

**TÜRK CUMHURİYETLERİNDE KAZAKİSTAN,
AZERBAYCAN, KIRGIZİSTAN VE
TÜRKMENİSTAN'DA GELİR ÜZERİNDEN
ALINAN VERGİLERİN İNCELENMESİ VE
DEĞERLENDİRİLMESİ**

Tirkeş SAPAROV
(Yüksek Lisans Tezi)

Eskişehir, 2002

**TÜRK CUMHURİYETLERİNDEN KAZAKİSTAN,
AZERBAJCAN, KIRGIZİSTAN VE
TÜRKMENİSTAN'DA GELİR ÜZERİNDEN
ALINAN VERGİLERİN İNCELENMESİ
VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

Tirkeş SAPAROV

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Maliye Ana Bilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Recai DÖNMEZ

ESKİŞEHİR

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Ekim 2002

YÜKSEK LİSANS TEZİ ÖZÜ

TÜRK CUMHURİYETLERİNDEN KAZAKİSTAN, AZERBAJYCAN, KIRGIZİSTAN VE TÜRKMENİSTAN'DA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Tirkeş SAPAROV

Mali Hukuk Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eylül 2002

Danışman: Doç. Dr. Recai SÖNMEZ

Devletler dünyadaki gelişme ve değişmeleri takip edebilmek için ihtiyaç duydukları geliri çeşitli kaynaklardan sağlamaktadırlar. Bu kaynaklar içerisinde de vergi gelirleri esas öneme sahiptir. Gelişmiş dünya ülkelerinin vergi gelirleri içerisinde en yüksek pay gelir üzerinden alınan vergilere aittir. Bu ülkelerde gelir üzerinden alınan vergiler sadece gelir kaynağı olarak değil, gelir dağılımı düzenleyici ve ekonomiyi düzenleyici araç olarakta kullanılmaktadır.

Bu çalışmada gelişmekte olan ülkeler sıralamasında bulunan Türk Cumhuriyetlerinden Kazakistan, Azerbaycan, Kırgızistan ve Türkmenistan'da gelir üzerinden alınan vergiler incelenmiştir. Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde gelir üzerinden alınan vergilerin teorik yapısı incelenmiştir. İkinci bölümde Kazakistan, Azerbaycan, Kırgızistan'da uygulanan gelir üzerinden alınan vergilere genel olarak değinilmiştir. Üçüncü bölümde ise, Türkmenistan'da uygulanan gelir üzerinden alınan vergiler incelenmiştir.

Çalışma içerisinde sadece mevzuat açıklanmasıyla yetinmeyip, mümkün olduğunca sayısal verilere de yer verilmiştir.

Sonuç bölümünde, çalışmanın genel değerlendirmesi yapılarak, yararlı olacağını düşündüğümüz bazı önerilerde de bulunulmuştur.

ABSTRACT

States obtain the income they need from different kind of sources in order to catch up with the development and the changes in the world. Among these sources, tax-income is the most important one. The biggest portion among the tax-income of the development countries belongs to the Income Based Tax. In these countries, the Income Based Tax is not only used as a source of income, but also used as a means of designing the income -distribution and balancing the economy.

In this study, the Income Based Tax in Kazakistan, Azerbaijan, Kırğızistan and Turkmenistan which are Turkish Republics is investigated in detail. The study consists of 3 parts. In the first part, the theoretical structure of income based tax is examined. In the second part, the income based tax in Kazakistan, Azerbaijan and Kırğızistan is generally studied. And in the third part, Income Based Tax in Turkmenistan is studied. Throughout the study, it is also mentioned about statistics data besides the rules.

In conclusion, a general evaluation is made and some suggestions are given in order to be useful for the next studies.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Tirkeş SAPAROV'un "Türk Cumhuriyetlerinden Kazakistan, Azerbaycan, Kırgızistan ve Türkmenistan'da Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi" başlıklı tezi 28 Kasım 2002 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, Maliye (Mali Hukuk) Anabilim Dalında, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Doç.Dr.Recai DÖNMEZ
Üye : Prof.Dr.Fethi HEPER
Üye : Yrd.Doç.Dr.Ergün KAYA


Prof.Dr.Nurhan AYDIN
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ÖNSÖZ

Türk Cumhuriyetlerinden Kazakistan, Azerbaycan, Kırgızistan ve Türkmenistan'ın Gelir Üzerinden Alınan Vergilerinin incelendiği bu çalışmanın şimdiki halini almasında; gerekli verilerin sağlanmasında yardımlarını esirgemeyen Türk İktisadi ve Kalkınma Ajansına (TİKA), ilgili ülkelerin Türkiye Büyükelçiliklerine ve diğer kuruluşlara, ayrıca yoğun çalışmaları arasında zaman ayırarak sağladığı katkılardan dolayı hocam sayın: Doç. Dr. Recai DÖNMEZ'e teşekkür ederim.

Uzarlarda olmalarına rağmen çalışmam süresince sağladıkları bütün desteklerinden dolayı aileme ve bu çalışmada en az benim kadar emeği geçen Sevgi Sabancı'ya teşekkürü borç bilirim.

Çalışmanın yararlı bir kaynak olması dileğiyle.

30.08.2002

Tirkeş SAPAROV

İÇİNDEKİLER

ÖZ	ii
ABSTRACT	iii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
ÖZGEÇMİŞ	vi
TABLolar LİSTESİ	xv
ŞEKİLLER LİSTESİ	xvii
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN TEORİK YAPISI

1. GÜNÜMÜZDE DEVLET ANLAYIŞI	3
2. KAMU HARCAMALARI	5
3. KAMU GELİRLERİ	7
3.1. Kamu Otoritesine Dayanılarak Kamu Ekonomisinde, Özel Ekonomiden Zorunlu Olarak Transfer Edilen Kamu Gelir Türleri	8
3.2. Kamu Otoritesine Dayanılarak, Para Değerini Ayarlamak veya Para Basmak Suretiyle Elde Edilen Kamu Gelirleri	9
3.3. Kamu Ekonomisinin Özel Ekonomiye Benzer Girişimler Sonucu Elde Ettiği Gelirler	10
4. KAMU GELİRLERİ İÇERİSİNDE VERGİLERİN ÖNEMİ.10	
5. VERGİLERİN EKONOMİK KAYNAKLARINA GÖRE SINIFLANDIRILMASI.....	11
5.1. Gelir Vergileri	12
5.2. Gider (Harcama) Vergileri	12
5.3. Servet Vergileri	14
6. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER.....	15
6.1. Vergiler İçerisinde Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Önemi	15

6.2. Gelir Vergisi	16
6.2.1. Gelir Vergisinin Ekonomik Büyümeye Etkisi	16
6.2.2. Gelir Vergisinin Ülkelerin Gelişmişlik Düzeyi İle İlişkisi	19
6.2.2.1. Gelişmekte Olan Ülkelerde Gelir Vergisi	19
6.2.2.2. Gelişmiş Ülkelerde Gelir Vergisi...	21
6.2.3. Vergi Tekniği Açısından Gelir Vergisi	23
6.2.3.1. Gelir Kavramı	23
6.2.3.1.1. Dar Anlamda Gelir (Kaynak Teorisi)	23
6.2.3.1.2. Geniş Anlamda Gelir (Safi Artış Teorisi)	23
6.2.3.2. Vergi Kanunlarında Gelir Tanımı....	24
6.2.3.3. Vergi Kanunlarında Gelir Vergisinin Kapsamı	24
6.2.3.4. Gelir Vergisinde Mükellefiyet ve Şekilleri	26
6.2.3.4.1. Gelir Vergisinin Mükellefi.	26
6.2.3.4.2. Gelir Vergisinde Mükellefiyet Şekilleri.....	27
6.2.3.4.3. Gelir Vergisinin Tarifesi..	28
6.2.3.4.4. Gelir Vergisinin Tarhı ve Tahsili	28
6.3. Kurumlar Vergisi	31
6.3.1. Kurumlar Vergisi Kavramı	32
6.3.2. Kurumların Vergilendirilme Sebepleri	32
6.3.3. Kurumlar Vergisinin İşletmelerin Yatırım Kararlarına Etkisi.....	33
6.3.4. Kurumlar Vergisinin Ülkelerin Gelişmişlik Düzeyi İle İlişkisi	35

6.3.4.1. Gelişmekte Olan Ülkelerde Kurumlar Vergisi	35
6.3.4.2. Gelişmiş Ülkelerde Kurumlar Vergisi	36
6.3.5. Vergi Tekniği Açısından Kurumlar Vergisi...	36
6.3.5.1. Kurumlar Vergisinin Konusu	36
6.3.5.2. Kurumlar Vergisinde Mükellef.....	37
6.3.5.3. Kurumlar Vergisinde Muafiyet ve İndirimler.....	38
6.3.5.4. Kurumlar Vergisinde Oran	40

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK CUMHURİYETLERİNDEN KAZAKİSTAN, AZERBAJYCAN VE KIRGIZİSTAN'DA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

1. ARAŞTIRMA KONUSU CUMHURİYETLERİN ORTAK SOSYAL VE EKONOMİK ÖZELLİKLERİ.....	41
1.1. Tarih	41
1.2. Coğrafi Yapı	43
1.3. Sosyal ve Kültürel Yapı.....	43
1.4. Ekonomik Yapı	44
1.5. Gelir Kaynakları	44
1.6. Cumhuriyetlerin Vergi Yapılarına Genel Bakış.....	46
1.7. Cumhuriyetlerin Birbirleriyle Olan Ekonomik ve Kültürel İlişkileri	47
2. KAZAKİSTAN CUMHURİYETİ'NİN SOSYAL-EKONOMİK YAPISI VE VERGİ YAPISININ İNCELENMESİ.....	48
2.1. Sosyal - Ekonomik Yapı	48
2.1.1. Coğrafi ve Demografik Yapı.....	48
2.1.2. İdari Yapı	50
2.1.3. Ekonomik Durum.....	51
2.1.4. Gelir Kaynakları.....	54

2.1.4.1. Tarım.....	55
2.1.4.2. Sanayi	55
2.2. Vergi Yapısı	56
2.2.1. Genel Olarak	56
2.2.2. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler.....	59
2.2.2.1. Gelir Vergisi.....	60
2.2.2.1.1. Verginin Konusu.....	60
2.2.2.1.2. Vergi Mükellefi.....	61
2.2.2.1.3. Vergiyi Doğuran Olay.....	61
2.2.2.1.4. Verginin Oranı.....	61
2.2.2.1.5. Vergiden İstisna ve Muafiyet	62
2.2.2.1.6. Verginin Ödenmesi	63
2.2.2.2. Kurumlar Vergisi	64
2.2.2.2.1. Verginin Konusu.....	64
2.2.2.2.2. Vergi Mükellefi.....	64
2.2.2.2.3. Vergiyi Doğuran Olay.....	65
2.2.2.2.4. İndirilebilecek Giderler ve Muafiyet	65
2.2.2.2.5. Yabancı Yatırımcılara Sağlanan Ayrıcalıklar.....	71
2.2.2.2.6. Matrahın Saptanması	73
2.2.2.2.7. Verginin Oranı.....	73
2.2.2.2.8. Vergilendirme Dönemi	73
2.2.2.2.9. Verginin Ödenmesi	74
3. AZERBAJCAN CUMHURİYETİ'NİN SOSYAL-EKONOMİK YAPISI VE VERGİ YAPISININ İNCELENMESİ.....	74
3.1. Sosyal - Ekonomik Yapı.....	74
3.1.1. Coğrafi ve Demografik Yapı	74
3.1.2. İdari Yapı	76
3.1.3. Ekonomik Durum.....	78

3.1.4. Gelir Kaynakları	80
3.1.4.1. Tarım	80
3.1.4.2. Sanayi	82
3.2. Vergi Yapısı	83
3.2.1. Genel Olarak	83
3.2.2. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler.....	86
3.2.2.1. Gelir Vergisi.....	86
3.2.2.1.1. Verginin Konusu.....	86
3.2.2.1.2. Vergi Mükellefi	87
3.2.2.1.3. Vergiyi Doğuran Olay	87
3.2.2.1.4. Verginin Oranı	87
3.2.2.1.5. Vergiden İstisna ve Muafiyet.....	89
3.2.2.1.6. Verginin Ödenmesi.....	89
3.2.2.2. Kurumlar Vergisi	90
3.2.2.2.1. Verginin Konusu.....	90
3.2.2.2.2. Verginin Mükellefi.....	90
3.2.2.2.3. Vergiyi Doğuran Olay.....	90
3.2.2.2.4. İndirilebilecek Giderler... 91	
3.2.2.2.5. Yabancı Yatırımcılara Sağlanan Ayrıcalıklar	91
3.2.2.2.6. Matrahın Saptanması	92
3.2.2.2.7. Verginin Oranı.....	92
3.2.2.2.8. Vergilendirme Dönemi.....	93
3.2.2.2.9. Verginin Ödenmesi.....	94
4. KIRGIZİSTAN CUMHURİYETİ'NİN SOSYAL-EKONOMİK YAPISI VE VERGİ YAPISININ İNCELENMESİ.....	94
4.1. Sosyal - Ekonomik Yapı	94
4.1.1. Coğrafi ve Demografik Yapı	94
4.1.2. İdari Yapı	96
4.1.3. Ekonomik Durum.....	100

4.1.4. Gelir Kaynakları	101
4.1.4.1. Tarım	103
4.1.4.2. Sanayi	105
4.2. Vergi Yapısı	108
4.2.1. Genel Olarak	108
4.2.2. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler.....	110
4.2.2.1. Gelir Vergisi.....	110
4.2.2.1.1. Verginin Konusu.....	110
4.2.2.1.2. Vergi Mükellefi	110
4.2.2.1.3. Vergiyi Doğuran Olay.....	111
4.2.2.1.4. Verginin Oranı.....	111
4.2.2.1.5. Vergiden İstisna ve Muafiyet	111
4.2.2.1.6. Verginin Ödenmesi	113
4.2.2.2. Kurumlar Vergisi	114
4.2.2.2.1. Verginin Konusu.....	114
4.2.2.2.2. Vergi Mükellefi	114
4.2.2.2.3. Vergiyi Doğuran Olay.....	114
4.2.2.2.4. İndirilebilecek Giderler...	114
4.2.2.2.5. Yabancı Yatırımcılara Sağlanan Ayrıcalıklar.....	116
4.2.2.2.6. Matrahın Saptanması	118
4.2.2.2.7. Verginin Oranı.....	119
4.2.2.2.8. Vergilendirme Dönemi....	119
4.2.2.2.9. Verginin Ödenmesi	119

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKMENİSTAN CUMHURİYETİNDE GELİR

ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN İNCELENMESİ

1. İDARİ VE İKTİSADİ YAPI	120
1.1. Coğrafi ve Demoğrafik Yapı.....	120

1.2. İdari ve Siyasal Yapı	121
1.2.1. Yasama Organı	122
1.2.1.1. Halk Maslahatı	122
1.2.1.2. Milli Meclis	123
1.2.2. Yürütme Organı	124
1.2.2.1. Devlet Başkanı (Prezident).....	124
1.2.2.2. Bakanlar Kurulu	124
1.2.3. Yargı Organı.....	125
1.3. Genel Ekonomik Durum	127
1.3.1. Tarım	128
1.3.2. Sanayi	130
1.3.3. Doğal Kaynaklar ve Enerji.....	132
1.3.4. Gelir Dağılımı	133
1.3.5. Dış Ticaret	135
2. TÜRKMENİSTAN ANAYASASINA GÖRE	
VERGİLENDİRME YETKİSİ.....	138
2.1. Yasama ve Yürütme Organının Vergilendirme	
Yetkisi.....	139
2.2. Maliye ve Ekonomi Bakanlığının	
Vergilendirme Yetkisi	140
2.3. Yerel Yönetimlerin Vergilendirme Yetkisi.....	141
3. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	141
3.1. Genel Açıklama	141
3.2. Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Üzerinden Alınan	
Vergilerin Önemi	142
3.3. Gelir Vergisi	143
3.3.1. Gerçek Kişilerden Alınan Patent Vergisi....	143
3.3.1.1. Verginin Konusu	144
3.3.1.2. Verginin Mükellefi	144
3.3.1.3. Patent Belgesi Almanın Şartları.....	145
3.3.1.4. Vergi Miktarı.....	145
3.3.1.5. Ek Patent Vergisi.....	146

3.3.1.6. İndirimler	146
3.3.1.7. Verginin Ödenmesi	147
3.3.2. Ücretlerin Vergilendirilmesi.....	147
3.3.2.1. Verginin Konusu	147
3.3.2.2. Vergiyi Doğuran Olay	148
3.3.2.3. Verginin Mükellefi	148
3.3.2.4. En Az Geçim İndirimi Miktarı.....	148
3.3.2.5. Diğer İndirimler	149
3.3.2.6. Matrahın Saptanması	150
3.3.2.7. Vergi Oranı	150
3.3.2.8. Verginin Ödenmesi	150
3.4. Kurumlar Vergisi	150
3.4.1. Verginin Konusu.....	151
3.4.2. Verginin Mükellefi	152
3.4.3. Vergiyi Doğuran Olay	152
3.4.4. Matrahın Saptanması.....	152
3.4.4.1. İndirimler.....	153
3.4.4.2. Muafiyet.....	155
3.4.4.3. Yabancı Sermayeye Özel İndirim ve Muafiyetler	156
3.4.5. Vergi Oranı	156
3.4.6. Tarh İşlemleri	157
3.4.7. Dar Mükellefiyette Kurumlar Vergisinin Tarhı.....	157
3.4.8. Vergilendirme Dönemi	158
3.4.9. Beyan Esası ve Beyanname Verme Zamanı .	158
3.4.10. Verginin Ödenmesi	159
3.5. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları.....	161
SONUÇ	163
EKLER	168
KAYNAKLAR	181

TABLOLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1 : ✓ Vergi Oranları ile Ekonomik Büyüme ve Refah Arasındaki İlişki	18
Tablo 2 : ✓ Azerbaycan, Kazakistan ve Kırgızistan'da Vergi ve Benzeri Gelirler İçerisinde Vergilerin Yüzde Olarak Payı (1998).....	46
Tablo 3 : Kazakistan'da Temel Ekonomik Göstergeler	52
Tablo 4 : Kazakistan Ulusal Para Birimi Tenge'nin Dolar Karşısında Seyri	52
Tablo 5 : Kazakistan'da 1997 Yılında Yabancı Sermaye Yatırımlarının Sektöre Göre Dağılımı.....	53
Tablo 6 : Kazakistan'de Net Maddi Hasıla'nın Sektörel Dağılımı	54
Tablo 7 : ✓ Kazakistan'da Vergi Gelirleri	58
Tablo 8 : ✓ Kazakistan'da Vergi ve Benzeri Gelirler Toplamı İçerisinde Vergi Türlerinin Yüzde Olarak Dağılımı (1998)	59
Tablo 9 : 1997 Yılında Kazakistan'a Gelen Yabancı Sermaye Yatırımlarının Ülkeye Göre Dağılımı.....	72
Tablo 10 : Azerbaycan'da Nüfusun Etnik Dağılımı	75
Tablo 11 : Azerbaycan'da Toplam Nüfusun Yaş Grubu İtibariyle Dağılımı	76
Tablo 12 : Azerbaycan'da 1999 Yılı İçin Ekonomik Veriler	78
Tablo 13 : Azerbaycan'da GSYM'nin Sektörel Dağılımı	80
Tablo 14 : Azerbaycan'da Vergi ve Benzeri Gelirler Toplamı İçerisinde Vergi Türlerinin Yüzde Olarak Dağılımı (1998)	86
Tablo 15 : Kırgızistan'da Temel Ekonomik Göstergeler	100

Tablo 16 :	Kırgızistan'da Gayri Safi Yurtiçi Hasılanın Sektörel Dağılımı	101
Tablo 17 :	Yıllar İtibariyle Kırgız Ekonomisi	102
Tablo 18 :	Kırgızistan'da 1991 Yılı Sonu İtibariyle Çiftlik Türlerine Göre Canlı Hayvan Sayısı.....	104
Tablo 19 :	Yıllar İtibariyle Kırgızistan Devlet Bütçesi Gelir Kısmı Dağılımı	108
Tablo 20 :	Kırgızistan Cumhuriyetinde Vergi ve Benzeri Gelirler Toplamı İçerisinde Vergi Türlerinin Yüzde Olarak Payı	110
Tablo 21 :	Yıllar İtibariyle Türkmenistan'da Temel Ekonomik Göstergeler	127
Tablo 22 :	Türkmenistan'da 1991-1998 Yılları Arasında Pamuk ve Hububat (Buğday) Üretimi	129
Tablo 23 :	Türkmenistan'da Beslenen Başlıca Hayvanların Sayısının (1995-1997) Yılları Arasında Değişimi	130
Tablo 24 :	Türkmenistan'ın Esas Doğal Kaynaklarının Tahmini Rezervi ve Günümüze Kadar Kullanılan Miktarı	132
Tablo 25 :	Türkmenistan'da Aliye Ait Ortalama Üretimin Miktarı ve Yüzde Olarak Satışı	134
Tablo 26 :	Türkmenistan'da Aile Gelirinin Kaynaklar İtibariyle Yüzde Olarak	134
Tablo 27 :	Türkmenistan'da 1999 Yılı İçin Vergi ve Benzeri Gelirlerin Toplamı İçerisinde Vergi Türlerinin Yüzde Olarak Dağılımı	142

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 1 : Türkmenistan Devlet Yönetim Organları	122
Şekil 2 : Türkmenistan Kalk Maslahatı	123
Şekil 3 : Türkmenistan'da Toplam Torun Alanının Mahsulleri İtibariyle Dağılımı	128
Şekil 4 : Türkmenistan'da İhracatın Ülkeler İtirabiyle Dağılımı	136
Şekil 5 : Türkmenistan'da İthalatın Ülkeler İtirabiyle Dağılımı	137

GİRİŞ

Her geçen gün değişen ve gelişen dünya olaylarına bağlı olarak, devletlerin esas varlık nedenleri olan kamu ihtiyaçlarının karşılanması olayı da, değişme ve gelişme göstermektedir. Bu gelişme ve değişmeleri izleyebilmek için de, devletin finansmana, gelire ihtiyacı vardır.

Bildiğimiz gibi devletler çeşitli kaynaklardan gelir sağlamaktadırlar. Birçok devletin ana finansman kaynağını da vergi gelirleri oluşturmaktadır. Modern dünya ülkelerinin vergi gelirleri içerisinde ise, ilk sırada Gelir Üzerinden alınan Vergiler gelmektedir.

Gelir vergisi ve Kurumlar vergisinden oluşan gelir üzerinden alınan vergiler olması gerektiği gibi kullanılabilirse sadece gelir sağlayıcı olarak değil, gelir dağılımını ve ekonomiyi düzenleyici araç olarakta kullanılabilir.

Bizde bu çalışmamızda imkanlarımızın elverdiği ölçüde eski S.S.C.B. içerisinde bulunan ve on senedir bağımsızlıklarına kavuşmuş olan Azerbaycan, Kazakistan, Kırgızistan ve Türkmenistan'daki gelir üzerinden alınan vergileri incelemeye çalıştık.

Çalışmamızın bu dört Cumhuriyet üzerinde yoğunlaşmasında; hepsinin aynı kökten gelmiş olmaları, sınır komşuları olmaları ve yeni bağımsızlık kazandıkları için bu cumhuriyetleri konu alan araştırmaların yetersizliği etkili olmuştur. Türkmenistan Cumhuriyeti ile ilgili kaynaklara ulaşma bakımından daha avantajlı olduğumuzdan onu ayrı bir bölümde inceledik. Kazakistan, Azerbaycan ve Kırgızistan'ı ise, genel olarak ele aldığımızdan üçünü bir bölüme dahil ettik.

Gelişmekte olan ülkeler sıralamasında bulunan her dört Cumhuriyette sosyalist rejimden, serbest piyasa ekonomisine ani bir geçiş yapmıştır. Yeni rejime geçilmesi de yönetim sistemi dahil birçok

konuda yeni yapılanmalara gidilmesini zorunlu kılmıştır. Vergi sistemi de bu ülkeler için tamamen yeni bir olgudur. Bu da vergileme konusunda uzman kişilerin yetersizliği, kayıt belge sisteminin eksikliği, teknik donanmanın yetersizliği gibi birçok sorunu beraberinde getirmektedir.

Çalışmamız ilk bölümünde gelir üzerinden alınan vergilerin teorik yapısına değinilerek ülkelerin gelişmişlik düzeyi ile ilişkisi incelenmiştir. İkinci bölümde ise Kazakistan, Azerbaycan ve Kırgızistan'ın coğrafik, ekonomik durumları genel olarak incelendikten sonra gelir üzerinden alınan vergilerine ayrıntılı olarak yer verilmiştir. Son bölüm olan üçüncü bölümde, Türkmenistan Cumhuriyeti'nde uygulanan gelir üzerinden alınan vergilere yer verilmiştir. Sonuç bölümünde ise, çalışmanın genel değerlendirmesi yapılarak, bazı önerilerde bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN

TEORİK YAPISI

1. GÜNÜMÜZDE DEVLET ANLAYIŞI

İnsanlar yer yüzünde en gelişmiş beyine sahip varlıklardır. Bu yüzden de dünya olaylarına anlam verebilme bakımından diğer canlılara göre daha yetenekli oldukları için, toplum halinde yaşamanın sağladığı avantajların farkına ilk çağlardan itibaren varmışlardır.

İlk başlarda aile, akraba toplulukları şeklinde olan birleşmeler büyüyerek toplumu oluşturmuştur.

Toplum, kendi varlığını korumak ve sürdürmek üzere, ortak amaç ve çıkarlarını gerçekleştirmek için düzenlenmiş, etkinlikleri, üyeleri arasında işbirliği, iş bölümü ve dayanışma bulunan, ortak kültürü, coğrafi bir yeri ve sürekliliği olan, kurumlaşmış ilişkiler bütünü olarak tanımlanmaktadır¹.

Bu şekilde tanımladığımız toplumun sürekli düzene ve yönetime ihtiyacı vardır. İhtiyaç duyulan bu yönetim, otorite ise tarihe baktığımızda şu veya bu şekilde bütün toplumlarda mevcuttur.

Toplum yönetiminde kullanılan bu otorite toplum düzenine, zamana bağlı olarak çeşitli değişiklikler göstermiştir. Örneğin, ilk devletlerdeki kabilelerde otorite eski adetlere ve geleneklere dayanırdı. İlk toplumlarda egemenlik ve otorite kabilenin en kuvvetli, en becerikli, en akıllı üyesine verilirdi. Bu kimse kabile içinde kişilerin iç ve dış güvenini sağlar, düzeni kurar ve böylece egemenlik tek bir kişinin elinde toplanmış olurdu. Zamanla insanlar otoritenin tek bir kişinin

¹ Turan GENÇ, **Kamu Yönetimi**, (Başkent Klişe Matbaacılık, Ankara, 1998), s.83.

elinde toplanmış olmasından doğan sakıncaları görünce siyasal iktidarı devredecekleri başka şahıs yaratmak gerektiğini hissetmişlerdir. İşte yaratılan bu şahıs devlettir. Devletin yönetenlerin kişiliğinden ayrı ve tamamen kendine özgü bir varlığı vardır².

Devlet tanımı çeşitli tarihlerde değişik şekillerde yapılmıştır. Buna rağmen günümüzde üzerinde genel bir uzlaşmaya varılan tanım şu şekildedir:

Belli bir nüfusa, sınırları çizilmiş toprak parçasına ve bağımsız siyasal egemenliğe sahip insan topluluğu Devlettir.

Günümüzde devletin cebri yaptırım hakkına sahip olması en önemli özelliği olarak görülebilir. Yönetim sistemindeki şahıslarda seçimle işbaşına gelirler.

Devlet esas varlık nedeni olan kollektif ihtiyaçların giderilmesi yani kamu hizmetlerinin sunulması işlevini işte o seçilmiş, yetki sahibi kişiler aracılığıyla gerçekleştirmektedir.

Kamu hizmeti, devletin veya göçermiş olduğu yetkilere sahip kamu kişilerinin veya bunların denetiminde kurulan ve işleyen teşebbüslerin kamu çıkarları doğrultusunda kollektif gereksinimleri karşılamak ve tatmin etmek için topluma arz edilmiş devamlı veya muntazam faaliyetlerdir³.

Tanımladığımız kamu hizmeti de günümüze kadar toplumsal yapıya ve zamana bağlı olarak değişmiştir.

İlk başta yani klasik anlayışta kamu hizmeti, iç ve dış güvenlikle, özel kesimin üstlenemeyeceği ve yapılması şart olan işlerle sınırlı kalmıştır. Zamanla ortaya çıkan Neo-Klasik yaklaşım devletin temel

² Vakur VERSAN, **Kamu Yönetimi**, (Der Yayınları, İstanbul, 1990), s.3.

³ Aykut HEREKMAN, **Kamu Maliyesi**, (Cilt: I, Sevinç Matbaası, Ankara, 1988), s.24.

hizmetlerinin yanısıra bazı diğerk hizmetleri de yüklenmesini kabul görmüştür.

Aşırı sosyal dengesizliğe tepki olarak ortaya çıkan sosyalist düşünce ise, gelir dengesizliğinin düzenlenmesi için bütün ekonominin devlet elinde olması gerektiğini savunmuştur. Bu rejim de dünyada büyük bir alana yayılan SSCB’de uygulamaya konmuştur. Uzun süre uygulanan bu sistem de giderilmeyen eksiklikleri sonucu patlak vermiş ve çökmüştür.

Bu şekilde tarih boyunca gelişen değişimler sonucu günümüzde kamu hizmeti, özel ekonominin yanında geniş yere sahip planlı bir kamu müdahalesini öngören modern şekli almıştır.

Çağımızın kamu yönetiminde ekonomik, mali konular giderek ağırlık kazanmış ve yapılacak kamu hizmetlerini ekonomik ve mali esaslar içinde yapma zorunluluğu doğmuştur⁴.

Gittikçe artan kamu hizmetlerini yerine getirebilmesi, toplumun ihtiyaçlarına yeterli ölçüde cevap verebilmesi için ise, Devletin mali kaynağa (gelire) ihtiyacı vardır.

Günümüzde Devlet anlayışına genel olarak bu şekilde açıklama getirmeye çalıştık. Aşağıda ise Kamu Harcamaları ve Kamu Gelirleri başlıklar halinde ayrıca ele alınmıştır.

2. KAMU HARCAMALARI

Toplumsal gelişmenin ortaya çıkardığı yeni hizmet türleri ve var olan hizmetlerin daha iyi görülmesi gereği kamu harcamalarının boyutlarında değişmelere yol açar⁵.

⁴ GENÇ, a.g.e., s.97.

⁵ Fethi HEPER, **Toplumsal Yapı İle Vergi Yapılan Arasındaki İlişkiler**, (Eskişehir İktisadi ve Ticari ilimler Akademisi Yayınları, No: 126/148, Eskişehir, 1981), s. 23.

Kamusal ihtiyaç sonucu doğmuş kamu hizmetlerinin karşılanması için, yapılan kamu harcamalarının bir dar ve bir de geniş olmak üzere kabul görmüş iki tanımı vardır:

Dar anlamda, kamu hizmetlerinin bedeli olarak devlet (genel ve katma bütçeli idareler) ve mahalli idarelerin (belediye, il özel idaresi ve köyler) yaptıkları ödemelere kamu harcamaları denir⁶.

Geniş Anlamda Kamu Harcamaları ise, yalnız devlet ile mahalli idarelerin bütçe ödemeleri değil, kamu iktisadi teşebbüslerinin harcamaları, sosyal güvenlik kurumlarının ödemeleri, vergi muafık ve istisnaları da kamu harcamasıdır⁷.

XIX. yüzyılda Alman bilimadamı Adolph Wagner çeşitli ülkeler üzerinde yaptığı incelemeler sonucu, ülkelerin kamu harcamalarının milli gelirlerine oranla daha hızlı artışı sonucuna varmıştır.

1929 Büyük Ekonomik Buhranı sonrasında pek çok ülke de “Müdahaleci Devlet Anlayışı benimsenerek kamu harcamaları artırılmıştır. Özellikle İkinci Dünya Savaşından 1980 yılı başlarına kadar geçen dönemde, pek çok ülkede kamu ekonomisinin fonksiyonları, dolayısıyla kamu harcamaları önemli ölçüde artırılmıştır.

Kamu harcamalarındaki bu artışlar; Görünürde artış ve gerçekte artış olmak üzere ikiye ayrılmaktadır:

Kamu Harcamalarının Görünürde Artış Nedenleri:

İhtiyaçlarda köklü bir değişiklik olmamasına, topluma götürülen hizmetlerde bir değişiklik bulunmamasına karşılık, harcama rakamlarının büyümesini belirtmektedir. Kamu harcamalarının görünüşte büyümesinde etkili olan faktörler; para değerinin düşmesi, bütçe usulünün

⁶ Erdoğan ÖNER, **Kamu Maliyesi I**, (Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Yayın No: 1986/282), s. 25.

⁷ Aynı, s. 25.

değişmesi, kamu hizmetlerinin para ile gördürülmesi ve ülke yüzölçümü ile nüfusta meydana gelen artmalar olarak sıralanabilir⁸.

Kamu Harcamalarının Gerçekte Artış Nedenleri:

Başlıca devlet anlayışında meydana gelen değişmeler, savaş ve savunma giderlerindeki artış ve teknolojideki gelişmeler ile nüfus artışı olarak sıralanabilir⁹.

Birçok devlette günümüze kadar artış gösteren ve hala da artmakta olan kamu harcamalarının artış nedeni olarak, Devletin hizmet alanının genişlemesi ve hizmetlerinde maliyetlerinin artması genel kabul görmüş bir görüştür. Ama bu artışın özellikle hangi hizmetten veya faaliyetten kaynaklandığı ise tartışma konusu olmaya devam etmektedir. Yalnız şu bir gerçek ki, kamu harcamalarındaki bu genel artış, devletin her işlevi arasında eşit olarak dağıtılmamaktadır. Bazı işlevler için artış oranı daha yüksektir. Yapılan araştırmalara göre kamu harcamaları artışı genel olarak, en çok savunma hizmetlerinde, ondan sonra, eğitim ve sağlık hizmetlerinde fazladır.

3. KAMU GELİRLERİ

Devlet ve ona bağlı kamu tüzel kişileri giderek artan ekonomik ve sosyal nitelikteki faaliyetlerde bulunmaktadır. Bu faaliyetlerin yürütülebilmesi için de, hem üretim faktörlerine sahip olmaları, hem de piyasada üretilen mal ve hizmetlerin elde edilmesi gerekmektedir. Elde etme işlemi ise mal veya hizmetin bedelini ödeme, satın alma ile mümkündür. Devletin satın almayı gerçekleştirebilmesi için belirli gelir kaynaklarına sahip olması gereklidir.

İşte, devlet veya diğer kamu kuruluşlarının kamu ihtiyaçlarından doğan harcamalarını karşılamak için anayasal sınırlar içerisinde başvurduğu ve değerlendirdiği çeşitli kaynaklardan elde ettiği gelirlerin tümüne kamu gelirleri denilmektedir¹⁰.

⁸ Aynı, s. 27.

⁹ Aynı, s. 29.

¹⁰ Aynı, s. 39.

Sadece Merkezi İdarenin gelirleri olarak aldığımızda dar anlamda, merkezi İdarenin gelirleri yanında, mahalli idarelerin, katma bütçeli kuruluşların ve Kamu İktisadi Teşebbüslerinin gelirlerini de aynı çatı altına aldığımızda ise geniş anlamda kullanabileceğimiz Kamu Gelirleri başlıca şu şekilde sıralanabilir:

3.1. Kamu Otoritesine Dayanılarak Kamu Ekonomisinde, Özel Ekonomiden Zorunlu Olarak Transfer Edilen Kamu Gelir Türleri¹¹

Vergi, kamu yönetimlerince kamu gereksinimlerini karşılamak amacıyla belirli bir hizmet karşılığı olmaksızın yasaya dayanarak kişi ve kurumlardan zorunlu olarak tahsil edilen paralardır.

Harç, kamu yönetimlerince belirli kamu hizmetlerini karşılamak amacıyla, bu hizmetlerden yararlananlardan yasaya dayalı olarak zorla tahsil edilen paralardır.

Resim, belirli bir hizmetin veya işin görülmesi için yetkili makamlardan alınan izin karşılığı ödenen para miktarıdır.

Zorlayışlı Borçlar: Devletin, vergi kaynaklarının tamamının kullanıldığı ve isteğe bağlı borçlanma şansını yitirdiği olağanüstü durumlarda, genellikle başvurulmuş bir tür zora dayalı kamu geliridir.

Mali Tekeller: Devletin, piyasada varolan bazı mal veya hizmetlerin üretimini veya satışını kendi tekeline almasıyla mali tekeller oluşur.

Para Cezaları: Maddi cezaların yanı sıra, ceza yasalarında türlü para cezaları olduğu gibi birtakım yasaların yaptırımları da para cezaları biçiminde yasalarda yer almıştır. Örneğin, trafik kurallarına uymayanlara uygulanan para cezaları, vergi yasalarına aykırı hareket

¹¹ Aykut HEREKMAN, *Kamu Maliyesi*, (Sevinç Matbaası, Ankara, 1986), s.119.

edenlerden alınan vergi cezaları gibi. Türlü suçlar sonucu tahsil edilen bu para cezaları hazineye gelir kaydedilir ve böylece bir tür kamu geliri biçimi oluşur.

Şerefiyeler: Kamu tüzel kişileri tarafından yapılan bayındırlık işleri dolayısıyla değerleri artan mülklerin sahiplerinden yapılan bu bayındırlık işlerinin maliyetinin bir kısmına veya tamamına katılmaları için, alınan zorunlu kamu gelir türüdür.

Vergi benzeri gelir, sosyo-ekonomik alanda devlet müdahaleciliğinin genişlemesi sonucu artan kamu harcamalarının bir kısmını karşılayarak belirli amaçların gerçekleştirilmesi için kurulan kamu veya yarı kamu niteliğindeki ekonomik sosyal ve mesleki örgütlere, bu amaçlarının finansmanına tahsis edilmek ve bunların hizmetlerinden yararlananlardan zorunlu olarak tahsil edilmek üzere, kamu otoritelerince gelir toplama yetkisinin verilmesiyle ortaya çıkan bütçe dışı bir tür kamu geliridir.

3.2. Kamu Otoritesine Dayanılarak, Para Değerini Ayarlamak veya Para Basmak Suretiyle Elde Edilen Kamu Gelirleri¹²

Devalüasyon: Milli paranın altın veya yabancı paraya (döviz) oranla değerinin düşürülmesi, yani devalüasyon, devletin, hazine veya merkez bankasında varolan altın veya döviz rezervleri ile bunlarla belirtilen alacaklarının üzerinden bir gelir sağlanmasına neden olacaktır.

Emisyon: Devletin madeni veya kağıt para basarak, dolaşımdaki para miktarını artırmasıdır.

Özel kişilerden farklı olarak devlet para basmak suretiyle de gelir elde edebilmektedir.

¹² Aynı, s. 125.

3.3. Kamu Ekonomisinin Özel Ekonomiye Benzer Girişimler Sonucu Elde Ettiği Gelirler:

Mülk ve Teşebbüs Gelirleri: Bu grupta, devletin sahip olduğu menkul ve gayrimenkullerin satışı ve kiralanmasından elde olunan hasılat ile ticari ve sınai karakterdeki kuruluşların (İktisadi Devlet Teşekküllerinin) sağladığı karlar yer almaktadır¹³.

Borçlanma da bir kamu geliridir. Ancak, bundan önceki kamu gelirleri kesin birer finansman aracı olduğu halde kamu borçlanması geçici bir finansman aracıdır. Zira, her borcun vadesi sonunda faizi ile birlikte geri verilmesi gerekir¹⁴.

Devletler Arası Yardımlar: İkinci Dünya Savaşı'ndan sonra sosyal amaçlı bu tür yardımlar, gelişmiş ülkelerin, ekonomik yönden sıkıntıda olan ülkelere destek vermesi şeklini almıştır.

Bu yardımlar, desteği alan ülke açısından bir kamu geliri niteliğindedir.

4. KAMU GELİRLERİ İÇERİSİNDE VERGİLERİN ÖNEMİ

Devletin görevlerini yerine getirebilmesi için, kamusal gelir ihtiyacı ortaya çıkmıştır.

Kamu kesiminde üretilen malların başlıca özelliği kamusal mal oluşlarıdır. Kamusal mal ve hizmetlerin faydaları ise, bölünemez ve ölçülemez niteliktedir. Bu yüzden söz konusu mal ve hizmetlerden faydalanmada “mahrum bırakma” söz konusu olamamaktadır. Kamu mallarının bu özelliğinden dolayı da maliyetin karşılanmasında gönüllü ödeme yöntemi uygulanamaz. Eğer böyle bir yöntem kullanılırsa, bir kısım kişi ve kuruluşlar toplumsal mal ve hizmetleri bedel karşılığı alırken, bir kısmı da bedel ödemeyecektir. Yani “Bedavacılık” ortaya çıkacaktır.

¹³ ÖNER, a.g.e., s. 45.

¹⁴ Aynı, s. 46.

Bu nedenle kamusal malların finansmanında zorunlu finansman yöntemine başvurulur¹⁵. Topluma, toplumsal fayda amacı ile bedava sunulan mal ve hizmetler zora dayalı finansman yöntemi ile finanse edilmektedir.

Zora dayalı olarak tahsil edilebilen gelir kaynakları arasında vergiler Devlet için en fazla önem teşkil etmektedir.

Yalnız vergilerin toplanmasındaki zora dayalılık keyfi değildir, mutlaka bir yasayla düzenlenmektedir.

Devlet için Vergi Gelirlerinin önemini artıran başlıca neden, Devletin vergiyi kanunlarla artırıp azaltabilmesidir. Yani Devlet vergilerde belirli ölçüler içerisinde değişiklikler yapabilmektedir.

Devlet ayrıca vergiler aracılığıyla özel ekonomiye de etki edebilmektedir. Yatırımları yönlendirebilir, çeşitli teşviklerde (vergi teşvikleri) bulunabilir. Yine ekonomi içerisinde gelir dağılımının dengelenmesinde de vergiler Devletin önemli aracıdır.

Bütün bunlar kamu gelirleri içerisinde vergilerin ne kadar önemli olduğunu kanıtlamak için yeterlidir. Ayrıca gelişmiş ülkelerde Milli Gelir içerisinde vergilerin payının ortalama % 30 civarında olması ve daha da artması da bunun kanıtıdır.

5. VERGİLERİN EKONOMİK KAYNAKLARA GÖRE SINIFLANDIRILMASI

Devletler ihtiyaç bulunan geliri sağlayabilmek için, özel şahıs veya kurumlara çeşitli vergiler uygularlar. Genel anlamda bu vergilerde Vergi Sistemini oluştururlar.

¹⁵ Açıkoğretim Fakültesi Yayınları, **Kamu Maliyesi**, (No: 519 Eskişehir, 1998), s.111.

Canlı bir organizmaya benzeyen vergi sistemi sürekli gelişim ve değişim içerisindedir. Her ülkenin kendine özgü politik, ekonomik ve sosyal yapısı olduğu gibi, birde vergi sistemi (yapısı) mevcuttur. Ancak uygulanan vergiler genel hatlarıyla benzerlik göstermektedir.

Günümüz literatüründe genel kabul görmüş vergi tasnifi; gelir, gider ve servet vergileri şeklindedir. Bizde aşağıda bu tasnifi genel hatlarıyla incelemeye çalışacağız.

5.1. Gelir Vergileri

Gelir Üzerinden Alınan vergiyi ikiye ayırmak mümkündür. Birincisi gerçek kişilerin gelirini vergileyen Gelir Vergisidir. İkincisi ise, gerçek kişiliği olmayan kurumların gelirini vergileyen Kurumlar Vergisidir.

Gelir Vergisinin konusu, gerçek kişilerin belirli bir dönemde elde ettiği kazanç ve iratlardır. Gelir Vergisinde gelirin elde edilmesi vergiyi doğurur. Gerçek kişilerin safi gelirleri verginin matrahını oluşturur. Verginin tarifesinde artan oranlı bir seyir izler. Gelir Vergisinin kapsamı vergi adaletinin sağlanması için, geniş yani herkesi saptayacak şekilde düzenlenmelidir. Verginin tarhi da mükellefin beyanına dayanmaktadır.

Kurumlar Vergisi kurumların bir hesap dönemi içinde (genellikle bir takvim yılı), elde ettikleri gelirler üzerinden alınır. Kurumların tanımı ve kapsamı her ülkeye göre değişiklik gösterebildiği gibi genel olarak vergilemede prosedür aynıdır.

5.2. Gider (Harcama) Vergileri

Harcama vergileri dolaylı vergiler oldukları için başlangıçta mali yapıları zayıf, dolayısıyla mali örgütsel yapıları henüz gelişmemiş ekonomilerce çok rağbet görmüş onların toplam vergi gelirleri içerisinde en

büyük payı oluşturmuşlardır. Genellikle bu ekonomilerin uyguladıkları harcama vergisi türü, tüketim maddeleri üzerinden alınan ilkel bir vergi tekniğine sahip tüketim vergileri olmuştur¹⁶.

Tüketim maddeleri üzerinden alınan vergiler, harcamalar üzerinden alınan vergilerin vergi tekniği yönünden en ilkel olanıdır. Genel satış vergileri veya tüketim vergileri olarak adlandırılan bu vergilerde, vergiye konu tüm mal ve hizmetler tablolar halinde teker teker belirtilir¹⁷.

Böyle bir uygulama artık çağımızda, yönetim ile yükümlü arasında hatta yönetimin kendi içinde bile birçok anlaşmazlıklara neden olacaktır. Çünkü artık tüketim malları sayılamayacak kadar çoğalmıştır.

Bu nedenle harcama vergiciliğinde bir aşama yapılarak vergiye konu mal veya hizmet değil, herhangi bir satış muamelesi alınmak suretiyle tüketim vergileri yerini muamele vergilerine bırakmıştır¹⁸.

Satış muameleleri üzerinden alınan vergilere muamele vergileri denilmektedir¹⁹.

Günümüzde muamele vergileri içerisinde en çok kabul göreni yani en modern vergi olarak kabul edileni Katma Değer Vergisidir.

Katma Değer Vergisi, vergi konusu ürünlerin üretiminden tüketimine kadar geçirmiş oldukları her bir iktisadi aşamada kazandıkları katma değer üzerinden alınır. "Katma değer", bir malın satış değeri ile bunun yapılması için gerekli olan giderlerin (maliyet unsurlarının) alış fiyatı arasındaki farktan oluşmaktadır²⁰.

¹⁶ Aykut HEREKMAN. **Genel Vergi Kavramı**, (Kalite Matbaası, Ankara, 1976), s. 127.

¹⁷ Aynı, s. 129.

¹⁸ Aynı, s. 129.

¹⁹ Aynı, s. 131.

²⁰ Salih TURHAN, **Vergi Teorisi ve Politikası**, (Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993), s. 159.

Katma Değer Vergisi, malları üretim ve dağıtımın her aşamasında vergilendirir.

Doğal olarak gelişmekte olan ekonomiler bu gelişmiş harcama vergileri sistemlerini, kendi örgütsel mali yapılarının zayıflığı nedeniyle uygulayamamaktadırlar. Daha çok bu gelişmiş sistemler (örneğin, katma değer vergisi gibi) gelişmiş ekonomilerce uygulanmaktadır²¹.

5.3. Servet Vergileri

Gelir ve harcamaların yanısıra vergi ödeme gücünün bir göstergesi olarak kabul edilen servetin vergilendirilmesinin tarihi çok eski devirlere kadar gider. Gerçekten, çağdaş vergi sistemleri içinde yerini esas itibariyle gelir ve gider vergilerine bırakmış olan servet vergilerinin, eski mali sistemler içindeki önemi oldukça büyüktü²².

Şuana kadar servet kavramının tanımı üzerinde tam bir uzlaşmaya varılmış değildir.

Serveti ekonomik bir birimin belirli bir dönemde yapmış olduğu tasarruflar ile başkaları tarafından biriktirilen nesnelere ve hakların bu birime aktarılması sonucu oluşan varlıklar olarak kabul edeceğiz²³.

Servet vergileri, servete giren her çeşit menkul ve gayri menkul malların ya tümünün veya bir kısmının değerinden alınan “dolaysız” vergilerdir. Birinci durumda, kişilerin kişisel ve ailevi durumlarını da gözönünde bulundurarak alınan ve sadece çağdaş toplumlarda uygulanabilmekte olan subjektif nitelikteki genel servet vergileri, ikinci durumda ise servet vergilerinin ilk çağlardan beri çok yaygın bir şekli olan ve günümüzde serbest piyasa ekonomisinin geçerli olduğu hemen hemen her ülkenin vergi sistemi içinde gelir vergisinin yanısıra uygu-

²¹ HEREKMAN, a.g.e., s. 127.

²² TURHAN, a.g.e., s. 171.

²³ Fethi HEPER, *Türkiye’de Servetlerin Vergilendirilmesi*, (İTİ Akademisi Basımevi, Eskişehir, 1982), s.6.

lanan objektif nitelikteki emlak vergisi sözkonusudur. Diğer yandan, zamanımızda yüksek değerli menkul malların kullanımının halk arasında yaygınlaşmasına paralel olarak, servet vergilerinin kapsamına bazı menkul mallar (örneğin, motorlu kara taşıtları) da alınmıştır.

6. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

Daha önce de belirttiğimiz gibi gelir üzerinden alınan vergiler Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Aşağıda her iki vergiyi ayrı ayrı incelemeye çalıştık.

6.1. Vergiler İçerisinde Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Önemi

Gelir üzerinden alınan vergiler içerisinde gerçek kişilerin gelirlerini vergilendiren Gelir Vergisinin tarihi çok eskilere dayanmaktadır. İlk çağlardan günümüze kadar insanlar (gerçek kişi) aynı veya nakdi bir şekilde geliri üzerinden belirli bir miktarı vergi olarak vermişlerdir. Buna rağmen esas itibariyle tüzel kişilerden oluşan Kurumların gelirlerini vergilendiren Kurumlar Vergisinin tarihi ise 1929 Büyük Ekonomik Buhranına dayanmaktadır.

Gelir Vergisi her zaman devlet için en önemli gelir kaynağını teşkil etmiştir. İnsan her zaman daha iyiye sahip olmak ve daha fazla kazanabilmek için çalışmaktadır. Bu tutuma sahip olması insana her zaman para kazandırmaktadır. İnsanın fazla kazanması vergi alması sonucu devletin de kazancını artıracaktır. Bunun bilincinde olan devlet için Gelir Vergisi her zaman cazibesini korumaktadır.

Zamanımızda sanayinin ve teknolojinin gelişmesi sonucu parlayan mütiş gelirler elde eden Kurumlar ortaya çıkmışlardır. Bu ise devlete yeni gelir kaynağı sağlamıştır.

Gelir üzerinden alınan vergiler dediğimiz; Gelir ve Kurumlar Vergilerinin miktarlarının yüksek olması, devlete aktarılma sürelerinin belirli zamanla kısıtlanmış olması yani, gelirin ihtiyaç duyulduğu anda elde bulundurulabilmesi onların önemini artırmaktadır.

Gelir üzerinden alınan vergilerin oranlarında, uygulama şekillerinde, kapsadığı kişi ve kurumlarda ne kadar fark olursa olsun, dünya ülkelerinde bu vergiler ister gelir sağlama, ister ekonomiye müdahale açısından bir numaralı kaynaktır.

6.2. Gelir Vergisi

Gerçek kişilerin gelirinin vergilendiren Gelir Vergisi ilk çağlardan beri değişik şekillerde uygulanagelmektedir.

Modern gelir vergisi ilk defa 1799 yılında İngiltere’de uygulanmıştır. Daha sonra bu vergi diğer gelişmiş ülkelerde de uygulanmaya başlanmış ve hızla gelişmiştir²⁴.

Gelir vergisinin uygulama şekli, kapsamı, oranları vs. her ülkeye göre farklılık gösterebilmektedir. Ama biz bu bölümde gelir vergisinin genel kabul görmüş şeklini anlatmaya çalışacağız.

6.2.1. Gelir Vergisinin Ekonomik Büyüme Etkisi

Ekonomik büyüme “milli gelirden zaman içerisinde meydana gelen artışlar”dır.

Bilinçli bir büyüme politikası, özellikle 1950’lerden sonra, hemen hemen her ülkede izlenen iktisat politikasının temel hedeflerinden biri haline gelmiştir. Birçok diğer amacın gerçekleştirilmesi için gerekli bir araç niteliğinde olan ekonomik büyümeyi üç faktör: sermaye birikimi, emek arzı ve teknolojik gelişme etkilemektedir.

²⁴ ÖNER, a.g.e., s. 99.

Sermaye birikimini etkileyen faktör tasarruftur. Tasarruf da gelirin fonksiyonudur. Dolayısıyla sermaye birikiminin artırılabilmesi için gelir vergilerinin özendirici olması gerekmektedir.

Günümüzde bazı iktisatçılar ve maliyeciler, artan oranlı gelir vergisi tarifelerini eleştirerek, düz oranlı bir tarifenin uygulanmasını savunmaktadırlar. Düz oranlı gelir vergisini savunanlar, artan oranlı gelir vergisi tarifesinde üst gelir dilimlerinde vergi oranının yüksek olması nedeniyle tasarruflar ve yatırımlar üzerinde olumsuz etkilerde bulunacağını iddia etmektedirler.

Tek oranlı vergi, prensip olarak işgücü arzının artmasına veya azalmasına yol açmaktadır. Artan oranlı bir vergi ise, emek arzı şevkini azaltmaktadır.

Vergi oranlarının düşük ve yüksek olduğu ülkelerde yapılan çalışmalarda, düşük oranlı vergi uygulayan ülkelerde büyüme hızının daha yüksek olduğu görülmüştür.

Tablo: 1'deki verilere göre, vergi oranlarının düşük olduğu ülkelerde ekonomik refah düzeyi daha yüksektir. Daha düşük vergi oranları insanları daha fazla çalışmaya, daha fazla tasarruf etmeye, daha fazla yatırımda bulunmaya yöneltmektedir. Daha fazla çalışma, daha fazla tasarruf ve yatırım ise ekonomide toplam üretimi arttırmaktadır²⁵.

1950'lerden sonra ekonomik büyümeyi analiz eden çalışmaların çoğu milli gelirdeki artışın sadece sermaye birikimi ve emek arzına değil, teknolojik gelişmeye de önemli ölçüde bağlı olduğu görüşündedir.

Bunun için devlet buluş ve yenilik anlamındaki teknolojik gelişmeyi kendisi üretebilir veya özel firmalar tarafından yürütülen araştırmaları özendirir. Kamu harcamalarının yanısıra, vergi politikası ile de teknolojik ilerlemeye katkıda bulunulabilir.

²⁵ Coşkun Can AKTAN, "Düz ve Düşük Oranlı Vergiler ile Ekonomik Büyüme İlişkisi" **Vergi Dünyası**, (Temmuz 1998, Sayı: 203), s. 43.

Tablo 1: Vergi Oranları ile Ekonomik Büyüme ve Refah Arasındaki İlişki

Yüksek Vergi Oranına Sahip Ülkeler	En Yüksek Dilime Uygulanan G.V. Oranı		Kişi Başı GSYİH Yıllık Büyüme Hızı
	1984	1989	
İran	90	75	1,4
Fas	87	87	-1,2
Zambiya	80	75	-2,9
Danimarka Cumh.	73	73	-0,1
Tanzanya	95	50	-0,3
Zimbabve	63	60	-0,5
Zaire	60	50	-1,4
Kamerun	60	60	-0,7
Gana	60	55	-0,7
Ort. Büyüme Oranı			-0,7
Düşük Vergi Oranına Sahip Ülkeler	En Yüksek Dilime Uygulanan G.V. Oranı		Kişi Başı GSYİH Yıllık Büyüme Hızı
	1984	1989	
Hong Kong	25	25	5,7
Endonezya	35	35	3,7
Mauritius	30	35	3,7
Singapur	40	33	4,2
Malezya	45	45	2,6
Ort. Büyüme Oranı			4,2

Kaynak: Coşkun Can AKTAN. "Düz ve Düşük Oranlı Vergiler ile Ekonomik Büyüme İlişkisi" *Vergi Dünyası*, Temmuz 1998, Sayı: 203, s. 43.

Eğitim düzeyi teknolojik gelişmenin sağlanmasında önemli bir faktördür. Ailelerin kullanılabilir geliri ise, eğitime olan talebi belirleyen

önemli bir faktördür. Bu nedenle eğitim için yapılan kişisel giderlerin vergilendirilebilir gelirden indirilebilmesi önerilebilir. Bu yöntem modern ülkelerde uygulanmaktadır.

Bir başka öneri şekli olarak, vergi yasalarına bilimsel araştırmaları özendirici hükümler konabilir.

6.2.2. Gelir Vergisinin Ülkelerin Gelişmişlik Düzeyi İle İlişkisi

Her ülkenin kendine özgü sosyal, ekonomik ve siyasi bir yapısı mevcuttur. Bu yapılar toplumların niteliklerine göre daha hızlı veya yavaş yavaş değişirler.

Vergi yapısı da toplumsal yapının bir parçası olduğundan toplum sınıflamasına göre değişmektedir.

Toplumbilimciler tarafından birçok toplum türü geliştirilmiş ve incelenmiştir. Biz çalışmamız gereği bunların hepsine değil, sadece gelişmekte olan ve gelişmiş ülkelere değineceğiz. Gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin toplum yapıları ile vergi yapıları arasındaki ilişkiyi de kurmaya çalışacağız.

6.2.2.1. Gelişmekte Olan Ülkelerde Gelir Vergisi

Gelişmekte olan ülkeler, kalkınmanın değişik aşamalarında olmaları dolayısıyla, homojen bir kitle oluşturmaktan uzak bulunmaları yüzünden herbiri için farklı ağırlık ve önem taşıyan bellibaşlı şu özellikleri gösterirler:²⁶

²⁶ Arif NEMLİ, *Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası*, (Y. Güryay Matbaası, İstanbul 1979), s.5.

Fert Başına Reel Gelirin Düşük Oluşu

Günümüzde, gelişmelerini tamamlamış zengin sanayi ülkelerinde fert başına reel gelir 3.000 doları aşarken bazı gelişmiş ülkelerde bu değer 100 doların altında kalmaktadır.

Tasarrufun Yeterli Olmaması

Fertlerin kullanabildikleri gelir düşük bir düzeyde kaldığından tasarrufta bulunma olanakları da ya yoktur veya çok düşük boyutlarla sınırlıdır.

Nüfus Artış Hızının Yüksek Olması

Gelişmekte olan ülkelerin diğer bir özelliği de, nüfus artış hızının gelişmiş ülkelere nazaran yüksek olmasıdır. Bu durumun bir sonucu olarak, milli hasıla bir gelişme gösterse bile fert başına düşen reel milli gelirden bir değişiklik meydana gelmez.

Tarımın Milli Gelirdeki Payının Yüksekliği

Gelişmekte olan ülkelere nazaran sanayileşmiş zengin ülkelere nazaran tarımın milli gelir içindeki ağırlık ve önemi büyük boyutlara erişir. Örneğin, İngiltere’de bu oran % 5, Batı Almanya’da % 9 iken Seylan’da % 70, Hindistan’da % 60’tır.

Bankacılığın Gelişmemiş Olması

Gelişmekte olan ülkelere nazaran fertlerin büyük bir kısmının geliri düşük bir düzeyde bulunduğu için tasarruf yapabilme güç ve olanakları zayıftır. Bu yüzden para ve sermaye piyasaları gelişmemektedir.

Gelişmekte olan ülkelere nazaran milli gelirin dağılımında aşırı bir eşitsizlik göze çarpar.

Az gelişmiş memleketlerde gelir vergisinin devletin geliri içindeki hissesi düşüktür. Bunun ilk sebebi, az gelişmiş memleketlerde adam başına düşen milli gelirin az oluşudur. Onun için, bu memleketler vasıtalı vergilere dayanmak zorunda kalmaktadırlar²⁷.

²⁷ Cihan TENZİ, “Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Yapısı ve Türkiye” *Vergi Dünyası*, (Sayı: 189, Mayıs 1997), s. 42.

Herşeyden önce bu ülkelerde genel olarak tarım sektörü oldukça yaygın, insanların önemli bir kısmı kırsal alanda yaşamakta ve ekonomide küçük işletmeler hakimdir. Bu durum kayıt ve belge sisteminin sağlıklı bir şekilde işlemesi ve ekonomiyi kavramasını engellemekte ve dolayısıyla gelirin tespit edilmesi, izlenmesi ve vergilenmesi oldukça güç olmaktadır. Eğitim düzeyinin düşük olması, muhasebe sisteminin yetersizliği, vergi idaresi ve denetim mekanizmalarının zayıflığı gelir elde eden bireylerle ilgili olan kişisel gelir vergisinin uygulanmasını olumsuz yönde etkileyen unsurlardandır. Bu nedenle gelişmekte olan ülkelerde kişisel gelir vergisi daha çok kamu şirketlerinde, şehirlerdeki büyük şirketlerde fabrikalarda ve ülkelerdeki yabancı şirketlerde çalışan kişilerin ücretleri ile devlet memurlarından alınmaktadır. Böylece kişisel gelir vergisi gelişmekte olan ülkelerde dar bir tabana dayanmakta ve daha fazla vergi toplanabilmesi için yüksek gelir vergisi oranları uygulanmakta ve bu durum vergiyi ödemek zorunda olanlar arasında tepki yaratmaktadır²⁸. Az gelişmiş memleketler mükellefin yalnız gelirinden harcadıkları kısmı değil, tasarruf ettikleri kısmı da vergilendirmek zorundadırlar²⁹.

6.2.2.2. Gelişmiş Ülkelerde Gelir Vergisi

Bu aşamadaki ülkelerde merkezi hükümet daha güçlenmiştir. Vergi yapısı ekonomik yapıdan ziyade sosyo - politik ideolojilerin ve geleneklerin etkisi ile şekillenir³⁰.

Gelişmiş ülkelerde kamu gelirleri içerisinde vergi gelirlerinin payı yüksektir ve hemen hemen kamu gelirlerinin tamamına yakın bir kısmını oluşturmaktadır³¹.

²⁸ Aynı, s. 43.

²⁹ İsmail TÜRK, *İktisadi Kalkınmanın Finansmanında Vergi Politikası*, (A.U.S.B.F. Yayınları, Sevinç Matbaası, Ankara, 1961), s. 141.

³⁰ HEPER, a.g.e., s. 28.

³¹ Esfender KORKMAZ, *Vergi Yapısı ve Gelişimi*, (İ.Ü İktisat Fakültesi Yayınları No: 2989/489, İstanbul 1981), s. 67.

R. Goode, gelir vergisinin etkin ve verimli bir uygulamaya kavuşturulabilmesi için gerekli olan ortam ve koşulları şu şekilde sıralamıştır:³²

- a) Ülkede geçimlik kesimin ağırlık ve önemini kaybedip yerini yaygın bir şekilde piyasa ekonomisi ilke ve koşullarının egemen olduğu bir ortama bırakmış olması,
- b) Yükümlüler arasında okuma-yazma oranının yüksek oranlara erişmesi,
- c) Sağlıklı ve güvenilir bir muhasebe sisteminin yaygın bir uygulamaya kavuşturulmuş bulunması,
- d) Dürüst ve etkin çalışan bir vergi idaresi,
- e) Yükümlülerin vergiye karşı uyum ve anlayış içinde olmaları
- f) Yüksek gelir tabakasındaki fertlerin siyasi organ üzerine ağırlık ve etkilerini koyarak vergi düzenlemeleri ve güvenlik önlemlerine karşı çıkmamaları.

Gelişmiş ülkelerin ekonomik yapılarını incelediğimizde bu koşulların hepsinin hemen hemen en iyi şekilde sağlandığını görmek mümkündür.

Avrupa Topluluğu ülkelerinde beyanname verenlerin sayısı nüfusa oranla % 45'tir. Bu ise Gelir Vergisinde gelişmekte olan ülkelerdeki gibi ücretlilerin gelirlerine ağırlık verilmediğini gösterir.

Yine Avrupa Topluluğu ülkelerinde toplam vergi gelirlerinin GSYİH'ya oranı yaklaşık % 35 - % 40 düzeylerindedir. Yani gelişmekte olan ülkelerin epey üstündedir.

Gelişmiş ülkelerde vergi yapısını belirlemede, kültürel faktörler iktisadi faktörlerin önüne geçmektedir³³.

³² NEMLİ, a.g.e., s. 121.

³³ KORKMAZ, a.g.e., s. 68.

6.2.3. Vergi Tekniği Açısından Gelir Vergisi

6.2.3.1. Gelir Kavramı

Gelir, yapısı bakımından iktisadi bir kavramdır. Bu nedenle iktisatta değişik açılardan incelenmiş ve gelir tanımları yapılmıştır. Ancak, bu tanımların vergi hukukunda aynen kabulü uygulamada çeşitli güçlükler yarattığından gelir kavramı mali açıdan ayrıca incelenmiş ve bu hususta başlıca iki kuram geliştirilmiştir: kaynak kuramı ve safi artış kuramı³⁴.

Kaynak kuramı geliri dar anlamda yorumlarken, safi artış kuramı geniş anlamda yorumlanmaktadır.

6.2.3.1.1. Dar Anlamda Gelir (Kaynak Teorisi)

Kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerinin çeşitli üretim faaliyetlerinde kullanılması sonucu elde ettikleri değerlere GELİR denir. Kişilerin sahip oldukları üretim faktörleri emek, sermaye, doğal kaynaklar ve girişim yeteneğinden oluşur. Bunların üretime sunulması karşılığında ücret, faiz, rant ve kar elde edilmektedir. Şu halde, bu teoriye göre üretim faktörü sunmaksızın elde edilen menfaatler ve kazançlar gelir sayılmaz. Bu yüzden milli piyangodan çıkan bir ikramiye veya miras olarak elde edilen değerler bu teoriye göre gelir olarak kabul edilemezler³⁵.

6.2.3.1.2. Geniş Anlamda Gelir (Safi Artış Teorisi)

Kişilerin belirli dönemdeki varlıklarının değeri aynı kalmak koşuluyla, o dönemde satınalma gücündeki artışlar GELİR sayılmaktadır. Başka bir deyişle gelir, bir kimsenin belirli bir dönemdeki toplam tüketimi ile varlıklarının değerinde meydana gelen net artış veya

³⁴ Aynı, s. 99.

³⁵ Doğan ŞENYÜZ, *Türk Vergi Sistemi*, (Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 1997), s. 4.

azalışların toplamıdır. Bu tanıma göre gelir, kaynak teorisinin ötesinde hem akım olarak geliri, hem de kişilerin varlık ve servetlerindeki (stokları) artışları kapsamaktadır. Geniş olarak gelirin kapsamında tüketim ve servetteki artışlar dahil olduğu gibi, kişilerin her türlü karşılıksız mal edinmeleri de (miras, piyango gibi) gelire dahildir³⁶.

6.2.3.2. Vergi Kanunlarında Gelir Tanımı

Geliri geniş olarak tanımlayan net artış teorisine göre göre hesaplamak her ne kadar ilk anda kolay gibi gözüküyorsa da, esasta bazı sorunlar bulunmaktadır. Öncelikle kişilerin servetlerinin dönem-başı ve dönem sonu değerinin kolayca tesbiti çok güçtür. Varlıklar eğer elden çıkarılırsa değerini tesbit daha kolaydır. Elden çıkarılmayan varlıkların değerlemesi takdir yoluyla yapılmalıdır ki bu durum birçok problemi birararada bulundurmaktadır. Ayrıca kişilerin dönem içindeki tüketimlerinin kesin tutarının tesbitinde de zorluklarla karşılaşılabilir. Örneğin, kişiler kendi üretimlerinden bir kısmını kendileri tüketebilir veya kullanabilirler. Bunları tesbit ve değerlendirmek de oldukça zordur³⁷.

Günümüzde vergi kanunlarında gelir, genel olarak kaynak teorisine göre tanımlanırken, bazı gelir unsurlarında ise net artış teorisine doğru bir esneklik görülmektedir³⁸.

6.2.3.3. Vergi Kanunlarında Gelir Vergisinin Kapsamı

Gelir vergisinin konusu gerçek kişinin belirli dönem içerisinde elde ettiği safi gelirdir. Gelişmiş vergi sistemlerinin çoğunda gelir vergisinin konusu aşağı yukarı bu şekildedir.

³⁶ Ziyaettin BİLDİRİCİ, *Türk Vergi Sistemi*, (Anadolu Üniversitesi Yayın No:852, Hukuk Fakültesi Yayın No: 1, Eskişehir, 1995), s. 24.

³⁷ Aynı, s. 25.

³⁸ Aynı, s. 25.

Yukarıda belirttiği gibi, kısmen “kaynak teorisi”ni, kısmen de “safı artış teorisi”ni birleştirerek mali anlamdaki gelir kavramını belirlemeye çalışan çağdaş devletlerin gelir vergisi kanunları, geliri genel bir şekilde tanımlamamaktalar, aksine sadece vergiye tabi gelir türlerini ayrı ayrı saymakla yetinmektedirler³⁹.

İngiliz gelir vergisinin “schedules”lerine az çok benzeyen Alman vergi sisteminde gelir vergisinin unsurları şu şekilde sıralanmıştır:⁴⁰

- Zirai faaliyet iratları
- Sınai - ticari faaliyet iratları
- Serbest meslek iratları
- Maaş ve ücretler
- Menkul servet iratları
- Rantlar ve kiralar
- Diğer iratlar

Üstte sıralanan 6 irat türü geliri kaynak teroisine göre, yani dar anlamda tanımlarken, diğer iratlar şikkının da tanıma eklenmesiyle beraber safı artış kuramına da atıf yapılmış olmaktadır.

Modern devletlerin gelir vergisi kanunlarında gelirin tanımını küçük farklılıklar olmasına rağmen esas olarak benzerlikler göstermektedir. Yalnız kişilerin üretimlerini kendilerinin tüketmesi, oturduğu evin kendisine ait olduğu için kira vermemesinden dolayı sağladığı faydalar gibi “izafi gelirlerin (imputed income)”⁴¹ nasıl vergileneceği konusunda bir görüş birliği mevcut değildir.

Gayrimenkuller ile menkul malların değerlerinde meydana gelen artışların vergilendirilmesi bazı ülkelerde aksatılırken, A.B.D. ve

³⁹ TURHAN, a.g.e., s. 119.

⁴⁰ Daha fazla bilgi için bkz. F. Neumark, **Gelir Vergileri Teori ve Pratik**, Çeviren: Orhan Dikmen, (Milli Mecmua Basımevi, İstanbul 1945), s. 155.

⁴¹ Daha fazla bilgi için bkz. Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, (Filiz Kitabevi, İstanbul 1993), s. 119.

Almanya gibi ülkelerde bu tür gelirlerin vergilendirilmesine daha fazla önem verilmektedir.

Üretim sürecine herhangi bir iktisadi faktör sokulmaksızın elde edilen gelirler (“Transfers” “Übertragungseinkünfte”), uygulanmada genellikle başka özel bir vergi ile yükümlü kılınmaktadır. Örneğin, Türkiye’de miras, bağış, piyango, spor-toto ve kumar yolu ile elde edilen iktisadi değerler sadece veraset ve intikal vergisine tabidir⁴².

Gelir vergisinin uygulamada farklılık arz eden yanı bir de, kişileri kısmen veya tamamen verginin dışında tutan istisna ve muafiyetlerde ortaya çıkmaktadır.

İstisna ve muafiyet konuları ülkelerin gelişmişlik düzeyleri, milli gelirleri ve kişi başına düşen gelirleri gibi birçok nedenlere bakılarak her ülkede farklı şekil ve tutarlarda düzenlenir.

6.2.3.4. Gelir Vergisinde Mükellefiyet ve Şekilleri

6.2.3.4.1. Gelir Vergisinin Mükellefi:

Bir gerçek kişinin belirli dönemde (genelde takvim yılı) elde ettiği kazanç ve iratlar gelir olarak nitelendirilmektedir. Gelir vergisini doğuran olay ise, çoğu vergi kanunlarında gelirin elde edilmesidir. Gelir vergisinin konusu gerçek kişinin safi geliri olduğuna göre, o gerçek kişi de verginin mükellefi olacaktır. Yani geliri elde eden kişi verginin mükellefidir. Bu konu üzerinde fazla anlaşmazlık mevcut değildir. Yalnız vergilemeye mükellefin yurt dışından sağladığı gelirin ne şekilde dahil edileceği, ikametgahı yurtdışında olup da o ülke içerisinde gelir sağlayan yabancıların vergilenme durumlarının ne olacağı ise gerçekten problem oluşturan bir durumdur. Yabancıların vergilenmesinde

⁴² TURHAN, a.g.e., s. 121.

uygulanan vergi oranlarındaki farklılıklar ülkelere yabancı sermayenin girişinde önemli rol oynamaktadır. Bu konunun ayrıntısına girmenin konumuzu aşacağı için, bu konuda Türkiye gelir vergisi kanunundaki gelir vergisi mükellefiyeti konusuna değinmekle sınırlı kalacağız.

6.2.3.4.2. Gelir Vergisinde Mükellefiyet Şekilleri

Bu konuyu yukarıda belirttiğimiz gibi Türk Gelir Vergisi kanununa göre inceleyeceğiz.

Gelir vergisinde mükellefiyet şekilleri konusunda; Kazakistan, Azerbaycan, Kırgızistan ve Türkmenistan'da vergi konularında Türk Gelir Vergisi kanununa benzer hükümlere yer vermiştir.

Türk Gelir Vergisi kanununun 1.maddesinde gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir hükmü bulunmaktadır. Ülkede bulunan tüm kişilerin mi yoksa yalnız Türk vatandaşlarının mı vergi mükellefi olacağı konusu "Tam" ve "Dar" mükellefiyet olarak ayrıca düzenlenmiştir.

Tam Mükellefiyet⁴³ bir kimse, bir devletle hem şahsi ilişki ve hem de iktisadi ilişki içindeyse Tam Mükellef olmaktadır.

Tam mükellef gerçek kişiler, bir takvim yılında Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden gelir vergisine tabi tutulmuşlardır.

Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak 6 aydan fazla oturanlar, Türkiye'de yerleşmiş sayılırlar. Türkiye'den geçici olarak yapılan ayrılmalar devamlılık (ara vermeksizin oturma) şartını ortadan kaldırmamaktadır.

Eğer bir kimse, bir devletle sadece iktisadi ilişki kurmuş fakat şahsi ilişki kurmamışsa yani ilgili ülkede ikamet etmiyor yada oturmuyorsa Dar Mükellef olur⁴⁴.

⁴³ ŞENYÜZ, a.g.e., s. 14.

⁴⁴ Aynı, s. 14.

Türkiye kanunlarına göre, bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak 6 aydan fazla ikamet etmeyenler dar mükellef sayılırlar.

Dar mükellefler sadece Türkiye’de elde ettikleri kazanç üzerinden vergilendirilirler.

6.2.3.4.3. Gelir Vergisinin Tarifesi

Vergiye tabi gelirin mükelleflerce beyan edilmesinden sonra sıra o gelirin adil bir şekilde vergilendirilmesine gelmektedir. Vergilemenin adil bir şekilde gerçekleşmesi ise vergi tarifesine bağlıdır.

Modern gelir vergileri, genellikle, artan oranlı tarifeyi benimsemişlerdir. Artan oranlılığın derecesi hakkında objektif bir ölçü olmamakla beraber, modern anlamda bir gelir vergisi tarifesinin mali, iktisadi ve sosyo-politik fonksiyonlarını gerçekleştirebilecek nitelikte esaslara göre düzenlenmesi gerekir⁴⁵.

Bilindiği gibi, zamanımızda genellikle “dilim usulü” uygulanmaktadır. Bu yöntemde, vergi matrahı bir bütün olarak alınmak yerine, dilim (tranş), adı verilen kısımlara ayrılmakta ve artan oranlı tarifedeki oranların herbiri sadece karşı geldiği dilime uygulanmaktadır. Bu suretle bulunan dilimlerin vergilerinin toplamı, toplam vergiyi oluşturmaktadır.⁴⁶

Kazakistan ve Azerbaycan’da uygulanan gelir vergisi tarifesi dilim usulü artan oranlı tarife iken, Kırgızistan’da %10 ve %20 olmak üzere iki dilimli tarife, Türkmenistan’da ise götürü vergileme benzeri bir uygulama mevcuttur.

6.2.3.4.4. Gelir Vergisinin Tarhı ve Tahsili

Gelir vergisinin tarhı verginin hesaplanmasıdır. Tarh işlemi idari bir işlemdir. Yalnız beyana dayalı gelirlerin hesaplanması, beyanname

⁴⁵ TURHAN, a.g.e., s. 131.

⁴⁶ Aynı, s. 132.

verince önceden yapılmış bir şekilde teslim edilmektedir. Yani mükellef matratın indirilmesi gereken giderleri beyannamede göstererek, vergileri hesaplamaktadır. Ama mükellefin yapmış olduğu hesaplamaların, vergi dairesince kontrol edilerek onaylanması sonucu tarh işlemi sona ermektedir. Bu tarh yöntemine “Beyana Dayalı Tarh” denmektedir.

Bu gelişmiş bir yöntemdir ve ABD, Türkiye gibi ülkelerde uygulanmaktadır. Yalnız buradaki gibi yükümlüye vergiye tabi gelirin yanı sıra buna ilişkin borcunu da hesaplama yetkisini vermek yerine, vergi tarhına esas oluşturan bütün bilgilerin “Maliye”ye bildirilerek vergi borcunu maliyenin hesapladığı ülkeler de mevcuttur.

Gelir vergisinin tarhında çeşitli tartışmalara neden olan konu da, aile fertlerinin gelirlerinin vergilenme biçimidir. Bu konuda üç sistem mevcuttur.

İlki “Aile reisi beyanı”dır. Burada aile reisi ailenin bütün fertlerinin gelirlerinin toplandığı beyannameyi vergi dairesine verir. Burada gelir dilimi arttığı için devlet daha fazla gelir sağlar. Belçika, Hollanda, İtalya gibi ülkelerde uygulanır.

İkincisi “Ayrı Beyan esası”dır. Burada aile içinde yaşayan herkesin gelirini ayrı ayrı beyan etmesi öngörülmektedir. Burada esas itibarıyla gelir diliminin düşeceği için devlet daha az gelir elde edecektir. Bu sistem şu anda hiçbir yerde tam olarak uygulanmamaktadır.

Üçüncüsü “Birleştirip Bölmek sistemidir.” Burada ailenin geliri eşit ikiye bölünmektedir. Bu kısımlardan sadece birinin üzerinden vergi hesaplanarak, bulunan miktar ikiye çarpılmak suretiyle vergi hesaplanmaktadır. Bu sistem 1948 yılından beri A.B.D.’nde ve 1957 tarihinden beri Anayasa mahkemesinin bir kararıyla Federal Almanya’da uygulanmaktadır⁴⁷.

⁴⁷ Daha geniş bilgi için bkz. Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, (Filiz Kitabevi, İstanbul 1993), s. 127.

İstisnai hallerde bir kısım ticari kazançlar, serbest meslek kazançları ve ücretler için uygulanan “götürü usul” ile gerçek usulün bir diğer şekli olan “kaynakta kesme usulü” bir yana bırakılırsa, gelir vergisi, yükümlünün vereceği bilgilere, yani “beyan usulü”ne göre tarh edilir⁴⁸.

Vergide tahsil, elde denilen gelirin beyanından sonra gerçekleşen giderlerde indirilerek bulunan safi gelire isabet ettiği oranın uygulanması sonucu bulunan vergi miktarının tahakkuk süresinin dolmasıyla yetkili organca devlete gelir kaydedilmesi işlemidir.

Dolayısıyla devletin en önemli harcama kaynağı olan vergi gelirlerini elde edebilmesi tahsil süresine bağlıdır.

En ideal tahsil süresi, gelirin elde edildiği dönem içerisinde veya o döneme en yakın sürede tahsil edilmesidir. Bu şartlara en uygun yöntem “kaynakta kesme” yöntemidir. Bu yöntemde kişilerinin gelir elde ettiği kuruluşlarca, gelirin elde edildiği kuruluşlarca, gelirin elde edildiği anda vergi kesilir ve hazineye ödenir.

Bu yöntem gelirin elde edilmesi ile vergilendirilmesi bakımından en ideal yöntem olmasına rağmen her gelir unsuruna uygulanamadığı yani gelir kategorilerinin hepsini kapsayamadığı için eksik kalmaktadır.

Kaynakta kesme yönteminin uygulanabildiği alanlar (ücret, maaş, rant, bina ve arazi kiralaları) dışında kalan gelirlerin vergilendirilebilmesi içinde diğer bir yöntem olan “peşin ödeme yöntemi geliştirilmiştir.”

“Gelirlerin hemen vergilendirilmesi esasını gerçekleştirmek amacıyla, önce Almanya’da, sonra-orijinal şekilde olmasa da Fransa’da ve A.B.D.’de “;peşin ödemeler” (Vorauszahlungen, Par acompte, payment by anticipation) yöntemi kabul edilmiştir. Bu yöntemin esası

⁴⁸ TURHAN, a.g.e., s. 126.

şudur: Cari yılın gelir vergisi, mükellefçe yıl sonunda verilip mali idarece kontrol edilen beyannameye dayanarak tarh edilir⁴⁹.

Yalnız bu verginin elde edilmesi için 1 yıl kadar uzun bir süre beklemek gerekmektedir. Bu eksikliğin giderilmesi için de şu şekilde bir uygulama oluşturulmuştur.

Mükellef cari vergilendirme döneminin gelir vergisi olarak, kesin olarak tarh muamelesi tamamlanmış son vergi yılının vergi miktarına eşit “peşin ödeme”de bulunur. Bu “geçici ödemeler” çeşitli taksitler halinde yapılabilir. Doğal olarak, cari vergi yılının kesin tarh işlemi yapılıncaya, -yaklaşık 1 yıl sonra- önce yapılan “peşin ödemeler” kesin vergi borcundan sapmalar gösterebilecektir. Bu taktirde, ya mükellefin “nihai (munzam) bir ödeme” (Abschlusszahlung) yapması veya Hazine’nin kendisine bir miktar iade (Erstattungen) etmesi gerekecektir⁵⁰.

6.3. Kurumlar Vergisi

Gerçek kişilerin (insanların) gelirlerini vergiye bağlayan Gelir Vergisi Kanunu ile gerçek olmayan bazı kişilerin kazançlarını vergiye bağlayan Kurumlar Vergisi Kanununda birbirine paralel pek çok hüküm vardır. Bu paralellik, iki kanunun aynı şeyi vergi konusu olarak benimsemelerinden ileri gelir: Gelir Vergisi Kanununda, gelir denilen şey, Kurumlar Vergisi Kanununda kazanç adını alır⁵¹.

Durumun böyle olması, doğal olarak “Neden bir Kurumlar Vergisi” sorusunu ortaya çıkarmaktadır. Bu başlık altında sorunları ileri sürülen görüşler yardımıyla çözümlenmeye çalışacağız. Ayrıca şirketlerin vergilendirilmesinin onların yatırım kararları üzerindeki etkisine de değineceğiz.

⁴⁹ Aynı, s. 130.

⁵⁰ Aynı, s. 130.

⁵¹ Salih ŞANVER, **Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi**, (Hüsnütabiat Matbaası, İstanbul 1972), s. 213.

6.3.1. Kurumlar Vergisi Kavramı

Kurumların elde ettiği geliri vergilendiren Kurumlar Vergisi kavram olarak eski olmasına rağmen; modern anlamında uygulanması 1929 Ekonomik Buhranından sonra başlamıştır.

Almanya’da kurumların vergilendirilmesi 19. yüzyılın ortalarında başlar. Bu dönemde anonim şirketlerde görülen büyüme süreci “Maliye” nin dikkatini, sermaye şirketlerini yürürlükteki gelir vergilerine tabi tutma olayı üzerine çekmiştir. Fakat, gelir vergisi yükümlülüğünü gerçek olmayan kişilere yayma arzusu, daha başlangıçtan itibaren şiddetli eleştirilere konu olmuştur. Ancak 1920 yılında -özellikle tarifesi itibariyle gelir vergisinden farklı olan ve bütün tüzel kişileri yükümlü kılan- gerçek anlamda bir kurumlar vergisi kabul edilmiştir.

ABD’nde Kurumlar Vergisi (“Corporation income Tax”), 1909’da sadece % 1 oranlı federal bir yükümlülük halini almış ve Birinci Dünya Savaşı’ndan sonra özel tarifeye sahip bağımsız bir vergi haline getirilmiştir⁵³.

Gerçek anlamda bir Kurumlar Vergisinin kabulü İngiltere’de 1947 yılına, Fransa’da ise, 1948 yılına rastlamaktadır.

6.3.2. Kurumların Vergilendirilme Sebepleri

Gelir vergisi gelir üzerinden alınan dolaysız bir vergidir. Kurumlar Vergisi de aynı özelliği taşımaktadır. Bu durumda: “Neden ayrı bir Kurumlar Vergisine ihtiyaç duyulmuştur? Kurumlar niçin gelir vergisine tabi tutulmayıp ayrı bir Kurumlar Vergisi oluşturulmuştur?” soruları ortaya çıkmaktadır. Bu soruların cevapları çeşitli görüşler halinde ileri sürülmektedir. Bunlardan genel olarak bahsedelim.

⁵² TURHAN, a.g.e., s. 134.

⁵³ Daha geniş bilgi için bakınız. Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası**, (Filiz Kitabevi, İstanbul 1993), s. 134.

- İmtiyaz Bedeli; bazı düşünürler yasaların kurumlara gerçek kişilerin dışında ayrı bir kişilik hakkı tanıdığı görüşündedir. Kurumlar kendi adlarına hareket ederek, piyasadan finansman sağlayabilmektedirler. Bu görüşe göre kurumların ayrı bir güce sahip olduklarından ayrı bir vergiye tabi tutulmaları gerekir.
- Hizmetlerin Maliyeti Bedeli, bu görüşe göre devlet bütün işletmelere bazı hizmetler sağlamaktadır. Bu sağlanan hizmetlerin bedeli olarakta kurumların ayrı bir vergiye tabi tutulması gerekmektedir.
- Ayırma, bu görüşe göre emek ve sermaye gelirleri arasında ayırım yaparak, sermaye gelirlerinin daha yüksek vergiye tabi tutulması gerektiğinden, Kurumlar Vergisi ortaya çıkmıştır.

Bunlardan başka da kurumların sahip olduğu sınırsız büyüme gücünü kullanarak topluma zarar vermesini önlemek için, devlete gelir sağlamada kurumların elverişli kaynak olduğu için vs. gibi sayamadığımız birçok görüş mevcuttur.

Günümüzde Kurumlar dünya ülkelerinde görüşlerin herhangi birine veya bir kaçına dayanarak ayrı bir Kurumlar Vergisine tabi tutulmaktadır.

6.3.3. Kurumlar Vergisinin İşletmelerin Yatırım Kararlarına Etkisi

İşletmenin hayatını sürdürebilmesi, serbest piyasa ekonomisinde diğer işletmelerle rekabete girebilmesi için, büyümesi ve büyümek için de yatırımlar yapması gerekmektedir.

Şimdi Kurumlar Vergisinin işletmelerin yatırım kararlarını nasıl etkilediğini incelemeye çalışacağız.

Kurumlar vergisinin, kurumların yatırımları üzerindeki tesirleri, teşebbüs kazançlarından alınacak her vergi gibi, genişlemek için mevcut fonları muhakkak azaltacaktır⁵⁴.

⁵⁴ Yılmaz BÜYÜKERŞEN, Vergi Tesirlerinin Mikro İktisat Analizi, (Başnur Matbaası, Ankara, 1969), s.85.

Kurumlar Vergisi öz sermayeye düşen kar oranını azaltacağından ve yatırımcıların da düşük karlılık oranıyla yatırım yapmaları beklenemeyeceğinden işletmenin bu yolla yeni yatırımları finanse etmesi zorlaşır⁵⁵.

Vergi ile azalan fonların yerine borçlanma ile temini mümkün yeni sermayeler bulmak konusunda gelince, bu her ne kadar faiz ödemelerinin vergi dışı bırakılması gibi avantajlı bir metod olarak görülürse de, dış kaynaklardan sermaye temini güçlükleri probleminin hallini gerektirir. Bu problem bilhassa yeni firmalar için ciddi bir güçlüktür. Bu yüzden kurumlar vergisi muhtemel kazancı azaltarak dış sermaye temini problemini şiddetlendirir⁵⁶.

Bu sorunların hepsi işletme yöneticilerinin yatırım kararlarını olumsuz yönde etkileyecektir.

Kurumlar Vergisi ile yatırım kararlarının etkilenmesine Devlet açısından baktığımızda ise, büyük avantajlar mevcuttur. Örneğin Devlet yatırım indirimi uygulamasıyla, az gelişmiş bölgelere yatırımların yapılmasını sağlayarak, o bölgenin gelişimini hızlandırabilir. Kurumlar Vergisinde çeşitli teşviklere yer vererek ihtiyaç duyduğu alanlara yatırımları sevk etmek yoluyla da Devlet bu vergiden avantaj sağlamaktadır.

Buna örnek olarak; Türkmenistan Cumhuriyetinde uygulanan, yabancı sermayeli şirketlerden ilk 5 yıl boyunca, yıllık vergi %50 indirimle alınır veya Kazakistan'da uygulanan, eğer yabancı yatırımların bir tüzel kişilikteki hissesi %30'un üzerindeyse ve tüzel kişilik mal ve hizmet üretimi yapıyorsa ilk beş yıl kurumlar vergisinden muaf, sonraki beş yılda %50 indirimli vergi öder hükmü gösterilebilir. Bu

⁵⁵ Selçuk ABAÇ, **Kurumlar Vergisi Üzerine Bir İnceleme**, (Kitap Yayınları, No: 84, 1974), s. 30.

⁵⁶ BÜYÜKERŞEN, a.g.e., s. 87.

uygulama sayesinde her iki devlet de yabancı sermayeli birçok yatırım kazanmıştır.

6.3.4. Kurumlar Vergisinin Ülkelerin Gelişmişlik Düzeyi ile İlişkisi

Kurumlar Vergisinin uygulama şekli o ülkedeki vergi mükelleflerinin yani kurumların çokluğuna, genel anlatımla sanayileşme derecesine bağlıdır.

Niteliklerini daha önce belirttiğimiz gelişmekte olan ülkelerde sanayileşme derecesi yeterli düzeye ulaşmamıştır. Kurumlar vergisinin uygulanış şekli de yeterli olmadığından bu vergiden sağlanan gelir de düşüktür.

Modern ülke dediğimiz gelişmiş ülkelerde ise, sanayileşme en yüksek seviyeye ulaşmıştır. Bu ülkelerde uygulanan kurumlar vergisi ve ondan sağlanan gelir de gelişmekte olan ülkelere göre daha iyidir.

6.3.4.1. Gelişmekte Olan Ülkelerde Kurumlar Vergisi

Kurumlar vergisi gelişmekte olan ülkelerde büyük potansiyel ve öneme sahiptir. Bunun nedeni:

Aynı miktarda bir vergi borcu kurumlardan ortaklara nazaran daha büyük bir kolaylık ve daha büyük bir etkinlikle toplanabilir. Bu nedenlerle, gelişmekte olan ülkeler gelir vergisi alanında ne kadar zayıf ve başarısız olurlarsa olsunlar kurumlar vergisini gelişmiş ülkelerdeki kapsam ve oranlarda uygulamaktan geri kalmazlar⁵⁷.

Yalnız gelişmekte olan ülkelerde daha, ağır sanayi kollarının gelişmemiş olması, diğer sanayi kollarının zayıf olması ve ticaret sektöründe de büyük marketler yerine küçük esnafların yaygın olması

⁵⁷ NEMLİ, a.g.e., s.126.

dolayısıyla Devlet gelirleri içerisinde kurumlar vergisinin payı düşüktür.

6.3.4.2. Gelişmiş Ülkelerde Kurumlar Vergisi

Gelişmiş ülkeler dediğimiz modern toplumlarda, sanayileşme gelişmiştir. Toplumsal ve ekonomik sorunlarında büyük bir kısmı çözümlenmiştir. Kişi başına düşen gelir düzeyi de yüksektir.

Üretim yapısında temerküz olayı, kişisel ve aile şirketleri yerini sermaye şirketlerinin alması ortaya çok önemli kurumsal karların çıkmasına neden oluyor. Kurumlar vergisi ile önemli vergi gelirleri elde ediliyor⁵⁸.

Kurumlar vergisinde vergi yükünün gelişmiş ülkelere Lüksemburg, İngiltere ve İtalya'da daha ağır olduğu tesbit edilmiştir. Bu bir anlamda, o ülkelere kurumlaşmanın ekonomide yaygınlaştığını da göstermektedir.

Avrupa Topluluğu ülkelerinde kurumlar vergisi oranı ortalama % 30 - % 40 arasındadır. Bu ülkelere kurumlar vergisi ödemesinde de peşin ödeme geçerlidir.

Şartlar bu şekilde olunca doğal olarak modern toplumlarda gelişmekte olan ülkelere göre kurumlar vergisinden sağlanan gelirin payı da fazla olmaktadır.

6.3.5. Vergi Tekniği Açısından Kurumlar Vergisi

6.3.5.1. Kurumlar Vergisinin Konusu

Kurumlar Vergisinin konusunu, bu verginin mükelleflerinin elde ettiği gelirler oluşturmaktadır.

⁵⁸ KORKMAZ, a.g.e., s. 68.

Türk Kurumlar Vergisi kanununun 1. maddesinde, kurum kazanç gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur, denilmektedir. Gelir Vergisinin konusuna giren yedi gelir türü olan ticari kazançlar, zirai kazançlar, serbest meslek kazançları, ücretler, menkul sermaye iratları, gayrimenkul sermaye iratları, sair kazanç ve iratların tümü kurum kazancı sayılmaktadır⁵⁹.

Avrupa Topluluğu ülkelerinde de kurumlar Vergisinin konusu ve kurum kazancının tanımlanması bakımından Türkiye'deki uygulamaya benzerlik bulunmaktadır. Yalnız Belçika'da kurumların, Kurumlar Vergisi ve Tüzel Kişiler Vergisi olarak iki ayrı vergiye tabi olduğu görülmektedir. Tüzel Kişiler Vergisi kar amacı gütmeyen kurumlar için, Kurumlar Vergisi ise kar amaçlı işletmeler için uygulanmaktadır.

6.3.5.2. Kurumlar Vergisinde Mükellef

Bir verginin uygulanabilmesi için gereken şey önce, neyin vergileneceğinin saptanmasıdır. Neyin vergileneceği saptandıktan sonra sıra kimin vergiyi ödeyeceğine gelmektedir.

Kurumlar Vergisi tüzel kişilerin gelirlerini (kazanç) vergilendirmektedir. Yani Kurumlar Vergisinde kazanç vergilendirilmektedir. Vergiyi ödeyen de Tüzel Kişilerdir. Dolayısıyla Tüzel Kişiler kurumlar vergisi mükellefidirler.

Tüzel kişiler, birden fazla gerçek kişinin ortaya çıkardığı hukuki varlıklardır. Birden fazla kişinin tüzel kişilik sayılabilmesi hukuki olmasına, dolayısıyla kanuniliğe (kanuna dayalı olmasına), bağlıdır⁶⁰.

Kanunlar da her ülkeye göre farklılık gösterdiğinden Kurum diğer bir deyişle, Tüzel kişilik olabilme de her ülkeye göre farklı şartlar taşıyacaktır.

⁵⁹ BİLDİRİCİ, a.g.e., s. 171.

⁶⁰ Güneri ERGÜLEN, "Kurumları Vergileme Şekilleri ve Mükellef Seçimleri" Eskişehir Anadolu Üniv. İİBF Dergisi, (Cilt VIII, Sayı: 102, 1990), s.335.

Örneğin, Amerika vergi sisteminde; öncelikle kurum tüzel kişiliğinin oluşması, kurum sözleşmesinin resmi dairelerde yapılmasına ve hisse senetlerinin çıkartılmasına bağlıdır. Öte yandan kurumu oluşturan hissedarlarda kar etme amacı bulunmalıdır. Tüm bunların yanısıra kurum statüsünün kazanılabilmesi için, aşağıda belirtilen dört faktörlerden en az üçünün karşılanmış olması gerekmektedir. Bu faktörler aşağıdaki gibidir:⁶¹

1. Sorumlu Sorumluluk
2. Merkezi Yönetim
3. Hisselerin Devrindeki kolaylıklar.
4. Süreklilik

Amerikan Vergi Kanunları, kurumlar vergisi mükelleflerini cemiyetler, anonim şirketler ve sigorta şirketleri olarak saymaktadır⁶².

Her ülkeye göre farklılık gösterebilmesine rağmen, gelir vergisinde gerçek kişilere uygulandığı gibi, kurumlar vergisinde de kurumlar için Tam ve Dar Mükellefiyet kavramı kullanılmaktadır. Tam ve Dar Mükellefiyet uygulaması çifte vergilemeyi önlemek bakımından önemlidir.

6.3.5.3. Kurumlar Vergisinde Muafiyet ve İndirimler

Kurumları kurumlar vergisi yükünden tamamen kurtaran muafiyet ile, vergi yükünü tutarı kadar hafifleten indirimlerin düzenlenişi kurumlar için büyük önem taşımaktadır.

Kurumlar Vergisinde muafiyet ve indirimler konusunun nasıl düzenlendiğine birkaç ülke üzerinde genel olarak bakalım.

⁶¹ Selda AYDIN, "ABD Kurumlar Vergisi Uygulaması" Vergi Sorunları Dergisi, (Temmuz 1999, Sayı: 130), s. 13.

⁶² Aynı, s. 13.

Danimarka'da eğer anonim şirket ve benzerlerinin vergilendirilebilir gelirleri diğer şirketlerin kar paylarından oluşuyorsa veya bir anonim şirketin tek faaliyeti diğer firma hisselerinden gelen gelirlerse vergi indirimini izni verilebilir. Yabancı ülkelerdeki yan kuruluşların Danimarka'daki ana şirketlere ödedikleri kar payları vergiden muaftır. Hisse sahipleri ve hissedarlar aynen şahsi gelir vergisi esaslarına göre vergilendirilirler⁶³.

Kazakistan'da tüzel kişiliğin temel kaynaklarının satın alınması, bu kaynakların tesis edilmesi ve yatırım nitelikli diğer giderler hariç bilimsel -teknik, proje ve deneysel- konstrüksiyon giderleri vergiden indirilirken, toplam işçi sayısının en az %30'unu malüller oluşturan işletmelerin gelirleri ise vergiden muaftır.

İngiltere'de Hayır Kurumları genel olarak gelirleri üzerine kurumlar vergisinden muaftırlar. İş faaliyeti dolayısıyla yapılan masraflar indirim konusudur. Belli bazı sermaye harcamaları için (makina ve fabrika) amortisman tahsislerine izin verilmiştir. Herhangi bir şirketler grubunun üyelerinden birinin cari zararları diğerlerinin cari karlarından düşülebilir. Kar paylarının grup üyeleri arasında yapılması halinde kar payını ödeyen grup üyesi kurumlar vergisini peşin ödememe yolunu seçebilir⁶⁴.

Kırgızistan vergi kanunlarına göre ise, mükellef tarafından kullanılan sermaye üretim mallarının tedarikinde uğranan masraflar, değerinin %15'i miktarında toplam yıllık gelirden indirilirken, bir işletmede çalışan işçilerin %50'si, i, ii, iii kategoriden sakatlar ise, o işletmenin geliri vergiden muaftır.

Gördüğümüz gibi bu ülkelerde yer alan muafiyet ve indirimlerin önemli bir kısmı sosyal amaçlı kamu idare ve müesseselerine bağlı

⁶³ M. Ziya SUER, *Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri*, (Cilt: 1-2, Ankara, Eylül 1999), s. 221.

⁶⁴ Aynı, s. 223.

işletmeler veya aynı nitelikte faaliyette bulunan kamuya yararlı dernek veya vakıflara tanınmakla beraber, teknik nitelikteki muafiyet ve indirimler de bulunmaktadır.

6.3.5.4. Kurumlar Vergisinde Oran

Günümüzde mali kaynak bakımından vazgeçilmez hale gelen kurumlar vergisi, bu vergiye tabi olanlar ve onların vergilendirilmesi bakımından her ülkeye göre farklılıklar göstermektedir. Bu farklılık verginin oranı konusuna da yansımıştır.

Kurumlar vergisini uygulayan modern ülkelerde birbirine yakın ve standart oran mevcuttur. Buna karşın gelişmekte olan ülkelerde her faaliyet dalı için farklı oran yöntemini de uygulanabilmektedir. Örneğin: Kırgızistan kurumlar vergisinde oran bankacılık faaliyeti için %45, aracı organizasyonlar için %50, medya için %15, avcılık ve üretmeyen ticari kuruluşlar için %50, eğitim, sağlık kuruluşları için %15 olarak uygulanırken, genel oranı %30'dur.

İKİNCİ BÖLÜM

YENİ TÜRK CUMHURİYETLERİNDEN KAZAKİSTAN, AZERBAYCAN VE KIRGIZİSTAN'DA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

1. ARAŞTIRMA KONUSU CUMHURİYETLERİN ORTAK SOSYAL VE EKONOMİK ÖZELLİKLERİ

Bu cumhuriyetlerin Türk soyuna mensup olmaları onların tarihlerinin aynı olmasına neden olurken, yerleşim biçimleri bakımından da, aralarında fazla mesafe olmaması coğrafik yapı, sosyo-kültürel yapı ve ekonomik yapı bakımından fazla farklılığın belirmediğini göstermektedir. Öte yandan Sovyet Rusyası egemenliği altında bulunan Türk Cumhuriyetlerinin daha çok hammadde sağlayıcılar olarak kullanılması onların gelir kaynakları ve ekonomik yapıları bakımından da önemli benzerliklerin oluşmasına neden olmuştur. Bu cumhuriyetlerin sosyo-ekonomik yapılarındaki benzer yönlerini genel olarak aşağıda açıklamaya çalıştık.

1.1. Tarih

Türklerin anayurdunun neresi olduğu konusunda çeşitli görüşleri sürülmüştür.

Tarihçiler, Çin kaynaklarına dayanarak Altay Dağları ve etrafını Türklerin ilk anayurdu diye belirtmektedirler⁶⁵. Türkler zamanla çoğalmışlar ve anayurtlarından dört bir yana yayılmaya başlamışlardır. Bu olaylar M.Ö. yıllara rastlamaktadır.

Türk toplulukları vardıkları yerlere yerleşmişler ve özellikleri, yapıları veya yerleştikleri yerin özelliğine göre çeşitli isimler

⁶⁵ Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. Mehmet SARAY, *Yeni Türk Cumhuriyetleri Tarihi*, (Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1996), s.197.

almışlardır; örneğin ateşperestliğin yaygın olduğu bölgeye, “Ateş Yurdu” manasına gelen Azerbaycan denmiş ve o bölgede yaşayanlara da “Azeri” adı verilmiştir. İstiklaline ve Törelere bağlı olarak hareket eden bir başka türk topluluğuna da “Kazak” adı verilmiştir. İslamı kabul eden ilk Türk topluluğuna da “Türkmen” adı verilmiştir vs...

Bu Türk topluluklarının hepsi de tarih boyunca birbirleriyle veya diğer devletlerle olmak üzere sürekli savaşmışlardır.

Türk toplulukları zamanla aldıkları yeni adlarla anılmaya başlanmışlar ve Türk milleti, soyu değil de Kazak Milleti, Kırgız Milleti... olarak ilk baştan beri varolan bir “Millet” görünümü oluşturulmuştur. Ruslar da bu “Millet” ayrımını kendi planları doğrultusunda ustalıkla kullanmayı başarmışlardır.

Tarih boyunca birçok olaya sahne olan Kazakistan, Azerbaycan ve Kırgızistan toprakları 1880’li yıllar itibariyle Rus işgaline maruz kalmaya başlamışlardır. Bütün direniş ve çabalara rağmen bu üç Türk devleti de II. Dünya Savaşına kadar tam olarak Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği’ ne dahil edilmişlerdir. 1980’li yılların sonlarına kadar da hiçbir şekilde aksi davranışlarına yol verilmeden birlik içinde tutulmuşlardır.

1980’li yılların sonu itibariyle Rusya’da başlayan “Perestroyka i Glastnost” politikasıyla gevşeyen yönetim biçiminden istifade Azerbaycan’da Ebulfeyz Elçibey’le, Kazakistan’da Nursultan Nazarbayev’le, Kırgızistan’da Askar Akayev’le merkezîyetçi Rus yönetimin-den ayrılma hareketleri başlamıştır. Başlatılan bu çaba 1991 yılında meyvasını vermiştir ve bu devletler kendi bağımsızlıklarına kavuşmuşlardır.

1.2. Coğrafi Yapı

Azerbaycan, kuzeyinde yer yer 3.000 metreyi aşan Kafkas Dağları, güneyinde ise Ermenistan'ın dağ kütlelerine uzanır. Azerbaycan'ın topraklarının büyük bir kısmı ovalardan meydana gelir.

Azerbaycan'ın doğu ve orta kesimlerinde astropik iklim egemendir. Kışları uzun (4-5 ay) ve ılıman, yazları çok sıcaktır (ortalama 27°C)⁶⁶.

Kazakistan ve Kırgızistan sınır komşusu iki devlettir. Her iki devlette dağlık, ovalık ve bozkırlarda yerleşmiştir. İklim itibariyle de kurak hususiyeti taşımaktadırlar. Her iki devlette de göller ve nehirler mevcuttur. Toprak ve bitkiler arazinin şekline ve iklim şartlarına göre farklılık gösterir. Kış ve yaz mevsimleri arasındaki ısı farkı büyüktür.

1.3. Sosyal ve Kültürel Yapı

Üç Türk Cumhuriyetinde de okur-yazar oranı yüksektir. Eğitim süresi Azerbaycan'da 11 yıl olup (8+3) sistemi uygulanmaktadır. Kazakistan'da da durum bu şekildedir. Yalnız Kırgızistan'da 10 yıllık kesintisiz eğitim sistemi mevcuttur. Ülkelerde eğitim devlet hesabıdır. Yani halk eğitim için para ödememektedir. Devlet okullarının yanında bağımsızlığın kazanılması sonucu ülkeye giriş yapan yabancı asıllı paralı eğitim kurumları da mevcuttur. Her üç ülkede de zorunlu eğitimi bitiren öğrenciler isterlerse üniversiteye veya mesleki eğitim veren yüksekokullara başvurma haklarına sahiptir.

Sağlık kurumları ve sağlık elemanları bu ülkelerde yeterli ölçüde mevcuttur. Bağımsızlığın kazanılmasıyla ülkelerde sağlık kurum ve elemanları sayısında artışta gözlenmiştir. Yalnız Azerbaycan'da tarımda kullanılan zehirli ilaçlardan dolayı son zamanlarda insan sağlığı

⁶⁶ B. Zakir AVŞAR; Ferruh ÇOLAK, *Türkiye ve Türk Cumhuriyetleri*, (Vadi Yayınları, Ankara, 1998), s.89.

tehlikeye girmiştir. Zehirlenmeler çoğalmaktadır. Kazakistan'da da nükleer santrallerin ve kuruyan göllerin ortaya çıkardığı çevre kirliliği insan sağlığında önemli tehlikeler oluşturmaktadır⁶⁷.

Bu ülkelerin aynı soya mensup olmaları onların gelenek-göreneklerinde, aile yapısında, insanların davranışlarında da benzerliği, yakınlığı beraberinde getirmektedir.

Senelerce Rus boyunduruğu altında kalmalarına rağmen, hiç değişmeden her üç ülkede de aynı coşku ve heyecanla kutlanagelen bayramlar arasında Ramazan, Kurban ve Nevruz bayramlarının ayrı bir yeri ve önemi vardır.

1.4. Ekonomik Yapı

Her üç ülke de Sovyet Rusyası zamanında hammadde üreticisi olarak kullanıldığı için, sanayi yapıları çok zayıftır. Esas olarak tarıma ve hayvancılığa dayalı bir ekonomik yapı mevcuttur.

1.5. Gelir Kaynakları

SSCB zamanında hammadde üreticisi olarak kullanılan bu ülkelerde bol miktarda maden ve petrol rezervi bulunmaktadır. Eskiden varolan sanayiinin zayıf, yeni yapılan sanayiinin ise yetersiz olduğu için bu ülkelerin ihracatı halen ya hammadde ya da yarı mamül olarak gerçekleşmektedir.

Azerbaycan ve Kırgızistan sahip oldukları elektrik santrallerinde üretilen elektrik enerjisini komşu devletlere rahatlıkla pazarlayabilmektedirler.

⁶⁷ Daha fazla bilgi için bkz. AVŞAR - ÇOLAK, a.g.e, s.135.

Azerbaycan 1995 yılı itibariyle yıllık 22,4 milyon dolar elektrik enerjisi ihraç ederken⁶⁸, Kırgızistan 1988 yılı itibariyle 175 milyar kW elektrik enerjisi üretmektedir⁶⁹.

Bu üç ülkenin de petrol ve doğalgaz rezervlerinin mevcut olmasına rağmen, Avrupa'ya çıkmak için ne deniz yoluna (Azerbaycan hariç), ne de boru hattına sahip olmadıklarından, Rusya'ya ait boru hatlarını kullanmak zorundadırlar. Bu yüzden ürünlerini dünya pazarında hak ettiği fiyattan satamamaktadırlar.

Ayrıca her üç ülkenin de geniş ölçüde arazi ve ovalara sahip olması ve Rusya zamanında geliştirilen sulama sistemlerinin de etkisiyle tarımcılık önemli gelir kaynağı oluşturmaktadır. Pamuk, buğday ve meyve sebze üretimi tarımda önem teşkil eden sektörlerdir.

Kazakistan eski SSCB'nin ekilebilir alanının 1/5'ine sahiptir⁷⁰. Yalnız tarımda önemli bir girdi olan suyun Aral Gölü'nün hızla kuruması sonucu azalması, pamuk üretimini olumsuz etkilemektedir.

Ülkelerin bu şekilde otlak arazilere sahip olmaları ülke içinde nüfusun önemli geçim kaynağı ve ticaret aracı olarak kullandığı hayvancılık için de alt yapı oluşturmaktadır.

Bu ülkelerde milyonları aşkın sayıda koyun, keçi, sığır ve at beslenmektedir. Buna bağlı olarak ihracat gelirleri arasında et, deri, yün ve el emeği, göz nuru halılar da yer almaktadır.

⁶⁸ Dünya Ekonomileri Bülteni, (Temmuz 1996, Sayı: 6), s.52.

⁶⁹ SARAY, a.g.e., s.191.

⁷⁰ Dünya Ekonomileri Bülteni, (Nisan 1997, Sayı: 9), s.59.

1.6. Cumhuriyetlerin Vergi Yapılarına Genel Bakış

Tablo: 2

Azerbaycan, Kazakistan ve Kırgızistan'da Vergi ve Benzeri Gelirler İçerisinde Vergilerin Yüzde Olarak Payı (1998)

Ülke Adı	Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Sosyal Güvenlik Vergileri	Tüketim (Harcama) Vergileri	Uluslararası Ticaret Vergileri	Diğer Vergiler
Azerbaycan	% 21	% 24	% 38	% 3	% 2
Kazakistan	% 12	% 32	% 44	% 5	% 4
Kırgızistan	% 13	% 0	% 56	% 7	% 5

Kaynak: World Development Indicators WB. 2001.

Bağımsızlığın kazanılmasıyla her Cumhuriyet kendi vergi sistemini de oluşturmuştur. Bu Cumhuriyetlerin vergi sisteminde modern ülkelerde bulunan bütün vergiler mevcuttur. Ama bu vergilerin ne derece kullanılabilirdiği Tablo: 2'de görülmektedir.

Tabloya baktığımız zaman bu Cumhuriyetlerin vergi gelirleri arasında dolaylı vergilerin ilk sırayı aldığını görmekteyiz. İkinci olarak ise, sosyal güvenlik vergileri gelmektedir. Modern dünya ülkelerinde ilk sırada abulunan gelir üzerinden alınan vergiler ise, üçüncü sırayı almaktadır.

Bu tabloyu aynı yıl içinde Rusya ile karşılaştıracak olursak; Vergi gelirleri içerisinde sadece Kurumlar Vergisinin payı %13, Harcama Vergileri payı %38, Dış Ticaret Vergileri payı % 7'dir.

Rusya'nın da aynı dönemde bu cumhuriyetlerden pek farklı olmadığını görüyoruz. Ama sonraki yıllara baktığımızda Rusya'nın diğer konularda olduğu gibi vergi sistemi bakımından da daha hızlı ilerleme kaydettiği görülmektedir.

Türk Cumhuriyetlerinin vergi sistemlerini geliştirebilmeleri için, vergilerin gelir sağlayıcı niteliği yanında, ekonomiyi dengeleyici ve gelir dağılımının düzenleyici niteliklerini de dikkate alarak, gelişmiş ülkelerin bilgilerinden yararlanarak kendi aralarında da işbirliğine gitmeleri gerekmektedir.

1.7. Cumhuriyetlerin Birbirleriyle Olan Ekonomik ve Kültürel İlişkileri

Sovyet Rejimi çatısı altında yaşamaya alışan diğer devletler gibi bunlar da rejim yıkıldıktan sonra bile, o alışkanlıklarından kurtulamayıp, Bağımsız Devletler Topluluğu (BDT) çatısı altında yer aldılar.

Devletçilik rejiminden kopup serbest piyasa ekonomisine geçiş sürecine de BDT içinde bulunan eski SSCB cumhuriyetleriyle ticari ilişkilerde bulunarak alışmaya çalıştılar. Çünkü daha dış dünya ile alışveriş yapabilecek kalitede malları ve imkanları bulunmamaktadır. Azerbaycan, Kazakistan ve Kırgızistan BDT içinde yaptıkları ticari alışverişlerin çoğunu da kendi aralarında değil, Rusya ve Ukrayna ile yapmaktadırlar. Kendi aralarında yaptıkları ticaretde mala mal takas etme şeklindedir. Türkiye gibi dış ülkelerle ticaret imkanlarının açılması sonucu mal takası şeklinde gerçekleşen ticarete de düşüş gözlenmiştir.

Ekonomik alanda o kadar parlak olmayan ilişkiler bu cumhuriyetler arasında sosyal kültürel alanda tam tersidir. Kültürel alandaki bu dayanışma özellikle de eğitim sisteminde kendini göstermektedir. Çağdaş eğitim sistemine ayak uydurabilmesi için gerekenler hakkında sürekli bilgi alışverişi yapılmaktadır. İlgili bakanlıklar arasında koordinasyon sağlanarak çeşitli konferanslar düzenlenmektedir.

Cumhuriyetler arasında çeşitli eğitim birimlerine rahatlıkla öğrenci gönderilebilmesi konusunda anlaşmalar yapılmıştır.

Nevruz, Ramazan ve Kurban bayramları da bu cumhuriyetlerde aynı coşku ve heyecanla kutlanmaktadır.

Her üç cumhuriyet de ekonomik ve kültürel alanlarda birbirleriyle ve dış dünyayla bilgilerinin ve imkanlarının elverdiği ölçüde ilişki kurmaktadırlar. Yalnız bu ilişkinin daha iyi ve daha akılcı bir şekilde gerçekleşmesi için tecrübeye ve öndere ihtiyaçları olduğuna ve o vasıflarında Türkiye’de toplandığına inanmaktadırlar.

2. KAZAKİSTAN CUMHURİYETİNİN SOSYAL-EKONOMİK YAPISI VE VERGİ YAPISININ İNCELENMESİ

2.1. Sosyal - Ekonomik Yapı

2.1.1. Coğrafi ve Demografik Yapı

Kazak Türklerinin yaşadığı yurt anlamına gelen Kazakistan, 2.717.300 kilometre karelik yüzölçümü ile BDT ülkeleri arasında Rusya Federasyonununundan sonra ikinci büyük ülkedir.

Kazakistan, kuzeyde Rusya, güneyde Özbekistan, Türkmenistan ve Kırgızistan, doğuda Çin’le komşudur⁷¹.

Kazakistan topraklarının üçte biri düzlük, yarısı tepelik, ovalar ve yaylalar, beşte biri de dağlarla kaplıdır⁷².

Kazakistan altın ve gümüş gibi değerli madenler kadar büyük miktarlarda nikel, kalay, tantalın gibi demir dışı madenlere de sahiptir⁷³.

Kazakistan’da başlıca enerji kaynakları ise, 1996 yılı itibariyle Kazakistan’ın toplam sanayi üretiminin %27’sini oluşturan kömür, doğalgaz ve petroldür⁷⁴.

⁷¹ AVŞAR - SOLAK, a.g.e.

⁷² Yeni Bir Yüzyılla Doğru Türkiye ve Türk Cumhuriyetleri İlişkileri, (TBMM Yayınları No: 64, 1993), s.26.

⁷³ Aliye ABELDİNOVA, “Kazakistan’da Yabancı Sermaye Yatırımları ve Kazak Ekonomisine Etkileri”, (Yüksek Lisans Tezi, Yayınlanmamış Eser, Eskişehir: 1999), s.19.

⁷⁴ Aynı, s.19.

Kazakistan genelinde sert karasal iklim hakimdir. Sıcaklık kışın -35°C ve yazın +40°C gibi önemli farklılıklar gösterir. Yıllık ortalama yağış seviyesi dağlıklarda 1500 mm'den çöl bölgelerinde 50 mm'ye kadar değişmektedir⁷⁵.

Büyük alan kapsayan Kazakistan düşük nüfus yoğunluğuna (bir kilometrekare başına 6,2 kişi) sahiptir. Bu rakam birçok ülke göstergelerinin altında bulunmaktadır. Nüfusun çoğunluğu ülkenin kuzey ve güney-doğu bölgelerinde yaşamaktadır. Orta ve batı bölgeleri az nüfusa sahiptir⁷⁶.

Kazakistan nüfusu 1991 yılı sayımları itibariyle 16,9 milyon kişidir⁷⁷.

Nüfusun %56,9'u kentlerde yaşamaktadır. 1995 yılı itibariyle nüfusun %46'sını Kazaklar, %34,7'sini Ruslar, %4,9'unu Ukraynalılar, %31'ini Almanlar, %2,3'ünü Özbekler ve %1,9'unu da Tatarlar oluşturmaktadır⁷⁸.

Gördüğümüz gibi ülke nüfusunun yarısından çoğunu diğer etnik gruplar oluşturmaktadır. Bu ise 1950'lerde başlatılan "Bakir Topraklar" projesinin sonucudur. Ülke, Sovyetler Birliği'ne bağlıyken ve de daha önceki zamanlarda başka ülkelere göç eden tüm Kazakları, aileleriyle birlikte ana yurtlarına geri getirme projesi başlatmıştır. Bu büyük düşüncüyü Cumhurbaşkanı N.Nazarbayev dile getirmiştir. Çin, Mongolya, Rusya, Türkiye, Özbekistan, İran ve Afganistan'da yaşamakta olan Kazaklar yurtlarına geri dönmeleri halinde sadece boş alanı doldurmakla kalmayıp, farklı etnik grupların hakim olduğu ülkede Kazak varlığını da kanıtlamış olacaklardır⁷⁹.

⁷⁵ Aynı, s.17.

⁷⁶ Aynı, s.20.

⁷⁷ IMF, **International Financial Statistics**, (Supplement Series No: 16, 1993), s.21.

⁷⁸ "Kazakistan", **Dünya Ekonomileri Bülteni**, (Nisan 1997, Sayı:9), s.58.

⁷⁹ "Coming Home Kazakhstan" **The Economist**, (6th-12th January 2001), p.38.

Yalnız bu programın başarıya ulaşması için, uygulama sırasında ülkenin finansal destek için kapasitesi de dikkate alınarak planlı ve programlı hareket edilmesi lazımdır.

2.1.2. İdari Yapı

16 Aralık 1991'de bağımsızlığını ilan eden Kazakistan, yeni anayasası ile demokratik, laik ve üniter devlet yapısını öngörmektedir⁸⁰.

Kazakistan'da yürütmenin başı Cumhurbaşkanı'dır. Yasama organı da Cumhurbaşkanına bağlıdır. Yeni bir düzenleme ile devlet hiyerarşisi şu şekli almıştır⁸¹.

Cumhurbaşkanı

Cumhurbaşkanı Yardımcısı : İktisadi reform ve piyasa ekonomisine geçiş, ülkeye gelen yabancı sermayenin koordinasyonu, icra ve yasama organı arasında işbirliğini sağlamakla görevlidir.

Bakanlar Kurulu

Devlet Müşavirleri : Çok geniş yetkilerle donatılmıştır. Esas olarak Cumhurbaşkanına ve onun kararına bağlı olarak ilgili birimlere öneriler sunmak ve kanun ve kararnamelerin hazırlanışını kontrol etmek görevleri arasındadır.

Bakanlıklar:

Devlet Komiteleri ve Kurulları, Yerel yönetim başkanları ve kurulları, Parlamento Başkanı Şerif Abdilin, uzun süre Moskova'da Kazakistan'ın temsilcisi olarak bulunmuştur. Ülkede Nazarbayev'den sonra en etkili kişidir.

⁸⁰ Daha geniş bilgi için bkz. "Kazakistan", **Dünya Ekonomileri Bülteni**, (Nisan 1997, Sayı: 9), s.58.

⁸¹ TBMM Yayınları, **Yeni Bir Yüzyıla Doğru Türkiye ve Türk Cumhuriyetleri İlişkileri**, (No: 64, Ankara, 1993), s.28.

2.1.3. Ekonomik Durum

Sovyetler Birliği döneminin ilk yıllarında Kazakistan'da tarım ve hayvancılığın yanısıra sanayi üretimi hızlı bir gelişim göstermiştir⁸².

Birlik hükümetinin uyguladığı sanayileşme politikaları sonucunda, Kazakistan'da 1941 yılında sanayi üretimi hacmi 1913 yılına göre 8 kat artmıştır. Ülkede büyük enerji, metalurji, makine yapımı, kimya ve petrokimya sanayi merkezleri kurulmuştur. Kazakistan'da sanayi üretimi 1920 yılında toplam üretimin yüzde 5,3'ünü oluştururken, 1945'te toplam üretimin yaklaşık yüzde 66'sına ulaşmıştır⁸³.

19. yüzyıla kadar hayvancılık ve göçebe Kazakların yaptığı ticaretten ibaret olan ekonomi, Rusların gelmesi ile gelişmiş, Kuzey bölgelerinde tarım yapılmaya ve doğal kaynakların kullanılmasına başlanmıştır⁸⁴.

Daha önce Sovyet ekonomisine ileri düzeyde entegre olan Kazak ekonomisi ülkenin bağımsızlığını kazanmasını takiben eski bağlantılarının yok olmasından dolayı ciddi ekonomik sorunlarla yüzyüze kalmıştır⁸⁵.

Bağımsızlığın kazanılmasıyla hükümet pazar ekonomisine yönelik hızlı reform programı uygulamaya sokmasına rağmen henüz, radikal kararlar alınamamıştır.

⁸² ABELDİNOVA, a.g.e., s. 22.

⁸³ Aynı, s.22.

⁸⁴ Dünya Ekonomileri Bülteni, (Nisan 1997, Sayı: 9), s.59.

⁸⁵ ABELDİNOVA, a.g.e., s.25.

Tablo: 3
Kazakistan'da Temel Ekonomik Göstergeler

	1991	1992	1993	1994
GSYH (Ruble, Milyon)	80.983	1.119.600	16.000.000*	504.000*
Kişi Başına Gelir (Ruble)	4.843	66.280	950.800	29.822
Reel Büyüme (%)	-11.8	-13	-12.9	-25.0
Enflasyon (%)	91	1381	1410	2380
İhracat (milyon \$)			3.700	
İthalat (milyon \$)			3.780	
Dış Borç (milyar \$)				6,3

Kaynak: Ali Sönmez, "Kafkasya ve Orta Asya Cumhuriyetleri" DPT Yayını, Şubat 1996, s.26.

Tablo: 4
Kazakistan Ulusal Para Birimi Tenge'nin
Dolar Karşısında Seyiri

Ocak 1993	1 USD	4,7 tenge
Ocak 1994	1 USD	7,5 tenge
Ocak 1995	1 USD	54,4 tenge
Ocak 1997	1 USD	75,0 tenge

Kaynak: B. Zakir Avşar; Ferruh Solak. **Türkiye ve Türk Cumhuriyetleri**, Vadi Yayınları 1998, s.122.

1991 ve 1992 yıllarında Kazak Yüksek Sovyet'i ekonomik yapının serbest pazar ekonomisine dönüştürülmesi amacıyla, bir dizi kanunları yürürlüğe koymuştur. Özelleştirme programında öncelikli sektörler hizmet ve perakende ticaret olup, 1991 yılı sonu itibariyle 380 işyeri

özel sektöre devredilmiştir. Ülkede ayrıca, Batı dünyasından sanayi potansiyelinin geliştirilmesi için gerekli yatırım imkanları araştırılmaktadır. Bu amaçla, 1992 yılında, ülkenin gaz ve petrol kaynaklarının işletilmesi amacıyla Chevron, Agip, ELF-Aquitaine ve British Gas Şirketleriyle bir dizi anlaşmalar imzalanmıştır⁸⁶.

Tablo: 5

Kazakistan'da 1997 Yılında Yabancı Sermaye Yatırımlarının Sektörlere Göre Dağılımı

	Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları (Milyon dolar)	%
Bütün ülke ekonomisine yönelik olarak	1236.4	100
<u>Dallara Göre</u>		
Petrol ve Gaz Sanayileri	244.8	19.8
Tarımsal ürünlerin İşlenmesi	22.2	1.8
Haberleşme	5.4	0.4
Tarım	0.0	0.0
İnşaat	0.1	0.0
Ticaret	5.4	0.4
Demir Dışı Metalurjisi	285.7	23.1
Demir Metalurjisi	498.9	40.4
Elektrik Enerjisi Üretimi	115.8	9.4
Diğer	58.1	4.7

Kaynak: Aliye Abeldinova, "Kazakistan'da Yabancı Sermaye Yatırımları ve Kazak Ekonomisine Etkileri"; **Yayınlanmamış Y.Lisans Tezi.** Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1999, s.52.

Ekonomik kriz sanayi üretimini büyük ölçüde etkilemiştir. GSYİH içinde sanayi sektörünün payı 1990 yılında %32 iken, 1998 yılında bu oran %22'ye düşmüştür.

⁸⁶ TİKA, **Kazakistan Ülke Raporu**, (Ağustos 1994, Ankara), s. 21.

Tarım hala en çok istihdam sağlayan ve üçüncü en büyük sektördür. Başlıca mahsul geleneksel olarak buğdaydır. sektörü ise, bağımsızlıktan bu yana önemli ölçüde büyümüştür. Ticaret, emlak ve iletişim hizmetleri en hızlı gelişme kaydeden sektörler olmuştur⁸⁷.

2.1.4. Gelir Kaynakları

Kazakistan tabii kaynakları itibariyle bakır, kurşun, çinko, nikel vs. gibi birçok önemli madene sahiptir. Bunlara ilaveten de altın, gümüş gibi pahalı madenlerin yanısıra önemli enerji kaynağı yaratan uranyuma da sahiptir ve bunlardan önemli gelirden sağlanmaktadır.

Ülkede yaşamını sürdüren ve 155 türü bulunan memeli hayvanlar ve sularda bulunan balıklar da önemli gelir kaynağını oluşturmaktadır. Biz konumuz itibariyle bu şekilde ayrıntıya girmeyeceğiz. Ülke ekonomisine gelir sağlamada ilk sıraları paylaşan tarım ve sanayi dallarını genel olarak ele almakla yetineceğiz.

Tablo: 6

Kazakistan'da Net Maddi Hasıla'nın Sektörel Dağılımı

	%
Tarım - Orman	47.7
Sanayi	40.6
İnşaat	5.9
Ulaşım ve Haberleşme	1.3
Diğer	4.5
TOPLAM	100.0

Kaynak: Ali Sönmez, "Kafkasya ve Orta Asya Cumhuriyetleri", DPT Yayınları, Şubat 1996, s.27.

⁸⁷ ABELDİNOVA, a.g.e., s.26.

2.1.4.1. Tarım

Sovyetler Birliği içerisinde Kazakistan işlenilebilir arazinin beşte birine sahip ve tarımsal üretim açısından da üçüncü sırada yer almaktadır⁸⁸.

Toplam tarım arazilerininin 3/4'ü otlak, 1/5'i tarla, gerisi ise meyve bahçesi ve bağ olarak kullanılmaktadır. Ülkede 2100 kollektif çiftlik ve 390 devlet çiftliği bulunmaktadır. Tarım üreticileri buralarda çalışmaktadırlar. Çiftliklerde koyun, sığır, keçi, domuz ve kümeshayvanları beslenmektedir⁸⁹.

1955 yılında ülkedeki tahıl üretimi iklim şartlarından dolayı 10 milyon tona düşmüştür. 1992'de 29,7, 1993'te 21,6 ve 1994'te 16,4 milyon ton tahıl üretimi gerçekleştirilen ülkede pamuk ve şeker pancarı üretiminde ise artış gözlenmektedir. Toprağın sadece 96'sının sulanıyor olması, gübre eksikliği ve kullanılan tekniklerin yetersizliği de verimi azaltmaktadır. Ülkede üretilen tarımsal ürünlerin işlenme oranı oldukça düşüktür, bazı çokuluslu şirketlerin bu pazara girmesi ile boşluklar kısmen doldurulmuştur⁹⁰.

2.1.4.2. Sanayi

Kazakistan diğer cumhuriyetlere göre "nispeten sanayileşmiş" bir ülkedir. Milli gelirin sektörlere göre dağılımında en büyük kalem sanayidir. Ancak, Kazakistan sanayi yapısı Sovyet ekonomisinin ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik merkezi planlama sistemine göre dizayn edildiği için ülkenin BDT ülkeleriyle sıkı teması sürmektedir⁹¹.

⁸⁸ Daha fazla bilgi için bkz. **Dünya Ekonomileri Bülteni**, (Nisan 1997, Sayı:9), s.61.

⁸⁹ TBMM Yayınları, **Yeni Yüzyıla Doğru Türkiye ve Türk Cumhuriyetleri İlişkileri**, (No: 64, Ankara, 1993), s.28.

⁹⁰ **Dünya Ekonomileri Bülteni**, (Nisan 1997, Sayı: 9), s.61.

⁹¹ AVŞAR - ÇOLAK, a.g.e., s.123.

Ülkede, imalat, madencilik ve enerji en önemli sektörleri oluştururken, demir dışı ve demir metallurjisi, kimya ve petro kimya, makina ve inşaat malzemeleri ile hafif sanayi önemli alt sektörler olarak dikkat çekmektedir⁹².

Ülke biri batıda, ikisi doğuda olmak üzere son derece zengin petrol rafinerisine sahip olmasına rağmen, ekonomideki alt yapının Sovyet rejimine uygunluğunu koruması sebebiyle, batıdaki petrol yataklarından elde edilen petrol doğudaki rafinerilere ulaştırılıp güçlendirilemeden ayrı hatlardan ihraç edilmektedir. Kuzey ve Güney elektrik şebekeleri arasında da, aynı nedenden dolayı enerji alışverişi yapılamamaktadır.

Demir tozları ülkede rafine edilerek demir konsantresi haline getirilmesine rağmen çelik üretimi için Rusya'ya gönderilmektedir⁹³.

Kazakistan'ın ithalat ve ihracatında da yine en büyük pay BDT ülkeleri ve Rusya'ya aittir. Örneğin: 1995 yılı ihracatının %42.1'i direkt olarak Rusya ile yapılmıştır. İthalatta ise %46,2 ile Rusya ve %25.2 ile diğer BDT ülkeleri yer almaktadır.

Bütün bu verileri inceledikten sonra çağdaş ekonomik sistemlere ayak uydurulabilmesi için Kazakistan sanayi sektöründe iyileştirmeye yönelik temel kurumsal ve stratejik raporlara ihtiyaç duyulduğunu söylemek mümkündür.

2.2. Vergi Yapısı

2.2.1. Genel Olarak

16 Aralık 1991'de bağımsızlığına kavuştuktan sonra Kazakistan da kendi Anayasasını kabul etmiştir.

⁹² Dünya Ekonomileri Bülteni, (Nisan 1997, Sayı: 9), s.62.

⁹³ Aynı, s.62.

Kazakistan Anayasasına göre;

— Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz.

— Kanunlar Kazakistan Cumhuriyeti sınırları içerisinde geçerlidir.

— Kanun karşısında herkes eşittir.

Vergileme konusunda da Anayasada şu hükümlere yer verilmiştir: “ülke sınırları içerisinde gelir elde eden herkes kanunlarla belirtilen ölçülerde gelirleri üzerinden vergi ve benzeri yükümlülükleri ödeyeceklerdir⁹⁴.”

Kazakistan Cumhuriyeti Vergi Mevzuatı,⁹⁵ Kazakistan Cumhuriyeti Gümrük Mevzuatınca düzenlenen gümrük ödemeleri konuları haricinde, Kazakistan Cumhuriyetinde vergi ilişkilerini düzenler ve vergi niteliğinde olan zorunlu ödemeleri merkezi ve yerel bütçelere tahsilini tespit eden işbu yasadan, Kazakistan Cumhuriyeti Cumhurbaşkanı'nın ve Kazakistan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulu'nun kararları olduğu gibi, Kazakistan Cumhuriyeti Maliye Bakanlığının Vergi Başmüfettişliğinin kararlarından ibarettir.

Vergilendirme ile ilgili konuların, vergilendirme ile alakası olmayan yasalara dahil edilmesi yasaktır. Vergi kanunlarının yürürlüğe girmesi için yayınlanma mecburiyeti vardır.

Kazakistan Cumhuriyeti'nin katılımcısı olduğu uluslararası sözleşmede Kazakistan Cumhuriyeti Vergi Mevzuatının ihtiva ettiği kurallardan farklı kurallar tespit edilmiş ise, söz konusu sözleşmenin kuralları uygulanır. Kazakistan Cumhuriyeti'nin katıldığı uluslararası sözleşmenin uygulanması için, ülke içinde karar çıkması gerektiği belirtilen durumlar hariç, vergi ilişkilerine doğrudan uygulanır⁹⁶.

⁹⁴ Ayrıntılı Bilgi için bkz. (www. President.kz.)

⁹⁵ Ayrıntılı Bilgi için bkz. “Kazakistan Mevzuatı, (TİKA Yayınları, No: 21, 1995), s. 23.

⁹⁶ TİKA Yayınları, **Kazakistan Mevzuatı**, (No: 21, Ankara, 1995), s. 23.

Kazakistan Cumhuriyeti'nde vergi ve vergi benzeri gelirler; Genel Devlet Vergileri ve Yerel Vergiler ve Resimler olmak üzere iki kategoride toplanırlar:

Tablo: 7

Kazakistan'da Vergi Gelirleri

	1996	1997	1998	1999
GSYH (Milyar Tenge)	14.157.497	16.721.425	17.333.000	18.779.000
Vergi Gelirleri (Tenge olarak)	2.567.002.000	2.688.912.000	2.833.920.000	2.731.800.000
Vergi Gelirlerinin GSYIH'ya oranı (%)	%18.8	% 16	% 16.3	% 14.5

Kaynak: Kazakistan Cumhuriyeti Merkez Bankası

Genel Devlet Vergileri:

- Gerçek ve tüzel kişilerden alınan Gelir Vergisi
- Katma Değer Vergisi
- Aksizler
- Menkul Kıymetlere İşlem Vergisi
- Yeraltılarından yararlananların Özel Ödemeleri ve Vergileri

Yerel Vergiler ve Resimler:

- Emlak Vergisi
- Gerçek ve Tüzel Kişilerin Mülkiyet Vergisi
- Taşıt Araçları Vergisi
- Girişimcilik faaliyetiyle işigal eden gerçek ve tüzel kişilerin, Tescil Edilmesi Vergisi.
- Münferit faaliyet çeşitleriyle işigal etme hakkı için alınan resimler

— İhale Satışları Harcı

Bu vergiler, Kazakistan Cumhuriyeti Vergi Yasalarınınca aynı ödeme şekli öngörülen durumlar hariç, ülke parasıyla yani Tenge olarak hesaplanır ve ödenir.

Biz konumuz itibariyle bu vergi türlerinin hepsine değinmeyeceğiz. Yalnız Gerçek ve Tüzel kişilerden alınan Gelir vergisini “Gelir Üzerinden Alınan Vergiler” başlığı altında ayrı ayrı inceleyeceğiz.

Tablo: 8

Kazakistan’da Vergi ve Benzeri Gelirler Toplamı

İçerisinde Vergi Türlerinin Yüzde Olarak Dağılımı (1998)

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Sosyal Güvenlik Vergileri	Tüketim (Harcama) Vergileri	Uluslararası Tic. Vergisi	Diğer Vergiler	Vergi Benzeri Gelirler
% 12	% 32	% 44	% 5	% 4	% 3

Kaynak: World Development Indicators, WB, 2001

2.2.2. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Kazakistan vergi kanunlarında Gelir üzerinden alınan vergiler, Gerçek ve Tüzel kişilerden Gelir Vergisi başlığı altında düzenlenmiştir.

1992 yılında toplam gelirler ve hibesi 219,7 milyar ruble olan Kazakistan’ın, bu toplam gelirin 186,5 milyar rublesini Vergi Gelirlerinden sağlamıştı⁹⁷.

1998 yılında elde edilen toplam vergi gelirlerinin, % 12’sini Gerçek ve Tüzel kişilerden gelir vergisi, % 32’sini Sosyal Güvenlik Vergileri, % 44’ünü Katma Değer Vergisi, % 5’ini Uluslararası Ticaretten alınan vergiler ve % 7’sini de diğer vergiler oluşturmaktaydı⁹⁸.

⁹⁷ Aynı, s. 24.

⁹⁸ World Bank Yayını, **World Development Indicators**, (Washington, 2001), s. 243.

2.2.2.1. Gelir Vergisi

2.2.2.1.1. Verginin Konusu

Toplam yıllık gelir ile işbu kararname tarafından öngörülen kesintiler arasında fark olarak hesaplanan vergiye tabi gelir, Gelir Vergisinin konusudur.

“Toplam Yıllık Gelir” - Gerçek ve Tüzel kişilerin, bir takvim yılı boyunca değişik kaynaklardan elde ettikleri gelirdir.

Yerleşik vergi mükellefinin toplam yıllık geliri, vergi mükellefince Kazakistan Cumhuriyeti’nde ve Kazakistan Cumhuriyeti sınırları dışında elde ettiği gelirlere ibarettir.

“Yerleşik kişi” - Vergi yılıyla (takvim yılı) birlikte başlayan ya da biten ard arda gelen herhangi bir 12 aylık dönemde, 183 ve daha fazla gün boyunca Kazakistan’da bulunan ya da yurt dışında Kazakistan Cumhuriyeti devlet görevi icra eden gerçek kişidir.

Yerleşik olmayan vergi mükellefinin toplam yıllık geliri, Kazakistan kaynaklarından elde edilen gelirlere ibarettir⁹⁹.

Kazakistan vergi kanunlarına göre gerçek kişinin toplam yıllık gelirine,

- Aylık ücret türünde elde edilen gelirler;
- Gerçek kişilerin mülki geliri de, dahil olmak üzere her türlü gelirler dahildir.

İş cüreti olarak elde edilen Gelirler - gerçek kişinin istihdam üzerine çalışmalardan elde edilen gelirlerdir.

Gerçek kişilerin Mülkiyet Geliri (mad: 12)

- Vergi mükellefinin sürekli oturduğu mekan olmayan gayrimenkuller

⁹⁹ TİKA Yayınları, Kazakistan Mevzuatı, (No: 21, Ankara, 1995), s. 30.

- Değerli kağıtlar, tüzel kişilikte katılım payı ve diğer gayrimaddi aktifler;
- Yabancı ülke paraları
- Kıymetli taşlar, kıymetli madenler, bunlardan imal edilen ziynet eşyaları ve kıymetli madenler ihtiva eden diğer eşyalar, sanat ürünleri ve antika eşyalar.

Yukarıda saydıklarımızın, değerlerinin enflasyondan dolayı arttığı ve elden çıkarıldıkları zaman da gelir sağlayacakları dikkate alınarak, gerçek kişilerin mülkiyet gelirlerine dahil edilmişlerdir.

2.2.2.1.2. Vergi Mükellefi

Gelir vergisi mükellefi, bir vergi yılında (takvim yılı) vergiye tabi gelire sahip gerçek kişidir.

Kazakistan Cumhuriyeti vatandaşları, diğer ülkelerin vatandaşları ve uyruksuz kişiler, gelir vergisi mükellefi olan gerçek kişilerdir¹⁰⁰.

2.2.2.1.3. Vergiyi Doğuran Olay

Yukarıdaki tanım ve açıklamalarımızdan anlaşılacağı üzere Kazakistan Gelir Vergisi Sisteminde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için, gelirin elde edilmesi gerekmektedir. Toplam yıllık gelir tanımında da kişilerin elde ettikleri gelir anlatılmaktadır.

Gerçek kişilerin mülkiyet gelirlerinin vergilendirilebilmesi içinde aktifin paraya dönüştürülerek gelir sağlanması şart koşulmaktadır.

2.2.2.1.4. Verginin Oranı

Kazak Gelir Vergisi sisteminde vergi oranlarının uygulanacağı dilim, tam olarak oturmamış bir ekonomik sistemde rakamlarla gösterilir ise, enflasyon etkisiyle sık sık vergi kanunlarının oran

¹⁰⁰ Aynı, s. 29.

sayfası değiştirilmesi gerekeceği düşünülerek, asgari ücret baz alınmıştır.

Asgari ücret tutarı vergiden muaftır. Asgari ücret yıllık olarak Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilmektedir. 2001 yılı için Asgari Ücret tutarı 7550 Tenge'dir (1 \$ = 147 TNG)

Gerçek Kişiler İçin Gelir Vergisi Oranları (mad. 29)

Asgari yıllık ücretin on misline kadar olan gelirler	Vergilendirilen gelir tutarının % 5'i
Asgari yıllık ücretin on mislinden yirmi misline kadar olan gelirler	Asgari yıllık ücretinin on mislinin vergi tutarı artı bu tutarı aşan tutarın % 10'u
Asgari yıllık ücretin yirmi mislinden otuz misline kadar olan gelirler	Asgari yıllık ücretin yirmi mislinin vergi tutarı artı bu tutarı aşan tutarın % 15'i
Asgari yıllık ücretin otuz mislinden kırk misline kadar olan gelirler	Asgari yıllık ücretin otuz mislinin vergi tutarı artı bu tutarı aşan tutarın % 20'si
Asgari yıllık ücretin kırk mislinden elli misline kadar olan gelirler	Asgari yıllık ücretin kırk mislinin vergi tutarı artı bu tutarı aşan tutarın % 30'u
Asgari yıllık ücretin elli misli ve üstü gelirler	Asgari yıllık ücretin elli mislinin vergi tutarı artı bu tutarı aşan tutarın % 40'ı

2.2.2.1.5. Vergiden İstisna ve Muafiyet

Gerçek kişilere tanınan indirimler (mad. 28).

1. Gerçek kişi bir vergi yılı boyunca gelirin elde edildiği her ay, bir asgari ücret tutarında vergiden düşme hakkına sahiptir.
2. Gerçek kişi, bakmakla yükümlü olduğu her aile ferdi için bir vergi yılı boyunca gelirlerin elde edildiği her ay asgari bir aylık ücret tutarında vergiden düşme hakkına sahiptir.
3. Eğer söz konusu aile ferdi bir asgari aylık ücretin üstünde ortalama aylık geliri elde ediyor ise, işbu maddenin ikinci bendinde öngörülen vergiden düşme hakkı uygulanmaz.

4. İşbu maddenin ikinci bendinde öngörülen vergiden düşmeleri, aileden sadece bir vergi mükellefinin gelirine ilişkin uygulanır.

Gerçek kişilerin aşağıdaki gelir çeşitleri ve idemeleri gelir vergisine tabi değildir (mad. 34/5)

1. Kazakistan Cumhuriyeti vatandaşı olmayan diplomatik ya da konsolosluk elemanının çalışma ücreti olarak elde ettiği resmi gelir.
2. Gelir vergiye tabi olduğu yabancı bir ülkede devlet görevi ifa eden kişinin çalışma ücreti olarak elde ettiği resmi gelir.
3. Bir gerçek kişiden başka bir gerçek kişiye hibe ya da miras, bir de insani yardım olarak kabul edilmiş mülkiyetin değeri, iş ücreti olarak kabul edilen mülkiyet hariç.
4. Herhangi bir sağlık hasarı sonucunda iş görme kabiliyetinin yitirilmesi ve aile reisinin yitirilmesi ile ilgili olarak, hamilelik ve doğum üzerine ödemeler ve yardımlar dahil devlet emekli maaşları, burslar ve yardımlar,
5. Çocukların ve yetimlerin gıda yardımları;
6. Devlet ve yerel bütçelerin kaynaklarından bir defaya mahsus ödemeler ve maddi yardımlar. ölüm ya da malüllüğe sebep olmuş iş kazası sonucu sakatlanması dolayısıyla yasalarca tespit edilen miktarda işveren tarafından yapılan bir defalık ödemeler.

2.2.2.1.6. Verginin Ödenmesi

Aylık olarak vergilendirilen gelirlerden (örn. iş ücreti gibi) kesilen vergi miktarı en geç takip eden ayın 20. gününe kadar vergi dairelerine yatırılmalıdır (mad. 51/1). Ödenen bu vergiler, vergi yılı için vergi mükellefine tahakkuk edilen gelir vergisi kayıtlarına geçer.

Vergi mükellefi, hesap yılını müteakip yılın 10 Nisan tarihinden geç olmaması kaydıyla, toplanan yıllık gelire ait beyannamenin

verildiği günden (31 Mart) itibaren 10 gün sonra nihai hesapları ve gelir vergisini öder.

2.2.2.2. Kurumlar Vergisi

2.2.2.2.1. Verginin Konusu (mad. 7)

Toplam yıllık gelir ile bu kanunda öngörülen kesintiler arasında fark olarak hesaplanan vergiye tabi gelir, Kurumlar Vergisinin konusunu oluşturur.

Tüzel kişiler vergisine tabi gelir de gerçek kişilerde olduğu gibi ülke parası Tenge olarak tespit edilir.

Vergiye tabi gelir hesaplanırken, yabancı ülke parası olarak kazanç, diğer gelirlerde olduğu gibi bir de uğranılan zararlar, işlemin (ödemenin) yapıldığı günde Kazakistan Cumhuriyeti Ulusal Bankasının resmi rayici üzerinden Tenge olarak hesaplanır (mad. 8).

2.2.2.2.2. Vergi Mükellefi (mad. 6)

Kurumlar vergisi mükellefi, bir vergi yılında vergiye tabi gelire sahip tüzel kişilerdir.

Kazakistan Cumhuriyeti Ulusal Bankası hariç yerleşik tükel kişiler ve yerleşik olmayan tüzel kişiler kurumlar vergisi mükellefidirler.

Tüzel kişilik, katılımcılarından (kurucularından) ayrı olarak vergiye tabidir. Konsorsiyum da dahil, adi ortaklık sözleşmesi üzerinden elde edilen gelir, katılımcıları arasında paylaşılır ve bunların her birinden vergi alınır.

İşletmeci şahsın hukuki statüsünün tespit edilmesi mümkün olmayan durumda vergi idaresi bu şahsı ayrı bir vergi mükellefi olarak tayin etme hakkına sahiptir.

2.2.2.2.3. Vergiyi Doğuran Olay

Kazakistan Kurumlar Vergisinde gelirin elde edilmesi, vergi borcunun doğması için şarttır.

2.2.2.2.4. İndirilebilecek Giderler ve Muafiyet

İndirilebilecek Giderler

Tüzel kişilerin toplam yıllık gelirinden, bu gelirlerin elde edilmesiyle ilgili tüm giderler düşülür. Aynı giderin birkaç gider maddesinde öngörüldüğü durumda, matrahın hesaplamasında sadece bir kez düşülür (mad. 19/1)

Gerçek kişilerin kişisel tüketim giderleri olduğu gibi, iş sözleşmesi ve kiralama sözleşmesi üzerine işlerden gelir elde etmekle ilgili giderler indirilemez (mad. 19/2).

Amortisman Kesintilerinin ve Temel Üretim Kaynaklarının Düşürülmesi (mad. 20)

1. Üretimde kullanılan ve yıpranmaya tabi olan temel kaynakların amortisman kesintileri, işbu maddenin koşulları gereğince indirime tabidir.

2. Aşağıdaki araçlar, amortisman tabi araçlara dahil değildir:

a) Araziler;

b) Mal-malzeme yedekleri;

c) Vergiye tabi gelir tespit edilirken, değeri, içinde bulunan yılda tamamen düşülen mülkiyet;

3. Amortisman tabi temel araçlar aşağıdaki azami amortisman hadleri olan gruplar üzerine dağıtılır.

Grup No	Mülkiyetin Çeşidi	Amortisman Haddi
1	Binek arabalar; taksi, karayollarında kullanılan motorlu traktörler; özel aletler, envanter ve aksesuarlar; bilgisayarlar; bilgi işlem üzerine yan teçhizatlar ve tertibatlar.	% 20
2	Otomobil taşıt araçlarının menkul tertibatları; otobüsler, özel otomobiller ve tırlar. Makinalar ve donanımlar: Sanayinin tüm kolları ve döküm sanayi için; demir dövme ve pres donanımları; inşaat tertibatları; tarım makinaları ve donanımları. Büro mobilyaları.	% 15
3	Diğer gruplara dahil edilmeyen amortize edilebilir aktifler	% 10
4	Demiryolları, deniz ve nehir taşıt araçları Güç makinaları ve donanımları: termometrik donanım, elektrik motorları, türbin ve mazot yakıtlı jeneratörler. Elektrik nakil ve iletişim tertibatları; boru hatları.	% 8
5	Binalar, tesisler ve yapılar	% 7

Vergi mükellefleri, kendi görüşlerine göre azami hadleri aşmamak kaydıyla diğer amortisman hadlerini uygulama hakkına sahiptirler.

4. Her grup üzerine amortisman kesintileri, işbu maddenin 3'ncü bendinde belirtilen amortisman hadlerinin uygulanması yöntemiyle, vergi yılının sonunda grubun bilançosu değerine sayılır.

5. Binalar, tesisler ve yapılar üzerine amortismanda her yapı için ayrı ayrı tahakkuk edilir. Yıpranma sonucu yapıların değeri 40 aylık asgari ücret tutarının altına düşmüş ise bu yapıların değeri cari gider sayılır ve düşürülmeye tabidirler.

6. Vergi yılı sonunda bilanço grubunun değeri, Kazakistan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulunca tespit edilen hadler üzerine yapılan değer tesbitini dikkate alan ve sıfırın altında olmamak kaydıyla aşağıdaki usulde tespit edilen tutardır:

- a) Önceki vergi yılında tahakkuk edilen amortizasyon tutarı ile azaltılmış, bir de işbu maddenin 8'nci ve 9'ncü bentleri gözönünde bulundurulduktan sonra, önceki vergi yılının sonunda grubun bilanço değeri; artı
- b) Vergi yılında gruba ilave edilen temel araçların satın alma fiyatının üzerine değeri; eksi
- c) Vergi yılı boyunca tarh fiyatları üzerine grubun temel kaynaklarının paraya dönüştürülmesinde elde edilen tutarlar;

7. Eğer vergi yılı boyunca grubun temel araçlarının paraya dönüştürülmesinde elde edilen tutar, yıl sonunda grubun bilanço değerini aşıyor ise fazlalık, emisyon tahsisi hesaba katılarak gelire dahil edilir ve grubun bilanço değeri sıfıra eşit olur.

8. Eğer vergi yılının sonunda grubun bilanço değeri yüz asgari aylık ücretin altında çıkarsa, grubun bilanço değerinin tutarı düşürülmeye tabidir.

9. Eğer grubun tüm temel araçları satılmış ya da tasfiye edilmiş ise, vergi yıl sonunda grubun bilanço değeri düşürülmeye tabidir.

10. En az üç yıl üretim araçları doğrultusunda kullanılan satın alınmış teknolojik donanımların değeri, amortismanndan sonra kalan tutarın çerçevesinde, amortisman dönemi boyunca herhangi bir anda vergi mükellefinin görüşü üzerine düşülmeye tabidir.

Onarım Giderlerinin Düşülmesi (mad. 21)

1. Mevcut gruba dahil olan temel araçların onarım giderleri üzerine, her gruba ilişkin olarak düşülmeye izin verilir.

2. Her vergi yılı için işbu maddenin 1'nci bendine göre düşülmeye tabi onarım giderleri tutarı, vergi yılı sonunda grubun bilanço değerinin yüzde onu ile sınırlıdır.

3. İşbu maddenin ikinci bendinde tespit edilen sınırlamaları aşan tutar, grubun bilanço değerini yükseltmektedir.

Sigorta Ödemeleri Üzerine Giderlerin Düşülmesi (mad. 22)

Tasarruf ve dönüşüm nitelikli sözleşmeler üzerine sigorta ödemeleri hariç, sigorta sözleşmeleri üzerine sigortacılara ödenen sigorta ödemeleri düşülecek giderlerdendir.

Jeolojik Tetkikler, Doğal Kaynakların İstihsalı ve Hazırlık Çalışmaları Giderleri (mad. 23)

Vergi mükelleflerince yapılan jeolojik tetkik ve doğal kaynakların istihsalı hazırlık çalışmaları giderleri ikinci grubun temel araçlarının amortizasyonu oranı üzerine, amortizasyon kesintileri şeklinde toplam yıllık gelirden düşülmeye tabidirler ve ayrı bir grup oluştururlar.

Vergilerin, Cezaların ve Telafi Giderlerinin Düşülmesi (mad. 25)

1. Toplam yıllık gelirinin, bir de Kazakistan Cumhuriyeti ve diğer devletlerde ödenmiş olan Gelir Vergisinin tespit edilmesine kadar dahil edilmeyen vergiler hariç ödenmiş vergiler;

2. Bütçeye yatırılması gerekenler hariç, cezalar ve ceza paraları dahil cayma tazminatları;

3. Kazakistan Cumhuriyeti mevzuatınca tespit edilen zararlar, kararnameler gereğince tüzel ve gerçek kişilere devlet sosyal alanının ayakta tutulması için yapılan giderler.

Yapıların ve Değerli Kağıtların Satışında Ortaya Çıkan Zararlar (mad. 26)

1. Toplam yıllık geliri elde etmek için üç yıldan fazla girişimcilik faaliyetlerinde kullanılan yapıların satışında ortaya çıkan zararlar düşülmeye tabidirler.

2. Değerli kağıtların paraya dönüştürülmesinde ortaya çıkan zararlar düşülmeye tabi değildirler. Tarif edilen zararlar, diğer değerli

kağıtların satışında elde edilen değer artış gelirinden mahsuben telafi edilirler.

3. Eğer işbu maddenin 2'nci bendine belirtilen zararlar, oluştukları yılda telafi edilmeleri mümkün değil ise, beş yıla kadar vadede ileriye taşınmaları ve değerli kağıtların satışında elde edilen değer artışı gelirlerine mahsuben tanzim edilmeleri gerekmektedir.

4. İşbu kararnamenin 12. maddesinde öngörülen mülkiyetin satışında ortaya çıkan zararlar düşülmeye tabi değildir. Söz konusu zararlar, işbu kararnamenin 12. maddesinde öngörülen mülkiyetin satışında elde edilen değer artış gelirinden mahsup edilerek tazmin edilirler.

Zararların Nakli (mad. 27)

İşletme faaliyetleri sonucu giderin gelirden fazla vermesi yani zarar edilmesi durumunda, o yılın zararının gelecek yıllar karından mahsup edilmesi için 5 yıllık süre tanınmaktadır.

Kesintiye (Düşülmeye) Tabi Olmayan Giderler (mad. 15)

1. Girişimcilik faaliyetiyle ilgili olmayan giderler düşülemez,
2. Negatif kur farkı düşülemez,
3. Bu bölümde öngörülen kesintiler, eğer işbu kararnamenin 19'ncü maddesindeki hususlara uygun değilse uygulamazlar.

Faiz Kesintileri (mad. 16)

Kredi faizleri, Kazakistan Cumhuriyeti Ulusal Bankasınca tespit edilen refinansman oranlarından ve bu oranın yüzde elli artırılmış hesabından tespit edilmiş faiz tutarları sınırlarından düşülmeye tabidir.

Şüpheli Borçların Düşülmesi (mad. 17)

1. Vergi mükellefi, gelirleri girişimcilik faaliyetlerinden elde edilen ve daha önce toplam yıllık gelirlerine dahil edilmemiş olan, paraya dönüştürülen ürünler, işler ve hizmetlerle ilgili şüpheli borçları düşme hakkına sahiptir.

2. Bankalar, kayıt yılında verilen itfa edilmemiş krediler tutarının % 10'unu aşmaya yedek fonunu aşmaması şartıyla şüpheli ve umutsuz borçlarına karşı provizyonlarından düşme hakkına sahiptirler.

3. Eğer vergi mükellefinin yerleşik olmayan kişiden alacaklı olduğu şüpheli borç 20.000 asgari aylık ücret tutarını aşmıyor ise, vergi mükellefi vergi dairesi organlarına yazılı olarak bildirerek işbu maddenin 1'nci bendi gereğince indirim hakkına sahiptir.

Yedekler Fonu Kesintilerinin Düşülmesi (mad. 18)

1. Sigortacılık faaliyetiyle iştigal eden tüzel kişi, Kazakistan Cumhuriyeti Mevzuatınca tespit edilen kaideler gereği, sigorta yedekleri fonuna yapılan kesinti tutarlarını düşme hakkına sahiptir.

2. İşbu maddenin 1'nci bendinde ve 17'nci maddenin 2'nci bendinde öngörülen indirimler hariç, yedekler fonu kesintileri indirilemez.

Bilimsel-Tetkik, Proje ve Deneme-Konstrüksiyon Çalışmaları Giderlerinin İndirilmesi (mad. 19)

Temel kaynakların satın alınması, bu kaynakların tesis edilmesi ve yatırım nitelikli diğer giderler hariç bilimsel-tetkik, proje ve deneysel-konstrüksiyon giderleri indirilir.

Muafiyet (mad. 34)

1. Kazakistan Cumhuriyeti Malüllerinin Gönüllü Derneği, Kazak Körler Derneği, Kazak Sağırlar Derneği, Zihinsel ve Bedensel Özürlü Çocukların ve Gençlerin sosyal uyumu ve Emekle Tedavisi Merkezi, DOSAAF Merkez Komitesi, bir de, ticari-aracılık faaliyetleri gelirleri hariç bu kuruluşların mülkiyetinde bulunan ve kaynaklarıyla oluşturulan üretim kuruluşları, Kazakistan Cumhuriyeti Afganistan Savaşı Gazileri Örgütü (işletmeler hariç);

2. Girişimcilik faaliyeti gelirleri hariç gayri ticari kuruluşların tüzük faaliyeti gelirleri;

3. Listesi Kazakistan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulunca tespit edilen uluslararası örgütler;

4. Olağanüstü koşulların ortaya çıkması durumunda insani yardım şeklinde mülkiyet teslim almış ve bu mülkiyeti amacına uygun olarak kullanmış tüzel kişiler;

5. Malüller, toplam işçi sayısının en az % 30'unu teşkil eden üretim kuruluşların toplam yıllık geliri, malüllerin işçi ücretlerinin ödenmesi, Devlet Sosyal Sigorta ve malüllere ilişkin Devlet İstihdamı Destekleme Fonu üzerine giderlerin tutarı iki mislisi kadar azaltılır.

6. Devlet değerli kağıtlar üzerine faizler, vergiden muaftırlar.

2.2.2.2.5. Yabancı Yatırımcılara Sağlanan Ayrıcalıklar

Kazakistan Cumhuriyeti Yabancı Yatırımlar Kanunu'nun 1. maddesinde; yabancı tüzel kişiler ve yabancı vatandaşlar olarak tanımlanan Yabancı Yatırımcıların yatırım unsurlarının neler olabileceği de aynı kanunun 3. maddesinde şu şekilde sıralanmıştır:

- Teşebbüsler
- Sovyet tüzel kişilerinin mallarındaki hisseler
- Sermaye hisseleri
- Teminatlar
- Tescil hakları
- Kazakistan'daki doğal kaynakların kullanılma hakları

Bu yabancı yatırımcılara Kazakistan kanunlarınca şu şekilde garantiler sağlanmıştır¹⁰¹.

Yabancı yatırımlara ait varlıkların kamulaştırılması söz konusu değildir. Ancak kanunlarda belirtilen bazı durumlar için resmen isteme olabilir. Bu durumda Kazakistan Cumhuriyeti yabancı yatırımcının kayıplarını kapatmak durumundadır.

Yabancı ortaklı tüzel kişiler, yabancı tüzel kişiler ve vatandaşlar, Kazakistan vergi kanununa uygun olarak vergilerini öderler.

¹⁰¹ TİKA Yayınları, Kazakistan Ülke Raporu, (No:4, Ankara, 1994), s. 102.

Çifte vergilemeden kaçınmak için uygun uluslararası antlaşmalar yapılmaktadır.

Tüzel kişiler kanununda sağlanan vergi önceliklerinin yanısıra şu sıklardan da yararlanırlar.

— Eğer yabancı yatırımcıların hisseleri % 30'un üzerinde ise ve tüzel kişiler mal ve hizmet üretiminde çalışıyorsa, 5 yıl kar vergisinden muaf tutulacak ve daha sonraki 5 yıl içinde indirimli vergi vereceklerdir.

— Hayır harcamaları vergiden muaf tutulacaktır.

Yatırımcıların kazandıklarını veya hisselerinin satışından elde edilen nakitleri yurtdışına çıkarabilirler.

Tablo: 9
1997 Yılında Kazakistan'a Gelen Yabancı Sermaye
Yatırımlarının Ükelere Göre Dağılımı

Ülke	Doğrudan Yabancı Sermaye Yatırımları (Milyon dolar)	%
Japonya	381,5	30,5
Büyük Britanya	241,4	19,5
ABD	207,4	16,8
Güney Kore	137,5	11,1
Hollanda	85,5	6,9
Almanya	44	3,6
Türkiye	42,6	3,4
Çin	17	1,4
İsviçre	9,6	0,8
Fransa	8,6	0,7
İtalya	2,3	0,2
Norveç	1,6	0,1
Rusya	1,6	0,1
Diğer	55,8	4,5
Toplam	1236,4	100

Kaynak: "Kazakistan'da Yabancı Sermaye Yatırımları ve Kazak Ekonomisine Etkileri" Aliye Abeldinova. Y.L. Tezi Sosyal Bilimler Enst. Anadolu Üniv. 1995, s.65.

2.2.2.2.6. Matrahın Saptanması

Takvim yılı bitiminde, dolayısıyla bu vergi yılı bitimi de oluyor, Vergi Mükellefi tüzel kişiliğin değişik kaynaklardan elde ettiği gelirler toplanır. Toplanan bu gelirden de kanunların elverdiği oranda giderler ve indirimler çıkartılarak Vergi Matrahı saptanır.

Bulunan bu gelir, gider, indirim ve matraha düzenli bir şekilde beyannameye dökülür ve en geç takip eden yılın 31 mart'ına kadar ilgili makama ulaştırılır.

2.2.2.2.7. Verginin Oranı (mad. 30)

Tüzel kişinin vergi kapsamında bulunan geliri, % 30 üzerinde vergilendirilmeye tabidir.

Toprağı kendileri için esas üretim aracı teşkil eden tüzel kişiler, bu toprağın doğrudan kullanılmasından elde ettikleri gelir için % 10 oranında vergi öderler.

Tüzel ve gerçek kişilere ödenen kâr payları, % 15 oran üzerinden ödeme kaynağından vergiye tabidirler ve daha sonra vergiye tabi tutulmazlar (mad. 31/1).

Tüzel ve gerçek kişilere ödenen faizler, eklenen tutarların % 15 oranı üzerinden ödeme kaynağından vergilendirilir. Yerli bankalara ödenen faizler ödeme kaynağında vergilendirilmeye tabi değildir (mad. 32).

2.2.2.2.8. Vergilendirme Dönemi

Kazakistan vergi sistemi Kurumlar Vergisi vergilendirme dönemi- nin saptanmasında da, Dünya genelinde geçerli olan takvim yılı bitimi uygun görülmüştür.

Vergilendirme döneminin takvim yılı bitimi oluşunda, o dönemde şirketler arası alacak vereceklerin büyük oranda kapatılmış olması, şirket içinde de bütün hesapların toplanmış olması ve işletmelerinde o dönemde vergi ödemek için nakit sıkıntısına girmeyeceği gibi görüşler etkili olmuştur.

2.2.2.2.9. Verginin Ödenmesi (mad. 52)

Vergi mükellefi, biten takvim yılını müteakip yılın 10 NİSAN tarihinden geç olmaması kaydıyla, toplam yıllık gelire ait beyannamenin verildiği günden itibaren 10 gün sonra nihai hesaplamaları yapar ve vergiyi peşin olarak öder.

3. AZERBAJYAN CUMHURİYETİNİN SOSYAL-EKONOMİK YAPISI VE VERGİ YAPISININ İNCELENMESİ

3.1. Sosyal - Ekonomik Yapı

3.1.1. Coğrafi ve Demografik Yapı

Azerbaycan Cumhuriyeti, kuzeyden Dağıstan Özerk Cumhuriyeti, kuzeybatıdan Gürcistan, güneybatıdan Ermenistan ve Türkiye, güneyden İran, doğudan Hazar Denizi ile sınırlanmıştır¹⁰².

Kuzeyinde yer yer 3.000 metreyi aşan Kafkas dağları, güneyde ise Ermenistan'ın dağ kütlelerine uranır. Bu dağların en yüksek yeri, Benardüz Tepesi'dir (4.480 m). Etrafının dağlarla çevrilmesine rağmen Azerbaycan topraklarının % 40'ı ovadır. Yükselen dağ zirveleri, 2.000 metreye ulaşan yaylalar, ovalar ve bozkırların yanısıra deniz yüzeyinden aşağıda toprağa da sahiptir. Derin boğazlar ve akarsu yataklarıyla parçalanmış görkemli sırtlar ve çıkıntılar, kuzey bölgesine olağanüstü güzellikler katar. Azerbaycan toprakları en verimli bölgesi Kura ve Aras nehirlerinin deltalarının karıştığı yerdir¹⁰³.

¹⁰² AVŞAR - ÇOLAK, a.g.e., s.87.

¹⁰³ TBMM Yayını, Yeni Bir Yüzyıla Doğru Türkiye ve Türk Cumhuriyetleri İlişkileri, (No: 64, Ankara, 1993), s. 7.

Yüzölçümü 86.600 km² olan Azerbaycan'ın kuzey kesimlerinde dağların 2.000 metre yüksekliğine kadar ormanlar görülür. Dağlarda geyik, karaca, yaban domuzu, ayı, vaşak, bizan, kır keçisi ve pars en fazla rastlanan yabani hayvanlardır.

Azerbaycan'ın doğu ve orta kesimlerinde astropik iklim egemendir. Kışları uzun (4-5 ay) ve ılıman, yazları çok sıcaktır (ortalama 27°C). Nemli astropik iklimin hüküm sürdüğü güneydoğu bölümü ise Azerbaycan'ın en yüksek yağış alan (1200 mm-14000 mm.) bölgesidir¹⁰⁴.

Azerbaycan'da Bakü, Sumgayt, Guba, Alibayramlı, Şusa ve Gence gibi önemli şehirleri bulunmaktadır.

1999 yılı verilerine göre Azerbaycan ülke nüfusu 8.000.000 kişidir¹⁰⁵. Bu nüfusun da % 82.6'sı Azeridir.

Tablo: 10

Azerbaycan'da Nüfusun Etnik Dağılımı

Grup	Toplam Nüfus İçindeki Yüzdesi
Azeri	82,6
Rus	5,5
Ermeni	5,5
Lezgin	2,4
Avar	0,6
Yahudi	0,4
Tatar	0,4
Ukrain	0,4
Gürcü	0,2
Diğer	1,5
TOPLAM	100

Kaynak: Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi.

¹⁰⁴ AVŞAR - ÇOLAK, a.g.e., s. 89.

¹⁰⁵ World Bank Yayını, **World Development Indicators**, (Washington, 2001), s. 12.

Nüfus yoğunluğu (kişi / km²) 1999 yılı için 87 kişidir¹⁰⁶. Toplam nüfusun % 54'ü kentte, % 46 kırsal kesimde ikamet etmektedir. Şehirleşme hızı son yıllarda oldukça yavaşlamıştır. Ama yavaşta olsa kentlere göç devam etmektedir. Yalnız kırsal kesimde nüfus artış hızı daha yüksek olduğu için o denge sürmektedir.

Azerbaycan geç nüfusa sahip ülkedir. Toplam nüfusun % 62.1'i 30 yaşın altındadır.

Tablo: 11
Azerbaycan'da Toplam Nüfusun Yaş Grubu
İtibariyle Dağılımı

Yaş Grubu	Toplam Nüfusteki Yüzdesi
0-14	% 33
15-29	% 28.9
30-44	% 17.7
45-59	% 12.0
60 +	% 8.4

Kaynak: Azerbaycan Devlet İstatistik Komitesi.

Nüfusun Özellikleri:¹⁰⁷

Ortalama yaşam süresi	69,5 yıl
Bebek ölüm oranı (Bin kişide)	29.9
Nüfus Artış Oranı (%)	0,9

3.1.2. İdari Yapı

1990 yılının ocak ayında Azerbaycan'da bağımsızlık rüzgarları, Sovyetler Birliği'nin o zamanki devlet başkanı M. Gorboçov'un açıklık ve yeniden yapılanma politikalarının etkisiyle yeniden esmeye

¹⁰⁶ Aynı, s. 12.

¹⁰⁷ Dünya Ekonomileri Bülteni, (Temmuz 1996, Sayı: 6), s. 45.

başladı. 20 Ocak katliamının hiddetiyle Azerbaycan Parlamentosu, 21 Ocak 1990'da başkan Elmira Kaferova tarafından okunan bildirge ile bağımsızlığını ilan etti. Bu devlet hiçbir ülke tarafından tanınmadı¹⁰⁸.

Sovyetler Birliği'ndeki Ağustos 1991 darbesinin başarısızlığa uğramasından sonra Cumhuriyetlerde çözülme başladı. Nihayet 18 Ekim 1991 tarihinde Azerbaycan bağımsızlığını ilan etti. Dünyada ilk defa Türkiye tarafından tanındı¹⁰⁹.

Azerbaycan'ın yönetim şekli Cumhuriyettir. Başbakanlık Sisteminin hakim olduğu ülkede Cumhurbaşkanlığı ve Milletvekilliği seçimleri 5 yılda bir yenilenmektedir.

Azerbaycan'ın mevcut Anayasası 12 Kasım 1995 tarihinde yapılan Referandumla kabul edilmiştir. Azerbaycan Anayasasına göre,¹¹⁰

Devlet egemenliğinin tek kaynağı halktır.

Azerbaycan Devleti demokratik, laik, üniter bir hukuk devletidir. Devlet egemenliği kuvvetler ayrılığı prensibine dayanmaktadır. Yasama yetkisini Azerbaycan Milli Meclisi, Yürütme yetkisini Azerbaycan Cumhuriyeti Cumhurbaşkanı, Yargı görevini ise Azerbaycan Mahkemeleri yerine getirmektedir.

Başbakan ve Bakanlar Cumhurbaşkanı tarafından atanmakta ve Milli Meclis tarafından onaylanmaktadır.

Yasa teklifi verme hakkı milletvekillerine, Azerbaycan Cumhuriyeti Cumhurbaşkanı'na, Yüksek Mahkeme ile Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti Ali (Yüksek) Meclisi'ne aittir.

Cumhurbaşkanı hem devletin, hemde icranın başıdır. Kamu hükmünde kararname niteliği taşıyan "Ferman" adı verilen hukuki kararlar

¹⁰⁸ TBMM Yayını, **Yeni Bir Yüzyıla Doğru Türkiye ve Türk Cumhuriyetleri İlişkileri**, (No: 64, Ankara, 1993), s. 6.

¹⁰⁹ Aynı, s. 6.

¹¹⁰ Geniş bilgi içiniz bkz. [w.w.w. turkbe. org.az](http://www.turkbe.org.az).

alma yetkisi vardır. Fermanlar icrai hüviyete sahip olup, bu yönüyle Cumhurbaşkanı yasama yetkisine de sahiptir.

3.1.3. Ekonomik Durum

Azerbaycan serbest piyasa ekonomisine geçiş sürecini Haziran 1991’de yürürlüğe giren “Ekonomik Bağımsızlık Temeli” kanunu ile başlatmıştır. “Ekonomik Reform Paketi” olarak adlandırılan bu süreç, aşağıda belirtilen önemli yasalarla şekillenmiştir¹¹¹.

- Yabancı Yatırımları Koruma Kanunu (Ocak 1992)
- Tüzel Kişilerin Vergilendirilmesi Hakkında Kanun (Haziran 1992)
- Toprak Kanunu (Vergilendirme ve Özelleştirme) (Ocak 1993)
- Menkuller ve Taşınabilir Malların Değişimi Kanunu (Şubat 1993)

Tablo: 12

**Azerbaycan’da 1999 Yılı İçin Ekonomik Veriler
(Milyon ABD Doları)**

GSMH	20.000
İHRACAT	930
İTHALAT	1.035
TOPLAM DIŞ BORÇ	1.036
TOPLAM YEREL ÜRETİM	4.004
NIHAİ YEREL TÜKETİM HARCAMASI	2.623

Kaynak: W.B. “World Development indicators 2001”

Azerbaycan, merkezi planlama neticesinde bir tarım ülkesi yapılmıştır. Sanayi ise, aynı stratejiye bağlı olarak kendi kendine yetersiz kılınarak diğer cumhuriyetlere büyük ölçüde bağlı hale getirilmiştir¹¹².

¹¹¹ Ali SÖNMEZ, *Kafkasya ve Orta Asya Cumhuriyetleri*, (DPT Yayınları, Ankara, Şubat 1996), s. 7.

¹¹² TBMM Yayını, *Yeni Bir Yüzyıla Doğru Türkiye ve Türk Cumhuriyetleri İlişkileri*, (No: 64, Ankara, 1993), s. 10.

Petrolü, rasyonel olmayan şartlarda işlenmektedir. Zaten iptidai olan teknolojisi gitgide eskimektedir. SSCB petrolünün bir zamanlar % 95'ini Azerbaycan petrolü sağlamaktaydı. Verimsizlik bütün sektörlerde bulunmaktadır. Son on yıl içinde verimsizlik, daha da belirginleşerek ekonominin en bariz vasfı haline gelmiştir¹¹³.

Azerbaycan ekonomisi özellikle 1992 yılından bu yana önemli üretim düşüyelerine sahne olmaktadır. Sanayi sektöründe gerçekleşen küçülme %20 dolayında seyretmektedir. Tarım sektörü de son yıllarda küçülme problemi ile karşı karşıyadır¹¹⁴.

Aralık 1991'de 12 aylık enflasyon %190'a ulaşırken, ocak 1992 ortasındaki fiyat liberalizasyonunu takiben perakende fiyatlar ocak 1991'e göre %120'lik artış göstermiştir. 1994 yılının ilk on ayı ile 1993 yılının aynı dönemi kıyaslandığında, milli gelir %22, sanayi üretimi %24.8, tarım üretimi %11.5 düşmüş, bütçe açığı 180 milyar manat olmuştur. Enflasyon oranı 1993'de %1080 iken 1994 yılında %1773'e çıkmıştır. 1995 yılında enflasyon oranında önemli bir düşüş yaşanmış ve %84.6 olarak gerçekleşmiştir¹¹⁵.

Azerbaycan, ciddi miktarda dış açığı veren bir ekonomiye sahiptir. Hukuk ve sanayi altyapılarının hazırlıksızlığı Azerbaycan'ın dış ticaretinde bir darboğaz olarak gözükmektedir. Azerbaycan'ın BDT dışı dış ticaretinde pozitif denge yaratan kalemler sadece petrol, doğalgaz ve metaldir.

113 Aynı, s. 10.

114 SÖNMEZ, a.g.e., s. 7.

115 Dünya Ekonomileri Bülteni, (Temmuz 1996, Sayı: 6), s. 50.

3.1.4. Gelir Kaynakları

Tablo: 13

Azerbaycan'da GSYİH'nin Sektörel Dağılımı (%) Olarak

	1994	1995	1996	1997	1998
TARIM	32,4	25,2	24,8	20,0	20,1
SANAYİ (Petrol ve doğalgaz dahil)	20,4	27,3	25,9	24,8	22,0
HİZMETLER VE DİĞERLERİ	47,3	47,5	48,9	55,2	57,9
GSYİH (Milyar \$)	1,4	2,4	3,44	3,85	4,12
KİŞİ BAŞINA MİLLİ GELİR	138	323	420	506	537

Kaynak: www.turkbe.org.az.

3.1.4.1. Tarım

Azerbaycan'da tarım genel olarak şu şekildedir¹¹⁶:

7.953.000 olan Azerbaycan nüfusunun %48'i (3.834.000 kişi) köylerde yaşamaktadır. Toplam 4242 köy bulunmaktadır. 8.641.000 hektar araziye sahip olan Azerbaycan'ın topraklarının %20'si Ermenistan işgali altında bulunmaktadır. Toprakların %11'i orman, %25'i çayır, meşe, otlak ve %18'i tarıma elverişli olup %5'i ekilmektedir.

Tarımda, Sovyetler birliği döneminden kalma kollektif mülkiyete dayalı kolhoz ve sovhoz işletmeleri tarafından üretim yapılmakta iken devam etmekte olan ıslahat ve özelleştirme programı çerçevesinde özel mülkiyete dayalı üretim yapısına geçilmektedir. özelleştirme programı çerçevesinde Azerbaycan'da mevcuz 1.119 kolhozdan 1039 tanesinin (%97) ve 820 sovhozdan 559 tanesinin özelleştirilmesi kararlaştırılmıştır.

1. Mart 1999 tarihi itibariyle ülkede 27.098 adet özel tarım işletmesi kurulmuştur. özelleştirme programı kapsamındaki Sovhoz,

¹¹⁶ www.turkbe.org.az/

Kolhoz ve devlet işletmelerine ait 12.680 yük aracı (%43,3), 15.588 traktör (%49,9), 1229 pamuk toplama makinası (%53,4), 2.419 tahıl kombinatı (%58,6), 868 silo ve yem kombinatı (%56,3) özelleştirilmiştir. Özelleştirme programı kapsamında özel mülkiyete devredilmesi planlanan emlakın %49,1'i özelleştirilmiştir.

1998 yılında tarım sektöründe %3,9 büyüme gerçekleşmiştir. Ancak, olumsuz hava şartları yanında iyi tohum, gübre ve ilaç kullanılmaması ve tarımsal makina-ekipman yetersizliği sebebiyle genelde üretim düzeyi olarak 1990 yılı üretim düzeyinin çok gerisinde bulunmaktadır.

Elverişli iklim koşullarına sahip olan Azerbaycan'da çok zengin ürün çeşidinin yetiştirilmesine imkan sağlamasına rağmen makina-ekipman yetersizliği, kaliteli tohum ve gübre kullanılmaması ve Bankacılık mevzuatındaki yasal eksiklikler sonucu tarımsal kredilerin açılmaması nedeniyle ülkenin potansiyelinden yeterince istifade edilememektedir.

Diğer taraftan Azerbaycan'da örnek tarım işletmesi projeleri için Dünya Bankasından 14.7 milyon \$, IFAT'dan 9.3 milyon \$ olmak üzere 24 milyon ABD Doları kredi temin edilmiştir. Bu finansmanlarla Bakü, Berde, Lenkaran, Salyan, Haçmaz, Uçar ve Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti'nin Şerur rayonlarında örnek tarım işletmeleri kurulmaktadır. Bu projeye Azerbaycan Devleti de 4.820.000 \$ katkı sağlamaktadır.

Yukarıdaki proje kapsam ve değer olarak 1999 yılında genişletilmiştir. 6 Rayon daha bu proje kapsamına alınmıştır. Bunlar İsmaili, Deveci, Kuba, Gence, Haçmaz ve Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti'dir. Toplam proje bedeli 34.645.900 \$'dır.

Yapılan görüşmeler neticesinde proje kapsamına yeni konular eklenilmiştir. Bu konular arasında, "Tarım Kredi Kooperatiflerinin

Kurulması, Veteriner Laboratuvarlarının Kurulması, Tarımsal Araştırmalar Merkezi, Kısa-Orta-Uzun Vadeli Tarımsal Kredi Kullanılması ve Tarımsal Eğitim Verilmesi” yer almaktadır.

Hayvansal üretime bakıldığında Azerbaycan’ın yıllık üretimi ihtiyacını karşılamaktan uzak olduğu görülmektedir. Azerbaycan’da 01.01.1999 tarihi itibarıyla 1.896.500 adet büyükbaş hayvan (885.500 adet inek ve manda), 5.411.700 adet koyun ve keçi ve 23.400 adet domuz bulunmaktadır.

1998 yılı itibarıyla et, süt ve yumurta üretimi ve yıllık ihtiyaç miktarları şöyledir:

	<u>Et (ton)</u>	<u>Süt (Bin ton)</u>	<u>Yumurta (milyon Adet)</u>
Yıllık üretim	168.300	923.900	507.2
Yıllık ihtiyaç	480.000	2.385.900	11.600

Ayrıca, Hazar Denizi’nden avlanan balık miktarında da son yıllarda ciddi düşüşler olmuştur. 1990 yılında 39.700 ton balık avlanmışken bu miktar 1998’de 4.265 ton olarak gerçekleşmiştir. Bu düşüşte etkili faktörler arasında mevcut tesislerin eskimiş ve gerekli bakımının yapılmamış olması ve Hazar Denizi’nin kirlenmiş olması yer almaktadır.

3.1.4.2. Sanayi

Azerbaycan Sanayisinin durumu;¹¹⁷

1998 yılı G.S.Y.İ.H.’nin %22’i sanayi sektörünün payına düşmekte ve çalışan nüfusun %20’si bu sektörde istihdam edilmektedir. 1998 yılında toplam sanayi üretimi bir önceğki yıla oranla %2.2 artmıştır. Ancak, sanayi tesislerine gerekli modernizasyon yatırımlarının yapılmaması nedeniyle yapısal sorunlar henüz alışılmamıştır. Ayrıca Azerbaycan, son yıllarda enerji sıkıntısı çekmekte ve üretim düşüklüğü nedeniyle enerji talebini karşılamakta zorlanmaktadır. 1988 yılında 23,2 milyar kw/saat elektrik üretilirken 1998 yılında 17,9 milyar

117 www.turkbe.org.az/

kw/saat elektrik üretilebilmiştir. Üretim düşüklüğünün en büyük sebepleri, enerji tesislerinin eskimesi ve bakım, onarımının yapılmaması ve yeni elektrik santrallerinin kurulmamış olmasıdır. ayrıca, kaçak kullanımlar sebebiyle elektrik ücretlerinin tahsilatında da büyük sorunlar bulunmaktadır.

1998 yılında ülkede 11,6 trilyon Manat'lık sanayi ürünü üretilmiştir. Sanayi sektöründe bir önceki yıla göre %2,2'lik büyümede esas itibariyle petrol ve gaz sanayi (bir önceki yıla göre artış %23,1 olmuştur) enerji ve petro-kimya fabrikaları ve özel sektöre ait tesislerin çok büyük etkisi olmuştur.

Ancak, genel olarak sanayideki büyümeye karşılık metalurji, kimya, makina imalat ve hafif sanayi vs. alanlarında üretim düşüşü önceki yıllarda olduğu gibi devam etmiştir. Ayrıca, 1998 yılı sanayi ürünleri fiyatları genel seviyesi %12,4 düşmüştür.

3.2. Vergi Yapısı

3.2.1. Genel Olarak

Bağımsızlığını yeni kazanmış ülke olarak Azerbaycan, idari ve ekonomik yapısı gibi vergi yapısını da kendine has bir şekilde oluşturmuştur. Oluşturduğu bu vergi yapısını da değişen koşullara uyarlayarak yenilemektedir.

1990 ve 1998 yıllarında elde edilen vergi gelirleri karşılaştırıldığında %21'lik bir artış görülmektedir¹¹⁸. Bu durum ise Azerbaycan vergi sisteminde yapılan uyarlamaların olumlu sonuç verdiğine kanıttır.

Azerbaycan vergi sisteminde çağdaş ekonomilerde bulunan bütün vergiler mevcuttur. Bu vergilerin düzenlenmesi, Azerbaycan Anayasası'nda belirtilen: Azerbaycan toprakları içerisinde gelir elde eden

¹¹⁸ "World Development Indicators 2001", WB. s. 292.

herkes elde ettiği gelir üzerinden kanunlarla dzenlenen oran ve ölçülerde vergi verecektir¹¹⁹. ilkesine uygun olarak kanunlarla gerçeleştirilmektedir.

Azerbaycan Cumhuriyetinde aşağıdaki vergiler belirlenir ve ödenir¹²⁰.

1. Devlet vergileri,
2. Özerk cumhuriyet vergileri,
3. Yerel vergiler (belediye vergileri).

Devlet vergileri Azerbaycan Vergi Mevzuatı ile belirlenen ve A.C.'nin arazisinde ödenecek olan tüm vergileri kapsar.

Özerk cumhuriyet vergileri Nahçıvan Özerk Cumhuriyetinde Azerbaycan Vergi Mevzuatına uygun olarak Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti kanunları ile belirlenen ve Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti'nde ödenen vergileri kapsar.

Yerel (belediye) vergileri Azerbaycan Vergi Mevzuatına ve uygun kanunlara dayanılarak belediyelerin aldıkları kararlarına esasen uygulanan ve belediye sınırları dahilinde ödenen vergileri kapsar. Belediyeler tarafından uygulanan diğer zorunlu ödemeler uygun kanunla (Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Vergi Hakkında Kanunu) belirlenir.

Belediyeler kendi sınırları dahilinde vergilemenin aşağıdaki unsurlarını belirleyebilirler:

- Vergi indirimlerini,
- Azerbaycan Vergi Mevzuatı ile belirlenmiş sınırlar çerçevesinde vergi oranlarını.

Özel vergi rejimi, belli bir dönem içerisinde vergilerin hesaplanması ve ödenmesinin özel kurallarını öngörür.

119 www.president.az/azerbaijan/const.htm.

120 www.az/

Devlet Vergileri

Devlet vergileri aşağıda yer alan vergilerden oluşmaktadır;

1. Gerçek kişilerin gelir vergisi,
2. Tüzel kişilerin menfaat vergisi (belediye mülkiyetinde olan kurum ve kuruluşlar hariç),
3. İlave değer vergisi,
4. Aksizler,
5. Tüzel kişilerin emlak vergisi,
6. Tüzel kişilerin toprak vergisi,
7. Yol vergisi,
8. Maden vergisi,
9. Basitleştirilmiş (sadeleştirilmiş) vergi.

Devlet vergilerinin oranlarının azami hadleri Bakanlar kurulu tarafından Azerbaycan Cumhuriyeti'nin Vergi Mevzuatına uygun olarak belirlenir.

Devlet vergilerinin her yıl için uygulanacak oranları, bu Mecellede belirlenen hadlerden yüksek olamaz ve her yıl A.C.'nin Devlet Bütçesi hakkında kanunun kabul edildiği zaman, söz konusu oranlar yeniden belirlenebilir.

Özerk Cumhuriyet Vergileri

Özerk Cumhuriyet Vergilerine, Nahçıvan Özerk Cumhuriyeti'nde uygulanan Azerbaycan Vergi Mevzuatında (yol vergileri hariç) anılan devlet vergileri girer.

Yerel Vergiler (Belediye Vergileri)

Yerel vergiler (belediye vergileri) aşağıdakilerdir:

1. Gerçek kişilerin toprak vergisi,
2. Gerçek kişilerin emlak vergisi,
3. Yerel kaynaklı inşaat malzemeleri için maden vergisi,
4. Belediye mülkiyetindeki kurum ve kuruluşların menfaat vergisi.

Biz konumuz itibariyle Azerbaycan vergi mevzuatını ayrıntısıyla incelemeyeceğiz. Yalnız Gelir üzerinden alınan vergiler başlığı altında Gelir ve Kurumlar Vergisini açıklamaya çalışacağız.

3.2.2. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Tablo: 14

Azerbaycan'da Vergi ve Benzeri Gelirler Toplamı İçerisinde Vergi Türlerinin Yüzde Olarak Dağılımı (1998)

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Sosyal Güvenlik Vergileri	Tüketim Harcama Vergileri	Uluslararası Ticaret Vergileri	Diğer Vergiler	Vergi Benzeri Gelirler
% 21	% 24	% 38	% 9	% 2	% 6

Kaynak: World Development Indicators. WB. 2001

3.2.2.1. Gelir Vergisi

Gelir Vergisi Azerbaycan Cumhuriyeti sınırları içerisinde gelir elde eden yabancı ve yerli gerçek kişilerin gelirlerinin vergilendirilmesi konusunu düzenler.

3.2.2.1.1. Verginin Konusu

Yıl içinde gerçek kişi tarafından elde edilen gelirden, kanunlarda öngörülen indirimler yapıldıktan sonra geriye kalan vergiye tabi gelir. Gelir Vergisinin konusunu oluşturur.

Yerli gerçek kişilerin yıllık gelirine yurt içinde ve yurt dışından sağladıkları gelirler dahildir.

Yabancı gerçek kişilerin yıllık geliri olarak ise, sadece Azerbaycan Cumhuriyeti içerisinde sağladıkları gelirler gözönüne alınmaktadır.¹²¹

¹²¹ www.azerzakon.com.

3.2.2.1.2. Verginin Mükellefi

Azerbaycan'da gelir elde eden gerçek kişiler, Azerbaycan vatan-daşı olsun veya olmasın gelir vergisine tabidir¹²². Yani geliri elde eden gerçek kişi, Gelir Vergisi Mükellefidir.

3.2.2.1.3. Vergiyi Doğuran Olay

Gelirin tahakkuk veya tahsili için gerçek kişinin gelir elde etmiş olması gerekir¹²³. Demek ki vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesiyle vukum bulmaktadır.

3.2.2.1.4. Verginin Oranı

Gelir Vergisi artan oranlı olarak uygulanmaktadır. Aylık 60.000 MANAT'a (Azerbaycan para birimi) kadar olan gelirler Gelir Vergisinden muaf tutulmaktadır¹²⁴.

Aylık Tarife

Vergilendirilecek Aylık Gelir	Verginin Tutarı
60.000 manata kadar	Vergi alınmıyor
60.000 - 200.000 manata kadar	60.000 manatdan fazla olan tutarın %12'si
200.001 - 400.000 manata kadar	16.800 manat + 200.000 manatdan fazla olan tutarın %15'i
400.001 - 700.000 manata kadar	46.800 manat + 400.000 manatdan fazla olan tutarın %20'si
700.001 - 1.200.000 manata kadar	106.800 manat + 700.000 manatdan fazla olan tutarın %30'u
1.200.000 manatdan fazla olduğundan	256.800 manat + 1.200.000 manatdan fazla olan tutarın %40'ı

¹²² Yakup USLU, "Azerbaycan Vergi Sistemi Hakkında Özel Not," *Maliye Dergisi*, (Sayı: 128, Mayıs-Ağustos 1998), s. 27.

¹²³ www.azerzakon.com.

¹²⁴ www.turkbe.org.az/kanunlar.htm.

Aylık gelir yerine yıllık gelir sözkonusu olduğunda yukarıdaki tabloda yer alan rakamların oniki ile çarpılması gerekmektedir.

Yıllık Tarife

Vergilendirilecek Aylık Gelir	Verginin Tutarı
720.000 manata kadar	Vergi alınmıyor
720.001 - 2.400.000 manata kadar	720.000 manatdan fazla olan tutarın %12'si
2.400.001 - 4.800.000 manata kadar	201.600 manat + 2.400.000 manatdan fazla olan tutarın %15'i
4.800.001 - 8.400.000 manata kadar	561.600 manat + 4.800.000 manatdan fazla olan tutarın %20'si
8.400.001 - 14.400.000 manata kadar	1.281.600 manat + 8.400.000 manatdan fazla olan tutarın %30'u
14.400.000 manatdan fazla olduğunda	3.081.600 manat + 14.400.000 manatdan fazla olan tutarın %40'ı

Yıllık geliri asgari ücretin 12 katını aşmayan ve tüzel kişilik oluşturmadan gerçek kişiler tarafından yapılan bazı işler "küçük esnaf" götürü olarak "Patent Vergisi" ile vergilendirilmektedir. Patent vergisinin tutarı, 5'li bir dereceleme üzerinden yapılan işin niteliğine göre aylık 5.000 ile 75.000 manat arasında değişmektedir¹²⁵.

Bir işçiye aylık yaklaşık 1000 ABD \$ (1000'\$ x 3.850 manat = 3.850.000 manat) ücretin ödenmesi halinde, bu ücretin işverene maliyeti aşağıdaki gibi olacaktır.

Ücretin brüt tutarı	6.300.000	manat
Kesintiler toplamı	2.448.000	manat
Sigorta primi işçi hissesi (%1)	63.000	

¹²⁵ USLU, a.g.m., s. 28.

Sendika aidadı (%1)	63.000	
İşsizlik fonu (%2)	126.000	
Gelir vergisi	2.196.600	
Ele geçen net ücret	3.852.000	manat
Brüt ücret üzerindeki kesinti yükü	%38.8	
Sigorta priminin işveren hissesi (%35)	2.205.000	manat
İşveren sigorta primi dahil ücretin işverene maliyeti (6.300.000 + 2.205.000)	8.505.000	manat
Bu maliyet üzerindeki kesintilerin payı (2.448.000 + 2.205.000 / 8.505.000)	%54.7	
Ele geçen ücretin toplam içindeki payı (3.852.000 / 8.505.000)	%45.3	

3.2.2.1.5. Vergiden İstisna ve Muafiyet

Aylık gelirlerde 60.000 manat, yıllık gelirlerde, 720.000 manat vergiden muaftır.

Özel çiftliklerde çalışan tarım işçilerinin ücretleri, çiftliğin kuruluşundan itibaren 3 yıl süre ile gelir vergisinden istisna edilmektedir.

Gelir Vergisine ilişkin çifte vergilendirmenin önlenmesine dair istisna ve muafiyetler ise uluslararası anlaşmalar ile düzenlenmiştir.

3.2.2.1.6. Verginin Ödenmesi

Gelir Vergisi, yıllık beyanname verilmek suretiyle ödenmektedir. Yıllık beyanname, gelirin elde edildiği yılı izleyen yılın Ocak ayı sonuna kadar verilmesi gerekmektedir. Verilen beyanname üzerinden idarece belirlenen vergi, Mart ayı sonuna kadar ödenmesi gerekir¹²⁶.

İşverenler, ücretlerden kestikleri vergiyi, ücreti bankalar aracılığıyla ödüyorlarsa, en geç ücretin ödendiği tarihten önce, ücreti doğrudan ödemekte iseler en geç ücretin ödendiği tarihi izleyen iş gününde yatırmaları gerekir.

¹²⁶ Aynı, s. 27.

Tüzel kişilik oluşturmadan gerçek kişiler tarafından yapılan (küçük esnaf) işlerin mükelleflerinin, 4'er aylık dönemler halinde peşin vergi ödemek mükellefiyetleri de bulunmaktadır.

3.2.2.2. Kurumlar Vergisi

Azerbaycan Cumhuriyeti Kurumlar Vergisi Kanunu, Azerbaycan sınırları içerisinde kazanç elde eden tüzel kişilerin, tüzel kişilerin bağımsız bilançosu bulunan şubelerinin ve yabancı sermayeli kurumların gelirlerinin vergilendirilmesini düzenler.

3.2.2.2.1. Verginin Konusu

Kanunda belirtilen mükelleflerin yıl içinde sağladıkları gelirden yapılan indirimlerden sonra kalan miktar verginin konusudur.

3.2.2.2.2. Verginin Mükellefi

Ülke içerisinde "Menfaat Vergisi" olarak adlandırılan Kurumlar Vergisinin mükellefleri kanunda şu şekilde sıralanmıştır:¹²⁷

Toptan satışla meşgul olan müesseseler,

İmalathaneler,

Devlet tarafından fiyatı belirlenmiş petrol ürünlerini ve emek ürünlerini satan müesseseler,

Gazete ve dergi satışı yapanlar,

Bankalar,

Kredi ve sigorta şirketleri.

3.2.2.2.3. Vergiyi Doğuran Olay

Kurumlar Vergisinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için, alacağın tahsil edilerek gelir sağlanması yeterlidir.

¹²⁷ www.turkbe.org.az/kanunlar.htm.

3.2.2.2.4. İndirilebilecek Giderler

Azerbaycan Cumhuriyeti Bakanlar Kurulu'nun 3 Temmuz 1997 tarih ve 71 sayılı kararına göre, işletmeler yıllık kazancın;¹²⁸

- a) 2 milyar manat'a kadar %0,5 oranında,
50 milyar manat'a kadar %0,1 oranında,
50 milyar manat'ın üzerinde %0,02 oranında Temsil Giderleri,
- b) 2 milyar manat'a kadar %2 oranında,
50 milyar manat'a kadar %1 oranında,
50 milyar manat'ın üzerinde %0,5 oranında Reklam Giderleri,
- c) 2 milyar manat'a kadar %3 oranında,
50 milyar manat'a kadar %1 oranında,
50 milyar manat'ın üzerinde %0,5 oranında Personel Eğitim Giderleri için indirim yapabilirler.

3.2.2.2.5. Yabancı Yatırımcılara Sağlanan Ayrıcalıklar

Ocak 1992 tarihinde onaylanan "Yabancı Sermayenin Korunması Kanunu" halen yürürlükte bulunmaktadır. Bu kanuna göre yabancı sermayeli kuruluşlar Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunlarında yasaklanmamış herhangi bir faaliyetle meşgul olabilirler. Yabancı yatırımcıların yatırımları Azerbaycan Cumhuriyeti toprakları üzerinde bu Kanun, diğer kanunlar ve uluslararası anlaşmalarla garanti altına alınmaktadır. Bu Kanunla getirilen garantiler "Yabancı yatırımın Hukuki Garantisi", "Yasakların Değişmesi İle İlgili Garanti", "Yabancı Yatırımcıya Tazminat Verilmesi ve Zararın Ödenmesi İle İlgili Garanti", "Gelir veya Para Girdilerinin Dövizle Transfer Edilme Garantisi" başlıkları altında düzenlenmiştir. Yabancı yatırımcılar için getirilen bu garantiler içinde en önemlisi "Yasakların Değişmesi İle İlgili Garanti"dir. Azerbaycan Yabancı Sermaye Kanununun "Yasaların Değişmesi İle İlgili Garanti" başlığı altında getirilen düzenlemeye göre; "Yatırımdan

¹²⁸ www.turkbe.org.az/kanunlar.htm.

sonra yürürlüğe giren Azerbaycan Cumhuriyeti Kanunu yatırımı, yatırımcıyı olumsuz etkiliyorsa, bu durumda yabancı yatırımcı 10 yıl eski kanunlara göre faaliyetini devam ettirir. Kanunda yapılmış değişiklik Azerbaycan Cumhuriyeti'nin savunma, milli güvenlik, milli barış, çevrenin korunması, vergi, kredi ve finansman ile moral ve halkın sağlığı durumuyla ilgili ise adigeçen hüküm geçersizdir." Azerbaycan'da yabancı sermayenin iştiraki ile kurulan müesseselerin ve yabancı müesseselerin kuruluş sermayesinin aynı sermaye olarak konulmak üzere Azerbaycan Cumhuriyeti'nin arazisine getirilen emlak gümrük vergisi ve KDV'den muaf olarak ithal edilebilmektedir.

Daha sonra yapılacak yatırımlarda, yatırım malı makina-teçhizatlar bazı istisnaları dışında %15 Gümrük Vergisine tabi tutulmaktadır. KDV'den ise muaftır.

Bunun dışında Azerbaycan'da yabancı müteşebbislerce yapılacak yatırımlarda devletin sağlamış olduğu herhangi bir finansman desteği, vergi muafiyeti, yatırım indirimi sözkonusu değildir¹²⁹.

3.2.2.2.6. Matrahın Saptanması

Kurumlar Vergisi, kanunda belirtilen mükelleflerin, yine kanunda belirtilen dönemler içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

Safi kurum kazancından, kanunda öngörülen giderler indirilerek Kurumlar Vergisi matrahı saptanır.

3.2.2.2.7. Verginin Oranı

Kurumlar vergisi oranı %32 olup, dağıtılan kar payları üzerinden ayrıca %15 oranında vergi tevkifatı da yapılmaktadır. Kurumlar vergisi ($100 \times \%32 = 32$) ve dağıtılan kar payları üzerinden tevkif yoluyla

¹²⁹ www.turkbe.org.az/kanunlar.htm.

anılan vergi ($100 - 32 = 68 \times \%15 = 10,2$) ile birlikte değerlendirildiğinde kurum kazancı üzerindeki vergi yükü ($32 + 10,2 =$) $\%42,2$ 'ye ulaşmaktadır¹³⁰.

Yabancı tüzel kişiler, Azerbaycan'da yaptıkları faaliyetleri dışında kalan faaliyetleri ile ilgili olarak (yurt dışından) elde ettikleri kar payları, telif kazançları ve lisans ücretleri üzerinden ayrıca $\%15$, navlun gelirlerinden ise $\%6$ oranında vergi ödemek durumundadırlar. (Ancak bu husus Vergi Antlaşması kapsamına girmektedir. Bu konuda Antlaşma hükümleri uygulanacaktır.)¹³¹

İşletmelerin hukuki yapısına bakılmaksızın;

- Perakende ticaret yapan,
- Yarı toptan - yarı perakende ticaret yapan,
- Lokanta, bar, çayhane gibi hizmet işletmelerini işleten,
- Ev eşyası satışı ve tamiri ile uğraşan,
- Çeşitli (bina dahil) tamir işi ile uğraşan,
- Bu faaliyetleri kamuya sunan,

mükellefler, hasılatları (KDV hariç) üzerinde $\%3$ oranında vergi (devriye vergisi) ödemektedirler¹³².

Devriye vergisi ödeyen mükellefler, bu hasılatları üzerinden ayrıca, kurumlar vergisi ödemezler.

3.2.2.2.8. Vergilendirme Dönemi

Azerbaycan kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi, 3'er aylık dönemlere ayrılmakla, yılda 4 keredir.

Devriye vergisinde vergilendirme dönemi, aylık olmak üzere yılda 12 keredir.

¹³⁰ USLU, a.g.m., s. 28.

¹³¹ Aynı, s. 28.

¹³² Aynı, s. 28.

3.2.2.2.9. Verginin Ödenmesi

Kurumlar Vergisi mükellefleri de 3'er aylık dönemler halinde, gelir vergisi mükellefleri gibi peşin vergi ödemek mecburiyetleri vardır. Her dönemin vergisi takip eden ayın 15'ine kadar ödenir. Yıllık beyanname ise, kurum kazancının elde edildiği yılı izleyen Nisan ayının 15'ine kadar düzenlenerek ilgili makama verilir ve o süre içerisinde de vergi ödenir.

Yabancı tüzel kişilerde ise, yıllık beyanname 15 marta kadar verilmekte, vergi aynı süre içerisinde ödenmektedir¹³³.

4. KIRGIZİSTAN CUMHURİYETİ'NİN SOSYAL-EKONOMİK YAPISI VE VERGİ YAPISININ İNCELENMESİ

4.1. Sosyal - Ekonomik Yapı

4.1.1. Coğrafi ve Demografik Yapı

Yüzölçümü 158.500 km² olan Kırgızistan'ın büyük bir bölümü 1000m ile 4000m arasında değişen yüksekliklerden oluşmaktadır.

Fergana vadisi, Tanrı ve Altay sıradağları silsilesi Kırgızistan'ın coğrafi konumunu belirler. Güneydoğusunda Atbaşı sıradağları, Fergana sıradağları, güneyinde Susamırtav sıradağları, kuzeyinde Kırgız sıradağları, kuzeydoğusunda Kunzey-Alatov sıradağları ve doğusunda ise Kırgızistan'ın deniz seviyesinden en yüksek seviyesini teşkil eden Alatov bulunmakta olup Pobedi (7439 m) ve Ham Tengı (6995 m) zirveleri vardır. Bu sıradağlar birbirinden yüksek yayla ve vadilerle ayrılırlar¹³⁴.

Bunların deniz seviyesinden en yüksekinin, merkezdeki Narin vadisi (1300-3200 m yükseklikte, 300 km. uzunlukta ve takriben 20 km.

¹³³ Aynı, s. 28.

¹³⁴ AVŞAR - ÇOLAK, a.g.e., s. 140.

genişlikte) ve kuzeydeki Susamur vadisi teşkil eder. Yüksek dağlardan çıkan nehirler düzensiz ve hızlı akıntılı olduğu için ulaşım elverişli değildir. Fakat elektrik enerjisi elde etmeye yaramaktadır. Bu nehirler üzerine kurulan hidroelektrik samurallerinden elde edilen elektrik, kendi ihtiyacının dışında Kazakistan, Tacikistan ve Özbekistan'a da nakledilmektedir¹³⁵.

Kırgızistan'daki göllerden Issık göl, dünyadaki en büyük ikinci karakter göldür. Deniz seviyesinden 1600 metre yüksekliktedir. Bunun dışında Song Göl, Çatır Göl de ülkenin önemli gölleri arasındadır. Ülkenin deniz seviyesinden ortalama yüksekliği 2.750 m'dir. Karasal iklimi vardır, yağışı azdır. Yaz kış, gece gündüz ısı farkı azdır. Bitki örtüsü değişkendir. Ülkenin % 6'sı ormanlardan oluşmaktadır¹³⁶.

BDT'deki Kırgızların büyük çoğunluğu (%88,5) kendi cumhuriyetlerinde, kalanları ise komşu Özbekistan ile Tacikistan'da yaşarlar. Bunun dışında Doğu Türkistan ve Afganistan'da da Kırgızlar yaşarlar. Kırgızistan'da seksenden fazla etnik grup yaşamaktadır¹³⁷.

1999 yılı itibariyle 5 million olan nüfusun toplamı içindeki Kırgızların çoğunluğu %51'dir¹³⁸. Ülke içinde en büyük "azınlık" grup Ruslar'dır. Bişkek nüfusunun %60'ını Slavlar (Rus, Ukrayna ve Beyaz Rus) oluşturmaktadır.

Kırgız ekonomisinde Rusların çok önemli payı bulunmaktadır. Ruslar genellikle şehirler ve sanayi bölgelerinde yaşamaktadır. Şehir nüfusunun %51,4'ü, Ruslardan oluşmaktadır¹³⁹.

¹³⁵ TBMM Yayını, **Yeni Bir Yüzyıla Doğru Türkiye ve Türk Cumhuriyetleri İlişkileri**, (No: 64, Ankara, 1993), s. 34.

¹³⁶ Aynı, s. 34.

¹³⁷ Aynı, s. 34.

¹³⁸ World Bank Yayını, **"World Development Indicators 2001"**, (Washington, 2001), s. 13.

¹³⁹ AVŞAR - ÇOLAK, a.g.e., s. 142.

Aileler ortalama 4 kişiden oluşmaktadır. 6 ve daha fazla kişiden oluşan aileler, toplamın %26'sına ulaşmaktadır.

15-49 yaş grubunda yer alan her 100 kadına düşen 0-4 yaş çocuk sayısı 54 olarak hesaplanmıştır. Bu ise çocuk ölüm oranının yüksek olduğunun göstergesidir.

Genel olarak kadın nüfusu erkek nüfustan daha yüksektir. Evlilik dışı doğumlar toplam doğumların %13'ünü oluşturmaktadır. Bu oran, oldukça yüksek bir orandır¹⁴⁰.

Nüfusun %63,6'sını 0-29 yaş grubu arasındakiler oluşturmaktadır¹⁴¹. Genç nüfusun fazlalığı ülkede çalışma hayatında güçlükler ile karşılaşılma olasılığını ortaya çıkarmaktadır¹⁴².

4.1.2. İdari Yapı

Tarihleri çok eskiye dayanan Kırgızları, Çin kaynaklarında M.Ö. 2-1 yy.'ları arasında Hunlar zamanındaki olaylar anlatılırken görmekteyiz.

İlk başlarda diğer güçlü devletlerin hakimiyetleri altında yaşayan Kırgızlar, 839 yılının sonunda hakimiyeti altında buldukları Uygur Devletlerinin Kağanını öldürerek yönetime geçmişlerdir. Yalnız bu hakimiyetleri de uzun sürmeyen Kırgızlar, Kıtaneler'in saldırısına dayanamayarak yönetimi terk etmişler ve 1207 yılında Moğol hakimiyetini kabul etmişlerdir¹⁴³.

Kırgız Türkleri 1700 senesinde kurulan Hokand Devletinin hakimiyetini gönüllü olarak kabul etmişlerdir. Kısa bir süre sonra

¹⁴⁰ TBBM Yayını, **Yeni Bir Yüzyıla Doğru Türkiye ve Türk Cumhuriyetleri İlişkileri**, (No: 64, Ankara, 1993), s. 35.

¹⁴¹ Aynı, s. 35.

¹⁴² AVŞAR - ÇOLAK, a.g.e., s. 144.

¹⁴³ Daha fazla bilgi için bkz. "Kırgızistan Ülke Raporu" (TİKA Yayınları 5, 1994), s. 27.

çoğunluk durumunda buldukları Hokand devletinin idaresi Kırgız Türklerinin eline geçmiştir. 19. asrın başlarında Hokand Hacı Ömer Han ile Buhara Emiri Haydar Şah arasında başlayan rekabet gitgide gelişmiştir.

Bu sürtüşmeden istifade eden Ruslar da hanlıkların şehirlerini teker teker ele geçirmeye başladılar. Sonuç olarak 1876 yılında Hokand tamamen Rusların eline geçti.

Kırgızların bütün direnişlerine rağmen Çarlık Rusyası ile başlayan Rus egemenliği sosyalist rejimle de devam etti.

Yüzyıldan fazla süren Rus egemenliği, 1980'li yılların ortalarında Sovyetlerdeki siyasi gelişmeler neticesinde gevşedi ve Kırgızlar da bağımsızlık yoluna girdiler.

Kırgızistan 15 Ağustos 1990'da egemenliğini ve 31 Ağustos 1991 tarihinde de bağımsızlığını ilan etti.

Kırgızistan'ın bağımsızlık sonrası oluşturulan Anayasası 5 Mayıs 1993 tarihinde parlamento tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.

Anayasa'ya göre Cumhurbaşkanı devlet organlarının koordinatörüdür. Yeni Anayasa Cumhurbaşkanının yetkilerini kısıtlarken güçlü başbakanlık sistemi getirmiştir. Ancak Anayasa cumhurbaşkanına yürütme ile ilgili kararname çıkartabilme, hükümet kararnamelerini iptal edebilme ve/veya değişiklikler yapabilme yetkileri vermiştir¹⁴⁴.

Anayasa ile 105 kişilik bir parlamento (Coğorgu Keneş) sistemi getirilmiştir. Anayasa'da tek meclis öngörülmesine rağmen devlet başkanının isteği ile 105 kişilik parlamento 35 kişilik yasama meclisi ve 70 kişilik temsilciler meclisi olarak ikiye ayrılmıştır¹⁴⁵.

¹⁴⁴ AVŞAR - ÇOLAK, a.g.e., s. 151.

¹⁴⁵ Aynı, s. 151.

Kırgızistan'da kabul edilen çok partili sistem güzel bir şekilde başlamıştır. Şu anda mevcut olan 12 siyasi partinin yanısıra birçok siyasi grup ve hareket de mevcuttur. Ülkedeki en büyük siyasi parti Cumhurbaşkanı (Askar Akayev) destekleyen Kırgız Cumhuriyeti Halk Partisidir.

Kırgızistan Cumhuriyeti, 6 idari bölgeye ayrılmıştır. Bu bölgelere ve Bişkek'e bağlı 40 rayon, 21 şehir, 29 kasaba, 392 köy bulunmaktadır. Bölgelerde, rayonlarda, şehirlerde ve köylerde devlet yönetim organını, halk tarafından 2,5 yıllığına seçilen halk temsilcileri oluşturmaktadır. Ayrıca yerel Soviyet Temsilcileri arasında seçilen sürekli komiteler bulunmaktadır. Yerel Sovyetlerin icra organları, komitelerdir. Bu komitelerin başkanı, yardımcısı ve üyeleri Yerel Sovyet tarafından seçilir¹⁴⁶.

Yeni Anayasa'da ülkenin, toprakları üzerinde tam bir kontrolü ve tam bağımsızlığını sağlamaya yönelik hükümler yer almaktadır. Bunlar arasında devlet dili, milli marş, başkent vb. bulunmaktadır. Devletin resmi dili Kırgız dilidir.

Güçler ayrımı ön planda tutulmuş ve ilişkiler düzenlenmiştir. Anayasa ve 15 Aralık 1990 tarihinde Egemenlik Deklerasyonu ve 31 Ağustos 1991 tarihli Bağımsızlık Deklerasyonunda, Kırgız Mahkemelerinin bağımsız yargı organları olarak faaliyet göstereceği hükmü getirilmiştir¹⁴⁷.

Adli teşkilatlanma şu şekildedir:¹⁴⁸

1. Kırgızistan Cumhuriyeti Yüksek Mahkemesi
2. Oblast (bölge) Mahkemesi

¹⁴⁶ TBMM Yayını, **Yeni Bir Yüzyıla Doğru Türkiye ve Türk Cumhuriyetleri İlişkileri**, (No: 64, Ankara, 1993), s. 41.

¹⁴⁷ AVŞAR - ÇOLAK, a.g.e., s. 156.

¹⁴⁸ Aynı, s. 157.

3. Bişkek Şehir Mahkemesi

4. Şehir Halk Mahkemeleri

Seçme yaşı 18'dir.

Kırgızistan parlamentosu, kendi başkanını, II. Başkanını ve Cumhuriyet Yüksek Mahkemesi Başkanını seçmektedir.

Yeni Anayasa ile güçler ayrılığı ön planda tutulmuştur. Yasama organı Parlamento'dur. Hükümetin hazırladığı kanun teklifleri Devlet Başkanı tarafından Parlamento'ya sunulur ve burada onaylanarak kabul edilir. Parlamento bünyesinde hazırlanan kanun tekliflerini inceleyen komisyon ve danışmanlar bulunmaktadır.

Yürütme görevi Devlet Başkanının başkanlığında hükümet tarafından yerine getirilmektedir. Başbakan, Başbakan Yardımcıları, Bakanlar Devlet Başkanınca atanır. Parlamento tarafından onaylanır. Devlet Başkanı tarafından teklif edilen adaylar, Parlamento tarafından reddedilirse, yeni adaylar görüşülmek üzere Parlamento'ya gönderilir. Başkan, insiyatifiyle hükümet üyelerini değiştirebilir.

Hükümet yılda bir kez Parlamento'ya çalışmalarını hakkında bilgi verir. Parlamento hükümetinin her üyesinden ayrı ayrı hesap sorabilir. Parlamento hükümete veya onun herhangi bir üyesine güvensizlik kararı da verebilir. Bu karar gizli oturumda Parlamento üyelerinin genel sayısının 2/3 çoğunluğu ile alınır.

4.1.3. Ekonomik Durum

Tablo:15

Kırgızistan'da Temel Ekonomik Göstergeler

GSMH	1.616.161,182 Milyon ABD\$ (1998)
Kişi Başına Düşen GSMH	315,5 ABD\$ (1998)
Büyüme Oranı	% 10.4 (1997)
Toplam Dış Ticaret	1.290.8 Milyon ABD\$ (1998)
Ortalama Aylık Ücret	50 ABD\$/ay (1999)
Toplam Dış Ticaret	1.290.8 Milyon ABD\$ (1998)
İhracat	535,1 Milyon ABD\$ (1998)
İthalat	755,7 Milyon ABD\$ (1998)
Toplam Dış Ticaret Dengesi	-220,7 Milyon ABD\$ (1998)
Türkiye İle Toplam Dış Ticareti	44,8 Milyon ABD\$ (1998)
Türkiye'ye İhracatı	7,4 milyon ABD\$ (1998)
Türkiye'den İthalatı	37,4 milyon ABD\$ (1998)
Türkiye İle Dış Ticaret Dengesi	-30 Milyon ABD\$ (1998)

Kaynak: IMF, The Economist Intelligence Unit, Country Profile 2000.

Kırgızistan Eski Sovyetler Birliğinin en küçük ve en fakir devletlerinden birisidir. Ekonomisi esas olarak ziraata dayanır. Küçük ve artık kullanılmaz hale gelen sanayi sektörü Bişkek civarında yoğunlaşmıştır¹⁴⁹.

Kırgızistan, 21 Aralık 1991 tarihinde imzalanan BDT Antlaşması çerçevesinde diğer Türk Cumhuriyetleri ve BDT ülkeleri ile ilişkileri ile ilişki içindedir. Mesela Kırgızistan, diğer Türk Cumhuriyetlerine elektrik enerjisi vermekte ve mamul maddeler almaktadır¹⁵⁰.

Kırgızistan 1993 Mayıs'ında milli parası olan Som'u piyasaya sürmüştür. 22 Eylül 1993 tarihine kadar devlete ait (3801 kuruluş özelleştirilmiştir. Bu rakam devlete ait kuruluşların toplam sayısının %26,2'sini oluşturmaktadır.

¹⁴⁹ SÖNMEZ, a.g.e., s. 45.

¹⁵⁰ AVŞAR - ÇOLAK, a.g.e., s. 145.

1999 yılı Devlet bütçesi gelirleri 8091,5 malın com olarak gerçekleşmiştir. Bu miktar 1995 yılına göre 3 kat artış göstermiştir. Artış esas olarak vergi dışı gelirlere sağlanmıştır. Vergi gelirleri ise 1999 yılında 1995 yılına oranla %15 azalmıştır¹⁵¹.

Kırgızistan önemli ölçüde dış yardım alıyor olmasına rağmen devam eden ekonomik yeniden yapılanmanın sıkıntılı olacağı gözlenmektedir. Ekonomik olmayan işletmelerin kapatılmasıyla işsizlikte de bir artış beklenmektedir¹⁵².

Tablo: 16
Kırgızistan'da Gayri Safi Yurtiçi Hasılanın
Sektörel Dağılımı (%)

	1994	1995	1996	1997	1998
TARIM	38,3	40,6	46,2	41,1	35,9
SANAYİ	20,5	12,0	11,1	16,5	16,3
İNŞAAT	3,4	6,1	6,0	4,5	4,5
TAŞIMACILIK VE HABERLEŞME	2,8	1,9	4,6	4,2	4,5
TİCARET VE HİZMETLER	9,7	11,0	10,4	10,5	12,6
GSYİH (+Diğer Sekt)	100	100	100	100	100

Kaynak: IMF, The Economist Intelligence Unit, Country Profile 2000

4.1.4. Gelir Kaynakları

Kırgızistan'da bocalama devresinden sonra milli gelirde bir artış seyri de izlenmektedir. Aşağıdaki tablo yıllar itibariyle bu gelişmeyi göz önüne sermektedir¹⁵³.

151 www.Elkat.kg/Elcat.

152 SÖNMEZ, a.g.e., s. 46.

153 AVŞAR - ÇOLAK, a.g.e., s. 146.

Tablo: 17

Yıllar İtibariyle Kırgız Ekonomisi

Yıllar	GSMH (Milyon Som)	NMH (Milyon Som)	FERT BAŞINA Som	USD	MİLLİ GELİR Kur (1USD)
1985	30	22	5.0	1.0	5 som
1990	42	30	6.7	1.3	5 som
1991	86	74	16.4	3.3	5 som
1992	772	676	150.2	30.0	5 som
1993	5720	4650	1033.3	206.6	5 som
1994	10741	9670	2148.9	358.1	6 som
1995	15606	12800	2844.4	355.5	8 som
1996	22468	18424	4094.2	409.4	10 som

Kaynak: IMF, The Economist Intelligence Unit, Country Profile 2000.

Gelir kaynaklarını Sanayi ve Tarım diye ikiye ayırdığımız Kırgızistan'ın sanayi sektörünü; enerji ve madencilik, tarım sektörünü ise; tarım ve hayvancılık diye sınıflandırmak mümkündür.

Bazı sanayi dallarında dünya standartlarını üzerinde gelişmeler bulunmasına rağmen, mevcut sanayinin idamesi için halen Rusya'ya bağımlılık vardır.

Kırgızistan ekonomisinde net maddi üretimin sektörlere göre dağılımında Tarım ve Ormancılık %41 ile ilk sıradadır. Tarım gelirlerinin de %68'i hayvancılıktan sağlanmaktadır¹⁵⁴.

Bu sektörlerdeki gelişme ve değişimleri inceleyebilmek için, onları ayrı ayrı ele alalım.

¹⁵⁴ www.Elkat.kg.

4.1.4.1. Tarım

Kırgızistan'ın tarım yapısını incelersek¹⁵⁵:

Denizden uzak olan Kırgızistan, ovalar ve çöllerle çevrilidir. Coğrafi durumu, ülke iklimini büyük ölçüde etkilemektedir. Dağ etekleri sıcak çöl rüzgarlarından etkilenmektedir. Yüksek kısımlarda ısı çok düşüktür. Aradaki bölgelerde ise rutubetli olup, daha çok yağış alır. Mera ve ormanlar, bitki örtüsünün büyük bir kısmını oluşturur.

343 solhoz ve 204 kolhozu olan Kırgızistan'ın, tarımında, hayvan yetiştiriciliği ağırlıklı paya sahiptir. 8 Milyon hektar doğal mera alanı olan ülkede, meralar daha çok yaylalarda ve alçak dağ yamaçlarında bulunmaktadır. 1990-91 tarım gelirinin %66'sını hayvancılık oluşturmuştur. Ülkede 10.5 Milyon koyun ve keçi, 1.1 Milyon büyükbaş hayvan ve 0.4 Milyon domuz vardır. Bunların yanında soylu at, tavşan ve kümes hayvanları yetiştirilmektedir. Hayvancılık alanında et, süt ve mamülleri yanısıra yapağı da elde edilmektedir ve bu konuda ülke, eski Sovyetler Birliği ülkeleri arasında üçüncü sırada yer almaktadır.

Kırgızistan arazisinin %7'si tarım arazisidir. Çalışan nüfusun %33' ünü barındıran tarım sektörünün, genel ekonomiye kattısı %40 dolaylarındadır. Tarım arazisinin %72'si (1 Milyon hektar) sulanmaktadır. Başta gelen tarım ürünleri, hububat, şeker pancarı, patates, kenevir, tütün, sebze ve meyvelerdir. İpekçilik de bir hayli gelişmiş olup, Orta Asya'nın en büyük ipek kozası işleme tesisleri ve ipekli kumaş fabrikası da Kırgızistan'da bulunmaktadır. Toplam tarım arazisinin %47'sinde yem bitkileri, %46'sında da hububat (buğday, arpa, mısır) etkilidir. Üretim miktarı, sulu arazide yaklaşık olarak 3 ton/hektardır.

Avcılık ülkenin iç kısımlarında geniş çapta yapılmaktadır ve kürkçülük gelişmiş durumdadır.

¹⁵⁵ Ayrıntılı Bilgi İçin Bkz. "Kırgızistan Ülke Raporu" (TİKA Yayınları, 1994), s. 29.

Arıcılık ülkenin her yerinde geniş yayla meraları bulunduğu için, bir hayli gelişmiştir ve yüksek kalitede bal üretilmektedir.

Balıkçılık; akarsularda ve göllerde yapılmaktadır.

Kırgızistan'da 4000'den fazla bitki çeşiti vardır. Bunların arasında bir çok tıbbi ve şifalı bitkiler vardır.

Ülkenin yamaçları ormanlarla kaplıdır, bu da yüzölçümünün %3.7'si civarındadır. 600.000 hektarlık tarım arazisinde ceviz ağacı etkili olup, ağaçların kerestesinden de yararlanılmaktadır.

1990 sonlarında Hükümet, Devlet ve Kollektif çiftliklerinin yeniden yapılandırılması ve özelleştirilmesi ile ilgili bir program başlatmıştır.

Tablo: 18

**Kırgızistan'da 1991 Yıl Sonu İtibariyle Çiftlik Türlerine
Göre Canlı Hayvan Sayısı**

	Sığır	Dana	Domuz	Keçi	Kümes H.	At
Tüm çiftlikler	1190	518,6	357,7	9524,9	13363	320,5
Kooperatif ve devlet üretim çiftlikleri	645,2	187,7	275,9	6256	6237,4	185
Evlerde üretim	544,8	330,9	81,8	3268,9	7125,6	135,5
index: 1985 = 100						
Tüm çiftlikler	107,2	121,5	102,4	93,4	107,8	115,9
Kooperatif ve devlet üretim çiftlikleri	87,9	91,8	116,6	72,1	127,3	90,4
Evlerde üretim	145	148,8	72,6	214,9	95,1	190,3

Kaynak: Devlet İstatistik Komitesi

Kırgızistan tarımında özelleştirme çalışmalarına başlanılmış olmakla beraber, halen solhoz ve kolhoz sistemi geçerlidir, pazarlama ve fiyatlar devlet kontrolündedir.

Tarımsal reformun uzun vadedeki hedefi, özel ve rekabetçi bir serbest pazarın oluşturulduğu ve kaynakların yeterince değerlendirildiği, doğal kaynakların korunduğu ve çiftçi ailelerine yeterli gelirin sağlanabildiği bir yapılanmanın sağlanmasıdır. Bu amaca yönelik, devlet çiftliklerin özelleştirilmesinin tamamlanması için aşağıdaki hedeflere ulaşılması planlanmıştır.

- a) Relatif fiyatların uluslararası relatif fiyatlar seviyesine getirilmesi
- b) Tarım sektörünü tamamıyla uluslararası girdi ve çıktı ticaretine entegre edilmesi
- c) Girdi ve çıktıların pazarlamasının rekabet ortamına uygun hale getirilmesi
- d) Dar gelirlilere yardım amacıyla küçük çiftçilere kredi ve zirai alet verilmesi veya başka iş alanları yaratılması

Hedeflere ulaşılması için, uzmanlarca, çiftçilik sisteminin kökten değiştirilmesi, girdilerde uygulanacak subvansiyonların yeniden değerlendirilmesi, uzun vadede kar getirmeyecek çiftliklere yatırım yapılmaması ve relatif fiyatları kötü yönde etkileyecek maliyetlere müsaade edilmemesi, reorganize olamayan işletme ve çiftlikler kapatılmaları önerilmektedir.

4.1.4.2. Sanayi

Kırgızistan'ın sanayi yapısını inceleyecek olursak¹⁵⁶:

Kırgızistan, küçük çapta ancak oldukça yoğun çalışan madencilik ve metalurji endüstrisine sahiptir. Uranyumoksit, antimon, civa, molibdenum ve değerli toprak madenleri dünya piyasaları için üretilmektedir. Kırgızistan'da altının yanısıra, civa ve antimon da önemli miktarlarda elde edilmekte olup, 1991 yılında üretilen civa ve antimonun değeri 120 Milyon Dolardır. Özellikle, altın üretimi gelecek vaatmekte, Özbekistan'ın Moraltan altın damarının Kırgızistan'a uzantısı önem kazanmaktadır.

¹⁵⁶ Aynı, s. 27.

Kırgızistan'ın 1991'deki maden üretimi (değerli toprak hariç) dünya fiyatlarıyla yaklaşık 60 Milyon Dolar olup, toplam üretimin %4.5'lik kısmın demir dışı madenler teşkil etmektedir.

Kırgızistan'ın taş kömürü ve linyit yatakları tüm ülkeye yayılmış durumdadır. Ancak, maden ocakları nisbeten küçük çaptadır ve dağlık arazideki yollar bu madenlerin ticaretini engellemektedir.

Enerjisinin büyük kısmını ithalatla karşılayan Kırgızistan'ın enerji tüketimi, sanayi yapısı ve kişi başına düşen gelire göre bir hayli yüksektir. Enerji tüketiminin yarıdan fazlası petrol ve gazdan oluşmaktadır. Kişi başına düşen enerji tüketimi 2.3 ton'dur. Kırgızistan'da ihtiyaç duyulan enerjinin (özellikle petrol ve ürünleri) ancak yarısından da azı ülke içinden karşılanabildiği için, enerji talebinin büyük bir kısmı ithalatla karşılanmaktadır.

Kırgızistan Petrol ürünleri ve doğal gaz ithalatını; Özbekistan, Türkmenistan, Kazakistan ve Rusya Federasyonu ile yaptığı ikili anlaşmalar üzerine bu ülkelerden sağlamaktadır.

Hidroelektrik enerjisi, Kırgızistan'ın en önemli enerji kaynağıdır. Ürettiği enerjinin büyük bir kısmını Özbekistan, Kazakistan ve Tacikistan'a satmaktadır. Hidroelektrik enerjisi üretiminin en yüksek seviyesine nisbeten daha az enerji ihtiyacı duyulan yaz aylarında ulaşılmaktadır.

Ülke, gıda sanayi ve konservecilik alanında, eski Sovyetler Birliği içinde dördüncü sırada yer almasına ve pamuk, yün ve ipek işleyen fabrikaları olmasına rağmen, kapasite, teknoloji ve verimlilik bakımından çok yetersizdir.

Hafif sanayi kesiminin, Kırgızistan ekonomisinde büyük yeri vardır. Bu alanda 125 kuruluş vardır. Bu kuruluşlarda 1991 sanayi üretiminin %37'si üretilmiştir.

Hafif sanayi dalında tekstil, konfeksiyon ve ayakkabı ve kürk üretimi ağırlıklı yere sahip olup, üretim yüzdeleri sırasıyla %26.2, %8.6 ve %2.2' dir. Tekstil sektöründe 12 fabrika ve birlik vardır. Üretimin bir bölümü ihraç edilmektedir. Kürk ve konfeksiyon sektöründe 25 ifabrika ve yerli kürk hammaddesini işleyen 2 fabrika bulunmaktadır. Deri eşya sanayinde ise 10 fabrika faaliyettedir. Bunların 6 tanesi ayakkabı, 1'i deri eşya, kalan 3'ü ise ham deri işleme fabrikalarıdır.

Elektrik makinalarını, Elektrik Makinaları Kurumu üretmektedir. Kurumun 11 fabrikası vardır.

İnşaat malzemeleri (kiremit, tuğla, boya, sıhhi tesisat) üretim tesislerine büyük ihtiyaç duyulmaktadır.

Ekmek ve unlu mamüller sanayi ise gelişmektedir.

Sanayi sektörünün belli başlı sorunları şunlardır:

- Mevcut sanayinin idamesi için, halen Rusya'ya bağımlılık vardır.
- Rusya ile ilişkilerin kısa dönemde kesilmesi halinde, üretimin durma tehlikesi vardır.
- Sanayi girdilerinin diğer ülkelerden sağlanmasındaki ekonomik güçlükler artmaktadır.

4.2. Vergi Yapısı

4.2.1. Genel Olarak

Tablo: 19
Yıllar İtibariyle Kırgızistan Devlet Bütçesi
Gelir Kısmi Dağılımı (mln.SOM)

Bütçe Kalemleri	VERİLER				
	1997	1998	1999	2000	2001
Genel Gelirler	4840.5	6090.7	7873.7	9280.1	1.1921.6
Tahmin Edilen Gelir	4707.7	6001.1	7725.2	9256.5	1.1864.4
Vergi Gelirleri	3839.2	4866.0	5954.0	7675.5	9187.9
Kurumlar Vergisi	331.8	405.4	546.2	753.8	960.9
Gelir Vergisi	336.1	452.4	567.6	572.8	993.7
KDV	1728.3	1965.8	2253.1	2976.2	4221.4
Uluslararası Ticarete uygulanan vergilerden sağlanan gelir	244.9	380.5	306.6	275.1	301.4

Not: Konumuz gereği Gelir Kalemleri sıralamasında ayrıntıya gidilmemiştir.

Kaynak: www.sti.gov.tr. Kırgızistan Maliye Bakanlığının Resmi WEB Sitesi

Kırgızistan Cumhuriyeti bağımsızlığının ilk günlerinden itibaren, ekonomik ve politik konumunun güçlendirilmesi ve geliştirilmesi için, çağdaş vergi sisteminin oluşturulması gerektiğinin farkına varmıştır. Bu konuda başlatılan çalışmalar 1992 yılında KDV kanununun kabul edilmesiyle hızlandırılmış oldu¹⁵⁷.

Nihayet Temmuz 1996'da kabul edilen yeni vergi mevzuatı ile vergi sistemi yeni bir yapıya kavuşturulmuş oldu¹⁵⁸.

¹⁵⁷ www.sti.gov.kg/zak.htm.

¹⁵⁸ www.sti.gov.kg/zak.htm.

Tarım kesiminin tamamını ve özel sektörde ortaya çıkan yeni girişimleri de kapsayacak vergi sisteminin oluşturulabilmesi için, halen de vergi sistemine reformlar uygulanmaktadır¹⁵⁹.

Kırgızistan Maliye Bakanlığı yetkilileri vergi sistemi konusunda yaptıkları çalışmaları şu şekilde dile getirmektedirler: “Bizim vergi politikamız - basın yayın organlarıyla daha fazla bağlantı kurmak. Halkın yaptığımız çalışmalardan haberdar olması için gereken her yolu denemek. Mükelleflere karşı güven, dürüstlük ve açıklık ilkelerine sadık kalarak, onlarla daha fazla ilişki kurmak olarak özetlenebilir¹⁶⁰.

Kırgızistan Anayasası 11. maddesinde vergi ile ilgili şu hükümler yer almaktadır:

- Ülke Bütçesinin Gelirler kısmı; kanunlarla düzenlenen vergi ve benzeri gelirlerden, devlet mülkiyet gelirlerinden ve diğer gelirlerden oluşur.
- Ülke sınırları içerisinde gelir elde eden herkes kanunlarla belirtilen oranda vergi ödemekle yükümlüdür. Özel durumlarda kanunlarla düzenlenmiştir.
- Kırgızistan Cumhuriyeti sınırları içerisinde tek bir vergi sistemi geçerlidir. Vergi kanunları konusunda ise yetkili kuruluş Kırgızistan “Dogorka Keneş’i”dir (Milli Meclis).
- Yeni yükümlülükler getiren ve mülkiyetin durumunu kötüye götüren yeni vergi kanunlarının geriye uygulanma gücü yoktur.

Bu açıklamalardan sonra konumuz gereği Kırgızistan gelir üzerinden alınan vergilerini incelemeye çalışalım.

159 www.sti.gov.kg/

160 www.sti.gov.kg/

4.2.2. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler

Tablo: 20

Kırgızistan Cumhuriyetinde Vergi ve Benzeri Gelirler Toplamı İçerisinde Vergi Türlerinin Yüzde Olarak Payı

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Sosyal Güvenlik Vergileri	Tüketim Harcama Vergileri	Uluslararası Ticaret Vergileri	Diğer Vergiler	Vergi Benzeri Gelirler
% 13	% 0	% 56	% 7	% 5	% 19

Kaynak: World Development Indicators. WB. 2001

Devlet sınırları içindeki vergi politikası Kırgızistan devleti tarafından uygulanmaktadır. Finans Bakanlığı vergi toplamının, doğruluğu ve kullanımını kontrol eder¹⁶¹.

Kırgızistan Cumhuriyeti'nde Gelir Üzerinden Alınan Vergiler; ilki gerçek kişilerin gelirlerini vergilendiren Gelir Vergisi ve diğeri ise tüzel kişilerin gelirlerini vergilendiren Kurumlar Vergisi olmak üzere ikiye ayrılır.

4.2.2.1. Gelir Vergisi

4.2.2.1.1. Verginin Konusu (mad. 73)

Bir gerçek kişinin elde ettiği yıllık gelirinden, yasalarca öngörülen indirimler yapıldıktan sonra kalan miktar Gelir Vergisinin konusunu oluşturur.

4.2.2.1.2. Verginin Mükellefi (mad. 74)

Kırgızistan Cumhuriyeti sınırları içerisinde gelir elde eden, yerli ve yabancı gerçek kişiler Gelir Vergisi mükellefidirler.

¹⁶¹ www.aygazete.com.

Kırgızistan vatandaşı gerçek kişiler yurtiçi ve yurtdışı gelirleri üzerinden vergilendirilir. Çifte vergilendirmeyi önlemek için çeşitli uluslararası anlaşmalar yapılmaktadır ve yasal düzenlemelere gidilmektedir.

Yabancı uyruklu gerçek kişiler ise, sadece Kırgızistan Cumhuriyeti sınırları içerisinde elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirilir.

4.2.2.1.3. Vergiyi Doğuran Olay

Kırgızistan vergi kanunlarına göre gerçek kişinin vergi yükümlüsü ve devletin de vergi alacaklısı olabilmesi için, yani vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için gerçek kişinin gelir elde etmiş olması gerekmektedir¹⁶².

4.2.2.1.4. Verginin Oranı

Yasama organı, hükümet tarafından hazırlanan vergi konusundaki değişikliklerle ilgili yasayı 7 Kasım'da onayladı. Buna göre Gelir Vergisi oranları:¹⁶³

- Aylık 650 som'a (105S) kadar vergiden muaf.
- Aylık 5.000 som'a kadar %10
- Aylık 5.000 som'dan yüksek gelir elde edenler ise %20 oranında vergi öder.

* Yıllık hesaplamalar için tarifedeki miktarlar 12 ile çarpılmalıdır.

Mükellefler ayrıca Banka faizlerinden elde ettikleri gelirden %10 oranında vergi ödemekle yükümlüdürler.

4.2.2.1.5. Vergiden İstisna ve Muafiyet (mad. 76)

Eğer mükellefin ailesinde bakıma muhtaç fert (sakat veya 18 yaşını doldurmamış kimse) veya fertler var ise, her fert için, yıl itibariyle bir asgari ücret kadar ek indirim her ay için yapılır.

¹⁶² www.kirgizistan.ru.

¹⁶³ www.kg/

Dört veya daha fazla çocuk doğurmuş kadınlara üda aylık ek indirim uygulanır.

Eğer mükellef devlet tarafından ödüllendirildiyse (madalya gibi...), her ay için ek olarak bir asgari ücret miktarı kadar indirimden bir yıl itibariyle yararlanır.

Aşağıda belirtilen mükelleflere bir vergi yılı itibariyle her ay için ele bir indirim sağlanır:

1. İç harb, büyük vatan savaşları, diğer ülkeler ve de Afganistan'la yapılan harplere katılmış sakat ve gaziler eğer I. ve II. kategorideki sakatlar ise her ay için 4 asgari ücret miktarı kadar indirimden yararlanırlar.

2. Afganistan ve uluslararası anlaşmalarla diğer ülkelerle yapılan savaşlarda şehit olanların aileleri ve III. kategoriye giren sakatlar her ay için 3 asgari ücret tutarında indirimden yararlanırlar.

3. Chermobil katliamının yıkıntılarını düzeltmede görev alan mükelleflere de her ayı için 4 asgari ücret tutarında indirim sağlanır.

Muafiyet (mad. 88)

Aşağıdaki gelir türleri vergiden muaftır:

1. Miras kalan mal-mülk şeklindeki gelirler, bir gerçek kişinin bir başkasından hediye olarak aldığı gelirler yada insani yardım yoluyla edinilen gelirler. Ancak şu iki gelir bunların dışındadır:

a) İş için ikramiye olarak alınan tutar.

b) Bir hizmet sunma ya da bir görevin yerine getirilmesi karşılığında alınan kazanç.

2. Yasalar altında çocuk desteği olarak ödenebilen nafaka

3. Eşler arasındaki mal-mülk transferinden gelen her türlü kazanç yada eşler arasındaki boşanmalar nedeniyle yapılan mal-mülk transferinden gelen kazançlar

4. Mükellefin ölümü nedeniyle ödenebilen hayat sigortası

5. İş tazminatları

6. Gerçek kişinin şahsına ait çiftlik ve kümes hayvanlarını canlı yada yiyecek olarak satışından kazandığı gelir.

7. Mükellefin şahsına ait kovanlardan aldığı balım satışından kazandığı gelir yada mükellefin şahsi bahçesinde yetiştirdiği sebze yada meyvelerin satışından kazandığı gelir. Kişisel bir bahçenin varlığı belgelerle onaylanmalıdır. Kişisel bahçeler kurulu düzen içerisinde çiftçilere sağlanan toprakları yada bir kira kontratına ait gerçek kişiye sağlanan hisse senetlerini içermez.

8. Devlet tarafından mükelleflere sağlanan sübvansiyonlar ve emekli aylığı

9. Kan bağıışı ve benzeri bağlardan sağlanan gelirler.

10. İşçinin ölümü veya akrabasının ölümü durumunda yapılan maddi yardım miktarı.

11. Yüksek dağlık alanlardaki işler için verilen ek ödemeler.

4.2.2.1.6. Verginin Ödenmesi

Aylık olarak vergilendirilen gelirlerden (iş ücreti gibi) kesilen vergi miktarı engeç takip eden ayın 20. gününe kadar vergi dairelerine yatırılmalıdır. (mad. 80)

Gelir vergisi mükellefi yıllık beyannameyi gelirin elde edildiği yılı takip eden yılın ocak ayı sonuna kadar vergi dairesine verir. Vergi dairesinin hesapladığı vergi ise, mükellefçe mart ayının son gününe kadar yatırır.

Gelirini sadece topraktan sağlayan gerçek kişiler Toprak Vergisi öder, ayrıca Gelir Vergisi ödemezler¹⁶⁴.

164 www.sti.gov.kg/

4.2.2.2. Kurumlar Vergisi

4.2.2.2.1. Verginin Konusu

Bir mükellefin toplam yıllık gelirinden, kanunlarda belirtilen indirimler yapıldıktan sonra geriye kalan miktar Kurumlar Vergisinin konusunu oluşturur. (mad 92)

Bir tüzel kişi kurucularından farklı olarak vergilendirme konusu olur. (mad. 93)

Kanuni merkezi Kırgızistan'da bulunan tüzel kişilerin yani Kırgızistan uyruklu tüzel kişilerin yıllık geliri ülke içinde ve dışında elde ettikleri gelirlerin toplamıdır. (mad. 94)

4.2.2.2.2. Verginin Mükellefi

Tüm Tüzel kişiler, Kırgızistan Cumhuriyeti içinde ve dışında bir gelir kaynağından kazanç emde eden ve ekonomik faaliyetler gösteren yerli tüzel kişiler. (mad. 91/1)

Kırgız Cumhuriyeti'nde sürekli bir kuruluş parçası olarak ekonomik faaliyet gösteren ve Kırgızistan Cumhuriyeti'nde bir gelir kaynağından kazanç elde eden tüm yabancı tüzel kişiler. (mad. 91/2)

4.2.2.2.3. Vergiyi Doğuran Olay

Yerli Tüzel kişilerin yurtiçi ve yurtdışı faaliyetlerinden, yabancı Tüzel Kişiler de ülke içindeki faaliyetlerinden gelir elde ederlerse vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olur. (mad. 91/4)

4.2.2.2.4. İndirilebilecek Giderler

Ulusal ve belediye mal-mülkü olarak yolcu taşımacılığı, demiryolu ve demiryolu makinelerinin tamiri/onarımına harcama miktar, toplam yıllık gelirden tamamen düşürülmelidir. (mad 98/4)

Jeolojik keşif çalışmalarında (keşif, geliştirme ve doğal kaynakları çıkarma hakkı almasındaki masraflarda dahil) ve doğal kaynakların çıkarımı amacıyla yapılan hazırlık çalışmalarında mükellef tarafından uğranan masraflar sermaye mallarının satın alınımı olarak kabul edilir ve indirim konusu yapılır. (mad. 99)

Mükellef tarafından kullanılan sermaye üretim mallarının tedarikinde uğranan masraflar, değerinin %15'i miktarında toplam yıllık gelirden indirilir. (mad. 100/1)

Bir tüzel kişinin toplam yıllık geliri, Kırgızistan Cumhuriyet hükümetinin Sosyal Fonuna yapılan katkı miktarı kadar azaltılır. (mad. 101)

Kazanç edinimiyle ilgili olarak yapılan araştırma, deney, tasarım ve keşif masrafları kazançtan indirilir. (mad. 96) Ekonomik faaliyetlerde ortaya çıkacak masrafları karşılamak üzere kullanılmış olan bir borç üzerine ödenen faiz için toplam yıllık gelirden bir indirim yapılır. (mad. 95/1)

İndirim miktarı, mükellefin faiz gelirleri artı vergilendirilebilir gelirinin %50'sinden fazla olamaz. (mad 95/2)

Bir mükellefin herhangi bir yılda elde ettiği dönem sonu zararı, takip eden 5 takvim yılı süresince uygun bir yılın toplam yıllık gelirinden indirilmek üzere mükellefçe ileriye taşınabilir (saklı tutulur.) (mad. 103).

Bir işletmede çalışan işçilerin %50'si I.II.III. kategoriden sakatlar ise, o işletmenin geliri vergiden muaftır.

Her bir işletme yıllık gelirin %10'u ile sınırlı olmak üzere bakım onarım gideri indirebilir. (mad. 98/2) Hayırseverlik işlerinden / faaliyetlerinden gelir kazanan gönüllü kuruluşlar, Kırgızistan İçişleri

Bakanlığının İcra Ceza Bölümünün düzenleyici iç kuruluşlarının kazançları ve kredi sendikaları kazanç vergisinden muaftır. (mad. 112/1)

Tüzel kişinin toplam yıllık gelir ve ticari amaçlı olmayan bağış organizasyonlarına karşılıksız olarak aktarılan miktara bağlı olarakta indirim uygulanabilir. Bu indirim miktarı mükellefin vergilendirilebilir gelirinin %2'sinden fazla olamaz. (mad. 112/3)

4.2.2.2.5. Yabancı Yatırımcılara Sağlanan Ayrıcalıklar

Bu ayrıcalıklar şu şekildedir¹⁶⁵:

Kırgızistan'da yabancı sermayenin teşviki amacıyla herhangi bir yasal düzenleme yoktur. Ancak 16 Eylül 1997 tarihli yabancı yatırımlar hakkında kanununun 10. maddesi ile teşvikler ilgili tedbirleri almaya ilgili devlet organı yetkili kılınmış ve bu amaçla “Yabancı Yatırımlar Ajansı” kurulmuştur.

Kırgızistan Cumhuriyeti'nde “Yabancı Yatırımlar Hakkında” Kanununun Önemli Hükümleri Kabul Tarihi: 16 Eylül 1997 Madde 4. Yabancı Yatırımcılara Farklı Politika Uygulanamayacağı Garantisi.

Kırgızistan Cumhuriyeti kendisini temsil eden makamlar tarafından yabancı yatırımlara göre onların vatandaşlık, oturma yeri, dini, ekonomik faaliyetleri gösterdikleri yeri, yatırımcıların veya yatırımların memleketi (doğduğu ülke) gibi usullere göre Kırgızistan Cumhuriyeti'nin imzaladığı anlaşmalar dikkate alınarak farklı rejim uygulanmayacağı garanti eder.

Madde 5. Yabancı, Yatırımlara El Konulamadığının Garantisi. I. Yabancı Yatırımlara el konulamaz millileştirme, istimlak etme veya benzeri yollarla, Kırgızistan Cumhuriyeti'nin yetkili makamlarının karışmaması sonucunda yabancı yatırımcının mülkiyetine veya yatırım çıktıklarına el konulması dahil). Ancak, istisna olarak, toplum menfaati

¹⁶⁵ www.aygazete.com.

gereğince, farklılık göstermeden ve kanun hükümleri yerine getirilerek böyle istimlak yapılabilir ve gereken gerçek tazminat denir. 2. Tazminat, istimlak edilen yatırımın veya bir kişinin istimlak kararı alındığı tarih itibariyle gerçek piyasa değerine eşit olmalıdır. 3. Tanzimat reel olarak gerçekleştirilebilmeli ve serbest konvertibilite döviz cinsinden ödenmelidir. Bu ödemelere, istimlak ile tazminat tarihleri arasındaki geçen süre için Kırgızistan Cumhuriyeti Merkez Bankası tarafından uzun vadeli kredilere uygulanan faiz oranı dikkate alınarak hesaplanan faiz ilave edilir. 4. İşbu kanunda yabancı yatırımın istimlak edilmesi ve mülkiyetinin değerlendirilmesi ile tazminat konusunda itirazı varsa, itirazının incelenmesine öncelik tanınır. Tazminat sırası işbu kanunun 23. maddesinde belirtilmiştir.

Madde 20. Eğer, yabancı yatırımlar nakit para, donanım veya malzeme girişleri yaptıysa ve sermayenin veya işbirliği için ayrılan miktarın %30'undan fazlası girişim için harcanmışsa yada eğer yabancı yatırımcının stok karı %51'den az değilse, yabancı yatırımcı, girişim veya işbirliği etkinlikleri, aşağıdaki hususlar dikkate alınarak vergiden muaf tutulabilir;

- Üretim ve kuruluş etkinlikleri kayıt tarihinden sonra beş yıl nizami sürüyorsa,
- Mineral zenginlikleri bulup çıkarma veya tarım, ulaşım, haberleşme etkinlikleri, kayıt tarihinden sonra üç yıl nizami sürüyorsa,
- Ticaret, turizm, bankacılık, sigortacılık ve diğer etkinlikler, kayıt tarihinden sonra iki yıl nizami sürüyorsa, ilk serbest vergi döneminden sonra, kara konan vergiler asgarideki şartlara uyuyorsa azaltılır.

% 50 indirim: Karın tekrar Kırgız Cumhuriyetinde yatırım olarak kullanılması halinde,

% 25 indirim: Üretilen ürün veya hizmetlerin en az %50'si ihraç edilirse,

% 25 indirim: Üretimin en az %50'sinin ihraç edilen hammadde ve parçalardan meydana getirilmesi durumunda,

% 25 indirim: Karın en az %20'si uzman eğitimi için harcanırsa,

Para Transferi: Yabancı sermaye yatırım kârı, sermaye, tasfiye ve taşıt bedellerinin, yurt dışına transferi konusunda serbestlik vardır.

Yabancı Personel Çalıştırılması İmkanı: Yabancı personel çalıştırılmasında engel veya kısıtlama yoktur.

Madde 17. Yabancı Yatırımların Vergilendirilmesi: Eğer işbu kanunda aksine bir durum belirtilmemişse, yabancı yatırımlar ve yatırımlar Kırgızistan Cumhuriyeti Vergi Mevzuatı'na göre vergilendirilir.

Madde 18. Muhasebe Hesaplarının Tutulması ve Kontrolü: 1. Yabancı yatırımlar Kırgızistan Cumhuriyeti'nin muhasebe teamüllerine göre kendi muhasebelerini tutarlar. 2. Yabancı yatırımlar Kırgızistan kanunlarına göre vergi, istatistik ve diğer resmi dairelerine gerekli evrak ve bilgileri ibraz etmek zorundadırlar.

4.2.2.2.6. Matrahın Saptanması

Kurumlar Vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi (takvim yılı) içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

Safi kurum kazancına ise, yıllık toplam gelirden kanunda gösterilen bir takım indirimleri yapılması sonucu ulaşılır. Kırgızistan vergi kanunlarına göre ise, Tüzel Kişilerin toplam yıllık gelirlerinden yapılan indirimler, gelir üretiminde gerçekleşen aşağıdaki masraflar için geçerlidir. (mad. 94):

- İş karşılığı yapılan ödemeler
- İşçilere sağlanan maddi ve sosyal yararlar
- Gelir üretiminde harcanan diğer tüm iş masrafları
- Ekonomik faaliyetlerle bağlantılı malların sigortası için yapılan harcamalar.

4.2.2.2.7. Verginin Oranı

Yatırımcıların çoğunluğu için %30 vergi uygulanmaktadır ancak yapılan aktiviteye göre vergi oranları da değişmektedir. Vergi oranları; Bankalar için %45, restoran, aracı organizasyonlar, ticaret yatırımları %50, kültür organizasyonu ve medya %15, avcılık ve üretmeyen ticari kuruluşlar %50, eğitim, sağlık %15'dir¹⁶⁶.

4.2.2.2.8. Vergilendirme Dönemi

Tüzel kişiler her ay gerçekleştirdikleri ekonomik faaliyetlerine bağlı olarak bütçeye ödemede bulunurlar. (mad. 115/1)

Hesap dönemi sonunda kurumlar yıllık beyanname düzenlerler ve kapanan hesap dönemini takip eden yılın 3. ayına kadar ilgili vergi dairesine sunarlar.

Her mükellef vergiye tabi kazancının tamamı için bir beyanname verir.

4.2.2.2.9. Verginin ödenmesi

Tüzel kişiler her ay itibariyle gerçekleştirdikleri ekonomik faaliyetlerine bağlı olarak bütçeye ödemeler yapmakla yükümlüdürler. Bu ödemeler yapmakla yükümlüdürler. Bu ödemeler kanun gereğince en geç her ayın 20. gününe kadar yapılır. (mad. 115/1)

Yıl sonunda hesap dönemi kapatılırken aylık ödenen vergilerin toplamı ve yıl sonunu kazancı varsa onun vergisi karşılaştırılır. Toplam vergi aylık vergilerin toplamından fazla ise, borçlu kalınan miktar takip eden yılın 3. ayı sonuna kadar ödenir. Aylık vergiler fazla olursa fark işletmeye geri ödenir. (mad. 115/2)

Eğer yıl sonu bilançosu zararlı kapanır ise uygun bir yılın karından indirilmek üzere 5 yıl itibariyle işletme tarafından saklı tutulur. (mad. 103)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKMENİSTAN CUMHURİYETİ'NDE

GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLERİN İNCELENMESİ

1. İDARİ VE İKTİSADİ YAPI

1.1. Coğrafi ve Demografik Yapı

Türkistan'ın batısında yer alan Türk Cumhuriyeti olan Türkmenistan batısında Hazar Denizi, kuzeyinde Kazakistan ve Özbekistan, güneydoğusunda Afganistan, güneyinde İran ile sınırı vardır. Doğudan Batıya 1100 km, Kuzeyden Güneye de 650 km olan Türkmenistan'ın yüzölçümü 488.100 km²'dir. Yüzölçümünün 375.000 km² si ise çöldür¹⁶⁷.

Başkenti Aşgabat'tır.

İklim: Subtropikal çöl. Türkiye ile yaklaşık aynı enlemler arasında yer alan Türkmenistan, topoğrafik olarak daha çukur bir arazi üzerinde bulunmaktadır. Nitekim İran ile arasında sınır oluşturan Köpetdağı en yüksek noktası (3.119 m) olup, ülkenin %95'lik kısmı genelde düzölüp, denizden yükseklik 150-300 m arasındadır. Ülkenin ikliminin genel karakterini okyanuslara uzaklığı ve etrafının yüksek dağlarla çevrilmiş olması belirlemektedir. Haziran-Eylül ayları arasında ortalama sıcaklık +45°C derecenin üzerinde, kış aylarında ise -4°C ile +6°C derece arasındadır¹⁶⁸.

İlk sayımda (1897) 382.487 kişi olan Türkmenistan nüfusu son sayımda (Şubat 1998) 5.000.000 kişi olmuştur. Nüfusun yarısından fazlası köylerde yaşamaktadır. Erkek sayısı kadına göre biraz fazladır. Nüfusun okuma yazma oranı %98'dir. Dini inanç olarak nüfusun %88'i sunni hanefi, %10'u (doğu) ortodoks geri kalan %2'si bilinmemendir¹⁶⁹.

¹⁶⁷ "Türkmenistan", (RPHPA. Ashkhabad, 1992), s.4.

¹⁶⁸ "Türkmenistan Geografyası", Magarîf Meşiriyatı, (Aşgabat, 1998), s.12.

¹⁶⁹ www.Turkmenistan.ru.

Nüfusun %68'i Türkmen, %10'u Rus, %9'u Özbek geri kalanı da, Alman, Azerbaycan, Ermeni, Ukrain vs.¹⁷⁰.

Ortalama yaşam süresi; erkekler için 62 yıl, kadınlar için 69'dur. Bebek ölüm oranı 2000 yılı için 1000 kişide 51,4. Nüfus artış oranı ise %2,8'dir.

1.2. İdari ve Siyasal Yapı

22 Ağustos 1990'da egemenliğini, 26 Ekim 1991'de de yapılan halk oylaması sonucu %94,1 "Evet" oyuyla bağımsızlığını ilan eden Türkmenistan'ı ilk tanıyan ülke Türkiye olmuştur¹⁷¹.

Türkmenistan'a 12 Ocak 1995 yılında ise BM'nin kabul ettiği karar sonucu tarafsızlık ünvanı verilmiştir.

Türkmenistan Cumhuriyeti; Balkan Velayatı, Ahal Velayatı, Marı Velayatı, Lebap Velayatı ve Daşoğuz Velayatı olmak üzere beş idari bölgeye ayrılmaktadır. Bunlarda kendi içinde rayon, şehir, köy gibi küçük birimlere ayrılmaktadır.

Vilayetlerin her sene için yapması gereken işler, ulaşmaları gereken hedefler Cumhurbaşkanlığında bulunan yetkili kurumlarca tesbit edilerek bildirilmekte ve ödeneklerde genel bütçeden temin edilmektedir. Vilayetlerin üst düzey yöneticileri Cumhurbaşkanınca atanarak görev başına gelirler.

Türkmenistan devlet başkanı ve onun danışmanları tarafından yönetilen tek partili (Demokratik Parti) bir yönetim sistemine sahiptir. Ülkede başbakan yoktur. Herhangi bir nedenle devlet başkanı görevinde bulunmadığı zaman onun görevini Milli Meclis Başkanı yürütür.

¹⁷⁰ "Türkmenistan", RPHPA, (Ashkhabad, 1992), s.4.

¹⁷¹ Daha fazla bilgi için bkz. Türkmenistan Ülke Raporu, (Tika Yayını, 1994), s. 5

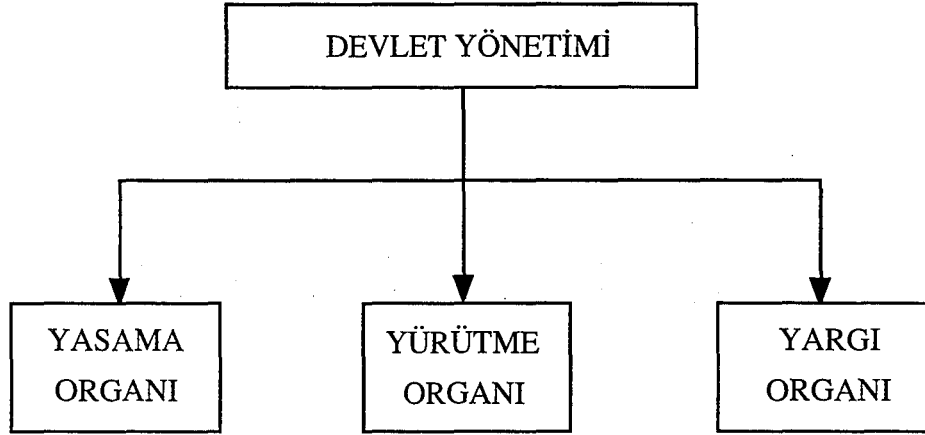
Türkmenistan vatandaşlarından 18 yaşını dolduranların seçimlerde oy kullanma hakları vardır. Her vatandaşın bir tek oy hakkı vardır¹⁷².

Seçim gününe kadar 25 yaşını doldurmuş olanlar ise, milletvekili seçilebilme hakkına sahip olurlar¹⁷³.

Türkmenistan Devlet Yönetimi Yasama, Yürütme ve Yargı organlarından oluşur. Bu organlar birbirlerinden bağımsız ama birbirleriyle uyum içinde hareket ederler¹⁷⁴.

Şekil: 1

Türkmenistan Devlet Yönetim Organları



Devlet yönetim organlarını Şekil 1’de gösterdikten sonra ayrı ayrı ele alarak görev ve yetkilerini açıklamaya çalışalım.

1.2.1. Yasama Organı

1.2.1.1. Halk Maslahatı

Her etraftan (ilçe) seçilen temsilcilerden ve o bölgelerin en üst düzey yöneticilerinden oluşur. Görevleri, olağanüstü durumunun kabu-

¹⁷² Türkmenistan Anayasası, mad. 89.

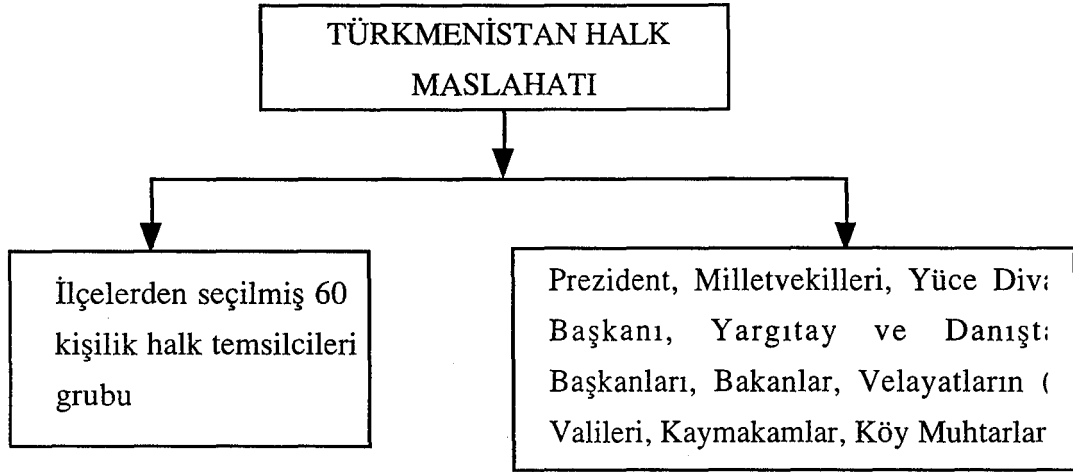
¹⁷³ Türkmenistan Anayasası, mad. 90.

¹⁷⁴ Türkmenistan Anayasası, mad. 4.

l, Anayasa kabulü ve değişiklikleri, devlet güvenliği ile ilgili tüm sorunlar ve uluslararası anlaşmaların kabulü gibi önemli konuların yanısıra prezidenti görevden alma gibi yetkisi de vardır¹⁷⁵.

şekil: 2

Türkmenistan Halk Maslahatı



1.2.1.2. Milli Meclis (Parlamento)

Sürekli alışan yasama organıdır. Beş yıl süre ile halk tarafından seçilen 50 üyeden oluşur. Bakanlar Kurulu da Milli Meclise dahildir. Görevleri; yasaların tasarlanması, kabulü; özellikle iktisadi yn ağırlıklı olan meselelere bakmakla birlikte Meclis Başkanını seçme ve mahkemeler üst kurulu başkanını seçme ve görevden alma gibi yetkileri vardır¹⁷⁶

¹⁷⁵ Türkmenistan'ın Dwlet we Hukuk Esaslarından Materiallar, (Magarif Matbaası, Aşgabat, 1997), s. 39.

¹⁷⁶ Aynı, s.39.

1.2.2. Yürütme Organı

1.2.2.1. Devlet Başkanı (Prezident)

Türkmenistan vatandaşı olan ve 40 yaşını doldurmuş herkes Prezident olarak seçilebilir. Ama aynı kişi bu görevi iki görev süresinden fazla seçilemez¹⁷⁷.

Prezidenti direkt olarak halk seçer. Halk maslahatında yemin ettikten sonra da görev süresi olan 5 yıl işlemeye başlar¹⁷⁸.

Türkmenistan'ın Prezidenti Yürütme Organının başıdır. En yüksek yetkilerle donatılmış kişidir. Uluslararası anlaşmaları devlet adına imzalama yetkisine sahiptir¹⁷⁹.

Eski Türkmenistan Sovyet Sosyalistik Cumhuriyeti'nin "Komunist Partisi'nin" genel sekreterliğini yapmış olan Saparmurat Niyazov (TÜRKMENBAŞI) şu anda bağımsız Türkmenistan Cumhuriyeti'nin Prezidentidir. Bütün Devlet Kurumları üzerinde de mutlak bir güce sahip konumdadır.

1.2.2.2. Bakanlar Kurulu

Bakanlar Kurulu yürütme ve düzenleyici organdır. Bakanlar Kurulu başkanı Prezident'tir¹⁸⁰.

Bakanlar Kurulu; kurulun başkanı ve onun yardımcıları ile bakanlardan oluşur. Prezident göreve başlamasından itibaren bir ay içerisinde Bakanlar Kurulu'nu düzenler¹⁸¹.

¹⁷⁷ Türkmenistan Anayasası, mad. 55.

¹⁷⁸ Türkmenistan Anayasası, mad. 56.

¹⁷⁹ Türkmenistan Anayasası, mad. 54.

¹⁸⁰ Türkmenistan Anayasası, mad. 75.

¹⁸¹ Türkmenistan Anayasası, mad. 76.

Bakanlar Kurulu toplantısını Prezident düzenler veya onnu verdiği yetkiyle yardımcılarında biri düzenler. Bakanlar Kurulu kararları, kanun gücündedir. Uyulması zorunludur¹⁸².

Bakanlar Kurulu görevleri:¹⁸³

- Kanunların uygulanması, Prezident'in ve Halk Maslahatı'nın kararlarının uygulanması.
- Türkmenistan vatandaşlarının haklarının, hukuklarının korunmasını sağlamak, milli güvenliğin düzenlenmesi, denetlenmesi.
- Ülkenin sosyal ve ekonomik bakımdan gelişmesini sağlayacak programlar oluşturmak ve onları Halk Maslahatı'na sunmak.
- Devlet mülkiyetinin yönetim ve denetimi. Doğal kaynakların korunması ve doğal kaynaklardan yararlanılması konusunda bildiriler düzenlemek.
- Para ve kredi sisteminin geliştirilmesi konusunda çalışmalar yapmak.
- İhtiyaç duydukları kadar danışma ve yardım için yan komiteler oluştururlar.
- Dış ekonomik işleri düzenlerler. Dış devletlerle ilişkilerin geliştirilmesi konusunda çalışmalar yaparlar.
- Bunların dışında da kanunlar ve kararnamelerle kendilerine verilen görevleri yerine getirirler.

1.2.3. Yargı Organı

Türkmenistan'da yargı yetkisi Yüksek Mahkeme, Yargıtay, askeri Mahkemelerce ve kanunlarla düzenlenen; vatandaşlık, aile, kamu ve ceza yaptırımları konularında kullanırlar¹⁸⁴.

¹⁸² Türkmenistan Anayasası, mad. 77.

¹⁸³ Türkmenistan Anayasası, mad. 78.

¹⁸⁴ Türkmenistan'ın Döwlet we Hukuk Esaslarından Materiallar, (Magaríf Matbaası, Aşgabat, 1997), s. 25.

Yargı yetkisi sadece mahkemelerce kullanılabilir. Yargı organlarının görevleri, vatandaşların hak ve hukuklarının, Devlet ve kamu çıkarlarını kanunlara bağlı kalarak korumaktır¹⁸⁵.

Mahkemeler bağımsızdır. Sadece kanunlara tabidirler¹⁸⁶.

Hakimlerin işine hiç kimsenin karışma yetkisi yoktur. Aksi takdirde yasal cezalandırma uygulanmaktadır. Hakimlerin yasal dokunulmazlığı da vardır.

Hakimler beş yıl süreli görev yaparlar. Onların göreve başlama ve bitirme şekilleri kanunla belirlenir. Hakimler beş yıllık görev süreleri içerisinde kendi rızaları dışında görevden alınacaklarsa, kanunlarda gösterilen esaslara uygun olan mahkeme kararı gereklidir¹⁸⁷.

Hakimler kendi görevleri dışında, öğretmenlik hariç hiçbir işte çalışamazlar ve hiçbir siyasi kurum ve kuruluşa üye olamazlar¹⁸⁸.

Kanunlarda belirtilen durumlar hariç Hakimler Kurulu halinde karar alırlar¹⁸⁹.

Mahkemelerde davalar bazı durumlar hariç, açık bir şekilde görüşülür. Davalar Devletin resmi dili olan Türkmen dilinde yürütülür. Taraflar arasında Türkmenceyi bilmeyen varsa Tercümecilerden yararlanılır.

Mahkemelerin verdiği kararlara karşı yargı yoluna gidilebilir. Mahkemelerin çalışma düzenleri ve kuruluşları kanunlarla belirlenir¹⁹⁰.

185 **Türkmenistan Anayasası**, mad. 99.

186 **Türkmenistan Anayasası**, mad. 101.

187 **Türkmenistan Anayasası**, mad. 102.

188 **Türkmenistan Anayasası**, mad. 103.

189 **Türkmenistan Anayasası**, mad. 104.

190 **Türkmenistan Anayasası**, mad. 109.

1.3. Genel Ekonomik Durum

Tablo: 21

Yıllar İtibariyle Türkmenistan'da Ekonomik Göstergeler

Yıllar	GSYİH (Cari fiyatlarla milyar manat)	GSYİH (Milyar ABD Doları)	GSYİH (% reel büyüme)	Tüketici Fiyat Enflasyonu (%)	Dış Borç (Milyon ABD Doları)	Döviz Kurulu (Resmi Kur: ABD Doları)
1995	1.072	2.5	-8.2	1.005.3	402	111
1996	7.608	1.9	-7.7	992.4	751	3.258
1997	9.647	1.8	-25.9	83.4	1.771	4.143
1998	13.241	2.5	5.0	17.2	2.266	4.890
1999	19.065	1.1	16.0	24.1	2.500	5.200
2000	24.080	0.9	8.0	7.0	2.500	5.200

Kaynak: The Economist Intelligence Unit, **Türkmenistan Country Report**, December, 2000.

Toplam yüzölçümünün 4/5'i çöl olan ülkenin, tarıma elverişli alanı sadece %3'tür. Yeni Türk Cumhuriyetleri arasında ikinci büyük pamuk üreticisi olan Türkmenistan'da son yıllarda üretilen pamuğun işlenmesine ve ülke içinde değerlendirilmesine önem verilmektedir. Bitki örtüsü bakımından oldukça fakir olan Türkmenistan, zengin maden kaynaklarına sahiptir. Özellikle petrol ve doğalgaz en önemli yeraltı kaynaklarıdır. Çıkarılan petrolün kalitesi çok yüksektir ve henüz işlenmeye başlanmamış geniş petrol sahaları bulunmaktadır¹⁹¹.

Türkmenistan'daki işgücü 1997 verilerine göre 2.325.000 kişidir ve bu rakam 1996 verilerine göre yaklaşık %1,3 artış ifade etmiştir¹⁹². Bu iş gücünün işyerine göre dağılımında ise ilk sırayı %42,6'lık bir oranla Devlet Kurumları almaktadır. Sektörler itibariyle dağılımında ise tarım sektörü ilk sıradadır.

¹⁹¹ "Türkmenistan", **Dünya Ekonomileri Bülteni**, (Nisan 1997, Sayı: 9), s. 47.

¹⁹² "Minimal İş Hakkı", **Türkmenistan Gazetesi**, (17 Ocak 2000), s.1.

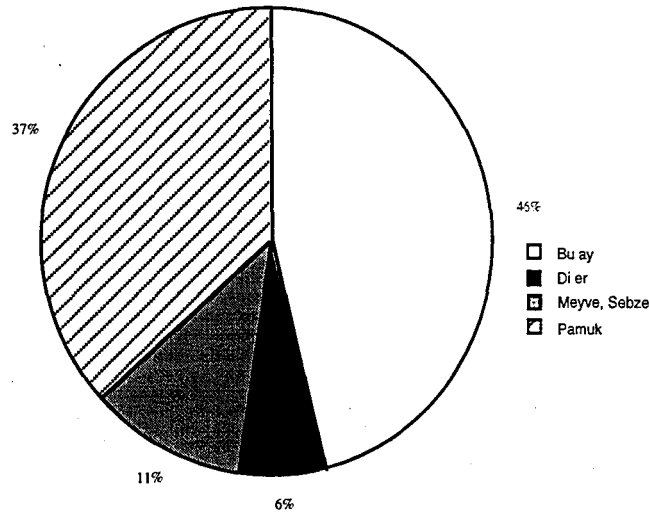
Türkmenistan, bağımsızlığını kazanılmasından sonra serbest piyasa ekonomisine geçiş sürecinde çoğu işletmeleri özelleştirmiştir. Türkmenistan Milli İstatistik ve Raporlama Enstitüsü'nün verilerine göre 1999 yılında devlet işletmelerinin özelleştirilmesi artmıştır. 1 Ocak 2000 tarihi itibariyle toplam 1987 tesis (Aşkabat'ta 396, Ahal'de 103, Balkan'da 184, Daşoğuz'da 219, Lebap'da 496, Marı'da 489) özelleştirilmiştir¹⁹³.

1.3.1. Tarım

Türkmenistan topraklarının yaklaşık %80'i çöl olduğundan ancak %3,3'ü tarıma elverişlidir. Tarım "Dayhan Birlikleri" adı verilen devlet üretim çiftlikleri dahilinde yapılmaktadır. 1997 yılından itibaren arazinin kiralanması şeklinde özel tarıma geçiş başlatılmıştır¹⁹⁴.

Şekil: 3

Toplam Tarım Alanının Mahsulleri İtibariyle Dağılımı



Kaynak: "Türkmenistan", WB Yayını, No: 500, 2001.

¹⁹³ "Türkmenistan", *Avrasya Dosyası*, (TİKA Yayınları, Sayı: 128, Mart 2000), s. 6-7.

¹⁹⁴ İTO Yayını, *Türkmenistan Ülke Profili, Mevzuat ve Türk Girişimcileri*, (No: 1998-72, İstanbul, 1998), s. 31.

Önceki yıllarda toplam tarım sektörünün %70'ini oluşturan pamuk üretimi günümüzde Şekil 3'te gördüğümüz gibi, yerini buğday üretimine bırakmıştır. Bu değişim ise 1998'den itibaren uygulanmaya başlanan "Milli Yeterlilik" politikasının sonucudur.

Tablo: 22

Türkmenistan'da 1991-1998 Yılları Arasında Pamuk ve Hububat (Buğday) Üretimi (000 Ton)

Yıllar	Pamuk	Buğday
1991	1.433	517
1992	1.300	737
1993	1.341	974
1994	1.283	1.106
1995	1.294	1.109
1996	435	556
1997	635	760
1998	705	1.290

Kaynak: Türkmenistan İstatistik Enstitüsü.

Ülkede, son yıllarda pamuğun işlenerek iplik ve konfeksiyon olarak ülkede değerlendirilip ihraç edilmesi yönünde çabalar sarf edilerek, önemli ölçüde iplik yatırımına yönelinmiştir.

Ayrıca, arttırılan buğday üretimi sonucunda, ülke kendi ununun temin edilebilmesi için yerli ve yabancı yatırımcıları bu konuda desteklemektedir.

Buğday haricindeki ülkenin diğer başlıca tarım ürünleri kavun, patates, mısır, susam ve üzümdür. Türkmenistan'da tarımsal üretimin %25'i ise hayvancılıktan gelmekte, koyun, at, sığır, tavuk, domuz ve ipekböceği yetiştirilmektedir¹⁹⁵.

¹⁹⁵ Aynı, s. 32.

Tablo: 23
Türkmenistan'da Beslenen Başlıca Hayvanların Sayısının
(1995-1997) Yılları Arasında Değişimi
(Sayılara "000" İlave Edilecek)

	1995	1997	% Olarak Değişim
Koyun ve keçi	8.700	6.600	- %25
Sığır	940	610	- %35
Domur	350	80	- %80
Deve	240	170	- %30
Kümes Hayvanları	2.600	730	- %70

Kaynak: Türkmenistan İstatistik Enstitüsü

Bu hayvanlardan domuzların sayısındaki azalmayı ülkede gittikçe yaygınlaşan İslam inancına bağlayabiliriz. Diğer hayvanların sayısındaki azalmayı ise, canlı hayvan ihracatı, azalan denetim sonucu neredeyse durdurulan veteriner kontrolü, eski kolhozların dağılması sırasında yapılan yolsuzluklar gibi birçok nedene dayandırmak mümkündür.

Türkmenistan'da yalnız sulama ve gübreleme uygulamaları ile toprak vejetasyonu bozulmuş, çoraklaşma ve çölleşme meydana gelmiştir¹⁹⁶.

Yapılan yanlışlıklar günümüzde, toprağı gerçek sahibi olan çiftçilerle buluşturarak ve yeni teknolojiler temin edilerek kısmen de olsa giderilmeye çalışılmaktadır.

1.3.2. Sanayi

Ülke sanayisi eski Sovyetler Birliği'ni oluşturan diğer Cumhuriyetlerde olduğu gibi, merkezi planlama çerçevesinde kurulmuş olup,

¹⁹⁶ TİKA Yayını, Türkmenistan Ülke Raporu, (No: 7, Ankara, 1994), s. 25.

üretim olanakları ve tüketici ihtiyaçlarından çok silah ve ağır sanayiye önem verilerek yönlendirilmiştir. Ülkenin başlıca sanayi dalları arasında tekstil, pamuk işleme ve kimya sanayi gelmektedir¹⁹⁷.

Bunların dışında çimento, cam, ayakkabı, gıda gibi sektörlerde bulunmaktadır. Buna rağmen Türkmenistan eski SSCB ülkeleri arasında Sanayi bakımından en geri kalmış ülkelerden birisidir.

Bağımsızlığın ilân edilmesinden sonra sanayi yatırımlarının hızlandırılması ve geliştirilmesi konusunda çalışmalara başlanmıştır. Bu konuda yerel yatırımcılarla aynı oranda, yabancı yatırımcılarda teşvikler almışlardır.

Bağımsızlığın ilk yıllarında pek de başarıya ulaşmayan bu uygulama 1996 yılından itibaren güzel sonuçlar vermeye başlamıştır. Ülkenin eksilerde seyreden Reel GSYH'sı da 1996 yılında %10, 1997 yılında %5, 1998 yılında %4, 1999 yılında %6 gibi artışlar göstermiştir¹⁹⁸.

Devlet sanayileşme süreci esnasında özelleştirme işlemini de başarıyla kullanmıştır. Devlet 2000 yılına kadar özelleştirmeden 1 milyar 825 milyon MNT gelir elde etmiştir. Bu özelleştirilen kuruluşların %68'ini de küçük ölçekli işletmeler oluşturmaktadır.

Türkmenistan'da bağımsızlığın kazanıldığı günden günümüze kadar 700 tane sanayi işletmesi kurulmuştur. Bu işletmelerin çoğu da petrol ve pamuk işletmeciliği alanında hizmet vermektedir¹⁹⁹.

Sıvılaştırılmış doğalgaz (LNG) üretimine yönelik proje üzerinde çalışmalar sürmektedir. Türkmenistan Avrupa'ya LNG ihraç etmeyi planlamaktadır. Ülkede çıkarılmakta olan diğer mineralleri işleyen

¹⁹⁷ İTO Yayını, **Türkmenistan Ülke Profili, Mevzuat ve Türk Girişimcileri**, (No: 1998-72, İstanbul, 1998), s. 31.

¹⁹⁸ "Türkmenistan", Moskova, 2000, s.18.

¹⁹⁹ www.Turkmenler.com.

kimya tesisleri oldukça gelişmiştir. Kimya endüstrisi toplam endüstrinin üçte birini teşkil eder²⁰⁰.

Makina endüstrisi, petrol makinaları, pompaları, vantilatör, buldozer ve kablo üzerine yoğunlaşmıştır. Milli gelirin dörtte birini oluşturan inşaat faaliyetleri eksik modernizasyon ve yetersiz altyapı sorunları ile karşı karşıyadır.

1.3.3. Doğal Kaynaklar ve Enerji

Tablo: 24

Türkmenistan'ın Esas Doğal Kaynaklarının Tahmini Rezervi ve Günümüze Kadar Kullanılan Miktarı

Doğal Kaynak	Tahmini Rezervi	Günümüze Kadar Üretilen Miktar	Kaç Yıldır Kullanılıyor
Petrol (OIL)	213 milyon TON	5 milyon ton	48 yıl
Doğalgaz (Gas)	2,7 trilyon m ³	84 milyar m ³	33 yıl
Sodium CHLORİDE	2 milyar ton	650 bin ton	Bilinmiyor
SULPHUR	23,3 milyon ton	343 bin ton	68 yıl
Celestine	5,4 milyon ton	23 bin ton	200 yıldan fazla
Lodine	405 bin m ³	552 ton	600 yıldan fazla
BROMINE	10,8 milyon m ³	7214 ton	Bilinmiyor

Kaynak : Türkmenistan İstatistik Enstitüsü

Üstteki tablodan da gördüğümüz gibi, doğal kaynaklar açısından zengin olan Türkmenistan'ın en büyük yeraltı zenginliği doğalgazıdır. Doğalgazın en önemli üretim alanı güney doğudaki 1,5 milyar m³ rezervli DEVLETABAT sahasıdır. Ülke doğalgazın yanısıra, etan, butan ve propan gazları açısından da zengindir.

²⁰⁰ TİKA Yayını, **Türkmenistan Ülke Raporu**, (No: 7, Ankara, 1994), s.23.

Petrol rezervlerinin büyük çoğunluğu ülkenin iç kısmında yer almakta, küçük bir kısım da Hazar Denizi'nden çıkarılmaktadır. Karakum çölü merkezi kesminde de 100 milyar m³ rezervli yeni bir saha bulunmuştur²⁰¹.

Türkmenistan'ın zengin doğal kaynakları arasında önemli olmasına rağmen daha kullanılmayan URANYUM da bulunmaktadır. Ülkenin batısında yer alan Garaboğaz'ın kıyısında ise, direkt olarak kullanılacak ölçüde temiz olan yemeklik tuz rezervi bulunmaktadır.

Türkmenistan ürettiği doğalgaz ve petrolü kendine ait boru hattı ve açık denize çıkışı olmadığı için, Rusya'ya ait hat üzerinden Dünya pazarına sunmaktadır. Bu ise, ürünün hak ettiği fiyattan satılmamasına sebep olmaktadır. Eğer ülke petrol ve doğalgazını dünya pazarında hak ettiği fiyattan satabilirse, o zaman Milli Gelir 5 kat kadar artacaktır²⁰².

Türkmenistan'da mevcut 4 santralin kurulu gücü 2500 mW'tır. Bunun yarısı termik, yarısı da Hidroelektrik santraldir. Yıllık elektrik üretimi 14,6 milyar kw'tır²⁰³. İhtiyaç duyulduğu takdirde bu miktar %40 daha arttırılabilmektedir.

Türkmenistan, enerji üretiminin %40'ı Orta Asya Cumhuriyetleri ile Afganistan'a satılmaktadır.

1.3.4. Gelir Dağılımı

Bağımsızlığın ilk yıllarında kişi başına düşen milli gelir 530\$ gibi düşük bir orandaydı. Bu rakam ise sistem değişikliğine gitmiş toplam 26 ülke arasında 22. sırayı teşkil etmekteydi.

Türkmenistan'da aileler üretici bir niteliğe sahiptir. Bu yüzden de genellikle aile içinde tüketilecek gıda maddeleri, aile çiftliklerinde de üretilir.

²⁰¹ Aynı, s.23.

²⁰² www.Turkmen.ru.

²⁰³ TİKA Yayını, Türkmenistan Ülke Raporu, (No: 7, Ankara, 1994), s.24.

Tablo: 25
Türkmenistan'da Aileye Ait Ortalama Üretimin Miktarı ve
Yüzde Olarak Satışı

Ürün Adı	Üretim Miktarı (Kg. olarak)	Tüketim Sonrası Satılabilen Miktar (% Olarak)
SEBZE	732	% 48
SÜT	1582	% 26
MEYVE	203	% 16
ÜZÜM	313	% 46
ET	286	% 29
PATATES	726	% 25
BUĞDAY	368	% 6
YUMURTA	311	% 21
YÜN	42	% 54

Kaynak: Türkmenistan İstatistik Enstitüsü

Durum böyle olunca aile fertlerinin kurumlarda çalışmaları karşılığı aldıkları ücret ve maaşlar az olmasına rağmen refah düzeyi normal seyir izlemektedir.

Tablo: 26
Türkmenistan'da Aile Gelirinin Kaynaklar İtibariyle
Yüzde Olarak Dağılımı

Gelir Kaynağı	Toplam Gelir İçindeki Yüzdesi
Çiftlikten sağlanan gelir	% 54
Tarladan sağlanan gelir	% 11
Ücretler ve maaş	% 25
Emekli aylıkları ve sosyal ödemeler	% 5
Diğer gelirler	% 5

Kaynak: Türkmenistan İstatistik Enstitüsü

Kişi başına Milli Geliri 2800 dolar olan²⁰⁴ Türkmenistan'da, asgari ücret 840.000 MNT (158\$)'dır.

Çalışan nüfusun (2.350.000 kişi) da yaklaşık %67.2'si devlet kurumları ve Tarım işletmelerinde çalışmaktadır²⁰⁵.

Türkmenistan'da devlet kurumlarının ve özel sektörün yeteri derecede iş alanı sağlayamamasından dolayı emek arzı fazlası yaşanmaktadır. Bu durum ise, halkın büyük çoğunluğunun enaz ücretle çalıştırılmasına sebep olmaktadır. Bu miktar ise asgari ücret kadardır veya biraz fazladır.

Bu açıklamalardan sonra anlaşılacağı üzere halkın büyük çoğunluğu çalıştığı ücrete bakılsa asgari düzeyde gelir sağlamaktadır. Ama her ailenin kendi tarlasının (ortalama 20-25 dönüm), hayvanlarının (sığır, koyun, keçi, deve) olması ve tek ücrete bağlı kalmayıp onlardan da gelir sağlaması sonucu halkın büyük çoğunluğu orta düzey refah seviyesine sahiptir.

Yalnız bu durum böyle devam etmeyecektir. Çünkü, 2015 yılından itibaren hazırlanan nüfus piramidine bakıldığında, Türkmenistan Cumhuriyeti'nin belirgin bir genç ve yetişkin nüfus yapısına sahip olabileceğini söylemek mümkündür²⁰⁶. Bu nüfus iyi eğitildiği ve yeterli iş imkanı sağlandığı durumda gelir dağılımının daha iyi seviyelere yükseleceği bir gerçektir. Bunun olabilmesi için de devletin planlı ve dikkatli uygulamaları hızlandırması gerekmektedir.

1.3.5. Dış Ticaret

Türkmenistan bağımsızlığının ilk yıllarında hızla artış gösteren ihracat ve durgun olan ithalat sonucu, 1997 yılı itibariyle de

²⁰⁴ 2001 yılı Halk Maslahatı Toplantısında Türkmenbaşı'nın yaptığı açıklamadan.

²⁰⁵ Türkmenistan İstatistik Enstitüsü 2000 yılı verilerine dayanarak.

²⁰⁶ Geniş bilgi için bkz. Z. Avşar, F. Solak, a.g.e., s. 192.

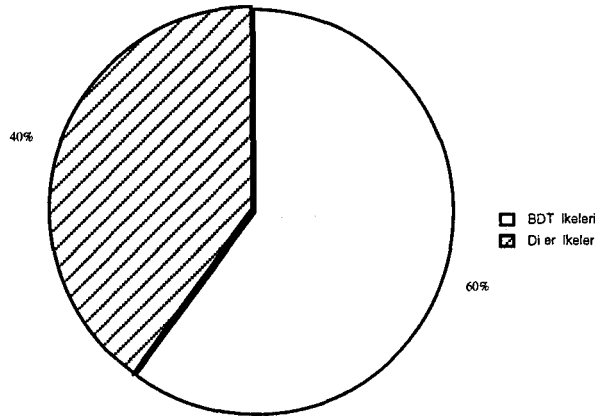
durgunlaşan ihracat ve artan ithalat sonucu dış ticaret açığı vermiştir²⁰⁷.

1997 yılı itibariyle 66 ülke ile ticari ilişkisi bulunan Türkmenistan o sayıyı her geçen gün daha da arttırmıştır. Türkmenistan'ın en önemli ihracat ürünleri, toplam ihracatın yaklaşık %85'ini oluşturan, doğalgaz, pamuk, petrol ürünleri ve elektrik enerjisidir²⁰⁸.

Türkmenistan'ın ithal ettiği ürünler arasında en önemlileri, bitkisel mamüller, kimyasal mamüller, makine ve makine parçalarıdır.

Şekil: 4

Türkmenistan'da İhracatın Ülkeler İtibariyle Dağılımı



Kaynak: T.C. Aşgabat Büyükelçiliği Ticaret Müşavirliği

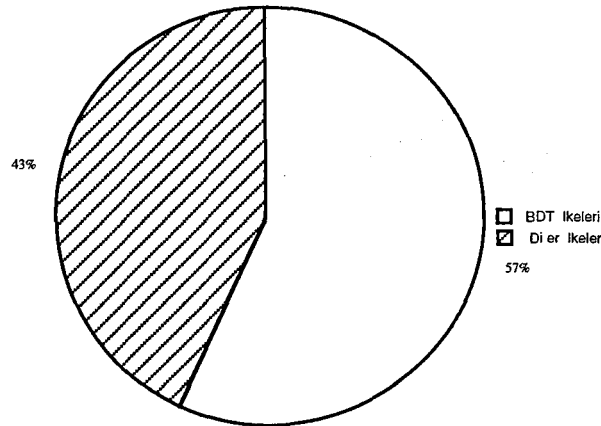
Ülke ihracatının yaklaşık %94,5'i devlet, %5,5'i özel sektör ve ithalatın da %78'i devlet, %22'si ise özel sektör tarafından gerçekleştirilmektedir²⁰⁹.

²⁰⁷ Geniş bilgi bkz. **Türkmenistan Ülke Profili, Mevzuat ve Türk Girişimcileri**, (İTO Yayın, İstanbul, 1998), s. 37.

²⁰⁸ Aynı, s. 38.

²⁰⁹ Daha geniş bilgi için bkz... İTO Yayın 1998, s. 38.

Şekil: 5
İthalatın Ülkeler İtibariyle Dağılımı



Kaynak: T.C. Aşgabat Büyükelçiliği Ticaret Müşavirliği

Türkmenistan Milli İstatistik Enstitüsünün verilerine göre 2001 yılının Ocak-Kasım ayları arasında, Dış ticarete toplam 4.459 milyar dolarlık işlem gerçekleşmiştir. Bu ise bir önceki seneye oranla %16 fazladır. 2001 yılında ihracat %5 oranda artarak 2.362 milyar dolar olarak gerçekleşmiş, ithalat ise %32 artarak 2,097 milyar olarak gerçekleşmiştir²¹⁰.

İhracatta en yüksek pay %57'lik oranla doğalgaza aittir. Sonra gelenler ise, %15'le petrol ürünleri ve %12 ile ham petrol. 2000 yılına oranla 2001 yılında ham petrol ihracatı %25, doğal ihracatı da %11 artmıştır²¹¹.

Türkmenistan'ın en çok ihracat yaptığı ülkeler; %46 Ukrayna, %19 İtalya, %11 İran, %5 Rusya'dır.

Ülkenin ithalatında ilk sırayı %76'lık oranla sanayi malları almaktadır. Sanayi malları arasında da ilk sırayı %41 oranla makina ve tesisat almaktadır²¹².

²¹⁰ www.Turkmenistan.ru.

²¹¹ www.Turkmenistan.ru.

²¹² www.Turkmenistan.ru.

Türkmenistan ithalatı 2001 yılında 2000'e oranla 1,5 kat artmıştır. Sanayi malları içerisinde makina ve tesisat ithalatı da 1,5 kat artmıştır. Gıda maddeleri ithalatı ise 2001 yılında 2000'e oranla %30 azalmıştır²¹³.

Türkmenistan'ın en çok ithalat yaptığı ülkeler; %17 Rusya, %12 Ukrayna, %9 Almanya, %8 ABD, %7 Japonya ve %7 ile Türkiye'dir.

2. TÜRKMENİSTAN ANAYASASINA GÖRE VERGİLENDİRME YETKİSİ

12 Haziran 1992 tarihinde halk oyuna sunulan Türkmenistan Cumhuriyeti Anayasası 18 Mayıs 1992 tarihinde de eski Sovyetler Birliği Anayasasından ayrı olarak Parlamento tarafından oy birliği ile kabul edilmiştir²¹⁴.

Vergilendirme yetkisi, devletin veya bu yetkiyi devletten devralmış kanun tüzel kişilerinin, kamu giderlerini karşılamak üzere, gerçek ve tüzel kişiler üzerine "her çeşit mali yüküm" koyma konusundaki yetkilerini içerir²¹⁵.

Dünyadaki diğer çağdaş devletlerin Anayasası gibi Türkmenistan Cumhuriyeti Anayasası da yasama, yürütme ve yargı oranlarının yetkilerine ilişkin hükümleri kendi bünyesinde bulundurmaktadır.

Türkmenistan Anayasası mad. 67'nin birinci bendinde Milli Meclisin yasama yetkisini şu şekilde belirtmektedir: "Milli Meclisin görevleri arasında; Anayasayı ve yasaları kabul etmek, değiştirmek ve açıklayıcı hükümler getirmek vardır.

²¹³ www.Turkmenistan.ru.

²¹⁴ "Türkmenistan" Moskva 2000, s. 4.

²¹⁵ Nami ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, (Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982), s. 5.

Aynı Anayasanın 36. maddesinde şu hükme yer verilmiştir: “Türkmenistan vatandaşları kanunlara uygun olarak ve yine kanunlarda belirtilen miktarda vergi ve benzeri yükümlülükleri ödemek zorundadırlar.”

Vergiler kanunlarla belirlendiğine göre ve kanun kabul etme yetkisi de Anayasayla Meclise verildiğine göre, Vergilendirme Yetkisi de Milli Meclis’e aittir.

Türkmenistan Cumhuriyeti Milli Meclis’i şu konularda kanun çıkarma yetkisini hiç kimseye devredemez:²¹⁶

- Anayasa kabulü ve değişikliği
- İnsanların özgürlüğünü kısıtlayıcı konularda.
- Yargı işinin yürütülmesi konusunda.

Diğer konularda ise, (örneğin vergileme yetkisi) kanun çıkartma yetkisinin meclis tarafından devredilebileceği sonucu çıkmaktadır. Bu konuda Anayasanın 66. maddesinde şu hüküm yer almaktadır: “Meclis çeşitli konularda Prezident’e kanun çıkartma yetkisi verebilir. Ama çıkarılan kanunların, uygulanmadan önce mutlaka meclis tarafından onaylanması şarttır.”

Vergilendirme Yetkisine sahip kuruluşlar Anayasada Yasama ve Yürütme organlarına verilmiştir. Daha sonra da kanunlarla; Maliye ve Ekonomi Bakanlığı ile Yerel Yönetimler vergilendirme yetkisini kullanma konusunda yetkili kılınmıştır.

2.1. Yasama ve Yürütme Organının Vergilendirme Yetkisi

Türkmenistan Anayasası 67. maddesinde kanun çıkarma ve değişiklik yapma yetkisi Milli Meclis’e verilmiştir. Buna bağlı olarak; vergi kanunlarını çıkarma, muaflik ve istisnalarını düzenleme,

²¹⁶ Türkmenistan Anayasası mad. 66.

vergi oranlarını koyma vs. gibi vergi yetkisi ile ilgili konuların Milli Meclis'e ait olduğu sonucu çıkarılabilir.

Yürütme organının vergilendirme yetkisi ise, Anayasanın 66. maddesi ile, meclisin çeşitli konularda Prezident'e verebileceği kanun çıkartma yetkisi ile yürütmenin başı olan Prezident'e verilmiş olmaktadır.

2.2. Maliye ve Ekonomi Bakanlığının Vergilendirme Yetkisi

Türkmenistan'da vergi kanunlarının uygulanışını vergi oranları kontrol eder. Vergi oranlarının en üst organı; Baş Devlet Salgut İnspeksiyası²¹⁷,dır.

Yüksek Devlet Vergi Dairesine bağlı olarak; her ilde, ilçede ve ayrıyeten de her şehirde vergi daireleri bulunmaktadır.

Maliye ve Ekonomi Bakanlığı'nın esas görevi bütçedir. Yani bütçe tasarısının hazırlanmasında devlet başkanına (Prezident) yardımcı olur. Ayrıca, vergi kanunu yürürlüğe girdikten veya bir değişiklik yapıldıktan sonra Yüksek Devlet Vergi Dairesine kanunu ve değişiklikleri açıklayıcı hükümler çıkarmasına izin vermektedir²¹⁸. Yani Maliye ve Ekonomi Bakanlığının vergilendirme konusunda pek yetkisi yoktur. Vergilendirme konusunda Yüksek Devlet Vergi Dairesine Kanunlarla geniş yetkiler verilmiştir. Bu kurum direkt olarak Prezident'e bağlıdır.

Yüksek Devlet Vergi Dairesi'nin başkanını Prezident seçiyor. Diğer vergi dairelerinin başkanlarını ise, Yüksek Devlet Vergi Dairesi'nin başkanı seçmektedir²¹⁹.

²¹⁷ Yüksek Devlet Vergi Dairesi.

²¹⁸ Muhammet MAMMEDOV, Yağmur ÇARIGELDİYEV, **Salgıtlar Hakkındaki Teoriyanın Esasları**, (Türkmenistan Milli Matbaası, Aşgabat, 1994), s. 93.

²¹⁹ MAMMEDOV - ÇARIGELDİYEV, a.g.e., s. 93.

2.3. Yerel Yönetimlerin Vergilendirme Yetkisi

Yerel yönetimler; yerel meclislerden ve yönetim organlarından oluşur. Yerel yönetim organları, şehirleri, kasaba ve köyleri kapsar. Yerel yönetim organlarının, yöneticileri halk tarafından 5 yıl süreyle seçilir²²⁰.

Yerel yönetimler kendi sınırları içerisinde; yerel vergileri düzenler, uygular ve toplarlar²²¹. Yani yerel yönetimlerin kendi sınırları içerisinde geçerli olmak üzere vergi kanunu çıkarma yetkisi vardır. Yerel meclislerin vergi uygulamalarını, vilayet vergi dairelerinin denetleme yetkisi vardır²²².

3. GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

3.1. Genel Açıklama

Türkmenistan Vergi Kanununa göre, merkezi ve yerel organlarca gerçek veya tüzel kişilerden zorunlu olarak alınan ve merkezi veya yerel bütçelere aktarılan ödemelere vergi denir²²³.

Türkmenistan Cumhuriyeti'nin vergi sisteminde gerçek kişilerin gelirlerinden alınan vergiler, gelirin miktarıyla bağlantılı değildir.

Gelir vergisi kavramı, tüzel kişilerin vergilendirilmesinde kullanılmaktadır.

Gerçek kişilerin vergilendirilmesi gelirin elde edildiği yere bakılarak gerçekleştirilmektedir. Örneğin kişinin gelir miktarı değil de, gelirin elde edileceği yer, şehir, köy vs. gibi önem taşır.

²²⁰ Türkmenistan Anayasası mad. 85.

²²¹ Türkmenistan Anayasası mad. 86.

²²² MAMMEDOV - ÇARIGELDİYEV, a.g.e., s. 93.

²²³ Aynı, s. 5.

Türkmenistan Cumhuriyeti Bütçesinin Vergi Gelirleri kısmının %75'i Katma Değer Vergisi, Kâr (Gelir) Vergisi ve Devlet Sigorta Vergisinden oluşmaktadır²²⁴.

3.2. Vergi Gelirleri İçerisinde Gelir Üzerinden Alınan Vergilerin Önemi

Tablo: 27

Türkmenistan'da Vergi Türlerinin 1999 Yılı İçin Vergi ve Benzeri Gelirlerin Toplam İçerisinde Yüzde Olarak Dağılımı

Gelir Üzerinden Alınan Vergiler	Sosyal Güvenlik Vergisi	Katma Değer Vergisi	Uluslararası Ticaret Vergileri	Diğer Vergiler	Vergi Benzeri Gelirler
% 20	%26	%40	%8	%4	%2

Kaynak: Türkmenistan İstatistik Enstitüsü

Yukarıdaki tabloda da görüldüğü gibi vergi gelirleri içerisinde Gelir Üzerinden alınan vergilerin yüzdesi düşüktür.

Modern gelir vergileri, gelirin gerçek miktarlar üzerinden kavranmasını temel ilke olarak benimsemektedir²²⁵. Gelirlerin gerçek miktarının hesaplanabilmesi için ise, vergi kanunlarının kapsamlı, düzenli olması ve vergi daireleri çalışanlarının eğitilmiş, ahlaklı olmaları yanında vergi dairelerinin de kendi aralarında koordineli çalışmaları gerekmektedir.

Türkmenistan vergi sisteminde bütün bunların eksik olmasına, gelir dağılımındaki dengesizlik ve vergi ahlakının oluşturulmasına yönelik hiçbir çalışma yapılmamış olması da eklenince doğal olarak Gelir Üzerinden alınan vergilerin sağladığı gelirin önemi de düşük olmaktadır.

²²⁴ www. Türkmenistan.ru.

²²⁵ TURHAN, a.g.e., s.124.

3.3. Gelir Vergisi

Türkmenistan Vergi Sistemi'nde diğerlerinden farklı olarak Gelir Vergisi yerine Patent Vergisi kavramı uygulanmaktadır.

Patent Vergisi gerçek kişilerin tüzel kişilik oluşturmadan kanunla sıralanan işleri yapabilme yetkisi olmak için ilgili vergi dairesine yatırdığı paradır²²⁶.

Gerçek karşılığı gerçek kişilere işyeri açma harcı olarak nitelenebilen Patent Vergisi tek başına Gelir Vergisi olarak uygulamaya yetmediği için bir de Ek Patent Vergisi Kanununda uygulanmaktadır. Ek Patent Vergisi ve Patent Vergisi mükellefleri aynı kişilerdir ve Ek Patent Vergisi mükellefin geliri üzerinden alınır. Diğer devletlerin vergi kanunlarındaki Gelir Vergisinin, Türkmenistan Vergi Kanunlarındaki asıl karşılığı Ek Patent Vergisi'dir.

3.3.1. Gerçek Kişilerden Alınan Patent Vergisi

Türkmenistan sınırları içerisinde tüzel kişilik oluşturmadan faaliyette bulunmak isteyen gerçek kişilerin (Türkmenistan vatandaşı olanlar, olmayanlar ve herhangi bir vatandaşlık taşımayan şahıslar), Türkmenistan'da ikamet ettikleri yerdeki vergi dairelerince kayda alınmaları gerekmektedir²²⁷.

Kayda alınma ise, Ek:1'de gösterdiğimiz dilekçenin faaliyette bulunacak kişi tarafından doldurularak vergi dairesine teslim edilmesiyle başlar. Vergi dairesine dilekçe verildikten sonra 10 gün içerisinde kişi kayda alınır ve Kayda Alınış Sertifikası verilir. Sadece şu aşağıdaki durumlarda Kayda Alınış Sertifikası geri alınabilir:

²²⁶ Türkmenistan Maliye ve Ekonomi Bakanlığı No: 113/18 4 Şubat 1997 sayılı kararı.

²²⁷ Türkmenistan Maliye ve Ekonomi Bakanlığının No: 110/17 17 Ocak 1997 kararı gereğince.

- a) Faaliyette bulunulduğu süre içerisinde vergi kanunlarının birden fazla çiğnenmesi halinde.
- b) Faaliyette bulunmama 1 seneden fazla olduğu zaman.
- c) Mükellefin faaliyette bulunmayacağına dair dilekçeyle başvurusu halinde.

Kanuna uygun iş dalı için, kanuna uygun yapılan kayda alınma başvurusu vergi dairesince geri çevrilemez. Herhangi bir nedenle kayda alınış başvurusunun geri çevrilmesi halinde ise, vergi dairesinin bu nedeni açıklayıcı bir yazı hazırlayıp mükellefe gönderilmesi gerekir.

3.3.1.1. Verginin Konusu

Türkmenistan Vergi Kanunlarında Patent Vergisine tabi faaliyetler tek tek sıralanmıştır (Ek: 2). Bu faaliyetleri kazanç türlerine göre sıralandıracak olursak; ticari ve zirai kazançlar, serbest meslek kazançları ve gayrimenkul sermaye iratları şeklinde olur. Bu kazançlar da Patent Vergisinin konusunu oluştururlar. Ücretler Sosyal Güvenlik Vergisine tabidir ve Menkul Sermaye İratları ise vergi dışı bırakılmıştır.

3.3.1.2. Verginin Mükellefi

Türkmenistan sınırları içerisinde, tüzel kişilik oluşturmadan kanunda sıralanan faaliyetlerde bulunması şartıyla, vergi dairelerince kayda alınan Türkmenistan vatandaşı olan, olmayan veya herhangi bir vatandaşlığı olmayan gerçek kişiler Patent Vergisi mükellefidirler²²⁸.

Patent Vergisi mükellefleri başka vergi ödemezler²²⁹.

²²⁸ Normativniye Provoviye Aktı Po Nalogam v Turkmenistane VI, (Aşkabat: Aşkabat Matbaası, 1998), s. 11.

²²⁹ Aynı, s.11.

3.3.1.3. Patent Belgesi Almanın Şartları

Patent Belgesi, gerçek kişiye kayıt edildiği vergi dairesi tarafından verilir²³⁰.

Patent Belgesi alabilmesi için gerçek kişi ilk önce Ek:1'de gösterdiğimiz kayıt başvuru dilekçesini hazırlayıp ilgili vergi dairesine sunacaktır.

Yapacağı işin türüne göre dilekçeyle birlikte ek evraklarda istenebilir. Örneğin: eğer toplu yemeklerle ilgili iş yapacaksa ya da gıda maddeleriyle ilgili iş yapacaksa sağlık belgesi, işyerinin hijyen açısından uygunluk belgesi, yangın önlem hazırlığı belgesi gibi tamamlayıcı belgelerde istenebilir²³¹.

Bütün evraklar hazırlandıktan sonra vergi dairesine sunulur. Belgeleri inceleyip kayda alan vergi dairesi de kayıt tarihinden itibaren 15 gün içerisinde şahsa Ek:3'de örneğini gösterdiğimiz PATENT belgesini verir.

Patent belgesi şahsın isteğine göre 3 aylık, 6 aylık, 9 aylık ve bir yıllık olmak üzere verilir²³².

Patent belgesi Türkmenistan'ın her yerinde geçerlidir²³³.

3.3.1.4. Verginin Miktarı

Patent Vergisi mükellefleri Ek:2'de gösterilen faaliyetler üzerinden yine ek:2'de gösterilen miktarlarda vergi öderler. Patent vergisi miktarı iş yerinin bulunduğu yerin gelişmişlik düzeyine göre (köy, kasaba, şehir gibi) farklılık gösterir. Ülke vatandaşı olmayanların

²³⁰ Aynı, s. 11.

²³¹ Aynı, s. 12.

²³² Türkmenistan Maliye ve Ekonomi Bakanlığının No 113/18 4 Şubat 1997 sayılı kararı.

²³³ Aynı.

vergisinin yüksek olması, vatandaşların rekabet güçlerini arttırmak istenmesinin sonucudur.

Bir gerçek kişinin Ek:2'de gösterilen faaliyetlerin birden fazlasıyla uğraşma hakkı vardır. Bu durumda şahıs her faaliyet için ayrı ayrı değil, hangi faaliyet için belirlenen vergi miktarı yüksek ise o vergiyi ödemekle yükümlü olacaktır²³⁴.

Şahıs Patent Belgesini aldıktan sonra işi yapmayacağını bildirerek Patent Belgesini iade ederse veya iş belirtilen süreden önce bırakılırsa, yatırılan vergi miktarı hiç bir şekilde geri talep edilemez ve ödemez²³⁵.

Patent Belgesi vergisi şahıslar tarafından banka şubelerine yatırılır. Yatırılan o para da yerel yönetimin bütçesine aktarılır.

3.3.1.5. Ek Patent Vergisi

Patent vergisi mükellefleri yaptıkları faaliyetlerden dolayı elde ettikleri gelir ve giderleri bağlı buldukları vergi dairelerine Ek:4' deki gibi beyanname düzenleyerek verirler ve elde ettikleri gelir üzerinden Ek Patent vergisi adıyla Gelir Vergisi öderler.

Beyanname verme süresi ilk altı ay için, 1-15 Temmuz, ikinci altı ay için, takep eden yılın 1-15 ocağıdır²³⁶.

3.3.1.6. İndirimler

Ek Patent Vergisi matrahı hesaplanırken sadece faaliyetle direkt ilgili olan giderler indirim konusu olabilir.

²³⁴ Normotivme Pravoviye Aktı Po Nalogam v Turkmenistane IV, (Aşgabat Basımevi, Aşgabat, 1998), s.12.

²³⁵ Aynı, s.13.

²³⁶ Aynı, s.13.

3.3.1.7. Verginin Ödenmesi

Patent belgesi alan şahsın yaptığı faaliyet sonucu elde ettiği gelirden faaliyetle direkt ilgili olan giderler indirildikten sonra geriye kalan miktar; 6 aylık hesaplama için asgari ücretin 120 katından fazla ise artan miktarın %25'i Ek Patent Vergisi olarak ödenir ve bütçeye gelir kaydedilir²³⁷.

Beyanname verildikten sonra 15 gün içerisinde Ek Patent Vergisinin de ödenmesi gerekir²³⁸.

Vergi dairesi tarafından Ek Patent Vergisinin eksik olduğunu tespit ederse, mükellefe bildiri gönderilir. Bildirinin gönderildiği tarihten itibaren 10 gün içerisinde verginin ödenmesi gerekir. 10 günlük süre bitiminden itibaren eksik miktar için günlük %3 oranında faiz işlemeye başlar.

3.3.2. Ücretlerin Vergilendirilmesi

Türkmenistan vergi sisteminde ücretlerin vergilendirilmesi konusuna farklı yaklaşmıştır. Ücretlerin vergilendirilmesi, her il ve ilçe merkezlerinde bulunan Finans Müdürlüklerince yürütülür. Finans Müdürlükleri Vergi dairelerinden bağımsız çalışır. Yalnız aynı bakanlığa bağlıdırlar.

3.3.2.1. Verginin Konusu

Gerçek kişiler, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalıştıkları zaman karşılığında, para ve parayla ölçülebilen menfaat sağlarlar. Sağlanan bu menfaat ücret olarak ifade edilir²³⁹.

²³⁷ Aynı, s.13.

²³⁸ Aynı, s.13.

²³⁹ **Kratkiy Obzor Nalogovoy Sistemi v Türkmenistane**, (1 Ekim 2000, Aşgabat), s.12.

Türkmenistan Devlet Başkanının 18.02.98 No 2473 sayılı kararıyla değişiklikler yapılan “Gerçek kişilerin ücretlerinin vergilendirilmesi hakkında kanun” ile ücretlerin vergilendirilmesi konusu geniş olarak düzenlenmiştir²⁴⁰. Bu verginin konusunu da adı üzerinde gerçek kişilerin elde ettikleri ücretler oluşturur.

3.3.2.2. Vergiyi Doğuran Olay

Gerçek kişilerin ücretlerinin vergilendirilmesi hakkında kanununa göre, vergiyi doğuran olayının gerçekleşebilmesi için, para veya para ile temsil edilebilen menfaatin gerçek kişi tarafından elde edilmesi gerekir²⁴¹.

3.3.2.3. Verginin Mükellefi

Türkmenistan vergi kanunlarına göre ücret vergisi mükellefleri şu kişilerdir:²⁴²

Türkmenistan sınırları içerisinde sürekli veya geçici kalma izinleri bulunan vatandaşlar, yabancı uyruklu kişiler ve hiçbir uyuğu tabi olmayan gerçek kişiler.

3.3.2.4. Enaz Geçim İndirimi

Türkmenistan sınırları içerisinde geçerli olacak enaz geçim indirimi miktarı her yıl için yıllık olarak Maliye ve Ekonomi Bakanlığı'na belirlenir²⁴³.

2002 yılı için belirlenen asgari geçim miktarı 840.000 MNT'dır²⁴⁴.

Ücretlerin vergilendirilmesinde bir asgari ücret tutarı, vergi dışı bırakılmaktadır²⁴⁵.

²⁴⁰ Aynı, s.12.

²⁴¹ Aynı, s.13.

²⁴² Aynı, s.13.

²⁴³ “Minimal İş Hakkı”, Türkmenistan Gazetesi, (17 Ocak 2000, Aşgabat), s.6.

²⁴⁴ www.Türkmenistan.ru

²⁴⁵ “Minimal İş Hakkı”, Türkmenistan Gazetesi, (17 Ocak 2000, Aşgabat), s.6.

3.3.2.5. Diğer İndirimler

— Kahraman Anaların,
 — Ziraat işinde çalışan bütün talebelerin,
 — Doğuştan özürllülerin ve I., II. grup görme özürllülerinin, gelirleri ile devletin kanunla kişilere sağladığı yardım paralarının tümü ücret vergisinden muaftr²⁴⁶.

I., II. grup diğer özürllülerin ve doğuştan özürllü olmayanların gelirinin %50'si ücret vergisinden istisnadır²⁴⁷.

16 yaşından küçük iki ve daha fazla çocuğu bulunan dul kadınların gelirlerinin %50'si ücret vergisinden istisnadır²⁴⁸.

Anne ve babanın seçimine göre, bakmakla yükümlü oldukları doğuştan özürllü bir kişi için bir kişinin aldığı maaşın %50'si ücret vergisinden muaf tutulur²⁴⁹.

“Türkmenistan Cumhuriyeti” Edermenlik Ödülü sahibi kişilerin gelirinin %50'si ücret vergisinden indirilir²⁵⁰.

Öğrencilerin aldıkları burslar, emekli aylıkları ücret vergisinden muaftr. Kan bağışı ve diğer çocukların göğüs sütüyle beslenmesi sonucu elde edilen gelirlerde vergiden muaftr²⁵¹.

“Türkmenistan Kahramanı”, “Sovyet Soyuzu Kahramanı” ve “Şöhret” modelyasının üç kademesinden herhangi birine sahip kişilerin, II. Cihan Savaşı sakatlarının ve Türkmenistan için yapılan herhangi bir savaşta sakat kalanların gelirleri de ücret vergisinden muaftr²⁵².

²⁴⁶ **Kratkiy Obzor Nalogovoy Sistemi Türkmenistane**, (Aşgabat Basımevi, Aşgabat, 1 Ekim 2000), s.14.

²⁴⁷ **Aynı**, s.14.

²⁴⁸ **Aynı**, s.14.

²⁴⁹ **Aynı**, s.14.

²⁵⁰ **Aynı**, s.14.

²⁵¹ **Aynı**, s. 15.

²⁵² **Aynı**, s.16.

3.3.2.6. Matrahın Saptanması

“Gerçek Kişilerin Ücretlerin Vergilendirilmesi hakkındaki Kanun”a göre, brüt ücretten kanunda gösterilen indirimler düşüldükten sonra ücret vergisinin matrahı saptanmış olur.

3.3.2.7. Vergi Oranı

Bir Asgari Ücret miktarından, sonra gelen 500.000 MNT’a kadar %8.

500.001 MNT’dan 600.000 MNT’a kadar %8,5

600.001 MNT’dan 700.000 MNT’a kadar %9

700.001 MNT’dan 800.000 MNT’a kadar %9,5.

800.001 MNT’dan 900.000 MNT’a kadar %10.

900.001 MNT’dan 1.000.000 MNT’a kadar %10,5.

1.000.001 MNT’dan 1.200.000 MNT’a kadar %11.

1.200.001 MNT’ın üstü %12

oranında vergiye tabidir²⁵³.

3.3.2.8. Verginin Ödenmesi

Ödenen ücretten kanunda belirtilen oranlar uygulanarak kesilen vergi miktarı, vergi sorumlusu tarafından takip eden ayın 20. gününe kadar ilgili vergi dairesine yatırılır. Eğer o gün hafta sonuna denk gelirse, en geç o haftanın son iş günü verginin ilgili daireye yatırılması gerekir²⁵⁴.

3.4. Kurumlar Vergisi

Tüzel kişilerin gelirleri üzerinden alınan vergi Türk Vergi Kanunlarında Kurumlar Vergisi olarak adlandırılmıştır. Tüzel kişilerin

²⁵³ Aynı, s.13.

²⁵⁴ Aynı, s.16.

vergilendirilmesi ile ilgili kanunlarda bu başlık altında toplanmıştır. Türkmenistan vergi kanunlarında Tüzel Kişilerin vergilendirilmesindeki düzenleme Türk Vergi Sistemine benzerlik göstermektedir. Yalnız Kurumlar Vergisi kavramı yerine “Kâr Vergisi” kullanılmaktadır.

3.4.1. Verginin Konusu

Türkmenistan Vergi Kanunları Cilt 3’ün “Tüzel Kişilerden Alınan Gelir Vergisi” başlıklı bölümünün 11. maddesinde şunlar yer almaktadır: Kâr Vergisinin konusunu, Türkmenistan Cumhuriyeti sınırları içerisinde faaliyet gösteren tüzel kişilerin mal ve hizmet satışından elde ettikleri gelirler ile satış dışı işlemlerden elde ettikleri gelirleri oluşturur.

Mal ve hizmet satışından doğan safi gelir: Satıştan elde edilen gelirden, maliyete aktarılan satış ve üretim giderlerinin indirilmesiyle oluşur (mad 15/1). Aynı maddeye göre bu faaliyetlerle ilgili olarak dövizle işlem yapıldıysa, hesaplamalarda işlemin yapıldığı gündeki Türkmenistan Merkez Bankası’nca belirlenen kur uygulanarak Türkmen Manatı’na çevrilir.

İşletmelerin satış dışı işlemlerden elde ettikleri gelirler olarak şunlar kabul edilmiştir: telif hakları, varlıkların kiraya verilmesinden sağlanan gelirler, şüpheli duruma düşmüş olacakların tahsil edilmesi, döviz kur farkları, işletmeye yapılan bağışlar ve ana faaliyetle direkt ilgili olmayan faaliyetlerden elde edilen gelirler (mad. 15/2).

İşletmeler faaliyette buldukları süre itibariyle herhangi bir maddi kaynak (banka kredileri dahil) alırlarsa, geri ödeme süresine bağlı olmaksızın gelire dahil edilir ve vergilendirilir (Mad. 16).

3.4.2. Verginin Mükellefi

Türkmenistan sınırları içerisinde faaliyette bulunan yerli ve yabancı tüzel kişilikler (buna uluslararası şirketlerin şubeleri ve ortaklıklarda dahildir) Kurumlar Vergisinin mükellefidirler²⁵⁵.

Kurumlar Vergisi mükelleflerinden, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkmenistan sınırları içerisinde bulunanlar Tam Mükellef olarak nitelendirilir. Bu şirketler hem yurtiçi hem de yurtdışı gelirleri üzerinden vergilendirilir. Kanuni ve iş merkezleri Türkmenistan sınırları içerisinde bulunmayan şirketler ise Dar Mükellef olarak nitelendirilir ve sadece Türkmenistan sınırları içerisinde elde ettikleri gelir üzerinden vergi öderler²⁵⁶.

Türkmenistan sınırları içerisinde faaliyet gösteren Tüzel kişilerin faaliyet gösterdikleri yerdeki vergi dairesine ve bağlı buldukları ildeki valiliğe kayıt olma zorunluluğu vardır. Aksi bir davranış gelirin saklanması anlamına gelir ve kanuni yaptırım uygulanır²⁵⁷.

3.4.3. Vergiyi Doğuran Olay

Türkmenistan Vergi Sistemindeki Kurumlar Vergisi için, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi vergi konusu gelirin elde edilmesiyle olur. Yani alacağın doğmuş olması yeterli değildir²⁵⁸.

3.4.4. Matrahın Saptanması

Tüzel kişilerin bir hesap dönemi içerisinde (takvim yılı) elde ettikleri gayri safi gelirden, kanunla belirtilen gider ve indirimlerin

²⁵⁵ Aynı, s. 5.

²⁵⁶ Normotivme Pravoviye Aktı Po Nalogam v Turkmenistane IV, Cilt:3, (Aşgabat Basımevi, Aşgabat, 1997), s.6.

²⁵⁷ Aynı, s.7.

²⁵⁸ Daha fazla bilgi için bkz. M. Mamedov, Y. Çerigeldiyev, a.g.e.

düşülmesiyle safi gelire ulaşılır. Bu safi gelir de kâr vergisinin matrahı olur²⁵⁹.

3.4.4.1. İndirimler

Temel ihtiyaç maddeleri ve inşaat malzemeleri üreten şirketlerle, zirai mamulleri hammadde olarak kullanan şirketler eğer gelirlerinin enaz %80'ini bu faaliyetten sağlıyorsa o zaman ilk faaliyet yılından itibaren 3. yıldan sonra gelen iki yıl itibariyle gelirlerinin %50'si vergilendirilir²⁶⁰.

Şu şartlara uygun olan şirketler bu uygulamadan yararlanabilirler:

1. Dini Cemiyetlere ait şirketler.
2. Sakatlar ve Engelliler Cemiyetlerine ait şirketler ve ortaklıklar.
3. Sağladıkları gelirlerle protez ve ortopedik ürünler üreten şirketler.
4. Çalışanlarının %75'i öğrencilerden oluşan şirketler.
5. Eğitim kurumlarına ait şirketler ve ortaklıklar.
6. Serbest ekonomik bölgelerden faaliyet gösteren şirketler.

Eğer bu şirketler beş yıldan önce faaliyet alanlarını değiştirirler veya kapanırlarsa o zaman önceki yıllarda vergilendirilmeyen veya indirim uygulanan gelirlerin tam olarak vergisi ödenmek zorundadır.

Kültür ve spor kuruluşları, çocuk kreşleri, dinlenme kampları, yaşlılık ve sakatlar evleri gibi kuruluşlara yapılan toplam yardımların %30'u gelirden indirilebilir (mad. 24/1).

İthal mallara ikame olacak ürün imal eden şirkete, o malın satışından elde ettiği gelirin %50'si kadar toplam gelirden ilk iki yıl boyunca indirim sağlanır.

²⁵⁹ Türkmenistan Maliye ve Ekonomi Bakanlığının No 24 19.05.2000 sayılı kararname, mad.8.

²⁶⁰ **Kratkiy Obzor Nalogovoy Sistemi Türkmenistane**, (Aşgabat Basımevi, Aşgabat, 1 Ekim 2000), s.7.

Ürünün ithal mala ikame kabul edilirlık derecesi Türkmenistan Maliye ve Ekonomi Bakanlığınca tespit edilir (mad.25).

Ekolojik ve sağlığı koruma fonlarına, milli eğitim kurum ve kuruluşlarına, çocuk esirgeme kuruluşlarına sağlanan sağlık ve sosyal yardımlar, işletmelerin vergi matrahının %5'inden fazla olmamak şartıyla indirilebilir. Eğer yardım (bağış) alan kuruluşlar, paraları kuruluş amaçları dışında kullanırlarsa %25 oranında vergi öderler (mad. 24/2).

Eğitim kuruluşlarının faaliyetlerini sürdürmesi, gelişmesi ve ilerlemesi için yapılan yardımların tümü indirilebilir (mad 24/3).

İlk tesis ve örgütlenme için yapılan giderlerin tümü indirim yapılabilir (mad.24/4).

Aşağıda belirtilen gelirler farklı kategoride, farklı oranlarda vergilendirildiği için toplam gelirden indirilmektedir (mad.18).

1. Gazinolardan, oyun makinelerinden, video kiraya vermekten, kaset çekimlerinden elde edilen kazançlar,
2. Kapasitesi 2000 kişiden fazla olan, toplu mekanlarda verilen konserlerden elde edilen kazançlar,
3. Yeraltı kaynakların çıkarılması ve işletilmesi sonucu elde edilen gelirler.

Kurucuları öğrenciler, gençlik birlikleri olan ve çalışanlarının da enaz %75'i 30 yaştan genç olan şirketler kayıt tarihinden itibaren 2 yıl boyunca %50 indirimli vergi öderler.

Türkmenistan sınırları içerisinde kanunlarla belirtilen sekiz "Serbest Ekonomik Bölge" bulunmaktadır²⁶¹. Bu serbest bölgelerden herhangi birinde faaliyette bulunan şirketin yabancı sermaye payı enaz %30 ise, ilk üç seneden sonra gelen üç yıl için kurumlar vergisi %50 indirimle alınır. Ondan sonraki 10 yıl için ise %30 indirim uygulanır.

²⁶¹ "Erkin Telekeçiliği İktisadi Zonası", Türkmenistan Gazetesi, (4 Kasım 1997), s.4.

Yalnız şirket zarar etse bile indirim süreleri devam eder²⁶².

Yabancı sermaye payı %30'a kadar olan işletmeler ise, ilk üç seneden sonra gelen 10 yıl için kurumlar vergisini %50 indirimle öderler²⁶³.

3.4.4.2. Muafiyet

Çalışan personel sayısının en az %50'si sakat ve engellilerden oluşan şirketlerin gelirleri kurumlar vergisinden muaftır. Yalnız bu sayı kadrolu personel için geçerlidir²⁶⁴.

Toplam personelinin %75'i öğrencilerden oluşan şirketlerin gelirleri de kurumlar vergisinden muaftır²⁶⁵.

Protez-ortopedik ürünler ve sakatların kullanımı için taşıt araçları üreten yabancı şirketler, eğer bu işi Türkmenistan devleti ile ortaklaşa yapıyorlarsa elde ettikleri gelirler vergiden muaftır²⁶⁶.

Eğitim kurumlarının kanunlarla belirtilen faaliyet alanlarından sağladıkları gelirler vergiden muaftır²⁶⁷.

Yabancı ortaklı şirketlerin, şirket gelirinden yeniden yapılanma ve gelişin için ayırdıkları kısımda vergiden muaftır²⁶⁸.

Dernek, vakıf ve kayıtlı dini kuruluşların kuruluş amaçlarına uygun faaliyetlerden sağladıkları gelirler kurumlar vergisinden muaftır²⁶⁹.

²⁶² Normotivme Pravoviye Aktı Po Nalogam v Turkmenistane IV, Cilt:3, (Aşgabat Basımevi, Aşgabat, 1998), s.16.

²⁶³ Aynı, s.16.

²⁶⁴ Aynı, s.14.

²⁶⁵ Aynı, s. 14.

²⁶⁶ Aynı, s.14.

²⁶⁷ Aynı, s.14.

²⁶⁸ Aynı, s.16.

²⁶⁹ Aynı, s.15.

Serbest Ekonomik Bölgede faaliyette bulunan işletmelerin tümü (enaz 5 yıl faaliyette bulunmak şartıyla), ilk üç yıl itibariyle kurumlar vergisinden muaftır. Muafiyet süresi gelirin elde edilmesiyle başlar²⁷⁰.

3.4.4.3. Yabancı Sermayeye Özel İndirim ve Muafiyetler

Yabancı sermayeli şirketlere ilk faaliyet yılından itibaren beş yıl süreyle kurumlar vergisinden %50 indirim uygulanır. Araştırma ve geliştirme, eğitim, çevre koruma, altyapı yatırımları veya yeniden yapılanma için yapılan yatırımlar gelirden indirilebilir.

Enaz %70'i ihraç edilecek ihracat ürünlerinin üretimine yönelik yatırımlar vergiden muaftır. Ayrıca yabancı yatırımlar, kanun değişikliğinden dolayı gelebilecek zararlara karşı devlet güvencesi ile korunmuştur²⁷¹.

3.4.5. Vergi Oranı

Türkmenistan vergi sisteminde kurumlar vergisi oranı, Tüzel kişilerin yaptıkları işe göre çeşitlilik göstermektedir²⁷².

- %25 işletmelerin gelirleri (küçük ölçekli işletmeler, borsa kuruluşları, bankalar ve aracı kuruluşlar buna dahil değildir).
- %30 ticari işletmelerin gelirleri.
- %35 aracılık faaliyeti yapan kuruluşlar, borsa kuruluşları. Türkmen devlet hammadde birjası.
- %10 küçük ölçekli işletmeler için.
- %20 inşaat malzemeleri üreten işletmeler için;

²⁷⁰ “Erkin Telekeçiliği İktisadi Zonası”, **Türkmenistan Gazetesi**, (4 Kasım 1997), s.3.

²⁷¹ www.tika.gov.tr.

²⁷² Türkmenistan Maliye ve Ekonomi Bakanlığı 19.05.2000 No: 24 sayılı kararı, III. Bölüm.

- %20 Taşımacılık işleriyle uğraşan şirketler için;
- %15 Tüzel kişilerin diğer şirketlerin faaliyetlerine katılma paylarından sağladıkları gelirler için;
- %22 yukarda saydıklarımızın dışında kalan şirketler için.

Eğer tüzel kişiler çeşitli alanlarda faaliyet gösteriyorlarsa, vergilendirme ilgi faaliyet alanlarına göre farklı oranlarda yapılır. Buna göre de vergi tahsil edilir. Toplamda gelir elde edilip edilmediği dikkate alınmaz.

3.4.6. Tarh İşlemleri

Vergi mükellefleri belirlenen dönemlerde faaliyette buldukları yerdeki vergi dairesine beyanname verirler²⁷³.

Vergi dairesi de beyannameyi inceleyerek o dönemin vergisini tarh eder.

3.4.7. Dar Mükellefiyette Kurumlar Vergisinin Tarhı

Kanuni iş merkezi ve genel merkezi Türkmenistan'da bulunmayan Tüzel kişiler yabancı şirket statüsüne girerler. Dar mükellefiyete tabidirler. Sadece Türkmenistan sınırları içerisinde elde ettikleri gelir üzerinden vergi öderler²⁷⁴.

Dar mükelleflerin herhangi bir durumdan dolayı vergi matrahlarının saptanmasının mümkün olmaması durumunda, verginin tahmini tarhı için şu yöntemlere başvurulur²⁷⁵.

İlk önce şirketin Türkmenistan'daki temsilcilikten çalışan toplam eleman sayısı bulunur. Sonra o sayının tüm şirket personeli sayısına

²⁷³ Türkmenistan Maliye ve Ekonomi Bakanlığı 19.05.2000 No: 24 sayılı kararı, VI.Bölüm, mad.38.

²⁷⁴ M. Muammedov, Y. Çarigeldiyev, a.g.e., s.68.

²⁷⁵ Normotivme Pravoviye Aktı Po Nalogam v Turkmenistane IV, Cilt:3, (Aşgabat Basımevi, Aşgabat, 1997), s.11, (mad. 20/6).

oranı bulunur. Bu oran rantabilite oranı (Türkmenistan temsilciliğinin) olur.

Rantabilite oranı bulunduktan sonra ilk yöntem olarak şirketin genel geliri ile şubenin rantabilite oranı çarpılır ve ortalama olarak geliri bulunur. Bu miktar üzerinden de vergi tarh olunur.

İkinci bir yöntem olarak şirketin genel giderleri ile şubenin rantabilite oranı çarpılarak, şubenin gideri tahmini olarak saptanır. Bu miktar üzerinden de gelire ulaşmaya çalışılır.

Eğer de bu verilerden hiçbirine ulaşılma imkanı yoksa, o zaman ilgili vergi dairesi Türkmenistan Maliye ve Ekonomi Bakanlığının bilgisi dahilinde vergi matrahını belirleyebilir. Yalnız bu miktarın ileride ortaya çıkacak bilgilerle düzeltilme imkanı da vardır.

3.4.8. Vergilendirme Dönemi

Türkmenistan Vergi kanunlarında, vergilendirme dönemi bir hesap dönemidir. Bir hesap dönemi de bir takvim yılıyla aynıdır. Yalnız vergi kanunlarında şu hüküm yer almaktadır: Hesap döneminin her çeyreğinde, tüzel kişiler yaptıkları işe ve ünvanlarına bağlı olmaksızın, dönem sonunda toplamdan indirilmek üzere geçici vergi öderler²⁷⁶.

3.4.9. Beyan Esası ve Beyanname Verme Zamanı

Türkmenistan kurumlar vergisinde (kâr vergisi), genel olarak gerçek gelir, vergi mükellefleri tarafından ilgili vergi dairesine beyan edilir²⁷⁷. Yani beyan usulü geçerlidir.

Kâr vergisi kanunu “yıllık beyanname” ve “özel beyanname” olmak üzere iki türlü beyan şekli öngörmüştür²⁷⁸.

²⁷⁶ Aynı, s. 19.

²⁷⁷ Aynı, s.19.

²⁷⁸ Aynı, s.19.

“Yıllık Beyanname”, vergi mükellefinin bir hesap dönemi (takvim yılı) içerisinde elde ettiği kazanç ve iratlarının toplamının dökümlü bir şekilde vergi dairesine bildirilmesine yarar.

“Özel Beyanname”, eğer tüzel kişiliğin faaliyeti herhangi bir nedenle hesap dönemi bitmeden sona erdiği takdirde verilen beyanname dir. Bu beyanname faaliyet bitiminden itibaren en geç bir ay içerisinde denetim şirketinin raporuyla birlikte ilgili vergi dairesine verilmek zorundadır.

Ayrıca stopaj yoluyla vergi kesintisi yapan şirketler de heray kestikleri vergilerin beyannamesini her üç ayda bir toplu şekilde vergi dairesine bildirirler²⁷⁹.

Yabancı tüzel kişilik eğer ülke içerisinde birkaç şube halinde faaliyet gösteriyor ise, her şube kendi bağlı bulunduğu vergi dairesine Ek:5’e uygun olarak beyanda bulunur²⁸⁰.

Türkmenistan sınırları içerisinde gelir elde eden tüm şirketler hesap dönemi içerisinde elde ettikleri gelirin beyannamesini en geç takip eden yılın 15 martına kadar ilgili vergi dairesine denetim kurulu raporuyla birlikte sunmak zorundadırlar²⁸¹.

Her iki beyannamedeki verilerin tümü Türkmen Manat’ı üzerinden gösterilmek zorundadır²⁸².

3.4.10. Verginin Ödenmesi

Kurumlar Vergisi yıllık toplamı, yıllık beyanname verme süresinin son gününden itibaren (15 Mart), 15 gün içerisinde ödenir²⁸³.

²⁷⁹ Aynı, s.19, mad.38.

²⁸⁰ Aynı, s.19. mad. 39.

²⁸¹ Aynı, s.19. mad. 38.

²⁸² Aynı, s.19, mad. 40.

²⁸³ Aynı, s.19.

Eğer ödeme günü hafta sonu ya da bayram tatiline rastlarsa, o zaman son ödeme günü takip eden ilk işgününe ertelenir²⁸⁴.

Yıllık toplam verginin ödeniş şekli böyledir. Ama tüzel kişilerin bir de hesap dönemi içerisinde yıllık toplamdan indirilmek üzere üçer aylık olarak ödedikleri geçici vergiler vardır.

Tüzel kişiler her hesap dönemi başından ilk üç ay boyunca her ayın 15 ve 28 tarihlerinde elde ettikleri gelirler üzerinden vergi daire-sine beyanname verirler ve o gelir üzerinden de geçici vergi öderler. Takip eden aylarda ise, elde ettikleri gelir dikkate alınmadan, ilk üç aydaki vergileri baz alınır. Yani ilk üç aydan sonra gelen 3 ayların ilk ayında, ilk 3 ayın birinci ayında ödenen vergiye eşit miktarda geçici vergi ödenir (Örneğin ilk üç ayın birinci ayında 2.000.000 MNT vergi ödendiye, takip eden 3 ayların ilk aylarında da 2.000.000 MNT ödenir. Ayın 15'inde ve 28'inde olmak üzere birer milyon MNT takip eden 3 ayların sonraki iki ayında ise, ilk 3 ayda ödenen toplam verginin 1/6'i kadar geçici vergi ödenir²⁸⁵. (Örneğin ilk üç ayda ödenen toplam vergi 6.000.000 MNT ise $6.000.000/6=1.000.000$ MNT. bu da ikinci ayın 15'i 250.000 MNT, 28'i 250.000 MNT; üçüncü ayın 15'i 250.000 MNT, 28'i 250.000 MNT olarak ödenir.)

Eğer ödenmesi gereken vergi miktarı çok küsürlü olursa, ilk 3 aylık miktarlar bütün olarak ödenir. Dördüncü üç ayda ise, önceki aylardan kalan küsürlarda toplanarak ödenir²⁸⁶.

Vergi mükellefinin 3 ayda ödeyeceği toplam vergi miktarı ortalama 5.000.000 MNT'ı geçmiyor ise, mükellefin yazılı isteği üzerine bağlı bulunduğu vergi dairesi aylık ödemeyi iki kez (15 ve 28) yerine bir kereye, yani sadece 20'sine indirebilir. Vergi mükellefine kolaylık

²⁸⁴ Aynı, s.20.

²⁸⁵ Aynı, s.20, mad.42.

²⁸⁶ Aynı, s.20, mad.42.

amacıyla düzenlenen bu uygulamada, 3 aylık toplam verginin her ay 1/3'i ödenir²⁸⁷.

Yıl sonunda geçici vergilerin toplam yıllık vergiden az ise, fark vergi dairesinin bildiri tarihini takiben 15 gün içerisinde ödenmek zorundadır. Eğer geçici vergiler toplamı, yıllık vergi miktarından fazla ise, yine mükellefe yazılı bildiri yapılır. Bildiriyi takiben mükellefin vereceği onay mektubunun ardından da en geç 5 gün içerisinde fark vergi dairesince aynen iade edilir²⁸⁸.

3.5. Vergi Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları

Türkmenistan kâr vergisine tabi tüm tüzel kişiler, vergi beyannamesinin doğru ve tam olarak doldurulmasından, verginin zamanında ödenmesinden ve yürürlükte olan vergi yasalarına uygun hareket edilmesinden sorumludurlar²⁸⁹. Aynı şekilde vergi dairelerinin de mükelleflere karşı açıklayıcı ve adil olma yükümlülükleri vardır. Eğer vergi dairesi ile mükellef arasında bir uyuşmazlık çıkarsa ve mükellef sonuçtan memnun kalmazsa önce üst vergi dairelerine başvuruyu tüketmelidir. Örneğin anlaşmazlık ilçede çıktıysa önce il vergi dairesine o da olmazsa vergi dairesi genel müdürlüğüne lakin onların verdiği karar da tatmin etmez ise, Maliye ve Ekonomi Bakanlığı'na dilekçeyle başvurulması gerekir.

Türkmenistan'da ayrı bir şekilde vergi mahkemesi yoktur. Sadece Adliye'de vergi uyuşmazlıklarına bakan uzman hakim vardır. Vergi uyuşmazlıklarında da son çare olarak mükellefler mahkemeye başvururlar.

²⁸⁷ Türkmenistan Maliye ve Ekonomi Bakanlığı 19.05.2000 No: 24 sayılı kararı, mad.35.

²⁸⁸ Normotivme Pravoviye Aktı Po Nalogam v Turkmenistane IV, Cilt:3, (Aşgabat Basımevi, Aşgabat, 1997), s.20, mad.43.

²⁸⁹ Aynı, s.22, mad.55.

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü Türkmenistan Ceza Kanununun, Hukuk düzeninin ihlali kanununa, devlet vergi düzenlemesi kararname-lerine ve diğer kanunlarına uygun olarak yapılır²⁹⁰.

Vergi dairelerinin yetkililerinin yaptıkları yolsuzluklara karşı da yargı yolu açıktır²⁹¹.

Türkmenistan devlet olarak vergileme konusunda başka bir devletle uluslararası anlaşma yapmış ise ve bu uygulamaya ters düşüyor ise, iki taraflı işlemlerde uluslararası anlaşmanın şartları geçerli olur²⁹².

Yalnız bu durumdan yararlanabilmesi için çelişkiye düşen şirketin o tarihten itibaren en geç bir yıl içerisinde yazılı başvuruda bulunması gerekir. Yapılan uluslararası anlaşma sonucu vergiden muaf tutulan yabancı uyruklu herhangi bir tüzel kişi, başka bir tüzel kişiyle anlaşma yaparak onun herhangi bir vergi yükümlülüğünü üstlenemez, böyle bir anlaşma yapılsa bile hüküm ifade etmez²⁹³.

²⁹⁰ Türkmenistan Maliye ve Ekonomi Bakanlığı 19.05.2000 No: 24 sayılı kararı, mad.69.

²⁹¹ Aynı, mad. 70.

²⁹² Normotivme Pravoviye Aktı Po Nalogam v Turkmenistane IV, Cilt:3, (Aşgabat Basımevi, Aşgabat, 1997), s.21, mad.43.

²⁹³ Aynı, s. 22, mad. 53.

SONUÇ

Çarlık Rusya'sı zamanında uygulanan Rus işgal politikası, 1917 yılında yapılan rejim değişikliğinden sonra da devam etmiştir ve kısa zamanda milyonlarca kilometre kareyi kapsayan Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği (S.S.C.B.) halini almıştır. Sovyetler Birliği hakimiyetini yetmiş yıldan fazla sürdürmüştür. 1980'li yılların başlarında zayıflamaya başlayan bu hakimiyet "perestroyka (yeniden yapılanma)" uygulamasıyla zayıflığını iyice belli etmiştir. 1991 yılında ise, resmen son bulmuştur.

Sosyalist rejimin yıkılmasıyla birlikte diğerleri gibi, birçok Türk Cumhuriyeti de bağımsızlığına kavuşmuştur. Bağımsızlık da her Cumhuriyetin; yönetim biçimi, eğitim sistemi, vergi yapısı gibi birçok konuyu kapsayacak değişiklikler yaparak kendisine özgü yeni bir yapı oluşturmasını gerekli kılmıştır.

Sosyalist sistem daha fazla devam edemeyeceği için rejim değişikliği ihtiyacının farkına varan Rusya, Birlik içindeki Cumhuriyetlerin bağımsızlığını adeta desteklemiştir. Bu yüzden yukarıda sıraladığımız cumhuriyetler hiç kan dökmeden, bir anda bağımsızlıklarını kavuşmuşlardı. Devletçilik rejiminden serbest piyasa ekonomisine ani geçişin yarattığı şaşkınlık, üst düzey yöneticilerin eski Sovyet rejiminden gelme olması, en önemlisi de eski düzene özlemle, Rusya'ya duyulan hayranlık diğer birçok şeyde olduğu gibi vergi kanunlarının oluşturulmasında da Rusya Federasyonu'ndan esinlenilmesini beraberinde getirmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken unsur Rusya'nın bu dört Cumhuriyet'e göre, gelir dağılımı bakımından daha yüksek ve sanayileşme bakımından da daha ileri düzeyde olmasıdır.

Kollektif sistemden piyasa ekonomisine geçmiş bir toplum için, vergi yeni bir olgudur. Bu yüzden vergi bilincinin toplumun tüm

kesimlerine yerleştirilmesi de zorunluluktur. Burada ilk dikkat edilmesi gereken unsur; eski birlikte ortak dil sayılan Rusça'daki vergi anlamına gelen "NALOG" kelimesinin kullanılmamasıdır. Çünkü sosyalist rejimde nalog daha çok mafyaya ödenen haraç olarak kullanılmıştır. Zihinlere bu şekilde yerleşen bir kelime vergi idaresine karşı küçük de olsa bir tepkiyi ortaya çıkarabilecektir. Nalog kelimesi yerine, Türkçe'deki verginin tam karşılığı olan ve hiçbir yan anlamı bulunmayan; Azericede "Verki", Kırgızcada, Kazakçada "Salık", Türkmencede "Salgıt" kelimelerinin yaygınlaştırılması gerekmektedir.

Bizde bu çalışmamızı eski Sovyet rejiminin bir parçası olan Türk Cumhuriyetlerinden; Kazakistan, Azerbaycan, Kırgızistan ve Türkmenistan'da oluşturulan vergi sistemindeki gelir üzerinden alınan vergilerde yoğunlaştırdık.

Yukarıda sıraladığımız Cumhuriyetler dünyada gelişmekte olan ülkeler sıralamasında yer alan ve on senedir kendi gelir ve giderlerini kendileri belirleyebilen ülkelerdir.

Modern dünya ülkelerinde devletin en önemli gelir kaynağı vergi gelirleridir. Vergilemenin ana amacı ise, devlet harcamalarını karşılamak için gelir toplamaktır. Bu amaçla bütün ülkeler vergi toplamak için çeşitli yol ve yöntemlerin kullanıldığı kendilerine özgü bir vergi mevzuatına sahip olmaktadır.

Tezimizin içeriğinde vergi yapılarını anlattığımız dört Türk Cumhuriyetinde gelir üzerinden alınan vergilerin uygulanışını genel olarak değerlendirmeye çalışırsak;

Bu ülkelerde oluşturulan vergi kanunları yeni olduğu için, halen değiştirme ve geliştirmeye tabi tutulmaktadır. Bu ülkelerde vergisel düzenlemeler "Vergi Kodeksi" diye isimlendirilen tek bir kodeks içinde toplanmıştır. Değişik vergiler bu kodeksin çeşitli bölümlerinde yer almıştır.

Gelir vergisinin düzenlenişine bakarsak, verginin konusu, mükellefi, vergiyi doğuran olay gibi konular Kazakistan, Azerbaycan ve Kırgızistan'da, çalışmamızın birinci bölümünde anlattığımız modern ülkelerdeki uygulama şekline benzerlik göstermektedir. Kazakistan ve Azerbaycan'da gelir vergisi artan oranlı tarifeye sahiptir. Kırgızistan'da ise, asgari indirimden sonra gelen 5000 som'a kadar %10, 5000 som'un üstü gelirler için ise %20 olmak üzere gelir vergisinde iki oran uygulanmaktadır. Türkmenistan'daki gelir vergisi uygulaması ise, tamamen farklıdır. Gelir vergisi yerine, patent vergisi adıyla elde edilen gelirlerle ilgisi olmayan, yalnız işin yapıldığı yere göre sabit miktarda ödeme yapılmasını (Ek:2) öngören bir uygulama mevcuttur. Patent vergisinin gerçek geliri vergilendirme bakımından eksikliğini gidermek için de, ek patent vergisi mevcuttur. Ek patent vergisinden mükellefler 6 ayda bir bağlı buldukları vergi dairesine gelir beyanında bulunurlar. Eğer 6 aylık gelir o yılın asgari ücretinin 120 katından fazla ise %25 oranında ek patent vergisi ödenecektir. Bu ek patent uygulamasının da tek oran olması dolayısıyla adil bir vergilendirme gerçekleştirmeyeceği ortadadır.

Her dört Cumhuriyette de tarh olunan vergi peşin olarak tahsil edilir.

Bu cumhuriyetlerde belirlenen asgari ücretin, asgari geçim için yeterli olduğu pek söylenememektedir. Ama asgari ücret hiçbir vergiye de tabi tutulmamaktadır.

Kurumlar Vergisi uygulaması bakımından değerlendirme yaparsak; verginin konusu, mükellefi ve vergi borcunun doğması gibi konular her dört cumhuriyette de modern ülkelere uygunluk göstermektedir. Verginin oranı, ödeme şekli gibi konularda ise, kendi aralarında bile farklılık mevcuttur.

Kazakistan'da kurumlar vergisi oranı %30 iken, Azerbaycan'da %32'dir. Türkmenistan ve Kırgızistan'daki oranlar ise, faaliyet alanlarına göre farklılık göstermektedir.

Her dört ülkede de yıl sonunda beyanname verilerek Kurumlar Vergisi ödenir. Ancak Azerbaycan ve Türkmenistan'da her üç ayda bir, Kırgızistan'da ise her ay sonunda faaliyetle ilgili geçici vergi ödenir. Faaliyet dönemi boyunca ödenen bu geçici vergilerin toplamı yıl sonunda hesaplanan toplam vergiden fazlaysa, devlet fazla miktar kadar geri ödemede bulunur. Eğer geçici vergiler toplam vergiden az olursa, kurum eksik miktarı tamamlayacaktır.

Kurumlar vergisi konusunda dört cumhuriyette de benzer uygulama, yabancı yatırıma sağlanan ayrıcalık konusunda mevcuttur. Her dört cumhuriyette yatırım ihtiyacını karşılayacak sermayeyi içeriden bulamayınca, yabancı sermayeye avantajlar sağlayan vergi yasalarını oluşturmuşlardır.

Tablo: 2 ve 27'de gördüğümüz gibi, bu dört Cumhuriyet tüketim (harcama) vergilerine yani dolaylı vergilere ağırlık vermektedir. Bunun sebebi, bu şekilde vergi toplamının daha kolay olması ve genellikle tütün, alkol, çay, şeker, petrol gibi talep esnekliği düşük mallara uygulanmasıdır.

Her üç ülkede de çalışan nüfusun büyük çoğunluğu kamu sektöründe istihdam edilmektedir. Bu durum da ücretlerden kesilen sosyal güvenlik vergilerinin tahsilini kolaylaştırmaktadır.

Gelişmiş dünya ülkelerinde devlete gelir sağlama bakımından ilk sırada bulunan gelir üzerinden alınan vergiler bu dört Cumhuriyette üçüncü sırayı almaktadır. Her şeyden önce bu ülkelerde tarım sektörü oldukça yaygındır. İnsanların önemli bir kısmı kırsal alanda yaşamaktadır ve ekonomide küçük işletmeler hakimdir. Vergileme konusunda uzman kişilerin eksikliği, yapılan yolsuzluklar ve belge sistemlerindeki

eksiklik gibi konularda dikkate alındığı zaman vergi sistemindeki yetersizlik iyice belirginleşmektedir.

Bu cumhuriyetlerde asgari geçim indirimi uygulamasına önem verilmektedir. Her sene ilgili kurum tarafından değişen ekonomik koşullara uygun olarak yeniden belirlenen bu miktar hiçbir şekilde vergiye tabi tutulmamaktadır. Yerli ve yabancı özel şirketlerde bu indirimi uygulamaları için denetim altında tutulmaktadır.

Vergi sistemini hayata geçirecek olan vergi idaresidir. Sistem ne kadar iyi kurulursa kurulsun eğer, vergi idaresi sistemi uygulayabilecek bilgi ve donanıma sahip değilse hiçbir işe yaramayacaktır.

Bu Cumhuriyetlerde, gelir üzerinden alınan vergilerin sadece gelir sağlayıcı değil, ekonomiyi dengeleyici özelliğinin de kullanımını yaygınlaştıracak düzenlemelere daha geniş yer verilmesinde yarar vardır.

Azerbaycan, Kazakistan, Kırgızistan ve Türkmenistan Cumhuriyetlerinin bunları dikkate alarak, vergileme konusunda kendi aralarında ve diğer gelişmiş ülkelerle bilgi alışverişinde bulunarak uygulamaya giriştikleri zaman, tablo: 2 ve 27'deki verilerin daha iyiye gideceği konusunda hiç şüphe yoktur.

EKLER LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
EK 1 : Türkmenistan'da Gerçek Kişilerin Tüzel Kişilik Oluşturmadan Yapacakları Faaliyetler İçin Vergi Dairesine Verecekleri Kayda Alınma Dilekçesinin Örneği	169
EK 2 : Türkmenistan Üst Vergi Dairesi Tarafından 2001 Yılı'nın İlk Çeyreği İçin Aylık Olarak Belirlenen Patent Vergisinin Miktarı	170
EK 3 : Türkmenistan'da Gerçek Kişilere Verilen Patent Belgesinin Örneği	176
EK 4 : Türkmenistan'da Gerçek Kişilerin Gelir Vergisi Beyanname Örneği	177
EK 5 : Türkmenistan Gelir Kaynaklarından Gelir Elde Eden Tüzel Kişilerin Kurumlar Vergisi Beyanname Örneği	178

EK: 1

Türkmenistan’da gerçek kişilerin tüzel kişilik oluşturmadan yapacakları faaliyetler için vergi dairesine verecekleri kayda alınma dilekçesinin örneği.

Devlet Vergi Dairesine:

(Vergi dairesinin adı)

Şahsın Adı, Soyadı ve Baba Adı:

Pasaport Serisi: Numarası:

Pasaportu Veren Organ ve Verildiği Yıl:

Doğum Tarihi:

Doğum Yeri:

İkamet Adresi:

İşyapılacak Yerin Adresi:

Kayda alınış dilekçesi

12 Kasım 1991 tarihli “Gerçek kişilerin girişimcilik faaliyetleri” başlıklı kanunda 1 ekim 1993 yılında yapılan değişikliklere uygun olarak ve Türkmenistan Cumhurbaşkanı’nın 13 Ekim 1996 yılı “Tüzel kişilik oluşturmadan gerçek kişilerin bulunduğu girişimcilik faaliyetlerinin vergilendirilmesini kolaylaştırmak” hakkındaki kararına uygun olarak beni aşağıda gösterdiğim iş türlerince kayda alınmamın sağlanmasını arz ederim.

.....

.....

Tarih “.....”20 yıl.

(imza)

.....

Vergi Dairesince Doldurulacak Kısım.

Dilekçenin Kayda Alınış Tarihi “.....” 20 yıl

Kayıt Numarası:

Görevlinin Adı, Soyadı:

İmza:

EK: 2

**Türkmenistan Üst Vergi Dairesi Tarafından 2001 yılının
ilk çeyreği için aylık olarak belirlenen Patent Vergisinin
Miktarı (000 ilave)**

No:	Kod:	İş Türü	Patent Vergisi Miktarı				
			Aşgabat il merkezli. Türkmenbaşı ve Büzmeyin	Diğer şehir ve ilçe merkezli.	Kol.....	Yabancı uyruklu kişiler (\$)	
1	2	3	4	5	6	7	
1	0101	1. Hukuk Hizmetleri Tüzel kişi ve	120	90	60	120	
		olmayanlara yapılan hukuki hizmetler	100	75	50	100	
2	0201	2. Oto Ulaşım Hizmetleri Binek Arabayla	100	75	50	100	
		Yük Arabasıyla (otobüs, dolmuş)	100	75	50	100	
		İnşaat, tarım ve benzeri işler	100	80	60	100	
		0203	Otomobil servis hizmetleri	250	190	75	140
		0204	Özel lastik tamir hizmetleri	200	160	50	120
3.	0301	3. Kira Hizmetleri Kişisel bilgisayarlar ve diğer elektronik eşyalar	55	45	40	50	

1	2	3	4	5	6	7
	0302	Ev	70	60	50	70
	0303	Depo, garaj gibi oturulmayan yerler	50	45	30	50
	0304	Traktörler, tarım makinaları, romörklar	45	40	30	40
	0305	Her çeşit binek oto	70	60	50	70
	0306	Yazlıklar	45	40	30	40
4.	0401	4. Denetim Hizmetleri Denetim faaliyetleri	300	200	80	300
	0402	Ekonomik danışmanlık ve yöneticilik hizmetleri	100	70	50	80
5.		5. Genel Hizmetler				
	0501	Fotoğraf, video ve müzik makinaları tamiri	55	45	40	50
	0502	Fotoğrafçılık	100	80	50	100
	0503	Düğün gibi toplu kutlamalarda video çekimi yapmak	200	150	100	150
	0504	Radyo-Televizyon tamiri	100	70	50	150
	0505	Saat Tamiri	50	30	20	50
	0506	Marangozluk hizmetleri	35	25	20	30
	0507	Berberlik ve kuaförlük	100	75	60	100
	0508	Bileycilik işleri	35	25	20	30
	0509	Daktilo ve fotokopi	60	40	20	60
	0510	Çamaşır yıkama işleri, kuru temizleme ve ütü işleri	45	30	20	40
	0511	Örgü işleri	45	30	10	40
	0512	Cam onarım işleri	25	20	10	20
	0513	Çakmakçılık	30	25	20	30
	0514	Döşemecilik	30	25	20	30
	0515	İlaçlama işleri	55	45	40	50

1	2	3	4	5	6	7
	0516	Mutfak eşyalarını kiraya vermek	35	20	10	30
	0517	Para kasalarının tamiri	45	35	30	40
	0518	Ev temizliği hizmetleri	35	20	10	—
	0519	Kuyumculuk	120	100	80	120
	0520	Günlük hayatta kullanılan makinaların bakım ve tamiri	80	70	60	80
	0521	Kaynak işleri	85	70	50	80
	0522	Audio kasetlerle ticaret	100	60	50	100
	0523	Banyo ve sauna işletmek	80	50	30	80
	0524	Kişisel bilgisayar ve diğer elektronik eşyaların tamiri	55	50	40	50
	0525	Dini tören hizmetleri	40	30	20	40
6.	6.	Sağlık				
	0601	Doktor - Danışma hizmetleri	200	150	80	120
	0602	Dişprotez hizmetleri	100	70	60	100
	0603	Masaj	50	40	30	50
	0604	Çocuk Tedavisi	15	10	5	20
7.		7. kültür				
	0701	Düğün ve eğlence yerlerine müzik hizmeti vermek	200	150	80	120
	0702	Binaların, duvarların ve standartların dekor işlerinin yapılması	65	60	50	60
	0703	Çizgi ve resim işleri	65	60	50	60
	0704	Sirk niteliğindeki gösteriler	25	20	15	20
8.		8. Elbecerisi ve sanat işleri				
	08.01	Terzicilik	35	25	20	30
	08.02	İşlemeli eşya üretimi	35	25	20	30

1	2	3	4	5	6	7
	0803	Ayakkabı dikimi ve tamiri	35	25	20	30
	0804	Halı ve ürünlerinin üretimi	40	30	20	40
	0805	Keçe ürünlerinin üretimi	35	20	10	30
	0806	Örgü işleri	35	20	10	30
	0807	Mobilya üretimi ve tamiri	70	55	40	60
	0808	Anahtar üretimi	40	30	20	40
	0809	Kürklü ürünler ve şapkaların yapımı	65	60	50	60
	0810	Derinin işlenerek kullanıma hazır hale getirilmesi	60	40	20	60
	0811	Lüks sayılmayacak genel kullanım mallarının üretimi	35	30	20	30
	0812	Metal mamüllerin üretimi ve tamiri	85	70	60	80
	0813	Bahçe bakım ve onarımında kullanılan malzemelerin yapım ve tamiri	35	30	20	30
	0814	Tandır, fırın yapımı (Taş fırın)	40	30	20	40
	0815	Ulusal çalgı aletlerinin yapımı	50	35	20	50
	0816	Ulusal olmayan çalgı aletlerinin yapımı	80	65	50	80
9.		9. Eğitim				
	0901	Dil ve müzik eğitim, öğretimi	30	25	20	50
	0902	Spor klüp ve tesislerinde eğitim	40	35	30	40
10.		10. Temel beslenme				
	1001	Ekmek ve unlu mamüller üretimi	60	30	20	40
	1002	Toplu yemek hazırlama işleri	200	100	40	150
	1003	Pasta, şekerleme ve dondurma üretimi	80	50	40	100

1	2	3	4	5	6	7
	1004	Et ve balık ürünlerinin üretimi	100	55	40	70
	1005	Süt ürünleri ve hayvansal yağların üretimi	50	40	30	50
	1006	Bitkisel yağların üretimi	50	40	30	50
	1007	Mantar ve mantarlı ürünlerin üretimi	50	30	20	50
	1008	Arı balı üretimi	80	70	60	80
11.		11. Ticarete yönelik zirai faaliyetler ve veteriner hizmetleri				
	1101	Balıkların ve güzel sesli süs kuşlarının çoğalması, bakımı	35	25	20	30
	1102	Büyük ve küçükbaş hayvanları beslemek	50	45	40	50
	1103	Süs bitkileri ve çeşitlerin yetiştirilmesi	60	45	30	60
	1104	At, köpek gibi hayvanların çoğaltılması	80	40	20	80
	1105	Faaliyet alanının geliştirilmesi amacıyla zirai mamüllerin üretimi	70	50	30	70
	1106	Veteriner hizmetleri	80	50	30	80
	1107	Faaliyet alanının geliştirilmesi amacıyla balık avlamak	60	45	30	80
12.		12. İnşaat - tamir işleri				
	1201	Bütün binaların tamir ve montaj işleri	100	70	40	100
	1202	Doğramacılık ve marangoz işleri	80	60	30	80
	1203	Isıtma sistemlerinin yapımı	50	30	20	50
	1204	İnşaat ve onarım malzemeleri yapımı	85	65	50	80

1	2	3	4	5	6	7
	1205	Araştırma, plan ve proje işleri	70	60	50	70
13.		13. Ticaret				
	1301	Ticari faaliyetler (alkol ve tütün satışı hariç)	150	100	60	150
	1302	Alkollü ürünler satışı	250	200	100	280
	1303	Tütünl� ürünlerin satışı	200	150	90	240
	1304	Belirli günler düzenlenen pazarlarda ticaret hizmeti	100	50	40	120
	1305	Gazete bayii li ği ve kitap satma	40	30	20	40
14.		14. Di ğer hizmet eşitleri				
	1401	Bilgisayar hizmeti ve bilgisayar programları satıcılı ğı	120	90	60	120

EK:3**Türkmenistan'da Gerçek Kişilere Verilen Patent Belgesinin Örneği**

Gerçek Kişilere Verilen

PATENT

Serisi: No:

1. Vergi Dairesi:
2. Mükellefin Adı, Soyadı ve Baba Adı:
3. Pasaportun Serisi: Numarası:
4. Pasaportu Veren Organın Adı:
5. Pasaportun Verilen Yılı: Geçerlilik Süresi:
6. Doğum Tarihi ve Yeri:
7. İkamet Ettiği Yerin Adresi:

12 Ekim 1991 tarihli "Telekeçilik İşi" hakkındaki Türkmenistan kanunda 1 Ekim 1993 yılında yapılan değişikliklere ve eklemelere ve Türkmenistan Cumhurbaşkanı'nın 31 Ekim 1996 yılındaki "Tüzel kişilik oluşturmadan gerçek kişilerin bulunduğu girişimcilik faaliyetlerinin vergilendirilmesini kolaylaştırmak" hakkındaki kararına uygun olarak yukarıda açık kimlik bilgileri belirtilen mükellef aşağıda gösterilen iş türlerini yapabilmesi için vergi dairesi tarafından tarihte verilen No: kayda alınmış sertifikası esnasında izin veriliyor.

İş türleri

.....

.....

"....." yılı içi Manat miktarında Patent Vergisi ödenmiştir. İzin Belgesi "....." tarihinden "....." tarihleri arasında geçerlidir.

Tarih:

Vergi Dairesi Müdürünün İmzası:

EK: 4

**Türkmenistan'da Gerçek Kişilerin Gelir Vergisi
Beyanname Örneği**

“.....” Yılın Gelir Vergisi

BEYANNAME

1. Mükellefin Adı, Soyadı ve Baba Adı:

.....

2. Kayda Alınış Sertifikasının Verilen Yılı: Numarası:

“.....” yıldan “.....” yıl arasında
aşağıda gösterilen miktarda gelir ve gider elde edilmiştir.

İşin Türü	Gelir	Gider	Safi Gelir
Toplam			

1. Asgari ücret: Manat

2. Asgari ücretin 120 (240) katı: Manat

3. Asgari ücretin 120 (240) katından fazla olan safi gelir:

(1. satır - 2. satır) = Manat

Beyannameye gösterdiğim bilgiler doğrudur.

Tarih:

İmza:

EK: 5

**Türkmenistan Gelir Kaynaklarından Gelir Elde Eden
Tüzel Kişilerin Kurumlar Vergisi Beyanname Örneği**

**YABANCI TÜZEL KİŞİLERİN KURUMLAR VERGİSİ
BEYANNAMESİ**

I. GENEL BİLGİLER

1. Vergi Dairesi:
2. Yabancı Tezil Kişinin Ünvanı:
3. Merkezinin Kayıtlı Olduğu Ülkedeki Adresi:
.....
4. Türkmenistan'daki Adresi:
.....
5. Faaliyetin Serbest Bölgede Gerçekleştirilip, Gerçekleştirilmediği:

Evet	Hayır
------	-------
6. Valilik Adı:
7. Valiliğe Kayıt Tarihi: Valilik Kayıt Liste No:

II. GELİR VE GİDERLER

Faaliyetler	Miktar	
	Gelir	Gider
1	2	3
1. Toplam gelir ve gider miktarı		
2. İnşaat - montaj işlemlerinden		
3. Dış ticaret işlemlerinden		
4. Uluslararası ticarete aracılık faaliyetlerinden		
5. Gazino, sinema salonu, oto oyun makinelerinden		
6. Eğlence yerlerinde kütle halinde geçirilen konser ve şovlardan		
7. Enformasyon, servis ve danışma hizmetlerinden		
8. Mal ve hizmet satışından		
9. Diğer tüm faaliyetlerden elde edilen toplam gelir aşağıda belirtilmiştir		
a) Satış dışı işlemlerden		
b) Yer altı kaynakları çıkarma ve kullanmadan		
c)		

III. KURUMLAR VERGİSİ HESAPLAMASI

Faaliyetler	Gelir (bin MNT)
1. Mal ve hizmet satışından	
2. Satış dışı işlemlerden (finans yardımı, bağışlar)	
3. Kurumlar vergisi indirimi	
4. Vergilendirilecek gelir (1+2 satır - 3 satır)	
5. Verginin oranı (%)	
6. Ödenecek vergi miktarı (4 x 5 satırlar)	
7. Aracılık faaliyetlerinden	
8. İndirilecek giderler	
9. Vergi oranı (%)	
10. Ödenecek vergi miktarı (7-8 satırlar x 9 satır)	
11. Gazino, sinema salonu, oto oyun makinelerinden	
12. İndirilecek giderler	
13. Vergi oranı (%)	
14. Ödenecek vergi miktarı (11-12 satırlar x 13 satır)	
15. Eğlence yerlerinde kütle halinde geçirilen konserler ve şovlardan	
16. İndirilecek giderler	
17. Vergi oranı (%)	
18. Ödenecek vergi miktarı (15-16 satırlar x 17 satır)	
18. Bütçeye ödenecek toplam vergi miktarı (6+10+14+18 satırlar)	

Tarih:

Sorumlu Kişinin İmzası:

Beyanname denetici tarafından onaylanmıştır.

Tarih:

Denetici kişinin imzası

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- ABAÇ, Selçuk. **Kurumlar Vergisi Üzerine Bir İnceleme**. Kitap Yayınları, 1974, No: 84.
- ABELDİNOVA, Aliye. “Kazakistan’da Yabancı Sermaye Yatırımları ve Kazak Ekonomisine Etkileri”, **Yüksek Lisans Tezi**. Yayınlanmamış Eser, Eskişehir, 1999.
- AVŞAR B. Zakir, Çolak Ferruh. **Türkiye ve Türk Cumhuriyetleri**. Vadi Yayınları, Ankara, 1998.
- BİLDİRİCİ, Ziyaettir. **Türk Vergi Sistemi**. Anadolu Üniversitesi Yayın No: 852. Hukuk Fakültesi Yayın No: 1, Eskişehir, 1995.
- BÜYÜKERŞEN, Yılmaz. **Vergi Tesirlerinin Mikro İktisat Analizi**. Başnur Matbaası, Ankara, 1969.
- COŞKUN, İsmail. **Modern Devletin Doğuşu**. Der Yayınları, İstanbul, 1997.
- COŞKUN, Gülay. **Devlet Bütçesi**. Turhan Kitabevi, Ankara, 1994.
- ÇAĞAN, Nami. **Vergilendirme Yetkisi**. Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.
- GENÇ, Turan. **Kamu Yönetimi**. Başkent Klîşe Matbaacılık, Ankara, 1998.
- HEREKMAN, Aykut. **Kamu Maliyesi**. Sevinç Matbaası, Ankara, 1986.
- . **Genel Vergi Kavramı**. Kalite Matbaası, Ankara, 1976.
- . **Kamu Maliyesi**. Cilt I, Sevinç Matbaası, Ankara, 1988.
- HEPER, Fethi. **Türkiye’de Servetlerin Vergilendirilmesi**. İTİ Akademisi Basımevi, Eskişehir, 1982.
- . **Toplumsal Yapı İle Vergi Yapıları Arasındaki İlişkiler**. Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, No: 126/148, Eskişehir, 1981.

- KORKMAZ, Esfender. **Vergi Yapısı ve Gelişimi**. İ.Ü. İktisat Fakültesi Yayını, 2989/489, İstanbul, 1981.
- LERMAN Zvi, BROOKS Karen. **Turkmenistan An Assesment of Leasehold - Based Farm Restructuring**. Washington 2001.
- MAMMEDOV Muhammet, ÇARIGELDİYEV Yağmur. **Salgıtlar Hakkındaki Teoriyanın Esasları**. Türkmenistan Milli Matbaası, Aşgabat, 1994.
- NEMLİ, Arif. **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası**. Y. Güryay Matbaası, İstanbul, 1979.
- NEUMARK, Fritz. **Gelir Vergileri Teori ve Pratik**. Milli Mecmua Basımevi, İstanbul 1945, (Çev. Orhan Dikmen).
- OĞAN, Sinan. **Azerbaycan**. Türk Dünyası Araştırmaları Vakfı, İstanbul, 1992.
- ÖNER, Erdoğan. **Kamu Maliyesi I**. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu, Yayın No: 1986/282.
- ÖZEL, Hakkı,. **Gelir Üzerinden Alınan Vergiler**. Bursa İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, İktisat Fakültesi Yayını, No: 2, Bursa, 1982.
- SARAY, Mehmet. **Yeni Türk Cumhuriyetleri Tarihi**. Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1996.
- ŞÖNMEZ, Ali. **Kafkasya ve Orta Asya Cumhuriyetleri**. DPT Yayınları, Ankara, Şubat 1996.
- SUER, M. Ziya. **Avrupa Birliğinde Vergi Uyumlaştırması ve Türk Vergi Sistemi Üzerine Etkileri**. Cilt: 1-2, Ankara, Eylül 1999.
- ŞANVER, Salih. **Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi**. Hüsnütabiat Matbaası, İstanbul, 1972.
- ŞENYÜZ, Doğan. **Türk Vergi Sistemi**. Ezgi Kitabevi Yayınları, Bursa, 1997.

- TURHAN, Salih. **Vergi Teorisi ve Politikası**. Filiz Kitabevi, İstanbul, 1993.
- TÜRK, İsmail. **İktisadi Kalkınmanın Finansmanında Vergi Politikası**. A.U.S.B.F. Yayınları, Sevinç Matbaası, Ankara, 1961.
- VERSAN, Vakur. **Kanun Yönetimi**. Der Yayınları, İstanbul, 1990.
- İTO Yayını, **Türkmenistan Ülke Profili, Mevzuat ve Türk Girişimcileri**, Yayın No: 1998-72, İstanbul, 1998.
- TİKA Yayınları, **Kazakistan Ülke Raporu**. Yayın No: 4, Ankara, Ağustos 1994.
- TİKA Yayınları, **Kazakistan Mevzuatı**. Yayın No: 21, Ankara, Ağustos 1995.
- TİKA Yayınları, **Kırgızistan Ülke Raporu**. Yayın No: 5, Ankara, Ağustos 1994.
- TİKA Yayınları, **Türkmenistan Ülke Raporu**, Yayın No: 7, Ankara, 1994.
- World Bank Yayını, **Türkmenistan**. Washington, 1994.
- World Bank Yayını, **Russia and the Challenge of Fiscal Federalism**. Washington, D.C. 1994.
- World Bank Yayını, **World Development Indicators**. April, 2001.
- Geografiçeskiy Atlas Azerbaydjanskoy SSR**, Moskow, 1989.
- Kodeks Zakonov o Trude Turkmenistana**. Ruh Matbaası, Aşgabat, 1994.
- Kratkiy Obzor Nalogovoy Sistemi Turmkenistana**. Aşgabat, 1 Kasım 2000.
- Normativniye Pravoviye Aktı Po Nalogam V Turkmenistane**. Cilt I-III, Aşgabat Basımevi, Aşgabat, 1997.
- Normativniye Pravoviye Aktı Po Nalogam V Turkmenistane**. Cilt IV, Aşgabat Basımevi, Aşgabat, 1998.
- Türkmenistan**. RPHPA Yayınları, Aşgabat, 1999.
- Türkmenistan**. Novosti Matbaası, Moskova, 2000.

Türkmenistan Geografyası. Magarif Matbaası, Aşgabat, 1988.

Türkmenistanın Konstitusiyası. Türkmenistan Milli Matbaası, Aşgabat, 1997.

SÜRELİ YAYINLAR

AKTAN, Coşkun Can. “Düz ve Düşük Oranlı Vergiler İle Ekonomik Büyüme İlişkisi” **Vergi Dünyası.** Temmuz 1998, Sayı: 203, s.43.

AYDIN, Selda. “ABD Kurumlar Vergisi Uygulaması” **Vergi Sorunları Dergisi.** Temmuz 1999, Sayı: 130.

BİLDİRİCİ, Ziyaettin. “Ülkemizde ve Avrupa Topluluğuna Üye Ülkelerde Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerinin Vergi Yükünü Etkileyen Çeşitli Faktörlerin Karşılaştırılması” **Eskişehir Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi.** Cilt: 6.

“Erkin Telekeçiliğin İktisadi Zonası Hakkında” **Türkmenistan Gazetesi.** 3 Kasım 1993 s. 3.

ERGÜLEN, Güneri. “Kurumları Vergileme Şekilleri ve Mükellef Seçimleri. **Eskişehir Anadolu Üniversitesi İİBF Dergisi.** Cilt VIII. Sayı: 102, 1990.

“Minimal İş Hakkı” **Türkmenistan Gazetesi.** 17 Ocak 2000, Aşgabat.

“Peydadan Alınan Salgıt Hakkında” **Türkmenistan Gazetesi.** 1 Kasım 1993, s. 2 Aşgabat.

TENZİ, Cihan. “Gelişmiş ve Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Yapısı ve Türkiye” **Vergi Dünyası.** Mayıs 1997, Sayı: 189, s. 38.

TİKA Bülteni, **Avrasya Dosyası.** (Türkmenistan Özel Sayısı) Sayı: 87, Kasım 1997/2.

USLU, Yakup. “Azerbaycan Vergi Sistemi Hakkında Özel Not” **Maliye Dergisi.** Sayı: 128, Mayıs-Ağustos, 1998.

World Bank Yayını, **Azerbaycan Agricultural Sector Review.** Peport No: 145541-AZ. Washington, 1995.

World Bank Yayını, **The Kyrgyz Republic Agricultural Sector Review**. Report No: 12989 KG Washington, 1994.

Dünya Ekonomileri Bülteni. Temmuz 1996, Sayı: 6.

Dünya Ekonomileri Bülteni. Nisan 1997, Sayı: 9.

Ekspert. İktisad Jurnalı, Sayı: 13. Ocak 2001, Bakü, Azerbaycan.

International Financial Statistics (Suppelement on Countries of the Former Soviyet Union). Supplement Series No: 16. International Monetry Fund, 1993.

İNTERNET KAYNAKLARI

<http://www.President.kz>.

<http://www.Turkmenistan.ru>.

<http://www.President.az>.

<http://www.turkbe.org.az/>

<http://www.cumlaceme.com/azerbaycan.htm>.

<http://www.azerbaycan.narod.ru>.

<http://www.azerbaycan.com>.

<http://www.azerinet.com>.

<http://www.President.kg>.

<http://www.elcat.kg/elcat/>

<http://www.law.gov.kg/>

<http://www.sti.gov.kg/>

<http://www.stl.gov.kg/sti.htm>.

<http://www.sti.gov.kg/zak.htm>.

<http://www.times.kg>.

<http://www.aygazete.com>.

<http://www.kg>.

<http://www.kyrgyzstan.kg>.

<http://www.toktom.kg>.

<http://www.online.kg>.