

Rusya Vergi ve Hukuk Rehberi

BÖLÜM I.
Şirketler Hukuku

1.GİRİŞ..... 12

**2. HUKUKİ YAPI – ŞİRKET TÜRLERİ, ORTAKLIKLAR VE ÖZELLİK
ARZEDEN DİĞER KONULAR 12**

2.1 Temsilci Ofisler (Representative Office)..... 13

2.2 Anonim Şirketler..... 14

2.2.1 Tanım 14

2.2.2 Anonim Şirketlerin Kuruluşu..... 14

2.2.3 Kuruluş Sermayesi 15

2.2.4 Hisselerin Ödenmesi..... 15

2.2.5 Yedek Akçe Ve Net Aktif Değerinin Belirlenmesi 16

2.2.6 Zorunlu Tasfiye Hali 16

2.2.7 Temettüler 16

2.2.8 Anonim şirket ortaklarının sahip olduğu hisse oranına göre hakları..... 17

2.2.9 Kararlardaki Oylama Oranları 18

2.2.10 Yönetim Kurulu..... 19

2.2.11 Genel Müdür 19

2.3 Limited Şirketler 21

2.3.1 Tanım 21

2.3.2 Limited Şirketlerin Kuruluş Evrakları..... 22

2.3.3 Kuruluş sermayesi 22

2.3.4 Pay senetlerinin (Sermaye taahhüt borçlarının) ödenmesi..... 23

2.3.5 Yedek akçe..... 23

2.3.6 Zorunlu Tasfiye Hali 23

2.3.7 Temettüler 24

2.3.8 Kararlardaki Oylama Oranları	24
2.3.9 Yönetim Kurulu.....	25
2.3.10 Genel Müdür	25
2.3.11. Kurucu Ortakların Sorumlulukları	32
2.3.12 Pay devirleri	33
3. ŞİRKET KURULUŞLARI	33
4. RUSYA FEDERASYONU MEDENİ KANUNUNDA SÖZLEŞMELER	34
4.1 Satış sözleşmesi:	34
4.2 Teslimat sözleşmesi:	35
4.3 Gayrimenkul kira sözleşmesi:	36
4.4 İnşaat-taşeron sözleşmesi:	36
4.5 Hizmet sözleşmesi:	36
4.6 Ticari ilişkilerde teminat-güvence türleri	37
5. TİCARİ MARKA, PATENT VE LİSANS HAKLARININ REGİSTRESİ	39
6. YABANCI İŞGÜCÜ ÇALIŞTIRMA ŞARTLARI	41
6.1 Çalışma İzninin Alınması Prosedürü.....	41
6.2 İş Hukuku İle İlgili Düzenlemeler	44
6.3 Maaşlardan Kesintiler	48
6.4 Maaşın Zamanında Ödenmemesi Durumunda Ceza Ve Yaptırımlar	48
6.5 Fazla Mesai Ve Tatil Veya Bayram Günlerinde Çalışma	49
6.6 Garanti Ve Tazminatlar	49
6.7 Diğer Garanti Ve Tazminatlar	50
6.8 Disiplin Cezaları	50
6.9 Yaygın Bir Uygulama: Personel Kiralaması.....	51
6.10 İş Sözleşmesinin Feshi	51
6.10.1 İş sözleşmesinin iptal edilmesi için gerekçeler:.....	51
6.10.2. İş sözleşmesinin feshi prosedürü.....	53
6.10.3. Deneme süresi bitmeden iş sözleşmesinin sona erdirilmesi.....	53

6.10.4. Süreli iş sözleşmelerinin feshi.....	54
6.10.5. Ek iş olarak çalışan elemanlarla iş sözleşmesinin feshi	55
6.10.6. İşten çıkartılmalarda hesaplama süreleri.....	55
6.10.7 Genel müdürün işten çıkarılması ile ilgili özellikler.....	55
6.10.8 Şirket tasfiyesi veya bordro azaltılması ile ilgili tazminatlar	56
6.10.9. İşveren sorumlulukları	57

7. RUSYA FEDERASYONU'NDA YETKİLİ ORGANLAR İLE İLETİŞİM ... 58

7.1 Kambiyo Denetimi.....	58
7.2 Gümrük Denetimi	59
7.3 Sağlık Kontrolü.....	59

BÖLÜM II

Rusya Federasyonu Vergi Sistemi

8 VERGİ SİSTEMİ..... 62

8.1 Yasal Düzenleme	62
8.3 Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusu	64
8.3.1 Vergi Mükellefinin Hakları	64
8.3.2 Vergi Mükellefinin Sorumlulukları.....	65
8.4 Rusya Federasyonu'nun Vergi Organları	66
8.4.1 Vergi Organlarının Hakları:.....	66
8.4.2 Vergi Organlarının Yükümlükleri.....	68
8.5 Vergi Ödeme Yükümlülüğü ve Yükümlülüğün Sona Erdiği Durumlar	69
8.6 Vergi Denetimleri	70
8.6.1 Evrak Vergi Denetimi.....	70
8.6.2 Soruşturma Vergi Denetimi	72
8.7 Vergi Kanunu İhlal Cezaları	77

TÜZEL KİŞİLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

9. KURUMLAR VERGİSİ..... 79

9.1 Verginin Mükellefleri	79
9.2 Verginin Matrahı (Gelirin Tespit Düzeni)	80
9.3 Vergilendirme Amacıyla Kar-Zarar'ın Tespit Edilmesinde Tahakkuk Esası ve Ödeme Esası	81
9.3.1. Tahakkuk Esası	82
9.3.2 Nakit (Ödeme Esası).....	86
9.4. Vergi Matrahının Tespitinde İndirilecek Giderler İle İlgili Açıklamalar.....	87
9.4.1. Yasal Düzenleme.....	87
9.4.2. Reklam Giderleri	91
9.4.3. Temsil-Ağırlama Giderleri	91
9.4.4. Kredi-Faiz Giderleri	92
9.4.5. Sigorta Giderleri	96
9.4.6. Amortisman Giderleri.....	97
9.4.7. Kur Farkları Gideri- Kambiyo Farkları Gideri	102
9.4.8. Şüpheli Alacak Karşılığı Gideri	104
9.4.9. Geçmiş Yıl Zararları.....	105
9.4.10 Ücret Giderleri.....	106
9.4.11 Şirket Kadrosunda Bulunan Personelin- İşçinin Eğitim Harcamaları .	108
9.4.12 Hukuk ve Enformasyon Giderleri, Danışmanlık ve Diğer Benzeri Giderler, Denetim (Audit) Giderleri	108
9.4.13 Araştırma- Geliştirme Giderleri	109
9.5 Vergilendirilecek Matrahın Tespitinde Dikkate Alınmayan Giderler	109
9.6. Vergilendirilecek Matrahın Tespitinde Dikkate Alınmayan Gelirler (Vergilendirilmeyecek Gelirler)	110
9.6.1. Avans Ödemeleri.....	111
9.6.2. Rehin Ve Kapora Şeklinde Elde Edilen Gelirler	111
9.6.3. Kredi Ve Borç Anlaşmaları ve Finansal Yardım Şeklinde Elde Edilen Kaynaklar.....	111
9.7. Transfer Fiyatlandırması ile ilgili Yasal Düzenlemeler	112
9.7.1. Emsallere Uygunluk İlkesi.....	113

9.7.2. İşlem Şartlarının Karşılaştırılabilirlik Analizi	113
9.7.3 Emsal Fiyat Aralığı.....	115
9.7.4 Bağımlılık Kriterleri	115
9.7.5 Kontrollü İşlem	116
9.7.6. Piyasa fiyatlarını belirleme yöntemleri	118
9.7.7. Vergi Mükelleflerinin Transfer Fiyatlandırması Kanunu Çerçevesindeki Hak ve Sorumlulukları	120
9.8 Vergi Oranı	121
9.9 Verginin Ödenmesi	121
9.9.1 Kıvartalda Bir Kez Kazanç Vergisi Ödemek.....	121
9.9.2. Bir Önceki Ayın Fiili Kazancına Göre Aylık Avans Ödemesi:	122
9.9.3. Bir Önceki Kıvartalın Kazancına Göre Aylık Avans Ödemesi:.....	123
9.9.4 Ayrı Şubelerin Vergi Ödeme Özellikleri.....	123
9.10 Beyanname Verme Süresi	124
9.11 Rusya Federasyonu'nda Faaliyetini Daimi Temsilcilik Aracılığı ile Yürütmeyen ve Rusya Federasyonu Kaynaklarından Gelir Elde Eden Yabancı İşletmelerin Vergilendirilmesi (Vergi Ajanı Sıfatıyla Stopaj Uygulaması).....	125
9.11.1 Yabancı Şirketlerin Elde Ettiği Hangi Gelir Türleri Stopaja Tabi Olacaktır?.....	125
9.11.2 Vergi Stopajının Hesaplanması ve Ödenmesi Özellikleri.....	126
9.11.3 Gelir Kaynağı- Ödeme Kaynağı	127
10. KATMA DEĞER VERGİSİ.....	128
10.1 Verginin Mükellefi.....	128
10.2 Vergi Mükellefiyetinin Kaldırılması	128
10.3 Verginin Konusu.....	128
10.4 Malların Satış Yeri.....	129
10.5 Hizmetlerin (İşlerin) Satış Yeri	129
10.6 Verginin Matrahı.....	131
10.7 Vergilendirme Dönemi ve Oranlar	132

10.8 Malların (İşlerin-Hizmetlerin) Satışında Vergi Matrahının Tespit Anı (Tahakkuk Metodu)	132
10.9 Vergi İndirimleri	133
10.10 KDV'nin Ödenmesi	135
10.11 Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulaması	135
11. VARLIK VERGİSİ (NET AKTİF VERGİSİ).....	139
11.1 Mükellefler	139
11.2 Verginin Konusu.....	139
11.3 Vergi Oranları.....	140
11.4 Vergiden Muaf Olan Varlık Türleri.....	140
11.5 Varlık Vergisinin Muhasebeleştirilmesi ve Ödenmesi.....	140
12. BASİTLEŞTİRİLMİŞ VERGİ SİSTEMİ.....	140
12.1 Hangi Vergiler, Ne Şekilde Hesaplanacak?	140
12.2 Mükellefler	141
12.3 Basitleştirilmiş Vergi Sisteminden Yararlanma Şartları	141
12.4 Basitleştirilmiş Vergi Sisteminin İşleyişi ve Sona Ermesi	143
12.5 Verginin Konusu.....	143
12.6 Gelirlerin Tespit Düzeni.....	143
12.7 Giderlerin Tespit Düzeni	144
12.8 Gelirlerin Elde Edilmesi-Giderlerin Kabul Edilmesi Günü	145
12.9 Verginin Matrahı.....	145
12.10 Vergi Dönemi	146
12.11 Vergi Oranları	146
12.12 Verginin Hesaplanması ve Ödenmesi Düzeni.....	146
12.13 Vergi Beyannamesi	147
13 GÖTÜRÜ USUL GELİR VERGİSİ SİSTEMİ	147
13.1 Vergiye Tabi Faaliyet Türleri.....	147
13.2 Vergi Mükellefleri	148

13.3 Hangi Vergiler İkame Edilir.....	148
13.4 Verginin Konusu, Vergi Matrahı ve Vergi Oranı	148
13.5 Vergi Dönemi, Verginin Ödenmesi Düzeni ve Süreleri.....	148
14 GERÇEK KİŞİLERİN VERGİLENDİRİMESİ	149
14.1. Genel Prensipler.....	149
14.2. Gerçek Kişilerin Vergi Statüsünün Belirlenmesi	149
14.3. Gelirin Vergilendirilmesi	151

BÖLÜM III.

İnşaat-Taahhüt Onarım İşleri

15. HUKUKİ YAPI	154
16. İNŞAAT - ONARIM İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN TANIMLAR	157
16.1 İnşaat Sözleşmesi.....	158
16.2 İnşaat Yeri (Şantiye) Tanımı	159
16.3 İnşaat İşinin Başlama Süresi.....	159
16.4 İnşaat Süresinin Sona Ermesi	160
16.5 İnşaat İşlerinin Durması Ve Tekrar Başlaması	163
16.6 Ek İşler	164
16.7 İşin Fiyatı.....	165
16.8 İnşaat İşinin Başlangıç Ve Bitiş Sürelerinin Doğurduğu Diğer Hukuki Sonuçlar.....	166
16.9 İnşaat Objесinin Sigortası ve Risk Bölüşümü.....	167
17 TARAFLARIN YÜKÜMLÜLÜKLERİ.....	167
17.1 Genel Yükümlülükler	168
17.2 İşverenin Yükümlülükleri.....	168
17.3 Taahhütçünün Yükümlülükleri	168
17.4 Anlaşma Üzerinden Doğan Diğer Sorumluluklar	169

17.5 Yükümlülüklerin Yerine Getirilmemesinden Dolayı Öngörülen Sorumluluk	170
---	-----

18. YILLARA YAYGIN İNŞAAT-ONARIM, TAAHHÜT İŞLERİNİN VERGİLENDİRME PRENSİPLERİ, ÖZELLİK ARZ EDEN KONULAR.... 171

18.1 Birden Fazla İnşaat - Onarım İşinin Aynı Anda Gerçekleştirilmesi	171
18.2 İnşaat İşlerinde Vergi Matrahının Tespiti	172
18.3 Yurt Dışı Hizmet Faturalarının Rus Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu... ..	172
18.3.1 Gider Olarak Vergi Matrahına Etkisi	173
18.3.2 Kaynakta Vergi Kesintisi (Stopaj) Yönünden Değerlendirme	173
18.4 Sürekli Daimi Temsilcilik Şeklinde Örgütlenen İnşaat Şirketlerinin Aktif Vergisi Ödeme Mükellefiyeti.....	174
18.5. İnşaat Şirketlerinin Karşılaştığı İdari Denetimler	175
18.6 Türk İşçilere Ödenen Ücretlerin Rus Vergi Hukuku Karşısında Durumu	178

19. İNŞAAT ONARIM İŞLERİ MUHASEBESİNDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN KONULAR..... 180

19.1 2/94 Sayılı Talimatnamede Geçen Tanımlar	181
19.2 İnşaat Sözleşmesi Çerçevesinde Muhasebe İşlemine Konu Olan Objeler	181
19.3 İnşaat Sözleşmesi Üzerinden Yapılan Ödemeler	182
19.4 İnşaat Masraflarının Değerlendirilmesi	183

BÖLÜM IV

Rusya Federasyonu'nda Özel Ekonomik Bölgeler Hakkında Kanun

20. RUSYA FEDERASYONU'NDA ÖZEL EKONOMİK BÖLGELER HAKKINDA KANUN..... 185

20.1 Özel Ekonomik Bölge Mukimi	186
20.2 Turizm-Eğlence Özel Ekonomik Bölgelerinde Vergilendirme	187

20.3 Sanayi-Üretim, Liman ve Yeni Teknoloji Uygulama Özel Bölgelerinde Vergilendirme	187
--	-----

BÖLÜM V.

Rusya Federasyonu Kambiyo Mevzuatı

21. RUSYA FEDERASYONU KAMBIYO MEVZUATI	190
---	------------

EK. No.1 TÜRKİYE İLE RUSYA FEDERASYONU ARASINDAKİ ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI.....	195
--	------------

BÖLÜM I.

**Rusya Federasyonu'nda Şirketlerin Hukuki Yapıları,
Medeni Kanuna Göre Sözleşmeler, Gayrimaddi Hak
Bedellerinin Registresi, İş Hukuku ile ilgili Özellik Arz
Eden Konular, Rusya Federasyonu'nda Yetkili
Organlarla İletişim**

1.GİRİŞ

Yatırımcılar hedef ülke belirledikten sonra bir başka önemli kararda beraberinde almak durumundadır. Yabancı sermaye olarak gidilen ülkede hangi hukuki yapıda çalışmalıyız? Çok basit gibi görülen bu soru, üzerinde en fazla düşünülen, tartışılan bir konudur. Bu sorunun cevabı yabancı sermayenin hedef pazardaki stratejisi, muhtemel ortaklıkları ve bu ortaklıklardaki sermaye bölüşüm oranları sorunun cevabındaki kilit noktalardır. Bu bölümde yukarıda kısaca özetlediğimiz yabancı sermayenin hukuki yapısı hakkında bilgiler aktarmaya çalışacağız. Ayrıca yabancı sermayenin, gittiği ülkede çözümünü – cevabını aradığı başka sorular ve sorunlarda vardır. En başta aklımıza gelenleri sıralarsak;

- Ortakların (sermayedarların) 3.kişilere devlete karşı sorumlulukları (vergi incelemeleri dahil)
- Genel Müdür'ün yetki ve sorumlulukları
- Yönetim organlarının yetki ve sorumlulukları
- Sözleşmelerde karşılaşılan problemler ve dikkat edilmesi gereken konular
- Ticari ilişkilerde alınacak güvenceler-teminatlar

Bunları neden gündeme alıyoruz? Genellikle sermayedarlar kendi ülkelerinde ikamet ettikleri için, yatırım yaptıkları diğer ülkelerde sadece belli dönemlerde iş seyahati gerçekleştirirler. Profesyonel kişilerce yönetilen şirketlerinin, olası vergi incelemelerinde ve/veya diğer hukuk konularındaki soruşturmalarda alabilecekleri cezai yaptırımların kendilerini (şirket ortağı olarak) ne ölçüde etkileyeceklerini öğrenmek isterler.

Yine Rusya Fed.nu kanunlarının bir özelliği gereği Genel Müdür'ün yetkileri oldukça geniştir ve kanunla düzenlenir. Bu nedenle çoğu yatırımcımız bu yetkilerin ne olduğunu ve ne şekilde sınırlanabileceğini merak etmektedir. Amacımız bütün gündem başlıkları hakkında yatırımcımıza özet bilgiler vererek, yatırım kararını verme aşamasında doğru yönlendirmede katkıda bulunmaktır.

2. HUKUKİ YAPI – ŞİRKET TÜRLERİ, ORTAKLIKLAR VE ÖZELLİK ARZEDEN DİĞER KONULAR

Rusya Fed.da yatırımı düşünen işadamlarımızın hukuki yapıda karşısına çıkan ilk seçim konusu, temsilci ofis (representative office) veya tüzel kişilik oluşturan sermaye şirketi kuruluşudur.

Bu iki yapının özelliklerini ortaya koyarak, yatırımcılarımızın hangi modeli niye seçmeleri gerektiğini açıklamaya çalışacağız.

2.1 Temsilci Ofisler (Representative Office)

Temsilci Ofislerin temel fonksiyonu merkez ofisin ticari ilişkilerini kurmak ve yürütmek, onun adına pazarlama çalışmaları yapmak, gerektiği takdirde merkez ofis adına kontratlar imzalamaktır (Alım ve/veya satım kontratları).

Rusya Fed.nu kanunları gereği temsilci ofislerin hükmi şahsiyeti yoktur, tüzel kişilik oluşturmadan faaliyette bulunurlar. Temsilci ofislerin bizzat ticari aktivitede bulunmaları, Rusya Fed.nu kaynaklı gelir elde etmeleri, özetle vergiyi doğuran olayın konusuna giren işlemlere katılmaları halinde, normal bir şirket gibi vergi yükümlüsü sayılırlar ve vergilendirilirler.

Özellikleri nelerdir?

- Ruble ve/veya döviz hesabı açabilirler
- Temsilci ofisler tüm giderlerini bu hesaptan karşılayabilirler (Kiralara, maaş ödemeleri, iktisadi kıymetlerin alımları, reklam ve pazarlama giderleri gibi)
- Temsilci ofislerin ofis kira giderleri KDV'sinden muaftır (Karşılıklılık ilkesine göre)
- Süreli kurulurlar

Rusya Fed.da yabancı sermaye uzun süre temsilci ofisler kurarak faaliyette bulunuyordu. Bunun en büyük nedenleri ise bir sermaye şirketi kurarak ticaret yapması halinde karşılaşılabilecek güçlüklerdi. Bu güçlükler nelerdi? Gümrüklerde mal millileştirilirken karşılaşılan problemler, şirketler hukukundaki belirsizlikler, vergi kanunlarındaki gider normları dolayısıyla gerçek dışı kar'ların elde edilmesi. Bu dezavantajlardan kurtulmanın yolu, bir distribütör olarak malları onun üzerinden Rusya Fed.na getirmek ve dağıtmaktı, bunun içinde en uygun hukuki yapı ise Temsilci ofislerdi. Ancak gerek Anonim şirketler gerekse Limited şirketler kanunundaki belirsizliklerin giderilmesi, ülkedeki yatırım ikliminin sürekli iyileşmesi, vergi kanunlarındaki pozitif (mükellef lehine) değişiklikler ve gümrüklerdeki problemlerin bir ölçüde çözüme kavuşturulması, yabancı yatırımcıyı önce bir tüzel kişilik oluşturarak Rusya Fed.da ticaret yapmaya bir sonraki aşamada da üretime yönlendirmiştir. Bu amaçlara hizmet eden hukuki yapı ise, Rusya Fed.da bir tüzel kişilik oluşturarak, sermaye şirketi kurarak faaliyette bulunmaktır.

İzleyen bölümde Anonim ve Limited şirketlerin özellikleri hakkında bilgiler verilecektir. Ayrıca bu şirketlerin nasıl ve ne şekilde yönetildiği, önemli kararların hangi organlarda ve

hangi sermaye yüzdesi ile alınabileceğini ortaya koyacağız. Bu bölüm özellikle Rusya’da ortaklık şeklinde faaliyette bulunacak yatırımcılarımızın dikkatle incelemesi gereken konuları içermektedir.

2.2 Anonim Şirketler

2.2.1 Tanım

RF Medeni Kanununun md:96 göre Anonim şirketler, sermayesi belli hisse sayısına bölünmüş şirketlerdir. Anonim şirketlerin kurucu ortakları, şirket borçlarından kendilerine ait olan hisse değeri kadar sorumludurlar. Ancak kurucu ortakların, yönetim kurulunun veya şirket kararlarını etkileyecek diğer kişilerin bilerek yaptığı eylemlerden (eylemsizliğinden) dolayı şirket iflas ederse yukarıda adı geçen kişiler şirket borçlarından tüm malvarlığıyla müteselsil sorumluluk taşırlar.

Anonim şirketlerin hukuki durumu, RF Medeni Kanunu ve Anonim şirketler kanunu ile belirlenir.

Şirket, kurucu ortaklar arasında dağıtılmış hisse senetlerinin %50’si ödenilmeden şirket kuruluşu hariç herhangi bir işlemde veya ticari ilişkide bulunamaz.

RF Medeni Kanununun md:97 uyarınca Anonim şirketler halka açık ve halka kapalı olarak iki türlü kurulabilir. Halka açık anonim şirketlerde ortaklar kendi hisselerini diğer hissedar ortaklarının onayı olmaksızın satabilirler. Bu tip anonim şirketler serbest hisse ihracı yapabilir. Halka açık anonim şirketler her yıl sonunda açık iletişim kaynakları ile yıllık bilanço, kar/zarar cetvelini ve yıllık raporu yayınlamak zorundadır.

Halka kapalı anonim şirketlerde hisseler sadece ortakların veyahut ta diğer belli kişilerin arasında dağıtılır (Ortakların sayısı 50 kişiye geçemez). Bu tip şirketler hisselerini serbestçe piyasaya süremez.

2.2.2 Anonim Şirketlerin Kuruluşu

Anonim şirketin kuruluşu, kurucu ortakların şirket kuruluşu ile ilgili kararı almaları yoluyla gerçekleşir. Kuruluş kararı Ortaklar Genel kurulunda alınır (Eğer ortak tek kişi ise bu karar o kişi tarafından kendi başına alınır).

Şirket kurma kararı, şirket tüzüğünün kararlaştırılması ve hisselerin nominal değerinin tespiti, ortakların sermaye aidatı olarak taahhüt ettikleri varlıkların veya hakların parasal ifadesinin (nominal değerinin) tespiti kararı oybirliği ile alınır. Kararda yönetim ve denetim kurullarının seçim sonuçları belirtilmelidir.

Şirketin yönetim organları Ortaklar Genel kurulunda oyların dörtte üçü (3/4) oranıyla seçilir.

Ortaklar Genel kurulunda ortaklar, şirketin kuruluşunu, şirketin sermaye tutarını, hisselerin türlerini ve onların nominal değerini, hisselerin bedelinin ödenmesi düzenini, kurucu ortakların hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı anlaşmayı imzalarlar. İşbu anlaşma şirket kurucu belgesi niteliğini taşımaz.

Anonim şirketin tüzüğü şirketin kurucu belgesi niteliğindedir ve tüzük hükümleri şirketin yönetim organları ve kurucu ortakları için bağlayıcıdır. Anonim şirketin tüzüğü aşağıdaki bilgileri içermek zorundadır (A.Ş Kanunu md:11):

- Şirketin tam ve kısaltılmış ünvanı
- Şirketin adresi
- Şirketin türü (Açık veya kapalı)
- Hisselerin türü (basit, ayrıcalıklı) ve onların nominal değeri
- Her hisse türü sahiplerinin hakları
- Sermayenin tutarı
- Yönetim organlarının yapısı ve yetkileri ve karar alma mekanizması
- Ortaklar Genel kurulunun hazırlanması ve yürütülmesi düzeni, ilgili kararın oybirliği veyahut ta basit çoğunlukla alınacağı soruların listesi
- Şube ve filyaller ile ilgili bilgiler
- A.Ş kanunun veya diğer federal kanunların öngördüğü hükümler

Ayrıca belirtmesi gereken diğer bir önemli konu da şirket isminde yabancı dilde şirketlerin hukuki örgütlenme yapılarını anlatan sözler, kısaltmalar bulunmamalıdır. Şirket tüzüğünde bir hissedar ortağa isabet eden hisselerin sayısı ile ilgili ve bir hissedara tahsis edilecek maksimum oy sayısı ile ilgili sınırlama yer alabilir.

2.2.3 Kuruluş Sermayesi

RF A.Ş kanunun md:25 göre şirketin kuruluş sermayesi hissedarların satın aldıkları hisselerin nominal değerinden oluşur. Halka Açık Anonim şirketlerin asgari sermaye tutarı 100 000 ruble, Halka Kapalı Anonim şirketin asgari sermaye tutarı ise 10 000 rubledir. Basit hisselerin değeri eşit olmalıdır. Anonim şirketler basit hisselerin yanında bir veya birden fazla ayrıcalıklı hisse türünü ihraç edebilirler. Bu durumda ihraç edilen ayrıcalıklı hisselerin nominal değeri kuruluş sermayesinin %25'i geçemez.

2.2.4 Hisselerin Ödenmesi

RF A.Ş kanunun md:34 göre şirketin kuruluşu sırasında ortaklar arasında dağıtılan hisselerin değeri şirketin sicil tarihinden sonra 1 yıl içinde mutlaka ödenmek zorundadır.

Hisselerin %50'si şirketin sicil tarihinden sonraki 3 ay içinde ödenmelidir. Ortak, hissenin bedelini ödemediği müddetçe, hissenin oy hakkını kullanamaz.

Hisse bedelinin aynı şekilde (varlıkla) ödenmesi durumunda, söz konusu varlığın emsal bedelinin tespiti için bağımsız uzman kişi görevlendirilmek zorundadır. Bu şekilde tespit edilmiş varlığın değeri baz alınır.

Yine aynı maddeye göre (md:34) şirketin sicil tarihinden sonra 1 yıl içinde hisse bedellerinin ortaklar tarafından ödenmemesi durumunda, bedeli ödenmeyen hisseler şirkete geçer. Kuruluş anlaşmasında sermaye taahhüt borçlarının zamanında (1 yıl içinde) yerine getirilmemesinden dolayı tazminat öngörülebilir. Bu yolla şirkete geçen hisseler oy hakkına sahip değildir, temettü hakkı vermez ve şirkete geçtiği günden sonra 1 yıl içinde 3.kişilere satılır.

2.2.5 Yedek Akçe Ve Net Aktif Değerinin Belirlenmesi

RF A.Ş kanununun md:35 göre Anonim şirketlerde kuruluş sermayesinin %5'den daha düşük olmamak kaydı şartıyla yedek akçe fon'u ayrılır. Yedek akçe fon'u limiti tamamlanıncaya kadar her yıl sonu itibarıyla net kar'ın en az %5'i fon'a aktarılır.

Yedek akçe fon'u sadece zararın kapatılmasında, şirkete ait borç tahvillerinin ve hisse senetlerinin satın alınmasında kullanılır.

Anonim şirketlerin net aktiflerinin değeri, yürürlükteki muhasebe standartlarına ve RF Maliye Bakanlığı ve kıymetli evrak komisyonunun belirlediği düzene göre tespit edilir.

2.2.6 Zorunlu Tasfiye Hali

RF Anonim şirketler kanununun md:35/5.fikrasına göre şirket kurulduktan sonra 2.ci mali yılın sonunda ve takip eden mali yılların sonu itibarıyla Anonim şirketlerin net aktiflerinin değeri asgari sermaye tutarının altına inerse, Anonim şirket tasfiye olmak zorundadır.

2.2.7 Temettüleri

RF A.Ş kanununun md:42 ve md:43 göre aşağıdaki haller hariç Anonim şirketler 3 ay, yarıyıl ve 9 ay sonu itibarıyla ara (geçici) temettü ödeyebilirler:

- Sermaye taahhüt borcunun ödenmemesi
- Ortağın kendisine ait hisselerin şirket tarafından satın alınmasını talep ettiği hallerde şirketin hisselerin hepsini satın almadığı durumlar
- Temettü ödeme kararının alındığı günde şirketin Rus kanunlarına göre iflas halinde olduğu veyahut ta temettünün ödenmesi halinde iflasa gireceği durumlar
- Temettü ödeme kararının alındığı günde şirketin net aktiflerinin değerinin kayıtlı sermayenin altına düşmesi halinde

- Kanunun öngördüğü diğer durumlarda

2.2.8 Anonim şirket ortaklarının sahip olduğu hisse oranına göre hakları

Anonim şirketlerde yönetim ile ortaklar arasındaki ilişkisinin yasal dayanakları çok önemlidir. Aşağıda belirttiğimiz hisse senedi oranları belli hakları ortaklara sunmaktadır:

Şirket hisse senetlerinin en az %1'ine sahip ortak:

- Ortaklar genel kuruluna katılma hakkı olan kişilerin listesini talep edebilir.
- Şirket yönetimini, genel müdürü, yönetim kurul üyelerini şirketi zarara uğrattığı gerekçesi ile dava edebilir.
- «Sermaye piyasaları kanununun» 8 maddesinin 3 bendi uyarınca hisse senetlerinin en az %1'ine sahip ortak, ortaklar listesine erişim hakkı elde eder.

Şirket hisse senetlerinin en az %2'sine sahip ortak:

- Anonim şirketler kanununun 53 maddesinin 1 bendi uyarınca ortaklar genel kurul gündemine konu ekleme hakkına sahiptir.
- Yönetim kurulu, yürütme organı, denetim komitesi, genel müdür adaylarını sunabilir.

Şirket hisse senetlerinin en az %10'una sahip ortak:

- Anonim şirketler kanununun 55 maddesinin 1 bendi uyarınca ortaklar genel kurulunu olağanüstü toplantıya davet etme hakkına sahiptir.
- Şirket faaliyetlerinin denetimini talep etme hakkına sahiptir (anonim şirketler kanununun 85 maddesinin 3 bendi).

Şirket hisse senetlerinin en az %25'ine sahip ortak:

- Şirket yürütme organının kararlarına ve şirket muhasebe evraklarına erişim hakkına sahiptir (anonim şirketler kanununun 91 maddesinin 1 bendi).

Şirket hisse senetlerinin en az %30'una sahip ortak:

- Ortaklar genel kurulunu tekrar toplantıya çağırma hakkına sahiptir (anonim şirketler kanununun 58 maddesinin 3 bendi).

Şirket hisse senetlerinin en az %50 + bir oyuna sahip ortak:

- Şirketin ortaklar genel kurul gündemindeki kararların çoğunu tek başına alma hakkına sahiptir (anonim şirketler kanununun 49 maddesinin 2 bendi)

Şirket hisse senetlerinin en az %75'ine sahip ortak:

- Şirketin ortaklar genel kurulunun gündemindeki önemli kararları (tasfiye, reorganizasyon ve benzeri) tek başına alma hakkına sahiptir (anonim şirketler kanununun 49 maddesinin 4 bendi)
- Anonim şirketler kanunu uyarınca oybirliği ile kabul edilmesi gereken tek karar ise anonim şirketin kar gütmeyen ortaklığa dönüştürülmesi kararıdır (anonim şirketler kanununun 20 maddesinin 1 bendi).

2.2.9 Kararlardaki Oylama Oranları

Daha öncede açıkladığımız üzere tüzel kişiliklerde şirketlerin nasıl yönetileceği, Genel Müdür'ün hangi yetkiye sahip olduğu, hangi kararları tek başına alabileceği, ortaklar Genel Kurul'unda alınması zorunlu olan kararların neler olduğu kanunda tek tek sayılmıştır. Yatırımcılarımızın Rus Sermaye grupları ile veyahut ta diğer ülke sermaye grupları ile Rusya Fed.da bir ortaklığı düşünmesi halinde şirket türüne karar verirken veya ortaklıktaki hisse dağılımına karar verirken mutlak suretle aşağıda yer alan açıklamaları değerlendirmesinde fayda vardır.

Aşağıdaki kararlar oyların $\frac{3}{4}$ çoğunluğu ile alınır:

- Tüzüğe değişikliklerin girmesi veya yeni tüzüğün onaylanması
- Şirketin yeniden yapılanması
- Şirketin tasfiye edilmesi
- Beyan edilen maksimum hisse sayısının belirlenmesi
- A.Ş kanunun md:79 yer alan ve tutarı oldukça yüksek olan varlık alım-satım anlaşmalarına ilişkin kararlar

Aşağıdaki kararlar oy çoğunluğu ile alınır:

- Yönetim Kurulu üye sayısının belirlenmesi, üye seçimi ve görev süresi dolmadan üyelerin görevden alınması
- Hisselerin nominal değerinin artışı veyahut ta ek hisse ihracı ile sermaye artışı
- Hisselerin nominal değerinin düşüşü yoluyla veyahut ta piyasadan hisselerin geri çağırılması yoluyla sermayenin düşürülmesi, şirketin kendi hisselerini satın alması, şirketin hukuki şeklini değiştirdiği sırada hisselerin şirket tarafından satın alınması

- Yürütme komisyonunun oluşturulması ve görev süresi dolmadan yetkilerin sona erdirilmesi
- Denetim kurulunun seçimi görev süresi dolmadan yetkilerin sona erdirilmesi
- Audit grubu üyelerinin seçimi
- Yıllık bilanço, kar/zarar cetvelinin, yıllık raporun onaylanması
- Ek hisselerin veya kıymetli evrakların ihracı sırasında öncelik hakkının hissedarlara tanınması
- Genel Kurul toplantılarının yönetilmesi
- Sayım komisyonunun oluşturulması
- Ortakları ilgilendiren bilgi ve kararların yayınlanacağı açık kaynağın seçimi
- Hisselerin bölünmesi veya birleştirilmesi
- Onaylanması gereken anlaşmanın onaylanması (A.Ş kanunu md:83)
- Holding, endüstriyel gruplarla ve benzeri organizasyonlara katılım

2.2.10 Yönetim Kurulu

Genel Kurul'un yetkisi dışında olan konulardan ve şirket genel yönetimi ile ilgili aktivitelerinden sorumludur. Yönetim kurulu, kurul başkanı, denetleme kurulu, şirket denetçisi, şirket yöneticileri ve diğer insanların isteği üzerine tüzükte açıklandığı gibi toplanabilir. Yönetim Kurulunun üye sayısı, genel kurul kararı veya tüzükle belirlenir.

Yönetim Kurulunun kararları tüzükte, kanunda veya şirketin yasal dökümanlarında aksi öngörülmedikçe seçilmiş olan yöneticilerin oy çoğunluğu ile alınır. Her üyenin bir oy hakkı vardır. Kurul üyelerinin oyları başka üyelere devredilemez.

Yönetim Kurulu üyeleri, Genel Müdür ve yönetim organlarındaki diğer üyeler şirketin menfaatleri doğrultusunda insafıca, makul bir biçimde hareket etmelidirler.

2.2.11 Genel Müdür

Bu bölümün giriş kısmında da belirttiğimiz üzere Genel Müdür Rusya Fed.nu kanunları çerçevesinde birinci derecede sorumlu bir ünvandır ve oldukça geniş yetkilere sahiptir. Genel müdür yetki ve sorumluluklarını şirket adına yönetim kurul başkanı ile genel müdür arasında imzalanan sözleşmeden, şirket tüzüğünden, medeni kanundan ve Anonim şirketler kanunundan almaktadır. İş hukuku hükümleri genel müdür açısından şirketler hukukuna aykırı olmadığı müddetçe geçerlidir. Genel müdürün başka şirketlerde yönetici pozisyonunda çalışabilmesi için Ortaklar Genel Kurulunun onayı gerekmektedir. Bu kadar geniş bir yetki ve sorumlulukla donatılmış ünvanın özelliklerinin bilinmesinde fayda vardır. Genel Müdür ortaklar Genel Kurul'u tarafından seçilir ve yine ortaklar Genel Kurul'u

tarafından görev süresi dolmadan görevden alınabilir, eğerki bu yetkiler ortaklar genel kurulunca devredilmemişse.

Genel Müdürün hak ve yetkileri aşağıdaki gibidir:

Genel Müdür;

- 1) temsil fonksiyonu dahil şirket adına vekaletnameye ihtiyaç duymadan hareket edebilir ve anlaşma imzalayabilir,
- 2) temsil misyonu dahil şirket adına personele vekaletname verebilir,
- 3) personeli işe alma, işten çıkartma, transfer etme emirlerini, personele karşı teşvik ve cezalandırma amaçlı yaptırımları uygulayabilir,
- 4) Anonim şirketler kanunu ve şirket tüzüğü ile ortaklar genel kurulu, yönetim kurulunun yetkisine dahil edilmeyen diğer hak ve yetkileri üstlenir.

Yine Rusya'da kurulu şirketler açısından bir diğer önemli husus da büyük tutarlı anlaşmalarda Genel Müdür'ün yetkileridir. Anonim şirketler kanunun md:78 göre yüksek tutarlı anlaşmalar, değeri şirket aktifinin %25-50 arasında olan varlıkların satın alınması ve satılmasıdır. Bu gibi durumlarda anonim şirketlerde ortaklar genel kurulu veya yönetim kurulunun onayı gerekir. Şirket aktifinin %50'sini aşan varlıkların satılması veya satın alınması için Ortaklar Genel Kurulunun $\frac{3}{4}$ ile kabul edilmiş kararı gerekmektedir. Bu düzenlemeler dikkate alınmadan yapılan büyük tutarlı işlemler şirket veya hissedar tarafından açılmış soruşturma ile hükümsüz kılınabilir. Düzenlemeden de anlaşılacağı üzere aktif toplamının %25'ni geçmeyen varlık satın alınması ve satılması Genel Müdür'ün yetkisindedir.

Genel Müdür'ün sorumlulukları nelerdir?

Şirket Genel Müdür'ünün sorumluluklarını farklı kanunlar karşısında incelemekte fayda vardır.

RF İş Kanunun md:195 göre şirket Genel Müdür'ünün veya onun yardımcılarının iş kanunu hükümlerini ihlal ettiği durumlarda personel temsilcisi, işverene (iş sahibine) şikayette bulunabilir. Şikayette yer alan ihlallerin doğru olması durumunda işveren, işten çıkartma dahil Genel Müdür'e karşı bir yaptırım uygulamak zorundadır. Görüldüğü gibi şirketin faaliyeti sırasında iş kanunu hükümleri gereğince Genel Müdür'ün işveren karşısında bir sorumluluğu vardır. Bu neden önemlidir? Çünkü işçilerin mahkemeye başvurması ve mahkemede kazanması durumunda (burada Genel Müdürün ceza alıp almayacağı artık

önemli değildir) şirket maddi cezayı üstlenecektir ve işin özü itibarıyla işin sahibi (ceza tutarı kadar) zarar görecektir.

RF Ceza Kanununun md:199 göre (Şirket üzerinden vergi ve harçların ödenmemesi) vergi borçlarının, şirketin Genel Müdür'ü veyahut ta şirket faaliyetini etkileyen diğer yetkili kişi tarafından kasıtlı olarak ödenmemesi durumunda, 300000 rubleye (veya suçlu bulunan kişinin 2 yıllık geliri) kadar para cezası veya 4 ile 6 ay arası tutuklama veyahut ta 2 yıla kadar hapis cezası öngörülebilmektedir.

RF Ceza Kanunu md:199.2 göre satılması halinde vergi borcunun ödenebildiği mülkü saklayan girişimciler ve şirket yöneticileri cezalandırılırlar.

RF İdari Ceza Kanununun md: 15.3 göre vergi organına veya özel fonlara kaydolma süresinin ihlalden dolayı şirket yetkililerine 500 ile 1000 ruble arasında para cezası kesilir.

RF İdari Ceza Kanununun md: 15.4 göre banka hesabının açıldığı zamanında vergi dairesine bildirilmemesi halinde, şirket yetkililerine 1000 ile 2000 ruble arasında para cezası kesilir.

RF İdari Ceza Kanununun md: 15.5 göre vergi beyannamelerinin zamanında vergi dairesine teslim edilmemesi halinde, şirket yetkililerine 300 ile 500 ruble arasında para cezası kesilir.

RF İdari Ceza Kanununun md: 15.6 göre vergi denetimi için gerekli evrakların ilgili organlara ibraz edilmemesi halinde, şirket yetkililerine 300 ile 500 ruble arasında para cezası kesilir.

RF İdari Ceza Kanununun md: 15.11 göre muhasebe kaydının kaba ihlalden dolayı şirket yetkililerine 2000 ile 3000 ruble arasında para cezası kesilebilir.

2.3 Limited Şirketler

2.3.1 Tanım

Limited şirketlerin hukuki durumu RF Medeni Kanun ve Limited şirketler kanunu ile belirlenir.

RF Medeni kanunun md:87 göre limited şirketler, sermayesi belli paylara bölünmüş bir veya birden fazla kişi tarafından kurulan şirketlerdir. Limited şirketlerin kurucu ortakları, şirket borçlarından kendilerine ait payların değeri kadar sorumludurlar. Ancak kurucu ortaklar, genel müdür veya şirket kararlarını etkileyecek diğer kişiler bilerek yaptığı eylemlerden (eylemsizliğinden) dolayı şirket iflas ederse, bu kişiler şirket borçlarından tüm malvarlığıyla müteselsil sorumluluk taşırlar.

“Limited şirketler hakkında” kanununun madde 2 paragraf 1 göre (bundan sonrası “kanun”) “bir veya bir kaç kişi (kişilik) tarafından kurulan, işletmenin kuruluş sermayesindeki payları-kuruluş evraklarında belirlenen orana göre ortaklar arasında paylaştırılan bir tüzel kişiliktir.

Şirket ortakları, ortaklığın faaliyetlerinden sorumlu değildir, ancak yatırılan payları kadar, ortaklığın faaliyetleri sonucu oluşabilecek zararlardan sorumludurlar.

Sermaye taahhüdünün tamamını yerine getirmeyen ortaklar, taahhüdün tamamını yerine getirip getirmediğine bakılmaksızın taahhüt ettikleri payın değeri kadar şirket borçlarından sorumluluk taşırlar.

Limited şirketin ortak sayısı 50 kişiye geçemez aksi halde şirket ya anonim şirkete dönüşmelidir yada tasfiye edilmelidir.

2.3.2 Limited Şirketlerin Kuruluş Evrakları

Limited şirketlerin kuruluş evrağı, ortakların imzaladıkları ve onayladıkları tüzüktür.

Limited şirketler kanununun md:12/2.fıkrası uyarınca tüzükte yer alacak bilgiler aşağıdaki gibidir:

- Şirketin tam ve kısaltılmış ünvanı
- Şirketin adresi
- Sermaye tutarı
- Yönetim organlarının yapısı ve yetkileri ve karar alma mekanizması
- Ortaklar Genel kurulunun hazırlanması ve yürütülmesi düzeni, ilgili kararın oybirliği veyahut ta basit çoğunlukla alınacağı soruların listesi
- Şube ve fiyaller ile ilgili bilgiler
- Şirketin ortaklarının hak ve sorumlulukları
- Pay devir süreci
- Limited şirketler kanununun öngördüğü diğer bilgiler

Limited şirketin kuruluşu Genel Kurul'da oybirliği ile kararlaştırılır (Eğer ortak tek kişi ise bu karar o kişi tarafından kendi başına alınır). Şirketin tüzüğünde yürütülecek faaliyet konuları belirlenmelidir.

2.3.3 Kuruluş sermayesi

RF Ltd.Şti kanunun md:14 göre Limited şirketlerin kuruluş sermayesi ortakların taahhüt ettikleri payların nominal değerinden oluşur. Limited şirketlerin asgari sermaye tutarı 10 000 rubledir. Sermaye taahhüdü nakit, kıymetli evrak veya para cinsinden ifade edilebilen hertürlü varlık yada mülkiyet hakkı olabilir. (Araziyi bedelsiz kullanma hakkı ticari şirketlerin sermaye taahhüdü olarak kabul edilmemektedir). Aynı sermaye taahhüdünün para cinsinden değeri Genel Kurul'da oybirliği ile tespit edilir. Eğer şirket ortağının beyan ettiği

ayni sermaye tutarı 20000 Rubleyi geçiyorsa, ayni sermaye konusu varlığa değer biçmek için bağımsız uzman görevlendirilir. (Bu durumda ortağın ayni sermaye konusu varlığa biçtiği değer bağımsız uzman'ın beyan ettiği değerden fazla olamaz.)

2.3.4 Pay senetlerinin (Sermaye taahhüt borçlarının) ödenmesi

RF Ltd. Şti kanununun md:16 göre limited şirketin ortakları, şirketin devlet siciline kayıt tarihinden itibaren 1 yıllık süre içerisinde tüzükte taahhüt ettikleri sermaye taahhüt borçlarını ödemek zorundadır.

Şirketin ortağa borçlu olduğu durumda, ortağın alacağından vazgeçmesi (şirkete borcu bağışlaması) yoluyla sermaye taahhüdünün yerine getirilmesi söz konusu değildir. Sermaye artış kararı, sermaye taahhüt borcunun tamamının yerine getirilmesinden sonra mümkündür.

2.3.5 Yedek akçe

Limited şirketler kanununda (md:30) anonim şirketler kanunundan farklı olarak yedek akçe fonu veyahut ta diğer fon ayırma zorunluluğu yoktur. Ortaklar isterlerse yedek akçe fonu ayırabilirler ve bunu istediği gibi harcayabilirler (kullanabilirler).

2.3.6 Zorunlu Tasfiye Hali

RF Medeni Kanununun md:90/4.fikrasına göre 2.ci mali yılın ve takip eden mali yılların sonunda Limited şirketlerin net aktiflerinin değeri asgari sermaye tutarının altına inerse (10000 Ruble) Limited şirket tasfiye olmak zorundadır. Aynı hükümler limited şirketler kanununun 20. maddesinin 3. bendinde de yer almaktadır.

Zorunlu tasfiye prosedürünü vergi dairesi başlatabilir. Bu hakkı “Rusya Federasyonu Vergi organları” kanununun 7. maddesinin 11. bendinden almaktadır. Bu madde uyarınca vergi organları mahkemelerden her türlü tüzel kişiliklerin tasfiyesini mahkeme yoluyla isteyebilirler. Ancak RF arbitraj mahkemeleri bu konuda farklı bir yaklaşım sergileyebilmektedir. Eğer şirket vergi yükümlülüklerini yerine getiriyorsa, diğer şirketlere borçlarını zamanında ödüyorsa ve net aktif değerinin düzeltilmesi için adımlar atmışsa (örneğin mali yardım yapılmışsa) şirket tasfiyesi davası düşmektedir. Yine de 18 temmuz 2003 tarihli14-II nolu Rusya Federasyonu Anayasa mahkemesinin kararında, Medeni kanununun 99. maddesinin 4 bendinde ve anonim şirketler kanununun 35. maddesinin 5. ve 6. bentlerinde yer alan “NET AKTİF DEĞER” gerekçesinin zorunlu tasfiye için yeterli bir sebep olduğu belirtilmiştir.

2.3.7 Temettüler

RF Ltd. Şti kanununun md:28 göre limited şirketler 3 ay, yarıyıl ve 9 ay sonu itibarıyla ara (geçici) temettü ödeyebilirler. Ortaklar arasında dağıtılacak temettü tutarı, ortakların şirket sermayesinde sahip oldukları paylara göre orantılı olarak dağıtılır. Genel Kurul'da oybirliği ile alınan kararlar, şirketin tüzüğünde temettüler için farklı dağılım oranları öngörülebilir.

Temettü dağıtım kararının alınabilmesi için bazı şartlar aranmaktadır:

1. Şirket sermayesinin tamamının ödenmiş olması.
2. Şirket net aktif değeri sermaye tutarından daha az ise veya temettü ödemeleri sonucunda şirket net aktif değeri sermaye tutarının altına inecek ise temettü ödemeleri yapılamaz.
3. Şirket iflas şartlarını taşıyor ise veya temettü ödemeleri sonucunda şirket iflas belirtilerine kavuşacak ise temettü ödemeleri yapılamaz.

2.3.8 Kararlardaki Oylama Oranları

RF Ltd. Şti kanununun md:32 göre Limited şirketin ortakları, şirket sermayesinde sahip oldukları payların değeri ile orantılı olarak oy kullanma hakkına sahiptirler.

Genel Kurul'da oybirliği ile alınan kararlar, şirketin tüzüğünde oylama sırasında ortaklar için farklı oy kullanım oranları öngörülebilir. Söz konusu düzenin ortadan kaldırılması (farklı oy kullanım hakkı) yine oybirliği ile sağlanmalıdır.

Şirket tüzüğünün değişikliği ve sermaye tutarının değişmesi ile ilgili kararlar ortaklar genel kurulunda oyların 2/3'ü ile alınır.

Şirket şubesi ve/veya temsilcilik açma kararı genel kurulda oyların 2/3'ü ile alınır.

Limited şirketler kanununa göre Limited şirketin belli bir ortağına kanunda tanınan haklar dışında ilave haklar verilebilir. Söz konusu karar ortaklar genel kurulunda oyların 2/3'ü ile alınır. Eğer Limited şirketin tüm ortaklarına ilave hak tanınmak isteniyorsa ilgili karar ortaklar genel kurulunda oybirliği ile alınır.

Sermaye artışı kararı ortaklar genel kurulunda oyların 2/3'ü ile alınır.

İlave ortak almak suretiyle sermaye artışı kararı ortaklar genel kurulunda oyların 2/3'ü ile alınır.

Şirket ortaklarının sermaye taahhütlerini yerine getirmeleri ile ilgili karar ortaklar genel kurulunda oyların 2/3'ü ile alınır.

Şirketin ana sözleşmesine (kuruluş anlaşmasına) değişikliklerin girmesi ile ilgili karar genel kurulda oybirliği ile alınır.

Şirketin tasfiye edilmesi ve hukuki şeklinin değiştirilmesi kararları genel kurulda oybirliği ile alınır.

Şirket tüzüğünün onaylanması ve ayrıca ortakların sermaye aidatı olarak taahhüt ettikleri varlıkların parasal değerinin tespiti ile ilgili karar oybirliği ile alınır.

Ortaklara ait pay dağılımlarının değişebileceği pay satışı, payın 3.kişilere satışı ve bununla ilgili olarak değişikliklerin kuruluş evraklarına girmesi ile ilgili karar oybirliği ile alınır.

Mülküne acz vesikası konulan borçlu ortağa ait payın (pay kısmının) gerçek değerinin, diğer şirket ortakları tarafından kendi payların dağılımına göre borçlu ortağın alacaklılarına ödenmesi kararı genel kurulda oybirliği alınır.

Sermaye paylarının şirket ortakları tarafından ödenmesi kararı 2/3 oranıyla alınır. (Tüzükle farklı oy oranı öngörülebilir)

Şirket ortaklarının pay dağılımıyla orantılı olmaksızın sermaye paylarının ödenmesi hükümleri ve sermaye paylarının ödenmesine sınırlama getiren hükümler oybirliği ile alınır. Söz konusu hükümler yine oybirliği ile iptal edilir.

Yukarıda adı geçen sınırlamaları sadece belli bir ortak için tespit eden tüzük maddelerinin değişmesi ve kaldırılması, Genel Kurul'da oyların 2/3 çoğunluğu ile mümkündür.

2.3.9 Yönetim Kurulu

RF Ltd. Şti kanununun md:32 uyarınca şirket tüzüğü ile Yönetim Kurulu'nun oluşturulması öngörülebilir. Yönetim Kurulu üyelerinin yetkileri Limited şirketler kanununun öngördüğü düzen içinde tüzükle belirlenir. Şirket tüzüğü ile Yönetim Kurulu üyelerine aşağıdaki yetkiler verilebilir:

- Şirket yönetim organlarının oluşturulması
- Onların yetkilerinin önceden sona erdirilmesi
- Yüksek tutarlı anlaşmaların yapılması
- Onaylanması gereken anlaşmaların onaylanması
- Genel Kurul'un çağırılması, toplanması ve düzenlenmesi
- Limited şirketler kanununun öngördüğü diğer sorunların karara bağlanması

2.3.10 Genel Müdür

Bu bölümün giriş kısmında da belirttiğimiz üzere Genel Müdür Rusya Fed.nu kanunları çerçevesinde birinci derecede sorumlu bir üvandır ve oldukça geniş yetkilere sahiptir. Bu yetkiler kanunla verildiği için özel hukuk çerçevesinde düzenlenmiş vekaletnameler ile kanuna aykırı bir biçimde sınırlandırılmaz. Bu sınırlandırmanın yapılacağı yer şirket tüzüğüdür. Bu kadar geniş bir yetki ve sorumlulukla donatılmış ünvanın özelliklerinin

bilinmesinde fayda vardır. Genel Müdür ortaklar Genel Kurul'u tarafından seçilir ve yine ortaklar Genel Kurul'u tarafından görev süresi dolmadan görevden alınabilir.

Genel Müdürün hak ve yetkileri aşağıdaki gibidir:

Genel Müdür;

- 1) temsil fonksiyonu dahil şirket adına vekaletnameye ihtiyaç duymadan hareket edebilir ve anlaşma imzalayabilir,
- 2) temsil misyonu dahil şirket adına personele vekaletname verebilir,
- 3) personeli işe alma, işten çıkartma, transfer etme emirlerini, personele karşı teşvik ve cezalandırma amaçlı yaptırımları uygulayabilir,
- 4) Limited şirketler kanunu ve şirket tüzüğü ile ortaklar genel kurulu, yönetim kurulunun yetkisine dahil edilmeyen diğer hak ve yetkileri üstlenir.

RF İş kodeksinin 277. maddesi uyarınca genel müdür şirkete karşı tam ölçüde sorumluluk taşımaktadır. Bu maddenin anlamı genel müdür ile anlaşma imzalanırken tam maddi sorumluluk şartlarının yazılmasına gerek yoktur, çünkü kanun uyarınca bu sorumluluk zaten genel müdüre tahsis edilmiştir.

Yine Rusya'da kurulu şirketler açısından bir diğer önemli husus da büyük tutarlı anlaşmalarda Genel Müdür'ün yetkileridir. Limited şirketler kanunun md:46 göre yüksek tutarlı anlaşmalar, değeri şirket aktifinin %25'ini veya üstünü aşan varlıkların satın alınması ve satılmasıdır. Bu gibi durumlarda Limited şirketlerde ortaklar genel kurulu veya yönetim kurulunun onayı gerekir. Ancak şirkette yönetim kurulun bulunması halinde bilanço aktifinin %25-50 arasında olan varlıkların satın alınması ve satılması ile ilgili kararları alma yetkisi yönetim kuruluna devredilebilir. Şirket aktifinin %50'sini aşan varlıkların satılması veya satın alınması için Ortaklar Genel Kurulunun $\frac{3}{4}$ ile kabul edilmiş kararı gerekmektedir. Bu düzenlemeler dikkate alınmadan yapılan büyük tutarlı işlemler şirket veya hissedar tarafından açılmış soruşturma ile hükümsüz kılınabilir. Düzenlemeden de anlaşılacağı üzere aktif toplamının %25'ni geçmeyen varlık satın alınması ve satılması Genel Müdür'ün yetkisindedir. Yine tüzükte büyük tutarlı anlaşmalar için genel kurul veya yönetim kurul kararına gerek yoktur diye bir şart koyabiliriz, böylelikle Genel Müdürün bu konudaki yetkileri genişletilmiş olur.

Genel Müdür'ün sorumlulukları nelerdir?

Şirket Genel Müdür'ünün sorumluluklarını farklı kanunlar karşısında incelemekte fayda vardır.

RF İş Kanununun md:195 göre şirket Genel Müdür'ünün veya onun yardımcılarının iş kanunu hükümlerini ihlal ettiği durumlarda personel temsilcisi, işverene (iş sahibine) şikayette bulunabilir. Şikayette yer alan ihlallerin doğru olması durumunda işveren, işten çıkartma dahil Genel Müdür'e karşı bir yaptırım uygulamak zorundadır. Görüldüğü gibi şirketin faaliyeti sırasında iş kanunu hükümleri gereğince Genel Müdür'ün işveren karşısında bir sorumluluğu vardır. Bu neden önemlidir? Çünkü işçilerin mahkemeye başvurması ve mahkemede kazanması durumunda (burada Genel Müdürün ceza alıp almayacağı artık önemli değildir) şirket maddi cezayı üstlenecektir ve işin özü itibarıyla işin sahibi (ceza tutarı kadar) zarar görecektir.

RF Ceza Kanununun md:199 göre (Şirket üzerinden vergi ve harçların ödenmemesi) vergi borçlarının, şirketin Genel Müdür'ü veyahut ta şirket faaliyetini etkileyen diğer yetkili kişi tarafından kasıtlı olarak ödenmemesi durumunda, 300000 Rubleye (veya suçlu bulunan kişinin 2 yıllık geliri) kadar para cezası veya 4 ile 6 ay arası tutuklama veyahut ta 2 yıla kadar hapis cezası öngörülebilmektedir.

RF Ceza Kanunu md:199.2 göre satılması halinde vergi borcunun ödenebildiği mülkü saklayan girişimciler ve şirket yöneticileri cezalandırılırlar.

RF İdari Ceza Kanununun md: 15.3 göre vergi organına veya özel fonlara kaydolma süresinin ihlalinden dolayı şirket yetkililerine 500 ile 1000 ruble arasında para cezası kesilir.

RF İdari Ceza Kanununun md: 15.4 göre banka hesabının açıldığı zamanında vergi dairesine bildirilmemesi halinde, şirket yetkililerine 1000 ile 2000 ruble arasında para cezası kesilir.

RF İdari Ceza Kanununun md: 15.5 göre vergi beyannamelerinin zamanında vergi dairesine teslim edilmemesi halinde, şirket yetkililerine 300 ile 500 ruble arasında para cezası kesilir.

RF İdari Ceza Kanununun md: 15.6 göre vergi denetimi için gerekli evrakların ilgili organlara ibraz edilmemesi halinde, şirket yetkililerine 300 ile 500 ruble arasında para cezası kesilir.

RF İdari Ceza Kanununun md: 15.11 göre muhasebe kaydının kaba ihlalinden dolayı şirket yetkililerine 2000 ile 3000 ruble arasında para cezası kesilebilir.

Limited şirketlerde genel müdür yetkilerinin sınırlandırılması

Rusya Federasyonu'nda yatırımcıların en çok ilgilendiği konuların birisi de genel müdür yetkilerinin sınırlandırılmasıdır. Rusya Federasyonu'nda yerleşik Türk firmalarına baktığımızda tamamına yakın bir kısmının limited şirket şeklinde örgütlendiğini görüyoruz. Bu nedenle özellikle limited şirketlerdeki genel müdür yetkilerinin sınırlandırılmasına yer verilmiştir.

Şirket kuruluşu sırasında, kuruluş evraklarında yönetim organlarının yapısı ve yetkileri belirlenmelidir.

Yönetim organlarının yetkileri, şirketin iç yazışma evraklarında belirlenebilir. Örneğin, genel kurul toplantısı hakkındaki yönetmeliklerde, genel müdür hakkındaki yönetmeliklerde veya ortaklar arasındaki Türkiye kanunlarına göre yapılan anlaşmalarda da sınırlandırılabilir. Ama, ortaklar arasında veya ortaklar ile genel müdür arasında anlaşmazlığın doğması durumunda, mahkeme bu konu hakkında hukuk normlarına ve şirket tüzüğüne bakarak değerlendirme yapacaktır. Şirket tüzüğünde kanunlara uymayan maddelerin bulunması halinde, ilgili tüzük maddeleri değerlendirmede dikkate alınmayacaktır.

Böylece, şirket yönetim organlarının yetkilerini belirleyen iç yazışmalardaki yönetmelikler, kullanılmakta olan kanunlara harfiyen uymalıdır ve şirketin kuruluş evraklarına (tüzüğe) karşı olmamalıdır.

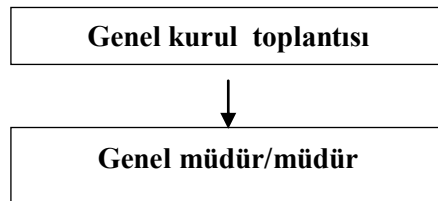
Kuruluş evraklarında, aşağıda sıralanan şirketin yönetim yapılarından biri öngörülebilir:

Seçenek 1: Şirket yönetim organlarında iki basamaklı sistemin yapısı

Şirket yönetim organlarının iki basamaklı sistemi, en basit yapılarından biridir ve şirket faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi esnasında en hızlı karar alma sürecine sahiptir. Bu sistem en yaygın yöntemdir ve genel müdür yetkilerinin kanun dışında herhangi bir düzenleme ile kısıtlanmamış halidir.

Bu yapıda, sadece iki yönetim organı şirketi yönetme yetkisine sahip olacaktır:

- 1) genel kurul toplantısı,
- 2) şirketin tek kişilik yönetim organı (genel müdür/müdür).



İki basamaklı yönetim yapısının seçilmesi halinde, şirketin yönetim organlarına ayrı ayrı görev ve sorumluluklar verilmektedir.

Şirketin iki basamaklı yönetim yapısında da genel müdür yetkileri sınırlandırılabilir. Bu amaçla genel müdürün bazı yetkileri genel kurula devredilir. Bu değişiklikler aşağıdaki örneklerle sınırlandırılabilir:

Şirket tüzüğünde, genel müdür sadece belli bir limite kadar olan (örneğin 200 000 ruble) anlaşmaları imzalayabilir, tüm diğer anlaşmalar ise genel kurul toplantısının onay kararı ile imzalanabilir veya;

Genel müdür tarafından alınan tüm kararlar genel kurul onayı ile yapılması tüzükte belirtilebilir. Bu durumda ortaklar genel müdürün yetkilerini en aza indirmiş olurlar.

Belirtelim ki tüzükte değişiklik yapılması kararı oy birliğiyle alınmalıdır (limited şirketler kanununun 37.md.).

Yukarıda bahsettiğimiz genel müdür yetkilerini sınırlama sistemi bir taraftan istenen kontrolü sağlarken diğer taraftan bu kadar sınırlama getirilmesi, genel müdürün, örnekte olduğu gibi 200 000 rubleyi aşan anlaşmaları imzalayabilmesi için, ortaklar genel kurulunu toplayarak bu konuda onay kararı alması gerekecektir. Görüş birliği alınmaz ve genel müdür tarafından bahsedilen anlaşma imzalanır ise, ortaklardan birisi mahkemeye başvurarak bu anlaşmayı geçersiz kabul ettirebilir (RF Medeni Kanununun md.168, 174, limited şirketler kanunu md 45, 46). Böylece ortaklık, genel müdürün izinsiz hareketlerinden korunmuş olacaktır, ama diğer taraftan bu durum karar alma ve anlaşmaların imzalama prosedürünü uzatmış olacaktır. Genel müdür yetkilerini sınırlayarak, şirket ortaklarının artan sorumluluklarını da unutmamak gerekir (ortakların aldığı karar/anlaşma sonucu şirket iflas ederse, oluşan zararlardan genel müdür değil ortaklar sorumlu olacaktır). Şirket ortaklarının şirketin Rusya Federasyonu'ndaki faaliyetleri ile ilgili bütçesine ve günümüz ekonomik gerçeklerine uygun normlar- sınırlamalar koymasında fayda vardır.

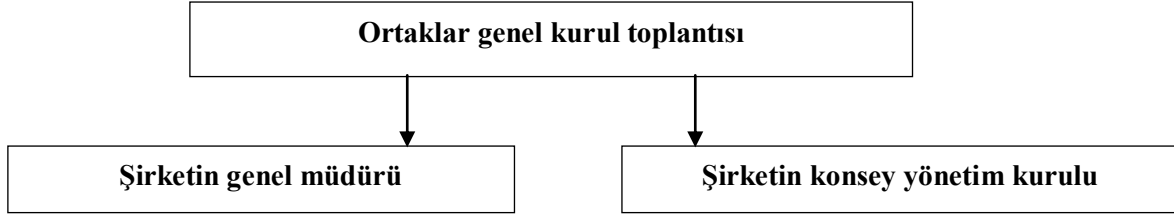
Yukarıdakilere ek olarak, limited şirketler kanunu md.32 göre; ortaklığın rutin işlerinin kontrolü ve takibi için tek kişilik yönetim organı yanında konsey yönetim kurulu (müdürlük gibi) oluşturulabilir. Konsey yönetim organının faaliyet ve karar alma prosedürlerini kanunen şirket ortakları belirleyebilir.

Seçenek 2: Şirkette konsey yönetim kurulu kullanımı ile iki basamaklı yönetim sisteminin yapısı

Şirkette, genel kurul toplantısı ve yönetim organından oluşan, tek yönetim organının (genel müdür/müdür) yanında bir de konsey yönetim kurulu oluşturulur. Genel müdür ile konsey yönetim kurulunun arasındaki görev, sorumluluk ve yetki paylaşımları şirket tüzüğünde net bir biçimde tanımlanmalıdır. Ayrıca genel müdür ile ilgili yönetmelikte ve onun görevleri ve konsey yönetim kurulu ile ilgili yönetmelikte onların görevleri tekrar belirlenebilir.

Genelde konsey yönetim kurulu genel müdür görevlerinin bir kısmını yapmaktadır. Örneğin, genel kurul toplantısının hazırlanması ve çağırılması konuları ile ilgilenmektedir

Böylece, şirketteki yönetim organlarının yapısını gösteren şema aşağıdaki gibi çizilebilir:



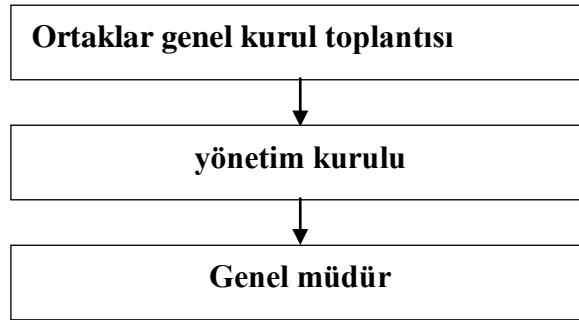
Pratikte, genel müdürün yanına konsey yönetim kurulu oluşturmak çok ortaklı ve/veya büyük ölçekli şirketlerde uygulanmaktadır. Sebebi ise şirketteki görevlerin, yetkilerin dağılımı suretiyle tek bir karar alma merkezinden kaçınılmasıdır. Küçük şirketlerde ise genelde genel müdür ile konsey yönetim kurulu arasında görevleri paylaştirmek çok zordur, üstelik bu ayırım sadece yönetim kademesinin büyümesine sebep olacaktır.

Seçenek 3: Şirketin üç basamaklı yönetim yapısı

Şirkette üç basamaklı yönetim sistemi uygulama açısından iki basamaklı sistemden biraz daha karmaşık ve evrak açısından kurumsal know-how gerektirmektedir.

Şirkette bu yapının uygulanmasında yönetim organları aşağıdakilerden oluşturulur:

- 1) Ortaklar genel kurul toplantısı,
- 2) Yönetim kurulu ,
- 3) Şirketin tek yönetim organı (genel müdür/müdür)



Şirkette üç basamaklı yönetim sisteminin kullanılmasında, genel müdür yetkilerinin sınırlandırılması için genel müdürün bazı görev ve yetkileri yönetim kuruluna veya yönetim kuruluna ve genel kurul toplantısına devredilir. Bu da tüzükte aşağıdaki gibi belirtilmelidir:

Tüzükte “genel müdürün tüm anlaşmaları veya bazı anlaşmaları imzalayabilmesi için genel kurul toplantısının onayı alınmalıdır” ifadesi yer alır veya

Genel müdürün tüm anlaşmaları veya bazı anlaşmaları imzalayabilmesi için şirketin yönetim kurulunun onayını almalıdır veya

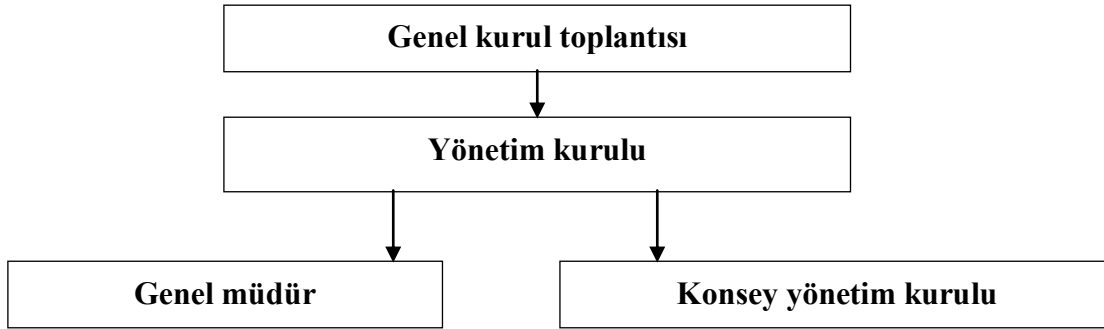
Genel müdür 2 000 000 rubleyi aşmayan anlaşmaları imzalayabilmek için şirket yönetim kurulundan onay almalıdır. 2 000 000 rubleyi aşan anlaşmalarda şirketin ortaklar genel kurul

kararı gerekecektir. Bu şekilde görev ve yetki paylaşım çeşitleri istek ve taleplere uygun olarak düzenlenebilir.

Yönetim kurulu, ortaklar genel kurul toplantısına raporlamak zorundadır (alınan kararlardan sorumludur). Genel müdür ise hem ortaklar genel kurul toplantısına hem de yönetim kuruluna karşı alınan kararlardan ve yapılan anlaşmalardan sorumludur.

Seçenek 4: Şirkette, konsey yönetim kurulunun kullanılmasıyla üç basamaklı yönetim sisteminin yapısı

Şirketin yönetim sisteminde genel kurul toplantısı, yönetim kurulu ve genel müdürün yanısıra bir de konsey yönetim kurulu kullanılabilir. Bu durum genel müdürün sadece güncel işlere önem vermesi ve konularına hakim olması için genel kurul toplantısı gibi organizasyonel işlerin Konsey yönetim kuruluna devredilmesi ile şekillenir. Yönetim kurulu ise şirketin genel büyüme stratejisini belirler. Böyle bir yönetim yapısı büyük şirketlerde artık zorunluluk haline gelmiştir.



Seçenek 5: Şirket yönetimi organının yetkilerinin profesyonel şirkete devredilmesi

Son bir seçenek ise şirketin tek yönetim organının görev ve sorumluluklarının yönetici ticari kuruluşa (yönetici kuruluşa) devredilmesidir.

Şirkette bu tür yönetim sisteminin kullanılması durumunda, yönetim şirketinin faaliyetlerinin ortaklar tarafından kontrol edilmesi çok zor olacaktır. Yönetici hizmetleri finansal açıdan da pek seçilen bir tercih olmayabilir. Diğer taraftan, yönetici şirketlerin getirdiği know-how, müşteri portföyü ve güveni de dikkate almak gerekir. Bu tür yönetici şirketler genelde gayrimenkul kiralama, otel işletme gibi sektörlerde yaygındır.

2.3.11. Kurucu Ortakların Sorumlulukları

Medeni kanunun 87. maddesinin 1 bendi uyarınca şirket ortakları şirket borçlarından sorumlu değildir. Ancak yatırımcılar bu maddeyi dikkate alarak ortakların sorumlu olabileceği halleri göz ardı edebilmektedirler. Medeni kanunun 56. maddesinin 3. bendi uyarınca “eğer şirket iflası tüzel kişiliğe talimat verebilecek ortak veya diğer kişilerin eylemlerinden dolayı gerçekleşmiş ise ve şirketin varlıkları borçları karşılayacak tutarda değil ise, bu kişilere müteselsil sorumluluk ile bu kişilerden bu borçlar tazmin edilebilir”. Medeni kanunun bu maddesi “iflas kanununun” 10. maddesinin 4. bendi ile pekişmektedir. Bu tür sorumluluk mahkeme yolu ile gerçekleşmektedir.

Genel bir kural olarak, şirket kurucularının müteselsil sorumluluğu iki koşulun bulunması halinde söz konusu olabilir:

1. Şirket tasfiye ediliyor ise,
2. Şirketin mülk satışından elde edilen gelirleri dahil şirket aktifleri borçları kapatmak için yeterli değil ise.

Rusya Federasyonu Medeni Kanununun 399. maddesi uyarınca alacaklı, borcu ortaklardan talep etmeden önce, asıl borçludan (şirketten) talep etmelidir.

Vergi dairesinin vergi borçları ile ilgili ortaklardan bir talepte bulunması söz konusudur? RF Yüksek Arbitraj Mahkemesinin ve RF Yüksek Mahkemesinin 11 haziran 1999 tarihli Genel Kurulunun N 41/9 Kararının 15. maddesi uyarınca, vergi borçlarının talebi sadece medeni kanun uyarınca müteselsil sorumluluk atfedilmesi durumunda mümkündür.

RF VK 49. maddesi uyarınca şirket ortaklarına müteselsil sorumluluk öngörülmüştür ancak bu sorumluluğun ortaklara yansıtılma şartları ve prosedürü medeni kanunda ele alınmıştır.

RF VK 49. maddesinin 2. bendi uyarınca şirket ortakları sadece onların eylem veya eylemsizliğinden dolayı şirket iflas etmiş ise müteselsil sorumluluk taşır.

Özetleyecek olursak şirket ortaklarının şirketin vergi borçlarından dolayı sorumluluk taşıması için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekir:

- iflas sonucu şirket tasfiye ediliyorsa,
- şirketin vergi borçlarını kapatmak için şirket aktifleri yetersizse,
- şirketin iflasının ortakların eylemlerinden veya eylemsizliğinden kaynaklandığının tespit edilmesi halinde.

Şartlardan birisinin olmaması vergi dairesinin ortaklardan vergi borçlarını talep etmesini imkansız kılmaktadır.

2.3.12 Pay devirleri

Limited şirketler kanunu md:21 uyarınca ortak kendi payını diğer ortaklara satabilir. Bu satış için diğer ortakların izni gerekmez. Eğer tüzükte aksine bir hüküm yoksa şirket payının 3.kişilere satışı mümkündür.

Yine tüzükte aksine bir hüküm yoksa (Ltd. Şirketler kanunu md:21/4.fıkra) şirket ortakları payın satışında öncelikli satın alma hakkına sahiptirler. Eğer şirket ortakları öncelikli satın alma hakkından faydalanmak istemiyorlarsa şirket payı 3.kişilere satılabilir.

Eğer tüzükle payların 3. kişilere satışı yasaklanmışsa (Ltd. Şirketler kanunu md:23/2.fıkra) ve bu durumda diğer ortaklar ayrılan ortağın payını satın almak istemiyorlarsa, şirket satılan bu payı kendisi almak zorundadır.

Ancak payların 3. kişilere satış yasağı payların 3. kişilere devredilemeyeceği anlamına gelmez. Pay satış işlemi yerine hibe, karşılıksız devir gibi sözleşmeler ile paylar 3. taraflara devir edilebilmektedir. Bu durumda 3. taraflara pay satışının kanun dışı kabul edilebilmesi için açılan davalarda mahkeme kararları genelde ortakların aleyhinedir. Bunun ana sebebi ise Rusya Federasyonu'ndaki mahkemeler her bir işlemin sahte olup olmadığını inceler, birden fazla işlemin olması halinde, işlemlerin toplamına bakarak yorum yapmaz (hibe sözleşmesi öncesi veya sonrasındaki taraflar arasındaki diğer işlemlerin toplamına) (28 Nisan 2008 tarihli N A56-33842/2006 Kuzey-batı Arbitraj mahkemesinin kararı).

3. ŞİRKET KURULUŞLARI

Rusya Fed.da tüzel kişilerin ve özel teşebbüslerin registre (sicil) düzeni 08.08.2001 tarih N 129-Φ3 sayılı Federal Kanunla düzenlenir.

Rusya Fed.da tüzel kişilerin ve özel teşebbüslerin registre işlemlerini, kurulacak işletmelerin veya registre olmak isteyen özel teşebbüslerin buldukları yerlerdeki vergi organları yapar.

Şirket kuruluş işlemi için vergi organları devlet harcı tahsil ederler. Şirket registresi, şirket registresi için gerekli bütün evrakların toplandığı ve ilgili vergi dairesine ulaştırıldığı günden sonra 5 iş günü içinde gerçekleşir.

Şirket kuruluşu için aşağıdaki belgelere ihtiyaç duyulur:

- 1) Noter tarafından onaylanmış şirket kurma başvurusu
- 2) Rusya Federasyonu'nda şirket kurma kararı
- 3) Kurulacak şirketin kuruluş evrakları (Tüzük, protokol, karar)

- 4) Kurucu ortağın yabancı tüzel kişi olması halinde, söz konusu tüzel kişinin yerleşik olduğu ülkenin kanunlarına göre tüzel kişi olduğunu kanıtlayan resmi evraklar (Ticaret sicil gazetesi, vergi sicil no'su, sanayi ve ticaret odasına kayıtlı olduğuna dair belge)
- 5) Kurucu ortağın şahıs olması halinde pasaport (noter onaylı pasaport tercümesi)
- 6) Devlet harcının ödendiğine dair belge.

Kanunun md:9 göre, kurucu ortağın yabancı tüzel kişi olduğu durumda, tüzel kişilerin registresi sırasında Rus noter tarafından onaylanacak şirket kurma başvurusunu söz konusu yabancı tüzel kişinin Genel Müdürü veyahut ta aynı pozisyonda görev alan kişisi imzalamak zorundadır.

Şirket kurulduktan sonra ilgili sosyal sigorta fon'undan, zorunlu sağlık sigortası fon'undan, emeklilik fon'undan ve istatistik dairesinden kayıt belgeleri alınmak zorundadır.

Şirketin banka hesabı açıldıktan sonra hesap açılış bilgileri 7 işgünü içinde vergi dairesine ulaştırılmalıdır aksi halde 5000 Ruble ceza kesilir.

4. RUSYA FEDERASYONU MEDENİ KANUNUNDA SÖZLEŞMELER

Rusya Federasyonu'nda yürürlükte olan medeni kanun uyarınca ticari ilişkilerde bulunan tüzel ve gerçek kişiler medeni kanun hükümlerine uygun "anlaşma düzenleme serbestliğine" sahiptirler. Kanuna uygun "anlaşma düzenleme serbestliği" ibaresi hem kanunda öngörülen hem de kanunda öngörülmeyen anlaşmaları düzenleme hakkını tanımlamaktadır, ancak kanunda öngörülmeyen sözleşmelerin kanuna aykırı olmaması gerekmektedir.

Anlaşmalarda bulunması gereken şekil şartları RF medeni kanununda belirtilmiştir (RF Medeni Kanun 421, 422 md.). Anlaşmanın diğer şartları tarafların isteklerine göre belirlenir.

Pratikte en çok uygulanan anlaşma türlerini incelememizde fayda vardır. Bunlar 1) satış sözleşmesi 2) teslimat sözleşmesi 3) gayrimenkul kira anlaşmaları 4) inşaat-taşeron sözleşmesi 5) hizmet sözleşmesi.

4.1 Satış sözleşmesi:

Satış sözleşmesi gereği bir taraf (satıcı) diğer tarafa (alıcı) eşya (mal) mülkiyetini teslim etmeyi taahhüt etmektedir, alıcı ise bu malı almayı ve ona karşılık belli bir ödeme yapmayı taahhüt etmektedir (RF Medeni kanununun 454 md.).

Satış sözleşmesinin konusu ticari yasağı olmayan herhangi bir mal, eşya olabilir. Anlaşmanın konusu olan malın ismi ve sayısı belirlenebiliyor ise anlaşma konusu tanımlanmış ve

anlaşmanın olmazsa olmaz şartı yerine getirilmiş kabul edilir. Eğerki anlaşma metninden mal cinsi ve miktarı belirlenemiyor ise anlaşma geçersiz kabul edilir.

Aksi kanunda öngörülmemiş ise veya mal cinsi gereği aksi mümkün değil ise anlaşmanın konusu hem satıcıda fiilen bulunan mal, hem de gelecekte alınacak veya üretilecek mal olabilir.

Satış sözleşmesinin zorunlu şartları:

- a) Anlaşmanın konusu (Satıcının devir-teslim yükümlülüğü, alıcının ise belirtilen malın kabul yükümlülüğü),
- b) Satışa tabi mal miktarı.

İhtilafli durumlardan kaçınılması ve işin aksamaması için ayrıca anlaşmalarda fiyat, mal devri süreleri, ödeme şartları, mal kalitesinin ve mal çeşitlerinin belirtilmesinde fayda vardır. Bu şartların anlaşmada olmaması onu geçersiz kılmamakla beraber ihtilafli durumlarda zaman kaybına ve zarara uğramanız söz konusu olabilir. Bu şartların olmaması durumunda kanunda öngörülen şartlar geçerli olur (Medeni kanun md.314, 424, 469).

Gayrimenkul (arsa, bina, daire v.b.) satış anlaşmaları içinde kanunda öngörülmüş bazı özel hükümler bulunmaktadır:

1. Sözleşme yazılı olarak düzenlenmelidir ve tarafların ıslak imzaları bulunmak zorundadır (faks çekerek imzalanan sözleşmeler geçersizdir).
2. Sözleşmede satışa tabi gayrimenkulün tespit edilebilmesi için bilgilerin verilmesi gerekmektedir, örneğin gayrimenkulün arsa üzerindeki yeri. Bu bilgilerin bulunmaması durumunda anlaşma geçersiz kabul edilir (medeni kanun 554. md.).
3. Sözleşmede gayrimenkul fiyatının belirtilmesi gerekmektedir. Bu şartın yerine getirilmemesi durumunda anlaşma geçersiz kabul edilmektedir.
4. Gayrimenkul devri satıcı ile alıcı arasında imzalanan devir-kabul aktı veya diğer devir-kabul evrağı ile yapılır. Aksi kanun veya sözleşmede öngörülmemiş ise bu evrağın imzalandığı gün satıcının gayrimenkul devir yükümlülüğünü yerine getirdiği kabul edilir.
5. Gayrimenkul satışı devlet kaydına tabidir. Bir tarafın bilerek devlet kaydından kaçınması durumunda diğer taraf mahkemeye başvurarak devlet kaydını ve karşı tarafın eylemlerinden oluşan zararın tazminini isteyebilir.

4.2 Teslimat sözleşmesi:

Teslim anlaşması gereği ticari faaliyet yürüten satıcı, önceden belirlenmiş bir tarihte veya üretim ya da satın alma prosedürüne bağlı olarak tespit edilen diğer bir tarihte, alıcıya malı teslim etmeyi taahhüt etmektedir (medeni kanun md.506). Teslim anlaşmasının olmazsa

olmaz şartları satış sözleşmesindeki gibi mal cinsi, miktarı hakkındaki bilgidir. Ayrıca teslim anlaşmasında mal teslim tarihi, süresi belirtilmek zorundadır.

4.3 Gayrimenkul kira sözleşmesi:

RF Medeni kanununun 606. maddesi gereği “gayrimenkul kira sözleşmesi çerçevesinde kiraya veren, kiracıya (kiralayana) belirlenmiş bir ödeme karşılığında gayrimenkulu geçici kullanıma vermeyi taahhüt etmektedir.”

Arazi, arsa, üretim tesisleri, bina, ekipman, taşıt araçları ve kullanım esnasında kendine ait özelliklerini yitirmeyen diğer varlıklar kiraya verilebilir (RF Medeni Kanun md.607).

Mülkü kiraya verme hakkı mülk sahibine ve kanunla yetkilendirilmiş veya mülk sahibi tarafından yetkilendirilmiş kişilere aittir. Kira sözleşmesinin özelliklerini kısaca ele almakta fayda görüyoruz:

- Kira sözleşmesinin taraflarından en az biri tüzel kişilik ise, süreye bakılmaksızın yazılı şekilde düzenlenmelidir (medeni kanun md.434.2). Aksi kanunda öngörülmediği sürece kira sözleşmesi devlet kaydına tabidir. Kanun gereği bir yıldan daha uzun süreli gayrimenkul kira sözleşmeleri devlet kaydına tabidir ve bu kayıt tarihinden itibaren geçerli sayılmaktadır.
- Gayrimenkul kira sözleşmesinde gayrimenkulün tespit edilebilmesi için gerekli bilgilerin verilmesi zorunludur. Bu bilgilerin sözleşmede yer almaması durumunda kira sözleşmesinin kira konusu objesi belirlenmemiş olur ve kira sözleşmesi geçersiz kabul edilir.
- Kira sözleşmesinde kira ödemelerinin şartları, düzeni ve süreleri belirtilmelidir. Sözleşmede bu şartların yer almaması durumunda emsal mülk kirasında uygulanan düzen kabul edilir.

4.4 İnşaat-taşeron sözleşmesi:

İnşaat taahhüt işleri çerçevesinde düzenlenecek sözleşmelerle ilgili detay açıklamalar kitabımızın Yurtdışı İnşaat-Onarım Taahhüt İşlerinin Rusya Federasyonu'ndaki Vergilendirme Prensipleri adlı bölümünde yer almaktadır.

4.5 Hizmet sözleşmesi:

Hizmet sözleşmesi çerçevesinde satıcı, işveren talimatları uyarınca hizmet vermeyi, işveren ise bu hizmetlerin bedelini ödemeyi taahhüt etmektedir.

Genelde satıcı, hizmetleri bizzat kendisi sunar, ancak taraflar anlaşmada üçüncü kişilerin de kullanılmasını öngörebilirler. Üçüncü kişilerin kullanılmasında adayların seçiminde işveren

de anlaşmaya bununla ilgili hükmü koyarak katılabilir. Hizmet sözleşmelerine taşeron-inşaat sözleşmelerinde uygulanan hükümler uygulanır. Diğer bir anlatımla anlaşma konusu hizmetler kesin bir ifade ile belirtilmelidir, işlerin hacmi, gerçekleştirme süreleri de anlaşmada belirtilmelidir. Hizmetlerin ödemesi anlaşmada öngörülen düzene göre yapılır (RF Medeni kanun md.781).

4.6 Ticari ilişkilerde teminat-güvence türleri

Her ülkede olduğu gibi Rusya’da da ticari ilişkilerde sıkıntı yaşanmaması adına hukuka uygun kontrat düzenlemek her zaman tek başına ihtiyacı karşılamamaktadır. Alacağını güvence altına almak isteyen firmalar finans sektörünün kendilerine sunduğu imkanlardan yararlanarak sözleşmeyi diğer başka araçlarla güvence altına almak isterler. Anlaşma şartlarının ve karşı taraf yükümlülüklerinin yerine getirilmesini güvence altına almak için çeşitli araçlar geliştirilmiştir. Bu bölümde riskleri asgariye indirmek amacıyla kullanılan yöntemlerle ilgili açıklamalara yer vereceğiz.

a) Cezalar:

Ceza (gecikme cezası) olarak kanunda veya anlaşmada belirtilmiş ve borçlunun kendi yükümlülüklerini yerine getirmemesi veya yeteri düzeyde yerine getirmemesi halinde ödenilecek para tutarıdır (RF Medeni kanununun 330 md. 1 bent).

Para cezası ile ilgili şartın yazılı olarak düzenlenmesi gerekir, aksi takdirde para cezasının tahsili mümkün olmayabilir.

b) Rehin:

Borçlunun kendi yükümlülüklerini yerine getirmemesi veya yeteri düzeyde yerine getirmemesi halinde, yükümlülüklerin güvence altına alınması için rehin konulan mülkün bedeli, kanunda öngörülen durumlar hariç alacağına karşılık satıcıya geçer.

Rehin anlaşmasında rehnin konusu, değeri ve rehinle güvence altına alınmış yükümlülüklerin yerine getirilme süresi belirtilmelidir. Noter onaylı olması gereken anlaşmalara istinaden düzenlenen rehin anlaşmaları da noter onaylı olmak zorundadır. Gayrimenkulün rehine verilmesi halinde rehin anlaşmasının devlet kaydının yapılması gerekmektedir, aksi takdirde rehin anlaşması geçersiz olur.

c) Kefalet:

Kefil anlaşması uyarınca borçlunun yükümlülüklerini yerine getirmemesi halinde kefil olan taraf borçlunun yükümlülükleri ve eylemleri sonucu oluşan zarar için müteselsil sorumluluk taşımaktadır. Kefalet sözleşmesi yazılı olarak düzenlenmelidir aksi takdirde bu anlaşma geçersizdir.

d) Banka Garantisi:

Banka garantisinde banka veya diğer finansal kurum veya sigorta şirketi garanti şartları uyarınca alacaklının talebi üzerine, borçlunun yükümlülüklerini yerine getirmemesi halinde garanti ettiği para tutarını ödemeyi taahhüt eder. Genelde banka garantisi borçlu tarafından iptal edilemez ve verildiği günden itibaren geçerlidir. Borçlunun kendi yükümlülüklerini yerine getirmemesi halinde alacaklının garanti anlaşmasında öngörülen evraklarıyla beraber yazılı talebi üzerine banka garanti mektubunda belirlenen parayı alacaklı hesabına transfer eder. Banka garantisi ile ilgili düzenlemeler Medeni kanununun 368-379. maddelerinde yer almaktadır.

e) Kaporası:

Kapora anlaşmasını bir tarafın yükümlülüklerini yerine getireceği taahhüdü olarak ele alabiliriz. Bu anlaşma yazılı olarak düzenlenmelidir. Bu anlaşma gereği:

- Kapora veren taraf kendi yükümlülükleri yerine getirmez ise kapora karşı tarafta kalır.
- Kaporayı alan taraf yükümlülüklerini yerine getirmez ise kaporanın iki katını geri ödemek zorundadır.
- Anlaşmada öngörülen yükümlülüklerini yerine getirmeyen taraf karşı tarafın zararını ödemek zorundadır, aksi anlaşmada öngörülmemiş ise.

5. TİCARİ MARKA, PATENT VE LİSANS HAKLARININ REGİSTRESİ

18 aralık 2006 tarihli № 231-Φ3 Federal kanun uyarınca “RF Medeni Kanunun dördüncü bölümünün yürürlüğe girmesi” ile birlikte 1 ocak 2008 tarihinden itibaren gayrimaddi haklarla ilgili yeni hükümler yürürlüğe girmiştir. Gayri maddi haklarla ilgili konuları düzenleyecek kanunun özelliklerini incelemekte fayda vardır.

RF Medeni Kanununun 1225. maddesinin 1. bendine göre tüzel kişiliklerin ayrıcalıklı olarak korunmasına yol açan, zeka ürünü ve buna eşit mal, iş ve hizmetler grubuna aşağıdakiler dahildir:

- 1) Bilim, edebiyat, sanat eserleri,
- 2) Bilgisayar programları,
- 3) Veri tabanları,
- 4) Playback,
- 5) Kablolu yayınlar, radyo veya TV yayınları (yayın veya kablo programları),
- 6) İcat, buluşlar,
- 7) Faydalı modeller,
- 8) Sanayi ürünü,
- 9) Tarımsal ürün türlerindeki gelişmeler,
- 10) Mikroçip şemaları,
- 11) Know- How,
- 12) Şirket isimleri,
- 13) Trade mark ve hizmet kalite markaları,
- 14) Malların üretim yeri,
- 15) Logolar.

Entellektüel faaliyet sonuçları altında anlatılmak istenen belli gerçek kişinin belli uğraşlar ve harcadığı zihinsel iş ve çaba sonucu icat ettiği ve dünyaya getirdiği olgulardır. Bunların bazılarının maddi bir ifadesi olmadığı gibi (Mesela özel kimyasal formül, üretim sürecini hızlandıran matematiksel formül veya prosedür, bilgisayar programı örneği, beyin işi sonucu ortaya çıkan kavram veya tanım v.s) bazılarının da çalışan bir sanayi ürünü örneği makina veya cihaz, araç-gereç olması mümkündür. Entellektüel faaliyet yürüten kişi icat sahibi ve onun dünyaya getirdiği belli bir olgu ise icat olarak anılacaktır. İcat edilen olguya ait ve icat sahibi tarafından registre edilen hak da “buluş hakkı” olarak geçecektir.

İcat sahibi kendi icadını istediği gibi ayrıcalıklı kullanma hakkına sahiptir (Aynı zamanda icat sahibine ait ilk buluş hakkı onun ömrü boyunca adına saklı kalır). Ayrıcalıklı kullanım hakkı icadın türüne göre devlet tarafından belirlenir. Bu süre bittikten sonra icadın kullanım hakkı serbest kalır ve icad sahibine para ödenmeden herkes tarafından kullanılabilir.

Bir çok durumda zeka ürünlerinde ayrıcalıklı hak sahibi olunması ve bu hakkın korunması için bu ürünün sonucunun resmi kayıtlar ile ispatlanması halinde mümkündür. Bunun yanısıra hakların anlaşma ile kullanılması ancak hak devrinin resmi kaydı yapıldıktan sonra geçerlilik kazanır. Kayıt prosedürü ve şartları Rusya Federasyonu hükümeti tarafından belirlenmektedir (RF MK 1232. maddesinin 1,2 bentleri).

Kendi başına buluş hakkı ise **ayrıcalıklı bir haktır**. Bunun anlamı nedir? Belli bir şeyi ilk defa bizzat dünyaya getiren kişi bunun tek sahibidir. Bu nedenle buluş hakkı ayrıcalıklı niteliğe sahip olup ileride sahibine menfaatler sağlayabilmek için devlet tarafından korunma ihtiyacı duyar. İcat sahibi dünyaya getirdiği olguyu veya ismini, marka sahibi registre ettirdiği ticari markayı kendisi kullanabildiği gibi bunun kullanım hakkını 3.kişilere tanıyabilir ve aynı zamanda ilgili ülke topraklarında kendisinden özel izin (Lisans) alınmaksızın diğer tüm 3.kişiler için kullanım yasağı koyabilir.

Buluş hakkı, kanundaki prosedürden geçmesi kaydı şartıyla verilen özel bir belge ile ispatlanır. Bu belgeye “patent” denir. Patent belgesi alınamayan icatlar için hak sahipleri hiçbir hak ve talepte bulunamaz. Patentler belli bir süre için geçerlidir ve yukarıda bahsettiğimiz gibi patent süresi bittikten sonra icat sahibi hiçkimseye karşı hak iddia edemez.

Kısaca özetlersek patent, belli faaliyet alanlarında doğan teknolojik yeniliklerin ayrıcalıklı kullanım hakkını, belli kişilerin adına muhafaza eden ve düzenledikleri ülke topraklarında geçerli olan belgedir.

Burada patent (buluş) hakkı ile yazar hakkı arasındaki farklılığı da ortaya koymakta fayda vardır. Yazar hakkı doğduğu andan itibaren devlet tarafından korunur oysa ki buluş hakları belli prosedürden geçtikten sonra registre edilip ilgili belge verildiğinde güvence altına alınır.

Patent ve marka haklarının ihlali halinde aşağıdaki yaptırımlar öngörülebilir:

- kullanılmasının yasaklanması ve (veya) ihlali ortaya çıkartacak hareketlerin önlenmesi
- icat sahibinin zararını ve kaçırdığı menfaatinin tazmin edilmesi
- maddi ceza uygulaması
- icat sahibinin itibarını korumak amacıyla mahkeme kararının yayımlanması

Mahkeme başlamadan önce davacının talebi üzerinden patent hakkının ihlali ile üretilen mallara el konulabilir.

Ayrıcalıklı hakların registresi olmadan kanun tarafından herhangi bir koruma söz konusu olamaz.

Ayrıcalıklı hakların sürelerini aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

- İcatlar için- 20 yıl
- Faydalı modeller için- 10 yıl
- Faydalı sanayi ürünü için- 15 yıl

Bu sürelerin bitmesine 6 ay kala süre uzatımı için başvurulabilir. Ek süre, icadın faydalı model veya sanayi ürünü olmasına bağlı olarak 3-10 yıl arasında değişmektedir. Bu sürelerin sonunda ayrıcalıklı hak sona ermektedir ve herhangi bir ödemeye tabi olmaksızın herkes tarafından kullanılabilir.

Ticari marka ise sahibinin adına registre edilir ve bir mal gibi muamele görür, bağışlanır, satılır veya devredilebilir. Ticari marka sadece tüzel kişi veya ferdi işletme tarafından registre edilebilir ve ayrıcalıklı kullanım hakkı 10 yıldır. Süre uzatımı için başvuru istenildiği kadar yapılabilir, kanunun bu konuda herhangi bir kısıtlaması yoktur. Sahibinin izni olmadan başkaları ticari markayı kullanamazlar. Ticari markanın kullanımını ise lisans anlaşmaları aracılığı ile yapılır.

Lisans anlaşmasına göre bir taraf – zeka ürününün kullanılmasında ayrıcalıklı hakka sahip olan taraf - diğer tarafa, anlaşma doğrultusunda bu zeka ürününün veya bunun sonucunun kullanılması için telif hakkını verir veya vermeyi taahhüt eder.

Bununla beraber telif hakkını kiralayan (kiracı) zeka ürünü veya zeka ürününün sonuçlarını, sadece kiralama anlaşmasında belirlenmiş şart ve hak sınırları içinde kullanabilir..

Genel kurala göre lisans anlaşması yazılı olarak düzenlenmelidir. Bir çok durumda resmi kaydı gerekmektedir. Belirtilen şartlara uyulmaması lisans anlaşmasının geçersiz olmasına sebep teşkil eder.

6. YABANCI İŞGÜCÜ ÇALIŞTIRMA ŞARTLARI

6.1 Çalışma İzninin Alınması Prosedürü

15 Ocak 2007’de yürürlüğe giren değişiklikler sonucu yabancı işçiler iki kategoriye ayrılmıştır. 1. kategoride Rusya Federasyonu girişinde vize gerektiren ülkelerin vatandaşları için farklı bir çalışma izni prosedürü uygulanmaktadır. Vize gerektirmeyen ülkeler için ise yine ayrı bir prosedür öngörülmüştür. Ayrıca Rusya Federasyonu Göçmen politikasındaki

önemli bir değişiklik ile “kalifiye eleman” tanımına yer verilmiş ve bu kategorideki yabancı personele özel kolaylıklar sağlanmıştır. Bu bölümde üç prosedürü de ele alacağız.

Rusya Federasyonu girişinde vize gerektiren ülke vatandaşlarının çalışma izni alma prosedürü

“Yabancıların Rusya Federasyonu’nda hukuki durumu” hakkında Federal Kanun md:13 göre yabancı vatandaş ancak çalışma izni aldıktan sonra Rusya Fed.da çalışabilir. Rusya Fed.da çalışma izninin çıkması için gerekli olan ve yurtdışından gelip işleme konulacak yabancı evraklar mutlak suretle yurtdışındaki Rus konsolosluklarında tescil ettirilmek zorundadır. Eğer evraklar yabancı dilde düzenlenmişse noter onaylı tercümelerin asılları ile birlikte sunulması şarttır.

Kural olarak yabancı işçi çalışma izinlerinin alınması birkaç ayı bulabilir çünkü RF Hükümeti her yıl ülke çapında yabancı işçi kota miktarını belirler dolayısıyla çağırılan işçilerin sayısının kotaya uyup uymadığı araştırılmaktadır.

Yabancı işçi getiren işverenin müracaat formu, bütün evraklar toplanıp içeriye verildikten sonra 30 işgünü içinde incelenip karara bağlanır. İçişleri bakanlığının yerel şubesi işverenin ibraz ettiği evraklarda yer alan bilgileri inceledikten sonra yabancı kişiye olumlu veya olumsuz kararı iletir.

Olumsuz cevap, iş izni müracaat formunda yanlış bilgilerin yer alması halinde veyahut ta Kanununun 18.maddenin 9.fikrasındaki hallerin geçerli olması (Bu fıkroda sayılan durumlar bölücülük veya suç unsuru taşıyan özelliklere sahiptir) halinde verilir.

Yabancı işçi çalıştırma izinleri ile birlikte İçişleri bakanlığının yerel şubesine kota başvurusu da yapılır. İzinlerin çıkması prosedürü aşağıdaki aşamalardan geçer:

1. Şirket kotasının alınması. Yerel istihdam kurumuna başvurulur.
2. Federal İstihdam Dairesine başvuru suretiyle yabancı işçi çalıştırmanın gerekçeleri anlatılır.
3. Moskova şehrinin Federal Göçmen İdaresine iş izninin çıkartılması için (plastik kartlar) için müracaat edilir.
4. Şirketin bulunduğu yer itibarıyla şirket sicil kaydının alınması işlemi yapılır.
5. Moskova şehrinin Federal Göçmen İdaresine 3 aylık giriş vizesinin çıkartılması için başvuru yapılır.
6. Moskova şehrinin Federal Göçmen İdaresine çok girişli çıkışlı 1 yıllık giriş vizesinin çıkartılması için başvuru yapılır.

Her firma yabancı işçi çalıştırmak için alması gereken izin prosedürü uzun olabildiği için başından beri işe alınacak tüm yabancılar için toplu müracaatın yapılması daha akıllıcadır. Çalışma izninin kaybedilmesi halinde ilgili izni (Plastik kartı) kaybeden kişi 10 gün içinde

yemel içiŒleri bakanlığı Œubesine bildirimde bulunmak zorundadır ve renkli fotoğraf vermek suretiyle kopyasını çıkartabilir. Bu durumda ilave evrakların ibrazı gerekmez. Plastik kartın hangi Œartlarda kaybedildiği öğrenildikten sonra iş izninin kopyası yeniden yabancı işçiye verilir.

ÇalıŒma izni sadece bu Œirket için ve sadece bu çalıŒan için geçerli olacaktır. İşveren değişikliği halinde bu prosedürün tekrarlanması gerekmektedir. Bunun dıŒında işverenin yabancı işçi çalıŒtırma iznini almasına rağmen bu konuda çok sınırlama getirilmektedir. Örneğin yabancı işçiler belli yerlere ve Rusya Fed.nun bölgelerine iş seyahatine gidemezler. Bunun dıŒında Œirketin faaliyetine son verilmesi halinde çalıŒma izni otomatik olarak iptal edilmektedir

Rusya Federasyonu giriŒinde vize gerektirmeyen ülke vatandaşlarının çalıŒma izni alma prosedürü

Rusya Federasyonu işgücü yetersizliğini karŒılamak için dil, kültür ve tarih yakınlığı olan eski SSCB ülkelerinin vatandaşlarına kolaylık sađlamıŒtır. Bu ülke vatandaşları çalıŒma izinlerini almak için sadece Œirket değil, kendileri de bizzat Federal Göçmen Bürosuna baŒvurabilirler. Bir ayrıcalık olarak da bu ülke vatandaşlarının çalıŒtırılması için Œirketin yabancı işçi çalıŒtırma kotasını almasına gerek yoktur, çalıŒma kartlarının olması (plastik kartları) yeterlidir. ÇalıŒma kartları iş değişikliği durumunda geçerliliğini kaybetmez, çalıŒma kartının süresi boyunca iş değişikliği halinde baŒka Œirketlerde kullanılabilir.

KiŒinin gerekli evraklarla beraber Federal Göçmen Bürosuna baŒvurusundan sonra 10 gün içinde çalıŒma izni çıkar. Bu ülke vatandaşlarını işe almanız durumunda Federal Göçmen Bürosunu, Federal İstihdam Dairesini ve Vergi dairesini bilgilendirmek zorundasınız.

Yabancı işçinin vizeli veya vizesiz olmasına bakılmaksızın çalıŒtıđına dair ilgili kurumların bilgilendirilmemesi halinde kanunda ağır cezalar öngörülmüŒtür.

Kalifiye eleman tanımına uyan yabancı ülke vatandaşlarının çalıŒma izni alma prosedürü

19.05.2010 tarihli 86-FZ kanunu ile “kalifiye eleman” tanımı belirlenmiŒtir. Bu tanım uyarınca kendi iş alanında özel yetenek, bilgi ve tecrübeye sahip yabancı ülke vatandaŒı kalifiye eleman olarak kabul edilmektedir. 115-FZ kanununun 13.2 maddesi uyarınca işveren bizzat yabancı ülke vatandaşlarının seviye ve tecrübelerini ölçer. Ayrıca “kalifiye eleman” tanımına uymak için maaŒ tutarı da dikkate alınmaktadır. Normlar aŒađıdaki gibidir:

- ilim veya eğitim kurumlarında araŒtırma veya eğitim amaçlı davet edilen yabancı ülke vatandaşları için bir takvim yılı içinde toplam maaŒı en az 1 000 000 ruble olmak zorundadır.

- diğer kurumlarda ise bir takvim yılı içinde toplam maaş en az 2 000 000 ruble olmak zorundadır.
- “Skolkovo” projesinde yer alan yabancı ülke vatandaşları toplam maaş tutarına bakılmaksızın “kalifiye eleman” olarak kabul edilmektedir.

“Kalifiye eleman” tanımına uyan yabancı ülke vatandaşlarının çalıştırılması için şirketin yabancı işçi çalıştırma kotasını almasına gerek yoktur.

Not: Şirketler maaş şartı aranan “kalifiye elemanlar” tanımına uyan her bir yabancı ülke vatandaşı için bir ay içinde vergi numarasını almak ve her çeyreğin takip eden ayın sonuna kadar Federal Göçmen Dairesine maaş tahakkukunu yerine getirdiğini kanıtlayan raporu sunmak zorundadır.

İşveren “Kalifiye eleman” çalışma izninin alınması için Federal Göçmen idaresine aşağıdaki belgeleri sunmak zorundadır.

- “Kalifiye eleman” işe alma başvurusu
- İş sözleşmesi, iş sözleşmesinde geçerlilik süresinin personelin çalışma izni almasından sonra başlayacağı belirtilmelidir. Bir diğer önemli husus ise personelin sağlık sigorta şartıdır, 115-FZ kanununun 13.2 maddesinin 14 bendinde “Kalifiye Eleman” için sağlık sigortasının işveren tarafından sağlanması ve bu şartın iş sözleşmesinde belirtilmesi zorunlu kılınmıştır.
- Personelin ülke dışına çıkartılması durumunda, ilgili giderlerin tazmin edileceği konusunda garanti mektubu.
- Devlet harcının ödendiğine dair makbuz.

Bu kategorideki personelin çalışma izinleri en fazla 3 sene için verilmektedir.

6.2 İş Hukuku İle İlgili Düzenlemeler

Rusya Fed.da işçi ve işveren arasındaki hukuki ilişkiler 30.12.2001 tarih No 197-Φ3 sayılı İş Kanunu ile düzenlenir. Söz konusu kanunun 1.ci maddesine göre;

“... iş kanununun amacı, işçi ve işverenlerin hak ve yükümlülüklerinin korunması, iş için elverişli ortamın oluşturulması, vatandaşların iş hakkı ve hürriyetinin devlet garantisinin sağlanmasıdır ...”

RF İş Kanununun md:56 göre iş anlaşması, işverenin işçiye belli bir iş, görev vereceği, gerekli iş şartlarını sağlayacağı, maaşının tamamını zamanında ödeyeceği, işçinin ise söz konusu görevi bizzat kendisinin yerine getireceği, şirket içi iş düzeni kurallarına uyacağı bir anlaşmadır.

İş anlaşmasında aşağıdaki bilgiler mutlaka yer almalıdır:

- İşçi adı, soyadı, baba adı ve işverenin ismi (eğer işveren gerçek kişi ise adı, soyadı, baba adı)
- Tarafların kimliğini tasdikleyen belgeler hakkında bilgi
- İşin başlama süresi
- Görevin ismi ve tanımı
- İşçinin hak ve yükümlülükleri
- İşverenin hak ve yükümlülükleri
- Ağır ve/veya tehlikeli şartlarda iş karşılığı tazminat ve indirimlerin şartları
- İş ve dinlenme rejimi (eğer işçinin işi ve dinlenme düzeni şirket genelinden farklı ise)
- Ücret şartları (prim, ikramiye, özendirici ödemeler)
- İşle ilgili sosyal sigorta türleri ve şartları

İş anlaşması şartlarının değişmesi sadece tarafların onayı ile yazılı şekilde mümkündür.

RF İş Kanununun md:20 göre iş anlaşmasının tarafları işçi ve işverendir. md:16 göre iş anlaşmasının imzalanmasıyla birlikte işçi ve işveren için bağlayıcı iş hukuku ilişkileri doğar.

Kanunun md:21 uyarınca işçi aşağıdaki temel haklara sahiptir:

- İş kanunu ve diğer federal kanunların öngördüğü düzen ve şartlarda iş anlaşmasının yapılması, değiştirilmesi ve sona erdirilmesi
- İş anlaşmasının öngördüğü işyerinin kendisine tahsis edilmesi
- Devlet güvenlik standartlarının ve toplu iş anlaşmasının öngördüğü güvenlik şartlarının sağlandığı işyeri
- Kendi becerisi, işin zorluk derecesi ve yapılan işin hacmi ve kalitesine göre maaşın tamamının zamanında ödenmesi
- İş süresine makul ölçüde isabet eden dinlenme süresi, haftalık izin, yıllık izin ve bayram günlerinde izin
- İşyerindeki iş şartları ve güvenliği ile ilgili tüm bilgilerin aktarılması
- İş kanunu ve diğer federal kanunların öngördüğü düzen ve şartlarda kendi becerisinin yükseltilmesi (eğitilmesi)
- İş hakkı ve hürriyetini ve yasal haklarını korumak için sendika kurma hakkı dahil sendikalara üye olma
- İş kanunu ve diğer federal kanunlarla, toplu iş anlaşmasının öngördüğü düzen ve şartlarda şirket yönetimine katılma
- Toplu iş görüşmelerinin yürütülmesi, toplu iş anlaşmalarının yapılması ve ayrıca toplu iş anlaşmalarının hangi ölçüde yerine getirilip getirilmediğini öğrenmek

- Kanunun yasaklamadığı yöntemlerle iş hakkı ve hürriyetini ve yasal haklarını koruyabilme
- İş kanunu ve diğer federal kanunların öngördüğü düzen içinde bireysel ve toplu iş anlaşmazlıklarının ve ayrıca grevlerin çözülmesi
- İş kanunu ve diğer federal kanunların öngördüğü düzen içinde işçinin iş sırasında aldığı maddi ve manevi zararın tazminatı
- Federal kanunların öngördüğü düzen içinde zorunlu sosyal sigortaların yapılmasını talep etme hakkı

İşçinin temel yükümlükleri aşağıdaki gibidir:

- İş anlaşmasının öngördüğü iş yükümlülüklerini iyiniyetli şekilde yerine getirmek
- Şirketiçi iş düzeni kurallarına uymak
- İş disiplinine uymak
- İş normlarını yerine getirmek
- İş güvenliği ile ilgili talepleri yerine getirmek
- İşverene ve diğer işçilere ait mülke zarar ve ziyan vermemek
- İşverene veya onun temsilcisine, kişilerin hayatını ve sağlığını riske sokan, işverenin mülküne zarar verebilecek durum ile ilgili derhal haber vermek

Kanunun md:22 uyarınca işveren aşağıdaki temel haklara sahiptir:

- İş kanunu ve diğer federal kanunların öngördüğü düzen içinde işçiler ile iş anlaşmaları yapabilir, değiştirebilir ve sona erdirebilir
- Toplu görüşme yürütebilir ve toplu iş anlaşmalarını yapabilir
- İyiniyetli ve verimli iş karşılığında işçileri özendirir
- İşçilerden iş yükümlülüklerini iyiniyetli şekilde yerine getirmelerini ve işverene ait mülke zarar vermemelerini, şirket içi iş düzeni kurallarına uymalarını isteyebilir
- İş kanunu ve diğer federal kanunların öngördüğü düzen içinde işçilere maddi ceza ve disiplin cezası uygulayabilir
- İşle ilgili lokal normatif akt'lar yayımlayabilir
- İşveren haklarını koruyan işveren birliklerini kurabilir ve onlara üye olabilir.

İşverenin yükümlükleri aşağıdaki gibidir:

- Kanunlara, işle ilgili lokal normatif akt'lara, bireysel ve toplu iş anlaşmaları hükümlerine uymak
- İş anlaşmasının öngördüğü işyerini işçiye sağlamak
- İş güvenliği ve hijyenik şartlara uygun çalışma koşulları sağlamak

- İş yükümlülüklerini yerine getirmeleri için işçilere ekipman, araç-gereç, teknik dokümanları sağlamak
- İşçilere eşit maaş ödemek
- Kanunlara, işle ilgili lokal normatif akt'lara, bireysel ve toplu iş anlaşmalarına göre maaşın tamamını zamanında ödemek
- toplu görüşme yürütmek ve iş kanununun öngördüğü düzen içinde toplu iş anlaşmalarını yapmak
- Toplu iş anlaşmasının yapılması için gerekli tüm bilgiyi işçilere iletme
- Federal yürütme organlarının önerdikleri yaptırımları yerine getirmek
- İlgili sendika temsilcilerinin başvurularını incelemek ve ilgili kararını bildirmek
- İş kanunu, diğer federal kanunların ve toplu iş anlaşmalarının öngördüğü şekilde işçilerin yönetime katılmalarını sağlamak
- İş yükümlülüklerini yerine getirmeleri sırasında işçilerin temel ihtiyaçlarını karşılamak
- Federal kanunların öngördüğü düzen içinde işçilerin zorunlu sosyal sigortasını yaptırmak
- İş yükümlülüklerini yerine getirmeleri sırasında işçilerin aldıkları maddi ve manevi zararı tazmin etmek

Kanunun, yasama kaynağının veyahut ta şirket tüzüğüne öngördüğü düzen ve şartlarda aşağıdaki hallerde bağlayıcı iş hukuku ilişkileri doğar:

- Göreve atanacak kişilerin seçilmesi
- Görevi geçici olarak üstlenecek kişinin görüşme sonucu seçilmesi
- Göreve atanma veya görev için seçilme
- Belli kota çerçevesinde yetkili organlarca işe gönderilme
- Mahkeme kararıyla iş anlaşmasının yapılması
- İş anlaşmasının imzalanıp imzalanmadığına bakılmaksızın işverenin veya onun temsilcisinin rızası ile veyahut ta onayı ile personelin fiilen işe başlaması

Rusya Fed.da faaliyet yürüten Türk yatırımcılarının özellikle bu son durumda bazen sıkıntı yaşadıklarını görüyoruz. Eğer iş anlaşması imzalanmamışsa Rus personelin fiilen işe başlaması halinde iş kanununa göre hem işçi hemde işveren açısından bağlayıcı iş hukuku ilişkisi doğmaktadır. Dolayısıyla iş anlaşmasını imzalattırmadan personeli bir müddet çalıştırıp parasını vermeyen işverenlerin, işçinin mahkemeye başvurması halinde mahkemede kaybetme şansları çok yüksektir.

RF İş kanununun md:129 göre Rusya Fed.nu genelinde işverenler **asgari ücret düzeyinden** daha düşük maaşı işçilere ödeyemezler. Şu anda asgari ücret düzeyi 01.01.2012 itibaren 4611 rubledir.

Ücret ödemeleri Rus Ruble bazında ödenmelidir. Eğer kanuna veya iş anlaşmasına göre aynı ücret ödemesi söz konusu ise aynı ücret ödemesi toplam ücretin içinde %20'yi geçemez. Maaşlar, avans ve tam maaş olmak üzere 1 ayda en az iki defa ödenmek zorundadır.

6.3 Maaşlardan Kesintiler

Maaşlardan kesintiler sadece İş kanunu veya diğer federal kanunların öngördüğü durumlarda mümkündür. Aşağıdaki durumlarda maaş kesintileri yapılabilir:

- İşçiye verilen ancak çalışmadığı süreye isabet eden avansın mahsubu
- İş seyahati için verilen ve karşılığı ibraz edilmeyen iş avansının mahsubu
- Hesap hatası sonucu işçiye fazla ödenen tutarların geri iadesi (eğer işçinin işini yapmadığı tespit edilmişse)
- İşçinin işten ayrılması durumunda fazladan alınan yıllık izin parasının (çalışmayan günlerin karşılığı) kesilmesi. Şirketin tasfiyesi, işçilerin işten çıkartılması, işçinin hasta olması, şirket Genel Müdürü ve Baş muhasebecisinin değişmesi, personelin yetersiz beceriye sahip olması, askere gitmesi, mahkeme kararıyla işe alınması, çalışamaz halde olması, vefat etmesi halinde ve olağandışı durumlarda fazla alınan yıllık izin paraları geri iade edilmez.

Toplam maaş kesintileri, her ücret ödemesinde ödenen ücret tutarının %20'den fazla, federal kanunların öngördüğü hallerde ise %50'den fazla olamaz.

6.4 Maaşın Zamanında Ödenmemesi Durumunda Ceza Ve Yaptırımlar

RF İş kanununun md:142 göre işçilerine maaşını zamanında ödemeyen işverenler Rus kanunlarının öngördüğü sorumluluğu üstlenirler. RF Ceza Kanununun md:145.1 uyarınca maaşların 3 aydan fazla kısmen ödenmemesi durumunda, 120 000 rubleye kadar veya suçlu bulunan kişinin 1 yıllık maaşı veya diğer gelir tutarı arasında para cezası, veyahut ta 1 yıla kadar belli görevleri almama veya belli faaliyetleri yürütmeme yasağı cezası veyahut ta 1 yıla kadar hapis cezası öngörülebilir.

Maaşların 2 aydan fazla tamamen ödenmemesi durumunda, 100 000 – 500 000 ruble arasında veya suçlu bulunan kişinin 1-3 yıllık maaşı veya diğer gelir tutarı arasında para cezası veyahut ta 3 yıla kadar hapis cezası ve 3 yıla kadar belli görevleri almama veya belli faaliyetleri yürütmeme yasağı ve/veya sadece hapis cezası öngörülebilir.

Aynı eylemler kötü sonuçlara neden olmuşsa 200 000 – 500 000 ruble arasında veya suçlu bulunan kişinin 1-3 yıllık maaşı veya diğer gelir tutarı arasında para cezası veyahut ta 2 -5 yıla kadar hapis cezası ve 5 yıla kadar belli görevleri almama veya belli faaliyetleri yürütmeme yasağı ile veya sadece hapis cezası öngörülebilir.

Not: Maaşların kısmen ödenmemesi olarak ödenmesi gereken tutarın %50'den azının ödenmesi anlaşılır.

6.5 Fazla Mesai Ve Tatil Veya Bayram Günlerinde Çalışma

RF İş Kanununun md:152 ve md:153 göre, fazla mesai'nin ilk 2 saati için normal saat ücretinin en az 1,5 katı, 2 saati aşan her bir saat için normal saat ücretinin en az 2 katı ödenir. Hafta içi tatil günlerinde ve tatil günlerinde normal saat ücretinin 2 katı ödenmek zorundadır.

6.6 Garanti Ve Tazminatlar

RF İş kanunun md:164 göre garanti, işçilere sosyal güvenlik anlamında verilen hakların sağlanması için gerekli yöntem ve araçlardır. Tazminatlar ise işçilerin, iş yükümlüklerini yerine getirmeleri sırasında üstlendiği harcamaları karşılamaya yönelik olarak ödenen paradır.

RF İş kanunun md:165 göre;

- İşçiler iş seyahatine gittiğinde
- Çalışmak için başka bölgeye gittiğinde
- Devlet veya kamu görevlerini yerine getirdiğinde
- Çalışma ile birlikte işçilerin okuduğu durumda
- İşçiye bağlı olmayan sebepler dolayısıyla işin durması halinde
- İş anlaşmasının bazı durumlarda sona erdiği durumlarda
- İşçinin işten çıkması halinde işverene bağlı olan sebepler nedeniyle iş kitapçığının gecikmesi halinde
- İş kanununun ve diğer federal kanunların öngördüğü durumlarda

işçinin garanti hakkı ve tazminat hakkı saklı kalır.

İş seyahati sırasında işveren aşağıdaki giderleri işçiye tazmin etmek zorundadır:

- Yolculuk (bilet) giderleri
- Konaklama harcamaları
- Günlük harcırah (ek masraflar)
- İşverenin onayladığı diğer gider kalemleri.

6.7 Diğer Garanti Ve Tazminatlar

İşçinin çalışma kabiliyetini geçici olarak kaybetmesi halinde, federal kanunların tespit ettiği tutarda işveren işçiye tazminat öder.

Üretimde meydana gelen kaza dolayısıyla veya profesyonel hastalık durumunda işveren işçiye (veya onun vefat etmesi halinde onun ailesine) kaybettiği gelir tutarını ve ayrıca hastalık nedeni ile üstlenilen giderleri tazmin etmekle yükümlüdür.

İşçi kan bağıışı yaptığı gün işe çıkmayabilir. Bu durumda ortalama maaş tahakkuk eder.

Becerisini yükseltmek için eğitime giden işçilerin ortalama maaşı tahakkuk eder.

İşçinin kendisine ait olan varlığı şirket faaliyetinde kullanması durumunda işçiye tazminat ödenir.

6.8 Disiplin Cezaları

RF İş Kanunu md:192 göre işçinin kendi iş görevini kendisine bağlı olan sebepler nedeniyle yerine getirmemesi durumunda, işveren;

- a) Uyarı yapma
- b) Yazılı uyarı yapma
- c) İşten çıkartma hakkına sahiptir.

Yapılan iş anlaşmasına, işçinin hangi fiili ne kadar yaptığını (yada yapmadığını) sözlü veya yazılı uyarılara, şirketle ilgili iç yönetmeliklere uymadığını belirtmek kaydı şartıyla işten çıkartma hükümleri konulabilir. Önemli olan tüm uyarıların yazılı olmasıdır.

RF İş Kanunu md:192 göre, direk işçinin kusuru bulunan durumlarda işçi işverene karşı maddi sorumluluk taşır. İşçinin maddi sorumluluğu, onun ortalama aylık maaş tutarı ile sınırlıdır eğer aksi İş kanunu veya diğer federal kanunlarla öngörülmemişse.

Olağandışı hallerde, normal faaliyet sırasında doğan risklerde, işçinin kendi hayatını koruduğu durumlarda veyahut ta işverenin kendi mülkün güvenliğini sağlamak için hiçbir önlem almadığı hallerde işçinin maddi sorumluluğu söz konusu olmaz.

RF İş Kanununun md:243 göre, tam maddi sorumluluk mutlaka bir yazılı anlaşma çerçevesinde doğar ve aşağıdaki durumlarda bizzat para, maddi kıymetler veya diğer mülkle çalışan işçinin üzerine yüklenebilir:

- Eğer maddi sorumluluk federal kanunlarla öngörülmüşse
- Özel yazılı anlaşma çerçevesinde veya bir belge karşılığında aldığı kıymetler kaybolmuşsa
- Eğer işçi kasıtlı olarak zarar veriyorsa
- Alkol, uyuşturucu aldıktan sonra zarar vermişse

- Eğer zarar, mahkeme kararı ile tespit edilen cezai fiiler sonucunda verilmişse
- Eğer zarar, idari ceza kanununa giren fiil sonucunda verilmişse
- Federal kanunların öngördüğü durumlarda devletin koruduğu sır (iş görevi, ticari) açıklanmışsa
- Eğer zarar, iş görevi süresi dışında verilmişse.

6.9 Yaygın Bir Uygulama: Personel Kiralaması

Personel kiralaması son zamanlarda gittikçe popüler olan bir uygulamadır. Bu model aşağıdaki gibi çalışır; işçiler bir şirketin bordosunda kayıtlı olmasına rağmen fiilen farklı şirketin işini yaparlar. Bu işçilerin maaşı, işçileri bordrosunda bulduran şirket tarafından personeli kiralayan firmaya fatura edilir. Bu uygulamanın avantajı nedir? İlk önce personel sıkıntısını çeken işletmeler çok kısa bir sürede istediği vasıflara sahip işgücünü bulabilir ve aynı zamanda personelin bordroya registre edilmesi gibi bürokrasisi çok olan bir işlemden kurtulur, kotalarla uğraşmaz. İkincisi ise, maaşın hesaplanması bürokrasisi ortadan kalkmaktadır. Ücret üzerinden ödenen Gelir vergisi ve Sosyal Vergi tahakkuku personeli bordrosunda bulduran şirket tarafından hesaplanır ve bu tutar hizmet gideri olarak personeli kiralayan şirkete fatura edilir.

Kiralanan personelin çalışması sırasında günlük işlerde bazen problemler yaşanabiliyor. Mesela RF İş Kanunu uyarınca kiralanan personel iş seyahatine gönderilemez, ona iş avansı verilemez ve en önemlisi onunla tam maddi sorumluluk anlaşması yapılamaz. Çünkü personelin asıl işvereni onu kiralayan bordrosunda kayıtlı bulduran firmadır. Dolayısıyla faaliyetin türüne göre bu metodun avantaj ve dezavantajlarını ortaya koyarak karar vermekte fayda vardır.

6.10 İş Sözleşmesinin Feshi

6.10.1 İş sözleşmesinin iptal edilmesi için gerekçeler:

RF İş kanununun 81'ci maddesi uyarınca iş sözleşmesinin iptali aşağıdaki durumlarda mümkündür:

- 1) Şirketin kapatılması,
- 2) Şirket bordrosunun veya personel sayısının azaltılması halinde,
- 3) Çalışanın değerlendirilmesi sonucu yer aldığı pozisyona uymaması veya yeterli olmadığını tespit edilmesi,
- 4) Şirket ortaklarının değişmesi (şirket yöneticisi, onun yardımcıları ve baş muhasebeciyi ilgilendirmektedir),

- 5) Önemli sebep olmaksızın çalışanın kendi görevlerini, daha önce bu konu ile ilgili olarak uyarılmasına rağmen yerine getirmemesi,
- 6) Kendi iş sorumluluklarını ihlal etmesi halinde;
 - a) Önemli sebep olmaksızın iş yerinde tam bir iş günü (mesai süresince) bulunmaması halinde veya mesai süresi içerisinde 4 saatten fazla bulunmaması halinde,
 - b) İşyerinde, iş alanında, çalışanın alkollü, uyuşturucu etkisi altında iken bulunması halinde,
 - c) Çalışanın iş özelliğinden dolayı öğrenmiş olduğu ve sır kanunu kapsamına giren (ulusal, ticari, mesleki vb.) bilgileri veya diğer çalışanlar hakkındaki bilgileri açıklaması halinde,
 - d) Başka kişilere ait kıymetlerin iş yerinde çalındığı, kasıtlı olarak yok edildiği veya zarar verildiği mahkeme kararıyla tespit edildiğinde,
 - e) İş güvence komisyonu veya yetkili organı tarafından çalışanın iş güvence şartlarını ihlal ettiği ve bu ihlalin kötü sonuçlara (iş kazasına) sebep olması veya bu sonuçların oluşma risklerini oluşturduğu halde,
- 7) Maddi kıymetlerle, nakitle ilgili işte çalışan elemanlara işverenin güveninin kaybedilmesi sonucunu doğuracak eylemlerin yapılması halinde,
- 8) Eğitim sektöründe çalışanın işine devam etmesine engel olacak etik olmayan hareketlerde bulunması halinde,
- 9) Şirket (şube, temsilcilik) yöneticisinin, yardımcılarının veya baş muhasebecinin aldıkları kararlar dolayısıyla şirketin zarara uğradığı, mal varlıklarının yanlış kullanılması halinde
- 10) Şirket (şube, temsilcilik) yöneticisinin, yardımcılarının veya baş muhasebecinin kendi sorumluluklarını ciddi şekilde ihlal etmesi halinde,
- 11) İş sözleşmesini imzalama esnasında çalışanın işverene sahte evraklar vermesi halinde,
- 12) Şirket yöneticisi veya yönetim organıyla yapılan iş sözleşmesinde öngörülen durumlarda,
- 13) RF İş kanunu ve diğer federal kanunların öngördüğü diğer durumlarda (örnek: deneme süresi içerisinde başarısız olmasından dolayı çalışanın işten çıkartılması v.b).

Çalışanın geçici sakatlık veya izinde olduğu süreler içerisinde işverenin kendi isteğiyle, çalışanı işten çıkartma hakkının olmadığını (şirket tasfiyesi hariç) göz önünde bulundurmanızda fayda vardır.

81. Maddenin 2 ve 3'cü bentlerinde öngörülen sebeplerden dolayı çalışanın işten çıkartılması halinde çalışana şirketteki diğer boş pozisyonlar teklif edilmelidir.

6.10.2. İş sözleşmesinin feshi prosedürü

İş sözleşmesinin feshi işverenin emri ile yapılır. İş sözleşmesinin feshi RF İstatistik bölümünün çıkartmış olduğu No T-8a “iş anlaşmasının feshi veya çalışanın işten çıkartma emri (kararı)” formu ile yapılmalıdır.

Çalışan iş sözleşmesi feshi kararını imzalayarak okuduğunu teyid etmelidir. İşveren personelin isteği üzerine işten çıkartma ile ilgili kararın onaylanmış bir kopyasını vermek zorundadır. Eğer çalışan kararı imzalamak istemiyorsa kararda bununla ilgili not yazılır.

İş sözleşmesinin fesih günü olarak çalışanın çalışmış olduğu son gün kabul edilmektedir, personelin fiilen çalışmadığı ancak RF İş Hukuku uyarınca iş pozisyonunun saklı kaldığı durumlar hariç.

İş sözleşmesinin feshi gününde işverenin iş karnesini vermesi ve nihai hesaplaşmasının yapılması gerekmektedir. Çalışanın yazılı talebi üzere işveren, işle ilgili tüm evrakları tasdikleyip vermek zorundadır.

İş karnesine yazılan ve çalışanın işten çıkartılma nedenini açıklayan notun iş kodeksine veya diğer federal kanunlara harfiyen uyması gerekmektedir. Ayrıca iş karnesine uygulama ile ilgili madde, bent, fıkra, paragraf açıkça yazılmalıdır.

İş sözleşmesinin feshi gününde çalışanın bulunmamasından veya tebligatı istememesinden dolayı iş karnesinin teslimi imkansız olduğu halde işveren iş karnesini alması veya posta ile gönderilmesi için bir onay vermesi amacıyla personele bildiri gönderilir. İşbu bildirin gönderildiği günden itibaren işverenin iş karnesini saklama yükümlülüğü bitmektedir.

İş karnesini alamayan çalışanın yazılı talebi üzerine işveren en geç üç gün içerisinde iş karnesini teslim etmelidir (RF İş hukuku md. 84.1).

6.10.3. Deneme süresi bitmeden iş sözleşmesinin sona erdirilmesi

İş sözleşmesini imzalama esnasında çalışanın bu işe uygunluğunun değerlendirilmesi için deneme süresi öngörülebilir. İş sözleşmesinde deneme süresinin belirlenmemesi halinde çalışanın işe alındığı sonucu çıkmaktadır.

Deneme süresi bitmeden denemenin olumsuz sonuçlanması halinde işveren, çalışanı işten çıkartmadan üç gün öncesi yazılı olarak bildirimde bulunmak suretiyle sözleşmeyi tek taraflı sona erdirebilir.

Deneme süresi sonundan itibaren deneme süresi olumlu geçmiş kabul edilmektedir. Bu durumda işveren işe aldığı elemanı sadece genel sebeplerinden dolayı işten çıkartılabilecektir. Deneme süresi içerisinde eleman işin ona uymadığı sonuçlarına varırsa işvereni üç gün öncesinden bilgilendirip işten ayrılabilir.

Deneme süresini içeren iş sözleşmesi imzalanırken aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir:

1) deneme süresi aşağıdaki durumlarda öngörülemez:

- Boş pozisyona çalışanın sınavla seçilerek gelmesi,
- Hamile veya bir buçuk yaşa kadar çocuğu olan hanımlara,
- On sekiz yaşını doldurmamış gençlere,
- Devlet akreditasyonu olan mesleki okulların mezunlarına kendi branşında çalışmaları halinde mezuniyetten itibaren bir yıl içerisinde,
- İşverenler arasında yapılan anlaşma doğrultusunda başka işyerinden transfer edilen elemanlara,
- İki aydan kısa bir süre için iş anlaşmasını imzalayan elemanlara,
- RF iş hukukunda, diğer federal kanunlarında, toplu iş sözleşmelerinde öngörülen diğer durumlarda.

2) deneme süresi üç ayı aşamaz. Şirket, şube veya temsilcilik yöneticileri ve yardımcıları, baş muhasebeci ve yardımcıları için deneme süresi altı aydan fazla olamaz.

3) iki ile altı aylık süre için imzalanan iş sözleşmeleri için deneme süresi iki haftadan uzun olamaz,

4) deneme süresinin tespitinde geçici iş kabiliyetinin kaybı veya başka sebeplerden çalışanın fiilen işte olmadığı süreler dikkate alınmamaktadır. (RF iş hukuku 70,71 maddeleri).

6.10.4. Süreli iş sözleşmelerinin feshi

Süreli iş sözleşmeleri geçerli olduğu sürenin bitmesi ile sona erer. Personelin yerine bir başkasının çalıştığı durumlar hariç (RF İK 79 madde) sözleşmenin sona erdiği elemana üç takvim günü öncesinden yazılı olarak bildirilmelidir.

Süreli iş sözleşmeleri sadece bazı özel durumlarda imzalanabiliyor. Bunların en yaygın olanlarını listeleyecek olursak:

- Geçici olarak başka bir personelin yerine alınması durumunda (örneğin doğum izninde olan personelin yerine geçici personel alınması)
- 2 aya kadar olan işler için alınan personel
- Mevsimlik işler için alınan personel
- Yurtdışı işlerine gönderilen personel
- İşverenin konusu dışında olan işler için alınan personel
- Özel proje için alınan personel
- Ek iş olarak işe alınan personel

6.10.5. Ek iş olarak çalışan elemanlarla iş sözleşmesinin feshi

Belirsiz süre için imzalanan ek iş sözleşmelerinin feshi ise bu pozisyonda çalışacak olan esas personelin işe alınmasından sonra ek iş olarak çalışan elemana en az iki hafta öncesinden haber verilerek iş sözleşmesi fesh edilir (RF İş hukuku md. 288).

6.10.6. İşten çıkartılmalarda hesaplaşma süreleri

RF İş Hukukununun 140. maddesi uyarınca iş sözleşmesinin feshinde çalışan ile hesaplaşma çalışanın işten çıkma gününde yapılmalıdır. Çalışan işten çıkartılma gününde çalışmadıysa, yazılı talebin verildiği günü takip eden gün işveren borcunu çalışana ödemelidir.

Çalışanın işten çıkması halinde çalışana kullanılmamış tüm izin günlerinin karşılığı ödenmelidir.

Kusurlu hareketlerin sonucu işten çıkartılma durumu hariç çalışanın yazılı talebi üzerine çalışan, izin günlerini kullandıktan sonra işten çıkabilir. Bu durumda işten çıkartılma günü olarak iznin son günü sayılacaktır.

6.10.7 Genel müdürün işten çıkarılması ile ilgili özellikler

Genel müdür ile yapılan iş sözleşmesinin RF İş kanununun 77'ci maddesinde öngörülen nedenlere dayanarak fesh edilmesi mümkündür. Bunların arasında en yaygın olarak kullanılanlar ise tarafların anlaşması, genel müdür talebi veya işveren talebi ile iş sözleşmesinin fesih durumlarıdır. Tüm diğer personel gibi genel müdür kendi isteği ile yazılı dilekçeyi ortaklara sunarak iş sözleşmesini fesh edebilir, ancak diğer personelde olduğu gibi 2 hafta öncesinden haber verme yerine genel müdür en az 1 ay öncesinden haber vermek zorundadır (RF İş kanununun 280 maddesi). Genel müdür ile iş sözleşmesinin son ermesine yol açan bir diğer gerekçe ise iş sözleşmesinde ve şirket tüzüğünde yer alan görev süresinin dolmasıdır.

Genel müdür şirketi temsil ettiği için, şirket varlıklarının yönetimi ile sorumlu olduğu için özel bir statüsü vardır ve bundan dolayı kanun koyucu, ortaklar genel kuruluna şirket genel müdürünü görevinden alma yetkisi vermiştir. RF İş kanununun 81.nci ve 278. maddeleri uyarınca ortaklar genel kurulu bir gerekçe göstermeksizin genel müdür ile iş sözleşmesini fesh edebilir.

RF İş kanununun 279. maddesi uyarınca eğer genel müdür ile iş sözleşmesi ortaklar genel kurulu inisiyatifi ile fesh ediliyor ve genel müdürün bir ihlali yok ise genel müdüre iş sözleşmesinde yer alan tazminatın ödenmesi zorunludur. Ayrıca bu tazminat aylık maaşın 3 katından az olamaz.

6.10.8 Şirket tasfiyesi veya bordro azaltılması ile ilgili tazminatlar

Rusya’da bir personelin kuralların ihlali veya kalifiyesi yetersiz gibi sebeplere bağılı olarak işten çıkartılması için bu sebeplerin evraklarla desteklenmesi şarttır. Genelde kurumsallaşmamış şirketlerde kural ihlallerinin tanımı ve/veya çalıştığı pozisyon gereği olması gereken kalifiye şartların tam bir tanımı yapılmadığı için, personelin işten çıkarılmasında bordro azaltılması gibi kanun maddelerinden yararlanarak işten çıkartılma kullanılmaktadır.

RF İş kanununun 81. maddesinde işveren insiyatifi ile iş sözleşmesinin feshi ile ilgili 12 özel neden belirtilmiştir. Bu maddenin 1.ci ve 2.nci bentleri sırasıyla şirketin tasfiyesi ve bordro azaltılması ile ilgili iş sözleşmesinin fesih nedenleridir. Bu maddeler uyarınca personelin işten çıkarılması durumunda kanunda özel tazminatlar öngörülmüştür.

Şirket tasfiyesi veya şirket tasfiyesi ile eş tutulan şube veya temsilciliğin tasfiyesi durumunu ele almakta fayda vardır.

İş kanunu “şirket tasfiyesi” kavramının tanımını vermez, bu kavramın tanımını medeni kanundan almamız gerekmektedir.

Medeni Kanununun 61.md uyarınca tüzel kişinin tasfiyesi diğer kişilere hak ve yükümlülüklerin devri olmadan tüzel kişiliğin sona ermesidir.

Şirket, tasfiye kararı sonucu personelin iş sözleşmesinin feshi konusundaki bilgiyi personele en az 2 ay öncesinden bildirmelidir. Personelin yazılı onayı ile işveren 2 aylık süre bitmeden önce de, 2 aylık süre bitimine orantılı olarak personelin ortalama maaş tutarında tazminat ödemek şartı ile iş sözleşmesini fesh edebilir (İş Kanunu 180.md bent .3). Örneğin, personelin yazılı rızası ile bir ay sonra işten çıkartıldığında, bir aylık ek tazminat ödenir.

İş Kanununun 178.md 1.ve 2 fıkraları uyarınca tasfiye nedeniyle işten çıkartılan personele iş bulma dönemi boyunca aylık ortalama maaş tazminat olarak ödenmelidir. İş bulma dönemi en fazla 2 ay olabilmektedir. Ancak eğer personel işten çıkartıldıktan sonra 2 haftalık süre içinde istihdam hizmetleri organlarına resmi başvuru yapmışsa ve kendisine iş bulunamamışsa, personelin iş bulma dönemi bir ay daha uzar ve bu döneme de aylık ortalama maaş tazminatı ödenir.

Diğer bir anlatımla bir personelin işten çıkarılması durumunda (personelin onayı da alınarak) bildirim süresi başlangıcında iş sözleşmesi fesh edilirse bu personele 2 aylık ortalama maaş tazminat olarak ödenir. Ayrıca işten çıkarıldıktan sonra 3 aylık dönem içinde iş bulamadığını varsayarsak, 2 aylık ortalama maaş tazminat olarak ödenir. Personel işten çıkartıldıktan sonra 2 haftalık süre içinde istihdam hizmetleri organlarına resmi başvuru yaptığını ve kendisine iş bulunamadığını da varsayar isek, bu personele bir ay daha tazminat ödenir ve toplamda bu personele 5 aylık ortalama maaş tutarında tazminat ödenilmiş olur.

İş kanununun 81. maddesinin 4. bendi uyarınca Şube ve temsilciliklerin tasfiyesi durumunda şirket tasfiyesi durumunda uygulanması gereken prosedüre göre iş sözleşmeleri fesh edilir ve ilgili tazminatlar ödenir

İş Kanununun 81. maddesinin 1. bendinin 2. fıkrası uyarınca personelin işten çıkarılması da mümkündür. Bu madde şirkete, personeli bordro azaltımı gerekçesi ile işten çıkarma hakkı vermektedir. Bu kanun maddesi uyarınca personelin işten çıkarılması durumunda yukarıda bahsedilen tüm tazminatlar geçerli olacaktır. Ayrıca yukarıdaki tazminatlara ek olarak aşağıdaki belirteceğimiz olanaklar da sağlanacaktır.

Kanuna göre çalışan yıllık izninde iken ve geçici sakatlık halinde işveren tarafından işten çıkartılamaz. Bu gibi durumlarda, çalışan geçici sakatlık halinde veya izin sonunda işten çıkartılır.

RF İş Kanunu 179.md 1. bendi uyarınca daha yüksek verimlilik ve niteliklere sahip olan personelin, şirket bordro azaltımı kararı alması halinde diğer personele göre işte kalmak için öncelik hakkı vardır.

Ayrıca ailede iki veya daha fazla bakılması gereken fertleri olan vatandaşlara tercih hakkı verilir.

Bir diğer öncelik hakkına sahip personel, yaptığı iş gereği iş kazası veya meslek hastalığı olan personeldir.

RF İş Kanunu uyarınca işveren tarafından eğitime gönderilen ve işten ayrılmadan bu eğitime devam eden personelin de öncelik hakkı vardır.

İş yerinde kalması için öncelik hakkı incelenirken aynı pozisyonlarda çalışan personel karşılaştırılabilir.

RF İş Kanununun 180.md 1. bendi uyarınca işveren personele şirketteki mevcut diğer iş pozisyonlarını teklif etmek zorundadır. Rusya Federasyonu Ana Yasa Mahkemesi 17.03.2004 tarihli N 2 "Rusya Federasyonu mahkemelerinin RF İş Kanununu uygulaması" Plenum Kararının 29. bendi uyarınca, çalışanın kendisine önerilen iş onun eğitimine, niteliklerine ve tecrübesine uygun olmalıdır. Ancak işveren eğitim gerektiren veya gerektirebilecek görevleri veya üst görevleri teklif etmek zorunda değildir.

Dikkat edilmesi gereken bir diğer önemli husus ise RF İş Kanununun 261.md uyarınca 3 yaşından küçük çocuğu olan kadınlar, 14 yaşına kadar çocukları olan (veya 18 yaşından küçük özürülü çocuğu olan) tek anne işten çıkarılmaz.

6.10.9. İşveren sorumlulukları

RF İş hukuku normlarına göre işten personel çıkartılmasında işverenin sorumlulukları aşağıdaki gibidir:

1) çalışanın çalışmasının mümkün olmadığı (işverenden kaynaklanan nedenlerle) durumlarda işveren çalışanın elde edemediği geliri tazmin etmek zorundadır. Bu zorunluluk aşağıdaki durumlarda söz konusudur:

- Çalışanın haksız olarak işten çıkartılması veya başka işe atanması durumunda,
- İşverenin resmi hukuk deneticisi tarafından çalışanın eski pozisyonuna getirilme kararını yerine getirmemesi veya zamanında yerine getirmemesi halinde,
- İşverenin iş karnesini zamanında geri vermemesi, iş karnesine yanlış bilgilerin veya işten çıkartılma sebebin kanun tarafından öngörülmemiş şekilde ifade edilmesi halinde. (İş hukuku 234 md.).

2) çalışana alacağıın zamanında ödenmemesi halinde bu tutara her gecikme günü için bu sürelerde geçerli olan Merkez bankası reeskont oranının 1/300 gecikme faizi hesaplanır.

Gecikmede işveren suçunun olup olmaması önemli değildir.

3) çalışana haksız eylem veya eylemsizlikle verilen manevi zararın tazmin edilmesi gerekmektedir. Manevi tazminatın değeri ve ödeme şekli iş sözleşmesinin tarafları arasında belirlenmelidir. Taraflar anlaşamazsa mahkeme yolu ile çözülür.

Çalışan kendi haklarının ihlal edildiğini öğrendikten veya öğrenmiş olması gerektiği tarihten itibaren üç ay içerisinde mahkemeye başvurabilir.

7. RUSYA FEDERASYONU'NDA YETKİLİ ORGANLAR İLE İLETİŞİM

Bu bölümde yer alan açıklamalar, vergi mükelleflerinin (firma ve özel teşebbüslerin) devlet tarafından kontrolü gerçekleştiren yetkili organlar ile nasıl iletişim kurdukları, kontrol sırasında hangi hak ve yükümlülüklerle sahip oldukları ile ilgilidir.

7.1 Kambiyo Denetimi

Kambiyo denetimi organları, RF Merkez Bankasına bağlı yetkili bankalar, kıymetli evrak piyasasının profesyonel üyeleri, gümrük ve vergi organlarıdır. Vergi mükelleflerinin (yerleşik olan ve yerleşik olmayan işletmelerin) faaliyetlerinin kambiyo mevzuatı açısından denetimi, kendi yetki çerçevesinde yetkili bankalar ve diğer kambiyo organları tarafından gerçekleşir.

Kambiyo denetiminde kullanılan araçlardan bir tanesi, dış ticaret kapsamında yurt içine veya yurt dışına yapılan para transferlerinin (mal, iş veya hizmet bedellerinin) izlendiği **pasport sdelki**'dir (Türkçe karşılığı 'sözleşmenin pasaportu' anlamına gelir).

10.12.2003 tarih No 173-FZ sayılı 'Kambiyo düzeni ve kambiyo denetimi hakkında' Federal Kanunun md:20/2. fıkrasına göre **pasport sdelki**, yerleşik ve yerleşik olmayan kişiler arasında gerçekleşen kambiyo işlemlerinin kayıtlarının tutulması için gerekli bilgileri içeren bir

dökümandır. İşbu dökümana işlenecek bilgiler, yerleşik kişilerin sahip olduğu belgelerden (anlaşma, akt v.s) alınır.

10.12.2003 tarih No 173-FZ sayılı ‘Kambiyo düzeni ve kambiyo denetimi hakkında’ Federal Kanununun 25.maddesine göre kambiyo mevzuatını ihlal eden yerleşik ve yerleşik olmayan kişiler Rus kanunlarına göre sorumluluk üstlenirler.

RF İdari Ceza Kanununun md:15.25/1.fıkrasına göre Rus kambiyo mevzuatının yasakladığı kambiyo işlemlerinin yürütülmesi veyahut ta özel hesap kullanmadan ve rezerv ayırma zorunluluğunu yerine getirmeden kambiyo işlemlerinin gerçekleştirilmesi ve ayrıca rezerv ayırma zorunluluğunu yerine getirmeden özel hesaba veya özel hesaptan nakit kaynakların transferi veya iç ve dış kıymetli evrakların transfer edilmesinden dolayı, gerçek kişilere, yetkili kişilere ve firmalara, kanundışı kambiyo işlemi tutarının $\frac{3}{4}$ (dörtte üçü) ile 1 katı arasında para cezası kesilebilir (1.ci fıkrada yer alan cezalar ancak tüzel kişilik kurmadan girişimcilik faaliyetini yürüten gerçek kişiler için geçerlidir).

7.2 Gümrük Denetimi

Rusya Fed.da dış ticaret ile uğraşan yerleşik ve yerleşik olmayan firmalar, dış ticaret kapsamında gümrük denetimine tabidirler. Gümrük denetiminin konusu, Rusya Fed.na giren malların beyanının ne kadar gerçeğe yakın olup olmadığı, beyan edilen malların değeri üzerinden ödenecek gümrük vergilerinin ve harçların ne kadar doğru hesaplanıp hesaplanmadığı, farklı gümrük rejimleri altında Rusya Fed.na giren malların, gümrük rejimine süre ve şartlar bakımından uyup uymadıkları, dış ticaret kapsamında doğan kambiyo işlemlerinin denetimi ve gümrük mevzuatının tam ve eksiksiz olarak yerine getirilip getirilmediğinin kontrolü işlemleridir.

7.3 Sağlık Kontrolü

Özellikle gıda işi ile uğraşan, restoran işleten işletmelerin sıkça karşılaştığı bir kontrol çeşididir. Halk sağlığını koruma, bulaşıcı hastalıkların önlenmesi, kişiler için potansiyel tehlike oluşturan ürünlerin, işlerin ve hizmetlerin sertifikasyonu amaçlarını hedefleyen kontrol türü devlet organları tarafından yapılır.

Eğer sağlık kontrolü denetçileri yemek üretimi yapan işletmelerde veyahut ta restoranlarda sağlık şartlarının (temizlik ve hijyen) yerine getirilmediğini tespit ederlerse işletme geçici olarak kapatılabilir.

30.04.1999 tarih No 52-FZ sayılı ‘Halkın sağlık durumu hakkındaki’ Federal Kanunu md:11 göre özel teşebbüsler ve tüzel kişiler ‘...yürüttükleri faaliyet nedeni ile:

- Sağlık koruma kanunlarının Şartlarını ve devlet tarafından sağlık kontrolünü yürüten organların yetkili kişilerin önerilerini yerine getirmek,
- Sağlık koruması ile ilgili etkinlikleri düzenlemek,
- Gıda maddelerinin üretimi, nakliyesi, muhafazası, halka satışı sırasında gıda maddelerinin insan sağlığı için güvenliğini sağlamak,
- Halkın sağlığı için tehlike oluşturan arıza, üretimin durması, teknolojik süreçlerin ihlali ile ilgili olarak halkı uyarmak,
- İŞçilerin sağlık eğitimini gerçekleştirmek zorundadırlar...'

BÖLÜM II.

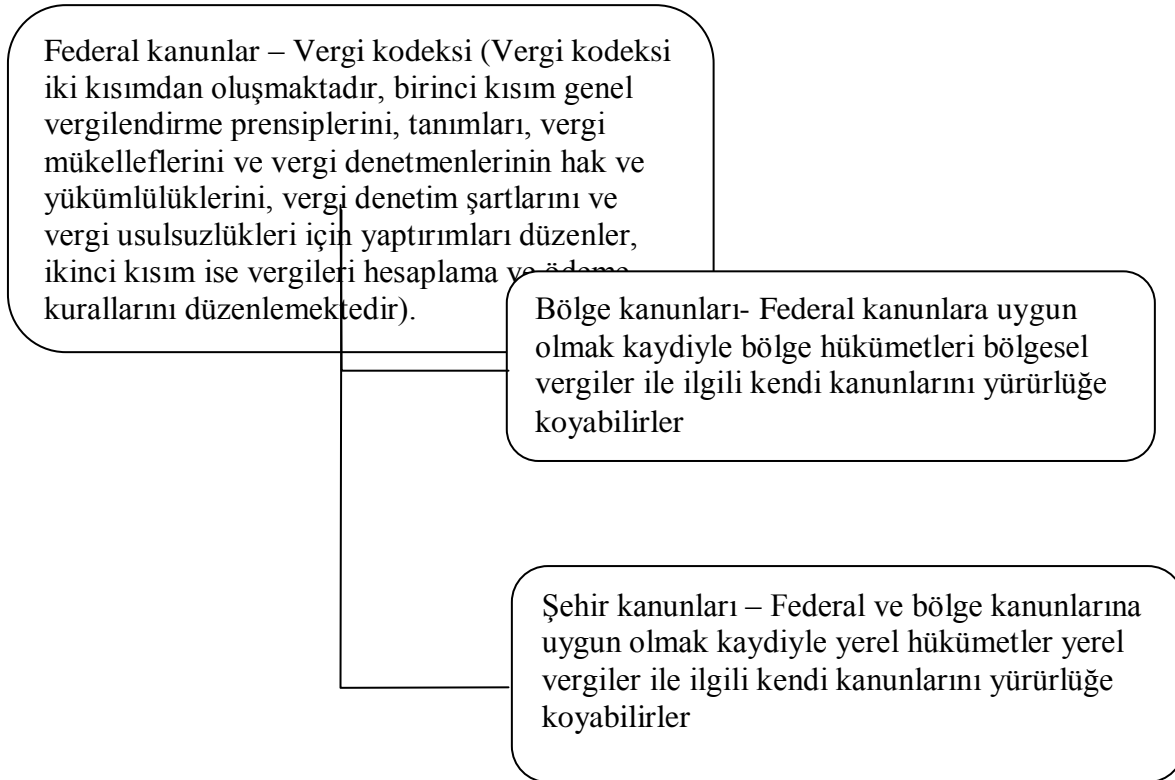
Rusya Federasyonu'nda Vergi Sistemi

8 VERGİ SİSTEMİ

Rusya Federasyonu'ndaki yürürlükte olan vergi kanunları ile ilgili açıklamalara geçmeden önce çok kısa olarak vergiler ile ilgili organları, bu organların düzenlemelerini, haklarını, yetkilerini özetlemekte fayda vardır. Ayrıca Rusya Federasyonu'nda yaşayan ve ticari aktivitelere taraf olan, gelir elde eden gerçek ve/veya tüzel kişiler olarak Rusya'da vergi mükellefiyiz. Vergi mükellefi olmanın sorumlulukları ve haklarını tam bilemiyoruz veyahut ta farkında değiliz. Özellikle vergi denetiminde bu durum Türk yatırımcılarını sıkıntıya sokabilmektedir. Vergi denetmenlerinin haklarını bilemediğimiz için denetim esnasındaki bazı yetki kullanımlarına gereksiz yere karşı çıkarken bazende hakkımız olan bir konuda savunmamızı yapmıyor veya talebimizi denetim elemanlarına iletmiyoruz. Yaşanan bu sıkıntılardan hareketle yukarıda özetlediğimiz konuları yasal düzenlemelerle irdelemekte fayda vardır. Bu kısmın son bölümünde ise verginin zamanında ödenmemesi halinde karşılaşıcağımız cezalar ile ilgili bir tablo hazırlanmıştır.

Vergi kanunlarının kanun koyucular yönünden yapısı aşağıdaki gibidir:

8.1 Yasal Düzenleme



Yukarıdaki yapı Rusya Federasyonu'ndaki birçok verginin neden farklı bütçelere ayrı ayrı ödendiğinin bir cevabıdır. Örneğin kurumlar vergisi federal kanunda düzenlenmiş bir vergi olmasına rağmen hem federal bütçeye, hem de bölge bütçesine ayrı ayrı ve farklı oranlarda ödenir. Vergi kanunu, diğer kaynaklardan da vergi ile ilgili düzenlemeleri almaktadır. Bunlardan birisi uluslararası sözleşmelerdir. Eğer uluslararası sözleşmeler vergi ile ilgili düzenlemeleri düzenliyor ise ve bu düzenlemeler vergi kodeksinde belirtilen şartlardan farklı bir düzenleme içeriyor ise, uluslararası sözleşmelerde belirtilen düzenlemeler geçerli olacaktır.

Bir diğer önemli kaynak Rusya Federasyonu'ndaki mahkeme kararlarıdır. Ancak bu mahkeme kararları her zaman emsal karar niteliğinde değildir. Bunun istisnası Yüksek mahkemenin ve Yüksek arbitraj mahkemesinin karar ve görüşleridir. Bu iki organın karar ve görüşleri alt mahkemeler açısından bağlayıcı niteliktedir.

Maliye bakanlığının, vergi dairesi başkanlığının, gümrük dairesi başkanlığının, kalkınma bakanlığının tebliğleri de bir kanun kaynağıdır, ancak bu tebliğler vergi kodeksine ek bir düzenleme veya düzeltme doğuramazlar.

Vergi ile ilgili farklı organların bulunmasının bir sonucu da farklı vergi sıfatlarının doğmasına yol açmaktadır (Federal vergiler, bölgesel vergiler, yerel vergiler gibi)

Federal vergi ve harçlar

- 1) Katma değer vergisi,
- 2) Lüks tüketim vergisi,
- 3) Kişisel gelir vergisi,
- 4) Kurumlar vergisi,
- 6) Madenler vergisi,
- 8) Su vergisi,
- 9) Hayvan ve su biyolojik kaynakları kullanımı için harçlar,
- 10) İşlem bazlı devlet harcı.

Bölgesel vergiler:

- 1) Aktif vergisi,
- 2) Gazino oyunları vergisi,
- 3) Taşıt vergisi.

Yerel Vergiler:

- 1) Toprak vergisi,
- 2) Kişisel aktif vergisi

8.2. Vergi Kanunlarının Uygulanma Prosedürü

Vergi kanunları resmi yayınlama tarihinden bir ay sonra ve en erken düzenlemesi yapılan verginin ilgili vergi döneminin 1. gününden itibaren yürürlüğe girer, aksi vergi kanunlarında belirtilmemiş ise (RF VK5 md. 1. bent). Diğer bir anlatımla bir vergi ile ilgili yeni bir düzenleme kanun koyucu tarafından belirleniyor ise, yeni kurallar bir ay sonra ancak yeni vergi döneminin ilk gününden itibaren yürürlüğe girecektir. Örneğin vergi dönemi 3 ay olan KDV ile ilgili yeni düzenlemeler 01 mayısta yayımlandığı zaman, yeni KDV düzenlemesi sadece 01 temmuzdan itibaren geçerli olacaktır (düzenleme 2. KDV vergilendirme döneminde yayımlandığı için uygulanması 3 vergilendirme döneminin başından itibaren geçerli olacaktır). Bu kanunların geriye-geçmişe yönelik işlemlere uygulanmayacağı ilkesidir. Bu uygulamanın istisnaları sadece vergi ve harçla ilgili kanun ihlallerinde, mükellefin sorumluluğunu gideren veya hafifleten, vergi mükellefleri ve onların temsilcilerinin hakkını koruyan ek garantilerini düzenleyen, vergi oranlarını azaltan, vergi ve harçları iptal eden konularda mümkün olabilmektedir (RF VK5 md. 3 ve 4 bent).

8.3 Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusu

RF vergi kodeksinin 19. maddesi uyarınca vergi mükellefi aşağıdaki şekilde tanımlanmaktadır:

“RF VK uyarınca vergi ve harçları ödemekle yükümlü olan şirket ve (veya) gerçek kişiler.”

Kanunda belirtilen şirket ve gerçek kişileri aşağıdaki şekilde tanımlayabiliriz.

Şirketler: RF kanunlarına uygun olarak kurulmuş tüzel kişilikler, yabancı ülke kanunlarına uygun olarak kurulmuş hak ve fiil ehliyeti olan tüzel kişiler, uluslararası kurumlar, onların Rusya Federasyonu'nda kurulmuş olan şube ve temsilcilikleri.

Gerçek kişiler: RF vatandaşları, yabancı ülke vatandaşları ve vatandaşlığı olmayan gerçek kişiler.

Özel teşebbüsler: girişimcilik faaliyetlerinde bulunmak amacı ile ve ayrı bir tüzel kişilik oluşturmadan, kanunda belirtilen şartlara uygun olarak kayıt ettirilen gerçek kişilerdir. Bunlara örnek olarak noterleri ve avukatları verebiliriz.

8.3.1 Vergi Mükellefinin Hakları

RF VK 21. maddesinde vergi mükellefinin hakları sayılmıştır. Bu hakların önemli olanları aşağıda yer almaktadır:

1. RF Maliye Bakanlığı'ndan vergi ve harç kanununun uygulanması ile ilgili yazılı açıklamaları, RF Maliye organlarından ve belediyeden vergi ve harçlarla ilgili kanun yorumlarını talep edebilir,
2. RF VK'ta tesbit edilen düzene göre vergi muafiyet ve kolaylıklarını kullanabilir,
3. Fazla ödenen veya fazla tahsil edilen vergi tutarını, gecikme faizini ve zammını zamanında iade alabilir veya başka bir vergi yerine mahsup edebilir,
4. RF VK'ta belirtilen şartlara uygun olarak kendi çıkarlarını şahsen veya temsilcileri aracılığı ile savunabilir,

5. Vergi organlarından ve yetkililerinden, vergi hesaplaması ve ödemesine ilişkin vergi denetim tutanaklarına ilave açıklamalarının yer verilmesini talep edebilir,
6. Vergi ve diğer yetkili kurum görevlilerinin vergi mükelleflerine karşı tutumunda VK'ya uygun davranmalarını ve işlemlerin VK'ya uygun olmasını talep edebilir,
7. Kanuna aykırı olan tutanakları ve VK'ya uygun olmayan vergi ve diğer yetkili organların ve yetkililerinin taleplerini yerine getirmeyebilir,
8. Vergi ve diğer yetkili organların ve yetkililerinin eylemini (eylemsizliğini) tesbit edilen düzende temyiz edebilir,
9. Vergi organları ve görevlilerin eylemleri (eylemsizliği) veya tutanaklarından dolayı doğan zararlarının tamamının tazmin edilmesini isteyebilir,
10. Vergi mükellefleri VK'da belirtilen ve diğer vergi ve harç kanunlarında belirtilen diğer haklara da sahiptir.

8.3.2 Vergi Mükellefinin Sorumlulukları

1. Kanunda öngörülen vergileri ödemek,
2. RF VK'da vergi organlarında kayıtlı olma yükümlüğü öngörülmüş ise vergi organlarına kayıt olmak,
3. Vergilendirmeye tabi gelir ve giderleri ve vergilendirme objelerinin kayıtlarını tutmak,
4. VK'da öngörülen vergi beyannamelerini (raporları) vergi organlarına teslim etmek,
5. RF VK'da öngörülen durum ve düzene göre vergi organlarına ve yetkililerine verginin ödenmesi ve hesaplaması için gerekli evrakları teslim etmek,
6. Vergi organlarının vergi ve harç ihlallerinin giderilmesi talebini yerine getirmek ve vergi organları ve yetkililerinin görevlerine engel olmamak,
7. Muhasebe ve vergi kayıt verilerini, gelir ve giderleri tasdikleyen evrakları, vergi hesaplama ve ödenmesi için gerekli diğer evrakları (şirket ve özel girişimciler için) ve ödenilen (hesaplanan) vergilerle ilgili tüm belgeleri 4 yıl boyunca saklamak,
8. Vergi mükellefleri VK'da ve diğer vergi ve harç kanunlarında belirtilen diğer yükümlülükleri yerine getirmekle sorumludur.

RF VK'ta vergi mükellefleri dışında ayrıca tanımlanan vergi ajanı hakkında da kısaca bilgi aktarılmasında fayda vardır. Çünkü vergi mükellefi olan Türk yatırımcıları aynı anda bazı vergilerde “vergi ajanı- vergi sorumlusu” olabilmektedir.

RF VK'da vergi mükellefinden verginin hesaplanması, kesilmesi ve bütçeye ödenilmesi yükümlülüğü verilen gerçek ve tüzel kişilere **vergi ajanı (vergi sorumlusu)** denir. Vergi ajanı vergi mükelleflerine ödenen nakit kıymetlerden, vergilerin düzgün bir şekilde ve zamanında hesaplanarak, stopaj yolu ile kesilmesinden ve Rusya Federasyonu bütçelerine yatırılmasından

sorumludur. Eğer vergi ajanı yaptığı 6demelere stopaj uygulayamıyorsa, stopaj uygulaması yapamayacağını anladığı andan itibaren 1 ay içinde vergi dairesini bilgilendirmek zorundadır. Vergi ajanının, kendi sorumluluklarını yerine getirmemesi durumunda kanunda 6ng6r6len Şartlar uyarınca sorumlu tutulacaktır. Vergi sorumlusu t6zel kişiler ile ilgili detaylı açıklamalar kurumlar vergisi b6l6m6nde ayrıca yer almaktadır.

Yukarıda vergi ilişkilerinin sadece bir tarafı ele alınmıŐtı, bununla birlikte vergi kurumlarının hak ve y6k6ml6l6kleri de Rusya Federasyonu VK'nın 1. kısmında bahsedilmiŐtir.

8.4 Rusya Federasyonu'nun Vergi Organları

Vergi organları, vergi ve harç kanununun d6zenli Şekilde yerine getirilmesi, Rusya Federasyonu b6te sistemine vergi ve harç ile diğer zorunlu 6demelerin tam olarak ve zamanında 6denmesi ve doğru hesaplanması için tek merkezi kontrol sistemini d6zenlemektedir. Belirtilen sistem vergi ve harç alanında kontrol için yetkilendiren federal y6r6tme organı ve onun yerel organlarını kapsamaktadır.

Vergi organları, federal y6r6tme organları, RF subjelerinin y6r6tme organları, yerel 6zy6netim organları ve devlet b6tedıŐı fonları ile işbirliği yaparak kendi g6revlerini aşağıda açıklanan, sahip oldukları yetkiler ile yerine getirirler:

8.4.1 Vergi Organlarının Hakları:

- 1) Vergi ve harç kanunu gereğince vergi m6kelleflerinden, harç 6deyicilerinden ve vergi ajanlarından, devlet organları ve yerel 6zy6netim organlarınca onaylanıp vergi ve harç 6demesi ve hesaplaması için esas olan evrakları, vergi ve harçların zamanında 6denmesini (kesilmesi ve transfer edilmesi) ve doğru bir Şekilde hesaplanmasını tasdikleyen evrakları istemek,
- 2) VK'ta belirtilen d6zene g6re vergi denetimini yapmak,
- 3) Denetim için teslim edilen evrakların yok edilme, gizlenme veya deđiŐtirilme riski varsa, işbu evraklar vergi m6kellefi, harç 6deyicileri veya vergi ajanlarının elinden alınabilir,
- 4) Vergi m6kellefi, harç 6deyicileri ve vergi ajanları kayıtlı oldukları vergi organlarına yazılı bildirim g6ndererek kendileri tarafından 6denen vergi ve harç, vergi denetimi veya vergi ve harç kanunun yerine getirilmesi ile ilgili açıklamaları yapmak için çağırılabilir,
- 5) VK'da 6ng6r6len Şekilde vergi organları, vergi m6kellefleri veya vergi ajanlarının banka hesap işlemlerini durdurabilir ve onların m6lkiyetini haczedebilir. Vergi organları 6zellikle beyanname verilmediği gerekçesi ile veya verginin zamanında 6denmemesi nedeni ile m6kelleflerin banka hesaplarını dondurmaktadır,

6) VK 92. maddesinde öngörülen düzene uygun olarak vergi organları vergi mükellefi tarafından gelir elde etmek için kullanılan objeleri, üretim yeri, depo yeri, ticari alan ve diğer binaların bulunduğu yerlerde vergi mükellefine ait olan mülkiyet envanterini gerçekleştirebilir (fiili envanter). Çok sık karşılaştığımız bir denetim türüdür, vergi organları genellikle depodan toptan satış yapan firmalarda bizzat işyerinde fiili envanter yapmaktadır. Fiili envanter sonuçları mükellefin kaydı envanter (muhasabe kayıtlarında yer alan stok durumu) sonuçları ile karşılaştırılmakta ve çıkan farklar bir tutanakla tespit edilerek yaptırımlar uygulanmaktadır. Yaptırım 2 türlü olabilir, malların eksik çıkması halinde açıktan- faturasız mal satıldığı iddia edilir, muhasabe kayıtlarında olmayan ancak fiili envanterde tespit edilen varlıklar için ise kayıt dışı- faturasız alım yapıldığı iddiası gündeme gelir. Vergi kanunları çerçevesinde, yılda en az bir kere fiili envanter yapma zorunluluğu olmasına rağmen yatırımcılarımızın bu konuda daha titiz davranmalarını ve her 3 ayda bir (kvartal) fiili envanter yapmalarını ve kaydı envanter sonuçları ile karşılaştırarak gerekli düzeltmeleri yapmalarını öneriyoruz,

7) Vergi mükellefi ile ilgili elde edilmiş bilgilere göre RF bütçesine ödenmesi gereken vergi tutarını belirlemek,

8) Vergi mükellefleri, harç ödeyicileri, vergi ajanları ve onların temsilcilerinden tespit edilen ihlallerin giderilmesini istemek ve belirtilen taleplerin yerine getirilmesini kontrol etmek,

9) VK'ta belirtilen şekilde gecikme faizi, gecikme zammı ve diğer cezaları ödetmek,

10) Vergi denetimi için uzman, bilirkişi ve tercümanların katılmasını sağlamak,

11) Vergi denetimi için önem taşıyan herhangi bir bilgiye sahip olan kişileri tanık olarak çağırarak,

12) Tüzel ve gerçek kişilere belirli faaliyetlerin yerine getirilmesi için teslim edilen lisansların durdurulması veya iptal edilmesi ile ilgili dilekçeyi vermek,

13) Genel yargı ve arbitraj mahkemesinde aşağıdaki durumlarda dava açmak:

- VK'da öngörülen durumların ihlali için borç, ceza ve gecikme faizlerinin ödenilmesi davasını açmak,
- Vergi organları tarafından vergi mükellefinin banka işlemlerinin dondurulması ile ilgili karar alınmasına rağmen, ilgili banka işbu kararı yerine getirmediği için, devlet ve (veya) belediye kurumlarına zarar gelmiş ise ilgili kuruma dava açmak,
- Yatırım vergi kredi anlaşmasının uzun vadeli feshi,
- VK'ta öngörülen diğer durumlarda;

14) Vergi organları VK'ta öngörülen diğer haklara da sahiptir,

15) Alt vergi organlarının kararı vergi ve harç kanununa aykırı olduğu durumda üst vergi organlarının kararı ile ilgili karar değiştirilebilir veya iptal edilebilir.

8.4.2 Vergi Organlarının Yükümlükleri

RF VK kanununda vergi organlarının ve vergi müfettişlerinin yükümlülükleri VK 32. ve 33. maddelerinde ele alınmıştır. Bu maddeler uyarınca vergi organları ve müfettişleri aşağıdaki yükümlülükleri yerine getirmek zorundadır:

- 1) Rusya Federasyonu VK' a uymak,
- 2) VK'un yerine getirilmesini ve işbu kanun gereğince kabul edilen kanunların uygulamasının kontrolünü yapmak,
- 3) Gerçek ve tüzel kişilerin belirtilen düzene göre kaydını tutmak,
- 4) Vergi mükelleflerine, harç ödeyicilerine ve vergi ajanlarına yürürlükteki vergi ve harç kanunu ve işbu kanun gereğince kabul edilen tebliğ ve kararları hakkında, vergi ve harçların ödenme düzeni hakkında, vergi mükelleflerinin, harç ödeyicilerinin ve vergi ajanlarının hak ve yükümlükleri hakkında, vergi organlarının ve görevlilerinin yetkileri hakkında ücretsiz bilgi vermek (yazılı şekilde dahil olmak üzere) ve vergi beyannamelerinin formlarını teslim etmek ve onların doldurulma düzenini anlatmak,
- 5) RF VK uygulanması ile ilgili RF Maliye Bakanlığı'nın yazılı açıklamalarına göre hareket etmek,
- 6) Vergi mükellefi ve vergi ajanları tarafından fazla ödenen veya fazla ödetilen vergi, harç, gecikme faizi ve cezaların iadesi ile ilgili kararı almak ve işbu karar gereğince düzenlenen talimatları ilgili federal ve yerel organlara VK'ta öngörülen düzende gerekli işlemlerin yapılması için göndermek,
- 7) Vergi gizliliğini korumak,
- 8) Vergi mükellefine veya vergi ajanına vergi denetim tutanağının ve vergi organı kararının kopyasını göndermek ve VK'ta öngörölmüş ise vergi bildirisini ve (veya) vergi ve harç ödeme tebligatını göndermek,
- 9) Vergi mükellefinin veya vergi ajanlarının isteği üzerine, vergi organları veri tabanında yer alan bu kişilerin vergi, harç, gecikme faizi ve ceza hesapları ile ilgili bilgileri talep üzerine teslim etmek,
İstenilen belge, vergi mükellefi veya vergi ajanının vergi organına yazılı başvuru tarihinden itibaren 5 işgünü içinde teslim edilir,
- 10) Vergi mükellefi veya vergi ajanı dilekçesi üzerine ödenen vergi, harç, ceza veya gecikme faiz tutarlarını belirtilen ilgili şahıslar ile birlikte kontrol etmek,
- 11) Vergi mükellefi veya vergi ajanının isteği üzerine işbu şahıslar ile ilgili alınan kararların kopyalarını teslim etmek,
- 12) Bununla birlikte vergi organları cari kodeks ve diğer federal kanunlar ile öngörölen sorumlulukları da taşımaktadır,

13) Vergi organları vergi mükellefinden vergi ve harçların ödenmesini talep etmesine rağmen işbu talep 2 ay içinde yerine getirilmediği takdirde, vergi organları bu durumu öğrendikten sonra 10 gün içinde ilgili evrakları soruşturma açılması için İç İşleri Bakanlığına göndermek zorundadır,

14) Vergi organlarında çalışan görevliler vergi mükellefi, onların temsilcileri ve VK'ta belirtilen diğer kişilere saygı ve özen göstermek, onurlarını kırmamak zorundadır.

8.5 Vergi Ödeme Yükümlülüğü ve Yükümlülüğün Sona Erdiği Durumlar

Vergi ödeme yükümlülüğü sadece RF VK'ta ve diğer vergi ve harçlarla ilgili kanunlarda belirtilen şartların bulunması durumunda doğar. Örneğin ithalat vergisi ödeme yükümlülüğü ancak ithalat esnasında doğar.

Vergi mükellefi, aksi VK'ta öngörülmemişse vergi ve harç ödeme yükümlülüklerini kendisi yerine getirmelidir. RF VK44 maddesinde vergi ödeme yükümlülüğünün sona erdiği durumlar listelenmiştir:

- a) Vergi mükellefi tarafından vergi ve (veya) harç ödenmesi durumunda,
- b) Gerçek kişi - vergi mükellefinin ölümü veya onun RF Medeni Kanununa göre ölü kabul edilmesi durumunda. Ölü olarak kabul edilen kişinin vergi borcu varisi tarafından miras hissesi oranında ödenir,
- d) Şirketin tasfiyesi durumunda,
- e) Vergi ve harçlarla ilgili kanunlarda öngörülen diğer durumlarda.

Vergi mükellefi vergi ödeme yükümlülüğünü yerine getirmediği durumlarda VK vergi organlarına vergi tahsilat yetkilerini vermiştir. Bu yetkilerin çerçevesi ve prosedürü VK46-51 maddelerinde düzenlenmiştir.

Bu maddelerin yaygın olarak uygulanan iki senaryosunu kısaca özetleyecek olursak aşağıdaki tablo ortaya çıkmaktadır.

Vergi belirtilen tarihte ödenmemiş veya kısmen ödenmiş ise

Vergi organı en geç verginin son ödeme tarihinden itibaren 2 ay içinde verginin tahsili kararını alır. Bu tarihten sonra kabul edilen kararlar kanunen geçersizdir. Bu süre içinde karar almaya yetişemeyen vergi organı sadece mahkeme kararı ile vergiyi tahsil edebilir.

Mahkemeye başvuru verginin son ödeme tarihinden itibaren 6 ay içinde yapılmalıdır.

Vergi organının vergi tahsil kararı 6 gün içinde vergi mükellefine tebliğ edilmelidir. Karar vergi mükellefine imza karşılığında tebliğ edilir. Teslim alındığı tarihi kanıtlayan diğer yöntemlerin teslim edilmeyi olanaksız kıldığı hallerde, işbu karar posta vasıtasıyla mektupla gönderilir ve mektup gönderildiği tarihten itibaren 6 gün sonra teslim alınmış olarak kabul edilir.

Vergi organı vergi mükellefinin hesap açtığı bankalara vergi tahsilat kararını gönderir. Daha önce kanunda bu kararın bankaya gönderilmesi için karar tarihinden itibaren 1 aylık süre kısıtlaması vardı. Yeni düzenlemede süre kısıtı kaldırılmıştır. Banka, eğer şirketin banka hesabında yeterli ruble var ise, verginin tahsili kararının alındığı günde işlemi yapmak zorundadır. Eğer ruble hesabında yeterli para yok ise, döviz hesaplarındaki varlıklarla vergi tahsilatı gerçekleştirilir. Rusya'daki firmalar vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerine rağmen, sistem aksaklıkları nedeniyle vergiyi vadesinde ödemiş pozisyonuna düşmektedir ve banka hesapları dondurulmaktadır. Bu gibi durumlarda verginin zamanında ödendiğini tasdikleyen evraklarla en kısa sürede vergi idaresine resmi başvuru yapmakta fayda vardır.

Şirket hesabında yeterli para olmaması durumunda vergi organı vergi mükellefinin diğer mal varlığı ile vergi tahsilatını gerçekleştirebilir.

Vergi mükellefinin diğer malvarlığı ile vergiyi tahsil etme kararı vergi dairesinin başkanı veya başkan yardımcısı tarafından imzalanır ve bu karar vergi ödeme talebinin yerine getirilmesi gereken en son tarihten itibaren en geç bir yıl içinde alınmalıdır.

Vergi mükellefinin diğer malvarlığı ile vergi tahsili, tahsil kararı tarihinden itibaren 3 gün içinde icra memurlarına gönderilir ve vergi tahsili yapılır.

8.6 Vergi Denetimleri

İlk önce akla gelebilecek ve en çok karşılaştığımız kontrol türü vergi denetimleridir. Vergi denetimleri ile ilgili hükümler Vergi Usul Kanun'un ilk kısmında yer alıp vergi denetmenlerinin ne tür denetim yapabileceklerini ve denetime tabi tutulan vergi mükelleflerinin hak ve sorumluluklarını düzenler. RF VK md:87 uyarınca vergi organları, vergi mükelleflerinin, resim ve harç ödeyen kişilerin ve vergi sorumlusu kişilerin evrak denetimini yapma yetkisine sahiptir (Bu denetim mükelleflerin işyerinde de olabilir). Denetim türleri olarak iki tür vergi denetimi vardır:

- Evrak denetimi (Kamaralnaya proverka)
- Soruşturma denetimi (Viezdnyaya proverka)

8.6.1 Evrak Vergi Denetimi

Mükellefin vergi beyanını ve vergi kanunu hükümlerine göre düzenlenen tüm belgeleri ibraz ettiği tarihten itibaren «evrak denetimi» başlar ve süresi üç aydır. Bu denetim vergi organlarının bulunduğu yerde yapılır. Mükellefin faaliyetlerine ilişkin belgelerin toplanması, analizi,

belgelerin incelenmesi ve bu belgelerin gerçek verilerden oluşup oluşmadığını araştıran bir denetimdir. “Evrak denetimi” sadece aşağıdaki kaynaklardan elde edilen veriler temelinde yapılır:

- Vergi mükellefinin vergi beyannamesini ve ilişkin belgelerini vergi organına sunması
- Vergi mükellefinin faaliyetine ilişkin diğer belgelerin vergi organı tarafından araştırılıp elde edilmesi (örneğin karşıt inceleme sırasında elde edilen bilgiler, diğer güvenlik organlarından elde edilen bilgiler)
- Verginin doğru hesaplandığını ve vergilerin zamanında ödendiğini teyit eden bilgi ve belgelerin vergi mükellefinden talep edilmesi sonucu elde edilen belgeler.

Vergi mükellefi tarafından düzenlenen tüm vergi beyannameleri “evrak denetimine” tabidir (18 aralık 2005 tarihli №06-1-04/648 Vergi dairesinin Mektubu). Diğer bir anlatımla eğer vergi beyannamesinden sonra evrak talebi ile ilgili belgeler yoksa bile denetim yapılabilir ve genelde matematiksel hataların, beyanname formatına uygunluk denetimi ile yetinilmektedir. Rusya Federasyonu Anayasa Mahkemesinin 12 temmuz 2006 tarihli №267-O tebliğde “eğer vergi organı beyan edilen vergiler ile ilgili vergi mükellefinden ek belge ve bilgi talebinde bulunmuyor ise, vergi organının vergi hesaplaması ile ilgili bir şüphesi olmadığını varsayabilir” tanımlaması geçmiştir.

“Evrak denetimi” esnasında aşağıdaki konular kontrol edilir:

- Vergi matrahının doğruluğu kontrolü,
- Vergi beyannamesinde yer alan verilerin matematiksel hesaplamasının doğruluğu kontrolü,
- Vergi indirimlerinin geçerliliğini kanıtlama kontrolü,
- Vergi oranlarının ve vergi muafiyetlerinin mükellef tarafından doğru uygulanıp uygulanmadığının kontrolü,
- Mali tablolarda ve vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin farklı vergiler yönünden çapraz kontrolü yapılır.

Verilen vergi beyannamesinde hatalar veya çelişkiler tespit edildiğinde, vergi organlarına verilen veya vergi denetimi sırasında ibraz edilen belge ve bilgilerde veri yetersizliği var ise, vergi organları beş gün içinde vergi mükellefinden gerekli açıklamalar yapmasını ve doğrulanmış değişikliklerin beyan edilmesini talep edebilir.(RF VK md.88 bent 3)

Denetim sırasında, her şeyden önce beyannamenin verilip verilmediği ve verilmiş tarihleri kontrol edilir. Kanunda belirlenmiş sürelerle uyulmaması durumunda Vergi kanununun 119.md uyarınca vergi mükellefine beyanname teslim tarihinden itibaren gecikilen her ay için ödenmemiş vergi tutarının

%5'i kadar ceza kesilir. Bu ceza tutarı en fazla, ödenmesi gereken tutarın %30'u ve en az 1000 ruble olmak zorundadır.

Beyanname ekinde verilmesi zorunlu belgeler olmadan beyanname verildiğinde, vergi organları eksik belgeleri talep etme hakkına sahiptir (RF VK 88.md 7.bent). Ek belgeler içinde ibrazı zorunlu olmayan belgeler var ise bu belgeler sadece mükellefin isteği ile ibraz edilir. (RF VK 88.md 4.bent). Böylece, «evrak denetimi» sırasında vergi organları, sadece vergi kanununun 88.md belirlenmiş durumlarda ek belge talep edebilir:

Vergi organlarınca ek belge talebi doğurabilecek durumlar	Vergi organlarının talep edebileceği belgeler
Vergi mükellefinin vergi muafiyetlerinden yararlanması	Vergi mükelleflerinin vergi avantajları kullanım hakkını teyit eden belgeler
KDV iadesi ile ilgili vergi beyanamesi verildiğinde	Vergi indirimlerinin geçerliliğini doğrulayan belgeler
Doğal kaynakların kullanım vergisi ile ilgili yapılan denetim esnasında	Bu tür vergi hesaplama ve ödeme için temel olan belgeler

Evrak denetimi ile ilgili rapor sadece bir ihlal tespit edilmesi durumunda düzenlenir. Çoğu zaman şirketler için “evrak denetimi” farkedilmeyen bir durumdur. Ancak, vergi denetimi süresince vergi organları vergi mükellefi hakkında görüş oluştururlar ve vergi denetimi daha ciddi formatlarda gerçekleşebilir – **soruşturma vergi denetimi**.

8.6.2 Soruşturma Vergi Denetimi

Soruşturma denetimi ile evrak denetiminin arasındaki en önemli fark denetim yeridir. Soruşturma vergi denetimi vergi mükellefinin bulunduğu yerde yapılır. Vergi mükellefi soruşturma vergi denetimi için bir mekan sağlaması mümkün olmadığı durumlarda soruşturma vergi denetimi vergi organının bulunduğu yerde yapılabilir.

Soruşturma vergi denetim kararı vergi dairesinin başkanı veya başkan yardımcısı tarafından alınır ve genelde yıl başlamadan önce ne zaman ve hangi vergi mükelleflerinin denetleneceği belirlenir. Soruşturma vergi denetimi için kanunda iki ay süre verilmiştir. Denetim süresi 4 aya kadar ve istisnai durumlarda ise 6 aya kadar uzatılabilmektedir.

RF federal vergi dairesinin 25 Aralık 2006 tarihli №CAЭ-3-06/892@ kararı uyarınca soruşturma vergi denetiminin süre uzatma nedenleri ve prosedürü vergi organı tarafından belirlenir. Bu kararda

soruşturma vergi denetiminin dört ve (veya) altı aya kadar uzatma nedenleri olarak aşağıdaki gerekçeler sıralanmıştır:

- 1) Vergi mükellefi büyük vergi mükellefi kategorisindedir,
- 2) Vergi denetimi esnasında güvenlik organlarından, diğer organ ve kaynaklardan vergi mükellefinin vergi kanunlarını ihlali ile ilgili bir bilgi elde etmişse ve bu bilgi ek kontrol gerektiriyor ise,
- 3) Denetim yerinde sel, yangın gibi afetlerin olması durumunda,
- 4) “Şube” sayısı fazla olan şirketlerin kontrolü yapıldığında:
 - Şube sayısı dört veya daha fazla olması durumunda – dört aya kadar;
 - Şube sayısı 4’ten az ama bu şubelerden ödenen vergilerin payı şirket tarafından ödenen toplam vergilerin %50’den az değil ise ve/veya “Şube” aktiflerinin toplam şirket bilanço aktiflerinin toplamına oranı en az 50 ise.
 - Şube sayısı on veya daha fazla ise – altı aya kadar,
- 5) RF 93.md 3. bendinde belirtilen süre içinde (10 gün) vergi mükellefinden talep edilen evrakların verilmemesi durumunda,
- 6) Diğer nedenler. Bu durumda soruşturma vergi denetimi uzatma ihtiyacı ve zamanlaması denetlenen dönemin süresi, analiz edilen belgelerin hacmi, vergi ve ücretlerin miktarı, denetlenen şirketin faaliyet çeşitliliği ve koşulları, örgütsel ve ekonomik yapısı ve diğer faktörler dikkate alınır.

Vergi organı tarafından soruşturma vergi denetim süresinin uzatılması için, bir üst vergi dairesine denetim süre uzatma dilekçesi gönderilir. Uzatma kararı ise, bu bir üst vergi dairesinin başkanı veya başkan yardımcısı tarafından alınır.

Bazı durumlarda vergi denetim süresi durdurulabilir. Bunları kısaca özetleyecek olursak:

- Belge veya bilgi talebi döneminde,
- Rusya Federasyonu’nun uluslararası anlaşmalar çerçevesinde yabancı hükümetlerden bilgi talep etmesi halinde,
- Ekspertiz döneminde,
- Vergi mükellefi tarafından yabancı dilde sunulan belgelerin Rusçaya çevirisi döneminde.

Süre dondurma dönemi toplam en fazla altı ay olabilir. Denetim süresini durdurma dönemi içinde vergi organları vergi mükellefinin bulunduğu yerde hiç bir faaliyette bulunamazlar, denetim yapamazlar.

Vergi organları, incelenen vergi dönemine ait aynı vergiler ile ilgili olarak tekrar denetim yapma yetkisine veya bir takvim yılı içinde 2’den fazla, ”soruşturma vergi denetimi” yapma hakkına sahip değildir. Ancak şirketin tasfiyesi veyahut ta hukuki şeklini değiştirdiği durumlarda bu kural geçerli değildir.

Burada mükerrer denetim ile ilgili kısa bir not düşmekte fayda görüyoruz. RF Vergi kanununun 89. maddesinin 10 bendi uyarınca mükerrer vergi denetimi olarak, aynı vergiler ile ilgili aynı vergi döneminin denetimi anlaşılmaktadır. Mükerrer vergi denetimi aşağıdaki durumlarda gerçekleştirilebilir:

- Bir üst vergi organı tarafından - denetim yapan vergi dairesinin faaliyetlerini kontrol etmek amacıyla,
- Düzeltme vergi beyannamesi verilir bu beyannamede yer alan ödenecek vergi tutarı azaltılmış ise daha önce soruşturma vergi denetimini gerçekleştiren vergi organı tekrar aynı dönemi inceleme yetkisine sahiptir.

Vergi organları sadece evrak denetimi ile yetinmeyip, evraklarda ve kayıtlarda yer alan şirket aktiflerinin kontrolünü de gerçekleştirebilirler. Genelde bu kontrol envanter sayımı şeklinde gerçekleştirilmektedir. Fiili envanterin amacı vergiye tabi aktiflerin kontrolü ve kayda alınmamış objelerin tespiti, muhasebe kayıtlarında yer alan varlıkların fiilen var olan varlıklarla karşılaştırılmasıdır.

Vergi denetimi esnasındaki envanter prosedürü RF Maliye Bakanlığının №20n kararı ile ve Rusya Federasyonu Vergi Bakanlığının 10 mart 1999 tarihli №ГБ-3-04/39 kararı ile belirlenmiştir.

Vergi organları envanter sayımı esnasında bilirkişi, tercüman ve diğer uzmanlardan yararlanabilir. Envanter sayımı şirket yetkililerinin, vergi mükellefinin muhasebe departmanı çalışanlarının katılımı ile gerçekleştirilir.

Soruşturma vergi denetiminin son gününde vergi organı tarafından vergi denetimi ile ilgili tutanak vergi mükellefine teslim edilir. Bu belge tarihinden itibaren 2 ay içinde denetim sonuçları ile ilgili denetim raporu vergi mükellefine teslim edilir. Eğer vergi mükellefi raporda yer alan sonuçlara katılmıyor ise:

- Bir üst vergi dairesine karar yürürlüğe girmeden önce temyiz itirazını teslim eder (genelde vergi dairesinin kararının yürürlüğe girmesini ertelemek için bu süreler içinde bir üst vergi dairesine temyiz itirazı verilir) veya,
- Karar yürürlüğe girdikten sonra bir yıl içinde itirazını vergi dairesine bildirir.

Bu aşamada vergi mükellefi ek belge ve diğer doneleri sunma hakkına sahiptir. Bir üst vergi organı vergi mükellefinin sunduğu belgeleri dikkate alarak vergi mükellefine ceza kesme veya kesmeme kararını alabilir. Vergi mükellefi ancak bu aşamadan sonra mahkeme aracılığı ile kendi donelerini, görüşlerini savunma hakkına kavuşmaktadır.

Vergi organlarının karar alma tarihlerini ve itiraz etme sürelerini aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz:

Vergi mükellefine vergi denetim raporu verilmesi	Vergi denetim raporu tarihinden itibaren 5 gün içinde vergi organı kararını almak zorundadır (bent 5 md. 100 RF VK). Rapor imza karşılığı denetlenen şirketin temsilcisine veya mükellefe teslim edildiğini gösteren başka bir yöntem ile verilir.
Denetim raporuna vergi mükellefinin itirazının sunulması	Denetim raporunun alınmasından sonraki 15 iş günü içinde (bent 6 md. 100 RF VK).
Denetim raporu sonucunda vergi organının karar alması	İtiraz için son başvuru tarihinden itibaren 10 gün içinde, bu süre en fazla 1 aya uzatılabilir (bent 1 md. 101 RF VK).
Vergi denetim sonucunda alınan kararın vergi mükellefine teslim süresi	Karar tarihinden itibaren 5 gün içinde (bent 9 md. 101 RF VK).
Kararın yürürlüğe girmesi	Kararın vergi mükellefine teslim tarihinden itibaren 10 gün içinde. Temyiz itirazı halinde – bir üst vergi dairesinin karar onay tarihinden itibaren. (bent. 9 md. 101RF VK).
Yürürlüğe girmemiş karara bir üst vergi dairesinde temyiz itirazı	Vergi mükellefine karar teslim tarihinden itibaren 10 gün içinde (RF VK md. 139 bent 2; md 101.2 altbent 1,2.)
Yürürlüğe girmiş karara bir üst vergi dairesinde itiraz	Karar tarihinden itibaren 1 yıl içinde. (RF VK md. 139 bent 2; md 101.2 bent 3)
Bir üst vergi dairesinin teslim aldığı itiraz ile ilgili kararın alınması	İtiraz ile ilgili kararın alındığı tarihten itibaren bir ay içinde. Alt vergi organlardan belgeleri almak için bu süre uzatılabilir, fakat bu süre 15 günden fazla olamaz. (RF VK md. 140 bent 3).
Bir üst vergi dairesinin teslim aldığı itiraz ile ilgili karar hakkında vergi mükellefinin bilgilendirilmesi	Karar tarihinden itibaren 3 gün içinde (RF VK md. 140 bent 3).
Mahkemeye başvuru süresi (sadece bir üst vergi dairesine itiraz prosedüründen sonra mümkündür)	Kararın yürürlüğe girdiğinin öğrenildiği tarihten itibaren üç ay içinde (RF VK md. 101.2 bent 5; RF Arbitraj kanunun md. 198, bent 4).
Mahkeme kararı	Mahkemeye başvuru tarihinden itibaren 3 ay içinde. Dava konusunun çok karmaşık olması durumunda 6 aya kadar uzatılabilir (Arbitraj kanunun md.200, bent 1).
Vergi, ceza, gecikme zammı ödeme talebi	Kararın yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 10 gün içinde (RF VK md. 69, bent. 2; md. 70, bent 3; md. 101.3).
Ödeme talebinin gerçekleştirilmesi	Talebin alınmasından itibaren 10 takvim günü içinde, eğer aksi ödeme talebinde öngörülmemiş ise (RF VK md. 69 bent 4).
Vergi, ceza, gecikme zammının tahsilat kararı	Ödeme talebi uyarınca ödeme süresi bitiminden sonra, ama en geç iki ay içinde alınması gerekir (RF VK md. 46 bent 3).
Vergi mükellefinin bankasına icra bildiri	Tahsilat karar tarihinden itibaren bir ay içinde (RF VK md. 46 bent 4).
Banka hesaplarının dondurulması kararı	Vergi tahsilat kararından önce alınamaz. (RF VKmd. 76

	bent 2).
Geçici tedbirler konusunda kararları: - mülkiyetin devrinin yasaklanması, - banka hesaplarının dondurulması	Karar alındığı günde yürürlüğe girer ve karardaki işlemler yerine getirilene kadar veya bir üst makam ya da mahkeme tarafından iptal tarihine kadar geçerlidir (bent 10 md. 101 RF VK).
Vergi tahsilatı için vergi organlarının mahkemeye başvurusu	Vergi ödeme taleplerinin gerçekleştirilmesi süresinden itibaren 6 ay içinde (RF VK md. 46 bent 3)

Vergi mükellefinin hak ve çıkarlarını korumak için vergi denetimleri sırasında kapsamlı bir risk değerlendirmesi ve özel önlemlerin alınması gerekir. Mevzuat tarafından sağlanan haklar ve imkanlar genellikle tam olarak vergi mükellefleri tarafından bilinmediği için kullanılmamaktadır. Bunun sonucunda ise olumsuz vergi denetimi sonuçları ile karşılaşmak kaçınılmazdır. Vergi kanununun ihlali için vergi dairesinin kesebileceği cezaları aşağıdaki şekilde özetlemekte fayda vardır:

8.7 Vergi Kanunu İhlal Cezaları

Madde	Yasal düzenleme	Cezalar
RF VK 116 md.	Vergi organlarında kayıt süresinin ihlali	10 000 ruble
	Vergi dairesinde kayıt olmadan ticari faaliyetlerin gerçekleştirilmesi	Bu faaliyet sonucunda elde edilen gelirlerin % 10'nu fakat en az 40 000 ruble
RF VK 119 md.	Beyanname verilmemesi	Vergi mükellefine beyanname son teslim gününden itibaren gecikilen her ay için ödenmemiş vergi tutarının %5'i kadar ceza kesilir. Fakat bu tutar ödenmesi gereken vergi tutarının %30'nu geçemez ve en az 1000 rubledir.
	Elektronik beyan prosedürlerine uyulmaması	200 ruble
RF VK 120 md.	Gelir ve gider kayıtlarının, vergi konusu objelerinin kayıt kurallarının ihlal edilmesi	10 000 ruble
	Birden fazla vergi döneminde aynı ihlallerin bulunması durumunda	30 000 ruble
	Eğer vergi kayıt kurallarının ihlalleri vergi matrahının az gösterilmesine neden olmuş ise (yanlış düzenlenen faturalar veya gerçek dışı faturalardan dolayı)	Ödenmemiş vergi tutarının % 20'si, fakat en az 40 000 ruble
RF VK 125 md.	El konulmuş mülkiyetin kullanım şartlarının ihlali	30 000 ruble
RF VK 126 md	RF VK'ta belirtilen süreler içinde vergi organına talep edilen belgelerin ve/veya diğer bilgilerin verilmemesi	Her bir belge için 200 ruble
RF VK 135.1 md	Vergi organlarının talebi üzerine belgelerin verilmesini reddetme	10 000 ruble

Yukarıda kısaca özetlediğimiz vergi dairesinin kesebileceği cezaların en önemlisi ödenmemiş vergi tutarının %20'si tutarında kesilebilecek cezadır. Vergi denetimlerinde vergi organlarının kabul etmediği tüm giderlerin KDV ve kurumlar vergisi tutarının %20'si oranında ceza kesilmektedir. Ayrıca ödenmemiş vergilerin son ödeme tarihinden itibaren gecikme faizinin de ayrıca hesaplanacağı göz ardı edilmemelidir. Gecikme zammı Merkez Bankasının reeskont oranına göre hesaplanacaktır.

TÜZEL KİŞİLERİN (ŞİRKETLERİN) VERGİLENDİRİLMESİ

9. KURUMLAR VERGİSİ

Kitabın bu bölümünde Rusya’da faaliyette bulunan şirketlerimizin, Rus vergi sistemi prensipleri çerçevesinde ne şekilde vergilendirileceği, vergi matrahının tespitinde nelere dikkat etmeleri gerektiği konusunda bilgilere yer vereceğiz. Ayrıca 01.01.2012 tarihinden itibaren yürürlüğe giren “**transfer fiyatlaması**” mevzuatı ile ilgili bazı açıklamalarda izleyen bölümlerde ayrı bir başlık altında yer alacaktır. Yine Türk yatırımcılarını yakından ilgilendiren yeni bir kavram da vergi kodeksindeki yerini almıştır. “**Kalifiye eleman**” tanımı yabancı çalışanları yakından ilgilendirmekte ve farklı bir statüde vergilenmeleri sağlanmaktadır. Bu konu ile ilgili açıklamalar da “**ücret giderleri**” bölümünde yer almaktadır. Bir diğer önemli ve aynı zamanda yatırımcılarımız yönünden sıkıntılı konu da mal ve/veya hizmet tedarikçilerinin vergi ihlalleri dolayısıyla, mal ve/veya hizmet alıcılarının vergisel yönden sorumlu tutulmasıdır (müteselsil sorumluluk). Vergi mahkemelerinin gündemini işgal eden bu konu ile ilgili olarak çeşitli yargı kararları bulunmaktadır. Kitabın “**Katma Değer Vergisinde sorumluluk uygulaması**” bölümünde konuya ilişkin açıklamalar ve önerilerimiz yer almaktadır.

Rusya’da yatırım yapan iş adamlarının bir bölümü Rusya’da kurdukları şirketlerde “gerçek kişi” olarak ortak olmaktadır. Farklı gerekçelerle, pay satışı, gayrimenkul satışı gündeme geldiğinde Rusya Federasyonu’ndaki “gerçek kişilerin vergilendirilme prensipleri” çerçevesindeki sorumlulukları gündeme gelmektedir. Bu konu ile ilgili açıklamalar bu bölümün son kısmında yer almaktadır.

9.1 Verginin Mükellefleri

- Rus şirketleri,
- Yabancı şirketler, Rusya Federasyonu içinde daimi temsilcilik aracılığı ile kendi faaliyetlerini gerçekleştiren ve (veya) Rusya Federasyonu içindeki kaynaklardan gelir elde eden yabancı şirketler.

Yıllara yaygın inşaat-taahhüt işi yapan firmalarımız bu madde çerçevesinde Rusya Federasyonunda Kurumlar vergisi mükellefidirler (Türkiye ile Rusya Federasyonu arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümleri saklı kalmak kaydıyla).

9.2 Verginin Matrahı (Gelirin Tespit Düzeni)

Şirketlerin kurumlar vergisi, vergi konusu olarak vergi mükellefinin elde ettiği kar olarak değerlendirilmektedir. Vergi matrahının tespiti vergi kodeksinin 247. maddesinde düzenlenmektedir.

Bu başlık altında kar olarak değerlendirilen gelir unsurları aşağıdaki gibidir:

- 1) Rus şirketleri için – elde edilen gelirler, Rusya Federasyonu Vergi Kodeksinde belirtilen şartlara uygun giderler tutarında azaltılmaktadır,
- 2) Rusya Federasyonu'nda daimi temsilcilikler aracılığı ile faaliyet gösteren yabancı şirketler için- bu daimi temsilcilikler aracılığı ile elde edilen gelirler, vergi kodeksinde belirlenen (kanunun şekil şartlarına uygun) bu temsilciliklerin yaptığı giderler tutarında azaltılmaktadır,
- 3) Diğer yabancı şirketler için (Rusya Federasyonu'ndan daimi temsilcilik aracılığı ile ilgili faaliyetten elde edilmemiş gelirler)- Rusya Federasyonu'ndaki kaynaklardan elde edilen gelirler. Rusya Federasyonu'nda yapılan her ödeme Rusya Federasyonu kaynaklı gelir kabul edilmez, hangi gelirlerin Rusya kaynaklı gelirler olduğu ve vergilendirme düzeni RF VK'ta belirtilmiştir. Rusya Federasyonu'nda yerleşik olmayan vergi mükelleflerinin gelirleri vergi kodeksinin 309'uncu maddesinde düzenlenmektedir (Rusya Federasyonunda vergi yerleşigi olmayan, ancak Rusya kaynaklı gelir elde eden yabancı firmaların vergilendirilmesi).

Vergilendirme amaçları doğrultusunda aşağıdakiler gelir kabul edilmektedir:

- Mal (iş, hizmet) ve mülkiyet haklarının satışından elde edilen gelirler (bundan böyle- satış gelirleri olarak anılacaktır),
- Satış dışı gelirler.

Gelirlerin belirlenmesinde bu kanun gereği vergi mükellefi tarafından mal (iş, hizmet, mülkiyet hakkı) alıcısına ibraz edilen vergi tutarları gelirden indirilmektedir (KDV veya bunun benzeri vergiler).

Gelirler ***ilk kayıt evraklarının (temel muhasebe evrakları, irsaliye, fatura, kontrat gibi) ve vergi mükellefinin elde ettiği gelirleri tasdikleyen diğer evrakların*** ve vergi kaydı evraklarının bir bütün halinde değerlendirilmesi sonucu belirlenmektedir.

Satış gelirleri bu bölüm hükümleri dikkate alınarak vergi kodeksinin 249'uncu maddesinde yer alan düzene göre belirlenmektedir.

Satış dışı gelirler bu bölüm hükümleri dikkate alınarak vergi kodeksinin 250'inci maddesinde yer alan düzene göre belirlenmektedir.

Vergilendirme amacıyla gelirlerin tespitinde aşağıdaki hususların ayrıca dikkate alınması gerekmektedir:

- Eğer mülk (iş, hizmet) veya mülkiyet haklarının alımı devreden tarafa yükümlülük doğurmuyorsa (devreden tarafa işleri yapma, hizmet verme) mülk (iş, hizmet) veya mülkiyet hakları karşılıksız alınmış sayılacaktır.
- Tutarı döviz cinsinden belirlenen vergi mükellefinin gelirleri ruble cinsinden elde edilen gelirlerle birlikte dikkate alınmaktadır.
- Tutarı görelî (özel belirlenmiş kur) birim cinsinden elde edilen gelirler vergi mükellefinin ruble cinsinden elde ettiği gelirlerle birlikte dikkate alınmaktadır.

Söz konusu gelirlerin yeniden hesaplanması vergi mükellefi tarafından vergilendirme amaçları doğrultusunda vergi kodeksinin 271 ve 273 maddeleri gereği kayıt politikasında belirlenen gelir elde etme yöntemine bağılı olarak yapılmaktadır (nakit-ödeme esas, tahakkuk esas).

9.3 Vergilendirme Amacıyla Kar-Zarar'ın Tespit Edilmesinde Tahakkuk Esası ve Ödeme Esası

Rusya Federasyonu kanunları gereği vergilendirilecek matrahın tespitinde kullanılan 2 yöntem vardır. Bunlardan ilki nakit-ödeme esas, diğeri ise tahakkuk esasdır.

Nakit-Ödeme metodunda, adından da anlaşılacağı üzere mal ve/veya hizmet hareketi tek başına gelir ve/veya giderin doğmasına yetmemektedir. Mutlak suretle nakit hareketi (ödeme) gerekmektedir. Malınızı vadeli satmanız halinde vergilendirilecek kazanç, faturanın düzenlenip malın sevk edildiği anda değil, mal bedelinin alıcı tarafından ödendiği anda doğmaktadır. Ödeme gerçekleşmez ise bu satıştan doğan kar vergilendirilmez.

Doğal olarak aynı firmanın (nakit metodu kullanan) giderleri de, firmanın bu giderlerin bedelini ödemesi halinde vergilendirilecek matrahtan indirilir. Gider kalemine ilişkin faturanın muhasebe kayıtlarına alınması vergi matrahını azaltmaz. Firmanın nakit esasında kurumlar vergisi ödemesinden yararlanılabilmesi için 1 kvartalda (3 aylık dönemde) cirosunun ortalama 1 000 000 rubleyi geçmemesi gerekmektedir (RF Vergi kodeksinin 273 maddesi).

Tahakkuk esasında ise; ödeme ilkesinden bağımsız, normal mal ve/veya hizmet satışında veya alışında genel prensipler çerçevesinde vergi matrahı hesaplanır.

Mal ve/veya hizmete ait para transferlerinin bir önemi yoktur. Fatura düzenlenir, kar doğar veyahut ta bir hizmete ait fatura kayıtlara alınır ve vergilendirilecek matrahı azaltır.

İzleyen bölümlerde bu metodlar ile ilgili özellik arzeden konulara yer vereceğiz.

9.3.1. Tahakkuk Esası

Rusya Federasyonu kanunlarına göre vergilendirilecek matrah tespit edilirken şirketler tahakkuk veya ödeme esasını seçebilirler. Tahakkuk esasını seçen şirketlerde gelirin tanımı ve giderlerin kabul edilme prensipleri vergi kodeksinin 271. ve 272'nci maddelerinde düzenlenmiştir.

“Gelir; malların, işlerin, hizmetlerin gerçekleştiği ve/veya mülkiyet hakkının devredildiği hesap (vergi) döneminde elde edilmiş sayılır”.

Madde metninden de anlaşılacağı üzere kazancını tahakkuk esasına göre belirleyen şirketlerde alıcının mal bedelini ödeyip ödemediğinin bir önemi yoktur. Kanunda aksine bir hüküm öngörülmedikçe, satış gelirlerinin elde edildiği gün, malların (işlerin, hizmetlerin, mülkiyet haklarının) sevk edildiği gündür.

Kanun bazı gelir türleri itibari ile gelirin elde edilme gününü md. 271/4 düzenlemiştir. Buna göre;

- Karşılıksız elde edilmiş mülk (iş, hizmet) geliri ve diğer benzeri gelirler için tarafların mülk devri aktını imzaladıkları gün.
- İştirak gelirleri (temettüleri) karşılıksız alınan nakit para gelirleri ve diğer benzeri gelirler için vergi mükellefinin banka hesabına (kasasına) nakdin giriş günü.
- Mülk kirası gelirleri, lisans ve royalti gelirleri ile diğer benzeri gelirler için yapılan anlaşmanın şartları uyarınca hesaplamaların yapıldığı gün veya vergi mükellefine hesaplamaların yapılmasına dayanak teşkil edecek belgelerin ibraz günü veya hesap (vergi) döneminin son günü.
- Cezalar, anlaşma veya borç yükümlülüklerinin ihlalden dolayı ceza olarak elde edilen gelirler ve zararın tazmini şeklinde elde edilen gelirler için borçlunun borcunu kabul ettiği gün veya mahkeme kararının yürürlüğe girdiği gün.
- Yeniden değerlendirilen rezerv ve benzeri gelirler ile vergi mükellefinin basit ortaklık faaliyetinden elde ettiği iştirak gelirlerinde ve kayyum geliri ve benzeri gelirlerde hesap (vergi) döneminin son günü.
- Tespit edilen geçen yılların kazancı için- gelirin tespit edildiği (gelirin elde edildiğini) ispat eden belgelerin alındığı ve/veya bulunduğu gün.
- Değeri yabancı döviz bazında ifade edilen mülk ve haklar (yükümlülükler) üzerinden doğan pozitif kur farkları ile değerli madenlerin değerinin yeniden değerlendirilmesi sonucu doğan pozitif kur farkları şeklindeki gelirler için, yabancı dövizle ve değerli madenlerle ilgili işlemlerin yapılması sırasında, yabancı dövizle ve değerli madenlere ait mülkiyet hakkının devir tarihi ve ayrıca cari ayın son günü.

- İşletme dışına çıkartılan amortismanına tabi mülkün imhası sırasında elde edilmiş materyal veya diğer mülk şeklindeki gelirler için, muhasebe kayıtlarına uygun olarak düzenlenen, “amortismanına tabi mülkün imhası aktı”nın düzenlendiği gün.
- Yabancı döviz alım-satım gelirleri için, yabancı dövizde ait mülkiyet hakkının devir günü.
- Alacak hakkının temlikinde, finansal aracının elde ettiği gelir ve adı geçen hakkı elde eden yeni alacaklının söz konusu hakkın satışından elde ettiği gelir, gelirin elde edildiği gün, alacak hakkının bir sonraki şirkete temliki veya borçlunun yükümlülüğünü yerine getirdiği gündür. Mal (iş, hizmet) satıcısı vergi mükellefinin, alacak hakkını üçüncü kişiye devretmesi sonucu doğan gelirlerde tarafların devir aktını imzaladıkları gün.
- Vadesi birden fazla hesap dönemine isabet eden borç ve benzeri anlaşmalar üzerinden elde edilen gelir, ilgili ayın bitiminde elde edilmiş sayılır. Ay sonundan önce anlaşmanın sona ermesi (borcun ödenmesi) durumunda gelir, anlaşma süresinin sona erdiği (borcun ödendiği) tarih itibarıyla elde edilmiş sayılır. Bu maddede bahsedilen faiz gelirleridir. Diğer bir anlatımla, eğer bir şirket başka bir şirkete veya şahısa borç verir ise, bu borçtan doğacak faiz ve diğer benzeri gelirler her ayın sonunda hesaplanmak zorundadır.
- Yabancı döviz bazında ifade edilen gelirler, vergilendirilecek matrahın tespitinde, ilgili gelirin kabul edilme tarihindeki Merkez Bankasının resmi kurundan Rus rublesine çevrilir. Yabancı döviz bazında ifade edilen yükümlülük ve borçlar ise, döviz cinsinden değer ifade eden varlıkların Rusya Federasyonu merkez bankasının resmi kurundan Rus rublesine, söz konusu varlıkların mülkiyet haklarının devir günü, borç ve yükümlülüklerin sona ermesi ve (veya) hangisinin daha erken olduğuna bağlı olarak hesap (vergi) döneminin son gününde çevrilir.
- Tutar farklılıkları aşağıdaki durumlarda gelir sayılmaktadır:
 - Vergi mükellefi-satıcıda- satılan malın (iş, hizmet) mülkiyet haklarının bedelinin kapatılması, ön ödeme durumunda- mal (iş, hizmet) varlık, **mülkiyet veya diğer hakların satış tarihinde .**
 - Vergi-mükellefi-alıcıda- alınan mal (iş, hizmet) varlık, mülkiyet veya diğer hakların alımından doğan borcun ödenme tarihi, ön ödeme durumunda- mal (iş, hizmet) varlık, **mülkiyet veya diğer hakların alış tarihinde.**

Yukarıda tahakkuk esasını seçen şirketlerde gelirin ne zaman elde edilmiş sayılacağına ilişkin gelir türleri itibarıyla açıklamalara yer verilmiştir. Şimdi de aynı metodta giderlerin kabul edilme prensibine de çok kısa olarak değineceğiz. Genel prensip vergi kodeksinin 272. maddesinde düzenlenmiştir.

“vergilendirme açısından giderler, ödemenin fiilen yapıldığı tarihe bakılmaksızın yapıldıkları hesap (vergi) dönemine aittirler.”

Eğer anlaşma şartları gelir ve gider arasında böyle şartları içermiyor, gelir ve gider arasındaki ilişki tam olarak belirlenemiyor veya dolaylı olarak belirleniyor ise, giderler vergi mükellefi tarafından dağıtılır.

Eğer anlaşma şartlarında birden fazla hesap dönemi içinde gelirlerin elde edilmesi öngörülmüş ise ve malların (işlerin, hizmetlerin) etaplı devir-kabulu öngörülmemiş ise, giderler, vergi mükellefi tarafından gelir ve giderlerin düzenli ve eşit dağılımı prensibine uygun olarak dağıtılır.

Vergi mükellefinin belli faaliyet konuları ile ilişkilendirilmesi mümkün olmayan giderleri, vergi mükellefinin toplam gelir miktarında ilgili gelirin pay oranına göre dağıtılır.

Bazı gider türleri itibarı ile, vergilendirme açısından giderin kabul edilme tarihleri aşağıdaki gibidir

- üretilen mala (iş, hizmet) ait hammadde, materyal giderlerinde hammadde ve materyalin **üretime sevk edildiği gün.**
- Vergi kodeksinin 259 ve 322 maddesinde yer alan düzene göre hesaplanan amortisman tutarları **her ay gider kabul edilmektedir.**
- Ücret ödemeleri maaş gideri olarak **her ay dikkate alınır** (VK madde 255).
- Duran varlıklarla ilgili tamirat harcamaları **harcamanın yapıldığı hesap (vergi) döneminde dikkate alınır.** Harcamanın ödenip ödenmediğinin bir önemi yoktur. Bu işlemde ayrıca vergi kodeksinin 260. maddesinin (Duran varlıkların tamirat harcamaları ile ilgili madde) prensipleri dikkate alınmak zorundadır.
- Zorunlu ve isteğe bağlı sigorta harcamaları, **nakit kaynakların transfer edildiği hesap (vergi) döneminde gider olarak kabul edilir.** Eğer sigorta anlaşması, bir hesap (vergi) dönemini aşan bir süre için yapılmış ise ve ödemede bir defada gerçekleşmiş ise, giderler hesap dönemindeki takvim günlerinin sayısına orantılı olarak anlaşmanın geçerli olduğu süre içinde eşit olarak dağıtılır.
- Vergi, harç ve benzeri giderlerde kanunda aksi öngörülmedikçe **hesaplandığı gün.**
- VK uyarınca gider kabul edilen rezervlerde, rezerv tutarlarının **hesaplandığı gün.**
- Komisyon giderleri, 3. kişilere yaptırılan iş ve hizmetler dolayısıyla ortaya çıkan giderler, kiralanan mülk için kira (leasing) ödemeleri şeklindeki giderler ve diğer benzeri giderlerde, yapılan anlaşmanın şartlarına göre **hesaplamanın yapılacağı gün veya hesaplamaların yapılmasına dayanak olan belgelerin vergi mükellefine ibraz günü veya hesap (vergi) döneminin son günü.**

- Ödenen maddi yardım tutarları, özel arabaların iş için kullanılması dolayısıyla ödenen tazminatlarda, mükellefin banka hesabından veya kasa'dan **nakdin çekildiği gün**.
- Yolculuk masrafları, taşıt araçlarının bakım harcamaları, temsilcilik harcamaları ve benzeri diğer giderler için, iş yolculuğuna çıkan **personelin düzenlediği avans raporunun onay günü**.
- Değeri yabancı döviz bazında ifade edilen mülk ve haklar (yükümlülükler) üzerinden doğan negatif kur farkları, değerli madenlerin değerinin yeniden değerlendirilmesi sonucu oluşan negatif kur farkları şeklindeki giderler için cari ayın son günü, yabancı dövizle ve değerli madenlerle işlemlerin yapılması sırasında yabancı dövize ve değerli madenlere ait **mülkiyet hakkının devir tarihi**.
- Değerli evraklar için yapılan satın alma giderleri evrakların **satışı veya elden çıkarıldığı gün**.
- Ceza, gecikme faizleri, anlaşma ve borç yükümlülüklerinin ihlalden dolayı gündeme gelen ceza şeklindeki giderler ve ayrıca zararın tazmini giderleri için, **borçlunun bu cezaları kabul ettiği gün veya mahkeme kararının yürürlüğe girdiği gün**.
- Yabancı döviz alım-satım giderleri için, yabancı dövize ait mülkiyet hakkının devir günü.
- Pay alım maliyeti şeklinde olan giderler için **pay satış günü**.
- Vadesi birden fazla hesap dönemine isabet eden borç ve benzeri anlaşmalar üzerinden doğan giderler (faiz ve benzeri giderler) **ilgili ayın son gününde dikkate alınır**. Ay sonuna kadar anlaşma süresinin sona ermesi (borcun ödenmemesi) durumunda bu gider, **anlaşma süresinin sona erdiği tarih itibarıyla yapılmış sayılır**.
- Vergi kodeksinin 264. maddesinin 1. bendinin 10'ncü alt bendinde belirtilen, kiralanan (leasing)varlıkların alımına ilişkin giderler anlaşmanın kira ödemeleri öngörülen **hesap (vergi) dönemlerinde gider kabul edilmektedir**. Bununla birlikte belirtilen giderler kira ödemeleri oranı tutarlarında kayıt edilmektedir.
- Tutar farklılıkları aşağıdaki durumlarda gider sayılmaktadır:
 - Vergi mükellefi-satıcıda- satılan malın (iş, hizmet) mülkiyet hakkı bedelinin kapatılması, ön ödeme durumunda- mal (iş, hizmet) varlık, **mülkiyet veya diğer hakların satış tarihinde**.
 - Vergi-mükellefi-alıcıda- alınan mal (iş, hizmet) varlık, mülkiyet veya diğer hakların alımından doğan borcun ödenme tarihi, ön ödeme durumunda- mal (iş, hizmet) varlık, **mülkiyet veya diğer hakların alış tarihinde**

- Yabancı döviz bazında ifade edilen giderler vergilendirilecek matrahın tespiti açısından ilgili giderin kabul edilme tarihinde Merkez Bankasının resmi kurundan Rus rublesine çevrilir.

9.3.2 Nakit (Ödeme Esası)

Nakit ödeme esasına geçme hakkı tüm şirketlere (bankalar hariç) tanınmıştır. Ancak bu metoda geçebilmek için şirketin, önceki 4 kvartal (3'er aylık vergilendirme) itibarıyla, mal (iş, hizmet) satış hasılatının (Katma Değer Vergisi hariç) her bir kvartal için ortalama bir milyon Ruble'yi aşmaması gerekmektedir. Bu şartlara uyan şirketlerin gelirin elde edildiği ve giderlerin yapıldığı tarihin tespitinde nakit metodu seçme hakları vardır.

İşbu bölüm amaçları doğrultusunda gelir elde edilme tarihi olarak nakdi kaynakların, diğer varlıkların (işlerin, hizmetlerin) ve/veya mülkiyet haklarının banka hesabına ve/veya kasaya giriş günüdür veyahut ta alacaklıya borcun başka bir yöntemle kapatılma günüdür.

Vergi mükellefinin giderleri, onların **fiili ödenmesinden sonra tanınmaktadır**. İşbu bölüm amaçları doğrultusunda mal (iş, hizmet) ve/veya mülkiyet haklarının ödemesi olarak vergi mükellefinin - mal (iş, hizmet) ve mülkiyet haklarının alıcısının, satıcı karşısında mal teslimatı (iş yapımı, hizmet yapımı, mülkiyet haklarının devri) ile direkt ilgili olan yükümlülüğünün sona ermesidir.

Maddi giderler ve ayrıca maaş ödeme giderleri vergi mükellefinin **banka hesabından, kasasından nakdin çıktığı anda** dikkate alınır, diğer türlü borç, ödeme anında dikkate alınır. Kredi faiz giderleri (banka kredileri dahil) ve üçüncü kişilerden alınan hizmetlerde de fiili ödeme veya banka hesabından transfer esastır. Bununla birlikte hammadde ve malzeme alımıyla ilgili masraflar ise, söz konusu hammadde ve malzemelerin üretime sevk edildiği anda giderlere yansıtılır.

Amortisman giderleri ise hesaplanmış olduğu hesap (vergi) döneminde dikkate alınır. Ancak üretimde kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetin bedelinin ödenmiş olması gerekir.

Vergi ve harç ödemeleri ile ilgili giderler, vergi mükellefinin onları fiilen ödediği tutarlar miktarında giderler içinde dikkate alınmaktadır. Vergi ve harç ödemelerinde borçların olması durumunda onların fiilen ödenilen kısmı ve ödenilen hesap (vergi) döneminde dikkate alınmaktadır.

Eğer nakit metodu seçen vergi mükellefi vergi dönemi içinde azami satış hasılat sınırını aşarsa, aştığı vergi döneminin başından itibaren tahakkuk esasına geçmek zorundadır.

Basit ortaklık anlaşması düzenlenmesinde gelir ve giderlerini kasa yöntemine göre belirleyen anlaşma katılımcıları, anlaşmanın imzalandığı vergi döneminin başından itibaren tahakkuk esasına geçmek zorundadır.

KOBİ teşvik kanunları uyarınca alınan mali destek tutarları, bu gelirlerin harcandığı giderlerle orantılı olarak gelirlere dahil edilir. Ancak bu dağılım en fazla iki vergi dönemi boyunca devam edebilir, bu dönemin sonunda giderlerle kapatılmamış teşvik tutarı satışı dışı gelirlere dahil edilir. İşbu madde amortismanına tabi kıymetlerin alımında kullanılan teşvik tutarlarına geçerli değildir.

9.4. Vergi Matrahının Tespitinde İndirilecek Giderler İle İlgili Açıklamalar

Bilindiği üzere RF kanunları uyarınca bir giderin vergi matrahından indirilmesi için iş ile ilgili bir gider olması, kanuni belgelerle tevsik edilmesi yeterli olmamaktadır. Bu gider için kanunda belirlenmiş bir norm var ise ve bu norm aşılmış ise, aşan kısım “kanunen kabul edilmeyen gider” sayılmaktadır. Bu bölümde giderler ile ilgili özellik arz eden konulara yer vereceğiz.

9.4.1. Yasal Düzenleme

Gider kalemleri ile ilgili açıklamalara geçmeden önce, giderler ile ilgili genel hükümleri kısaca özetlemekte fayda vardır. Kanunun 252/1 maddesi uyarınca

“Vergi mükellefi elde edilen gelirleri yapılan giderler tutarında azaltmaktadır” (vergi kodeksinin 270 maddesinde belirtilen giderler hariç).

Giderler, yasal dayanağı olan ve resmi şekilde ispatlanmış, vergi mükellefinin yaptığı harcamalardır (vergi kodeksinin 265 maddesinde öngörülen durumlarda zararlar da).

Yasal dayanağı olan giderden kastedilen ekonomik açıdan haklı, değeri para cinsinden ifade edilmiş harcamalardır.

Resmi şekilde ispatlanmış giderden kastedilen ise Rusya Federasyonu kanunları uyarınca gerekli belge ve evraklarla desteklenmiş harcamalardır *veya yabancı ülke alanında yapılan giderler yabancı ülkede uygulanmakta olan iş adetlerine uygun şekilde düzenlenen evraklarla ve/veya dolaylı olarak giderleri tasdikleyen evraklarla (bunun içinde gümrük beyannamesi, iş seyahati emri, yolculuk evrakları, anlaşma gereği yapılan işlerin raporu)* desteklenmiş giderler anlaşılır. Gelir elde etme amacıyla faaliyet gerçekleştirilmesi için yapılan herhangi bir harcama gider kabul edilmektedir.

Bu geniş tanıma baktığımızda giderlerin vergi matrahından indirilmesinde hiç bir zorluğun kalmadığını düşünebiliriz. Ancak pratikte olay biraz farklı. Madde metninde yer alan **“giderlerin ekonomik açıdan haklı bulunması”** prensibi bazen tartışmaları da gündeme getirmektedir. Özellikle vergi denetmenleri ile vergi mükelleflerinin ihtilafa düştüğü konu bu

prensiptir. Olayın anlaşılması yönünden bir örnek vermek gerekirse ; iş toplantınız için bir başka şehre özel bir uçak kiralamak suretiyle gidiyorsunuz. Vergi denetmeni kira masraflarını “ekonomik açıdan delilsiz” bulup eleştirebilir çünkü bu şehre yerel taşıt araçları ile gitmeniz mümkündür.

Aslında vergi denetmeninin burada yaptığı, şirketinizin masraflarının verimliliğini-rasyonelliğini takip etmektir. Ayrıca bu davranış girişimciliğin özgürlüğüne ve girişimcilik faaliyetinin risk alma prensiplerine aykırıdır (RF Medeni kanunu 2.md).

Vergi denetmenlerinin şirket harcamalarının rasyonelliğini- verimliliğini kontrol etme hakkı yoktur. Ekonomik açıdan haklı gider, gelir elde etmeye yönlendirilmiş giderdir, masrafların-giderlerin ekonomik etkinliği-verimliliği başka bir şeydir. Vergi denetmenleri matrahtan indirilecek bir gider kaleminde etkinlik-verimlilik safi kar sağlama sonucu aramaktadır. Ancak bu görüş vergi kodeksindeki düzenlemeye aykırıdır.

Kanun koyucu, giderlerin ekonomik etkinliğine-verimliliğine bakılmaksızın, “ekonomik açıdan haklı” olması şartını aramaktadır. Kaldı ki aynı VK şirketin zarar elde etmesi halinde bu zararın gelecek yıllara bir gider kalemi olarak aktarılmasına izin vermektedir. Yapılan giderlerin etkin-verimli olup olmamasının sonucu vergi denetmenini değil, şirketin yönetimini-ortaklarını ilgilendirir. Giderler gelir elde etmeye yönelik ise kanuna aykırı bir durum yoktur.

FAS 27.02.2006 tarih A65-28597/2004CA1-32 ve 04.07.2005 tarih A-56-47890/04 no’lu mahkeme kararlarında da bu görüşümüz teyit edilmiştir. Giderin vergi matrahından indirilmesinde gelirin fiilen elde edilme şartının aranmayacağıdır. Giderlerin kar elde etmeye yönlendirilmesi, kar elde etme amacını taşıması vergi matrahından indirim için yeterlidir.

09.06.2006 tarih A38-471312/257-2005 bölge mahkemesi kararında da giderlerin vergi matrahından indirilebilmesi için, faaliyet sonucunun olumlu olması şartının aranmayacağı açıkça belirtilmiştir. Yine bir başka mahkeme kararını da burada irdelemekte fayda görüyoruz. Bir şirket yönetim hizmetleri için bir başka şirket ile sözleşme yapmış ve sözleşmeye göre gelirin %18’ni bu şirkete vermiştir. Vergi mahkemesi bu gideri vergi kodeksinin 252. maddesi uyarınca ekonomik açıdan haklı bulmamıştır. Kararda iki önemli gerekçe yer almaktadır. Şirket, yönetim için yaptığı giderleri kendini ekonomik açıdan haklı kılacak belgelerle destekleyememiş ve anlaşma yapmasına rağmen (şirketin yönetimi için) bütün eski yönetim kurulu üyelerini yine bünyesinde barındırmıştır.

Görüldüğü gibi olayına göre farklı mahkeme kararları da mevcuttur. Sorun kanun metninde yer alan “**masrafların ekonomik haklılığı**” kavramının hiç bir yerde tanımlanmamasıdır.

Giderlerin ekonomik haklılığı, gelir elde etmeye yönelik faaliyetlere yönlendirilmesidir.

Rusya Maliye Bakanlığı çeşitli dönemlerde verdiği görüşlerde, giderlerin gelir sağlaması halinde ekonomik açıdan haklı olduğunu belirtmiştir.

- 1) 06.05.2006 Tarih 03-03-04/2/134 no'lu mektupta iptal edilen iş seyahati için yapılan vize harcamalarını
- 2) 01.01.2006 tarih 03-03-04/1/497 no'lu mektupta işe alınmayan personel için aracı firma faturasının vergi matrahından indirilemeyeceği belirtilmiştir. Gerekçe de gelir sağlamaya yönelik faaliyetin gerçekleşmemesidir.

Fakat bölge mahkemeleri daha pozitif düşünmektedirler. Kararlarda faaliyet sonucunun pozitif olma şartı aranmamaktadır. Önemli olan şirketin tüzüğünde yer alan faaliyet konularına uygun olarak gelir elde etmeye yönelmesidir. Gelirin fiilen elde edilmesi, giderin vergi matrahından indirimi için aranılan bir şart değildir. 06.12.2005 Tarih A55-2176/05010 no'lu kararda da mükellefin rasyonel ve akıllıca hareket etmesi ve gelecekte bugün yaptığı giderlerden kazanç beklemesi, bu giderlerin ekonomik açıdan haklı, delillendirilmiş giderler olduğu sonucunu doğurduğu, kazanç elde etme şartının aranmayacağı açıkça belirtilmiştir.

Giderlerin ekonomik açıdan haklılığı, etkinliği ve verimliliği ile ilgili değildir, gelir elde etmeye yöneltilen faaliyetler sonucu zarar da oluşabilir, bu halde de gider vergi matrahından indirilebilir.

Giderlerin yasal evraklarla desteklenmesi gerekir.

Vergi dairesi, bir şirketin satın aldığı spor otomobil ile ilgili giderleri eleştirmiş ve daha düşük bir bedelli otomobil alınmasının ekonomik açıdan doğru olduğunu, şirketin bu yüzden zarar ettiğini beyan ederek otomobil ile ilgili giderleri eleştirmiştir. Bölge mahkemesi, alınan arabanın faaliyete uygun kullanılmadığının ve başka bir taşıt alınması halinde masrafların azalacağını ispatlanamadığı gerekçesi ile vergi denetmenini haksız bulmuştur.

Bölge mahkemesinin kararından da anlaşılacağı üzere şirketin zarar etmesi, harcamaların ekonomik haklılığının olmamasına ve rasyonel olmayan giderlere bağlı değildir.

Yine özellikleri dolayısıyla bir başka mahkeme kararını da yine buraya aktarmakta fayda görüyoruz.

Vergi denetmeni bir şirkette başkan, sekreter ve bilgisayarlı kadrolarını maksada uygun bulmamış ve bu kadroların fazla olduğundan hareketle şirketi eleştirmiştir. Gerekçeside şirkette genel müdür olduğu için başkan'a ihtiyaç yoktur, eksper belgeleri düzenlediği için sekretere ihtiyaç yoktur ve bilançoda bir bilgisayar vardır, bu nedenle de bilgisayarlıya ihtiyaç yoktur. Vergi denetmeni gereksiz, ekonomik haklılığı olmayan giderlerle şirketin zarara uğradığını beyan etmiştir.

Bölge mahkemesi 07.03.2006 tarih ve A56-14860/2005 no'lu kararında, gerekliliği tartışılır kadroların-ünvanların varlığının kanuna aykırı olmadığını ifade etmiştir. Medeni kanunun

2.maddesine göre girişimcilik faaliyeti, bağımsız, kendi riski üzerinden gerçekleştirilen ve devamlı gelir elde etmeye yönelik faaliyettir. Ortaya çıkan giderler girişimcilik faaliyetinin devamı için veya faaliyeti esnasında ortaya çıkıyorsa tüm bu giderlerin ekonomik haklılığı vardır.

Vergi denetmenleri genellikle bir şirketin zarar elde etmesi halinde, giderlerin etkin yapılmadığını, rasyonel olmadığını bu nedenle şirketin zarar ettiğini beyan ederek rapor düzenlemektedir. Açıktır ki katılabileceğimiz bir görüş değildir. Çoğu zaman rasyonel-verimli olmayan harcamalar ekonomik açıdan haklılığı olan ve olumlu sonuçlar doğuran harcamalardır. Şirketin işi yürütme etkinliği, becerisi vergi denetmeninin değerlendirilmesine tabi olamaz. Bunun değerlendirileceği organlar farklıdır.

Bölge mahkemelerinin 28.07.2005 Tarih ve A 28-3008/2005-76/15 sayılı kararı ile 10.07.2006 Tarih ve KA-A40/6118-06 no'lu kararları da, mükellefleri haklı kılan, giderlerdeki etkinlik-verimlilik veyahut ta pozitif ekonomik sonuç çıkarma değerlendirilmesinin vergi denetmenleri tarafından yapılamayacağını ifade eden kararlardır.

Giderler, onların özelliğine ve vergi mükellefinin faaliyet gösterme ve faaliyet yönü şartlarına bağlı olarak üretim ve satışla ilgili giderler ve satış dışı giderler olarak ayrılır.

Eğer bazı giderler aynı nedenlerden dolayı aynı zamanda farklı gider gruplarına yazılabiliyorsa, vergi mükellefi hangi gruba bu harcamaları yazacağını kendisi karar verir.

Vergi mükellefinin döviz cinsinden yaptığı giderler, ruble cinsinden yapılan giderlerle birlikte kayda alınmaktadır.

Vergi mükellefinin, görelî birim (özel belirlenmiş kur) cinsinden yaptığı giderler, ruble cinsinden yapılan giderlerle birlikte kayda alınmaktadır.

Belirtilen giderlerin yeniden hesaplanması vergi mükellefi tarafından kayıt politikasında seçilen, giderleri tanıma yöntemine bağlı olarak vergilendirme amacıyla vergi Kodeksinin 272. ve 273. maddelerine uygun şekilde yeniden hesaplanır.

Yine de bir konuya dikkatinizi çekmek istiyoruz. Normların yıllar içerisinde kaldırılması veya azaltılması teorik olarak giderlerin sınırlama olmaksızın indirilebildiği sonucunu doğurmaktadır. Ancak bu sınırsızlık vergi denetmenlerinin bu giderin emsal firmalardaki uygulamasına bakmayacağı anlamına gelmez. 01.01.2012'den itibaren yürürlüğe giren "transfer fiyatlaması" mevzuatı firmaların dikkat etmesi gereken konudur, özellikle sermaye iştiraki olduğu şirketlerle yaptığı ticari işlemlerde. İzah edilebilir, kabul edilebilir ölçülerde olmayan her türlü mal ve hizmet faturasında vergi denetmenleri ile ihtilaf kaçınılmazdır. Özellikle de yurtdışından Rusya'daki şirketlere aktarılan gider faturalarında dikkatli olunmasını bir kez daha hatırlatmakta fayda görüyoruz.

9.4.2. Reklam Giderleri

Reklam harcamalarının tanımı md: 264'te yer almaktadır.

“Yayın-basın araçları (Radyo-Televizyon programları dahil) ve haber telekomünikasyon ağları vasıtası ile yapılan reklam etkinlikleri harcamaları, ışıklı panolar veya benzeri diğer dış reklam harcamaları, reklam tabloları ve panolar dahil, gösteri, panayır, show-room harcamaları, vitrin sergileri ve gösteri odalarının düzenlenmesi harcamaları, şirketin yaptığı ve sunduğu işler ve hizmetler, ticari marka, hizmet markası ve/veya şirketin kendisi hakkında bilgileri içeren reklam broşürleri ve katalog harcamaları, sergi sırasında ilk özelliklerini tam veya kısmi şekilde kaybeden mallarla ilgili giderler. Vergi mükellefinin reklam kampanyalarında piyango kazananlara verdiği hediyelerin satın alma giderleri ve ayrıca benzeri diğer çeşitli reklam giderleri.”

Madde metninden de anlaşılacağı üzere kanun koyucu çok kapsamlı bir tanımlama yapmıştır. Ancak burada üzerinde durulması gereken, çok geniş yapılan “reklam harcaması” tanımının bitiminde, toplu reklam kampanyalarında kazananlara verilen ödül giderleri ve madde metninde yer almayan diğer reklam giderlerinin vergi matrahından belirli bir norma tabi tutulduktan sonra indirim konusu yapılabilmesidir, norma göre söz konusu bu harcamanın, KDV hariç hasılatın %1'ini aşmayan tutarda vergi matrahından indirilebileceğine ilişkin hükümdür. Kanun koyucu burada reklam harcamalarını 2 gruba ayırmıştır. 1. grup oldukça geniş tutulmuş ve hiç bir norma tabi olmaksızın, vergi matrahından indirilebilecektir. 2. grup ise, reklam kampanyalarında verilen ödüller ve diğer reklam giderleri denilerek sanki 1. gruba girmeyen bütün reklam harcamalarının, norma tabi 2 grup reklam harcaması sayılacağı izlenimi doğmaktadır. Bu ise oldukça katı ve firmalar aleyhine olan bir yorumdur.

9.4.3. Temsil-Ağırlama Giderleri

Temsil-Ağırlama giderleri tanımı md:264'te yer almaktadır.

“Resmi davet ve/veya karşılıklı işbirliğinin oluşturulması, genişletilmesi amacıyla, işletmenin yönetim kurulu ile birlikte karşı işletmenin temsilcilerine etkinliğin yapıldığı yere bakılmaksızın sunduğu hizmetlere ait harcamalardır. Bu harcama kahvaltı, öğle yemeği veya benzeri bir harcama olabilir. Ayrıca görüşmelerde şirket kadrosuna dahil olmayan tercüman kullanılması halinde de bu harcama temsil-ağırlama gideri olarak değerlendirilecektir”.

Temsil-ağırlama giderlerinin, vergi matrahından problemsiz indirilebilmesi için bazı bilgileri içeren bir protokol yazısına bağlanması zorunludur. Bu protokol yazısında aşağıdaki bilgiler olacaktır: Misafirle ilgili bilgiler, ağırlama tarihi, yapılan harcama tutarı gibi. Vergi Kodeksinin 264 maddesi uyarınca temsil-ağırlama giderleri norma tabi giderdir, bu giderler ait

olduğu hesap (vergi) döneminin maaş ödemeleri toplamının %4'nü aşamaz, aşan kısım kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.

9.4.4. Kredi-Faiz Giderleri

Kredi ve diğer borçlanmadan doğan faizlerin, giderlere dahil edilerek vergilendirilecek matrahı ne şekilde azaltacağı md:269'da düzenlenmiştir.

“Vergi mükellefinin borcu üzerinden hesaplanan faizin, aynı vergi döneminde aynı şartlarda verilmiş borçların ortalama faizinden, kanunun belirlemiş olduğu orandan fazla sapma göstermemesi gerekir. Bu şartın gerçekleşmesi halinde her türlü borç üzerinden hesaplanan faizler gider olarak kabul edilir. Aynı şartlarda verilmiş borçtan kastedilen, aynı döviz cinsinden aynı süre (vade) için, benzer hacim içinde ve geri ödeme garantisi aynı olan borçlar kastedilir. Kanunun belirlemiş olduğu orandan fazla sapma'dan ise, aynı hesap döneminde, aynı şartlarda verilen borç üzerinden hesaplanan faizin, ortalama artı veya eksi %20'den fazla değişmesi kastedilmektedir.

Aynı hesap (vergi) döneminde aynı şartlarda verilen borçların olmaması halinde veya vergi mükellefinin kayıt politikasında Merkez Bankasının reeskont oranlarını kullanacağını beyan etmesi durumunda, borç ruble cinsinden ise, Merkez Bankasının reeskont oranının 1,1 kadar arttırılmış tutarı faiz giderleri için üst limiti oluşturacaktır. Yabancı para birimi cinsinden borçlarda ise, yıllık üst limit %15'dir.” Ancak 01.01.2009-31.12.2009 tarihleri arasındaki geçici bir dönem için bu oran yabancı para cinsinden borçlanmalarda yıllık üst limit %22, ruble cinsinden borçlanmalarda ise üst limit merkez bankası reeskont oranının 1,5 katı olarak düzenlenmiştir.

01.01.2010-31.12.2010 tarihleri arasındaki dönem için bu oran yabancı para cinsinden borçlanmalarda yıllık üst limit %15, ruble cinsinden borçlanmalarda ise üst limit merkez bankası reeskont oranının 1,8 katı, 01.01.2011-31.12.2012 tarihleri arasındaki dönem için ise bu oran yabancı para cinsinden borçlanmalarda üst limit merkez bankası reeskont oranının 0,8 katı, ruble cinsinden borçlanmalarda ise üst limit merkez bankası reeskont oranının 1,8 katı olarak düzenlenmiştir

Yasal düzenlemeden de anlaşılacağı üzere 2'li bir kriter getirilmiştir. İlk kriterde herhangi bir üst limit bulunmamaktadır. Diğer kriterde ise baz olarak Merkez Bankasının refinans faiz oranları dikkate alınmaktadır.

Limitler dahilinde bulunan faiz giderleri “satışdışı giderler” hesabında izlenir. Ancak bazı hallerde aktiflerin veya materyallerin maliyet değerine de eklenebilmektedir.

Örnek: Şirket Mart ayında 1 ay vadeli 50 000 ruble borç almıştır. Borç üzerinden % 29 faiz hesaplanacaktır. Şirketin, aynı şartlarda başka borcu yoktur. Merkez Bankasının aynı dönem için reeskont oranı %26'dır.

- Fiilen hesaplanan faiz tutarı 1.208 Rubledir ($50.000 * \%29 * 1/12 = 1.208$)
- Faizlerin limiti % 39 olacaktır ($\%26 * 1,5 = \%39$)
- Faiz giderlerinin limiti normun altında kaldığı için 1208 ruble tamamıyla vergi matrahından indirilecektir.

Burada dikkatinizi çekmek istediğimiz bir diğer önemli nokta ise “Aynı hesap (vergi) döneminde aynı şartlarda verilen borçların olmaması halinde Merkez Bankasının reeskont faiz oranlarına göre belirlenmiş olan üst limitin” ifadesidir. Vergi organları kanunda vergi mükellefinin bizzat aldığı ve karşılaştırılabilir krediler yoksa doğrudan Merkez Bankasının reeskont oranına göre hesaplanacak olan faiz oranlarının geçerli olacağını iddia etmektedir. Aynı şartlarda aynı dönemde karşılaştırılabilir kredinin aynı şirket tarafından alınmış olma olasılığı düşük olduğu için vergi organları doğrudan Merkez Bankasının reeskont oranlarına göre belirlenmiş olan faiz oranlarının üst limit olarak uygulanmasını talep etmektedirler. Ancak mahkemelerde bu konuya farklı açıdan bakmaktadır ve mükellef lehine karar alabilmektedir. Örneğin Povoljye bölgesinin Yüksek Arbitraj mahkemesinin 14.04.2011 tarihli A65-5376/2010 Nolu kararında, mükellefin kredi kullandığı bankanın diğer müşterilerine uyguladığı (aynı şartlarda aynı özellikleri taşıyan kredi paketi) faiz oranının ve yine aynı dönemde diğer bankalardan aldığı mektuplarda benzer içerikteki aynı kredi paketi için diğer bankaların uyguladığı faiz oranının piyasa şartlarından %20'den fazla sapma göstermediğini ve piyasa şartlarında verildiğini tasdikleyen mektupları yeterli kanıt olarak kabul etmiştir.

İndirilebilir faiz miktarının azami düzeyini belirlemek için ayrıca bazı özel kurallar da uygulanır eğer:

- Rus şirketi yabancı bir şirkete borçlu ise ve yabancı şirket (direkt veya dolaylı olarak) Rus şirketinin tüzük sermayesinin %20'den fazlasına sahip ise (yabancı şirkete olan kontrol edilen borç).
- Yabancı şirkete olan kontrol edilen borç, borçlunun varlık ve ödenecek borç(yükümlülükler) arasındaki farkın üç katını geçiyorsa (Banka ve leasing şirketleri için 12.5 katını geçiyorsa). Varlık ve ödenecek borç arasındaki farkın (öz sermaye) hesaplanmasında gecikmiş vergi borçları, ertelenen vergi, vergi ödeme taksitleri, vergi kredisi ve yatırım vergi kredisi miktarları dikkate alınmamaktadır.

Bu durumda azami faiz oranı aşağıdaki şekilde belirlenmektedir:

Kontrol edilen borcun indirilebilir faizi= birikmiş faiz x 1/k (sermayeleştirme katsayısı)

$K = 1/3 * x$ (ödenmemiş kontrol edilen borç)/(yabancı şirketin borçlunun öz sermayesindeki payı)

*banka ve leasing şirketleri için 12.5

Azami faiz ve sermayeleştirme katsayısı vergi döneminin son gününde hesaplanır.

Eğer birikmiş faiz indirilebilir sınırı geçiyorsa, fark temettü kabul edilmektedir ve yabancı şirketlere ödenen temettülere uygulanan oran ve düzene göre vergilendirilmektedir.

Yukarıda yer alan düzenleme firmalarımızın bir kısmını yakından ilgilendirmektedir. Çoğu kez düşük sermaye ile şirket kuruluşları gerçekleştirdiğimiz için finansman ihtiyacımızı ortak ve/veya ortaklarımızdan aldığımız krediler ile karşılıyoruz. Bu krediler için bir faiz hesaplanmıyor ise problem yoktur, ancak alınan kredi için bir faiz tahakkuk ettiriliyor ise, bu norma (limite) dikkat edilmesi gerekir. Üst limiti aşan ve yabancı ortağa ödenen bir faiz ödemesi tespit edildiğinde bir nevi “örtülü kar dağıtımı” olarak değerlendirilmekte ve transfer edilen (limiti aşan faiz) faiz tutarı üzerinden temettü vergisi hesaplanmaktadır.

RF Vergi Kodeksinin 7. maddesi uyarınca eğer Rusya Federasyonu ile yapılan uluslararası sözleşmelerde RF vergi kodeksinde yer alan norm ve prosedürlerden farklı bir uygulama öngörülmüş ise, işbu uluslararası sözleşmede yer alan düzenleme geçerli olacaktır. Rusya'daki iştirakine borç vererek finansmanına katkı sağlayan yabancı şirketler Rusya kaynaklı elde ettikleri normu aşan faiz gelirleri dolayısıyla temettü elde etmiş sayıldıkları için kaynaktan kesinti suretiyle Rusya Federasyonu'nda vergilendirileceklerdir. VK 269. madde metnine baktığımızda bu düzenlemenin sadece yabancı ortaklara yapılan faiz ödemelerini kapsadığını, hesaplama sonucu normu aşan faiz ödemesinin Rus ortağa yapılması halinde bunu temettü olarak değerlendirmediklerini görüyoruz. Yabancı yatırımcılar RF 7. maddesinde yer alan hükümden yararlanarak, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında yer alan “ayırım yapmama” ilkesini gündeme getirmektedir. Diğer bir anlatımla, vergi kodeksinin 269. maddesi uyarınca kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olan ve bu nedenle de sadece yabancı ortağa kar dağıtımı sayılan normu aşan faiz ödemeleri Çifte Vergilendirme önleme anlaşmasında yer alan “ayırım yapmama” maddesi ile çelişmektedir. Çünkü burada yabancı ortağa negatif bir ayrımcılık yapıldığı iddia edilmektedir. Bu nedenle de yabancı yatırımcılar yukarıda özetlenen şartları taşıyan krediler üzerinden elde ettikleri faizlerden stopaj hesaplatılmamaktadırlar (normu aşan faiz ödemesinin temettü sayılması sonucu gündeme gelen temettü stopajı).

Ancak Yüksek Arbitraj Mahkemesinin 15 Kasım 2011 tarihli No.8654 kararında Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının uygulama esasları konusunda önemli ifadeler yer almaktadır:

“Bir Âkit Devletin vatandaşları, diğer Âkit Devlette, bu diğer Devletin vatandaşlarının aynı koşullarda karşı karşıya kaldıkları veya kalabilecekleri vergilemeden ve buna bağlı mükellefiyetlerden, özellikle mukimlik yönünden, değişik veya daha ağır bir vergilemeye ve buna bağlı mükellefiyetlere tabi tutulmayacakları konusundaki şartlar eğerki yapılan işlem vergilerin minimizasyonuna (vergiden kaçınma) yönelik ise ulusal kanunlar bunu engelleyici tedbirler alabilir”

Yüksek Arbitraj Mahkemesinin bu görüşü, vergi kodeksinde veya başka kanunlarda vergi minimizasyonuna yönelik işlemler yapılıyor ve/veya yapılacak ise ulusal kanunların bunu engellemeye yetkili olduğuna dairdir. Yüksek Arbitraj Mahkemesinin bu kararında yer alan diğer bir önemli ifade de aşağıdaki gibidir:

“böylece Vergi Kodeksinin 269. maddesinin 2. bendinde yer alan, yabancı ortaktan alınan borç için öngörülen özel faiz uygulaması yabancı sermayeli şirketlere Rus şirketlerine göre negatif ayrımcılık yapıldığı anlamına gelmez, çünkü vergi hukukunda hakların kötüye kullanılmaması esastır ve kanun koyucu da buna karşı önlem alabilir.”

Bu kararın önemi tüm arbitraj mahkemeleri için emsal yaratmış olması ve onlara bu kararda kullanılan tanımlamalara başvurması için yol açmasıdır.

Kredi borçlarının yatırımlarla ve/veya iktisadi kıymet alımları ile ilgili olması halinde, bu kredi ve borçlar için hesaplanan faizler ne şekilde muhasebeleştirilecektir?

Bu sorunun cevabını verebilmek için öncelikle muhasebe kayıtlarında yer alan bir tanımı “yatırım aktifi”ni açıklamakta fayda vardır.

“Yatırım aktifi, satın alımı-inşaası veya imali büyük zaman gerektiren mülk nesnesidir. Yatırım aktifi işletmenin kendi ihtiyacı için satın alınır veya inşa edilir. Temel aktif nesnenin, sonradan satış amacıyla satın alınması halinde bu temel aktif nesne, yatırım aktifine dahil edilmez.”

Hangi şartlarda kredi faiz giderleri yatırım aktifinin maliyetine dahil edilir?

İlk önce aktifin amortismanına tabi olması gerekmektedir. İkinci şart, yatırım aktifinin kullanımının şirkete gelecekte olası bir gelir getirmesi veyahut ta gelirin elde edilmesi ile ilişkili olması gerekmektedir veyahut ta yatırım aktifinin işletmenin idari ihtiyaçları için gerekli olması şartı aranır.

Yukarıda yer alan şartların gerçekleşmesi halinde kredi faizleri aktifleştirilecek, diğer bir anlatımla iktisadi kıymetin aktifleştirilme tarihine kadar olanlar maliyete atılacak, aktifleştirilme tarihinden sonra gelen faizler ise doğrudan sonuç hesaplarına yansıtılabilecektir.

9.4.5. Sigorta Giderleri

İşçilerin uzun vadeli hayat sigortası, emeklilik sigortası ve/veya özel emeklilik anlaşması üzerinden, işverenin ödediği tutarlar, toplam ücret giderlerinin %12'si oranında vergi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilir.

Sigortalı işçilerin sağlık harcamalarının karşılanmasını öngören, isteğe bağlı sigorta anlaşmaları üzerinden yapılan prim ödemeleri ise, toplam ücret harcamalarının 6%'sını aşmayan tutarda vergi matrahından indirilebilir.

Yine sigortalının vefatı veya iş görevinde iş kabiliyetini kaybetmesi ile ilgili yapılan isteğe bağlı sağlık sigortalarında, bir işçi için bir yılda en fazla 15 000 ruble tutarı vergilendirilecek matrahı azaltabilir.

Firmaları ilgilendiren sigorta harcamaları sadece yukarıda yer alan sigorta konuları ile sınırlı değildir. Zorunlu ve/veya isteğe bağlı diğer sigorta harcamaları da Kanunun md: 263'de düzenlenmiştir.

- Taşıt araçlarının sigortası (kiralananlar dahil)
- Yüklerin isteğe bağlı sigortası
- Sanayi amaçlı temel aktiflerin, maddi olmayan aktiflerin, inşaatı henüz bitmemiş yapıların isteğe bağlı sigortası
- İnşaat-montaj işlerinin yapımı ile ilgili risklerin isteğe bağlı sigortası
- Kaybın (zararın) sigortası. Eğer bu çeşit bir sigorta hizmeti Rusya Federasyonu kanunları ile öngörülmüşse veya Rusya Federasyonu'nun uluslararası yükümlülüklerine göre veya genel kabul görmüş uluslararası taleplere uygun olarak, vergi mükellefinin faaliyetinin gerçekleşmesi şartını teşkil ediyorsa.

Yukarıda özetlediğimiz sigorta giderleri "Diğer Giderler" başlığı altında muhasebeleştirilir ve herhangi bir limit olmaksızın vergi matrahından indirilir, birden fazla hesap (vergi) dönemini ilgilendiren ve peşin ödenen sigorta giderleri ilgili oldukları hesap dönemlerinde vergi matrahından indirilir (peşin ödenen giderler hesabında aktifleştirilir).

9.4.6. Amortisman Giderleri

Hangi mülkün ve/veya iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulacağı, amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetin tanımı, amortismanına konu olacak iktisadi kıymetin ilk değerinin tespiti, amortisman grupları yeni düzenlemede ayrıntıları ile yer almıştır.

Amortismanına tabi mülk-iktisadi kıymet nedir? Bu tanımlama md: 256/1 fıkrasında yer almaktadır.

“Mülkiyet hakkı vergi mükellefine ait olan, vergi mükellefince gelir elde edilmesi amacıyla kullanılan ve değeri amortisman yoluyla indirilen mülk”.

İşletmenin ana kaynakları, temel üretim araçları, maddi olmayan aktifler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerdir.

Hangi iktisadi kıymetler amortisman konusuna girmez? Yine Kanunun md:256'ın 2. fıkrasında bu sorunun cevabı yer almaktadır.

“Toprak (boş arazi-arsa) diğer doğa objeleri (su, yeraltı kaynakları, diğer doğal kaynaklar) ticari mallar, değerli evraklar, bitmemiş inşaat yapıları, finansman piyasası araçları (forward, future contracts, options'lar) amortismanına tabi iktisadi kıymet olarak değerlendirilmez.”

Yine ilk satın alma değeri 40.000 Ruble'yi aşmayan iktisadi kıymetler, amortismanına tabi tutulmadan ilgili gider hesaplarında muhasebeleştirilir. Amortismanına tabi iktisadi kıymeti tanımlarken işletmenin temel kaynakları- aktifleri tanımını kullandık. Bu tanımın konusuna girenler nelerdir?

“Kullanım süresi 12 ayı aşan, malların imalatında veya işlerin yapılmasında, hizmetlerin sunulmasında kullanılan veyahut ta işletme idaresi sürecinde kullanılan mülktür.”

Vergi mükellefi, sermaye yatırımlarının ve/veya duran varlıkların modernizasyonu, yeniden teknik yapılandırılması, ek geliştirmelerin yapılması, kısmi tasfiyesi ile ilgili giderlerini, ve/veya amortismanına tabi iktisadi kıymetin ilk maliyetinin (karşılıksız gelen duran varlıklar hariç) %10'unu, 3,4,5, 6 ve 7 nolu amortisman gruplarına dahil amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin ilk maliyetinin %30'unu aşmamak şartıyla amortisman primi adı altında hesap (vergi) döneminin giderlerine dahil etmeye hakkı vardır.”. Amortisman primi uygulanan duran varlıkların bilançoya alınma tarihinden itibaren 5 yıl içinde satılması durumunda amortisman primi satışdışı gelirlere dahil edilir.

Amortismanına tabi mülk hangi değerler ile kayıtlara alınacaktır?

“Vergi hariç, iktisadi kıymetin satın alınması, kurulması, imalatı ve kullanıma hazır hale gelmesi harcamalarının toplam tutarı ile” yasal kayıtlara alınır.

Maddi olmayan aktifler-iktisadi kıymetler nelerdir? Bunların gruplandırılması md:257’de yapılmıştır.

- İcat-buluş, üretim örneği, model üzerinde patent sahibine ait mülkiyet hakkı.
- Bilgisayar programı, veri tabanı üzerinde yazarın veya diğer hak sahibinin mülkiyet hakkı.
- Ticari marka, hizmet markası.
- Patent sahibinin mülkiyet hakkı.
- Know-how kullanımı, gizli formül veya süreç bilgisi, sanayi, ticari ve bilim tecrübeleriyle ilgili bilgi.

Maddi olmayan aktiflerin yasal kayıtlara alınabilmesi için, vergi mükellefine ekonomik faydayı (kazancı) getirebilme özelliğinin bulunması ve maddi olmayan aktifin mevcut olduğunu ispatlayan belgelerin, mülkiyet hakkının vergi mükellefine ait olduğunu teşvik eden, ispatlayan belgelerle ortaya konulması gerekir.

Amortisman tabi iktisadi kıymetler, faydalı kullanım sürelerine göre amortisman gruplarına dağıtılır. Faydalı kullanım süresi, temel aktiflerin ve/veya maddi olmayan aktiflerin, vergi mükellefinin (işletmenin) esas faaliyet amacı doğrultusunda kullanıldığı süredir. Faydalı kullanım süresi vergi mükellefince tespit edilir. Faydalı kullanım süresi tespit edilmeyen “maddi olmayan aktifler”de amortisman süresi 10 yıl olarak dikkate alınır.

Amortisman tabi iktisadi kıymetler hangi amortisman gruplarına ayrılır?

- 1 grup Faydalı kullanım süresi 1 ila 2 sene arası olan
- 2 grup Faydalı kullanım süresi 2 ila 3 sene arası olan
- 3 grup Faydalı kullanım süresi 3 ila 5 sene arası olan
- 4 grup Faydalı kullanım süresi 5 ila 7 sene arası olan
- 5 grup Faydalı kullanım süresi 7 ila 10 sene arası olan
- 6 grup Faydalı kullanım süresi 10 ila 15 sene arası olan
- 7 grup Faydalı kullanım süresi 15 ila 20 sene arası olan
- 8 grup Faydalı kullanım süresi 20 ila 25 sene arası olan
- 9 grup Faydalı kullanım süresi 25 ila 30 sene arası olan
- 10 grup Faydalı kullanım süresi 30 seneden daha fazla olan mülk

Vergi mükellefi, şirket kuruluşunda aynı sermaye olarak konulan veya reorganizasyonunda aldığı kullanılmış duran varlıkların faydalı kullanım süresini belirlerken, bu duran varlıkların önceki sahibi tarafından belirlenen ve yine önceki sahibi tarafından tüketilen süreyi eksilti olarak kendisi için faydalı kullanım süresini belirlemeye hakkı vardır.

İşletmeler, amortisman tutarını aşağıdaki metodlardan bir tanesini seçerek hesaplarlar.

- Direkt metod
- Direkt olmayan metod

Vergi mükellefleri hangi yöntemi kullanacağını kendi kayıt politikasında belirler. Yöntem değişikliği sadece takvim yılı başından itibaren kullanılabilir, ancak direkt olmayan yöntemden direkt yönetime 5 yılda bir kez geçilebilir.

Vergilendirme yönünden amortisman gideri aylık hesaplanır. Direkt metod kullanılması halinde, bir ay içerisinde hesaplanacak amortisman tutarı, amortisman konusu iktisadi kıymetin ilk değerinin bu kıymet için belirlenmiş amortisman normu ile çarpılması sonucu bulunur.

Direkt olmayan metodun kullanılması halinde ise, aylık hesaplanacak amortisman tutarı, amortisman tabi iktisadi kıymet grubunun kalan değerinin, bu kıymet için belirlenmiş amortisman normu ile çarpılması sonucu bulunacaktır. Direkt olmayan metod amortisman gruplarının tamamına uygulanır (8,9 ve 10 gruba dahil olan bina, yapı, maddi olmayan aktifler ve altyapı şebekeleri hariç, bu kıymetlere sadece direkt yöntem uygulanabilir).

Direkt olmayan metod formülü

$$A = B \times (k/100)$$

A - amortisman tutarı;

B – ilgili amortisman grubunun net değeri

k- amortisman katsayısı;

<u>Amortisman grupları</u>	<u>Aylık amortisman katsayıları</u>
birinci	14,3
ikinci	8,8
üçüncü	5,6
dördüncü	3,8
beşinci	2,7
altıncı	1,8
Yedinci	1,3
Sekizinci	1,0
Dokuzuncu	0,8
Onuncu	0,7

Bu yöntemde amortisman tüm gruba uygulandığı için yeni amortisman tabi iktisadi kıymetlerin alınması durumunda, bu kıymetlerin bilançoya alma ayını takip eden ayın 1 gününden itibaren amortisman grubunun net değerine dahil edilir. Amortisman tabi iktisadi kıymetin elden çıkarılması durumunda, bu kıymete denk gelen net değer, elden çıkarılma

ayını takip eden ayın 1 gününden itibaren amortisman grubunun net değerinden çıkartılır. Amortisman her ay kalan net değer üzerinden hesaplanır.

Örnek: İşletmenin satın aldığı makinenin değeri 100 000 Ruble olsun. İşletme makinenin faydalı kullanım süresini 5 yıl olarak tespit etmişse, direkt metoda göre amortisman aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$1/60 (5 \text{ yıl} * 12 \text{ ay}) = 0,0167$ – Makinenin amortisman normu.

$100\ 000 \text{ Ruble} * \%0,0167 = 1670 \text{ Ruble}$ - Firma her ay 1670 Ruble amortisman hesaplayacaktır.

Aynı örneği alarak direkt olmayan yöntemi uygulayalım. Burada satın alınan makine kendi amortisman grubunda tek olduğunu varsayalım. Bu makine 4. amortisman grubuna ait olduğu için 3.8 katsayısı uygulanacaktır.

İlk ayın amortismanı = $(3,8 * 100\ 000) / 100 = 3800 \text{ ruble}$

İkinci ayın amortismanı = $(3,8 * (100\ 000 - 3800)) / 100 = 3\ 655,6 \text{ ruble}$

Ve bu şekilde devam edecektir.

Eğer direkt olmayan yöntemde amortisman hesaplanan duran varlık grubunun net değeri 20 000 rubleden daha az bir tutara ulaşır ise, bu ayı takip eden ayda net değer tamamı satış dışı giderlere dahil edilebilir.

Amortisman konusunda özellik arz eden diğer konular

- Finansal Leasing'e tabi duran varlıklara hızlandırılmış amortisman uygulanabilir ancak hızlandırılmış amortismanda kullanılan katsayı 3'ten fazla olamaz. Bu katsayı 1-3 amortisman gruplarındaki duran varlıklara uygulanamaz.
- Sadece bilim-teknik araştırmalarla ilgili duran varlıklara hızlandırılmış amortisman uygulanabilir ancak hızlandırılmış amortismanda kullanılan katsayı 3'ten fazla olamaz.
- Aşırı kullanım ve zor şartlarda çalıştırılan duran varlıklara hızlandırılmış amortisman uygulanabilir, ancak hızlandırılmış amortismanda kullanılan katsayı 2'den fazla olamaz. Zor şartlar altında çalışan duran varlıktan kastedilen duran varlığın kullanılmasında hızlı aşınmasına (eskimesine) neden olan doğa veya diğer şartların bulunması halidir. Ayrıca buna kazaya neden olabilecek yanıcı, zehirli maddelerle temasta bulunan duran varlıklar da dahil edilir.

- Özel sanayi-üretim veya özel turistik bölgelerin mukim şirketleri duran varlıklarına hızlandırılmış amortisman uygulayabilir, ancak hızlandırılmış amortismanda kullanılan katsayı 3'ten fazla olamaz.
- Amorismana tabi varlıkların satışında bu varlığın bilanço net değeri ile satıştan elde edilen gelir arasındaki fark negatif ise (zarar), aradaki bu fark (zarar) amortismana tabi varlığın kalan faydalı ömür süresi boyunca eşit parçalar ile giderleştirilecektir.
- Kiralanan mülklere yapılan onarım harcamalarının vergi kodeksinin amortisman düzenlemesi maddeleri karşısındaki durumu

Birçok Türk şirketi kiraladıkları ofislere veya mağazalara ciddi yatırımlar yapmaktadır. Bu giderlerin ne şekilde muhasebeleştirilmesi gerektiği soRusu sıkça gündeme gelmektedir. Rusya Federasyonu Bayındırlık kanununun 1. maddesinde “**kapitalniy**” tamirat tanımına yer verilmiştir. Bu tanım uyarınca büyük onarım işlerinin içine aşağıdakiler girer:

- Yapının (ana yapı dışında) ya da bunların parçalarının değişimi,
- Altyapı ağlarının değişimi,
- Ana yapıların bazı parçalarının değişimi.

Aşağıdaki metinde onarım işleri olarak sadece büyük onarım işleri veya “kapitalniy” dediğimiz tamirat türü anlaşılmalıdır.

Yapılan onarım işleri vergi hukuku açısından direkt giderlere kaydedilmesi gereken tamirat harcamaları mıdır veya “ayrıştırılmaz yatırımlar” adı altında sabit kıymeti bir parçası olarak muhasebeleştirilip amortisman yolu ile mi giderleştirilecektir? Bu soruda kullanılan iki önemli tanım bulunmaktadır, birincisi **tamirat işleri**, ikincisi ise “**ayrıştırılmaz yatırımlardır**”. Vergi kodeksinin 256. maddesi uyarınca tamirat işleri yapıldığı vergi döneminde giderlere dahil edilmelidir. Vergi kodeksinin 259. maddesinde ise “ayrıştırılmaz yatırımların” amortismana tabi iktisadi kıymet olduğu ve amortisman yolu giderleştirileceği belirtilmiştir. Yukarıdaki açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, tadilat işlerinin ne zaman tamirat gideri, ne zaman “ayrıştırılmaz yatırım” olduğu önem kazanmaktadır. Bu konuda 3 görüş bulunmaktadır:

1. Görüş- onarım işleri “ayrıştırılmaz yatırımlar” olarak muhasebeleştirilmeli ve amortisman ayırmak sureti ile giderleştirilmelidir. RF medeni kanununun 623.maddesinin 3.fikrası uyarınca kiracı mülk sahibinin onayı olmadan kendisi büyük onarım işlerini gerçekleştirmiş ise ve bu onarım mülke zarar vermeden “ayrıştırılmaz” ise, onarım işleri “ayrıştırılmaz yatırımlar” olarak muhasebeleştirilir. Bu görüş 13.09.2010 tarihli 03-6236/2010 nolu Uzak doğu Federal arbitraj mahkemesinin kararı

ve 27.09.2010 tarihli 13067/10 nolu Yüksek Arbitraj mahkemesinin kararı ile desteklenmektedir.

2. Görüş – devir –teslim anında kira objesi büyük onarım gerektirmeden kullanılabilir durumda ise, büyük onarım işleri “ayrıştırılmaz yatırım” olarak muhasebeleştirilir. Bu görüşe göre onarım işlerinin sabit kıymet olarak kayda alınabilmesi için aynı anda aşağıdaki şartların bir arada bulunması gerekmektedir.

- a. Kira objesinin devir- teslim anında kullanılabilir durumda olması;
- b. Onarım işlerinin mülk sahibinin onayı olmaksızın yapılması veya onayı olmasına rağmen harcamaların mülk sahibi tarafından üstlenilmemiş olması;
- c. Onarım işlerinin kiralanan objeye zarar vermeden ayrıştırılmaz olması .

Bu görüşü Povoljye yüksek arbitraj mahkemesinin 07.07.2010 tarihli A55-27579/2009 nolu kararı desteklemektedir.

3. Görüş büyük onarım ve “ayrıştırılmaz yatırımlar” tanımlarının birbirinden bağımsız tanım olduğunu savunmaktadır. Medeni kanununun 623. maddesinin 1 bendi uyarınca kira objesine yapılan “ayrıştırılmaz yatırımlar” kiracıya aittir, bundan dolayı bu yatırımlar kiracının muhasebesine sabit kıymet olarak yansıtılır ve amortisman yolu ile giderleştirilir. Vergi kodeksinin 256 maddesinin 1 bendi uyarınca mülk sahibinin rızası ile yapılan “ayrıştırılmaz yatırımlar” amortismana tabi iktisadi kıymettir. Diğer bir anlatımla onarım işlerinin sabit kıymet olup olmadığı tartışma konusu değildir. Eğer büyük onarım işleri esnasında “ayrıştırılmaz yatırımlar” gerçekleştirilmiş ise ve bu giderler mülk sahibi tarafından tazmin edilmeyecek ise, bu yatırımlar sabit kıymet olarak kayda alınır ve amortisman aracılığı giderleştirilir. Bu görüş merkez bölgesinin Yüksek Arbitraj Mahkemesinin 27.09.10 tarihili A35-2195/08-C12 nolu kararı ve Moskova bölgesi Yüksek Arbitraj Mahkemesinin 17.05.2011 tarihli KГ-A41/3925-11 nolu kararı ile desteklenmektedir. Bizim de savunduğumuz 3. görüştür. Yapılan harcamanın tutar olarak büyüklüğü değil, niteliği önemlidir. Bir gayrimenkulde aynı anda hem onarım gideri hem de “ayrıştırılmaz yatırım” olabilir.

9.4.7. Kur Farkları Gideri- Kambiyo Farkları Gideri

Kur farkları; değeri döviz cinsinden belirlenen aşağıdaki varlık ve/veya borçların ödeme günündeki veya mali dönem sonundaki Merkez Bankası kuru dikkate alınarak hesaplanacak Ruble tutarı ile, bu varlık ve borçların muhasebeleştirildiği günün veya bir önceki mali dönem sonundaki kur dikkate alınarak hesaplanmış ruble tutarının arasındaki farktır. Aşağıdaki varlık ve borçların değerlemesinden oluşacak farklar, Rusya Federasyonu’nda kur farkı olarak

değerlendirilir ve ticari ve mali kar'ın tespitinde dikkate alınır. Kur farkı giderleri, vergi matrahından norm olmaksızın indirilir.

Kur farkı uygulanacak varlık ve/veya borçlar

- Bankadaki döviz hesapları
- Dövizli borç ve alacaklar
- Döviz cinsinden verilen ve alınan avanslar
- Döviz cinsinden kasa

Kambiyo farkları; yabancı para birimi cinsinden ifade edilen gelirlerin ve/veya borçların, Ruble cinsinden tahsil edilmesi ve/veya ödenmesi durumunda, alacağın ve/veya borcun oluşma tarihi ile kapanma tarihleri arasında, kurun yükselmesi veya düşmesi sonucu oluşacak farklardır.

Dövizle endeksli fiyatlar üzerinden yapılan sözleşmelerde ödeme, ödeme günündeki Merkez Bankası'nın kuru veya sözleşmede belirtilmiş bir başka kur dikkate alınarak Ruble cinsinden yapılır.

Borç ve/veya alacak doğduğu gün Ruble cinsinden muhasebe kayıtlarına alınır ve ödeme tarihinde üzerinde anlaşılan kur ile çarpılarak borç ve/veya alacak kapanır. Ancak kur değişimleri sonucu her zaman için bir fark doğar.

Kambiyo farkları "satışdışı gider" olarak herhangi norma-limite tabi olmaksızın vergi matrahından indirilecektir (md:265/5.1).

Vergi idaresi uzun bir dönem kur farklarının (negatif), döviz hareketlerinin gerçekleştirildiği dönemde, diğer bir anlatımla döviz cinsinden borcun ödendiği dönemde dikkate alınması gerektiğini iddia etmiş ve bu yönde vergi inceleme raporları düzenlenmiştir. Hesaplardaki temel dayanak ise, kur farklarının hesaplandığı dönemde dövizli borç kapanmadığından, dövizli değerlerin mülkiyet hakkı şirkete ait değildir. Ancak bu yorum hatalı olduğundan vergi mahkemelerinde açılan davaları şirketler kazanmaktadır.

Çünkü bu konu bir döviz hareketinin doğuracağı vergisel sonuçlar değildir, dövizli borç ve alacakların değerlendirilmesi problemidir. Gerek vergi kanunları, gerekse de muhasebe standartları ile ilgili tebliğlerde de belirtildiği üzere, şirketler yabancı para bazında borç ve alacaklarını değerlemek durumundadır. Bir önceki ayın fiili kazancına göre avans ödeyen firmalarda bu değerlendirme işleminin her ay yapılması gerekir. Diğerlerinde ise 3'er aylık (kvartal) vergi dönemi itibarıyla değerlendirme yapılır (VK 272. md. 10. bent).

01.01.07 tarihinden itibaren kambiyo farkları muhasebe sisteminden çıkartılmıştır, kambiyo farkları kur farkı olarak muhasebeleştirilmektedir.

9.4.8. Şüpheli Alacak Karşılığı Gideri

Yapılan sözleşmelerde mal satışı, iş yapımı veya hizmet gerçekleştirilmesi sonucu oluşan alacaklar, vadesi geldiği halde tahsil edilmemiş ve tahsilatı hiçbir şekilde garanti altında değil ise, şüpheli alacak sayılmaktadır. Şüpheli alacak karşılığı Vergi Kodeksinin 266. maddesi uyarınca giderlere dahil edilmektedir.

Maliye bakanlığının 29/07/98 tarihli 34n Sayılı Kararının 70. maddesi gereği, şirketler “şüpheli alacak karşılığı” ayırabilirler. 01/01/1999 tarihine kadar Şüpheli Alacak karşılığı sadece yıl sonunda yapılabiliyordu (26/12/94 tarihli 170 Sayılı Maliye Bakanlığı Mektubu). 01/01/99 tarihinden itibaren Muhasebe Standartları Uygulaması gereği söz konusu şüpheli alacak karşılıkları yıl içinde de ayrılabilir. Böyle bir düzenleme şirketler açısından büyük bir önem taşımaktadır.

Eğer şirket 3'er aylık dönemlerde kurumlar vergisi ödemesinde bulunuyorsa, alacaklarını her 3 aylık dönem sonunda gözden geçirmesi ve şüpheli alacakları tespit etmesi daha uygundur. Aylık kurumlar vergisi ödemesinde bulunan şirketlerin de her ay sonunda alacaklarını gözden geçirmeleri gerekmektedir. Bununla birlikte ne zaman veya hangi şartlar altında şüpheli alacak karşılığı ayrılacağı şirketin muhasebe politikasında belirtilmiş olmalıdır.

Karşılık tutarı, müşterinin mali durumu ve ödeme olasılığına göre her müşteri için ayrı ayrı hesaplanır (ayrılır). Karşılık ayrılabilmesi için mutlaka sözleşmede yer alan vadenin dolmuş olması gereklidir. Sözleşmede böyle bir vade belirtilmemiş ise kanunda belirtilen süreler uygulanır.

Şüpheli alacaklar karşılığının hesaplama yöntemi aşağıdaki gibidir:

- Envanter sonucu tespit edilen ve ödeme vadesi 90 günü geçen alacaklar tutarının %100'ü şüpheli alacaklar karşılığına dahil edilir.
- Envanter sonucu tespit edilen ve ödeme vadesi 45 günü geçen ancak 90 günü geçmeyen alacaklar tutarının %50'si şüpheli alacaklar karşılığına dahil edilir.
- Vadesi 45 günü aşmamış alacaklar şüpheli alacaklar rezervine dahil edilmezler.

Bununla birlikte oluşturulan şüpheli alacaklar karşılığı hesap (vergi) dönemi hasılatının %10'nu geçemez.

Şüpheli alacakların muhasebe kayıtlarından silinmesi için 3 yılın geçmesi veya devlet organının aktı veya şirket tasfiyesi gereklidir.

Alacaklı firma yönünden “şüpheli alacakların” yasal uygulaması ve vergilendirilecek matraha etkisini yukarıda kısaca açıkladıktan sonra aynı olaya bir de borcunu ödemeyen veya ödeme güçlüğü içinde olan işletme yönünden bakalım.

Borcunu ödemeyen firmada vergi uygulaması ne olacaktır?

Borçlu firma borcunu ödeyemediği takdirde bu tutar kanunda belirlenen süre sonunda şirketin kazancına ilave olunacaktır (Bu tutarlar md:250/18 bent gereği satış dışı gelir olarak muhasebeleştirilecektir). Süre, borcun zamanaşımına uğradığı zaman gündeme gelir. Zamanaşımı süresi Medeni Kanunun 12. maddesi uyarınca 3 yıldır ve yükümlülüğün yerine getirilme süresi sona erdiği tarihten itibaren zamanaşımı süresi işlemeye başlar.

Örnek: “OOO KLİN” firması ofis mobilyası satın almıştır. Sözleşmeye göre 30 Haziran 2012 tarihine kadar borcunu ödemek durumundadır. Borcunu zamanında ödememesi halinde zamanaşımı süresi 1 Temmuz 2012 tarihinden itibaren işlemeye başlar ve 1 Temmuz 2015 tarihinde sona erer.

Bazı hallerde zamanaşımı süresi durur ve sonradan tekrar devam edebilir. Medeni Kanunun 203. maddesi bu durumları düzenlenmektedir.

- Alacaklının mahkemeye başvurduğu an
- Borçlunun borcunu kabul ettiği an

Borçlu şirket, borcunu kabul ettiğini alacaklı şirkete nasıl duyuracaktır?

- Borcunun bir kısmını ödemekle
- Borcun vadesini erteleme talebini alacaklıya tebliğ ettiğinde
- Borçların kıyaslanması aktını imzalamakla
- Karşılıklı taleplerin mahsubu başvurusunu yazmakla yapabilir.

Eğer işletme 3 yılda bir defa olmak üzere kendi borcunu kabul ettiğine dair yazı yazarsa zamanaşımı süresi ertelenir ve uzar. Bu nedenle borçlu firmada borç tutarının gelir (kazanç) yazılmasına gerek kalmaz.

9.4.9. Geçmiş Yıl Zararları

Önceki vergi döneminde veya vergi dönemlerinde kanunun kabul ettiği zararları elde eden vergi mükellefleri, cari dönemin vergi matrahını bu zarar'lar kadar azaltabilirler. Zararların gelecek dönemlere aktarımında süre 10 yıldır.

Vergi idaresinin bu konu ile ilgili görüşleri, 01.01.2002 tarihi itibarıyla bilançoda yer alıp indirim hakkı olan geçmiş yıl zararlarında, 10 yıllık zararın ileriye taşınması imkanından faydalanabileceği yolundadır.

Diğer bir tartışmalı konu ise, zararların amortisman uygulaması gibi yıllara bölünmek suretiyle indirim konusu yapılması ve zarar mahsubunun kullanılmaması halinde indirim hakkının kaybolmasıdır. Bu yorum vergi dairelerinin kanuna aykırı getirdikleri bir uygulamadır. Çünkü kanunda, zararın (eski düzenlemede) 5 yıla 5 eşit taksitlere bölünüp

indirileceğine ilişkin bir hüküm yoktur. Bu yorumu gerektirecek herhangi bir düzenlemede mevcut değildir. Dolayısıyla şirketler VK uyarınca zararlarını 10 yıl ileriye taşıyabilir ve mevcut zararlarını vergi matrahları uygun ise bir kerede indirim konusu yapabilir.

01.01.07 tarihine kadar geçmiş yıl zararları hiçbir vergi döneminde vergi matrahını %50'den daha fazla azaltamıyordu, ancak bu norm kaldırılmıştır ve vergi matrahı müsait ise tüm geçmiş yıl zararları bir kerede indirim konusu yapılabilir ve vergi matrahı sıfırlanabilir.

9.4.10 Ücret Giderleri

Ücret giderleri Rusya Federasyonu kanunları gereği bir norma tabi olmaksızın vergi matrahından indirilir. Maaşlardaki yüklerle gelince; Rus personel için % 30 oranında “sosyal sigorta primi” olarak adlandırdığımız emeklilik ve sağlık fonları yükü mevcuttur. Bu Sosyal sigorta oranı yıl içindeki toplam maaşın 512 000 rubleyi buluncaya kadar hesaplanacaktır, bu tutarı geçtikten sonra oran %10 olacaktır. 512 000 rublelik limit her yıl yeniden düzenlenebilecektir. Ayrıca %13 gelir vergisi söz konusudur.

01.01.2012 tarihinden itibaren yabancı personelde de %22 bulan tek sosyal prim uygulaması vardır. %22 Sosyal sigorta oranı yıl içindeki toplam maaşın 512 000 rubleyi buluncaya kadar hesaplanacaktır, bu tutarı geçtikten sonra oran %10 olacaktır.

SSK prim ödemeleri sadece iş sözleşmeleri 6 aydan daha fazla olan yabancı personel için geçerlidir, iş sözleşmesinin 6 aydan daha kısa bir süre ile imzalanmış olması durumunda personele ödenen ücret SSK prim ödemelerine tabi olmayacaktır. Bir diğer önemli muafiyet “kalifiye eleman” kategorisindeki yabancı personele tanınmıştır. Bu kategorideki yabancı personel için sosyal sigorta primleri hesaplanmaz ve ödenmez.

Gelir vergisi yükü ise yabancı personelin vergi statüsüne bağlı olarak değişir. Dar mükellef statüsünde ise %30 gelir vergisi yükü vardır. Yabancı personel 12 aylık zaman dilimi içerisinde 183 günden fazla Rusya Federasyonu'nda kalıyorsa tam mükellef sayılır ve gelir vergisi yükü %13 olacaktır. Yine “kalifiye eleman” kategorisindeki yabancı personele, Rusya Federasyonu'nda bulunduğu dönem dikkate alınmadan direkt %13 gelir vergisi uygulanacaktır.

Vergi kodeksin 226. maddesinin 7. bendi uyarınca şubeleri bulunan vergi mükelleflerinin kesilen gelir vergileri hem ana ofis bulunduğu vergi dairesine, hem de şubelerinin bulunduğu vergi dairelerine ödenir.

Şubeye denk gelecek vergi tutarı bu şubede çalışanlara ödenilen tutarlardan hareketle hesaplanır ve ilgili vergi dairelerine ödenir.

Ücret ödemesi olarak değerlendirilen ve yatırımcılarımızın dikkatini çeken bir diğer önemli konu ise personele sağlanan işyerinde yemek imkanı ve kira yardımudur (konut tahsisi).

Personel için yemek harcamalarının giderlere dahil edilme düzeni, yemeğin iş veya toplu sözleşmelerde yer alıp almadığına bağlıdır. Burada iş sözleşmesinde veya toplu iş sözleşmesinde personele yemek imkanının ve kira yardımının öngörüldüğüne veya öngörülmediğine bağlı olarak iki farklı sonuçla karşılaşmaktayız.

1) Eğer iş sözleşmesinde ücretsiz yemek öngörülmüş ise:

RF VK252 maddesinin 1 fıkrası gereği vergi mükellefi elde edilen gelirleri, RF VK270 maddesinde belirtilen harcamalar hariç, yapılan harcamalar tutarında azaltmaktadır.

RF VK270 maddesinin 25 fıkrası uyarınca çalışanların ücretsiz yemeği, kira giderleri kurumlar vergisi matrahı hesaplamasında kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Ücretsiz yemek, kira yardımı iş veya toplu iş sözleşmesinde öngörülmüş ise kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır.

Bununla beraber RF VK255.maddesi gereği RF kanunlarıyla, toplu iş veya iş sözleşmeleriyle öngörülmüş (RF VK255.md 25 fıkrası) çalışma rejimi veya iş şartlarına bağlı olarak çalışanlara yapılan aynı ve (veya) parasal tüm harcamalar maaş ödemesine dahil edilmektedir. Böylece çalışanlarla ve yönetim arasında imzalanan iş (toplu) sözleşme şartları gereği şirket tarafından karşılanan yemek, kira tutarları maaş ödemesi giderlerine dahil edilmektedir ve kurumlar vergi matrahını azaltmaktadır. Ancak her bir çalışana denk gelen yemek, kira giderlerinin tespit ediliyor olması gerekmektedir aksi takdirde bu harcamalar kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olur.

Belirttiğimiz giderler maaş ödemelerine dahil olduğu için, bu tutarlar üzerinden Sosyal sigorta primi hesaplanacaktır.

Muhasebe kayıtlarında şirketin çalışanlarına verilen yemek giderleri genel faaliyet giderleri olarak yansıtılmaktadır.

2) Eğer iş sözleşmesinde ücretsiz yemek öngörülmemiş ise.

Yukarıda belirtildiği gibi RF VK 270. maddesinin 25 fıkrası uyarınca çalışanların ücretsiz yemeği, kira yardımı kurumlar vergisi matrahı hesaplamasında iş veya toplu iş sözleşmesinde öngörülmemiş ise, vergilendirme amacıyla giderlere dahil edilmemektedir. Personele sağlanan aynı gelirler niteliğinde olduğu için ayrıca gelir vergisi ve sosyal sigorta primleri hesaplanıp bütçeye ödenecektir.

Burada ayrıca belirtilmesi gereken husus ise kiraya verenin gelir vergisidir. Biz şirket olarak gerçek kişiden ev kiraladığımız zaman vergi ajanı (vergi sorumlusu) sıfatıyla kaynakta gelir

vergisini kesmemiz ve vergi dairesine ödememiz gerekmektedir. Genelde ev sahibi ile net fiyat üzerinden anlaşmaya gidilmektedir. Bu durumda ev sahibi ile olan anlaşmada brüt tutarın gösterilmesini göz ardı etmemek gerekir. Dikkat edilmesi gereken bir diğer konu ise personele sağlanan aynı menfaat tutarı, personelin hesaplanan aylık maaşının %20'sini geçemez (RF İş kanunu md.131).

9.4.11 Şirket Kadrosunda Bulunan Personelin- İşinin Eğitim Harcamaları

Vergi kodeksinin 264/23 fıkrası uyarınca personelin eğitim harcamaları herhangi bir norma tabi olmaksızın vergi matrahından indirilir. Bu konuda uyulması gereken bazı kurallar vardır.

- Eğitim veren kuruluş bir Rus eğitim kuruluşu ise lisansa sahip olmalı ve devlet akreditasyonu olmalıdır
- Eğitime gönderilen kişi mutlaka şirketin kadrosunda kayıtlı olmalıdır.
- Harcamayı destekleyen legal belgeleride gözardı etmemekte fayda vardır.
- Personelin eğitime gideceğine dair şirket yetkilisinin düzenlediği yazı
- Eğitimi verecek kuruluş ile yapılan anlaşma.
- Eğitimin gerçekten verildiğine dair akt (Eğitim sonucu verilmiş bir sertifika)
- Eğitim kuruluşunun düzenleyeceği fatura

9.4.12 Hukuk ve Enformasyon Giderleri, Danışmanlık ve Diğer Benzeri Giderler, Denetim (Audit) Giderleri

Başlıkta özetlediğimiz giderler vergi kodeksinin 264. maddesi uyarınca herhangi bir norma (limite) bağlı olmaksızın vergi matrahından indirilebilir. Bunlar arasında en fazla kullanılan ve belgelendirilmesi veyahut ta bu hizmetin fiilen alındığının ispat güçlüğü nedeni ile danışmanlık hizmetlerine biraz açıklık getirmeye çalışacağız.

Danışmanlık giderlerinde her zaman işin sonunda ortaya çıkan maddi bir sonuç yoktur. Vergisel ayarlamalarda çok fazla kullanılması nedeni ile vergi denetmenlerinin dikkatini çeken ilk harcama kalemi de diyebiliriz. Bu nedenle hizmetin gerçekten verildiğini ispat etmek için belge anlamında legal altyapının güçlü olması gerekir. Bu harcamamızı hangi belgeler ile ispatlayabiliriz?

- Hizmet bedelinin ödendiğine dair evraklar
- Hizmeti veren taraf ile yapılan sözleşme
- Hizmeti veren ve alan tarafın birbirine mutabakatını gösteren akt. Bu akt işlerin- hizmetlerin kabulü aktıdır. Hizmet ile ilgili tüm detay bilgilere bu akt içinde yer verilmelidir.

Bu konuyu teorik açıdan ele aldığımızda, danışmanlık hizmetlerinin tutarı konusunda bir norm (limit) bulunmamaktadır. Olası vergi ihtilaflarını önlemek amacı ile piyasa şartlarının gözönünde bulundurulmasında fayda vardır.

9.4.13 Araştırma- Geliştirme Giderleri

Araştırma ve geliştirme giderleri olarak üretilmekte olan malın geliştirilmesi veya yeni ürün geliştirilmesi için yapılan harcamalar ve ayrıca Rusya teknolojik geliştirme fonunun oluşturulması için yapılan harcamalar kabul edilir. Ar-Ge giderleri vergilendirme amacıyla Ar-Ge işlerinin sona ermesi ve tarafların devir-kabul aktının imzalanması ile sonuç hesaplarına yansıtılır.

Belirtilen giderler vergi mükellefi tarafından eşit şekilde Ar-Ge'nin sona erdiği ayda giderlere dahil edilir. Ar-Ge işlerinin sonuç getirip getirmediği 01.01.2012 tarihinden itibaren önemli değildir. 01.01.2012 tarihinden itibaren yürürlüğe giren yeni teşvik gereği Rusya Federasyonu hükümeti tarafından belirlenen listedeki Ar-Ge faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi durumunda, bu faaliyetler ile ilgili yapılan giderler, vergi matrahının tespitinde %50 arttırılarak dikkate alınacaktır.

Ar-Ge işleri sonucu vergi mükellefi entelektüel faaliyetlerin hakkını elde ediyor ise, bu haklar maddi olmayan varlıklar olarak kabul edilmektedir ve vergi kodeksinin 258/2 maddesi uyarınca amortisman tabidir. Ancak kanunda yapılan değişiklikler ile 01.01.2012 tarihinden itibaren mükellefler yaptıkları Ar-Ge işleri sonucunda entellektüel hak elde ediyor ise, kayıt politikasında belirtilmek şartı ile Ar-Ge giderlerini isterse amortisman yolu ile gayrimaddi hakkın faydalı ömrü boyunca giderlere dahil eder veya 2 yıl içinde diğer giderlere dahil edebilirler.

9.5 Vergilendirilecek Matrahın Tespitinde Dikkate Alınmayan Giderler

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayan giderler.

Vergi mükellefinin sıkıntı yaşadığı konulardan birisi kanunen kabul edilmeyen giderlerdir. Muhasebe tanımlaması açısından gider olan her harcamanın, vergi matrahının tespitinde indirilebilir gider olabilmesi için vergi kanunlarına ve orada aranan şartlara uygun olması gerekmektedir. Kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacak giderler RF VK 270. maddesinde listelenmiştir. Bunlar arasında firmalarımızın sıkça karşılaştığı bazı gider kalemleri aşağıdaki gibidir:

Kanunen kabul edilmeyen giderler:

- 1) Hesaplanan temettü tutarları,
- 2) Bütçeye ödenilen vergi cezaları, gecikme zamları,

- 3) Başka şirketlerin sermayesine ödemeler, basit ortaklık sözleşmesi çerçevesinde ortaklığa yatırımlar,
- 4) Çevreye verilen zarar sonucu yapılan ödemeler,
- 5) Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin maliyeti. Bu harcamalar sadece amortisman aracılığı ile giderleştirilebilir,
- 6) Kanunda öngörülen faiz normlarının, personel eğitim gideri ile ilgili normun, sigorta, temsil ağırlama ve reklam giderleri ile ilgili normların üzerindeki ödemeler. Norma tabi giderler kitabın önceki bölümlerinde daha detaylı olarak ele alınmıştır,
- 7) Kredi sözleşmeleri kapsamında kredi olarak verilen veya kredi kapatılması için aktarılan para ve diğer varlıklar,
- 8) Avans ödemeleri,
- 9) Kamu kuruluşlarına, sendikalara, derneklere bu kuruluşların finansmanı için ödenilen üyelik ücretleri (giriş ücretleri dahil),
- 10) Bağışlanan mal (iş, hizmet, mülkiyet hak) maliyeti ve bu devir ile ilgili diğer harcamalar,
- 11) Aksi kanunda öngörülmedikçe, alıcıya mal (iş, hizmet) alımından dolayı ibraz edilen vergi tutarları (KDV, lüks tüketim vergisi gibi),
- 12) İş sözleşmelerinde öngörülmemiş her türlü prim ödemeleri,
- 13) Personele yapılan maddi yardım tutarı,
- 14) Toplu iş sözleşmesi kapsamında çocuklu kadınlar da dahil olmak üzere personele sağlanan ek ücretli izin ödemeleri,
- 15) Üretim özelliklerinden dolayı zorunlu olan (örneğin toplu taşıma araçları ile gidilemeyecek şantiye) ve iş sözleşmelerinde öngörülen işyerine ulaşım giderleri hariç personelin toplu taşıma araçları ile işyerine ulaşım ödemeleri,
- 16) Personele piyasa fiyatının altında (indirimli fiyatlarda) mal (iş, hizmet) satışından doğan fiyat farkları,
- 17) Tedavi veya tatil amaçlı yapılan giderler, gezi turları, spor kulüplerine üyelik aidatları ve benzeri diğer giderler,
- 18) Depozito, rehin olarak devredilen mal veya mülkiyet hakları,
- 19) Vergi Kanununda yer alan giderler tanımına uymayan harcamalar.

9.6. Vergilendirilecek Matrahın Tespitinde Dikkate Alınmayan Gelirler (Vergilendirilmeyecek Gelirler)

Vergi kodeksinin 251'ci maddesi kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınmayacak (vergilendirilmeyecek) gelirler ile ilgilidir. Bu gelir unsurlarından bir bölümü firmalarımızı yakından ilgilendirdiğinden bunlar ile ilgili kısa açıklamalara yer vermekte fayda vardır.

9.6.1. Avans Ödemeleri

Vergilendirilecek matrahın tespitinde “tahakkuk” esasını kullanan firmaların, satışa konu olan malların (işlerin, hizmetlerin) önödemesi (avansı) şeklinde diğer gerçek ve tüzel kişilerden elde ettikleri gelirler vergiye tabi değildir.

Bilindiği üzere aynı avanslar KDV konusuna girmektedir.

9.6.2. Rehin Ve Kapora Şeklinde Elde Edilen Gelirler

Bir yükümlülüğün yerine getirilmesini garanti etmek amacı ile rehin veya kapora olarak elde edilen gelirler vergiye tabi değildir.

9.6.3. Kredi Ve Borç Anlaşmaları ve Finansal Yardım Şeklinde Elde Edilen Kaynaklar

Kredi ve borç anlaşmaları (borç şekline bakılmaksızın elde edilen kaynaklar) üzerinden elde edilen kaynaklar veya söz konusu borçların kapatılması için elde edilen kaynaklar şeklindeki gelirler.

Rusya Federasyonu kanunları gereği, Finansal Yardım müessesesi bazı dönemlerde bir zorunluluk olarak kullanılmıştır. Özellikle dövizli borçları olan Rus firmalarının bilançolarını devalüasyon olumsuz etkilemiş ve net varlıklar bir çok şirkette kayıtlı sermaye tutarının altına düşmüş ve negatif olmuştur.

Net varlıkların, kayıtlı sermayenin altına düşmesi halinde çözüm bulunmaktadır. Ancak net varlıklar negatif olduğunda çözümsüzlük gündeme gelmektedir.

RF Medeni Kanunun md:90/4.fikrasına göre 2.ci mali yılın ve takip eden mali yılların sonunda Limited şirketlerin net aktiflerinin değeri asgari sermaye tutarının altına inerse (10000 Ruble) Limited şirket tasfiye olmak zorundadır. Aynı hükümler limited şirketler kanununun 20. maddesinin 3. bendinde de yer almaktadır. Vergi daireleri bu gibi durumlarda sermaye artışına izin vermediği gibi net varlığı negatif olan şirketlere mektup yazarak gönüllü tasfiyesini isteyebilmektedir.

Zorunlu tasfiye prosedürünü vergi dairesi başlatabilmektedir. Bu hakkı vergi organları “Rusya Federasyonu Vergi organları” kanununun 7. maddesinin 11. bendinden almaktadır. Bu madde uyarınca vergi organları, mahkemelerden her türlü şirketin tasfiyesini isteyebilirler. Net aktif değerinin düzeltilmesi için bir kaç yol bulunmaktadır:

Firmaların bir bölümü, karşılıksız finansal yardım adı altında yurtdışından nakit fonlar getirmektedir. Vergi kodeksinin 251’nci maddesi uyarınca bu fonlar vergiye tabi değildir (eğer finansal yardım %50’den fazla hisseye sahip olan ortakdan geliyor ise).

Bir diğer çözüm ise tüm ortakların şirket varlıklarına katkı yolu ile şirketin net aktif değerini arttırmalarıdır. Yeni düzenleme ile ayrıca ortaklık payına bakılmaksızın, tüm ortakların aynı

oranda yedek akçe (rezerv fon) olarak şirkete aktif aktarmaları da gelir kabul edilmemektedir. Aktif olarak nakit ve nakit olmayan varlıklar bu kapsamdadır. Ayrıca özellikle kurucu ortak veya ortaklardan alınan borçların silinmesi de (vazgeçilen alacak) bu gruba girmektedir.

9.7. Transfer Fiyatlandırması ile ilgili Yasal Düzenlemeler

Daha önce RF Vergi Kodeksinin sadece 40 ve 20 maddelerinde yer alan ve oldukça kısa ifadelerle açıklanan transfer fiyatlandırması konularını ele alan mevzuat 1 Ocak 2012 tarihinden itibaren 18.07.11 tarihli № 227-FZ kanunu ile yürürlüğe girmiştir. Bu kanunun amacı şirketlerin ilişkili-bağımlı kişilerle, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal ve/veya hizmet almaları ve/veya satmaları halinde kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığını ortaya çıkarmak, tespit etmektir.

RF Vergi Kodeksinin 40 maddesinde mal, iş ve hizmetlerin piyasa fiyatının tanımına yer verilmiştir. Bu maddede yer alan hüküm gereği transfer fiyatlaması mevzuatı öncesi vergilendirmede, piyasa fiyatının uygulanacağı bilinmekteydi. Diğer bir anlatımla işlem fiyatının ve piyasa fiyatının birbirinden farklı olduğu durumlarda vergi mükellefinin piyasa fiyatına göre vergi hesaplama ve ödeme zorunluluğu vardı (40. maddede düzenlenen hallerde). Piyasa fiyatı olarak, aynı malların (bulunmaması durumunda – benzer mal) benzer ekonomik koşullar altında, ilişkili olmayan taraflar arasındaki işlemlerde, olağan indirimler dikkate alınarak tespit edilen ve piyasada hakim olan fiyat kabul edilmekteydi.

Vergi organları ayrıca aşağıdaki işlemlerde fiyatların doğruluğunu kontrol etme hakkına sahipti (VK madde 40):

1. Takas yoluyla ticaret- barter.
2. Dış ticaret işlemleri.
3. Maliye bakanlığınca belirlenen sektörel özelliklere göre kısa bir period içinde satış fiyatlarında %20'den fazla aşağı veya yukarı bir sapma olması halinde bu işlemler.
4. bağımlı şirketler arasındaki işlemler – RF Vergi kodeksinin 20 maddesinde bağımlı tarafların tanımına yer verilmiştir. Bu tanım uyarınca tarafların bağımlı olarak nitelendirilebilmesi için bir şirketin diğer şirkette en az %20 direkt veya dolaylı olarak hisseye sahip olmasıdır. Mahkeme kararı uyarınca başka nedenlerden dolayı da taraflar bağımlı kabul edilebilir.

Görüldüğü gibi vergi organları transfer fiyatlaması konusunu 20.nci ve 40.ncı maddeler ile kontrol etmeye çalışmışlardır. Kontrollerde ufak-büyük mükellef ayrımı yapılmamaktaydı. Vergi daireleri kanunda net ve açık tanımlamalar olmadığı için mahkemelerde piyasa fiyatını kanıtlamakta güçlük çekiyorlardı.

01.01.2012 tarihinden itibaren tamamıyla yeni düzenleme ile karşı karşıyayız. Yeni düzenlemede karşımıza çıkan bir kavram da “emsallere uygunluk ilkesidir”.

9.7.1. Emsallere Uygunluk İlkesi

Emsallere uygunluk ilkesi, bağımlı kişilerle yapılan, mal veya hizmet alım veya satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında bağımlı bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade etmektedir. Yeni düzenlemede nihai tek bir emsal fiyat değil bir fiyat aralığı belirlenmesi ve karşılaştırmanın bu fiyat aralığı ile yapılması gerekmektedir. Emsallere uygun fiyat veya bedel aralığı tanımından, aralarında bağımlı kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa fiyatı yada pazar fiyatı aralığı anlaşılmalıdır. Aralarında bağımlılık ilişkisi bulunmayan gerçek kişi veya kurumlar arasındaki işlemlerde fiyat piyasa koşullarına göre belirlendiğinden, bağımlı kişiler arasındaki işlemlerde de aynı koşullar geçerli olmalıdır. Bağımlılık ilişkisinin mal veya hizmet bedeline herhangi bir etkisi olmamalıdır.

Bağımlı kişiler arasındaki mal veya hizmet alım veya satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin, bağımlı olmayan kişilerle yapılan mal veya hizmet alım veya satım işlemindeki fiyat veya bedel aralığı dışında kalması halinde, bağımlı kişiler arasında uygulanan bu fiyat veya bedel emsallere uygunluk ilkesine aykırı kabul edilecek ve bu işten doğan gelir, vergi matrahının tespitinde yeniden hesaplanacaktır.

Piyasa fiyatının belirlenmesinden Rusya Federal Vergi Servisi sorumludur.

Piyasa fiyatının tespitinde bilgi kaynağı olarak gümrük istatistik verileri, piyasa analizi yapan ajansların verileri, Rosstat (Devlet istatistik kurumu) fiyatlandırma organlarının verileri, borsa verileri, vergi mükellefi tarafından yapılan işlemlerin fiyatları kullanılabilir. Eğer bu bilgi kaynaklarından piyasa fiyatı hakkında bilgi elde edilemiyorsa, vergi dairesi halka açık bilgi sistemlerinden, şirketlerin muhasebe ve istatistiksel raporlarından bilgi edinebilir. Daha önce de olduğu gibi mahkemeler fiyatlar üzerinde etkisi olabilecek tüm sebepleri dikkate alacaktır.

9.7.2. İşlem Şartlarının Karşılaştırılabilirlik Analizi

Rusya Federal Vergi Servisi, bağımlı kişiler arasındaki işlemler ile ilgili gelir tespiti için bağımlı olmayan kişiler arasında karşılaştırılabilir şartlar altında gerçekleştirilmiş işlemlerdeki fiyat aralığını dikkate alır. Karşılaştırılabilirlik analizi, bağımlı kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki koşullarla, aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki **benzer nitelikteki işlemlerin koşullarının** karşılaştırılmasına dayanmaktadır.

Karşılaştırılan durumlar arasında farklılıklar varsa, bu farklılıkların karşılaştırılan işlemi somut bir biçimde etkilememesi veya bu farklılıkların etkisini ortadan kaldırmak için uygun düzeltmelerin yapılması gerekir. Bu çerçevede yapılacak karşılaştırılabilirlik analizinde;

- Karşılaştırılmakta olan mal veya hizmetlerin nitelikleri,
- Bağımlı ve bağımsız kişilerin yerine getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler,
- Mal ve/veya hizmet fiyatını etkileyen sözleşme şartları,
- İşlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı (pazar hacmi, pazarın yeri gibi) ve pazardaki ekonomik koşullar,
- İşlem taraflarının iş stratejileri,

dikkate alınacaktır.

İşlemlerin karşılaştırılabilirlik analizi yapılırken bu işlemlere ilişkin aşağıdaki sözleşme koşullarının dikkate alınması gerekmektedir:

- Mal miktarı veya verilen hizmetin büyüklüğü
- Sözleşmedeki yükümlülüklerini yerine getirme süreleri
- Ödeme şartları
- İşlemden kullanılan döviz kuru
- Hak ve yükümlülüklerin paylaşımını belirten diğer sözleşme şartları.

Bağımlı ve bağımsız kişilerin yerine getirdikleri işlevlerin analizi: Bağımsız kişiler arasındaki işlemlerde, her bir tarafın kullandığı varlıklar ve üstlendiği riskler, emsallere uygun fiyat veya bedel üzerinde doğrudan etkide bulunmaktadır. Bu sebeple, yapılan işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde, tarafların gerçekleştirdikleri işlevlerin göz önünde bulundurulması zorunludur. Bunları kısaca özetleyecek olursak:

- Mal tasarım, araştırma ve geliştirme,
- Mal üretim, montaj,
- Ekipman montajı,
- Mal ve/veya malzeme satın alma, dağıtım, pazarlama ve reklam,
- Garanti süresinde ve sonrasında tamirat hizmetleri,
- Mal nakliyesi, depolanması, sigortalanması,
- Finansman ve yönetim, danışmanlık, stratejik yönetim,
- Personel tedariki, personel eğitimi.

İşlev analizinde ayrıca kullanılan ya da kullanılacak olan varlıkların (kullanılan fabrika ve tesis, gayri maddi varlıklar vb.) da dikkate alınması gerekmektedir.

Risk analizi: Ayrıca karşılaştırılabilirlik analizi yapılırken, ilgili tarafların üstlendikleri risklerin de dikkate alınması gerekmektedir. Karşılaştırmaları etkileyen risklere, üretim riski,

üretim kapasitesini tam kullanamama riski, pazar riski (girdi maliyetleri ve çıktı fiyatlarındaki dalgalanmalar gibi) emtia değer kayıp riski, döviz kuru riski, araştırma ve geliştirme yatırımlarındaki başarısızlık riski, yatırım riski, mülkiyet kayıp riski, çevreye zarar riski ve girişimcilik (fiyat, satış stratejisi, büyüme stratejisi belirlemede yapılabilecek hata) riski dahil edilmektedir.

Ekonomik koşullar: İşlem konusu mal veya hizmet aynı olmasına karşın, pazardaki ekonomik koşullar farklıysa, emsallere uygun fiyat farklı olabilecektir. Bu nedenle, karşılaştırma yapılırken pazar koşullarının aynı olması ya da fiyat üzerinde etkisi bulunan farklılıkların düzeltmelerle giderilebilir olması gerekmektedir. Karşılaştırma konusu olabilecek ekonomik koşullar arasında coğrafi konum, pazar hacmi, pazardaki rekabetin boyutu, alıcı ve satıcının pozisyonları, mal ve hizmetlerin benzerlerinin bulunabilirliği, bölgeler itibarıyla mal veya hizmet arz ya da talep düzeyi, pazarda devlet regülasyonu, üretim ve ulaşım altyapısının düzeyi listelenmektedir.

İş stratejileri: İş stratejileri, karşılaştırma yapılırken dikkate alınması gereken önemli hususlardan biri olup, bu stratejiler arasında pazar payının arttırılması, yenileme ve yeni ürün geliştirilmesi sayılabilir.

9.7.3 Emsal Fiyat Aralığı

İzleyen bölümde yer alan, piyasa fiyatlarını belirleme yöntemlerine ilişkin açıklamalarda karşımıza çok sıkça emsal fiyat aralığı tanımı gelecektir. Kısaca bu konuya da değinmekte fayda vardır.

Yapılan karşılaştırmalar ve uygulanan yöntemler sonucu tek bir fiyat veya bedelden ziyade birbirine yakın birden çok sonucu içeren belli bir fiyat veya bedel aralığı tespit edilmektedir. Emsal fiyat aralığı, aynı yöntemin farklı karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem verilerine uygulanmasından veya aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanmasından elde edilen değişik emsal fiyatların oluşturduğu bir fiyat aralığıdır. Dolayısıyla, mükellefin emsal fiyat aralığının içinde bulunması şartıyla belirleyeceği bu fiyat ya da bedel doğru kabul edilecektir.

9.7.4 Bağımlılık Kriterleri

Yeni kanunun getirdiği önemli değişikliklerden biri de "**kontrollü işlem**" tanımıdır. "Kontrollü işlem" tanımının içerisinde "bağımlı kişiler" tanımı önem arz etmektedir. Daha önce vergi kodeksinin 20. maddesinde kısa olarak tanımlanan bağımlı kişiler kapsamı yeni kanun ile oldukça genişletilmiştir. Bunları kısaca özetlemekte fayda vardır:

- Bir şirketin sermayesinde başka bir şirketin veya gerçek kişinin direkt veya dolaylı olarak ortaklık payı %25 fazla ise.
- Bir şirketin başka şirketlerde ortaklığı var ise ve ortaklık payı her bir şirkette en az %25 ise, iştirak edilen şirketlerin de kendi arasında bağımlılık vardır.
- Şirket yönetim kurulunun en az %50'sini veya genel müdürünü atayabilen tüzel ve/veya gerçek kişiler ve onların bağımlı olduğu kişiler.
- Aynı şirket veya aynı gerçek kişi ve onların bağımlı olduğu kişiler tarafından şirket yönetim kurulunun en az %50'sini veya genel müdürünü tayin eden şirketler.
- Şirket yönetim kurullarının en az %50'si aynı kişiler ve/veya onların bağımlı olduğu kişilerce oluşmuşsa veya genel müdürleri aynı kişi ise.
- Şirket ve onun yönetim organı arasındaki ilişki bağımlı ilişkidir.
- Şirketin, doğrudan iştirak ettiği ve iştirak hissesinin %50'den fazla olduğu diğer bir şirketin başka bir şirkette en az %50 hisse sahibi olması halinde tüm şirketler arasında bağımlılık ilişkisi vardır
- Gerçek kişiler arasında organizasyonel olarak ast-üst ilişkisi var ise
- Gerçek kişiler ile eşi, velisi, evladı, abisi, ablası arasında.

Mahkeme kanunda öngörülmemiş diğer nedenlerden dolayı kişileri bağımlı kabul edebilir. Ayrıca bağımlı kişiler arasında yapılan işlemlerde aracı veya aracılar varsa, onlar da bağımlı kabul edilebilir. Ancak bu araçların bağımlı olarak kabul edilebilmesi için hiç bir fonksiyonunun olmaması veya hiçbir riskinin olmaması ve nihai alıcı ile satıcının birbirine bağımlı olması gerekir.

9.7.5 Kontrollü İşlem

Bir önceki bölümde “**kontrollü işlem**”den bahsetmiş ancak tanımını vermemiştik. Bu bölümde kontrollü işlemle ilgili özel düzenlemeler yer alacaktır. Bir işlemin kontrole tabi olması için “kontrollü işlem” tanımına uyması gerekir. “Kontrollü işlem” tanımına uymayan işlemler piyasa fiyat kontrolüne tabi olamazlar ve bu işlemlerdeki fiyatlar vergi dairesi tarafından piyasa fiyatı olarak kabul edilmek durumundadır. “Kontrollü işlem” tanımını bir kaç başlık altında toplamamız daha uygun olacaktır:

1. Bağımlı kişiler arasındaki işlemde taraflardan birisi yurtdışındaki tüzel veya gerçek kişi ise.
2. Rusya Federasyonu'nun yerleştiği olan bağımlı kişiler arasında yapılan işlemler aşağıda belirtilen limitlerin aşılması durumunda “kontrollü işlem” tanımına girecektir
 - 2012 yılı için- bir takvim yılı içinde bağımlı kişiler arasındaki işlem hacmi 3 milyar rubleyi aşar ise;

- 2013 yılı için- bir takvim yılı içinde bağımlı kişiler arasındaki işlem hacmi 2 milyar rubleyi aşar ise;
- 2014 yılı için- bir takvim yılı içinde bağımlı kişiler arasındaki işlem hacmi 1 milyar rubleyi aşar ise;

Bununla beraber aşağıdaki belirtilen iki grup şartların sağlanması durumunda yukarıda bahsettiğimiz “kontrollü işlem” konusu doğmayacaktır:

A. İşlem tarafları, kanuna uygun olarak konsolide edilen vergi mükellefi grubuna ait ise.

B. Aşağıdaki şartları aynı anda ve bir arada taşıyan taraflar:

- Taraflar Rusya Federasyonu’nun aynı bölgesinde kayıt edilmiştir.
- Tarafların Rusya Federasyonu’nun başka bölgelerinde veya Rusya Federasyonu’nun dışında şube veya başka bir oluşumu yok ise
- Rusya Federasyonu’nun başka bölge bütçelerine vergi ödemiştir.
- Tarafların kanunen kabul edilen zararları yok ise
- Taraflardan hiçbirisi maden çıkartma vergisini % olarak belirlenen oran ile ödeyen ve bir takvim yılı içinde 60 milyon rubleyi geçen bağımlı kişi ile yapılmış işlem hacmi yok ise
- 2014 yılından itibaren tarafların birisi özel vergileme rejimine tabi değil ise (örneğin götürü usul vergilendirme sistemi veya zirai gelir sistemi)
- Tarafların birisi kurumlar vergisi mükellefi ise ve diğerinin kurumlar vergisi muafiyetinden veya kurumlar vergisi için 0% oranı uygulamasından yararlanması durumunda 1 takvim yılı içinde bağımlı kişi işlem hacminin 60 milyon rubleyi geçmiyor ise veya tüm taraflar bu muafiyetten yararlanıyor ise
- 2014 yılından itibaren tarafların hiçbirisinin özel ekonomik bölge yerleştiği olmaması veya olması durumunda 1 takvim yılı içinde bağımlı kişi işlem hacminin 60 milyon rubleyi geçmemesi veya tüm tarafların özel bölge yerleştiği olması durumunda

3. İşlem taraflarından birisi maden çıkartma vergisini % olarak ödüyor ve bir takvim yılı içinde 60 milyon rubleyi geçen bağımlı kişi işlem hacmi olan vergi mükellefi ise, bu tür işlemler “kontrollü işlem” tanımına girer

4. İşlem taraflarından birisi özel vergileme rejimine tabi ise (örneğin götürü usul vergilendirme sistemi veya zirai gelir sistemi) bu işlemler “kontrollü işlem” tanımına girer. Bu madde sadece 01.01.2014 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir.

5. Tarafların birisi kurumlar vergisi mükellefi ise ve diğeri kurumlar vergisi muafiyetinden veya kurumlar vergisi için 0% oranı uygulamasından yararlanıyorsa ve 1 takvim yılı içinde

bağımlı kişi işlem hacmi 60 milyon rubleyi aşıyor ise, bu işlemler “kontrollü işlem” tanımına girer.

6. Tarafların birisi özel ekonomik bölge yerleşği ise ve 1 takvim yılı içinde bağımlı kişi işlem hacmi 60 milyon rubleyi geçiyor ise bu işlemler “kontrollü işlem” tanımına girer. Kanunun bu maddesi de 01.01.2014 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir.

7. Uluslararası borsası olan (örneğin: petrol ve petrol ürünleri, demir çelik, değerli metal ve taş, gübre) malların ihracatından veya ithalatından bir takvim yılı içinde 60 milyon rubleden fazla işlem hacmi gerçekleşiyor ise, bu işlemler “kontrollü işlem” tanımına girer.

8. İşlem taraflarının birisi Maliye bakanlığının 13 Kasım 2007 tarihli No.108 kararı ile listelediği ülkelerden birisinin off-shore yerleşği ise ve bu taraf ile olan işlemlerden elde edilen gelir 60 milyon rubleyi geçiyor ise, bu işlemler “kontrollü işlem” tanımına girer. 2012 ve 2013 yılları bir geçiş dönemi olarak düzenlenmiştir ve bu yılları için yukarıdaki maddelerde 60 milyon rublelik gelir limiti tutarı 2012 yılı için 100 milyon ruble, 2013 yılı için 80 milyon ruble ve 2014 yılından itibaren 60 milyon ruble olacaktır.

9.7.6. Piyasa fiyatlarını belirleme yöntemleri

Yeni transfer fiyatlandırması kanununda piyasa fiyatlarını belirlemek için 5 yöntem öngörülmüştür:

Karşılaştırılabilir piyasa fiyatı yöntemi- Vergi kanununda aksi öngörülmedikçe, bu yöntem diğer yöntemlere göre tercih edilmektedir. Bu yöntemin uygulanabilmesi için bağımlı kişilerle yapılan işlemin, birbirleriyle bağımlı olmayan kişilerin yaptıkları işlemler ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekmektedir. Vergi kodeksinin 105.5 maddesinde işlemin karşılaştırılabilir işlem olarak dikkate alınabilmesi için hangi şartların kıyaslanması gerektiği konusunda detaylı açıklamalara yer verilmiştir. Bu yöntemde bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun tek satış fiyatı belirlenmez, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları emsal işlemlerde yer alan fiyatlar baz alınarak bir fiyat aralığı belirlenir. Eğer bağımlı kişiler arasındaki işlemde uygulanan fiyat bu aralığın altında veya üstünde ise, vergi matrahının tespitinde üst veya alt limit dikkate alınacaktır.

Karşılaştırılabilir karlılık yöntemi- Bu yöntemde karşılaştırılabilir işlemler tespit edilir ve onların karlılık oranlarının alt ve üst limitleri hesaplanır. Eğer karlılık oranı bu aralığın altında veya üstünde ise, yine vergi matrahının tespitinde alt veya üst limit karlılık oranı dikkate alınacaktır. Gösterge olarak satış karlılığı, farklı gider kalemlerinin karlılığı oranı, aktiflerin karlılık oranı veya yönetim giderlerinin karlılık oranı gibi göstergeler dikkate alınabilir.

Kar paylaşım yöntemi – Bu yöntem, geleneksel işlem yöntemlerinin kullanılmadığı, özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve karlılık oranına ciddi etki yapabilecek gayrimaddi hak bedelinin bulunması durumlarında kullanılmalıdır. Bu yöntemde işlemlere katılan tüm tarafların karlılık oranları ile karşılaştırılabilir işlemlerdeki karlılık oranları kıyaslanır. Kâr paylaşım yöntemi, bağımlı kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde bağımlı kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini esas almaktadır. Burada tarafların işlemde elde edilen kar marjı dikkate alınacaktır. Elde edilen kar (veya zarar) karşılaştırılabilen işlemde elde edilen kara (veya zarara) eşit veya fazla (az) ise, fiili kar (zarar) dikkate alınacaktır, aksi halde karşılaştırılabilir işlemdeki kar (zarar) marjı vergi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır.

Yeniden satış fiyatı yöntemi- Bu yöntem yeniden satışı yapan kişi ya da kuruluş, satmak üzere aldığı mallara herhangi bir şekilde değer artırıcı bir katkıda bulunmayıp, fiziksel olarak ürünün yapısını değiştirmeyip söz konusu ürünü aldığı biçimde sattığı hallerde önerilen bir yöntemdir. Bu çerçevede paketlenme, etiketlenme, karışım hazırlama (eğer karışımı hazırlanan malların fiziksel bir değişimi yoksa) bu yöntemin kullanılmamasına bir neden değildir. Bu yöntemde karşılaştırılabilir işlemlerdeki emsal şirketin gayrisafi mal satış karının mal maliyetine oranı (alt ve üst limitler) tespit edilir. Eğer kontrol edilen şirketteki gayrisafi mal satış karı/mal maliyeti oranı karşılaştırılabilir şirket işlemlerindeki gayrisafi mal satış karı/mal maliyeti oranının alt ve üst limitleri arasında kalıyor ise, vergi matrahının tespitinde bu oran dikkate alınacaktır.

Gider yöntemi- Bu yöntem aşağıdaki işlemlerin gerçekleşmesi halinde gündeme gelecektir:

- Bağımlı olan taraflar arasında iş veya hizmet sözleşmesi çerçevesinde yapılan iş veya hizmet (fiyatlara önemli etki sağlayabilecek gayrimaddi hak bedellerinin kullanıldığı durumlar hariç).
- Sermaye ve döviz piyasasında ticari işlemler dahil nakit kıymetlerin yönetim hizmetleri
- Şirket yönetim hizmetleri
- Satıcı ile alıcının bağımlı olması durumunda, hammadde ve yarımamül satış işlemleri
- Bağımlı taraflar arasında uzunvadeli sözleşmeler çerçevesinde mal (iş, hizmet) satışında

Bu yöntemde giderin (maliyetin) karlılık oranı karşılaştırılabilir işlemlerden hesaplanan maliyet karlılık oranlarının alt ve üst limitleri ile karşılaştırılır. Eğer karlılık oranı bu aralığın altında veya üstünde ise, vergileme amacıyla üst veya alt limit dikkate alınacaktır.

Yukarıdaki yöntemler ile vergi dairesi fiyat kontrolünü yapar ve bu kontrol sonucu bir tutanak hazırlar. Eğer bu tutanakta piyasa fiyatından farklı bir fiyattan işlem yapıldığı iddia edilirse, vergi dairesi vergi mükellefinden ek vergi, gecikme zammı ve cezaları mahkeme yolu ile isteyebilir. Bu düzenleme vergi mükelleflerini korumak amacıyla yapılmıştır. Yeni kanunda öngörülen bir diğer önemli düzenleme ise, eğer fiyat kontrolü sonucunda işlemin bir tarafına ek vergi hesaplanmış ise, işlemin diğer tarafı (bağımlı kişi) kendi vergilerini, yükümlülüklerini bu ek vergi tutarında düzeltebilir.

Yukarıda bahsettiğimiz gibi piyasa fiyat kontrolü Federal Vergi dairesi tarafından yapılacaktır. Bu denetimin gerçekleşmesi için vergi mükellefinin “kontrollü işlemlerin” bulunduğu konusunda vergi dairesine bildirim vermesi veya denetim esnasında vergi dairesinin “kontrollü işlem” tespit etmesi gerekmektedir. Bu tür denetim, denetim kararı alınan yıldan en fazla 3 yıl öncesini kapsayabilir. Bu denetimin konusuna vergi kodeksinin 105.3 maddesinin 4 bendi uyarınca katma değer vergisi, kurumlar vergisi, kişisel gelir vergisi ve maden çıkartma vergisi girmektedir.

9.7.7. Vergi Mükelleflerinin Transfer Fiyatlandırması Kanunu Çerçevesindeki Hak ve Sorumlulukları

Vergi mükellefi kendisini ve akıt şirketini bağımlı olarak beyan edebilir mal, iş ve hizmet satışı için vergileme amacıyla piyasa fiyatları esas alınarak ek vergi hesaplayıp ödeyebilir. Vergi matrahının düzeltilmesi ve verginin ödenilmesi kanunda öngörülen süreler içinde yapılmak zorundadır.

Vergi mükelleflerinin yeni bir sorumluluğu da “kontrollü işlemlerin” gerçekleştirildiğine dair vergi dairesini bilgilendirme zorunluluğudur. Bu bildiri vergi dönemi bittikten sonra en geç 20 Mayıs tarihine kadar yapılmak zorundadır. Bu sorumluluğun yerine getirilmemesi durumunda Vergi kodeksinin 129.4 bendi uyarınca vergi mükellefine 5000 ruble ceza kesilir.

Vergi dairesi “kontrollü işlemlerin” fiyatlandırmasını destekleyen belgeleri talep edebilir. Eğer kontrol esnasında piyasa fiyatlarından bir sapma olduğu tespit edilir ise, vergi mükellefi vergi ödememe veya eksik ödeme için yaptırıma tabi tutulabilir. 01.01.2014 tarihine kadar vergi kodeksinde piyasa fiyatına uyulmaması için bir ceza tutarı öngörülmemiştir. 01.01.2014 tarihinden itibaren bu yaptırım ödenmemiş vergi tutarının %20 tutarında olacaktır. 01.01.2017 tarihinden itibaren ise bu yaptırım tutarı ödenmemiş vergi tutarının %40’na tekabül eden tutara çıkartılacaktır.

Vergi dairesi “kontrollü işlemler” ile ilgili belgeleri vergi dönemi bittikten sonra en erken 1 haziran’da talep edebilir. Talep dilekçesi vergi mükellefine verildikten sonra vergi mükellefi

30 içinde ilgili belgeleri ibraz etmek zorundadır. Piyasa fiyatı ile ilgili vergi denetimi 6 ayı geçemez, özel durumlarda bu denetim 12 aya kadar uzatılabilir.

Yeni kanunda büyük vergi mükellefleri kategorisindeki vergi mükelleflerine sağlanan bir kolaylık bulunmaktadır. İşbu vergi mükellefleri vergi dairesine başvurarak, fiyat tespit sözleşmesini imzalayabilir. Bu sözleşme en fazla 3 yıla imzalanabilir. Bu sözleşmede vergi mükellefi ve vergi dairesi “kontrollü işlemler” için özel fiyat tespit formülünü belirlerler ve vergi mükellefi bu formülden yararlanarak vergilerini hesaplayabilir.

9.8 Vergi Oranı

Vergi kanunlarındaki değişikliklerinin yürürlüğe girmesi ile birlikte 01.01.2009 tarihinden itibaren kurumlar vergisi oranı %20 olmuştur.

- %2 oran Federal Bütçeye
- %18 oran Bölge Bütçesine

Rusya Federasyonu bölgeleri kendi kanunları gereği vergi oranını bazı vergi mükellefleri için azaltabilirler. Ancak söz konusu oran %13,5'ten düşük olamaz (Bölge bütçesine ödenecek kurumlar vergisi oranı %18'ten en fazla %13,5'e inebiliyor).

9.9 Verginin Ödenmesi

2002 takvim yılının başından itibaren yürürlüğe giren vergi kodeksinin 25. bölümü “şirketlerin kazanç vergisi” ile ilgili olup, bu bölümde yer alan hükümler gereği, şirketlerin kazanç vergisini (kurumlar vergisini) ödemede 3 farklı yöntemden birini kullanma hakları vardır. Nedir bu yöntemler?

- Kıvartalda (3 aylık vergilendirme dönemleri) bir kez kazanç vergisi ödemek
- Bir önceki kıvartalın kazancına göre ayda bir kez ödemek
- Bir önceki ayın kazancına göre her ay ödemek (aylık kazanç vergisi uygulaması)

RF VK 286 md. 3 bendi uyarınca Daimi temsilcilik aracılığı ile faaliyetlerini yürüten yabancı şirketler kurumlar vergisini sadece 3 ayda (kıvartalda) bir kez öderler.

9.9.1 Kıvartalda Bir Kez Kazanç Vergisi Ödemek

Eski düzenlemede “küçük işletme” statüsünde olan firmalar kıvartalda bir kez vergi ödemesinden faydalanıyorlardı. Ancak 2002'nin başından itibaren geçerli olan yeni düzenlemede bu avantajlı yöntemden faydalanma şartları değişmiştir. Kanunun 286'ncı maddesine göre, geçen 4 kıvartal (bir takvim yılı) itibarıyla satış geliri, ortalama olarak her kıvartal için 3.000.000 Rubleyi aşmayan işletmeler ($3.000.000 \text{ Ruble} / 31 = 96.775 \text{ USD}$), bütçe kuruluşları, Rusya Federasyonu'nda faaliyetini sürekli temsilcilik vasıtasıyla yürüten yabancı

işletmeler, ticari olmayan kuruluşlar, basit ortaklık üyeleri, vekalet anlaşmasından fayda sağlayanlar kazanç vergilerini 3 ayda bir (kvartal bazında) ödeyebilirler.

Eğer firma yeni kurulmuşsa uygulama ne olacaktır? Bu sorunun cevabı da madde 287/5'te verilmiştir. Aylık satış gelirinin 1.000.000 Rubleyi veya kvartal satış gelirinin 3.000.000 Rubleyi aşmaması halinde, kvartalda bir kez kazanç vergisi ödemesinden faydalanabilirler.

Örnek: Firmanın 2011 yılı gelirleri KDV hariç aşağıdaki gibidir.

1 kvartal 2.500.000

2 kvartal 3.700.000

3 kvartal 2.200.000

4 kvartal 2.600.000

Toplam gelir yıllık 11.000.000 Rubledir. Buna göre kvartal geliri ortalama $(11.000.000 / 4 = 2.750.000)$ 2.750.000 Ruble olup, 3.000.000 Rubleyi geçmediğinden işletme 2012 yılında 3 ayda bir kez kazanç vergisi ödeyecektir.

Yukarıda kısaca özetlediğimiz “Kvartal’da bir kez kazanç vergisi ödeme” sisteminden yararlanamayan tüm firmalar, kazanç vergisini aylık öderler. Ayrıca her kvartal sonu itibarı ile de kazanç vergisi yeniden hesaplanır. Bu hesaplama sonucu işletmenin ödediği vergi (avans olarak aylık ödediği kazanç vergisi) kvartal sonunda yapılan hesaplama sonucu ödemesi gerektiğinden daha az ise, işletme aradaki farkı kvartalin bitimini izleyen ayın 28’ine kadar ödemek durumundadır.

Tersi durumda, işletmenin ödediği, ödemesi gerektiğinden fazla ise, bu tutar mahsup edilmek üzere izleyen vergi dönemine devredilir.

Bu bölümün başında aylık kazanç vergisi ödemesinin iki şekilde gerçekleşebileceğini belirtmiştik.

- Bir önceki kvartalin kazancına göre her ay veya
- Aylık fiili kazanca göre her ay

İşletme hangi yöntemi seçeceğini belirler ve muhasebe kayıt politikasında bunu deklare eder, bu tercih takvim yılı sonuna kadar değiştirilemez.

9.9.2. Bir Önceki Ayın Fiili Kazancına Göre Aylık Avans Ödemesi:

Bu yöntemde aylık ödenecek avans tutarını belirlemek için bir önceki ayın kazancına bakmak yeterlidir. Firmalar her ay vergi beyannamesini vermek zorundadır.

Örnek: 2012 yılı Ocak ayı beyannamesine göre firmanın kar’ı 650.000 Rubledir. Firma bu kazanç üzerinden vergiyi Şubat ayının 28’nci gününden geç olmamak üzere ödemek zorundadır.

650.000 *%2=13 000 Federal bütçeye
650.000*%18=117.000 Bölge bütçesine

9.9.3. Bir Önceki Kvartalin Kazancına Göre Aylık Avans Ödemesi:

Bu yöntemde ise firmalar, yılın 1. kvartasında önceki yılın son kvartasında ödenen vergi tutarının 1/3'ünü aylık olarak öderler.

Örnek: İşletmenin 2012 yılı 1. kvartal kazanç vergisi ödemesi aşağıdaki gibi olsun.

(3 ay için ödenen tutarlar).

Federal bütçeye : 20.000 Ruble

Bölgesel bütçeye : 180.000 Ruble

İşletme 2012 yılının 2. kvartasında kazanç vergisi avans ödemelerini nasıl yapacaktır?

Her ayın 28. gününe kadar toplam 66.666 Rubleyi 3 ay boyunca ödemek zorundadır.

Federal bütçeye : 20.000/3=6.666 Ruble

Bölgesel bütçeye : 180000/3=60.000 Ruble

Cari vergi döneminin ikinci kvartasında ödenmesi gereken aylık avans tutarı, cari yılın ilk hesap dönemi itibarıyla hesaplanan avans tutarının 1/3'üne eşit kabul edilir. Cari vergi döneminin üçüncü kvartasında ödenmesi gereken aylık avans tutarı, yarıyıl itibarıyla hesaplanan avans tutarından, ilk kvartal sonuçları itibarıyla hesaplanan avans tutarı düşüldükten sonra kalan farkın 1/3'ü olarak kabul edilir.

Cari vergi dönemin 4. kvartasında ödenmesi gereken aylık avans tutarı ise, dokuz ayın sonucu olarak hesaplanan avans tutarından, yarıyıl itibarıyla hesaplanan aylık avans tutarı düşüldükten sonra kalan farkın 1/3'ü olarak kabul edilir.

9.9.4 Ayrı Şubelerin Vergi Ödeme Özellikleri

RF Vergi kanununun 288 maddesinde şubelerin kurumlar vergisini ödeme şartları ele alınmıştır.

“Ayrı şubelere sahip olan Rus şirketleri, vergi mükellefleri, avansların ve vergi dönemi itibarıyla hesaplanan verginin federal bütçeye ödemesini, söz konusu vergi tutarlarının şubelere dağıtımını yapmadan, buldukları yere göre yaparlar.”

Yasal düzenlemeden de anlaşılacağı üzere vergi kodeksinin bu maddesi gereği şubeleri bulunan Rus şirketleri kurumlar vergisinin %2 kısmına tekabül eden Federal bütçe payını ana ofis adresinde şubelere paylaşmaksızın öder.

Kurumlar vergisinin %18 kısmına tekabül eden ve bölge bütçesine hesaplanması ve ödenmesi gereken tutar ise her bir şubeye denk gelen kısım hesaplanarak şubelerin ve ana ofisin bulunduğu bölge bütçelerine ödenir. Düzenlemeden de anlaşılacağı üzere, ayrı şubeye düşen kazanç payının dikkate alınması gerekmektedir. Bunun içinde madde 288/2 fıkrasında

yer alan 2 göstergeden birinin kullanılması zorunludur. Mükellef, göstergelerden hangisini kullanacağına kendi karar verir ve seçilen gösterge bir takvim yılı dönemi içinde değiştirilemez. Nedir bu göstergeler?

- Ayrı şubede çalışan ortalama personel sayısının veya ücret giderler toplamının, ana şirketin ortalama personel sayısına oranı veya toplam ücret giderlerine oranı.
- Ayrı şubeye ait amortismanına tabi mülkün net değerinin, ana şirketin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin net değerine oranı.

Şubelere denk gelen gelirin tespiti

Şubelere denk gelen gelirlerin tespitini aşağıdaki formüle göre hesaplayabiliriz:

Şubeye denk gelen gelir payı = $(A/B + D/C) / 2$,

A – şubenin ortalama personel sayısı veya şubenin maaş giderleri;

B – şirketin toplam ortalama personel sayısı veya şirket toplamı için maaş giderleri;

D – Şubenin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin net defter değeri;

C – Şirket toplamında amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin net defter değeri.

Şubenin amortismanına tabi iktisadi kıymetleri olmaması durumunda bu katsayı sıfırlanacaktır.

Ancak burada belirtilmesi gereken önemli bir not Moskova ile ilgilidir. 13.04.07 tarihli Vergi dairesinin No. 20-12/035160 mektubu uyarınca Moskova içinde farklı vergi dairelerinde kayıtlı olan şubelere verginin paylaşılmasına gerek yoktur. Bu durumda şirket sadece Moskova'ya denk gelen bölge kurumlar vergisini hesaplar ve öder. Vergi mükellefi kurumlar vergisinin hangi şubenin vergi dairesine ödeyeceğini kendisi belirleyebilir, ancak diğer şubelerin vergi dairelerinin bilgilendirilmesi gerekmektedir

9.10 Beyanname Verme Süresi

Vergi mükellefleri, vergi ödeme ve avans ödeme yükümlülükleri olup olmadığına bakılmaksızın her vergi dönemi itibarıyla buldukları yerin vergi organına beyannamelerini ibraz etmek zorundadırlar. Vergi mükellefleri aylık veya kvartal usulüne göre hesap döneminin sonunu takip eden ayın 28'ine kadar beyanname vermek zorundadır.

Kvartal usulüne göre vergi ödeyen şirketler 1 yıllık vergilendirme dönemi için 4 kez vergi beyannamesi verirler.

- 1. kvartal beyannamesi 28 Nisan
- 2. kvartal beyannamesi 28 Temmuz
- 3. kvartal beyannamesi 28 Ekim

- Bütün yılı konsolide eden yıllık beyanname, izleyen yılın 28 Mart.

9.11 Rusya Federasyonu'nda Faaliyetini Daimi Temsilcilik Aracılığı ile Yürütmeyen ve Rusya Federasyonu Kaynaklarından Gelir Elde Eden Yabancı İşletmelerin Vergilendirilmesi (Vergi Ajanı Sıfatıyla Stopaj Uygulaması)

Rusya Federasyonu'nda yerleşik olup, kayıtlarında, yabancı tüzel kişilere (Rusya Federasyonu'nda yerleşik olmayan yabancı tüzel kişilikler) ait masraf, gider niteliğinde fatura bulunduran Rus tüzel kişilerin (tamamı yabancı sermayeli Rus firmaları ve Daimi temsilcilik şeklinde çalışan inşaat firmaları dahil) başını en fazla ağrıtan, hataların çok sıkça yapıldığı konulardan bir tanesi de, bu nitelikteki faturaların bedellerinin yurt dışına transferlerindeki stopaj uygulamasıdır. Bazen Rusya Federasyonu'ndaki organizasyona ait kar'ları azaltmak düşüncesiyle yurt dışından tedarik edilen bu faturalar (özellikle hizmet niteliğinde olanlar) şirketi alternatif stopaj maliyeti ile karşı karşıya bırakmaktadır.

9.11.1 Yabancı Şirketlerin Elde Ettiği Hangi Gelir Türleri Stopaja Tabi Olacaktır?

Bu sorunun cevabı vergi kodeksinin 309'ncu maddesinde yer almaktadır.

- Rusya Federasyonu kanunları çerçevesinde kurulmuş şirketlerin ortağı olan yabancı gerçek ve/veya tüzel kişilere yapılan temettü ödemeleri
- Şirketlere, diğer kişilere veya bunların birliklerine ait kazancın veya mülkün dağıtım sırasında, şirketlerin, diğer kişilerin veya birliklerine ait kazancın veya mülkün dağıtım sırasında, şirketlerin, diğer kişilerin veya birliklerin tasfiyesi dahil, yabancı şirketlerin lehine tahsis edilen gelirler.
- Her türlü borç üzerinden elde edilen faiz gelirleri, iştirak kazanç hakkını veren tahviller (konvertible tahviller dahil) üzerinden elde edilen gelir.
- Maddi olmayan mülk objelerine ait mülkiyet hakkının Rusya Federasyonu'nda kullanılmasından elde edilen gelirler. Bu gelirlere; edebiyat eseri, sanat veya bilim ürünlerine ait yazar haklarının kullanımından dolayı yapılan ödemeler, sinema ürünleri veya televizyon veya radyo için kayıtlar dahil, her türlü patentlerin, ticari markaların, çizim veya modellerin, planların, gizli formüllerin veya sanayi, ticari veya bilim tecrübesine ait bilginin kullanım hakkı için ödenen tazminat ve her türlü diğer ödemeler dahildir
- Aktiflerin %50'den fazlası, Rusya Federasyonu topraklarında bulunan gayrimenkullerden oluşan işletmelerin hisselerinin ve bu hisselerin türevleri niteliğindeki finansal araçların satışından elde edilen gelirler.
- Rusya Federasyonu topraklarında bulunan gayrimenkullerin satışından elde edilen gelir. Bilindiği üzere Rusya Federasyonu kanunları gereği yabancı gerçek ve/veya yabancı tüzel

kişilikler gayrimenkul satın alabilirler. Bunun için Rusya Federasyonu'nda yerleşik olma şartı aranmaz. Bankalarda yabancı şirket adına açılacak hesaba yurt dışından transfer edilen tutarlarla Rusya Federasyonu'nda gayrimenkul satın almak mümkündür.

- Rusya Federasyonu topraklarında bulunan mülkün kiraya verilmesinden dolayı elde edilen gelir, leasing işlemleri, gemilerin veya uçakların ve/veya taşıt araçlarının, ayrıca uluslararası nakliyatla kullanılan konteynerlerin kiraya verilmesinden elde edilen gelirler.
- Uluslararası nakliyattan elde edilen gelir. Nakliyat işinin Rusya Federasyonu alanları dışında bulunan iki nokta arasında gerçekleşmesi halinde vergileme yapılmaz.
- Sözleşme şartlarının ihlali halinde ödenen cezalar, gecikme faizleri
- Diğer benzeri gelirler.

Yabancı Şirketlerin Elde Ettiği Hangi Gelir Türleri Stopaja Tabi değildir?

Aktiflerin %50'den fazlası, Rusya Federasyonu topraklarında bulunan gayrimenkullerden oluşan işletmelerin hisselerinin ve bu hisselerin türevleri niteliğindeki finansal araçların ve Rusya Federasyonu topraklarında bulunan gayrimenkullerin satışı hariç, Rusya Federasyonu alanında daimi temsilciliğin oluşmasına neden olmayan malların, işlerin, hizmetlerin satışından elde edilen gelirler kaynakta kesintiye tabi değildir.

9.11.2 Vergi Stopajının Hesaplanması ve Ödenmesi Özellikleri

Stopaj'ın hesaplanıp, ödenmesi sorumluluğu yabancı şirkete ödemedede bulunan Rus şirketine ve/veya R.F'da daimi temsilcilik aracılığı ile faaliyette bulunan yabancı şirkete aittir. Ödemedede bulunulan yabancı işletmenin Rusya Federasyonu'nda daimi temsilciliği var ise ve gelir daimi temsilciliğe ait ise stopaj hesaplanmaz. Çünkü bu gelir kanun gereği gerçek usulde vergilendirilecektir. Bu nedenle, yabancı işletmenin temsilcileri, vergi organına kayıtlı olduklarına dair belgeyi (noter tasdikli olması gerekir) ödemedede bulunacak kişilere ibraz etmek durumundadırlar. R.F kaynaklarından gelir elde eden yabancı tüzel kişiliğin ülkesi ile Rusya Fed'nu arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması var ise bu anlaşmadaki prensipler de dikkate alınacaktır.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının uygulamasında iki tür senaryo bulunmaktadır.

1. Senaryo: Yabancı ülke mukimi, gelir ödenmeden önce vergi ajanına Çifte Vergilendirmeyi Önleme sözleşmesinin taraf olduğu ülkenin mukimi (daimi yerleşigi) olduğunu kanıtlayan belgeyi, bu ülke kanunları uyarınca yetkili bir kuruluştan alıp apostilleyerek vergi ajanına verir ve bu durumda gelir ödeme esnasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme sözleşmesinde öngörülen vergileme prensipleri ve oranları uygulanır.

2. Senaryo: Yabancı ülke mukimi gelir ödendikten sonra vergi ajanına Çifte Vergilendirmeyi Önleme sözleşmesinin taraf olduğu ülkenin mukimi (daimi yerleşği) olduğunu kanıtlayan belgeyi, bu ülke kanunları uyarınca yetkili bir kuruluştan alarak ve apostilleyerek verir ve bu durumda aşağıdaki prosedür uygulanır:

- Gelir elde eden yabancı şirketin gelirlerinden vergi kodeksinde öngörülen oran ve prosedüre göre stopaj yapılır ve vergi ajanı tarafından vergi dairesine ödenir.
- Yabancı şirket gelirlerinden stopaj uygulandıktan sonra en geç 3 yıl içinde vergi ajanının kayıtlı olduğu vergi dairesine fazladan ödenilmiş verginin iadesi için dilekçeyi verir.
- Gelir ödeme esnasında Çifte Vergilendirmeyi Önleme sözleşmesinin taraf olduğu ülkenin mukimi (daimi yerleşği) olduğunu kanıtlayan belgenin bu ülke kanunları uyarınca yetkili bir kuruluştan alınarak ve apostillenerek vergi dairesine teslim edilir.
- Vergi dairesine ayrıca gelir ile ilgili sözleşmenin kopyası, stopajı yapılan ve ödenen verginin ödeme talimatı ve diğer destekleyici belgeler vergi dairesine teslim edilir.

Vergi dairesi 1 ay içinde bu başvuruyu incelemek ve fazladan kesilen vergiyi, bu vergi stopajı yapılan para biriminde iade etmek zorundadır.

9.11.3 Gelir Kaynağı- Ödeme Kaynağı

Vergi stopajının hesaplanması ve ödenmesi aşamasında “gelir kaynağı” ve “ödeme kaynağı” tanımlarının bazen birbirine karıştığını görüyoruz.

Rusya Federasyonu içinde gelir kaynağı bazen bir yabancı firmada olabilir. Eğer yabancı firma faaliyetini diğer yabancı ülkede gerçekleştiriyor ise, o zaman gelirin kaynağı “yabancı” sayılır. Yabancı firmaların Rusya Federasyonu içindeki kaynaklardan gelir elde etmeleri, direkt Rusya Federasyonu’nda yürütülen faaliyetle ilgili olmayabilir. Söz konusu gelirlere faizler, temettüler, royalty gelirleri ve benzeri gelirler girmektedir.

Ödeme kaynağından kastedilen teslim edilen mallar, yapılan iş veya verilen hizmet karşılığında bizzat ödeme yapan kişidir. Ödeme kaynağı ve gelir kaynağı farklı olabilir. Örneğin, normal bir dış ticaret kontratı çerçevesinde, ürettiği malları FOB fiyatlardan Rusya Federasyonu’na getiren yabancı firmanın gelir kaynağı malların üretildiği ülkedir, ödeme kaynağı ise Rusya Federasyonu’dur.

Gelir kaynağının nitelendirilmesi açısından yabancı firmaya, hangi hesaptan ödeme yapıldığı önemli değildir.

Eğer yabancı bir firma diğer bir yabancı firmaya Rusya içinde hizmet veriyor ise, yapılan ödeme yabancı kaynaklı gelir sayılmasına rağmen, gelir kaynağı Rus asıllı olacaktır ve bu işten elde edilen gelir Rusya Federasyonu'nda vergilendirilecektir (gerçek usulde vergileme). Yine yabancı firma bir Rus şirketine Rusya Federasyonu dışında hizmet sunuyor ise, o zaman elde edilen gelir Rusya kaynaklı gelir sayılmayacaktır ve Rusya Federasyonu kanunları çerçevesinde vergilendirilmeyecektir.

10. KATMA DEĞER VERGİSİ

10.1 Verginin Mükellefi

KDV'nin mükellefleri 143 maddede düzenlenmektedir.

- Kurumlar (şirketler, işletmeler v.s.)
- Özel teşebbüsler
- Rusya Federasyonu gümrük kanunu uyarınca tespit edilen, RF gümrük sınırından malların geçişi ile ilgili vergi mükellefi kabul edilen şahıslar.

10.2 Vergi Mükellefiyetinin Kaldırılması

Vergi kodeksinde ufak işletmeler için özel bir düzenlemeye gidilmiştir. Buna göre; son 3 takvim ayı itibarıyla şirketlerin veya özel teşebbüslerin, KDV hariç, mal (iş, hizmet) satış gelirinin toplamı 2.000.000 Rubleyi aşmıyorsa, verginin mükellefleri vergi hesabı ve ödeme yükümlülüklerini kaldırma (muafiyet) hakkına sahiptirler.

Bundan yararlanmak isteyen vergi mükellefinin, yazılı bir bildirim ve ekinde evrak ile bağlı bulunduğu vergi organına başvurması gerekir. Söz konusu bildirim ve evraklar, muafiyet hakkından yararlanılmaya başlanılan ayın 20. gününe kadar vergi organına ibraz edilmelidir. Kanunda belirtilen 2.000.000 Rublelik sınırın aşılması halinde, olayın gerçekleştiği ayın 1. gününden itibaren vergi muafiyet hakkı kaybolur ve bu günden itibaren vergi yeniden hesaplanır.

Ancak bazı hallerde yukarıdaki şartlar gerçekleşse bile KDV muafiyeti uygulanmayabilir. Kanunun md:145/2 fıkrası uyarınca, lüks tüketim vergisine tabi malları satan şirketler bu muafiyetten yararlanamaz. Yine 145/3. fıkrası uyarınca gümrüklerde alınan ithal KDV'si bu muafiyetin konusuna girmez. KDV'den muaf firmanın ithalat yapması halinde ithal KDV'sini öder ve bu KDV malların maliyetine yansıtılır.

10.3 Verginin Konusu

- R.F.nu topraklarında malların (işlerin, hizmetlerin) satışı, borç takası anlaşması üzerinden mal (yapılan iş sonuçlarının, hizmetinin) devri ve rehin konularının devri

ve ayrıca mülkiyet haklarının satışı. (KDV hesaplanması açısından malların mal (yapılan iş sonuçlarının, hizmetinin) karşılıksız devri satış kabul edilmektedir ve taraflarca belirlenen fiyatlar üzerinden KDV hesaplanır ve vergi dairesine yatırılır)

- Kendi ihtiyacı için inşaat-montaj işi yapmak
- Kurumlar vergisinin hesaplanmasında kanunen kabul edilmeyen giderler niteliğinde olan ve mükellefin kendi ihtiyacı için Rusya Federasyonu alanında malların (yapılan iş sonuçlarının, hizmetinin) devri.
- R.F.nu gümrük alanına malların girişi

10.4 Malların Satış Yeri

Vergilemenin konusuna girip girmemesi yönünden, malların satış yeri'nin belirlenmesi prensibi önemlidir. Vergi kodeksinin 147. maddesine göre

“aşağıdaki hallerde malların satış yeri Rusya Federasyonu'dur”:

- Mal R.F.nu topraklarında olup yüklenmiyor ve nakliye edilmiyor ise;
- Mal yükleme veya nakliye anı başında R.F.nu topraklarında ise;

10.5 Hizmetlerin (İşlerin) Satış Yeri

Hizmet satışlarında vergilemenin ne şekilde yapılacağı her zaman tartışılan bir konudur. Özellikle hizmet alıcısının ve satıcısının farklı ülkelerde bulunması, olayın mutlak suretle bir takım kriterlere bağlanmasını gerektirmektedir. Türk firmaları olarak biz bu olayın her iki tarafında da yer alabiliyoruz. Türkiye'den Rusya'daki şirketlere düzenlediğimiz hizmet faturalarında, hizmetin satıcısı olarak yer alırken, bu hizmet faturasını RF.da kayıtlarına alan ve masraf yazan Rus şirketinin tamamı Türk sermayeli de olabildiği için, burada da hizmet alıcısı pozisyonundayız. Bu nedenlerle konunun hizmet türleri itibarıyla ele alınmasında fayda vardır.

Hangi hizmetlerin satış yeri Rusya Federasyonu'dur?

- Hizmetler (işler) RF topraklarındaki gayrimenkul ile ilgili ise (uçak, deniz ve nehir gemileri, uzay objeleri hariç).
Bu hizmetlere (işlere) inşaat, montaj, tamir, restorasyon, yeşillendirme işleri dahildir.
- Hizmetler RF topraklarındaki taşınabilir varlıklar ile ilgili ise.
- Hizmet RF topraklarında kültür, sanat, eğitim, beden eğitimi, turizm, dinlenme ve spor alanlarında sunuluyor ise.
- Hizmet alıcısı faaliyetini RF topraklarında yürütüyorsa.
Bu düzenleme aşağıdaki hizmetlerin satışında geçerlidir.
- Patent, lisans, ticari marka, yazar hakkı ve benzeri hakların devrinde.

- Veri tabanlarının, bilgisayar programının hazırlanması, onların geliştirilmesi ve onlara değişikliklerin yapılmasında.
- Taşıt araçları hariç taşınabilir varlıkların kiralanması.
- Danışmanlık, hukuk, muhasebe, mühendislik, reklam, eğitim, bilgi-işlem hizmetlerinin sunulmasında ve ayrıca bilim-araştırma ve deney işlerinin yapılmasında.

Mühendislik hizmetlerine, malların (hizmetlerin-işlerin) üretimi ve satışı sürecinin hazırlanmasıyla ilgili danışmanlık hizmetleri, sanayi, altyapı, ziraat ve diğer objelerin inşaatı ve işletilmesi ile ilgili hazırlık hizmetleri, proje ve önproje hizmetleri (ekonomik ve teknik zemin hazırlaması, proje araştırmaları ve benzeri hizmetler) dahildir.

- RF hava sahasında ve uçak terminallerinde sunulan uçak bakım hizmetleri.
- Personel kiralamasında, eğer personel alıcının ekonomik faaliyetini sürdürdüğü yerde çalışıyor ise.
- RF limanlarında duran gemilere verilen her türlü hizmet ve RF sularında verilen navigasyon hizmeti.
- Yukarıda bahsedilen işlerin yapılması için şirket (tüzel veya gerçek kişiyi) davet etme/bulma acentelik hizmeti.
- Hizmeti yapan (işleri sunan) şirketin veya özel teşebbüsün faaliyetini RF topraklarında yürütmesi halinde.

Hizmetlerin-işlerin gerçekleştiği, hizmetin sunulduğu yerin ispatı için hangi belgeler gerekecektir?

- Yabancı veya Rus asıllı kişilerle yapılan anlaşma.
- Hizmetlerin (işlerin) fiilen yapıldığını (sunulduğunu) ispat eden dökümanlar.

Yukarıda adı geçen hizmetlerin gerçekleştirilmesi durumunda bu işlemler Rusya Federasyonu'nda vergilendirilmek zorundadır. Bu hizmetlerin vergilendirilmesi vergi kodeksinin 161. maddesi uyarınca vergi sorumlusu tarafından yapılacaktır ve KDV gelir tutarından iç iskonto yolu ile hesaplanacaktır. Diğer bir anlatımla yabancı şirkete yapılacak gelir ödemesi toplam tutarından vergi sorumlusu olarak bu işleme taraf olan Rus şirketi KDV'yi iç iskonto yolu ile hesaplayacak ve transfer tutarından kesip bütçeye yatıracaktır.

10.6 Verginin Matrahı

Malların (işlerin, hizmetlerin) satışında vergi matrahı, söz konusu malların satış fiyatıdır (KDV hariç). Vergi matrahı tespit edilirken, satış bedeli olarak nakdi, aynı, değerli evraklar dahil elde edilen tüm gelirler dikkate alınır.

Firmanın kendi ihtiyacı için inşaat-montaj işleri yapması halinde ise vergi matrahı, bu iş için vergi mükellefinin yaptığı tüm harcamalar dikkate alınarak, yapılmış işlerin toplam değeri şeklinde tespit edilir.

Komisyoncu olarak faaliyet gösteren firmalarda ise sadece komisyon tutarı KDV'ye tabidir. Bu işlemlerde uygulanan oran genel KDV oranıdır (%18). Komisyoncunun sattığı malın vergi oranı farklı olabilir, bu durum komisyon hizmetinin vergi oranını değiştirmez.

Rusya Federasyonu gümrük alanına gelen malların vergi matrahı aşağıdaki değerlerin toplamı sonucu bulunur.

- Malın Gümrük Değeri
- Gümrük vergisi
- Lüks Tüketim Vergisi (lüks tüketim vergisine tabi olan mal için).

Vergi mükellefinin yabancı döviz cinsinden gelirleri ve/veya giderleri, malların (işlerin, hizmetlerin) satış tarihi veya giderlerin fiilen yapıldığı tarih itibarıyla Merkez Bankası resmi kurundan Rus rublesine çevrilir.

Verginin matrahı ile ilgili gündeme gelen bir başka önemli konuda "Alınan avanslar"ın KDV'si matrahına dahil olmasıdır(md:162/1). Yabancı döviz bazında bir değer alınmışsa KDV'si avansın ödendiğini gün kur'undan hesaplanacaktır.

Avanslar üzerinden ödenen KDV'si, avansın mahsup edildiği dönemlerde avans mahsubu ile doğru orantılı bir şekilde indirim konusu yapılacaktır.

Aynı şekilde 01.01.2009 itibaren yürürlüğe giren değişikliğe göre ödenen avanslarda ödeyen açısından KDV indirim hakkı doğuracaktır.

Kambiyo farklarının-Tutar farklılıklarının KDV açısından değerlendirilmesi

19.07.2011 tarihli 245-FZ Nolu kanun değişikliği ile KDV'nin matrah tespiti ile ilgili 153. maddesine önemli bir değişiklik getirilmiştir. Daha önceleri kambiyo farkları dediğimiz tutarların KDV'ye tabi olup olmadığı konusunda vergi mükellefleri ile vergi organları arasında hep tartışma konusu olmuştur. 01.10.2011 tarihinden itibaren yürürlüğe giren kanun değişikliği ile bu tartışmalara son verilmiştir. Vergi kodeksinin 153. maddesinin 4. bendi uyarınca dolara veya başka bir dövize endeksli kontratlardaki KDV matrahının tespitinde dikkate alınacak tek kur satış günündeki kurdur. Satış günündeki kura göre tespit edilen katma

değer vergisi matrahı, izleyen tarihlerdeki ödemeler nedeniyle doğacak kambiyo farklarından etkilemeyecektir ve bu kambiyo farkı direkt diğer satışı dışı gider veya gelirlere dahil edilecektir. Bu düzen mal ve/veya hizmet satışından sonra ödemelerin yapılması durumunda geçerli olacaktır. Diğer bir anlatımla satış günündeki kura göre KDV matrahı tespit edilir ve vergisi ilgili vergi döneminde tahakkuk ettirilir. Mal ve/veya hizmet satışına ait ödeme farklı bir kurdan yapılmış ise KDV matrahı değişmeyecektir. Ön ödeme (avans) olması durumunda KDV matrahı nasıl tespit edilecektir? Kanunda bu senaryo ile ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu da çeşitli yorumlara yol açmıştır. Bir görüşe göre kanunda vergi matrahının tespiti ile ilgili tek bir düzen bulunmamaktadır ve bu düzene göre sadece satış günündeki kurun dikkate alınması gerekmektedir. Bir diğer görüş ise ön ödeme esnasında mal (iş, hizmet) bedelinin ve dolayısıyla vergi matrahının tespit edildiğini savunmaktadır. Maliye bakanlığının bu son görüşü destekleyen açıklamaları 03-07-11/13 Nolu 17.01.12 tarihli mektubunda yer almıştır. Eğer ön ödeme %100 değil kısmi ise, vergi matrahının ön ödemeye denk gelen kısmı ön ödeme kuruna göre, geri kalan kısmı ise satış günündeki kura göre tespit edilecektir.

10.7 Vergilendirme Dönemi ve Oranlar

Vergilendirme dönemi, vergi sorumlukları dahil vergi mükellefleri için üç aylık dönem olarak belirlenmiştir.

Genel Vergi Oranı %18'dir. Ancak % "0" ve % "10" oranında uygulanan mal ve hizmetler de bulunmaktadır.

10.8 Malların (İşlerin-Hizmetlerin) Satışında Vergi Matrahının Tespit Anı (Tahakkuk Metodu)

Vergi kodeksinde yapılan değişiklikler sonucu KDV hesabında nakit metodu yürürlükten kaldırılmıştır. Tahakkuk metodunda vergi matrahının oluşması ile ilgili hükümler vergi kodeksinin 167. maddesinde yer almaktadır.

1. Vergi matrahının tespitinde vergi kodeksinde aksi öngörülmedikçe aşağıdaki işlemlerde gerçekleşen erken tarih dikkate alınmaktadır:

- a. Malın (iş sonucunun, hizmetin) mülkiyet haklarının devri,
- b. Yapılacak mal (iş, hizmet) mülkiyet hakları devrine mahsuben yapılan avans ödemesi.

2. Mal sevkiyatı fiilen olmamasına rağmen malın mülkiyet hakkı devri gerçekleşiyorsa, bu KDV matrahının tespitinde sevkiyat tarihi esas alınacaktır.

3. Kendi ihtiyaçları için inşaat montaj işlerin yapılmasında vergi matrahının tespit anı her vergi döneminin son günüdür.

4. Kendi ihtiyaçları için malların (işlerin, hizmetlerin) devrinde vergi matrahının tespit günü belirtilen malların (işlerin, hizmetlerin) sevkiyat günüdür.

KDV'si sisteminde yapılan değişiklikler soruları da gündeme getirmiştir. Önceki metinde, yüklenen malların, yapılan işlerin, sunulan hizmetlerin mülkiyet hakkının devir günü esas alınmaktaydı. Oysa yeni düzenlemede satılan mal ve/veya hizmetin mülkiyet hakkının devri değil, malların yükleme-devir günü önemlidir. Buradan şu sonucu çıkartabiliriz, mal alıcının mülkiyetine geçmeden, satıcı KDV'sini ödemek durumunda kalabilecektir. Mülkiyet devri olmadan satış gerçekleşmeyeceğine göre, satış olmadan KDV'si ödemesi gündeme gelmektedir. Herşeye rağmen Vergi bakanlığının görüşü açıktır. Yükleme anında KDV hesaplanmalıdır.

10.9 Vergi İndirimleri

Vergi mükellefleri, hesapladıkları toplam KDV'sini kanunun öngördüğü vergi indirimleri (KDV indirimleri) tutarı kadar azaltabilir. KDV'sinin indirilmesi için kanunun öngördüğü durumlar hariç ödeme esası aranmaz. Ancak 3 yıl içinde indirim konusu yapılamayan KDV, kanunen edilmeyen gider niteliğindedir.

Örneğin Vergi kodeksinin 171/2 maddesi uyarınca mal, iş, hizmet ithalatında KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için KDV'nin "ödenmesi" şartı vardır.

Rusya Federasyonu vergi organlarında kayıtlı olmayan yabancı işletmelerin (mükelleflerin) gelirlerinden kesilen KDV (vergi ajanı ile KDV kesintisi) yabancı mükellefe bu geliri sağlayan tarafından indirim konusu yapılır.

Malların satışında, satıcının bütçeye ödediği KDV'si, söz konusu malların satıcıya iadesi halinde indirime tabidir. Aynı şekilde işlerin yapılması veya hizmetlerin sunulması sırasında, satıcı tarafından bütçeye ödenen KDV'si işlerin veya hizmetlerin reddedilmesi halinde indirime tabidir.

Rusya Federasyonu topraklarında satılan malların (işlerin, hizmetlerin) izleyen tarihlerde teslimatı karşılığında alınan avans ve benzeri önödemeler üzerinden bütçeye ödenen KDV'si, ilgili anlaşmanın feshi ve avansların geri ödenmesi halinde indirime tabidir.

01.01.2009 tarihinden itibaren kanuna giren değişiklik sonucu şirketler mal, iş veya hizmet için yaptığı ön ödemelerin KDV'sini aynı dönem içinde indirim konusu yapabileceklerdir.

Şirketlerin kendi ihtiyacını karşılamak için inşaat-montaj işleri yapmaları halinde, hesaplanan KDV'si ödenir ve aynı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılır.

Bir diğer konu ise inşaat işinin başka bir şirket tarafından yapılması durumunda KDV'nin ne zaman indirim konusu yapılabileceğidir. İnşaat şirketi ile işveren arasındaki sözleşmede

yapılan işlerin “etap” veya “anahtar teslimi” olduğuna bağlı olarak iki farklı durum söz konusudur.

1. İnşaat işlerinin etap şeklinde işverene teslim edilmesi durumu: İnşaat şirketleri her ay sonu işverene KS2 ve KS3 formlarını düzenlemektedir. Bu formların ve ekinde düzenlenecek olan faturanın işveren yönünden önemi büyüktür. Çünkü inşaat işlerinin “etap” şeklinde teslimi her bir etabın mülkiyet hakkının devri anlamına gelir. Ayrıca işveren faturadaki KDV’sini (inşaat firmasının düzenlediği fatura) bekletmeksizin indirim konusu yapabilecektir. Etap şeklinde işlerin devir alındığının ispatı ve buna istinaden KDV’nin indirim konusu yapılması için aşağıdaki şartların sağlanması gerekmektedir:
 - İş etaplarının belirtilmesi, etabın neleri kapsadığının açıklanması ve her bir etap için fiyatın belirlenmesi.
 - Etapların işveren tarafından kabul edilmiş olması.
 - Etaplarla ilgili işlerin devri ile beraber bu işlerin tüm risklerinin devri
 - Etap devrinin evraklarla tasdiklenmiş olması

2. İnşaat işlerinin işverene “anahtar teslimi” şeklinde taahhüt edilmesi durumu: Bu durumda tüm inşaat işlerinin tamamlanmış olması ve nihai devir-teslim aktının imzalanması ile son fatura kesilir. İşte bu esnada işveren inşaat objesini kendi kayıt defterlerinde kayda alır ve kanunda öngörülen şartların yerine getirilmesi ile KDV’yi indirim konusu yapar. İşin başından sonuna kadar yapılan ödemelerin tamamı avans ödemesi niteliğindedir. Bu görüş vergi dairesinin de savunduğu görüştür.

Tartışmalı konuların bir diğeri ise kaybolan, çalınan veya yangın gibi afetlerden dolayı yok olan stokların, duran varlıkların indirim konusu yapılmış KDV’si ile ilgilidir.

Vergi kodeksinin 170 maddesinin 3 bendinde indirilen KDV’nin hangi durumlarda yeniden hesaplanması ve vergi dairesine ödenilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu bent uyarınca KDV’si indirilen duran varlıkların, gayri maddi hakların, malların ve mülkiyet haklarının başka şirketin tüzük sermayesine katılım payı olarak verilmesi durumunda indirilen KDV’nin hesaplanması ve ödenilmesi gerekmektedir. Duran varlık ve gayri maddi hakların KDV’si kalan net defter değerine orantılı olarak hesaplanır. İndirim konusu yapılmış KDV’nin yeniden hesaplanmasını gerektiren ikinci durum ise KDV’si indirilmiş mal, iş, hizmet, gayri maddi hakların ve duran varlıkların KDV’den muaf veya KDV’ye tabi olmayan işlemlerde kullanılmaya başlanmasıdır. İşte bu hükmün vergi dairesince yorumunda kaybolan, çalınan veya bir diğer nedenle yok olan iş, hizmet, mal KDV’sinin devlete geri ödenmesi yer almaktadır. Federal vergi dairesinin bu görüşü bir çok mektubunda yer almıştır. Bunların içinde vergi kodeksinin 170 maddesinin yorumunu yapan ve çok kısa süre içerisinde yerel

vergi dairelerinin el kitabı niteliğini alan 19 Ekim 2005 tarihli № MM-6-03/886@ mektubudur. Bunun dışında aynı görüş 20.09.2004 tarihi No. 03-04-11/155, 08.09.2004 tarihli No. 03-04-11/143 ve 30.09.2003 tarihli No. 04-03-11/77 Federal Vergi Dairesinin mektuplarında ve 30.07.2004 tarihli No. 03-1-08/1711/15@ Maliye bakanlığın mektubunda yer almıştır. Vergi mükellefi lehine olan ve KDV'nin yeniden hesaplanıp ödenilmesini gerektiren vergi dairesi kararlarını iptal eden, geçersiz sayan birçok mahkeme kararı bulunmaktadır. Örneğin 22.06.2004 tarihli No. 2565/04, 22.06.2004 tarihli No 2300/04, 30.03.2004 tarihli No. 15511/03, 23.10.2006 tarihli No 10652/06 kararları.

10.10 KDV'nin Ödenmesi

Bütçeye ödenmesi gereken vergi tutarı, her vergi dönemi sonucu itibarıyla hesaplanan KDV'den, kanunun öngördüğü KDV indirimleri yapıldıktan sonra kalan vergi tutarı olarak hesaplanır.

Eğer herhangi bir vergi döneminde, vergi indirimlerinin toplamı (indirim konusu KDV) hesaplanan toplam vergi tutarını (hasılat KDV) aşıyor ise, aradaki fark vergi mükellefine iade edilir veya vergi dairesinin kararı çerçevesinde izleyen dönemlere devredilir.

Yukarıdaki yasal düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere, KDV iadesi sadece ihracat işlemlerinde değil iç pazar teslimlerinde de gündeme gelebilmektedir.

Her vergi dönemi itibarıyla yapılan hesaplamalar sonucu ödenecek bir KDV gündeme gelirse, bu tutar vergi dönemini izleyen üç aylık dönemde içinde 3 eşit taksitte her ayın 20. günü akşamına kadar bütçeye ödenir.

10.11 Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulaması

Rusya Federasyonu vergi kodeksinde vergi mükellefleri için “müteselsil sorumluluk” uygulaması yoktur. Ancak 2004 yılında R.F. Anayasa Mahkemesinin 169 ve 01.10.2004 tarih ve 324-O'nolu kararları ile KDV'si mükellefleri için, kanunda yazılı olmamasına rağmen “müteselsil sorumluluk” uygulaması getirilmiştir. Mal ve/veya hizmet satın aldığınız firma, düzenlediği faturadaki KDV'sini bütçeye ödemiorsa (Fiktif bir şirket ise, adresinde bulunamıyor ise, ulaşılamayan genel müdüre sahipse, özetle sadece fatura ticareti yapan bir şirket olarak çalışıyorsa) bu çeşit şirketlerin düzenledikleri faturada yer alan KDV mal ve/veya hizmeti satın alan firma tarafından indirim konusu yapılamaz. Kanuna karşı olan anayasa mahkemesi kararı en yüksek yargı organının görüşü olarak şu an yürürlüktedir. Bu karar yayımlandıktan sonra uzun bir süre firmaların aleyhine uygulanmamıştır, ancak son dönemlerde Bölge Vergi Daireleri, anayasa mahkemesinin kararını destekleyen mektuplar yayınlamaktadır. Her ne kadar Vergi Kodeksinin 108'nci maddesi gereği, vergi mevzuatındaki ihlalin, vergi organları tarafından kanıtlanması zorunluluğu bulursa da, şirketin (mal ve/veya

hizmet satın alınan) adresinde bulunamaması, vergi dairesine beyannamelerin verilmemesi halinde, indirim KDV'sinin vergi denetmenleri tarafından kolaylıkla reddedilebileceğini söyleyebiliriz.

Vergi denetim organları denetim esnasında daha çok şirket tedarikçisi seçilirken gerekli özenin gösterilip gösterilmediğine bakarlar. Denetim esnasında tedarikçinin vergi yasalarını ihlal ettiği tespit edilirse veya tedarikçi firma “günlük” firma belirtilerini taşıyor ise, böyle bir tedarikçi ile işlemlerin haksız vergi avantajları sağlamak amacıyla yapıldığı vergi denetmenleri tarafından iddia edilir. Bu iddianın sonucu, bu çeşit firmalardan gelen faturalarda yer alan katma değer vergisinin indirimi eleştirilir, bu fatura hizmet niteliğinde ise, bu hizmet giderinin vergi matrahından indirilmesi engellenir. Çünkü bu gider “kanunen kabul edilmeyen gider” niteliğindedir.

“Günlük” şirket kavramı nedir? Bu konuda kanunlarda açıklama yer almamaktadır. Vergi denetmenlerinin bu tanım ile ilgili kriterleri ise firmanın kiralık adreste kayıtlı olması, aynı adreste başka firmaların da kayıtlı olması, beyannamelerin boş verilmesi veya sembolik vergi ödemelerinin gösterilmesi, şirket genel müdürünün aynı anda başka şirketlerde de genel müdür olarak gözükmemesi, son olarak da bu çeşit şirketlerin ömrünün en fazla 2 yada 3 yıl olması ve legal tasfiyeye girmeden, farklı yöntemlerle tüzel kişiliklerin sona ermesidir.

Vergi mahkemeleri şirketlerle vergi denetmenleri arasındaki anlaşmazlıklarda daha çok vergi idaresinin yanında yer almaktadır. Yüksek arbitraj mahkemesinin 12.10.2006 tarihli N 53 Plenum kararının 10. bendi uyarınca, vergi dairesi şirketin tedarikçi seçiminde gerekli özen ve dikkati göstermediğini kanıtlar ise, bu şirket haksız yere bazı vergisel avantajlar elde etmiş sayılır. Haksız vergi avantajından kastedilen KDV indirimi ve Kurumlar vergisi matrahının azaltılmasıdır.

Bu nedenle şirketlerimizin gereksiz vergi cezalarıyla karşılaşmaması adına tedarikçi seçiminde gerekli özen ve dikkati göstermesi gerekmektedir.

Tedarikçi seçiminde özen ve dikkat gösterilmesini tasdikleyen kriterlerin listesi denetim organlarının görüşlerinden ve arbitraj mahkemesi kararlarının sonuçlarından oluşturulmaktadır. Bu kriterleri kısaca özetlemekte fayda vardır:

1.Anlaşma yapılırken tedarikçinin hukuki yapısının kontrol edilmesi gerekmektedir.

Diğer bir anlatımla tedarikçinin tüzel kişi olarak kayıtlı olduğunu kontrol etmeliyiz. Bununla ilgili 06.07.2009 tarihli N 03-02-07/1-340, 10.04.2009 tarihli N 03-02-07/1-177, 31.12.2008 tarihli N 03-02-07/2-231 Maliye Bakanlığı Mektupları ve 01.02.2011 tarihli N 10230/10 Yüksek arbitraj mahkemesinin kararları bulunmaktadır.

Tedarikçinin ilgili organlarda kayıtlı olduğunu tasdikleyebilecek belge ticaret sicil gazetesinden alınan yazıdır (EGRUL). Ancak anlaşmanın yapıldığı tarihte tedarikçinin tüzel kişi olarak bulunuyor olması giderlerin yapıldığı tarihte tüzel kişiliğinin devam ettiği sonucunu doğurmaz. Bundan dolayı giderlerin hizmet ve/veya mal alıcısı tarafından muhasebe kayıtlarına alındığı dönemde ticaret sicil gazetesinden tedarikçi ile ilgili yazının alınması daha uygundur.

20.04.2010 tarihli N 18162/09 RF Yüksek Arbitraj Mahkemesinin kararına baktığımızda sadece ticaret sicil gazetesinden yazının alınması mal ve/veya hizmet alıcısı şirketin tedarikçi seçiminde gerekli özen gösterdiğinin bir kanıtıdır. Bu karar KDV indiriminin doğru olduğu konusunda alınmış olmasına rağmen, mahkemeler genellikle kurumlar vergisi tartışmalarında da aynı mantığı kullanmaktadır. (Örneğin, Moskova bölgesi Arbitraj Mahkemesinin 31.05.2011 tarihli N KA-A40/4102-11 ve 14.03.2011 tarihli N KA-A40/690-11 kararları, Kuzey-Batı Arbitraj Mahkemesinin 28.10.2010 tarihli N A56-8/2010 Kararı).

Ancak mahkemelerin işlemin gerçekçiliği konusunda şüpheleri olursa, ticaret sicil gazetesinden alınan yazı tek başına özen gösterildiğinin kanıtı olarak kullanılamaz. (Moskova bölgesi Arbitraj Mahkemesinin 22.06.2011 tarihli N KA-A40/6036-11, 20.09.2010 tarihli N KA-A40/9399-10, 23.08.2010 tarihli N KA-A40/9035-10-II kararları).

2. Sözleşme çerçevesinde tedarikçinin yükümlülüklerini yerine getirmek için bir lisans alması gerekiyorsa, bu lisansın kopyasının talep edilmesi gerekmektedir. (01.08.2011 tarihli N KA-A40/8021-11 Moskova Bölgesi Arbitraj Mahkemesinin kararı, 21.06.2011 tarihli N A05-11486/2010 Kuzey-batı bölgesi Arbitraj Mahkemesinin kararı). Aksi takdirde mahkeme şirketin gereken özen ve dikkati göstermediği iddia edebilir. (24.05.2011 tarihli N A19-20761/10 Doğu-Sibirya bölgesi Arbitraj Mahkemesinin Kararı, 05.08.2010 tarihli N A55-12301/2008 Volga Bölgesi Arbitraj Mahkemesinin Kararı , 19.08.2009 tarihli N Ф04-4094/2009(10350-A27-49) Batı-Sibirya bölgesi Arbitraj Mahkemesinin Kararı).

3. Maliye Bakanlığı mal ve/veya hizmet tedarikçisinin vergi dairesinde kayıtlı olduğuna dair belgenin kopyasının mutlaka alınmasını önermektedir. (06.07.2009 tarihli N 03-02-07/1-340 ve 10.04.2009 tarihli N 03-02-07/1-177 Mektupları).

4. Anlaşma imzalandığında tedarikçi şirket adına anlaşmayı imzalayacak kişilerin yetkileri kontrol edilmelidir. (06.07.2009 tarihli N 03-02-07/1-340 ve 10.04.2009 tarihli N 03-02-07/1-177 Maliye Bakanlığı Mektupları, 18.05.2011). Mal ve/veya hizmet alıcısı tedarikçi temsilcisinin imza atmaya yetkili olduğunu teyit eden belgeleri mahkemeye ibraz

edemezse, mahkeme şirketin tedarikçi seçiminde özen göstermediğine karar verebilir. (23.05.2011 tarihli N KA-A41/4177-11 Moskova Bölgesi Arbitraj Mahkemesinin Kararı).

5. Tedarikçi seçiminde sadece anlaşma şartları değil, aynı zamanda aşağıdaki diğer konular da dikkate alınmalıdır (25.05.2010 tarihli N 15658/09 Yüksek Arbitraj Mahkemesinin Kararı) :

- Tedarikçinin iş yapma gücü ve ticari prestiji,
- Tedarikçinin yükümlülüklerini yerine getirmeme riski,
- Tedarikçinin yükümlülüklerini yerine getirmesi için gerekli kaynaklara sahip olup olmadığının kontrolü (üretim tesisleri, ekipman, depo yeri, nitelikli personel).

Bu göstergelerin analizi tedarikçinin gerçekten bu işi yaptığını gösterir.

Vergi denetmeni tedarikçi şirketin iyi niyetli vergi mükellefi olmadığı gerekçesi ile mal ve/veya hizmet alıcısı tarafından indirim konusu yapılmış KDV tutarını reddetmiş ve birinci mahkemede vergi dairesi davayı kazanmıştır. Ancak Vergi mükellefi temyiz mahkemesine başvurarak, katma değer vergisi kanununda müteselsil sorumluluk ile ilgili bir madde bulunmadığını belirterek, yapılan harcamaların fiilen yapılan işler ile ilgili olduğunu iddia etmiştir. Yapılan incelemede taşeron şirketlerin adresinde bulunmadığı veya vergilerini ödemediği tespit edilmiş olmasına rağmen mal ve/veya hizmet alıcısı fiilen bu işin yapıldığını ispatladığı için tedarikçinin kötü niyetli olmasının bu işin yapılmadığı anlamına gelemeyeceği iddia edilmiş ve 9.ncu Temyiz arbitraj Mahkemesinin 4 Aralık 2008 tarihli 09AII-11508/2008-AK Nolu kararı ile mal ve/veya hizmet alıcısı şirket davayı kazanmıştır. Dolayısıyla tedarikçi kötü niyetli olsa bile, yapılan işin gerçekçiliğini muhasebe kayıtları ile ve bu kayıtları tasdikleyen evraklarla desteklediğiniz müddetçe bu çeşit davaları kazanma şansınız yüksektir. Burada unutulmaması gereken kayıtlarımızın düzgünlüğüdür, Rus kanunlarına uygun olarak evraklarla desteklenmelidir, çünkü sizin yasal kayıtlarınız mahkemede delil olarak değerlendirilecektir.

Ayrıca ek olarak aşağıdaki belgeleri talep etmenizde fayda vardır:

- Tedarikçi hakkında referans mektupları,
- Tedarikçinin işe uygun eğitimli profesyonelleri kadrosunda bulundurduğunu tasdikleyen belge,
- Tedarikçinin bütçeye vergi ödediğini tesvik eden belgeler,
- Tedarikçinin bilanço ve kar-zarar hesabı,
- Tedarikçinin finansal gücü ile ilgili bankalardan alınabilecek referans mektubu.

6. Tedarikçi hakkında medya ve diğer sosyal paylaşım ağlarından alınan bilgilerin analiz edilmesi.

Vergi organları için tedarikçi hakkında kamuya açık kaynaklarda bilgi yok ise bu tedarikçi “günlük” şirket olarak değerlendirilebilir. (30.05.2007 tarihli N MM-3-06/333@) Federal Vergi dairesinin emri). Tedarikçi hakkında kamu kaynaklarından bilgi (medya, internet) bulduğunuzda, işlemin gerçekçiliğini kanıtlamak daha kolaydır (06.07.2009 tarihli N 03-02-07/1-340, 10.04.2009 tarihli N 03-02-07/1-177 Maliye Bakanlığı Mektupları).

7. Potansiyel tedarikçilerin güvenirliliği için bir takım kriterler zaman içerisinde geliştirilmeli ve bunlarla ilgili şirket içinde dökümanlar düzenlenmelidir.

8. Sözleşmenin doğru düzenlenmesine ve tüm ilk kayıt belgelerinin kanunların şekil şartlarına uyduğuna özen gösterilmelidir. Evrakların yanlış düzenlenmiş olması, hiç düzenlenmediği sonucunu doğurabilmektedir.

Yukarıda belirtilen kriterler genellikle mal ve/veya hizmet alıcısının gerekli özen ve dikkati gösterdiğini kanıtlayan kriterlerdir.

11. VARLIK VERGİSİ (NET AKTİF VERGİSİ)

11.1 Mükellefler

- Rus şirketleri
- RF alanında daimi temsilcilik aracılığı ile faaliyette bulunan ve/veya RF alanında, RF sularında, RF ekonomik alanlarında gayrimenkul varlıklara sahip yabancı şirketler

11.2 Verginin Konusu

- Rus şirketleri için bilançoda duran varlıklar olarak kayda alınan menkul ve gayrimenkul varlıklar.
- RF alanında faaliyet gösteren daimi temsilcilikler için duran varlıklar olarak kayda alınan menkul ve gayrimenkul varlıklar.
- RF alanında faaliyette bulunmayan yabancı şirketler için RF alanında mülkiyetinde bulunan gayrimenkul varlıklar.

11.3 Vergi Oranları

- Vergi oranları RF bölge kanunları tarafından belirlenmektedir ve yıllık oran %2,2 geçmemektedir.
- Vergi konusu ve vergi mükellefi kategorisine bağlı olarak vergi oranları farklılaştırılabilir.

11.4 Vergiden Muaf Olan Varlık Türleri

Arsa, arazi, su ve diğer doğal kaynaklar varlık vergisinden muaf tutulmaktadır. Ayrıca sivil savunma, Rusya Federasyonu'nda güvenlik ve düzenin sağlanması amacıyla askeri ve/veya ona eşdeğer hizmet tarafından kullanılan ve onların mülkiyetinde veya yönetiminde olan varlıklar bu vergiden muaf tutulmaktadır.

11.5 Varlık Vergisinin Muhasebeleştirilmesi ve Ödenmesi

Hesaplanan varlık vergisi, mutlak suretle bütçeye ödenir ve şirketin “Kar/zarar” hesabında takip edilir, banka ve diğer kredi kuruluşlarında ise “faaliyetle ilgili diğer giderler” hesabında izlenir.

Vergi tutarı mükellef tarafından her kvartal sonunda hesaplanır. Vergi tutarı, varlıkların yıllık ortalama değerinin vergi oranıyla çarpılması sonucu bulunur.

Daha önce ödenen vergiler hesaplanan vergi tutarından düşülür.

12. BASİTLEŞTİRİLMİŞ VERGİ SİSTEMİ

Özel bir vergilendirme rejimini ifade eden “basitleştirilmiş vergi sistemi”nin yeni değişiklikleri 01.01.2003'ten itibaren geçerlidir. Basitleştirilmiş vergi sistemi, Rusya Federasyonu kanunlarının öngördüğü genel vergi sistemi ile birlikte kuruluşlar ve özel teşebbüslerce kullanılmaktadır.

Basitleştirilmiş vergi sistemi ve genel vergi sistemi arasındaki geçişler, kuruluşlar ve özel teşebbüsler tarafından isteğe bağlı olarak gerçekleşir. Geçiş düzeni federal kanun ile düzenlendiğinden, Rusya Federasyonu bölge yönetimlerinin ayrı bir norm koyma hakları yoktur.

12.1 Hangi Vergiler, Ne Şekilde Hesaplanacak?

Kuruluşların (şirketlerin) basit vergi sisteminden yararlanması halinde kurumlar vergisi, KDV, mülk vergisi ve tek sosyal prim ödenmeyecektir. Yalnız 31.12.2002 tarihli 191 sayılı Federal Kanunun getirdiği değişikliğe göre, basit vergi sistemini uygulayan vergi mükellefleri, Rusya Federasyonu gümrük sınırından ithal edilen malların geçişi ile ilgili olarak KDV mükellefleri

sayılırlar. Yani basit vergi mükellefi olan firma mal ithalatında bulunur ise gümrükte malın KDV'sini ödeyecektir.

Kuruluşlar bu vergi yerine, vergi dönemi içinde, şirketin gerçekleştirdiği olağan faaliyetinin sonuçlarına göre hesaplanan tek vergiyi ödeyecektir. Basit vergi sistemini uygulayan kuruluşlar, zorunlu emeklilik sigortası aidatlarını Rusya Federasyonu kanunları çerçevesinde ayrıca öderler.

Yukarıda adı geçen vergiler dışındaki tüm vergiler şirketler tarafından genel vergi sistemi çerçevesinde ödenir.

Basitleştirilmiş muhasebe sistemini kullanan şirketlerin perakende ticaret ile uğraşması halinde, yürürlükte olan yazarkasa işlemlerini tutma ve uygulama düzeni ve hesaplama düzeni geçerlidir.

Şirketler basitleştirilmiş vergi sistemini kullansalar bile vergi ajanı ile vergi hesaplama yükümlülüğünden muaf tutulamazlar.

12.2 Mükellefler

Basitleştirilmiş vergi sistemine geçen ve kanunun tespit ettiği düzen içinde bu sistemi uygulayan kuruluşlar, işletmeler ve özel teşebbüsler mükellef sayılırlar.

12.3 Basitleştirilmiş Vergi Sisteminden Yararlanma Şartları

Basitleştirilmiş sistemden yararlanma şartları: Cari yıl içerisinde ilk dokuz aylık ciroları 15.000.000 Rublelik limiti (KDV hariç) aşmayan şirketler basitleştirilmiş vergi sistemine geçebilirler (bu üst limit her yıl Hükümet tarafından belirlenen bir katsayı ile arttırılmaktadır). Bu sistemden yararlanmak isteyen şirketler, 1 Ekim- 30 Kasım arasındaki süre içerisinde 9 aylık satış cirolarını belirten bir dilekçeyi kayıtlı olduğu vergi dairesine vererek basitleştirilmiş vergi sisteminden yararlanabilirler. 01.01.2010 tarihinden itibaren vergi kanununda yapılan ve geçerlilik süresi 31.12.2012 tarihine kadar sınırlanan bir değişiklik ile Basitleştirilmiş Vergi Sistemine geçiş için öngörülen 15 milyon rublelik limit 45 milyon rubleye çıkarılmıştı. Aynı kanun değişikliği ile Basitleştirilmiş Vergi sisteminden yararlanma hakkının kaybı için öngörülen bir takvim yılı için 20 milyon rublelik ciro limiti 60 milyon rubleye çıkarılmıştı. Bu limitler 31.12.2012 tarihinden itibaren geçersiz olacaktır ve bu tarihten itibaren vergi kanununda öngörülmüş limitler geçerli olacaktır. 1 Ekim 2012 ile 31 Aralık 2013 arasındaki dönem için kanunda özel hükümler sağlanmıştır. Bu dönem için, Basitleştirilmiş vergi sistemine geçiş için gelir limiti 2009 yılına kadar uygulamada olan kurallar geçerli olacaktır. Diğer bir anlatımla, 2013 ve 2014 yıllarında basitleştirilmiş vergi sistemine geçmek için takvim yılı içindeki 9 aylık gelir limiti 43 428 077,21 ruble olacaktır (limitin katsayılar ile çarpılarak bulunan rakam = 15 000 000 x 1,132x1,241x1,34x1,538). Burada dikkatinizi

çekmek istediğimiz bir nokta ise Yüksek Arbitraj Mahkemesi genel kurulunun 12.05.2000 tarihli №12010/08 Kararında basitleştirilmiş vergi sistemine geçiş için gelir limiti baz limitin (15 milyon ruble) bütün katsayılar ile çarpılarak bulunması gerektiğini belirtmiştir. Bu da 03.07.2009 tarihli №IIIC-22-3/539@ Vergi dairesinin mektubu ile vergi dairesi tarafından onaylanmıştır.

Yeni açılan şirketler ise vergi dairesine kayıt olduktan sonra 5 iş günü içinde yazılı dilekçe vererek basitleştirilmiş vergi sisteminden yararlanırlar. Bununla beraber vergi kodeksinin 346.12 maddesinde basitleştirilmiş vergi sisteminden yararlanamayacak olan kuruluşların listesi belirtilmiştir. Bunlar aşağıdaki gibidir:

- Şubelere ve/veya temsilciliklere sahip işletmeler
- Bankalar
- Sigortacılar
- Özel emeklilik fonları
- Yatırım fonları
- Değerli evrak piyasası profesyonel üyeleri
- Rehin karşılığı ödünç para verenler
- Lüks tüketim mallarını üreten ve ayrıca yeraltı zenginlikleri, çok yaygın yeraltı zenginlikleri hariç, kazı yoluyla elde eden ve satan işletmeler ve özel teşebbüsler.
- Kumar işini yürüten işletmeler ve özel teşebbüsler.
- Özel noterler
- Mal paylaşımı anlaşmasının katılımcıları olan işletmeler ve özel teşebbüsler.
- Vergi kodeksinin 26.1 bölümü uyarınca tarım ürünleri üreticilerinin vergilendirilmesi sistemine (ziraat vergisine) geçen işletmeler ve özel teşebbüsler.
- Sermayesinin %25'ten fazlası diğer şirketlere ait olan işletmeler. Söz konusu sınırlama, kuruluş sermayesinin tamamı engelliler topluluğu kuruluşlarının aidatlarından oluşan işletmeler için geçerli değildir, eğerki engellilerin ortalama sayısı çalışanların toplam sayısında en az %50 ve maaş fon'unda onların payı en az %25 ise.
- Vergi (hesap) dönemi itibarıyla RF İstatistik Komitesinin tespit ettiği düzen içinde çalışan işçilerin ortalama sayısı 100'ü aşan işletmeler ve özel teşebbüsler.
- Rusya Federasyonu muhasebe kanunları uyarınca net bilanço değeri 100.000.000 Rubleyi aşan iktisadi kıymetlere ve maddi olmayan aktiflere sahip olan işletmeler.

12.4 Basitleştirilmiş Vergi Sisteminin İşleyişi ve Sona Ermesi

Basitleştirilmiş vergi sistemine geçme isteğini beyan eden işletmeler ve özel teşebbüsler, bu sisteme geçmek istedikleri yıl için, bir önceki yılın 1 Ekim ile 30 Kasım tarihleri arasında, bağlı oldukları vergi organlarına başvururlar. Başvuruda cari yılın 9 ayı itibarıyla gelir miktarında belirtilir. Yeni kurulan şirketler, kurulma anından itibaren cari takvim yılında basitleştirilmiş vergi sisteminden faydalanabilirler. Basitleştirilmiş vergi sistemini seçenler vergi dönemi sona ermeden genel vergi sistemine dönebilirler.

Eğer vergi döneminin (hesap) sonu itibarıyla mükellefin geliri 20.000.000 Rubleyi aşar veya işletmenin mülkiyetinde bulunan iktisadi kıymetlerin ve maddi olmayan aktiflerin net bilanço değeri 100.000.000 Rubleyi aşar ise, firma söz konusu limitin aşıldığı kvartaldan itibaren genel vergi sistemine geçmiş sayılır. Genel vergi sistemine dönülen kvartalda, zamanında aylık avans ödemesi yapılmadığı için tahakkuk eden gecikme cezaları söz konusu vergi mükelleflerince ödenmez (20.000.000 rublelik ciro üst limiti hükümetçe belirlenen bir katsayı ile her yıl arttırılmaktadır).

Gelirin, yukarıda yer alan limitleri aştığı vergi (hesap) dönemi sona erdikten sonra geçen 15 gün içinde, mükellef vergi organını bilgilendirir ve genel vergi sistemine döner. Vergi mükellefi, basitleştirilmiş vergi sistemini kullanma hakkını kaybettiği tarihten sonra en az 1 yıl geçmeden tekrar basitleştirilmiş vergi sistemine dönebilir. 21.11.1996 tarihli No. 129 sayılı “Muhasebe kaydı hakkındaki” düzenlemeler ile federal kanununa giren yeni değişikliğe göre, Basit Vergi Sistemine geçen vergi mükellefleri, temel aktifler ve maddi olmayan değerlerin muhasebe kaydı hariç, muhasebe kaydı tutma yükümlülüğünden muaf tutulmuştur.

12.5 Verginin Konusu

Vergilendirmede 2 yöntem geçerlidir.

Toplam gelir (vergi oranı %6)

Giderler tutarında azaltılmış Gelirler (Toplam gelirden giderler düşüldükten sonra kalan kısım vergi oranı %15, ancak bu oran yerel hükümetlerce farklı kategorilerdeki vergi mükellefleri için %5'e kadar azaltılmış oran belirlenebilir).

Yöntemlerin seçiminde mükellef serbesttir. Basit vergi sisteminin ilk defa uygulanacağı vergi dönemi başlamadan vergi mükellefi vergi matrahının tespitinde hangi yöntemi kullanacağını seçmek zorundadır.

12.6 Gelirlerin Tespit Düzeni

Şirketlerin vergilendirmede baz alacakları gelirler nelerdir?

- Malların (işlerin, hizmetlerin) ve mülkiyet haklarının satışından elde edilen ve tutarı 249'ncu maddeye göre tespit olunan gelirler.
- Vergi kodeksinin 250'nci maddesine göre tespit olunan satışdışı gelirler.

Vergilemede, Rusya Federasyonu Vergi Usul Kanununun md:251'in öngördüğü gelirler (vergilendirilmeyecek gelirler) firmaların kazanç vergisi hesabında dikkate almadıkları gelir kalemleri hesaplamaya dahil edilmez.

12.7 Giderlerin Tespit Düzeni

5.5 Bölümünde belirtilen giderler kadar azaltılmış gelir yöntemini seçen şirketler, toplam gelirden hangi giderleri indirebilir? Vergi kodeksinin 346.16 maddesinde indirilecek giderler tek tek sayılmıştır.

- Duran varlıkların alım harcamaları (gerçek maddenin altmadde 3 ve 4'ün normları dikkate alınmak suretiyle).
- Maddi olmayan aktiflerin satın alma giderleri.
- Duran varlıkların tamir harcamaları (kiralananlar dahil)
- Kiralanan (leasing'e alınan dahil) mülk için kira ödemeleri.
- Materyal giderleri (Vergi kodeksinin 254. maddede ele alınmıştır)
- Maaş giderleri.
- RF kanunlarınca, işçilerin ve mülkün zorunlu sigortası için yapılan harcamalar, zorunlu emeklilik aidatları, üretimde kaza ve profesyonel hastalıkların zorunlu sosyal sigortası aidatları dahil.
- Satın alınan malların (işlerin, hizmetlerin) KDV tutarları.
- Nakit kaynakların (kredi, borçların) kullanımı için ödenen faizler ve ayrıca kredi kuruluşlarının sunduğu hizmetlerin bedelinin ödemesiyle ilgili giderler.
- RF kanunları gereği mükellefin yangın güvenliğinin sağlanması için yapılan harcamalar, mülk koruması hizmetleri giderleri, yangın-güvenlik alarminin bakım harcamaları, yangın güvenliği hizmetlerinin ve diğer güvenlik hizmetlerinin satın alınması giderleri.
- Rusya Federasyonu gümrük alanına gelen ithal malların girişinde ödenen ve RF gümrük kanunları uyarınca vergi mükellefine geri iade edilmeyen gümrük ödemeleri tutarı.
- Görevli taşıt araçlarının bakım giderleri ve ayrıca RF hükümetinin kararlaştırdığı normlar dahilinde özel binek arabalarının ve motorsikletlerinin iş için kullanılması dolayısıyla ödenen tazminatlar.
- İş seyahati giderleri, özellikle:
 - Çalışanın görev yerine kadar gitmesi ve daimi işyerine geri gelmesi için yolculuk masrafları.

- Konaklama yerinin kirası. Bu harcama kalemi üzerinden, otellerde sunulan (bar ve restoran'da yapılan harcamalar, otel odasında sunulan hizmetin bedeli, tıbbi-sağlık makinelerinin kullanım harcamaları hariç) çalışanın bedelini ödediği ek hizmetler.
- RF Hükümetinin tasdiklediği limitler dahilinde günlük harcırah veya yolculuk masrafları.
- Vize, pasaport, vauçer, davetiye ve diğer benzeri evrakların düzenlenmesi ve verilmesi ile ilgili harcamalar.
- Konsolosluk harçları, hava terminal harçları, araba ve diğer taşıtın tranzit geçişi, girişi ve geçiş izni resimleri, deniz kanallarının kullanımı ile ilgili resim ve harçlar ve diğer benzeri ödemeler.
- Evrakların noter kaydı için devlet ve/veya özel notere yapılan ödemeler. Bu giderler, kanuni şekilde tespit edilen tarife dahilinde indirim konusu olur.
- Denetim hizmeti giderleri.
- Muhasebe tablolarının yayınlanması giderleri ve ayrıca diğer bilgilerin yayını veya diğer bir şekilde duyurulması ile ilgili giderler, eğer RF kanunları ile mükellefe yayım (açıklama) yükümlülüğü yüklenmişse.
- Kırtasiye harcamaları.
- Posta, telefon, telgraf ve diğer benzeri hizmet giderleri, bağlantı hizmetleri bedelinin ödenmesi.
- Hak sahibi ile yapılan anlaşmalar üzerinden (lisans sözleşmeleri) bilgisayar için program hakkı ve veri tabanı satın alım giderleri. Söz konusu giderlere, bilgisayar programları ve veri tabanı yenileme harcamaları da girer.
- Üretilen (satın alınan) ve/veya satılan malların bedellerinin ödenmesi ile ilgili giderler.

Yukarıda sayılan giderler, vergi kodeksinin, giderlerin hangi prensiplerde vergi matrahından indirilebileceklerini düzenleyen maddelerine ve bu maddelerdeki şartlara uymak zorundadır. (md. 252, 254, 255, 263, 264, 268 ve 269).

12.8 Gelirlerin Elde Edilmesi-Giderlerin Kabul Edilmesi Günü

Malların (işlerin, hizmetlerin) ve/veya mülkiyet haklarının satışından elde edilen gelir, bankaya ve/veya kasaya nakit kaynakların yatırıldığı gün elde edilmiş sayılır (nakit metodu). Giderler fiilen ödendikten sonra dikkate alınır.

12.9 Verginin Matrahı

Vergi konusu, şirketin toplam geliri ise, vergi matrahı toplam gelirin parasal ifadesidir.

Vergi konusu, şirketin giderler kadar azaltılmış geliri ise, vergi matrahı, toplam gelirden giderler düşüldükten sonra kalan gayrisafi gelirin parasal ifadesidir.

Yabancı döviz cinsinden ifade edilen gelir ve giderler, ruble bazında olan gelir ve giderlerle birlikte kayda alınır. Bu arada, yabancı döviz cinsinden ifade edilen gelir ve giderler, gelirlerin ve/veya giderlerin yapıldığı tarihte Merkez Bankasının resmi kurundan Rus rublesine çevrilir.

Gayrisafi mal satış kar'ı üzerinden vergilendirmeyi seçen mükelleflerde, kanunun md:346.16'daki giderlerin, md:346.15'deki gelirleri aşması halinde ortaya çıkan zararlar sonraki dönemlere devrolunur ve izleyen yıllarda vergi matrahından indirilir. Zararların ileriye taşınmasındaki süre 10 yıldır. Mükellef zarar mahsubundan faydalandığı müddetçe, bu zararın doğduğu yılın belgelerini saklamak zorundadır.

12.10 Vergi Dönemi

Vergi dönemi bir takvim yılıdır. Hesap dönemleri ise ilk kvartal (ilk 3 ay), yarıyıl (30.06) ve dokuz aydır (30.09).

12.11 Vergi Oranları

Vergilemede toplam gelirler metodu seçilmiş ise vergi oranı %6'dır. Giderler tutarında azaltılmış gelir yönteminde ise vergi oranı %15 olarak tespit edilmiştir(bu oran yerel hükümetlerce farklı kategorilerdeki vergi mükellefleri için %5'e kadar azaltılmış oran belirlenebilir).

12.12 Verginin Hesaplanması ve Ödenmesi Düzeni

Vergi, vergi oranına isabet eden vergi matrahının payı şeklinde belirlenir. Vergi tutarı, vergi döneminin sonucu itibarıyla bizzat vergi mükellefi tarafından belirlenir.

Vergi konusu olarak toplam gelirleri seçen vergi mükellefleri, her hesap döneminin sonunda verginin kvartal avansını hesaplar. Kvartal avansını bulmak için, verginin oranını ve vergi döneminin başından itibaren fiilen (gerçekten) elde edilen gayrisafi satış hasılatı tutarının bilinmesi gerekir.

Vergi (hesap) döneminin sonunda bulunan vergi tutarından (verginin kvartal avansları) aynı dönem içerisinde RF kanunları gereği ilgili fonlara ödenen zorunlu emeklilik aidatları düşülür.

Vergileme için giderler düşüldükten sonra kalan gelir metodunu (safı hasılat) seçen vergi mükellefleri, kvartal avansını her hesap döneminin sonunda vergi oranına ve vergi dönemin başından itibaren gerçekten elde edilen safı hasılat tutarına göre hesaplarlar.

Ödenen kvartal avansları, vergi döneminin sonu itibarıyla ödenmesi gereken vergi tutarından mahsup edilir.

Verginin ve kvartal avanslarının ödemesi, işletmenin bulunduğu (özel teşebbüsün ikamet ettiği) yer itibarıyla yapılır.

Vergi dönemi itibarıyla ödenecek vergi, ilgili vergi dönemi için md: 346.23/1'in tespit ettiği beyanname verme süresinden geç olmamak üzere ödenir.

Verginin kvartal avansları, kapanan hesap dönemini izleyen ayın 25'nci gününden geç olmamak üzere ödenir.

12.13 Vergi Beyannamesi

Şirketler vergi (hesap) dönemi sonu itibarıyla buldukları yerlerin vergi organlarına vergi beyannamelerini teslim ederler.

Vergi döneminin sonu itibarıyla teslim edilen vergi beyannameleri şirketler tarafından biten vergi dönemini izleyen yılın 31. Mart tarihine kadar ibraz edilir.

Hesap dönemin sonu itibarıyla teslim edilen vergi beyannameleri ise biten hesap dönemini izleyen ayın 25'nci gününden geç olmamak üzere ibraz edilir.

13 GÖTÜRÜ USUL GELİR VERGİSİ SİSTEMİ

Özel bir vergilendirme rejimini ifade eden "Götürü Usul Gelir Vergisi" Rusya Federasyonu Vergi Usul Kanununun 26.3 bölümünde düzenlenmektedir ve 1 Ocak 2003 tarihinden itibaren genel vergi sistemi ile birlikte ilgili Rusya Federasyonu bölgelerinde söz konusu bölgelerin kanunlarıyla yürürlüğe konulmaktadır.

Rusya Federasyonu bölgelerinin kanunları:

1. İlgili bölgede Götürü Usul Gelir Vergisinin yürürlüğe girmesi düzenini,
2. 6.1'de belirtilen liste kapsamında Götürü Usul Gelir Vergisine tabi olan girişimcilik faaliyetlerinin türlerini,
3. Vergi tarhi için zorunlu olan K_2 katsayısını tespit eder.

13.1 Vergiye Tabi Faaliyet Türleri

Söz konusu özel vergilendirme rejimi, ilgili Rusya Federasyonu bölgelerinin kararıyla aşağıdaki girişimcilik faaliyetleri için uygulanabilir,

- Hizmetler (ayakkabı, giyim, ev eşyası bakım ve tamirati, kuaför, çamaşırhane ve benzeri hizmetler)
- Taşıt araçlarının tamiri, teknik bakımı ve yıkama hizmetleri,
- Alanı 150 m² aşmayan mağaza ve pavilyon, çadırlar ve diğer perakende satış yerleri, seyyar satıcılar vasıtasıyla gerçekleştirilen perakende ticaret,
- Paralı park yerlerinde araba muhafaza hizmetleri,

- Alanı 150 m² aşmayan toplu yemek yerlerinde verilen yemek hizmeti,
- En fazla 20 taşıta sahip şirketlerin ve özel teşebbüslerin sundukları yolcu ve yük taşıma hizmeti,
- Dış reklamın dağıtımını ve/veya yerleştirilmesi,
- Alanı 500 m² aşmayan yerlerde verilen konaklama hizmetleri.

13.2 Vergi Mükellefleri

Götürü Usul Gelir Vergisinin uygulandığı Rusya Federasyonu bölgesinde yukarıda sayılan G.U.G.Vergisine tabi olan girişimcilik faaliyetlerini yürüten şirketler ve özel teşebbüsler. 01.01.2009 tarihinden itibaren şirket sermayesinin %25'ten fazlası diğer tüzel kişiliklere ait olan işletmeler bu vergileme modelinden yararlanamazlar.

13.3 Hangi Vergiler İkame Edilir

Götürü Usul Gelir Vergisi ödemesine geçen şirketler, kurumlar vergisi (G.U.G.Vergisine tabi girişimcilik faaliyetinden doğan kazancın) aktif vergisi (G.U.G. Vergisine tabi olan girişimcilik faaliyetinde kullanılan iktisadi kıymetlerin) ödememektedir.

Götürü Usul Gelir Vergisi mükellefleri olan şirketler ve özel teşebbüsler Katma değer Vergisi mükellefi değildirler ancak ithalatçı olmaları halinde Rusya Federasyonu gümrük alanına ithal edilen malların girişinden doğan ithal KDV'sini öderler.

G.U.G. Vergisi mükellefi olan şirketler ve özel teşebbüsler, Rusya Federasyonu kanunları uyarınca RF Emeklilik ve sağlık Fon'una zorunlu emeklilik aidatlarını öderler.

Bu maddede belirtilmeyen diğer vergi ve harçların hesaplanması ve ödenmesi, genel vergi sistemi çerçevesinde vergi mükelleflerince yapılır.

13.4 Verginin Konusu, Vergi Matrahı ve Vergi Oranı

Götürü Usul Gelir Vergisinin konusu, mükellefin götürü usulde hesaplanan geliridir.

Götürü Usul Gelir Vergisinin matrahı, vergi dönemi sonu itibarıyla belli girişimcilik faaliyeti üzerinden hesaplanan baz gelir katsayısının, ilgili girişimcilik faaliyetini temsil eden fiziki gösterge ile çarpımı sonucu elde edilen gelir tutarıdır. Vergi tarihinde K_1, K_2 ve K_3 katsayıları kullanılmaktadır.

G.U.G.Vergisinin oranı, götürü usulde hesaplanan gelirin %15'i olarak tespit edilmiştir.

13.5 Vergi Dönemi, Verginin Ödenmesi Düzeni ve Süreleri

Vergi dönemi olarak kvartal (3 aylık dönem) kabul edilir.

Götürü Usul Gelir Vergisi, vergi döneminin sonu itibarıyla, takip eden vergi döneminin ilk ayının 25'nci gününden geç olmamak üzere vergi mükellefince ödenir.

Götürü Usul Gelir Vergisi beyannamesi, takip eden vergi döneminin ilk ayının 20'nci gününden geç olmamak üzere vergi mükellefine vergi organlarına ibraz edilir.

Vergi dönemi sonu itibarıyla hesaplanan vergi tutarı, vergi mükellefinin çalışanlarına ödediği maaş üzerinden hesaplanan zorunlu emeklilik aidatları tutarı kadar azaltılabilir. Ancak vergi tutarı %50'den fazla azaltılamaz.

14 GERÇEK KİŞİLERİN VERGİLENDİRİMESİ

14.1. Genel Prensipler

Rusya Federasyonu içinde gerçek kişilerin vergilendirilmesi, Rusya Federasyonu VKve Rusya Federasyonu'nun taraf olduğu uluslararası anlaşmalarla düzenlenir.

Vergi kodeksinin 207.ci maddesi uyarınca aşağıdaki gerçek kişiler gelir vergisi mükellefidir.

- Rusya Federasyonu'nda yerleşik gerçek kişiler
- Rusya Federasyonu'nda yerleşik olmayan fakat Rusya Federasyonu'nda gelir elde eden gerçek kişiler.

Rusya Federasyonu'nda yerleşik olanlar, Rusya Federasyonu içinde ve/veya Rusya Federasyonu dışında elde ettikleri toplam gelir tutarı üzerinden vergi öderler. “Rusya Federasyonu içinde ve/veya Rusya Federasyonu dışında elde edilen gelirin kaynağı” ve “ödeme kaynağı” terimlerini birbirinden ayırtetmekte fayda vardır. “Gelir kaynağı” olarak, bizzat geliri ödeyen gerçek ve/veya tüzel kişi kastedilir. Genellikle kaynakta kesinti sureti ile (stopaj) vergilemede karşımıza çıkar. Bu durumda gelir kaynağı aynı zamanda vergi sorumlusu olur. Verginin hesaplanıp bütçeye ödenmesi, özetle stopaj yapılması ve gelirin net tutar ile transferdeki bu gerçek ve/veya tüzel kişinin-vergi sorumlusunun görevidir.

Bir ülkede ödeme kaynağının bulunması, bu ülkede gelir kaynağı olması zorunluluğunu doğurmaz.

14.2. Gerçek Kişilerin Vergi Statüsünün Belirlenmesi

Vergi teorisinde, gerçek kişi ile devlet arasındaki ilişkiler daimi ikametgah ilkesi çerçevesinde belirlenir. Bu ilkeye göre vergi mükellefi gerçek kişiler,

- Yerleşik olan
- Yerleşik olmayan olarak 2'ye ayrılır.

Yerleşik vergi mükellefi, yerleşik sayıldığı ülkede bütün gelirleri ile vergi idaresine karşı sorumludur. Gelirin elde edildiği ülkenin önemi yoktur.

Yerleşik olmayan vergi mükellefleri ise buldukları ülkede sınırlı vergi yükü ile karşılaşır. Sadece bu ülke kaynaklarından elde ettikleri gelirler üzerinden bu ülkede vergi öderler. Yerleşik olan-yerleşik olmayan veyahut ta tam mükellef-dar mükellef ayrımının önemi buradan kaynaklanmaktadır.

Rusya Federasyonu'nda bulunan gerçek kişilerin vergilendirilmesinde, söz konusu kişinin Rusya Federasyonu vatandaşı, yabancı ülke vatandaşı veya vatandaşlığa sahip olmamasının önemi yoktur, temel nokta Rusya Federasyonu'ndaki vergi statüsüdür, gerçek kişi Rusya Federasyonu'nda yerleşik midir? Değil midir?

Vergi kodeksinin 207.2'nci maddesi uyarınca Rusya Federasyonu topraklarında geçmiş 12 ay içinde 183 günden fazla kalan gerçek kişiler (yabancılar, vatandaşlığa sahip olmayanlar dahil) yerleşik sayılırlar (tam mükellef). Sürenin hesabında konaklama esastır. Fiili bulunan gün sayısı toplanır. Yine vergi kodeksinin md:6/1. fıkrası uyarınca, Rusya Federasyonu'nda fiili bulunma süresi, Rusya Federasyonu'na giriş gününü izleyen günden itibaren hesaplanmaya başlanır ve Rusya Federasyonu'ndan çıkış günü fiili bulunma süresine dahil edilerek toplam süre bulunur.

14.3.Gelirin Vergilendirilmesi

Yabancı gerçek kişinin Rusya Federasyonu'nda bir şirkette çalışması halinde elde edilen gelir (hizmet aktı karşılığı) kaynaktan kesinti suretiyle vergilendirilecektir. Vergilendirme döneminde aynı gelirler ve/veya primler mevcut ise bunlarda vergi matrahına ilave olunur. Bu yabancı gerçek kişi, Rusya Federasyonu'nda yerleşik sayılıyorsa, Rusya Federasyonu dışında mevcut gelirlerini de, Rusya'da beyan etmek durumundadır, çünkü tam mükelleftir. Yerleşik olmayan yabancı gerçek kişinin vergilendirilmesindeki gelir vergisi kesintisi oranı %30'dur. Ancak Rusya Federasyonu ile yabancı gerçek kişinin ülkesi arasında imzalanmış Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması var ise, bu anlaşmadaki oranlar geçerli olacaktır. Yerleşik olan yabancı gerçek kişi ise %13 oranında sabit oranlı gelir vergisini ödemekle yükümlüdür.

Rusya'da yatırım yapan iş adamlarımızın bir bölümü Rusya'da kurdukları şirketlerde "gerçek kişi" olarak ortak olmaktadır. Farklı gerekçelerle, pay satışı, gayrimenkul satışı gündeme geldiğinde Rusya Federasyonu'ndaki "gerçek kişilerin vergilendirilme prensipleri" çerçevesindeki sorumlulukları gündeme gelmektedir. Farklı gelir türleri itibarıyla vergilendirilme özellikleri aşağıdaki gibidir:

Türk vatandaşının Rusya Federasyonu'ndaki gayrimenkul satışı

Rusya Fed.nu ile Türkiye arasında imzalanan ve halen yürürlükte olan "çifte vergilendirmeği önleme anlaşmasının" 13.cü maddesi gereği;

"Bir akit devlet mukimince, diğer akit devlette yer alan ve 6.cı madde de belirtilen gayrimenkul varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, bu diğer devlette vergilendirilebilir".

Madde metninden de anlaşılacağı üzere, diğer akit devlet Rusya'da yer alan gayrimenkul varlığın satışından doğan kazanç Rusya'da vergilendirilecektir.

Gerçek kişi olarak Türk vatandaşı, bir takvim yılı içerisinde 183 günden daha az bir süre Rusya Federasyonu'nda kaldığı takdirde Vergi Kodeksinin 224.cü maddesi uyarınca "dar mükellef" statüsünde olacaktır ve %30 oranı ile vergilendirilecektir. Verginin matrahı Rusya'da bulunan gayrimenkulün satışından elde edilen gelirdir. (Vergi kodeksinin 208. madde)

Bu gelir Rusya Federasyonu'nda vergilenmemiş olsaydı Türk Gelir Vergisi Kanunu md:80 kapsamında değer artış kazancı olarak ortaya çıkacaktı. Aynı madde uyarınca bir gerçek kişinin 5 yıldan daha uzun bir süre sahibi olduğu taşınmazı elden çıkarması durumunda ortaya çıkacak değer artış kazancı Türkiye'de gelir vergisine konu olmayacaktır, diğer bir anlatımla

vergilendirilmeyecektir. Bu gayrimenkul satışı Rusya'da vergilendirileceği için bu aynı zamanda nihai vergileme olacak Rusya'da ödenen vergilerin mahsubu söz konusu olmayacaktır.

Türk vatandaşının Rusya Federasyonu'ndaki şirket payını veya hissesini satması

Yine çifte vergilendirmeği önleme anlaşmasınının 13.maddesinin 4.fıkrası gereği;

“Bir şirketteki hisselerin veya menkul kıymetlerin, tahvillerin, bonoların ve benzeri varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, yalnızca elden çıkarmanın mukim olduğu Akit devlette vergilendirilecektir. Bununla birlikte yukarıdaki cümlede bahsedilen ve diğer akit devlette elde edilen sermaye değer artış kazançları, iktisap ve elden çıkarma arasındaki süre 1 yılı aşmadığı takdirde diğer devlette vergilendirilebilecektir”

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, gerçek kişi Türk vatandaşı olarak Rusya'daki şirketin hisselerini sattığınızda, bu hisselerin iktisap tarihi ile elden çıkarma tarihi arasındaki süre 1 yıldan fazla ise sadece Türkiye'de vergilendirilecektir. Bir yıldan az ise Rusya'da vergilendirme yapılabilecektir.

BÖLÜM III.

Yıllara Yaygın İnşaat -Onarım İşlerinin Rusya Federasyonu'nda Vergilendirilmesi

YILLARA YAYGIN İNŞAAT-ONARIM İŞLERİNİN RUSYA FEDERASYONU'NDA VERGİLENDİRİLMESİ

Rusya Federasyonu'nda faaliyette bulunan Türk inşaat firmaları başarılı projelere imza atmaya devam etmektedir. Orta ve uzun dönemde de Türk inşaat firmalarının Rusya Federasyonu'nda inşaat sektörü içinde aktif rol alacakları konusunda bir tereddüt yoktur. Firmalarımızın bir bölümü taahhüt işlerini bir Rus sermaye şirketi kurarak gerçekleştirirken, diğer bir kısmı Rusya'da bir tüzel kişilik oluşturmaksızın Türkiye'de kurulu şirketlerinin şubelerini açmakta ve/veya sürekli daimi temsilcilik oluşturarak inşaat işi yapmaktadır. Her yapının hukuk ve vergi sisteminde bir birinden farklı sonuçları vardır. İzleyen bölümde, özellikle bu farklı yapıların özelliklerine de değineceğiz. Diğer taraftan taahhüt işi özü itibarıyla bir sözleşmeye taraf olma sonucunu doğurduğu için ve sözleşmelerden kaynaklanan ihtilaflar yine bir çok inşaat firmamızın başını ağrıttığı için, inşaat sözleşmelerinin hükümlerine ve bu hükümlerin doğurduğu sonuçlara da detaylı yer vereceğiz.

15. HUKUKİ YAPI

İnşaat firmalarımızın vergilendirilme özelliklerine geçmeden önce, hukuki tanımlarını ortaya koymakta fayda vardır. İnşaat firmalarımız hangi hukuki yapıda örgütlenmekte ve Rusya Federasyonu'nda iş yapmaktadır?

Bu sorunun iki farklı cevabı vardır.

- Rusya Federasyonu kanunlarına göre kurulmuş bir anonim şirket ve/veya limited şirket üzerinden inşaat ve onarım işlerini gerçekleştirmek.
- Bir şirket kurmaksızın, sürekli-daimi temsilcilik oluşturarak, İnşaat-Onarım işlerini gerçekleştirmek (Temsilci ofis'ten farklı bir yapı).

Bir anonim veya limited şirket kurmak sureti ile faaliyette bulunan inşaat firmalarımız açısından, hukuki yapı'da herhangi bir problem yoktur. Tamamı yabancı sermayeli Rus şirketi olarak faaliyette bulunurlar ve buna göre vergilerini öder ve kar transferlerini gerçekleştirirler (Her şirket gibi Rusya Federasyonu Kanunlarının inşaat işleri için tespit ettiği özel vergileme prensiplerine tabidirler).

Bir şirket kurmaksızın, sürekli-daimi temsilcilik oluşturarak ve/veya yurt dışında yerleşik şirketin Rusya'da şubesini açarak, İnşaat-Onarım işlerinin gerçekleştirilmesi ise bazı özellikleri bünyesinde taşır. Firmalarımızın (Taşeron firmalar da dahil) büyük bir kısmı bu şekilde örgütlendiği için, hukuki yapı hakkında daha detaylı bilgi vermek ve sürekli-daimi

temsilcilik olarak faaliyette bulunmanın tercih edilme nedenlerini ortaya koymakta fayda vardır.

Rusya Federasyonu kanunları, vergilendirme amacıyla “yabancı şirketin daimi temsilciliği” tanımını kullanmaktadır .

Vergi Kodeksinin 306/2 fıkrasında sürekli-daimi temsilcilikten ne anlaşılması gerektiği yer almaktadır. Yabancı şirketin; temsilcilik, büro, şube, acenta, kontor, diğer hertürlü işyeri veya söz konusu şirketin aşağıda yazılı faaliyetlerini yürüttüğü yer “daimi temsilcilik” olarak anlaşılır.

Kanunda belirtilen faaliyet türlerini kısaca özetlersek:

- Yeraltı zenginliği ve diğer doğal kaynakların kullanımı
- Anlaşmalarda öngörülen donanımın kumar-oyun makineleri dahil, inşaat, montaj, toplama-ayarlar, bakım ve işletilmesi
- Şirkete ait ve Rusya Federasyonu alanlarında kiralanmış veya ona ait depolardan mal satışı,
- Diğer işlerin, hizmetlerin (faaliyetlerin) satışı (RF VK'in madde 306 fıkra.2).

Tanımdan da anlaşılacağı üzere, "sürekli-daimi temsilcilik" yasal yabancı bir kuruluşun vergi statüsünü belirlemek amacıyla kullanılmaktadır. Tüzel kişilikleri yoktur. Sermayeleri yoktur. Bu nedenle legal kar dağıtımını prosedürüne tabi değildirler. İşin bitmesi halinde, tasfiye prosedürüne tabi olmazlar.

Yabancı şirkete ait daimi temsilciliğin açılış tarihi olarak sürekli ticari faaliyetlerini gerçekleştirmeye başladığı tarih kabul edilmektedir.

Rusya Federasyonu alanında faaliyet gösteren yabancı şirketler için vergilendirilen işlemler aşağıda sayılmıştır;

- Daimi temsilcilik olarak Rusya Federasyonu alanında faaliyet gösteren yabancı şirketin elde ettiği gelirler, bahsedilen daimi temsilciliğin faaliyetlerini gerçekleştirmede yaptığı giderler tutarında azaltılır. (RF VUK madde 307 fıkra.4);
- Rusya Federasyonu alanında bulunan daimi temsilciliğin varlıklarının kullanılmasından ve yönetiminden oluşan gelirlerin, bu geliri oluşturma faaliyetlerinin sonucu gereği doğan giderler tutarı kadar azaltıldıktan sonra kalan miktar,
- Rusya Federasyonu alanlarında bulunan ve daimi temsilciliğe ait kaynakların kullanılmasından doğan diğer gelirler (RF VUK madde 309 fıkra.1).

Ayrıca Rusya Federasyonu alanında yabancı şirketin şantiye aracılığı ile faaliyetlerini gerçekleştirmesi halinde vergilendirilme prensipleri bazı özellikler arzeder.

Rusya Federasyonu alanında yabancı şirkete ait daimi temsilciliğin oluşmasının birinci sonucu olarak, vergi dairesinde kaydının olması ve vergilerin ödenme prosedüründe Rus

şirketlerine göre biraz farklı olmasıdır. RF alanlarında Yabancı şirketlerin kayıt prosedürleri Rusya Federasyonu Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Yürürlükte olan mevzuata göre yabancı şirketlerin vergi dairelerde kayıt olma özellikleri 07.04.2000 tarihli RF № АП-3- 06/124 kararıyla belirlenmektedir.

Belirtilen kararın 4.2.1 paragrafında Rusya Federasyonu'nun kanunlarına ve anlaşmalarına göre bir yabancı şirket çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasından yararlanmak ve mükerrer vergilemeyi önlemek için RF topraklarında daimi temsilcik oluşturacak ise, vergi dairesinde (2501И) nolu formu doldurularak kayıt olmalıdır.

Yabancı firmanın Rusya Federasyonu'nda yürüttüğü faaliyetin daimi temsilcilik olarak nitelendirilmesi için söz konusu faaliyetin süreklilik özelliğine sahip olması gerektiği unutulmamalıdır.

Yukarıda kısaca özetlediğimiz özellikler aslında, sürekli-daimi temsilcilik vasıtası ile inşaat işi yapmayı, şirket kurarak bu faaliyetleri yapmağa avantajlı kılan gerekçelerdir.

Bir limited veya anonim şirket kurduğunuzda, yurt dışı ile borç doğuran anlaşmanız olduğu müddetçe rublelerinizi dolara konvert etme hakkına sahipsinizdir. Veyahut ta bütün vergilerinizi ödedikten sonra kalan "net transfer edilebilir kar" için rublelerinizi dolara konvert ederek yurt dışında yerleşik ortağınıza kar transferlerini gerçekleştirirsiniz. Bu transferi gerçekleştirirken temettüler üzerinden hesaplanıp bütçeye ödenmesi gereken stopajıda unutmamak gerekir (Çifte Vergilendirme Önlemesi Anlaşması hükümleri gözönünde bulundurarak).

Ancak aynı sınırlamalar, sürekli-daimi temsilcilik ve/veya şube olmanız halinde sizi bağlamamaktadır. Konvert edilme hakkı olan hesaba işvereninizin yatırdığı tüm rubleleri, herhangi bir kaynak göstermeksizin yurt dışına transfer edebilirsiniz. Bu transferin içinde maliyetleriniz (malzeme, işçilikler) kadar kar'larınız da mevcuttur. Böylelikle herhangi bir izin almaksızın veya temettülerdeki vergi stopajını (kaynakta vergileme) hesaplamaksızın veyahut ta tüm vergilerinizi henüz ödemiş olmanıza rağmen kar dağıtımında (örtülü) gerçekleştirip ülkenize transfer edebilirsiniz. İşin bitimi halinde dahi, bir limited veyahut ta anonim şirket düzenli olarak beyannamelerini vermek zorundadır. Aksi halde tasfiyeye girmeleri gerekir. Sürekli-daimi temsilciliklerde ise tasfiye prosedürü geçerli değildir. İşin bitiminde vergi idaresinin bilgilendirilmesi ve mükellefiyetin kaldırılması talebi yazısı yeterlidir. Doğaldır ki mükellefiyet sona ermeden vergi dairesi vergi incelemesi talep edebilir.

Bir Rus şirketi birçok konuda kambiyo kısıtlamalarına tabidir. Oysaki daimi temsilci ofisler yerleşik sayılmadıkları için kambiyo kısıtlamaları olmaksızın çalışabilirler.

Son olarakta daimi temsilci ofislerin Çifte Vergilendirmeği Önleme anlaşmalarından yararlanabildiklerini bir avantaj olarak söyleyebiliriz. %100 Türk sermayeli bir Rus inşaat şirketi kurduğunuzda (A.Ş veya Limited) anlaşma hükümlerinden faydalanmanız mümkün değildir.

Yukarıda yer alan açıklamalarımız, inşaat firmalarının Rusya Federasyonu'nda sürekli daimi temsilcilik ve/veya şube olarak faaliyette bulunmasının legal gerekçeleridir. Şube ve sürekli daimi-temsilcilik vergileme prensipleri açısından aynıdır. Her iki yapıda vergi ve kambiyo mevzuatı yönünden “yerleşik” sayılmaz. Hukuki yapı ile ilgili açıklamamıza burada bir nokta koyduktan sonra, inşaat işlerinin Rusya Federasyonu'nda ki vergilendirilme özelliklerine bakalım.

16. İNŞAAT - ONARIM İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN TANIMLAR

Rusya Federasyonu'nda daimi temsilcilik vasıtası ile faaliyette bulunan yabancı inşaat şirketleri, Vergi Kodeksinin 247.ci maddesi gereği, kazanç vergisi matrahını, bu daimi temsilcilikler vasıtası ile elde ettikleri gelirlerden, Vergi Kodeksinin 25 .Bölümü uyarınca belirlenmiş prensipler çerçevesinde yaptıkları giderleri indirmek suretiyle bulurlar.

Dolayısıyla temsilciliğe ait vergilendirilecek kazancın tespitinde Rus şirketi ile daimi temsilcilik arasında bir fark yoktur, ancak yabancı inşaat şirketleri için Kodeksin 306-308. maddeleride dikkate alınmak zorundadır. Yukarıda kısaca açıkladığımız sistem genel vergileme prensibidir. Unutulmaması gereken, Rusya Federasyonu ile Türkiye arasında imzalanmış ve yürürlüğe girmiş 'Çifte Vergilendirmeği Önleme Anlaşması'dır. Bu anlaşma genel vergileme prensiplerinin önüne geçer. Bu nedenle, kanunda yer alan ve vergileme açısından önem arzeden kavramların irdelenmesinde fayda vardır.

Bu önemli kavramlar nelerdir?

- İnşaat sözleşmesi
- İnşaat yeri
- İnşaat işinin başlama süresi
- İnşaat işinin sona ermesi
- İnşaat işlerinin durması ve tekrar başlaması
- Ek işler
- İşin fiyatı
- İnşaat objesinin sigortası
- Sözleşmedeki tarafların sorumlulukları

Kavramların önemi, yapılan İnşaat-Onanm işlerinin, Çifte Vergilendirmeği Önleme Anlaşması'nın konusuna girip girmeyeceği, bunun sonucu olarakta hangi ülkede vergilendirileceği açısından gözardı edilemez.

16.1 İnşaat Sözleşmesi

İnşaat sözleşmesinin hazırlanmasında sadece medeni kanun hükümlerinin değil, mahkeme kararlarının ve inşaatta uygulanan yönetmeliklerin de dikkate alınması negatif etkilerin riskini minimuma indirir.

İnşaat-taşeron sözleşmelerinin zorunlu unsurları medeni kanunun 37. bölümün 1. paragrafında ele alınmıştır ve aksi kanunda öngörülmedikçe uyulması zorunludur. Bunun dışında hazırlanan yönetmelik ve mektuplar tavsiye niteliğindedir.

Burada inşaat sözleşmesini diğer sözleşmelerden ayırt eden özelliklerinden biraz bahsetmekte fayda vardır:

1. İşlerin bitiş süresi- bu tür anlaşmalar için zorunlu olan en önemli şarttır. Eğer anlaşmada işlerin bitiş süresi belirtilmemiş ise RF Medeni Kanunun 432. maddesi gereği bu anlaşma geçersizdir.
2. Yapılacak işlerin fiyatı- anlaşmada belirtilen fiyat “**smeta**” temelinde hesaplanır. Smeta bitirilen proje üzerinden veya fiili işlerin maliyeti artı kar olarak hesaplanabilir. RF Medeni Kanunun 743. maddesi gereği Smeta anlaşmanın zorunlu ekidir. Ayrıca dikkat edilmesi gereken diğer bir husus ise teknik proje evraklarında öngörülmemiş işlerin yapılması gerekliliği işverene bildirilmemiş ise, bu işler imzalanmış devir-teslim aktlarında yer alsa bile bedelinin işverenden talep edilmesi mümkün değildir.
3. Ödemeler- anlaşmada avans ödemeleri, etap ödemeleri olarak öngörülebilir. Bu şartların anlaşmada bulunmaması durumunda işveren ödemeyi işlerin tamamının bitirilmesinden ve devir tesliminden sonra yapabilir (RF Medeni kanunun 746. maddesi). Ancak devir-teslim aktının imzalanmış olması işverenin yapılan işlerin miktarı, bedeli ve kalitesi ile ilgili dava açma hakkını engellemektedir.
İnşaat şirketi ödemelerin yapılmaması durumunda işlerin sonucuna (imalata) veya işverene ait ekipmana el koyabilir (RF Medeni kanunun 712 md.). Medeni kanunun 360. maddesi gereği mahkeme kararına dayanarak işverene ait mülk borcuna karşılık inşaat firmasına geçebilir.
4. İnşaat şirketi, anlaşmada öngörülen fiyatın tamamının ödenilmesine kadar inşaat objesindeki mülkiyet hakkı saklıdır. İnşaat objesinin tesadüfi yıpranma, bozulma riski de inşaat şirketine aittir. Ara devir-teslim aktların imzalanmış olması riskin de geçtiği anlamına gelmez.

16.2 İnşaat Yeri (Şantiye) Tanımı

Vergilendirme amacıyla şantiye olarak aşağıdakiler anlaşılır:

- 1) Gayrimenkul (deniz gemileri, iç sularda seyahat eden gemiler ve uzay gemileri hariç) olarak kabul edilen yapıların yenileme, genişletme, teknik yapılandırılma ve/veya tamirat yeri, yeni gayrimenkul inşaat yeri,
 - 2) Teknik donanımının rahat çalışması için temele, iskeletlere, yapı elementlerine veya yüzen bazlara sabitleştirilmesi icap eden makine ve ekipman (yüzer sondaj platformları da dahil) gibi yapıların inşaat ve/veya montaj, tamirat, yenileme ve genişletilme yeri,
- inşaat yeri olarak kabul edilmektedir. Ayrıca vergi kodeksinin 308/5. maddesi uyarınca, coğrafik pozisyonu değişen yolları, kanalları, iletişim ağları gibi objelerin inşaat veya montaj işleri de, tek inşaat alanında yapılan faaliyet olarak değerlendirilecektir.

Bu düzenlemenin bir başka sonucu da ortaya çıkmaktadır. İnşaat yeri ile ilgili denetim-kontrol faaliyetleri, inşaat yeri tanımına dahil edilmemiştir. Oysa Rusya Federasyonu'nun imzaladığı bazı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaların'da, denetim faaliyetinin de inşaat işi içinde kendi başına bağımsız bir faaliyet türü olduğu belirtilmektedir.

Vergi kodeksindeki inşaat yeri tanımının bir başka özelliği de, kapsamının oldukça geniş tutulmasıdır. Sadece inşaat işi değil, bina ve diğer gayrimenkul objelerinin tamir ve teknik ekipman yenileme işi de inşaat işlerine girmektedir.

16.3 İnşaat İşinin Başlama Süresi

Yeni vergi kodeksi yürürlüğe girmeden önce tüm vergileme 34.sayıtlı tebliğ çerçevesinde yapıliyordu. Buna göre; faaliyetin başladığı anda daimi temsilcilik oluşmuş kabul ediliyordu. Hukuki açıdan bakıldığında ise, inşaat yerinin inşaat firmasına devri aktının imzalanması, işin süresinin başladığını gösteriyor, inşaat objesinin teslim aktının imzalandığı gün ise sürenin sona erdiği kabul ediliyordu. Pratikte işlere baktığımızda bazen arazi devri aktı imzalanmadan işler fiilen başlamakta veyahut ta işler bittiği halde teslim aktı imzalanmamaktadır. Vergi kodeksinin 308. maddesi bu problemi çözmüştür.

3.fıkraya göre;

«Vergilendirme amaçları açısından inşaat işlerinin başlama tarihi aşağıdaki tarihlerden en erkeni kabul edilir.

- a) İnşaat alanının taahhütçüye (inşaat firması) devir aktının imzalandığı gün (Taşeron ile işin bir bölümün yapılması halinde, taşeron personelinin işe başlama izninin imzalandığı gün) veya

b) İşlerin fiilen başladığı gün.»

Sürenin başlangıcındaki bir diğer önemli unsurda hazırlık işleridir. 308/2 fıkrası uyarınca bütün hazırlık işleri, inşaat ve/veya montaj işleri, sürenin başladığının göstergesidir. Sadece inşaat yeri ile ilgili olmayan, diğer amaçlar için kurulan altyapı objeleri dikkate alınmamaktadır. Yer altı yolu, iletişim işleri, elektrik kablo döşemesi, drenaj ve diğer altyapı objelerini kurma işleri sürenin başlangıcında dikkate alınmaktadır. Rusya Federasyonu'nun diğer ülkelerle imzaladığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme anlaşmalarında yer ve süre ile ilgili başka bir kriter belirlenmişse, doğaldır ki bu kriter geçerli olacaktır. Türkiye ve Rusya Federasyonu arasında imzalanan anlaşma uyarınca iş yerinin oluşumu ve sürenin başlangıcı 5.ci maddede düzenlenmektedir.

«18 ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi ve bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri bir işyeri oluşturur. Bir şantiye hazırlık çalışmalarında dahil olmak üzere, müteahhidin inşaatta çalışmalarına başladığı tarihten itibaren oluşur.»

Madde metninden de anlaşılacağı üzere hazırlık çalışmaları da dahil, fiilen inşaatta çalışmalara başlama esas alınmaktadır. Devir aktı imzalanmamış olsa bile vergilendirme amaçları bakımından süre başlayacaktır.

16.4 İnşaat Süresinin Sona Ermesi

Uzun yıllar firmalarımızın Rus vergi idaresi ile anlaşamadığı, ihtilafa düştüğü konuların başında, inşaatın ne zaman sona ermiş sayılacağı, bitiş tarihinin ne olacağı gelmektedir. Yeni vergi kodeksinin 308/3. maddesi uyarınca, siparişçinin (işverenin) inşaatı biten yapıyı teslim akt'ını imzaladığı gün veya anlaşma ile öngörülen işler toplamının teslim akt'ının imzalandığı gün, inşaat işi bitmiş sayılacaktır. Taşeron işlerinin sona erme tarihi ise, taahhütçünün yapılan iş kısmına ait teslim akt'ını imzaladığı gün kabul edilir.

Teslim akt'ının düzenlenmemesi veya inşaat işlerinin söz konusu akt imzalandıktan sonra bitmesi durumunda, taşeronun yaptığı işler yönünden işin bitim tarihi, taşeronun iş hacmine giren hazırlık, inşaat veya montaj işlerinin fiilen bittiği gün olarak kabul edilir.

Vergi kodeksinde genel hüküm bu olmakla birlikte, vergi anlaşmasına da bakmakta fayda vardır. Türkiye ile Rusya Federasyonu arasında yürürlükte olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 5.nci maddesi uyarınca;

«Şantiye veya projenin kabul tarihi, inşaat şantiyesi veya projenin bitim tarihi olarak dikkate alınır. Geçici kabul tarihi ile bitim tarihi arasındaki süre, 18 aylık sürenin hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.»

Düzenlemeden de anlaşılacağı üzere geçici kabul tarihi vergilendirme amaçları açısından önemli bir tarihtir.

Geçici kabul veya işlerin devir-kabul aktı, ne şekilde adlandırırsak adlandıralım firmalarımız yönünden hukuki ve vergisel anlamda büyük bir önem taşıdığı için **işlemlerin devir-kabul akt'ını** biraz daha yakından tanımakta, nasıl bir hukuki zemine oturtulduğunu öğrenmekte fayda vardır. İnşaat sözleşmeleri sonucunda yapılan işlerin devri-kabulü prosedürü Medeni Kanununun 753. maddesinde düzenlenmektedir. Maddede yer alan normlar zorunluluk taşımamaktadır. 3 tane hüküm ise tarafları bağlayıcı niteliktedir.

- Siparişçi (işveren) derhal kabul prosedürüne başlamalıdır. (Medeni Kanununun md:753/1). Burada anlaşılan siparişçi (işveren) kabulü gerçekleştirmek zorunda değildir. Kanun koyucu işverenin kabul prosedürünü başlatmasını istiyor, '**kabul et**' demiyor. Genel kabul gören yorum bu yöndedir.
- İnşaat sözleşmesi ile aksi öngörülmemiş ise işveren kendi kaynakları sayesinde, işlerin sonuçlarının kabulünü organize eder ve gerçekleştirir. (md:753/2).
- Yapılan işlerin sonuçlarının kabulünden sonra, işlerin sonuçlarının harab veya zarar görmesi riski işverene (siparişçiye) aittir. (md:753/3).
- İş sonuçlarının inşaatçı tarafından devri ve işveren tarafından kabulü her iki tarafın imzaladığı akt'la düzenlenir. Herhangi bir tarafın akt'ı imzalamaktan kaçınması durumunda akt'a bununla ilgili not (şerh) düşülür ve akt diğer tarafça imzalanır.
- İşlerin sonuçlarının tek taraflı devir veya kabul akt'ı, mahkemenin akt'ı imzalamama nedenini haklı bulması halinde geçersiz kabul edilir. (md:753/4).
- Yapılan işlerin özelliği gereği önceden deneme yapılması zorunlu ise, inşaat objesi, deneme sonucunun pozitif alınması şartı ile kabul edilir (md:753/5).

Bu madde ihtilaf konusu kolaylıkla yaratabilecek bir hüküm olarak gözükmektedir. Rusya Federasyonu Yüksek Arbitraj Mahkemesi de yukarıda yer alan hükmü aynen kabul etmektedir.

- Bu nedenle yargıya yansıyan ihtilaflarda inşaat firmasının kazanma şansı çok azdır.
- İşveren, iş sonuçlarının, inşaat anlaşması amacı için kullanılması imkanını ortadan kaldıran ve inşaat firmasının veya işverenin ortadan kaldıramayacağı (kabul edilemeyecek) eksikliklerin tespit edilmesi durumunda işlerin sonuç kabulünden vazgeçebilir. (md:753/6).

Yukarıda yer alan 753. madde ile ilgili açıklamalar bir başka sonucu gündeme getirmektedir. Aslında bir tek işlem gibi görünen devir-kabul aktı, iki ayrı işleme ayrılmıştır. Birincisi işlerin taahhütçü (inşaat firması) tarafından teslimi ikincisi ise siparişçinin (işveren) işleri kabul etmesi. Bu prosedürün mutlak suretle işin bitiminde gerçekleşmesi şartı yoktur, diğer bir anlatımla, tamamlanan işlerin sonuçlarının devri ve kabulü için, bütün inşaat işinin tamamlanmasını beklemek zorunluluğu yoktur. İşler parti partide devredilebilir. Yeter ki

zorunlu akt'lar düzenlensin (md:753/4). Bu devir işlemlerindeki zamanlama farklılığı, firmalarımızın yakından bildiği sistemlerin hukuki açıklamasıdır. Anahtar teslimi (pod klüç) olarak adlandırdığımız sistem, işin bitiminde bu akt'ın düzenlenmesi demektir. İşin bitimine kadar alınan para'lar avans niteliğindedir. Diğerinde ise inşaat işi, belli dönemlerde devir-kabul akt'ına bağlanarak işverene teslim edilir.

Burada dikkatinizi bir noktaya çekmekte fayda vardır. İnşaat işinde aynı isim altında (devir-kabul akt'ı) 2 tür akt düzenlenmektedir. Bunlardan birincisi, taahhütçünün yaptığı imalatın (inşaat işinin) dönem dönem (genellikle aylık) işveren tarafından kabulünde düzenlenen 'devir-kabul akt'ı ile inşaat objesinin tamamen tamamlandığı anda işveren tarafından kabulü esnasında düzenlenen 'devir-kabul akt'ıdır. Firmalarımızın tamamına yakın kısmı genel kabul görmüş bu sistem çerçevesinde faaliyetini sürdürmektedir.

Devir-kabul akt'ı vergisel yönden bu kadar önem taşıırken acaba taraflar yönünden hangi hukuki sonuçları doğurmaktadır?

Bu akt'ın imzalanması, öncelikli olarak mülkiyet hakkının devri veya kısmi hak devri (biten işin mülkiyetinin devri) sonucunu doğurur. Mülkiyet hakkının işverene (siparişiye) geçmesinin, işverende doğurduğu sonuçlar ise aşağıdaki gibidir.

- Objenin tamamının veya bir kısmının muhafazası sorumluluğu (md:753/3, md:741)
- Mülkiyet hakkı alma sonucu aktif vergisi ödeme mükellefiyeti (nalog na imuşestvo)
- İnşaat işinin özelliklerine bağlı olarak doğan diğer sorumluluklar (objenin işletilmesi md:740/2)
- Kalite garanti süresi ve zamanaşımı süresinin başlaması (md:724 ve md:755-756)
- Yaptırılan işler sonucu, inşaat firmasına (taahhütçü firmaya) ödeme yapma yükümlülüğü (md:711/1 ve 740/1)

Görüldüğü gibi devir-kabul akt'ı çok ciddi hukuki sonuçlar doğurmaktadır. Yukarıda sonuçların bir kısmı listelenmiştir. Bu nedenle akt'ın önemini bir kez daha hatırlatmakta fayda görüyoruz. Olası ihtilaflardan kaçınmak için bu akt'lara gereken önemin verilmesi, dikkatlice düzenlenmesi gerekir. Bu konuda son olarak şunları ilave etmekte fayda vardır.

- Devir-kabul akt'ının tek taraflı imzalanması, diğer tarafın imzadan imtina etmesi (kaçınması) sonucu mahkeme akt'ı geçersiz sayabilir (md:753/3-2).
- Buna bağlı olarakta diğer taraf md: 167/2 uyarınca yaptığı giderlerin tazmin edilmesini talep edebilir.

16.5 İnşaat İşlerinin Durması Ve Tekrar Başlaması

Yine süreler ve bunun sonucu olarak vergilendirme amaçları açısından önemli bir diğer konu da inşaat işlerinin durması ve tekrar başlamasıdır. Firmalarımızın da pratikte çok karşılaştığı bir konudur. Yasal düzenleme 308/4.cü maddesinde yer almaktadır.

«Federal organlar, Rusya Federasyonu bölgelerinin organları, yerel organların kendi yetki çerçevelerinde aldıkları karar üzerine inşaat işlerinin 90 günlük süreden fazla durdurulması hariç, inşaat alanında işlerin geçici durması, inşaat alanındaki faaliyetin sona erdiği anlamına gelmez.»

Düzenleme açıktır, özel durum hariç diğer hallerde iş sona ermemiştir. Durma nedeni iklim şartlarında olabilir, işgücü eksikliği veya finansman problemide. Duraklama süreleri, inşaatın varlık süresine dahil edilir.

Yine pratikte karşılaştığımız bir uygulamayı da gündeme getirmekte fayda vardır. Çifte Vergilendirmeği Önleme Anlaşmalarının süre esasından faydalanmak için inşaat işini farklı kontratlara bölmek. Örneğin, 24 ay sürecek bir inşaat işi, Türkiye ile Rusya arasındaki ÇVÖA gereği vergilemenin Rusya Federasyonu'nda yapılması sonucunu verir. Firma, tek bir objenin işini ayrı kontratlara bölmek suretiyle, 16 ay ve 8 ayda bitecek 2 kontrat hazırlayarak her iki kontratında 18 ayın altında kalması neticesinde vergilemenin Türkiye'de yapılması gerektiğini savunabilir, geçmişte de bu yönde uygulamalara rastlanmıştır. Ancak yeni düzenleme buna imkan vermemektedir.

İşin birkaç sözleşme ile yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın, tek bir ticari ve coğrafik birlik oluşturması şartı ile bütün işler, tek bir yerde yapılan tek inşaat işi (obje) olarak değerlendirilecek, bu değerlendirme sonucunda kontratlar toplanmak suretiyle inşaat işinin süresi hesaplanacaktır.

Geçici kabul yapıldıktan sonra (Vergileme prensipleri açısından işin bitimi) veya işlerin durması nedeni ile verilen aradan sonra inşaat alanında işlere devam edilmesi veya yeniden başlaması halinde, devam eden işlerin veya yeniden başlatılan işlerin sürelerinin ve ara sürelerin, inşaat yerinin toplam süresine eklenmesi sadece aşağıdaki şartlarda olur. (md:308/4).

- Devam eden işlerin yürütüldüğü alan daha önce sona eren işlerin yürütüldüğü alan ile aynı yerde ise veya ona çok yakın ise.
- Devam eden işler daha önce aynı inşaat yerinde iş yapan (taahhütçü) kişiye (tüzel kişi) yüklenmiş ise veya yeni ve eski taahhütçü bağlı kişiler ise.

Eğer devam eden işler, aynı inşaat alanındaki yeni objenin inşaatı veya montajı veya daha önce kurulmuş objenin genişletilmesi ile ilgili ise, devam eden işlerin süresi ve ara süreler inşaat alanının toplam faaliyet süresine ilave olunur. Kanun koyucu süreler konusunda

oldukça hassas davranmaktadır. Süre esasında yapılabilecek ayarlamaları (kontratları bölmek suretiyle) engellemek amacıyla açık hükümler getirmiştir.

Artık fabrika imalat binası ile yemekhane veya idare binası farklı 2 veya 3 kontrat olsa bile tek bir objenin imalat faaliyeti olarak değerlendirilip, süre bütün kontratların toplamı sonucu bulunacaktır. Diğer hallerde, işverene teslim edilmiş inşaatın (objenin) tamiri, objenin şekil değiştirmesi veya teknik donanım işleri dahil, devam eden işler ve ara süreler, inşaat alanının toplam faaliyet süresine dahil edilmeyecektir.

Bu başlık altında özetlediğimiz konu'yu kısa bir örnek ile sonuçlandıralım.

Örnek: Bir Türk inşaat firması ile Rus işveren arasında imzalanan kontrat gereği iş başlamıştır. Ancak idari anlaşmazlıklar neticesinde iş 11 ay sonra durmuştur. Kontrat fesh edilmiş (Medeni Kanun hükümleri çerçevesinde) 3 ay sonra aynı işveren aynı inşaat firması ile inşaatın tamamlanması için yeni bir kontrat yapmıştır. Yeni kontrat çerçevesinde işlerin bitim süresi 6 aydır. Buna göre Rusya Federasyonu topraklarında yapılan inşaat işi sonucu, Türk firması yönünden bir işyeri oluşup oluşmadığı, işin süresine bağlıdır. Türkiye ile Rusya Federasyonu arasındaki ÇVÖA uyarınca, diğer ülkedeki inşaat yerinin süresi 18 ayı geçmediği takdirde bu diğer ülkede sürekli daimi temsilcilik oluşmamış demektir. Örneğimize göre işin süresi 20 aydır. (11+3+6). 18 ayı geçtiği için inşaat işi Rusya Federasyonu kanunları çerçevesinde Rusya Federasyonu'nda vergilendirilecektir.

16.6 Ek İşler

İnşaat projelerinde her zaman karşımıza çıkan bir konudur. Çoğu zaman işin bir zorunluluğu olarak gündeme gelen ek işler, bazı halde de işverenin talebi üzerine gerçekleştirilir. Teknik belgelerin-projelerin pratik hayatta işleyişinde, her zaman hatalar, yanlışlar, dikkate alınmayan iş detayları gündeme gelebilmektedir. Çoğunluklarda işveren ve inşaat firması arasında ihtilafa yol açan ek işler için Medeni Kanunda bazı özel düzenlemeler yapılmıştır.

İnşaat firması, projelerde ve harcırah cetvelinde gösterilmeyen işler gündeme geldiğinde işvereni uyararak durumdadır. Medeni Kanun md:743/3.2 göre işveren, 10 gün içinde veya kanunun veyahut ta anlaşmanın belirlediği süre içinde, kendisine iletilen ek işler ile ilgili kararı inşaat firmasına iletmek zorundadır. Süre katı bir kural olarak algılanmamalıdır, tarafların isteğine göre azalabilir veya artırılabilir.

Önemli olan belirlenen sürede inşaat firması cevabı almadığında ne olacaktır? Bu durumda inşaat firmasının işleri durdurma hakkı vardır. İşin durdurulmasının inşaat firmasında yaratacağı kayıplarda olacaktır. Kanunun md:743/3.2 'si uyarınca bu tutarlar işveren tarafından telafi edilecektir. **İşverenin bu tutarları karşılamamak gibi bir hakkı var**

mdır? İşveren, ek işlere ihtiyacı olmadığını ispat ederse, bu tutarları telafi etmek zorunda değildir. İnşaat firması isterse işlere devam edebilir. Bu kanunun md:743/4 maddesi uyarınca kendisine tanınmış bir haktır. Doğal olarak, işlere devam karan, inşaat firmasının aldığı bir risktir. Ancak işe devam edilmemesi halinde objenin hasar göreceği, zararların doğacağıın ispat edilmesi halinde, inşaat firması işverenin menfaatleri doğrultusunda hareket etmiş sayılacağı için, inşaat firması yapılan ek işlerin bedelini, uğradığı zararların karşılanmasını talep edebilir.

Olaya tekrar işveren yönünden bakalım. İşveren ek işi onaylayıp, bedelini ödeme konusunda garanti verdiği halde, inşaat firmasının bu işi yapmama hakkı var mıdır?

Kanunun md:743/5 maddesi uyarınca 2 durumda inşaat firmasının işi reddetme hakkı vardır.

- Uzmanlık konusu faaliyet alanına girmediği zaman
- Kendisine bağlı olmayan sebeplerden dolayı, işlerin yapılamayacağı durumlar.

Yukarıda sayılan 2 olumsuz durumun olmaması halinde bile inşaat firması işi yapmamakta direnirse bunun hukuki sonucu ne olacaktır?

İşveren ve inşaat firması arasındaki sözleşme tarafları bağlamaktadır. İnşaat firmasında işi, gerekli şartların sağlanması halinde sonuna kadar getirmek, özetle taahhüt ettiği işleri bitirmek durumundadır. Bundan kaçınırsa, işverenin bir diğer firma ile anlaşma yapma hakkı vardır ve inşaat firması, işverenin karşılaştığı zararları karşılamak durumundadır (Medeni Kanun md:397).

16.7 İşin Fiyatı

İnşaat firmasının fiyatı toplam belirlenmiş sabit bir fiyat olabildiği gibi, bazı hallerde birim fiyatlandırma sonucu toplam tutarı açık sözleşmede yapılabilir. (Medeni Kanun md:740). Önemli olan tarafların fiyat belirleme zorunluluğudur. Önödeme, fiyatlar için belirlenmiş bir katsayı var ise bunun ile ilgili açıklamalar sözleşmede yer almalıdır. Sabit fiyatlı sözleşmelerde ise fiyat, tarafların anlaştığı fiyat veyahut ta ihale sonucu ortaya çıkan fiyat olmaktadır. Teorik olarak sabit fiyatın, inşaat işinin bütün süresi boyunca yapılan işleri içerdiği kabul edilir.

İşin Fiyatındaki Değişiklikler

Tarafların sözleşmede açık-yaklaşık fiyattan anlaşmaları halinde, inşaat firmasının MK md:709/5 göre fiyatı artırma hakkı vardır. Hangi durumlarda?

- İnşaat firması, fiyat artışına neden olan ek işlerin yapılması ihtiyacını, zorunluluğunu ortaya koymak, ispat etmek durumundadır.
- İşverenin değişiklikler ve ek işler ile ilgili zamanında bilgilendirilmesi gerekmektedir.

Buna karşılık işverenin anlaşma fiyatını azaltma hakkı olabilir mi? MK

md:709/6 göre hakkı vardır. Sabit fiyat hangi hallerde değişebilir?

- İnşaat firması, işleri sözleşmedeki kalite standartlarının altında yaparsa (MK md:723/1)
- İnşaat firmasında kalan malzeme değeri kadar fiyat azaltılabilir (MK md:713/1)
- İnşaat firmasının elde ettiği tasarruflar toplamının paylaşımı sonucu sözleşme fiyatı düşebilir (MK md:710).

Çok kısa olarakta kontrat gereği ödeme prensiplerine değinmekte fayda vardır. Medeni Kanun md:746/1 uyarınca;

"İnşaat firmasının yaptığı işlerin bedeli, harcırah cetvelinin öngördüğü tutarda, kanunun veya inşaat sözleşmesinin öngördüğü süreler ve düzen içinde işveren tarafından ödenir".

Görüldüğü gibi taraflar ödeme şartlarını sözleşmede belirleme hakkına sahiptir. Kanun koyucu ödeme düzenine karışmamakta, tarafları bu konuda serbest bırakmaktadır. Avans tutan, istihkakların hangi sürelerde hazırlanacağı ve ödeme vadeleri hep sözleşmede kararlaştırılacaktır.

Ayrıca MK md:746/2 göre;

"Sözleşme gereği işlerin bedeli işveren tarafından işin kabulü sonrasında, bir kerede ve tüm tutarı ile de ödenebilir".

Son olarakta başka bir piyasa gerçeğini gündeme getirmekte fayda görüyoruz. Yaklaşık fiyat veya sabit fiyatlı kontratlarda, işlerin fiyatları, enflasyon oranı ile ilişkilendirelebilinmektedir.

16.8 İnşaat İşinin Başlangıç Ve Bitiş Sürelerinin Doğurduğu Diğer Hukuki Sonuçlar

İnşaat sözleşmesi bir zaman sürecini ifade etmektedir. İş başlar, devam eder ve biter. Bu süreç aynı zamanda '**işin yapılma süreci**'dir. Süre tespiti inşaat sözleşmelerinin zorunlu bir unsurudur. Çünkü birçok konu süreye bağlıdır. Avans ve istihkak ödemeleri, gecikmelerin tespiti ve buna bağlı ceza tahakkukları gibi.

Sözleşmede mutlak işin başlangıç ve bitiş süreleri yer alacaktır. (MK md:708/1). Taraflar anlaşmak suretiyle bu süreleri sözleşmeden çıkaramazlar. Sürelerin yer almaması sözleşmeyi geçersiz kılabilir. RF Yüksek Arbitraj mahkemesi bu konu ile ilgili kararında, işlerin yapılma süresi şartını içermeyen sözleşmelerin geçerli olmayacağını beyan etmiştir.

Süre belirlemeleri sadece işin başlangıcı ve işin bitimi olarak algılanmamalıdır. Ara süre tespitleride olabilir. Bazı işlerin belirlenen ara sürelerde teslimi ve yükümlülüğünün sona ermesi ve yeni yükümlülüklerin doğması gibi. Süre tespitleri taraflar için birçok hukuki sonuç doğurur.

- Taraflar arası risk paylaşımı (md:705)

- Objenin devir tarihi - kabul tarihi (md:753)
- Garanti süresinin başlangıcı (md:755)
- Son eksikliklerin tamamlanma süresinin başlangıcı (md:756)
- Sürelerin ihlali dolayısıyla, yaptırımların gündeme gelmesi.

Bütün bu yazılanlar, sözleşmelerin, tarafları süreler konusunda çok sıkı bağlıyor sonucunu doğurmasın. Tabi ki süreler önemli ancak kanun taraflara süre değişimi yapma hakkınıda vermektedir.

16.9 İnşaat Objesinin Sigortası ve Risk Bölüşümü

İnşaat'ın devam ettiği müddetçe oluşabilecek zararların riski hangi tarafa aittir? Konu ile ilgili madde 741/1 göre, inşaat objesinin tesadüfen tamamen harab olması ve zarar görmesi riski, işverenin bu objeyi kabulü öncesi taahhütçüye (inşaat firmasına) aittir. İşlerin uzun bir dönemi kapsamı ve imalatın her ay yapılan devir-kabul akt'lan ile işverene devredilmesi halinde, bu işlem **inşaat objesine ait risklerin işverene geçtiği sonucunu doğurur mu?** Kanunda bu konu ile ilgili açık bir hüküm yoktur. Eğer 741/1 madde katı yorumlanırsa, ara akt'lar sonucu inşaat objesine ait riskler, devredilen kısım itibarıyla (işveren tarafından kabul edilen kısım) işverene aittir sonucunu çıkartabiliriz. 24.01.2002 tarih 51 Nolu mektupta, ara işlerin kabul akt'ının imzalanmasının, inşaat objesinin zarar-harab riskinin işverene devri anlamına gelmediği belirtilmiştir.

Diğer taraftan MK md:211.ci maddesi bütün riskleri mülk sahibinin üstlendiğini belirtmektedir. Dolayısıyla bu karar 741.ci madde ile çatışmaktadır. İhtilafli konularda olayı bir bütün halinde değerlendirmekte fayda vardır. İşveren malzeme vermeği taahhüt etmiş ancak kalitesiz malzeme teslim etmiş olabilir, işverenin yanlış iş emri (talimatı) söz konusu olabilir. Bu gibi durumlarda sadece 211 ve 741 Nolu maddeler ile sınırlı kalan bir yorum inşaat firmasını olası ihtilaflarda zora sokabilir. Bu bağlamda MK 748.nci maddesinide irdelemekte fayda vardır. Bu madde çerçevesinde işverenin yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmediğide iddia edilebilir.

17 TARAFLARIN YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Anlaşmanın yükümlülükler ile ilgili kısmı, işin konusuna, süresine bağlı olarak değişebilmektedir. Ancak genel prensiplerden hareketle her anlaşmada olan taahhütleri özetlemekte fayda vardır. Bu gruplandırmayı işverenin ve inşaat firmasının, aynı zamanda ve eşit olarak yükleneceği yükümlülükler, sadece işverenin yükümlülükleri, sadece inşaat firmasının yükümlülükleri, anlaşmanın konusuna ve şartlarına göre herhangi bir tarafın üzerine alabileceği yükümlülükler olarak yapabiliriz.

17.1 Genel Yükümlülükler

MK 750.nci maddesi tarafların ne şekilde işbirliği yapması gerektiğini düzenlemektedir. Genel prensip, tarafların elindeki imkanları anlaşmanın yerine getirilmesinde, engelleri ortadan kaldırmaya yönelik mantıklı kullanmalarıdır. Mantıklı atılan adım sonuçta bir tazminatın ödenmesini öngörüyorsa md:750/2 gereği karşı taraf tazmin etmek durumundadır. Veya karşı taraf, diğer tarafın aldığı kararları usulsüz bulabilir, bu durumda zarar gören taraf mahkeme yolu ile yaptığı giderlerin tazmin edilmesini talep edebilir.

Görüldüğü gibi kanun koyucu hukuki sonuç doğuracak fiilleri tek tek saymamaktadır. Anlaşmanın taraflarından biri yükümlülüklerinin bir bölümünü yerine getirerek bazı haklar elde etmektedir. Bu hüküm işveren tarafı için geçerli olabildiği gibi taahhütçü inşaat firması için de geçerlidir.

17.2 İşverenin Yükümlülükleri

Yapılan bir inşaat anlaşması üzerinden işverenin yükümlülükleri MK md:740 da düzenlenmiştir. İşveren, inşaat firması için uygun çalışma şartlarını hazırlar, yapılacak işleri belirler, işlerin sonuçlarını kabul eder ve işin sonucunda üzerinde anlaşılan tutardan inşaat firmasına ödemesini yapar.

İnşaat işinin başlangıcına döndüğümüzde, objenin gerçekleşeceği arazi-arsanın, işveren tarafından zamanında inşaat firmasına tahsisini gerçekleştirmek bir diğer yükümlülüktür (MK md:747/1). İşveren, tespit olunan bütün eksiklikleri ve bunların çözümü ile ilgili yöntem ve önerileri, inşaat firmasına en kısa sürede aktarmak durumundadır (MK md:748). İşveren garanti süresi içinde tespit ettiği noksanlıkları inşaat firmasına bildirecektir (MK md:755). Yine inşaat esnasında objenin muhafazası ihtiyacı ortaya çıkarsa, işveren, inşaat firmasının lehine birtakım giderleri yapmak durumundadır (MK md:752).

17.3 Taahhütçünün Yükümlülükleri

İnşaat firması işi gerçekleştiren taraf olarak daha büyük sorumluluk almaktadır. İlk yükümlülükler (genel itibarıyla) md:740 düzenlenmektedir. İnşaat objesini bitirmek, inşaatı anlaşmada yazılı süre içinde tamamlamak. İnşaat firması, işlerin teknik dökümlerinin ve harcırah cetvelinin sıkı takibi ve bunun sonucu olarakta işverene ek işlerin yapılması zorunluluğunu bildirmek durumundadır.

İşverenin kendisine yaptığı ikazlar, kanuna ve yapılan anlaşmaya uygun olduğu müddetçe, anlaşma şartları ile çelişmediği sürece, inşaat firması bu ikaz ve uyarıları dikkate almak durumundadır (MK md:740/3). İşverenin, inşaat firmasına obje ile ilgili malzeme ve ekipman vermesi halinde, inşaat firması bunların korumasını yapmak durumundadır (MK md:714).

Yine madde 745'e göre, inşaat malzemeleri ve/veya ekipmanı sağlayan tarafın bunların kalitesinden sorumlu olması gerekir. **Kalitenin uygunluğuna** kim karar verecektir?

İnşaat firması işi yaptığı için işin kalitesinden sorumludur (MK md:754). MK md:755 uyarınca garanti yükümlülükleride taahhütçüye-inşaat firmasına aittir. Bütün bunlardan, inşaat firmasının gelen malzemeler ve/veya ekipmanın kalite kontrolünden de sorumlu olması gerektiği sonucuna varabiliriz.

17.4 Anlaşma Üzerinden Doğan Diğer Sorumluluklar

Medeni Kanun, anlaşma şartlarına göre tarafların üstlenebilecekleri yükümlülükleri tespit etmiştir. Taraflar anlaşmada hangi yükümlülükleri üstlendiklerini kendileri açıkça belirtmelidir. Bazı yükümlülükler doğası gereği sadece işverene veya inşaat firmasına aittir. Medeni Kanunun belirlediği diğer yükümlülükleri ise taraflar anlaşmada serbestçe kime ait olacağını belirlerler. Temel prensip, objenin kabulden sonra işletilmesi işverene aittir ancak anlaşma şartları müsaitse bunu inşaat firması da yapabilir (MK md:740/2).

Malzeme tedariki genelde inşaat firmasına aittir (MK md:745/1). Ancak işveren anlaşma şartlarına göre bunu üstlenebilir. İşlerin kabulü ile ilgili giderler genel prensibe göre işverene aittir (MK md:753/2). Yine bu yükümlülükler anlaşma ile inşaat firmasına da geçebilir.

Özetle şunu belirtmekte fayda vardır. Anlaşmadan doğan yükümlülüklerin paylaşımı, yerine getirilme şartları, kanun tarafından ve/veya kanun hükümleri çerçevesinde yapılan sözleşmeden doğar.

17.5 Yüklülüklerin Yerine Getirilmemesinden Dolayı Öngörülen Sorumluluk

Anlaşmada yer alan yüklülüklerin yerine getirilmemesinden dolayı gündeme gelen sorumlulukları aşağıdaki gibi gruplandırabiliriz.

- Zorlayıcı nitelikteki yüklülükler. Eksiklikleri ortadan kaldırmaya yönelik maddeler (MK md:715/3, 723/1, 754, 755).
- Çevre koruması ve teknik güvenliğin sağlanması (MK 751).
- Tazminat niteliğindeki yüklülükler (MK md:714, 723, 729, 745/3).
- Hukuki sonuç doğuran yüklülükler (MK md:712, 717, 720, 745, 753).
- Mali yüklülükler (MK 333, 394, 395, 706/2, 708/3, 715/3, 743/3, 752).

Mali yüklülükler ile ilgili 333. madde gecikme faizleri ile ilgilidir. Eğer ki ödenecek tazminat tutarı emsallerine göre abartılı fazla ise mahkeme tazminat tutarını azaltabilir. Mahkemenin bu hakkı vardır.

394.cü madde zarar ve tazminatların düzenlendiği maddedir.

“Yüklülüklerin yerine getirilmemesinden veya tam olarak yerine getirilmemesinden dolayı tazminat öngörülmüşse, zarar tazminatın kapatmadığı kısmı kapsar.”

Alacaklının doğan zararlarının tazmin edileceği açıkça hüküm altına alınmıştır. Ancak burada önemli olan alacaklının nedensel bağı açıklama zorunluluğudur. Doğan zarar, gerçekten borçlunun yüklülüklerini yerine getirmemesinden mi oluştu? Zararın miktarı sadece bu yüklülüklerin yerine getirilmemesi sonucu oluşan tutar mı?

Yüksek Arbitraj Mahkemesi kararlarında nedensel bağı önem verdiğini açıkça ifade etmektedir.

706. madde genel taahhütçü ile taşeron arasındaki ilişkileri düzenlemektedir. Eğer aksine bir hüküm anlaşmada yer almıyorsa taahhütçü kendi işlerinde taşeron çalıştırabilir. Bu durumda taahhütçü işveren sıfatını kazanır. Taşeronun herhangi bir şekilde işe verdiği zarar dolayısıyla taahhütçü sorumluluk üstlenir. 715.ci madde ise, taahhüt işinde işveren hakları ile ilgili bir maddedir.

“İşveren dilediği zaman taahhütçünün yaptığı işin kalitesini kontrol edebilir. Eğer taahhütçü zamanında işe başlamamış ise ve işin bitiş süresine kadar işini bitirememişse işveren anlaşmayı feshedebilir.”

İnşaat işi süresince işin zamanında tamamlanamayacağı belli olur ise, işveren işin bitirilmesi için taahhütçüye belli bir müddet tanıyabilir, işin bu süre içinde tamamlanamaması halinde anlaşmayı feshedebilir veya işleri başkasına devredebilir ve ayrıca tazminat isteyebilir.”

743/3 madde teknik evraklar ile ilgilidir. Taahhütçü inşaat süresi esnasında teknik evrakların öngörmediği işleri tespit ederse, işvereni haberdar etmek zorundadır. Taahhütçü işverenden 10 gün içinde (veya anlaşmada farklı bir süre belirlenebilir) cevap almaz ise işi durdurmak zorundadır. (Bundan dolayı doğan ekstra masraflar işverene ait olacaktır.)

752. madde ise inşaatın korunması ile ilgilidir. Eğer tarafların iradesi dışında işler durmuş ve inşaat objesi muhafazaya alınmış ise işveren, taahhütçüye o ana kadar yaptığı işlerin bedelini ödemek ve ayrıca ilgili zararları tazmin etmek zorundadır.

18. YILLARA YAYGIN İNŞAAT-ONARIM, TAAHHÜT İŞLERİNİN VERGİLENDİRME PRENSİPLERİ, ÖZELLİK ARZ EDEN KONULAR

Dar mükellef yabancı kurum statüsünde Rusya Fed.na gelen inşaat şirketlerimiz, sözleşmeli inşaat işlerinin sürekli-daimi temsilcilik oluşturması sonucu, Rusya Federasyonu'nda kazanç elde etmiş sayılırlar ve vergilendirilirler. Bu kazanç, türü itibarıyla ticari kazançtır ve stopaj usulü ile değil gerçek usulde ve tam mükellef bir şirket kazancı gibi vergilendirilir.

Daimi temsilcilik olarak faaliyette bulunan yabancı tüzel kişiler Vergi Kodeksinin 286.nci maddesi uyarınca kvartal (3 aylık rapor dönemi) avans ödemesi hesaplamak durumundadır. Ayrıca aylık avans sistemine geçme hakları da vardır. Ancak inşaat firmaları tarafından tercih edilmez. Yine 286/3 md.si gereği bir önceki kvartal avansının 1/3 oranında kvartal içi aylık avans ödemesinden muaftırlar. **Hangi vergileri öderler?** Kitabımızın “Rusya Federasyonu Vergi Sistemi” bölümünde yer alan açıklamalara baktığımızda karşımıza çıkan tüm vergileri, daimi temsilci ofis olarak faaliyette bulunan inşaat firmalarımızda ödemek durumundadır. Eğer Ç.V.Ö.A gereği vergileme Rusya Federasyonu'nda yapılmayacaksa, kazanç veya kurumlar vergisini Rusya'da ödemezler.

Vergi matrahının tespitinde, bir Rus şirketinin vergilendirme prensipleri aynen yabancı inşaat firmaları (Sürekli - Daimi Temsilcilik olarak faaliyette bulunanlar) içinde geçerlidir. Bunun yanısıra Vergi Kodeksinin 308.maddesinde vergilendirme esnasında gözönünde bulundurulacaktır (308. madde Rusya Federasyonu'nda yerleşik olmayan ancak Rusya Federasyonu'nda kazanç elde eden firmalar ile ilgilidir).

18.1 Birden Fazla İnşaat - Onarım İşinin Aynı Anda Gerçekleştirilmesi

Eğer yabancı tüzel kişiler Rusya Federasyonu 'nun çeşitli yerlerinde aktivitelerini gerçekleştiriyor ve her bir aktivite sürekli-daimi bir işyeri (işletme) oluşturuyorsa, bunların kayıtları tek bir yerde fakat her bir yer için ayrı olarak tutulabilir. Her bir şantiye ayrı bir vergilendirme yeri, ayrı bir vergi objesi, vergi mükellefi olarak kabul edilmektedir.

Doğal olarakta bu prensibin ortaya çıkardığı bir çok hukuki problem vardır. Aynı anda birden fazla şantiyesi olan şirketlerde taahhüt işlerinden bir tanesinin zararlı olması halinde bu zararlar, kar'lı şantiyelerin hesabı ile konsolide edilebilecek midir? Kanun bu çeşit bir konsolidasyona, veyahut ta zararlı şantiyedeki zarar tutarının, kar'lı şantiyelerde konsolide edilmesine imkan vermemektedir. Md:307/4 fıkrası açıktır. O halde bu zararlar ne olacak, hangi hallerde dikkate alınacaktır? Çünkü Md:307/5 fıkra da geçmiş yıl zararlarının indirimine imkan vermektedir. Bu zararlar Vergi Kodeksinin 'zarar mahsubu' hükmü çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.

18.2 İnşaat İşlerinde Vergi Matrahının Tespiti

Rusya Federasyonu topraklarında daimi-temsilcilik vasıtası ile inşaat faaliyetlerinin yürütülmesi sonucu elde edilen hasıllardan (KDV hariç) kanunun kabul ettiği norm ve prensipler çerçevesinde yapılan giderler düşüldükten sonra kalan gelir, vergi matrahını oluşturmaktadır. Kazanç üzerinden ödenecek kurumlar vergisi oranı %20'dir.

Bu düzenlemede anlaşılacağı üzere daimi temsilciliğe ait vergilendirilecek kazanç aynı Rus şirketlerinin kazancı gibi hesaplanacaktır. Ancak inşaatçılar için (daimi temsilci ofis) Vergi Kodeksinin 306-308.ci madde hükümleride gözönünde bulundurulmalıdır.

Eğer yabancı işletme, RF topraklarında daimi temsilciliğin doğmasına neden olacak bir şekilde, üçüncü kişilerin lehine yardımcı veya hazırlık nitelikli faaliyet yapıyor ise ve bu faaliyet karşılığında bir bedel (ödeme) öngörülmemekte ise, vergi matrahı, söz konusu faaliyet ile ilgili daimi temsilciliğin yaptığı harcamalar tutarının %20'si şeklinde tespit edilir.

18.3 Yurt Dışı Hizmet Faturalarının Rus Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu

Firmalarımızın bir kısmı, Rusya Federasyonu'nda gerçekleştirdikleri inşaat projeleri ile ilgili olarak, yurtdışından (Türkiye ve/veya 3.ülkelerden) birtakım hizmet faturaları tedarik ederek (özellikle plan-proje harcamaları) Rusya Federasyonu'nda ki daimi temsilciliğin kayıtlarında bu faturaları bir gider kalemi olarak (Mali kar'ın tespitinde) dikkate almaktadırlar. Plan-proje, teknik danışmanlık v.b servis (hizmet) faturalarında üzerinde durulması gereken 2 konu vardır. Bunlardan birincisi bu hizmetlerin, RF'daki proje ile bire bir ilintisinin kurulması ve böylelikle vergi matrahının tespitinde bir gider kalemi olarak dikkate alınması. 2 konu ise bu faturaların Rusya Federasyonu'nda kaynakta kesinti (stopaj) suretiyle vergilendirilip vergilendirilmeyeceğidir.

18.3.1 Gider Olarak Vergi Matrahına Etkisi

Yeni Vergi Kodeksinin yürürlüğe girmesi ile birlikte, vergi matrahından indirilecek giderler ile ilgili düzenleme firmalar lehine genişletilmiştir. Kodeksin 252/1 maddesi uyarınca;

«Vergi mükellefi elde ettiği gelirleri, yaptığı harcamalar tutarında azaltabilir. Giderler yasal dayanağı olan ve resmi şekilde ispatlanmış, vergi mükellefinin yaptığı harcamalardır.

Yasal dayanağı olan giderden kastedilen ekonomik açıdan haklı, değeri para cinsinden ifade edilmiş harcamalardır.

Resmi şekilde ispatlanmış giderden kastedilen ise, RF kanunları uyarınca gerekli belge ve evraklarla desteklenmiş harcamalardır.»

Düzenlemede anlaşılacağı üzere, plan-proje, teknik danışmanlık v.b hizmet faturaları ve buna bağlı sözleşmeler yukanda yer alan şartlan taşıdığı sürece vergi matrahının tespitinde herhangi bir norm (sınırlama) olmaksızın gider olarak dikkate alınacaktır. Ancak yine bu tip harcamaların bir vergi kaçırma vasıtası olduğu vergi denetmenleri tarafından çok iyi bilinmektedir. Firmalarımızın hukuki zeminde kendilerini güvence altına alabilmesi yönünden bazı şekil şartlarına dikkat etmesi gerekmektedir.

- Hizmetin yurtdışından alındığına dair kanıtlayın belgenin bulunması önemlidir. Kargo dokümanı bu konuda yeterli olabilir.
- Bu hizmetin Türkiye'de alınması halinde, Türkiye'de hizmeti satan firma ile inşaat işini gerçekleştiren firmanın Türkiye'deki Merkez Ofisi arasında bir sözleşme olmalıdır.
- Hizmet bedelinin ödendiğine dair kanıtlayıcı belge bulundurmakta fayda vardır.

18.3.2 Kaynakta Vergi Kesintisi (Stopaj) Yönünden Değerlendirme

Uygulamada çok sık karşımıza çıkan bir problemde, plan-proje, teknik danışmanlık v.b hizmet faturalarının, Rusya Federasyonu'nda ki muhasebe kayıtlarında bir masraf kalemi olarak yer alması halinde vergi kesintisi (stopaj) uygulanıp uygulanmayacağıdır.

Vergi Kodeksinin 309.cu maddesi, «RF'da daimi temsilcilik aracılığı ile faaliyet yürütmeyen ve RF'nu kaynaklarından gelir elde eden yabancı işletmelerin» vergilendirilmesi ile ilgilidir.

Türkiye ve/veya 3.cü ülkelerden Rusya Fed.na hizmet satışı gerçekleştiren firmaların (Rusya Federasyonu'nda daimi temsilciliğe sahip olmayan firmaların) vergilendirilme prensipleri bu maddede düzenlenmektedir.

309. maddenin 4 fıkrası uyarınca, gayrimaddi hak bedellerinin, mülkiyet haklarının RF'da kullanımından elde edilen gelirler, edebiyat eseri, sanat ve bilim ürünlerine ait yazar haklarının kullanımından dolayı elde edilen gelirler, sinema ürünleri veya TV veya radyo için kayıtlar dahil, hertürlü patentlerin, ticari markaların, çizim veya modellerin, planların, gizli

formüllerin veya sanayi, ticari veya bilim tecrübesine ait bilginin kullanım hakkının satılmasından veyahut ta bu hakkın kullanılmasından elde edilen gelirler - tazminatlar md:310 uyarınca stopaja tabidir.

Yine 309. madde 2 fıkrası uyarınca;

“Rusya Federasyonu alanında malların, mülkiyet haklarının, işlerin yapımı, hizmetlerin satışı 306. madde gereği daimi temsilcilik oluşturmuyorsa bu maddeler stopaja tabi değildir.”

Plan-proje harcamaları özü itibariyle gayri maddi hak bedeli olmadığı için 309/1 fıkrasının 4 bendi çerçevesinde değerlendirilemez. Plan-proje harcamaları Rusya Federasyonu’na satılan bir hizmettir.

Plan-proje harcamalarının (Yurtdışından gelen fatura) Rusya Federasyonu’nda vergilendirilebilmesi için bu hizmetin Rusya Federasyonu’nda verildiğinin ispatı gerekir (yapılan iş Rusya Federasyonu topraklarında gerçekleşiyor ise). Özetle bu hizmet daimi temsilcilik oluşturması halinde Rusya Federasyonu’nda vergilendirilecektir.

18.4 Sürekli Daimi Temsilcilik Şeklinde Örgütlenen İnşaat Şirketlerinin Aktif Vergisi Ödeme Mükellefiyeti

Rusya Federasyonu vergi kodeksinin 373. maddesinin 1.fıkrası uyarınca, Rusya Federasyonu’nda daimi temsilcilik aracılığıyla faaliyet gösteren yabancı şirketler aktif vergisi mükellefi olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla vergi kodeksinin 306. maddesi uyarınca Rusya Federasyonu’nda daimi temsilciliğin oluşmasına neden olacak bir faaliyet var ise bu yabancı şirket aktif vergisi ödemek durumundadır. Yine vergi kodeksinin 373. maddesinin 2 paragrafında “**Rusya Federasyonu’nun imzaladığı uluslararası anlaşmalarda aksi bir durum öngörülmediyse**” ibaresi bulunmaktadır.

Türkiye ile Rusya Federasyonu arasındaki Ç.V.Ö.A incelendiğinde bölgesel vergilerin bu anlaşmanın konusuna girmediğini görüyoruz. Bunun hukuki sonucu olarak da bölgesel bir vergi olan Aktif vergisinin vergileme hakkı Rusya Federasyonu’nundur. Anlaşma dışında değerlendirme ve yorum yapabileceğimiz diğer tek kavram “**daimi temsilcilik**”tir

Vergi kodeksinin 306/2 fıkrası uyarınca daimi temsilcilik oluşmuş mudur? Değerlendirilmesi gereken konu aktif vergisi yönünden mükellefiyet doğmaktadır?

Vergi kodeksinin 30. maddesi yabancı şirketin daimi temsilciliği için özel bir tanım ve herhangi bir bağımsız kriter vermemektedir. Bu tanım sadece vergi kodeksinin 306. maddesinde yer almaktadır ve vergi kodeksinin 373.ncü maddesinde 306.maddeye atıfta bulunmaktadır. Yine 373.maddede yer alan “aksi uluslararası anlaşmalarda öngörülmedikçe” ifadesi de aktif vergisi uygulama pratiğini uluslararası mevzuat normlarıyla birleştirmektedir.

RF VK 306. Maddesinin 2. fıkrasına göre Rusya Federasyonu'nda yabancı şirketin daimi temsilciliği olarak şirketin Rusya Federasyonu topraklarında kontratta öngörülen inşaat, montaj, düzeltme, donatım işletme ve servis işlerinin yapılmasıyla ilgili sürekli ticari faaliyet gerçekleştirebilmesi için kurulmuş şube, temsilcilik, bölüm, büro, ofis, acente ve diğer her tür ayrı özerk bölümler kabul edilmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti ile Rusya Federasyonu arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 5. maddesinin 3. fıkrası uyarınca “Onsekiz ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri bir işyeri oluşturur. Bir şantiye, hazırlık çalışmaları da dahil olmak üzere, müteahhidin inşaatta çalışmalarına başladığı tarihten itibaren oluşur. 18 aylık sürenin hesaplanmasında, bu tür şantiye veya projenin geçici kabul tarihi, inşaat şantiyesi veya projesinin bitim tarihi olarak dikkate alınır. Geçici kabul tarihi ile bitim tarihi arasındaki süre, 18 aylık sürenin hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır”. Eğer inşaat, montaj işleri 18 aydan daha kısa sürede bitmesi durumunda şirketlerin kazanç vergisi açısından daimi temsilcilik oluşmamaktadır (Ç.V.Ö.A. madde 5).

Aktif vergisi mükellefinin tanımına tekrar baktığımızda “Rus şirketleri, Rusya Federasyonu alanında **daimi temsilcilik aracılığı ile faaliyette bulunan** ve/veya Rusya Federasyonu alanında, Rusya Federasyonu sularında, Rusya Federasyonu ekonomik alanlarında gayrimenkul varlıklara sahip yabancı şirketlerdir.” Bu tanımdan ve 373. maddeden hareketle Ç.V.Ö.A. gereği inşaat taahhüt işi 18 aydan daha kısa bir sürede bittiği takdirde anlaşmanın 5.maddesi gereği bir işyeri (daimi temsilcilik) oluşmamış kabul edildiği için bu tip şantiyeler aktif vergisinin mükellefi kabul edilmemektedir.

Bu görüş ile ilgili mahkeme kararları bulunmaktadır. Örneğin FAS 18.01.2006 tarihli N KA-A41/13849-05 ve 24.05.07 tarihli N A56-29835/2006 kararları. Ancak en üst yargı organı kendisine yansıyan bu konuyu şirket aleyhine karara bağlamış, aktif vergisinin Ç.V.Ö.A konusuna girmediğinden hareketle davalı şirketin bu vergiyi inşaat işinin 18 ayından altında tamamlanmış olsa bile ödemesi gerektiğini belirtmiştir. (27.11.2007 tarihli 8585/07nolu RF Yüksek Arbitraj Mahkemesinin Yüksek kurul kararı)

18.5. İnşaat Şirketlerinin Karşılaştığı İdari Denetimler

İnşaat taahhüt işleri Rusya Federasyonu'nda kriz dönemi hariç sürekli gelişme ve büyüme göstermektedir. Bu durumun doğal bir sonucu olarakta gözönünde olmanın getirdiği “sürekli denetlenme” gibi bir gerçek gündeme gelmektedir. Denetim organlarının çokluğu ve yetki sınırları çoğu zaman firmalarımızı tereddüte düşürmektedir. Bu bölümde sıkça karşılaştığımız denetimler ve bunların sonuçlarını ele alacağız.

İnşaat şirketinin faaliyetini denetlemek amacıyla vergi dairesi, yangın departmanı, sağlık departmanı, polis, göçmen bürosu şirkete gelebilir. Moskova bölgesinde en sık denetim yapan kurum “İdari-Teknik Daireler Birliğidir.” Bu kurumun ana amacı şantiyelerde dahil şehir alanlarının temizlik, bina içi kontrolü, dış görünüş yönünden denetlenmesidir.

Denetim sonucu ihlaller tespit edildiğinde müfettişler tutanak düzenlerler ve belli süre içinde bu ihlallerin giderilmesi için şirkete bildirimde bulunurlar. Eğer şirket bu tespitleri dikkate almaz ve ihlalleri gidermez ise tüzel kişi olarak 10 000 ila 20 000 ruble, şirketin genel müdürü ise 1000 ila 2000 ruble arasında ceza ödemek zorunda kalabilir (İdari ceza kanunu md.19.5). Denetim gereği bu müfettişler başka denetim organlarının müfettişlerini denetime katabilirler.

Genelde İdari-Teknik Dairelerinin Birliğin deneticileri birçok ihlali tespit etmektedirler. Bunların en sık rastlananları sıralayacak olursak:

1. İnşaat ve yol ekipmanının izinsiz kurulması için yönetime 3000-4000 ruble, şirkete ise 8000-10 000 ruble arasında ceza kesilebilir. (24.01.96 tarihli No.1 kanununun 6 maddesi).
2. İnşaat, yol, toprak işlerinin hazırlık ve gerçekleştirme norm ve kurallarının ihlali için yönetime 3000-5000 ruble, şirkete ise 5000-20 000 ruble arasında ceza kesilebilir. Bu cezalar genelde inşaat sonunda çevre düzenlemesinin geç yapılması ve şantiyenin yetersiz bakımı için kesilir. Şantiye temizlik kurallarına uyulmadığı gerekçesi ile yetkili personele 500-1000 ruble, şirkete ise 1000-5000 ruble arasında ceza kesilebilir. İzinsiz moloz atılması, yakılması ve molozun çöplüğe atılmaması halinde 8000-10000 ruble arasında ceza öngörülmüştür (24.01.96 tarihli No.1 kanununun 7 maddesi).

Bu cezaların yanısıra İdari-Teknik Daireler Birliğinin deneticileri inşaat işlerini durdurabilir ve Rekabet kurumundan şirketin kötü prestijli şirketler listesine eklenmesini isteyebilir. İdari-Teknik Daireler Birliği deneticilerinin en sert cezası lisans iptalidir.

Rusya Federasyonu'nun göçmen politikasındaki görüşlerini revize etmesi dolayısıyla Federal Göçmen Bürosu dikkatini şantiyelerde çalışan yabancı işçilere çevirmiştir. Yabancı ülke vatandaşlarının en çok inşaat sektöründe çalıştığı herkesçe bilinen bir gerçektir. Bundan dolayı Federal Göçmen Bürosunun şantiyelerde çalışan yabancı personelin hukuki statüsünü denetlemeye gelmesi beklenen ve çok gerçekleşen bir olaydır.

Her bir bölge yabancı işçi çalıştırma kotalarını belirlemektedir, bu kotalar sınırlı olduğu için bazen şirketler risk alarak izinsiz işçi çalıştırmaktadır. Ama artık bu tavsiye edilen bir yol değildir, Federal Göçmen Bürosu bu konuya çok titiz yaklaşmaktadır. Federal Göçmen Bürosunun memurları şantiyelere artık işe gider gibi denetimlere gitmektedir. Bu denetimlerdeki prosedürlerinde bilinmesinde fayda vardır.

Denetime gelen denetici ilk önce kendini tanıtmalı ve ünvanını gösteren kimliğini ibraz etmelidir. Ayrıca denetim kararının orijinalini ibraz edip bir kopyasını şirketin yetkili personeline ibraz etmelidir. Bu prosedürler Federal Göçmen Bürosunun 16.01.07 tarihli No.7 kararı ile tasdiklenen denetim yönetmeliğinin 10. maddesinde yer almaktadır.

Şantiyede bulunan tüm yabancı işçiler denetime tabidir. Federal Göçmen Bürosu deneticisi yabancı işçinin emigrasyon kartındaki kaşesini kontrol edecektir. Ayrıca Rusya'da kanunu ihlal eden bir işlem olup olmadığını kontrol edecek ve çalışma iznine bakacaktır (Yönetmeliğin 12 maddesi). Şirket temsilcisi ise bordroyu, kuruluş evraklarını ve kira hakkını tasdikleyen evrakları ibraz etmelidir. Bunun dışında denetici yabancı işçi çalıştırma iznini talep edebilir (yönetmeliğin 13 maddesi).

Denetici kanun ihlalini tespit ederse tutanak düzenlemelidir, bu tutanakta denetici bilgileri, ünvanı, tarih, düzenleme yeri ve tutanağın düzenlendiği kişi bilgileri belirtilmelidir (yönetmeliğin 15. maddesi). Kararın alınması için tutanak Federal Göçmen Bürosunun yerel ofisine gönderilir. Ne tür ceza kesileceği bu ofiste karar verilir. Bu cezaları da kısaca özetleyecek olursak:

İşveren yabancı işçi çalıştırma izni olmadan yabancı işçiyi işe alırsa aşağıdaki cezaları ödemek zorunda kalacaktır:

- İşveren gerçek kişi ise 2000 ila 5000 ruble;
- Ferdi işletme veya yetkili makam sahibine (genel müdür) 25 000 ila 50 000 ruble;
- Tüzel kişilik ise 250 000 ila 800 000 ruble arasında ceza kesilebilir. Parasal ceza yerine 90 güne kadar işyeri kapatılması da mümkündür.

Eğer işveren Federal Göçmen Bürosunu ve İşsizlik fonunu yabancı işçi çalıştırdığına dair bilgilendirmek zorunda olduğu halde bilgilendirmemiş ise yine aynı cezalar öngörülmüştür. Dolayısıyla yabancı işçinin izni olsa bile gerekli kurumlar bilgilendirilmediğinde aynı tutardaki cezaları ödemek zorunda kalabilirsiniz. Yine belirtilmesi gereken bir önemli husus ise bu cezalar sadece bir çalışan için öngörülmüştür. İzinsiz çalıştırılan her bir işçi için bu tutarda cezaları ödemek zorunda kalabilirsiniz.

İnşaat sektörü Rusya Federasyonu'nda göz önünde olan bir sektördür bu nedenle de sektördeki firmaların amacı kaliteli bir bina inşa etmek veya tadilatını düzgün yapmaktır. Şirketlerin bu konuda da denetime tabi olması doğaldır. Herbir bölgenin inşaat-montaj işlerinin kalitesini kontrol eden kurumu vardır. Bu kurumların deneticileri inşaat-montaj işlerini, her bir inşaat objesinin teknik proje evraklarına uygunluğunu ve teknik şartların yerine getirilip getirilmediğini kontrol ederler. İnşaat şirketinin bu konularda ihlalleri tespit edilirse ağır cezalar kesilmektedir. Bu kurumun kesebileceği cezaları kısaca özetleyecek olursak:

- İnşaat izni olmaması halinde yönetime 20-50 bin ruble, şirkete ise 500 bin- 1 milyon ruble arasında ceza veya inşaat faaliyetinin 3 aya kadar durdurulma cezası düzenlenebilir (idari ceza kodeksinin 9.5 md.).
- İnşaat başlangıç ve bitiş tarihinin bildirilmemesi halinde yetkili yönetim kadrosuna 10000-30000 ruble, şirkete ise 100 000-300 000 ruble arasında ceza veya 90 güne kadar faaliyet durdurma cezası kesilebilir. (idari ceza kodeksinin 9.5 md fıkra. 3).

İşveren, inşaat objesini devir alırken yerel inşaat kalite kontrol kurumuna dilekçe ile başvurmalıdır. Bu kurum inşaat objesini denetler ve denetim sonucunu olumlu veya olumsuz bir rapora bağlayarak 10 gün içinde verir. Denetime devlet yangın departmanı, devlet tüketici kontrolü ve çevre bakım kurumun temsilcileri katılmalıdır. Bu departmanların biraraya gelmesi ile düzenlenen rapor gayrimenkulün kaydı için gerekli son evraktır.

18.6 Türk İşçilere Ödenen Ücretlerin Rus Vergi Hukuku Karşısında Durumu

RF'da faaliyette bulunan inşaat firmalarımız çalıştırdıkları Türk işçilere gerek RF'da gereksede Türkiye'de maaş ödemesinde bulunabilirler. Uygulamada RF'da yapılan ödemelerin avans olarak nitelendirildiği, maaş olarak nitelendirdiğimiz ödemelerin ise Türkiye'deki hesaplarda toplandığını görmekteyiz. Türkiye'de Kurumlar Vergisi Kanunu gereği Türk İnşaat şirketlerinin yurtdışı inşaat taahhüt, onarım, montaj işlerinden elde ettiği kazançlar vergilendirilmemektedir. Kurumlar vergisinden müstesna tutulan bu kazançla ilgili bir giderinde (RF'daki Türk işçilere ait maaş gideri gibi) Türkiye'de gider olarak kabul edilmesi yine yasa çerçevesinde mümkün değildir. Bu nedenle maaş giderlerinin mali kar'ı azaltmada kullanacağı tek yer RF'nu olmaktadır. O halde, RF'nu kanunlarına göre, Türk işçilerine ödenen (Türkiye'de ve RF'da) maaşlar ne şekilde muhasebeleştirilecektir?

İşçiler, sürekli daimi temsilcilikte ve/veya şubede çalışan yabancı statüsünde oldukları için, vergi kodeksinin 207.nci maddesine göre yerleşik sayılıp sayılmamaları konusu önem kazanmaktadır. Eğer Türk işçisi geçmiş 12 aylık dönem içerisinde RF'da 183 günden fazla kalıyor ise RF'nu kanunlarına göre “yerleşik” sayılacağı için “Tam mükellefiyet” esasında vergilendirilecektir. Bu durum, işçinin yada yabancı diğer personelin Türkiye'de dahil, tüm dünyada elde ettiği gelirleri birleştirip, RF'da beyan etmesi demektir. İşveren (sürekli daimi temsilcilik- şube) RF'da ödediği ücretlerden, vergi kesintisi yapmak sureti ile işçinin maaş gelirini kaynakta vergilendirilecektir (Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümleri göz önünde bulundurulmaksızın). RF'da tahakkuk eden ve ödenen maaşlarda konu açıktır. Maaş geliri stopaj sureti ile vergilendirilecek ve masraf yazılabilecek, aynı zamanda mali kar'ın tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır.

Rusya’da fiilen çalışan Türk işçilerinin maaş ödemelerinde vergi oranı ne olacaktır? Bu oran işçilerin Rusya Federasyonu'nda ki vergi statüsüne bağlıdır. 12 aylık dönem içerisinde toplam 183 günden az kalan işçiler yerleşik sayılmadıkları için elde ettikleri maaş gelirleri dar mükellefiyet esasında %30 oranında vergi stopajına tabi tutulacaktır (Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması hükümleri saklı kalmak kaydı şartıyla). Aynı şekilde geçmiş 12 aylık dönem içerisinde toplam 183 günden fazla kalanlar ise tam mükellefiyet esasında %13 oranında gelir vergisi kesintisine tabi olacaklardır.

Eğer ki inşaat sözleşmesi, Türkiye ile Rusya arasında yürürlükte olan Çifte Vergilendirmeği Önleme Anlaşması hükümlerinden yararlanabilirse, bunun Türk personelin maaşlarının vergilendirmesine etkisi ne olacaktır?

Bu konu için anlaşmanın 15 maddesine ('Hizmetlerden Elde Edilen Gelir') bakmak gerekecektir.

15 maddenin 1 fıkrasına göre '...Hizmet diğer devlette ifa edilirse, buradan elde edilen söz konusu gelir, bu diğer devlette vergilendirilebilir...' Buradan da anlaşılacağı üzere hizmetin ifa yeri RF'nu olduğu için, RF'da (bu diğer devlette) vergilendirilecektir.

Aynı maddenin 2 fıkrasına göre;

“1.nci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukiminin (Türk personel) diğer Akit devlette (RF'da) ifa ettiği bir hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir eğer,

- Gelir elde eden kişi, diğer Akit devlette (Rusya Federasyonu) ilgili takvim yılı içinde bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşmamak üzere kalır ise ve
- Ödeme, diğer Akit devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından ve böyle bir işveren adına yapılırsa ve
- Ödeme, işverenin diğer Akit devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmaz ise ve diğer akit devletteki kayıtlarla ilişkilendirilmezse,

Yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir” (Türkiye’de). Yine 3.ncü fıkrada gelir (ücret ödemesi)

“Bu anlaşmanın 5.nci maddesinin 3.ncü fıkrasının (a) bendine ilişkin bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kuruluş projesi ile ilgili ise, bu diğer devlette vergilendirilemez.”

Bu diğer devlet RF'nu olduğu için 18 ayın altında tamamlanan inşaat işlerinde anlaşma gereği işyeri oluşmadığı için maaşlarla ilgili olarak Rusya Federasyonu’nda herhangi bir vergileme yapılmayacaktır. Bu görüş 1 Haziran 2009 tarih 3-5-04/721@ nolu Maliye bakanlığının mektubu ile tasdiklenmiştir.

Yukarıda personeli sadece gelir vergisi açısından vergilendirilmesini ele aldık, personelin Rusya Federasyonu alanındaki Sosyal Sigorta primleri ile ilgili açıklamamız kitabımızın Vergi kısmında anlatılmıştır.

19. İNŞAAT ONARIM İŞLERİ MUHASEBESİNDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN KONULAR

Bu başlık altında inşaat onarım işlerini gerçekleştiren firmaların muhasebe sisteminde nelere dikkat edeceklerini aktaracağız. Bu konu ile ilgili yasal düzenleme 2/94 No'lu talimatnamedir. İnşaat işi diğer girişimcilik faaliyeti alanlarına göre farklılık gösterdiği için (yıllara yaygın olması, yatırımın ve harcamaların yüksek tutarlı olması, bazı işveren-müteahhit-taşeron ilişkilerinin hukuken belirsizlik taşıması dolayısıyla), inşaat işlerinin muhasebe kaydı ve raporları özellik arz etmektedir. Bu nedenle özellikle inşaat şirketlerine ve inşaat işini yürüten kimselere yönelik olarak geliştirilen 2/94 No'lu Talimatname çıkartılmıştır.

Bu talimatname neyi düzenler? Söz konusu talimatnamenin 1.fikrasına göre '... İşbu talimatname, inşaat işleri çerçevesinde taşeron sözleşmelerinin (kontratlarının) yerine getirilmesi sırasında genel müteahhitlerin ve taşeronların gerçekleştirdikleri işlemlerinin muhasebe kayıtlarında ve raporlarında takibi kurallarını düzenler...!.

Yukarıda bahsettiğimiz gibi inşaat işi toptan ve perakende satış işinden, ticaretten, banka, döviz alım satımı, değerli evrak alım satımı, danışmanlık, kumar v.s işlerinden farklılık gösterdiği için (özellikle uzun vadeli olması, yani işlerin, ödemelerin zaman içinde yayılması, gerçek kar ve zararın ancak işin sonunda tespit edilebilmesi gibi) inşaat işlerinin muhasebe kaydının birtakım özellikler göstermesi doğaldır. Yukarıda bahsettiğimiz konulardan hareketle (inşaat yeri, inşaat alanı, inşaatın süresi, yabancı inşaat firmasının sürekli-daimi temsilciliği v.s) inşaat konusu objelerin ve işlerin, yapılan ilgili ödemelerin (avanslar, alacak ve borçlar) vergilerin ve diğer resmi harç ve resimlerin hesaplanması ve bütçeye ödenmesi v.s operasyonlarının inşaat şirketlerinin muhasebe kayıtlarında izlenilmesi 2/94 sayılı Talimatnameye göre gerçekleşir.

Rusya Federasyonu'nda tek düzen muhasebe sistemi geçerli olduğu için ticari şirketler ve diğer ticari olmayan kuruluşlar (devlet daireleri dahil) aynı hesapları kullanmak zorundadırlar. Her faaliyet alanına göre şirketin gerçek hayatında ortaya çıkan ve kanun gereği muhasebe tutanaklarında takibi zorunlu olan işlem ve operasyonlar, bu faaliyet alanı için geliştirilen prensiplere göre dikkate alınır.

19.1 2/94 Sayılı Talimatnamede Geçen Tanımlar

Rusya Federasyonu'nda inşaat sözleşmelerinin yerine getirilmesi sırasında doğan muhasebe sorunlarının çözüme bağlanması açısından aşağıdaki tanımlar müteakip anlamları ifade etmektedir:

inşaat sözleşmesi - sözleşmeyi yapan ve yerine getirecek olan tarafların, mevcut çalışan binaların ve yapıların yeniden inşa edilmesi, onarımı, genişletilmesi, teknik yenilenmesi ve ayrıca inşaat işleri konusu olan taahhüt işlerinin gerçekleştirilmesi ile ilgili yükümlülüklerini belirten belge.

İnşaat sözleşmeleri özelliklerinin bir tanesinde, yerine getirilmesi zorunlu işlerin zaman içine yayılmasıdır. Söz konusu zorunluluk, üretim masrafların birkaç rapor (vergi) dönemine dağılmasını doğurur.

inşaat objesi - üzerinden ayrı bütçenin ve gider tahmininin yapıldığı ayrı duran bina veya yapı, işler toplamı veya türüdür.

genel müteahhit - inşaat projelerini realize etme yetkisini işverenden alan tüzel veya gerçek kişi.

işveren - kendi kaynaklarını veya borç alınan veya toplanan kaynakları temel aktiflerin kurulması (inşaatı) için harcayan tüzel veya gerçek kişi.

tamamlanmamış inşaat - inşaatın başından itibaren inşaat objesinin işleme sokulmasına kadar inşaat objesi ile ilgili olarak genel müteahhidin üstlendiği giderler.

tamamlanmış inşaat - işleme sokulan inşaat objesi ile ilgili olarak genel müteahhidin yaptığı giderler.

inşaat objesinin envanter değeri - sözleşmeye göre inşaat başından inşaat objesinin işleme sokulmasına kadar genel müteahhidin yaptığı harcamalardır.

taşeron - inşaat sözleşmesi üzerinden genel müteahhit için taahhüt işlerini yapan tüzel kişidir.

taahhüt işleri - taşeronun yaptığı işlerdir, bunların kapsamına inşaat, montaj, bina ve yapıların tamirat işleri ve ayrıca inşaat sözleşmesinin öngördüğü diğer işler girer.

tamamlanmamış üretim - inşaat sözleşmesi uyarınca teslim edilen (bitmiş) inşaat objelerinde tamamlanmayan işler üzerinden taşeronun yaptığı giderler.

19.2 İnşaat Sözleşmesi Çerçevesinde Muhasebe İşlemine Konu Olan Objeler

Hem genel müteahhit hemde taşeronda inşaat sözleşmesi çerçevesinde muhasebe işlemine konu olan kalemler, bir proje bazında veya inşaat sözleşmesi uyarınca inşa edilen objelerde (bina, yapı v.s) yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak gerçekleştirilen giderlerdir.

Taşeron, bir veya birden fazla müteahhitle yapılan birkaç sözleşme çerçevesinde muhasebe kaydını tutabilir, eğer bu inşaat sözleşmeleri toplam bir kontrat olarak gerçekleşmekte ise veya sözleşmeler bir tek projeye ait ise.

Birkaç projeyi kapsayan tek bir inşaat sözleşmesi çerçevesinde inşaat işlerinin yapılması ve aynı zamanda herbir proje için yapılan masrafların ve mali sonucun (sözleşme çerçevesinde) ayrı ve net tespit edilebilmesi durumunda, bahsedilen herbir proje üzerinden yürütülen inşaat işleri için harcanan giderlerin muhasebe kaydı, ayrı bir kontrat üzerinden inşaat işleri giderlerinin muhasebe kaydı olarak yorumlanabilir.

İnşaat anlaşmalarını yerine getirdiklerinde genel müteahhitler ve taşeronlar aşağıdaki muhasebe kaydı konusu objeler üzerinden tüm bilgi ve verileri sağlamak zorundalar:

Genel müteahhitler:

- Tamamlanmayan inşaat;
- Tamamlanan inşaat;
- Sözleşme şartları uyarınca inşaat işini yapan taşeronlara ve diğer kişilere verilen avanslar
- Mali raporlar

Taşeronlar:

- Rapor döneminde ve inşaat sözleşmesinin başından itibaren taahhüt edilen taşeron işleri ile ilgili olarak yapılan giderler,
- İnşa edilen objeye isabet eden taşeron inşaat işleri giderlerinin kısmı, alt taşeron şirketlerinin yaptıkları ve bedeli ödenen işlere isabet eden gider tutan,
- İnşaat sözleşmesi üzerinden işverene teslim edilen inşaat objeleri karşılığında elde edilen gelirler,
- İnşaat sözleşmesi üzerinden elde edilen mali sonuç,
- Yapılan inşaat işleri karşılığında genel müteahhitten alınan avanslar.

19.3 İnşaat Sözleşmesi Üzerinden Yapılan Ödemeler

İnşaat sözleşmesi çerçevesinde genel müteahhit ile taşeron arasında yapılacak ödemeler, avans (ara ödemeler) veya tüm işler tamamlandıktan sonra yapılan bir ödeme olarak gerçekleştirilebilir.

Genel müteahhidin ve taşeronun muhasebe kaydında yapılan ödemeler sözleşmedeki değeri üzerinden takip edilir.

İnşaatın değeri sözleşmede belirlenebilir ve fix bir fiyat veya inşaat işleri giderlerinin tazminatı dahil taşeronun kazancı tutarı (açık fiyat) şeklinde olabilir.

19.4 İnşaat Masraflarının Değerlendirilmesi

Genel müteahhidin inşaat harcamaları, direkt inşaat işleri ile ilgili giderlerin (inşaat işlerinin değeri, ekipman satın alma masrafları ve montaj gideri, diğer sermaye (capital) masrafı, temel aktiflerin değerini artırmayan harcama kalemleri) ve tamamlanan objenin (bina, yapı v.s) işleme sokulması veya işverene teslimine kadar yapılan masrafların toplamından oluşmaktadır.

Bunun dışında genel müteahhidin inşaat harcamalarına, inşaat sözleşmesine göre inşaatın bitiminden veya işverene tesliminden sonra müteahhidin inşaatla ve onun finansmanı ile ilgili üstlenebileceği olası giderler (yükümlülükler) girer.

Tamamlanan inşaat objelerinde (binalarında, yapılarında) yapılan taşeron işleri karşılığında ödenen veya ödenmesi vaad edilen tutarlar, objenin (binanın, yapının) işleme sokulmasına veya işverene teslimine kadar genel müteahhit tarafından tamamlanmayan inşaat kalemleri hesabında dikkate alınarak izlenir.

İnşaat işlerinin müştemilat metoduyla bizzat genel müteahhit tarafından yürütülmesi halinde, inşaat işleri ile ilgili yapılan gerçek (fiili) harcamalar, muhasebe kaydında, inşaat işinin organizasyonu ile uğraşan şubeler için yapılan giderler ile birlikte izlenir.

Binanın inşaatı tamamlandığında genel müteahhit, bina yapısının mütemmim cüzü olan ve işleme sokulan her bir elementin (işletimi sırasında temel iktisadi kıymetlerin ayrı bir birimi özelliğini kazanan) envanter değerini hesaplar.

Taşeronun giderleri, inşaat sözleşmesine göre kendisinin yürüttüğü inşaat işleri ile ilgili olarak üstlendiği tüm gerçek (fiili) harcamalardan, yani maddi ve işçilik giderlerinin, temel aktif kalemlerinin ve maddi olmayan aktiflerin ve diğer rezerv türlerinin alış masraflarının toplamından oluşur.

İnşaat giderleri, sözleşme süresinin başından sonuna kadar, yani tamamlanmış objenin işverene teslimine ve bina ile ilgili tüm karşılıklı ödemelerin sona erdiği ana kadar oluşturulur.

Taşeron, binanın işverene bir bütün halinde teslimine kadar, tamamlanmamış üretim kalemleri içerisinde, sözleşmedeki fiyat üzerinden ara istihkaklarla teslim edilen mütemmim cüzü giderlerini veya ara iş devirleri giderlerini, mali sonuçların tespit edilebilmesi durumlarında dikkate alabilir.

Taşeronun inşaat sözleşmesini yapmak (imzalamak) için yaptığı giderler, bunların belgelendirilmesi ve ayırtedilebilir olması ve sözleşmenin yapılması ihtimalinin yüksek olduğu durumda, ilgili sözleşme ile ilişkilendirilebilir ve sözleşmenin yapılmasına kadar gelecek dönemlerin giderleri olarak kaleme alınabilir.

BÖLÜM IV.

Rusya Federasyonu'nda Özel Ekonomik Bölgeler Hakkında Kanun

20. RUSYA FEDERASYONU'NDA ÖZEL EKONOMİK BÖLGELER HAKKINDA KANUN

Rusya Federasyonu'nda yüksek teknolojili üretimin, yeni sanayi ürünlerinin, turizm ve eğlence sektörlerinin, ulaşım ve iletişimin geliştirilmesi ve ayrıca yerel ekonomilerin geliştirilmesi için özel ekonomik bölgeler kanunu kabul edilmiştir.

Kanun uyarınca “, Rusya Federasyonu alanında Rusya Federasyonu Hükümeti'nce tespit edilen ve girişimcilik faaliyetinin yürütülmesi için özel rejimin geçerli olduğu bölgelere Özel Ekonomik Bölge denir.”

Ekonomik ivmenin istenilen yönde gitmesi için ve belli bölgede istenilen işkollarının gelişmesi için farklı özel ekonomik bölge tipleri öngörülmüştür:

- 1) Sanayi-üretim özel ekonomik bölgeleri,
- 2) Yeni teknoloji uygulama özel ekonomik bölgeleri.
- 3) Turizm- eğlence özel ekonomik bölgeleri

Özel ekonomik bölgelerde doğal kaynakların çıkarılması, madenlerin, hurda ve renkli metallerin işlenmesi, özel vergiye tabi (akziz) malların (otomobil ve motosiklet hariç) üretimi yasaktır.

Rusya'da şu anda 15 özel ekonomik bölge kurulmuştur:

Sanayi-üretim özel ekonomik bölgeleri :

- “Alabuga” Özel Ekonomik bölgesi (Tataristan)
- “Lipezk” Özel Ekonomik bölgesi (Lipezk bölgesi)

Yeni teknoloji uygulama özel ekonomik bölgeleri

- Zelenograd Özel Ekonomik bölgesi (Moskova)
- Dubna Özel Ekonomik bölgesi (Moskova bölgesi)
- Saint-Petersburg Özel Ekonomik bölgesi (Saint-Petersburg)
- Tomsk Özel Ekonomik bölgesi (Tomsk bölgesi)

Turizm- eğlence Özel Ekonomik bölgeleri

- Altay Cumhuriyeti Özel Ekonomik bölgesi
- Buryatia Cumhuriyeti Özel Ekonomik bölgesi

- Altay Özel Ekonomik bölgesi
- Krasnodar Özel Ekonomik bölgesi
- Stavropol Özel Ekonomik bölgesi
- İrktusk Özel Ekonomik bölgesi
- Kaliningrad Özel Ekonomik bölgesi
- Mineralniye Vodi Özel Ekonomik bölgesi
- Magadan Özel Ekonomik bölgesi (bu bölge geopolitik ve sosyal amaçlarla ilan edilmiş olup yukarıdaki gruplara sınıflandırılmamaktadır)

Bunların dışında liman özel ekonomik bölgeleri olarak Ulyanovsk, Habarovsk, Krasnoyarsk ve Murmansk'ın ilan edilmesi planlanmaktadır.

20.1 Özel Ekonomik Bölge Mukimi

Kanunun 9 maddesi uyarınca Sanayi-üretim özel ekonomik bölge mukimi olarak, devlet şirketi (KİT) hariç, özel ekonomik bölge alanında kurulmuş ve özel ekonomik bölge idare organları ile işbu Federal Kanun'da öngörölmüş olan düzen ve şartlarda sanayi-üretim faaliyeti yürütmek üzere anlaşma yapmış olan ticari organizasyon kabul edilmektedir.

Yeni Teknoloji uygulama ve Turizm-Eğlence özel ekonomik bölgelerinin mukimi olarak, devlet şirketi (KİT) hariç, sınırları içinde özel ekonomik bölge kurulmuş ve özel ekonomik bölge idare organları ile işbu Federal Kanun'da öngörölmüş olan düzen ve şartlarda yeni teknoloji uygulama faaliyetini ve/veya turizm-eğlence faaliyetini (kumar oyunları dahil) yürütmek üzere anlaşma yapmış olan ferdi işletme veya ticari organizasyonlar kabul edilmektedir.

Ferdi işletme veya ticari organizasyon özel ekonomik bölgede rezident olarak kaydı yapıldıktan sonra özel ekonomik bölge mukimi olarak kabul edilmektedir. Bu işletmelere özel ekonomik bölge mukimi olduğuna dair bir belge verilir. Özel ekonomik bölgelerdeki firmalar özel ekonomik bölge alanlarında sadece kanunda belirtilen faaliyetlerde bulunabilirler.

Sanayi-üretim özel ekonomik bölge mukimi özel ekonomik bölge alanında sadece sanayi-üretim faaliyeti yürütölmesi hakkındaki anlaşmada öngörölmüş olan sınırlar içinde sanayi-üretim faaliyeti yürütme hakkına sahiptir. İşbu Federal Kanun amaçları bakımından sanayi-üretim faaliyeti ifadesi altında eşya (ürün) üretimi ve (veya) yeniden işlenmesi ve bunların satışı anlaşılır.

Yeni Teknoloji uygulama özel ekonomik bölge mukimi özel ekonomik bölge alanında sadece yeni teknoloji uygulama faaliyetini yürütölmesi hakkındaki anlaşmada öngörölmüş olan sınırlar içinde yeni teknoloji uygulama faaliyetini yürütme hakkına sahiptir. İşbu

Federal Kanun amaçları bakımından yeni teknoloji uygulama faaliyeti ifadesi altında üretim, test ve deneme partilerinin satışı ve ayrıca program, bilgi toplama, işleme ve iletişim sistemlerinin oluşturulması, dağıtım işleme sistemlerinin oluşturulması, bunların sanayide kullanılacak hale getirilmeleri ve bu tür ürün ve sistemlerin uygulanması ve bakımı ile ilgili hizmetlerin sunulması anlaşılır.

Turizm-eğlence özel ekonomik bölge mukimi özel ekonomik bölge alanında sadece Turizm-eğlence faaliyeti yürütülmesi hakkındaki anlaşmada öngörülmüş olan sınırlar içinde Turizm-eğlence faaliyetini yürütme hakkına sahiptir. İşbu Federal Kanun amaçları bakımından Turizm-eğlence faaliyeti ifadesi altında kaplıcalar, sağlık tesisleri ve diğer turizm sektörü objelerinin inşaatı, onarımı ve kullanımı, maden sularının, şifalı çamurun çıkartılması ile ilgili hizmetlerin sunulması anlaşılır.

Özel ekonomik bölge mukimi olmayan ferdi işletmeler ve ticari tüzel kişiler Rusya Federasyonu kanunlarına uygun olarak Özel Ekonomik Bölge alanında faaliyet yürütme hakkına sahiptirler. Özel Ekonomik Bölge mukimi, Özel Ekonomik Bölge sahası dışında şube ve temsilcilik sahibi olma hakkına sahip değildir.

Özel ekonomik bölge mukimlerine özel vergilendirme rejimi uygulanmaktadır. Bu rejimlere ele almakta fayda vardır.

20.2 Turizm-Eğlence Özel Ekonomik Bölgelerinde Vergilendirme

Turizm-eğlence özel ekonomik bölge mukimlerine beş yıllık toprak vergisi ve aktif vergisi muafiyeti tanınmaktadır. Yerel hükümetlerin de kurumlar vergisi açısından bölge hükümetine ödenilmesi gereken vergi oranında indirim hakkı olduğunu da unutmamak lazım, vergi kodeksinin 284 maddesinin 1 bendi uyarınca bu oran en fazla 13,5 oranına kadar indirilebilir. Serbest bölge kurumlar vergisi oranları ve bu muafiyet süreleri bölgelere göre değişmektedir. Personele ödenen maaş üzerinden hesaplanması gereken sosyal sigorta primlerinde de serbest bölge mukimlerine bir takım kolaylıklar sağlanmıştır:

2012-2017 yılları için	% 14
2018 yılı için	% 21
2019 yılı için	% 28
2020 yılından itibaren	% 34

20.3 Sanayi-Üretim, Liman ve Yeni Teknoloji Uygulama Özel Bölgelerinde Vergilendirme

Sanayi- üretim özel ekonomik bölgeleri en fazla 40 km², liman özel ekonomik bölgesi ise en fazla 50 km² alanda bulunur. Özel ekonomik bölgelerin süresi 49 yıldır ve uzatılamaz.

Sanayi-üretim özel ekonomik bölgesinin mukimleri en az 120 000 000 rublelik yatırım yapmak zorundadır ve en az 40 000 000 rublelik kısmını ilk 3 yılda gerçekleştirmek durumundadır. Liman özel ekonomik bölgesinin mukimleri yeni deniz, nehir veya hava limanlarının inşaatı öngörülmüş ise en az 400 000 000 rublelik yatırım yapmak zorundadır ve en az 40 000 000 rublelik kısmını ilk 3 yılda gerçekleştirmek durumundadır. Eğer liman özel ekonomik bölgesinin mukimleri ile olan sözleşmede var olan deniz, nehir veya hava limanlarının modernizasyonu öngörülmüş ise en az 120 000 000 rublelik yatırım yapmak zorundadır ve en az 40 000 000 rublelik kısmını ilk 3 yılda gerçekleştirmek durumundadır. Sanayi- üretim özel ekonomik bölge mukimlerine aktif vergisinde 10 yıllık muafiyet tanınmaktadır. Bölge hükümetleri ayrıca taşıt vergisi ve arazi vergisinde de muafiyet tanıyabilmektedir. Bu bölgelerde de kurumlar vergisi oranında bölge bütçesine ödenilmesi gereken kısımda oran %13,5 kadar indirilebilir. Bölge hükümetinin indirim hakkını tam uyguladığını varsayar isek, kurumlar vergisi oranı en az %15,5 olabilecektir. Ayrıca duran varlıkların amortismanına hızlandırma katsayısı (en fazla 2) uygulama hakkı verilmiştir. Yeni teknoloji uygulama bölgelerinin mukimlerine amortisman hızlandırma katsayısı en fazla 3 olabilmektedir.

Yeni teknoloji uygulama özel ekonomik bölgeleri için minimum yatırım tutarı öngörülmemiştir. Buna karşılık devlet yatırımcıları kanundaki yatırımcı aleyhine olacak gelişmelerden muaf tutacağını garanti etmektedir.

Yeni teknoloji uygulama özel ekonomik bölgelerinde personele ödenen maaş üzerinden hesaplanması gereken sosyal sigorta primlerinde aşağıdaki oranlar belirlenmiştir:

2012-2017 yılları için	% 14
2018 yılı için	% 21
2019 yılı için	% 28
2020 yılından itibaren	% 34

Özel ekonomik bölgelerde serbest gümrük rejimi uygulandığı için ithal ürünler için KDV ve gümrük vergilerinin ödenilmesine gerek yoktur. Bölgede ihracata yönelik imalat yapacak şirketler için ciddi bir avantajdır.

BÖLÜM V.

Rusya Federasyonu Kambiyo Mevzuatı

21. RUSYA FEDERASYONU KAMBİYO MEVZUATI

Kambiyo mevzuatının uygulanması için bazı kavramları açıklamakta fayda vardır. 10 Aralık 2003 tarihli N 173-FZ kanununun 1 maddesinde yer alan önemli kavramlar aşağıda yer almaktadır.

Yerleşik olanlar:

- a) Yabancı ülkede en az bir yıl sürekli ikamet eden Rus vatandaşları hariç Rus vatandaşı sayılan gerçek şahıslar.
- b) Rus kanunları uyarınca ikametgah iznine sahip Rusya Fed.da sürekli ikamet eden yabancı vatandaşlar ve vatandaşlığa sahip olmayan şahıslar.
- c) Rus kanunları uyarınca kurulan tüzel kişiler.
- d) Yerleşik Rus tüzel kişilerin yurtdışındaki şubeleri, temsilcilikleri ve diğer uzantıları.
- e) Rusya Fed.nun yurtdışındaki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve diğer resmi makamları ve uluslararası veya hükümetlerarası kuruluşların bünyesindeki daimi temsilcilikleri.
- f) İş bu federal kanunun ve onu baz alarak yürürlüğe giren diğer federal kanunların ve diğer yasama kaynaklarının düzenlediği ilişkilere taraf olan Rusya Federasyonu, Rusya Federasyonu bölgeleri, kamu daireleri.

Yerleşik olmayanlar:

- a) a ve b bentleri uyarınca yerleşik sayılmayan gerçek şahıslar
- b) Yabancı ülkelerin kanunları uyarınca kurulan ve yurtdışında bulunan tüzel kişiler
- c) Yabancı ülkelerin kanunları uyarınca kurulan ve yurtdışında bulunan tüzel kişi sayılmayan kuruluşlar
- d) Rusya Fed.da akredite olan yabancı ülkelerin diplomatik temsilcilikleri ve konsoloslukları ve uluslararası veya hükümetlerarası kuruluşların bünyesindeki daimi temsilcilikleri
- e) Rusya Fed.daki uluslararası ve hükümetlerarası kuruluşlar, onların şubeleri ve daimi temsilcilikler
- f) Yerleşik olmayan tüzel kişilerin ve tüzel kişi sayılmayan kuruluşların Rusya Fed.daki şubeleri, daimi temsilcilikleri ve diğer uzantıları
- g) Diğer kişiler

Kambiyo mevzuatında serbestleşmeye gidilmesine rağmen kambiyo işlemleri, tarafları yerleşik olanlar veya yerleşik olmayanlar olarak ayırmakta ve aralarındaki kambiyo işlemleri bu ayrımın prensiplerine göre düzenlenmektedir.

Yerleşik kişiler arasındaki kambiyo işlemleri

1. Aşağıdakiler hariç yerleşik kişiler arasında kambiyo işlemleri yasaktır:

- Duty-free mağazalarında ödemeler ve ayrıca uluslararası taşımacılıkta yolculara mal ve hizmet satışları.
- Komisyoncunun yerleşik olmayan kişilerle yapılan mal, iş ve hizmet teslimi, bilgi ve entellektüel faaliyet sonuçlarının aktarımı anlaşmaları ile ilgili hizmetler vermesi halinde komisyon işlemleri.
- Nakliyatçının Rusya Fed.dan veya Rusya Fed.nuna yük çıkış-girişleri, yükün Rusya Fed.nu toprağından tranzit geçişi ve söz konusu yüklerin sigortası konusunda hizmet vermesi halinde taşımacılık operasyonları.
- Rusya Federasyonu adına ihraç edilmiş dış piyasa kıymetli evrakları ile ilgili işlemler
- Tüzel kişilerin dış piyasa kıymetli evrakları ile ilgili işlemleri
- Rus kanunlarına göre federal bütçeye, RF bölge bütçelerine ve yerel bütçelere zorunlu ödemeleri (vergi, resim ve harç).

2. Yetkili bankalar arasındaki kendi adlarına ve kendi kaynakları sayesinde yapılan kambiyo işlemleri RF Merkez Bankasının belirlediği düzene uygun şekilde gerçekleştirilir.

3. Yerleşik kişiler ve yetkili bankalar arasında aşağıdaki konularda kambiyo işlemleri serbestçe gerçekleştirilebilir:

- Kredi ve borçların alınması, faiz ve cezaların ödenilmesi
- Yerleşik kişilerin banka hesaplarına mevduatın yatırılması ve çekilmesi
- Banka garantileri ve ayrıca yerleşik kişilerin kefalet ve kapora anlaşmaları üzerinden yükümlülüklerini yerine getirmesi
- Yerleşik kişilerin yetkili bankalardan borç senedi satın alması, ödenmek üzere borç senedini ibraz etmesi, borç senedi üzerinden gecikme faizi talep etmesi
- Gerçek şahısların yabancı döviz ve seyahat çeklerini Rus döviz karşılığında alıp satması
- Yetkili bankalara komisyon bedelinin ödenilmesi
- Rus kanunlarına göre banka işlemi kabul edilen diğer kambiyo işlemleri

Yerleşik olmayan kişiler arasındaki kambiyo işlemleri

Yerleşik olmayan kişiler yurtdışındaki yetkili banka hesaplarına Rusya'daki yetkili bankalardaki hesaplarından veya Rusya'daki yetkili bankalardaki hesaplarına yurtdışındaki yetkili bankalardaki hesaplarından yabancı döviz serbestçe transfer edebilirler.

Yerleşik olmayan kişiler iç piyasa kıymetli evrakları ile kambiyo işlemlerini gerçekleştirebilirler.

Rusya Federasyonu'nda yerleşik olmayan kişiler arasında Rus dövizinde bazında kambiyo işlemleri Merkez Bankasının öngördüğü düzen içinde Rusya Federasyonu topraklarında açılan banka hesapları vasıtasıyla gerçekleştirilir.

Yerleşik olan ve olmayanlar arasındaki kambiyo işlemleri

Yerleşik olan ve olmayanlar arasındaki işlemler herhangi bir kısıtlamaya tabi değildir. RF Merkez Bankası kambiyo işlemleri üzerinden kaydın ve raporların tutulması gerekçesiyle, yerleşik ve yerleşik olmayan kişiler arasında kambiyo işlemlerinin gerçekleşmesi sırasında yerleşik kişilerin yetkili bankalarda *anlaşmaların pasaportunu* düzenlemelerini öngörmektedir.

Burada açıklanması gereken konu ise anlaşma pasaportudur. Anlaşma pasaportu yerleşik ve yerleşik olmayan kişiler arasında gerçekleşen kambiyo işlemleri üzerinden kaydın ve raporların sağlanması için gerekli olan bilgileri içermek zorundadır. Konusu kredi veya borç olan sözleşme tutarının 5000 USD'yi veya ilgili dövizde RF Merkez Bankası kurundan ona tekabül eden tutarı aşması durumunda anlaşma pasaportu düzenlenmek zorundadır. Mal, iş, hizmet satışını konu alan sözleşmelerde ise bu limit 50 000 USD olarak öngörülmüştür. Diğer bir anlatımla, sözleşme bedeli 50 000 USD'yi geçmeyen mal, iş, hizmet satış işlemi için anlaşma pasaportu düzenlenmesine gerek yoktur. Ancak anlaşma pasaportunun düzenlenmemesi, kambiyo denetimine tabi olmadığı anlamına gelmez.

İşbu pasaport yetkili olduğu bankada hazırlanmalı ve kambiyo işlemi için gerekçe olan bilgileri içeren evraklarla tasdiklenmiş olmalıdır. Kambiyo kanununa getirilen bir diğer önemli bir değişiklik ise, anlaşma pasaportunda aşağıdaki bilgiler kesinlikle belirtilmelidir:

- İhracatçı için en geç ödeme vadesi
- İthalatçıya, yapılan avans ödemeler karşılığında en geç ne zaman mal, iş, hizmet alacağı

Bu bilgiler sözleşmede yer almazsa bile anlaşma pasaportunda belirtilmesi şarttır.

Bunun dışında kanunlar, yerleşik olan ve yerleşik olmayan şirketlerin döviz işlemlerini gerçekleştirmesi durumunda, işlemlerin Merkez bankasının getirmiş olduğu prosedürlere uymasını ve gerçekleşen döviz işlemlerinin raporlarının verilme zorunluluğu getirmektedir. Döviz işlemleri üzerinden yapılan kayıtlar ve hazırlanan raporlama formları sadece yetkili bankalara teslim edilmelidir. Ayrıca yerleşik şirketlerce hazırlanan raporların ve ilgili evrakların ilgili döviz işleminin gerçekleştirilmesinden itibaren üç yıl süreyle saklanma zorunluluğu getirilmiştir.

Bir diğer önemli konu ise gerçek kişilerin Rusya Federasyonu'na döviz getirmesi ve Rusya Federasyonu'ndan döviz çıkartmasıdır. Kambiyo mevzuatında bu konu 15. maddesinde ele alınmıştır. 06 Aralık 2011 tarih ve 409-FZ nolu kanun ile bu maddede yer alan nakit para limiti Gümrük Birliğinin Nakit Kıymetlerin Gümrük Birliği Sınırlarından geçirilmesi ile ilgili sözleşmeye atıfta bulunmuştur. Bu sözleşmenin 3. maddesi uyarınca gerçek kişi Gümrük Birliği ülkelerine girişte veya bu ülkelerden çıkışta serbestçe, beyan zorunluluğu bulunmadan 10 000 USD veya RF Merkez Bankası kurundan ona tekabül eden tutara eşit nakit parayı getirebilir veya çıkartabilir. Burada nakitin döviz yada ruble olmasının bir önemi yoktur. 10 000 USD'yi geçen tutarlar nakit olarak gümrük birliği ülkelerin dışına çıkartılamaz veya bu ülkelere nakit olarak getirilemez.

Yurtdışı bankalardaki hesaplar

Kambiyo kanununda yapılan son değişiklikler ile Rusya dışındaki bankalarda hesap açma prosedürü basitleştirilmektedir. 10 ocak 2003 tarihli N 173-Φ3 kanununun 12. maddesinin 2 bendinde belirtilen yabancı ülkelerde açılan/kapatılan banka hesapları hakkında vergi dairelerini bilgilendirme prosedürü 1 ocak 2007 tarihinden itibaren basitleştirilmiştir. Artık yerleşik şirketler yabancı ülkelerde bulunan banka hesaplarına yatırılan dövizler ile ilgili işlem yapma konusunda serbesttirler (kambiyo mevzuatında öngörülen işlemler için geçerlidir).

Yerleşik şirketler bulunduğu bölgedeki vergi dairesine her üç ayda bir yabancı ülke banka hesaplarında yapılan para hareketleri ile ilgili rapor vermek zorundadır (N 173- FZ md. 12 b.7). Yerleşik şirketler yurtdışında açtığı hesap hakkında vergi dairesini 1 ay içinde bilgilendirmek zorundadır, aksi takdirde İdari Ceza Kanununun 15.25 maddesinin 2. bendi uyarınca yöneticiler 5000-10 000 ruble arasında ceza, tüzel kişiler ise 50 000-100 000 ruble arasında ceza ödemek durumunda kalabilir.

Yerleşik kişilerin yabancı dövizini ve Rus dövizini Rusya Federasyonu'na geri getirmeleri

Dış ticaret sırasında, eğer aksi işbu kambiyo mevzuatında öngörülmemişse yerleşik kişiler dış ticaret anlaşmalarının öngördüğü süreler içinde aşağıdakileri sağlamak zorundadır:

- 1) Yerleşik kişiler, yapılan dış ticaret anlaşmalarına göre yerleşik olmayan kişilere teslim edilen mal (iş, hizmet) bilgi ve entellektüel faaliyet sonuçları ve onlara ait mülkiyet haklarının karşılığında tahsil edilecek yabancı dövizini veya Rus dövizini kendi banka hesaplarına geçmesini sağlamak.
- 2) Rusya Fed.nu gümrük alanına girmeyen mallar, Rusya Fed.nu gümrük alanında alınmayan iş ve hizmet, teslim edilmeyen bilgi ve entellektüel faaliyet sonuçları ve onlara ait mülkiyet hakları için yerleşik olmayan kişilere ödenmiş nakit kaynakların Rusya Fed.nuna geri dönüşünü sağlamak.

Vergi mükellefinin paraların geri getirme zorunluluğunu ihlal etmesi halinde, İdari Cezalar Kanununun 15.25 maddenin 4,5 bendilerine göre para ile ifade edilen ceza öngörülmektedir. Cezalar iki tür ihlal için öngörülmüştür:

- Ceza, mal, iş, hizmet ihracatı ile ilgili ödenmesi gereken tutarın zamanında hesaplara getirilmemesi halinde - gecikilen her gün için RF Merkez Bankası reeskont oranının 1/150 tutarında ve/veya getirilmesi gereken tutarın $\frac{3}{4}$ 'ne veya tamamına tekabül edebilir.
- Ceza, ödemesi yapılmış ancak mal, iş, hizmet ithalatı gerçekleşmemiş dövizlerin zamanında geri getirilmemesi halinde veya hiç getirilmemesi halinde bu tutarın $\frac{3}{4}$ 'ne veya tamamına tekabül edebilir.

Ancak yapılan ihlal tutarı düşük ve önemsiz ise şirket idari cezayla kurtulabilir (İdari Ceza Kanununun md. 2.9).

EK. No.1

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ HÜKÜMETİ İLE RUSYA FEDERASYONU
HÜKÜMETİ ARASINDA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN
VERGİLERDE ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI**

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ HÜKÜMETİ
VE
RUSYA FEDERASYONU HÜKÜMETİ**

Gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önleyen ve iki Devlet arasındaki ekonomik işbirliğini teşvik eden bir Anlaşma yapmak isteğiyle

AŞAĞIDAKİ ANLAŞMAYA VARMIŞLARDIR:

Madde 1

Kapsanan Kişiler

Bu Anlaşma, vergilendirme bakımından, Âkit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacaktır.

Madde 2

Kavranan Vergiler

1. Bu Anlaşma, ne şekilde alındığına bakılmaksızın, bir Âkit Devlette gelir üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır.

2. Menkul veya gayrimenkul varlıkların devrinden doğan kazançlara uygulanan vergiler dahil olmak üzere, toplam gelir veya gelir unsurları üzerinden alınan tüm vergiler, gelirden alınan vergiler olarak kabul edilecektir.

3. Bu Anlaşmanın uygulanacağı şu anda geçerli olan vergiler özellikle:

a) Rusya Federasyonu yönünden Rusya Federasyonu Kanunlarına göre gelir ve kazançlar üzerinden alınan aşağıdaki vergiler;

i) “Teşebbüs ve kurumların kazançları üzerinden alınan vergiler”; ve

ii) “Gerçek kişilerden alınan gelir vergisi”;

(Bundan böyle “Rus Vergisi” olarak bahsedilecektir);

b) Türkiye Cumhuriyeti yönünden;

i) Gelir Vergisi,

ii) Kurumlar Vergisi ve

iii) Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi üzerinden alınan fon payları,

(Bundan böyle “Türk Vergisi” olarak bahsedilecektir).

4. Bu Anlaşma aynı zamanda, Anlaşmanın imza tarihinden sonra mevcut vergilere ilave olarak veya onların yerine alınan ve mevcut vergilerle aynı nitelikte olan veya onlara önemli ölçüde benzeyen gelir üzerinden alınan vergilere de uygulanacaktır. Âkit Devletlerin yetkili makamları, bu Anlaşmanın uygulanması bakımından gerekli olan, ilgili vergi mevzuatlarında yapılan önemli değişiklikleri birbirlerine bildireceklerdir.

Madde 3

Genel Tanımlar

1. Bu Anlaşmanın amaçları yönünden metin aksini öngörmedikçe:

a) “Bir Âkit Devlet” ve “diğer Âkit Devlet” terimleri, metne bağlı olarak, Rusya Federasyonu (Rusya) veya Türkiye Cumhuriyeti (Türkiye) anlamına gelir;

b) “Rusya Federasyonu” ve “Türkiye Cumhuriyeti” terimleri, ülke topraklarını, karasularını, aynı zamanda uluslararası hukuka uygun olarak bu Devletlerin kıta sahanlıkları ile münhasır ekonomik alanlarını ifade eder;

c) “Vergi” terimi, bu Anlaşmanın 2 nci maddesinde kavranan vergiler anlamına gelir;

d) “Kişi” terimi, bir gerçek kişi, bir şirket ve kişilerin oluşturduğu diğer

herhangi bir kuruluş anlamına gelir;

e) “Şirket” terimi, herhangi bir kurum veya vergileme yönünden kurum olarak muamele gören herhangi bir kuruluş anlamına gelir;

f) “Kayıtlı merkez” terimi, Türkiye yönünden, Türk Ticaret Kanununa göre tescil edilen kanunî merkez anlamına gelir;

g) “Bir Âkit Devletin teşebbüsü” ve “diğer Âkit Devletin teşebbüsü” terimleri sırasıyla, bir Âkit Devlet mukimi tarafından işletilen bir teşebbüs ve diğer Âkit Devlet mukimi tarafından işletilen bir teşebbüs anlamına gelir;

h) “Uluslararası trafik” terimi, yalnızca aynı Âkit Devletin sınırları içinde gerçekleştirilen gemi, vapur, uçak veya kara nakil vasıtası işletmeciliği hariç, gemi, vapur, uçak veya kara nakil vasıtası işletilerek yapılan taşımacılığı ifade eder.

i) “Yetkili makam” terimi:

i)Rusya Federasyonu yönünden - Maliye Bakanlığını veya onun yetkili temsilcisini;

ii)Türkiye Cumhuriyeti yönünden - Maliye Bakanlığını veya onun yetkili temsilcisini;

ifade eder;

j) “Gerçek lehdar” terimi, bir üçüncü ülke mukiminin Rusya veya Türkiye’den elde ettiği temettü, faiz ve gayrimaddî hak bedelleri açısından bu vergi Anlaşmasından yararlanmasına izin verilmeyeceği şeklinde yorumlanacak; ancak bu sınırlama, hiçbir şekilde Âkit Devletlerin mukimlerine uygulanmayacaktır.

2. Bu Anlaşmanın bir Âkit Devlet tarafından herhangi bir tarihte uygulanmasına ilişkin olarak, Anlaşmada tanımlanmamış bir terim metin aksini öngörmedikçe, Anlaşmanın uygulanacağı vergilerin amaçları bakımından o tarihte bu Devletin mevzuatında sahip olduğu anlamı taşıyacak ve bu Devletin yürürlükteki vergi mevzuatında yer alan bir anlam, bu Devletin diğer mevzuatında bu terime verilen anlama göre üstünlük taşıyacaktır.

Madde 4

Mukim

1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, “bir Âkit Devletin mukimi” terimi, o Devletin mevzuatı gereğince ev, ikametgâh, yönetim yeri (kayıtlı merkez) veya benzer

yapıda diğerk herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefi olan kişi anlamına gelir.

2. 1 inci fıkrâ hükümleri dolayısıyla bir gerçek kişi her iki Âkit Devlette de mukim olduğunda, bu kişinin durumu aşağıdaki şekilde belirlenecektir:

a) Bu kişi, yalnızca daimi olarak kalabileceği bir meskenin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir. Eğer bu kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni varsa, bu kişi, kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu Devletin bir mukimi olarak kabul edilecektir (hayatî menfaatlerin merkezi);

b) Eğer kişinin hayatî menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Devlet saptanamazsa veya her iki Âkit Devlette de daimî olarak kalabileceği bir meskeni yoksa, bu kişi yalnızca kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Devletin bir mukimi kabul edilecektir;

c) Eğer kişinin her iki Devlette de kalmayı adet edindiği bir ev varsa veya her iki Devlette de böyle bir ev söz konusu değilse, bu kişi yalnızca vatandaşı olduğu Devletin mukimi kabul edilecektir;

d) Eğer kişi her iki Devletin de vatandaşıysa veya her iki Devletin de vatandaşı değilse, Âkit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşmayla çözeceklerdir.

3. 1 inci fıkrâ hükümleri dolayısıyla gerçek kişi dışındaki bir kişi her iki Âkit Devletin de mukimi olduğunda, bu kişi kanunî merkezinin bulunduğu Devletin bir mukimi olarak kabul edilecektir.

Madde 5

İşyeri

1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından “işyeri” terimi, bir Âkit Devlet teşebbüsünün, diğerk Âkit Devlette işlerini tamamen veya kısmen yürüttüğu işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir.

2. “İşyeri” terimi özellikle şunları kapsamına alır:

a) Yönetim yeri;

b) şube;

c) Büro;

d) Fabrika;

e) Atölye, ve

f) Maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal

kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer;

3. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından:

a) Onsekiz ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri bir işyeri oluşturur. Bir şantiye, hazırlık çalışmaları da dahil olmak üzere, müteahhidin inşaatta çalışmalarına başladığı tarihten itibaren oluşur. 18 aylık sürenin hesaplanmasında, bu tür şantiye veya projenin geçici kabul tarihi, inşaat şantiyesi veya projesinin bitim tarihi olarak dikkate alınır. Geçici kabul tarihi ile bitim tarihi arasındaki süre, 18 aylık sürenin hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

b) Bu Anlaşmanın yürürlüğe girmesinden sonra, Âkit Devletlerden her birinin, diğer bir Devlet veya Devletlerle (a) bendinde bahsedilen faaliyetler için daha uzun bir süre üzerinde anlaşmaya varmaları ve bu anlaşmaların yürürlüğe girmesi halinde, Âkit Devletlerin yetkili makamları, (a) bendinde belirtilen sürenin uzatılmasını kararlaştıracaklardır.

4. Bu maddenin daha önceki hükümleri ile bağlı kalınmaksızın, "işyeri" teriminin aşağıdaki hususları kapsamadığı kabul edilecektir:

a) Teşebbüs olanaklarının, yalnızca teşebbüse ait malların veya ticarî eşyanın depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması;

b) Teşebbüse ait mal veya ticarî eşya stoklarının yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla elde tutulması;

c) Teşebbüse ait mal veya ticarî eşya stoklarının yalnızca bir başka teşebbüse işlettirilmesi amacıyla elde tutulması;

d) İşe ilişkin sabit bir yerin yalnızca teşebbüse mal veya ticarî eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulması;

e) İşe ilişkin sabit bir yerin teşebbüs için yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan diğer herhangi bir işin yürütülmesi amacıyla elde tutulması;

f) İşe ilişkin sabit bir yerin yalnızca, a) ile e) bentlerinde bahsedilen faaliyetlerin bir veya birkaçını bir arada icra etmek için elde tutulması; ancak bu faaliyetlerin bir arada icra edilmesi sonucunda kendini gösteren toplu faaliyetin hazırlayıcı veya yardımcı karakterde olması şarttır.

5. 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, bir kişi -6 ncı fıkranın uygulanacağı bağımsız nitelikteki acente dışında- bir Âkit Devlette, diğer Âkit Devletin bir teşebbüsü adına hareket ederse ve bu Devlette teşebbüs adına mukavele akdetme yetkisine sahip olup, bu yetkisini mutaden kullanırsa, söz konusu kişinin faaliyetleri 4 üncü fıkrada belirtilenlerle sınırlı olmadıkça, bu teşebbüs, bu kişinin teşebbüs adına gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla ilk bahsedilen devlette bir işyerine sahip kabul edilecektir. Ancak, anılan fıkra hükmü çerçevesinde işe ilişkin sabit bir yerden yürütülen faaliyetler bu yeri bir işyeri haline getirmeyecektir.

6. Bir teşebbüs, bir Devlette işlerini yalnızca, kendi işlerine olağan şekilde devam eden bir simsar, genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde diğer herhangi

bir acente vasıtasıyla yürüttüğü için bu Devlette bir işyerine sahip kabul olunmayacaktır.

7. Bir Âkit Devletin mukimi olan bir şirket, diğer Âkit Devletin mukimi olan veya bu diğer Devlette ticarî faaliyette bulunan bir şirketi (bir işyeri vasıtasıyla veya diğer bir şekilde) kontrol eder ya da onun tarafından kontrol edilirse, bu şirketlerden herhangi bir diğeri için bir işyeri oluşturmayacaktır.

Madde 6

Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelir

1. Bir Âkit Devlet mukiminin diğer Âkit Devlette bulunan gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelir (tarım veya ormancılıktan elde edilen gelir dahil), bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. “Gayrimenkul varlık” terimi, söz konusu varlığın bulunduğu Âkit Devletin mevzuatına göre tanımlanacaktır. “Gayrimenkul varlık” terimi, her halükârda, gayrimenkul varlığa müteferri varlıkları, tarım ve ormancılıkta kullanılan araçları ve hayvanları, her çeşit dalyanları, iç mevzuat hükümlerinin uygulanacağı gayrimenkul mülkiyetine ilişkin hakları, gayrimenkul intifa haklarını ve maden ocaklarının, kaynakların ve diğer doğal kaynakların işletilmesi veya işletme hakkı karşılığında doğan sabit ya da değişken ödemeler üzerindeki hakları kapsayacaktır. Gemiler, vapurlar, uçaklar ve kara nakil vasıtaları gayrimenkul varlık sayılmayacaktır.

3. 1 inci fıkra hükümleri, gayrimenkul varlığın doğrudan kullanımından, kiralanmasından veya diğer herhangi bir şekilde kullanımından elde edilen gelire uygulanacaktır.

4. 1 inci ve 3 üncü fıkra hükümleri aynı zamanda bir teşebbüsün gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelir ile serbest meslek faaliyetlerinin icrasında kullanılan gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelire de uygulanacaktır.

Madde 7

Ticari Kazançlar

1. Bir Âkit Devlette, diğer Âkit Devletin bir teşebbüsünce elde edilen kazançlar, kazancın bu Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla elde edilmesi halinde ve sadece işyerinin faaliyetlerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilir.

2. 3 üncü fıkra hükümleri saklı kalmak üzere, bir Âkit Devlet teşebbüsü diğer Âkit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticarî faaliyette bulunduğu anda, bu işyerine her iki Âkit Devlette de, eğer bu işyeri, aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya

benzer faaliyetlerde bulunan, tamamen ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ve işyerini oluşturduğu teşebbüsten tamamen bağımsız nitelik kazansaydı, ne kazanç elde edecek ise, aynı miktarda bir kazanç atfedilecektir.

3. Bir işyerinin kazancı belirlenirken, işyerinin bulunduğu Devlette veya başka herhangi bir yerde yapılan, yönetim ve genel idare giderlerini de kapsamına alan, işyerinin amaçlarına uygun düşen giderlerin indirilmesine müsaade edilecektir.

4. İşyerine, bu işyeri tarafından teşebbüs adına yalnızca mal veya ticarî eşya alınması dolayısıyla hiçbir kazanç atfedilmeyecektir.

5. Kazanç, bu Anlaşmanın diğer maddelerinde ayrı olarak düzenlenen gelir unsurlarını kapsamına aldığı anda, o maddelerin hükümleri bu madde hükümlerinden etkilenmeyecektir.

Madde 8

Deniz, Hava ve Kara Taşımacılığında Sağlanan Kazançlar

1. Bir Âkit Devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte gemi işletmeciliğinden diğer Âkit Devlette elde ettiği kazanç, ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Bununla birlikte, söz konusu kazanç diğer Âkit Devlette ve bu Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, söz konusu kazançlar üzerinde bu diğer Devlette alınacak vergi, yüzde ellisine eşit bir miktarda indirilecektir.

2. Bir Âkit Devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte uçak veya kara nakil vasıtası işletmeciliğinden diğer Âkit Devlette elde ettiği kazançlar, yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir.

3. 6 ncı madde ile bu maddenin önceki fıkraya hükümlerine bakılmaksızın, bir Âkit Devlet mukimince, diğer Âkit Devletin bir mukimine bir gemi veya uçağın kiralanması dolayısıyla yapılan ödemeler, ilk bahsedilen Devlette vergi tevkifatına tabi tutulabilir.

4. 1 inci ve 2 nci fıkraya hükümleri aynı zamanda bir ortaklığa, bir bağlı işletmeye veya uluslararası işletilen bir acenteye iştirak dolayısıyla elde edilen kazançlara da uygulanacaktır.

Madde 9

Muhtemel Gelir Düzeltmeleri

1. a) Bir Âkit Devlet teşebbüsü doğrudan veya dolaylı olarak diğer Âkit Devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında, veya

b) Aynı kişiler doğrudan veya dolaylı olarak bir Âkit Devlet teşebbüsünün

ve diğ er Âkit Devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında,

ve her iki halde de, iki teşebbüs arasındaki ticarî ve malî ilişkilerde oluşan veya empoze edilen koşullar, bağımsız teşebbüsler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığında, bu teşebbüslerden birisinde olması gereken, fakat bu koşullar dolayısıyla kendini göstermeyen kazanç, o teşebbüsün kazancına eklenir ve buna göre vergilendirilebilir.

2. Bir Âkit Devletin kendi teşebbüslerinden birinin kazancına dahil ettiği ve vergilediği kazanç, diğ er Âkit Devlette vergilendirilen bu diğ er Devlet teşebbüslerinden birinin de kazancını içerebilir. Aynı zamanda, bu ilk bahsedilen Devletin teşebbüsünün dahil ettiği kazanç, bildirilen kazanç olmayıp, bağımsız teşebbüsler arasında oluşacak ilişkiler gözönünde tutularak, sonradan bu ilk bahsedilen Devletçe yürütülen hesaplamalar sonucunda belirlenen kazanç olabilir. Böyle bir durum kendini gösterdiğinde, eğer diğ er Devlet bu düzenlemenin haklı olduğu kanaatine varırsa, söz konusu kazanç üzerinden alınan verginin miktarında gerekli düzeltmeleri yapmak durumundadır. Bu düzeltme yapılırken, bu Anlaşmanın diğ er hükümleri gözönünde tutulacak ve gerektiğinde Âkit Devletlerin yetkili makamları birbirlerine danışacaklardır.

Madde 10

Temettüler

1. Bir Âkit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından diğ er Âkit Devletin bir mukimine ödenen temettüler, bu diğ er Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber söz konusu temettüler, aynı zamanda temettü ödemesini yapan şirketin mukim olduğu Âkit Devlette ve bu Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, temettü elde eden, temettünün gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi gayrisafi temettü tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan "temettü" terimi, hisse senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kazançta katılmayı sağlayan diğ er haklardan elde edilen gelirler ile dağıtımını yapan şirketin mukim olduğu Devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğ er şirket haklarından elde edilen gelirleri ifade eder.

4. Diğ er Âkit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticarî faaliyette bulunan bir Âkit Devlet mukimi olan bir şirketin kazancı, bu işyerinin bulunduğu Âkit Devlette ve bu Devletin mevzuatı uyarınca 7 nci maddeye göre vergilendirildikten sonra, kalan kısım üzerinden 2 nci fıkrada belirtilen oranı aşmamak üzere vergilendirilebilir.

5. Bir Âkit Devlet mukimi olan temettünün gerçek lehdarı, temettüyü ödeyen şirketin mukim olduğu diğ er Âkit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticarî faaliyette bulunursa veya bulunmuşsa veya bir Türkiye mukimi, Rusya'da yer alan bir sabit yer vasıtasıyla serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve söz konusu temettüler bu işyerine veya sabit yere atfedilebilir ise, 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre, bu Anlaşmanın 7 nci veya 14 üncü

maddesi hükümleri uygulanacaktır.

Madde 11

Faiz

1. Bir Âkit Devlette doğan ve diğer Devletin bir mukimine ödenen faiz bu diğer Devlette verilendirilebilir.

2. Bununla beraber bu faiz, elde edildiği Âkit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak faiz elde eden kişi faizin gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi, faizin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.

3. 2 nci fıkra hükümlerine bakılmaksızın :

a) Rusya'da doğan ve Türkiye Hükümetine veya Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'na veya Türk Eximbank'a ödenen faizler Rus vergisinden muaf tutulacaktır;

b) Türkiye'de doğan ve Rusya Hükümetine veya Rusya Merkez Bankası'na veya Rusya Dış Ticaret Bankası'na ödenen faizler Türk vergisinden muaf tutulacaktır.

4. Bu maddede kullanılan "faiz" terimi, her nevi alacaktan doğan gelirleri ve özellikle kamu menkul kıymetleri ile tahvil ve borç senetlerinden elde edilen gelirler ile söz konusu menkul kıymetler, tahviller ve borç senetlerine bağlı prim ve ikramiyeler dahil olmak üzere, gelirin elde edildiği Devletin vergi mevzuatına göre ikrazat geliri sayılan diğer gelirleri ifade eder.

5. Bir Âkit Devlet mukimi olan faizin gerçek lehdarı, faizin elde edildiği diğer Âkit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticarî faaliyette bulunursa veya bulunmuşsa veya bir Türkiye mukimi, Rusya'da bulunan bir sabit yer vasıtasıyla serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve söz konusu faizin ödendiği alacak ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre bu Anlaşmanın 7 nci veya 14 üncü maddesi hükümleri uygulanacaktır.

6. Bir Âkit Devletin Hükümeti, bölgesel veya mahallî idaresi veya bu Devletin bir mukimi tarafından ödenen faizin, o âkit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber, faiz ödeyen kişi, bir Âkit Devletin mukimi olsun veya olmasın, bir Âkit Devlette faiz ödemeye neden olan borç-alacak ilişkisiyle bağlantılı bir işyerine veya sabit yere sahip olduğunda ve faiz bu işyeri veya sabit yer tarafından yüklenildiğinde, söz konusu faizin, işyerinin veya sabit yerin bulunduğu Âkit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır.

7. Alacak karşılığında ödenen faizin miktarı, ödeyici ile faizin gerçek lehdarı arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında var olan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda ödeyici ve lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aştığında, bu madde hükümleri yalnızca en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ilave ödeme, bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Âkit

Devletin mevzuatına göre vergilendirilecektir.

Madde 12

Gayrimaddi Hak Bedelleri

1. Bir Âkit Devlette doğan ve diğer Âkit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddî hak bedelleri bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, söz konusu gayrimaddî hak bedelleri elde edildikleri Âkit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, gayrimaddî hak bedeli elde eden kişi gayrimaddî hak bedelinin gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi, gayrimaddî hak bedelinin gayrisafî tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan "gayrimaddî hak bedelleri" terimi, sinema filmleri ile radyo ve televizyon yayınlarında kullanılan bantlar dahil olmak üzere edebî, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınaî, ticarî veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanımı, kullanım hakkı veya satışı veya sınaî, ticarî veya bilimsel teçhizatın kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeleri kapsar.

4. Bir Âkit Devlet mukimi olan gayrimaddî hak bedelinin gerçek lehdarı, söz konusu bedelin elde edildiği diğer Âkit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticarî faaliyette veya bir Türkiye mukimi Rusya'da bulunan bir sabit yer vasıtasıyla serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre, bu Anlaşmanın 7 nci veya 14 üncü maddesi hükümleri uygulanacaktır.

5. Bir Âkit Devletin Hükümeti, bölgesel veya mahallî idaresi veya bu Âkit Devletin bir mukimi tarafından ödenen gayrimaddî hak bedelinin, o Âkit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber, gayrimaddî hak bedelini ödeyen kişi, bir Âkit Devletin mukimi olsun veya olmasın, bir Âkit Devlette gayrimaddî hak bedelini ödemeye neden olan hak veya varlık ile bağlantılı bir işyerine veya sabit yere sahip olduğunda ve gayrimaddî hak bedeli bu işyeri veya sabit yer tarafından yüklenildiğinde, söz konusu gayrimaddî hak bedelinin, işyerinin veya sabit yerin bulunduğu Âkit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır.

6. Kullanım, hak veya bilgi karşılığında ödenen gayrimaddî hak bedelinin miktarı, ödeyici ile gerçek lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında var olan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda ödeyici ile gerçek lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aştığında, bu madde hükümleri yalnızca en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ilave ödeme, bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Âkit Devletin mevzuatına göre vergilendirilecektir.

Madde 13

Sermaye Değer Artış Kazançları

1. Bir Âkit Devlet mukimince, diğer Âkit Devlette yer alan ve 6 ncı maddede belirtilen gayrimenkul varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bir Âkit Devlet teşebbüsünün diğer Âkit Devlette sahip olduğu bir işyerine ait menkul varlıkların veya bir Devlet mukiminin diğer Devlette serbest meslek faaliyeti icra etmek üzere kullandığı sabit bir yere ait menkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, bu işyerinin veya sabit yerin elden çıkarılmasından doğan kazanç da dahil olmak üzere, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

“Menkul varlık” terimi, söz konusu varlığın bulunduğu Âkit Devletin mevzuatında tanımı yapılan varlıkları ifade eder.

3. Bir Âkit Devlet mukimince uluslararası trafikte işletilen gemi, uçak veya kara nakil vasıtalarının veya söz konusu faaliyetler ile ilgili menkul varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, yalnızca elden çıkaranın mukim olduğu Âkit Devlette vergilendirilecektir.

4. Bir şirketteki hisselerin veya menkul kıymetlerin, tahvillerin, bonoların ve benzeri varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, yalnızca elden çıkaranın mukim olduğu Âkit Devlette vergilendirilecektir. Bununla birlikte, yukarıdaki cümlede bahsedilen ve diğer Âkit Devlette elde edilen sermaye değer artış kazançları, iktisap ve elden çıkarma arasındaki süre 1 yılı aşmadığı takdirde diğer Devlette vergilendirilebilecektir.

Madde 14

Serbest Meslek Faaliyetlerinden Elde Edilen Gelir

1. Bir Âkit Devletin mukimi olan bir gerçek kişinin serbest meslek faaliyeti veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, söz konusu hizmetler diğer Âkit Devlette icra edilmiyorsa veya edilmemişse ve bu kişinin diğer Devlette sahip olduğu ve sürekli kullanılabilir sabit bir yere atfedilemiyorsa, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

2. “Serbest meslek faaliyetleri” terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebî, sanatsal, eğitici veya öğretici faaliyetleri, bunun yanı sıra, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini kapsamına alır.

Madde 15

Hizmetlerden Elde Edilen Gelir

1. 16, 18, 19 ve 20 nci maddelerin hükümleri saklı kalmak üzere, bir Âkit Devlet mukiminin bir hizmet dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri gelirler, bu hizmet diğer Âkit Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen söz konusu gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. 1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Âkit Devlet mukiminin diğer Âkit Devlette ifa ettiği bir hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:

a) Gelir elde eden kişi, diğer Âkit Devlette ilgili takvim yılı içinde bir veya bir kaç seferde toplam 183 günü aşmamak üzere kalırsa, ve

b) Ödeme, diğer Âkit Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa, ve

c) Ödeme, işverenin diğer Âkit Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir.

3. 1 inci ve 2 nci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Âkit Devlet mukimince diğer Âkit Devlette icra edilen bir çalışma karşılığında elde edilen ücret ve diğer gelirler, ifa edilen bu hizmet eğer:

a) Bu Anlaşmanın 5 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) bendine ilişkin bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi ile ilgili, ve

b) Bir Âkit Devlet mukimi olan bir teşebbüs tarafından uluslararası trafikte işletilen bir gemi, uçak veya kara nakil vasıtasında icra edilen işlere ilgili ise bu diğer Devlette vergilendirilmez.

4. 1 inci ve 2 nci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Âkit Devleti ziyareti sırasında veya ziyaretinden hemen önce diğer Âkit Devletin mukimi durumunda olan bir gazeteci veya muhabire bu diğer Devletin kaynaklarından yapılan ödemeler, 2 yıllık bir süre için, ilk bahsedilen Devlette vergiden muaf tutulacaktır.

Madde 16

Müdürlere Yapılan Ödemeler

Bir Âkit Devlet mukiminin, diğer Âkit Devlet mukimi olan bir şirketin veya diğer herhangi bir tüzel kişiliğin yönetim kurulu veya benzeri bir organın üyesi olması dolayısıyla elde ettiği ücret ve diğer benzeri ödemeler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

Madde 17

Sanatçı ve Sporcuların Gelirleri

1. 14 ve 15 inci madde hükümlerine bakılmaksızın, bir Âkit Devlet mukimi olan tiyatro, sinema, radyo veya televizyon sanatçısının, bir müzisyenin veya bir sporcunun diğer Âkit Devlette icra ettiği bu nitelikteki şahsî faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bir sanatçının ya da sporcunun icra ettiği bu nitelikteki faaliyetlerden doğan gelir, sanatçının veya sporcunun kendisine değil de bir başkasına yönelirse, bu gelir 7, 14 ve 15 inci maddelerin hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, sanatçı ya da sporcunun faaliyetlerinin icra edildiği Âkit Devlette vergilendirilebilir.

3. Bir Âkit Devletin mukimi olan sanatçı veya sporcuların diğer Âkit Devlette icra ettikleri faaliyetlerden elde ettikleri gelir, bu Devlete yapılan söz konusu ziyaretin diğer Devlete, bölgesel veya mahallî idarelerine ait kamusal fonlardan desteklenmesi halinde, diğer Devlette vergiden istisna edilecektir.

Madde 18

Kamu Görevlerinden Elde Edilen Gelirler

1. a) Bir Âkit Devletin Hükümetine, bölgesel veya mahallî idaresine bir kamu görevi dolayısıyla bir gerçek kişi tarafından verilen hizmetler karşılığında, bu Devlet, bölgesel veya mahallî idare tarafından yapılan ve emekli maaşı dışında kalan ödemeler, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

b) Bununla birlikte, söz konusu hizmet diğer Âkit Devlette verildiğinde ve kendisine ödeme yapılan kişi bu Devletin bir mukimi olduğunda, söz konusu ödemeler, yalnızca bu diğer Âkit Devlette vergilendirilecektir. Ancak bu kişinin;

i) ilk bahsedilen Devletin vatandaşı olmayıp, bu Devletin bir vatandaşı olması; veya

ii) ilk bahsedilen Devletin vatandaşı olmayıp, yalnızca bu hizmeti ifa etmek için bu Devletin bir mukimi durumuna geçmemiş olması zorunludur.

2. a) Bir Âkit Devlete, bölgesel veya mahallî idaresine bir gerçek kişi tarafından verilen hizmetler karşılığında bu Devlet, bölgesel veya mahallî idare tarafından veya bunlarca oluşturulan fonlardan ödenen emekli maaşları yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir.

b) Bununla birlikte, gerçek kişinin diğer Âkit Devletin bir mukimi ve vatandaşı olması halinde, söz konusu emekli maaşları yalnızca diğer Âkit Devlette

vergilendirilecektir.

3. Bir Âkit Devletin kendisi, bölgesel veya mahallî idaresi tarafından, diğer Âkit Devlette yürütülen ticarî faaliyetlerle bağlantılı olarak verilen hizmetler karşılığında yapılan ödemeler ile emekli maaşlarına, bu maddenin 1 ve 2 nci fıkraya hükümleri değil, 15, 16 ve 19 uncu madde hükümleri uygulanacaktır.

Madde 19

Emekli Maaşları

18 inci maddenin 2 nci fıkrası hükümleri saklı kalmak üzere, bir Âkit Devlet mukimine geçmiş çalışmalarının karşılığında ödenen emekli maaşları ve benzeri diğer ödemeler yalnızca bu Devlette vergilendirilebilir.

Madde 20

Öğrenciler, Stajyerler, Öğretmenler ve Araştırmacılara Yapılan Ödemeler

1. Bir Âkit Devleti ziyareti sırasında veya hemen öncesinde diğer Âkit Devletin mukimi durumunda olan ve ilk bahsedilen Devlette yalnızca öğrenim veya meslekî eğitim amacıyla bulunan bir öğrenci veya stajyere geçim, öğrenim veya meslekî eğitimlerini sağlayabilmeleri için ilk bahsedilen Devletin dışındaki kaynaklardan yapılan ödemeler, ilk bahsedilen Devlette vergilendirilmeyecektir.

2. Aynı şekilde, bir Âkit Devleti ziyareti sırasında veya hemen öncesinde diğer Âkit Devletin mukimi durumunda olan ve ilk bahsedilen Devlette esas itibariyle öğretim veya araştırma yapmak amacıyla bulunan bir öğretmen veya araştırmacının iki yıllık bir süre için söz konusu öğretim ve araştırma karşılığında elde ettiği gelirler, söz konusu ödemelerin bu diğer Devletin dışındaki kaynaklardan yapılması halinde bu Devlette vergiden istisna edilecektir.

Madde 21

Diğer Gelirler

Bir Âkit Devlet mukiminin, nerede doğarsa doğsun, bu Anlaşmanın daha önceki maddelerinde belirtilmeyen gelir unsurları, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

Madde 22

Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

Bir Âkit Devlet mukimi, bu Anlaşma hükümlerine uygun olarak diğer Âkit Devlette vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde, bu diğer Devlette ödenen gelire ilişkin vergi tutarı, ilk bahsedilen Devlette alınacak vergiden mahsup edilebilir. Bununla beraber söz konusu mahsup tutarı, bu gelir için ilk bahsedilen Devletin vergi kanunları ile düzenlemelerine uygun olarak hesaplanan vergi tutarını aşmayacaktır.

Madde 23

Ayrım Yapılmaması

1. Bir Âkit Devletin vatandaşları, diğer Âkit Devlette, bu diğer Devletin vatandaşlarının aynı koşullarda karşı karşıya kaldıkları veya kalabilecekleri vergilemeden ve buna bağlı mükellefiyetlerden, özellikle mukimlik yönünden, değişik veya daha ağır bir vergilemeye ve buna bağlı mükellefiyetlere tabi tutulmayacaklardır. Bu hüküm aynı zamanda, 1 inci madde hükümleri ile bağlı kalmaksızın, Âkit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olmayan kişilere de uygulanacaktır.

2. 10 uncu maddenin 4 üncü fıkra hükümleri saklı kalmak üzere, diğer Âkit Devlette bir işyerine sahip olan bir Âkit Devlet mukimi, bu diğer Devlette, söz konusu işyerine atfedilebilen gelire ilgili olarak, bu diğer Devletin aynı faaliyetleri yürüten mukimlerine veya üçüncü Devlet mukimlerine göre daha ağır bir vergilemeye tabi tutulmayacaklardır.

3. Bu maddenin hiçbir hükmü, bir Âkit Devletin kendi mukimlerine şahsî veya ailevî durumları dolayısıyla uyguladığı şahsî indirimleri, vergi ve matrah indirimlerini diğer Âkit Devlet mukimlerine de uygulama zorunda olduğu yönünde anlaşılmayacaktır.

4. 9 uncu maddenin 1 inci fıkrası, 11 inci maddenin 7 nci fıkrası veya 12 nci maddenin 6 ncı fıkrası hükümlerinin uygulanacağı haller hariç olmak üzere, bir Âkit Devlet teşebbüsünce diğer Âkit Devletin bir mukimine ödenen faiz, gayrimaddî hak bedeli ve diğer ödemeler, bu teşebbüsün vergilendirilebilir kazancının belirlenmesinde, bu ödemeler aynı koşullarda ilk bahsedilen Devletin bir mukimine yapılmış gibi indirilebilir.

5. Bir Âkit Devletin, diğer Âkit Devletin bir veya bir kaç mukimi tarafından, doğrudan veya dolaylı olarak, kısmen veya tamamen sermayesine sahip olunan veya kontrol edilen teşebbüsleri, ilk bahsedilen Devlette, bu Devletin benzeri teşebbüslerinin tabi oldukları veya olabilecekleri vergilemeden veya buna bağlı mükellefiyetlerden değişik veya daha ağır vergilemeye ve buna bağlı mükellefiyetlere tabi

tutulmayacaklardır.

Madde 24

Karşılıklı Anlaşma Usulü

1. Bir Âkit Devlet mukimi, Âkit Devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin kendisi için bu Anlaşmanın hükümlerine uygun düşmeyen bir vergileme yarattığı veya yaratacağı kanaatine vardığında, bu Devletlerin iç mevzuatlarında öngörülen müracaat usulleriyle bağlı kalmaksızın, durumu mukimi olduğu Devletin yetkili makamına arz edebilir. Söz konusu müracaat, Anlaşma hükümlerine uygun düşmeyen vergilemenin ilk bildiriminden itibaren üç yıllık bir süre içinde yapılmalıdır. Türkiye yönünden ise, bu Anlaşma hükümlerine uygun düşmeyen vergilemenin ilk bildiriminden itibaren bir yıl içinde yetkili makama başvurulması gerekmektedir. Bununla beraber, bu süre sona erdiğinde, mükellef her halükârda durumu, ilgili vergilendirme dönemini takip eden takvim yılının Ocak ayının birinci gününden itibaren beş yıllık bir süre içinde Türkiye'deki yetkili makama arz edilebilecektir. İlgili vergilendirme yılı, bu Anlaşma hükümlerine uygun düşmeyen olaya konu teşkil eden gelirin elde edildiği yıldır.

2. Söz konusu yetkili makam, itirazı haklı bulmakla beraber kendisi tatminkâr bir çözüme ulaşamadığı takdirde, bu Anlaşmaya ters düşen bir vergilemeyi önlemek amacıyla, diğer Âkit Devletin yetkili makamıyla karşılıklı anlaşmaya gayret sarfedecektir.

3. Âkit Devletlerin yetkili makamları, Anlaşmanın yorumundan veya uygulanmasından kaynaklanan her türlü güçlüğü veya tereddütü karşılıklı anlaşmayla çözmek için gayret göstereceklerdir. Yetkili makamlar aynı zamanda, Anlaşmada ele alınmayan durumlardan kaynaklanan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için de birbirlerine danışabilirler.

4. Âkit Devletlerin yetkili makamları, bundan önceki fıkralarda belirtilen hususlarda anlaşmaya varabilmek için birbirleriyle doğrudan haberleşebilirler. Anlaşmaya varabilmek için sözlü görüş alış-verişi gerekli görüldüğünde, bu görüşme, Âkit Devletlerin yetkili makamlarının temsilcilerinden oluşan bir Komisyon kanalıyla yürütülebilir.

Madde 25

Bilgi Değişimi

1. Âkit Devletlerin yetkili makamları, bu Anlaşma hükümlerinin uygulanması için gerekli olan bilgileri veya Anlaşma ile uyumsuzluk göstermediği sürece, Anlaşma kapsamına giren vergiler ile ilgili iç mevzuat hükümlerinin uygulanması için gerekli olan bilgileri değişime tabi tutacaklardır. Bir Âkit Devlet tarafından alınan her türlü bilgi, o Devletin kendi iç mevzuatı çerçevesinde elde ettiği bilgiler gibi gizli tutulacak

ve yalnızca bu Anlaşmada belirtilen vergilerin tahakkuk veya tahsilleri veya cebri icra ya da cezasıyla ve bu hususlardaki şikâyet ve itirazlara bakmakla görevli kişi veya makamlara (adlî makamlar ve idarî kuruluşlar da dahil) verilebilecektir. Bu kişi veya makamlar söz konusu bilgileri yalnızca bu amaçlar doğrultusunda kullanacaklardır. Bu kişi veya makamlar söz konusu bilgileri mahkeme duruşmalarında veya adlî kararlar alınırken açıklayabilirler.

2. 1 inci fıkra hükümleri, hiçbir surette bir Âkit Devleti:

a) Kendisinin veya diğer Âkit Devletin mevzuatına veya idarî uygulamalarına uymayacak idarî önlemler alma;

b) Kendisinin veya diğer Âkit Devletin mevzuatı veya normal idarî işlemleri çerçevesinde elde edilemeyen bilgileri sunma;

c) Herhangi bir ticarî, sınaî, meslekî sırrı veya ticarî işlemi aleni hale getiren bilgileri veya aleniyeti kamu düzenine aykırı düşen bilgileri verme yükümlülüğü altına sokacak şekilde yorumlanamaz.

Madde 26

Diplomat Hüviyetindeki Memurlar ve Konsolosluk Memurları

Bu Anlaşma hükümleri, diplomat hüviyetindeki memurlar veya konsolosluk memurlarının uluslararası hukukun genel kuralları veya özel anlaşma hükümleri uyarınca yararlandıkları malî ayrıcalıkları etkilemeyecektir.

Madde 27

Yürürlüğe Girme

Her bir Âkit Devlet, bu Anlaşmanın yürürlüğe girmesi için kendi iç mevzuatında öngörülen işlemlerin tamamlandığını diplomatik yollardan yazılı olarak diğerine bildirecektir. Bu Anlaşma, bu bildirimlerden sonuncusunun alındığı tarihte yürürlüğe girecek; ve

a) Kaynakta tevkif edilen vergiler yönünden, Anlaşmanın yürürlüğe girdiği tarihi izleyen Ocak ayının birinci günü veya daha sonra ödenen veya mahsup edilen miktarlar için; ve

b) Gelir üzerinden alınan diğer vergiler yönünden, Anlaşmanın yürürlüğe girdiği tarihi izleyen Ocak ayının birinci günü veya daha sonra başlayan vergilendirme dönemleri için

hüküm ifade edecektir.

Madde 28

Yürürlükten Kalkma

Bu Anlaşma sürekli olarak yürürlükte kalacak, ancak, Âkit Devletlerden biri onay belgelerinin teatisini takip eden beşinci yıldan itibaren herhangi bir takvim yılının Haziran ayının otuzuncu günü veya öncesinde diğer Âkit Devlete diplomatik yollardan yazılı fesih ihbarnamesi verebilecektir. Bu durumda Anlaşma:

a)Kaynakta tevkif edilen vergiler yönünden, söz konusu ihbarnamenin verildiği yılı izleyen takvim yılının Ocak ayının birinci günü veya daha sonra ödenen veya mahsup edilen miktarlar için; ve

b)Gelir üzerinden alınan diğer vergiler yönünden, söz konusu ihbarnamenin verildiği yılı izleyen takvim yılının Ocak ayının birinci günü veya daha sonra başlayan vergilendirme yılları için

hüküm ifade etmeyecektir. Türk, Rus ve İngiliz dillerinde, her üç metin de aynı derecede geçerli olmak üzere 15.12.1997 tarihinde Ankara'da düzenlenmiştir. Metinler arasında farklılık olması halinde, İngilizce metin geçerli olacaktır.

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti Adına

Rusya Federasyonu Hükümeti Adına