çiftçi toplumu ihtiyaçlarını kendi ekonomi sistemleriyle sağlayabiliyorlardı. Ancak tamamen hayvan yetiştirmeyle uğraşan çobanlık toplumunun kendi ihtiyaçlarını gidermede, geliştirdikleri ekonomileri güçsüz kalıyordu. Bu nedenlerle çoban topluluğu sürekli olarak, çiftçi kesiminin yetiştirdikleri malları başka mallarla değiştirebileceklerini ya da yağmalamayı düşünmüşlerdir. Dolayısıyla ortaya topluluklar arasında tacir ve ya savaşçı gibi ilişki durumları çıkmıştır. Şayet ticari ilişkileri tercih ettikleri durumda toplumlar arasında barış sağlanarak bir iktisat etkinliği oluşturulmuştur. İkinci unsur olan yağmacılık seçildiğinde, yağma ekonomik etkinlik şekillenmiş olmaktadır. Sonuç olarak ta topluluklar arasında yaşanan savaşlar yeni bir iktisadi etkinlikleri, tabakalaşma ve farklı sınıflaşma yoluyla ortaya çıkarabilir (Şenel, 1982, s. 211).

1.6.2.Kölelik Dönemi

İlkel komünel anlayış dönemi zamanla ortadan kayıp olmaya başlamıştır ve o düzenin yıkıntıları üzerine, insanlık tarihinde ilk sınıflı bir toplum yani kölelik düzeni kurulmuştur. Kölelik düzeninin ilk başlangıç dönemleri net olarak bilinmemektedir (Işıklı, 1975, s. 9).

İnsanlık tarihinde toplumun ilk defa sınıflı bir tabaka olarak ayrılmaya başlaması, kölelik düzeninin ortaya çıkmasıyla ve tüm insan toplulukları üzerinde yerleşmesiyle başlamıştır. Bu oluşan sistem içinde, toplumun tacir, tefeci ve zengin toprak sahibinden şekillenen kesimleri hâkim ve hak sahibi konumunda olmuşlardır. Düzen içinde sadece kölelerin fiziki güçlerinin üzerinde değil, aynı zamanda köle bireylerin bütün şahsiyetleri üzerinde de hak sahibi mülkiyet sahibi sayılmışlardır. Kölelerden oluşan kesimin emek güçleri, hâkim sınıf olarak kabul edilen kesimler tarafından sınırsız ölçüde kullanılmış ve kölelerin zaruri ihtiyaçları hayatta kalabilecek miktarda, asgari düzeyde giderilmiştir (Mercan, 2010, s. 7).

Antik çağda ortaya çıkan ve uzun süredir varlığını sürdüren kölelik düzeyinde, kölelere (doulos) diyerek antik yunanlar ve (servus) diyerek de Romalılar nam vermişlerdir. Bu köleler antik çağ boyunca vazgeçilmez insan gücü olarak varlığını sürdürmüşlerdir. Antik çağ dönemine kölelerin sunduğu katkılar çok önemli ve değerli olmuştur. Günümüzde makine ve teknolojinin önemi ne kadar değerli ise, kölelerin değeri de o derecede olmuştur. Eski çağda köle demek serbestçe alınıp satına bilen, ömrünün sonuna kadar fiziki gücünden faydalanan ve işe yararsız hale geldiğinde bir kenara atılan bir özel mülk demektir. Toplum içindeki büyük toprak ve fazladan hayvan sahipleri, zengin bireyler ve dini tapınaklar yapılacak işlerde ekstradan bir işgücüne ihtiyaç duymuşlar ve bu vazifeleri yaptırmak üzere kölelerin üzerinde kanun, gelenek ve silah etkenlerini bir baskı aracı şeklinde kullanmışlardır (Malay, 2010, s. 11).

Zamanla büyük projelerin yapılmasında mesela Eski Mısır'daki Büyük Piramitler yapımında kölelik emeğinin kullanımına ihtiyaç doğmuştur bunun sebebi de emek kaynağının serbest ve bedava olmasından kaynaklanmaktaydı. MÖ ikinci yüzyılda köle sistemi Afrika, Orta Asya ve Batı Avrupa'ya yayıldı. Roma İmparatorluğu büyümesiyle birlikte sürekli olarak yeni askerlere ihtiyaç duyuyordu, büyük düzenli bir orduyu kölelerin gücünden istifade ederek oluşturmak zor ve güvenli değildi, asker boşluğunu doldurmak için hür yaşayan insanlara başvuruldu ve onlara düzenli şekilde bir ücret, maaş ödenmeye başlandı. Bu hadiseler tarihte ilk işveren(imparatorluk) ile işçi(asker) arasında oluşan ilişkinin, yani becerilen bir iş

için yapılan ödemenin kanıtı olarak ortaya çıkmıştır (Morozova & Sevostianova, 2017, s. 25).

1.6.3.Derebeyliği Dönemi

Derebeyliği dönemi ve ya farklı ifadeyle feodal düzen teknoloji ve endüstri düzeylerin düşük ve durgun olduğu bir tarihi dönemi hatırlatır. Feodal sistem içinde hâkim olan üretim türü, derebeyinin özel mülkiyeti altında olan üretim araçları, genelde toprağa dayalı tarımsal üretim türü olmuştur. Kendi aralarında bağımsız bir politik yapı oluşturan feodal kesimler zamanla krallık gibi monarşi yönetim etrafında birleşmişlerse bile toprak mülkiyeti nedeniyle bu özelliklerini korumuşlardır (Işıklı, 1975, s. 12).

Derebeyliği (feodalizm) kelimesi toprağa bağlı olarak ortaya çıkan düzen anlamını ifade etmektedir. Feodalizm tarihsel olarak Ortaçağ döneminde yüzeye gelen siyasal ve iktisadi, sosyal unsurları içinde barındıran sistemin adıdır. Feodalizm varlığını sürdürme için en çok iktisadi etkinlik olarak tarım ve toprak mülkiyetine dayanmıştır. Düzen içinde tarımsal faaliyet önemli sayılmasından ötürü en önde gelmiştir. Düzenin temel boyutunda toprak üzerinde mülkiyet hakkı olan senyörler ile toprağı işleyen ve toprakta üretim yapan serfler, yani iki sosyal sınıf yer almaktadır. Güvenlik açısından serf kesimi senyörler tarafından korunmuştur ve onlar tarafından yönetilmiştir. Bu durumda toprağı işleyen bireylerin emek güçleri, toprak sahibi olan egemen sınıf tarafından sömürülmüştür. Serfler tarafından üretilen artık mal ve ürünler pazara sunmak amacıyla değil, kendi ihtiyaçlarını karşılayabilecek miktarda üretmişlerdir. Fazla üretilen ürünler senyör ve onun adamlarını ihtiyaçlarını giderilmesinde kullanılmıştır(Aydemir & Genç, 2011, s. 229).

Feodal sistem çeşitli ilkelere dayanarak doğmuştur. Bu ilkeler ya da sistemin farklı özelliklerinin başında feodal sınıfın büyük topraklar üzerinde mülkiyeti ve tekel hâkimiyeti gelmekteydi. Doğrudan üretici konumunda bulunan köylüler, feodal senyörden geçici veya devamlı kullanma hakkıyla alınan topraklarda bağımsız bir bireysel ekonomiyi sürdürmüşlerdir. Köylü toprak kullanımı için toprak sahibine rant yada kira ödemek zorundaydı. Kira ödemeleri aynı (angarya, aidat)

veya nakit para olarak tahsil edilmekteydi. Üretim hayatında geçimlik tarım ve küçük ölçekli üretim şekli hâkimiyetinin güçlülüğünü korumuştur (Mironova, 2013, s. 21).

Feodalizmin kölelik sisteminden fark eden özelliklerinden biri de, serf olan bireyleri köleler gibi her yerde ve istediği zaman sata bilme imkânının bulunmamasıdır. Ancak toprak sahibi değiştiği zamanlarda senyör olan şahıslar değişe bilmekteydi. Bağlı oldukları topraklarda çalışan insanları topraktan ayrı satma imkânının olmamasında dolayı, serf kesimi çalıştığı toprakları terk edip gidemezlerdi. Şayet toprak işleten insan vefat etse, işletme hakkı onun çocuklarının üzerine geçmekteydi(Mercan, 2010, s. 8)

1.6.4.El Sanatları Aşaması

Emeğin ücret karşılığı olarak çalışma düzenine geçmeden önce, son olarak emekten istifade etme şekillerinin bir türü olarak zanaatkârlık söylene bilinir. Emeğin bu yapı içerisinde kullanılması temel koşullarıyla orta çağın kendine has üretim şekillerinden biridir. Usta ve çırak ilişkileri üzerine kurulan bu sistem günümüze kadar kendini koruyarak gelmiştir ve bu dönemlerde bile farklı ülkelerde çeşitli örneklerine rastlamak mümkündür (Işıklı, 1975, s. 15).

“Zanaatkâr loncaları, belirli bir zanaatı kamu otoritesince konulan kurallar çerçevesinde icra etmek tekeline sahip endüstriyel bir birlik olarak tanımlanabilir” (Ülgen, 2013, s. 473).

Ortaya çıkması ve gelişmesi orta çağ dönemine ait olan zanaatkârlık ve bu kesimin daha çok lonca şeklinde organize olmaları, sanayi devrimi içinde etkili olmuştur. Ancak bir meslek endüstrisi gibi organize olan bu sistem içinde ücret anlayışı yoktu. Düzen genelde kalfa ve çırak gibi iki farklı kesimden ibaretti ve bazı dönemlerde çırak olan bireyin velileri tarafından ustalar için meslek öğretilerinden dolayı ücret ödedikleri görülmüştür. Çırak olarak iş başlayan bireyin belli bir süre sonunda usta olarak yetişeceği için, günümüzdeki gibi işçi statüsünde olarak kabul etmemişlerdir(Durmaz, 2010, s. 4).

Zanaatkâr kesiminin organize olduğu şeklinde görünen loncaları, insanlar çoğu zaman bir ticaret birliği sıfatıyla kabul etmişlerdir. Zamanla bu birliklerin büyümesi endüstri devrimine karşı hareketin de doğmasına neden olmuştur. Diğer bir

farklılıkları loncaları kuruluşuna katılan insanlar, toplum içindeki özgür ve zanaatkâr kesiminden olmasıdır ve bunlar daimi revişte bir birleriyle dayanışma içinde olarak zor durumlarda bir birilerini desteklemişlerdir. Zanaatkârların bu yapıları ve işleyiş biçimi komünal değildi, sebebi her bir meslek grubunun başındaki bir usta müstakil kararlar ala bilmekteydi. Şehir ve kentlerde yerleşen ve orada iş yapan zanaatkâr kesimi, her daim kent otoritesine ve yasalarına bağlı kalmışlardır, işlevi ve mal üretme aşamalarında kent yönetimi bunları denetlemişlerdir (Ülgen, 2013, s. 473).

Osmanlı topraklarında zanaatkâr kesiminin teşkilinde Ahilik çok etkili olmuştur. Ahi Esnaf loncaları bin iki yüzyıllarda ortaya çıkan ahilik hareketinin devamı olmuştur ve ticaretin önemli bir koluydu. Osmanlı sınırları içindeki şehirlerde kişilerin zanaat ve ticaret alanında faaliyet yürütmesi belli kaide ve yasalarla belirlenmişti. Şahıslar istedikleri zanaat ve meslek hayatına hemen başlamıyorlardı. Kendilerince her hangi bir yerde ve her hangi bir meslekte çalışmaları mümkün değildi. Her zanaat ve meslek grubu kendi alanında sistematik biçimde teşkilatlanmışlardı. Bu kuruluşlara da lonca adı verilmişti. Her lonca kendine has biçimde kaide ve adetlerini geliştirmişlerdi. Loncaya meslek öğrenmek için çıra olarak girilirdi, belli bir süre sonunda imtihanlardan geçerek dükkân ya da sanat sahibi olarak esnaf veya zanaat erbabı olunuyordu (Aytekin, 2017, s. 98-99).

1.6.5.Sanayi Devrimi

Tarihi açıdan bakıldığında toplumların sosyal ve iktisadi yaşamlarında, üretim ilişkileri üzerinde ücretlere dayanan sistemin hâkim olması, kapitalist ilişkiler ve düzenin gelişmesiyle beraber başlayan bir aşamadır. Dolayısıyla kapitalist düzenin olgunlaşmasını ölçütü olarak, ücretli sistemlerin yaygın olup olmadıkları temel ölçüt şeklinde alınabilir (Işıklı, 1975, s. 16).

Sanayi devrimi dediğimiz oluşum on sekizinci yüzyılda İngiltere’de ortaya çıkarak diğer Avrupa ülkelerine de kısa sürede yayılmıştır. Devrimin özellikleri üretim aşamasında, yeni teknolojik buluşmalar ve aletlerle donatılan makinelere geçilmesi tarzında söylene bilir. Bu yenilikçi donuşumlar dokumacılık, demir yolu sektörü ve demir çelik sanayi alanlarında başlayarak başka alanlara da sıçramıştır. Genel olarak sanayi devrimini buharla çalışan makinelerin icat edilmesi ve kullanılmasına bağlarlar, sanayi devrimini sadece bunlara indirgemek doğru

olmamaktadır. Bu gibi etkileri çok boyutlu olan gelişimin insanlık tarihinde ortaya çıkmasının çeşitli iktisadi, siyasi ve toplumsal nedenleri vardır (Aksoy, 2016, s. 33).

Toplumların iktisadi, sosyal ve emeğe dayanan üretim hayatında ücretin sistematik biçimde yerleşmesi ve tam anlamıyla emeğin fiyatı şeklinde biçimlenmesi, sermayeye dayanan kapitalist düzenin gelişmesi ve yaygınlaşmasıyla başlamıştır. Yeni teknolojik buluşmalar ve üretimdeki emeğin zamanla makineleşmeye geçilmesinden ötürü sanayi devriminin yaşanması, ücretin günümüzdeki anlamıyla tanımlanmasında etkili olmuştur (Durmaz, 2010, s. 5).

Daha önce zanaatkâr kesim tarafından geliştirilen iş aletleri ile çalışan tezgâh ve atölyelerde yapılan üretim şekli, belli bir zaman geçtikten sonra onların yerini yeni icatların ortaya koyduğu makine ve üretim aletleri almaya başlamıştır. Bu gelişmelerin ardında büyük ölçekteki fabrika ve iş merkezleri kurulmaya başlanmıştır. Tüm bu oluşumlar Sanayi Devrimi döneminde vuku bulmuş ve toplumların hayat koşullarında birçok değişikliklere yol açmıştır. Bu yaşanan değişiklikler arasında en önemlisi de, dünya toplumları içinde iki tane yeni sınıf işveren ve işçi sınıfının doğmasıdır. Daha önce toplumlar arasında böyle sistematik ve kesin sınırları olan işçi ve işveren sınıfı olmamıştır. Bu iki kesimin yeni doğmasından dolayı ücretli çalışma düzenine gelişmiştir ve bu düzene geçilmiştir (Işığık, 2017, s. 12).

Sanayi devriminin gelişmesiyle insanlar fabrikatörlerin hizmetinde bulunarak, iş yerlerinde üretim aşamasının bir parçası haline gelmişlerdir. Ücret görünüşünde para karşılığı çalışan büyük insan kitlesinin yüzeye gelmesi İngiltere’de yaşanan devrimle beraber görünmeye başlamıştır. Üretimde sanayileşmeye kaymayanın başlamasıyla, bağımsız çalışma biçimiyle birlikte küçük ölçekte üretim yapan çiftçi ve zanaatkâr kesim kayıp olmaya yüz tutmuştur. Onların yerine toplum içinde ücret karşılığında istihdam edilen yeni bir sınıf, yeni bir dünya düzeni ortaya çıkmıştır (Mercan, 2010, s. 9).

Sanayi devrimiyle ilgili birçok bilim adamı açıklamalarda bulunmuşlardır. Bunlardan biri de A. Toynbee sayılır. Toynbee sanayi devrimini 1760 yılından başlayarak hesaplar. Ona göre 1760 yıllara kadar İngiltere’de gerçekleşen üretim

sistemlerinde hala eski yöntem hâkim konumundaydı ve her hangi bir yeni buluş ve icatlar üretim aşamasında kullanılmıyordu. Endüstriyel üretim sistemi denildiğinde, tamamen yeni iktisadi, ticari ve toplumsal ilişkilerin olduğu bir şema anlaşılmaktadır. Bu unsurlar yeni kapitalist sistemin oluşumunda etkili karakteristik öneme sahiptir. Sanayi devriminin anlamı ise, bu güne kadar bağlı olduğu ortaçağın düzenleyici sisteminin yerine, üretimin, servet dağılımının ve rekabetçiliğin geçmesi anlamına gelmektedir (Bulduğın, 2017, s. 92)

1.7.Hukuki Açıdan Ücret

Ücretin hukuki boyutunu ele aldığımızda önümüze, yapılan bir sözleşmeye bağlı kalarak çalışan bireyin yaptığı işin bedeli olarak işveren tarafının işçi menfaatlerini bir bütün olarak koruması ve sağlaması şeklinde açıklanmaktadır (Yeniçeri, 2014, s. 78).

İşveren konumunda bulunan kesimin ücret ödeme yükümlülüğü, işçi bireylerin iş yapma yükümlülüğü karşılığında denk gelen ve iş aktın den kaynaklanan tarafların sorumluluğun teşkil eder. Görüldüğü gibi ücret ödemesi iş anlaşmasından doğan başlıca bir borç yükünü oluşturmaktadır. Dolayısıyla iş hukukunda ödenecek ücretin zamanında ödenmesi işgören ve işveren için çok önemli sayılır. Ücret faktörünün borç teşkil etme özelliğinin bulunmasından ötürü, hukuk açısından düzenleme ve denetleme altına alınmıştır. Çalışanların fiziki güçlerini işverene sunarak kullandırmaları karşılığında kazandıkları ücret geliri, işçilerin tek geçim kaynağı olmaktadır. Genelde kazandıkları ücret gelirin dayanarak, işçi kendisi ve ailesinin yaşam ihtiyaçlarını gidere bilmektedir. Bu gerçeklikleri dikkate alarak kanun koyucu kurumlar, ücretin yasa ve kanunlarla koruma altına alınmasında değişik düzenlemeler yapmışlardır (Değer, 2006, s. 4-5).

Ücretin nitel kapsamı ve öneminden dolayı, hukuki alan içinde tanımlaması ve yasal düzenlemesi yapılmıştır. İş hukuku ücreti; “aralarında hukuk kurallarınca göre düzenlenmiş bir iş ilişkisi bulunan taraflardan biri olan işverenin, taraflardan diğeri olan işçiye, emeği karşılığında ödemekle yükümlü olduğu hukuki bir borç” olarak tanımlamıştır (Işığışok, 2017, s. 6).

Hukuk boyutundan ücret tanımına bakıldığında, liberal dönemde bu görüşe sahip olanlar, ücreti ancak iş sözleşmesinin parçalarından biri olarak kabul etmiştir.

Dar bir perspektiften bakıldığında ücret anlayışını becerilen bir iş üzerinden ilişkilendirilmiştir ve işle ilgili yapılacak aktın ücretin vazgeçilmez etkeni olarak düşünmüşlerdir (Eyidoğan, 2019, s. 3).

Diğer üretim faktörlerinden daha çok önem taşıyan ücret faktörü, işveren ve işgören olan iki kesimin aralarında imzaladıkları iş aktı nin temel ve etkili faktörü olması, işçiler için hak iken işveren içinse borç biçiminde hukuk alanında tanımlanmıştır (Çiçek, 2012, s. 9-10).

Bu açıklamaları kısa özetle ücretin bir yapılan işin karşılığında ödenmesi gerektiğini, iş yapmaksızın bir ücretin ödemesini imkânı olmadığını söylemek mümkündür. Ancak yaşadığımız çağda modern iş hukukunun koruyucu yanının ağır olmasıyla beraber, insanlara iş yapmadığı durumlarda bile ücret ödenmesi gerektiğini belirtmiştir. Mecburi sebeplerden dolayı çalışmayan iş günü içinde ödenen ücretler için ulusal bayram, hafta tatili, genel tatil ve yıllık ücretli izinler gibi durumlar göstere bilinmektedir (Işığışok, 2017, s. 7)

1.8.Sosyal Açıdan Ücret

Sosyal politikanın esas hedefi, toplum içindeki yeterince iktisadi gücü olmayan, bağımlı statü anlamında çalışan insanlar ve özel korunma ihtiyacı duyulan kesimlerin korunmasına ilişkin hükümetlerin geliştirdikleri politikalar teşkil etmektedir. Bu geliştirilen politikalar sosyal politika alanında çalışmanın sınırlarını net bir şekilde belirlemektedir (Tezgel, 2013, s. 3).

Sosyal politikanın ücrete bakışı, diğer bilim dallarına göre değişiklik göstermektedir. Sosyal politika ücretin hukuki ve iktisadi yönleriyle birlikte, daha ağırlıklı olarak insani değer yönünü ele alarak konuya yaklaşmaktadır. Bundan dolayı sosyal politika ihtiyaca ve verime dayalı iki farklı ücret anlayışının yanında, bunun bir insan hakkı olduğunu ve bu hakkı güvence altına alarak korunması gerektiğini savunmuşlardır. Verime göre ücretin ödenme görüşü iktisadi bir yaklaşım olup, becerilen işin ekonomik değerine göre ödeneceği söylenmiştir. İhtiyaca göre ödemelerin yapılması bir sosyal yaklaşımdır, bu görüş göre tek işçi değil onun ailesi ve bakmakla yükümlü olduğu bireylerinde dikkate alarak ücret miktarlarını değiştireceğini açıklamışlardır (Işığışok, 2017, s. 9).

Yukarıda bağımlı statüler altında çalışanlar ifadesi kullanılmıştı. Bu ifade kendi içine toplum içindeki ücret dışında başka gelirleri olmayan, ekonomik anlamda üretim araçları elinde bulunmayan ve serbest çalışma imkânları sınırlı olan kesim ve ya grupları almaktadır. Bu kapsamda kamuda çalışanlar, işçiler, iş aktı ile işe alınanlar ve değişik statüde olan işçi bireyler bağımlı statü özelliğini taşıyan kesimi teşkil etmektedir (Tezgel, 2013, s. 3).

Ücretin sosyal özelliklerinden dolayı, çalışan ücretliye sadece ekonomik yaklaşımla ürettiği ürün, çalışma performansı, üretimde verimlilik gibi etkenlerin seviyelerine bakarak ücret belirlememeli. Bu ekonomik unsurlardan vaz geçmenin imkânı olmadığından, bunlarla birlikte işçinin ve ailesinin düzgün hayat geçirebilmesi için duyulan ihtiyaçlarını karşılanmasında yeterli gelir sağlanmasını göz önünde bulundurmalıdırlar. Bu nedenlerle sosyal refah düşüncesinin prensibi olarak işçi kesimine sadece ücret ödemesi yapılmamaktadır. Ücretler yanında çalışan bireyleri desteklemek amacıyla onlara konut yardımı, evlenme, doğum ve ölüm yardımı, aile ve çocuk tazminatı, öğrencilere burs ve yurt destekleri, giyinme ve barınma ve buna benzer çeşitli sosyal yardım ve ödemeler sağlanmıştır (Çiçek, 2012, s. 11).

Sosyal politikaların ortaya çıkışına esas sebep olan, ücretli işçilerin işveren kesimi önünde güçsüz konumunda bulunmaları olmuştur. Bu duruma bağlı olarak bağımlı statüsünü taşıyan insanları çalışma şartlarını ve ilişkilerini tertipleyen ve bunu hedefleyen çalışmalar, zamanın ilerlemesiyle sosyal politika tanımını doğurmuştur (Tezgel, 2013, s. 4).

1.9.İktisat Açısından Ücret

Ücret konusuna iktisat alanın farklı yaklaşımlar ve teoriler geliştirmişlerdir. Genel olarak bakıldığında iktisat açısından ücret, üretimi gerçekleştiren etkenlerden biri sayılan emeğin sahibi tarafından zihni ve fiziki harcanmasının bir karşılığıdır. Nitekim bu görüş üretimin etkenlerinden biri olan emeğin fiyatını, ücret olarak açıklamışlardır. Dolayısıyla zamanın geçmesiyle girişimcilik hareketlerinin sermayeden ayrılarak, ayrı bir dalda profesyonel yönetici kesiminin gelişmesi, ortaya yeni bir işçi grubunu patron yöneticileri çıkarmıştır. Bunların giderek artması ve nihayetinde ücret karşılığında çalışmaları, ücreti hem

işçilerin hem de yönetici sıfatıyla girişimcilik görevine üstlenen insanların gelir kaynağı olmuştur (Işığık, 2017, s. 5).

İktisat bilimi açısından ücret konusunda farklı teoriler ve görüşler, ücretlerin oluşumuyla ilgili tartışmalar kapsam olarak geniş bir literatür oluşturmuştur. Bu literatürde ileri sürülen teori ve görüşler, kendi aralarında çok radikal biçimde ayrılık ve farklılık gösterir. Bu farklı görüşlere ayrılmanın esas dayanağı, ekonomi teorilerin temelinde yer alan değer teorisidir ve bu teoriye yaklaşımların farklı olmasından çeşitli görüşler ortaya atılmıştır (Kargı, 2013, s. 185).

İktisat bilimi kendi alanında, ücret konusunun önemine vurgu yaparak, farklı boyutlarda inceleyerek analiz ve yorumlarda bulunmaktadır. Ücretin motive etkisiyle insanlar emeğini üretim sürecine katmaktadırlar ve bunun sonucunda kazandıkları gelire yaşam koşullarını belirlemeye çalışmaktadırlar. Bunlarla birlikte ücretler sanayinin gelişiminde etkili maliyet kalemini oluşturmakta, milli gelirin dağılımında farklı kesimlerin pay oranlarını ve toplum üzerinde sosyal adaletin hangi düzeylerde olduğunu gösteren bir göstergedir. Bu çok yönlü özellikleriyle önem ve değer taşımaktadır (Çiçek, 2012, s. 7).

İktisatta klasik ekol emek değer teorisine dayanarak, bir malın kıymetini değerlendiren şeyin, belirlenen malın üretim aşamasında harcanan emek miktarı şeklinde açıklamışlardır. Bu açıklamalardan yola çıkarak ücretler emeğin karşılığı olarak, üretimden üzerine düşen pay miktarına göre ücret fonundan ödemeler yapılmaktadır. Ücretlerin hangi düzeylerde olacağını ücretin haddi belirler, nüfusun ve ücret fonunun kapsamı ücret haddinin oluşumunda etki göstermektedir. Çalışanların üretim aşaması boyunca geçim ihtiyaçlarını karşılayan malların kümesi ücret fonunun içeriliğini teşkil etmektedir. Ücret haddinin sayısına ulaşmak için, ücret fonunu çalışan işçi sayısına bölmek gerekmektedir. Bu teorisinin uygulanmasında sonuç olarak, ücret hadlerinin düşük tutulması başarılmıştır ve bu başarıya katkı sağlamıştır (Kargı, 2013, s. 185).

Marks ücret konusuna çok farklı yaklaşmış ve yorumlarını emek-değer teorisine dayanarak yapmış. Dolayısıyla literatüre yeni bir Marks tarafından açıklanan emek-değer teorisi girmiştir. Marksa göre kar odaklı çalışan işveren sınıfı,

emek maliyet kaleminde tasarrufu sağlayarak karlarını artırabiliyorlar. Kapital'in yazarına göre, ücreti emeğin fiyatı olarak açıklayan klasik ekonomi ekolünün tüm temsilcilerinin aksine, bir çalışanın ücretlerini, sermayedara satılan emek gücü için değil, belki de emeğin kendisi için yapılan bir alışverişin sonucu olarak yorumlamıştı. K. Marksın görüşlerine göre, eğer emek değer açısından ele alınırsa, diğer herhangi bir ürün gibi, bu ürününde çoğalması ve ürün haline dönüşmesi için bazı maliyetleri olacağı ve bu kaçınılmaz olduğu açıktır. Bu masrafların asgari sınırı, çalışan birey için fiziksel olarak ihtiyacı olan yaşam koşullarının maliyetidir (Asanova & Mustafaeva, 2016, s. 72).

Yaşanan iktisadi istikrarsızlıklar ve krizlerin nedenlerini toplam talebin miktarının seviyeleri üzerinden açıklamaya çalışan ve yeni bir ekolün kurulmasında öncülük eden J.M. Keynes olmuştur. Açıklamalarında Keynes ücretleri toplam talep üzerindeki etkilerine vurgu yaparak iki faktörü bir biriyle ilişkilendirmiş. Milli gelirin içinde büyük ölçüde pay sahibi olan ücretlerin, milli gelirin faktörel dağılımı açısından düşük düzeylerde olması, mal ve hizmetlere olan talebin azalmasıyla ekonomide daralmanın yaşanacağına ve bunun sonucunda işsizliği artacağına vurgu yaparak görüşlerini açıklamıştır (Çiçek, 2012, s. 8).

1.10. Ücret Teorilerinin Sınıflandırılması

Ekonomide yüzeye gelecek olan her istikrarsızlıklar, ülkelerin yerleşik olduğu coğrafya ve sosyal koşullarına bununla beraber yaşanan dönemlere göre farklılıklar göstermektedir. Bu nedenlere geliştirilen her ücret teorisi, ücretlerle ilişkin problemlerin değişik yönlerine çözüm bulmak olarak sorunların giderilmesinde yardımcı olmuşlardır. Değişik dönemlerde karşılaşılan sorunları çözümüne yönelik geliştirilen teorileri farklı şekillerde ayırma tabii tutarak sınıflandırmalar yapılmaktadır. Ücret teorilerini sınıflandırılmasında en yaygınlaşan yaklaşım Klasik görüş ve Modern görüş olarak iki sınıf altında değerlendirilmektedir (Işığışık, 2017, s. 85-86).

1.10.1. Klasik Ücret Teorileri

Genel olarak on dokuzuncu yüzyılda ücret konusunda görüşlerini beyan eden bilim adamlarının geliştirdikleri kuramsal çerçeve, klasik ücret teorileri olarak bilinmektedir. Bu teoriler kendi kapsamı içinde, Doğal Ücret Teorisi, Ücret Fonu

Teorisi ve Artık Değer Teorisi olarak üç grup altında birleştirilerek ilgili konularda değerlendirilmektedir (Işığışık, 2017, s. 86).

1.10.1.1.Doğal Ücret Teorisi

Klasik ücret teorilerinin içinde en başta geleni, David Ricardonun ünlü Doğal Ücret Teorisidir. Ricardo bu teorisini oluştururken Malthusun görüşlerinden çok etkilenmişti. Malthusun düşüncelerine göre nüfusun hızlı şekilde artması ileride büyük tehdit yaratacaktı, nüfus artışını durdurmak için doğum kontrollerini ciddiyetle yürütülmesi gerektiğini savunmuştu. Malthusa göre aşırı nüfus artışı dünyayı kargaşa ve sefaletle sürükleyecekti. Bu karamsarlık görüşü 19.yüzyilin etkili iki ekonomisti içinde geçerli sayılarak, Ricardo da toprak ağaları, Marks da sanayici sermaye sahiplerinin üretimden ve milli gelirden alacağı payların artmasını kaçınılmaz olacağını öngörmesini sağlamıştır (Piketty, 2014, s. 5-6).

Ricardo Malthusun Nüfus Teorisinden etkilenecek ortaya attığı Doğal Ücret Teorisinde ücret düzeyini temel olarak, çalışan bireylerin ve onların ailelerinin hayatta kalabilmeleri için zaruri olan ihtiyaç unsurlarının etkisi belirlemektedir. Bunu değişik bir ifadeyle açıklarsak, işçinin kazanacağı ücret düzeyi onun ve aile fertlerinin yaşamlarını sürdürme bilmeleri için ihtiyaç duyulan beslenme, barınma, giyinme gibi zaruri giderlerini ve bunlar hariç farklı zevk ve sosyal faktörlerden doğan ihtiyaçlarında karşılayabilecek miktarda olması gerekmektedir(Beşikkaya, 2012, s. 41).

Klasik Doğal Ücret veya Emek Arzı Teorisi genel şekliyle ücret miktarlarını uzun dönem içinde çalışanların geçim hayatlarını sürdürme bilecek seviyede olacağını, kısa dönem serisinde ücretlerin miktarları geçimlik hayat standartlarını üzerinde artış ya da onun üzerinden azalış göstereceğini açıklamışlardır. Dolayısıyla geçimlik standart üzerinde yaşanacak olan değişiklik nüfus üzerinde de etki yaratmaktadır, şayet artması halinde ilgili olarak nüfus oranında bir artma yaşanacak, azalması durumunda ise nüfus sayısında azalma gerçekleşecek. Nüfus sayısı ile ücret miktarı arasında bir ilişki vardır, biri yükseliş gösterdiğinde diğeri de yükselmeye doğru gitmektedir, uzun dönem içinde ücretin miktarı geçimlik standart ücret miktarına denk gelmektedir (Kaytancı, 2008, s. 5).

Başka bir ifadede Ricardo şunu söylemiştir, eğer emeğin piyasa fiyat düzeyi emeğin doğal olan fiyat düzeyinden kıyasla yükseliş seyrinde olsa çalışanı etkiler. Yani çalışan insanın hayat koşulları iyileşir, ailesini daha güzel şartlarla geçindirir, mutlu hayat sürerek aile nüfusu de çoğalır. Ancak yüksek ücretli çalışan işçi sayısının oranında yükselme yaşandıkça, ücretlerin miktarında doğal oranlarına doğru kayma olur, bazen doğal düzeyin altına kadar inerek ters tepki de gösterir. Bu yüzden hükümet ve sendika vekillerinin ücretlerin doğal düzeyinden yukarıya doğru arttırma çabalarına girişmeden önce bu gibi sonuçlara dikkat etmeleri gerekmektedir. Başlangıçta işçilerin lehine gibi görünse de sonuç itibarıyla aleyhinde olmaktadır (Işığışok, 2017, s. 88).

Teoriye ilişkin değişik eleştiriler yöneltmişlerdir. Yöneltilen eleştirilerin içinde en başta bu teoriyi gelişmesinde Malthusun nüfus teorisine temel alması olmuştur. Malthusa göre aşırı nüfus artışının, gıda maddelerinde ki artış hızının önüne geçeceği iddiası hayatta gerçekleşmemiştir. Diğer bir eleştiride teorinin savunduğu, evlenme ve nüfus oranının artması ile kazanacağı gelirin doğru orantısal ilişkide olduğu yöndedir, yani gelir arttıkça nüfus sayılarında da artışın yaşanacağı olmuştur. Maalesef bu öngöründe hayatta gerçekleşmemiştir, uzun dönemde ücret miktarlarının artmasıyla doğum oranlarında azalmalar yaşanmıştır. Bunlar birlikte ekonomilerde yaşanan nüfus artmasıyla ortaya çıkan gerçek ücret artmalarının açıklanmasında güçsüz ve etkisiz kalmıştır (Durmaz, 2010, s. 17).

1.10.1.2. Ücret Fonu Teorisi

Ücret fonu yaklaşımının doğmasına, kısa dönem süresinde yaşanan ücret değişimlerinin analizinde, doğal ücret teorisin eksik ve yetersiz kalmasından kaynaklanan durum sebep olmuştur. Doğal ücret görüşünde olanlar emek arzının ücretlerin belirlenmesinde etkili olduğunu savunurken, ücret fonunu savunanlar emek talebi unsuru üzerinde durmuşlardır. Bu kuram savunucuları kısa dönemde gerçekleşen ücret değişiklikleri, talebin değişmesinden kaynaklandığını ve talep unsurunun ücret miktarlarını etkilediğini söylemişlerdir. Bu görüş A. Smith ile birlikte klasik teori okulunda, büyüklük kapasitesi ekonominin kapital stoku ile ilgili olan bir fon, yani ücret fonundan ücretlerin ödendiği görüşü hakim olmuştur. Ücret

haddinin belirlenmesini bu fonun ve nüfus büyüklüğünü ölçümüne bağlamışlardır (Öztürk N. , 2005, s. 32-33).

Ücret fonu teorisi İngiliz İktisatçısı John Stuart Mili tarafından geliştirilmiştir. John Stuart Mili nin Ücret Fonu Teorisinde temel yaklaşım önceden var olan ve sabit durumda olan bir fon tarafından ücretlerin ödenmesini sağlamaktadır. Bu nedenlerle geliştirilen kurama göre, ülke içinde müteşebbis kişiler tarafından ücretleri ödenmesini sağlamak için bir fon oluşturulmakta ve bu kurulan fonun çalışan insan miktarına bölünmesinde elde edilen sonuç, ücret düzeylerinin artmasını ya da azalmasını belirlemekte (Işığışık, 2017, s. 91).

Ücret Fonunun kuruluşunda, tasarruflar yardımıyla ortaya çıkan bir sermaye unsuru katılarak fonun bir kısmını teşkil etmekte. Oluşan bu fon kapasitesi toplam çalışan insan rakamları ile bölünmektedir. Ücretlerin toplam miktarı ücret fonu düzeyinin altında olmaktadır. Bir ekonomi sistemin içinde ücretlerin doğal düzeylerinden yukarıya yükseltilmesinin imkânı yoktur. Eğer sendikalar ve hükümet politikaları yardımıyla artırılsa, bu durum ancak diğer işçilerin ücret düzeylerinin azalması hesabına artılabilmektedir. Bu kuramın açıklamasına göre ne zaman sermaye miktarında yükselme gerçekleştiğinde ve ya çalışan bireylerin sayısında azalma yaşandığında, işte o zaman ücret miktarında artmalar olacaktır. Genel olarak ücret miktarı nüfus ve sermaye faktörünün değişimiyle ilişkilidir (Beşikkaya, 2012, s. 42).

Söz konusu fonun temel fikri ücretin önceden oluşturulan bir fona bağlı konumunda olması ve ücret seviyelerini bu fonun üretim içinde olan işçi sayısına bölmesinden çıkan sonuç yardımıyla düzenlenmesi olmaktadır. Fon içinde bir önceki dönem üretilen malların satışından oluşan sermaye, ücretleri ödenmesi için bir pay teşkil etmektedir. Emek talebinin oluşumunda bir önceki üretim döneminde geçerli olan ücret düzeyleri etkili olmakta ve çalışanların ücretleri daha önceden oluşturulan sermayenin genişliği belirlemektedir. Çalışan kişilerin sayıları sabit durumda, sermayenin kapasitesi ve ücret fonu birlikte yükselişe geçerse, bunlara bağlı şekilde ücret miktarları da yükselme seyrini izlemektedir (Öztürk N. , 2005, s. 33).

John Stuart Mili nin ortaya atığı bu kuram da çeşitli yönlerden eleştirilmiştir. Yönelen eleştirilerin ilki, ücret ödemeleri için kurulan ücret fonu ve

çalışan insan sayısının statik olarak kalamaması ve bu etkenlerin zamanla dinamik özelliklerinin bulunmasıdır. Real hayatta çalışan insan hacmi ile oluşturulan ücret fonu belli dönemlerde esneklik göstermiştir. Kısa zaman diliminde daralma durumu yaşanırken, uzun zaman diliminde küçük ölçüde değişiklikler gerçekleşmiştir(Işığışık, 2017, s. 92).

1.10.1.3.Artık Değer Teorisi

19. yüzyılın ortalarına gelindiğinde klasik okul içinde farklı bir ekol, sosyalist düşünürler ekolu ayrılarak ortaya çıkmaya başlamışlardı. Bu ekol kendi görüş ve kuramlarını geliştirirken Ricardonun kuramlarına dayanarak ondan istifade etmişlerdir. Ricardo değerın kaynağı emek olduğunu vurgulamıştır. Bununla beraber toplumun gelenek ve adetlerinden kaynaklı olarak biçimlenen yaşam koşullarını sürdürme bilmesinde, neslinin devamı ve yaşam ihtiyaçlarını karşılaya bilmesinde yeteri kadar ücret miktarına sahip olmasını söylemiştir. Sosyalist düşüncenin vekilleri de ücret ve değer kuramından faydalanarak çalışanların fazlasıyla değer yaratmasına rağmen, geçimlik düzeyde bir ücret almalarını adaletsiz sayarak, sermayedar kesimi tarafından sömürüldüğünü savunmuşlardır(Doğruyol & Aydınlar, 2015, s. 268).

Artık Değer Teorisi, işveren kesimin kazançları olan kar ve faiz gelirlerini, çalışanların emeğini istismar ederek haksız kazanma yolu olduğunu düşünmüşler ve teorilerini bu görüş üzerine kurmuşlardır(Işığışık, 2017, s. 93).

Bu düşünceler ilk olarak J. K. Rodbertus (1805-1875) tarafından söylenmiş olsa da, sistematik ve teorik şekilde ilk defa Karl Marx tarafından “Komünist Manifesto” kitabında açıklanmıştır. Marx görüşlerinde, emeğin üretkenliğini artırmak amacıyla teknolojik araçlar ve iş bölümünün kullanılması sonucunda, tecrübeli işçiler de vasıfsız işçilerle aynı kategoride değerlendirilerek ücret miktarındaki farklılıklar kayıp olacağını açıklamıştır. Bundan dolayı tüm ücret düzeyleri asgari hayat şartlarını karşılayacak seviyeye indirilerek, çalışanların yaratmış olduğu değer ile aldıkları ücret arasında çok uçurumlu farkla oransızlık yaşanacaktır şeklinde öngöründe bulunmuştur (Doğruyol & Aydınlar, 2015, s. 269).

Marx ilk olarak, çalışanların kendilerinin ihtiyaçlarına denk bir değer, artırdan sermayedar bireylerin kişisel ihtiyaçlarını karşılanması için eş bir değer ve

sonunda sermayedar işletmesini büyütme amacıyla faydalanacağı fazlalık yani artık değeri, üç farklı maksatla üretilen değer şeklinde açıklamıştır. Bu kuramdan yola çıkarak çalışan bireyin kendi işgücünü belli bir ücret bedelinde satarak belirlenen zaman içinde işveren için çalışmayı kabul etmesi biçiminde tanımlamıştır. Marx işgücünün de diğer mallarda olduğu gibi kullanım ve değişim şeklinde iki değeri bulunduğunu söylemiştir. Bundan hareketle işgücünün değişim değerini ücretlerden kaynaklandığını belirtmiştir. Bir mal üzerinden satış aktı yapıldığında, malın değişim değeri malı satan taraf da kalmakta, malı alan taraf ise malın kullanım değerine sahip olmaktadır. Bu durum bir mal özeliği bulunan işgücü üzerinden de geçerlidir. Bunu sermayedar sınıfı çalışan işçinin işinin değerini ücretle ödeyerek, belli bir süre içinde malın (işgücünün) kullanım hakkını kazanarak, çalışan insanlardan ücret değerinden daha çok değer yaratmasını istemektedir (Yalçın, 2006, s. 99).

Marx kendi kuramını oluştururken, Malthusun Nüfus Teorisini Ricardonun kabul etmesinin aksine, Ricardo dan farklı düşünerek ret etmiştir. Nüfus Teorisinin yerine farklı yeni bir kavram geliştirerek, onu da “yedek işsizler ordusu” şeklinde tanımlamıştır. Marx bu yedek işsizler ordusunun ortaya çıkmasına, sermayenin toplumun az bir kesiminin elinde birikmesinden kaynaklandığını ve bu kaçınılmaz bir sonuç olduğunu savunmuştur. Emek piyasasında emek talebinden daha fazla emek arzının bulunmasında, yedek işsiz ordusunu etkili olduğu ve durumda sonuç olarak asgari geçim seviyesinde bir istihdama imkân sunmuş olmaktadır. Farklı bir söylemle açıklarsak, ekonomide yedek işsizler ordusunun varlığı, sürekli olarak ücret miktarlarını asgari geçim seviyesinde kalmasına zorlamaktadır.(İşığışık, 2017, s. 96).

1.10.2.Modern Ücret Teorileri

İnsaniyet tarihi sanayi devrimini gerçekleştirerek 19. Yüzyıldan 20. Yüzyıla geçerken Klasik okulun sunduğu görüşler yeni doğan problem ve istikrarsızlıkları çözmesinde güçsüz konum da kalmıştır. Bu nedenlerle yeni teoriler ve düşüncelere ihtiyaç doğmuştur. Modern Ücret Teorileri 20. Yüzyılda insaniyet tarihinde yüzeye gelen yeni iktisadi sorunları çözülmesi için ortaya çıkmıştır. Bu yeni teorileri Marjinal Verimlilik Teorisi, Satın Alma Gücü Teorisi, Pazarlık Teorisi ve Etkin

Ücret Teorileri biçiminde dört başlık altında değerlendirilebilir (Işığışok, 2017, s. 97).

1.10.2.1. Marjinal Verimlilik Teorisi

Neoklasik okulunun temsilcileri kendi teorilerinde, klasik okulun görüşünde olduğu gibi emek değer kuramının aksine, farklı biçimde fayda değer kuramını öne sürmüşlerdir. Onlar bu görüşlerinde tam rekabet ile işleyen piyasalarda mübadele değerini marjinal fayda ilkesine dayanarak, bu değeri marjinal faydanın belirlediğini söylemişlerdir. Sonuç olarak değiş tokuş durumunda malın değerini, ona harcanan emek yerine, sağladığı fayda veya o malın kullanım değeri olduğunu açıklamışlardır (Öztürk, 2010, s. 75).

Bu görüşü en iyi şekliyle açıklayan John Bates Clark olmuştur. Açıklamalarında Clark rant, kar, faiz ve fiyat oluşumlarını marjinal verimlilik kuramının yardımıyla analiz etmeye çalışmıştır. Bu kuramın temel görüşünü, sermayedar girişimcinin üretim ve mübadele aşamalarından geçerek kazandığı nihai kar ya da fayda, emeğin fiyatını biçimlenmesinde etkili olmaktadır diye ifade edilmektedir. Sermayedar üretim aşamasında kullandığı her üretim unsuru ve aracı, ürünün değerini arttırılmasında katkı sağlamaktadır. Ancak eksilen marjinal fayda ilkelerine göre, üretime ilaveten katılan her yeni üretim unsuru, bir önceki katılan üretim unsurundan daha az fayda ve ya daha az katkı sağlamaktadır. İş yerinde üretime en son katılan bireyin, üretime ve toplam gelire sağladığı fayda ile o çalışan bireye ödenen ücretin denk geleceği bir sınır vardır, sağlanan fayda ve ücretin denkleşti düzey o sınırı geldiğinde, sermayedar yeni işçi unsurunu üretime katmamaktadır (Doğruyol & Aydınlar, 2015, s. 271).

Marjinal verimlilik teorisini temelinde işveren veya sermayedar kesimi bulunmaktadır. Sebebi bu kesim nihai ürünü satın alacak olan tüketicilerin tercihleri ve üretime katılacak unsurların tercihleri arasında karar vermek zorunda kalmaktadır. Teoriden hareketle nihai ürün olan mal ve hizmetleri sayılarını, tüketici faktörünün mübadele isteği ya da üründen alacağı fayda etmenleri belirlemektedir. Şayet insanlar tarafından bir ürüne talep olmazsa, ürünün üretim aşamasında kullanıldığı emek hiçbir şekilde önem arz etmemektedir. Üretilen mal ve hizmetlerin değeri, o

mal ve hizmeti tüketen insanlara getirdiği marjinal faydadan kaynaklanmaktadır (Öztürk N. , 2005, s. 36).

Teori, emek piyasası tam rekabet halinde işlevini sürdür dünü, işveren kesiminin aralarında emek talebi konusunda mutlak rekabet olduğunu, sermaye ve emek faktörünün tam hareketlilik içinde bulunduğu, sistem içinde üretime kapitalin tümünü katıldığını, işçilerin hepsi istihdam edilerek iş bula bildikleri, işveren ek bir emeğin ilavesini getireceği verimliliği önceden hesaplaya bilmesi, çalışan insanların marjinal verimlilik ile ilgili yeterince bilgisi vardır gibi varsayımlara dayanarak görüşlerini ortaya koymuştur (Işığışok, 2017, s. 98).

Bütün bu açıklamaların sınırı içinde, Marjinal Verimlilik Kuramına göre, ücretin hangi düzeylerde olacağını etkileyen şey, işgücünün üretime sağladığı verimlilik miktarı olmaktadır. Verimlilik etkeninin kapasitesi beceri, teknik, tecrübe ve psikolojik gibi faktörlerden etkilenerek değişime uğramaktadır (Beşikkaya, 2012, s. 45).

Başka ücret teorilerinde yaşandığı gibi, bu teoride iktisatçıların eleştirileri altında kalmış. Eleştirilerin yoğun oldu yer, teorilerin dayandığı varsayımlar ve onların elde ettiği sonuçlar olmuştur. Farklı bir ifadeyle teorinin en çok eleştirilere maruz kaldığı nokta, marjinal verimliliği ölçme konusunda ortaya koyduğu görüşleri ne kadar gerçeklerle uyumlu olduğu tartışılmıştır. Günümüzde üretim aşamaları ve yapılarını çok karmaşık durumda oldukları göz önüne alındığında, marjinal verimlilik konusunda ölçme yapmanın zor olmaya başladığı ve bazı işletme alanlarında verimlilik ilgili ölçümün gerçekleştirilmenin imkansız duruma geldiği gözlemlenmektedir (Işığışok, 2017, s. 100).

1.10.2.2.Pazarlık Teorisi

Toplu pazarlık anlayışı Beatrice Webbler ve Sidney tarafından ilk defa 1891 senesinde acıkanmış ve bu kuramın aktif biçimde kullanılmasını Samuel Gompers yaygınlaştırmıştır. Bu toplu pazarlık görüşünün kurumsal bir yapıya dönüşmesi tarihsel açıdan ağır geçmiş ve birkaç etkenin gelişmemesi bunu zorlaştırmıştır. Bu zorlaştıran faktörlerin içine en başta devlet ve sermaye sahiplerinin, işçilerin sendikal haklarını bir demokratik ve özgürlük hak olarak uzun süredir tanımamasını katmak mümkündür. Bu nedenlerden ötürü toplu pazarlık kuramının gelişmişlik tarihi

yenidir ve gelişme aşaması yukarıda ifade ettiğimiz sebeplerle hızlı olmamıştır. Ancak belli bir zaman sonra, sanayileri gelişmiş ülkelerde sendika yapılarının hukuki açıdan tanınması, sendikaların kurumsallaşmasına ve toplu pazarlık kavramını endüstriyel ilişkilerde önem kazanmasına destek sağlamıştır (Elibol, 2017, s. 32).

Bu teorinin esas amacı çalışan bireyleri örgütlenmeye yönleltmek ve kurdukları örgütün kurumsallığından istifade ederek, işletme sahipleri ile toplu pazarlığa oturarak ücret konusunda anlaşmaya varmaktır. Bu yöntem aracılığıyla işçilerin hak ettikleri ücret miktarı konusunda, işveren kesimi ile anlaşma sağlayacaklarını söylemiştir. Hem çalışanlar hem de işveren kesimi toplu pazarlık sürecini başlatırken, ücret miktarını düzenlenmesinde eşit haklara sahiptir. Toplu pazarlık kuramının bu özelliklerinin olması, işverenler açısından ücret değerlendirmesinde güçlü etki yaratmaktadır (Çelik, 2019, s. 13).

Pazarlık Teorisi çalışanları ve işverenleri iki farklı bireyler olduğunu kabul etmektedir. Dolayısıyla makul ücret düzeylerini iki tarafın ortasında gerçekleşen pazarlık neticesinde ortaya çıkacağını iddia etmiştir. Nitekim kısa dönem süresinde ücretlerin saptanması, işveren ve çalışanlar ortasında gerçekleşen pazarlıklardan kaynaklanmaktadır. Bundan ötürü her iki taraf ücret seviyelerini artırılmasında ve ya azaltılmasında, ellerindeki pazarlık gücünü sonucu değiştire bilen faktör sıfatıyla iyi değerlendirmektedirler(Işığışok, 2017, s. 101).

Pazarlık kuramı daha yeni gelişmeye başladığı dönemlerde işçi ve işverenler arasında yapılan anlaşmalar, çalışanların müzakerede eşitsiz güç durumunda bulunmalarından, ücretler ve çalışma şartları adaletsiz biçimde belirlenmişti. Ancak belli bir vakitten sonra çalışanların pazarlık güçleri yükselerek işveren kesimle aynı güç seviyesine ulaşmış ve sendikalaşma aracılığıyla emek piyasasını içinde tekelleşmesine çıkmıştır (Durmaz, 2010, s. 24).

Pazarlık teorisi her iki tarafı pazarlık gücünün verdiği imkânların sınırı içinde, ücret seviyesini en yüksek ve en düşük seviyelerin arasında ağırlıklı olarak ya yüksek ve ya düşük yönde kaydıracağını ön görmüştür. Devamında ücretin bu üst ve alt düzey sınırların ortasında ağırlıklı olarak ya üst ve ya alt kısmına doğru eğilmesini iki önemli unsura bağlamaktadır. Bu etkili sayılan unsurlar, işveren kesimin emek

için oluşan talebinin kapsamı ve işçi inşaların ve onların aile bireylerini ihtiyaçlarını karşılamak için çalışma zaruretinin ne derecede olduğudur. Bunlarla birlikte pazarlık gücünün etkisi de hakiki ücret seviyesini düzenlenmesinde önem arz etmektedir (Işığışok, 2017, s. 101).

1.10.2.3.Satın Alma Gücü Teorisi

İlk defa satın alma gücü paritesi Cassel tarafından herhangi bir ülkenin milli parasının satın almadaki gücü, başka ülkenin parasını üzerinde bulunan satın almadaki güce nispeten oranlanması biçiminde açıklanarak literatüre eklenmiştir. Satın alma gücü paritesi esasını fiyatlar ile döviz kuru arasındaki bağlam teşkil eder. Bu nedenlerden dolayı yurtiçinde milli paranın satın alma gücü hangi boyutlarda ise, yurt dışında da aynı boyutlarda kalması yani satın alma gücünü ülke sınırlarının dışında da koruya bilmesidir (Yıldırım, Mercan, & Kostakoğlu, 2013, s. 76).

Satın alma gücü teorisi temelde ücret miktarlarını artırma yoluyla, çalışan insanları hayat şartlarını iyileştirerek sosyal adaleti toplum içinde sağlanmasını hedeflemektedir. Teorinin iddia ettiğine göre, toplumun büyük kesimini teşkil eden işçilerin gelirden hak ettikleri payı almadıklarından dolayı, satın alma güçleri üretilen malların tüketiminde eksik kalmaktadır. Bu durumun sonucunda yine tüketicilerin büyük kitlesini bu işçiler oluşturmakta ve satın alma gücünün eksikliğinden ve malların yeteri kadar tüketilmediğinden iktisadi bunalım ve istikrarsızlıklar ortaya çıka bilmektedir. Bu bunalımları önlemek amacıyla işletmelerin karlarını sınırlayarak, ücretlerin arttırılmasını sağlamaktır ve bu usulün yardımıyla çalışanları satın alma gücünü çoğaltarak toplam talebin genişletmektir(Öztürk N. , 2005, s. 40).

Satın alma gücünü yükseltmek maksatlıyla ücretlere yapılan zamlar dönemin koşullarına göre reel şekilde ücretlerde bir yükselme gerçekleşmiş olsa da, sonuç itibarıyla bu satın alma gücünü yükseldiğini ifade etmez. Örnek verecek olursak bir çalışan bireyin günlük ücreti 700 lira olduğu varsayıldığında ödenen reel ücrete zam yaparak, ücret 800 liraya yükseltildiği düşünülüğünde, ücret üzerinde %20 oranında bir artış yaşandığı ortaya çıkmaktadır. Eğer çalışanların ücretlerinde reel bir yükselme olmasına rağmen, ülkede gerçekleşen iktisadi, siyasi ve başka benzeri hadiselerin yaşanması, ülkede fiyatların yükselmesine sebep olarak satın alma gücünü azaltmaktadır (Hacıyahiroğlu & Aydoğan, 2016, s. 162-163).

Satın alma kuramına göre, ücretler ve bu bağlamda satın alma gücü yüksek düzeylerde olursa, üretilen mallara olan tüketim talebi yüksek olacak, tam tersi bir durumda ise satın alma gücünün tüketim mallarına karşılık güçsüz kalması üretimi azaltacak ve sonucunda işsizlik artıracaktır. Aynı durumda yani satın alma gücüne kıyasla üretimde yeteri kadar mal artışı gerçekleştirilmiyorsa bu sefer enflasyonist durumla karşı karşıya gelinmektedir. Farklı bir ifadeyle açıklanırsa Satın Alma gücü Kuramı, ekonomide toplam efektif talebin eksik olduğu durumlarda yüzeye gelen işsizlik baskısını bertaraf etmede kullanılırsa pozitif sonuçları elde edilebilir (Işığışok, 2017, s. 104).

1.10.2.4.Etkin Ücret Teorileri

Leibenstein ilk defa temeline beslenme faktörünü yerleştirerek Etkin Ücret Modelini geliştirmiş ve literatüre kazandırmıştır. Model temel olarak iktisadi açıdan az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerde, toplumdaki işçi kesiminin reel ücret oranlarını artırılması durumunda, çalışan insanların beslenmeleri oranları da yükselecektir. Bu bağlamda daha sağlıklı ve iyi beslenen çalışanlar, üretimde verimliliğin artması ve üretim düzeylerini yükselmesini sağlayacaktır. Bu modelin gelişmiş ülkelere uygulanması beklenen sonucu vermeye bilir, çünkü gelişmiş ülkelerde işçilere ödenen ücret miktarları, kişilerin hayat ihtiyaçlarını karşılayacak ücret miktarının çok fazla üstünde olmasındandır (Çetin & Bakırtaş, 2014, s. 174).

Etkin Ücret Kuramının etkili olan yönlerinden biri, işletme alanında yöneticilerin çalışanları verimlilik faktörünü ücretin işlevselliğine bağlamaları ve çalışanları sağladıkları verimlilik konusunda yetersiz bilgiye sahip olduğu durumları bertaraf etmektir. Böyle düşünceyle hareket eden işletmeler, ücret seviyelerini azaltılması verimliliği etkileyerek azaltacağını ve bunun neticesinde çalışanların maliyet kalemlerinde artma yaşanacağı algısıyla ücret seviyelerini indirimine gitmeyeceklerdir. Dolayısıyla işveren taraf çalışanlarına piyasa ücretine göre daha fazla miktarda ücret ödenmesini isteyeceklerdir. Etkin ücret unsurunun emek piyasasında yüzeye gelen ücret düzeyinden fazla olması, daha çok insanı çalışmaya motive etmekte ve emek piyasasında bir gayri iradi işsizliği çoğaltmasına neden olmaktadır. Değişik bir ifade ile söylersek ücretler ve işsizlik üzerinde yüksek düzeylere

doğru gerekleŒen deđiŒimler, iŒi bireylerin daha çok alıŒmasını motive ederek verimlilik faktörünün artmasını sağlamaktadır (Bilir, 2017, s. 199).

Etkin ücret kuramı, konuya eksik rekabetle beraber ücretin katılık durumunu dikkate alarak yaklaŒmıŒtır ve insanların sağlıklı beslenmesiyle birlikte üretimdeki verimlilik ile ücret oranları arasında bir birini etkileyen iliŒkinin olduğunu savunmuŒlardır. Bu kuramın aracılığıyla aynı üretkenlik kapasitesine sahip olan alıŒanları, farklı iŒyerlerinde ve ya üretim alanlarında niye farklı ücret karŒılıđında alıŒmakta olduğunu da açıklanmaktadır. Kısaca Œirketler iŒilerinin daha çok üretken ve sağlıklı görmek için ücret oranlarında artırmalara gide bilmektedirler (elik, 2019, s. 15).

Bu teori alıŒan bireylerin iktisadi davranıŒlarını bir fırsatçılık olarak kabul etmekte ve bunu gayrı iradi iŒsizlik varsayımına dayanarak açıklamakta. Bu bağlamda, her alıŒan birey eline fırsat geçtiğinde iŒten kaytarma ve ya kurtulma tercihlerinde bulunmaktadır. Böyle durumun en çok, ücret sistemini zaman esasına göre ödeyen iŒletmelerde karŒılaŒıldıđını ve iŒilerin yeteri kadar gayreti sarf etmedikleri biçimde algılamaktadırlar. Bundan dolayı alıŒanları iŒten kurtulamaya yönelik davranıŒlarını önünü kesmek için ücret düzeylerini yükseltilmesi hedeflenmektedir (IŒıđıok, 2017, s. 105).

Yukarıdaki ifade edilen ve açıklanan ücret teorileri ve bu teorilerle ilgili kendi görüşlerini teklif eden ve savunan farklı ekoller incelendi. Kısa özetle ücretlerle ilgili öne sürülen görüş ve düşünceleri üç ana başlık altında da İktisadi Düşüncelerin OluŒumu, Klasik politik Ekonomi ve Neoklasik yaklaŒımlar Œeklinde toplamak mümkündür. Bu üç grubun kendi içindeki fikir, düşünce ve yaklaŒımlar aŒađıdaki tabloda Œematik biçimde sunulmaktadır (Rafıkova & Halitova, 2008, s. 94).

Tablo 1: Ücretle İlgili Düşünceler

Temel Görüşler ve Fikirler	Yazarlar
A, İktisadi Düşüncelerin Oluşumu	
“İşgücünü” etkileyen unsurlar: -çalışan insan sayısı -çalışılan işyerlerini diğerleri arasındaki farkı.	İbn-Haldun
B, Klasik Politik Ekonomi	
Kanun ve yasalar çalışanların geçim kaynaklarını garanti altına almalıdır.	W. Petti
Ücretler, çalışanların hayat koşulları ve geçim maliyetlerini düzeyleri ile ilişkilidir	F. Kene
Ücretlerin minimum seviyeleri, asgari geçim şartları ile sınırlıdır. Ücretler arsa değeri arasındadır, çeşitli malların tüketimi, Üretimde çalışan kişi sayısı ve emeğin fiyatı	A, Tyurgo
Çalışanların gelir düzeyleri ile milli gelirin düzeyleri arasında doğrudan bir ilişki vardır. Dolayısıyla ücret seviyelerini geçim maliyetinin altına düşürülmesi kabul edilemez.	A, Smith
“Emeğin doğal fiyatı”- işçinin harcadığı emeğin karşılığı olarak, kendisini ve ailesini hayatlarını devam ettire bilmeleri için ihtiyaç duyulan tüketim, giyinme ve barınma gibi giderlerini karşılaya bilmelidir.	D. Ricardo
Nüfusun üreme düzeylerini artırması maliyetleri de yükseltecektir.	T, Maltus
Ücretler - emeğin gizli bir değeri veya onun fiyatıdır. Zaman dilimine dayalı ücretler, çalışan işçilerin çalıştıkları saatlara göre belirlenmelidir. Parça başı ödemenin miktarı, üretim oranına ve yapılan iş miktarına bağlıdır.	K, Marks
C, Neoklasik Görüş ve Yaklaşımlar	
Marjinal emek verimliliğinin miktarı, emek talebinin fiyatını düzenlemede etkilidir. Ücretler emek piyasasındaki arz ve talep oranlarına göre belirlenir.	A, Marshall
Ücret seviyelerini belirlenmesinde, devlet ve sendikalar tarafından düzenlenen ve teklif edilen ücret miktarlarını etkileri önemlidir. Nominal ücretlerin dondurulması ve reel ücret düzeylerini düşürme politikaları enflasyonun etkisinden kaynaklanmaktadır.	J,M, Keynes
Emek verimliliğinin artmasına paralel revişte maaşların üzerinde yaşanan artmalar, teknolojik ilerleme ve daha fazla ekonomik büyüme için bir teşvik ve motivasyondur.	J, Robinson
Emek piyasasındaki işgücü arzı, gerçek ücret seviyesine ve beklenen fiyat seviyesine bağlıdır ve bu iki faktör emek arzını etkilemektedir.	M, Friedman
Hükümetin üretimi ve istihdamı artırmak için müdahale ve etkileme çabaları yalnızca nominal ücretleri ve fiyatları artırıyor, reel ücretler ise eski düzey ve boyutlarda sabit kalmaktadır.	R, Lucas

Kaynak: (Rafikova & Halitova, 2008, s. 94)

1.11.Vergilendirmenin Amaç ve Fonksiyonları

Genel olarak günümüzde verginin kullanım amaçları fiskal ve ektrafiskal şeklinde iki başlık altında değerlendirilmektedir. Fiskal ve ya mali amaçla toplanan vergiler tarihsel olarak eskilere dayanmaktadır ve zamanın geçmesiyle bu misyonunu koruyarak varlığını devam ettirmiştir. Devlet, kurumsal özeliğinden kaynaklanarak değişik görevleri yerine getirmekle sorumlu olmuştur ve bu sorumlulukları iktisadi, siyasi, mali ve sosyal alanlarda yürüterek sürekli değişimlerden geçerek gelişmiştir. Vergilerin esas ve en eski amacı, girişimcilik ve mülkten elde edilen gelirler, harçlar,

şerefiyeler ve buna benzer farklı kamu gelirleri ile devletin ihtiyaç duyduğu gelir kaynağını karşılanması olmuştur. Vergilerin mali amacı dışında sosyal ve iktisadi boyutlarında çok etkili sonuçlar doğura bilmektedir. Devlet vergileri sadece mali açıdan gelir kaynağı olarak görmüyor, bununla birlikte iktisadi ve sosyal hedeflerinde başarıya ulaşmak içinde vergilerin etkili yönlerinden istifade etmektedir (Akdoğan, 2016, s. 125).

Her ülke kendi tercih ettiği vergi sistemi ve bu sistemin vergileme işlemlerinde dayandığı ilke ve prensipler, o ülkenin sosyal ve ekonomik alanlarında etki yaratacak kapasiteye sahiptir. Vergilerin birden fazla özelliğinin bulunması, vergilere değişik fonksiyonları yerine getirme görevini yüklemiştir. Dolayısıyla vergilere sadece mali araç ya da kamusal gelir gözüyle bakmak sonuç itibarıyla yanlış olacaktır (Altay, 2019, s. 163).

1.11.1.Vergilendirmenin Mali Fonksiyonu ve Ücretler

“Verginin mali amacı, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamaktır. Yani yapılan kamu giderlerini karşılayacak geliri sağlamaktır.” (Kalenderoğlu, 2017, s. 130).

Verginin temel ve klasik fonksiyonu, mali yönlü biçiminde tarihsel olarak günümüze kadar gelmiştir. Verginin mali fonksiyonu ifade edilirken, en başta kamu harcamalarını gerçekleştirilmesinde gerekli olan finansmanı sağlayacak bir gelir olarak düşünülür. Bu fonksiyonun eski klasik şeklinde tanımlanması, verginin önemsizleştirmemektedir, belki de bu özelliği günümüz hükümetleri tarafından yeni bir vergi sistemi düzenlerken, öncelikli olarak kamu harcamalarının geliri boyutuna dikkat ederek değerlendirmektedirler (Altay, 2019, s. 164).

Verginin klasik fonksiyonu bütçeyi denk duruma getire bilmek için, yani kamunun planladığı harcamaları yapı bilmesinde lazım olan gelir kaynağını sağlamak ve bütçeyi açık verdirilmeyerek denkleştirmektir. Bu anlayış daha çok sanayi devrimi yaşanmasından önceki dönemlerde bütün ülkelerin vergi sistemlerinde hâkim olmuştur. O dönemlerde refah kaynağını toprak mülkiyeti olarak kabul etmişler ve vergilendirme sistemini mülk üzerinden kurmuşlardır (Akdoğan, 2016, s. 124).

Vergilerin mali fonksiyon özelliğinden dolayı harcamalardan ayırarak değil, belki harcamalarla birlikte değerlendirmek gerekmektedir. Hükümetler tarafından yeni düzenlenecek olan vergi sistemlerini başarıya ulaşımları, yapılacak olan kamu harcamalarının hangi düzeylerde olduğu ile yakından bağlıdır. Zaten başarıyla gerçekleşen birçok vergi sistemi analiz edildiğinde kamu harcama seviyelerinin ve bileşimlerinin güvenilirlik ve sağlıklı olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır. Devletin görev ve işlevlerini tanımlanması ve sınırlarını çizilmesi, kamu harcamalarını etkinliğini etkilemektedir (Altay, 2019, s. 164).

1929 yılında yaşanan Büyük Buhran sonrasında önem kazanan ve yaygınlaşan Keynesyen Kuramın etkisiyle vergilerin mali olmayan fonksiyonları öne çıkmış olsa da, şüphesiz ki verginin mali fonksiyonu her zaman önemini koruya gelmiştir. Devletlerin, devlet kimliğinden dolayı ortaya çıkan görevlerine üstlene bilmek için, ihtiyaç duyulan finansman kaynağını sağlanmasında vergilerin mali fonksiyonu büyük rol oynamaktadır. Devlet hedeflerini iş yüzünde gerçekleştirirken, gelirleri adaletli vergilendirilmesine ve vergi yükünü imkân kadar en düşük seviyelerde tutulmasına dikkat etmelidir (Hayrullahoğlu, 2014, s. 624).

Milli gelir içinde en çok paya sahip olan ücret gelirleridir, bu büyük pay sahipliğinden ötürü vergilemenin vazgeçilmez kaynağını teşkil etmektedir. Genel olarak devletler, ücret gelirlerini dolaysız vergi kategorisi içinde ele alarak gelir vergisi yöntemiyle vergilendirmektedir. Doğrudan vergileme kategorisinde önemli olan ücretlerin, toplum içindeki büyük kesimin yine ücretlilerin teşkil etmiş olmaları dikkate alındığında harcama ve tüketim vergileri içinde büyük önem arz etmektedir (Çiçek, 2012, s. 34).

1.11.2. Vergilendirmenin Ekonomik Fonksiyonu ve Ücretler

Ülkelerin önceden planladığı ekonomik hedeflerine başarıyla ulaşma bilmesinde, vergilerin önemli derecede etkileri vardır. Her ülkenin yönetimindeki hükümetler, ekonomik istikrarı, ekonomik kalkınmanı ve adaletli bir gelir dağılımını sağlanmasını, kendilerine ekonomik bir hedef olarak önüne koymaktadırlar. İfade edilen hedeflerin yanına yine farklı hedefler eklene bilinir. Ülkelerin gelişmişlik seviyeleri, söylenen amaçlara ulaşma bilmesinde vergilerin ne kadar etkin kullanılabileceğine etki göstermektedir. Kamu yönetimi, bir ekonomik sistem içinde piyasa

güçleri ile olan dengesi ve ilişkilerinde, bir düzenleme amacıyla müdahalede bulunursa, bu durumda en etkili uygulama aracı vergiler olduğu düşünüle bilinir. Ekonomi içinde yatırımların seviyelerini, mal ve hizmetlerin üretim miktarlarını, tasarrufların sağlanması, mal ve hizmetlere olan tüketimin oranlarını ve değişik iktisadi faaliyetlerin çalışmalarını değiştirmek için vergileme yönteminden sıklıkla faydalanılır(Altay, 2019, s. 165) .

“Vergilerin iktisadi amacı, İktisadi istikrarı yani fiyat istikrarı ve tam istihdamı sağlamaktır” (Kalenderoğlu, 2017, s. 130).

Her hangi bir ülkenin önüne koyduğu esas iktisadi hedeflerini hayata geçirebilmesinde vergilerin aracılığından faydalanması, farklı bir dille açıklarsak ekonomi içinde istikrarı ve büyümeyi yakalamasında bir araç şeklinde kullanılması, vergilerin ekonomik fonksiyonunu açıklamaktadır (Hayrullahoğlu, 2014, s. 628).

Önceden beri devam edip gelen tarafsız vergi anlayışının yerine, günümüzde düzenleyici ve müdahaleci anlayışı hâkim olmuş vaziyettedir. Yaşanan o büyük krizden sonra, ekonomik kurum ve aktörlerin verecek olan kararları üzerinde gereken etkiyi sağlama bilme düşüncesi ağırlıklı olarak benimsenmektedir. Eskiden beri gelen klasik vergi amacıyla beraber, iktisadi büyüme ve kalkınma, iktisadi dengenin sağlamak ve korumak, tam istihdamı yakalamak ve gelir dağılımının düzenlemek yönündeki amaçlarına ulaşılmasında, vergiye bir araç olarak başvurulması genel kabul görülmüştür. Sonuç itibariyle tarafsız devlet anlayışı yerine, düzenleyici devlet anlayışını geçmesinden sonra, eskiden klasik görevleri olan vergi daha çok müdahaleci ve düzenleyici konumuna evrilmiştir (Akdoğan, 2016, s. 138).

Dış ekonomik denge üzerinde etki yarata bilmede, ücretin üstüne yüklenen mali yüklerin azaltılmasının önemi çoktur. Eğer hükümetler ülkelerinin rekabet gücünü uluslararası alanda güçlendirmek yoluyla ihracatı yükseltme ve ülke içine doğrudan sermaye çekmeyi hedefliyorsa, bu hedeflere ulaşmasında ücretlerin mali yüklerinin hafifletilmesinin faydaları etkili olacaktır. Fiyat istikrarının korunmasında ve ücretlerdeki kamusal yükün oranlarıyla, ikisinin arasında etkileşim vardır. Ücretle çalışan insanlar toplumun büyük bir kesimini teşkil etmekte ve bu durum dikkate

alındığında enflasyonist ve durgunluk gibi problemlerle karşılaşıldığında, ücret bu sorunları çözümünde etkili rol oynamaktadır. Enflasyonist durum yüzeye geldiğinde ücret üzerindeki vergi oranları yükselterek, toplam talebi kısmak yoluyla çözüme ulaşabilemektedir. Durgunluk ile karşı karşıya kalındığında, aksi yönde hareket ederek ücret üzerindeki vergiler indirilmekte ve bunun neticesinde toplam talebin canlanması beklenmektedir(Çiçek, 2012, s. 35).

1.11.3.Vergilemenin Sosyal Fonksiyonu ve Ücretler

Vergilerin sadece mali amacı dışında, sosyal amaçlar içinde kullanılması gerektiğine inanan ve vergileri sosyal özelliklerinin de olduğunu ilk defa söyleyen Adolph Wagner olmuştur. Wagnere göre, vergilerin temel mali amacı ile beraber sosyo-politik fonksiyonları da bulunmaktadır ve bu fonksiyonları serbest piyasa düzeninin gelir dağılımında yüzeye çıkararak eşitsizlik durumlarında, dengeleyici ve adil bölüşümü sağlayıcı etkileri vardır. Gelir kaynağı olmaktan başka, toplum üzerinde her hangi bir tesir gücünün olmadığını söylemek, olay ve gerçekleri yeteri kadar görememiş anlamına gelmektedir(Akdoğan, 2016, s. 125).

“Vergilerin sosyal amacı, Adil bir gelir dağılımını yani gelir dağılımında adaleti sağlamaktır”(Kalenderoğlu, 2017, s. 130).

Vergiler, diğer bir sosyal hedef olan ekonomide adil kaynak ve adil gelir dağılımını yakalaya bilmesi ve hayata geçirmesinde etkili araç özelliğine sahiptir. Bireyler ve toplum içindeki farklı kesimler arasında, servet ve gelir dağılımı her daim adil biçimde dağılmaya bilir, buna piyasa iktisadının çalışma şeklinin etkinliği neden olmaktadır. Piyasaların faal çalışmalarına, aktif rekabet ve değişik ekonomik gelişmeleri organize aşamasında dikkate alıp almadığı tesir göstermektedir. Farklı açıdan bakıldığında, nüfus içindeki çocuk, hasta ve yaşlı kesimlerin üretim sürecine katılmalarında engeller olduğundan yeteri kadar üretim faktörü verememektedirler. Dolayısıyla bir ekonomik kalitesi olmayan bu kesime piyasa işlevinin süresi içinde kazanamayan geliri kim temin edecek? Piyasa tek başına bu iktisadi ve sosyal dengeyi bir arada tutmakta güçsüz kaldığına uygulamada ve akademik çalışmalarda şahit olunmuştur. Devlet ve ya kamu kuruluşları araya girerek, vergileme yöntemiyle gelirin tekrar dağıtılmasını ve artan oranlı vergi tarifesinin aracılığıyla vergide adaleti

sağlanması, negatif vergi yoluyla da sosyal dengeyi korunmasını sağlayarak, vergileri sosyal maksatlarda değerlendirmektedir (Altay, 2019, s. 166).

Yukarıda ifade ettiğimiz gibi vergilerin sosyal hususiyetlerinden yararlanarak, toplum içinde karşılaşılan servet ve gelir dengesizlikleri gibi problemleri çözümünde faal kullanılmaktadır. Ancak günümüzde tüm dünya üzerinde giderek küresel soruna dönüşen düzensiz kentleşme, nüfus artışıdaki hızın yükselmesi, çevre ve yeşillik problemleri, alkol ve uyuşturucu kullanımının yaygınlaşması ve buna benzer başka problemleri bertaraf edilmesinde, vergiler üzerine de diğer araçlar gibi mücadele görevi yüklenmektedir (Hayrulloğlu, 2014, s. 632).

Milli gelir içinde ücret paylarını diğerlerine göre büyük olmasına rağmen, nüfusun çoğunluğunu teşkil eden çalışan işçi kesimi ücret gelirlerini aralarında bölüşmektedirler. Bu hususlar dikkate alınarak ücret üzerindeki kamusal yükler dikey ve yatay eşitlik prensiplerine göre tayin edilmesine ihtiyaç doğmaktadır. Bu prensiplerden hareketle, en az ücretle çalışan bireyleri vergiden muaf tutmak ya da ücret üzerindeki mali yükleri hafifleterek bu insanları vergi baskısından kurtarmak, ücret miktarları arasında ayırım gösterenleri farklı vergi oranları ile vergilemeye tabii tutmak, sosyal adalet açısından önemlidir (Çiçek, 2012, s. 36).

1.12.Vergileme İlkeleri

Tarihte ilk defa maliye konularında çalışmalar başladığı zamanlarda, etkin bir vergi sistemini tayin etmesinde ve geliştirilmesinde, vergilemenin prensipleri şeklinde açıklanan birtakım ölçütler insanları dikkatini çeke bilmiştir. Bilindiği üzere fizyokrat ve merkantilist düşüncesini savunan okul temsilcileri, verginin ilkeleri ile bağlı kendi doktrinlerini oluşturmuşlardı. Daha sonra Adam Smith vergileme ilkeleri konusunda görüşlerini tayin etmiştir ve hala onun görüşlerinden günümüzde yararlanmaktadır. Vergileri tatbik etmede, gerek mevzuat açısından gerekse pratikte kullanılmasında, kolay ve başarılı olma yönündeki hedeflerine ulaşma maksadında vergi ilkeleri geliştirilmiştir (Akdoğan, 2016, s. 206).

Adil ve uygun bir vergi sisteminin üzerinde bulunması gereken nitelikleri, kendi içine alan bunu iyi bir biçimde açıklayan konu, vergi ilkeleri konusudur. Bu konu kendi kapsamında, verginin adil düzenlenmesi ve etkin uygulanması için tatbik

etmesi gereken esas kuralları gösterir. Kamu maliyesini doğuşu ve gelişmesi aralığında, farklı maliyeci bilim adamları tarafından, vergi ilkeleri ile ilgili birtakım açıklamaları ve kuralları tayin etme çabaları olmuştur. Tarih boyunca toplumların iktisadi, sosyal ve siyasi değişimleri ve bunların doğurduğu sonuçlar, farklı eksenlerde ideolojik gelişimleri, bu yaşananlara paralel olarak vergi ilkeleri de değişime uğramıştır. Farklı ifadeyle açıklarsak, vergileme ilkeleri toplumun sosyal ve iktisadi yapısının içinde, devletin var oluş şekli hangi alanlarda ve düzeylerde, faaliyetlerini hangi araçların yardımıyla yapacağı ile yakından ilgilenmiştir. Toplumların refah düzeyleri konusunda, yüzeye gelen yeni kuramların gelişmeleri, vergi ilkelerinin de beraber ortaya çıkarmış ve her ikisi etkileşim içinde gelişme izlemiştir(Altay, 2019, s. 159).

Vergilerin yukarıda açıkladığımız gibi bir takım özellik ve fonksiyonları vardır ve bu fonksiyonlar gereği toplanması ya da ödenmesi kaçınılmaz olan bu mali yük, bireyler arasında hangi kurallara göre paylaşılacak sorusu eskiden beri en ince ve en etkili soru olmuştur. Toplumun nezdinde devamlı olarak, katlanacakları vergi yükünün en az seviyeye indirilmesi ve hafifletilme yönündeki istekleri hep ön planda gelmiştir. Düzenlenecek her vergi sisteminin adilliği ve etkinliği konusu, insanların değer ve fikirlerinin evrilmesiyle paralel şekilde değişime uğramaktadır. Ancak her ne kadar değişim ve evrilme gerçekleşse de, vergi sisteminde uyulması zorunlu olan kural ve ilkeler vardır ve bu asgari ilkeler zaman aşımıyla birlikte kendi konumunu koruyarak gelmektedir (Kalenderoğlu, 2017, s. 131).

1.12.1.Vergide Genellik İlkesi

Genellik ilkesi vergide adaleti sağlama konusunda çok önem arz eder. Nedeni belirlenen vergilerin önünde nüfusun tüm bireylerini eşit sayılması ve kanunla tayin edilen vergi yüklerine, ülke sınırları içindeki tüm vatandaşları bu yüke üstlenmeleridir. Toplum içindeki farklı sınıflara ayırım yapılmadan, her kez vergi ödeme zorunluluğunu yerine getirmelidir. Bu husus, devletin toplum için yerine getirdiği sorumlulukları ayırım yapmaksızın sunmasından kaynaklanmaktadır. Günümüzde verginin bireysel olarak bir karşılığı yoktur, ancak devlet egemenlik gücüne dayanarak topladığı vergi ve başka gelir kaynakları ile toplum için bir farklı tanımlamalarla bir kamusal fayda sağlamaktadır. Kamunun topluma sunduğu bu

yararları devamlı yapa bilmesi için bir gelir kaynağına ihtiyacı vardır. İşte bu lazım olan gelir kaynağı sayılan vergileri, her kez ödeme kapasitesine göre katlanmak zorundadır. Sunulan bu faydalardan yararlanan şahısların, vergilemeden ayrı tutarak vergi yükünü başkalarına aktarması, adalet ve ahlak anlayışına aykırıdır (Akdoğan, 2016, s. 207).

Bir ülke sınırları içinde yaşayan yurttaşlar ait olduğu sınıf ne olursa olsun, kazandığı gelir ve servetten vergi ödemek mecburiyetindedir. Zaten her ülke kendi vatandaşlarını vergi ödeme zorunluluğunu anayasa ve ilgili kanunlarla, hukuki zemin etrafında tayin etmiştir. Her hangi bir devletin koruması altında yaşamını sürdüren insanlar, yabancı ve ya vatandaş olsun ayırım yapılmaksızın, tayin edilen mevzuata göre vergi ödemek zorundadır. Şayet başka ülke vatandaşı olup yurt dışında yaşayan insanlar, hangi ülke içinde mülk ve serveti bulunuyorsa o ülkenin vergi sistemine göre vergi ödeme yükümlülüğü söz konusudur. İfade edildiği bu durumlar, günümüzde vergi genellik ilkelerini kapsamı içine kata bilinmektedir (Kalenderoğlu, 2017, s. 131).

Genellik ilkesinin ileri sürdüğü görüş, toplumu oluşturan her insan dini görüşü, cinsiyet sınıfı, ait olduğu ırk, konuştuğu dil ve milliyeti ne olursa olsun bunlar vergi mükellefi olmalarına engel değildir. Ülkenin anayasa ve vergi sistemi ile belirlenmiş vergi kategorilerinin hangi grubunun konusunu içine giriyorsa, ona bağlantılı olarak vergi yükümlülüğünü yerine getirmelidir. Tüm bunların yanında vergi genellik ilkesi geniş bir anlamına göre, her hangi bir vergi mükellefine hiçbir şekilde vergi imtiyazı verilmemelidir. Aşağıdaki tabloda bu açıklanmıştır (Aktan Ç. C., 2017, s. 14-15).

Tabloda görüldüğü gibi genellik ve özellik ilkelerinin açıklamaları örneklerle çeşitlendirilmiştir. Kaynaklar içinde ödeme gücünü gösteren bütün kaynaklardan vergi almak yerine, onların sadece bir kaçı vergiye tabii tutulmaları genellik ilkesine aykırı durumda teşkil etmektedir. Eğer vergi sistemi içinde bazı gelir gruplarına ve ya bazı servet kesimlerine vergi mükellefiyetliği yükletiliyorsa, o zaman bu vergi sistemi dar kapsamlı vergi uygulamasını kullanıyor olmaktadır. Sonuç olarak bu uygulama tarzı birtakım vergi konularını sistem dışına çıkardığını göstermektedir. Kısa özetlersek, özellik ilkesini tercih eden vergi sistemlerinde dar

kapsamlı vergi uygulaması, genellik ilkesini benimseyen vergi sistemleri ise geniş kapsamlı vergi uygulamalarını pratikte tatbik etmektedirler (Aktan Ç. C., 2017, s. 17).

Tablo 2: Vergilemede Genellik Ve Özellik İlkesine Çeşitli Örnekler

Genellik İlkesine Uygun Örnekler	Özellik İlkesine Uygun Örnekler
Geniş Kapsamlı Vergiler	Dar Kapsamlı Vergiler
Düz Oranlı Tarife	Artan Oranlı Tarife
İstisnalara Yer Verilmemesi	Bir Kısım Kaynakların Kısmen veya Tamamen Vergi Dışında Bırakılması (İstisna)
Muafiyetlere Yer Verilmemesi	Bazı Kişilerin veya Kurumların Vergi Dışında Bırakılması (muafiyet)

Kaynak: (Aktan Ç. C., 2017, s. 16)

1.12.2. Vergilemede Eşitlik İlkesi

Tarih içinde demokratik ve özgürlükçü sistemlerin doğması ve gelişmesiyle birlikte, adalet kavramı ve buna ilişkin düşünceler ön plana çıkmaya başlamıştır. Vergilemede eşitlik ilkesi de, bu adalet anlayışından etkilenerek geliştirilmiştir. On sekizinci yüzyılda vergileme ilkeleri ortaya atılmış ve genellik ilkesi ile beraber eşitlik ilkesi de, o tarihten itibaren gelişme seyrini izleyen klasik vergilendirme ilkelerinden biridir (Erkin, 2012, s. 243).

Vergileme süreci, vergi mükelleflerinin ödeme güçlerini göz önünde bulundurarak uygulanmışsa bu durum verginin eşitlik ilkesine dayanarak gerçekleşmiştir. Bu ilke vergilemede adaleti sağlanmasında önemli katkı yapmaktadır. Bu ilkeye göre, vergi mükellefleri ödemesi gereken vergi yüküne, kişilerin iktisadi güçlerine dikkate alarak eşit bir biçimde üstlenmeleri gerektiğini savunmuştur. Vergilemede eşitlik yatay ve dikey olarak iki başlık altında değerlendirilmektedir (Akdoğan, 2016, s. 210).

Vergi mükellefi olan ülke vatandaşlarını ekonomik ve sosyal durumlarının kapasitesine dikkat ederek, mevcut olan vergi yükünü dengeli olarak onlar üzerinde dağıtmak, verginin eşitlik prensibinden kaynaklanmaktadır. Eşitlik ilkesi dikey eşitlik ve yatay eşitlik olarak analiz edilebilir. Dikey eşitlik konusuna göre, toplum içindeki bir birinden ekonomik ve sosyal açıdan farklı olan bireylerin, vergi ödemelerini de farklı oranda yapılması gerektiğini öne sürmüştür. Vergi mükellefiyeti bulunan insanların sosyal ve iktisadi pozisyonları aynı oranlarda ve ya

bir birleri ile yakın benzerlik içindeyse, vergilendirme işlemleri de buna göre aynı biçimde vergilendirilmelidir görüşü yatay eşitlik ilkesine dayanarak açıklanmıştır (Kalenderoğlu, 2017, s. 132).

Yatay ve dikey vergileme yönteminden güdülen amaç, insanların vergi ödeme imkânlarını göz önünde bulundurarak vergileme işlemi adaletli şekilde uygulamaktır. Mükellefin ailesi ve kendisini hayatını devam ettirebilmesinde ihtiyacı olan gelirin, arta kalan fazlalığından adil bir yöntemle vergi almak, servet imkânları ve gelir, gider olanakları ön planda tutularak vergilemede esas olan ilkelere dayanarak vergi yükünü paylaşmaktır. Bu ve buna benzer ilkeleri hem teoride hem pratikte uygun bir şekilde gerçekleştirmeyi hedefleyen bir ilkedir. İfade edilen amaç ve hedefleri pratikte her zaman uygulayabilmek için yeteri kadar ölçütler bulunmamaktadır. Farklı bir ifade ile eşitlik vergilemenin temel kuralını oluşturmasıyla birlikte, bu ilkeyi pratikte hayata geçirebilmek açısından somut ve her karşılaşılan problemi açıklayacak araçlar yetersizdir (Akdoğan, 2016, s. 211).

1.12.3. Vergide Adalet İlkesi

Vergilemenin adalet ilkesi, vergi yükümlülüğü altında olan herkesi ilk olarak ödeme gücünü dikkate alarak vergi ödemeleri gerektiğini savunan bir ilkedir. Adam Smith tarafından açıklanan bu ilke, en çok eşitlik ilke anlayışı ile aralarında bir benzerlik göstermektedir. Bir biriyle karşılaştırma yaratan bu ilkeler yine Smith'e göre kamu harcamaları birçok hissedarlardan oluşan bir mülkün yönetiminde yüzeye gelen giderlere benzemekte, hissedar bireylerin oluşturdukları bu mülkten kendilerine sağladıkları fayda miktarına göre, o mülkün devamlılığı için ihtiyaç duyulan harcamaları giderilmesinde katkıda bulunmaları kaçınılmaz olduğunu söylemiştir (Altay, 2019, s. 160).

Bir vergi sistemi düzenlenirken o sistemin yüzeye gelecek olan vergi yükünü adil bir biçimde insanlar üzerinde paylaşabilmesi, o sistemin sürdürülebilme açısından çok önemlidir. Sistem içinde adaleti tesis etmede, vergi mükelleflerini tümünü belirlenmesi, insanların sosyal ve mali gücüne göre ne kadar vergi ödeyeceği, vergi ölçüsü ne olacağı, kayıt dışı eylemlerini azaltılması gibi faktörler önemli etki yaratmaktadır. Söylenildiği bu faktörlerin yanında, adalet kavramını vergilemede toplum, insan, mekân ve zaman bakımından değişime açık

olması ve üzerinden bir uzlaşmaya varılamaması, her kez tarafından kabul edilecek ölçülerin bulunmasını imkânsız hale getirmektedir. Karşılaşılan bu durum, vergide adaleti sağlama amacıyla birtakım teknik esaslardan yararlanma suretiyle onlara başvurulmasına yol açmıştır (Akdoğan, 2016, s. 210).

Bugüne kadar hiçbir ülke adalet ilkesinin temel dayanağı olacağı bir vergilendirme sistemini oluşturmayı başaramamıştır. Ancak, adil bir vergi sistemini oluşturmak her bir devlet ve toplumun amacıdır. Bu hedefler hayata geçire bilmek için, ülkedeki mevcut vergi sisteminin eşitlik ve adalet ilkelerine uygunluğunu kapsamlı bir değerlendirmesi yapılmalıdır ve bunu gerçekleştirmek iktisat ve maliye biliminin hem teorik hem pratikte en önemli görevi olmalıdır. İnsanların ödeme gücü incelenirken ilk soru, vergi miktarını vergi mükellefinin refah düzeyi ile orantılı olup olmayacağı ya da mükellefin gelir ve servetinde bir artma durumu yaşandığında, vergi oranlarında da paralel şekilde bir artma eğiliminin gerçekleşip gerçekleşmeyeceği sorusudur. Maliye bilim adamlarını, kişilerin gelirlerini vergilendirilmesini başladığı dönemlerde bu sorunun cevabını tam anlamıyla birlikte aramaya başladığını vurgulamak önemlidir. Çünkü bu sorunun cevabını aranması, vergilendirmede adaleti sağlamasında doğrudan ilişkilidir (Panskov, 2016, s. 60-61).

Vergi mükellefleri tarafından ödenmesi gerçekleştirilen vergilerden dolayı, katlanmak zorunda olduğu fedakârlık karşısında eşitliğin sağlanma durumu vergide adalet prensibi olarak anlaşılmıştır. Konuyla ilgili olarak aralarında ayırım gösteren üç tane fedakârlık anlayışı ortaya çıkmıştır. Bu anlayışların başında eşit mutlak fedakarlıklar gelmektedir sonra eşit oransal fedakarlık ve eşit marjinal fedakarlık anlayışları sıralanmıştır. Bireylerin ödemesini yaptığı vergiler nedeniyle aynı mutlak faydanı sağlanmasından mahrum olma durumu eşit mutlak kavramını açıklamaktadır. Eşit oransal fedakârlık kavramına göre bireyler arasında oluşan vergi yükü paylaştırılırken, bireyler ortasında vazgeçilen faydalarda nispeten eşitliğin sağlanması, bu kavramın gerçekleştiğini söylemektedir. Vergi ödeyecek insanları ödemesini yaptığı son birim vergisine göre aynı fedakârlık düzeyi de üstlenmeleri eşit marjinal fedakarlık kavramını ifade etmektedir (Genç & Yaşar, 2009, s. 36).

Adalet anlayışının sınırları çok geniş olması ve tanımın her kesim tarafından farklı kabul edilmesinden dolayı üzerinde her kesimin bir anlaşmaya vardığı ve

somut olarak tanımlamasını yapılması zorluklar içermektedir. Ancak su temel ilkelerle hareket ederek vergilemede adaletli bir sistemin oluşturulmasını hedeflemiştir. Vergileme sürecinde, vergi sistemi her vergi mükellefini kanun önünde eşit görmekte ve vergi mevzuatını uygulanmasında herkese eşit davranmakta. Vergileme işlemleri yapılırken, adaleti sağlama açısından dikey ve yatay adalet ilkelerine başvurulmaktadır. Dikey adalet ilkesinin uygulama amacı, değişik gelir ve mülk sahiplerini ve onların harcamalarındaki eğilimlerinde de değişiklik göstermeleri esas alınarak aynı oranlı ölçü yerine, farklı oranlı ölçülerle vergiye tabii tutmaktır. Yatay adalet ilkesi ise gelir ve servet durumları benzer şeklide aynı olan vergi mükellefleri, vergilemede aynı miktar ölçülerine göre vergiye tabii tutmayı amaçlamaktadır. Burada bu iki vergileme ilkeleri içinde dikey adalet ilkesi geleneksel maliye ekolunda zaman zaman yanlış yorumlanmış ve yanlış incelenme konusu olmuştur. Dolayısıyla bu konu üzerinde iki farklı görüş ortaya çıkmıştır. Bunların içindeki birinci grup, fazla gelir ve mülk sahiplerini artan oranlı vergilere tabii tutarak bu yöntemle adaleti sağlanacağını savunmuşlar. İkinci grup ise bu görüşü eleştirerek, fazla çalışan ve yatırım yapan bireyleri artan oranlı vergilerle cezalandırıldığını, bu yöntemin kullanılması adaleti ve vergi yasası önünde eşitlik ilkesini zedelediğini söylemişlerdir (Aktan Ç. C., 2017, s. 14).

Yukarıda da söylendiği gibi her bir vergi ödeyecek insanın elde ettiği gelirlerden vergi alınmasında, vergileme sürecinde de insanların bulunduğu sosyal ve ekonomik konumlarını ön planda tutarak, vergi yükü yükleniyorsa vergi adaleti prensibi gerçekleşmiş olacaktır. Vergi sistemleri içinde kimden hangi miktarda vergi alınacağı konusu somut bir şekilde belirlenmesi, sistem içinde vergi yükünü adil paylaşılmasında önemli sonuçlar doğurmaktadır. Vergi mükelleflerinin ödeme güçlerine ulaşılması, vergide adaleti gerçekleştirmek açısından önemlidir. Bireylerin vergi ödeme gücüne erişme bilmek için birtakım tekniklere başvurula bilinir. Bu teknik araçları artan oranlı, ayırma kuramı, en az geçim indirimi, negatif gelir vergisi, vergi muafiyeti ve istisnalar şeklinde sıralamak mümkündür (Kalenderoğlu, 2017, s. 131).

1.13.Vergi Ödeme Gücü

Vergi ödeyecek olan bireyin, ailesi ve kendisini yaşam hayatını devam ettirebilmesi için lazım olan gelirden artan fazla bölümü, vergi ödeme gücünü ifade

etmektedir. Bu ilke, verginin pratikte kullanılması bakımından gereklidir, ancak verginin ödeme gücüne tam anlamıyla ulaşılması çok zor ve sınırlamalardan ibarettir (Akdoğan, 2016, s. 224).

Maliye bilimin ortaya çıktığı dönemden bu güne kadar maliyeciler arasında sürekli tartışma konusunu merkezinde, vergiler yararlanan kamu hizmetlerinin miktarına göre mi yoksa insanların verginin ödeme güçlerine göre mi alınmalı mı sorusu tartışılmıştır. Klasik maliye ekolunun temsilcileri, mükellefleri ödeme gücüne göre vergilendirmenin daha adil ve doğru uygulama olduğunu belirtmişlerdir. Bu konuda hala maliyeciler arasında görüş birliğine varılamamıştır (Aktan Ç. C., 2017, s. 31).

İnsanlar toplum içinde farklı kesim ve gruplar halinde yaşamaktadırlar, dolayısıyla onların servet ve gelir düzeyleri de ait olduğu kesime göre değişmektedir. Vergilendirme işlemi yapılırken vergi adaleti açısından, bu gelir seviyesindeki farklılıklar ve kişilerin ödeme güçlerini aynı olmaması gibi unsurları dikkate alınması çok önem arz etmektedir. Vergilerin uygulanmasında adalet bakımından fedakârlık yaklaşımı etkisiz kalmış ve birtakım problemleri çözememiş. Bu nedenle daha pratik, daha etkin ve objektif ölçülerin geliştirilmesi zaruri ve kaçınılmaz olmuştur (Akdoğan, 2016, s. 224).

İnsanların elde ettikleri gelir ve gelirin seviyeleri, vergi ödeme gücünü belirleyen ve ona ciddi bir tesir gösteren faktörlerin başında gelmektedir. Bunlarla birlikte hükümetlerin yönetim şekli, siyasi düzeni, iktisadi durumun hangi boyutlarda olduğu, bireylerin vergi ahlakı, milli gelir ve onun dağılımı ve bu benzer faktörler, kişilerin vergi ödeme güçlerine etki göstere bilmektedir. Kısa özetlersek, kişinin ailesi ile beraber yaşam ihtiyaçlarını gidere bilmesi için gerek olan gelirin fazlalığı vergilendirir, en az geçim indirimi dediğimiz düzeylerde olan gelirler vergiye tabii tutulmayacaktır. Eğer kişinin gelir seviyesi an az geçim indirimi altında olursa, bu durumda ortaya negatif gelir vergisi adı altında açıkladığımız vergileme tekniği devreye girmektedir (Kalenderoğlu, 2017, s. 145).

Birtakım maliyecilerin görüşlerine göre, ödeme gücü ilkesinin yerine fayda ilkesi dikkate alınarak yapılan vergilendirme işleri bazı avantajları sağlamaktadır.

Ödeme gücü prensibi, mükelleflerin kamusal mal ve hizmetlere olan tercihlerinin daha net biçimde ortaya koya bilir. Önceden belirlenen kamusal hizmetler için gelir sağlayan belirli vergi gelirleri, bu kamusal hizmetlerden yararlanan insanların bu hizmetlerle ilişkin teklif ve şikâyetlerini daha açık ve daha belirgin şekilde ifade etmelerini sağlar. Sadece sunulan kamusal hizmetlerden fayda sağlayan insanların vergi ödemeleri adalet bakımından da uygun olduğu düşünülene bilir. Örnek olarak akaryakıt vergilerini söyleye biliriz. Kara yollarının yapımı ve tamiri için harcanan bu vergileri, sadece o otoyollardan istifade edenler ödeyecektir(Aktan Ç. C., 2017, s. 32).

Vergi ödeme gücüne ulaşma bilmek için birtakım araç ve tekniklere başvuru bilinir. Bu araç ve teknikleri en az geçim indirimi, verginin düz ve artan oranlı tarifeleri, vergi sistemi içindeki istisnalar ve tanınan muafiyetler, ayırma kuramı, negatif gelir vergisi ve vergi kaçakçılığını durdurulması şeklinde sıralana bilinir(Kalenderoğlu, 2017, s. 145).

1.14.En Az Geçim İndirimi

Vergi yükümlülüğü altında bulunan bireylerin, kazandığı gelirleri kendisi ve ailesini yaşam koşullarını asgari seviyede karşılamaya yetiyorsa, bu gelir düzeyine dâhil olan insanların vergini ödeyecek gücünü olmadığı kabul görülmüştür. Vergilemede adalet ilkesi gereğince bu kesim içindeki vergi mükelleflerinin gelirleri vergileme işlemine tabii tutulmamaktadır. Farklı ifadeyle söylersek, bireyin aile fertleri ile birlikte hayatlarını devam ettire bilmeleri için ihtiyaç duyulan gelir, en az geçim indirimi ile vergilendirme alanının sınırları dışına çıkarttırılmaktadır (Tekeli, 2010, s. 4).

Vergilerin önemli kaynağı sayılan gelirlere, istisnai durumlarda vergilemeden vaz geçmek ve ya böyle indirim gitmek görüşünü ilk olarak iki İngiliz filozofu John Stuart Mill ve Jeremie Bentha tarafından ortaya atılmıştır. İleri sürülen bu anlayışa göre verginin ödenmesi, o yükün altında olan kişinin maddi durumuyla doğrudan ilişkilidir. Eğer bir insanın durumu buna elverişli değilse, o insanın imkânlarını zorlayarak vergini ödemesi beklenemez. Öte taraftan devletin de sürekliliğini sağlama açısından vergi gelirlerine ihtiyacı var ve vatandaşlarından vergi alması gerekmektedir. Fakat savaş dışı, normal barışçıl dönemlerde devletin

vatandaşlarına yönelik bazı sorumluluk ve görevleri bulunmaktadır. Devlet kendi yurttaşlarını iktisadi durumunu riske atacak ve sefaletle sürükleyecek isteklerde bulunmamalı, hatta ihtiyacı olan vergilerden de istisnai hallerde vazgeçme bilmelidir (Tekeli E. , s. 85).

En az geçim indirim prensibi pratikte kullanıldığında bazı avantajları sağladığı yönünde görüşler öne atılmıştır. Bunların en başında vergi ödeme gücüne ulaşma bilmenin vazgeçilmez aracı olarak nitelendirilmiş, en az geçim indirimi uygulandığında mükelleflerin bir bölümü vergi dışı tutulur ve idarenin üzerindeki yük bir miktar azalır, Uygun ve tutarlı biçimde uygulanırsa insanların hayatındaki vergi yükünün kalkmasıyla çeşitli sosyal sorunlar ortadan kalkmış olacaktır. Uygulamaya ihtiyacın olmadığını ve yanlış olduğunu savunanlar da konuyu farklı açıdan ele almışlardır. Onlara göre en az geçim indirimi gelişigüzel olarak belirlenmektedir. Dolayısıyla mali şartları zorlayarak devlete ek olarak idari ve mali yük oluşturmaktadır. Vergi veriminin azalmasına etki etmektedir ve vergilerin hesaplama aşamasında işlemlerin uzanmasına neden olmaktadır (Akdoğan, 2016, s. 237).

En aza geçim indirimi üç farklı yönde uygulanmaktadır. Bunlar matrahtan indirim, vergiden indirim, bölme yöntemi olarak üç başlık altında değerlendirilebilir.

1.14.1.Matrahta İndirim

Bu uygulamanın amacı vergi mükellefinin kazandığı gelir üzerinden, yasalara göre belirlenen en az geçim indirim miktarı düşülerek ve ondan sonra gelirin kalan kısmını vergiye tabii tutmaktır. Bu uygulamanın prensibine göre, en az geçim indiriminin gerçekleşikten sonra ortaya çıkan gelir, vergi matrahı olarak kabul edilmektedir (Akdoğan, 2016, s. 238).

1.14.2.Vergiden İndirim (Dekot) Sistemi

Uygulamada, bu yöntemin kullanılma biçimine göre ilk olarak vergi mükellefinin elde ettiği geliri, sistemdeki vergi tarifesine uygun olarak vergilendirmektedir. Bu işlem yapıldıktan sonra toplam vergi üzerinden en az geçim indiriminin uygun olduğu tarifeye göre hesaplanan vergi miktarı düşürülmektedir.

Gelirdeki kalan kısım ise, mükellef tarafından ödenecek vergiyi oluşturmaktadır (Akdoğan, 2016, s. 239).

1.14.3.Bölme (Katsayı) Sistemi

Bu yöntemde göre, bir ailenin elde ettiği kazanç ve gelirler aile fertlerinin sayılarına göre bölünerek, gelirler üzerinde ayrı ayrı vergilendirme işlemleri yapılmaktadır. Bu yöntem vergilendirme işlemlerini gerçekleştirirken, artan oranlı vergi tarifelerinin gelirin dilimleri üzerindeki etkisinden yararlanmasını öngörmüştür. Gelirin aile bireyleri arasında bölünerek vergilendirmesi, vergi tarifesi içinde üst orana tabii olmasını engellemektedir, dolayısıyla aile fertlerine göre hesaplanan vergi daha alt orandaki vergi tarifesine tabii tutularak, gelir üzerindeki vergi yükünde azalmasına sebep olmaktadır (Akdoğan, 2016, s. 242).

1.15.Artan Oranlı Vergi Tarifeleri (Soğuk Proğsesion)

Genel olarak artan oranlı vergi tarifeleri, gelir ve kazançları vergilendirirken en yaygın olarak başvuru olan vergileme aracıdır. Bu uygulamanın bu kadar yaygın kullanılmasında devlet ve devletin ekonomi üzerindeki etki sınırlarının değişimlerinin sonuçları çok fazladır. Tarihi bakımdan artan oranlı vergileri incelendiğinde, Antik Yunan dönemine kadar uzana bilmektedir. Ancak bu görüşün bilimsel temeller üzerinde tartışılması ve savunulması on dokuzuncu yüzyılda başlamaktadır. Hatta 18. Yüzyılda yaşayan Jean Jacques Rousseau da bu vergilerin savunucuları safına katılmıştır. Özellikle Karl Mark ve Frederick Engels gibi sosyalist yazarlar bile artan oranlı vergilerin lehinde fikirlerini belirtmişlerdir. Artan oranlı vergilere gelir dağılımında adaleti sağlama gibi sosyal nitelikte bir görevin yükletilmesine Adolph Wagnerin katkısı çok olmuştur. Wagner verginin üzerinde bulunan sosyal politika özelliğini, verginin mali özelliğiyle eşdeğer olarak kabul etmiştir (Aktan, 2018, s. 104).

Maliye bilim dalında çalışan maliyeciler devamlı olarak vergileme işlerini yapılmasında, adalet ilkesine en yakın olan ve gelirler üzerinde adil bir biçimde vergilerin alınmasında, en etkin ve en adil yöntem artan oranlı vergileme tekniği olduğunu savunmuşlardır. Bunun dışında, servet ve gelirin ekonomi sistem içinde adaletli şekilde dağıtılması açısından da, artan oranlı vergi tarifelerinin kullanılması akademik camianın çoğunluğu tarafından kabul görülmüştür. Özellikle Keynezyan

okulunun temsilcileri, artan oranlı vergilerin karşılaşılabilecek ihtimali olan iktisadi istikrarsızları engelleyerek, otomatik şekilde düzenlediğini iddia etmişlerdir(Aktan Ç. C., 2017, s. 34).

Artan oranlı vergi tarifelerinin uygulanma biçimi, vergi matrahında yaşanacak olan bir artma yâda bir azalmanın gerçekleşmesi durumunda, vergi oranlarında da matraha paralel şekilde bir azalmaya ve ya bir artırılmaya gidilecektir. Matrah üzerinde ortaya çıkan bir yükselmeye göre efektif ortalama vergi oran da yükseliyorsa, bu durum artan oranlı vergi anlamına gelmektedir ve beraberinde matrahtaki artma oranına nispeten vergideki oranın daha hızlı artmasını ortaya çıkarmaktadır (Akdoğan, 2016, s. 246).

1980li yıllara gelindiğinde ekonomide ortaya çıkan çeşitli istikrarsızlıklar nedeniyle Fonksiyonel Maliye anlayışı hâkimiyetini kayıp etmeyi başlamıştır, dolayısıyla artan oranlı vergi tarifeleri ciddi eleştirilere maruz kalmıştır (Aktan Ç. C., 2017, s. 34).

Yukarıda açıklandığı gibi vergi matrahında değişen artışlara göre uygulanacak vergi oranları da değişmektedir. Bir örnekle bu gösterecek olunursa X birey senelik kazanç ve gelirini 50 bin şeklinde beyanında bulunursa, Y kişide gelirini 150 bin olarak gösterirse, bu durumlarda X bireye %10 oranında Y kişiye ise % 15 oranında iki farklı vergi tarifesi uygulanarak, gelirleri üzerinden ödenecek vergi hesaplanacaktır. Gösterdiğimiz bu örnekte tam anlamıyla vergi tarifesi değildir, sadece uygulamanın sonucudur, artan oranlı vergilerin kendi içinde değişik tarife üsüleri vardır. Bunlar aşağıda sırayla değerlendirilecektir (Kalenderoğlu, 2017, s. 153).

1.15.1.Dilim usulü Atan Oranlı Vergi Tarifesi

Bu tarifenin uygulama amacı, vergi matrahlarında değişen büyümeyle beraber vergi oranları da artma yönünde değişirken, gelirin dilimler halinde sınıflara ayırarak her bir dilime farklı vergi oranını uygulamaktır. Özetle söylersek gelir belirlenmiş dilim sınırına kadar bir vergi oranı ya tabii ise, dilim sınırını aşarak gelirden bir büyüme yaşanıyorsa verginin oranı da artan matraha göre artırılmaktadır (Kalenderoğlu, 2017, s. 153).

Dilim usulü artan oranlı vergilerin teorik olarak sınırlı ve sınırsız şekilde uygulama olanağı bulunmaktadır. Sınırlı artan oranlık vergi tarifesi, matrah düzeyleri belirli bir miktara ulaştıktan sonra, vergi oranı düz oranlı bir vergi tarifesine dönüşebilmektedir. İkinci olanak olan sınırsız artan oranlık vergilerde, vergi oranı dilimin en sonunda %100 oran olarak uygulanmakta, karşılaşılan bu durum daha çok ceza etkisini yaratmaktadır, dolayısıyla teorik olarak bu sınırsız artan oranlı vergiler hem vergi ilkeleri hem de beklenen amaçları yönünde zararlı sonuçlar doğurmaktadır (Akdoğan, 2016, s. 250).

Dilim usulü artan oranlı vergi tarifesinde vergilerin daha kolay hesaplanabilmesi açısından aşağıdaki tablo bir azda olsa yardım sağlayabilir.

Tablo 3: Dilim Usulü Artan Oranlı Vergi Tarifesi

Matrah (Bin TL)	
2,500 TL ye kadar	%20
6,250 TL'nin 2,500 TL si için 500 TL; fazlası	%25
12,500 TL nin 6,250 TL si için 1,437 TL; fazlası	%30
31,250 TL nin 12,5 TL si için 3,312 TL; fazlası	%35
62,500 TL nin 31,250 TL si için 9,875 TL; fazlası	%40
62,500 TL den fazlasının 62,500 TL si için 22,375 TL; fazlası	%45

Kaynak: (Kalenderoğlu, 2017, s. 153)

Konuyu daha net anlayabilmemesi için bir örnekle açıklamaya çalışalım. Mükellefin vergi matrahı 40 bin Som olduğu varsayıldığında ve bunu ödeyecek vergi miktarını dilim usulü artan oranlı vergi tarifesine tablodan faydalanarak hesaplanabilir. Vergi tarifesine bakıldığında 40 bin Som tutarında olan matrah, 62.5 bin ile 31.250 bin tarifesinin ortasına denk gelmekte. Bu durumda tarifenin 62.5 bin Som yazılan kısmına bakılacaktır. Sonra bunun hesaplanması şu şekilde işlenecektir. İlk önce $40.000 - 31.250 = 8.750$. Tarifenin 62.5 kısmına bakarak 40.000 binin 31.250 miktarı için 9.875 Som vergi ödenecektir. Ondandan artan 8.750 Som vergi matrahı için %40 oranı uygulanarak verginin miktarı belirlenecektir. 8.750 Somu %40 orana çarpılacak ve bunun sonucunda 3.500 Som vergi miktarı çıkmaktadır. Elde edilen bu miktarlar $9.875 + 3.500 = 13.375$ Som olarak nihai miktar ortaya çıkmaktadır. Görüldüğü gibi 40 bin gelir matrahına dilimli artan oranlı vergi tarifesi

uygulandığında mükellefin ödeyeceği vergi miktarı 13.375 Som olarak ortaya çıkmaktadır (Kalenderoğlu, 2017, s. 154).

1.15.2.Sınıf Usulü Artan Oranlı Vergi Tarifesi

Bu usule göre vergi matrahları ayrı ayrı sınıflara bölünerek, her bir sınıf için matrahın artışına göre farklı oranlı vergi tarifeleri kullanılmaktadır. Sınıf usulünü dilimli artan orandan farkı, vergi matrahı hangi sınıf içinde yer alıyorsa uygulanacak vergi oranı da belirlenmiş sınıfa göre değişmektedir (Kalenderoğlu, 2017, s. 157).

Farklı bir ifade ile bu usul düz ya da katı artan oranlı vergi tarifesi denilerek tanımlanmaktadır. Verginin matrahı durumunda olan gelir ait olduğu sınıfın içinde bir yükselme gösterirse ona uygulanacak vergi oranı da bütün matraha uygulanmakta. Bu usule göre verginin her oranı karşısındaki gelir dilimine değil, belki de belirlenen sınıfın tüm kapsamında ele alınarak kullanılmaktadır (Akdoğan, 2016, s. 248).

Bu durumu aşağıdaki tablo daha açık şekilde anlatmaktadır. Tabloda gözüken durum göre, 100 bin Som geliri olan bir kişinin ödeyecek vergi miktarı gelirin %15 teşkil etmektedir. İkinci bir şahsın geliri 200 bin Som seviyesinde ise, o gelire uygulanacak vergi oranı %20 ni oluşturmaktadır. Şayet birinci kişinin geliri 100.001 Soma ulaşırsa ikinci bir vergi sınıfına sıçradığından o gelire de %20 oran uygulanacaktır. Özetle 100.001 ve 200.000 gelir arasındaki gelir seviyelerinin tümüne aynı sınıfta bulunma sebebiyle %20 oranı kullanılacaktır. Önümüze çıkan bu durum bu usulün olumsuz ve eksik bir özeliğidir. Sonuç olarak vergi matrahında yüzeye gelen küçük bir değişimin karşısında, ödenecek olan vergi miktarı çok fazla bir değişim göstermektedir ve bu durum adalet ilkesini zedeleyerek adil olmayan vergilemeni meydana getirmektedir (Kalenderoğlu, 2017, s. 157).

Bu konu aşağıdaki tabloda daha net olarak açıklanmaktadır ve tablo yardımıyla sınıf usulü artan oranlı vergi tarifesi sayılarla gösterilmiştir.

Tablo 4: Sınıf Usulü Artan Oranlı Vergi Tarifesi

Matrah (TL)	Oran
1000 TL ye kadar. 1 bin dâhil	% 15
2000 TL ye kadar. 2 bin dâhil	%20
4,000 TL ye kadar. 4 bin dahil	%25
6,000 TL ye kadar. 6 bin dâhil	%30
10,000 TL ye kadar. 10 bin dâhil	%35
10,000 TL den fazlası	%45

Kaynak: (Kalenderoğlu, 2017, s. 157)

1.15.3.Gizli Artan Oranlılık

Astında bu bir tarife değil de, daha çok bir uygulamanın sonunda vergi oranlarında ortaya çıkan bir değişimin bir tanımıdır. Bu usule göre vergi oranı tek ve düzdür ve matrahın değişimi vergi oranını gerçekte etkilememektedir (Akdoğan, 2016, s. 252).

Aşağıdaki tabloda görüldüğü üzere, her farklı düzeydeki gelirden aynı boyutta indirim yapılmasından ortaya çıkan vergi matrahına %20 vergi oranı uygulanırsa, diğerlerine kıyasla, ilk matraha uygulanan vergi oranı %20 dan daha az bir orana denk gelmektedir. Bir örnekle detaylı açıklarsak, indirime tabii tutulmadan önce 10.000 Somluk gelire %20 vergi oranı uygulanma sonucu 2000Som vergi alınmış olurdu. Lakin matrah üzerinden 5000 Somluk bir indirim gerçekleştirerek ondan sonra gelirin kalan kısmına % 20 lik bir oran uygulandığında sonuç olarak 1000 Som vergi alınmış olacaktır. Astında böyle bir durumda 10.000 Somluk gelir gösteren mükellef %20 vergiye tabii tutulsa da, reel olarak onun ödediği vergi miktarı %10 orana denk gelmektedir (Kalenderoğlu, 2017, s. 158).

Tablo 5: Gizli Artan Oranlılık

İlk Matrah	İndirim Tutarı	İndirimden Sonraki Kalan Matrah	Oran	Ödenecek Vergi	Gerçek Oran
10,000	5000	5000	%20	1000	%10
20,000	5000	15,000	%20	3000	%15
30,000	5000	25,000	%20	5000	%16,6
50,000	5000	45,000	%20	9000	%18
100,000	5000	95,000	%20	19,000	%19
1,000,000	5000	995,000	%20	190,000	%19,9

Kaynak: (Kalenderoğlu, 2017, s. 158)

1.15.4.Tersine Artan Oranlılık

Yukarıda açıklandığı gibi gizli artan oranlılığın tarife olmaktan daha çok bir sonuç olduğu görülmüştür. Tersine artan oranlılığa da aynı bunun gibi tarife olarak değil, belki de uygulamanın doğurduğu bir sonuç olarak bakmak gerekir (Akdoğan, 2016, s. 253).

Birtakım vergi matrahlarının seviyeleri üzerinde yükselmeler gerçekleştiğinde, bireylerin gelirlerine kıyasla ödeyecek olan vergi miktarları daha az düzeylere tekabül etmektedir. Yüzeğe gelen bu durum, vergi yükümlülüğü olan insanların ödemesi gereken vergi miktarı ile gelirlerini bir bütün halinde karşılaştırılmasından kaynaklanmaktadır. Farz edilirse, eğer her mükellefin 1000 Som tutarında vergi ödeyeceği varsayılırsa. Bu halde 2000 som gelire sahip insan tüm gelirini %50 ni vergilendirilmiş olur yani bu insandan astında %50 oranında vergi alınmış izlenimi yüzeğe gelmektedir. Bunun giderek 100.000 bine çıktığı varsayılırsa, 100.000 gelire sahip insan %1 oranında vergi ödemiş olacaktır. Kısa olarak açıklarsak bu bir adaletsiz vergileme tarifesidir, sadece yüksek geliri olan kesim için ideal bir vergileme tarifesi ola bilinir (Kalenderoğlu, 2017, s. 158-159).

Tersine artan oranlı vergileri yaygın olarak uygulanma alanı, vergiler içinde daha çok gider vergilerinde kullanıldığı bilinmektedir (Akdoğan, 2016, s. 254).

1.15.5.Azalan Oranlı Vergi Tarifeleri

Azalan oranlı vergi tarifesini iki grup halinde incelemek mümkündür. Bu söylenen grubun birincisinde, vergi yükümlülerin kazandığı gelirlerde bir azalma bir eksilme yaşanırken, buna bağlı olarak vergilerin oranlarında da bir azalma izleminin yaşanmasıdır. İkinci gruba dâhil olan durumda, gelirler üzerinde gerçekleşen bir büyümeyin yanında, vergi oranlarında gittikçe azalma hallerini ortaya çıkmasıdır (Akdoğan, 2016, s. 254).

Burada dikkat edilmesi gereken bir ince detay vardır. Azalan oranlı vergiler ile gizli artan oranlı ve tersine artan oranlı vergi tarifelerini bir birine karıştırmamak gerektir. Tersine artan oranlı vergi tarifesi, değişik yani aynı gelir düzeylerine sahip olmayan insanların harcama yapmasından dolayı ödeyecek olan tüketim vergilerini aynı seviyede olmasından yüzeğe gelmektedir (Kalenderoğlu, 2017, s. 159).

Tablo 6: Azalan Oranlı Vergi Tarifesi

Matrah	Oran%
10.000 Somda fazlası arasında	
5001- 10.000	50
2501- 5000	40
1001- 2500	30
501- 1000	20
251- 500	15
1 - 250	10

Kaynak: (Akdoğan, 2016, s. 255)

Burada dikkat edilmesi gereken bir ince detay vardır. Azalan oranlı vergiler ile gizli artan oranlı ve tersine artan oranlı vergi tarifelerini bir birine karıştırmamak gerektir. Tersine artan oranlı vergi tarifesi, değişik yani aynı gelir düzeylerine sahip olmayan insanların harcama yapmasından dolayı ödeyecek olan tüketim vergilerini aynı seviyede olmasından yüzeye gelmektedir (Kalenderoğlu, 2017, s. 159).

Yukarıdaki tabloda matrah düzeyinde azalmanın yaşanması durumlarında, vergi oranında buna paralel olarak azaldığını göstermektedir

1.16.Ayırma Kuramı

Belli bir zaman içinde kazanılan gelirlerin miktar boyutlarını hesaba katmakla beraber, o gelirin kazana bilme kaynağının eşit şartlar altında olmadığı ve ödeme güçlerini de farklı olduğu ön görülerek, ayırma ilkesini kullanılması teklif edilmiştir. Gelirlerini emek unsuru yardımıyla kazanan kesimle, sermaye ve servet vasıtasıyla gelir elde eden kesimin aynı şartlar altında vergi ödemeleri adalet bakımından doğru olmayacaktır. Bu düşünceler ile emek yoluyla gelen gelirleri, sermaye kaynaklı kazanılan gelirlerden daha düşük vergilerle vergilendirmek için ayırma kuramı geliştirilmiştir. Bu uygulamayı amacı emek gelirlerine bir farklılık tanıyarak korunma altına alınması şeklinde açıklanabilir (Saraçoğlu, 2016, s. 43).

Verginin ödeye bilme gücü, bireylerin ailevi ve kişisel pozisyonuna, gelirinin boyutları temel göstergeleridir. Lakin bunun dışında gelirin kazanma kaynağı ve niteliği de çok önemli sayılır. Bazı durumlarda mükelleflerin sahip olduğu gelirler aynı miktarda olsa bile, gelirin kaynak ve niteliği bakımından değişik koşullar altında bulunması nedeniyle vergi ödeme güçleri de farklı olmaktadır. Sermaye aracılığıyla ve emeğin aracılığıyla elde edilen gelirlerin önemli farkı vardır,

emek gelirleri sermaye gelirine göre güçsüz durumda kala bilmektedir. Bunlardan hareket ederek, vergide eşitlik ve emek gelirini korunması için, gelirin kaynağı ve niteliğine göre farklı vergi oranlarını uygulanması kabul edilmiştir (Akdoğan, 2016, s. 256).

Ayırma ilkesini siyasal bakımdan amacı, çalışan kesimi koruma altına alarak, sermayedar kesimini üzerinde baskı oluşturma bilmektir. Sosyal açıdan bakıldığında servet ve gelir dağılımında oluşacak adaletsizlikleri önlemek ya da azaltmak amacıyla ayırma ilkesinden istifada edilmektedir. İktisadi açıdan değerlendirdiğimizde ayırma ilkesi tasarrufu önleyici bir araç olarak görülmektedir (Saraçoğlu, 2016, s. 43-44).

Ayırma ilkesini savunduğu ve dayandığı birtakım varsayımlar mevcuttur. Bunlar kısa olarak şu şekilde sıralana bilinir:

- a) Vergilere dayanıklılığı bakımından servet ve sermaye gelirleri daha güçlü daha kuvvetlidir.
- b) Sermaye vasıtasıyla gelir kazanma imkânı ve çaba gösterme, emeğe kıyasla daha az riskli ve daha az zahmetsiz kabul görülmüştür.

Emek gelirleri mevzuat gereği kaynakta vergilendirildiğinden, vergi kaçırma ihtimali çok düşüktür. Sermaye gelirleri beyan usulüne dayandığından, emek gelirleriyle karşılaştırıldığında vergi kaçırma olanağı yüksektir (Akdoğan, 2016, s. 257).

Her ne kadar ayırma ilkesi açıklandığı kriterleri öne sürerek savunulsa da, mutlak olarak bu ilkenin doğru olmadığı ve bazı eksikliklerini de bulunduğu söylenerek eleştiriler yöneltilmiştir. Bu eleştirilerin bazıları aşağıda kısa olarak özetlene bilinir:

- a) Sermaye ve servet gelirlerini ağır vergi yükünün altında bırakılması, üretimin etkili faktörü olan sermayenin azalmasına ve sonucunda üretimin daralmasıyla birtakım sosyo- ekonomik problemlerin yüzeye çıkmasına sebep ola bilir;

- b) Sermaye ve emek gelirlerini bir birinden net biçimde farklı boyutlarıyla ayrılması her daim gerçekleştirile bilinmeye bilindir. Üzerinde karma özeliği bulunan gelir türleri bu dediğimize örnek ola bilindir;

Sermaye sahiplerinin de karşı karşıya kaldığı risk ve çabalama seviyeleri farklı derece boyutlarında olmakla birlikte, emek geliri risklerinden daha az değildir. Öte taraftan günümüzde sosyal devlet anlayışını yaygın olarak kabul görülmesi ve doğum, emeklilik, hastalık, işsizlik sigortası gibi buna benzer değişik ödemeler ile emek unsuru gelirler güvence altına alınarak sistematik bir düzene dönüşmüş bulunmaktadır (Akdoğan, 2016, s. 258).

1.17.Negatif Gelir Vergisi

George Stigler tarafından 1946 senesinde, ekonomide yaşanan sapmaların ve verimliliğin azalmasını tetikleyen asgari ücret yerine, yoksulluğu minimize etme amacıyla düşük gelirli bireylere muayyen bir gelir düzeyini altında ödeme imkânı tanıyacağı bir gelir vergisi teklifinde bulundu. Bu fikri Negatif Gelir Vergi kavramı olarak Milton Friedman “Kapitalizm ve Özgürlük” kitabında yeniden gündeme taşıdı (Aktan Ç. C., 2017, s. 111).

Belli bir sınırın üzerinde gelir kazana bilen kişiler, pozitif gelir sisteminin uygulanması gereği mevzuatta belirlenen oranlarda vergi ödemektedirler. Eğer bir insanın kazandığı gelir seviyesi, belirlenen sınırın altında kalıyorsa o insana negatif gelir vergisi adı altında devlet tarafından gelir sağlanmaktadır. Bu yapılanmayla verginin uyması gereken ilkeleri gereği, negatif gelir vergisi aracılığıyla fakirlik boşluğunu (poverty gap) doldurulması hedeflenmiştir. Kazanılan gelir en az gelir seviyesinin altında kalıyorsa, bu iki gelirin arasındaki fark fakirlik boşluğunu oluşturmaktadır. Hiçbir biçimde gelir kazanılması sağlanmıyorsa yani gelir sıfıra eşitse bu durumda fakirlik boşluğu en az geçim sınırına eşdeğerdir (Şerbetçi, 2015, s. 103).

Negatif gelir vergisini amacının temelinde yoksullukla mücadele etmektir. Yoksullukla mücadele etme yöntemlerine NGV ile beraber vergi kredileri de katmak mümkündür. Vergi kredileri dezavantajlı gelir grupların kazanan gelirlerini artırılmasını gözleyen bir gelir transferidir. Vergi kredileri kendi kapsamı içine

engelliler, yaşlılar, çocuklar, yoksul ve düşük gelirli kitleleri almaktadır (Günaydın & Yıldız, 2016, s. 93).

Sosyal adalet bakımından farklı anlayışlar kendi görüşlerini ortaya koymuştur. İleri sürülen gelir vergilerindeki sosyal adalet anlayışı, kendi sınırları içinde negatif gelir vergisi konusunu da incelemiştir. Bu farklı sosyal adalet görüşlerini aşağıdaki tablo vasıtasıyla sınıflandırmak mümkündür.

Tablo 7: Farklı Sosyal Adalet Anlayışlarına Göre Optimal Gelir Vergisi Yapısı

Özellikler	Doğal Haklar Libertyenleri	Ampirik Libertyenleri	Faydacılar		Rawlsçı		Sosyalist	
Ulaşılacak İstenen Hedef	Etkinlik	Etkinlik-Eşitlik	Etkinlik-Eşitlik		Eşitlik		Eşitlik	
Tarife Yapısı	Düz oranlı	Düz oranlı	Düz Oranlı	Artan Oranlı	Düz Oranlı	Artan Oranlı	Düz Oranlı	Artan Oranlı
Negatif Gelir Vergisi	Olmamalı	Geçimlik	Yüksek	Yüksek /Orta/ Düşük	Yüksek	Yüksek / Orta/ Düşük	Yüksek	Yüksek / Orta/ Düşük

Kaynak: (Karayılmazlar & Güran, 2005, s. 150)

Tabloda görüldüğü gibi Doğal Haklar Libertyen görüşünü savunanlar, gelir dağılımına her hangi bir müdahaleyi kesin olarak kabul etmemektedirler. Ampirik Libertyen taraftarları negatif gelir vergisini uygulayarak geçimlik bir gelir seviyesini korunmasını hedeflemektedir. Vergilemede en az geçim indirimine tabii tutarak, düşük ve düz oranlı vergi tarifelerini teklif etmektedirler. Liberal ve Sosyalist ekolunun temsilcileri eşitlik düzeyini mutlak noktasına ulaştırmayı gözlemişlerdir. Yüksek boyutlarda saptanmış olan negatif gelir vergisi en az geçim indirimi ve artan oranlı vergi tarifeleriyle desteklemişlerdir. Ayrıca NGV leri %60 ve %70 düz oranlı vergi tarifeleri ile birlikte selektif tüketim ve servet vergileri, harcama vergileri, kamulaştırmalar ve buna benzer politikalar yardımıyla desteklenecektir (Karayılmazlar & Güran, 2005, s. 149-150).

Tablo 8: Kurumsal Bir Negatif Gelir Vergisi

Kişisel Gelir (Bin Som)	Vergiye Tabi Gelir (Bin Som)	Vergi Oranı	Vergi (Bin Som)	Vergi Sonrası Gelir (Bin Som)
0	-90.000	%50	-45.000	45.000
15.000	-75.000	%50	-37.500	52.500
30.000	-60.000	%50	-30.000	60.000
45.000	-45.000	%50	-22.500	67.500
60.000	-30.000	%50	-15.000	75.000
75.000	-15.000	%50	-7500	82.500
90.000	0	%50	0	90.000
105.000	15.000	%50	7500	97.500
130.000	40.000	%50	20.000	110.000
145.000	55.000	%50	27.500	117.500
160.000	70.000	%50	35.000	125.000

Kaynak: (Aktan Ç. C., 2017, s. 113)

Toplumun çoğunluğu tarafından kabul edilen en az gelirin sınırı ve bu tayin edilmiş sınırlara ulaşılamayan gelir sahiplerine, resmi kurumlarca para şeklinde gelir transferini yapılmasına negatif gelir vergisi adı verilmiştir (Aktan, 2018, s. 139).

Yukarıdaki tabloda bir negatif gelir vergisi simgesel olarak görülmektedir. Tabloda simgesel biçimde vergilemenin başladığı gelir sınırı 90 bin Som olarak tayin edilmiştir. Vergilemenin hem altında hem üstünde bulunan gelir seviyeleri için %50 bir vergi oranı uygulanmıştır. Birinci sütünde bireylerin elde ettikleri gelirler yer almaktadır. İkinci sütünde bulunan gelirler, vergilemenin sınırını belirleyen 90 binlik miktarın çıkarılmasından sonra vergiye tabii tutulmaktadır. Özetle söylersek vergi matrahındaki durum pozitif bulunduğunda, hesabı çıkarılan vergi miktarı vergi idaresine ödenir, aksı hallerde yani negatiflik durumlarda hesaplanan tutara kadar devlet negatif vergi ödemesini yapar. Son sütünde vergilendirme sonrası meydana gelen gelirin boyutlarını göstermektedir (Aktan Ç. C., 2017, s. 113).

1.18.Vergi Muafliğı ve İstisnası

Vergide genellik ilkesini temel alarak, kişilerin vergi ödeme gleri değerlendirilirken, birtakım vergi ykmllerini ve bazı vergi matrahlarını vergileme alanının dışında tutulmasına yönelik uygulamalara vergi muafliğı ve istisnası denilmektedir. Bu yöndeki yaklaşım ve uygulamalara toplumun sosyal, mali, iktisadi ve idari gibi faktörlerin etkisi çok fazla olmaktadır (Akdoğan, 2016, s. 158).

Öncelikle vergi muafiyeti ve vergi istisnasından bahis edilirken, kişi ve grupların vergi ödemeye üstlenmeleri gerekmektedir (Özturk, 2016, s. 66).

Vergi muafiyeti ve istisnaları bir bakımdan vergi teşvikleri ve vergi adaleti için cazip görünse bile, pratikte vergilerin kayba uğramasına ve vergiden kaçınma gibi davranışların yaygınlaşmasına etki gösteren faktörlerin biri olmakta (Savaşan & Odabaş, 2005, s. 4).

İKİNCİ BÖLÜM

2.GEÇİŞ EKONOMİLERİNDE VERGİ REFORMLARI

2.1.Geçiş Ekonomileri

Literatüre otuz yıl önce geçiş ekonomileri olarak yeni bir kavram eklendi ve bu kavrama bağlı ülkelerin ekonomik ve siyasi açıdan büyük bir değişim yaşadığı anlamına gelmektedir (Güler, 2012, s. 52-53).

Geçiş prensip olarak, mevcut olan kural ve kurumların değişme projesidir. Baştan beri sosyalist rejimle yönetilen ülkeler, piyasa ekonomisine geçiş sürecini başlarından geçirirken bu gelişmelerle birlikte iktisadi ve siyasi kaideleri ve yapılar dahi değişmektedir. Geçiş ekonomilerinin bulunduğu coğrafi bölgelerin, ekonomik ve tarihi mazileriyle beraber, iktidarlar tarafında uygulanan politikaların istikrarı, geçiş sürecinin başarıya ulaşılmasında önemli hususlar taşımaktadır. Merkezi planlama sisteminden piyasa ekonomisi sistemine geçişin ekonomik, siyasi, politik, kültürel ve sosyal dönüşümleri içeren çok boyutlu bir süreç olması, bu süreci anlama ve uygun şekilde yönlendirmede birçok zorluğu da beraberinde getirmektedir (Güler, 2012, s. 54).

“Melo makalesinde geçiş ekonomilerinde ihtiyaç duyulan ekonomik reformların yapılabilmesi ve piyasaya işlerlik kazandıracak kurumların oluşturulabilmesi için öncelikle demokrasi, adalet, güvenlik gibi konularda atılımlar gerçekleştirilmesi gerektiğini söylemiştir. Devletin asli görevleri olarak kabul edilen bu kurumların varlığı uluslararası organizasyonlarda yer alabilmek için de gereklidir” (Kaşıkçı, 2015, s. 3).

Ancak bu söylenenlerin başarıyla hayat geçire bilmek için devletlerin yeterince çaba sarf etmediklerini görüyoruz

2.2.Geçiş Ekonomisi Tanımı ve Özellikleri

Geçiş ekonomileri tanımı geniş haliyle, siyasi örgütlenme şeklinde değişiklik ve merkezi planlamacı bir ekonomik sistemden piyasa ekonomisine geçmeye çalışmaları ve bu dönüşümün uzun olmasının kaçınılmazlığı nedeniyle söz konusu adlandırma tercih edilmektedir (Bal, 2011, s. 88).

“Geçiş ekonomisi ile kastedilen husus; bir ülkede mevcut üretim tarzının, rakipleri ile rekabet edememesi dolayısıyla kısmen veya tamamen çökmesi neticesinde kurumsal yapısının değişmeye zorlanmasıdır. Diğer bir ifade ile sosyalizmden veya karma ekonomiden, piyasa ekonomisine geçiş sürecidir” (Yavuz, 2005, s. 90).

Geçiş sürecindeki ülkeleri, devletin ekonomideki müdahaleci rolünü kısıtlamaya çalışmaktadır, bu işi gerçekleştirirken iktisadi kurumların piyasa ekonomisini kaidelerine mutabakat göstermesinin hızlanması sağlanmalıdır. Bunun anlamı devletin görev olarak, sahip olduğu ekonomik alandan çekilmesine üstlenmesidir. Oysa geçiş sürecinin basit anlamda ekonomik bir sistemin değişimi olmadığı açıktır. Diğer bir ifadeyle, geçiş, sadece ekonomik alanla sınırlanmayacak kadar karmaşık ve zorlu bir süreci ifade etmektedir (Guler, 2012, s. 42).

Bunun zor olduğunu zaten sonradan yaşanan olaylar gösterdi. “Piyasa ekonomisine geçmeye çalışan “Geçiş Ekonomilerinde ise devlet piyasa ekonomisini kurmakla görevli olup bu konuda aktif roller üstlenmiş durumdadır. Ancak burada devlet kendini “dönüştürme (transformasyon)” görevini üstlenmiştir. Böyle bir görevde zor olan ekonomik planlama yaparak bütün kararları alan ve uygulayan devletin bundan vazgeçerek ekonomiyi, oluşumuna destek vereceği piyasa birimlerine bırakmasıdır. Ayrıca söz konusu değişimi yapacak olan piyasa ekonomisi deneyimini yaşamamış olan kadroların bu işi üstlenmiş olmalarıdır” (Pehlivanoğlu & Güneş, s. 783).

Ayrıca, özelleştirme uygulamalarının geçiş ekonomisinde önemli bir unsur olduğu bilinmektedir. Geçiş ekonomisindeki ülkelerin merkezi idarenin hâkim olduğu ekonomik düzenden piyasa ekonomisine geçerken yaşadığı süreci Kornai şu şekilde ifade etmektedir: “Sosyalizmden kapitalizme geçiş, özel mülkiyete karşı anayasal hükümlerin tasfiyesi, özel teşebbüsün resmi düzeyde teşviki, özelleştirmenin özendirilmesi ve kapitalizmin yanlısı ideolojilerin savunulabilmesinin legal hale getirilebilmesi süreçlerini ihtiva eder” (Kaşıkçı, 2015, s. 4).

Bu söylenen tanımlarlar birlikte kapitalizmi topluma dayatmaya ihtiyaç yoktur. Sadece engelleri kaldırmaya çalışmalıdır ve başka bir şey yapılmaya da sonunda kapitalizm ortaya çıkar. Başka bir taraftan bakıldığında Avusturya ekolü iktisatçılardan Peter Boettke'ye göre: "Söylemesi kolay ve uygulaması zor olsa da, eski sosyalist planlı ekonomilerin yapması gerekenler açık ve nettir. Eğer ortada siyasal açıdan bir tekelci yapı varsa bunu demokratik rekabetçi bir düzenle, iktisadi tekelleme varsa bunu rekabetçi firma düzeni ile eğer ortada kıtlıklar varsa bunu serbest fiyat mekanizması ile, eğer enflasyon varsa bunu sıkı para politikası ile, mali dengesizlik varsa bunu mali disiplin ilave çalışma caydırılıyor ise bunu da çalışmayı teşvik edici politikalarla değiştirmek gerekmektedir" (Tandırcıoğlu, 2002, s. 203-204).

Geçiş ekonomi ülkelerine IMF tarafından verilen tavsiyeler şunlardır: İlk olarak liberalleşmeyi sağlanması ve makro istikrar sağlamak için hükümetleri biran evvel harekete geçmeleridir. Sonraki ise, özelleştirmeyle birlikte baştan yapılandırmak için belli bir adaptasyon süresine ihtiyaç olacağından, bu işlemleri aşamalı olarak yapılmasıdır. Sırasıyla, kanuni ve kurumsal reformları hafif bir biçimde realize temeli ve son olarak çıktı düşüşü ve enflasyonla yüzleşmemek için en başta makro istikrarı güvence altına almaktır. "Havrylshyn ve Wolf (1999) geçiş ekonomilerinin temel özelliklerini şu şekilde sıralamışlardır:

- a) Ekonomik faaliyetler, fiyatlar ve piyasalar serbestleştirilmekte (liberalleşmekte) ve buna paralel olarak etkinliği arttırmak için kaynakların yeniden tahsisi yapılmakta;
- b) Makroekonomik istikrar için piyasa temelli ve dolaylı enstrümanlar geliştirilmekte;
- c) Özelleştirme yoluyla işletmelerin yönetim ve ekonomik etkinliğinde artış sağlanmakta;
- d) Ekonomide etkinlik artışı için belli bir süre sıkı bütçe politikası uygulanmakta;
- e) Mülkiyet hakları, kanun hükümleri ve şeffaf pazara giriş düzenlemelerini korumak için kurumsal ve yasal çerçeve oluşturulmaktadır" (Kaşıkçı, 2015, s. 4-5).

Burada her ülkenin kendi konumu ve şartlarında kaynaklanan farklılıkları olduğunu göz ardı etmemek gerekir.

2.3.Merkezi Planlamadan Serbest Piyasaya Geçiş Stratejileri

“Dünya’da geçiş ekonomisi sürecini yaşayan ülkeleri üç farklı grupta inceleyebiliriz. Bunlardan birincisi, Merkezi ve Doğu Avrupa Ülkeleridir. Bu ülke hükümetleri geçiş sürecinde halkın desteğini almış, kararlı ve istikrarlı hükümetlerdir. Dolayısıyla bu ülkelerin daha başarılı olduğu görülmektedir. İkinci grup olarak, çoğunlukla bölgesel huzursuzluklarla uğraşan ve geçiş sürecinin başlangıcında nispeten yoksul bir ekonomiye ve gelişmemiş sektörlere sahip olan Bağımsız Devletler Topluluğu ülkeleridir ki bunlar geçişte başarılı olamamıştır. Bu iki ülke grubu dışında siyasi olarak bir geçiş amacı içermemekle birlikte, ekonomik politikalarını liberalleştiren Çin, Vietnam gibi Asya ülkeleri de ekonomik büyüme konusunda önemli gelişmeler sağlamıştır. Dolayısıyla bu ülkelerin daha başarılı olduğu görülmektedir” (Yavuz, 2005, s. 90).

Merkezi planlamanın kurallarından vazgeçilmenin sonucunda, rekabetin ve yabancı sermayeyle birlikte özelleştirmeye dayalı yeni bir iktisadi sistemin doğacağına neden olmakta. Merkezi ekonomik yapının özelliği, devletin ekonomik ve sosyal alanda asıl ve belirleyici güç olma potansiyelinin bulunmasıdır. Bunun yerine serbest piyasaya geçmeni benimsemek ise devletin sahip olduğu bu gücü hafifletmek hatta yok edilme durumuna kadar götüreceği aşikârdır. Geçiş sürecinin başlangıcından bu yana özellikle uzman ekonomistleri geçiş ülkelerindeki reform çalışmalarının bizzat içinde olan IMF gibi uluslararası kuruluşlar içinde kayda değer en önemli tartışmaların, hızlı (şok tedavi: shock therapy) ya da aşamalı (gradualist) reform stratejileri üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir (Guler, 2012, s. 42).

Piyasa ekonomisine geçebilmek için uzun ve müşkül aktiviteler lazım olur. Yeni müesseselerin hazırlanması geçişin başarıya ulaştıracak kilit faktör sıfatına sahiptir. Piyasa ekonomisi yalnızca bir serbestleşme ve özel mülkiyetin sağlanma hareketi olarak algılamamak gerekir, bunlara paralel şekilde bir kurumsal adaptasyon süreci kaçınılmazdır. Dolayısıyla geçişin şayet aşamalı bir türde gerçekleştirilebileceğini öne çıkarır. Bunun sebebi ise yeni organizasyonlar ve yeni kanunların yanında ekonomik davranışlar ani olarak değişime zorlanamaz. Şok

strateji yolunu tercih edilmesi serbestleşmenin hızlanmasına ve piyasalara istikrar sağlamada tesirli olması mümkündür, fakat bu sırasıyla pek çok sosyal problemleri çıkmasına sebebiyet verir. Şok stratejileri hayata geçire bilmek en önemli unsur güçlü iktidarların devlet başında bulunmasıdır, yalnız tüm geçiş ülkelerinde sürekli olarak siyasi istikrarsızlıklara şahit oluyoruz. Big Bang ve Gradualizm modelleri arasındaki ayrıcalıklar düzeltmelerin uygulandığı süre, reformların üniteleri ve yapılış şekliyle ibarettir. Ayrıca iki strateji ortasındaki temel görüş farklılığı geçişin süresiyle bağlıdır. “Şok terapisi” stratejisinin özelliği geçiş döneminde sürecin hızlı olmasından kaynaklanmaktadır. Bu belirtilere yola çıkarak, piyasa ekonomisine geçiş zaman dilimini mümkün kadar kısa sürede sona erdirmektir (Kaşıkçı, 2015, s. 5-6).

Gradualizm modelini savunanlara göre, piyasa ekonomisine geçilirken imkân olduğunca ülke ekonomisini kötüleşmesini engellemek ve insanları koruma altına alarak yavaş aşamalı uygulanmalıdır, geçişin zaman dilimi oldukça geniş olmalıdır. Bu stratejiyi önerenlerin iddialarına göre, her ülkenin içinde bulunduğu durum farklıdır ve ülkelerin hepsini serbest piyasa ekonomisine hızlı geçmeye hazır olmadıklarıdır (Guler, 2012, s. 46-47).

Polonya ve Macaristan tarafından uygulanan geçiş stratejileri arasında o kadar fazla bir farkın olmadığı görülmüştür. Önüne koyulan hedefler ve yararlanılan araçlar benzer iken, iki değişik geçiş stratejisinin temel farkı siyasi olduğu görülmüştür (Jantsan, 2013, s. 38-40).

Şok terapisinin temelde amaçladığı hedef eski sistemle olan ilişkilerini baştan sona koparmak ve sosyalist sisteme dönecek yollarını hızlı bir şekilde kapatmaktır. Şok terapisi ve aşamalı geçiş stratejisi arasında diğer önemli bir fark, reformların kapsamıyla ilgilidir. Şok terapisi modeline göre sistematik reformlar eşzamanlı olarak tüm sektörlerde yapılamazsa reform başarısızlığa uğrayacaktır. Aşamalı geçiş stratejisi ise bunun tam tersini iddia etmektedir yani yapısal reformların gerçekleştirilmesi için özellikle zamana ihtiyaç vardır ve dolayısıyla en azından yapısal değişimlerin yavaş ve aşamalı yapılmasını savunmaktadırlar. Geçiş ekonomilerinin gelinen son durumu oldukça dinamik ve enteresan bir gelişmenin içinde yer almaktadır. Bir taraftan Avrupa borç krizinin etkisi sürerken diğer taraftan

geçiş ekonomileri dâhil olmak üzere dünya düzeninde çoklu kutuplaşma ve farklı entegrasyonlara gidildiği izlenmektedir (Jantsan, 2013, s. 6).

2.4.Yapısal Reform ve Dönüşüm Programları

Merkezi planlama yöntemiyle varlığını sürdüren ekonomik sistem 1980 ların sonuna kadar, bu politik rejime sahip olan ülkelerin mali sisteminin temelinde kısıtlı esnek bütçe aracılığıyla büyük kamu girişim ve teşebbüsleri şeklinde sunulan mal ve hizmetler, düzenli ve sistem halinde yerleşmemiş olan vergisel gelirlere finanse edinilmeye çalışılmıştır. Böyle geniş yatırım projelerinin finansmanı sağlam temellere dayanmadığı gibi, bununla birlikte merkez otoritenin ortaya koyduğu iktisadi kararlar ve katı ücret, fiyat kontrolleri gibi etkenlerinde içinde olduğu bir yapısal özelliklerinin bulunduğu sistem olmuştur. Böyle katı bir sistemi, piyasa sistemlerine uyumlu hale dönüştürmek için geniş kapsamlı mali reformları geçişin ilk dönemlerinden itibaren, geçiş ekonomi ülkeleri uygulamayı başlamışlardır (Çevik, 2010, s. 80).

1980 yıllara gelindiğinde dünyadaki ekonomi farklı yöne kayarak, ekonomik sistemlerde mühim değişimler yaşanmıştır. Dönemin çoğu ülkesinde hâkim olan Sosyalist sistemle yönetilen birtakım devletlerin iktisadi yapıları değişerek piyasa iktisat sistemine uyum sağlayacak dönüşümlerin içine girmişlerdir. Geçiş ekonomi ülkelerinin reform süreçlerinde kendilerinin geleneksel devlet anlayışlarından vazgeçerek, farklı anlayış ve görevlere üstlenmişlerdir. Bu görevlerinin başında sosyal hizmetleri sağlamak, kamu hizmetlerini başarılı yönetmek için ihtiyaç duyulan gelir kalemlerini yükseltmek, kamu gelirlerini etkin alanlara yönlendirmek, mülkiyet haklarını ve iktisadi anlaşmaları korumak, toplumun ihtiyacı olan kamusal malları üreterek topluma sunmak ve piyasa düzeninin verimli çalışma bilmesi için gereken kural ve kanunları sağlamaktır (Ünlükaplan, Yurdadoğ, & Akça, 2017, s. 73).

Sovyetler Birliğini dağılması sonucunda piyasa iktisat yapısına geçiş sürecini başlatan ülkeler az bir zaman geçtikten sonra karşısına çıkan zorlu ve çetin problemlerin önünde savunmasız ve hazırlıksız yakalanmışlardır. Karşı karşıya kaldıkları sorunların başında, ülke içinde liberal ilkeleri temel alan bir piyasa geliştirmek, dışa açık ve kapalı olmayan küreselleşmeye uyumlu olan bir iktisadi

sistemi kurmak gibi zorlu ve hızlı şekilde çözülmesi gereken sorunlardı. Bu eksenli politikaları hayata geçire bilmek için, elinde bulunan iktisadi teşebbüs haklarını özelleştirme politikalarını geniş kapsamda uygulanmasıyla kayıp etmiştir ve piyasaya etki yaratacak müdahaleci görev ve araçlarda ortadan kaldırılmıştır. Bu süreç boyunca yapısal dönüşüm programlarını hayata geçiren ülkelerde iktisadi büyüme negatif sonuç vermiştir, gelir dağılımı dengesi bozulmuştur, işsizlik hızla yükselmiştir, milli gelir oranları azalarak enflasyon üzerindeki ve dış açıklar üzerindeki rakamlar artmıştır (Sakınç, 2005, s. 121).

Geçiş döneminin ilk zamanlarında kamu mülkiyetini özelleştirme ve iktisadi reformları amaçlayan politikalara odaklanarak, bu politikalara olan ilginin de fazla olmasından dolayı verimli bir bütçe yönetimi ve mali disiplin konularında başarı sağlanamamıştır. Geçiş ekonomi ülkeleri içinde Doğu Avrupa Ülkeleri geçiş reformlarını Bağımsız Devletler Teşkilatını oluşturan devletlere nispeten daha erken başlamışlar ve geçişin birinci aşamasını gerçekleştirip ikinci aşamaya geçmişlerdir. Ancak BDT ülkeleri çeşitli faktörlerin etkisiyle birinci aşamayı tam boyutlarıyla aşamamışlardır (Ağçakaya, 2009, s. 5).

Tarihte Washington Uzlaşması adı altında geçiş ekonomilerine bir reçete olarak sunulan ekonomik politikalar, o uygulamanın içeriği neoklasik ekolün görüş ve yaklaşımlarını temel alarak tasarlanmıştır. Maalesef bu yaklaşımın ileri sürdüğü reform politikaları beklenen verimli sonuçları verememiştir. Özellikle geçiş sürecini kısa vade şeklinde ön görmüş ve uzun vade de gerçekleşecek iyileşme programlarını bugünkü maliyetlerini hesaba katmamış, piyasa sistemine uyum sağlama amacıyla tasarlanan programları liberalleşme, fiyat istikrar ve kamu mülkiyetini özelleştirme ile sınırlı tutmuştur. Bu nedenlerle geçiş sürecinde yaşanan sorunları açıklanmasında neoklasik yaklaşım yetersiz kalmış ve farklı çevreler tarafından konuya ideolojik olarak yaklaşıldığını söyleyerek eleştirilmiştir (Sakınç, 2005, s. 121-122).

2.5.Reform Programlarının Kapsamı ve Niteliği

Reform programlarını kapsamında fiyat serbestleşmesi, piyasa iktisat sistemine yapısal uyum ve makro iktisadi istikrar gibi üç tane temel uygulama aracına başvurulmuştur. Döviz kurunu yönetme, parasal ve mali sınırlamalar, tüketim mallarını fiyatları ve ücret düzeyleri gibi unsurlar üzerinden doğrudan kontrollün

sağlanması istikrar politikalarını oluşturmaktadır. İstikrar politikaları uygulanırken enflasyon ve büyüme oranlarına negatif etki yaratılmamasına dikkat edilmelidir. Fiyatların liberalizasyonuna gidilmesinin hedefi iktisadi faaliyetler üzerindeki devletin müdahaleci ve doğrudan denetlemesini ortadan kaldırmak ve bürokratik sınırlamaları zayıflatmaktır. Yeniden kurumsal yapılanmanın önemli amacı, kamu mülkiyetindeki işletmelerin özelleştirilmesi, vergi yapısının reformu, etkin çalışan bir mali ve banka sistemini teşkil etmektir (Sakıncı, 2005, s. 123).

Yukarıda ifade edilen kıstaslar serbest piyasa sistemine geçilemesin de hafife alınacak ve ya vazgeçilecek araçlar değildir. Makro iktisadi ve finansal istikrarın gerçekleştirilmesi serbest piyasa düzeninin verimli çalışma bilmesi için gereken şartlardır. Devletin kontrol altında olan iktisadi teşebbüsleri özelleştirilmesi, kanuna dayanan yasakları reforma açması ve vergi sisteminin yapısını da reforma tabii tutulması, reform uygulamaların kendi alanının içine alan kurumsal yapılanma politikaları finansal ve emek piyasalarını etkin işlemlerini sağlar (İzimek, 2007, s. 52).

Tablo 9: OATC Ülkelerinde Yapısal Dönüşüm Reform Endeksi

Ülke	Özel Sektör/ GSYİH	Özelleştirme		Fiyat Liberalizasyonu	Bankacılık Reformu Ve Faiz oranları Liberalizasyonu
		Büyük Ölçekli İşletmeler	Küçük Ölçekli İşletmeler		
Kırgızistan	60	3	4	3	3-
Kazakistan	55	3	4	3	2+
Türkmenistan	25	2-	2	2	1
Tacikistan	30	2	2+	3	1
Özbekistan	45	3-	3	2	2+

Kaynak: (Sakıncı, 2005, s. 123) Not: Derecelendirme 1 en düşük, 4 en yüksek reform düzeyi (+) ve (-) işaretler değişimin yönünü göstermektedir.

Özelleştirme işlemleri yapılırken, geniş ölçüde kupon yöntemi tercih edilmiştir. Bu kupon yöntemi çok riskli olmakla beraber beklenen etkinliği sağlayamamıştır. Sonuç olarak özelleştirmede en çok rahattan yine eski Sovyet bürokrasisi yararlanmıştır ve mülkiyet haklarını tabana yayılmasını engellemiş, özelleştirme gerçek hedefine ulaşamamıştır. Özel sektör girişimcilik tecrübesini olmaması, mali yapının yetersiz kalması ve yolsuzluk, rüşvet gibi davranışların

yaygınlaşması, istenilen verimli bir özelleştirme politikalarını gerçekleştirilmesini engellemiştir. Reformların uygulandığı zaman dilimleri arasında enflasyonla mücadele kapsamında yapılan parasal tedbirler, iktisadi gelişmenin hızını düşürerek uzun vadeli bir durgunluğa sebep olmuştur (Sakınç, 2005, s. 123-124).

Tablo 10: OATC Ülkelerinde Reform Başarı Endeksi(2000 ve 2003)

Ülkeler	Fiyat Liberalizasyonu		Döviz Kuru Sistem ve Dış Ticaret		Özelleştirme		Girişim ve Yönetişim		Bankacılık Sektörü Reformu	
	00	03	00	03	00	03	00	03	00	03
Kazakistan	3.0	4.0	3.3	3.0+	4.0	4.0	2.0	2.0	2.3	3.0
Özbekistan	2.0	3.0-	1.0	3.0	3.0	2.0-	1.7	2.0-	1.7	2.0-
Türkmenistan	2.0	3.0-	1.0	1.0	2.0	2.0	1.0	1.0	1.0	1.0
Kırgızistan	3.0	4.0+	4.0	4.0+	4.0	4.0	2.0	2.0	2.3	2.0+
Tacikistan	3.0	4.0-	3.3	3.0+	3.3	4.0-	1.7	2.0-	1.0	2.0-
Rusya	3.0	4.0	2.3	3.0+	4.0	4.0	2.0	2.0+	1.7	2.0
Polonya	3.3	4.0+	4.3	4.3+	4.3	4.0+	3.0	3.0+	3.3	3.0+

Not: Derecelendirme 1 en düşük, 4en yüksek reform düzeyi (+) ve (-) işaretler değişimin yönünü göstermektedir. **Kaynak:** (Sakınç, 2005, s. 124)

Özet olarak söylersek, OATC ülkelerinde uygulanan politikaları benzerini Baltık ülkeleri ve ODA ülkeleri de uygulanmasını yürürlüğe koymuşlardır, ancak her ikisini sonuç verileri karşılaştırıldığında da Orta Asya ülkelerindeki durumlar müspet netice verememiş. Bu ülkelerin hayat standart ölçüleri çok düşük seviyelerde kalmış, yoksulluk oranları zamanla giderek artış göstermiş ve dünya ekonomisine entegrasyon girişimleri başarısızlıkla sonuçlanmıştır. Orta Asya ülkelerinin içinde, reform sürecinde başarı ortalaması boyunca en düşük rakamlara sahip olan ülke Türkmenistan'dır ve bu ülkenin reform başarı notları yükselmemiştir. Diğer dört ülke, Kazakistan, Kırgızistan, Tacikistan ve Özbekistan piyasa ekonomisine geçişte uygulanan reformları hayata geçire bilme açısından kısmen başarılı olmuşlardır. Bu ülkeler benzer iktisadi problemler ve siyasi zorluklara rağmen, bir az daha iyi performans göstermişlerdir, lakin bu ülkelerin reformla ilgili başarı notları aynı değildir(Sakınç, 2005, s. 130).

2.6.Mali Reformlar ve Maliye Politikası

SSCB ülkelerini parçalanması sonucunda, dünya haritasında yeni oluşan egemen devletler öncesinden katı bir merkezi planlama yönetimine sahip özelliklerinden ve geleneklerinden vazgeçerek yeni bir sisteme geçmesini

hedefleyerek birtakım deneyim ve uygulamaları başlattılar. Bu değişimlerin kapsamına mali yapılarda dâhil olmuştur ve ülkelerin başlangıç koşulları değişik seviyelerde olduğundan mali yapının farklı içeriği ve özellikleri bulunduğu bilinmektedir (Çevik, 2010, s. 81).

Geçiş ekonomi hükümetlerin öncelik amaçları mali istikrarı ve kamunun gelir ve giderlerinin dengelerini sağlamak olmuştur, bu bakımdan gelirin artmasını hedefleyen politikalar yerine ağırlıklı olarak kamu harcamalarını azaltma yönündeki maliye politikalarını benimsemişlerdir. Bu ülkeleri bütün olarak ele aldığımızda kamu harcamalarında yaygın şekilde bir azalma izlenmesine rağmen, hükümetlerin ekonomi içinde aktif rol oynadığı devletlerde kamu harcamalarını boyutları yüksek oranlarda olduğu devam etmiştir ve GSYİH içindeki kamu borçlanma payı indirilmemiştir. Geniş kapsamda merkezi planlama anlayışı ve geleneğinin hâkim olduğu bir iktisat sistemi içinde maliye politikasının etkisi ve rolü çok etkisiz, çok verimsizdir (Ünlükaplan, Yurdadoğ, & Akça, 2017, s. 75).

Piyasa ekonomisine geçiş süreci yaşanırken, ülkelerin mali reformdan beklediği sonuç ve hedefler esas olarak kamu harcamalarındaki rakamları azaltmak, vergisel gelir türlerini kurumsallaştırma yoluyla oluşan mali açıkları sürdürülebilirlik düzeyde tutmak, borçlanmanın seviyelerini indirmek, kamu harcamalarının yapılmasında etkinliği yakalaya bilmek olmuştur. Dolayısıyla hayata geçirilecek mali entegrasyon aracılığıyla iktisadi büyüme ve iktisadi kalkınma, gelir dağılımında adaleti sağlanması gibi alanlarda yüksek performansı yakalaya bilmesini hedeflemiştir (Çevik, 2010, s. 81).

Eski geleneksel vergi sağlama yönteminin yeni entegre olunan piyasa iktisadi ile uyumsuz biçimdeki boyut ve yönlerinin fazla olma nedeniyle, mutlak şekilde liberal sisteme denk gelecek yeni bir vergi sistemi reform yoluyla oluşturulmalıydı. Yalnız yeni deneyimlere rağmen eski düzenin alışkanlıkları ve önyargılarını ortadan hızlı şekilde kaldırmak çok zordu. Nedeni de bu devletlerin liberal iktisat esaslarına göre vergilendirme tecrübeleri yoktu, vergi idaresini yönetecek uzmanların olmaması ve bu uzmanların yetiştirecek zamanında ne kadar süreceği bilinmiyordu. Çünkü eski sistem mevzuatına göre vergiler fiyat kapsamına zimmi olarak gizlenmişti ve bu yeni sisteme göre tüm zimmi vergiler açık olmak

mecburiyetindeydi. Hâlbuki eski SSCB ülke insanlarında vergi kültürü, vergi bilinci gibi kavramlardan ve davranışlardan hiçbir şekilde haberleri olmamıştır (İzlimek, 2007, s. 116).

Tablo 11: 1992-2000 Yıllar Arası Geçiş Ekonomilerinde Kamu Harcamalarının GSYİH içindeki payı (%)

	1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000
Azerbaycan	48,4	55,9	36,8	21,1	16,7	19,2	23,7	23,6	20,8
Kazakistan	25,2	18,4	20,8	18,6	20,4	26,1	23,2	23,2	23,0
Kırgızistan	39,0	32,4	33,2	33,4	33,1	33,9	34,0	29,9	26,0
Özbekistan	-	54,2	33,5	38,7	41,6	32,3	34,3	32	38,9
Rusya	58,4	43,6	45,1	43,3	45,3	47,8	42,5	36,7	33,7
Tacikistan	57,8	46,5	52,9	24,4	17,9	15,9	15,0	14,9	19,2
Türkmenistan	30,3	16,6	19,3	20,1	16,3	25,0	24,6	19,4	23,9
Ukrayna	58,0	54,5	50,6	42,5	39,9	44,2	38,0	34,1	34,5

Kaynak: (Ünlükaplan, Yurdadoğ, & Akça, 2017, s. 77)

Tablo 12: 2001-2009 Yıllar Arası Geçiş Ekonomilerinde Kamu Harcamalarının GSYİH içindeki Payı (%)

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
Azerbaycan	18.7	27.7	28.5	25.9	22.7	27.4	30.8	34.6	32.1
Kazakistan	23.0	21.0	22.3	22.7	22.3	20.2	24.2	26.8	25.5
Kırgızistan	26.0	28.1	27.2	27.7	28.1	31	28.9	33.4	36.4
Özbekistan	36.0	37.2	33.4	31.6	29.5	29.2	32.7		
Rusya	34.6	37.1	29.9	27.4	31.5	31.1	34.4		
Tacikistan	18.4	19.2	19.1	20.3	23	21.9	28.6		
Türkmenistan	21.1	18.1	19.4	18.9	19.7	14.9	13.4	10.9	13.4
Ukrayna	34.4	35.6	37.2	41.5	44.1	45.1	43.8		

Kaynak: (Ünlükaplan, Yurdadoğ, & Akça, 2017, s. 77)

Yukarıda tablolarda görünmektedir ki, söz konusu olan ülkelerin kamu harcamalarını GSYİH içindeki pay oranlarını düşüş eğiliminde olmamalarını, Tanzi ve Tsibouris tarafından kamu harcaması pay oranlarını GSYİH içinde azaltmaya yönelik geçiş ekonomi ülkelerinin kamu harcamalarında yapılan kesintilerin, milli gelirin düzeylerini etki ederek onları düşürülmesine neden olduğu şeklinde açıklamışlardır. Harcamaların geniş kapsamda ücret ve maaşlar üzerinde yapılmaya çalışılması, kesintileri gerçekleştirilmesini çok zorlamıştır. Zaten bu harcamalar üzerinde bir indirim eylemini kısa vakit aralığında yapmak çok güçtür ve sınırlıdır. Başka bir sebep ise, ülkelerin önceki merkez planlama dönemlerinde kullandıkları birtakım ekonomik faaliyetlerinden, liberal siteme geçiş esnasında vazgeçmemiş ve

ya vazgeçememiş olmaları da kamu harcamalarını yüksek kalmasına neden teşkil etmiştir(Ünlükaplan, Yurdadoğ, & Akça, 2017, s. 75).

2.7.Kamu Gelirleri ve Vergi Reformları

Kamu maliyesinin gelir kaynağının temelini teşkil eden vergiler, eski sistemde bir vergi yapısının oluşmaması sebebiyle vergi gelirleri geçiş döneminde artma gösterememiştir. Bu sorun neticesinde ortaya başka sorunlar, sürekli bütçenin açık vermesi, mali tecrübe konusunda birikimin yok olması ve reform uygulamalarını bu mali sisteme yetersiz kalması, mali denge seviyelerini sabit tuta bilmesinde gittikçe zor durumda bırakılması gibi sorun ve sıkıntılar çıkmıştır. Kısa söylersek, sürekli borçlanmanın artması ve bütçenin açıklarını büyümesi döngüsel kısır haleni dönüşmüştür (Mambetov, 2009, s. 10).

Vergi yapısı üzerinde yapılan düzenlemeler, öncelikle mükelleflerin ve kurumların vergiye olan negatif algılarını, ekonomi büyümenin aleyhindeki etkileri giderilmesi yönünde olmuştur. Bunlarla birlikte vergi yükünü bireyler arasında adil bir şekilde dağıtmak için vergi matrahı alanlarını genişletilmesi, vergi yapısını basit hale getirilmesi ve vergilerin oran miktarlarını indirilmesini gibi yapısal değişimleri öncelikli olarak belirlemiştir. Ayrıca ekonomilerin global hale dönüşmeleriyle, yabancı sermaye çeke bilme konusunda devletler arasında yüzeye gelen rekabetler, vergi düzeyleri üzerinde indirim gidilmesinde çok etkili olmuştur (Çevik, 2010, s. 92).

Reform politikaları yürürlüğe girmesiyle, reform başlatan ülkeler liberal piyasa ekonomisinde olan bir vergi mevzuatıyla, aynı kriterler sahip olan yeni bir vergi yapısını oluşturma maksadıyla çeşitli reform uygulamalarını başlatmışlardır. İlk olarak geleneksel vergi uygulamalarından vaz geçmek ve yeni sisteme uygun kurumlar vergisini konulması, işlem vergi türünü kaldırarak yerine katma değer vergilerini tatbik edilmesi belirlenmiştir. Reformun ilk başlarında KDV vergi uygulaması çoğu ülkelerde yaygın kullanıla başlamıştır. Bunların yanında birçok geçiş ekonomi ülkelerinde gerçek kişilerden gelir vergisi, toprak ve maden vergisi, harç türü vergiler ve buna benzeyen farklı vergi türleri alınmaya konulmuştur. (Mambetov, 2009, s. 10-11).

Düzenleme ve değişimlerden kaynaklanarak, yeni kapsamlı bir vergileme yapısı gelir dağılımı düzeylerini azda olsa değiştire bilmiştir. Geçiş ülkelerinin mali yapısı, liberal piyasanın iktisadi yapısıyla aynı dengede olmamıştır. Ülkelerin farklılıklarına göre kişisel gelir vergilerinin artan oranlı miktarları genişliği ve derece oranlarına göre değişmektedir. Artan oranlı vergi tarifelerinin uygulanmasıyla yüksek gelir kazananların fazla vergilendirmekle, az kazana gruplar arasındaki gelir adaletsizliği azaltılmaktaydı. Yalnız düzenlemelerin yeni başladığı dönemlerde gelir türlerini net sınırları belirlenmemesinden ve işsizlik oranlarını hızla yükselmesini neticesinde gelir vergilerinin GSYİH içindeki paylarında azalma yaşanmıştır (Nasibova, 2013, s. 65).

Tablo 13: 1991-1995 Yıllarında Vergi Gelirlerinin Yapısı GSYİH (%)

	Top.vergi Gelirleri	Gelir vergisi	Kurumlar vergisi	Sos.güv ve sigorta.ver	KDV	ÖTV	İthalat vergisi	İhracat vergisi
Azerbaycan	32.2	2.7	7.6	9.9	8.2	3.9	0.4	0.0
Ermenistan	12.9	1.3	5.1	1.8	3.0	0.5	0.5	0.0
Beyaz Rusya	41.8	0	12.1	12.9	0.0	0.0	0.0	0.0
Gürcistan	5.0	0.6	1.0	0.9	1.8	0.1	0.2	0.0
Kazakistan	17.7			6.3			1.4	0.0
Kırgızistan	20.2	1.8	3.1	5.9	3.1	1.6	0.6	0.0
Moldova	19.8	1.7	4.7	2.9	3.3	3.8	0.0	0.0
Rusya	33.8	2.3	9.1	9.7	8.5	0.8	0.7	1.1
Tacikistan	32.4	2.6	6.8	9.2	4.2	5.3	0.0	0.1
Türkmenistan	16.5	0.8	4.1	3.5	7.1	1.0		
Ukrayna	33.0	3.2	7.9	11.4	10.0	0.8	0.0	0.0
Özbekistan	27.3	2.6	6.5	0.7	8.9	7.2	1.3	0.0

Kaynak: (Nasibova, 2013, s. 66)

Tablodan da görüldüğü gibi BDT ne üye devletler vergileme yöntemlerini, önceki eski dönemde bilinen kaynaklar üzerinden yapmaya devam etmişlerdir. Sadece 1990 ların sonuna doğru, kurumlar üzerinden, mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerin hasılatlarında artmalar yaşanmaya başlamıştır. Tüm bunların yerine eski sosyalist rejimle yönetilen Doğu Avrupa devletleri, kamunu vergisel gelirlerini yükseltilmesini, kişisel gelirin kapsama gücünü artırmakla gerçekleştirmişlerdir. Bütün bunlar BDT ülkelerinin değişimin ilk senelerinde ortaya çıkan, kurumsal yapının eksikliklerinden ve verimsizliklerinden ötürü yüzeye gelmekteydi(Nasibova, 2013, s. 66-67).

Tablo 14: Düz Oranlı Vergi Reformları

Ülkeler	Reform Yılı	Reform Yılında GV oranı	Geçiş Yılında KV oranı	GV 2007	KV 2007
Estonya	1994	26(1)	26(5)	22	22
Litvanya	1994	33	29	27	15
Letonya	1997	25	25	25	15
Rusya	2001	13	37(6)	13	21
Slovakya	2004	19	19	19	19
Ukrayna	2001	13	25	15	25
Gürcistan	2005	12	20	12	20
Romanya	2005	16	16	16	16
Kırgızistan	2006	10	10	10	10
Makedonya	2007	12	12(7)	12	12
İzlanda	2007	35.7	18	35.6	18
Moğolistan	2007	10	25	10	10
Karadağ	2007	15	9	15	9
Kazakistan	2007	10	30	10	30
Arnavutluk	2007	10(2)	20	10	10(2008)
Çek Cum	2008	15(3)	22(8)	12.32	24
Bulgaristan	2008	10	10	20.24	10

Kaynak: (Çevik, 2010, s. 96)

Liberal ekonomi sistemine geçilirken, özellikle vergi sistemlerini bu yapıya uygun hale getirmek için 1990 lardan itibaren yapısal dönüşümlü vergi reformları uygulanmaya başlanmıştır. Özetle bu değişimlerin ağırlıklı olarak yöneldiği alanlar, yaygın kullanılan artan oranlı vergilerin oran rakamlarında indirimin ve artan oranlı tarifeleri düz orana çevirme yönünde oldukları gözlenmektedir. Bu alanlarda ağırlıklı düzenlemelerin yapılması, karmaşık olan vergi yapısını basit hale getirmek, idari maliyetleri düşürmek, mükelleflerin vergiye uyum seviyesini yükseltmek, yatırım ve tasarruf eğilimlerini teşviklerini güçlendirmek gibi hedeflere ulaşabilmektir. Ayrıca düz oranlı tarifelerin vergi yükü dağılımı konusunda adaleti bozabileceği ve vergi hasılatlarında azalmalara sebep olabileceğine ilişkin eleştirilerde yöneltilmiştir. Tüm bunlara rağmen düşük gelir kesimini koruma maksadında değişik istisna önlemlerini alınması durumunda, düz oranlı vergilerin daha etkin sonuçlar verebileceği yönünde iddialar ortaya atılmıştır (Çevik, 2010, s. 96-97).

2.8.Bağımsız Devletler Topluluğu ve Vergi Uyum

SSCB dağıldıktan sonra, farklı ülke sınırları içinde bulunan işletme ve kuruluşlar ortasında üretim ilişkilerini devam etmesi, onları korunması ve işleyişlerini sağlamlaştırmak önemli hale gelmiştir. Bu hedefleri yerine getire bilmek için, eski Sovyet ülkeleri arasında ekonomik entegrasyonu gerçekleştirme yolunda ilk adım olarak Bağımsız Devletler Topluluğu teşkil edildi (Yakupov, 2014, s. 60).

Eski Sovyet ülkeleri arasında, son ki yıllar içinde entegrasyon süreçlerinin daha çok yoğunlaşmaları gözlemlenmektedir. Bu bütünleşme süreçleri, sadece BDT ile sınırlı kalmıyor belki de, aynı zamanda ortak ekonomik alan şeklinde 2012 yılından bu yana faaliyet göstermeye başlayan Avrasya Ekonomik Topluluğu'nun da örnek olarak göstermek mümkündür. Daha önceleri Gümrük Birliği biçiminde işlevini yürüten bu bütünleşme sürecine Beyaz Rusya, Kazakistan, Rusya Federasyonu, Ermenistan ve Kırgızistan ülkeleri dâhil olmuş bulunmaktadır (Ranchinskaya, 2012, s. 116).

Geçiş sürecinde olan ekonomiler, sıklıkla yaşanan küresel finansal istikrarsızlık sonucunda, vergilendirme alanında bir dizi ek sorun ve zorluk yaşamaktadırlar. Geçiş ekonomilerinin vergilendirme işlevlerin bir bütün olarak uygulanması için gerekli olan ve özellikle vergilerin etkili bir şekilde toplanmasını sağlayan devlet kurumlarının tam olarak oluşmamış olmasıdır. Vergi uyum süreçlerinin daha sağlıklı bir analizi için, devletleri ayrı olarak değil, kalkınma için benzer başlangıç koşullarına sahip, bir bütün olarak toplumun aynı seviyede olan ve siyasi üyeler olan ülke gruplarını veya ekonomik grupları dikkate almak gerekir. BDT ülkeleri arasında vergilendirmenin uyumlaştırılması fikri ile ilişkili ilk anlaşma 1992 senesinin 13 Martında “Uyumlaştırılmış Vergi Politikası Hakkında” adlı anlaşmayla kaydedilmiştir. Ancak, bağımsız BDT ülkeleri tarafından onaylanmasının reddedilmesi nedeniyle, bu anlaşmanın neredeyse tüm olumlu hükümleri beyan niteliğindedir (Golodova, 2010, s. 69).

BDT ülkelerinin vergilerin uyumlaştırmanın yollarını aramasına yoğunlaşması, bu ülke ekonomilerinin dünya ekonomisi ile bütünleşmek için daha elverişli koşullar yaratma ihtiyacından da kaynaklanmıştır. Bu hedeflere ulaşmak için Devletler ve Hükümet Başkanları Konseyi, ulusal vergi mevzuatını uyumlaştırmak

için Parlamentolar Arası Komite ve Entegrasyon Komitesi kurma fikri üzerinde anlaşmaya vardılar. Dolayısıyla, 1999 yılı BDT Ülke Başkanlarının katılımıyla gerçekleşen Konsey programında, Gümrük ve Ortak Ekonomik Alanının uyumlu konuma getirile bilinmesinde, vergi düzenlemesi alanında ortak pozisyonlar elde etme ihtiyacı tespit edilmiştir, ancak beyan edilen vergi uyumlaştırma programları genellikle alınan önlemlerle çelişmiştir (Ranchinskaya Y. S., 2012, s. 13-14).

1998 senesinde yaşanan kriz, ekonomik reform sürecinde aynı sorunlarla karşı karşıya olan BDT ülkelerinin entegrasyonunun yoğunlaştırılması gerektiğini göstermiştir. Bu uyumlaşma, ekonomik gerilemenin üstesinden gelme olasılıklarının yanı sıra ihracat-ithalat operasyonlarının hacmi ve yapısı üzerinde önemli bir etkisi olan vergi sistemini de kapsamıştır. 2000'li yılların başından bu yana, BDT ülkelerinde vergi sistemlerinin uyumlaştırılmasına daha çok çaba gösterilmiştir. Bunun için Bela Rus, Kazakistan, Kırgızistan Tacikistan ve Rusya Federasyonu tarafından Vergi Hizmetleri Yönetim Kurulu (SRNS) teşkilatını kurmuşlardır. Kurumun temel amacı, Gümrük Birliği'ne katılan ülkelerin vergi mevzuatının yakınsaması ve uyumlaştırılması için öneriler geliştirmek olmuştur. Kurum tarafından, katma değer vergisi ve tüketim vergileri, kişisel gelir vergisi ve tüzel kişiler (kurumlar vergisi), tüzel kişilerin ve bireylerin emlak vergileri uyumlaştırılacak ana vergiler olarak belirlenmiştir. Vergi uyumunun ana odağı dolaylı vergilerin uyumlaştırılması olmuştur, çünkü fiyatlandırma süreçlerini etkileyen ve farklı ülkelerdeki üreticilerin rekabet avantajlarını belirleyen özelliğe sahip olan bir vergi türüdür (Golodova, 2010, s. 71).

2010'dan günümüze kadar olan süre, vergi alanındaki ortak çalışmaların planlanması ve koordinasyonu dönemi olarak düşünülebilir. BDT ülkelerinin Vergi Hizmetleri Yönetim Kurulunun 2010 yılındaki toplantılarında, BDT ülkelerinin vergi idarelerinin temsilcileri, vergi hizmetlerinin faaliyetleri ve bunlar arasındaki bilgi alışverişinin sonuçları, ülkelerin vergi kanunlarındaki değişiklikler ve küçük işletmeler için vergilendirme rejimlerinin özelliklerini değerlendirmişlerdir. BDT ülkeleri KDV uyumu açısından bazı başarılar elde etmişlerdir (Ranchinskaya, 2012, s. 123).

Tablo 15: BDT Ülkelerinde KDV Gelirlerinin Toplam Bütçe Sistem Gelirleri İçindeki Payları (1995-2000 yıllar arası)

Ülke	Seneler			
	1995	2000	2005	2010
Azerbaycan	Veri yok	Veri yok	29	18
Ermenistan	30	33	33	36
Bela Rus	28	24	19	33
Kazakistan	15	19	16	16
Kırgızistan	27	32	36	32
Moldova	29	33	31	42(ÖTV dahil)
Rusya	25	22	17	16
Tacikistan	Veri yok	39	38	31
Özbekistan	23	Veri yok	23	Veri yok
Ukrayna	Veri yok	28	35	17

Kaynak: (Ranchinskaya, 2012)

BDT ülkelerinde vergi uyum süreci henüz tamamlanmamıştır. Bununla birlikte, bu süreç her ülke düzeyinde benzer bir yol boyunca ilerlemektedir, önce dolaylı vergileri ve ardından dolaysız vergileri uyumlu hale getirmek amaçlanmaktadır. Dolaysız vergilerin üzerinde uyum sağlanmasında, farklı ülkelerde farklı vergilere vurgu yapılmıştır örneğin: AB ülkelerinde, kurumsal gelir vergisi, BDT ülkelerinde ise bireylerin gelirlerini vergilendirilmesi üzerinde durulmuştur (Golodova, 2010, s. 72).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.ORTA ASYA TÜRK CUMHURİYETLERİNDE VERGİ REFORMLARI VE ÜCRET ÜZERİNDEKİ MALİ YÜKLER

3.1.Kırgızistan Vergi Sisteminin Gelişimi ve Ücret Üzerindeki Mali Yükler

SSCB 1991 yılına geldiğinde varlığını devam ettire bilmek için, hem iktisadi hem siyasi olarak gücü kalmamıştır ve dağılmaya yüz tutmuştur. Dağılma sürecinden sonra 15 tane cumhuriyet sosyalist yönetim rejiminin yerine piyasa ekonomi yönetim türünü benimsemişlerdir. 1991 yılında Kazakistan'ın Almatı şehrinde toplanan ülke liderleri Almatı Deklarasyonu ile bağımsızlıklarını dünyaya ilan etmişlerdir ve bu ülkeler için yeni bir dönem, yeni bir yapısal dönüşüm süreci başlamıştır. Tercih ettikleri ekonomik sisteme uyum sağlayabilmek için birtakım alanlarda reformlar yapmışlardır ve bu reform alanının içinde vergi sistemi de dâhil edilmiştir. Geçen 28 sene içerisinde Kırgızistan Cumhuriyetinin vergi sistemi birkaç defa değişim politikalarına tabii tutulmuş, lakin bu değişimlerin çoğu ülkenin sosyal yapısını dikkate almadan yapıldığı için beklenen neticeleri verememiş ve bazı vergileme problemlerini doğurmuştur (Shadykanov, 2011, s. 44).

Kırgızistan reform politikalarını uygulamaya ilk başladığı yıllarda, ekonomide derin çöküş ve mali dar boğazlıkla karşılaşmıştır. Gerçekten o dönemde ülkedeki hammadde rezervlerinde yetersizlik ve kıtlıktan kaynaklanarak üretim aksamış, mal ve ürün piyasası tahrip olmuştur. Harcamaların gelirleri ancak emisyon yöntemi ile sağlanmaya çalışılmış ve bu sonuç olarak bir başka problemi, enflasyonu doğurmuştur. Eski ekonomi sistemi ortadan kaldırılmasıyla bir anda ülke bütçesi gelirlerinin neredeyse hepsinden mahrum kalmıştır. Ülke bu sıkıntılardan hızlıca kurtulmak için geniş kapsamlı reformları, shock terapisiyle uygulamaya başlamıştır (Yıldız & Abdiyeva, 2007, s. 143).

Kırgızistan'da 1991 senesi 17 Aralıkta parlamento tarafından, yeni bir vergi sistemini temellerini oluşturmak için çeşitli kanunları kabul etmiştir. Bu Kırgız Cumhuriyetinin Vergi Sistemini zeminlerini oluşturan yasalar, Nüfus üzerinden alınan vergiler, Yerel vergiler, Vergi Dışı Ödemeler konusunda ilgili yasalarda ibaretti. Böyle üç ay gibi kısa bir zaman aşamasında hazırlanan, parlamentoda kabul edilen ve yürürlüğe konulan, kanunlara dayanarak vergi sisteminin yapısal biçimde

yeniden oluşturma pratiği başka bir ülkede karşılanmamıştır (Mambetov, 2009, s. 12).

Vergilerle ilişkin kabul edilen bu yasa tasarısı 1996 yılın 1 Temmuzuna kadar yürürlükte kalmıştır. Kırgız Cumhuriyetinin bu vergi sisteminde 12 tane merkezi vergiler ve 12 tane yerel vergi türleri vardı. Vergilerle ilgili yasama işlemlerini fazlalığı ve aynı vergi matrahını çifte vergilendirme olayları tüzel kişilerin faaliyetlerini karmaşık ve anlaşılmaz durumda bıraktı. Çoğu vergi mükelleflerinin kendi yükümlülükleriyle ilgili genel bir bilgi eksikliğini olması, hem sistem hem vergi idaresi için ek maliyetlere yol açmıştır (Djaparova, 2003, s. 30).

1992 senesinin ocak ayında yürürlüğe konulan bu yeni vergi yasaları, IMF danışmanlığıyla tasarlanmıştır. Daha çok gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerinden esinlenerek, geçilmekte olan piyasa iktisat yapısına uygun hale getirilmeye çalışılan vergi yasalarından ibaret idi. Bu kanunlara dayanarak, vergi idaresinin esas yetki ve görevleri, mükelleflerin hak ve mecburiyetleri, verginin tarhi ve tahsiliyle ilgili konular, vergi suçu ve cezaları ile ilgili temel bir çerçeve çizilmiştir. Sonra gelir vergisi yöntemiyle gerçek kişilerin vergileri, artan oranlı vergilemeyle 12 ile 40 arasında değişen vergi tarifeleri aracılığıyla vergilendirilmiştir. İşletme ve firmaların gelirleri kurumlar vergisi adı altında vergilendirilmiş ve bu vergilerin oranı yüzde en düşük 15, en yüksek 50 oran olarak artan oranlı şeklinde tayin edilmiştir (Yıldız & Abdiyeva, 2007, s. 144).

Bundan başka bu kanunlarla “yerel vergiler” kapsamına giren harç ve vergi benzeri gelirler, vergi özelliğini taşıyan gelir türlerinden biri olan zorunlu kesintiler, kamuya ait mülklerin işletilmesi veya kiralanması, satılmasından kazanılan gelirler ve para cezaları ile para tazminatlarını da içine alan konular düzenlenmiştir. Düzenlemelerde KDV oranları %28 olarak, ÖTV oranları da ürünün türüne göre farklı oran rakamlarıyla tayin edilerek uygulanmaya başlanmıştır (Shadykanov, 2011, s. 45).

Lakin kısa sürede başka liberal iktisat sistemlerinden esinlenerek yeniden yapılandırılan Kırgızistan’ın vergi sistemi, ülkede bulunan mevcut koşullara ve ülke sosyal yapısına gereken önemi vermemiştir. Farklı ifadeyle açıklarsak, vergilemede

uzun yıllık tecrübesi olan kapitalist devletlerin vergi sistemlerinden örnek alarak oluşturulan yeni vergi sistemini, tüm yönleriyle yeni tanıştıkları piyasa sistemine oturtturmak çok iyimser beklemiş olmuştur. Çünkü bunu engelleyecek bir sürü unsur bulunmaktaydı. Bunların başında sosyalist rejimin yönetim biçimi ve vasfından tamamen vazgeçemeyen idari sistem, vergini yönetme ve denetleme konusunda tecrübenin bulunmaması, ekonomi faaliyetler ve ticaretin kayıt dışı yapılması gibi faktörlerin etkili olduğu iktisadi şartlarda vergi reformlarının başarı performansı çok azdı (Mambetov, 2009, s. 13).

Yüze gelen problemlerin çözümü ve vergi yapısını yeni şartlara uygunlaştırılması amacıyla 1996 yılda ikinci bir büyük ve geniş kapsamlı vergi düzenlenmesi gerçekleştirilmiştir. Bu yeni reform paketini tasarımında Dünya Bankasını görevlileri ve IMF kurumunun temsilcilerinin katkıları da olmuştur ve yeni bu paket 1996 senesi Haziran ayının 27 tarihinde parlamentodan geçirilerek uygulamaya sunulmuştur (Yıldız & Abdiyeva, 2007, s. 144-145).

Bu dönemde kabul edilen kanunlar gerçek anlamda ilk vergi kanunu sayılır. Bu kanunlar vergi mükellefleri ile vergi sistemi arasında etkileşimi düzenli hale getirmeye hedefleyerek ülkenin vergi sisteminde tek bir yasal dayanak oluşturmuştur (Koshokova, 2017, s. 4343).

1996 yılda aralık ayının 27 tarihinde tek bir yasa görünümünde kanunlaşan Kırgız Cumhuriyeti Vergi Kanunu (K.C.V.K.) göre Kırgızistan sınırları içinde vergileme yetkisine sadece Kırgız parlamentosu sahiptir. Fakat parlamento tarafından sağlanan yetkiler esas alınarak yerel yönetimler tarafından da birtakım vergileri konulmasına izin verilmiştir. K.C.V.K gereğince devletin bütçesine gelir sağlamak maksadında alınan vergiler, merkezi bütçe vergileri ve yerel idare bütçelerinin vergileri olarak iki kısma ayırmıştır (Yüce, 2010, s. 912).

Vergi sistemini oluşturmak ve geliştirmek için alınan önlemler geçiş döneminin ilk aşamasında olumlu sonuçlar vermiştir. Vergi gelirlerinde hızlı bir artış yaşanmıştır, bu olumlu gelişmeler öncelikle Kırgız Cumhuriyeti'ndeki ekonomik büyümenin nedeniyle, ikincisi ülkenin vergi sisteminde daha fazla etkili reformların yapılması için daha detaylı ve daha temelli bir politikalar geliştirilmiştir ve bu süreç

aşamalar halinde gerçekleştirilmiştir. Her aşama için vergi sistemi reformunu derinleştirilmesinin ve devam eden reformların cumhuriyet ekonomisinin gelişimi üzerindeki etkisini tanımlamasının karakteristik olduğu vurgulanmalıdır (Koshokova, 2017, s. 4346).

Uygulanan bu düzenleme paketiyle kurumlar vergisinin vergi oran miktarı tek oran olarak %30 kadar indirilmiştir. KDV uygulanmasında “varış ülkesi” ilkesi tercih edilmiş ve tüzel kişilerde KDV mükellefiyetini doğma sınırı 100.000 som şeklinde tayin edilmiştir. Gelir vergisindeki artan oranlı vergi tarifelerinin en yüksek oranı olan %40 oran %33 kadar geri çekilmiştir ve 6 bölümlü basamak sayısı 3 basamak haline getirilmiştir. Yalnız bu değişimlerle sınırlı kalınmamıştır aradan geçen sonraki yıllar içinde Kırgız vergi sistemi birkaç defa büyük-küçük reformlara dâhil edilmiştir (Shadykanov, 2011, s. 45-46).

Vergi sisteminde farklı dönemlerde yapılan çeşitli reformları şu şekilde ayırt etmek mümkündür.

- a) Birinci aşama (1991-1995 yılları)- bu bir dönüşüm sürecidir, tüm sosyo-ekonomik sistemde radikal dönüşümleri gerçekleştirerek vergi sisteminin bir piyasa yönetim sistemi ilkelerine uygun duruma getirmektir. Bu dönem Kırgızistan'ın vergi sisteminde reformun yapılması için yasama temelinin oluşturulması sürecini başlatmıştır.
- b) İkinci aşama (1996-2000)- Vergi sistemini yapısal olarak yeniden şekillendirilmesinin bu dönemler ilk aşamasıdır, ikinci aşamada Kırgız Cumhuriyeti Vergi Kanunu geliştirilerek düzenleyici bir çerçeve oluşturulma süreciyle karakterize edilebilir.
- c) Üçüncü aşama (2001-2005)- bu aşama bazı vergilerde kapsamlı reform önlemlerinin alınmasıyla karakterize edilir. Kademeli olarak farklılaştırılmış gelir vergisi sisteminin kaldırılması ve toplam yıllık gelirin 60.000 bin soma kadar olan kısmını yüzde 10 oranında vergilendirilmesini kabul edilmesi ve 60.000 bin somun üzerindeki gelire yüzde 20 vergi oranını getirilmesidir.
- d) Dördüncü aşama (2006-2008)- bu süreç vergi sisteminde sürekli reform yapılması ile açıklana bilinir. 2006 yılında Kırgız Cumhuriyetinde yeni Vergi

Kanununun geliştirilmesi ve onun kabulünün neticesinde girişimciliği teşvik etmeyi ve tüm ticari kuruluşlar üzerindeki vergi yükünü azaltılması hedeflenmiştir. 2006-2008 dönemi için Kırgızistan'da vergi politikasının iyileştirilmesine yönelik orta vadeli bir strateji de benimsenmiştir. Bu dönemde vergi sisteminde kurumlar vergisinin oranları %20 den %10 oranına düşürülerek sabitlenmiştir. Gerçek kişilerin gelir vergi oranı % 10'luk tek bir gelir vergisi oranına getirilmiştir. İşletmelerin kendi ihtiyaçları için ithal edilen ham madde mamulleri KDV'den muaf tutulmuştur. KDV vergisini ödeme sınırının miktarı 500 bin somdan 2,5 milyon soma yükseltilmiştir (Koshokova, 2017, s. 4346-4347).

3.2.Kırgızistan Vergi Sisteminde Vergilerin Sınıflandırılması

En son yapılan reformlardan sonra, 2009 yılın 1 Ocak tarihinden itibaren yeni reformdan geçen vergi sistemi yürürlüğe konulmuştur. Bu vergi sisteminde vergi kaynağına göre, vergileri dört başlık altında toplanabilir. Bu sınıflandırmanı aşağıdaki tabloda daha net görmek mümkündür.

Tablo 16: Kaynağına Göre Vergilerin Sınıflandırılması

1 Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Gelir Vergisi Kurumlar Vergisi
2 Mal ve Hizmet Üzerinden Alınan Vergiler	Katma Değer Vergisi Özel Tüketim Vergisi Satış Üzerinden Alınan Vergiler
3 Servet Üzerinden Alınan Vergiler	Toprak Vergisi Yeraltı Kaynakları Kullanımından Alınan Vergiler Emlak Vergisi
4 Dış Ticaret Üzerinden Alınan Vergiler	Gümrük Harçları

Kaynak: (Mambetov, 2009, s. 48)

İlk grupta kurumlar ve gerçek kişilerin ödediği vergiler yer almaktadır. İkinci gruba, mal ve hizmetlerin satışını üzerinden alınan KDV, ÖTV vergileri oluşturulmaktadır. Üçüncü gruba dahil edilen vergiler, yeraltı zenginliklerini kullanımından, topraktan, emlak üzerinden alınan vergilerin tek başlık altında yani servet üzerinden alınan vergiler halinde dahil edilmiştir. Son grupta yer alan vergiler gümrük vergilerinden teşkil olunmaktadır (Mambetov, 2009, s. 47).

Farklı bakımdan bakıldığında, Kırgız vergi sistemini içinde bulunan vergi gelirlerini, bütçelere göre sağladıkları finansman özelliğine göre de kategorize etmek mümkündür. Bu bakımdan ele alındığında vergi gelirlerini iki grup halinde merkezi vergiler ve yerel idari vergiler olarak ayrılmaktadır.

Tablo 17: Aktardıkları Bütçeye Göre Vergilerin Sınıflandırılması

	Merkezi İdare Vergileri		Yerel İdare Vergileri
1	Gelir Vergisi	1	Emlak Vergisi
2	Kurumlar Vergisi	2	Perakende Satış vergisi
3	KDV	3	Motorlu Taşıtlar Vergisi
4	ÖTV	4	Sağlık Yurdu Vergisi
5	Toprak Vergisi	5	Reklam Vergisi
	Özel Kanunlarla Düzenlenen Vergiler:	6	Otel Vergisi
6	Gümrük Vergileri	7	Araba Park Harcı
7	Olağanüstü Olaylar Vergisi	8	Çöp Vergisi (veya Harcı)
8	Karayolları Kullanma Vergisi		
9	Maden vergisi		
10	Sosyal Güvenlik Kesintileri		

Kaynak: (Yıldız & Abdiyeva, 2007, s. 147)

Merkezi vergiler 10 tane vergi ve kesintileri, yerel vergiler ise 8 farklı vergileri kendi içine almaktadır. Kırgız vergi sisteminde günümüz itibariyle 10 merkezi ve 8 yerel olarak toplamda 18 vergi türü yürürlüğe konulmuştur. Bu vergi çeşitlerini sınıflandırılmış hali aşağıdaki tabloda yer almaktadır (Yıldız & Abdiyeva, 2007, s. 146).

3.3. Kırgız Vergi Sisteminde Gelir Vergisi

Gelir vergisini tarihi, her zaman insan toplumunu tarihine eşlik ederek gelmiştir ve tarihsel açıdan bakıldığında çok eskilere dayanmaktadır. En eski dönemlerde gelir vergisi “kelle vergisi” görünüşünde uygulanmıştır (Kurmanbekov & Kurmanbekova, 2014, s. 105).

İlk gelir vergisi, İngiltere'de 1798'de üçlü lüks vergi şeklinde uygulanmıştır. Vergi tamamen dış özellikler üzerine odaklanarak alınmıştır (taşıma mülkiyeti, bir erkek hizmetkâr edinme) gibi faktörler dikkate alınarak vergi yükümlülüğü

oluşturulmuştur ve 1816'ya kadar geçerliliğini korumuştur. 1842'de vergi ikinci kez tekrar yürürlüğe girmiştir. Rusya'da 1812'de gayrimenkul gelirleri üzerinden aşamalı bir vergi oranı getirilmiştir, gelir vergisi yasası Nisan 1916'da kabul edilerek 1917'de uygulanmaya başlanmıştır. Şu anda Kırgızistan'da gelir vergisinin payı toplam vergi gelirin yaklaşık % 8 ini teşkil etmektedir, bu durum başka ülkelerde farklı boyutlara ulaşmış bulunmaktadır örneğin ABD'de % 41, Fransa'da % 18, Danimarka'da % 48 oranına denk gelmektedir (Omurkojoeva, 2010, s. 118).

Günümüz şartlarında bireylerin gelirlerinin vergilendirilme sistemleri, hane halkı gelirini düzenlemek ve bütçe gelirlerinin birikimini sağlamak için çeşitli sosyo-ekonomik işlevleri yerine getirmeyi hedefleyerek uygulanmaktadır. Ekonomide yaşanan dönüşümler devletin, kurumlar ve nüfusun mali faaliyet yürüten alanında önemli bir rol oynamaya başlamasını getirmiştir. Gelir vergisi merkezi vergi türünü dâhildir. Kişisel gelir vergisi, devlete gerekli finansal kaynakları sağlamak ve sosyal ve ekonomik sorunların çözümüne katkıda bulunmak için tasarlanmıştır. Verimliliği açısından en etkili özelliğe sahip olan vergi, gelir vergisi sayılır. Kırgız Cumhuriyeti Vergi Kanunu'na göre, takvim yılı boyunca istihdam, yatırım ve ekonomik faaliyetlerden gelir elde eden herkes gelir vergisini ödemekle yükümlüdür. Vergilendirme matrahı, vergi mükellefinin toplam geliri ile yasaların öngördüğü kesintiler arasındaki fark olarak hesaplanan gelirdir(Mambetalieva, s. 2).

Vergi Kanununda yer alan gerçek kişilerin kazandıkları gelirin vergilendirilmesi ile önceki prosedür arasındaki temel farkları şu biçimde sıralamak mümkündür; öncelikle vergi mükellefinin kendi gelirlerini beyan etme ve vergi ödeme yükümlülüğünü kanun önündeki eşitliği sağlandı, vergi mükelleflerinin tabanı ve kapsamı genişletildi. Bazı vergiler iptal edildi gelir vergisi oranları serbestleştirildi ve düşük gelirli vatandaşların hakları ve onlara getirilen bazı faydalar değiştirilmiş bir biçimde korunma altına alındı (Djaparova, 2003, s. 33).

K.C.V.K larında belirtilmesine göre, gelir vergilerini konusunu elde edilen gelirler teşkil eder. İlgili kanunda gelirin tanımı “yeniden sağlanan bedel” ifadesiyle açıklanmıştır. Parantez içinde ek bir ifadeyle, sunulan hizmetlerden, mal satışından ve yapılan hizmetlerden kazanılan gelirlerden harcanan maliyetleri çıkarılmasından

sonra ortaya çıkan safi kazanç gelir niteliğinde ifade edilmektedir (Yüce, 2010, s. 913).

27 Temmuz 2009 yılında gerçekleştirilen No: 255 sayılı Kırgız Cumhuriyeti Kanunu uyarınca 162. madde değiştirilmiş ve bir reformla K.C.V.K na yeni Vergi Kanununun getirilmesiyle gelir vergisinde önemli değişiklikler meydana gelmiştir. Bunlardan en önemlisi vergi matrahının üzerindeki vergileme oranı yüzde 10'u oranında tek bir gelir vergisi olarak belirlenmiştir (Kurmanbekov & Kurmanbekova, 2014, s. 105).

Gerçek kişilerden alınan **gelir vergisi bu**, yalnızca bireyler tarafından ödenen ulusal bir vergidir. Bu vergi Kırgız Cumhuriyeti sınırları içinde sabit oran görünüşünde uygulanmaktadır. **Gelir vergisi** mükellefleri:

- a) Kırgız Cumhuriyeti vatandaşı olan ve gelir elde eden bir kişidir
- b) Kırgız Cumhuriyeti vatandaşı olmayan, ancak mukim yaşayan ve gelir elde eden bir kişi
- c) Kırgız Cumhuriyeti vatandaşı olmayan ve Kırgız Cumhuriyeti'nde belli dönemlerde gelir elde eden, ancak yerleşik olmayan bir kişi
- d) Kırgız Cumhuriyeti'ndeki bir kaynaktan bireye gelir ödeyen bir vergi acentesi.

Gelir vergisinin mükellefi, bir vergi acentesi olması dışında, bireysel bir girişimci olamayan kişidir, yani girişimci değildir (Omurkojoeva, 2010, s. 118-119).

3.4.Gelir Vergisi Mükellefi

Devlet ve vatandaşlar arasında kamu hukukuna dayanarak, her iki tarafı karşılıklı alacak veya borçlanma ilişkilerini doğuran olay vergileme işlemleridir. Böyle durumda alacaklı taraf devletin kendisi yâda devlet tarafından yetki verilen bir kurum olmaktadır, borç ödeyecek taraf ise, üzerinde vergi yükümlülüğünü taşıyan gerçek ve tüzel kişilerden teşkil olan kesimlerdir. Dolayısıyla vergi yasalarınca devlete vergi borcu oluşan tüzel ve gerçek kişilere vergi mükellefleri denilir. K.C.V.K vergi yükümlülüklerini açıklamakla beraber, onları tam mükellef ve dar mükellef diyerek ikiye ayırmıştır. Kırgız Cumhuriyeti vatandaşları ve vatandaşlık

taşımayan kişiler, bir takvim yılı içinde kesintisiz 183 günden fazla ülke içinde ikamet ettiyse tam mükellefiyet statüsü yüklenmektedir. Bu belirtilen günden daha az süre ikamet edenler ise dar mükellef olarak nitelendirilmektedir (KCVK mad 1/23). Tam mükellefiyet statüsü altında bulunan insanların, Kırgızistan'ın sınırları içinde ve sınırları dışında kazan tüm gelirleri vergilendirmeye tabii tutulacaktır. Dar mükellefler ise yalnız ülke içinde elde ettikleri gelirler üzerinden vergi ödeyeceklerdir (Yüce, 2010, s. 913-914).

3.5. Gelir Vergisinin Konusu

Vergilendirmenin konusu olarak girişimci faaliyeti hariç, diğer herhangi bir ekonomik faaliyette bulunarak ve bunun sonucunda elde edilen gelir tutarı:

- a) Kırgız Cumhuriyeti vatandaşı ve Kırgız Cumhuriyeti vatandaşı olmayan, fakat mukim olarak yaşayan bir kişi için, Kırgız Cumhuriyeti'ndeki bir kaynaktan veya Kırgız Cumhuriyeti dışındaki bir kaynaktan kazanılan gelirler.
- b) Kırgız Cumhuriyeti dışında, kayıtlı bir şirketin şubesi veya temsilcilik çalışanı şeklinde Kırgız Cumhuriyetinde mukim olarak ikamet etmeyen bir kişi hariç, Kırgız Cumhuriyeti'nde mukim ikametgâhı olmayan bir kişi için Kırgız Cumhuriyeti'ndeki bir kaynaktan kazanılan gelir.

Başka her hangi bir yolla kazanılan gelir ve iratlar (Omurkojoeva, 2010, s. 120).

3.6. Vergi Matrahı

Gelir vergisine ilişkin vergi matrahı, vergi mükellefinin vergi dönemi için elde ettiği toplam yıllık gelir ile kanunlarda öngörülen aksi bir durum belirtilmedikçe Kırgız Cumhuriyeti Vergi Kanunu tarafından sağlanan kesintiler arasındaki fark olarak hesaplanan gelirler tutarı veya miktarıdır. Kırgız Cumhuriyeti İş Kanunu tarafından düzenlenen ilişkilerde, vergi matrahı gelir vergisi için vergi dönemi için asgari tahmini gelirin% 50'sinden az olmaması gerekir (Omurkojoeva, 2010, s. 120).

Bir sonraki takvim yılı için aylık asgari tahmini gelir, Kırgız Cumhuriyeti ilçeleri ve şehirleri tarafından, Kırgız Cumhuriyeti Hükümeti tarafından belirlenen şekilde devlet istatistik kurumundan elde edilen verilere dayanarak, çalışanların bir

önceki yıla ait ortalama aylık maaşının yüzde 40'ı oranında belirleni (K.C.V.K, 2008, s. 89).

3.7.Vergi Oranı

Aylık asgari tahmini gelir, Kırgız Cumhuriyeti istatistik kurumundan alınan verilere dayanarak, yıllık olarak yetkili vergi dairesi tarafından belirlenir. Belirleme aşamasında bir önceki yılın 1 Ekim tarihi itibariyle çalışanların bölgesel aylık ortalama ücret verileri esas alınarak ve standart kesintiler de dikkate alınarak asgari ücret miktarları ortaya çıkartılacaktır. Asgari tahmini gelir, ücret biçiminde çalışarak elde edilen gelirler için geçerli değildir. Bu gelir türleri aşağıdaki gibidir:

- a) Bütçe fonları tarafından sağlanan gelir;
- b) Kombinasyon halinde;
- c) Genç kadro;
- d) Ev sahibi, kat mülkiyeti, konut, garaj ve bahçe kooperatiflerinin ortaklık çalışanları;
- e) I, II ve III gruplara dâhil olan engelli insanları;
- f) Özgürlükten mahrum bırakma veya yerleşimde bulunma yerlerinde hapis cezası verilen süre içinde çalışan kişiler.

Vergileme işlemlerinde genç kadro personeli bekçi, kapıcı, kapıcı, düzen, laboratuvar asistanı, stokçu, stajyer, öğrenci, bekçi olarak kabul edilmektedir. Çalışma süresinin eksik kullanılması durumunda, asgari tahmini gelir, işveren tarafından çalışanlar için çalışılan gerçek saatlerle orantılı olarak aşağıdaki gruplara uygulanır:

- a) Sakatlık ve analık yardımı alma;
- b) Yarı zamanlı çalışanlar;
- c) Bakım gerektirmeyen tatilde;
- d) Eksik bir ay boyunca çalışmış olan yeni kabul edilen veya reddedilen insanlar.

Kanunlarda belirtildiğine göre yukarıda ifade edilen gelir türleri asgari gelir tanımına tabii tutulmayacaktır ve asgari gelirin sınırları dışında tutulmaktadır (Omurkojoeva, 2010, s. 121).

3.8.Toplam Yıllık Gelir

Kırgız Cumhuriyeti Vergi Kanununa göre, toplam yıllık gelir kendi kapsamına şu gelir biçimlerini içine almaktadır. Vergi döneminin toplam yıllık geliri, vergi mükellefinin bu vergi döneminde hem nakit hem de nakit olamayan aynı, iş ve hizmetler şeklinde olarak aldığı her türlü geliri içerir:

- a) Kırgız Cumhuriyeti'nin çalışma mevzuatı tarafından sağlanan ücret, teminat, tazminat ve diğer ödemeler dâhil olmak üzere emeğin ücreti;
- b) Çalışan tarafından işgücü tazminatı olarak alınan: mallar, çalışanın çıkarları doğrultusunda yapılan çalışmalar, çalışanlara sunulan hizmetler.
- c) İşverenin, çalışan tarafından üçüncü şahıslardan aldığı mal, iş, hizmet bedelinin ödenmesi;
- d) Örgütün yönetimine katılım için alınan ücret ve tazminat şeklinde gelir;
- e) Çalışanlarının sigorta sözleşmeleri kapsamında işveren tarafından ödenen sigorta primlerinin tutarı;

Toplam yıllık gelir türlerine: maddi faydalar şeklinde alınan gelirler, ücretsiz alınan varlıkların değerini, vergilendirilemeyen gelir hariç ve daha önce Kırgız Cumhuriyeti ödeme kaynağında vergilendirilen sigorta sözleşmeleri dahil faiz gelirlerini, iktisap hakkına sahip olan bir motorlu taşıtın iktisap tarihinden itibaren bir yıldan az bir süre için satışından elde edilen değer artışını, birleşik devlet haklarının tescil sistemi sisteminin mülkiyetine ve bu gayrimenkulün iktisap tarihinden itibaren birbirini takip eden iki yıldan daha az bir süre için sahip olunan birleşik sistem gövdesinin verilerine göre konut stokuna tahsis edilen gayrimenkul satışından alınan değerdeki artışları, miras, armağan da dahil olmak üzere elde etme maliyeti eksi menkul kıymet satışından elde edilen gelirleri, sübvansiyonları, manevi tazminat olarak alınan her türlü gelir türlerini toplam yıllık gelir tanımına dahil edilmektedir(K.C.V.K, 2008, s. 90-91).

3.9.Vergiden Muaf Tutulan Gelirler

Vergiye tabii tutulmayan ve vergi yükünden muaf tutulan ve buna hak kazanan gelir türleri aşağıdaki gelirlerdir:

- a) Kırgız Cumhuriyeti mevzuatına uygun olarak sağlanan yardımlar;
- b) Kırgız Cumhuriyeti Cumhurbaşkanı yedek fonu, Kırgız Cumhuriyeti Jogorku Kenesh'in yedek fonu, Kırgız Cumhuriyeti Jogorku Kenesh yardımcısının fonu ve Kırgız Cumhuriyeti Hükümeti yedek fonundan yapılan ödemeler;
- c) Devlet sosyal sigortasının yararları ve tazminatı;
- d) Kırgız Cumhuriyeti mevzuatına göre ödenen emekli maaşları;
- e) Bütçe tarafından ödenen yardımlar ve tazminatlar;
- f) Kırgız Cumhuriyeti eğitim kurumları tarafından öğrencilere ödenen bursların yanı sıra kar amacı gütmeyen kuruluşlar tarafından ödenen burslar
- g) Mücbir sebeplerle bağlantılı olarak ücretsiz alınan miktarlar;
- h) Askeri personelin, ulusal güvenlik kurumlarının çalışanlarının, kolluk kuvvetlerinin, resmi görevlerinin yerine getirilmesinde devlet memurlarının devlet bütçesinden ölümü ve / veya bedensel zararı ile ilgili tazminat ödemeleri ve yardımların miktarı;
- i) Yakın bir akrabasının ölümü ile bağlantılı olarak ölen işçi veya çalışanın yakın akrabaları tarafından işverenden ücretsiz alınan miktarlar;
- j) Emek görevlerini yerine getirirken, sağlığa verilen zararın tazmini ile yaralanma durumunda ölümüne ilişkin olarak ödenen tutar;
- k) Özel giysi, özel ayakkabı, kişisel koruyucu donanım, sabun, dezenfektan maliyeti; süt ve tedavi maliyeti zararlı veya tehlikeli çalışma koşullarında işyerinde çalışan işçilerin bu işlerin listesine ve Kırgız Cumhuriyeti mevzuatında belirlenen normlara uygun olarak beslenmesi;
- l) Kırgız Cumhuriyeti mevzuatına göre çalışanların zorunlu tıbbi muayene ve tıbbi tedavi masrafları;

- m) Büyük Vatan Savaşı'na katılan gazi ve engelli kişilerin gelirleri. Afganistan ve diğer ülkelerdeki savaşta devletlerarası anlaşmalar kapsamında yer alan askeri personelin ve Büyük Vatan Savaşı sırasında SSCB'nin tarafından verilen madalya ve yardımlar, Batken olaylarına katılanlar, Çernobil kazasının tasfiyesine katılan kişiler, iç savaştan ölen askeri personelin dul eşlerini girişimcilik faaliyeti dışındaki gelirler;
- n) Bireysel girişimciler hariç olmak üzere, tarım ürünlerinin satışından bireylerin geliri;
- o) Olimpiyat Oyunlarının şampiyonlarına ve ödül kazananlarına, Kırgız Cumhuriyeti milli spor takımlarının üyelerine, ulusal şampiyon takımlarının üyelerine ve Olimpiyat Oyunlarının ödül kazananlarına, dünya şampiyonalarına, Asya ve Asya Oyunlarına, bütçe tarafından ödenen burslar (K.C.V.K, 2008, s. 92-93).

3.10.Vergi Matrahını Belirlemek İçin Gelirden Yapılan İndirimler

Her mükellef, aylık kazancından bir takvim yılı içinde 6,5 aylık asgari ücret tutarında indirim yapma hakkına sahiptir. Vergi yasası ayrıca aylık ek kesintiler de sağlar. Koşullara bağlı olarak veya belirli vatandaş kategorilerine ait olan vergi mükellefi, kanunla belirlenen toplam gelirden (vergilendirilemez asgari ücrete ek olarak) ek aylık kesintiler yapma hakkına da sahiptir. Örneğin, bir vergi mükellefinin ailesinde bakmakla yükümlü olduğu kişiler varsa, her bir bağımlı kişi için hesaplanan bir gösterge olan toplam yıllık gelirden, yıl boyunca aylık olarak düşme hakkına sahiptir. Bağımlılar, bireyin sorumluluğu altında yaşayan ve bağımsız gelir kaynaklarına sahip olmayan, hem oluşan hem de onunla ilgili olmayan kişileri içerir. Bu yardım sadece azami gelire sahip aile üyelerinden birine verilir (Omurkojoeva, 2010, s. 123-124).

Vergi mükellefi üç farklı kesinti türlerinden yararlanma hakkına sahiptir. Bu indirimi türleri standart kesintiler, sosyal kesintiler ve mülk kesintileri olarak üç gruba ayrılmaktadır. **Standart indirimler** aşağıdakilerden oluşur:

- a) Vergi döneminin her ayı için 6,5 hesaplanan gösterge tutarındaki kişisel indirimden

- b) Vergi mükellefinin bakmakla yükümlü olduğu insanların, vergi döneminin her ayı için her biri için hesaplanan bir gösterge miktarından düşülmesinden;
- c) Vergi kesintisi kanunu gereğince, gelir vergisine tabi olmayan gelir için devlet sosyal sigortası kesintileri hariç, devlet sosyal sigortası kesintilerinin düşülmesinden;
- d) Vergi mükelleflerinin vergi matrahının yüzde 8'inden fazla olmamak üzere, devlet dışı bir emeklilik fonuna yapılan kesintilerin düşülmesinden.

Sosyal indirimler dâhilinde aşağıdaki kesintiler gerçekleştirilmektedir:

- a) Vergi mükellefinin yaşı 24 yılı geçmeyen bir vergi mükellefini oluşturuyorsa, o mükellefin bakmakla yükümlü olduğu kişilerin eğitimi için sosyal bir kesinti alma hakkına sahiptir;
- b) Okul öncesi, okul eğitimi, ilk, orta ve yüksek mesleki eğitim için indirim tutarı, ödeme miktarına eşittir. vergi mükellefi tarafından Kırgız Cumhuriyeti eğitim kurumuna, yetkili bir devlet kurumu tarafından lisanslanan veya mütevellî heyetine verilen ve belgelerle teyit edilen. ancak eğitim kesintileri hariç olmak üzere, vergi mükelleflerinin vergi matrahının yüzde 10'undan fazlasını değil ve üç veya daha fazla bakmakla yükümlü insan içeren vergi mükellefleri için, vergi tabanı büyüklüğünün en fazla yüzde 25'i eğitim kesintileri hariç;
- c) Bu maddenin 1. fıkrası ile oluşturulan sosyal indirim hakkı, vergi mükellefinin yazılı beyanı ve katlanılan masrafları teyit eden belgeler temelinde vergi beyannamesi ile verilir. Bu durumda, sadece bir vergi mükellefine kesinti hakkı verilir;
- d) Sosyal indirim tutarı, bu maddenin 2. fıkrasında öngörülen kısıtlama miktarını aşarsa, bu fazlalık sonraki vergi dönemlerinde düşülemez;

Mülkiyet üzerinden yapılan indirimler adı altında yapılan kesinti türüne aşağıdaki kesintiler girmektedir:

- a) Bir vergi mükellefi, vergi mükellefi tarafından bir ipotek kredisine faiz ödemek için tahsis edilen fon miktarında bir emlak vergisi indirimi alma

hakkına sahiptir, ancak yılda 230.000 som dan fazla olmama şartıyla. Bir ipotek, bu binalar ve binalar tarafından teminat altına alınan binaların ve binaların satın alınması veya inşası için alınan bir kredidir;

- b) Emlak vergisi indirimi, vergi mükellefinin yazılı beyanı ve vergi mükellefinin krediyi ve faizini ödemek için para ödediğini doğrulayan belgeler temelinde vergi beyannamesi verildikten sonra vergi mükellefine kesinti sağlanır;
- c) Bu maddede öngörülen emlak vergisi indirimi, bir konut binasının, vergi mükellefinin inşası veya satın alınması için yapılan masrafların ödenmesinin, işverenin veya başka bir kurumun masrafına ve ayrıca bir konut, daire, odalar veya bunların içindeki paylar, birbirine bağımlı kişiler arasında yapılır (K.C.V.K, 2008, s. 105).

3.11.Sigorta Primi ödeme Prosedürü

Öncelikli olarak devlet sosyal sigorta kurumları tüzel kişilerin çalıştığı iş yerini, eğer o tüzel kişinin başka şube ve temsilcilikleri varsa onlarında kaydını yapar. İş yerinde ücret karşılığında çalışan bireylerinde ikamet ettiği ve ekonomik faaliyete bulunduğu iş yerinde kaydını yapacaktır. Sigortacı, ödemeye bu kanunun ek 1'ine uygun olarak bir bildirimde bulunur. Tüzel kişiler ile ücretli çalışan işçiler dâhil olmak üzere yüzde 27,25 tutarında sigorta primi ödemekle yükümlüdürler. İşverenin üreten mal türüne bakılmaksızın, sürekli veya geçici iş için kabul edilen işe alınan çalışanlar lehine tahakkuk eden her türlü ödemededen, kalıcı olarak Kırgızistan'da ikamet eden yabancı uyruklu kişiler ve vatansız kişiler dâhil olmak üzere, yüzde 17,25 tutarında sigorta primi ödeyecektir. Bu %17,25 oranın içinden Emekli Sandığına % 15, Sağlık Sigortası Fonuna %2, İşçi Sağlığı Fonu'na %0,25 oranında prim miktarları aktarılacaktır. Başka bir ülkede yaşayan, ancak Kırgız Cumhuriyeti'nde kayıtlı bir tüzel kişilik ile iş ilişkilerinde bulunma durumlarında Emeklilik Fonuna %3 oranında prim ödenecektir. Kırgız Cumhuriyeti vergi makamlarında kaydı olan ve her hangi bir işverenin yanında devamlı veya geçici olarak işe alınan işçiler, Kırgız Cumhuriyeti sınırları içinde daimi olarak ikamet eden yabancı uyruklu vatandaşlar ve vatansız kişiler dâhil, onların gelir kaynakları ne olursa olsun sigorta primi ödemeye mükelleftir. 1 Ocak 1964'ten sonra doğan erkekler ve 1 Ocak 1969'dan sonra doğan kadınlar %10 miktarında sigorta primi

ödeyeceklerdir. Bu yüzde 10 primin %8 oranı Emekli Sandığına, %2 de Devlet Birikimli Emeklilik Fonuna aktarılacaktır. 1 Ocak 1964 ten önce doğan erkek ve kadınlar %10 sigorta primi ödemek zorundadır (Stı.Gov.Kg, s. 4-5).

Konuyu daha açık bir şekilde ifade edilememek için aşağıdaki tabloda sayısal biçimdeki veriler kullanılarak, gösterilmeye çalışılmıştır.

Tablo 18: Geçerli Prim Oranları

Mükellefler	Fonlar	Tüm Prim oranının miktarları ,%	Geçerli prim oranları			
			İşveren	Çalışanlar		
				1 Ocak 1964 ten sonra doğanlar	1 Ocak 1964 ten önce doğanlar	Emekli işçiler için
Tüzel kişilerin yasal mülkiyet altında bulunan, her hangi bir çalışma şeklinde olan iş yerlerinde ve onların şube, temsilciliklerinde çalışan kişiler	EF	23	15	8	10	8
	DFFEF	2		2		
	SSF	2	2			
	İSF	0,25	0,25			
	Toplam	27,25	17,25	10	10	8

Kaynak: (sti.gov.kg)

EF- emekli fonu

DFFEF- Devlet tarafından finanse edilen emeklilik fonu

SSF- sağlık sigortası fonu

İSF- çalışan işçilerin sağlık fonu

Gelir vergisi sabit oranlarla alınır, yani Vergi Kanununun 173 üncü maddesinin 25'inci bölümüne göre % 10'luk tek bir vergi oranı ile gelirler vergiye tabi tutulur. Gelir vergisi için vergi matrahı, bir takvim yılı içinde vergi mükellefinin elde ettiği toplam yıllık gelir ile K.C.V.K tarafından sağlanan indirimlerin arasındaki fark olarak hesaplanan gelirdir. Dolayısıyla gelir vergisi için vergi matrahı şu formüle göre hesaplanabilir.

VM+TYG-Vergiye tabi olmayan gelir- İndirimler

VM-vergi matrahı

TYG-toplam yıllık gelir

Vergiye tabi olmayan gelir- vergilendirilemez gelirler

İndirimler - Kırgız Cumhuriyeti Vergi Kanunu tarafından belirlenen ve izin verilen standart, sosyal ve mülkiyet gibi tüm indirimler(Mambetalieva, s. 3).

3.12.ÖZBEKİSTAN

3.12.1.Ücret Üzerinden Alınan Gelir Vergisi

Özbekistan'da ücretlerin vergilendirilmesi sistemi kişisel gelir vergisi, tek bir sosyal ödeme ve vatandaşlardan alınan sigorta primlerini içerir. Geçiş döneminin ilk aşamalarında, bu vergilerin düşük bütçe getirileri vardı ve yeniden dağıtım süreçlerinde önemsiz bir rol oynamışlardır. Bu durumun ana nedenleri arasında, düşük bir nüfus gelirleri, kötü vergi idaresi, mevzuatın karmaşıklığı, çok sayıda vergi kaçakçılığı nedeniyle dar bir vergi tabanı ile yüksek bir işçilik vergi oranlarıyla gelirlerin vergilendirmeleri söylene bilinir. Sonraki yıllarda yapılan değişik vergi reformu genellikle uluslararası eğilimlerle uyum sağlamak amacıyla yapılmıştır (Golischeva, 2008, s. 7).

Özbekistan Devlet Vergi Komitesi, 24 Aralık 2018 senesinde ZRU-508 Sayılı Kanun'la öngörülen vergi sistemindeki temel değişiklikleri yansıtan bir bildirim yayınlamıştır. 2019'dan bu yana, kişisel gelir vergisi % 12'lik sabit bir oranla ödenir ve ödeme son gönderim tarihinden daha geç olmamalıdır. Bireylerin temettü ve faizleri üzerindeki gelirlerden alınan vergi oranı %10'dan %5'e kadar düşürülmüştür (Solıq.Uz, s. 1).

Tablo 19: Değiştirilen Vergi Oranları

Vergilendirilebilir gelir	Vergi oranları		
	2018	2019	Fark
1 asgari ücrete kadar	%0	%12	-%10,5
1-5 asgari ücret arasında	%7,5	%12	
5-10 asgari ücret arasında	%16,5	%12	
10 ve üstü asgari ücret	%22,5	%12	
Özbekistan içinde temettü ve faiz gelirlerinden alınan vergi	%10	%5	-%5

Kaynak: (Ticaret.Gov.Tr, s. 6)

Ücret fonunun üzerinde oluşan vergi yükünü önemli miktarda hafifletmek amacıyla ve mükelleflere uygulanan kişisel gelir vergisini belirleme aşamasında ortaya çıkan karmaşıklığın basitleştirmek için, önceki kullanımda olan 4 aşamalı artan oranlı vergi tarifesinin yerine 2019 senesinden başlayarak tek oranda yani %12 oranı uygulanmaya konulmuştur. Bunlarla beraber vergiden tamamen muaf tutulan mükelleflerin listesi da kısaltılmıştır. Muafiyet listeden çıkartılmış olanlar şunlardır:

- a) Devlet Güvenlik Hizmeti, Savunma Bakanlığı, Acil Durumlar Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, içişleri ve gümrüklerde çalışan özel komuta personeline dâhil olanların aldıkları parasal ödenek ve nakit ödül, başka farklı ödemeler açısından askeri ücretlerden mesul bireylerin resmi görevlerini yerine getirilmeleri.
- b) Anayasa, hukuk ve ceza, üst mahkemelerin hâkimleri, iktisadi, askeri ve idari mahkeme ve savcı makamında çalışan devlet memuru ve görevlilerin resmi görevlerini yapmasından ötürü kazandıkları gelirler (Ticaret.Gov.Tr, s. 6).

İşletmeler ve bireyler için vergileri azaltmanın hedefleri işletmeler için daha etkili ve elverişli koşullar yaratmak, işletmelerin kapsamaları ve mülkiyet şekillerine bakılmaksızın ticari işletmeler için eşit koşullar oluşturmak, yasal ve iyi ücretli istihdamı artırmak, ülkenin yatırımcılar için daha çekici hala getirmek gibi maksatlar gözlenmiştir. Ülkenin geleceği açısından vergi reformunun kilit noktalarını bunlar teşkil etmektedir. Bu hedeflere ulaşmak için, Özbekistan Cumhuriyeti vergi politikasını geliştirme aracılığıyla, ekonomi üzerindeki vergi yükünün azaltılmasını, basitleştirilmiş ve genel olarak oluşturulmuş bir vergilendirme sistemi kapsamında vergi ödeyen işletmeler arasındaki vergi yükü seviyesindeki dengesizliklerin

giderilmesini, benzer bir vergi matrahına sahip olan vergilerin sayısının birleştirilmesiyle azaltılmasını sağlamaktadır (Mf.Uz, s. 14-15).

3.12.2.Sosyal Güvenlik Primleri

Vergi Kanununda “Vatandaşların Bütçe Dışı Emeklilik Fonuna Birleştirilmiş Sosyal Ödeme ve Sigorta Katkıları” adlı yeni bir bölüm eklenmiştir ve bu kanunda mükelleflerin sosyal sigorta primleriyle ilgili gereken mevzuat açıklamaları yapılmıştır. Bu bölüm, mükelleflerin vergilendirilmesini ve amacını, vatandaşların tek sosyal ödemeyle ve sigorta primlerinin hesaplanması ve ödenmesine ilişkin usul ve prosedürleri, yani verginin tüm unsurları tanımlanmaktadır. TSÖ (tek sosyal ödeme) mükellefleri, Özbekistan Cumhuriyeti'nde ikamet eden tüzel kişiler, Özbekistan Cumhuriyeti'nde ikamet etmeyen fakat daimi bir kuruluş, temsilcilikler ve yabancı şubeleri aracılığıyla Özbekistan Cumhuriyeti'nde faaliyet gösteren tüzel kişilerdir. TSÖ nün vergilendirilmesi ve sigorta primleri, bir iş sözleşmesine göre veya medeni hukuk sözleşmeleri gereğince konusu işin performansı ve hizmetlerin sağlanması olan, bireylere tahakkuk eden ve ödenen tüm ödemeleri içeren bir gelir biçimini teşkil eden gelirlerdir. Ücretler biçimindeki gelirler ayrıca şunları içerir: teşvik ödemeleri, tazminat ödemeleri (tazminat), işlenmemiş süre için yapılan ödemeler. Tek sosyal ödeme oranı yüzde 24 olarak belirlenmiştir. Bütçe Dışı Emeklilik Fonu'na, sigorta primlerini ödeyenlerin Özbekistan Cumhuriyeti bireyleri ve ayrıca Özbekistan Cumhuriyeti topraklarında kalıcı olarak ikamet eden ve çalışan yabancı uyruklu kişilerdir. Vatandaşların Emeklilik Fonuna, ücretten zorunlu olarak ödeyecek sigorta primi oranı %8 olarak ödene gelmiştir(Golisheva, 2008, s. 9).

Önceden işveren tarafından, çalışanların brüt ücretleri üzerinden zorunlu ödeme olarak alınıp, bütçe dışı emeklilik fonuna aktarılan sigorta primleri 2019 yılından başlayarak yürürlüğünden kaldırılmıştır. Böyle bir reformun sonucunda ortaya çıkan durum, ücretler üzerinde oluşan vergi yükünü hafifleterek çalışanların eskisine kıyasla daha çok gelir elde etmelerine imkân sağlamaktadır(Ticaret.Gov.Tr, s. 6).

Aşağıdaki tabloda vergi reformu sonucunda yeni uygulamaya konulan ve değişime uğrayan sosyal sigorta prim oranları rakamlarla gösterilmiştir.

Tablo 20. Değişen Sosyal Sigorta Primleri

Vergilendirilebilir gelir	Eski sistem (1 Ocak 2019 kadar)		Yeni sistem (1 Ocak 2019 sonrası)	
	Vergi oranları	Sosyal sigorta primleri	Vergi oranları	Sosyal sigorta primleri
1 asgari ücrete kadar	%7	%8	%12	%0
1-5 asgari ücret arasında	%7,5	%8		
5-10 asgari ücret arasında	%16,5	%8		
10 ve üstü asgari ücret	%22,5	%8		

Kaynak: (Mf.Uz, s. 16)

Yalnız bunlar dışında, çalışan bireylere sigorta primi ödeyen belirli sınıflara ayrılan işveren ve girişimciler aynı miktarda %12 oranında tek sosyal ödeme primlerini ödenmesine devam edeceklerdir. Bu sınıflandırma içine şu şekilde iş yürütenler girmektedirler:

- Bireysel şekilde girişimci faaliyeti yürütenler ve çalışanları;
- Üzerinde tüzel kişilik statüsü olmayan bir aile işletmesinin personelleri;
- Tüzel kişilik statüsüne sahip olan ve olmayan küçük çiftçilik işletmelerinin personelleri;
- Meslek sahibi ve zanaatkârlar - “Hunarmand” adı altında bir araya gelen birliklerin üyeleri;
- Geleneksel olarak devam eden, usta çırak ilkelerine dayanan okullarının öğrencileri;

Bu gibi birleşik sosyal sigorta primlerinin oran miktarlarının azaltılması, işletmelerin ve ücretli çalışan işçilerin üzerindeki vergi yüklerini hafiflemesine neden olacaktır ve kalan fazla fonları işletmelerin büyümesine, çalışanların ücretlerini yükseltilmesine yönlendire bilinir (Ticaret.Gov.Tr, s. 7).

3.12.3. Gelir Vergisi İçin Uygulanan İndirimler

Vergi indirimleri Özbekistan Cumhuriyeti Vergi Kanunlarında belirtildiğine göre, vergi indirimine tabi olan gelir türleri için her ay asgari ücretin 4 katı kadar miktar uygulanacak. Vergi indirimine dâhil edilen gelir sahipleri aşağıdakiler şeklinde açıklanmıştır:

- a) Onurlu vatandaş sınıflandırılmasına girilen “Özbekistan Kahramanı”, Sovyetler Birliği Kahramanı, Çalışma Kahramanı gibi onursal unvan verilenler veya üç derecelik Zafer Nişanı verilen kişiler;
- b) Toplumsal açıdan savunmasız engelli vatandaş kategorilerine dâhil edilenler ve savaşa katılanlar, engelli vatandaşlar ve onlarla eşit kişiler, çocukluğundan beri sürekli olarak ebeveynlerinden birinin bakımına ihtiyacı olan engelli vatandaşlar;
- c) Ölen askerin veya polis memurunun ebeveynleri ve dul eşleri, bir asker ya da polis memuru görevlerini yerine getirirken şehit olursa ya da görev esnasında yaralanırsa ve buna ilişkili bir hastalık nedeniyle vefat etmişse;
- d) 16 yaşından küçük iki veya daha fazla çocuğu tek başına yetiştiren ebeveynler, bekâr annelerin yanı sıra eşleri vefat etmiş emekli maaşı almayan dul eşler (Ö.C.V.K., s. 180).

Vergi Kanununun 180. Maddesine göre vergi indirimine hak kazanan kişinin bir aylık ücret miktarı 1.800.000 sum tutarında olduğu varsayılınsın. Vergi Kanununun 180'inci maddesinin 2. Bölümüne göre indirime hak kazanan (örneğin, 16 yaşından küçük iki veya daha fazla çocuğu olan bekâr anneler) vatandaşlar için 4 aylık asgari ücret miktarınca toplam gelirinden indirim yapılır. Dolayısıyla bu mükellefin gelirini vergilendirme kısmı böyle hesaplanır:

$$1.800.000 - 202730 * 4 = 989,080 \text{ Sum}$$

Ocak ayı için vergi hesaplanır

$$989,080 * \%12 = 118,689 \text{ Sum}$$

Bireysel Emeklilik Fonu için zorunlu katkı payı 989,08 sum oluşturmakta

(989,080 * %1)

Bütçeye ödenecek vergi tutarı 117,700 Sum (118,689 - 989,08) ücretten alınan vergi.
Çalışanın elinde kalan gelir miktarı 1.684.310 Sum (1.800.000-118,689,)

(Norma.Uz, 2019, s. 1).

3.13.Kazakistan

3.13.1.Kazakistan’da Ücret Üzerinden Alınan Gelir Vergisi

Günümüzde Kazakistan da yürürlükte olan vergi sistemi 2001 yılın 12 Haziran tarihinde değiştirilmiş vergi yasasına dayanmaktadır. İfade edilen yasa 2002 senesinin 1 Ocak günü yürürlüğe konulmuştur ve kanun üzerinde birtakım değişiklik ve reformlar hala yapılmaya devam etmektedir. 2008 29 Ekim tarihinde Vergi Kanunu üzerinde en son güncellenme gerçekleştirilmiş ve 2009 senesinin 1 Ocak tarihinden itibaren kullanılmaya başlanmıştır (ebso, s. 8).

Kazakistan'da ücretler BGV (bireysel gelir vergisi) ve SV (sosyal vergi) üzerinden vergilendirilmektedir. Bu vergiler için yükümlülükler resmi olarak çeşitli vergi mükellefleri tarafından üstlenilmesine rağmen, örneğin, sosyal verginin ödenmesi işletmelerin yükümlülüğü altında, çalışanlar ise bireysel gelir vergisi ile vergilendirilse de, sonuçta bunlar ücretlilerin gelirlerinden kesilmektedir. 24 Nisan 1995 tarihli 2235 sayılı Kazakistan Cumhuriyeti Kanununun kabul edilmesinden itibaren, “Vergiler ve bütçeye yapılan diğer zorunlu ödemeler hakkında” bireysel gelir vergisi işverenler tarafından kesilmektedir. Herhangi bir resmi şirket veya kuruluşun bordro beyanında yer almayan, ücretli kişiler vergi beyannamelerini vergi idarelerine doğrudan kendileri sunmalıdır. Ücretler ile ilişkili olmayan gelir türleri (örneğin, hisse veya gayrimenkullerden elde edilen kira geliri, bedeller, komisyonlar) da vergi beyanlarında bildirerek doğrudan Vergi idaresine sunmalıdır(Worldbank.Org, 2008, s. 1-2).

Bireysel gelir vergisi mükellefleri, Vergi Kanunlarına göre belirlenen ve vergilendirilebilir gelirleri olan bireylerdir. Özel başvuru yapan bireysel girişimciler, çiftçiler veya çiftlik işletmeleri olan için vergi mükellefleri, faaliyetlerinden dolayı elde edilen gelir üzerinden bireysel gelir vergisi ödemezler, onlar ayrı vergileme

yöntemine tabi tutulurlar. Bireysel gelir vergisinin konuları, bir bireyin kazanan geliridir:

- a) Ödeme kaynağında vergilendirilen gelir;
- b) Ödeme kaynağında vergilendirilemeyen gelir;

Vergi konusu, Vergi Kanununun öngördüğü düzeltmeler dikkate alınarak, vergilendirilebilir gelir ile Vergi Kanununda belirtilen hallerde, usul ve tutarlara göre yapılan vergi kesintileri arasındaki fark olarak tanımlanır (Alibekov, 2013, s. 395-396).

Bir bireyin yıllık geliri, vergi döneminde o kişi tarafından Kazakistan Cumhuriyeti'nde ve yurtdışında vergilendirmeye tabi gelir şeklinde kazanılan gelirden oluşur. Bu gelirler, ödeme kaynağında vergiye tabi olan gelirler ve bir kişinin bağımsız olarak elde ettiği gelirler olarak ikiye ayrılmaktadır. Gelirlerin vergilendirme oranları, vergi mükellefinin geliri Vergi Kanununun ilgili maddesinin 2. fıkrasında belirtilen gelir türleri hariç, %10 oranında vergilendirilir. Kazakistan Cumhuriyeti'ndeki kaynaklardan alınan temettü gelirleri %5 oranında vergilendirilir. Bireyin yıllık gelirine dâhil olan gelirler. Bireyin yıllık gelirine şu gelirinin her türü dâhil edilmektedir:

- a) Vatandaşlığı olan işçilerin geliri ve yabancı uyruklu vatandaşların da geliri dahil olmak üzere çalışanların geliri;
- b) Mülk geliri dışındaki mal, iş, hizmet satışından elde edilen gelir, bireysel girişimci olmayan bir kişi tarafından serbest meslek biçiminde elde edilen gelirler;
- c) Üçüncü bir tarafın ödeme biçimindeki geliri, malın maliyeti, yapılan iş ve verilen hizmetler için alınan hak ve ücretler;
- d) İş şeklinde gelir, bireye borç ödemek için yapılan (verilen) hizmetler;
- e) İş, hizmetler dahil olmak üzere ücretsiz alınan mülk şeklinde gelir
- f) Repo işlemlerinden faiz geliri;
- g) Emeklilik ödemeleri şeklinde gelir;

- h) Temettü, ücret, kazanç şeklinde gelir;
- i) Burs şeklinde gelir;
- j) Tasarruf sigortası sözleşmelerinde gelir;
- k) Mülk geliri;
- l) Bireysel girişimcinin geliri;
- m) Özel bir çalışmadan kazanılan gelir;
- n) Kazakistan Cumhuriyeti mevzuatına göre hane halkı muhasebesi defterinde muhasebeleştirilen kişisel iştiraki parsellerden elde edilen gelir, kişisel iştiraki parsellerle uğraşan bir kişinin bir vergi temsilcisine yanlış bilgi verilmesi ile bağlantılı olarak ödeme kaynağında münferit gelir vergisi alınmaması da dâhil olmak üzere vergilendirmeye tabidir (Kaz.C.V.K, 2017, s. 532-533).

Çalışan işçilerin kaynakta vergiye tabi olan gelir türleri. Vergiye tabi bir çalışanın geliri, vergi temsilcisi olan ve işverenin muhasebesi de dahil olmak üzere, Kazakistan Cumhuriyeti'nin muhasebe ve finansal raporlama mevzuatına uygun olarak gider (gider) olarak kabul edilen bir işveren tarafından tahakkuk eden şu şekildeki geliridir:

- a) Bir iş ilişkisinin varlığı ile bağlantılı olarak işveren tarafından çalışana nakde aktarılacak para ve (veya) gayri nakdi formlar;
- b) Vergi aracısı olmayan kişilerden alınan (alınacak) vergilendirmeye tabi olan çalışanın geliri, Kazakistan Cumhuriyeti veya yabancı bir devletin mevzuatı uyarınca akdedilen bir iş sözleşmesi (sözleşme) kapsamında alınan gelirdir (alınacaktır);
- c) Vergi Kanununun 324. Maddesine uygun şekilde maddi menfaat şeklinde çalışan işçilerin geliri; (Kaz.C.V.K, 2017, s. 534).

Bireysel gelir vergisi vergi temsilcisi tarafından, ödeme kaynağında vergilendirilebilecek gelir üzerinden vergileri hesaplar. Bireysel gelir vergisi stopajı, Vergi Kanunda belirlenen durumun aksi olmadıkça, ödeme kaynağında vergilendirilebilir gelirin ödeme gününden daha geç olmamak üzere bir vergi

temsilcisi tarafından gerçekleştirilir. Vergi temsilcisi, kanun maddelerinde belirlenen bir durumun aksi olmadıkça, çalışanın bireyin ücret ödemesini yaptığı aydan sonraki ayın 25'ine kadar ödenen gelir üzerinden gelir vergisini ilgili kurumlara aktarır (Alibekov, 2013, s. 409).

Sosyal vergi, emeklilik reform paketinin bir parçasıydı. 1 Ocak 1999 tarihinde uygulamaya konmuştur ve tüm çalışanlar için brüt (vergi indirimi öncesi) ücretin %26'sını oluşturmaktadır. İsme rağmen, sosyal vergi gelirleri genel bütçe amaçları için kullanılmıştır, aynı zamanda emekli maaşları genel bütçeden ödenmektedir. Sosyal vergi o yıl sosyal sigorta primlerinin yerini almıştır ve ücretlerin %31,5 ini oluşturmaktadır. 1 Temmuz 2001'de sosyal vergi oranı tüm çalışanlar için % 21'e düşürülmüştür, günümüzde ise sosyal vergi oranı %9,5 oranını teşkil etmektedir (Worldbank.Org, 2008, s. 9-10).

Tablo 21: Bireysel Gelir Vergisi ve Sosyal Vergi İçin Vergi Oranlarındaki Değişim

Seneler	Bireysel Gelir Vergisi	Sosyal vergi
2002	Aşamalı ölçek %5 den %20 çiyin	Aşamalı ölçek %20 den %7 çiyin Yabancı uzmanlar%11 den %5 çiyin
2003	Aşamalı ölçek %5 den %20 çiyin	Aşamalı ölçek %20 den %7 çiyin Yabancı uzmanlar%11 den %5 çiyin
2004	Aşamalı ölçek %5 den %20 çiyin	Aşamalı ölçek %20 den %7 çiyin Yabancı uzmanlar%11 den %5 çiyin
2005	Aşamalı ölçek %5 den %20 çiyin	Aşamalı ölçek %20 den %7 çiyin Yabancı uzmanlar%11 den %5 çiyin
2006	Aşamalı ölçek %5 den %20 çiyin	Aşamalı ölçek %20 den %7 çiyin Yabancı uzmanlar%11 den %5 çiyin
2007	%10	Aşamalı ölçek %20 den %7 çiyin Yabancı uzmanlar%11 den %5 çiyin
2008	%10	Aşamalı ölçek %13 den %5 çiyin
2009	%10	%11
2010-2013	%10	%11

Kaynak: (Barysheva, 2015, s. 171)

Sosyal vergi mükellefleri, vergi maddesi tarafından öngörülen şekilde sosyal vergi mükellefi olarak, bireysel gelir vergisi temsilcileri kabul edilmektedir. Bu mükellefler için vergilendirme konusu işverenin, ülke vatandaşı olan çalışanlara ve yabancı uyruklu vatandaşlara ödenen gelir/ücret şeklinde ödenmiş masraflardır (Alibekov, 2013, s. 713).

Yukarıda ifade edilenlere dayanarak, 2002'den 2013'e kadar vergi mevzuatındaki vergi oranlarındaki değişimlerin dinamikleri yukarıdaki tabloda

verilerek gösterilmiştir, tabloda vergi oranlarında aşamalı bir düşüş karakterize edilmektedir.

3.13.2.Sosyal Güvenlik Primleri

Kazakistan, 1998 yılında kişisel emeklilik katkı payları ilkelerine dayalı olarak finanse edilen bir emeklilik sistemine sistematik bir geçiş başlatan BDT'nin ilk ülkesi olmuştur. Kazakistan'ın modern emeklilik sistemi, Kazakistan Cumhuriyeti Kanunu'nun “Kazakistan Cumhuriyeti'nde Emeklilik Güvencesi Hakkında” kabul edildiği 1997 yılından itibaren hesaplamaya başlanmıştır. Kazakistan emeklilik sisteminin ortak bir sistemden tasarruf edilen bir sisteme geçmesine demografik, ekonomik ve sosyal nitelikte olan unsurların etkisi fazla olmuştur (Jantaeva, 2012, s. 135).

Ancak, ülkedeki finanse edilen sistemin hedeflerinin uygulanması sırasında önemli iki sorun tespit edilmiştir. Bu sorunların başında küçük işletmelerin temsilciler tarafından fonlara yapılan aylık kesintilerin eksikliği ve bireysel girişimcilik ve nüfusun serbest meslek sahibi kısmı ile birikimli emeklilik fonlarına ayrılan gelirlerin düşük olmaları yukarıda ifade edilen sorunların oluşmasında etkili rol oynamıştır (İskakova & Amangeldieva, 2013, s. 95).

Tasarruflu bir sisteme geçilmesinde etkili biçimde etki gösteren unsurların içinde, bazıları tarafından yaşam beklentisindeki artışa bağlı olarak doğum oranında gerçekleşen azalmalar neticesinde nüfusun yaşlanma sürecinin hızlanmasıyla ilişkilendirilmiştir. İkinci bir grup ise işgücü piyasasında yaşanan artan işsizlik, kayıt dışı yayılma ve eksik istihdamın tesiri altında nüfusun bir kısmını mecburi emeklilik sisteminden çıkmaları gibi olay ve değişimlerle ilişkilendirerek açıklamaya çalışmışlardır Genel olarak, Kazakistan Cumhuriyetinde emeklilik sistemi önemli değişikliklere uğramış bulunmaktadır (Jantaeva, 2012, s. 135).

Emeklilik tasarruflarının oluşturduğu fonların muazzam rakamları, bu fonları ülkenin bütçe dışı fonunda oluşan önemli bir yatırım rezervi olarak önümüze çıkmaktadır. Emeklilik tasarruflarının zaman diliminde dinamik büyümesi, Kazakistan Cumhuriyeti'nin finanse edilen emeklilik sisteminin ülke ekonomisine yatırım yapmak için önemli araçlardan birine dönüştüğünü ve bu durumun son

yıllarda emeklilik tasarruflarında yaşanan büyümeler açıkça ispatlamaktadır(İskakova & Amangeldieva, 2013, s. 95-96).

Fonlanan veya finanse edilen emeklilik sisteminin temel amacı, yatırım yapılan fonlarının korunması ve onların artırılması, oluşan bu fonları gerçek üretim alanına yatırım olarak yönlendirilmesidir. Sistemin işleyiş mekanizması şu şekilde çalışmaktadır: işveren tarafı ücretlerden %10 oranında zorunlu emeklilik primi şeklinde bu sisteme her ay transfer yapmakla yükümlüdür, bu yüzde onluk oranındaki zorunlu kesintiye her türlü ücret ve çeşitli ikramiyeler, ek ücretler, ödenekler de dâhildir. Bu kaynağın fonlama eylemi sonucunda biriken emeklilik fonlarında mevduat sahiplerinin emeklilik birikimleri yüzeye gelmektedir. Bireysel yatırımcılar ve işveren kesimi bu emeklilik fonuna gönüllü olarak ek ödeme yapabilmektedirler, zorunlu emeklilik katkı payının miktarları sınırlı olmayıp, belki de en az %10 asgari orandan başlamaktadır. Bu nedenle, bugün devlet ve devlet dışı fonların tüm emeklilik faaliyetleri, hükümetin de yönlendirmesiyle, vatandaşlar gelirlerinin% 10'unu birikimli emeklilik fonlarına transfer etmektedirler. Ortaya çıkan bu fonlar daha sonra yatırım fonları olarak kullanılmaktadır, yatırım gelirlerinin %90 ı mevduat sahiplerinin bireysel emeklilik hesabına yatırılıyor ve kalan %10 gelirler fonun ihtiyaçlarını karşılamakta kullanılmaktadır (Mergenbaeva & Bayneeva, 2016, s. 143-144).

Birleştirilmiş birikimli emeklilik fonuna ödenecek zorunlu emeklilik katkı payları, Kazakistan Cumhuriyeti Hükümeti tarafından belirlenen şekilde, emeklilik katkı paylarını hesaplamak için kabul edilen bir çalışanın aylık gelirin yüzde 10'u oranında hesaplanır. Aynı zamanda, zorunlu emeklilik katkı paylarının hesaplanması için kabul edilen aylık gelir, cumhuriyet bütçesine ilişkin yasa tarafından ilgili mali yıl için belirlenen asgari ücretin 75 katından aşmaması gerekmektedir. Bir yaşına geldikten sonra çocuk bakımı nedeniyle gelir kaybı durumunda bulunan şahıslar ve sosyal yardım alan kişiler için, bütçe fonlarından sübvansiyonlara tabi olan Devlet Sosyal Sigorta Fonu'ndan zorunlu emeklilik katkı payları ödenmektedir (Uchet.Kz, s. 1).

Her bir vergi ve sosyal güvenlik katkı paylarını oranları ayrı hesaplandığında düşük olmakla birlikte, işgücü gelirleri üzerindeki birleştirilmiş

vergi ve mali yük oranı yüksektir. İşveren kesimi tarafından %9,5 oranında sosyal vergi, %3,5 sosyal sigorta primleri, %1,5 oranında zorunlu sosyal sağlık sigortası (OSMS) primleri ödenmektedir. Çalışan kesim ise %10 oranında gelir vergisi ve %10 oranında zorunlu emeklilik primi ödemektedirler (Obeyd & Wey, 2020, s. 6-7).

3.13.3.Vergi İndirimleri

Vergi indirimi, vergi yükündeki bir azalmadır. Dolayısıyla, her Kazakistan vatandaşları tarafından devlet bütçesine yapılan ödemelerin miktarını azaltılmasının, mevzuata uygun bir yoldur. Sonuç olarak bir vergi indirimi, maliyetleri azaltmaya yardımcı ola bilmektedir. Vergi indirimini ekonomik yönden ele alırsak, bu uygulama gelir miktarının azaltılarak ve yükümlüğü olduğu verginin ödendiği tutardır. Bazen buna vergi tabanını sınırlı bir miktarda azalmasına neden olan, devlet tarafından sağlanan bir imtiyaz da denir (Moneyman.Kz, s. 1).

Bireylerin aşağıdaki vergi indirim türlerinden yararlanmalarına hak tanınmıştır:

- a) Kazakistan Cumhuriyetinin vergi mevzuatı tarafından emeklilik karşılığı konusunda belirlenen miktarda, zorunlu emeklilik katkı payları şeklinde vergi indirimi;
- b) Zorunlu sosyal sağlık sigortası vergi indirimi;
- c) Standart vergi kesintileri;
- d) Büyük aileler için vergi indirimi;
- e) Diğer vergi kesintileri;

Bu türdeki vergi indirimlerinden ücretli çalışan veya gelir vergisi elde eden vergi mükellefleri yararlanabilmektedirler (Kaz.C.V.K, 2017, s. 563-564).

Vergi kesintileri, çalışanların gelirlerini belirlenmesinde uygulanır ve vergi kesintileri için geçerli olan genel kurallar çerçevesinde gerçekleştirilir. Çalışanların gelirlerinin belirlenmesinde kullanılan vergi indirimleri, Vergi Kanununun 342 maddesine dayanarak, ödeme kaynağında vergilendirilen çalışanların gelirini belirlerken, takvim yılı boyunca her ay için, ödemelerin sıklığına bakılmaksızın vergi kesintileri uygulanır. Yasa tarafından cumhuriyet bütçesi hakkında oluşturulan ve

gelirin tahakkuk ettiği ay için gelir tahakkuk tarihinde geçerli olan asgari ücret tutarı. Asgari ücretlerin bir yıl için vergi indiriminin toplam tutarı, cumhuriyet bütçesine ilişkin kanunun belirlediği ve cari yılın her ayının başından itibaren geçerli olan asgari ücretin toplam tutarını aşmamalıdır (Nurışhev, s. 1).

Emeklilik kesintisi öncelikle Kazakistan Cumhuriyeti Vergi Kanunu'nun 342 maddesini temel alarak uygulanır. Yasa gereği uygulama oranı yani, % 10 lük bir oran ölçüsünde işlem yapılmaktadır. Kesintiler işveren tarafından ödenir ve yapılan kesintiler kişinin gelirinden düşülür. Farz edelim ki çalışan bireyin maaş 100.000 tenge. Bu durumda işveren % 10 tutarındaki zorunlu ödemeyi yaparak Emeklilik Fonuna aktarır ve kalan 90.000 tenge den daha sonra% 10, yani 9.000 tenge miktarında vergi indirimini gerçekleştirir. Sonuç olarak, çalışan 81.000 tenge tutarında vergi sonrası maaş almaktadır. Vergi indirimi olmadan, çalışan 1.000 tenge daha az, yani 80.000 tenge gelir elde edebilmekteydi (Moneyman.Kz, s. 1).

Büyük aileler için uygulanan vergi indirimleri Vergi Kanununun 347 maddesine göre şöyledir: büyük bir aile için vergi indirimi, her iki ebeveyn için de aylık hesaplama endeksinin (AHE) büyüklüğünün 282 katından fazla olmayan bir miktarda uygulanır. Eğer, büyük bir ailenin ebeveynlerinden, sadece biri için vergi indirimi yapılırsa, her ay 23 kat (AHE) yani. 60,973 tenge. Büyük bir ailenin her bir ebeveyni için ayrı vergi indirimi uygulanırsa, her ay 12 kat (AHE) yani 31.812 tenge miktarında belirlenen bir vergi indirimi kullanılmaktadır. Aylık Hesaplama Endeksi 2020 senesi için 2778 tenge olarak belirlenmiştir (Kgd.Gov.Kz, 2019, s. 1).

3.14.Tacikistan Cumhuriyeti

3.14.1.Tacikistan da Ücret Üzerinden Alınan Gelir Vergisi

Tacikistan Cumhuriyeti eski Sovyet Cumhuriyetleri içinde kişi başına düşen GSYİH oranı en düşük olan ülke konumunda olmuştur. Ülkenin ekonomisini ayakta tutan sektörler tarım ve maden kaynakları olarak, bu iki alan üretimine ülkenin iktisadi sistemi dayanmaktadır. Fakat her ne kadar ülkenin tarıma uygun ve su kaynaklarının bol olması gibi faktörler toplumun hayat şartları ve refah seviyesini iyileştirmesinde yetersiz kalmıştır. 1991 senesinde Sovyetler Birliğinin parçalanmasından sonra Tacikistan ekonomisinde büyük düşüşler yaşanmış ve bu iktisadi zarara, merkezden ayrılan kaynak akışları ve sübvansiyonların kesilmesinin

büyük etkileri olmuştur. Bağımsızlık sonrası ülkede baş gösteren iş savaşının uzun sürmesi ve ancak 1997 yılında sağlanan ateşkes anlaşmasıyla durdurulan savaş, ülkenin iktisadiyatına büyük zararlar vermiştir. Yaşanan bu olaylar ülke ekonomisine, yabancı yatırımcılar, uluslararası kurumların kredileri ve yardımların gelmesine engel olmuştur, dolayısıyla diğer BDT ülkelerine göre yabancı sermayeler daha geç girmeye başlamıştır (Deik.Org.Tr, s. 2-3).

Tacikistan Cumhuriyeti'nde bireylerin gelirlerinden alınan gelir vergisi, 06.01.1992 tarihinde 502 sayılı “Tacikistan Cumhuriyeti Vatandaşlarından, Yabancı Vatandaşlardan ve Vatansız Kişilerden Gelir Vergisi” Kanunu adı altında kabul edilen ulusal vergiler grubuna dâhil edilmiştir. Dolayısıyla bu vergi türü Tacikistan Cumhuriyeti Vergi Kanunu'nun 17. Bölümünde detaylı şekilde yer almaktadır. “Bireyler” terimi anlamı üç tane farklı ve bağımsız unsuru ifade etmektedir, yani Tacikistan Cumhuriyetinin vatandaşları, yabancı uyruklu vatandaşlar ve vatansız olan kişilerdir. Bu tür vergilerin vergi mevzuatına göre ödenmesi iki durumda gerçekleşir. Birinci durumda bireylerin gelirlerinin ödemesini yapıldığı kaynakta vergi tahsilatını yapılması, ikinci durum ise kaynakta ödeme yapılmayan gelirlerden vergi tahsilatını alınmasıdır. Tacikistan'da gelir vergisinin tahsil edilmesindeki amaçların ana özellikleri birçok açıdan, sanayileşmiş birçok ülkede kabul edilen bunun gibi vergilere benzer. Vergi mevzuatına göre, gelir vergisi aşağıdaki belirlenen faktörleri üzerinde taşımaktadır:

- a) Gelir vergisi kişisel bir vergidir, yani verginin amacı tahmini ortalama gelir değil, belirli bir mükellef tarafından alınan gelirdir;
- b) Gelir vergisi, vergilendirmenin evrensellik, genellik ve etkililik gibi temel ilkeleri ile daha tutarlıdır;
- c) Vergi düzenli olarak alınır, bu da bütçe fonlarına gelir sağlamada ve o fonların yenilenmesi açısından önemlidir;
- d) Beyanname üzerine dayanarak vergi ödenmesi ile birlikte, tüm ülkelerde kullanıldığı gelirin kaynağında yani, vergi stopaj yoluyla da vergi ödenmektedir. Bunlar fonların bütçeye zamanında aktarılmasını kontrol etmek için oldukça basit ve etkili bir mekanizma sayılır.

Kazanılan gelirlerin vergilendirilmesi, nüfusun neredeyse tüm kategorilerini ve ekonomik olarak olası gelir biçimlerini kendi içine alır ve bu da ona adaleti sağlamasında potansiyel olarak destek verir, vergi miktarı ödeyenin ödeme gücüne bağlı şekilde tahsis edilir (Nomanova, s. 111-113).

Tacikistan Cumhuriyeti Vergi Kanunu ilişkin yeni düzenlemeler, 2012 senesinin eylül ayında Tacikistan Cumhuriyeti Oli Majilisi (Parlamento) tarafından kabul edilen kanunlarla, vergi sisteminde kökten değişikliklere gidilmesine izin vermiştir. Devletin ekonomik, sosyal ve diğer birçok sosyal sorunu çözmekte, vergiler yardımcı olmaktadır. Gelir vergisini bireyler öderler. Bireyler yerleşiklere ve yerleşik olmayanlar olarak iki kategoriye ayrılırlar (Mırzaboy, 2019, s. 969).

Tacikistan Cumhuriyeti Vergi Kanuna göre vergi matrahı veya vergileme konusu vergilendirme sınırları içine dâhil olan gelirdir, vergi dönemi için brüt gelir ile giderlerin düşülmesi arasındaki fark olarak belirlenen gelir miktarı, ödeme yeri ve yöntemine bakılmaksızın, vergi mükellefleri tarafından ödenmesi gerekmektedir. Bu vergi mükellefleri Tacikistan Cumhuriyeti sınırları içinde yerleşik ve yerleşik olmayan (yabancı uyruklu) bireyler hesaplanır (Tac.C.V.K, 2020, s. 93).

Gelir vergisi mükellefi olan bireyler, 12 aylık takvim süresi içinde 182 günden fazla bir süre, Tacikistan Cumhuriyeti toprakları içinde ikamet ederek bulunan kişiler yerleşik birey kategorisine dâhil olmaktadır. Yerleşik olmayan vergi mükellefleri, belirlenen bir senelik vergi takviminin sonuna kadar ülke sınırları içinde mukim olarak ikame edemeyen kişilere nispeten ifade edilmektedir. Bu iki grup vergi mükelleflerinin kazandıkları gelirlerinin, brüt gelir olarak değerlendirilmesi için üç türdeki gelir türlerinden biri olması gerekmektedir. Bu gelir türlerini başında ücret biçiminde alınan gelirler, serbest meslek sahibi olmayan ekonomik faaliyetlerden elde edilen gelirler ve diğer şekilde kazanılan gelirlerdir (Mırzaboy, 2019, s. 970).

Vergi kanunda ücret olarak, ödeme şekli ve yeri ne olursa olsun bir bireyin ödül ve fayda görünüşünde olan aynı ve maddi biçimdeki tüm ücret şeklindeki gelirler, gelir olarak belirlenmiştir. Vergi mükellefinin ücret olarak aynı şekilde aldığı gelirin ödeme şekillerine, aynı ücretler, ücretsiz alınan mülk değeri ve ücretsiz

yapılan işin maliyeti, verilen hizmetler buna bağlı olarak yapılan harcamaların tutarında iş performansı, sağlanan tüm hizmetler, işveren tarafından malların maliyeti, yapılan iş, üçüncü bir tarafın çalışan tarafından sağlanan hizmetler (Tac.C.V.K, 2020, s. 95).

Ücretler ve diğer ödemeler üzerinden alınan gelir vergisi oranlarını hesaplama prosedürünü şartlı olarak üç gruba ayırarak hesaplamak gerekmektedir. Birinci gruba dâhil olan gelir türü, işin ana yerinde çalışanların gelirlerinin(stopaj usulü) vergi oranları, ikinci grupta ise birlikte veya medeni hukuk sözleşmelerindeki kanunlara göre çalışan bireylerin gelirlerinden alınan vergi oranları ve son grup çalışanları ise yabancı uyruklu bireylerin gelirlerinden alınan vergi oranlarıdır(Kalandarov, Yusupov, & Borjelli, s. 27).

Bireysel çalışanların ana kaynakta vergilendirilebilir geliri, aşağıdaki oranlarda gelir vergisine tabidir. Bu durum başka bir madde ile aksi belirtmedikçe geçerlidir.

Tablo 22: Gelir Vergisini Tarifeleri

	Vergiye tabi tutar gelir (aylık)	Tutar ve vergi oranı
1	Kişisel kesintiyi aşmaz	Gelir vergisinden muaf
2	140 somoniye kadar kişisel indirim	Kişisel indirim göre vergilendirilebilir gelirin yüzde 8'i
3	140'tan fazla somoni	Vergi miktarı 2. satır artı 140 somoni'yi aşan vergilendirilebilir gelirin yüzde 13'ü

Kaynak: (Tac.C.V.K, 2020, s. 97-98)

Tanımlanmamış bir bireyin vergilendirilebilir geliri bu maddenin 1. Kısmı ve sigortalı kişiye ödenen sosyal vergi indirimi hariç, vergi kanununun 102 maddesinde belirtilen kesintileri uygulamadan yüzde 13 oranında vergilendirilir. Yabancı uyruklu çalışan bireylerin gelirleri %25 oranla vergilendirmeye tabi tutulmaktadır(Tac.C.V.K, 2020, s. 97-98).

Gelir ve sosyal vergileri hesaplama aşamaları aşağıdaki şekilde gerçekleştirilir:

(1 aşama) $1000 * \% 1 = 10$ somoni - tahakkuk eden ücretlerden kesilen sosyal vergi (bkz. G.K. 102 madde);

(2 aşama) $1000 - 10$ (stopaj sosyal vergisinde indirim) = 990;

(3 aşama) $(140 - 40 \text{ kişisel indirim}) * \% 8 = 8$ somoni, 140 somondan gelir vergisi % 8 oranında;

(4 aşama) $990 - 140 = 850$;

(5 aşama) $850 * \% 13 = 110,5$ somoni, 140 somondan aşan tutarda gelir vergisi, yani 850 somondan;

(6 aşama) Gelir vergisi tutarı $8 + 110,5 = 118,5$ somondur ve tahakkuk eden ücretlerden kesilmelidir.

1000 (tahakkuk eden maaş) - 10 (sosyal vergi) - 118,5 (gelir vergisi) = 871,5 somoni - bireylerin elde edeceği net maaş, gelir ve sosyal vergi hesaplamalarından sonra kalan net maaş tutarıdır. İkinci gruba dâhil olan gelir türleri, asıl istihdam yerinde (yarı zamanlı) olmayan ve medeni hukuk sözleşmeleri kapsamında çalışan bir bireyin vergilendirilebilir geliri, Tacikistan Cumhuriyetinin Vergi Kanununun 102- maddesinin 1 ve 2 fıkralarında belirtilen kesintileri uygulamadan % 13 oranında gelir vergisine tabidir, sigortalı için sosyal vergi indirimi hariç tutulur. Üçüncü gelir grubuna tabi olan bireyler, bir yabancı uyruklu çalışan bireylerin maaş biçimindeki elde eden gelirleri V.K 102- maddesinin 1,2 ve 6 fıkraları gereği, vergi kesintilerine tabi olmaksızın %25 oranında vergilendirilir (Kalandarov, Yusupov, & Borjelli, s. 28-29).

3.14.2.Sosyal Sigorta Primleri

Tacikistan Cumhuriyetinde zorunlu sosyal sigorta fonu, nüfusun ekonomik olarak aktif kısmının öngörülemez risklerden hastalık, yaşlılık, kaza veya iş kaybı nedeniyle gelir veya ücret kaybının uğraması durumunda, bireylerin sosyal koruma altına alma amaçlı oluşturulan kurumudur. Finansal kaynaklar çalışanların, işverenlerin (bazen devlet) tarafından ödenen sigorta primleri, öz sorumluluk ve ortak karşılıklı yardım ilkeleri üzerine organize edilmiş bir sistemdir. Ülke için temelde yeni olan bir sosyal sigorta sisteminin oluşturulması 1997 senesinde 13 Aralık tarihinde kabul edilen 517 sayılı Kanunlara dayanmaktadır; 18 Haziran "Tacikistan Cumhuriyeti'nde Sağlık Sigortası Hakkında" 2008 yılın 12 Ocak tarihinde kabul edilen "Sigorta ve Devlet Emeklilikleri Hakkında" yasal tasarısıyla sosyal güvenlik alanında önemli dönüşümler yaşanmıştır (Goibzoda, s. 47-49).

Sosyal vergi mükellefleri olarak vergi kanunları tüzel kişiler ve bireysel girişimcilikle ilgilenen kurumlar, o kurum ve kuruluşlarda iş sözleşmesi veya onlarsız istihdam edilen bireylere ücret ve ücret dışı ödeme yapan işveren kesimlerdir. Tacikistan sınırları içinde bireysel girişimcilik faaliyetleri ile meşgul olan bireyler ve tüzel kişiliği olmayan dekhkan (çiftçi) bireyleri ve o çiftliğin üyeleri de sosyal vergi ödemekle yükümlüdürler. Bir vergi mükellefi eşzamanlı olarak kanunlarda belirtilen birkaç vergi mükelleflerinin kategorilerine dâhilse, atıfta bulunan her bir vergi kategorisine göre vergisi hesaplanarak ödenecektir (Andoz.TJ, 2013, s. 1-2).

Sosyal vergi oranı, işveren kesimi için %25 oranında, çalışan bireyler için %1(ücret karşılığı gelir elde eden ülke vatandaşları) oranında belirlenmiştir. Bütçeye aktarılacak sosyal vergi miktarı, vergi matraha karşılıklı olarak vergi oranı ile çarpılmasıyla belirlenir(Kalandarov, Yusupov, & Borjelli, s. 37).

3.14.3.Vergi İndirimleri

Bireyin gelirinden, ücret biçiminde çalışan kişiler için, her takvim ayı için yapılan ödemeler için bir gösterge tutarında kişisel bir indirim yapılır. Hesaplama göstergesi, Tacikistan Cumhuriyeti Kanunlarınca ilgili yıl için kabul edilen, Tacikistan Cumhuriyeti Devlet Bütçesi hakkında yıllık olarak belirlenen para miktarıdır. Bireylerin, aşağıdaki kategoride maaş şeklinde gelir elde edenler için, her takvim ayı için 10 gösterge tutarında kişisel bir indirim yapılır:

- a) Sovyetler Birliği kahramanları, sosyalist emek kahramanları, Tacikistan kahramanları, Büyük Vatan Savaşı katılımcılarına eşit kişiler, Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği'ni korumak için askeri personel arasında diğer askeri operasyonlara katılanlar;
- b) Nükleer tesislerdeki kazaların sonucu olarak hastalanan ve radyasyon hastalığına yakalanan vatandaşlar; bu tür kazaların yayıldığı bölgelerde sonuçlarını ortadan kaldırmak için çalışmaya katılmış; operasyondaki kazaların veya nükleer tesislerdeki diğer kazaların tasfiyesi sırasında istihdam edilenler.

Bireye gelir ödeyen işveren kesimi, kişisel indirimin doğru uygulanmasından sorumludur. İlgili madde ile belirlenen hükümlerin ihlali halinde, uygun olmayan kesinti nedeniyle bütçeye getirilen zarar, sorumlusu olan kişi tarafından telafi edilecektir (Tac.C.V.K, 2020, s. 96-97).

Vergi indirimi bir örnekle gösterilirse. Bir şirkette çalışan, S. isimindeki birey savaş kahramanı olsun. S. isimli çalışana şirket tarafından 1000 somon ücret tahakkuk edildi. Mevcut vergi kanunlarına göre, Ocak ayının hesaplaması için bir gösterge (40 somoni) tutarında kişisel bir indirim yapma hakkı bulunmaktadır. Ayrıca Vergi Kanununu 102- maddesinin 2 fıkrası gereği Ocak ayı için 400 somoni (40*10) miktarında bireysel indirim hakkına da sahiptir. Vergi mevzuatı bu özel durumda, iki değerden en büyük olan değerlerden birini çıkarma hakkını vermektedir (40 <400). Yani, S. adındaki çalışanın Ocak ayı için ödenen maaşından 400 somoni düşmesine izin veriliyor. $1000-400 = 600$ brüt gelir kalmaktadır S. isimli çalışan bireyin vergilendirilebilir gelirinin 600 somoni olduğu ortaya çıkmaktadır (Kalandarov, Yusupov, & Borjelli, s. 27).

3.15.Türkmenistan Cumhuriyeti

3.15.1.Türkmenistan da Ücret Üzerinden Alınan Gelir Vergisi

SSCB parçalanması sonunda, bağımsızlığını kazanan Türkmenistan ekonomik sistemi önceki geleneklerle yönetmeye devam etmiştir. Devlet başkanı tarafından hala devletçi yapı yaklaşımıyla, ülkenin iktisadi sistemi içinde yeni kalkınma ve gelişme projeleri için yatırımlar hızlandırarak yapılmaya devam etmektedir. Bu programlar çerçevesinde küçük ve orta çaplı işletmeler için destekleyici kanunlar kabul edilmiş olsa da, pratikte beklenen sonuçlar alınamamıştır (Selcukticaretodası.Org.Tr, s. 3).

Türkmenistan'da bir piyasa ekonomisinin yaratıla bilinmesi için, kamu giderleri için gelir elde etmenin ana yöntemleri olarak çeşitli vergilerin kullanılmasına başvurulmalıdır. Tüm ticari kuruluşların Türkmenistan'ın vergi mevzuatına uyum sağlamasında, bütçeye yapılan vergilerin ve diğer ödemelerin zamanında tahsilini eksiksiz biçimde sağlanması konusunda devlet adına yürütme ve düzenleme işlemlerini yapma yetkisine, Türkmenistan Devlet Vergi Servisi ve ona bağlı idari bölümler üstlenmiştir. 2004 yılında kabul edilen Türkmenistan Vergi

Kanunu, vergilendirme alanındaki ilişkilerin temel genel unsurlarını, vergi ve diğer ödemelerin hesaplanmasına ilişkin tüm ödeme prosedürünü düzenlemiştir (Prishchepa & Atabaev, 2016, s. 139).

Türkmenistan vergi kanunlarına göre gelir vergisi ödeyecek olan mükellefler ve onların safi gelirleri, vergi mevzuatının 182 ve 183 maddelerinde açıklanmıştır. Bu maddeler göre, Türkmenistan sınırları içinde çalışan yabancı uyruklu ve ülke vatandaşları kazandıkları kazançlardan, kişisel vergi ödemekle yükümlüdür. Türkmenistan'daki kişisel gelir vergisine tabi olan kaynaklardan kazanılan gelir olarak, Türkmenistan sınırları içinde mevzuata uygun kayıtlı olan ve daimi yerleşik şube, temsilciliği bulunan tüzel kişilerden ve bireysel girişimciden alınan ücret ve maaş şeklindeki gelirler. Bir iş sözleşmesi ve medeni hukuk sözleşmeleri kapsamındaki işlerin yerine getirilmesinin yanı sıra, tüzel kişilik yönetim kurulu üyesi olarak alınan yönetim ücretleri ve benzeri ödemeler de gelir vergisine tabi olmaktadır (Trm.C.V.K, s. 110).

Kişisel gelir vergisi için vergi matrahı, aynı ve nakdi şekilde kazanılan mükelleflerin tüm gelirleridir. Kazanılan bu gelirler için vergi oranı% 10 olarak belirlenmiştir (Prishchepa & Atabaev, 2016, s. 141).

İşveren tarafı, çalışanın ücretini hesaplarken Türkmenistan İş Kanunu ve Türkmenistan Vergi Kanununun ortaya koyduğu çerçeveye göre hareket etmektedir. Çalışan bireyin ücreti, net maaş biçiminde eline gelene kadar bazı değişikliklere uğrar. Sözleşme şartlarına ve vergi mevzuatındaki bazı hesaplamalardan sonra çalışan şahıs maaşını alır. Bu hesaplamaların rakamsal miktarı, çalışanın maaşına ve sosyal ödemeler için çalışan bireyin, ek gönüllü anlaşmalara (sağlık ve emeklilik sigortası, vb.) verdiği onaya bağlıdır. Örnekle anlatılırsa: Çerkez adındaki şahıs tekstil fabrikasında işçi olarak çalışıyor. Mart ayı için maaşını hesaplamak gerekiyor. Yapılan iş sözleşmesine göre maaşı 2500 manattır. Mart ayında 19 iş günü bulunmakta (aslında, Mart ayı 31 gün, hafta sonları ve tatil günleri iş günü sayılmaz) ve 150 saatlik çalışma saatleri vardır. İş Kanunu'na göre, hafta sonları ve tatil günleri çalışma saatleri 2 kat fazla artırılarak hesaplanmaktadır.

- a) $2500/150=16,67$ (saat başına ödeme);
- b) $16,67*8=266,67$ (tatil günleri için ödeme);
- c) $2500+266,67=2766,67$ (hesaplanan toplam miktar);

Bu brüt ücret miktardan gereken ödemeler yapılacaktır:

- a) $2766,67*2\%$ (gönüllü emeklilik katkı payları)=55,33;
- b) $2766,67*3\%$ (gönüllü sağlık katkı payları)=83;
- c) $2766,67*1\%$ (gönüllü sendika payları)=27,67;
- d) $2766,67*10\%$ (gelir vergisi)=276,67.

Tüm hesaplamalar sonrası, gelirden ödenecek olan ödemeler miktarı 442,66 manatı teşkil etmektedir. Brüt maaşımız olan $2766,67-442,67=2324$ manat olarak, Çerkez net maaşını eline almaktadır (Turkmenportal.Com, s. 1).

3.15.2.Sosyal Sigorta Primleri

Devlet emeklilik sigorta kurumu, emeklilik yaşına ulaşan, iş kazasından dolayı sakat kalan ve işini kaybeden vatandaşların sosyal korunmasına yönelik, ekonomik ve organizasyonlu önlemler almayı amaçlayan sistemdir. Devlet emeklilik sigortası, kendi sisteminin içine zorunlu emeklilik sigortasını, zorunlu mesleki emeklilik sigortasını ve ayrıca gönüllü emeklilik sigortasını, bireylerle ve Türkmenistan Emeklilik Fonu arasında yapılan sözleşme temelinde gerçekleştirir (Ilo.Org, s. 1-2).

Gönüllü sağlık sigortası, devlet sosyal politikasının bir parçası olarak, “Saglyk” projesi adı altında devletin sosyal sağlık programının önemlilerinden biridir. Sigorta katkı payının oranı, çalışan vatandaşların ve çalışan emeklilerin maaşlarının % 2'sini teşkil etmektedir. Devlet tarafından verilen öğrenci burslarını veya emekli maaşlarını, engelliler için ödenen yardım paralarından da, aynı oranda katkı payı ödemek mümkündür (Adakova, 2014).

Zorunlu emeklilik sigortası için emeklilik katkı paylarının hesaplanması ve ödenmesi için mevzuatta gereken oranlar belirlenmiştir. Bireysel girişimcilerin tüzel kişiliği olmadan, girişimci faaliyetlerde bulunan şahıslar için, sigortalı kişi olarak

tescil tarihinden itibaren, profesyonel hizmetlerin sunumuyla uğraşan bireylerin katkı payları aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

- a) Raporlama dönemi brüt geliri, Türkmenistan mevzuatı ile belirlenen Türkmenistan'daki asgari ücretin otuz katından az olan kısmından, Türkmenistan mevzuatı ile belirlenen Türkmenistan'daki asgari ücretin en az yüzde %10'u kadar;
- b) Raporlama dönemi için brüt geliri otuz kat veya daha fazla, ancak raporlama dönemi için Türkmenistan mevzuatı ile belirlenen asgari ücretin üç yüz katından az olan ve bu döneme ait brüt gelirin en az yüzde %2'si;
- c) Brüt geliri raporlama dönemi için Türkmenistan mevzuatı tarafından belirlenen Türkmenistan'da asgari ücretin üç yüz katı veya daha az olan kısmı için belirlenen asgari ücretten en az yüzde %2 oranında katkı payı ödenecektir (Mslp.Gov.Tm, s. 1).

Zorunlu emeklilik sigortası için emeklilik katkı paylarının hesaplanması ve ödenmesi için farklı oranlar belirlenmiştir. Dekhkan (çiftçi) kooperatifleri de dâhil olmak üzere Türkmenistan yasalarına göre oluşturulan tüzel kişiler ve onlar için çalışanlar için, Türkmenistan'da kayıtlı olan yabancı devletlerin tüzel kişiliklerinin şubelerinde çalışan kişiler için zorunlu emeklilik katkı paylarını hesaplanması için bazın %20'si. Bireyler tüzel kişilik statüsünü oluşturmadan, bireysel girişimci faaliyetlerde bulunarak profesyonel hizmetlerini sağlaması durumunda, emeklilik katkı paylarını hesaplamak için Türkmenistan'daki ortalama ücretin en az yüzde %20'si. Emeklilik kanununun 7. maddesinin ikinci fıkrasına atıfta bulunulan kiracılar için, kiracıların kendileri ve onlarla iş ilişkisine giren her bir birey için, Türkmenistan yasaları ile belirlenen asgari ücretinin en az %15 miktarında katkı payları belirlenmiştir(Ilo.Org, s. 13-14).

3.15.3.Vergi İndirimleri

Vergi kanununun 185. Maddesinin 3. Fıkrasına dayanarak, bireyler kazandıkları gelirlerinden vergi döneminin her ayı için belirli bir vergi indirimine hak kazanmaktadırlar. Türkmenistan Cumhuriyeti mevzuatı tarafından, bireylerin gelirleri üzerinden yapılacak olan vergi indirimi, hükümet tarafından belirlenen

asgari ücretin 1 katı kadar olarak yapılmasına izin verilmiştir, bu vergi indirimine tüm bireyler hak kazanmaktadırlar. Vergi mükellefleri istifade eden standart kesintilere ek olarak, gönüllü emeklilik ve sağlık sigortası için katkı payı miktarında indirim yapma hakkına sahiptirler. Her biri bakmakla yükümlü olduğu kişiler için Türkmenistan Cumhuriyetinin hükümeti tarafından belirlenen asgari ücretin 1 katı kadar, bakmakla yükümlü olduğu kişiler için vergi indirimi yapılmaktadır. Bu kesintiler hem eşlere hem de bakmakla yükümlü olanların bakımının yapıldığı ailenin başka bir üyesine yapılır (Trm.C.V.K, s. 116-117).

3.16.Orta Asya Türk Cumhuriyetleri ve Kırgızistan'daki Ücretlere Yüklenen Mali Yüklerin Karşılaştırılması.

Kırgızistan Cumhuriyeti ve Orta Asya'daki diğer Türki Cumhuriyetler arasında ücret miktarları, ücret üzerindeki tüm mali yükler, ücret üzerinden alınan gelir vergisinin oranları, sosyal sigorta prim oranlarının seviyeleri gibi farklı unsurlar açısından mukayese yapılacaktır.

Tablo 23: OATC ve Kırgızistan Arasında Asgari Ücret Miktarları

Ülkeler	Asgari Ücret (USD)	Asgari Ücret(Milli Para)	Seneler
Kazakistan	114,60	42500 tenge	2019
Tacikistan	42,40	400 somoni	2019
Türkmenistan	248,57	870 manat	2020
Özbekistan	67	634 880 sum	2019
Kırgızistan	25,11	1750 som	2019

Kaynak: (Wikipedia.Org)

Tablodaki veriler değerlendirildiğinde asgari ücret konusunda Orta Asya'da Türkmenistan 248,57 Amerikan Dolarına eşdeğer olan miktarla en başta gelmektedir. İkinci sırada Kazakistan 114,60 dolar değerinde asgari ücret ödemektedir. Üçüncü sırada Özbekistan, sonra Tacikistan ve en düşük asgari ücret miktarı ile Kırgızistan en son sıralarda gözükmektedir. Kazakistan ve Türkmenistan ülkelerinde çalışanların asgari ücreti 100 doların üstünde iken, kalan üç ülkede asgari ücret 100 doların altında bulunmaktadır. OATC içinde en yüksek asgari ücret Türkmenistan'da ödenmektedir. Bunların içinde en düşük ve hatta 50 doların altında bulunan asgari ücretle Kırgızistan en son sıralamada yer bulmaktadır.

Tablo 24: OATC ve Kırgızistan Arasında Ücretler Üzerinden Toplam Mali Yükler (Gelir Vergisi Ve Sosyal Güvenlik Ödemeleri ile Beraber)

Ülkeler	Ücret Üzerindeki Mali Yüklerin Toplamı
Kazakistan	34,5
Tacikistan	34/39
Türkmenistan	36
Özbekistan	24
Kırgızistan	37,25

Kaynak: Çalışmadaki bilgilerden istifade edilerek hazırlanmıştır.

Tabloda görüldüğü gibi ülkelerin ücretler üzerinden aldıkları ve kamu geliri şeklinde, bir mali yük olarak belirlenen rakamlar incelendiğinde, ülkelere göre farklı miktarlar görünmektedir. Orta Asya Türk Cumhuriyetleri içinde ücretlere yüklenen mali yüklerin en yüksek düzeyde olduğu ülke olarak Tacikistan Cumhuriyeti görünmektedir. Bu yüksek seviyenin nedeni, vergi mevzuatına göre gelirden alınan iki dilimli artan oranlı vergi tarifesi kaynaklanmaktadır.

Ondan sonraki sırayı %37,25 oranla Kırgızistan takip etmektedir, Türkmenistan %36, Kazakistan %34,5 ve en düşük seviyeye, 2019 gerçekleştiren vergi reformuyla oranları %24 kadar indiren Özbekistan gelmektedir.

Bu ülkelerin içinde Kırgızistan ve Türkmenistan hariç diğer üç ülkede vergilemede ayırma kuramına dikkat ederek, ücretlere nispeten kurumlar vergisi yüksek tutulmuştur. Kırgızistan Cumhuriyeti gerçekleştirdiği vergi reformları sonucunda hem kurumlar vergisi, hem de gelir vergisi oranlarını %10 oranda belirlemiştir. Kurumlar vergisinde indirimle gidilmesinde, ülkeye yabancı sermayenin çekilmesi hedeflenmiştir.

Tablo 25: OATC ve Kırgızistan Arasında Gelir Vergisi Oranları

No	Ülkeler	Yüksek Oran	Düşük Oran	Dilim Sayısı	Oran Farkı
1	Kazakistan	%10	%10	0	0
2	Tacikistan	%13	%8	2	5
3	Türkmenistan	%10	%10	0	0
4	Özbekistan	%12	%12	0	0
5	Kırgızistan	%10	%10	0	0

Kaynak: Çalışmadaki bilgilerden istifade edilerek hazırlanmıştır.

Tablodaki verilere bakıldığında sadece, Tacikistan Cumhuriyetinde 2 dilimli artan oranlı vergi tarifesi, vergileme işlemlerinde kullanıldığı gözükmektedir. Tacikistan hariç kalan dört ülke gelir vergisini vergilendirme, düz oranlı vergi tarifesi tercih ettikleri bilinmektedir.

Astında bu ülkelerin hepsi SSCB dağıldıktan sonra piyasa ekonomisine geçiş dönemlerinde artan oranlı vergi tarifelerini kullanmışlardır, ancak devamlı vergi reformları neticesinde farklı zamanlarla her ülke düz oranlı vergi tarifesine geçmiştir.

Özellikle Özbekistan Cumhuriyeti 2019 senesinde hayata geçirdiği vergi reformuyla birlikte düz oranlı vergileme sistemini benimsemiştir. Kırgızistan da kişisel gelirler üzerindeki mali yükleri hafifletmek amacıyla, vergi oranını %10 indirerek düz oranda sabitlemiştir.

Tablo 26: Orta Asya Türk Cumhuriyetlerinin Artan Oranlı Vergi Tarifesinden Düz Oranlı Vergi Tarifesine Geçme Dönemleri

No	Ülkeler	Reform Öncesi		Reform Sonrası Oran	Geçiş Yapılan Sene
		Oran Sayısı	En Yüksek Oran		
1	Kazakistan	6	%40	%10	2007
2	Tacikistan	2	%13	%8/%13	1992
3	Türkmenistan	7	%25	%10	2004
4	Özbekistan	3	%22,5	%12	2019
5	Kırgızistan	2	%20	%10	2006

Kaynak: (Birinci & Akyazı, 2017, s. 49) ve çalışmadaki bilgilerden istifade edilerek hazırlanmıştır.

Tabloda verilen rakamlara bakıldığında, bu ülkelerin bağımsızlığı sonrası piyasa ekonomisine geçiş dönemlerinde çok karmaşık ve çok yüksek düzeyde artan oranlı vergi tarifelerine sahip oldukları görülmektedir. Ancak bu vergi sistemi beklenen etkinliği sağlayamamıştır ve uluslararası kurumların tavsiyeleri ile 2000

yıllardan sonra düz oranlı vergi tarifelerine geçilmeye başlanmıştır. Bunların içinde en geç Özbekistan Cumhuriyeti artan oranlı vergi tarifesinden vaz geçmiştir ve çoğunlukla OATC gelir vergisi %10 oranına tekabül etmektedir.

Tablodaki veriler değerlendirildiğinde Kırgızistan bağımsızlığını ilk başlarında 2 dilimli artan oranlı vergi tarifesini tercih etmiştir, ancak ilerleyen zamanda özellikle 2006 senesinde birtakım iktisadi amaçlarla hedefleyerek, vergi oranını %10 oranında sabitleyerek düz oranlı vergi tarifesine geçmiştir.

Tablo 27: OATC ve Kırgızistan Cumhuriyeti Arasında Brüt Gelir Üzerinden Sosyal Güvenlik kurumuna Aktarılabacak Primlerin Oranları

No	Ülkeler	Çalışan Kesim	İşveren Kesim	Toplam Oran
1	Kazakistan	%10	%14,5	%24,5
2	Tacikistan	%1	%25	%26
3	Türkmenistan*	%6	%20	%26
4	Özbekistan**	%0	%12	%12
5	Kırgızistan	%10	%17,25	%27,25

Kaynak: Çalışmadaki bilgilerden istifade edilerek hazırlanmıştır. Türkmenistan* çalışan kesim ücret üzerinden %2 (G.E.K.P), %3 (G.Sag.K.P), %1 (G.Sen.P) ödemekte. Özbekistan** 2019 senesinde yapılan vergi reformundan sonra, çalışanlar için sosyal sigorta katkı payını ortadan kaldırdı.

Tablodaki veriler incelenmeye alındığında, sadece Özbekistan Devleti çalışan kesimin ücretlerinden sosyal güvenlik katkı payını almamaktadır. Bu önemli gelişme, 2019 senesinden başlayarak yürürlüğe konulmuştur ve sosyal güvenlik primlerini iptal ederek ücret üzerindeki mali yükleri hafifletmeyi amaçlamıştır.

Yine tabloya bakıldığında, ücret üzerinde en az toplam sosyal güvenlik katkı payları Kazakistan'da bulunmaktadır. Kazakistan'dan sonra %26 oranla hem Türkmenistan hem de Tacikistan gelmektedir. Brüt ücretten toplamda en yüksek katkı payı ödenen ülkede, %27,25 oranla Kırgızistan olmuştur. Çalışan kesimin en az katkı payı ödeme oranı olarak %1 le Tacikistan, en yüksek seviyede katkı payı ödeyen ülkeler olarak %10 la Kazakistan ve Kırgızistan gözükmektedir.

Kırgızistan bu ülkeler içinde toplamda ödenen sosyal güvenlik katkı paylarında en yüksek düzeylerde, işveren kesim için Türkmenistan'dan sonra üçüncü sırada, çalışan kesim için Kazakistan'la aynı oranlarda durmaktadır.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Eski Sovyet ekonomileri, liberal bir ekonomiye geçiş yaptıktan sonra iktisadi kalkınma bakımından birbirleri ile benzer özellikler sergilese de aralarında ciddi farklılıklar vardır. Merkezi yönetim sisteminden liberal sisteme geçiş aşamasında bu farklılıklar, geçiş ülkelerinde yapısal ve iktisadi sorunların oluşmasına sebep olmuştur. Geçiş süreci aşamasında maliye alanında ilk değişimler, yeni bir vergi sistemini oluşturulmasıyla başlamıştır. Eski merkezi yönetim zamanında vergi gelirlerinin büyük kısmını devlet teşebbüslerinin karları teşkil etmekteydi. Hedeflenen yeni vergi sistemini meydana getirilmesinde nitelikli, görevli ve basit tanımlanmış vergi ile hukuki yönden de altyapıya ihtiyaç doğmuştur. Bireylerin yeni vergi sistemine direnç göstermemesi ve hükümetlerin siyasi kararlılığı, vergi sisteminin faal ve etkin olmasında önemli fayda sağlamıştır.

Ücretler piyasa ekonomisinde ne kadar önem ve etki arz ediyorsa, sosyalist ekonomiler içinde ücret konusu çok önemli olmuştur. Ücretler, devlet ve toplumun yaşam koşullarını etkileyebilen, iktisadi ve mali yönlerinin yanında politik, sosyolojik, psikolojik alanlarda da ağır sonuçlar yaratabilen mühim bir gelir türüdür. Literatürde üretim aşamasında kullanılan emeğin bedeli şeklinde ifade edilen ücretler, emeğin karşılığı olmakla birlikte ekonomik ve sosyal bakımdan da ciddi etki gücü olan bir faktördür. Şahısların üretime katılarak harcadıkları emeğinin sonucunda aldıkları ücret, onların gelir ve hayat düzeylerini etkileyen bir faktör olmasıyla birlikte aynı zamanda, iktisadi grupların mili gelirden aldıkları pay miktarını ve toplum içinde sosyal adaleti sağlanmasını gösteren belirti olarak farklı yönleri sahiptir.

Dolayısıyla, hükümetler vergi politikalarını belirlerken ücret ve vergi arasındaki dengeyi gözeterek, ücret karşılığı çalışanların yaşam koşullarını ve işletmeciler için ücret bir maliyet yükü taşıdığını unutmamalıdır. Toplum içinde ücret karşılığı çalışan bireylerin ailesi ve yakınlarıyla birlikte büyük bir kesimi oluşturdukları göz önünde bulundurularak, devletin ücretler üzerine yüklediği mali yüklerle dikkat ederek doğru analiz etmesi çok önem arz etmektedir. Ücret üzerindeki mali yükler yaygın olarak gelir vergisi ve sosyal güvenlik primleri şeklinde ortaya çıkmaktadır. Ücret unsuru emek arz edenler için bir gelir kaynağı durumunda iken,

emek talebinde bulunan kesim için bir maliyet faktörüdür. Bu nedenle her iki kesimin iktisadi kararlarını dolaysız biçimde etkileyebilmektedir. Dolayısıyla yanlış ve ağır şekilde oluşan mali yükler, iktisadi büyüme, uluslararası rekabet ve işsizlik gibi etkenlerin aleyhinde etki yaratmaktadır.

Kazakistan da ücret üzerinde oluşan mali yükler gelir vergisi ve sosyal güvenlik katkı payları olarak ikiye ayrılmaktadır. Ücretli çalışanlar brüt ücretten zorunlu Emekli Fonuna %10 miktarında katkı payını aktarmasından sonra vergi indiriminde yararlanır bilmektedirler. Bu işlem yapıldıktan sonra, %10 oranında vergi indirimi gerçekleştirilmektedir. Her bir vergi ve sosyal güvenlik katkı paylarını oranları ayrı hesaplandığında düşük olmakla birlikte, işgücü gelirleri üzerindeki birleştirilmiş vergi ve mali yük oranı yüksektir. İşveren kesimi tarafından %9,5 oranında sosyal vergi, %3,5 sosyal sigorta primleri, %1,5 oranında zorunlu sosyal sağlık sigortası primleri ödenmektedir. Çalışan kesim ise %10 oranında gelir vergisi ve %10 oranında zorunlu emeklilik primi ödemektedirler. OATC içinde ücret üzerinde oluşan mali yükler konusunda dördüncü sırada yer almaktadır.

Tacikistan Cumhuriyeti OATC içinde artan oranlı vergi tarifelerini kullanan tek ülkedir. Tacikistan da ücret üzerinde gelir vergisi ve zorunlu sosyal sigorta primleri alınmaktadır. Gelir vergisi iki dilimli olarak en düşük oran %8 ve en yüksek oran %13 miktarındadır. Ücretli çalışanlar gelirleri üzerinden %1 oranında sosyal sigorta primi ödemektedirler. Tacikistan vergi indirimi konusunda mevzuata uygun durumda olan bireylere en yüksek vergi indirimi yapmaktadır. OATC kıyasla ücret üzerinde en yüksek %39 oranla mali yük olan ülke konumundadır. Ancak, sosyal sigorta priminde %1 ile en az sosyal güvenlik katkı payı ödemektedir. Sosyal güvenlik katkı paylarında mali yükün büyük kısmı işveren kesimine düşmektedir.

Türkmenistan'da mevzuat gereği işveren tarafı %25 miktarında zorunlu sosyal güvenlik katkı payı ödemektedir. İşveren kesim içinde en yüksek oranda katkı payı ödeyen ülke niteliğinde Tacikistan gelmektedir. Türkmenistan Cumhuriyeti OATC içinde 248,57 dolarla en yüksek asgari ücret ödeyen ülkedir. Ücret üzerinden %10 oranında gelir vergisi ve toplamda %6 oranında sosyal güvenlik katkı payları almaktadır. Sosyal güvenlik katkı payları, çalışanlarla ilgili kurumlar arasında yapılan sözleşmelere dayanarak ödenmektedir. Gönüllü Emeklilik Fonuna %3

oranında, Gönüllü Sağlık Fonuna %2 oranında ve Gönüllü Sendika Fonuna %1 oranında katkı payı aktarılmaktadır. İşveren taraf ise Zorunlu Emeklilik Fonuna mevzuat gereği %20 miktarında katkı payı aktarmakla yükümlüdür. OATC içinde toplam mali yük boyunca Kırgızistan dan sonra üçüncü sırada bulunmaktadır. Görüldüğü gibi Türkmenistan Tacikistan dan sonra sosyal güvenlik katkı paylarını ödeme konusunda %20 lik büyük bir oran ile ikinci sırada gelmektedir.

Özbekistan Cumhuriyetinde ücret gelirleri üzerinden sadece %12 oranında gelir vergisi alınmakta ve sosyal güvenlik katkı payları alınmamakta. 2019 senesinde gerçekleştirdiği vergi reformu sonucunda ücretler üzerinden ödenecek olan sosyal güvenlik katkı paylarını ortadan kaldırmıştır. Reform öncesi 3 dilimli artan oranlı vergi tarifesi kullanılmaktaydı, en düşük oran %7,5 ve en yüksek oran %22,5 iken. Reformdan sonra bu oranlar tek oran %12 miktarında sabitlenmiştir. Yine reform öncesi sosyal sigorta kurumuna %8 oranında katkı payları aktarılırken, 2019 yılından sonra bu yükümlükten kaldırılmıştır. OATC içinde ücret üzerinde toplamda en az mali yük yükümlülüğü bulunan ülke Özbekistan'dır. Gelir vergisinin oranları boyunca %12 oranıyla Tacikistan'dan sonra ikinci sırada yer almaktadır.

OATC içinde en az asgari ücret ödeyen ülke Kırgızistan'dır. Kırgızistan Cumhuriyetinde ücret üzerinde %10 oranında gelir vergisi alınmakta ve %10 oranında sosyal güvenlik katkı payları ödenmektedir. İşveren kesimi sosyal güvenlik kurumuna %17,25 oranında katkı payı aktarmaktadır. Kırgızistan gelir vergisi oranında %10 ile Kazakistan ve Türkmenistan ile aynı düzeydedir. Sosyal güvenlik katkı payları konusunda da Kazakistan ile birlikte, en yüksek %10 oranla ücret üzerinde mali yük oluşturmaktadır. OATC içinde toplam sosyal güvenlik katkı payları konusunda %27,25 oranla en yüksek orana sahip ülke olmaktadır.

Değerlendirilen ülkeler içinde brüt ücret gelirleri üzerinde en yüksek toplam mali yük oluşturan ülke Tacikistan (%39), Kırgızistan (37,25), Türkmenistan (%36) olmaktadır. Bu ülkeler arasında Tacikistan'ın mali yük oranlarının yüksek olması, gelir vergisindeki artan oranlı vergi tarifesinden kaynaklanmaktadır. Sosyal güvenlik katkı payları da bu ülkeler içinde en yüksek %25 durumdadır, tüm bunların toplamı ücretler üzerinde mali yükleri artıran etken olarak görünmektedir.

Değerlendirmeye tabi tutulduğu ülkeler arasında en düşük toplam mali yük yükümlülüğü bulunan ülke Özbekistan (%12) ve kısmen Kazakistan'dır (%34,5) olmaktadır. Özbekistan'ın ücret üzerinde bu kadar az mali yük getirmesine, daha bir sene önce hayata geçirdiği vergi reformunun neticedir. Fakat ücret üzerinden alınan gelir vergisi diğer üç ülkeye göre yüksektir ve bu konuda Tacikistan'dan sonra gelir vergisi konusunda ikinci sırada yer aldığını ifade etmemiz mümkündür.

Çalışmanın sonucunda elde edilen bulgulara göre, Kırgızistan Cumhuriyetinde ücretler üzerindeki sosyal güvenlik prim oranları, diğer dört ülkeden daha fazladır. Ücretler üzerindeki toplam mali yükler konusunda da Orta Asya Türk Cumhuriyetleri içinde ikinci sırada yer almaktadır. Dolayısıyla ücret üzerine yüklenen mali yüklerin hafifletilmesi, özellikle sosyal güvenlik primlerinin oranlarını indirilmesi hem işveren kesimi hem de çalışan işçilerin üzerindeki mali yüklerin azalmasına sebep olacaktır. Hafifletilen mali yükler işveren kesimi için büyük avantajlar sağlar ve yeni istihdam oranlarını yaratılmasına ve iş teşvikini destekler. Çalışanlar açısından satın alma gücünü artırır ve eline daha fazla para geçmesine neden olur. İşçilerin satın alma güçleri arttıkça toplam talepte yükselir ve bu toplam talebin yükselmesi üretim oranlarını artmasını sağlar. Toplam talep ve toplam üretim düzeylerinin artması ülkenin gelişmesine ve fazladan iş yerlerinin açılmasına, ülke istihdam seviyesini tam istihdam düzeylerine ulaşmasına sebep olur. Özellikle geçiş ekonomilerinin önemli sorunu olan işsizlik sorununu ortadan kalkmasına da yardımcı olur. Nitekim çalışmada görüldüğü gibi Özbekistan Cumhuriyeti 2019 senesinde İMF ve Dünya Bankasının uzmanları ile birlikte vergi reformunu hayata geçirdiler ve çalışan işçilerin ücretleri üzerinden alınan %8 sosyal güvenlik primlerini ortadan kaldırdı. Ücretler üzerinde mali yüklerin hafifleterek işçilerin satın alma gücünü artırırken, buna paralel şekilde üretiminde aynı oranlarda artması gerektir. Eğer böyle bir politikanın uygulaması sonucunda üretimde artışlar gerçekleşmiyorsa ve sadece işçilerin satın alma gücü artıyorsa ortaya enflasyon baskısı çıkacaktır. Dolayısıyla, ülkeler ücretler üzerindeki mali yüklerin azaltmaya çalışırken bu gibi riskleri de göz önünde bulundurmalıdırlar.

KAYNAKÇA

- (tarih yok). 12 26, 2019 tarihinde sti.gov.kg: <http://www.sti.gov.kg/docs/default-source/otchet/tariffs2019.pdf?sfvrsn=2> adresinden alındı
- ADAKOVA, D. (2014, 01 30). *Медицинское страхование – основа социальной защиты*. 04 24, 2020 tarihinde <http://www.turkmenistan.gov.tm:>
<http://www.turkmenistan.gov.tm/index.php?id=5774> adresinden alındı
- AĞCAKAYA, S. (2009). GEÇİŞ EKONOMİLERİNDEN ORTA ASYA TÜRK CUMHURİYETLERİ'NDE BÜTÇE YÖNETİMİ VE MALİ DİSİPLİN SORUNU. *AKADEMİK BAKIŞ Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, 5-15.
- AKDOĞAN, A. (2016). *Kamu Maliyesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- AKSOY, A. (2016). GELENEKSEL DEVLETEN MODERN DEVLETE: SANAYİ DEVRİMİ VE KAMU YÖNETİMİ DÜŞÜNCESİNDE DEĞİŞİM. *ULUSLARARASI POLİTİK ARAŞTIRMALAR DERGİSİ*, 30-37.
- AKTAN, C. C. (2018). *VERGİLEME Vergi Teorisi ve Vergi Politikası*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- AKTAN, Ç. C. (2017). *KAMUSAL FİNANSMAN: VERGİLEME*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- ALAYOĞLU, N. (2005). STRATEJİK ÜCRET YÖNETİMİ VE ÜST DÜZEY YÖNETİCİLERİN ÜCRETLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA. *DOKTORA TEZİ*. İstanbul: T.C İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ İŞLETME ANA BİLİM DALI İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ BİLİM DALI.
- ALİBEKOB, S. (2013). *Налоговое право Республики Казахстан (Общая и Особенная части)*. Almatı: JSBN 9965-813-23-X .
- ALTAY, A. (2019). *Kamu Maliyesi Teorisi, Gelişimi ve Kapsamı*. Ankara: Seçkin.
- ANDOZ.TJ. (2013, 01 11). *ИНСТРУКЦИЯ «По исчислению и уплате социального налога»*. 04 20, 2020 tarihinde <https://andoz.tj:>

<https://andoz.tj/docs/instruksii/6.instr.%20po%20ischisl.%20i%20uplate%20s oc.naloga.pdf> adresinden alındı

APAYDIN, Ş. (1996). TÜRKİYEDE ÜCRETLER VE ÜCRET POLİTİKALARI(1980-1993 DÖNEMİ). *Yüksek Lisans Tezi*. Kayseri: T.C ERCİYES ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ.

ASANOVA, L., & MUSTAFAEVA, E. (2016). О ТЕОРЕТИЧЕСКИХ ОСНОВАХ СУЩНОСТИ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ. *Таврический научный обозреватель*, 70-74.

AYDEMİR, C., & GENÇ, S. Y. (2011). ORTAÇAĞIN SOSYOEKONOMİK DÜZENİ: FEODALİZM. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi* , 226-241.

AYTEKİN, E. (2017). *Tarihten Günümüze Fütüvvet ve Ahilik*. İstanbul: Kayhan Yayınları.

BAL, H. (2011). İKTİSADİ GELİŞME VE DOĞAL KAYNAKLAR: GEÇİŞ EKONOMİLERİ ÇERÇEVESİNDE BİR İNCELEME . *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 87-104.

BARYSHEVA, S. K. (2015). Problems and perspectives of individual income tax calculation. *Карагандинский государственный университет имени Е.А.Букетова*, 169-175.

BENLİGİRAY, S. (2007). *Ücret Yönetimi*. İstanbul: Beta Yayınevi.

BEŞİKKAYA, N. (2012). KÜRESELLEŞME SÜRECİNİN ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ ETKİSİ. *YÜKSEK LİSANS TEZİ*. İstanbul: T.C. İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ ÇALIŞMA EKONOMİSİ VE ENDÜSTRİ İLİŞKİLERİ ANABİLİM DALI ÇALIŞMA EKONOMİSİ BİLİM DALI.

BİLİR, H. (2017). YENİ-KEYNESYEN İKTİSATTA ÜCRET YAPIŞKANLIKLARI. *POLİTİK EKONOMİK KURAM*, 188-213.

BİRİNCİ, N., & AKYAZI, H. (2017). DÜZ VE ARTAN ORANLI KİŞİSEL GELİR VERGİSİ TARİFELERİNİN EKONOMİK ETKİLERİ. *Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 45-60.

- BUCSKAYA, I. S. (tarih yok). *Сущность, виды и функции заработной платы в России*. 11 13, 2019 tarihinde <https://studfile.net:https://studfile.net/preview/6058501/> adresinden alındı
- BULDIGİN, S. S. (2017). КОНЦЕПЦИЯ ПРОМЫШЛЕННОЙ РЕВОЛЮЦИИ: ОТ ПОЯВЛЕНИЯ ДО НАШИХ ДНЕЙ. *Вестник Томского государственного университета*, 91-95.
- ÇELİK, S. (2019). ÜCRET SİSTEMLERİ ve PERFORMANSA DAYALI ÜCRET. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: T.C BEYKENT ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ İŞLETME ANABİLİM DALI YÖNETİM ORGANİZASYON BİLİM DALI.
- ÇETİN, A., & BAKIRTAŞ, İ. (2014). OECD ÜLKELERİNDE REEL ÜCRETLER VE EMEK VERİMLİLİĞİ ARASINDAKİ İLİŞKİ: PANEL VERİ ANALİZİ. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 173-186.
- ÇEVİK, S. (2010). Geçiş Ekonomilerinde Kamu Maliyesi ve Mali Sistem Reformları. *AVRASYA ETÜDLERİ*, 77-100.
- ÇİÇEK, S. (2012). ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ KAMUSAL YÜKLERİN İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ (TÜRKİYE VE AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELER KARŞILAŞTIRMASI). *Doktora Tezi*. Ankara: Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.
- DEĞER, S. (2006). İŞÇİNİN ÜCRETİNİN USÛLÜNCE ÖDENMEMESİNİN HUKUKİ SONUÇLARI. *YÜKSEK LİSANS TEZİ*. T.C. DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ ÖZEL HUKUK ANABİLİM DALI .
- DEİK.ORG.TR. (tarih yok). *Tacikistan Ülke Bülteni* . 04 12, 2020 tarihinde <https://www.deik.org.tr:https://www.deik.org.tr/uploads/tacikistan-bulteni.pdf> adresinden alındı
- DJAPAROVA, N. (2003). НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ И ПУТИ ЕЕ РЕФОРМИРОВАНИЯ. *Центр экономических исследований НАН КР*, 30-35.

- DOĞRUYOL, A., & AYDINLAR, K. (2015). EMEK ÜRETKENLİĞİ VE ÜCRET TEORİSİ. *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 263-278.
- DURMAZ, Ş. (2010). TÜRKİYE'DE UYGULANAN ÜCRET POLİTİKALARI. *YÜKSEK LİSANS TEZİ*. ISPARTA: T.C SÜLEYMAN DEMİREL ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ ÇALIŞMA EKONOMİSİ VE ENDÜSTRİ İLİŞKİLERİ ANA BİLİM DALI.
- EBSO. (tarih yok). *Kazakistan Ülke Raporu*. 12 28, 2019 tarihinde ebso.org.tr: <http://ebso.org.tr/tr/arama/kazakistan> adresinden alındı
- ELİBOL, M. (2017). OYUN TEORİSİ ve TOPLU PAZARLIK STRATEJİLERİ. *YÜKSEK LİSANS TEZİ*. TEKİRDAĞ: TC. NAMIK KEMAL ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ ÇALIŞMA İKTİSADI ANABİLİM DALI .
- ERKİN, G. (2012). Vergilendirme Yetkisinin Tabi Olduğu Anayasal İlkeler. *Ankara Barosu Dergisi*, 237-249.
- EYİDOĞAN, F. (2019). ÜCRETLER ÜZERİNDEKİ KAMUSAL YÜKLER: SEÇİLMİŞ AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİ VE TÜRKİYE. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: T.C MARMARA ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MALİYE ANABİLİM DALI.
- GENÇ, Y., & YAŞAR, R. (2009). Vergilemede Adalet ve Etkinlik İlişkisi. *VERGİ DÜNYASI*, 34-40.
- GOIBZODA, M. A. (tarih yok). *ОБЩЕТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПРОБЛЕМЫ РАЗВИТИЯ СОЦИАЛЬНОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В РЕСПУБЛИКЕ ТАДЖИКИСТАН*. 04 20, 2020 tarihinde <https://tnu.tj:https://tnu.tj/DisserPhD/6D.KOA-002/GoibzodaMA/GoibzodaMA.pdf> adresinden alındı
- GOLISHEVA, I. (2008). *Совершенствование системы налогообложения оплаты труда* . Tashkent: Программа развития Организации Объединенных Наций, Узбекистан.

- GOLODOVA, Y. S. (2010). НАЛОГОВАЯ ГАРМОНИЗАЦИЯ В СТРАНАХ ЕС И СНГ: ОБЩЕЕ И ОСОБЕННОЕ. *Финансы и кредит*, 68-72.
- GULER, E. (2012). Merkezi Planlamadan Piyasa Ekonomisine Geçişin Politik Ekonomisi ve Alternatif Modeller. *PARADOKS Ekonomi, Sosyoloji ve Politika Dergisi*, 37-58.
- GÜLER, E. (2012). GEÇİŞ EKONOMİLERİ VE YENİ KURUMSAL İKTİSAT'IN YENİDEN YÜKSELİŞİ. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 52-68.
- GÜNAYDIN, İ., & YILDIZ, B. (2016). VERGİ POLİTİKASI İLE YOKSULLUK AZALTILABİLİR Mİ? *GJEBS*, 90-104.
- HACİTAHİROĞLU, K., & AYDOĞAN, E. (2016). Gelir Dağılımının Asgari Ücretler ve Çalışma Saatleri Açısından Değerlendirilmesi. *AKADEMİK YAKLAŞIMLAR DERGİSİ*, 148-167.
- HAYRULLAHOĞLU, B. (2014). Türk Vergi Sisteminde Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin, Vergilerin Fonksiyonları ve Temel Vergileme İlkeleri Bakımından İncelenmesi. *Uşak Üniversitesi, İ.İ.B.F., Maliye Bölümü.*, 623-645.
- ILO.ORG. (tarih yok). *ЗАКОН ТУРКМЕНИСТАНА О государственном пенсионном страховании*. 04 24, 2020 tarihinde <https://www.ilo.org>: <https://www.ilo.org/dyn/natlex/docs/ELECTRONIC/90466/104297/F935066766/TKM90466%20Rus.pdf> adresinden alındı
- İLYAS, G. (2016). HİZMET İŞLETMELERİNDE UYGULANAN ÜCRETLENDİRME YÖNETİMİNİN ÇALIŞANLARIN PERFORMANSI İLE İLİŞKİSİ İSTANBUL İTFAİYE TEŞKİLATI ÇALIŞANLARI ÜZERİNE BİR ALAN ARAŞTIRMASI. *YÜKSEK LİSANS TEZİ*. İstanbul: T.C. İSTANBUL GELİŞİM ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ.
- İSKAKOVA, Z. D., & AMANGELDIEVA, J. A. (2013). ПО ВОПРОСУ НАКОПИТЕЛЬНЫХ ПЕНСИОННЫХ ФОНДОВ РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН И ИХ ИНВЕСТИЦИОННОЙ ПОЛИТИКЕ.

INTERNATIONAL JOURNAL OF APPLIED AND FUNDAMENTAL RESEARCH , 95-99.

IŞIĞIÇOK, Ö. (2017). *ÜCRET*. Bursa: DORA.

IŞIKLI, A. (1975). *ÜCRET*. Ankara: Doğan Yayınları.

İZLİMEK, H. Y. (2007). GEÇİŞ ÜLKELERİNDE VERGİ REFORMU. *YÜKSEK LİSANS TEZİ*. Adana: T.C. ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MALİYE ANA BİLİM DALI.

JANTAIEVA, A. A. (2012). ПЕНСИОННАЯ СИСТЕМА КАЗАХСТАНА. *INTERNATIONAL JOURNAL OF EXPERIMENTAL EDUCATION*, 135-137.

JANTSAN, S. (2013). GEÇİŞ EKONOMİLERİNDE REFORM SÜRECİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ. *Yüksek Lisans Tezi*. Ankara: Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat Anabilim Dalı.

K.C.V.K. (2008). *НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС КЫРГЫЗСКОЙ РЕСПУБЛИКИ*. 04 26, 2020 tarihinde http://www.sti.gov.kg/docs/default-source/law/nkr_33.pdf?sfvrsn=2 adresinden alındı

KALANDAROV, U., YUSUPOV, U., & BORJELLI, N. (tarih yok). *РУКОВОДСТВО ПО НАЛОГООБЛОЖЕНИЮ НКО В РЕСПУБЛИКЕ ТАДЖИКИСТАН*. 04 20, 2020 tarihinde <http://cso-central.asia>: http://cso-central.asia/lib/law/2/nalogoobl_ngo.pdf adresinden alındı

KALENDEROĞLU, M. (2017). *KAMU MALİYESİ BÜTÇE VE BORÇLANMA*. Ankara: Agon Bilgi Akademisi.

KARAALP-ORHAN, H. S., & ÖÇAL, M. (2018). ASGARİ ÜCRET UYGULAMASININ TARİHSEL GELİŞİMİ VE TÜRKİYE-AB ÜLKELERİ İÇİN KARŞILAŞTIRMALI BİR ANALİZ. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 645-664.

KARAYILMAZLAR, E., & GÜRAN, .. M. (2005). GELİRVERGİSİNDE TARİF EYAPISI: ADALET VE ETKİNLİK TEMELLİ TEORİK TARTIŞMALAR ÇERÇEVESİNDE KARŞILAŞTIRMALI BİR ANALİZ. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 141-169.

- KARGI, B. (2013). Ücret Yapışkanlığı Hipotezi'nin Test Edilmesi: Türkiye'de Asgari Ücret ve Büyüme Üzerine Zaman Serileri Analizi (2005-2012) . *Çalışma ve Toplum Dergisi*, 183-210.
- KAŞIKÇI, G. (2015). Geçiş ekonomilerinde yoksulluk sorunu. *Yüksek Lisans Tezi*. Aydın: ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ İKTİSAT ANA BİLİM DALI.
- KAYTANCI, U. B. (2008). ÜCRET TEORİLERİ VE TÜRKİYE İMALAT SANAYİNDE ÜCRETLERİN DURUMU ÜZERİNE UYGULAMA. *DOKTORA TEZİ*. Adana: T.C. ÇUKUROVA ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ İKTİSAT ANABİLİM DALI.
- KAZ.C.V.K. (2017). *НАЛОГАХ И ДРУГИХ ОБЯЗАТЕЛЬНЫХ ПЛАТЕЖАХ В БЮДЖЕТ (НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС)*. Almatı: Devlet Gelir Komitesi.
- KGD.GOV.KZ. (2019, 05 20). *Новые налоговые льготы будут введены для многодетных семей с 2020 года*. 04 12, 2020 tarihinde <http://kgd.gov.kz>: <http://kgd.gov.kz/ru/news/novye-nalogovye-lgoty-budut-vvedeny-dlya-mnogodetnyh-semey-s-2020-goda-1-42809> adresinden alındı
- KOSHOKOVA, N. Z. (2017). Development of the tax system of Kyrgyzstan during period of the formation and development of market economy. *Russian Journal of Entrepreneurship*, 4341-4350.
- KURMANBEKOV, O., & KURMANBEKOVA, M. (2014). IMPROVING OF LEGISLATION ON INCOME TAXATION IN THE KYRGYZ REPUBLIC. *Вестник КРСУ*, 104-107.
- MALAY, H. (2010). *Çağlar Boyu Köleleik*. İstanbul: Gündogan Yayınları.
- MAMBETALİYEVA, K. (tarih yok). *ПОДОХОДНЫЙ НАЛОГ КАК ОДИН ИЗ ИСТОЧНИКОВ ОБЕСПЕЧЕНИЯ ГОСУДАРСТВА НЕОБХОДИМЫМИ ФИНАНСОВЫМИ РЕСУРСАМИ*. 12 25, 2019 tarihinde <http://arch.kyrlibnet.kg/>: <http://arch.kyrlibnet.kg/uploads/NSUMAMBETALIEVA2015-2.pdf> adresinden alındı

- MAMBETOV, K. (2009). KIRGIZİSTAN VERGİ SİSTEMİ VE VERGİ SİSTEMİNDE REFORMLARIN GELİŞİMİ. *YÜKSEK LİSANS TEZİ*. Konya: T.C. SELÇUK ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ İKTİSAT ANABİLİ İKTİSAT BİLİM DALI .
- MERCAN, S. (2010). PERFORMANSA DAYALI ÜCRET SİSTEMİNİN ÖRGÜTSEL VATANDAŞLIK DAVRANIŞI ÜZERİNE ETKİLERİ VE BİR UYGULAMA. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: T.C. MARMARA ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ İŞLETME ANA BİLİM DALI YÖNETİM VE ORGANİZASYON BİLİM DALI.
- MERGENBAEVA, A. T., & BAYNEEVA, P. T. (2016). Перспективы и основные направления модернизации пенсионной системы Республики К. *Университет «Туран»*, 143-146.
- MF.UZ. (tarih yok). *Бюджет для граждан*. 12 27, 2019 tarihinde mf.uz: https://www.mf.uz/media/file/press/book_rus.pdf adresinden alındı
- MIRONOVA, V. S. (2013). *ИСТОРИЯ ЭКОНОМИКИ*. Kurgan: Курганский государственный университет.
- MIRZABOY, A. (2019). ИСЧИСЛЕНИЕ ПОДОХОДНОГО НАЛОГА В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ РЕСПУБЛИКИ ТАДЖИКИСТАН. *II Міжнародної науково практичної конференції «Підприємницька модель економіки та управління розвитком підприємства»* (s. 969-974). Житомир: ДУ «Житомирська».
- MONEYMAN.KZ. (tarih yok). *Налоговые вычеты в Казахстане. Как получить?* 04 09, 2020 tarihinde <https://moneyman.kz>: <https://moneyman.kz/nalogovye-vychety-v-kazahstane/> adresinden alındı
- MOROZOVA, & SEVOSTIANOVA. (2017). BASIC CONCEPTS, TYPES, FORMS AND SYSTEMS OF WAGES IN MODERN CONDITIONS OF MANAGING. *Таврический научный обозреватель*, 25-31.

- MSLP.GOV.TM. (tarih yok). *Выписка из Закона Туркменистана «О государственном пенсионном страховании»*. 04 24, 2020 tarihinde <https://mlsp.gov.tm>: <https://mlsp.gov.tm/ru/information> adresinden alındı
- NARMANDAKH, D. (2013). SALARY AND REMUNERATION: DEVELOPMENT OF THEORETICAL APPROACHES TO THE DEFINITION OF THE CONCEPTS. *ИРКУТСКОЙ ГОСУДАРСТВЕННОЙ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ АКАДЕМИИ (Байкальский государственный университет экономики и права)*, 1-8.
- NASİBOVA, G. (2013). POST SOSYALİST ÜLKELERDE MALİYE POLİTİKASININ GELİR DAĞILIMINA ETKİSİ AZERBAIJAN ÖRNEĞİ. *Yüksek Lisans Tezi*. ANKARA, : T.C. ANKARA ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MALİYE ANABİLİM DALI.
- NOMANOVA, A. S. (tarih yok). *Some Aspects of Income Taxation under the Conditions of Transitional Economy in Tajikistan*. 04 13, 2020 tarihinde <https://cyberleninka.ru>: <https://cyberleninka.ru/article/n/nekotorye-aspekty-podohodnogo-nalogooblozheniya-v-usloviyah-perehodnoy-ekonomiki-tadzhikistana/viewer> adresinden alındı
- NORMA.UZ. (2019, 01 22). *МЕТОДИКА РАСЧЕТА НАЛОГА НА ДОХОДЫ ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ ЗА ЯНВАРЬ 2019 ГОДА*. 04 26, 2020 tarihinde <https://www.norma.uz>: https://www.norma.uz/poleznaya_informaciya/metodika_rascheta_naloga_na_dohody_fizicheskikh_lic_za_yanvar_2019_goda# adresinden alındı
- NURISHEV, M. K. (tarih yok). *Применение налоговых вычетов*. 04 12, 2020 tarihinde <http://ank.kz/>: <http://ank.kz/forum/individualnyj-nalog/primenenie-nalogovyh-vychetov> adresinden alındı
- OBEYD, R. U., & WEY, S. (2020). *РЕСПУБЛИКА КАЗАХСТАН ДОКУМЕНТ ПО ОТДЕЛЬНЫМ ВОПРОСАМ*. Вашингтон: Международный Валютный Фонд.
- OMURKOJEOVA, G. (2010). *Налоговое право Кыргызской Республики*. Bishkek: КРСУ.

- Ö.C.V.K. (tarih yok). *НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РЕСПУБЛИКИ УЗБЕКИСТАН*. 1227 2019 tarihinde lex.uz: <https://www.lex.uz/acts/1286689#1288517> adresinden alındı
- ÖZER, M. A., SÖKMEN, A., ÖZAYDIN, M. M., & AKÇAKAYA, M. (2017). *İNSAN KAYNAKLARI YÖNETİMİ*. Ankara: Gazi Kitabevi Tic.Ltd.Sti.
- ÖZTURK, N. (2010). Klasik Ve Neoklasik İktisatta Gelir Bölüşümü. *Çalışma ve Toplum*, 59-90.
- ÖZTÜRK, İ. (2016). Bütçe Kanununa Ekli Vergi Harcamaları Listesinin Mevzuatla Ücret Gelirlerine İlişkin Getirilen Muafiyet, İstisna ve İndirimler Bağlamında Analizi. *Sosyoekonomi*, 57-83.
- ÖZTÜRK, N. (2005). ÜCRET KURAMINDA YENİ YAKLAŞIMLAR. *Gazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 29-49.
- PANSKOV, V. G. (2016). Принцип справедливости и его отражение при налогообложении физических лиц в российской налоговой системе. *ФИНАНСОВЫЕ ИНСТРУМЕНТЫ, НАЛОГИ*, 58-71.
- PEHLIVANOĞLU, F., & GÜNEŞ, İ. (tarih yok). *KIRGIZİSTAN EKONOMİSİNİN YAPISAL ANALİZİ*. 06 01, 2017 tarihinde <http://www.bilgesam.org>: <http://www.bilgesam.org/Images/Dokumanlar/0-316-2014081458sosbilkongre66.pdf> adresinden alındı
- PIKETTY, T. (2014). *Yirmi Birinci Yüzyılda Kapital*. İstanbul: TÜRKİYE İŞ BANKASI KÜLTÜR YAYINLARI.
- PRISHCHERA, L., & ATABAEV, O. (2016). Some Features of Fiscal and Tax Policy of Turkmenistan and Its Role in Boosting Economic Development. *Экономика, право и проблемы управления*, 138-144.
- RAFIKOVA, & HALİTOVA. (2008). О ТЕОРЕТИЧЕСКИХ ОСНОВАХ СУЩНОСТИ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ. *VESTNIK OSU*, 90-97.
- RANCHINSKAYA, Y. S. (2012). TAX HARMONIZATION IN THE CIS COUNTRIES: TRENDS OF DEVELOPMENT. *Вестник РВДН*, 116-128.

- RANCHINSKAYA, Y. S. (2012, 02 10). *ОСОБЕННОСТИ И ТЕНДЕНЦИИ НАЛОГОВОЙ ГАРМОНИЗАЦИИ (НА ПРИМЕРЕ СТРАН ЕС, СНГ И ТС)* . 04 28, 2020 tarihinde https://static.freereferats.ru/https://static.freereferats.ru/_avtoreferats/01005430553.pdf adresinden alındı
- SAKINÇ, S. (2005). *GEÇİŞ EKONOMİLERİ VE ORTA ASYA TÜRK CUMHURİYETLERİNDE EKONOMİK REFORMLAR*. Manisa: Emek Matbaacılık ve Yayıncılık San. Ve Tic. Ltd. Şti.
- SARAÇOĞLU, F. (2016). ÜCRETLERİN VERGİLENDİRİLMESİNDE AYIRMA İLKESİ UYGULAMASININ DEĞERLENDİRİLMESİ. *İş ve Hayat*, 41-55.
- SAVAŞAN, F., & ODABAŞ, H. (2005). TÜRKİYE'DE VERGİ KAYIP VE KAÇAKLARININ NEDENLERİ ÜZERİNE AMPİRİK BİR ÇALIŞMA . *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* , 1-28.
- SELCUKTİCARETODASI.ORG.TR. (tarih yok). *Türkmenistan 2017*. 04 2020, 2020 tarihinde www.selcukticaretodasi.org.tr: <https://www.selcukticaretodasi.org.tr/images/yuklenenler/MTViNzQzZjA1MmYzNDk.pdf> adresinden alındı
- SHADYKANOV, K. (2011). KIRGIZİSTAN'DA YATIRIMLARI TEŞVİK EDİCİ VERGİ POLİTİKASININ ETKİNLİĞİ. *Yüksek Lisans Tezi*. İstanbul: T. C. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı.
- SOLIQ.UZ. (tarih yok). *Налогообложение физических лиц*. 12 26, 2019 tarihinde soliq.uz: <https://soliq.uz/page/jismoniy-shaxslarga-soliq-solish> adresinden alındı
- STI.GOV.KG. (tarih yok). *ИНСТРУКЦИЯ о порядке начисления и уплаты страховых взносов по государственному социальному страхованию*. 12 26, 2019 tarihinde sti.gov.kg: <http://www.sti.gov.kg/docs/default-source/socfond/instr22052013n278.pdf?sfvrsn=2> adresinden alındı
- ŞENEL, A. (1982). *İ L K E L T O P L U L U K T A N UYGAR TOPLUMA Geçiş Aşamasında Ekonomik Toplumsal Düşünsel Yapıların Etkileşimi*. Ankara:

ANKARA ÜNİVERSİTESİ SİYASAL BİLGİLER FAKÜLTESİ
YAYINLARI.

ŞENOL, S. (2012, Eylül). PERFORMANSA DAYALI ÜCRETLENDİRME SİSTEMİNİN KAMU YÖNETİMİNDE UYGULANMASI. *İdari Uzmanlık Tezi*. Ankara: BİLGİ TEKNOLOJİLERİ VE İLETİŞİM KURUMU.

ŞERBETÇİ, G. (2015). TÜRKİYE'DE UYGULANAN FİNANSAL POLİTİKALARIN GELİR DAĞILIMI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ. *KAHRAMANMARAŞ SÜTÇÜ İMAM ÜNİVERSİTESİ İKTİSADİ İDARİ BİLİMLER DERGİSİ*, 93-116.

TAC.C.V.K. (2020, 01 01). *Налоговый кодекс Республики Таджикистан*. 04 15, 2020 tarihinde <https://andoz.tj>: https://andoz.tj/docs/kodex/KATJ_RU2020.pdf adresinden alındı

TANDIRCIOĞLU, H. (2002). Geçiş Ekonomilerinde Özelleştirme. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*.

TEKELİ, A. S. (2010). EN AZ GEÇİM İNDİRİMİ: TÜRKİYE VE BAZI ÜLKE UYGULAMALARI. *Yüksek Lisans Tezi* . İstanbul: T.C. MARMARA ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MALİYE ANABİLİM DALI MALİYE TEORİSİ BİLİM DALI .

TEKELİ, E. (tarih yok). EN AZ GEÇİM İNDİRİMİ VE AİLE TAHSİSATI. *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, 84-94.

TERZİOĞLU, A. (tarih yok). *ÜCRETİN TARİHSEL GELİŞİMİ*. 11 14, 2019 tarihinde <http://www.e-akademi.org/>: <http://www.e-akademi.org/incele.asp?konu=%DCCRET%DDN%20TAR%DDHSEL%20GEL%DD%DE%DDM%DD&kimlik=1207901898&url=makaleler/aterzioglu-1.htm> adresinden alındı

TEZGEL, O. (2013, Mart). Sosyal Politika. *SENDİKACILIK AKADEMİSİ Ders Notları 2*. Ankara: Türkiye İşçi Sendikaları Konfederasyonu .

TİCARET.GOV.TR. (tarih yok). *Özbekistan'da 2019 Yılında Uygulanacak Vergi Sistemi*. 12 27, 2019 tarihinde ticaret.gov.tr:

<https://ticaret.gov.tr/data/5c2d32b613b876192c45b9b7/2019%20Y%C4%B1%C4%B1nda%20Uygulanacak%20Vergi%20Sistemi%20Hk.pdf> adresinden alındı

TRM.C.V.K. (tarih yok). *Налоговый кодекс Туркменистана*. 04 23, 2020 tarihinde <http://www.tax.gov.tm>:

[http://www.tax.gov.tm/doc/ru/zakony/%D0%9D%D0%9A%D0%A2%20%D1%81%20%D0%B8%D0%B7%D0%BC.%20%D0%B8%20%D0%B4%D0%BE%D0%BF.%20%D0%BD%D0%B0%2014.12.19%20\(%D1%80.\).pdf](http://www.tax.gov.tm/doc/ru/zakony/%D0%9D%D0%9A%D0%A2%20%D1%81%20%D0%B8%D0%B7%D0%BC.%20%D0%B8%20%D0%B4%D0%BE%D0%BF.%20%D0%BD%D0%B0%2014.12.19%20(%D1%80.).pdf) adresinden alındı

TURKMENPORTAL.COM. (tarih yok). *Как проводится расчет заработной платы?* 04 24, 2020 tarihinde <https://turkmenportal.com>:
<https://turkmenportal.com/compositions/511> adresinden alındı

UCHET.KZ. (tarih yok). *Ставка обязательных пенсионных взносов (ОПВ) с 2013 по 2020 год* Источник Учём.kz: <https://uchet.kz/stavki/OPV>. 02 24, 2020 tarihinde [uchet.kz: https://uchet.kz/stavki/OPV](https://uchet.kz/stavki/OPV) adresinden alındı

ÜLGEN, P. (2013). Geç Ortaçağ Avrupasında Lonca Teşkilatı. *History Studies International Journal Of History*, 471-487.

ÜNLÜKAPLAN, İ., YURDADOĞ, V., & AKÇA, H. (2017). GEÇİŞ EKONOMİLERİNDE MALİYE POLİTİKASI UYGULAMALARINA ANAYASAL İKTİSAT YAKLAŞIMI. *AİBÜ Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 67-82.

WİKİPEDIA.ORG. (tarih yok). *Список стран мира по минимальному размеру оплаты труда*. 04 27, 2020 tarihinde <https://ru.wikipedia.org>:
https://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A1%D0%BF%D0%B8%D1%81%D0%BE%D0%BA_%D1%81%D1%82%D1%80%D0%B0%D0%BD_%D0%BC%D0%B8%D1%80%D0%B0_%D0%BF%D0%BE_%D0%BC%D0%B8%D0%BD%D0%B8%D0%BC%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%BE%D0%BC%D1%83_%D1%80%D0%B0%D0%B7%D0%BC%D0%B5%D1%80%D1%83_%D0 adresinden alındı

- WORLDBANK.ORG. (2008). *Республика Казахстан Отчет по налоговой стратегии –Том I. 04 26, 2020 tarihinde*
[http://siteresources.worldbank.org/:](http://siteresources.worldbank.org/)
http://siteresources.worldbank.org/INTKAZAKHSTAN/147271-1090539544329/21824130/KZ_Tax_Report_Vol_1_18Jun08_rus.pdf
adresinden alındı
- YAKUPOV, Z. S. (2014). РАЗВИТИЕ ЕВРАЗИЙСКОЙ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ИНТЕГРАЦИИ И ЕЕ НАЛОГОВЫЕ АСПЕКТЫ. *ПРОБЛЕМЫ СОВРЕМЕННОЙ ЭКОНОМИКИ*, 60-63.
- YALÇIN, H. (2006). PERFORMANS DEĞERLENDİRME ve ÜCRETLER. *Yüksek Lisans Tezi* . İstanbul: T.C. MARMARA ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ ÇALIŞMA EKONOMİSİ ve ENDÜSTRİ İLİŞKİLERİ ANABİLİM DALI YÖNETİM ve ÇALIŞMA PSİKOLOJİSİ BİLİM DALI.
- YAVUZ, H. B. (2005). GEÇİŞ EKONOMİLERİNDE EKONOMİK BÜYÜME. *Türk İdare Dergisi*.
- YENİÇERİ, H. (2014). Ücret Gelirlerinin Vergilendirme Usulleri ve Vergi Adaleti . *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 77-85.
- YILDIRIM, K., MERCAN, M., & KOSTAKOĞLU, S. F. (2013). Satın Alma Gücü Paritesinin Geçerliliğinin Test Edilmesi: Zaman Serisi ve Panel Veri Analizi . *ESKİŞEHİR OSMANGAZİ ÜNİVERSİTESİ İİBF DERGİSİ*, 75-95.
- YILDIZ, H., & ABDİYEVA, R. (2007). KIRGIZ VERGİ SİSTEMİNİN MEVCUT YAPISI KAMU HARCAMALARINI KARSILAMA PERFORMANSI VE TEMEL SORUNLARI. *AVRASYA ETÜDLERİ*, 143-170.
- YILMAZ, T., & ALPARSLAN, A. M. (2010). KRİZ DÖNEMLERİNDE ÜCRET SİSTEMİ DEĞİŞİM GEREĞİ. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*.

YÜCE, M. (2010). KIRGIZ CUMHURİYETİ VERGİ SİSTEMİNİN GENEL YAPISI VE DEĞERLENDİRİLMESİ. *Sosyal Siyaset Konferansları Dergisi*, 911-940.