

173646

**TÜRK GELİR VERGİSİNİN
TÜRKMENİSTAN VERGİ SİSTEMİNDE
UYGULANABİLİRLİĞİ**

(Yüksek Lisans Tezi)

**Serdar AGAYEV
Eskişehir 2003**

Anadolu Üniversitesi
Eskişehir Kültür Merkezi

**TÜRK GELİR VERGİSİNİN TÜRKMENİSTAN VERGİ SİSTEMİNDE
UYGULANABİLİRLİĞİ**

Serdar AGAYEV

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Fethi HEPER

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Eylül 2003

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ

TÜRK GELİR VERGİSİNİN TÜRKMENİSTAN VERGİ SİSTEMİNDE
UYGULANABİLİRLİĞİ

Serdar AGAYEV

Maliye Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eylül 2003

Danışman: Prof. Dr. Fethi HEPER

Vergi Sistemleri içinde en önemli paya sahip vergi Gelir Vergisidir. Gelir Vergisi ise gelir üzerinden alınan vergidir. Bu nedenle bu vergi Maliye Politikasında vazgeçilmez bir unsur niteliğini taşımaktadır.

Sovyetler Birliği'nin dağılmasıyla bağımsızlığına kavuşan Türkmenistan, özellikle vergisel alanda olmak üzere büyük mevzuat boşluğu ile karşı karşıya kalmış bulunmaktadır. Dolayısıyla vergisel alanda değişikliklerin yapılması kaçınılmazdır. Bu değişikliğin ise Gelir Vergisinden başlanması daha doğru olacaktır. Çünkü Gelir Vergisi vergi adaletinin sağlanmasında, iktisadi kalkınmada, gelir dağılımının iyileştirilmesinde ve enflasyonist ve deflasyonist baskıları engellenmesinde etkin bir araçtır.

Ancak Gelir Vergisi alanındaki değişiklik veya yeni uygulama hangi kaynaktan yararlanılarak yapılacaktır?, sorusu akla gelmektedir. Bunun cevabı ise Türk Vergi Sistemidir. Çünkü Türk Vergi Sistemi, birçok değişikliklerden geçerek bugünkü çağdaş yapısını almıştır. Ayrıca iki ülke olarak kültür benzerliklerinin bulunması da Türk Gelir Vergisinin Türkmenistan Vergi Sisteminde uygulanması daha da kolaylaşacaktır. Bu nedenle bu çalışma Türk Gelir Vergisinin Türkmenistan Vergi Sisteminde Uygulanabilirliği alanında yapılmıştır.

ABSTRACT

Income tax, is the kind of tax which has the most important share among all the tax systems. Income Tax is a tax taken on income. For this tax is an inevitable factor in finance policy.

Turkmenian which declared its independence with the demise of U.S.S.R is faced with great laws gap, especially on taxation. Therefore it's inevitable to make changes in taxation. It would be more appropriate to start this change with income tax. Because Income Tax, is an effective means of providing tax justice of making amendment inflationary and deflationary pressures.

However; Which source will be made use of changing taking income tax or in new applications is an important question here. The answer is Turkish Tax System. Because Turkish Tax System gained today's contemporary structure through passing many changes. Furthermore cultural resemblance between these countries will make it easier to apply Turkish Income Tax in Turkmenian Taxation System. For this reason, this work has been made on the feasibility of Turkish Income Tax, in Turkmenian Taxation System.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Serdar AGAYEV'in "Türk Gelir Vergisinin Türkmenistan Vergi Sisteminde Uygulanabilirliği" başlıklı tezi 12 Aralık 2003 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) : Prof.Dr.Fethi HEPER
Üye : Doç.Dr.Recai DÖNMEZ
Üye : Doç.Dr.Kerim BANAR

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

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

ÖNSÖZ

Türk Gelir Vergisinin Türkmenistan Vergi Sisteminde Uygulanabilirliği tez araştırmasında en başta danışman hocam Prof. Dr. Fethi Heper Hocam olmak üzere, Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dekanı Prof. Dr. Fazıl Tekin Hocama ve Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi öğretim üyesi Doç. Dr. Recai Dönmez Hocama verdikleri destek ve bilgilerinden dolayı teşekkürlerimi borç bilirim.

Ayrıca başta Güven Tunçel olmak üzere tüm Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü çalışanlarına teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZ.....	ii
ABSTRACT.....	iii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	iv
ÖNSÖZ.....	v
ÖZGEÇMİŞ.....	vi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK GELİR VERGİSİ VE TÜRKMENİSTAN'DA UYGULANAN GELİR VERGİSİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

1.GELİR KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ.....	3
1.1. Gelir Kavramı.....	3
1.1.1. Kaynak Kuramına Göre Gelir.....	4
1.1.2. Safi Artış Kuramına Göre Gelir.....	5
1.2. Gelirin Özellikleri.....	6
1.2.1. Gelirin Şahsilik Özelliği.....	6
1.2.2. Gelirin Gerçek ve Safi Olması Özelliği.....	6
1.2.3. Genellik İlkesi ve Gelir Vergisi.....	7
1.2.4. Gelirin Yıllık Olma Özelliği.....	7
2. TÜRK GELİR VERGİSİ TARİHÇESİ.....	8
2.1. 1925-1950 Dönemi.....	8
2.2. 1950-1960 Dönemi.....	10
2.3. 1960-1990 Dönemi.....	12
2.4. 1990 Dönem Sonrası.....	14
3. TÜRKMENİSTAN'DA UYGULANMAKTA OLAN PATENT VERGİSİ.....	17
3.1. Türkmenistan'da Uygulanmakta Olan Patent Vergisinin Tarihçesi.....	18
3.1.1. 17 Temmuz 1997 Tarihli Değişiklik.....	18
3.1.2. 3 Mart 1998 Tarihinde Yapılan Değişiklik.....	19
3.1.3. 8 Eylül 2000 Tarihinde Yapılan Değişiklik.....	19
3.2. Mevcut Uygulamada Türkmenistan Patent Vergisi.....	20
3.2.1. Verginin Konusu.....	20
3.2.2. Vergiyi Doğuran Olay.....	21
3.2.3. Patent Belgesinin Alınması.....	22
3.2.4. Patent Vergisinde Mükellefiyet.....	23

	<u>Sayfa</u>
3.2.5. Muafiyet.....	24
3.2.6. İndirimler.....	25
3.2.6.1. En az geçim indirimi.....	27
3.2.7. Patent Vergisi Ödemesi.....	28
3.2.8. Verginin Matrahı.....	29
3.2.9. Verginin Tarifesi.....	30
3.2.10. Vergilendirme Dönemi ve Verginin Ödenmesi.....	31
3.2.10.1. Vergilendirme dönemi.....	31
3.2.10.2. Verginin ödenmesi.....	31
3.2.11. Muhasebe Düzeni.....	33
3.2.12. Son Hükümler.....	33
4. TÜRK GELİR VERGİSİ İLE TÜRKMENİSTAN PATENT VERGİSİNİN KARŞILAŞTIRILMASI.....	34
4.1. Benzer Yönleri.....	34
4.2. Farklı Yönleri.....	34
İKİNCİ BÖLÜM	
TÜRK GELİR VERGİSİNİN TÜRKMENİSTAN VERGİ SİSTEMİNDE UYGULANABİLİRLİĞİ	
1. VERGİNİN KONUSU VE MÜKELLEFİYET BAKIMINDAN UYGULANABİLİRLİĞİ.....	37
1.1. Verginin Konusu Bakımından Uygulanabilirliği.....	37
1.2. Mükellefiyet Bakımından Uygulanabilirliği.....	38
1.2.1. Tam Mükellefiyet Bakımından Uygulanabilirliği.....	40
1.2.2. Dar Mükellefiyet Bakımından Uygulanabilirliği.....	41
2. GELİR UNSURLARININ TESPİTİ BAKIMINDAN UYGULANABİLİRLİĞİ.....	43
2.1. Ticari Kazancın Tespiti Bakımından Uygulanabilirliği.....	45
2.1.1. Ticari Kazancın Gerçek Usulde Tespiti Bakımından.....	47
2.1.1.1. Bilanço esasına göre tespiti bakımından.....	47
2.1.1.2. İşletme hesabı esasına göre tespiti bakımından..	49
2.1.2. Ticari Kazancın Basit Usulde Tespiti Bakımından.....	51
2.1.2.1. Basit usule tâbi olmanın genel şartları.....	52
2.1.2.2. Basit usule tâbi olmanın özel şartları.....	53
2.2. Ziraî Kazancın Tespiti Bakımından Uygulanabilirliği.....	54
2.2.1. Ziraî Kazancın Gerçek Usulde Tespiti Bakımından.....	55
2.2.1.1. Bilanço esasına göre tespiti bakımından.....	56

	<u>Sayfa</u>
2.2.1.2. İşletme hesabı esasına göre tespiti bakımından.....	57
2.2.2. Ziraî Kazancın Gerçek Dışı Usulde Tespiti Bakımından.....	58
2.3. Ücretlerin Tespiti Bakımından Uygulanabilirliği.....	59
2.3.1. Ücretlerin Unsurları Bakımından.....	61
2.3.2. Ücretlerin Gerçek Usulde Tespiti Bakımından.....	63
2.3.2.1. Ücretlilerde vergi indirimi bakımından.....	64
2.3.2.2. Sakatlık indirimi bakımından.....	66
2.3.3. Diğer Ücretler Bakımından.....	68
2.4. Serbest Meslek Kazançlarının Tespiti Bakımından Uygulanabilirliği.....	70
2.4.1. Serbest Meslek Kazancının Gerçek Usulde Tespiti Bakımından.....	71
2.5. Gayrimenkul Sermaye İradının Tespiti Bakımından Uygulanabilirliği.....	73
2.5.1. Gayrimenkul Sermaye İradının Gerçek Usulde Tespiti Bakımından.....	75
2.5.2. Gayrimenkul Sermaye İradının Götürü Usulde Tespiti Bakımından.....	76
2.6. Menkul Sermaye İradının Tespiti Bakımından Uygulanabilirliği.....	77
2.6.1. Kâr Paylarının Vergilendirilmesi Bakımından.....	78
2.6.2. Vergi Alacağı Bakımından.....	80
2.7. Diğer Kazanç Ve İratların Tespiti Bakımından Uygulanabilirliği.....	81
2.7.1. Değer Artışı Kazançların Tespiti Bakımından.....	82
2.7.2. Arızî Kazançların Tespiti Bakımından	83
3. MUAFİYET VE İSTİSNALAR BAKIMINDAN UYGULANABİLİRLİĞİ.....	84
3.1. Muafiyet Bakımından Uygulanabilirliği.....	84
3.1.1. Eşnaf Muafılığı Bakımından.....	85
3.1.2. Diplomat Muafılığı Bakımından.....	87
3.2. İstisnalar Bakımından Uygulanabilirliği.....	87
3.2.1. Yatırım İndirimi İstisnası Bakımından.....	89
3.2.1.1. Yatırım indiriminin mahiyeti bakımından.....	90
3.2.1.2. Yatırım indiriminin oranı bakımından.....	91
3.2.1.3. Yatırım indiriminin konusu bakımından.....	92

	<u>Sayfa</u>
3.2.1.4. Yatırım indiriminin başlangıcı ve uygulama süresi bakımından.....	93
3.2.2. Telif Kazançları İstisnası Bakımından.....	95
3.2.3. Mesken Kirası İstisnası Bakımından.....	97
4. VERGİNİN TARHI BAKIMINDAN UYGULANABİLİRLİĞİ.....	98
4.1. Yıllık Beyanname Bakımından Uygulanabilirliği.....	100
4.2. Muhtasar Beyanname Bakımından Uygulanabilirliği.....	102
4.3. Münferit Beyanname Bakımından Uygulanabilirliği.....	103
5. VERGİ TARİFESİ BAKIMINDAN UYGULANABİLİRLİĞİ.....	104
5.1. Artan Oranlılık Bakımından Uygulanabilirliği.....	106
6. GEÇİCİ VERGİ BAKIMINDAN UYGULANABİLİRLİĞİ.....	108
7. MAHSUPLAR BAKIMINDAN UYGULANABİLİRLİĞİ.....	111
7.1. Vergi Tevkifatının Mahsubu Bakımından Uygulanabilirliği.....	111
7.2. Vergi Alacağıın Mahsubu Bakımından Uygulanabilirliği.....	112
7.3. Diğer Ücret Vergisinin Mahsubu Bakımından Uygulanabilirliği.....	113
7.4. Yabancı Ülkelerde Ödenen Verginin Mahsubu Bakımından Uygulanabilirliği.....	114
8. VERGİNİN ÖDENMESİ BAKIMINDAN UYGULANABİLİRLİĞİ.....	115
8.1. Yıllık Beyanname İle Verginin Ödenmesi Bakımından Uygulanabilirliği.....	116
8.2. Muhtasar Beyanname İle Verginin Ödenmesi Bakımından Uygulanabilirliği.....	117
8.3. Münferit Beyanname İle Verginin Ödenmesi Bakımından Uygulanabilirliği.....	118

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM**VERGİ YAPISININ DEĞİŞMESİ İLE ORTAYA ÇIKABİLECEK SORUNLAR**

1. PSİKOLOJİK SORUNLAR.....	120
1.1. Vergiden Kaçınma.....	121
1.2. Vergi Kaçakçılığı.....	122
1.3. Verginin Reddi.....	124
2. VERGİ İDARESİNDEN KAYNAKLANABİLECEK SORUNLAR.....	125
2.1. İdari Denetim Sorunu.....	126
2.2. İdari Etkinlik Sorunu.....	128
2.3. Eğitim Yetersizliği Sorunu.....	130
3. EKONOMİK YAPI VE ANAYASADAN KAYNAKLANABİLECEK SORUNLAR.....	131
3.1. Ekonomik Yapıdan Kaynaklanabilecek Sorunlar.....	131
3.2. Anayasadan Kaynaklanabilecek Sorunlar.....	132
SONUÇ.....	134
EKLER.....	138
KAYNAKÇA.....	158

GİRİŞ

Bireylerin ve kurumların belirli dönemlerde ödemekle yükümlü oldukları vergi kümelerinin tümü vergi sistemi veya vergi yapısını oluşturur. Vergi yapıları, tarihsel bir kurum olarak ülkelerin sosyal, politik ve ekonomik koşullarına bağlı olarak oluşurlar ve toplumun malî fonksiyonunu yansıtırılar.

Vergi yapıları, toplumsal bir yapının bir parçası olması nedeniyle, toplumsal yapıda meydana gelen değişmeler sonucu değişir.¹

XX. yüzyılın sonlarına doğru meydana gelen en büyük sosyal ve politik değişiklik, dünyanın dev güçlerinden biri olan Sovyetler Birliği'nin dağılmasıydı. Bu dağılmayla beraber bağımsızlıklarına kavuşan cumhuriyetler kendi geleceklerini kendileri belirlemek zorunda idiler.

Ancak piyasa ekonomisini kabul etmiş yeni cumhuriyetlerin eskiden kalma rejimi terk etmeleri hiç de kolay olmayacaktı. Özellikle vergi yasalarının bazılarının eski sisteme göre uygulanmış olması, ya da değiştirilmiş olsa bile yeni sisteme tam olarak cevap vermemesi bu ülkelerin önemli bir eksik tarafını ortaya çıkarıyordu.

Diğer bağımsız cumhuriyetler gibi Türkmenistan'da da günümüzde özellikle vergi yasalarında büyük sorunlar yaşanmaktadır. Vergi yasalarındaki büyük boşluklar vergilendirmede yatay ve dikey adaletin sağlanamaması, kalkınmayı ve yatırımları teşvik edici kurumların bulunmaması bu sorunların başında gelmektedir. Ancak bunlardan daha da önemlisi, vergilemede temel prensip olan iktidar kuralının zedelenmesidir. Çünkü vergilemenin dayanağı Anayasa'da "malî güç" ibaresinin bulunmaması vergi alanındaki eksikliğin Anayasa'dan başladığının bir göstergesidir.

Bilindiği gibi vergi gelirleri içinde önemli bir gelir payına sahip ve vergi adaletini gerçekleştirmede yeri inkâr edilemez vergi Gelir Vergisidir. Çünkü Gelir

¹ Fazıl Tekin, "OECD Ülkeleri Arasında Vergi Sistemlerinin Uluslararası Bir Karşılaştırılması" Üzerine Bir Yorum. Vergi Reformları, Vergi Reformları Kongresi Tebliği ve Yorumları (21Ocak 1981, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, İstanbul-1981), s. 269

Vergisi, gelir dağılımını denkleştirmede, konjunktürel istikrarı sağlamada ve son olarak ekonomik büyümeyi gerçekleştirmede önemli bir vergidir. Bu nedenle Türkmenistan’da vergi yasalarındaki iyileştirmeler Gelir Vergisi alanından başlanması gerekmektedir.

Yukarıda saydığımız tüm aksaklıkların ortadan kaldırılması için Türkmenistan’da günün koşullarına uygun modern bir gelir vergisine ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle bu çalışma Türk Gelir Vergisinin Türkmenistan Vergi Sisteminde Uygulanabilirliği üzerine yapılmıştır.

Çalışma üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde Türk Gelir Vergisi ile Türkmenistan’da uygulanan Gelir Vergisinin karşılaştırılması yapılmaktadır. İkinci bölümde Türk Gelir Vergisinin Türkmenistan Vergi Sisteminde Uygulanabilirliği üzerinde durulmuştur. Üçüncü bölümde ise vergi yapısının değişmesi ile meydana çıkabilecek sorunların neler olabileceği üzerinde durulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM

TÜRK GELİR VERGİSİ VE TÜRKMENİSTAN'DA UYGULANAN GELİR VERGİSİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

1. GELİR KAVRAMI VE ÖZELLİKLERİ

1.1. Gelir Kavramı

Vergi sisteminin dolaylı vergiler ve dolaysız vergiler olmak üzere ikili bir ayırım içinde irdelenmesi, açıklanması her zaman rastlanan klasik bir yöntemdir. Dolaysız vergilerin en önemli iki vergisi gelir ve kurumlar vergisidir. Hatta “dolaysız” vergi sözcükleri yalnızca bu iki vergi amaçlanarak ifade edilir. Temel vergi gelir vergisidir.² Vergiyi ne tür işlemde alırsanız alınız, (bir malın satışından, bir şirket kârından) vergilendirilen tek şey “gelir”dir. Vergilendirilen tek şey gelir olunca, vergilemenin tüketim, tasarruf ve yatırımı kararına etkisi hep “vergilendirilen gelir aracılığıyla” ve “dolaylı” yoldan olacaktır.³ Kurumlar vergisi, gelir vergisinin bir değişik biçimi, tamamlayıcısı olarak görülür.⁴

Gelirin, hukukî, ekonomik veya fiilî tasarruf kavramlarından soyutlanarak bu kavramlarla ilişkilendirilmeden tanımlamaya, kavranmaya çalışılması, gelir kavramının sınırlarını genişletmekte, geniş anlamda gelir kavramını ortaya çıkarmaktadır. Geniş anlamda geliri kişi veya kuruluş bünyesindeki, mülkiyetindeki, kullanımındaki (zilyetliğindeki) varlıklarda oluşan artış olarak tanımlayabiliriz.⁵

Gelir vergisi gerçek kişilerin gelirlerini konu almaktadır. Gelir basit olarak kişilerin alım gücünde meydana gelen artış olarak kabul edilebilir. Bu şekilde tanımlanan gelir; üretim faktörlerinin bir getirisi olabileceği gibi, kişilerin servet

² Şefik Çakmak, “Gelir Kavramı Üzerine”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı-239, (Temmuz-2001), s. 22

³ Vural Savaş'ın Yorumu, *Vergi Reformları, Vergi Reformları Kongresi Tebliği ve Yorumları* (21 Ocak 1981, İstanbul: İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1981), s. 61

⁴ Çakmak, a.g.m., s. 22

⁵ Aynı, s. 23

unsurlarında meydana gelebilecek değer artışları veya çeşitli transferler yoluyla da oluşabilir.⁶

Türk Gelir Vergisi Kanunu'nun birinci maddesine göre Gelir, "bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır" şeklinde tanımlanmıştır. Ancak, 4369 Sayılı Kanun ile bu hüküm 01. 01. 1999 tarihinden itibaren değiştirilmiş, gelirin tanımında içerik değişikliğine gidilmiştir. Yeni kanuna göre Gelir, "bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf ve harcamasına kaynak teşkil eden kazanç ve iratların safi tutarıdır". Ancak 4369 Sayılı Kanun ile yeni getirilen düzenleme 4444 Sayılı Kanun ile belli bir süre ertelenmiştir. 4444 Sayılı Kanunun gerekçesinde, 4369 Sayılı Kanun ile getirilen ve kayıt dışı ekonominin kayda alınmasında çok önemli bir düzenleme olan bütün gelirlerin vergiye tâbi olduğu yönündeki gelirin tanımı değiştirilmemiş, uygun bir süre ertelenmiştir. Buna göre, 4444 Sayılı Kanun ile gelirin tanımında eskiye dönülmüş ve 1999-2002 yılları arasında 4369 Sayılı Kanun'la getirilen yeni gelir tanımlamasının uygulanmaması hükme bağlanmıştır.⁷

Görüldüğü gibi 4369 Sayılı Kanun'un kabulüne kadar Gelirin tanımı Kaynak kuramına göre belirtilmişken, adı geçen kanunun kabulünden sonra, gelirin tanımı Safi Artış kuramına göre yapılmaktadır.

2003 yılının başında ise 59. Hükümet tarafından malî miladı kaldıran 4783 sayılı yasa kabul edildi ve gelirin tanımında tamamen eski sisteme dönüldü.

1.1.1. Kaynak Kuramına Göre Gelir

Kaynak kuramı görüşü (Von Hermann), emek ya da sermayenin devamlı suretle üretim faaliyetine sokulması sonucu elde edilen gelirlerin vergilendirileceğini kabul

⁶ Recep Bıyık, "4369 ve 4444 Sayılı Kanunlar Çerçevesinde Gelir Tanımı, Harcama ve Tasarruftan Gelirin Tespiti ve Mali Milat Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı-217, (Eylül-1999), s. 23

⁷ İ. Halil Bağcınlı ve Diğerleri, **Gelir Vergisi Rehberi**, (Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2001), s. 3

eden görüştür. Von Hermann'a göre, bir gelirin vergilendirilebilmesi için, gelirin sürekli bir nitelik gösterebilmesi, yani belirli zamanlarla sürekli olarak elde edilmesi gerekir.⁸

Söz konusu kuram, ancak üretim süreci içerisinde üretim faktörlerinden elde edilen geliri, gelir olarak kabul etmekte, söz konusu faktörlerin kendi değerlerindeki artışları gelir kabul etmemektedir.⁹

Uygulamada kaynak kuramı;

- Vergileme alanını daralttığı,
- Vergilemede adalet ilkesini göz ardı ettiği,
- Kayıt dışı ekonominin yaygınlaşmasına katkıda bulunduğu,
- Vergi idarelerinin vergi kayıp ve kaçığı ile mücadele etmesini zorlaştırdığı,
- Gelişen ekonomik hayatın ortaya çıkardığı yeni gelir unsurlarının

vergilendirilmesi için gerekli esnekliği sağlamadığı gerekçeleriyle eleştirilmektedir.¹⁰

1.1.2. Safi Artış Kuramına Göre Gelir

Safi artış kuramına (George Schanz, Prof. Haig) göre ise, bir kişinin (gerçek veya tüzel) dönem sonu servet unsurunun toplamından, dönem başındaki servet unsurlarının toplamı çıkarıldığında, eğer arada olumlu bir fark var ise bu fark vergilendirilecektir.¹¹

Safi artış kuramına karşı en önemli eleştiriler şunlardır;

- Gelir tanımı kaynak kuramına göre çok daha belirsiz ve soyuttur. Bu nedenle uygulamada gelirin kavranmasında çeşitli güçlüklerle karşılaşılacağı, adaletsiz uygulamalara yol açılabileceği ve dolayısıyla adalet ve eşitlik ilkelerinin zedelenmesi ihtimalinin bulunduğu ileri sürülmektedir.

- Realize olmamış gelirler vergileme kapsamına alınmaktadır.

⁸ Mahmut Kalenderoğlu, **Kamu Maliyesi, Bütçe ve Borçlanma**, (Ankara: Seçkin Yayınları, 2002), s. 98

⁹ Aykut Herekman, **Kamu Maliyesi**, (Ankara: Sevinç Matbaası, 1986), s. 221

¹⁰ Bıyık, **a.g.m.**, s. 23

¹¹ Kalenderoğlu, **a.g.e.**, s.98

– Ölçülmesi güç, vergilendirilmesi sosyal açıdan anlamlı olmayan öz tüketim vergileme kapsamına alınmaktadır.¹²

Her iki kurama göre gelirin tanımında geçen iki önemli unsur vardır. Kazanç ve irat. Kazanç kavramı, yalnız emekten veya emekle sermayenin birleşmesinden elde edilen hasılatı ifade etmektedir. Örneğin ticari, ziraî ve serbest meslek kazançları bu kavrama dahil bulunmaktadır. İrat ise, menkul ve gayrimenkul sermayeden elde edilen hasılatı içine almaktadır. Örneğin menkul sermaye iratları ile gayrimenkul sermaye iratları irat kavramına dahildir. Tanımda geçen bir diğer kavram ise, Gerçek Kişi'dir. Gerçek Kişi, Medeni Kanun hükümleri çerçevesinde şahsiyet sahibi olan, yani hak ve borçlar dolayısıyla ehil olan insandır. Gerçek kişilik sağ doğmakla başlar, ölümle biter. Gerçek kişilere ait gelirin vergilendirilmesi için, kişinin belli bir yaşta olması ve haklarını kullanmaya ehil olması gerekmez.¹³

1.2. Gelirin Özellikleri

1.2.1. Gelirin Şahsilik Özelliği

Gelir Vergisi, yalnızca gerçek kişilerin gelirlerine uygulanan bir vergidir.¹⁴ Çünkü, yükümlülerin vergi ödeme iktidarı bakımından önemli olan kişisel ve ailevî durumunu göz önünde bulunduran bir çok özel nitelikli indirimlerin verginin tarh ve tahsil işlemleri sırasında dikkate alınması olanaklıdır.¹⁵

1.2.2. Gelirin Gerçek ve Safi Olması Özelliği

Gelir vergisinin ikinci özelliği, bir vergi yükümlüsü tarafından belirli bir vergi dönemi içerisinde elde edilen çeşitli irat ve kazançların oluşturduğu gerçek ve safi geliri yükümlü kılmasıdır. Bu nedenle, gelir vergisinde çeşitli gelir unsurlarının götürü şekilde veya karinelere dayanarak belirlenmesi söz konusu olmayıp, yükümlü tarafından fiilen elde edilmiş tutarlarının hesaplanması gerekmektedir ve bu esnada gelirin elde edilmesi

¹² Bıyık, a.g.m., s. 24

¹³ Bağdınlı ve Diğerleri, a.g.e., s. 4

¹⁴ Aynı, s. 4

¹⁵ Salih Turhan, *Vergi Teorisi ve Politikası*, (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Beşinci Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1994), s. 112

için zorunlu olan masrafların indirilmesi ile yetinilmeyip, aynı zamanda çeşitli kaynaklardan meydana gelen kâr ve zararların birbirinden mahsup edilebilmesine izin verilmektedir.¹⁶

İdari nitelikte bir ilke olan gelirin gerçek olması; çeşitli ücret, kazanç ve iratlarda her zaman gerçek işlemlerin kaydedilmesi suretiyle hesaplanmasını öngörmektedir. Bu nedenle gelir, ancak iktisadi işlemlerin genel bir kayıt (muhasebe) düzenine bağlanması ile belirlenebilir. Bununla beraber gerçek ve safi gelirin tespitinin güç ve masraflı olduğu bazı istisnaî durumlarda, gelirin başka usullerde belirlenmesi mümkün bulunmaktadır.¹⁷

1.2.3. Genellik İlkesi ve Gelir Vergisi

Gelir vergisinin diğer bir önemli özelliği de, prensip olarak vergiye tâbi gelire sahip herkesi yükümlü kılmasıdır. Hiç şüphesiz, gelir vergisinin bu üniversal karakter, “asgari geçinme haddi”nin altında bir gelire sahip olan kimselerin vergiden muaf tutulmalarının yanı sıra, sübjektif veya objektif vergi yükümlülüğüne ilişkin bazı muafiyet ya da istisnalara yer verilebilmesine engel oluşturmamaktadır. Nitekim, uygulamada da bu prensibin, yani vergilemede “genellik ilkesi”nin hemen her yerde bu şekilde kabul edilmiş olduğunu görmekteyiz.¹⁸

1.2.4. Gelirin Yıllık Olma Özelliği

Gelir vergisinin diğer bir özelliği de yıllık olmasıdır. Gerçek kişilere ait gelirler, genel olarak bir yıllık dönem için vergilendirilir. Bu bir yıllık dönem takvim yılı olarak uygulanmakla beraber takvim yılı esasının bazı istisnaları da bulunmaktadır. Örneğin yapılan işin mahiyeti icabı bazı kişilere tanınan özel hesap dönemi bu istisnaların başlıcasıdır. Ayrıca, stopaj suretiyle alınan vergilerin kesin vergilere dönüşmesi hali (GVK. md. 108\4) ölçüm ve memleketi terk hallerinde geçerli olacak vergileme rejimi ve

¹⁶ Aynı, s. 113

¹⁷ Bağdınlı ve Diğerleri, a.g.e., s. 5

¹⁸ Turhan, a.g.e., s. 113

yıllara sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde belirlenen vergileme rejimi de gelirin yıllık olma esasının istisnalarındandır.¹⁹

Bir akım olarak gelir tabî ki bir takvim yılının ilk gününde veya sonunda veya diğer günlerinde elde edilebilir. Yalnız bu kişilerin bir yıldaki gelirlerinin toplamı vergilendirilmektedir.²⁰

2. TÜRK GELİR VERGİSİ TARİHÇESİ

Türk Vergi Sistemi tarihi bir gelişmenin sonucu olarak ortaya çıkmış ve Cumhuriyetin kuruluşundan bu yana toplumdaki gelişmeye paralel, devamlı bir şekilde değişmiş ve gelişmiştir. Bu sür'atlı oluşum dün olduğu gibi bugün de sürüp gitmektedir. Yarın da devam edeceğine kuşku yoktur.²¹

Türk Vergi Sisteminde meydana gelen bu değişiklikleri ana hatları ve dönemler itibariyle aşağıda incelemeye çalışacağız. Ancak yapılan bu değişikliklerin esas amaçlarının malî, ekonomik ve sosyal olduğu unutulmamalıdır.

2.1. 1925-1950 Dönemi

Diğer İslâm ülkeleri gibi Osmanlı Devleti de kurulduğu yıllarda malî kurumlarını şeriat ve fıkıh hükümlerine göre düzenlemiş ve bunları hem arazi rejimi, hem de idari kurumları ile sıkı bir biçimde irtibatlandırmıştır. Şeriatın kuralları değişmeyeceğine göre o kurallara dayanan şer'î vergilerin de toplumdaki gelişmeleri izlemesi mümkün olamazdı.²²

¹⁹ Bağdınlı ve Diğerleri, a.g.e., s. 4

²⁰ Ziyaettin Bildirici, **Türk Vergi Sistemi**, (Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 852, 1995), s. 26

²¹ Halil Nadaroğlu, **Kamu Maliyesi Teorisi**, (İstanbul: Servet Matbaası, 1976), s. 133

²² Halil Nadaroğlu, "Türkiye'de Vergi Reformlarının Genel Bir Değerlendirilmesi", **Vergi Reformları, Vergi Reformları Kongresi Tebliği ve Yorumları** (21 Ocak 1981, İstanbul: İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1981), s. 133

Tanzimatla başlayan malî ıslahat hareketında vergi sisteminin aynîlikten nakdiliğe çevrilmesine ve bölgesel olmaktan çıkartılıp merkeziyetçi bir niteliğe kavuşturulmasına büyük önem verilmiştir.²³

Cumhuriyetin ilk yıllarında vergi değişikliği için yasalar batı ülkelerinden (özellikle Fransa'dan) kopya edilmiş, Türkiye'nin şartlarının gerektirdiği değişiklikler üzerinde pek durulmamıştı. Sanayi ülkeleri için tasarlanmış olan bu vergilerin henüz Pazar ekonomisine bile yeterince açılmamış olan bir tarım ülkesinde uygulanması vergi idaresi için çok büyük güçlükler çıkarıyordu. Bu dönemde vergi idaresi adeta yaparak öğrenme yöntemini uyguluyordu.²⁴

Türkiye'de Gelir Vergisi uygulaması aslında Cumhuriyet döneminde başlamıştır. Gelir Vergisinin ilkel biçimi olan baş vergileri, şahsî vergi, yol vergisi, askerlikte bedel esaslı olarak uygulanmıştır.

Çağdaş gelir vergisinin ilk nüvesi ise Osmanlı Devletinin uyguladığı "Temettü Vergisi"dir. Bu vergi yabancılara uygulanmadığından gerçek gelir vergisine doğru gelişmemiştir. Buna karşılık Cumhuriyet Hükümetinin 1926'da yürürlüğe koyduğu "Kazanç Vergisi" şedüllü bir gelir vergisi idi. Başlangıçta bildirim dayanan kısmı oldukça geniş tutulan bu vergi, sonradan uygulama güçlükleri nedeniyle gerçek yöntemden uzaklaşmış ve daha çok götürü yönteme dayandırılmıştır. Götürü yöntemde vergi matrahının saptanmasında beyannamelilerde ciro kıstası, beyannamesizlerde işyeri kıstası kazancın belirtisi olarak kullanılmıştır. Ayrıca bir de asgarî vergi ilkesi uygulanmıştır.²⁵ Asgarî vergi getirilmesinin amacı; gayri safi irat karinesine göre vergiye tâbi tutulan ve yıl içindeki kâr ve zarar durumu ne olursa olsun belli karinelere göre muhakkak vergi vermek durumunda bulunanlarla, beyanname usulünde vergiye tâbi olup da zarar göstermeleri halinde hiç vergi ödemeyenler arasında, beyannamelileri asgarî vergiye tâbi tutmak suretiyle adalet sağlamaktır. Ayrıca, beyanname usulünde

²³ Aynı, s. 133

²⁴ Kenan Bulutoğlu, "Siyasal Süreçte Vergi Reformu", **Vergi Reformları, Vergi Reformları Kongresi Tebliği ve Yorumları** (21 Ocak 1981, İstanbul: İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1981), s. 71

²⁵ Fazıl Tekin, **Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması**, (Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayını, Yayın No: 192/122, 1978), s. 110

vergiye tâbi olan mükelleflerin zarar göstermeleri halinde hiç vergi vermemesi doğruluktan ayrılanlar için mükâfat oluşturacak bir şekil almıştı. Asgarî verginin bu konuya da çözüm getireceği düşünülmekte idi.²⁶

Yukarıda sözünü ettiğimiz yeni ve modern bir vergi sisteminin kurulması yolundaki çabalar, 1929 Dünya İktisadî Krizi ve 1939 İkinci Dünya Savaşı nedeniyle, istenilen başarıya ulaştırılamamıştır. Bu durum karşısında vergi sisteminin yeniden düzenlenmesi zorunlu bir hal almış ve 1944'den itibaren gerekli çalışmalara başlanmıştır. 1945 yılında kurulan Hesap Uzmanları Kurulu ile birlikte girilen yeni dönemde, vergi sisteminin yeniden düzenlenmesine yönelik olarak Hesap Uzmanları'nın öncülüğünde gerçekleştirilen ve 1950 özellikle Gelir Vergisi reformunun habercisi olan bu çalışmalar, 1925-1950 döneminde damgasını vuran en önemli gelişmeler arasında yer almaktadır.²⁷

2.2. 1950-1960 Dönemi

1949 yılında çok partili hayata geçilmesi ile birlikte vergi politikası da bu değişimden nasibini almıştır. Bu dönemin vergi sistemine genel olarak baktığımızda;

– Devlet giderleri sürekli artan bir seyir izlemekteydi. Ancak uygulanan kazanç vergisinin esnekliğinin yüksek olmayışı önemli bir eksiklikti. Vergi hasılatı, milli gelirdeki artışları takip edememiş, yapılan zamlara rağmen, aksine milli gelire oranları azalmıştır. Bu nedenle, artan devlet harcamalarını karşılamak için, vergi sisteminin, gelir karşısında esnek olabilen, verim gücü yüksek olan vergilere kavuşturulmasında malî zorunluluk vardı.²⁸

– Vergi politikasında, gelir ve servet vergilerine sadece devlete gelir sağlayan malî araçlar olarak bakılmayacağı anlaşılmıştı. Uygulanan kazanç vergisi, modern bir vergide olması gereken, vergi karşısında eşitlik, ayırma prensibi, en az geçim indirimi

²⁶ Nezih Varcan ve Tufan Çakır, **Maliye Tarihi**, (Eskişehir: Anadolu Ü. Yayınları, 2000), s. 198

²⁷ “Cumhuriyetimizin 75 Yıllık Ekonomik ve Malî Yapısına Bakış”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı-206, (Ekim-1998), s. 191

²⁸ Nezih Varcan, **Türkiye’de Vergi Politikalarının Oluşumu (Cumhuriyet Dönemi)**, (Eskişehir: Anadolu Ünivers., İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Yayınları, Yayın No: 43, 1987), s. 69

ve artan oranlılık gibi ilkeleri bulundurmadiğından, modern bir gelir vergisine ihtiyaç duyulmuştur.²⁹

– Son olarak, kazanç vergisinde genellik prensibine uyulmuyordu. Bu verginin uygulamasında aynı sınıfa dahil tüccarlar bile beyannameli ya da beyannamesiz bulunmalarına veya teşebbüslerini sermaye şirketi haline getirmiş olmalarına göre birbirinden farklı muamele görüyorlardı. Bu nedenlerle kazanç vergisinin ekonominin gelişimi üzerinde olumsuz etkileri olduğu ve sanayiinin gelişimine engel olduğu anlaşılmıştı.³⁰

1950’lilere gelirken Türkiye’de artık kazanç vergisi uygulaması sürdürülemezdi. İlk kez İngiltere’de 18’inci yüzyılın sonuna doğru ortaya çıkan gelir vergisi 20’nci yüzyılda Piyasa Ekonomisi düzenindeki ülkelerin en önemli vergilerinden biri haline gelmişti. Türkiye, 20’nci yüzyılın ikinci yarısına girerken bu oluşumun dışında kalamazdı. Ancak ne tür bir gelir vergisi kabul edilmeliydi sorusu üzerine tartışılabilirdi.³¹

O tarihlerde Fransa, Belçika ve İtalya gibi ülkeler henüz sedüler gelir vergisini uyguluyorlardı. Alman Vergisi Sistemi ise üniter nitelikte olup, çok ileri bir düzeye erişmiştir. 1950 reformu Alman Vergi Kanunları paralelinde gerçekleştirilince Türk Vergi Sistemi dolaysız vergilerle vergi hukuku alanında birden bazı sanayileşmiş batı ülkelerinden de ileri bir düzeye kavuştu.³²

Gerçekleştirilen değişiklik ile Gelir Vergisi çağdaş bir görünüm kazanıyordu. Bünyesinde bulundurduğu, en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma gibi ilkeleri ile vergi adaletini sağlamaya çalışıyordu.

Yapılan bu ileri hamleye rağmen, gelir vergisi sisteminin ilk on yıllık uygulaması bir bütün olarak başarısız kalmıştır. Türkiye gibi esas itibariyle tarıma

²⁹ Aynı, s. 70

³⁰ Aynı, s. 71

³¹ Nadaroğlu, (1981), a.g.e., s. 136

³² Aynı, s.137

dayanan az gelişmiş bir ülkede, sanayileşmiş toplumların vergisi olan gelir vergisi sistemini uygulamak son derece güç bir işti. Bir yandan vergi kaçakçılığı artan bir eğilim göstermiş, bir yandan da siyasal etkilerle vergi matrahında yeni aşınmalar kabul edilmiştir.³³

1950 yılında kabul edilen Gelir Vergisi Kanunu'nun en büyük eleştirilecek tarafı, yukarıda da belirttiğimiz gibi ziraî kazançların kapsam dışında tutulmuş olmasıydı. Ziraî kazançların vergilendirilmemesinin nedeni Maliye Bakanlığı'na sorulmuş, Maliye Bakanı verdiği cevapta, ziraî kazançları tespit etmenin çok güç olduğunu, bu yüzden ziraî kazançların vergi dışı bırakıldığını belirtmiştir.³⁴ Bu durumda gelir vergisi 1950'de yürürlüğe konduğunda milli gelirin %49,9'unu kapsam dışında bırakmıştır. Tarım üzerinde bu boşluğu dolduracak bir başka vergi de yoktu.³⁵

1950'den 1960'a kadar devam eden on yıllık dönem, tamamen yeni ve modern bir kimliğe kavuşan Türk Vergi Sistemi için bir tecrübe ve gözlem devresi olmuştur.³⁶ Dönemin başından itibaren uygulanmasına başlanan Gelir Vergisi'nde dönem boyunca bazı değişikliklerin yapılmasına rağmen, bu değişiklikler sistemin esasını bozmayacak nitelikte olmuştur.³⁷

2.3. 1960-1990 Dönemi

1960'dan sonraki dönemde Türk Vergi Sistemi'nin yeniden düzenlenmesi konusunda yoğun çalışmalara girişilmiş ve bunların sonucu olarak modern maliyenin gereklerine uygun olumlu adımlar atılmıştır.³⁸ Gelir vergisine ait kanun tamamen kaldırılarak, vergi kanunu yeniden yazılıyormuşçasına yeni baştan kaleme alınmış, gerekli değişiklikler yapılarak, hiçbir değişikliğe uğramayan maddeler aynen

³³ Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, (İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1970), s. 11

³⁴ Varcan ve Çakır, **a.g.e.**, s. 226

³⁵ Arif Nemli, **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası**, (İstanbul: İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü Yayınları, Yayın No:63, 1963), s. 172

³⁶ "Cumhuriyetimizin 75 yıllık Ekonomik ve Mali Yapısına Bakış", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı-206, (Ekim-1998), s. 191

³⁷ Varcan ve Çakır, **a.g.e.**, s. 229

³⁸ "Cumhuriyetimizin 75 yıllık Ekonomik ve Mali Yapısına Bakış", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı-206, (Ekim-1998), s. 191

korunmuştur.³⁹ Vergi dışında bırakılan tarım kesimi Gelir Vergisi kadrosu içinde vergilendirilmeye başlanmış, vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla bir güvenlik tedbiri olarak “servet beyanı” müessesesi ihdas edildiği gibi, 1950 ve 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile vergi sistemine ithal edilmiş bulunan ortalama kâr hadleri ve gider esası müesseseler de esaslı bir şekilde tâdil edilmiştir.⁴⁰

Servet beyanının getirilmesinin nedeni, vergi kaçakçılığının önüne geçilmek istenmesidir. Buna göre, belli istisnalar dışında yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorunda olan gelir vergisi mükellefleri her yıl vergi beyanı ile birlikte servetlerini de beyan edeceklerdir.⁴¹

Yukarıdaki belirtilenlere ilaveten, yapılan diğer bir değişiklikle esnaf muaflığının sınırları daraltılmış, esnaf muaflığı sınırlı gelire sahip gezici ticaret ve sanat erbabına hasredilmiştir. Ayrıca, kanunda sayılan genel ve özel şartları haiz bulunan, iş hacimleri sınırlı bir zümre götürü usulde gelir vergisine tâbi tutulmuştur. Götürü usul alanı ticari kazançları da kapsayacak şekilde genişletilmiş, buna karşılık genel ve özel şartlar kısmen daraltılmıştır.⁴²

Ayrıca bu dönemin başında gelir vergisi tarifesi yeniden düzenlenmiştir. Ancak 1963’de düzenlenen gelir vergisi tarifesinin daha sonraları meydana gelen korkunç enflasyon nedeniyle artan oranlı niteliğini kaybedip düz oranlı bir vergi haline dönmüştür.⁴³

Ancak genellikle olumlu yönde diyebileceğimiz yukarıdaki vergi değişiklikleri zamanla etkinliğini yitirmiş, sadece gelir elde etme amacına yönelik olarak her yıl bütçe kanunu ile kabul edilen “Finansman Kanunları” serisi, sistemin temel yapısının zedelenmesine sebep olmuştur. 1970’li yılların başında gerçekleştirilen Finansman

³⁹ Varcan ve Çakır, *a.g.e.*, s. 239

⁴⁰ Nadaroğlu, (1981), *a.g.e.*, s. 139

⁴¹ Varcan ve Çakır, *a.g.e.*, s. 240

⁴² Aynı, s. 240

⁴³ Nadaroğlu, (1981), *a.g.e.*, s. 145

Kanunlarından sonra, uzun bir süre vergisel alanda hiçbir yenilik ya da düzeltme söz konusu olmamıştır.⁴⁴

Vergi sisteminde ortaya çıkan aksaklıkları gidermek için 1980'li yılların başından itibaren bazı değişiklikler yapılmıştır. Türk Vergi Sisteminde yer alan vergiler tek tek gözden geçirilmeye ve günün şartlarına uygun hale getirilmeye başlanmıştır. Bu amaçla ilk olarak gelir vergisinde yıllardır enflasyon nedeniyle anlamını yitiren istisna ve muaflik hadleri, vergi tarifesi gibi hususlarda düzeltmeler yapılmış peşin vergi uygulamasına geçilmiştir. Bu arada, asgarî ziraî vergi ve hayat standardı gibi yeni vergi kontrol müesseseleri getirilmiştir.⁴⁵

Yapılan değişikliklerin olumlu yanlarının yanı sıra olumsuz tarafları da göze çarpmaktadır. Örneğin gerek malî, gerekse sosyal adaleti sağlamak amacı ile getirilen ve getirilmesinin gerekliliği herkesçe kabul edilen “peşin vergi uygulaması” getirilişindeki aksaklıklar sonucu bir yıl sonra kaldırılmıştır. Ayrıca, her ne kadar yeni vergi güvenlik önlemleri getirilmişse de, inceleme elemanlarının gerek nicelik, gerekse nitelik yönünden yetersiz oluşu, bu önlemlerin etkin bir şekilde uygulanmasını güçleştirmiştir. Bazı konular değişikliğe uğradıktan çok kısa bir süre sonra tekrar tekrar değişikliğe uğramış, hatta eski haline getirilmiştir.⁴⁶

2.4. 1990 Dönem Sonrası

1980'li yıllardan sonraki yapılan çok sayıdaki değişiklikler bir yandan yenilikler getirmiş, ancak diğer taraftan vergi sisteminin bozulmasına neden olmuştur. Türk Vergi Sisteminin üniter yapısı bozulmuş, yarı üniter, yarı sedüler bir hale gelmiştir. 1993 yılı sonunda ve 1994 yılı başlarında vergi kanunlarımızda yapılan yeni düzenlemelerle de yeniden vergi sisteminin üniter niteliğe kavuşması yolunda adım atılmıştır.⁴⁷

⁴⁴ “Cumhuriyetimizin 75 yıllık Ekonomik ve Malî Yapısına Bakış”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı-206, (Ekim-1998), s. 192

⁴⁵ Varcan, a.g.e., s. 137

⁴⁶ Aynı, s. 138

⁴⁷ “Cumhuriyetimizin 75 yıllık Ekonomik ve Malî Yapısına Bakış”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı-206, (Ekim-1998), s. 193

Ancak bu dönemde yapılan en önemli değişiklik 1990'lı yılların sonuna doğru 4369 ve 4444 Sayılı Kanunlarla yapılan değişikliklerdir. Dönemin sonlarına doğru kabul edilen 4369 ve 4444 Sayılı Kanunlardan önce Türk Vergi Sistemi incelendiğinde rasyonel vergi sistemi disiplininden uzaklaştığı gözlenmektedir. Mevcut vergi gelirlerinin istenilen düzeylere yükseltilememesi ve toplumdaki vergi yükü dağılımının oldukça adaletsiz bir görünüm arz etmesi Türk Vergi Sisteminin en önemli sorunlarını oluşturmaktadır. Türk Vergi Sisteminin yüksek gelire sahip gerçek ve tüzel kişilerin gelirlerini tam olarak kavrayamaması, sermaye gelirlerine çeşitli ayrıcalıkları tanımak suretiyle bu tür gelirlerin vergi yüklerinin hafifletilmesi vergi gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. Gelir vergisinde yapılan değişikliklerle yatay ve dikey adalet ortadan kalkmıştır. Vergi sisteminde yatay ve dikey adaletin ve gelir dağılımının bozulması sonucunda vergi kaçakçılığı yaygınlaşmıştır. Vergi sisteminde belge ve kayıt düzenleriyle otokontrol mekanizmasının yıpranması sonucu kayıt dışı ekonomi büyümüştür. Kayıt dışında kalan mükellefler bir taraftan vergi ödemediklerinden dolayı reel gelirlerini artırarak vergi ödeyenlere kıyasla haksız rekabet durumu yürütürlerken, diğer taraftan devletin iç borçlanmaya başvurması sırasında verdikleri borç nedeniyle ayrıca faiz geliri elde etmektedirler.⁴⁸

Yukarıda sayılan aksaklıkları giderme amacıyla Türkiye, 1998 yılında önemli bir malî yapı düzenlemesine gitmiştir. Bu düzenleme ile gelirin tanımı değiştirilerek, kapsamı genişletilmiş, 30 Eylül 1998 tarihini Malî Milat olarak belirlemiştir. Yasa 30 Eylül'de kayıt dışı kaynakların bankalarda bir gün süreyle bloke edilmesi zorunluluğu getirilmiş, bunun yapılması halinde geçmişe yönelik inceleme yapılmayacağı taahhüdü verilmiştir. Ayrıca gelirin toplanması ve beyanına ilişkin yeni hükümler konulmuştur. Mükellefler bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratlar için aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verecekler ve bu beyannamede sadece beyanı gereken kazanç ve iratlar toplanacaktır. İhtiyari toplama müessesesi kaldırıldığı için sadece gelir vergisi kanununa göre yıllık beyanname ile bildirilmesi zorunlu gelirler toplama konusu yapılacaktır.⁴⁹ Yalnız, gelir sadece basit usulde elde edilen ticari kazançtan ibaretse ya da sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaretse ayrıca beyan edilecek (GVK, md.

⁴⁸ Murat Çak, "Vergi Reformu Kavramı Çerçevesinde 4369 ve 4444 Sayılı Yasaların Değerlendirilmesi", *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, Sayı-140, (Aralık-1999), s. 76

⁴⁹ Varcan ve Çaktır, a.g.e., s. 287

92/1), bunun dışında Gelir Vergisi Kanununun 2'nci maddesinde sayılan ve istisna hadlerini aşan gelir unsurları Mart ayında toplanarak beyan edilecektir.^{50*}

Daha önce belirttiğimiz gibi 4369 Sayılı Kanunla Gelir Vergisi Kanununda yapılan en önemli değişiklik Gelirin tanımında kaynak teorisinden çıkılarak safi artış (net artış) teorisine geçilmesidir. Gelirin tanımı; bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği, tasarruf ve harcamasına kaynak teşkil eden her türlü kazanç ve iratların safi tutarı olarak değiştirilmiştir.⁵¹ Gelir kavramında böyle bir değişikliğe gidilmesinin nedenini kanun koyucu, “önceki sistem içinde kişinin refah düzeyinde/satın alma gücünde meydana gelen artışların vergilendirilmemesi” şeklinde açıklamıştır. Kanun koyucuya göre amaç, bir kişinin refahında artış sağlayacak, onun satın alma gücünü artıracak her türlü değer akımının gelir vergisiyle sağlayacak genişlikte bir gelir kavramına ulaşmaktır.⁵² Ayrıca yapılan tanım değişikliğiyle, vergileme tabanının yayılmasının sağlanması, vergi kayıp ve kaçaklarıyla mücadelenin arttırılması, kayıt dışı ekonominin kayda alınması gibi amaçların yanı sıra gelişen sosyal ve ekonomik hayatın ortaya çıkardığı yeni gelir unsurlarının vergilendirilmesi de sağlanmaya çalışılmıştır.⁵³

4369 Sayılı Kanunla gelir unsuruna giren kazanç ve iratlardan sonuncusu, “Kaynağı ne olursa olsun diğer her türlü kazanç ve iratlar” olarak değiştirilmiştir.⁵⁴ Bu bendin değiştirilmesindeki asıl amaç kişilerin servet harcamalarındaki artışları, beyan ettikleri kayıtlı giderleri ve diğer yasal kaynaklarla açıklayamamaları durumunda idarenin bu kaynağı belirlenemeyen ekstra gelirin kaynağı ispatlama yükümlülüğü olmaksızın vergileme yetkisini oluşturmaktır.⁵⁵

⁵⁰ Muzaffer Kökver ve Akın Akbulut, “Gelirin Toplanması, İhtiyari Toplama ve Aile Reisi Beyanı ile İlgili Değişiklikler”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı-205, (Eylül-1998), s. 101

* Ancak 4842 Sayılı Kanunla son yapılan değişiklikle günümüzde gelir vergisi beyannamesi, Ticari Kazancın basit usulde tespitinde Mart ayında, diğer durumlarda Şubat ayında verilmektedir.

⁵¹ Bıyık, *a.g.m.*, s. 25

⁵² Funda Başaran, “4369 Sayılı Kanuna Göre “Gelir” Kavramının Anlamı”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı-223, (Mart-2000), s. 115

⁵³ Çak, *a.g.m.*, s. 77

⁵⁴ Bıyık, *a.g.m.*, s. 25

⁵⁵ Çak, *a.g.m.*, s. 77

1998 yılında yapılan bu değişikliklerle Gelir Vergisi Kanunu'nda götürü usul kaldırılmış, götürü mükellefler defter tutmaksızın belge alma ve belge düzenleme esasına dayalı basit usul kapsamına alınmıştır.⁵⁶

4369 Sayılı Yasada özellikle gelirin tanımında reform niteliği taşıyan bu uygulamalar 14 Ağustos 1999 tarihinde yürürlüğe giren 4444 Sayılı Kanunla 2002 yılı sonuna kadar ertelenmiş ve üç yıl süreyle 4369 sayılı kanun öncesine dönülmüştür. Diğer yandan 4369 Sayılı Yasa'nın Türkiye'yi içine alan global bir kriz döneminde uygulamaya konulması, yasanın zamanlamasının yanlış olduğunu işaret etmektedir.⁵⁷

Ancak 4783 Sayılı Kanun ile beraber yapılan değişiklik sonucu 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1'inci ve 2'nci maddelerinde tamamen eski sisteme dönülmüştür. Buna göre Gelirin tanımı, "bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır" olarak ifade edilecektir. Ayrıca gelir kapsamındaki kazanç unsurlarının yedincisi olan, "kaynağı ne olursa olsun diğer kazanç ve iratlar" ifadesi "diğer kazanç ve iratlar" olarak ifade edilecektir.

3. TÜRKMENİSTAN'DA UYGULANMAKTA OLAN PATENT VERGİSİ

Gelir vergisi kavramı Türkmenistan Vergi Sistemi'nde sadece ücretler için kullanılmaktadır. Oysa ücret unsuru dışında kalan diğer gelir unsurları için "Patent Vergisi" kavramı kullanılmaktadır. Yani Patent Vergisi'nin unsurlarını ticari kazançlar, zirâî kazançlar, serbest meslek kazançları ve gayrimenkul sermaye iratları oluşturmaktadır. Aslında Türkmenistan'da uygulanan Patent Vergisi herhangi bir faaliyette bulunulması için alınan izne karşı ödenen vergi miktarıdır. Oysa gerçek gelir elde edildikten sonra ödenecek vergi miktarı "Ek Patent Vergisi" adı altında belirlenmektedir. Ücretlerden alınan vergiler ise ayrı bir kanun şeklinde "Gelir Vergisi" adı altında düzenlenmiştir. Menkul sermaye iradi konusunda ise kanunda herhangi bir hüküm düzenlenmemiştir.

⁵⁶ Varcan ve Çakır, a.g.e., s. 288

⁵⁷ Çak, a.g.m., s. 78

3.1. Türkmenistan’da Uygulanmakta Olan Patent Vergisi Tarihçesi

27 Ekim 1991 yılında bağımsızlığına kavuşan Türkmenistan, Patent Vergisi alanında ilk adımını, 12 Kasım 1991 tarihinde “Gerçek Kişi Faaliyetleri” adı altında atmıştır.⁵⁸ 1992 yılının başında ise Türkmenistan’ın Devlet Vergi Dairelerini oluşturmak hakkında Türkmenistan’ın Cumhurbaşkanı’nca karar kabul edilmiştir.⁵⁹ Bu karara göre bağımsız Türkmenistan’ın artık yeni yapılanmaya uygun vergi daireleri faaliyette bulunacaklardır. Karar kısaca şöyleydi;

– Türkmenistan’da merkezi bir vergi dairesinin ve buna bağlı olarak bölge, şehir ve ilçelerde vergi daireleri oluşturulmalıdır.

– Oluşturulacak yeni vergi dairelerinin bütün giderleri Türkmenistan’ın genel bütçesi tarafından karşılanmalıdır.

– Vergi dairelerine ilişkin bu karar Türkmenistan’ın Cumhurbaşkanı tarafından onaylanmıştır. (Aşgabat, 6 ocak 1992, No:250).⁶⁰

Günümüzde uygulanan Patent Vergisi ise, Türkmenistan Cumhurbaşkanı’nın 31 Ekim 1996 tarihindeki 2848 No’lu “Tüzel kişilik tarafı bulunmayan işverenlerin vergilendirilmesi” kararıyla kabul edilmiştir.⁶¹ Kabul edilen bu karardan sonra Patent Vergisi alanında 2000 yılının Eylül ayına kadar önemli değişiklik yapılmamıştır. Ancak 2000 yılının Eylül ayında yapılan değişiklik, Patent Vergisi tarihinde yapılan en önemli değişikliktir.

3.1.1. 17 Temmuz 1997 Tarihli Değişiklik

Aslında bu bir değişiklikten öte Patent Vergisi alanına bir yenilik getiriyordu. Buna göre Ek Patent Vergisi hesaplanırken, mükellefler daha önce tâbi oldukları gerçek usulün yanında götürü usule de tâbi olabileceklerdi. EK-9’da gösterildiği gibi, bu götürü usul, her bir iş alanında ayrı ayrı yüzdeler halinde belirtilmiştir. Buna göre Patent Vergisi’ne tâbi gerçek kişiler isterlerse toplam gelirlerinden safi gelire ulaşmak için

⁵⁸ “Normativme i Pravovie Aktı Po Nalogam v Turkmenistane”, *Finansivie Vesti*, Sbornik No:4, (Aşgabat: 1998), s. 7

⁵⁹ “Normativme i Pravovie Aktı Po Nalogam v Turkmenistane”, *Finansivie Vesti*, Sbornik No:1, (Aşgabat: 1997), s. 5

⁶⁰ *Aynı*, s. 5

⁶¹ *Kratkiy Obzor Nalogovoy Sistemi Turkmenistana*, (Aşgabat: 1 Noyabr 2000), s. 21

götürü usule göre indirim yapabileceklerdir. Ancak mükellef götürü usulde belirtilen giderin üzerinde daha yüksek gider yapmış ise, bunu belgelemek şartıyla indirime konu edebileceklerdir.⁶² Ancak bu uygulama sadece 1997 yılının sadece ikinci yarım yıllığı için söz konusu olup daha sonra uygulamadan kaldırılmıştır.

Ayrıca yapılan diğer bir değişiklikle Patent Vergisi mükellefleri birden fazla faaliyette bulunacaklarsa, bu faaliyetlerden hangisinin ödenecek Patent Vergisi'nin miktarı fazla ise, sadece o faaliyet için Patent Vergisi ödeyecektir. Geri kalan faaliyetler için ise, hiçbir Patent Vergisi ödemesi yapılmayacaktır.⁶³

3.1.2. 3 Mart 1998 Tarihinde Yapılan Değişiklik

Daha önceki uygulamada Patent Vergisi mükellefleri, faaliyet sonucu elde ettikleri gelirlerinin yıllık toplamı asgari ücretin 240 katından fazla ise (6 aylık toplam gelir asgari ücretin 120 katından fazla ise), mükellef geri kalan miktarın %25 oranında Ek Patent Vergisi ödüyordu. Ancak yapılan değişiklikle yıllık gelir toplamı ortalama ücretin 30 katından fazla ise (6 aylık gelir toplamı için ortalama ücretin 15 katından fazla ise), geri kalan miktar %25 oranında Ek Patent Vergisi ödeyecektir.⁶⁴ Görüldüğü gibi Patent Vergisi'nde yapılan değişiklikle en az geçim indirimi diyebileceğimiz katlar aşağıya indirilmiş, asgari ücret yerine ortalama ücret esas alınmıştır.

3.1.3. 8 Eylül 2000 Tarihinde Yapılan Değişiklik

Patent Vergisi alanında en önemli değişiklik, vergilemede adaleti sağlamak ve vergi yükünü tabana yaymak amacıyla, 8 Eylül 2000 tarihinde yapılmıştır. Buna göre Ek Patent Vergisi'nde en az geçim indirimi olan ortalama ücret katları kaldırılarak, yerine belirli bir para miktarı ihdas edilmiştir. Bu ise her ay için 2.500.000 Türkmen Manadı (TM) olarak belirlenmiştir.⁶⁵ Yani Ek Patent Vergisi yıllık 30.000.000 TM'nin, 6 aylık için ise 15.000.000 TM'nin üzerinde kalan kısım için hesaplanacaktır.

⁶² "Normativni i Pravovie Akti Po Nalogam v Turkmenistane", *Finansivie Vesti*, Sbornik No:4, (Aşkabad: 1998), s. 28

⁶³ Aynı, s. 28

⁶⁴ Aynı, s. 27

⁶⁵ L. G. Stolonogova, "İzmeneniya Po Osuşestvlayuşih Predprinimatelskuyu Deyatelnost", *Altın Asırım İkdısiyeyi Jurnalı*, (Sentyabr-2000), s. 19

Diğer yandan yapılan diğer bir değişiklikle Ek Patent Vergisi için uygulanan %25'lik oran %5'e indirilmiştir.⁶⁶

Ayrıca yapılan diğer bir değişiklikle vergi cezalarında indirimde gidilmiştir. Buna göre vergi ve vergi benzeri gelirlerin, mükellef tarafından zamanında bankalara yatırılmazsa günlük uygulanacak ceza miktarı %1 olarak kesilecektir. Diğer yandan vergi ve vergi benzeri gelirlerin bankalardan kaynaklanan aksaklıklardan dolayı genel bütçeye zamanında yatırılmazsa, kesilecek ceza her geçen gün için %3'dir.⁶⁷ Birinci durumda ceza mükellef adına kesilirken, ikinci durumda ceza banka adına kesilmektedir. Değişiklikten önce mükellefler için uygulanan ceza miktarı günlük %3 iken, bankalar için %5 idi.

3.2. Mevcut Uygulamada Türkmenistan Patent Vergisi

Türkmenistan Cumhurbaşkanı'nın 8 Eylül 2000 tarihinde "Türkmenistan'da Vergileme Alanını İyileştirme Hakkında" 4828 No'lu kararına göre, Türkmenistan Baş Devlet Vergi Dairesi ve Türkmenistan İktisat ve Maliye Bakanlığı tarafından Patent Vergisi yeniden ele alınarak, önemli değişiklikler yapıldıktan sonra en son şeklini almıştır.

3.2.1. Verginin Konusu

Verginin konusu, verginin üzerinden alındığı şeydir. Verginin konusu menkul ve gayrimenkul gibi ekonomik değerler veya bazı ekonomik veya hukukî olaylar veya bir kısım hizmetler olabilir.⁶⁸

Türkmenistan Patent Vergisi'nde verginin konusu faaliyetler şeklinde EK-2'de gösterildiği gibi tek tek sıralanmıştır.

⁶⁶ Aynı, s. 19

⁶⁷ L. G. Stolonogova, "Türkmenistan'da Hareket Edyan Salgıt Kanunçılığında Üytgetmeler", *Altın Asırım İkdıadiyeti Jurnalı*, (Ocak-2001), s.28

⁶⁸ Bildirici, a.g.e., s. 10

Patent Vergisi gelir üzerinden alınan vergidir, verginin miktarı ise şu şekilde belirlenecektir;

- EK-2’de gösterilen faaliyetler için tahsil edilen Patent Vergisi,
- Gerçek kişinin EK-2’de gösterilen herhangi bir faaliyet sonucu elde ettiği toplam gelir üzerinden hesaplanan Ek Patent Vergisi’dir.⁶⁹ Görüldüğü gibi Patent Vergisi’nde verginin konusunu herhangi bir faaliyet oluştururken, Ek Patent Vergisi’nde ise verginin konusunu bu faaliyetler sonucu elde edilen gelirler oluşturmaktadır.

Ücretlerde ise, verginin konusunu emek karşılığı para veya aynî şekilde elde edilen gelirler oluşturmaktadır.⁷⁰

3.2.2. Vergiyi Doğuran Olay

Mükellef bakımından vergi borcu, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğar. Mükellef ve verginin konusu olduğu halde eğer mükellefin şahsında vergiyi doğuran olay meydana gelmemişse vergi borcu da doğmaz. Vergiyi doğuran olay kişi ile vergi konusu arasında bir bağ kurmak suretiyle vergi yükümlülüğüne neden olmaktadır.⁷¹

Patent Vergisi’nde aslında patent belgesi alınırken vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Çünkü patent belgesi alınırken belirli bir ödemede bulunmaktadır. Bu ödemenin vergiyi doğuran olay sayılmasının nedeni kanunun ikinci maddesinden kaynaklanmaktadır. Bu maddeye göre, faaliyette bulunulacak işlerin en yüksek miktarı için ödeme yapılacaktır. Gerçek kişilerin yapacakları bu patent ödemeleri ise bir vergi çeşidi sayılacaktır.⁷²

⁶⁹ **Patentleri Bermegin ve Patent Töleglerini Kesgitlemegin Tertibi Hakında Kanun**, (Aşgabat: 29 Eylül 2000), md.3, s. 1

⁷⁰ **Kratkiy Obzor Nalogovoy Sistemi Turkmenistana**, (Aşgabat: 1 Noyabr 2000), s. 14

⁷¹ Bildirici, a.g.e., s. 10

⁷² **Patentleri Bermegin ve Patent Töleglerini Kesgitlemegin Tertibi Hakında Kanun**, (Aşgabat: 29 Eylül 2000), md.2, s. 1

Ek Patent Vergisi'nde ise vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir. EK-2'de gösterilen iş türlerinin herhangi birinin yapılması karşılığında elde edilen gelir (para veya mal şeklinde), elde edildiği an gelir sayılmakta ve vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Gelir mükellefin banka hesabına aktarılıyor ise, bu durumda gelir, paranın mükellefin hesabına geçtiği an elde edilmiş sayılacaktır.⁷³

Eğer mükellef gerçekleştirdiği faaliyetlerden kendi tüketimi (Öz Tüketim) için faydalanırsa, bu durumda bu yararlanma bir gelir sayılmaktadır.⁷⁴ Görüldüğü gibi Patent Vergisi Kanunu gelir kavramını geniş şekilde ele alarak öz tüketimi de vergilendirmektedir.

Ücretlerde ise vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesiyle meydana gelmektedir.⁷⁵

3.2.3. Patent Belgesinin Alınması

Patent Belgesi mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından verilmektedir.⁷⁶

Patent Belgesi almak için mükellef vergi dairesine aşağıdaki belgeleri sunmak zorundadır;

- Mükellefin adı, soyadı ve baba adı, pasaport numarasını ve onun verilen yılını, faaliyet türü veya türleri ve faaliyet süresini gösteren dilekçesini (EK-1),
- Vesikalık resmini,
- Patent Vergisi'nin ödendiğine dair resmi belgeyi.

Yukarıdaki belgelerin mükellef tarafından vergi dairesine verilmesinden itibaren vergi dairesi, mükellefe, bir gün içinde Patent Belgesini vermek zorundadır.⁷⁷

⁷³ Aynı, md. 38, s. 8

⁷⁴ Aynı, md. 29, s. 5

⁷⁵ **Kratkiy Obzor Nalogovoy Sistemi Turkmenistana**, (Aşgabat: 1 Noyabr 2000), s. 14

⁷⁶ **Patentleri Bermegin ve Patent Töleglerini Kesgitlemegin Tertibi Hakında Kanun**, (Aşgabat: 29 Eylül 2000), md.10, s. 2

⁷⁷ Aynı, md. 11, s. 2

Belgelerin sunulduğu günün ertesi gün hafta sonu veya resmi tatile isabet ederse, Patent Belgesi, hafta sonu veya resmi tatil gününü takip eden ilk işgünü verilecektir.

Vergi daireleri mükellefe verilen patent belgesini EK-3'de gösterilen deftere kaydetmek zorundadırlar.

Mükellefe verilecek EK-5'de gösterilen Patent Belgesi, bir aydan kısa, ancak bir yıldan uzun olmayacak süreyle mükellefin istediği dönem için verilebilmektedir.⁷⁸

Patent Belgesinin süresi bir aydan kısa ve bir yıldan uzun olmayacak şekilde mükellefin isteği üzerine uzatılabilir. Bunun için mükellef bağlı olduğu vergi dairesine dilekçeyle beraber Patent Vergisi'nin ödendiğini gösteren belgeyi sunmak zorundadır.⁷⁹ Mükellefe verilen patent belgesinin sahibinden başkasının herhangi bir amaçla kullanması kesinlikle yasaktır.⁸⁰

Eğer Patent Belgesi ayın 15'ine kadar (15'i de dahil) alınmış ise, bu durumda Ek Patent Vergisi hesaplanırken Patent Belgesinin alındığı ay dikkate alınacaktır. Ancak Patent Belgesi ayın 15'inden sonra alınmış ise Ek Patent Vergisi hesaplanırken Patent Belgesinin alındığı ay dikkate alınmayacaktır.⁸¹

Patent Belgesinin üzerinde seri numarası ve belgenin kendi numarasının bulunması zorunludur. İki adet hazırlanan Patent Belgesinin biri mükellefe verilerek, bir adedi de denetim amacıyla vergi dairesinde bulundurulacaktır.⁸²

Mükellefin, bazı faaliyetlerde bulunabilmesi için yetkili makamlardan izin belgesini alması gerekmektedir. Alınan bu izin belgesini ise, Patent Belgesi için başvuru dilekçeye ekleyerek vergi dairesine sunması gerekmektedir. Yetkili makamlardan şu faaliyetler için izin belgesi alınması gerekir;

– Alkollü ürünlerin ticareti,

⁷⁸ Aynı, md. 12, s. 3

⁷⁹ Aynı, md. 13, s. 3

⁸⁰ Aynı, md. 7, s.2

⁸¹ Aynı, md. 22, s. 5

⁸² Aynı, md. 14, s. 3

- Tıbbî ve eczacılıkla ilgili faaliyetler,
- İnşaat ve montaj işleri,
- Yayın faaliyetleri,
- Eğitim Faaliyetleri,
- Gerçek ve Tüzel kişilere yapılan hukukî hizmetler.⁸³

3.2.4. Patent Vergisinde Mükellefiyet

Türkmenistan Patent Vergisi Kanununda Türk Vergi Sistemi'nde bulunan dar ve tam mükellef kavramları bulunmamaktadır. Mükellefiyet Türkmenistan vatandaşları, yabancı ülke vatandaşları ve hiçbir vatandaşlığı bulunmayanlar olarak sınıflandırılmıştır. Buna göre, Patent Vergisi mükellefleri EK-2'de gösterilen faaliyetlerden herhangi biriyle uğraşan gerçek kişilerdir.⁸⁴

Ücretlerde de mükellefiyet aynı şekilde tanımlanmıştır. Yani bunlar Türkmenistan vatandaşları, yabancı ülke vatandaşları ve hiçbir ülke vatandaşlığı bulunmayan ücret geliri elde eden gerçek kişilerdir.⁸⁵

3.2.5. Muafiyet

Patent Vergisi Kanununda Patent Vergisi mükellefleri için herhangi muafiyet düzenlenmemiştir. Patent Vergisi Kanununa göre, Patent Vergisi mükellefleri diğer vergilere tâbi olup olmamasına bakılmaksızın Patent Vergisi'nden muaf olamayacaklardır.⁸⁶

⁸³ "Normativnie i Pravovie Aktı Po Nalogam v Turkmenistane", **Finansivie Vesti**, Sbornik No:4, (Aşgabat-1998), s. 15

⁸⁴ **Patentleri Bermegin ve Patent Töleglerini Kesgitlemegin Tertibi Hakında Kanun**, (Aşgabat: 29 Eylül 2000), md.8, s. 2

⁸⁵ **Kratkiy Obzor Nalogovoy Sistemı Turkmenistana**, (Aşgabat: 1 Noyabr 2000), s. 13

⁸⁶ **Patentleri Bermegin ve Patent Töleglerini Kesgitlemegin Tertibi Hakında Kanun**, (Aşgabat: 29 Eylül 2000), md.4, s. 1

Ancak Patent Vergisi Kanununa göre, Patent Vergisi mükellefleri patent belgesini elde ettikten sonra işle ilgili yapacakları bütün faaliyetler Katma Değer Vergisine tâbi değildir.⁸⁷

Ücretlerde ise muafiyet aşağıdaki şekilde düzenlenmiştir;

- Birinci ve ikinci derecede sakat olanlar,
- Kolej ve üniversite öğrencilerinin elde ettikleri ücret gelirleri,
- Emeklilik gelirleri,
- İkinci Cihan Savaşına katılan gerçek kişilerin ücret gelirleri,
- 10 ve üzeri çocuk sahibi olan anaların elde ettiği ücretler.⁸⁸

3.2.6. İndirimler

Patent Vergisi mükellefleri, faaliyette buldukları iş konularıyla ilgili tüm gelirleri gelir olarak göstermeye ve faaliyette buldukları iş konularıyla ilgili tüm giderleri vergi matrahından düşmek zorundadırlar. Ancak genel bütçeye yatırılacak cezalar hiçbir şekilde vergi matrahından indirilmeyecektir.⁸⁹

Ancak bazı özel durumlarda yapılacak giderler indirim konusu yapılabilecektir. Bunlar;

- İlk başta faaliyet amacıyla yapılıp da, sonradan gelir sağlamayan giderler,
- Mahkeme ve arbitraj giderleri,
- İkili anlaşmaların bozulması sonucu ödenen cezalar,
- Süresi gelen alacakların tahsil edilememesi veya tahsilinden tamamen vazgeçilmesi,
- Doğal âfetler sonucu meydana gelen zararlar,
- Yangın, kaza ve diğer olağanüstü durumlar sonucu meydana gelen zararlar,
- Mahkeme kararıyla tespit edilmiş ve resmi şekilde belgelenmiş hırsızlık sonrası uğranılan zararlar,

⁸⁷ Aynı, md. 2, s. 1

⁸⁸ **Kratkiy Obzor Nalogovoy Sistemı Turkmenistana**, (Aşhabad: 1 Noyabr 2000), s. 14

⁸⁹ **Patentleri Bermegin ve Patent Töleglerini Kesgitlemegin Tertibi Hakında Kanun**, (Aşhabat: 29 Eylül 2000), md.35, s. 7

– Faaliyetle direkt ilgisi bulunmayan, ancak yukarıda açıklanan giderlere benzer giderler vergi matrahından indirilebilecektir.⁹⁰

Eğer mükellef, faaliyetle ilgili herhangi bir malının çalınması veya mallarının zarara uğraması sonucunda, uğranılan zararı resmi belge ile ispat edemez ise, bu durumda çalınan veya zarara uğranılan mallar vergi matrahından indirilmeyecektir.⁹¹

Çalınan veya zarara uğranılan malların vergilendirilmesi sonucuna varılırsa, bu malların fiyatlandırılması piyasa fiyatına göre yapılacaktır.⁹²

Ancak mükellefin, yukarıda gösterilen indirimlerin yanı sıra bir de vergi matrahına ekleyecek faaliyet konusuyla direkt ilgisi olmayan gelirleri olabilecektir. Faaliyetle direkt ilgisi olmayan vergi matrahına eklenecek gelirler şunlardır;

- Ödenmesi kesinlik kazanarak borçlu tarafından ödenen cezalar,
- İkili anlaşmaların bozulması sonucu elde edilen cezalar,
- Faaliyetle direkt ilgisi bulunmayan diğer gelirler.⁹³

Ancak hesap dönemi neticesinde faaliyetle direkt ilgisi bulunmayan giderlerin miktarı, faaliyetle direkt ilgisi bulunmayan gelirlerin miktarından yüksek ise, bu durumda toplam gelirden bu fark indirilmez.⁹⁴

Ücretlerde ise vergi matrahının hesaplanmasında yapılabilecek indirimler şunlardır. Aslında bunlara indirim değil de ücret kazancından istisna demek daha doğru olacaktır. Bunlar;

– 16 yaşından küçük en az iki çocuk sahibi dul kadınların elde ettikleri ücret gelirlerinin %50'si,

– 18 yaşından küçük en az iki çocuk sahibi dul erkeklerin elde ettikleri ücret gelirlerinin %50'si,

⁹⁰ Aynı, md. 36/2, s. 7

⁹¹ Aynı, md. 31, s. 6

⁹² Aynı, md. 32/1, s. 6

⁹³ Aynı, md. 36/1, s. 7

⁹⁴ Aynı, md. 37, s. 8

- Doğuştan sakat çocuk bakan ana ve babaların, herhangi birinin elde ettiği ücret gelirinin %50'si,
- "Kahramanlık" madalyası kazanmış gerçek kişinin elde ettiği ücret gelirinin %50'si istisna kapsamındadır.

3.2.6.1. En az geçim indirimi

Bireyin vergi ödeme gücünün bireyin hangi gelir düzeyinden itibaren başladığının rakam olarak saptanması gerekmektedir. İşte bu düzeye en az geçim düzeyi denilmekte ve buna vergiden ayrıcalık tanınması da en az geçim indirimi olarak deyimlendirilmektedir.⁹⁵

Türkmenistan vergi kanunlarına göre Patent Vergisi için en az geçim indirimi düzenlenmesine rağmen, ücretler için hiçbir şekilde en az geçim indirimi söz konusu değildir. Yani ücret geliri elde eden mükellefler, elde ettikleri ücret gelirleri için en az geçim indiriminden yararlanmayacaklardır.

Patent Vergisi Kanununa göre, Patent Vergisi'ne tâbi mükellefler, belirli bir dönem içinde elde ettikleri toplam safi gelirlerinden her ay için 2.500.000 TM'nin üzerinde kalan kısım için Ek Patent Vergisi'ni ödemekle yükümlüdürler.⁹⁶

Görüldüğü gibi Patent Vergisi Kanunu en az geçim indirimi için belirli bir miktar belirlemiştir. Bu miktar her ay için 2.500.000 TM'dir. Daha önce en az geçim indirimi için asgari ve ortalama ücret esas alınırken, son değişiklikle sabit bir miktar esas alınmaktadır.

Toplam safi gelir, mükelleflerin EK-2'de gösterilen faaliyetlerin herhangi birinden elde edilen gelirin indirimlerden sonraki miktarını ifade etmektedir.

⁹⁵ Herekman, a.g.e., s. 166

⁹⁶ Patentleri Bermegin ve Patent Töleglerini Kesgitlemegin Tertibi Hakında Kanun, (Aşgabat: 29 Eylül 2000), md.22/1, s. 5

Döviz cinsinden elde edilen gelirler dövizin tahsil edilmesinden itibaren gelir sayılır ve o günkü Merkez Bankası döviz kurundan TM'ye çevrilir.⁹⁷

3.2.7. Patent Vergisi Ödemesi

Gerçek kişiler için ödenecek Patent Vergisi'nin Miktarı mükelleflerin bulunacakları faaliyetlerine göre değişiklik göstermektedir ve her üç ay için Türkmenistan'ın İktisat ve Maliye Bakanlığıyla beraber Türkmenistan'ın Baş Devlet Vergi Dairesi tarafından belirlenmektedir.⁹⁸

Eğer mükellef, EK-2'de gösterilen iş türlerinin birkaçında faaliyette bulunacaksa (bunun patent belgesi almak için verilecek dilekçede belirtilmesi zorunludur), bu durumda hangi iş türü için daha yüksek Patent Vergisi miktarı belirlenmişse sadece o iş türü için Patent Vergisi ödeyecektir.⁹⁹

Belirlenen Patent Vergisi miktarı, mükellefin bulunacağı işin türüne, faaliyet yerine ve Türkmenistan vatandaşı olup olmamasına göre değişiklik gösterecektir.¹⁰⁰

Faaliyet yerleri ise üç gruba ayrılmıştır. Ayrıca bu üç gruba ek olarak yabancı uyruklu mükellefler de dördüncü grup olarak eklenmiştir. Buna göre;

Birinci grup: Aşgabat şehri, Vilayet merkezleri, Türkmenbaşı ve Büzmeyin şehirleri,

İkinci grup: Diğer şehirler, şehir tipindeki yerleşim birimleri ve ilçe merkezleri,

Üçüncü grup: Diğer yerleşim birimleri,

Dördüncü grup: Yabancı uyruklu gerçek kişiler.¹⁰¹

Mükellef tarafından patent belgesi belirli bir dönem için alınmış ve o dönem içerisinde (patent belgesinin alınış ve son günü arasındaki tarih) ödenecek Patent

⁹⁷ Aynı, md. 23, s. 5

⁹⁸ Aynı, md. 16, s. 3

⁹⁹ Aynı, md. 17, s. 4

¹⁰⁰ Aynı, md. 18, s. 4

¹⁰¹ **Kratkiy Obzor Nalogovoy Sistemi Turkmenistana**, (Aşhabad: 1 Noyabr 2000), s. 21

Vergisi miktarında herhangi bir değişiklik yapılmış ise, bu değişiklik hiçbir şekilde eksi veya artı yönde mükellefe yansıtılmayacaktır.¹⁰²

Patent belgesinin birkaç üç aylık süreler için verilmesi halinde, ödenecek Patent Vergisi miktarı, o dönemin takvim günleri ve belirlenen aylık Patent Vergisi esas alınarak hesaplanacaktır.¹⁰³

EK-2’de gösterilen iş türlerinden herhangi biriyle uğraşan mükellefin, faaliyetini durdurması sonucunda ödenen vergi miktarı hiçbir şekilde geri iade edilmeyecektir.¹⁰⁴

3.2.8. Verginin Matrahı

Verginin matrahı vergi hesaplanmasına esas olan teknik veya ekonomik miktardır.¹⁰⁵

Ek Patent Vergisi’nde ve ücretlerde daha önce belirtildiği gibi gerekli indirimlerin yapılmasından sonra, vergi tarifesinin uygulanacağı vergi matrahını elde ederiz. Patent Vergisi Kanununda vergi matrahının tespiti ile ilgili bazı özel hükümler bulunmaktadır. Buna göre;

Mükellef, faaliyette bulunduğu mal veya hizmet işleri sonucunda elde ettiği gelirleri piyasa fiyatının %15 altında gösterirse, bu durumda vergi matrahını vergi idaresinin kendisi belirlemeye yetkilidir.¹⁰⁶

Mal veya hizmet işlerinin piyasa fiyatı belirlenirken, sadece devlet kuruluşlarının belirledikleri piyasa fiyatları göz önünde bulundurulacaktır.

Toptan mal veya hizmet işlerinin piyasa fiyatları Türkmenistan’ın Devlet Hammadde Mal Borsası tarafından,

¹⁰² **Patentleri Bermegin ve Patent Töleglerini Keskitlemegin Tertibi Hakında Kanun**, (Aşabat: 29 Eylül 2000), md.19, s. 4

¹⁰³ **Aynı**, md. 20, s. 4

¹⁰⁴ **Aynı**, md. 21, s. 4

¹⁰⁵ Herekman, **a.g.e.**, s. 149

¹⁰⁶ **Patentleri Bermegin ve Patent Töleglerini Keskitlemegin Tertibi Hakında Kanun**, (Aşabat: 29 Eylül 2000), md.32/2, s. 6

Perakende mal veya hizmet işlerin piyasa değeri ise, Türkmenistan'ın Milli Hesap ve Malumatlar Enstitüsü Tarafından belirlenmektedir.¹⁰⁷

3.2.9. Verginin Tarifesi

Vergi miktarının hesaplanması için vergi matrahına uygulanan ölçülere vergi tarifesi denir.¹⁰⁸

Türkmenistan Vergi Kanunlarına göre Patent Vergisi daha önce belirlenmiş bir miktar şeklinde ödenirken, Ek Patent Vergisi faaliyette bulunan iş türleri sonucu elde edilen safi gelire belirli bir vergi oranı uygulanarak, hesaplanan vergi ödenmektedir.

Ek Patent Vergisi tarifesi tek oranlı tarife olup, verginin oranı %5'dir.¹⁰⁹

Ücretlilere uygulanan tarife ise artan oranlı tarife şeklindedir ve aşağıdaki gibidir. Ancak unutulmaması gerekir ki bu miktarlar aylık miktarlardır.

- 1.500.000 TM'ye kadar %8,
- 1.500.001 TM'den 1.700.000 TM'ye kadar %8.5,
- 1.700.001 TM'den 1.900.000 TM'ye kadar %9,
- 1.900.001 TM'den 2.100.000 TM'ye kadar %9.5,
- 2.100.001 TM'den 2.300.000 TM'ye kadar %10,
- 2.300.001 TM'den 2.500.000 TM'ye kadar %10.5,
- 2.500.001 TM'den 2.700.000 TM'ye kadar %11,
- 2.700.000 TM'den 2.900.000 TM'ye kadar %11.5,
- 2.900.001 TM ve daha üstü ücret geliri için %12.

Mükellef, ayrıca ikinci bir işte çalışıyor ve bu işten de ücret geliri elde ediyor ise, ikinci işten elde ettiği ücret gelirin miktarına bakılmaksızın %12 üzerinden vergilendirilir.¹¹⁰

¹⁰⁷ Aynı, md. 34, s. 6

¹⁰⁸ Kalenderoğlu, a.g.e., s. 78

¹⁰⁹ Patentleri Bermegin ve Patent Töleglerini Kesgitlemegin Tertibi Hakında Kanun, (Aşgabat: 29 Eylül 2000), md.24, s. 5

¹¹⁰ Kratkij Obzor Nalogovoy Sistemı Turkmenistana, (Aşgabat: 1 Noyabr 2000), s. 13

3.2.10. Vergilendirme Dönemi ve Verginin Ödenmesi

3.2.10.1. Vergilendirme dönemi

Ek Patent Vergisi'ni hesaplamak ve ödemek için vergilendirme dönemi yarım ve bir yıllık olarak belirlenmiştir.¹¹¹

3.2.10.2. Verginin ödenmesi

Patent Vergisi'ne tâbi mükellef, bir yılda iki defa (yarım yıl ve bir yıl için) bağlı bulunduğu vergi dairesine toplam gelirini gösteren EK-6'da gösterilen beyannameyi vermek zorundadır.¹¹²

Mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesi olarak, gerçek kişinin faaliyette bulunduğu yerdeki vergi dairesidir.¹¹³

Beyannamenin yarım yıllık için takvim yılının 1 Ağustos'una kadar, yıllık için ise 1 Şubat'a kadar verilmesi gerekmektedir.¹¹⁴

Ek Patent Vergisi mükellefin kendisi tarafından hesaplanmaktadır.¹¹⁵ Hesaplanan Ek Patent Vergisi'nin, yarım yıllık ve bir yıllık beyanname verilirken genel bütçeye yatırılması zorunludur.¹¹⁶ Vergi daireleri, beyanname verildikten sonra 5 gün içerisinde beyannameyi denetime tâbi tutmak zorundadırlar.¹¹⁷

Mükellef yabancı ülkelerden elde ettiği Patent Vergisi veya konusu itibariyle buna benzer verginin konusunu oluşturan gelirini vergi matrahına eklemek zorundadır.¹¹⁸

¹¹¹ Aynı, md. 41, s. 10

¹¹² Aynı, md. 42, s. 10

¹¹³ Aynı, md. 43, s. 10

¹¹⁴ Aynı, md. 44, s. 10

¹¹⁵ Aynı, md. 25, s. 5

¹¹⁶ Aynı, md. 45, s. 10

¹¹⁷ Aynı, md. 46, s. 10

¹¹⁸ Aynı, md. 48, s. 11

Mükellef yabancı ülkelerde ödediği Patent Vergisi veya verginin konusu itibariyle buna benzer ödemiş olduğu vergilerini toplam hesaplanan Ek Patent Vergisi'nden indirebilecektir. Ancak indirilecek vergi miktarı hesaplanan Ek Patent Vergisi'nden yüksek olmaması gerekmektedir. Yabancı ülkede ödenen verginin indirilebilmesi için o ülkenin yetkili makamından alınan belgelerle ödenen verginin ispat edilmesi gerekmektedir.¹¹⁹

Türkmenistan sınırları içinde Patent Vergisi alanında faaliyette bulunan yabancı ülke vatandaşları Patent Vergisi nedeniyle çifte vergilemeye maruz kalmaması için, Türkmenistan'da bulunan vergi daireleri tarafından EK-8'de gösterilen resmi belge verilmektedir.¹²⁰

Mükellef tarafından verilen beyannamede, matrahı azaltacak indirimlerin veya giderlerin doğru olmaması veya belgelenmemesi halinde, mükellef, vergi dairesinin beyanname denetimini tamamlamadan önce dilekçe ile vergi dairesine başvurur ve gerekli düzeltmeleri yaparsa beyanname yeniden verilmiş sayılacaktır.¹²¹

Ek Patent Vergisi için hesaplanılan matrah, gerçek gelirin altında gösterilmiş ise, bu durumda mükellefe EK-7'de gösterilen ihbarname gönderilecektir. İhbarnamenin tebliği söz konusu ise, mükellef eksik olan Ek Patent Vergisi'ni yarım yıllık beyanname için 15 Ağustos'a kadar, yıllık beyanname için ise 15 Şubat'a kadar ödemek zorundadır. Belirtilen süre içerisinde Ek Patent Vergisi ödenmezse sürenin geçmesi ile beraber para cezaları hesaplanacaktır.¹²²

Ücretlerde ise verginin ödenmesi vergi sorumlusu tarafından gerçekleştirilmektedir. Ücretlerden tevkifat yoluyla kesilen vergi, vergi sorumlusu tarafından takip eden ayın 20'sine kadar ilgili vergi dairesine yatırılır.¹²³

¹¹⁹ Aynı, md. 49, s. 11

¹²⁰ Aynı, md. 50, s. 11

¹²¹ Aynı, md. 47, s. 10

¹²² Aynı, md. 46, s. 10

¹²³ **Kratkiy Obzor Nalogovoy Sistemi Turkmenistana**, (Aşhabad: 1 Noyabr 2000), s. 16

4. TÜRK GELİR VERGİSİ İLE TÜRKMENİSTAN PATENT VERGİSİNİN KARŞILAŞTIRILMASI

4.1. Benzer Yönleri

İster Türk Gelir Vergisi olsun, isterse Türkmenistan Patent Vergisi olsun, her iki vergi de gelir üzerinden alınan vergidir.

Türkmenistan Patent Vergisi'nde ölçülmesi güç olan öz tüketim vergilendirilmektedir. Türk Gelir Vergisi'nde de 4369 Sayılı Yasa'nın kabulü ile beraber aynı şekilde öz tüketimin vergilendirilmesi hedeflenmiştir. Ancak 4444 Sayılı ve 4783 Sayılı Kanunların kabulü ile bu hedeften vazgeçilmiştir diyebiliriz.

Türk Gelir Vergisi ve Türkmenistan Patent Vergisi'nin her ikisi de beyana dayanan vergidir. Mükellefler vergilendirme dönemin sonunda kendileri beyanname doldurarak gelirlerini beyan edeceklerdir.

Türkmenistan Vergi Sistemi'nde ücretler ayrı bir vergi şeklinde düzenlenmesine rağmen Türk Gelir Vergisi'ndeki gibi artan oranlı tarifeye tâbi ve tevkifat yoluyla vergilendirilmektedir.

Ayrıca Türk Gelir Vergisi ve Türkmenistan Patent Vergisi, yabancı ülkelerde ödenen verginin mahsup edilebileceğini belirtmişlerdir. Yani her iki vergi kapsamında çifte vergilemenin önüne geçilmek amaçlanmaktadır.

4.2. Farklı Yönleri

Türk Gelir Vergisi tüm gelir unsurlarını tek bir vergi kapsamı alanında vergilendirmiş olmasına karşılık, Türkmenistan Vergi Sistemi'nde gelir unsurları iki vergi kapsamı alanında vergilendirilmektedir. Ticari ve ziraî kazançlar, serbest meslek kazançları ve gayrimenkul sermaye iradi Patent Vergisi kapsamında vergilendirilmesine rağmen, ücretler Gelir Vergisi adı altında vergilendirilmektedir. Ayrıca Türk Gelir Vergisi, menkul sermaye iradını gelir unsurları içinde göstermesine karşılık, Türkmenistan Vergi Sistemi'nde menkul sermaye iradi vergi dışı bırakılmıştır.

Türkmenistan Patent Vergisi'nde, mükellef, herhangi bir faaliyete başlamadan vergi idaresine önce belirli bir miktar vergi ödemekte, bu faaliyetlerden elde edilen gelirlerden de daha sonra sabit tarifeye göre Ek Patent Vergisi ödenmektedir. Oysa Türk Gelir Vergisi'nde herhangi bir faaliyete başlamadan önce herhangi bir "vergi" ödemesi söz konusu değildir. Yalnız dönem sonunda elde edilen gelir üzerinden vergi ödenmektedir.

Türk Gelir Vergisi artan oranlı bir tarifeye sahip iken, Türkmenistan Vergi Sistemi'nde gelirler için artan oranlılık sadece ücretler için geçerlidir. Diğer gelir unsurları için ise sabit veya düz oran uygulanmaktadır.

Türk Gelir Vergisi'nde vergiye tâbi mükelleflerin bazıları vergiden muaf tutulmasına karşın Türkmenistan Patent Vergisi'nde herhangi bir muafiyete yer verilmemiştir. Muaflık sadece ücret geliri elde eden bazı mükellefler için düzenlenmiştir. Ancak Türkmenistan Patent Vergisi mükelleflerinin bu vergi kapsamı içindeki faaliyetle ilgili tüm mal ve hizmet teslimleri Katma Değer Vergisi kapsamı dışındadır. Türk Gelir Vergisi'nde ise böyle bir muaflık söz konusu değildir.

Türkmenistan Patent Vergisi'nde, iş türüne bakılmaksızın tüm gelirler tahsil esasına bağlanmıştır. Aynı şekilde ücret gelirleri de tahsil esasına göre vergilendirilmektedir. Türk Gelir Vergisi'nde, gelirin elde edilmesi açısından esas olarak tahsil esası uygulanmasına karşılık, bazı durumlarda tahakkuk esası da uygulanmaktadır. Buna göre, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iradı ve sair kazanç ve iratlar tahsil esasına göre vergilendirilmektedir. Ancak ticari ve ziraî kazançların bilanço ve işletme hesabı esasına göre tespitlerinde elde etme hem tahsil hem de tahakkuk esasına göre belirlenmiştir. Menkul sermaye iradı ise tahakkuk esasına göre vergilendirilmektedir.

Türkmenistan Patent Vergisi'nde mükellefin tüm faaliyetlerden elde ettiği gelirleri gerçek usule göre vergilendirilirken Türk Gelir Vergisi'nde elde edilen gelirler, gerçek usulün yanı sıra bazı durumlarda basit usule göre vergilendirilmektedir.

Vergilendirme dönemi, Türk Gelir Vergisi'nde yıllık olarak düzenlenmiş olmasına karşılık, Türkmenistan Patent Vergisi'nde vergilendirme dönemi yarım yıllık ve yıllık olarak belirlenmiştir.

Vergi devletle vatandaş arasındaki kuvvetli bir bağıdır. Vergi, devletin vazgeçemeyeceği önemli bir gelir kaynağıdır. Vergi olmadan bir devletin ayakta kalmasına ve bir halkın siyasal bir topluluk haline gelmesine imkan yoktur.¹²⁸ Türkmenistan Vergi Sistemi'nde gelir üzerinden alınan Patent Vergisi'nin bu kadar önemsiz hale gelmesi ülke geleceği için kötümser bir tablo oluşturmaktadır. Bu nedenle Türkmenistan Vergi İdaresinin gelir kavramını ortaya çıkaran, mükellefler arasında adaleti sağlayan ve aynı şekilde devletin malî yönünü düşünen bir vergi sistemine ihtiyaç vardır. Çünkü Maliye ilmî açısından vergi, “karşılık esasına dayanmayan cebri bir yükümlülüktür; özellikleri itibariyle **devletin varlık nedeni** ile sıkı ilişki halinde olan bir kamusal yükümlülük, devlet görevlerinin gerçekleşmesinde kullanılan ve onların değişmesi ile birlikte sürekli değişikliklere uğrayan bir vasıta”¹²⁹ Kaldı ki devlete gelir sağlamak vergi sisteminin fonksiyonlarından sadece bir tanesidir. Bunun yanında, gelir dağılımını düzeltmek, fertlerin çalışma arzu ve hevesi üzerinde olumsuz etkiler yapmamak, fertleri daha fazla çalışma ve daha fazla üretimde bulunmaya yönlendirmek vs. gibi etkin bir vergi düzeninden beklenen başka görevler de vardır.¹³⁰ Bu nedenle Türkmenistan Vergi Sistemi'nde uygulanacak yeni Gelir Vergisinin kapsamının iyice belirtilmesi, istisna ve muafiyet müesseselerinin ayrıntılı şekilde açıklanması, mükellefiyet, vergi konusu, vergiyi doğuran olay vs. gibi müesseselerinin de çelişkiye yol açmayacak şekilde iyice kavranması gerekmektedir.

¹²⁸ Ahmet Kayan, “Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar”, **Maliye Dergisi**, Sayı-135, (Eylül, Aralık-2000), s. 80

¹²⁹ G. Schmolders, **Genel Vergi Kuramı**, (Çeviren: Salih Turhan, Gözden Geçirilmiş İlaveli Dördüncü Baskı, İstanbul: İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi Yayınları, 1976), s.67

¹³⁰ Nemli, a.g.e., s. 39

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRK GELİR VERGİSİNİN TÜRKMENİSTAN VERGİ SİSTEMİNDE UYGULANABİLİRLİĞİ

1. VERGİNİN KONUSU VE MÜKELLEFİYET AÇISINDAN UYGULANABİLİRLİĞİ

1.1. Verginin Konusu Bakımından Uygulanabilirliği

Varlığı kanunî mükellefiyetin doğmasını gerektiren şey, fiil, olay veya para birimleri ile ifade olunan ekonomik değerler olarak tanımlanan “vergi konusu” soyut vergi fikri ile somut vergi matrahı arasında yer alan bir ara kademedir.¹³¹

Gelir Vergisi bilindiği gibi gelir üzerinden alınan vergidir. Bu nedenle verginin konusunu gelir oluşturmaktadır. Türk Gelir Vergisi Kanununun 1’inci maddesinde; “Gerçek kişilerin gelirleri, gelir vergisine tâbidir” denildikten sonra, “Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır” şeklinde tanımlanmaya çalışılmaktadır. Aslında buna tanımlama değil de gelirin özelliklerinin nitelendirilmesi diyebiliriz. Bu nitelikleri ise şöyle sıralamak mümkündür;

- 1- Gelirin bir gerçek kişiye ait olması,
- 2- Gelirin bir takvim yılı içinde meydana gelmesi,
- 3- Gelirin elde edilmiş olması,
- 4- Gelirin gerçek ve safi olması,
- 5- Gelirin genel toplam olması.

Bir gelirin, gelir vergisine tâbi olması için, kanunun belirtmiş olduğu yukarıdaki özelliklere sahip olması gerekir. Doğal olarak bu nitelik ve şartlara haiz olmayan kazanç ve iratlar gelir vergisine tâbi olmayacaktır.¹³²

¹³¹ Schmolders, a.g.e., s. 84

¹³² Şerafettin Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, (Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1996), s. 155

Yedi gelir unsurlarından 1'inci ve 2'ncisi teşebbüs gelirleri, 3'üncü ve 4'üncüsü emek gelirleri, 5'inci ve 6'ncısı ise servet gelirleri diye anılmaktadır. 7'nci grup ise sui generis (nevi-i şahsına münhasır) bir gelir türüdür.¹³³

Türkmenistan Patent Vergisi'nde ise verginin konusu faaliyetler şeklinde EK-2'deki gibi tek tek sıralanmıştır. Ek Patent Vergisi'nde ise verginin konusunu EK-2'deki faaliyetlerden elde edilen gelirler oluşturmaktadır. Ücretlerde ise, verginin konusunu daha önce de belirttiğimiz gibi emek karşılığı para veya aynî şekilde elde edilen gelirler oluşturmaktadır.

Türk Gelir Vergisi'nde gelirin tanımı daha çok kaynak teorisine göre tanımlanmaktadır. Türkmenistan'da Gelir Vergisi alanında yapılması gereken ilk önemli adım "Gelir" in tanımı yapılmalı ve bu tanım içerisinde "Gelir" in bütün özellikleri belirtmeye çalışılmalıdır. Çünkü gelir vergisinin etkin bir şekilde uygulanabilmesi her şeyden önce gerçekçi bir gelir kavramının geliştirilmesine bağlıdır.¹³⁴

Uygulanacak yeni gelir vergisi kanununda gelir tanımı yapılırken Türk Gelir Vergisi'nde olduğu gibi Kaynak Teorisine göre yapılmalıdır. Çünkü Net Artış Teorisine göre tanımlama yapılması için o ülkenin ekonomik gücü, vergi ahlâkı, otokontrol ve vergi denetiminin üst seviyede olması gerekmektedir. Genel olarak günümüzde Amerika, Fransa, Almanya ve İsviçre'deki uygulamalar Net Artış Teorisine göredir.¹³⁵

1.2. Mükellefiyet Bakımından Uygulanabilirliği

Modern gelir vergisinin benimsemiş olduğu en önemli ilkelerden biri, vergiye tâbi gelire sahip bütün gerçek kişilerin vergi yükümlüsü (mükellefi) olmasıdır. Bu nedenle, bir ülkede oturan vatandaş ve yabancılar ile dışarıda ikâmet etmekle beraber ülke içinde iktisadi faaliyette ya da mal ve mülkü olan her kişi, ırk sosyal sınıf farkı, tabiiyet vs. gözetilmeksizin vergi ödemekle yükümlüdür.¹³⁶

¹³³ Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku, Genel İlkeler, Türk Vergi Sistemi*, (Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara:Yargı Yayınevi, 2001), s. 132

¹³⁴ Nemli, *a.g.e.*, s. 118

¹³⁵ Bıyık, *a.g.m.*, s. 27

¹³⁶ Turhan, *a.g.e.*, s. 122

Vergi mükellefiyetinde bir tarafta devlet, diğer tarafta ise kişiler bulunmaktadır. Dolayısıyla vergi mükellefiyeti, kamu hukuku sahasına giren özel mükellefiyet şeklidir.¹³⁷

Türk Gelir Vergisi'nde tam ve dar olmak üzere iki mükellefiyet şekli vardır. E. Blumenstein'in "İktisadi Tâbiyet" diye isimlendirdiği kavramla tam ve dar mükellefiyet durumlarına açıklık getirilmiştir. Gerçek kişiler, bir devletle şahsî (hukukî) ve iktisadî olmak üzere iki biçimde ilişki içinde bulunurlar. Şahsî ilişki bir kimsenin o devlet sınırları içinde ikâmet etmesi veya oturmasıyla ifade edilirken iktisadî ilişki bir kimsenin o devletin milli üretim sürecine katılmak suretiyle gelir elde etmesine dayalı bir ilişkidir.¹³⁸ Her iki koşulun, yani şahsî ilişki ve üretim sürecine katılma durumunun bir arada mevcut olması, vergi yükümlüsünün yurt içinde ve dışında elde ettiği bütün gelirlerin vergilendirilmesi sonucunu, bir başka deyişle "Tam Mükellefiyet" doğurur. Buna karşılık, ikâmet bakımlarından devletle kişisel ilişkisi olmamakla beraber, ilgili devlet ülkesinde belirli faaliyetler gösteren kişiler, sadece ülke içinde elde ettikleri gelirlerinden dolayı gelir vergisine tâbi tutulduklarından, bu gibi kişiler için şahsîlik değil, mülkîlik ilkesi geçerlidir.¹³⁹ (Dar Mükellefiyet).

Türk Gelir Vergisi'nde, daha önce de belirttiğimiz gibi mükellefiyet tam ve dar olmak üzere iki şekilde ifade edilmektedir. Türkmenistan Patent Vergisi¹⁴⁰ ve ücretler üzerinden alınan Gelir Vergisinde¹⁴¹ mükellefiyet Türkmenistan vatandaşı, yabancı ülke vatandaşları ve hiçbir ülke vatandaşlığı bulunmayan kişiler olarak sınıflandırılmıştır. Ancak biz aşağıda Türkmenistan Vergi Sistemi'nde uygulanacak yeni gelir vergisinde, Türk Gelir Vergisi Kanununda olduğu gibi dar ve tam mükellefiyet şekillerinin uygulanabilirliğini ve neden uygulanması gerektiğini ayrıntıları ile belirtmeye çalışacağız.

¹³⁷ Bağdınlı ve Diğerleri, a.g.e., s. 8

¹³⁸ Doğan Şenyüz, **Türk Vergi Sistemi**, (Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi, 1999), s. 15

¹³⁹ Turhan, a.g.e., s. 123

¹⁴⁰ **Patentleri Bermegin ve Patent Töleglerini Kesgitlemegin Tertibi Hakında Kanun**, (Aşgabat: 29 Eylül 2000), md.8, s. 2

¹⁴¹ **Kratkiy Obzor Nalogovoy Sistemı Turkmenistana**, (Aşhabad: 1 Noyabr 2000), s. 13

1.2.1. Tam Mükellefiyet Bakımından Uygulanabilirliği

Türk Gelir Vergisi'nde tam mükellefiyetin şekil ve şartları belirtilmiştir. Buna göre Türkiye'de yerleşmiş olanlar, tam mükellefiyet kapsamına girmektedir. Türkiye'de yerleşmiş sayılmak bakımından göz önünde tutulan iki durum mevcuttur;

- İkametgâhı Türkiye'de bulunanlar, Türkiye'de yerleşmiş sayılmaktadır.
- Bir takvim yılı içinde Türkiye'de altı aydan fazla oturanlar Türkiye'de yerleşmiş kabul edilmektedir. Geçici ayrılmalar, Türkiye'de oturma süresini kesmemektedir.¹⁴² Anlaşılacağı üzere yerleşme kavramına Kanun, iki ölçüt getirmiştir. Bu ölçütlerden birincisi "ikamet esası", ikincisi ise "oturma süresi esasıdır".¹⁴³

Tam mükellefler, bir takvim yılında Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden gelir vergisine tâbi tutulmuş kimselerdir. Bu kişilerin yabancı ülkelerde elde ettiği gelirlerden dolayı o ülkelerde gelir vergisi veya benzeri vergi ödemiş olmaları durumu değiştirmez. Ancak çifte vergilendirmeye meydan vermemek için yabancı ülkelerde ödenen gelir vergisi ve benzeri vergilerin Türkiye'de hesaplanan gelir vergisinden düşülmesi esası kabul edilmiştir.¹⁴⁴

Türkmenistan Patent Vergisi ve Ücretler üzerinden alınan Gelir Vergisinde tam mükellefiyet kavramı yerine Türkmenistan vatandaşları ifadesi kullanılmaktadır. Yani Türkmenistan vatandaşları hem ülke sınırları içinde hem de ülke sınırları dışında elde ettikleri gelirler üzerinden gelir vergisi ödeyeceklerdir. Ancak yurt dışında ödenen vergiler daha sonra mahsup edilecektir.

Mükellefiyetin belirlenmesinde vatandaşlık kriterinin göz önünde bulundurulması bazı sakıncaları beraberinde getirmektedir. Örneğin, Türkmenistan vatandaşı olmayan bazı gerçek kişiler Türkmenistan sınırları içinde devamlılık göstererek, birkaç sene faaliyette bulunmalarına rağmen Türkmenistan vatandaşlarından farklı vergilemeye tâbi tutulacaklardır. Yani yurt dışında elde ettikleri gelirleri vergi beyanlarında göstermeyeceklerdir. Bu nedenle tam mükellefiyetlik vatandaşlık kriterine

¹⁴² Abdurrahman Akdoğan, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, (Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi Yayınları, 1998), s. 80

¹⁴³ Bağdınlı ve Diğerleri, **a.g.e.**, s. 10

¹⁴⁴ Şenyüz, **a.g.e.**, s.15

değil de, Türk Gelir Vergisi'nde olduğu gibi ikamet esası ve oturma süresi esasına göre belirlenmesi vergi hukuku açısından daha uygundur. Gerçekten günümüzde subjektif vergi mükellefiyetinin belirlenmesinde –bazı istisnalar dışında- hukukî tabiiyet yerine, E. Blumenstein'in “iktisadî tabiiyet” diye isimlendirdiği kavram gittikçe artan bir önem kazanmağa başlamıştır.¹⁴⁵

1.2.2. Dar Mükellefiyet Bakımından Uygulanabilirliği

Türk Gelir Vergisi'ne göre tam mükellefiyete tâbi olmayan gerçek kişilerin, yani Türkiye'de ikametgâhı bulunmayan ve bir takvim yılı içinde altı aydan fazla Türkiye'de oturmayanların, Türkiye içindeki doğrudan doğruya veya dolaylı şekilde yaptıkları faaliyetleri sonunda elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilmelerine dar mükellefiyet denilmektedir.¹⁴⁶ Buradan anlaşılacağı üzere, bir gerçek kişinin dar mükellefiyet esasında vergiye tâbi tutulabilmesi için Türkiye'de yerleşmiş olmaması gerekir. Dar mükellefiyette sadece Türkiye içinde elde edilen kazanç ve iratlar vergiye tâbi tutulur. Dar mükellefiyet esasının konuluş amacı da, vergi mükerrerliğinin önlenmesidir.¹⁴⁷

Türkmenistan Patent Vergisi veya ücretler üzerinden alınan Gelir Vergisine göre, daha önce de belirttiğimiz gibi dar mükellef kavramı yerine yabancı ülke vatandaşları veya hiçbir ülke vatandaşlığı bulunmayan kişiler ifade edilmektedir. Yani ikametgâh yerine vatandaşlık kriteri burada da ön plana çıkmaktadır. Hatta vatandaşlığı bulunmayan gerçek kişilerin Patent Vergisi veya ücretler üzerinden alınan Gelir Vergisi mükellefi olabileceği ifade edilmektedir.

Demek ki yabancı uyruklu veya hiçbir vatandaşlığı bulunmayan gerçek kişiler Türkmenistan sınırları içinde EK-2'de gösterilen işlerin herhangi birinde faaliyette bulunurlarsa, sadece bu faaliyetlerden elde ettikleri gelirler üzerinden vergilendirileceklerdir. Mükellef Türkmenistan'da yerleşmiş ve devamlı olarak her

¹⁴⁵ Turhan, a.g.e., s. 17

¹⁴⁶ Aksoy, a.g.e., s. 165

¹⁴⁷ Bağdımlı ve Diğerleri, a.g.e., s. 12

hangi bir faaliyette bulunuyorsa, bu durumda Türkmenistan vatandaşlığı bulunmadığı için sadece Türkmenistan sınırları içinde elde ettiği gelirleri beyan edecektir.

Diğer yandan Türk Gelir Vergisi Kanununa göre dar mükellefiyete tâbi gerçek kişilerin kazanç ve iratlarının Türkiye’de kazanılmış sayılması için bazı şartlar öne sürülmüştür. Buna göre, Ticari Kazançların Türkiye’de elde edilmiş sayılması için kazanç sahibinin Türkiye’de işyeri olması veya daimî temsilci bulundurması veyahut da kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması,¹⁴⁸ ziraî kazancın Türkiye’de elde edilmiş için kazancı doğuran faaliyetin Türkiye’de icra edilmesi,¹⁴⁹ serbest meslek kazancın Türkiye’de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi,¹⁵⁰ gayrimenkulun Türkiye’de elde edilmiş sayılması için gayrimenkulun Türkiye’de bulunması, bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi,¹⁵¹ menkul sermaye iradının Türkiye’de elde edilmiş sayılması için sermayenin Türkiye’de yatırılması,¹⁵² ücretin Türkiye’de elde edilmiş sayılması için hizmetin Türkiye’de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesi,¹⁵³ sair kazanç ve iratlarda ise, bu kazanç ve iratların doğuran işlemin Türkiye’de yapılması veya değerlendirilmesi şeklinde açıklayabiliriz. Buradaki sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır. (GVK, md. 7/8).

Türkmenistan Patent Vergisi ve Gelir Vergisi Kanunlarında mükellefiyetliğin belirlenmesi için vatandaşlık kriteri esas alındığı için EK-2’deki faaliyetlerin elde edilmesi bakımından hiçbir şart konulmamıştır. Yabancı uyruklu vatandaşlar veya hiçbir vatandaşlığı bulunmayan gerçek kişiler Türkmenistan sınırları içinde buldukları faaliyetleri sonucu elde ettikleri gelirleri beyan edeceklerdir.

¹⁴⁸ Şenyüz, **a.g.e.** s. 18

¹⁴⁹ Yılmaz Özbalcı, **Gelir Vergisi Kanunu, Yorum ve Açıklamaları**, (Ankara: Oluş Yayıncılık, 2002), s. 120

¹⁵⁰ Şenyüz, **a.g.e.**, s. 19

¹⁵¹ Bağdınlı ve Diğerleri, **a.g.e.**, s. 14

¹⁵² Şenyüz, **a.g.e.**, s. 19

¹⁵³ Özbalcı, **a.g.e.**, s. 121

Gelir Vergisi Kanununun 2'nci maddesinin son bendinde bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır denilmektedir.¹⁵⁵ Burada ifade edilen safi tutar kavramı, gelir vergisi uygulaması bakımından iki anlama sahiptir. Bunlardan birincisi gelirin gayrisafî tutarından, elde edilmesi için yapılmış olan giderlerin düşülmesini ifade etmektedir. İkincisi ise; yedi gelir unsurunun bir bölümünden kaynaklanan gelirden, gelir unsurlarının diğerlerinden kaynaklanabilecek zararların indirilmesini öngörmektedir. Gelirin toplamının vergiye tâbi tutulması gerekeceğinden, öngörölmüş olan bu uygulama kendi içerisinde tutarlıdır.¹⁵⁶

Türkmenistan Patent Vergisi Kanununda gelir unsurları Ticari Kazanç veya Ziraî Kazanç değil de, gelirle ilgili her faaliyet ayrı ayrı belirtilmiştir. Bunun yanında her faaliyet için ödenen Patent Vergisi değişmekte, ayrıca faaliyetin bulunduğu yere göre de Patent Vergisi ödemesi değişmektedir. Türk Gelir Vergisi'nde vergiye tâbi gelir unsurları yukarıda belirtilen yedi kazanç unsuru ile sınırlandırılırken, Türkmenistan Patent Vergisi Kanununda EK-2'de belirtilen faaliyetlerle ilgili Öz Tüketimin de vergilendirileceği ifade edilmektedir.¹⁵⁷

Oysa Öz Tüketimin nasıl belirlendiği konusunda kanunda hiçbir ifade bulunmamaktadır. Örneğin, bir kimsenin kendi çiftliğinde yetiştirdiği ürünleri kendi ihtiyaçları için kullanması, emeğinden kendisi için iktisadî fayda yaratması, kendi evinde kendisinin kullanması suretiyle elde ettiği faydalar ile dayanaklı tüketim (veya kullanım) maddelerinin sağladığı hizmetler, vergilendirilecek gelirin kapsamının belirlenmesi sırasında ne şekilde ve hangi ölçüde dikkate alınacaktır.¹⁵⁸ İşte Öz Tüketim vergilendirilirken bu kriterlerin kesin sınırlarının belirlenmesi gerekir. Oysa Türkmenistan'da Öz Tüketimin vergilendirilmesi konusunda uygulama hiçbir şekilde gerçekleşmemektedir. Öz Tüketim sadece kanun maddelerinde yer almaktadır.

¹⁵⁵ Şenyüz, a.g.e., s. 22

¹⁵⁶ Akdoğan, a.g.e., s. 80

¹⁵⁷ **Patentleri Bermegin ve Patent Töleglerini Kesgitlemegin Tertibi Hakında Kanun,** (Aşgabat: 29 Eylül 2000), md.2, s. 1

¹⁵⁸ Turhan, a.g.e., s. 120

kapsamına alınmış bulunmaktadır.¹⁶¹ Bunların yanında kollektif ortaklıklarda ortakların, adî ve eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık kârından aldıkları paylar şahsî ticari kazanç hükmündedir.¹⁶²

Türk Ticaret Kanununda yer alan bazı yasal düzenlemeler (Madde 3, 12, 13) dikkate alındığında ticari faaliyetin unsurlarını aşağıda yer aldığı gibi sıralayabiliriz;

- Sermaye Unsuru,
- Devamlılık Unsuru,
- Organizasyon Unsuru,
- Hacim Unsuru,
- Gelir ve Kazanç Elde Etme Unsuru.¹⁶³

Türkmenistan Patent Vergisi'nde Ticari Kazanç ifadesi yer almamasına rağmen EK-2'deki faaliyetlerin birçoğu ticari kazanç mahiyetindedir. Bu nedenle gelir unsurlarının belirlenmesinde özellikle ticari kazancın gelir unsurlarının biri sayılmasında herhangi bir engel oluşturuvcu durum meydana gelmeyecektir. Ancak ticari kazancın tanımı yapılırken EK-2'deki faaliyetlerin ticari kazançlarla ilgili olanlarını kapsayacak şekilde yapılması gerekmektedir. Ayrıca ticari kazançların sınırlarının da iyi belirlenmesi gerekmektedir. Çünkü bir ziraat faaliyet, belli hallerde ticari faaliyet niteliğini alabilir.¹⁶⁴

Türk Gelir Vergisi Kanununa göre ticari kazançlar gerçek ve basit usule göre tespit edilmektedir. Bunun yanında da gerçek usule göre ticari kazanç iki şekilde tespit olunur. Bunlar ticari kazancın bilanço esasına ve işletme hesabı esasına göre tespitidir. Türkmenistan Patent Vergisi Kanununda ise EK-2'de sayılan faaliyetlerin sonucunda elde edilen kazançlar vergi dairesi tarafından verilen bir defterde yer alması zorunludur.¹⁶⁵ Ancak modern gelir vergisine ihtiyaç duyan Türkmenistan'ın ticari kazancın tespitinde gerçek ve götürü veya basit usulü uygulaması gerekmektedir. Çünkü

¹⁶¹ Akdoğan, a.g.e., s. 84

¹⁶² Aksoy, a.g.e., s. 168

¹⁶³ Bağdınli ve Diğerleri, a.g.e., s. 20

¹⁶⁴ Özbacı, a.g.e., s. 315

¹⁶⁵ Patentleri Bermegin ve Patent Töleglerini Kesgitlemegin Tertibi Hakında Kanun, (Aşgabat: 29 Eylül 2000), md.56, s. 12

modern gelir vergileri, gelirin gerçek miktarlar üzerinden kavranmasını temel ilke olarak benimsemekle beraber, kanun koyucu çok istisnâ hallerde zaman zaman başka yöntemlerden yararlanmak zorunda kalır. Özellikle, gelirin net tutarının muhasebe sistemi ile kavranmasının çok güç ve elde edilecek vergi gelirine kıyasla idarî masrafların çok aşırı olduğu durumlarda, gerek matrah, gerekse bizzat vergi tutarı bir takım dış belirtilerden hareket ederek "götürü usul" veya "basit usul" ile belirlenir.¹⁶⁶ Bu nedenle Türkmenistan'da uygulanacak gelir vergisinde ticari kazancın tespitinde gerçek usulün yanında basit usulün de uygulanması gerekmektedir. Bunların nasıl gerçekleştirilebileceği ise aşağıda açıklanmaya çalışılacaktır.

2.1.1. Ticari Kazancın Gerçek Usulde Tespiti Bakımından

Gerçek usul, mükellefin ticarî kazancının; defter, kayıt ve belgelere dayandırılarak, kazancın gerçek tutarının belirlenmesine imkan veren bir usuldür.¹⁶⁷ Diğer bir ifadeye göre ticari kazancın gerçek usulde tespiti, kazancın –mükellef tarafından kanunlarda belirtilen ilke ve yöntemler çerçevesinde¹⁶⁸- tutulan defterler, alınan ve verilen belgelerle tespit edilmesini ifade etmektedir.¹⁶⁹ Türk Gelir Vergisi'nde gerçek usul, bilanço esas ve işletme hesabı esas olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Genel kabul görmüş muhasebe ilke ve uygulamaları ile kayıt düzeni açısından yeterli bir bilgi düzeyine sahip olunmasının özellikle bilanço esasının işleyişi bakımından büyük önemi vardır.¹⁷⁰

2.1.1.1. Bilanço esasına göre tespiti bakımından

Bilanço, bir işletmenin muayyen bir zaman içindeki, faaliyet sonuçlarını gösteren bir tablodur. Bu tablo sonuçlarından, ilgili işletmenin bir vergilendirme dönemindeki (bu genellikle bir takvim yılıdır) kârı ve zararı tespit olunmaktadır.¹⁷¹

¹⁶⁶ Turhan, a.g.e., s. 124

¹⁶⁷ Akdoğan, a.g.e., s. 108

¹⁶⁸ Şenyüz, a.g.e., s. 30

¹⁶⁹ Bağdımlı, a.g.e., s. 24

¹⁷⁰ Akdoğan, a.g.e., s. 108

¹⁷¹ Aksoy, a.g.e., s. 169

Bilanço esasında, ticari kazanç, hesap dönemi sonu ve başındaki bilançolara göre hesaplanan özsermayelerin kıyaslanması suretiyle bulunur. Bu kıyaslamada, özsermayeler arasındaki farka, dönem içinde işletmeden çekilen kıymetler eklenir. Dönem içinde işletmeye ilâve edilen kıymetler çıkarılır.¹⁷²

Vergi Usul Kanunu kimlerin bilanço esasına göre defter tutacaklarını ve tutulacak defterlerin hangi defterler olduğunu belirtmiştir. Buna göre, birinci sınıf tüccarlar bilanço esasına göre defter tutacaklardır. (VUK. Md. 176). Kimlerin birinci sınıf tüccar sayılacaklarını ise Vergi Usul Kanununun 177'nci maddesinde açıklanmıştır. Bunların birinci sınıf tüccar sayılabilmesi için yıllık alım-satım ve gayrisafi iş hasılatının belirli bir tutarın üzerinde olması gerekmektedir.

Yıllık alım-satım hadleri belirlenirken sadece yıl içi faaliyetler dikkate alınır. Önceki yıllardan devreden mal bedelleri yıllık alışların, sonraki yıllara devreden mal bedelleri ise yıllık satışların hesabında dikkate alınmaz.¹⁷³

Ayrıca Vergi Usul Kanununun 182'nci maddesinde ticari kazançları bilanço esasına göre tespit olunan gerçek kişilerin hangi defteri tutacakları belirtilmiştir. Bunlar;

- Yevmiye Defteri (Günlük Defteri),
- Defter-î Kebir (Büyük Defter),
- Envanter Defteri.

Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi icap eden muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defterdir. Defter-î kebir (Büyük Defter), yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterdir. Envanter defterine işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur ve tarihe “Bilanço günü” denir. Envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil numaralı olur. (VUK. md. 183, 184 ve 185).

¹⁷² Özbalcı, a.g.e., s. 345

¹⁷³ Şenyüz, a.g.e., s. 31

Görüldüğü gibi Türk Vergi Usul Kanununda birinci sınıf tüccarların bilanço hesabı esasına tâbi olduğu belirtilmiştir. Ayrıca bunların hangi defterleri tutacakları da adı geçen kanunda açıklanmıştır. Ancak Türkmenistan Patent Vergisi'nde bilanço veya işletme hesabı esasına göre vergilendirme olmadığı için birinci sınıf ve ikinci sınıf tüccar ayrımı da bulunmamaktadır. Aynı şekilde bütün Patent Vergisi mükellefleri vergi dairesi tarafından verilen aynı gelir gider defteri yürütmektedirler. (EK-4). Gelir gider hesap defteri vergi dairesi tarafından patent belgesi ile beraber verilmekte ve bu defterde mükellefin adı, soyadı ve baba adı, kayda alınış numarası, mükellefin vergi numarası, patent belgesinin numarası ve verildiği tarih, ikametgâh veya faaliyette bulunulan yerin adresi, iş türü ve verilen patent belgesinin süresi belirtilmektedir. Mükellefler elde ettikleri tüm gelir ve giderlerini vergi dairesi tarafından verilen bu deftere kaydetmek zorundadırlar.¹⁷⁴ Ancak modern bir gelir vergisine ihtiyaç duyan Türkmenistan'ın bu yeni vergide ticari kazancın tespiti için Türk Vergi Sistemi'nde olduğu gerçek ve basit usulün kullanılması gerekmektedir. Uygulanması gereken bu usullerin başında ise bazı şartlar altında, ticari kazancın bilanço esasına göre tespitidir.

2.1.1.2. İşletme hesabı esasına göre tespiti bakımından

Türk Gelir Vergisi Kanununda gerçek usule tâbi olan, fakat iş hacimleri bilanço usulüne göre defter tutmaya müsait olmayan vergi mükelleflerini sıkılmamak için ticari kazancın tespitinde basit bir usul olan işletme hesabı esasını kabul edilmiştir. İkinci sınıf tüccarlar bu usule göre vergilendirilirler.¹⁷⁵ Türk Gelir Vergisi Kanununun 39'uncu maddesine göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır.

Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları, giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade etmektedir.

İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç tespit olunan mükellefler işletme hesabı defteri tutarlar. (işletme hesabı ihtiva eden). İşletme hesabının sol tarafına gider,

¹⁷⁴ Patentleri Bermegin ve Patent Töleglerini Kesgitlemegin Tertibi Hakunda Kanun, (Aşgabat: 29 Eylül 2000), md.56, s. 12

¹⁷⁵ Aksoy, a.g.e., s. 173

sağ tarafına hasılat kısmı teşkil eder. Gider kısmına satın alınan mallar veya yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün giderleri; hasılat kısmına ise satılan mal bedeli veya yaptırılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat kaydolunur. (VUK. md. 193, 194).

Mal alım-satımı ile uğraşanlarda ticari kazancın tespitinde hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılat, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunmaktadır.¹⁷⁶

Ancak ticari kazancı işletme hesabı esasına göre belirlenen mükelleflerin vergi kanunlarında yer aldığı halde yararlanamadıkları bazı düzenlemeler bulunmaktadır. Bunlar yatırım indirimi, yeniden değerlendirme, azalan bakiyeler usulü amortisman ve şüpheli alacağın ayrılmasıdır.¹⁷⁷

Daha önce de belirttiğimiz gibi Türkmenistan Patent Vergisi'nde ticari kazanç faaliyeti tespitinde, ne işletme hesabı esasını ne de bilanço esasını uygulanmaktadır. Bu nedenle Türkmenistan'da ticari kazancın tespitinde bilanço esasının yanısıra ticari kazancın tespitinde işletme hesabı esasının da uygulanması gerekmektedir. Çünkü işletme hesabı esasını, bilanço esasına kıyasla iş hacmi daha az mükellefleri hedefleyen ve yoğun muhasebe bilgisi gerektirmeyen bir niteliğe sahiptir.¹⁷⁸ Bu nedenle faaliyet veya iş hacmi düşük olan gerçek kişilerin yıllık kazançlarının belirlenmesinde işletme hesabı esasının uygulanması daha uygun olur. Ayrıca bilanço esasını uygulayacak birinci sınıf tüccarların hangi iş hacmi sınırını aşarsa bilanço esasına göre kazançlarını tespit edeceklerini, aynı şekilde işletme hesabı esasına göre ticari kazancın tespit edilebilmesi için faaliyet veya iş hacmi bakımından üst limitin ne olduğunun iyice belirlenmesi gerekmektedir.

¹⁷⁶ Aynı, s. 174

¹⁷⁷ Bağdımlı ve Diğerleri, a.g.e., s. 39

¹⁷⁸ Akdoğan, a.g.e., s. 113

Türkmenistan Patent Vergisi mükelleflerinin, genel olarak faaliyeti sermayeye dayanmaktan uzak, küçük sanat erbabı olması ve dolayısıyla bunların vergi ödeme gücünün düşük olması nedeniyle uygulanacak yeni gelir vergisinde basit usule yer verilmesi kaçınılmazdır. Ayrıca bunun yanında basit usule tâbi mükelleflerin ticari kazancının nasıl tespit olunacağı ve hangi vergi müesseselerinden yararlanıp yararlanamayacağını ayrıntılı şekilde belirtilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan aşağıda iki bölüm şeklinde açıklayacağımız gibi basit usule tâbi olmanın şartlarının da uygulanacak yeni gelir vergisinde belirtilmesi gerekmektedir. Bu şartlar Türk Gelir Vergisinde olduğu gibi genel ve özel şartlar olmak üzere iki şekilde belirtilebilir.

2.1.2.1. Basit usule tâbi olmanın genel şartları

Basit usule tâbi olmanın birinci şartı, ticari kazanç elde eden mükellefin, bu işinde fiilen çalışması veya bulunması gereklidir. Görüldüğü gibi Türk Gelir Vergisi Kanunu, mükellefin basit usulden yararlanabilmesi için öncelikle dükkanda veya tezgahda kendisinin bilfiil çalışmasını şart koşmuştur. Küçük sanat ve ticaret erbabı olmanın en belirgin özelliği sermayeden ziyade bedeni çalışmaya dayanmakta olmasıdır. Bu suretle, basit usulden sadece küçük sanat ve ticaret erbabının yararlanması düşünülmüştür.¹⁸⁴

Basit usule tâbi olmanın ikinci genel şartı ise yıllık işyeri kirası ile ilgilidir. Buna göre işyeri mülkiyetinin iş sahibine ait olması halinde emsal kira bedelinin, kiralanmış olması halinde yıllık kira bedeli toplamının büyükşehir belediye sınırları içinde 2.300.000.000 lirayı, diğer yerlerde 1.700.000.000 lirayı aşmaması gerekmektedir.¹⁸⁵

Basit usule tâbi olmanın genel nitelikteki üçüncü şartı mükellefin mesleki, ziraî veya başka bir ticari faaliyeti dolayısı ile gerçek usulde gelir vergisine tâbi olmamasıdır.¹⁸⁶

¹⁸⁴ Aynı, s. 104

¹⁸⁵ Aynı, s. 104

¹⁸⁶ Özbacı, a.g.e., s. 466

Bir ticari faaliyet dolayısı ile bilanço veya işletme hesabı esasında defter tutan kimse, ikinci ticari faaliyet dolayısı ile basit usulden yararlanamaz.¹⁸⁷

Türkmenistan'da uygulanacak yeni gelir vergisinde ticari kazancın tespitinde mükellefin taşınması gereken genel şartları yukarıda olduğu gibi belirtebiliriz. Örneğin Türk Gelir Vergisi'nde basit usulde ticari kazancın tespiti için genel şartların bir tanesi işyeri kirasının büyüklüğüdür. Bu büyüklük de büyükşehir belediye sınırları ve diğer yerler olmak üzere iki şekilde sınıflandırılmıştır. Türkmenistan Gelir Vergisi'nde ise bu sınıflandırmayı EK-2'deki tablodan yararlanarak Aşgabat, Vilayet Merkezleri, Büzmeyin ve Türkmenbaşı şehirlerini birinci büyüklük, diğer yerleşim birimlerini de ikinci büyüklük olarak belirleyebiliriz.

2.1.2.2. Basit usule tâbi olmanın özel şartları

Basit usulde vergiye tâbi olabilmek için yukarıda belirtilen genel şartlardan her üçüne sahip olduktan başka, aynı zamanda ticaret ve sanat nevelerine göre, kanunda iş hacmi itibariyle tespit edilen özel şartlara da sahip olmak gerekir. Genel ve özel şartların bir tekinin mevcut olmaması halinde dahi, basit usulde vergileme rejiminden yararlanılamaz.¹⁸⁸ Buna göre Türk Gelir Vergisi Kanununun 48'inci maddesinde belirtilen basit usule tâbi olmanın özel şartları;

1. Satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alımları tutarının 34.000.000.000 lirayı veya yıllık satışları tutarının 47.000.000.000 lirayı aşmaması,

2. 1 numaralı bentte yazılı olanların dışındaki işlerle uğraşanların bir yıl içinde elde ettikleri gayrisafi iş hasılatının 17.000.000.000 lirayı aşmaması,

3. 1 ve 2 numaralı bentlerde yazılı işlerin birlikte yapılması halinde, yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamının 34.000.000.000 lirayı aşmaması gerekir (GVK. md. 49).

¹⁸⁷ Aynı, s. 467

¹⁸⁸ Aynı, s. 467

Türk Gelir Vergisi Kanunu basit usulün genel ve özel şartlarını maddeler halinde sıraladıktan sonra, gelir vergisindeki otokontrol mekanizmasının işleyişine olan etkisi gözönünde tutularak,¹⁸⁹ basit usulün sınırını belirtmiş, yani bunlardan kimlerin yararlanamayacağını kanun maddelerinde belirtmiştir. Modern bir gelir vergisine ihtiyaç duyan Türkmenistan Vergi İdaresinin de bu müesseseleri ayrıntıları ile belirtmesi gerekmektedir. Çünkü unutulacak bir metnin ileride vergi ihtilaflarına yol açacağı unutulmamalıdır.

2.2. Ziraî Kazançların Tespiti Bakımından Uygulanabilirliği

Herhangi bir ülke, tarımı ihmal edip sadece sanayi sektöründe yapacağı yatırımlarla hızlı bir kalkınma sürecini yürütme güç ve olanağına sahip değildir. Gerek iktisat tarihi ve gerekse iktisat teorisi bu görüşü desteklemektedir. Gelişmelerini çok önceden tamamlamış ülkelerin tarihi yakından incelendiği zaman görüldüğü gibi, tarım alanındaki gelişmeler sanayidekilerle birlikte ele alınmış ve çok kez onlara nazaran öncelik kazanmıştır.¹⁹⁰ İşte bu nedenle Türkmenistan'da yeni uygulanacak gelir vergisinde ziraî kazançlarının da gelir vergisi kapsamında vergilendirilmeye devam edilmesi gerekmektedir. Ayrıca bildiğimiz gibi Gelir Vergisi, strüktürünün icabi olarak bütün gelirleri kavramak mecburiyetindedir.¹⁹¹

Türk Gelir Vergisi Kanununun 52'nci maddesinde ziraî kazancın ne olduğu açıklanmıştır. Buna göre; ziraî faaliyetten doğan kazanç ziraî kazançtır. Ziraî faaliyet; arazide, deniz, göl ve nehirlerde, ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatın istifade etmek suretiyle nebat orman, hayvan, balık ve bunların mahsullerinin istihsalini, avlanmasını, avcılar ve yetiştiricileri tarafından muhafazasını, taşınmasını, satılmasını veya bu mahsullerden sair bir şekilde faydalanılmasını ifade eder.

Yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere, ziraî faaliyetin tanımında iki ana unsur mevcuttur. Bu unsurlar;

¹⁸⁹ Aynı, s. 472

¹⁹⁰ Nemli, a.g.e., s. 14

¹⁹¹ Aksoy, a.g.e., s. 188

- Faaliyetin arazide, deniz, göl ve nehirlerde yapılması,
- Faaliyetin ekim, dikim, bakım, üretme, yetiştirme ve ıslah yollarıyla veyahut doğrudan doğruya tabiatan istifade edilmesi halleridir.¹⁹²

Türkmenistan Patent Vergisi'nde ise ziraî kazançları EK-2'deki faaliyetlerin içinde yer almaktadır. Ancak ziraî kazançlarla ilgili faaliyetlerin kapsamının daha iyi belirlenebilmesi için Türkmenistan'da uygulanacak yeni gelir vergisinde ziraî kazancın tanımı yapılarak, hangi faaliyetlerin ziraî kazanç sayılacağı, ayrıca bu faaliyetlerin nerelerde elde edilirse ziraî kazanç sayılacağı açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir.

Ziraî kazançlarda vergilendirme gerçek usul ve gerçek dışı usul olmak üzere ikiye ayrılıp, gerçek usul de kendi arasında bilanço ve ziraî işletme hesabı esas olmak üzere ikiye ayrılır. Gerçek usule tâbi bir çiftçi isterse bilanço, isterse işletme hesabı esasına göre vergilendirilir. Çiftçi bu iki esas arasında seçimlik hakka sahiptir. Gerçek usule kimlerin tâbi olduğu bunların işletme büyüklüğüne göre ve motorlu araç gücüne göre belirlenir.¹⁹³

Ayrıca belirtilmesi gereken önemli bir nokta da Türk Gelir Vergisinin 94'üncü maddesinin birinci fıkrası gereğince ziraî kazançlarını ister bilanço, ister işletme hesabı esasına göre tespit eden mükellefler tüm ziraî kazançları üzerinden tevkifat yapmak zorundadırlar. Türkmenistan Vergi Sisteminde de tüm ziraî kazançların tevkifat yoluyla vergilendirilmesi gerekmektedir. Çünkü tevkifat yoluyla vergilendirmede müteselsil sorumluluk ön plana çıkmaktadır.

2.2.1. Ziraî Kazancın Gerçek Usulde Tespiti Bakımından

Türk Gelir Vergisi Kanununun 54'üncü maddesine göre ziraî kazançların gerçek usulde tespiti işletme büyüklüğüne göre belirlenecektir. Buna göre; 54'üncü maddede ziraî kazancın gerçek usulde tespiti bakımından bir takvim yılı içinde dikkate alınacak

¹⁹² Bağdınlı ve Diğerleri, a.g.e., s. 137

¹⁹³ Şenyüz, a.g.e., s. 114

usul diye bir sınıflandırma söz konusu değildir. Oysa uygulanacak yeni gelir vergisinin gelir unsurlarından birinin ziraî kazanç olması ve bu ziraî kazancın da gerçek usulde ve gerçek dışı usulde tespit edilmesi gerekmektedir. Çünkü günümüzde özelleştirme kapsamında bin, belki on bin dönümlük ziraî faaliyet için arazisi bulunan gerçek kişilerin gerçek usule göre vergilendirilmesi kaçınılmazdır.

Ayrıca bunların gerçek usule göre tespitinin nasıl ve hangi ölçülere göre yapılacağı da Türk Gelir Vergisi Kanununun 54'üncü maddesinde olduğu gibi belirlenmesi gerekmektedir.

2.2.1.2. İşletme hesabı esasına göre tespiti bakımından

İşletme hesabı esasında, mükellef çiftçi, bir hesap dönemi içinde işletmede elde ettiği hasılat ve tahakkuk etmiş alacaklar ile yapmış olduğu çiftlik işletme masraflarını veya borçlarını yeni yıl içinde ödenen veya borçlanılan çiftlik giderlerini, işletme defteri tutarak hesaplayacaktır.¹⁹⁷ Çiftçiler işletme defterinin sol tarafına giderlerini, sağ tarafına da hasılatı kaydeceklerdir.¹⁹⁸ Bu hesaplamada hesap dönemi başındaki mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonundaki mahsullerin değeri hasılatı ilave edilir.¹⁹⁹

Türk Gelir Vergisi Kanununun 56'ncı, 57'nci, ve 58'inci maddelerinde ziraî işletme hesabı esasına göre hangi gelirlerin hasılat, hangi harcamaların gider sayılacağını ve hangi harcamaların da gider olarak kabul edilmeyeceğini belirtilmiştir.

Gerek işletme hesabı esas ve gerekse bilanço esas, niteliği ve yapısı itibariyle, ticari kazançlardaki uygulamaya önemli ölçüde paralellik göstermektedir. Burada fark eden husus, ticari ve ziraî işletmelerin yapıları, gelir gider kalemlerinin nitelikleri ve isimleridir.²⁰⁰

¹⁹⁷ Aksoy, a.g.e., s. 201

¹⁹⁸ Bağdınlı ve Diğerleri, a.g.e., s. 151

¹⁹⁹ Özbacı, a.g.e., s. 499

²⁰⁰ Akdoğan, a.g.e., s. 144

Türkmenistan Vergi Sistemi'nde uygulanacak yeni gelir vergisinde, ziraî kazancın tespiti için gerçek usul ve gerçek dışı usulün birlikte uygulanması gerektiğini daha önce de belirtmiştik. Ancak gerçek usul uygulanırken özellikle işletme hesabı ön planda tutulmalıdır. Bilanço hesabı esası ise -Türk Gelir Vergisi'nde olduğu gibi- mükelleflerin bazı haklardan yararlanması için uygulanacağı belirtilmelidir. Yani bu esas mükellefin kendi isteğine bırakılmalıdır. Çünkü bilanço esasına göre kazancın tespiti belirli bir seviyede muhasebe bilgisini gerektirecektir. Bu da çiftçiler için önemli bir zorluk teşkil edecektir. Bu nedenle kazanç tespiti için esas tespit edilirken esasların iyi belirtilmesi gerekmektedir. Zira vergilemenin malî prensibinin yanında diğer vergileme ilkelerinin de olduğu unutulmamalıdır.

2.2.2. Ziraî Kazancın Gerçek Dışı Usulde Tespiti Bakımından

Ziraî kazançları dolayısıyla gerçek usulde vergilendirilenlerin dışında kalan çiftçiler gerçek usulde vergilendirilmezler. Bunlar için kanunda öngörülen vergilendirme rejimi hasılatları üzerinden yapılacak tevkifat esası üzerine oturtulmuştur. Beyanname vermezler ve dolayısıyla tevkifatın dışında bir vergi yükü ile karşı karşıya kalmazlar.²⁰¹ Ancak bu çiftçiler yaptıkları satış ve hizmetleri nedeniyle müstahsil makbuzu almak ve saklamak zorundadırlar.²⁰²

Türk Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi hükmü gereğince vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar tarafından ziraî ürünlerin satın alınması halinde, ürün bedelleri ödenirken gelir vergisi kesintisi yapılması zorunluluğu vardır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, kesinti yapma sorumluluğu verilmiş olanlar tarafından yapılacak alımlar için bu zorunluluğun bulunmasıdır. Başka bir deyişle, kişisel tüketim için yapılan alımlar bakımından bu uygulama mevcut değildir.²⁰³

Türk Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin II. bendinde belirtilen tevkifat oranları 95/7137 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararıyla tespit olunmuştur. Bu bende dikkat edilirse, bent, üç ayrı alt bent halinde düzenlenmiş ve her bir alt bent de kendi

²⁰¹ Şenyüz, a.g.e., s. 121

²⁰² Bağdınlı ve Diğerleri, a.g.e., s. 151

²⁰³ Akdoğan, a.g.e., s. 144

içinde çeşitli kriterlere göre iki ayrı gruba ayrılmıştır. Bu yöntemle, ziraî mahsul (zirai üretim) ve hizmetlerdeki tevkifat oranlarının farklılaştırılması yoluna gidilmiştir.²⁰⁴

Sadece net tutarın (ele geçen) bilinmesi veya satışın net tutar üzerinden yapılması halinde tevkifat ve fonların bulunabilmesi için net tutardan hareketle gayrisafi tutarın bilinmesi gerekir. Gayrisafi tutarın bilinmesi için çıkarılan şu formülden yararlanabiliriz.²⁰⁵

$$\text{Net} = \text{Brüt} - \text{Gelir Vergisi Tevkifatı}$$

$$N = B - \text{GVT}$$

$$N = B - (B \times 0.04)$$

$$N = B - 0.04B$$

$$N = B - 0.04B$$

$$N = 0.96B$$

$$B = N/0.96$$

Türk Gelir Vergisi'nde ziraî kazançlar için uygulanan tevkifat usulü veya gerçek dışı usulünün Türkmenistan Vergi Sistemi'nde uygulanması zor olmayacaktır. Çünkü en önemli nokta çiftçiler bu usulde defter tutmayacaklardır ve beyanname vermek zorunda da değildirler. Diğer yandan tevkifat usulüyle zincirleme sorumluluk yaratılmaktadır. Ancak unutmamak gerekir ki, bu usulün verimli çalışabilmesi için vergi denetiminin de etkin çalışması gerekmektedir.

2.3. Ücretlerin Tespiti Bakımından Uygulanabilirliği

Ücret, bir üretim faktörü olan emeğin üretime katılması sonucu elde edilen bir gelir unsurudur. Emek, üretime duruma göre fikren veya bedenen katılabilir. Emeğin üretime ister fikren, ister bedenen olsun, katılması karşılığında alınan bedele veya karşılığına ücret denir.²⁰⁶

²⁰⁴ Bağdınlı ve Diğerleri, a.g.e., s. 375

²⁰⁵ Şenyüz; a.g.e., s. 123

²⁰⁶ Aynı, s. 141

Ekonominin gelişmişlik düzeyine göre, emeğin, işveren-hizmetli ilişkisi içinde değerlendirilmesi ve bunun sonucu olarak ücret gelirlerinin milli gelirdeki payı artmaktadır. Bu durum, gelir vergisi uygulaması açısından da, ücret şeklindeki gelir unsuruna gittikçe artan bir önem kazandırmaktadır.²⁰⁷

Türk Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesine göre ücret şu şekilde tanımlanmıştır: "Ücret, işverene tâbi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir." Ayrıca aynı maddenin izleyen bentlerinde ücretin ödenek, tazminat, zam, avans, prim, ikramiye vs. gibi başka adlar altında ödense bile mahiyetinin değişmeyeceğini ve diğer ne tür ödemelerin ücret sayılacağını belirtmiştir. Bu hükme göre, muafiyet ve istisna kapsamına girmeyen ve her ne ad altında yapılırsa yapılsın ücret tanımı içine giren tüm ödemeler, ücret olarak vergilendirilecektir.²⁰⁸

Türkmenistan Vergi Sistemi'nde ücretler Gelir Vergisi adı altında vergilendirilmektedir. Diğer gelir unsurları ile ilgili faaliyetler Patent Vergisi alanında, ücretler ise Gelir Vergisi alanında vergiye tâbi tutulmaktadır. Ayrıca her iki gelir arasında hiçbir bağlantı bulunmamaktadır, hatta ücret gelirleri ve diğer gelir unsurları farklı tarifeler üzerinden vergilendirilmektedir. Kısaca Türkmenistan Vergi Sistemi'nde şahsî gelir üzerinden alınan vergiler, sedüler gelir vergisi şeklinde uygulanmaktadır.

Ayrıca ücretler üzerinden alınan gelir vergisinde ücretin tanımı yapılmamış, sadece aynî veya para şeklinde ücret geliri elde edenlerin gelir vergisine tâbi olacağı belirtilmiştir. Ancak Türkmenistan Vergi Sistemi'nde uygulanacak yeni gelir vergisinin üniter gelir vergisi şeklinde olacağına göre, ücret gelirlerinin de diğer gelir unsurları aynı vergi altında vergilendirilmesi gerekmektedir. Çünkü üniter gelir vergisinde, prensip olarak, en az geçim indirimin yanısıra kişisel ve ailevî duruma göre değişen diğer indirimler yapıldıktan sonra, toplam safi gelir bir bütün olarak tek bir artan oranlı tarife ile vergilendirildiği için, yükümlülerin kişisel ödeme gücü bakımından önemli olan bütün etkenlerin gözönünde tutulması tamamen olanaklı olmakta ve ayrıca,

²⁰⁷ Özbacı, a.g.e., s. 511

²⁰⁸ Bağdınlı ve Diğerleri, a.g.e., s. 166

özellikle ülke sınırları dışında iktisadî faaliyette bulunmak isteyen teşebbüsler açısından son derece önemli olan “verginin açıklığı” ilkesinin gerçekleşme olanağı da büyük ölçüde artmaktadır.²⁰⁹

Ayrıca Türkmenistan Vergi Sistemi’nde uygulanacak üniter gelir vergisinin içinde yer alan ücret unsurunun da Türk Gelir Vergisi Kanununda olduğu gibi kapsamlı bir şekilde tanımının yapılması gerekmektedir. Örneğin; tazminatın ücret mahiyetinde kabul edilip edilmeyeceği ya da aynı şekilde avans, prim, ikramiye vs. gibi ödemelerin ücret kapsamına alınıp alınmayacağı ayrıntılı bir şekilde belirtilmelidir. Yoksa kanun metninde yer almayan bir bedensel veya zihinsel bir emeğe yapılan ödmeden vergi alınmayacaktır.

2.3.1. Ücretlerin Unsurları Bakımından

Ücretlerin vergilendirilmesinde konu, gerçek kişilerin, emeklerini bir işverene tâbi ve muayyen bir işyerine bağlı olarak arz etmeleri karşılığında almış oldukları para ve ayınlar ile temsil edilebilen menfaatlerdir.²¹⁰ Bu açıklamaya dayanarak Türk Gelir Vergisi Kanununa göre ücretin unsurlarını şöyle sıralayabiliriz;

— Çalışma bir işverene bağlı olarak yapılmalıdır. Türk Gelir Vergisi Kanununun 62’nci maddesine göre işverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir.

İşverenle hizmetli arasındaki bağıllık (tâbi olma) ücretin varlığını belli etmede önemli unsurlardan biridir. Özellikle serbest meslek faaliyetinin, şeklen bir kadroya bağlı olarak yapıldığı hallerde ücretle serbest meslek kazancı arasındaki sınırın bu ölçüye göre belli edilmesi gerekir.²¹¹

²⁰⁹ Turhan, a.g.e., s. 115

²¹⁰ Aksoy, a.g.e., s. 210

²¹¹ Özbacı, a.g.e., s. 512

– Çalışma belli bir işyerine bağlı olarak yapılmalıdır. Hizmet erbabının belirli bir işyerine bağlı olması, hizmetin temel yapısıyla ilgili bir durumdur.²¹² Bu bağlılık maddî değil, hukukî anlamda bağlılıktır. Yani hizmet erbabının mutlak suretle işyerinde çalışması gerekmez. İşyerine bağlılıktan maksat, işverenin emir ve talimatının alınması, hizmetin cereyanının ve neticesinin işveren ve yetkili kıldığı makama bildirilmesidir.²¹³

– Ödeme hizmet karşılığı yapılmalıdır. İşçi veya memur biçiminde olsun hizmet erbabı yaptığı hizmet veya iş karşılığında ücret alır. Bir hizmet karşılığında hizmet erbabına yapılan ödeme nakden, aynen ya da para ile temsil edilebilen menfaatler şeklinde olabilir. Örneğin, ücretin bir kısmının ya da tamamının mal veya eşya biçiminde ödeneceği kararlaştırılmıştır. Hizmet erbabının ücrete hak kazanmasının işverenin kazancı veya zararı ile ilgili olmadığından herhangi bir risk taşımaz. Yani, işveren zarar dahi etse hizmet erbabı ücretini almaya devam eder.²¹⁴

– Yapılan ödemenin ücret olarak nitelendirilebilmesi için gerekli olan son unsur, ödemenin para, ayın veya para ile temsil edilebilen menfaat şeklinde yapılmasıdır.²¹⁵

Hizmet erbabına sağlanan menfaatler para ile temsil edilemiyorsa ücret sayılmamaktadır. Örneğin, bir fabrikada işçilerin dinlenmesi için yapılan dinlenme salonları, yıkanma ve temizlenme yerlerinden işçilerin sağladığı menfaatları para ile temsil etme imkanı bulunmadığından ücret sayılmaz.²¹⁶

Türkmenistan'da uygulanan Gelir Vergisi Kanununda ücretin tanımı olmadığına göre ücretin unsurlarını belirtemeyiz. Bu neden yeni uygulanacak gelir vergisinde ücretin tanımı yapıldıktan sonra ücret unsurlarının da Türk Vergi Sistemi'nde olduğu gibi belirtilmesi gerekmektedir. Ayrıca bu kapsam içinde ne gibi yerlerin işyeri sayılacağı, işveren ve hizmet erbabının kimlere denileceği belirtilmelidir.

²¹² Şenyüz, *a.g.e.*, s. 142

²¹³ Bağdımlı ve Diğerleri, *a.g.e.*, s. 167

²¹⁴ Şenyüz, *a.g.e.*, s. 142

²¹⁵ Bağdımlı ve Diğerleri, *a.g.e.*, s. 167

²¹⁶ Aksoy, *a.g.e.*, s. 211

maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104'üncü maddelere göre tevkifat yapılır. (GVK, 94/1).

Diğer yandan Türk Gelir Vergisi Kanunu bazı ücretlerin tevkifata tâbi olmayacağını belirtmiştir. Bunlar;

- Ücretleri yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı,
- 16'ncı maddede yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri,
- Maliye Bakanlığı'nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemelerdir.

2.3.2.1. Ücretlilerde vergi indirimi bakımından

Ücretlilerde vergi indirimi gerçek ücretlerin vergilendirilmesinde, ücretliler tarafından yapılan bazı giderlerin vergi matrahından indirilmesine imkan veren düzenlemedir.²¹⁸ Türk Gelir Vergisi Kanununda 4842 Sayılı Kanun ile yapılan değişikle ücretlilerde vergi indirimi müessesesinde bazı yeni düzenlemelere gidilmiştir. Daha önce özel gider indirimi olarak uygulanan müessese artık ücretlilerde vergi indirimi adı altında uygulanmaktadır. Ancak yapılan bu değişikle ücretlilerde vergi indirimine devam edilmesi uygulamada belge düzeninin sağlanmasında doğrudan etkili olmaktadır.²¹⁹

Ücretleri gerçek usulde tespit olunan mükelleflerin ücretlilerde vergi indiriminden yararlanabilmesi için şu şartlar aranmaktadır;

- Ücretlilerde vergi indirimine esas harcamalar, mükellefin kendisi, eşi ve çocuklarına ait harcamalar olmalıdır,
- İndirim konusu harcamalar eğitim, sağlık, gıda, giyim ve kira harcamalarından ibaret olmalıdır,
- Harcamalar Türkiye'de yapılmalıdır,

²¹⁸ Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, (İstanbul: Maliye Hesap Uzmanı Derneği Yayınları, 2002), s. 383

²¹⁹ Bekir Bayraktar, "4842 Sayılı Kanunla Getirilen Ücretlilerde Vergi İndirimi Uygulaması", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı-262, (Haziran-2003), s. 146

- Harcama dolayısıyla ödeme yapılan gerçek veya tüzel kişiler gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmalıdır,
- Harcamalar belgelerle tevsik edilmelidir,
- Mahsup hakkı kazanılan tutarın hesaplanmasında dikkate alınan harcama tutarı, vergi matrahının toplamını geçmemelidir. (GVK, mükerrer madde 121).

Yeni kabul edilen kanunla vergi indirimi şu şekilde belirlenecektir;

3 milyara kadar.....	%8'i
6 milyar liranın 3 milyar lirası için %8'i, aşan kısmı için	%6'sı
6 milyar liradan fazlasının 6 milyar lirası için %7'si, aşan kısmı için.....	%4'üdür.

Mahsup hakkından yararlanılmasına yönelik harcama belgelerinin işverene ibrazı, beyanı ve verginin mahsup veya iadesine ilişkin süreleri tespit etmeye, iadeyi nakden veya mahsuben yaptırmaya, vergi mahsup ve iadesine tâbi tutulacak mal ve hizmet alımlarını yukarıda sayılanlarla sınırlı olmaksızın tespit etmeye ve uygulamanın usul ve esaslarını belirlemeye ise Maliye Bakanlığı yetkilidir.²²⁰

Türk Gelir Vergisi Kanununda uygulanan ücretlilerde vergi indirimi Türkmenistan Gelir Vergisi Kanununda uygulanması vergi ahlakı bakımından da önemli bir gelişme yapacağı kanaatindeyim. Çünkü belge düzenini yerleştirmek amacıyla yürürlüğe konulan ücretlilerde vergi indirimi müessesesi, uygulamada genel anlamda başarılı sonuçlar vermiştir* ve özellikle nihai tüketiciler nezdinde vergi bilincinin yerleşmesine katkıda bulunmuştur.²²¹

Ayrıca ücretlilerde vergi indirimi, Türkmenistan Gelir Vergisinde uygulanırken, indirimde tâbi harcamaların geniş tutulması belge düzeninin daha yaygınlaştırılmasına olumlu etki yapacaktır. Bu nedenle, örneğin; ulaşım, dayanaklı tüketim malları gibi harcamalar da vergi indirimi kapsamına alınabilir. Bu durumda vergi indirimine konu

²²⁰ Murat Olgun, "4842 Sayılı Kanunda Ücret Gelirlerine İlişkin Olarak Yapılan Değişiklikler", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı-177, (Haziran-2003), s. 125

* Ücretlilerde vergi indirimi 4842 Sayılı Kanundan önce bazı değişikliklerle özel gider indirimi adı altında uygulanmıştır.

²²¹ Niyazi Özpehriz, "Vergi İadesi, Özel Gider İndirimi ve Sahte Belge Sorunsalı", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı-255, (Kasım-2002), s. 134

harcamaların yüzdeleri esas alınarak indirim yapılacak tutar hesaplanabilir. Örneğin, dayanaklı tüketim mallarının %50'si vergi indirimine konu edilebilir.

Diğer yandan Türkmenistan Gelir Vergisi'nde ücretlilerde vergi indirimi yıllık olarak değil de altı aylık da yapılabilir. Çünkü Türk Gelir Vergisi'nde ücretlerde vergi indirimi yıllık olduğu için belgeler özellikle yıl sonları ile yıl başları toplanmaya çalışılmaktadır. Bu ise diğer dönemlerde, ücretlilerde vergi indirimi müessesesinin esas amacı olan belge düzeninden uzaklaşmasına neden olmaktadır.

2.3.2.2. Sakatlık indirimi bakımından

Bir vergi sistemi içerisinde mükelleflerin şahsî durumlarının dikkate alınarak vergilendirilmesi modern vergiciliğin gereklerindedir. Özellikle vergilemede ödeme gücü ilkesinin dikkate alınması, belirli araçlardan yararlanılmasını zorunlu kılmaktadır. Söz konusu araçlardan birisi ayırma ilkesidir. Ayırma ilkesinin uygulama şekillerinden biri olan sakatlık indirimi de vergi adaletini sağlamaya yönelik olarak, çalışma gücü olmayanlara uygulanan bir indirimdir²²²

Sakatlık indirimi ücretli ve serbest meslek erbabı ile bunların bakmakla yükümlü olduğu kişilerin ve kazancı basit usulde tespit edilen bazı küçük esnaf ve sanatkârların sakatlık derecelerine bağlı olarak belirlenen tutarların, bunların vergi matrahlarından indirilmesini sağlayan bir vergi istisnasıdır.²²³

Türk Gelir Vergisi Kanununun 31'inci maddesinde kimlerin sakatlık indiriminden yararlanabileceği belirtilmiştir. Buna göre; "Çalışma gücünün asgari %80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derecede sakat, asgari %60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat, asgari %40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece sakat sayılır ve aşağıda belirtilen sakatlık indiriminden faydalanırlar.

²²² Selçuk İpek, "Sakatlık İndirimi Uygulaması", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı-177, (Haziran-2003), s. 187

²²³ Bıyık ve Kıratlı, a.g.e., s. 385

Sakatlık indirimi, Türk Gelir Vergisi Kanununda aylık olarak şu şekilde düzenlenmiştir;

- Birinci derece sakatlar için 440.000.000 TL,
- İkinci derece sakatlar için 220.000.000 TL,
- Üçüncü derece sakatlar için 110.000.000 TL'dir".

Özürlü vatandaşların içinde bulunduğu zor koşulların giderilmesine katkıda bulunmak ve özürlüler ile olmayanlar arasındaki rekabet eşitsizliğini gidermek amacıyla²²⁴ Türkmenistan Gelir Vergisi'nde de Türk Gelir Vergisi'nde olduğu gibi sakatlık indiriminin –özellikle yukarıdaki nedenlerden dolayı- uygulanması gerekmektedir.

Sakatlık derecesinin ise nasıl tespit olunacağı Türkmenistan Vergi İdaresine bağlıdır. Türkiye'de sakatlık derecelerinin tespit şekli ile uygulamaya ilişkin esas ve usuller Maliye, Sağlık ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik bakanlarınca bu konuda müştereken hazırlanacak bir yönetmelik ile belirlenir. (GVK, md. 31).

Ayrıca sakatlık indirimi tutarı, Türk Gelir Vergisi Kanununda olduğu gibi belirli bir tutar şeklinde de belirlenebileceği gibi, 4842 Sayılı Kanunun kabulünden önce uygulandığı gibi herhangi bir miktar esas alınarak da uygulanabilir. Örneğin; asgari ücret esas alınarak uygulanabilir. Burada esas amaç sakatlık indirimi tutarının yüksek tutulması olmalıdır. Çünkü daha yüksek tutarlarda indirimlere gidilmesi sosyal devlet anlayışının bir gereğidir.²²⁵

Diğer yandan sakatlık indirimleri hangi gelir unsurları için uygulanacağı ve mükellefin eşi, çocukları ve ana babasının durumu bu indirime etki edip etmeyeceği de belirtilmesi gerekmektedir. Ayrıca sakatlık indirimi, gelirini sakat olarak elde edenlerin sakat olmayanlara göre daha fazla malî imkanla korunması amacıyla getirilmiş bir müessese olduğundan sakatlık indiriminden yararlanacak mükellefler için gerekli olan bürokratik işlemlerin mümkün olduğunca az tutulması gerekmektedir.²²⁶

²²⁴ Bağdınlı ve Diğerleri, a.g.e., s. 195

²²⁵ İpek, a.g.m., s. 192

²²⁶ Aynı, s. 192

2.3.3. Diğer Ücretler Bakımından

Ücretlerin tamamını, çeşitli güçlüklerle karşılaştığı için gerçek usulde vergilendirmek her zaman mümkün değildir.²²⁷ Bu nedenle Türk Gelir Vergisi Kanunu bir kısım ücretlerde matrahın saptanması konusunda gerçek usulden ayrılarak, gelirin gerçek elde edilmiş safi tutarı üzerinden vergilendirilmesi ilkelerinden sapmaktadır.²²⁸ Buna göre;

1. Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar.
2. Özel hizmetlerde çalışan şoförler.
3. Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri.
4. Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar
5. Gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması sebebiyle, Danıştay'ın müspet mütalaasıyla, Maliye Bakanlığı'nca bu kapsama alınanlar diğer ücret kapsamında vergilendirilmektedir.(GVK, md. 64).

Diğer ücretler usulü esas itibariyle götürü usuldür. Bu kapsamda kalan hizmet erbabının safi ücretinin yıllık tutarı, takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'dir.²²⁹

Diğer ücretler için yıllık veya muhtasar beyanname verilmemektedir. Diğer gelirler veya ödemeler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de, diğer ücret ödemeleri beyannameye dahil edilmemektedir.²³⁰ Hesaplanan vergiyi hizmet erbabı durumunda olan kişi kendisi vergi dairesine ödemekle yükümlüdür. Bu işlemlerin takibi hizmet erbabı tarafından vergi dairesinden alınacak vergi karnesi aracılığıyla gerçekleştirilir.²³¹

²²⁷ Şenyüz, a.g.e., s. 153

²²⁸ Mualla Öncel ve Diğerleri, **Vergi Hukuku**, (Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 10 Bası, Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları, 2002), s. 295

²²⁹ Şenyüz, a.g.e., s. 154

²³⁰ Mehmet Akarşan, "Diğer Ücretlerde Vergilendirme", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı-523, (15 Haziran-2002), s. 84

²³¹ Şenyüz, a.g.e., s. 154

Diğer ücret, safi tutarı ifade ettiğinden, matrahı üzerinden herhangi bir indirim yapılmamaktadır. Belirlenen matraha gelir vergisi tarifesindeki oranlar uygulanmak suretiyle vergi hesaplanmaktadır.

Türkmenistan'da ayrı bir vergi kapsamında (Gelir Vergisi) vergilendirilen ücretleri yeni uygulanacak üniter gelir vergisi alanına alındıktan sonra, bazı ücret gelirleri için Türk Gelir Vergisi Kanununda olduğu gibi götürü usul uygulanabilir. Çünkü bütün elde edilen ücret ve ücret benzeri gelirleri gerçek usule tâbi tutarak vergilendirmek çok maliyetli veya imkansızdır. Bir garson olarak çalışan gerçek kişinin elde ettiği bahşişlerini gerçek usulde vergilendirmeye imkan yoktur. Bu nedenle Türk Gelir Vergisi Kanununun 64'üncü maddesinde belirtilen nitelikteki kişilerin elde ettikleri ücretleri diğer ücretler veya götürü usul adı altında vergilendirilmesi gerekmektedir. Bugün Türkmenistan'da ücret gelirleri üzerinden vergi sadece gerçek usule göre alındığı için, vergilendirme alanının dışında kalan diğer ücretler kayıtdışı ekonominin boyutunu daha da büyütmektedirler.

Ayrıca diğer ücretler kapsamına kimlerin gireceğini de ayrıntılı bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir. Örneğin, 94 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre hamam, sıhhî banyo ve sauna gibi işletmelerde işverenden ücret almadan sadece bahşişle çalışan kişiler, diğer ücretliler olarak vergilendirilmektedirler. Ancak, çalıştıkları müesseselerden her ne nam ile olursa olsun, herhangi bir ücret alınması halinde, her iki istihkâkın (işverenden alınan ücret ve bahşiş) toplamı üzerinden tevkif suretiyle vergilendirilmeleri gerekmektedir.²³² İşte diğer ücretlerin vergilendirilmesi konusunda daha sonra çelişkinin ortaya çıkmaması için yukarıda belirtilen şekilde, diğer ücretle gerçek usulde , vergilendirilecek ücret arasındaki sınırın belirtilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan diğer ücretlerin vergi matrahının nasıl belirleneceği Türk Gelir Vergisi Kanununda olduğu gibi yıllık asgari ücretin belirli oranı olabileceği gibi diğer şekillerde de (örneğin, miktar olarak) tespit edilebilir.

²³² Akarslan, a.g.m., s. 84

2.4. Serbest Meslek Kazançlarının Tespiti Bakımından Uygulanabilirliği

Serbest meslek kazançları emek gelirleri kategorisinde ikinci türü oluşturmaktadır. Daha önce de belirtildiği gibi, serbest meslek faaliyetinde de emek kullanılır. Ancak belli ölçüde uzmanlaşmış emekten yararlanılması söz konusudur. Öte yandan özellikle ücret gelirlerinden ayırt etmek üzere kullanılan bir ölçüte göre, serbest meslek kazancı bağımsız emeğin karşılığında elde edilmektedir.²³³ Diğer bir ifadeyle, serbest meslek kazancı, bir işverene tâbi olmaksızın, kişilerin ilmi veya mesleki bilgi veya ihtisaslarına dayanan işlerinden elde edilen kazançlardır.²³⁴

Serbest meslek kazancı, Türk Gelir Vergisi Kanununun 65'inci maddesine göre; "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsî mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tâbi olmaksızın kendi nam ve hesabına yapılmasıdır". (GVK, md. 65).

Serbest meslek erbabının kimler olabileceğini Türk Gelir Vergisi Kanununun 66'ncı maddesinde açıklanmıştır. Buna göre; "Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez". (GVK, md. 66). Ayrıca bu niteliğe uymamakla beraber başka kimlerin serbest meslek erbabı sayılacağı yine aynı maddede belirtilmiştir.

Türkmenistan'da uygulanan Patent Vergisi'ndeki faaliyet türlerine (EK-2) bakarsak; bu faaliyetlerin içlerinde serbest meslek kazancıyla ilgili olanlarına rastlamak mümkündür. Örneğin, 1 no'lu ve 0101 kodlu faaliyet, yani tüzel ve gerçek kişilere yapılan hukukî hizmetler serbest meslek niteliğindedir. Aynı şekilde 40 no'lu ve 0602 kodlu faaliyet türü olan diş protez hizmetleri de serbest meslek niteliğindedir. Yeni uygulanacak gelir vergisinde, gelir unsurlarından biri de serbest meslek kazancı olacağına göre, serbest meslek kazancının tanımı; "Her türlü serbest meslek

²³³ Öncel ve Diğerleri, a.g.e., s. 298

²³⁴ Aksoy, a.g.e., s. 223

faaliyetinden doğan kazançlar” olarak tanımlandıktan sonra, serbest meslek faaliyet kavramının da kapsamlı bir şekilde tanımlanması gerekmektedir. Bu tanımlamada özellikle serbest meslek faaliyetinin şu unsurları taşımasına dikkat edilmelidir. Bu unsurlar ise şunlardır;

- Faaliyetin sermayeden ziyade şahsî mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,
- Faaliyetin ticari mahiyette olmaması,
- Faaliyetin işverene tâbi olmaksızın şahsî sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması (bilindiği gibi bir faaliyetin bir işverene tâbi olarak yapılması sonucu elde edilen gelir ücret sayılmaktadır),
- Faaliyetin süreklilik unsurlarıdır.²³⁵

Ayrıca, serbest meslek faaliyetinin kapsamı belirlendikten sonra, kimlerin serbest meslek erbabı sayılacağına da yeni uygulanacak gelir vergisi kanununun madde metinlerinde belirtilmesi gerekmektedir.

2.4.1. Serbest Meslek Kazancının Gerçek Usulde Tespiti Bakımından

Türk Gelir Vergisi Kanunu serbest meslek kazancında matrahın saptanmasını gerçek usule göre düzenlemiştir. Gerçek usulde ücretlerde olduğu gibi, serbest meslek kazancında da faaliyet karşılığı tahsil edilen paraların yanısıra ayınlar ile başka suretlerde sağlanan menfaatler ve para ile temsil edilebilen menfaatler de kazanç kapsamında sayılır.²³⁶ Görüldüğü gibi kazancın elde edilmesi tahsil esasına bağlanmıştır. Ayrıca varsa yabancı para olarak yapılan tahsilatlar ödeme gününde borsada geçerli olan kur üzerinden (borsada ilgili yabancı para için kur yoksa Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek kur üzerinden) Türk parasına çevrilerek kaydedilmesi gerekir.²³⁷

Serbest meslek erbabının gider karşılığı olarak müşteriden veya müvekkilden aldığı para ve ayınlar da hasılat olarak kabul edilir. Bunlar daha sonra belgelenmek

²³⁵ Bağdınlı ve Diğerleri, a.g.e., s. 228-231

²³⁶ Öncel ve Diğerleri, a.g.e., s. 301

²³⁷ Şenyüz, a.g.e., s. 133

koşuluyla serbest meslek erbabınca harcıncı zaman gider olarak yazılabilir. Ancak vergi, resim, harç, keşif, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara harcanan para ve ayınlar hasılat sayılmaz.²³⁸

Serbest meslek kazancının gerçek usulde tespitinde indirilebilecek giderler Türk Gelir Vergisi Kanununun 68'inci maddesinde ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. Bu giderler esasen mesleki faaliyetin sürdürülebilmesi için yapılan giderlerdir. Bunlar; işyeri kirası, aydınlatma, ısıtma, telefon, kırtasiye giderleri, müstahdem ücretleri, meslek, ilan ve reklam vergileri ile işyerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar, mesleki faaliyetin ifasında başkalarına gördürülen hizmetler için ödenen paralar, mesleki kitap, dergi bedelleri ve meslek kuruluşları ödentileri, mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderler, mesleki alet, malzeme ve sair maddelerin bedelleri, mesleki faaliyette kullanılan tesisat ve demirbaşlar için ayrılan amortismanlar, emeklilik sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları, mesleki faaliyetle ilgili ödenen tazminatlar, şehir içi taşıma ücretleri, posta, telgraf, odabaşı ücretleri gibi müteferrik giderler ile envantere dahil binek otomobillerin giderleri ve amortismanlarıdır. (GVK, md. 68).

Gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek erbabı serbest meslek kazanç defteri tutarlar. Bu defter işletme hesabı defteri ile aynıdır. Bu defterin bir tarafına giderler, diğer tarafına hasılat kaydolunur.²³⁹

Türkmenistan Vergi Sistemi'nde serbest meslek faaliyetleri Patent Vergisi kapsamında vergilendirildiğine göre, serbest meslek kazancın tespitinde gerçek usul mevcuttur denilebilir. Ancak Patent Vergisi Kanununa göre kazanç tespit edilirken, mükellefler, faaliyetle buldukları iş konularıyla ilgili tüm gelirleri gelir olarak göstermeye ve faaliyette buldukları iş konularıyla ilgili tüm giderleri vergi

²³⁸ Aynı, s. 133

²³⁹ Öncel ve Diğerleri, a.g.e., s. 302

matrahından düşmek zorundadırlar.²⁴⁰ Ayrıca faaliyetle direkt ilgisi bulunmayan diğer giderlerin de matrahtan indirilebileceği belirtilmiştir.

Ancak serbest meslek kazancı gerçek usule göre tespit edilirken, serbest meslek erbabının, ne tür gelirleri hasılat sayılacağı ve ne tür giderleri de hasılattan indirim sayılacağı yeni Gelir Vergisi Kanununda ayrıntılı şekilde belirtilmesi gerekir. Sadece iş konusuyla ilgili demek kanaatimce yeterli değildir. Esasen mesleki konularla ilgili giderlerin sıralanması ve ayrıntılı bir şekilde açıklanması gerekmektedir. Dikkat edilirse Türk Gelir Vergisi Kanununda indirimler belirlenirken, örneğin, işyeri kirası için sadece gider yazılabilir denilmemiştir. Mükellef ikametgahının belirli bir kısmını işyeri olarak kullandığında kira ve diğer bazı indirimlerin (örneğin, aydınlatma, su) nasıl yapılacağını veya hesaplanacağını, kanun metninde ayrıntılı bir şekilde belirtmiştir. (GVK, md. 68/1).

Kazanç esasen gerçek usulde tespit edilmelidir. Ancak bazı tür faaliyetlerde gerçek matrahın bulunmasındaki güçlüklerden dolayı kanun bir tür yarı gerçek ya da bir başka götürü gider usulünü benimsemiş bulunmaktadır.²⁴¹ Buna göre; biletle girilen yerlerde faaliyette bulunan dar mükellefiyete tâbi serbest meslek erbabı diledikleri takdirde, bilet bedelleri tutarından, bu bedellere dahil resimler düşüldükten sonra kalan miktarın yarısı safi kazanç sayılmak suretiyle vergilendirilir. (GVK, md. 68).

2.5. Gayrimenkul Sermaye İradının Tespiti Bakımından Uygulanabilirliği

Kişinin daha önceki birikimlerini kanalize ettiği gayrimenkullerine, gayrimenkul niteliğindeki haklarını ve belli koşullarda fikri ve sınai hakları başkalarının kullanımına bırakması karşılığında elde ettiği gelir gayrimenkul sermaye olarak adlandırılır.²⁴² Türk Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde yazılı mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar, gayrimenkul sermaye iradi olarak tanımlanmıştır.

²⁴⁰ Patentleri Bermegin ve Patent Töleglerini Kesgitlemegin Tertibi Hakında Kanun, (Aşgabat: 29 Eylül 2000), md.35, s. 7

²⁴¹ Öncel ve Diğerleri, a.g.e., s. 303

²⁴² Aynı, s. 305

Kanunda bu iratlar dolayısıyla gelir vergisi mükellefi olanlar da tayin edilmiş bulunmaktadır.²⁴³

Gayrimenkul sermaye iradına konu edilen mal ve haklar Türk Gelir Vergisi Kanununun yukarıda belirtilen maddesinde bentler halinde sıralanmıştır. Maddede belirtilen mal ve hakları kategorik biçimde ifade etmek gerekirse bunları dört grupta toplayabiliriz;

- Gayrimenkuller,
- Gayrimenkul niteliğindeki aynî haklar,
- Bazı menkul mallar,
- Fikri ve sınai haklardır.²⁴⁴

Türkmenistan Patent Vergisi Kanununda gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki faaliyetler EK-2'deki tablonun bazı satırlarında belirtilmiştir. Buna göre 03 koduyla başlayan bütün faaliyetler gayrimenkul sermaye iradı niteliğindedir. Bunun haricinde 0515 ve 0516 no'lu faaliyetler de gayrimenkul sermaye iradı niteliğindedir. Ancak gayrimenkul sermaye iratlarının bu şekilde tespit edilmesi hem yetersiz hem de gereksizdir. Çünkü bu kanuna göre fikri ve sınai hakların kiraya verilmesi sonucunda elde edilen gelir vergi dışı kalacaktır. Oysa günümüzde gerçek kişiler fikri ve sınai hakların kirasından yüksek gelir elde edebilmekte ve bunun vergi dışı bırakılması özellikle dikey adalet ilkesine ters düşmektedir.

Yukarıda saydığımız eksiklik Türkmenistan Patent Vergisi Kanunundaki eksikliklerden sadece bir tanesidir. Bu örnekleri daha da artırabiliriz. Bu nedenle Türkmenistan Vergi Sistemi'nde Türk Gelir Vergisi uygulanırken, bu verginin ilk hedefi bu eksikliğı ortadan kaldırmak olmalıdır. Buna göre, gayrimenkul sermaye iradı, gayrimenkuller, gayrimenkul niteliğindeki haklar, bu unsura giren menkul mallar, ve fikri ve sınai hakların kiralanmasından elde edilen iratlardan oluşmalıdır.

²⁴³ Bağdmlı ve Diğerleri, a.g.e., s. 248

²⁴⁴ Öncel ve Diğerleri, a.g.e., s. 306

Türk Gelir Vergisi Kanununda gayrimenkul sermaye iratlarında gayrisafi hasıllardan, iradın sağlanması ve devam ettirilmesi için yapılan giderler indirildikten sonra bulunan müspet fark geliri, ya da daha teknik bir ifade ile, matrahı oluşturur.²⁴⁵ Bu müspet farkın tespitinde hem gerçek usul, hem de götürü usul uygulanmaktadır.

2.5.1. Gayrimenkul Sermaye İradının Gerçek Usulde Tespiti Bakımından

Gerçek usulde gayrimenkul sermaye iradı, gayrimenkul olarak nitelenen mal ve hakların kiraya verilmesinden elde edilecek gayrisafi hasıllardan gerçek giderlerin indirilmesi esasına dayanır.²⁴⁶ Gerçek giderler ise Türk Gelir Vergisi Kanununun 74'üncü maddesinde ele alınmıştır. Bu giderler esasen iradın sağlanması, faaliyetin devam ettirilmesi için yapılan giderlerdir. Gerçek usulde defter tutulmasına gerek olmamakla birlikte, giderlerin belgelendirilmesi asıldır.²⁴⁷

Ayrıca Türk Gelir Vergisi Kanununun 73'üncü maddesinde gayrimenkul sermaye iradı açısından bir vergi güvenlik önlemi olarak Emsal Kira Bedeli Esasına yer verilmiştir. Bu madde hükmüne göre, kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve emsal kira bedeli, bu mal ve hakların kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli, yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değil ise Vergi Usul Kanununa göre vergi değerinin %5'idir.²⁴⁸

Türkmenistan Patent Vergisi Kanununda EK-2'deki faaliyetlerin içinde gayrimenkul sermaye iradıyla ilgili faaliyetler gerçek usule göre tespit edilmektedir. Gayrimenkul sermaye iradıyla ilgili faaliyet türüyle uğraşan mükellefler vergi dairesi tarafından verilen hesap defterini tutmaktadırlar. Bu nedenle Türkmenistan'da uygulanacak yeni gelir vergisi kanununda gayrimenkul sermaye iradının gerçek usulde

²⁴⁵ Aynı, s. 307

²⁴⁶ Şenyüz, a.g.e., s. 168

²⁴⁷ Öncel ve Diğerleri, a.g.e., s. 310

²⁴⁸ A. Murat Yıldız, "Gayrimenkul Sermaye İratlarının Hesaplanması ve Beyanı", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı-160, (Ocak-2002), s. 90

tespiti bakımından bir engel bulunmamaktadır. Ancak mükellefin elde ettiği gayrimenkul sermaye iradının doğru beyan edip etmediği tartışmalıdır. İşte bu nedenle elde edilecek vergi gelirlerini artırmak ve vergi kaçakçılığını azaltmak veya ortadan kaldırmak için Türk Gelir Vergisi Kanununda uygulanan Emsal Kira Bedeli Esasının kabulü kaçınılmazdır.

2.5.2. Gayrimenkul Sermaye İradının Götürü Usulde Tespiti Bakımından

Türk Gelir Vergisi Kanununun 74'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası hükmüne göre, gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükellefler (hakları kiraya verenler hariç) isterlerse gerçek gider usulünde indirebilecekleri giderlere karşılık olmak üzere %25'ini götürü olarak indirebilirler.

Bu usulde indirilebilecek azami gider tutarı yukarıda yaptığımız açıklamalar çerçevesinde belirlenecek olan gayrisafi hasılatın %25'idir. Mükellefler götürü gider usulünü seçmişlerse bu usule göre belirledikleri gidere ek olarak Gelir Vergisi Kanununun 74'üncü maddesinde sayılan gerçek gider unsurlarından hiçbirini ayrıca indirim konusu edemeyeceklerdir.²⁴⁹

Götürü gider usulünü seçmek mükelleflerin tercihinin bırakılmıştır. Mükellefler gerçek veya götürü gider usullerinden lehlerine olanı seçmekte serbesttirler. Gerçek gider usulünü seçenler istedikleri dönemde götürü gider usulüne dönebilirlerken, götürü gider usulünü kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler.²⁵⁰

Türkmenistan'da uygulanan Patent Vergisi Kanununda gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki faaliyetlerin tamamı gerçek usule göre vergilendirilmektedir. Oysa yeni uygulanacak gelir vergisinde gayrimenkul sermaye iradının tespitinde gerçek usulün yanı sıra götürü usul de uygulanabilir. Ancak götürü usulün oranı %25 olabileceği gibi ülke vergi politikasına bağlı olarak değişik oranlar da uygulanabilir. Örneğin bu oran %15 olabileceği gibi %40 da olabilir. Ancak kanun metinlerinde, Türk

²⁴⁹ Aynı, s. 94

²⁵⁰ Bağdnlı ve Diğerleri, a.g.e., s. 270

Gelir Vergisi Kanununda olduğu gibi, götürü gider usulünden hakların dışında kalan, gayrimenkul olarak yer alan unsurların yararlanabileceğini belirtilmesi gerekir. Bunun nedeni de hakların gerçek giderlerinin diğer kiraya verilen unsurlara nispeten az olduğundandır.

2.6. Menkul Sermaye İratlarının Tespiti Bakımından Uygulanabilirliği

Teorik açıdan menkul sermaye iradı, her çeşit hisse senetleri, tahvil, hazine bonoları gibi menkul değerlerden, her türlü senetli ve senetsiz alacaklar ile bankalardaki mevduatlardan elde edilen kâr payı (temettü), faiz, kira ve benzeri gelirleri ifade etmektedir.²⁵¹ Türk Gelir Vergisi Kanununun 75'inci maddesinde menkul sermaye iradının tanımı yapılmıştır. Buna göre; "Sahibinin ticari, ziraî veya mesleki faaliyeti dışında nakdî sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkil sermaye dolayısıyla elde ettiği kâr payı, faiz, kira ve benzer iratlar menkul sermaye iradıdır". Aynı maddenin izleyen kısmında ise kaynağına bakılmaksızın hangi gelirlerin menkul sermaye iradı sayılacağı on dört bent halinde sıralanmıştır.

Türk Gelir Vergisi Kanunundaki menkul sermaye iradının tanımına bakıldığında menkul sermaye iradından söz edebilmek için öncelikle;

— Elde edilen iradın ticari, ziraî veya mesleki faaliyet dışında elde edilmiş olması ve

— İradın nakdî sermaye veya para ile temsil edilebilen hisse senedi, tahvil gibi değerlerden elde edilmiş olması gerektiği görülmektedir.²⁵² Oysa Türkmenistan'da uygulanan Patent Vergisi Kanununa göre, elde edilen iradın ticari, ziraî veya mesleki faaliyet dışında elde edilmiş olması ve iradın nakdî sermaye veya para ile temsil edilebilen hisse senedi, tahvil gibi değerlerden elde edilmiş olan gelirler vergilendirme sahasının kapsamı dışındadır. Bu ise gelir vergisinde adaletin sağlanması bakımından önemli bir ilke olan genellik ilkesine ters düşmektedir. Çünkü genellik ilkesi, bir yandan vergi ödeme gücüne sahip olan ve kanunların verginin doğumunu bağladığı olay ile ilişkili olan bütün gerçek ve tüzel kişilerin –hukukî tâbiyet, mevki, sınıf, din, ırk vs.

²⁵¹ Aksoy, a.g.e., s. 236

²⁵² Bağdınlı ve Diğerleri, a.g.e., s. 280

gibi iktisat dışı kriterler dikkate alınmaksızın- vergiye tâbi tutulmasını gerektirir.²⁵³ Menkul sermaye iradı elde edenler gerçek kişiler ödeme gücü yüksek olan kişilerdir. Kaldı ki bu gelir unsuru genel olarak tevkifat yoluyla vergilendirildiği için gerçek kişiler üzerlerinde vergi yükü hissetmeyeceklerdir. Bu saydığımız nedenlerden dolayı menkul sermaye iradının, yeni uygulanacak gelir vergisi kapsamına alınması kaçınılmazdır. Ayrıca yeni kanun metninde menkul sermaye iradının tanımı yapılırken, iradın sahibinin ticari, ziraî veya mesleki faaliyetlerinin dışındaki sermayesinden doğması ve yatırılan sermaye nakit para veya parayla temsil edilebilen değerlerden oluşması gerektiği belirtilmelidir. Menkul sermaye iradının tanımı yapıldıktan sonra ise hangi tür gelirlerin kaynağına bakılmaksızın menkul sermaye iradı sayılacağı bentler halinde açıklığa kavuşturulması gerekmektedir.

Türk Gelir Vergisi Kanununun 78'inci maddesinde menkul sermaye iradının tespiti için ne tür giderlerin indirim olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Buna göre;

— Menkul kıymetlerin muhafaza giderleri,

— Kâr payı ve faizleri tahsil giderleri,

— Vergi, resim ve harçlar safi iradın bulunması için menkul sermaye iradından indirilir. Hangi tür giderlerin menkul sermaye iradının tespitinde indirim konusu olabileceğinin Türkmenistan Gelir Vergisi Kanununda belirtilmesi gerekmektedir. Bunu Türk Gelir Vergisi Kanununda olduğu gibi veya daha kapsamlı bir şekilde belirtebiliriz.

2.6.1. Kâr Paylarının Vergilendirilmesi Bakımından

Maliyede belirli bir kaynaktan aynı yapıda tek bir vergi alınması temel kuraldır. Mükelleflerin aynı kaynaklarından, aynı yapıda birkaç vergi alınması halinde, bu kaynakların büyük malî yükler altında kalacağı ve hatta ortadan kalkabileceği düşünülme gerekir. Bu bakımdan, aynı kaynak ve örneğin bir gelirden belirli bir zaman içinde, bir kez vergi alınması vergi adaletine uygun düşmektedir.²⁵⁴ Bu nedenle Türk Gelir Vergisi Kanununda gerçek kişilerin elde ettikleri kâr paylarının

²⁵³ Turhan, a.g.e., s. 206

²⁵⁴ Akif Erginay, **Kamu Maliyesi**, (Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 16. Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 1998), s. 127

Yukarıda Türkmenistan'da uygulanacak yeni gelir vergisi kanununda, hangi tür gelirlerin kaynağına bakılmaksızın menkul sermaye iradı sayılacağına Türk Gelir Vergisi Kanununda olduğu gibi bentler halinde sıralanması gerektiğini belirtmiştik. Bu gelirlerin içinde ise daha önceden vergilendirilmiş gelirler bulunmaktadır. Bunları menkul sermaye adı altında yeniden vergilendirirsek, aynı konu üzerinde iki kez vergilendirme yapıldığı için vergi mükerrerliğine neden olacaktır. Bu vergi mükerrerliğini ortadan kaldırmak veya hafifletmek için menkul sermaye iradının vergilendirilmesinde, daha önceden vergilendirilmiş gelirler, Türk Gelir Vergisinde olduğu gibi belirli bir haddi geçtikten sonra ve bunun da belirli bir kısmı vergilendirilebilir. Ayrıca yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden daha önce tevkif suretiyle ödenen verginin mahsup edilmesi kabul edilmelidir. Diğer yandan Türkmenistan'da uygulanacak yeni gelir vergisinde kâr paylarının vergilendirilmesi için Türk Gelir Vergisinde 4842 Sayılı Kanundan önce uygulanan Vergi Alacağı müessesesi de uygulanabilir. Vergi Alacağı müessesesinin nasıl uygulandığını ise aşağıda açıklamaya çalışacağız.

2.6.2. Vergi Alacağı Bakımından

Normal koşullarda vergi alacağı denildiğinde devletin mükelleflerden alacağı, yani mükelleflerin ödemesi gereken vergi borcu şeklinde anlaşılır. Buna devletin vergi alacağı denir. Ancak buradaki vergi alacağı kavramı, 4842 Sayılı Kanunla kaldırılmadan önce Türk Gelir Vergisi Kanununda farklı anlamda kullanılmakta ve farklı şeyi ifade etmekte idi.²⁵⁷

Vergi alacağı müessesesi Türk Gelir Vergisi Kanununun kaldırılmadan önceki mükerrer 75'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

- Tam mükellefiyete tâbi gerçek kişilere dağıtılan kâr paylarının,
- Adî ortaklıklara, kollektif ve adî komandit şirketlere dağıtılan kâr paylarının,
- Eshamlı komandit şirketlere dağıtılan kâr paylarından bu şirketlerin komandite ortaklarına isabet eden kısmın, 1/5'i bunların vergi alacağını teşkil eder.

²⁵⁷ Şenyüz, a.g.e., s. 187

Vergi alacağı, bir yandan vergiye tâbi gelire mahsup edildiği için vergi borcunu azaltmakta, öte yandan da kendisi menkul sermaye iradi sayıldığı için vergiye tâbi bir gelir unsuru olmaktadır. Dolayısıyla vergi alacağının vergi borcunu azaltıcı etkisi de hafiflemektedir.²⁵⁸

Örnek: Tam mükellef bir gerçek kişi, tam mükellef (X) Anonim Şirketinden 15.000.000.000 TL kâr payı elde etmiştir. Bu durumda mükellefin vergi alacağı $15.000.000.000 \times 1/5 = 3.000.000.000$ TL'dir. Bu durumda gelir vergisi matrahı 18.000.000.000 TL olur ve sonuçta ödenecek gelir vergisinden hesaplanan vergi alacağı mahsup edilir ve geri kalan tutar ödenir. Ayrıca belirtilmesi gereken önemli bir nokta da mahsup sonucu kalan vergi alacağı tutarı, hiçbir şekilde iade edilmez ve mükellefin diğer borçlarına mahsup edilmez.²⁵⁹

Türkmenistan'da uygulanacak yeni gelir vergisi kapsamında kâr paylarının vergilendirilmesinde vergi alacağı müessesesinin uygulanabileceği gibi, bir önceki bölümde açıklandığı gibi, kâr paylarının yarısı vergi dışı bırakılarak ve geri kalan kısmın da belirli bir haddi geçmesi gerekliliği müessesesi uygulanabilir. Her iki düzenleme sonuçta vergi mükerrerliğini ortadan kaldırmak veya hafifletmek amacıyla uygulanmaktadır.

2.7. Diğer Kazanç ve İratların Tespiti Bakımından Uygulanabilirliği

Türk Gelir Vergisi Kanununda, geliri meydana getiren altı gelir unsuru, ticari kazançlar, ziraî kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye ve menkul sermaye iradı şeklinde 2'nci maddede belirtilmiştir.

Yukarıda sayılan gelir unsurlarında gözlenen temel ortak bir nokta vardır. Bu nokta, gelir unsurlarının (özellikle ticari ve mesleki kazançların) belirli bir ölçüde devamlılık göstermesidir. Oysa gelir, devamlılık özelliği taşımadan da elde edilir. İşte,

²⁵⁸ Öncel ve Diğerleri, a.g.e., s. 315

²⁵⁹ A. Murat Yıldız, "Menkul Sermaye İratlarının Hesabı ve Beyanı", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı-162, (Mart-2002), s. 88

yedinci gelir unsuru yukarıda belirtilen altı gelir unsuru içine girmeyen veya bunlarla ilişkilendirilmeyen gelirleri kapsamına almaktadır.²⁶⁰

Diğer kazanç ve iratların vergilendirilmesi ile ilgili hususlar Türk Gelir Vergisi Kanununun 4783 No'lu Sayılı Kanunla son şeklini alan 80, mükerrer 80, 81, mükerrer 81, ve 82'nci maddelerinde düzenlenmiştir. Diğer kazanç ve iratlar değer artışı kazançları ve arızî kazançlardan oluşmaktadır. Değer artış kazançları ve arızî kazançları tespiti bakımından uygulanabilirliğini aşağıda açıklamaya çalışacağız.

2.7.1. Değer Artış Kazançların Tespiti Bakımından

Türk Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 80'inci maddesinde, altı bent halinde sayılan mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, değer artış kazancı olarak kabul edilmiştir. Kanun koyucu madde hükmünde “elden çıkarma” deyimini kullanarak geniş bir tanımlama yapmıştır. Zira, elden çıkarma deyimini madde hükmünde sayılan mal ve hakların satılmasını, bir ivaz karşılığında devir ve temlikini, trampa edilmesini, takasını, kamulaştırılmasını, devletleştirilmesini ve ticaret şirketlerine sermaye olarak konulmasını ifade eder.²⁶¹

Ayrıca madde metninde, bir takvim yılında elde edilen değer artışı kazancının on milyarlık kısmı gelir vergisinden müstesna olduğu ifade edilmiştir.

Değer artışında safi kazancın nasıl tespit olunacağı mükerrer 81'inci maddede belirtilmiştir. Buna göre; “değer artışında safi kazanç, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla sağlanan para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan mal ve hakların maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle bulunur” denilmektedir.

²⁶⁰ Şenyüz, a.g.e., s. 196

²⁶¹ Bağdınlı ve Diğerleri, a.g.e., s.

Ayrıca aynı yıl içinde birden fazla menkul kıymet alınıp satılması halinde, bunların kazancı birlikte hesaplanır. Alım satımın birinden doğan zarar, diğerinin kârından mahsup edilir.²⁶²

Türkmenistan Patent Vergisi Kanununda ise, diğer kazanç ve iratlar diye bir ifade kullanılmadığından dolayı ve buna bağlı olarak EK-2’de gösterilen faaliyetlerin içinde yer almamaktadır. Yani ister değer artışı kazançlar, isterse arızî kazançlar Türkmenistan Vergi Sistemi’nde vergilendirme alanı dışında bulunmaktadır. Oysa uygulanacak yeni gelir vergisinde gelir unsurlarının hepsi vergilendirme alanına alınması gerekmektedir. Dolayısıyla değer artış kazancı da bir gelir sayılmalı ve gelir vergisi kapsamında vergilendirilmesi gerekmektedir.

Değer artış kazancı gelir vergisi kapsamına alınırken, hangi tür kazançların değer artış kazancı sayılacağı ve hangi tür kazançların da değer artış kazancı sayılmayacağı ayrıntılı şekilde belirtilmesi gerekmektedir. Ayrıca değer artış kazancı sayılacak kazançlar belirlendikten sonra safi kazancın nasıl tespit olunacağı Türk Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 81’inci maddesinde olduğu gibi belirtilmesi gerekmektedir.

2.7.2. Arızî Kazançların Tespiti Bakımından

Ticari nitelik gösteren bir faaliyetin sürekli olarak yapılmaması durumunda elde edilen kazanç arızî ticari kazanç sayılır. Ticari muamelelere süreklilik göstermeyecek şekilde aracılık yapmak da arızî kazanç olarak kabul edilmiştir.²⁶³

Türk Gelir Vergisi Kanununun 82’nci maddesinde vergiye tâbi arızî kazançların ne tür kazançlar olacağı belirtilmiştir.

Arızî kazanç sağlayan faaliyet sonucunda alınan para ve ayınlarla diğer suretlerle elde edilen ve para ile temsil edilen menfaatlerden; arızî ticari kazançlar için

²⁶² Şenyüz, a.g.e., s. 213

²⁶³ Aynı, s. 203

maliyet bedeli ve satış giderleri, diğerleri için tevsik edilmek kaydıyla yapılan giderler hasıllattan indirilir.²⁶⁴

Daha önceki bölümlerde de belirttiğimiz gibi Türkmenistan'da uygulanan Patent Vergisi Kanununda ne değer artış kazançları ne de arızî kazançlar vergiye tâbi tutulmaktadır. Oysa vergilemede özellikle genellik prensibine uyulması bakımından, menkul sermaye iratları ile birlikte diğer kazanç ve iratların da vergileme alanına alınması kaçınılmazdır.

Ayrıca elde edilen kazancın diğer kazanç ve irat sayılabilmesi için kazancın taşınması gereken unsurlarında kanun metinlerinde belirtilmesi gerekmektedir.

3. MUAFİYET VE İSTİSNALAR BAKIMINDAN UYGULANABİLİRLİĞİ

3.1. Muafiyet Bakımından Uygulanabilirliği

Vergi yükümlülüğünün, yani subjektif vergi yükümlülüğünün, yine vergi yasalarında yer alan bir takım hükümlerle sınırlandırılması bağışıklık veya muafiyet sözcüğü ile deyimlendirilir.²⁶⁵ Modern gelir vergisinin öncüleri olan vergilerde kral, asilzade, din adamları gibi belirli sosyal sınıflara mensup kişilerin subjektif vergi mükellefiyetinden muaf tutulmasına karşılık günümüzde bu tür muafiyetlere hemen hemen hiç rastlanmamaktadır.

Türk Gelir Vergisi Kanununda gelir tanımına girmekle birlikte kanun koyucu tarafından bir kısım faaliyetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmeyeceği kabul edilmiştir. Buna göre kanunda Esnaf Muafılığı ve Diplomat Muafılığı düzenlenmiştir. Türkmenistan Patent Vergisi Kanununda ise mükellefler için herhangi bir muafık söz konusu değildir. Ancak Patent Vergisi mükelleflerin, faaliyetleriyle yapacakları bütün teslimleri Katma Değer Vergisine tâbi değildir. Ücretler üzerinden alınan Gelir Vergisi Kanununda ise, bazı gerçek kişilerin sosyal yönleri düşünülerek muafiyete yer verilmiştir. Ancak ücret gelirleri de diğer gelir unsurları ile aynı vergi altında

²⁶⁴ Aynı, s. 208

²⁶⁵ Herekman, a.g.e., s. 147

vergilendirilirse muafiyetin de yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Kaldı ki günümüzde uygulanan muafiyetliklerin sosyal yönleri ağır bastığı için yeni uygulanacak gelir vergisinde yer alması daha uygun olacaktır.

Türk Gelir Vergisi'nde vergilendirilmemesi sosyal açıdan önem taşıyan bazı müesseselere yer verilmiştir. Bunlar Esnaf Muafılığı ve Diplomat Muafılığıdır. Bunların ise vergi kapsamı dışında bırakılabilmesi için bazı şartların aranması gerektiği unutulmamalıdır. Esnaf Muafılığı ve Diplomat Muafılığı hakkında aşağıda bazı açıklamalarda bulunmaya çalışacağız.

3.1.1. Esnaf Muafılığı Bakımından

Esnaf muafılığının Türk Gelir Vergisi Kanununda yer almasının nedeni sadece sosyal değil, vergiden muaf esnafın gelirinin tespiti ve takibi çok zor ve külfetli olduğundan da kaynaklanmaktadır.²⁶⁶

Türk Gelir Vergisi Kanununun 9'uncu maddesinde; ticaret ve sanat erbabından aşağıda yazılı şekil ve suretle çalışanlar gelir vergisinden muafır denilerek, kimlerin gelir vergisinden muaf olacağını yedi bent halinde sıralanmıştır. Bu bentlere bakıldığında, bu tür esnafın gelirleri basit usule göre vergilendirilmesine, hem ekonomik açıdan hem de sosyal açıdan gerek görülmemektedir. Bunlar esasen bir işyeri açmaksızın gezici olarak çalışan berber, kalaycı, lehimci, perakende ticaretçi, evde yapılmak şartıyla dokumacı, örgücü vs. gibi işlerle uğraşan kişilerdir. Ayrıca Danıştay'ın muvafık mütalaası üzerine, Maliye Bakanlığınca kabul ve ilan olunan ticaret ve sanat işleri ile uğraşanlar esnaf muafılığı kapsamında olduğu yine aynı madde metninde belirtilmiştir.

Esnaf muafılığından yararlanabilmek için ön koşullar, ticari, ziraî ve mesleki kazanç dolayısıyla gerçek usulde vergilendirilmemek ve esnaf muafılığı kapsamına giren

²⁶⁶ Mehmet Akarşlan, "Esnaf Muafılığı Uygulamasında Özellik Gösteren Hususlar", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı-527, (15 Ağustos 2002), s. 65

işleri gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerine süreklilik ve bağlılık gösterecek şekilde yapmamaktır.²⁶⁷

Esnaf muaflığından faydalananlar, faaliyetleri ile ilgili olarak satın aldıkları mallara ve giderlere ilişkin, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden aldıkları belgeleri saklamak zorundadırlar.²⁶⁸

Oysa Türkmenistan Patent Vergisi Kanununda daha önce de belirttiğimiz gibi ne Esnaf Muaflığı ne de diğer herhangi bir muaflık düzenlenmiştir. Ancak yeni uygulanacak gelir vergisinde hiçbir muaflığın uygulanmaması söz konusu olamaz. Unutulmaması gerekir ki, her gelir elde eden gerçek kişi gelir vergisi yükümlüsü olmamaktadır.

İster Esnaf Muaflığı adı altında, isterse başka bir ad altında yeni gelir vergisinde bazı gerçek kişilere muaflık tanınması kaçınılmazdır. Çünkü; örneğin, Türk Gelir Vergisi Kanununun 9'uncu maddesinde vergilendirilmeyecek veya gelir vergisinden muaf tutulacak gerçek kişiler belirtilmiştir. Çünkü bu kişileri vergilendirmeye kalkarsak; ya hiç gelir elde edemeyiz veyahut da elde edeceğimiz gelir, yaptığımız maliyetin çok altında kalacaktır. Kaldı ki bu muaflığın bir de sosyal tarafının da bulunduğu unutulmamalıdır.

Yukarıda saydığımız nedenler de göstermektedir ki Türk Gelir Vergisi, Türkmenistan Vergi Sistemi'nde uygulanırken Esnaf Muaflığı müessesesinin de uygulanması gerekmektedir. Ancak Esnaf Muaflığından yararlanabilmek için, gerçek kişilerden Türk Gelir Vergisi Kanununda olduğu gibi, ticari, ziraî ve meslekî kazanç dolayısıyla gerçek usulde vergilendirilmemesi ve Esnaf Muaflığı kapsamına giren işleri gelir ve kurumlar vergisi yükümlülerine süreklilik ve bağlılık gösterecek şekilde yapılmaması gibi koşulların da aranması gerekmektedir.

²⁶⁷ Öncel ve Diğerleri, a.g.e., s. 283

²⁶⁸ Metin Kayrak ve Ömer Duman, "Esnaf Muaflığı", **Maliye Postası Dergisi**, Sayı-464, (1 Ocak 2000), s. 43

Türk Gelir Vergisi Kanununda özellikle ücret unsuru başta olmak üzere, serbest meslek kazançlarında, gayrimenkul sermaye iratlarında ve diğer kazanç ve iratlarda istisna müessesesi yer almaktadır. Ancak bunların yanında ülkenin kalkınması için gerekli üretim gücü artışı, yatırımlardaki artışla gerçekleştiğinden dolayı²⁷¹ Türk Gelir Vergisi Kanununda bu yatırımları teşvik amacıyla 12. 2. 1963 tarih ve 202 Sayılı Kanunla Yatırım İndirimi İstisnası kabul edilmiştir ve günümüzde de bu uygulamaya devam edilmektedir.

Türkmenistan'da uygulanan Patent Vergisi Kanununda ise mükelleflerin elde ettiği gelirler için herhangi bir istisna söz konusu değildir. Patent Vergisi Kanununda mükelleflerin faaliyette buldukları iş konularıyla ilgili tüm gelirleri gelir olarak göstermeye mecbur oldukları belirtilmektedir.²⁷²

Ücretler üzerinden alınan Gelir Vergisinde ise elde edilen gelirlerden, daha önce de belirtildiği gibi istisna kapsamına giren tutarlar şu şekilde belirtilmiştir;

- 16 yaşından küçük en az iki çocuk sahibi dul kadınların elde ettikleri ücret gelirlerinin %50'si,
- 18 yaşından küçük en az iki çocuk sahibi dul erkeklerin elde ettikleri ücret gelirlerinin %50'si,
- Doğuştan sakat çocuk bakan ana ve babaların, herhangi birinin elde ettiği ücret gelirinin %50'si,
- “Kahramanlık” madalyası kazanmış gerçek kişinin elde ettiği ücret gelirinin %50'si Gelir Vergisinden müstesnadır.²⁷³

Yukarıda açıklanan ücret gelirleri üzerinden yapılan istisnaların, sosyal açıdan bakıldığında, yeni uygulanacak gelir vergisi kanununda uygulanması gerektiği görüşümdedir. Ancak bunun yanında Türk Gelir Vergisi Kanununda uygulanan bazı

²⁷¹ Güneri Ergülen, “Yatırım İndirimi Uygulamasının Bazı Sorunları”, **Anadolu Üniversitesi, İİBF Dergisi**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 1068, Cilt-XIV, Sayı 1-2, (1998), s. 406

²⁷² **Patentleri Bermegin ve Patent Töleglerini Kesgitlemegin Tertibi Hakında Kanun**, (Aşgabat: 29 Eylül 2000), md.35, s. 7

²⁷³ **Kratkiy Obzor Nalogovoy Sistemi Turkmenistana**, (Aşgabat: 1 Noyabr 2000), s. 14

istisnaların da uygulanması gerekmektedir. Bunların ne tür istisnalar olduğu aşağıda açıklanmaya çalışılacaktır.

3.2.1. Yatırım İndirimi İstisnası Bakımından

Yatırım indirimi gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, yatırımları ile ilgili gerçekleştirmeyi öngördükleri harcamaların, belirli şartlar altında vergi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapmaları suretiyle uygulanan bir teşvik sistemidir.²⁷⁴

4842 Sayılı Kanunun kabulünden önce Türk Gelir Vergisi Kanununun Ek 1-Ek 6'ncı Maddelerinde düzenlenmiş olan yatırım indirimi istisnası yeni bir anlayışla Türk Gelir Vergisi Kanununun 19'uncu maddesinde düzenlenmiştir.

Yeni düzenlemede temel değişikliklerden birisi, daha önceki uygulamalarda yatırım indirimi istisnasından yararlanmak için gerekli olan yatırım teşvik belgesi alma zorunluluğunun kaldırılmasıdır. Bu düzenleme çerçevesinde ticari veya ziraî kazançları üzerinden gelir vergisine tâbi olan mükellefler, satın aldıkları amortismanla tâbi iktisadi kıymetlerinin maliyet bedellerinin belirli bir oranını, vergiye tâbi matrahlarının tespitinde indirim konusu yapabileceklerdir.²⁷⁵

Yatırım indirimi müessesesi ile ilk başta yatırımların teşvik edilmesi ve buna bağlı olarak istihdam olanaklarının artırılması amaçlanmaktadır.²⁷⁶ Ancak Türkmenistan Vergi Sistemi'nde yatırım indirimi adında veya buna benzer bir teşvik müessesesi düzenlenmemiştir. Oysa gelişmekte olan ülkeler açısından ekonomik kalkınmanın temel şartı yatırım hacmini artırmak ve yatırımlardan azami sosyal faydayı sağlamaktır.²⁷⁷ Bu nedenle Türkmenistan'da uygulanacak yeni gelir vergisinde yatırım indirimi müessesesine yer verilmelidir.

²⁷⁴ Mehmet Ahkemoğlu, "Yatırım İndirimi Uygulaması", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı-248, (Nisan 2002), s. 21

²⁷⁵ D. Erkan Ateşli, "4842 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler, (Gerekçeli ve Tebliğ Açıklamalı)-I, *Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi*, Sayı-182, Haziran-2003, s. 117

²⁷⁶ Bıyık ve Kıratlı, *a.g.e.*, s. 29

²⁷⁷ Hasan Yalçın, *Yatırım İndirimi (Uygulama Esasları)*, (İstanbul: Kılavuz Yayın., 1996), s. 1

Ancak uygulanacak yatırım indirimi mahiyetinin, bu yatırım indiriminden kimlerin yararlanacağına vs. gibi hususlarının belirlenmesi gerekmektedir. Bunun için ise Türk Gelir Vergisi Kanununun 19'uncu maddesinde düzenlenmiş olan hususların ayrıntılı bir şekilde incelenmesi gerekmektedir.

3.2.1.1. Yatırım indiriminin mahiyeti bakımından

Türk Gelir Vergisi Kanununun 19'uncu maddesinde yatırım indiriminin mahiyeti şu şekilde belirtilmiştir. Buna göre; “Dar mükellefiyete tâbi olanlar dahil, ticari veya ziraî kazançları bilanço esasına göre tespit edilen mükellefler (adî ortaklıklar, kollektif ve adî komandit şirketler ile kurumlar vergisi mükellefleri dahil), faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerin maliyet bedellerinin %40'ını vergi matrahlarının tespitinde ilgili kazançlarından yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yaparlar”.

Buna göre gerçek kişilerin yanı sıra adî, kollektif ve adî komandit şirketler de gelir vergisinin bağımsız yükümlüleri olmamalarına rağmen yatırım indiriminden yararlanabilirler. Yatırım indiriminden yararlanabilmek için yükümlünün ticari ya da ziraî kazancının bilanço usulüne göre saptaması gerekir.²⁷⁸

Yasanın ilgili kazanç ile kastettiği, yatırım indirimine konu olan gelir unsurudur. Ticari faaliyetinden dolayı yatırım indiriminden yararlanan bir yükümlünün bu indirimi sadece ticari kazancına uygulaması gerekir; yatırım indirimi bu koşullar altında yükümlünün, varsa ziraî kazancına uygulanamaz.²⁷⁹

Yatırım indirimi müessesesi Türkmenistan Gelir Vergisi Kanununda uygulanırken herşeyden önce yatırım indirimin mahiyetinin belirlenmesi gerekmektedir. Ayrıca belirtilmesi gereken önemli nokta da, yatırım indiriminden bilanço esasına göre defter tutan ve ticari veya ziraî kazanç elde edenler yararlanmalıdır. Çünkü yatırım indirimin muhasebeleştirilmesi bilanço usulüne göre defter tutmayı gerektirmektedir.²⁸⁰

²⁷⁸ Öncel ve Diğerleri, a.g.e., s. 284

²⁷⁹ Aynı, s. 285

²⁸⁰ Bıyık ve Kıratlı, a.g.e., s. 113; Yalçın, a.g.e., s. 131

Diğer yandan yatırım indiriminin “ilgili kazanç”lardan indirileceği Türk Gelir Vergisi Kanununda olduğu gibi belirtilmelidir. Yani bir gerçek kişi ticari ve ziraat kazancından gelir elde ediyorsa ve sadece ticari kazançla yönelik yatırım yapıyorsa, bu yatırım indirim miktarını sadece ticari kazancından düşebileceğini kanun maddelerinde belirtilmesi gerekmektedir.

Son olarak yeni uygulanacak gelir vergisinde yatırım indiriminin mahiyeti belirlenirken, bir de ne tür iktisadi kıymetler için bu istisnanın hesaplanmayacağını Türk Gelir Vergisi Kanununun 19’uncu maddesinin 4’üncü bendindeki şekilde belirtilmelidir. Hangi iktisadi kıymetler için yatırım indirimi hesaplanmayacağını ilerleyen bölümlerde açıklayacağız.

3.2.1.2. Yatırım indirimin oranı bakımından

4842 Sayılı Kanunun kabulünden önceki 01. 01. 1999 tarihinden itibaren yürürlükte olan düzenlemede, yatırım indiriminin genel oranı %40’dı. Bu oran organize sanayi bölgelerinde ve kalkınmada öncelikli yörelerde yapılacak yatırımlar açısından %100 olarak uygulanmaktaydı.²⁸¹ İlk önceler yatırım indirim oranı %20 olarak uygulanırken 4108 Sayılı Kanunla bu oran %30’a çıkartılmıştır. 4369 Sayılı Kanunun kabulünden sonra ise yukarıda da belirttiğimiz gibi %40 olarak uygulanmıştır.²⁸² %40 oran genel oran olmak üzere bazı bölgelerde bu %100 olarak uygulanmaktaydı. Ancak son yapılan düzenlemeyle yatırım indirimi oranı bütün yatırımlar için %40 olarak kabul edilmiştir. Bu nedenle Türkmenistan’da yeni uygulanacak Gelir Vergisinde yatırım indirimi oranının iyi bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir. Ancak yeni tespit edilecek oran ne kadar yüksek olursa vergi yoluyla elde edilecek gelir de o kadar azalacaktır. Olaya diğer taraftan baktığımızda, eğer yatırım indirimi oranını yüksek tutarak özel kesim tarafından yapılacak yatırımları artırırsak; bu durumda uzun vadede hem ülke ekonomisi kalkınma gösterecek, hem de vergi gelirleri artış gösterecektir.

Ayrıca ülke sınırları içinde gelişmişlik farklılıklarının önüne geçilmesi amacıyla, genel yatırım indirimi oranı yanında 4842 Sayılı Kanundan önce Türk Gelir Vergisi’nde

²⁸¹ Ahkemoğlu, a.g.e., s. 23

²⁸² Bağdınlı ve Diğerleri, a.g.e., s. 91

uygulanen özel yatırım indirimi oranı da, Türkmenistan’da uygulanacak yeni gelir vergisinde uygulanması olumlu sonuçlar verecektir. Örneğin EK-2’de gösterilen tablodaki dağılım örnek alınarak Aşgabat, Vilayet Merkezleri, Büzmeyin ve Türkmenbaşı şehirleri için genel oran uygulanır, diğer şehirler ve yerleşim birimleri için ise genel orandan daha yüksek bir oran uygulanırsa bu durum gelişmişlik farklılıklarının azaltılması için yardımcı olacaktır.

3.2.1.3. Yatırım indiriminin konusu bakımından

Türk Gelir Vergisi Kanununa göre yatırım indirimi istisnasına konu iktisadi kıymetler, vergiye tâbi mükelleflerin faaliyetlerinde kullanmak üzere satın aldıkları veya imal ettikleri amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerdir. (GVK, md. 19). Aynı kanunun 19’uncu maddesinin 2 numaralı bendinde, “yatırım indirimi tutarın hesaplanmasında amortismanına tâbi iktisadi kıymetin maliyet bedeli esas alınır” denilmektedir. Buna benzer madde metni 4842 Sayılı Kanundan önce de Türk Gelir Vergisi Kanununda mevcut idi. Yani yatırım indirimi istisnası tutarın hesaplanması için amortismanına tâbi iktisadi kıymetin maliyet bedelinin esas alınacağı 4842 Sayılı Kanunun kabulünden önce Türk Gelir Vergisi Kanununun Ek-3’üncü maddesinde belirtilmiş idi. Bu nedenle Türkmenistan’da uygulanacak yeni gelir vergisi kanununda yatırım indirimi istisnası tutarının hesaplanmasında amortismanına tâbi iktisadi kıymetin maliyet bedeli esas alınacağı belirtilmelidir.

Yatırım indirimi yatırım harcamalarının belirli oranlarda vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılmasına yönelik bir sistem olsa da, bir yatırım kapsamında yapılan tüm harcamaların yatırım indirimi uygulamasında dikkate alınabilmesi mümkün değildir.²⁸³ 4842 Sayılı Kanunla beraber, yatırım indirimi istisnasından genel olarak amortismanına tâbi iktisadi kıymetler ile ilgili olarak yararlanılabilmekle beraber, yatırım indirimi istisnasına konu olamayacak amortismanına tâbi iktisadi kıymetlerle ilgili bir belirleme de yeni düzenlemede yer almaktadır.²⁸⁴

Buna göre;

²⁸³ Ahkemoğlu, a.g.m., s. 21

²⁸⁴ Ateşli, a.g.m., s. 120

– Bedeli 5 milyar liradan az olan iktisadi kıymetler (iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden iktisadi kıymetler haddin aşılmış aşılmadığının tespitinde bir bütün olarak dikkate alınır),

– Yurt içinde veya dışında daha önce kullanılmış olan iktisadi kıymetler (yüzer havuzlar ile on iki yaşından küçük gemiler hariç),

– Gayri maddi haklar (yatırım indiriminden yararlanan iktisadi kıymetlerin kullanılabilmesi için gerekli olan bilgisayar programları hariç),

– Mal ve hizmet üretimi ile doğrudan ilgisi olmayan; alet, edevat, mefruşat ve büro demirbaşları,

– Bedelsiz olarak iktisap edilen iktisadi kıymetler,

– Satın alma suretiyle iktisap edilen veya inşa edilen binalar (mal ve hizmet üretim yeri olarak kullanılmak üzere inşa edilenler hariç),

– Arazi ve arsalar,

– Binek otomobili ve benzeri kara taşıtları, yat, kotra, tekne ve benzeri motorlu deniz araçları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtları (işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olanlar hariç),

– Yurt dışındaki yatırımlarda kullanılmak üzere alınan iktisadi kıymetler.

Yukarıda görüldüğü gibi Türk Gelir Vergisi Kanununda, örneğin, arazi ve arsalar, bedelsiz olarak iktisap edilen iktisadi kıymetler, mal ve hizmet üretimi ile doğrudan ilgili olmayan; alet, edevat, mefruşat ve büro demirbaşları vs. için yatırım indirimi hesaplanmayacağı belirtilmiştir. Türkmenistan’da uygulanacak yeni gelir vergisinde yatırım indirimine konu iktisadi kıymetlerin kapsamı belirlendikten sonra, ileride vergi ihtilafı oluşmaması için Türkmen Vergi İdaresinin, yatırım indirimi istisnası tutarının hesaplanmayacağı iktisadi kıymetleri de madde metninde belirtmesi gerekmektedir.

3.2.1.4. Yatırım indiriminin başlangıcı ve uygulama süresi bakımından

Türk Gelir Vergisi Kanununun 19’uncu maddesinin 3 numaralı bendine göre; “yatırım indirimi istisnası uygulamasına, istisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanır ve indirilecek tutara ulaşmaya kadar devam

olunur” denilmektedir. 4842 Sayılı Kanundan önceki uygulamada 01. 01. 1999 tarihinden sonra yatırım teşvik belgesine bağlanan yatırımlar için yatırım indirimi uygulamasına, yatırım teşvik belgesinin alındığı tarihte beyanname verme süresi geçmemiş hesap döneminden itibaren başlaması gerekirken; yeni uygulamada teşvik belgesi uygulaması kaldırıldığından yatırım indirimi istisnası uygulamasına, istisnaya konu iktisadi kıymete ilişkin harcamaların yapıldığı yılda başlanacaktır.²⁸⁵

Görüldüğü gibi Türk Gelir Vergisi Kanununa göre yatırım indiriminin kazançtan indirilmesi için belirli bir süre sınırlaması getirilmemiştir. Yani yatırım indirimi miktarı tamamen indirilinceye kadar her yıl kazancından indirilmeye devam edilecektir. Ayrıca yatırım indirim miktarının, yıllar sonra enflasyon nedeniyle değerini yitirmesini önlemek amacıyla yeniden değerlemeye tâbi tutulacağı da aynı kanun maddesinde belirtilmiştir.

Ülke ekonomisinin kalkınması için önemli bir yer tutan yatırım indiriminin kazançtan indirilmesi için bir süre şartının aranmaması gerekir. Bu nedenle Türkmenistan Vergi Sisteminde de yatırım indirimi müessesesi için aynı fıkra veya buna benzer fıkranın uygulanması gerekmektedir. Yani mükellefin, hak kazandığı yatırım indiriminin tamamını indirmeye imkan tanınmalıdır.

Ayrıca yeni sistem uyarınca, yatırım indirimi istisnasından bir bütün halinde yararlanabilmek amacıyla, indirime konu olan iktisadi kıymetlerin aktife alındıkları tarihten başlamak üzere iki yıl içerisinde elde tutulması gerekmektedir. Bunun aksine, iki yıllık süre içerisinde elden çıkarılan varlıklar ise yatırım indiriminden yararlanma hakkını kaybederler. Ancak böylesine bir durumda dahi, daha önceden yararlanılan yatırım indirimi için herhangi bir işlem yapılmayacaktır.²⁸⁶ Bu uygulama ile yurt içinde veya dışında daha önce kullanılmış olan iktisadi kıymetler (yüzer havuzlar ile on iki yaşından küçük gemiler hariç), tamamen yatırım indirimi istisnası kapsamı dışında bırakıldığından; yatırım indirimine tâbi iktisadi kıymeti satın veya devralan mükellefler,

²⁸⁵ Metin Kayrak, “4842 Sayılı Kanunla Getirilen Yatırım İndirimi İstisnası Uygulaması”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı-262, (Haziran-2003), s. 93

²⁸⁶ Harun Kaynak, “4842 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrası Yatırım İndiriminde Özellik Arz Eden Durumlar”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı-263, (Temmuz-2003), s. 67

kullanılmış olan iktisadi kıymet için yatırım indirimi istisnasından faydalanamayacaklardır.²⁸⁷

Türkmenistan'da yeni uygulanacak gelir vergisinde de hangi iktisadi kıymetler için yatırım indirimi istisnası uygulanamayacağını belirtmesi gerektiğini daha önceki bölümde belirtmiştik. Bunların içinde de yurt içinde veya dışında daha önce kullanılmış olan iktisadi kıymetler de bulunmaktadır. Sonuçta yatırım indirimi istisnasından yararlanan iktisadi kıymetin devri veya satılması durumunda daha önceden kullanılmış sayılacağından sonraki aşamalarda yatırım indirimi istisnasından yararlanılmaması gerekir. Bu müessesenin de yeni gelir vergisi kanununda belirtilmesi gerekir. Ayrıca Türk Gelir Vergisi Kanununda daha önceden yatırım indiriminden yararlanan iktisadi kıymetin elden çıkarılması sonucu herhangi bir işlem yapılmaz deniliyorsa da Türkmenistan'da uygulanacak yeni gelir vergisi kanununda bu gibi durumlarda daha önceden tahakkuk ettirilmeyen vergilerin cezaları ile birlikte veya sadece aslının tarh olunması gerektiği belirtilebilir. Çünkü yatırım indirimi istisnasının amacı yatırımların artırılmasıdır.

3.2.2. Telif Kazançları İstisnası Bakımından

Türk Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesinde serbest meslek kazançlarında istisna getirmektedir. 18'inci maddede öngörülen istisna, serbest meslek kazançlarından sadece telif hakları ile ihtira beratı şeklindeki, sınaî haklara tanınmıştır. Belirtilen özelliğinden dolayı da söz konusu istisna daha ziyade kısaca telif hakları istisnası olarak anılır.²⁸⁸ Buna göre; "Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar, şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video, band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve İnternet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlama veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesnadır".

²⁸⁷ Metin Kayrak, a.g.m., s. 94-95

²⁸⁸ Aynı, s. 303

Yukarıda belirtilen kanun hükmünden anlaşılacağı üzere, bu maddede öngörülen istisna, hasılat istisnasıdır. Dolayısıyla kazanç değil hasılat gelir vergisinden müstesna tutulmuştur.²⁸⁹

Kazancın temel niteliği ücret olduğunda, telif kazançları istisnası uygulanmayacaktır. Aksi takdirde örneğin gazetecilerden hiç vergi alınmaması gerekir. Buna karşılık, kurum bünyesinde ücretli statüsüyle mütercimlik yapan kişi, ayrıca özel olarak bir tercüme yapıp yayınladığı takdirde bu faaliyetinden elde edeceği kazanç telif kazançları istisnasına girecektir.²⁹⁰

Bir ülkenin uygarlık seviyesi, fikir ve sanat eserlerine verilen değer ve onlara tanınan teşviklerle doğrudan ilgilidir. Fikir ve sanat eserini meydana getiren ilim, edebiyat, fen, müzik ve sinema düşünürleri ve yapımcıları, bir ülkenin ilerlemesinde ilerisinde olan kişilerdir. Onların bu çalışmaları, bu nedenle çeşitli yasalar ile hem korunmuş, hem de teşvik edilmiştir.²⁹¹

Telif kazançları istisnasına Türk Gelir Vergisi Kanununda yer verilmesinin esas nedeni yukarıda da belirtildiği gibi, bilim, sanat ve teknoloji alanlarındaki çalışmalarını teşvik etmektir. Bağımsızlığına yeni kavuşan Türkmenistan'ın da en çok ihtiyaç duyduğu alanlar, bilim, sanat ve teknoloji alanlarıdır. Bu nedenle uygulanacak yeni gelir vergisi kanununda serbest meslek kazançları tespit edilirken telif kazançları istisnasına yer verilebilir. Ancak telif kazançları istisnasından yararlanabilmek için Türk Gelir Vergisi Kanununda olduğu gibi üç şartın bir arada olması gerektiği yeni uygulanacak kanun metninde belirtilmesi gerekmektedir. Bu şartlar;

— İstisnadan yazar, tercüman, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, mucitler ve bunların kanunî mirasçıları yararlanabilir.

²⁸⁹ Bağdınlı ve Diğerleri, a.g.e., s. 243

²⁹⁰ Öncel ve Diğerleri, a.g.e., s. 304

²⁹¹ Nemci Karakullukçu, "Telif Kazançları İstisna Uygulaması", *Mükellefin Dergisi*, Sayı-61, (Ocak 1998), s. 22

– Telifte konu olan eserin, şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeler, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video, band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi nitelikte olması gerekir.

– Eserlerin gazete, dergi, bilgisayar ve İnternet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayımlanması veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleriyle ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle gelir elde etmeleri gerekmektedir.²⁹²

Serbest meslek kazancı istisnasının şartları bu şekilde veya daha da kapsamlı bir şekilde belirlendikten sonra, istisna kapsamına dahil kazançların arızî olarak elde edilse bile istisna kapsamında değerlendirilecekleri belirtilmelidir. Ayrıca bu kazançlar üzerinden Türk Gelir Vergisi Kanununda olduğu gibi tevkifat yapılacaksa (GVK, md. 94/2a) bu tevkifatın oranı belirtilmelidir.

3.2.3. Mesken Kirası İstisnası Bakımından

Mesken kirası istisnası; ticari, ziraî veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olmayanların, gayrimenkullarını mesken olarak kiraya vermeleri dolayısıyla bir takvim yılında elde ettikleri kira gelirinin bir kısmını gelir vergisinden istisna tutan bir uygulamadır.²⁹³

Mesken kirası istisnası Türk Gelir Vergisi Kanununun 21'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;” Binaların mesken olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hasılatın 1.500.000.000 lirası gelir vergisinden müstesnadır. İstisna haddi üzerinde hasılat elde edilip beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, bu istisnadan yararlanılamaz.

Ticari, ziraî veya mesleki kazancını yıllık beyanname ile bildirmek mecburiyetinde olanlar ile gelirleri bunlar tarafından bildirilecek olanlar bu istisnadan faydalanamazlar”.

²⁹² Şenyüz, a.g.e., s. 137-138

²⁹³ Bıyık ve Kıratlı, a.g.e., s. 379

Bu durumda, birinci ve ikinci sınıf tüccarlarla, ticari kazancından dolayı basit usulde vergilendirilenler, ziraî kazancını bilanço ve ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler ile gerçek usulde vergiye tâbi serbest meslek kazancı sahipleri gayrimenkul sermaye iradı istisnasından yararlanamazlar.²⁹⁴

Türkmenistan Gelir Vergisi Kanununda da, Türk Gelir Vergisi Kanununda olduğu gibi mesken kirası istisnası uygulanabilir. Ancak istisna tutarı Türkmenistan'ın ekonomik koşullarına bağlı olarak belirlenmelidir. Mesken kirası istisnasından yararlanmak isteyen mükelleflerden Türk Gelir Vergisi'nde olduğu gibi bazı şartlar da aranmalıdır. Bunlar; binanın mesken olarak kiraya verilmesi ve mükellefin ticari, ziraî ve meslekî kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olmamasıdır.

Ayrıca mesken kirası istisnasının sadece bir konut için uygulanabilirliğini de madde metninde belirtilmesi gerekir. Türk Vergi Sisteminde birden fazla konut dolayısıyla kira geliri elde edilmiş ise istisna yalnızca bir kez uygulanabilir denilmektedir.²⁹⁵

4. VERGİNİN TARHI BAKIMINDAN UYGULANABİLİRLİĞİ

Vergiye doğuran olay genel olarak, mükellef için bir vergi borcu ortaya çıkarır. Ancak, verginin alınabilmesi için bu husus yeterli değildir. Mükellefin ödeyeceği verginin miktarının da somutlaşması gerekmektedir. Burada karşımıza “matrah” kavramı ortaya çıkmaktadır. Vergi konusunun, verginin hesaplanmasına esas alınan değer ya da miktarına matrah denilmektedir.²⁹⁶

Vergi matrahları başlıca iki grupta toplanır; birincisi matrahların ağırlık, sayı, hacim veya uzunluk gibi kemmî miktarlar ve ikincisi değer, fiyat veya bedel gibi iktisadi miktarlardır.²⁹⁷

²⁹⁴ Şenyüz, a.g.e., s. 173

²⁹⁵ Yıldız, (Ocak 2002), a.g.m., s. 95

²⁹⁶ Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, *Vergi Hukuku*, (Değişik Üçüncü Baskı, Ankara: İmaj Yayınları, 1999), s. 106

²⁹⁷ Erginay, a.g.e., s. 41

Yukarıda belirttiğimiz gibi çeşitli yöntemlere göre belirlenen matraha vergi oranının uygulanması suretiyle vergi borcunun miktarının hesaplanması işlemine “tarh” işlemi adı verilir.²⁹⁸ Prof. Dr. E. Blumenstein ise verginin tarhını; “Bir amme müessesesine ait vergi alacağının muteber addedilebilmesi için, vergi alacağının gerek mevzu, gerekse tutarının tayin ve tespit olması lâzım gelir. Bu tayin ve tespit ameliyesi, muayyen vergi kanunlarında peşinen derpiş edilen muamelelerin icrası suretiyle cereyan eder ki, buna vergi tarhı denir” şeklinde tanımlanmıştır.²⁹⁹

Türk Vergi Usul Kanununun 20’nci maddesinde vergi tarhı tanımlanmıştır. Buna göre; “Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir” denilmektedir.

İstisnaî hallerde bir kısım gelir unsurları için uygulanan “götürü usul” ile gerçek usulün bir diğer şekli olan “kaynakta kesme usulü” bir yana bırakılırsa, gelir vergisi, yükümlünün vereceği bilgilere, yani “beyan usulüne göre tarh edilir”.³⁰⁰ Ayrıca Türk Gelir Vergisi Kanununun 83’üncü maddesinde “Hilafına hüküm olmadıkça, Gelir Vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur” denilmektedir. Yükümlüler çeşitli kaynaklardan elde ettikleri gelirin safi tutarını kendileri tespit ederek, şekli Maliye Bakanlığınca belirlenen beyannamelere geçirir ve bağlı oldukları vergi dairesine verirler.³⁰¹

Türk Gelir Vergisi Kanununun 84’üncü maddesine göre, Gelir Vergisi Beyanları Yıllık, Muhtasar ve Münferit beyanname ile yapılırken, Türkmenistan Patent Vergisi Kanununa göre, mükellef bir yılda iki defa (yarım yıl ve bir yıl için) bağlı bulunduğu vergi dairesine EK-6’da gösterilen beyannameyi verir. Bu kanuna göre, verilen beyannameler, mahiyeti itibariyle (yarım yıllık ve bir yıllık) aynıdırlar. Ücretlerde ise

²⁹⁸ Öncel ve Diğerleri, a.g.e., s. 88

²⁹⁹ Selahattin Tuncer, “Vergi Tarhı”, İktisat ve Maliye Mecmuası, Cilt-VI, Sayı-2 (1958), s. 78-

³⁰⁰ Turhan, a.g.e., s. 126

³⁰¹ Öncel ve Diğerleri, a.g.e., s. 320

tevkifat yoluyla kesilen vergi, vergi sorumlusu tarafından verginin kesildiği ayı takip eden ayın 20'sine kadar ilgili vergi dairesine yatırılır.

Türkmenistan'da yeni uygulanacak gelir vergisi kanununda bütün gelir unsurları tek vergi altında vergilendirileceğine göre, bütün gelirlerin beyannamede gösterilmesi gerekmektedir. Tevkif yoluyla vergilendirilen gelirler ise aynı beyanname üzerinden mahsup edilebilir. Bu nedenle Türkmenistan Gelir Vergisi alanına Türk Gelir Vergisi'nde olduğu gibi sağlıklı bir beyanname sisteminin yerleştirilmesi gerekmektedir. Bu da Türk Gelir Vergisi'nde uygulanan yıllık, muhtasar ve münferit beyannameler olabilir.

Beyanname üzerinde her bir gelir unsurundan elde edilen gelirler ayrı ayrı gösterilmesi ve toplanan gelirler üzerinden verginin hesaplanması gerekmektedir.

4.1. Yıllık Beyanname Bakımından Uygulanabilirliği

Türk Gelir Vergisi Kanununa göre; yıllık beyanname, muhtelif kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesine mahsustur. (GVK, md. 84/1).

Mükellefler, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanması zorunludur. (GVK, md. 85/1).

Gelirin takvim yılının belli bir dönemine ilişkin olması beyannamenin yıllık vasfını değiştirmez. Yıllık beyanname hem gerçek usule hem de basit usule tâbi mükellefler tarafından verilir.³⁰²

³⁰² Aynı, s. 320

Gelirin toplanması mükelleflerin çeşitli kaynaklardan bir takvim yılı içinde (vergilendirme dönemi) elde ettikleri kazanç ve iratları için yıllık beyanname vermeleri ve bu kazanç ve iratlarını yıllık beyannameye birleştirmeleri anlamına gelmektedir.³⁰³

Üniter bir gelir vergisinin esas amacı gelir unsurlarından elde edilen kazancın tek bir vergi kapsamında vergilendirilmesidir. Bu gelir unsurlarının ise aynı beyannameye gösterilmesi gerekmektedir. Bu nedenle Türkmenistan Gelir Vergisi'nde, Türk Gelir Vergisi'nde olduğu gibi yıllık beyanname bütün gelir unsurları kapsayacak şekilde düzenlenmelidir.

Ayrıca yıllık beyannamenin hangi durumlarda verilmeyeceği de Türk Gelir Vergisi Kanununun 86'ncı maddesinde belirtildiği gibi belirtilmesi gerekmektedir. Dar mükellef gerçek kişinin de hangi durumlarda yıllık beyanname vereceği ve hangi durumlarda da yıllık beyanname düzenleme zorunda olmayacağı da madde metinlerinde belirtilmelidir.

Son olarak, beyanname verme zamanının da tespiti önem taşımaktadır. Vergi idaresinin gelir unsurları bakımından yıllık beyannamenin ne zaman verileceğini de kanunda belirtmesi gerekmektedir. Örneğin, Türk Gelir Vergisi Kanununda mükellef sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançtan gelir elde etmiş ise bu durumda beyannameyi, izleyen takvim yılının Şubat ayında verecektir. (GVK, md. 92) İşte, zaman bakımından herhangi çelişkinin ortaya çıkmaması için beyanname verilecek ayların iyice tespit edilmesi gerekmektedir. Ancak gelirin elde edildiği zaman ile beyanname verilecek zaman arasında kısa tutmaya çalışılmalıdır. Çünkü, gelirin elde edildiği zaman ile verginin tahsil edileceği zaman arasında geçecek süre içinde mükelleflerin malî durumu çok kötüleşebilir; öyle ki, depresyon zamanlarında mükelleflerin vergi borçlarını ödeyememeleri veya ancak gecikme ile ödemeleri durumu doğabilir.³⁰⁴

³⁰³ Bağdınlı ve Diğerleri, a.g.e., s. 389

³⁰⁴ Turhan, a.g.e., s. 129

4.2. Muhtasar Beyanname Bakımından Uygulanabilirliği

Gelir vergisinde temel ilke, mükellefin borcu, yıllık beyanmesine dayalı olarak tarh edilmesi olmasına rağmen, çeşitli nedenlerle, gelir unsurlarının mükelleflere ödenmesi sırasında bu ödemeyi gerçekleştirenlerce bir vergi kesintisi yapılması hayli yaygın biçimde uygulanır.³⁰⁵ İşte vergi sorumlusunun başkaları ad ve hesabına vergiyi ödemesi muhtasar beyanname ile gerçekleşmektedir. Muhtasar beyanname, işverenler veya vergi tevkifatı yapan diğer kimseler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte toplu olarak vergi dairesine bildirmesine mahsustur. (GVK, md. 84/2).

Ayrıca Türk Gelir Vergisi Kanununun 98'inci maddesine göre; vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergiler ertesi ayın 23'üncü günü akşamına kadar ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirirler.

Yukarıdaki madde metinlerinden de anlaşılacağı gibi muhtasar beyanname, verginin kaynakta kesilmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Verginin kaynakta kesilmesi usulü öyle bir vergi tahsil usulüdür ki, ileride vergi mükellefi için tahakkuk edecek gelir vergilerine mahsuben şimdiden verginin bir kısmının tahsili yapılmaktadır. Bu usul bir çeşit peşin ödemedir. Fakat bir kısım vergi mükellefleri yıllık beyanname vermeyeceklerinden (örneğin, tek işverenden ücret alan hizmet erbabları gibi) bu usul, bu tür mükellefler için kesin ve nihaî bir çeşit vergi tarh usulü olmaktadır.³⁰⁶

Türkmenistan Patent Vergisi Kanununda kaynakta kesme yoluyla vergilendirme yapılmamaktadır. Dolayısıyla patent vergisinde muhtasar beyanname söz konusu değildir. Ancak ücretlerin vergilendirilmesinde vergileme stopaj yoluyla yapılmakta, kesilen vergi, vergi sorumlusu tarafından vergi dairesine yatırılmaktadır.

Türkmenistan'da uygulanacak yeni gelir vergisinde, tüm gelir unsurları tek vergi kapsamında vergilendirileceğine göre; sadece ücretler için değil, Türk Gelir Vergisi

³⁰⁵ Uluatam ve Methibay, a.g.e., s. 294

³⁰⁶ Şenyüz, a.g.e., s. 247

Kanununda olduğu gibi (GVK, md. 94) diğer gelir unsurları için de elde ediliş özelliğine göre tevkifatın uygulanması ve buna bağlı olarak muhtasar beyannamenin kapsamının belirtilmesi kaçınılmazdır. Çünkü vergi teorisinde stopaj, tevkifat veya kesinti gibi farklı terimlerle ifade edilen verginin kaynaktan kesilmesi yoluyla vergi tahsili modern bir yöntemdir.³⁰⁷

Ayrıca yeni uygulanacak gelir vergisi kapsamına menkul sermaye iradı da alınacağına göre menkul sermaye iratları üzerinden tevkifat uygulanmalıdır. Çünkü kaynaktan kesme yöntemi özellikle menkul sermaye iratları sahasında vergi kaçırma olanaklarını önleyen iyi bir yöntemdir.³⁰⁸ Örneğin, Türk Gelir Vergisi Kanununda mevduat faizlerinden %16 Gelir Vergisi Tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir. (GVK. Md. 94/8b). Bu tevkifatı yapan vergi sorumlusu tevkifatın yapıldığı ayı takip eden ayın 23'üncü günü mesai saati bitimine kadar tahsil ettiği vergiyi, bağlı bulunduğu vergi dairesine muhtasar beyanname ile yatırmak zorundadır.

Sonuç olarak diyebiliriz ki, gelirin doğumu ile vergilendirilmesi arasındaki zamanı en fazla kısaltan yöntem, esas olarak tevkif usulü olduğuna göre,³⁰⁹ bunun her bir gelir vergisinde uygulanması kaçınılmazdır.

4.3. Münferit Beyanname Bakımından Uygulanabilirliği

Münferit beyanname, dar mükellefiyete tâbi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirilmesine mahsustur. (GVK, md. 83/3).

Dar mükellef gerçek kişiler, ilke olarak Türkiye'de elde ettikleri ticari ve ziraî kazançları üzerinden yıllık beyanname ile vergilendirilmektedirler,³¹⁰ ancak, dar mükellefiyete tâbi mükellefler, yıllık beyanname vermek zorunda olmadıkları kazanç ve iratları için münferit beyanname vermek zorundadırlar. (GVK, md. 101).

³⁰⁷ Aynı, s. 247

³⁰⁸ Turhan, a.g.e., s. 128

³⁰⁹ Aynı, s. 128

³¹⁰ Uluatam ve Methibay, a.g.e., s. 296

Münferit beyanname ile beyan edilecek gelirler genellikle diğer kazanç ve irattan ve serbest meslek kazancından elde edilen gelirlerdir. Bu kazanç ve iratlar, ilke olarak, iktisap olundukları tarihten itibaren on beş gün içinde münferit beyanname ile bildirilir ve aynı süre içinde ödenir. Ancak, serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olan beyannameler bu faaliyetlerin sona erdiği tarihten itibaren on beş gün içinde verilmesi gerekir.³¹¹

Türkmenistan Patent Vergisi Kanununda dar mükellefiyet müessesesi bulunmadığı için münferit beyanname düzenlenmesine ilişkin herhangi bir açıklama da bulunmamaktadır. Ancak yeni uygulanacak gelir vergisi kanununda dar mükellefiyetin kapsamı belirtileceğine göre, bu mükelleflerin elde edeceği bazı gelirler, münferit beyanname düzenlenerek vergilendirilmelidir. Bu beyannamenin adı münferit olabileceği gibi başka ad da olabilir. Ancak önemli olan beyannamenin muhteviyatı, Türk Gelir Vergisi Kanununun 102'inci maddesinde olduğu gibi belirtilmelidir.

5. VERGİ TARİFESİ BAKIMINDAN UYGULANABİLİRLİĞİ

Vergi tarifeleri, alınacak vergi tutarının hesaplanması için vergi matrahına uygulanan ölçülerdir.³¹² Geniş anlamda vergi tarifesi ise, vergi oranları veya vergi miktarları, vergiden indirimler ve ekler gibi verginin hesaplanması ile ilgili tüm öğelerden oluşur.³¹³ Ancak bu bölümde vergi tarifesi olarak vergi matrahına uygulanan ölçüler esas alınacaktır.

Vergi tarifeleri bilindiği gibi esas olarak tek oranlı, azalan oranlı ve artan oranlı olmak üzere üçe ayrılırlar. Artan oranlı tarife de kendi içinde sınıf usulü, dilim usulü, azalan oranlılık ve tersine artan oranlılık olmak üzere dört kısma ayrılmaktadır.

Her vergi tarifesinin iki temel unsuru vardır. Bunlardan biri vergilendirme birim, yani vergilendirilecek objenin kantitatif büyüklüğü (TL, kg); diğeri, mutlak para

³¹¹ Aynı, s. 297

³¹² Erginay, a.g.e., s. 64

³¹³ Herekman, a.g.e., s. 150

5.1. Artan Oranlılık Bakımından Uygulanabilirliği

Daha önce de belirtildiği gibi Türkmenistan Patent Vergisi Kanununda tek oranlı tarife uygulanırken, Türk Gelir Vergisinde artan oranlı tarife uygulanmaktadır. Türkmenistan Vergi Sistemi'nde artan oranlı tarife sadece ücret gelirleri için uygulanmaktadır. Bu tarife de sınıf usulü olduğu için beraberinde bazı sakıncaları getirmektedir. Çünkü sınıf usulü artan oranlılıkta, sınıf içi matrah değişimlerinde uygulanacak olan oran sabit kalır. Sınıf sınırlarında ise matraha uygulanacak olan oran aynı şekilde artar.³¹⁸

Türkmenistan'da 01. 02. 2003 tarihinden itibaren ücret geliri elde edenlere uygulanacak vergi tarifesi yukarıda belirtildiği gibi sınıf usulü artan oranlı vergi tarifesidir ve oranlar aşağıdaki gibidir;

- 1.500.000 TM'ye kadar %8,
- 1.500.001 TM'den 1.700.000 TM'ye kadar %8.5,
- 1.700.001 TM'den 1.900.000 TM'ye kadar %9,
- 1.900.001 TM'den 2.100.000 TM'ye kadar %9.5,
- 2.100.001 TM'den 2.300.000 TM'ye kadar %10,
- 2.300.001 TM'den 2.500.000 TM'ye kadar %10.5,
- 2.500.001 TM'den 2.700.000 TM'ye kadar %11,
- 2.700.000 TM'den 2.900.000 TM'ye kadar %11.5,

2.900.001 TM ve daha üstü ücret geliri için %12 oranı uygulanmaktadır. Ayrıca gerçek kişinin ikinci işi varsa ve bu işinden de ücret geliri elde ediyorsa, bu durumda bu elde edilen ücretin miktarına bakılmaksızın %12 oranında vergilendirilecektir. Belirtilen bu miktarların aylık miktarlar olduğu unutulmamalıdır.

Yukarıdaki vergi tarifesinde görüldüğü gibi matrahı 1.500.000 TM olan bir gerçek kişiye uygulanacak vergi oranı %8'dir. 1.700.000 TM ücret geliri elde eden gerçek kişiye ise uygulanacak vergi oranı %8.5'dir. Bu durumda bir kişinin ücret geliri 1.500.001 TM de olsa %8.5, 1.700.000 TM de olsa %8.5 vergi oranı üzerinden vergi ödeyecektir. Oysa 1.500.000 TM ücret geliri olursa o zaman matrah 1.500.000 TM

³¹⁸ Kalenderoğlu, a.g.e., s. 86

olduğundan %8 vergi oranı üzerinden vergi ödeyecektir. Bu durum ise sınıf usulü artan oranlı tarifenin olumsuz yönünü ortaya çıkarmaktadır. Örneğin mükellef A 1.500.000 TM ücret geliri elde ediyor ise ödeyeceği vergi miktarı, $1.500.000 \times 0.08 = 120.000$ TM'dir. Oysa örneğin mükellef B 1.500.001 TM ücret geliri elde ediyorsa, ödeyeceği vergi miktarı aşağıdaki gibi olacaktır;

$$1.500.001 \times 0.085 = 127.500 \text{ TM}$$

Görüldüğü gibi vergi matrahındaki 1 TM'lik bir artışa karşılık, ödenecek vergi miktarında 7.500 TM'lik bir artış meydana gelmektedir. Yani gelirdeki bu küçük değişikliğe karşın, ödenecek vergi miktarında çok yüksek değişim meydana gelmekte, bu durum da adaletsiz bir vergilendirmeye yol açmaktadır. Bu adaletsiz uygulama, değişik dilimlere uygulanan oranlar arasındaki fark ne kadar artarsa, o kadar da yükselecektir. Burada ise artma oranı son dilime kadar %0.5'dir. Son dilimde ise %1 olarak gerçekleşmektedir.

Bütün bu olumsuzlukların ortadan kaldırılması için Türkmenistan'da yeni uygulanacak gelir vergisinde tarife, Türk Gelir Vergisi'nde olduğu gibi dilim usulü artan oranlı tarife olmalıdır. Çünkü dilim usulünde vergi matrahı, sınıf veya dilimlere ayrılmakla beraber, her dilimin vergisi bir üst veya bir alt dilime bakılmaksızın kendi oranına göre ayrı ayrı hesaplanmakta ve alınacak vergi miktarının tutarı, dilimlere isabet eden vergilerin toplamı yapılarak bulunmaktadır.³¹⁹

Türk Gelir Vergisi Kanununda 2003 yılı gelirleri için uygulanacak vergi tarifesi aşağıdaki gibidir;

2003 Yılı Ücret Dışı Gelirleri İçin Geçerli Gelir Vergisi Tarifesi:

5.000.000.000 liraya kadar	%20
12.000.000.000 liranın 5.000.000.000 lirası için 1.000.000.000 lira fazla	%25
24.000.000.000 liranın 12.000.000.000 lirası için 2.750.000.000 lira fazla	%30
60.000.000.000 liranın 24.000.000.000 lirası için 6.350.000.000 lira fazla	%35
120.000.000.000 liranın 60.000.000.000 lirası için	

³¹⁹ Erginay, a.g.e., s. 66

18.950.000.000 lira fazlası	%40
120.000.000.000 liradan fazlasının 120.000.000.000 lirası için	
42.950.000.000 lira fazlası	%45

2002 Yılı Ücret Gelirleri İçin Gelir Vergisi Tarifesi

5.000.000.000 liraya kadar	%15
12.000.000.000 liranın 5.000.000.000 lirası için 750.000.000 lira fazlası	%20
24.000.000.000 liranın 12.000.000.000 lirası için 2.150.000.000 lira faz.	%25
60.000.000.000 liranın 24.000.000.000 lirası için 5.150.000.000 lira faz.	%30
120.000.000.000 liranın 60.000.000.000 lirası için	
15.950.000.000 lira fazlası	%35
120.000.000.000 liradan fazlasının 120.000.000.000 lirası için	
36.950.000.000 lira fazlası	%40

Görüldüğü gibi Türk Gelir Vergisi'nde uygulanan dilim usulüne göre belirli dilimler arasında oranlar artmakta ve böylece her bir dilim yalnız belirli bir orana göre vergilendirilmektedir. Türkmenistan Gelir Vergisi'nde ise uygulanacak yeni gelir vergisi tarifesi ücret ve ücret dışı gelirler için aşağıdaki gibi tespit edilebilir. Buna göre;

Ücret Dışı Gelirler İçin Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifesi

2.000.000 manada kadar	%10
5.000.000 manadın 2.000.000 manadı için 200.000 manat fazlası	%15
10.000.000 manadın 5.000.000 manadı için 650.000 manat fazlası	%20
25.000.000 manadın 10.000.000 manadı için 1.650.000 manat fazlası	%25
50.000.000 manadın 25.000.000 manadı için 5.400.000 manat fazlası	%30
50.000.000 manatdan fazlasının 50.000.000 manadı için	
12.900.000 manat fazlası	%35

olarak uygulanabilir.

Ücret Gelirleri İçin Uygulanacak Gelir Vergisi Tarifesi ise

2.000.000 manada kadar	%5
5.000.000 manadın 2.000.000 manadı için 100.000 fazlası	%10
10.000.000 manadın 5.000.000 manadı için 400.000 fazlası	%15

25.000.000 manadın 10.000.000 manadı için 1.150.000 fazlası	%20
50.000.000 manadın 25.000.000 manadı için 4.150.000 fazlası	%25
50.000.000 manatdan fazlasının 50.000.000 manadı için	
10.400.000 manat fazlası	%30
olarak uygulanabilir.	

Son olarak belirtilmesi gereken önemli bir nokta da artan oranlı gelir vergisi, ekonominin refah devrelerinde özel harcamaları kısıcıcı, ekonomiyi daraltıcı yönde etkilemekte; ekonominin daralma devrelerinde, özel harcamaların düşmesine engel olmakta, ekonomide genişletici etkiler meydana getirmektedir.³²⁰

6. GEÇİCİ VERGİ BAKIMINDAN UYGULANABİLİRLİĞİ

Ücretler ve başka bir kısım kazanç ve iratlarda kaynakta kesme yoluyla yıl içinde peşin olarak vergi tahsil edilirken, diğer bir kısım gelir unsurlarının vergisinin gelirin elde edildiği yılı izleyen yıl içinde alınması, yükümlüler arasında eşitsizlik yarattığı gibi, hazinenin de zararına neden olur.³²¹

Bu nedenle Türk Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120'nci maddesinde Geçici Vergi müessesesi düzenlenmiştir. Buna göre; basit usulde vergilendirilenler hariç olmak üzere ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisinden mahsup edilmek üzere, ilgili hesap döneminin üçer aylık kazançları üzerinden 103'üncü maddede yer alan tarifinin ilk dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Üçer aylık kazançlar indirim ve istisnalar dikkate alınarak Türk Gelir Vergisi Kanununun ticari ve meslekî kazancın tespitine ilişkin hükümlerine göre hesaplanır.

Üçer aylık dönemlerin her birini kapsayacak şekilde matrah ve oran üzerinden hesaplanan geçici vergi, her dönemi takip eden ikinci ayın 15'inci günü akşamına kadar

³²⁰ Tekin, (1978), a.g.e., s. 84

³²¹ Öncel ve Diğerleri a.g.e., s. 327

gelir vergisi itibariyle bağılı bulunulan vergi dairesine beyan edilir ve aynı süre içinde ödenir.³²²

Geçici vergi müessesesini sadece enflasyonun etkisini ortadan kaldırmak için düşünmek doğru değildir. Çünkü geçici vergi uygulaması sadece enflasyon sorunu yaşayan ülkeler için geçerli değildir. Enflasyon sorunu yaşamayan pek çok ülke dahi, kendi vergi sistemleri arasına geçici vergi benzeri alt sistemleri dahil etmiştir.³²³

Türkmenistan’da uygulanan Patent Vergisi Kanununda geçici vergi müessesesi uygulanmamaktadır. Ancak yeni uygulanacak gelir vergisinde geçici vergi müessesesinin yer alması için bir engel bulunmamaktadır. Zaten, daha önce de belirttiğimiz gibi Patent Vergisi Kanununda vergilendirme dönemi yarım ve bir yıllık olarak belirlenmiştir. Bu nedenle Türkmenistan Gelir Vergisi Kanunu geçici vergi uygulaması bakımından hiçbir engel oluşturmamaktadır. Dolayısıyla bu usulün uygulanması gerekmektedir. Çünkü bu usulün Maliye tarafından uygulanması, bazı yoğun hesaplama işlemleri dolayısıyla teknik yönden güçlükler gösterir ve özellikle Hazine tarafından mükellefe iadeler sorunu, Hazineyi güç duruma düşürebilirse de, bu usulün ideal tarh ve tahsil usulünün bütün faydalarına sahip olduğu, yani gelirin doğumu ile bunun vergilendirilmesi arasındaki sürenin uzamasından –gerek vergi mükellefleri ve gerekse Maliye için- doğan olumsuz etkileri giderdiği inkar edilemez.³²⁴

Diğer yandan geçici verginin kapsamının da yeni uygulanacak gelir vergisinde belirtilmesi gerekmektedir. Yani geçici vergi, Türk Gelir Vergisinde olduğu gibi sadece basit usulde vergilendirilenler hariç ticari kazançlar ve serbest meslek kazançları için uygulanmalı mıdır?, yoksa diğer gelir unsurları da, örneğin, gayrimenkul sermaye iradı içine almalı mıdır? Ayrıca geçici vergi adının da iyi belirlenmesi gerekmektedir. Gelişmiş ülke uygulamalarında geçici vergi benzeri öngörülere bağımsız bir vergi gözüyle bakılmamakta, doğacak bir vergiye ilişkin bir tür “ön ödeme” öngörüsü olduğu düşüncesiyle adında “vergi” ibaresi dahi bulunmamaktadır.³²⁵

³²² Şenyüz, a.g.e., s. 263

³²³ Harun Kaynak, “Geçici Vergi Uygulamalarında Anayasaya Aykırılık”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı-251, (Temmuz 2002), s. 64

³²⁴ Turhan, a.g.e., s. 130

³²⁵ Kaynak, a.g.m., s. 64

7. MAHSUPLAR BAKIMINDAN UYGULANABİLİRLİĞİ

Ödenmiş bir verginin ödenmesi gereken bir vergi borcundan indirilmesine verginin mahsubu denilir.³²⁶

Yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan Gelir Vergisi Kanununa göre kesilmiş bulunan vergileri beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilir. Mahsubun yapılabilmesi için öncelikle, mahsup edilecek vergilerin, Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre kesilmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Ayrıca sadece yıllık beyannameye dahil edilen kazanç ve iratlar üzerinden kesilmiş bulunan vergiler mahsup konusu yapılabilecektir.³²⁷

7.1. Vergi Tevkifatının Mahsubu Bakımından Uygulanabilirliği

Türk Gelir Vergisi Kanununun 121'nci maddesine göre; “yıllık beyannamede gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu Kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilir”.

Bu düzenlemenin amacı mükerrer vergi ödenmesini önlemektir.³²⁸

Mahsup işleminde daha önceden tahsil edilen verginin mutabakatı esas olarak yıl sonunda yapılır. Bu aslında bazı gelir unsurlarının kendine has yapısından kaynaklanmaktadır. Bu gelir unsurlarının da tevkifatı iki amaç taşımaktadır. Bu amaçlardan birincisi erken tahsilat; ikincisi ise vergilendirmede oluşabilecek muhtemel kayıpları telafi etmektir.³²⁹

Türkmenistan Patent Vergisi Kanununa göre herhangi gelir unsuru için tevkifat müessesesi düzenlenmediği için, yıllık beyannameden tevkifatın mahsubu da söz konusu değildir. Ancak yeni uygulanacak gelir vergisinde bazı gelir unsurları için

³²⁶ Uluatam ve Methibay, *a.g.e.*, s. 148

³²⁷ Bağdınlı ve Diğerleri, *a.g.e.*, s. 481

³²⁸ Öncel ve Diğerleri, *a.g.e.*, s. 329

³²⁹ Ercan Alptekin, “Gelir Vergisi Uygulamasında Mahsuplar”, *Maliye Postası Dergisi*, Yıl-21, Sayı-469, (15 Mart 2000), s. 49

tevkifat yoluyla vergilendirme de uygulanacağına göre bunların yıllık beyannamelerle ödenecek vergilerden indirilmesi şarttır. Bu nedenle Türkmenistan'da yeni gelir vergisinde yıl içinde tevkifat yoluyla ödenen vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilebileceği belirtilmelidir.

7.2. Vergi Alacağıın Mahsubu Bakımından Uygulanabilirliği

Vergi alacağı, daha önce menkul sermaye iratları konusunda açıklandığı üzere Türk Gelir Vergisi Kanununda 4842 Sayılı Kanunun kabulünden önce uygulanmış bir müessesedir. Aynı şekilde bu müessesenin Türkmenistan'da uygulanacak yeni gelir vergisinde yer alabileceğini de aynı konu altında açıklamıştık. Bu durumda vergi alacağıın fiktif bir gelir mahiyeti arzemesinden dolayı, beyannameye dahil edilmesi halinde bu defa da beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmesi gerekir. Mahsup hakkı, (vergi alacağı tam mükellefiyete tâbi gerçek kişilere tanınmış olduğundan) dar mükelleflere tanınmamıştır.³³⁰

Vergi alacağı müessesesinin nasıl çalıştığını Menkul Sermaye İratları Bakımından Uygulanabilirliği bölümünde açıklanmıştır. Aynı bölümde hangi tür kâr payları üzerinden vergi alacağı hesaplanacağı belirtilmiştir. İşte belirtilen bu kâr payları üzerinden hesaplanan vergi alacağı, aynı kâr payı yıllık beyannameye dahil ise mahsup konusu olacaktır. Yani vergi alacağıın mahsubu, sadece beyanname verilen ve kâr payları ile vergi alacaklarının beyannameye ithal edildiği halde söz konusu olacaktır. Diğer taraftan, vergi alacağıın bağlı bulunduğu kâr payından ayrı olarak beyannameye dahil edilmesi ve beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsubu imkanı da yoktur.³³¹

Türk Gelir Vergisi Kanununda 4842 Sayılı Kanunun kabulünden önce uygulanan vergi alacağı stopaj suretiyle alınan vergiler bir arada bulunduğu durumlarda ilk planda vergi alacağıın mahsup edileceği kabul edilmiştir.³³²

³³⁰ Şenyüz, a.g.e., s. 240

³³¹ Bağdınlı ve Diğerleri, a.g.e., s. 482

³³² Alptekin, a.g.e., s. 50

Türkmenistan Vergi Sistemi'nde menkul sermaye iratları vergi kapsamı dışında bulunduğu için vergi alacağı müessesesi de bulunmamaktadır. Ancak yeni uygulanacak gelir vergisi kanunu bütün gelir unsurları kapsayacağından dolayı, menkul sermaye iratları da vergileme alanına alınacaktır. Sonuçta kâr paylarından elde edilen gelirler, çifte vergilendirmeye maruz kalmaması için veya bu tür gelirler üzerindeki vergi mükerrerliğini hafifletmek için vergi alacağı yada kâr paylarının vergilendirilmesinde özellik arz eden bir müessesesinin uygulanması kaçınılmazdır. Eğer bu alanda vergi alacağı müessesesi uygulanırsa, bu durumda vergi alacağının 4842 Sayılı Kanunun kabulünden önce Türk Gelir Vergisi Kanununda olduğu gibi yıllık beyannameden mahsup edilebileceğinin belirtilmesi gerekmektedir.

Ayrıca bunların yanında vergi alacağı müessesesinin kabulü durumunda, kanun metninde, 4842 Sayılı Kanunun kabulünden önce Türk Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 121'inci maddesinde belirtildiği gibi yıllık beyanname üzerinden tarh olunan vergiden mahsup sonucu kalan vergi alacağının, hiçbir şekilde iade edilmeyeceği ve mükellefin diğer borçlarına mahsubu söz konusu olamayacağı da belirtilmesi gerekmektedir.

7.3. Diğer Ücret Vergisinin Mahsubu Bakımından Uygulanabilirliği

Türk Gelir Vergisi Kanununun 122'nci maddesine göre; “diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı muhtasar beyannameye tâbi işverenler nezdinde çalışmaya başladıkları takdirde, bu tarihten sonraki aylara ait olmak üzere peşin ödemiş oldukları vergiler gerçek ücretleri üzerinden hesaplanan vergilere mahsup edilir” denilmektedir.

Bu çalışmanın ücretler bakımından uygulanabilirliği kısmında, ücretlerin vergilendirilmesinde gerçek usulün yanında, götürü usulün de Türkmenistan Gelir Vergisinde uygulanması gerektiğini belirtmiştik. Bu durumda hizmet erbabının takvim yılı içinde götürü usulden, muhtasar beyannameye bağlı işveren nezdinde çalışmaya başladığında, bu tarihten sonraki aylara ait olmak üzere peşin ödemiş olduğu vergilerin, gerçek ücretleri üzerinden hesaplanan vergilere mahsup edilebileceğini Türk Gelir Vergisi Kanununda olduğu gibi kanun metinlerinde belirtilmesi gerekmektedir.

7.4. Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerin Mahsubu Bakımından Uygulanabilirliği

Türk Gelir Vergisi Kanununun 123'üncü maddesinde tam mükellefiyete tâbi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergiler, Türkiye'de tarh edilen gelir vergisinin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmı indirilir denilmektedir.

Yabancı ülkelerde ödenen bu gibi vergiler, Türk parasına çevrilecektir. Gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmı, bu kazanç ve iratlar tutarının genel gelire olan nispetine göre hesaplanacaktır. İndirilecek miktar, gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde edilen kazanç isabet eden kısmından fazla ise, aradaki fark nazara alınmaz.³³³

Türkmenistan Patent Vergisi Kanununda yabancı ülkelerde ödenen verginin mahsup edileceği 49'uncu maddede belirtilmiştir. Buna göre; mükellef yabancı ülkelerde ödediği gelir veya verginin konusu itibarıyla buna benzer ödemiş olduğu vergileri toplam hesaplanan Ek Patent Vergisinden indirebilecektir. Ancak indirilecek vergi miktarı hesaplanan Ek Patent Vergisinden yüksek olmaması gerekmektedir.

Görüldüğü gibi Türkmenistan Patent Vergisi Kanununda da vergi mükerrerliğini önlemek için, yabancı ülkelerde ödenen vergiler için mahsup esas kabul edilmiştir. Ayrıca bu kanunda Türk Gelir Vergisi Kanununda olduğu gibi indirilecek miktar, gelir vergisinin yabancı ülkelerde elde edilen kazanç isabet eden kısmından fazla ise, aradaki farkın dikkate alınmayacağını belirtmektedir. Bu saydığımız nedenlerden dolayı Türk Gelir Vergisi Kanununda uygulanan yabancı ülkelerde ödenen vergilerin mahsubu müessesesini Türkmenistan Gelir Vergisinde uygulamak hiç de zor olmayacaktır. Ancak bu husus madde metinlerinde belirtilirken Türk Gelir Vergisi Kanununda yabancı ülkelerde ödenen verginin mahsubu için belirtilen şartların da Türkmenistan Gelir Vergisi Kanununda belirtilmesi gerekmektedir. Bunlar;

³³³ Alptekin, a.g.m., s. 51

— Yabancı memlekette ödenen vergilerin gelir üzerinden alınan şahsî bir vergi olması,

— Yabancı memlekette vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan ve mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan memleketin aynı mahiyetteki temsilcileri tarafından tasdik olunan vesikalarla tevsik edilmesi şarttır. (GVK, md. 123). Bu ikinci şart Türkmenistan Patent Vergisinde şu şekilde ifade edilmektedir; yabancı ülkede ödenen verginin indirilebilmesi için o ülkenin yetkili makamından alınan belgeyle ödenen verginin ispat edilmesi gerekmektedir. Kanaatimce bu şartın, Türk Gelir Vergisinde olduğu gibi değiştirilmesi daha doğru olacaktır.

Ayrıca bu mahsupla ilgili Türk Gelir Vergisi Kanununda yer alan şu fıkranın da unutulmaması gerekir; "Yabancı memleketlerde ödenen vergilerin ilgili buldukları kazanç ve iratlar mükellef tarafından hangi yılın gelirine ithal edilmişse, bu vergiler de o gelire ait vergiden indirilir". (GVK, md. 123).

8. VERGİNİN ÖDENMESİ BAKIMINDAN UYGULANABİLİRLİĞİ

Verginin tarhı ile hazine lehine yaratılan vergi alacağı, yükümlüye tebliğ edilmesinden ve bu tebliği izleyen dönemde verginin çeşitli itiraz ve temyiz aşamalarından geçmesi veya bu aşamalar için konulan sürenin sona ermesi ile tahakkuk etmesinden sonra, kesinlik kazanır, yani ödenmesi gereken aşamaya gelmiş olur.³³⁴

Ödemenin ne anlama geldiği Türk Vergi Usul Kanununun 23'üncü maddesinde belirtilmiştir. Buna göre; ödeme veya verginin tahsili, vergi mükellefi tarafından verginin kanun hükümlerine göre uygun surette ödenmesidir.

Tahsil vergilendirmenin son aşamasıdır; muaccel bir vergi borcu ödenmek suretiyle sona erer. Genel olarak bir borcun muaccel olması, ödeme zamanının gelmiş bulunması demektir.³³⁵

³³⁴ Turhan, a.g.e., s. 78-79

³³⁵ Öncel ve Diğerleri, a.g.e., s. 125

Türk Gelir Vergisi Kanununa göre verginin tarhı daha önce de belirttiğimiz gibi beyan esasına göre yapılmaktadır. Tarh olunan vergiler için mükellefin itirazı mevcut değil ise, belirli bir süre sonra vergiyi vergi dairesine ödemesi gerekmektedir. Bu ödemeler ise özellikle zaman bakımından her bir beyanname çeşidine göre farklılık göstermektedir. Ayrıca yıllık beyannamenin kapsadığı gelir unsurlarına göre de verginin ödeme zamanı farklılık göstermektedir.

Türkmenistan Patent Vergisi Kanununa göre, mükellefler elde ettikleri kazançları yarım yıllık ve yıllık olmak üzere EK-6'da gösterilen beyanname ile beyanda bulunmaktadırlar. Ücretler üzerinden tevkifat yoluyla kesilen vergiler ise, takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar vergi sorumlusu tarafından bağlı bulunduğu vergi dairesine yatırılmaktadır. Oysa yeni uygulanacak gelir vergisinde tüm gelir unsurları aynı gelir vergisi kapsamında vergilendirileceğine göre, bu gelir unsurlarının elde ediliş biçimine göre beyanname verme zamanının da Türk Gelir Vergisi'nde olduğu gibi farklı zaman dilimlerine yayılması gerekmektedir. Çünkü böyle bir durumda hem vergi daireleri önünde yığılma olmayacak, hem de devlete devamlı gelir sağlanmış olacaktır.

Ödenecek vergilerin ne zaman ve nasıl ödeneceğini aşağıda her bir beyanname açısından ayrı ayrı değerlendirmeye çalışalım.

8.1. Yıllık Beyanname İle Verginin Ödenmesi Bakımından Uygulanabilirliği

Yıllık beyannameye dahil gelir unsurlarına göre, beyannamenin verilme zamanı ve verginin ödenme zamanı değişmektedir. Gelir, sadece basit usulde tespit olunan ticari kazançlardan oluşuyorsa, beyanname Şubat ayında verilecektir. Eğer gerçek kişinin elde ettiği gelir, işletme ve bilanço usulüne göre tespit olunan ticari ziraî, serbest meslek, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlardan oluşuyorsa beyanname Mart ayında verilecektir. Ayrıca, gelir, gayrimenkul sermaye iratları ve/veya basit usulde tespit olunan ticari kazançların diğerleriyle birlikte oluşuyorsa, yıllık beyanname yine Mart ayında verilecektir.

Farklı aylarda verilen yıllık beyannameler üzerinden tarh olunan vergileri ödenmesi de farklı aylarda yapılmaktadır. Türk Gelir Vergisi Kanunu bu ödemeleri hangi aylarda yapılacağına dair açıklık getirmiştir. Buna göre;

1-Şubat ayı içerisinde verilmesi gereken beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi Şubat, Haziran aylarında;

2-Mart ayı içerisinde verilmesi gereken beyanname ile bildirilen gelir üzerinden tahakkuk ettirilen gelir vergisi Mart, Temmuz aylarında,

olmak üzere iki eşit taksitte ödenir. (GVK, md.117).

Türkmenistan Patent Vergisi Kanununa göre, yarım yıllık beyanname takvim yılının 1 Ağustosuna kadar, yıllık beyanname ise 1 Şubata kadar verilmesi gerekmektedir. Beyannamenin verildiği gün de verginin ödenmesi veya genel bütçeye yatırılması gerekmektedir.

Bütün gelir unsurlarını içine alan yeni gelir vergisinde, verginin ödenmesi Türk Gelir Vergisi'nde olduğu gibi taksitler halinde yapılması doğru olacaktır. Çünkü bu durumda mükelleflerin üzerindeki vergi yükü hafiflemiş olur. Ancak vergi taksitlerinin hangi aylarda ödeneceğini vergi idaresinin kendisi tespit etmelidir. Fakat bu ayların yılın son aylarına kadar uzatılmamasına dikkat edilmelidir.

8.2. Muhtasar Beyanname İle Verginin Ödenmesi Bakımından Uygulanabilirliği

Türk Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 23'üncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. (GVK, md. 98). Kısaca belirtmek gerekirse; vergi sorumlusu kaynaktan kestiği vergiyi, takip eden ayın 23'üncü günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile ödemek zorundadır. Türkmenistan'da ücret gelirleri üzerinden alınan Gelir Vergisi Kanununda da durum aynıdır. Sadece bu kanuna göre, kaynaktan kesilen vergi, vergi sorumlusu tarafından takip eden ayın 20'nci günü akşamına kadar ödenir.

Ancak Türk Gelir Vergisinde bazı durumlarda muhtasar beyanname üç ayda bir verilirken Türkmenistan Gelir Vergisinde böyle bir düzenleme bulunmamaktadır. Türk Gelir Vergisi Kanununa göre, ziraî ürün bedelleri üzerinden tevkifat yapanlar hariç olmak üzere çalıştırdıkları sayısı 10 ve daha az olanlar 94'üncü maddeye göre yapacakları tevkifatla ilgili muhtasar beyannamelerini, bağlı buldukları vergi dairesine önceden bildirmek şartıyla her ay yerine Şubat, Mayıs, Ağustos ve Kasım aylarının 23'üncü günü akşamına kadar verebilirler. Türkmenistan Gelir Vergisi Kanununda vergi sorumluları için böyle bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Ancak yeni uygulanacak gelir vergisinde çalıştırdıkları hizmet erbabı 10 veya altında olan işverenler için böyle bir kolaylık sağlanabilir. Ancak belirlenen bu sayının kesin 10 olması gerekmektedir. Bu sayının 10 olabileceği gibi başka sayılar da belirlenebilir.

Ayrıca bunun yanında Türkmenistan Gelir Vergisinde tevkifatla vergileme alanının genişletilmesi gerektiğini daha önce de belirtmiştik. Bu durumda belli şartlar aranarak ziraî ürünler üzerinden yapılan tevkifatların da üç ayda bir muhtasar beyanname verilmesi ve bu beyanname ile birlikte üç ayda bir verginin ödenmesi yapılabilir.

8.3. Münferit Beyanname ile Verginin Ödenmesi Bakımından Uygulanabilirliği

Daha önce de belirtildiği gibi dar mükellefiyete tâbi gerçek kişiler sadece ticari, ziraî kazançları için yıllık beyanname verirler. Diğer kazanç ve iratlarının vergisi ise büyük ölçüde kendilerine bu kazanç ve iratları sağlayanlar tarafından kaynağında kesilerek yatırılır. Vergisi tevkif yoluyla alınmamış kazanç ve iratlar ise iktisap edildikleri tarihten itibaren 15 gün içinde münferit beyanname ile ilgili vergi dairesine bildirilir.³³⁶

Hangi durumlarda dar mükelleflerin münferit beyanname düzenleyerek vergi dairesine verecekleri Türk Gelir Vergisi Kanununun 101'inci maddesinde belirtilmiştir. Örneğin, bu maddeye göre dar mükellef olup da yıllık beyanname verme mecburiyeti

³³⁶ Mualla Öncel ve Diğerleri, a.g.e., s. 324

bulunmayan gerçek kişinin, gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan kazanç ve iratları gayrimenkulun bulunduğu yerin vergi dairesine münferit beyanname ile bildirmeye mecburdurlar. Türkmenistan Gelir Vergisi Kanununda da bazı özel durumlar için dar mükellefler tarafından münferit beyannamenin düzenleneceği ve ilgili kazançların iktisap olduğu tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilmesinin mecbur olduğunun belirtilmesi gerekmektedir.

Türk Gelir Vergisi Kanununa göre münferit beyanname ile bildirilen kazançların vergisi, beyanname verme süresi içinde vergi dairesine ödenecektir. (GVK, md. 101). Bu süre ise yukarıda da belirttiğimiz gibi 15 gündür. Türkmenistan Gelir Vergisi Kanununda da bu sürenin hem mükellef açısından hem de vergi idaresi açısından zor durum yaratmayacak şekilde düzenlenmesi gerekmektedir. Sürenin uzun tutulması halinde durum dar mükellef açısından bir avantaj oluşturacaktır. Sürenin kısa tutulması halinde ise vergi idaresi veya hazine açısından bir avantaj oluşacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ YAPISININ DEĞİŞMESİ İLE ORTAYA ÇIKABİLECEK SORUNLAR

1. PSİKOLOJİK SORUNLAR

Çok doğaldır ki verginin, bireyi tüzel veya gerçek kişi olarak ele alması vergilemeden sonra birey üzerinde bir takım psikolojik etkiler bırakmasına yol açar. Türkmenistan Vergi Sistemi'nde uygulanacak yeni gelir vergisinin de bireyler üzerinde etki yapacağı açıktır. Bu etki ise bireyler üzerinde oluşan vergi psikolojisinden kaynaklanmaktadır.

Vergi psikolojisini kısaca “vergi ile doğrudan doğruya ilgisi bulunan bireysel ve toplumsal bütün psikolojik olayları inceleyen bir ilim” olarak tanımlayabiliriz.³³⁷ Vergi psikolojisinin kaynağı ise, herşeyden önce bütün ülkelerin ve devirlerin maliye politikası ile ilgili deneyimlerdir.³³⁸

Türkmenistan Vergi Sistemi'nde uygulanacak yeni gelir vergisine karşı, bireylerin vergi psikolojisi nedeniyle tutumu bazı sorunları da beraberinde getirmektedir. Çünkü bireylerin vergilemeye ilişkin süreçler hakkındaki tutum ve davranışlarını etkileyen çok sayıda sosyo-psikolojik faktör vardır.³³⁹ Bu faktörler sonucu bireyler bazı davranışlarda bulunacaklardır. Bu davranışlarla beraber vergi uygulamasında yukarıda belirttiğimiz gibi önemli sorunlar ortaya çıkabilecektir. Ortaya çıkabilecek sorunlar ise şunlardan ibarettir;

- Vergiden Kaçınma,
- Vergi Kaçakçılığı,
- Verginin Reddi.

³³⁷ Bilal Doğan, “Vergi Psikolojisi ve Vergiye Karşı Psikolojik Tutumun Sonuçları”, **Vergi Raporu Dergisi**, Sayı-6, (Eylül 1993), s. 14

³³⁸ Ercan Dülgeroğlu, “Vergilemenin Psikolojik Etkileri”, **Bursa, İktisadi ve İdari İlimler Akademisi Dergisi**, Cilt IV, No: 2-3, (Temmuz, Kasım 1975), s. 233

³³⁹ Mehmet Tunçer, “Vergilemeye Yaklaşım ve Türkiye”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı-249, (Mayıs 2002), s. 100

olacak müesseselerin en aza indirilmesine gayret edilmelidir. Bu en aza indirme ise, vergi adaletini ve sosyal amacı zedelemeyecek şekilde ve aynı zamanda iktisadi kalkınmayı da olumsuz yönde etkilemeyecek şekilde gerçekleştirilmelidir.

Bütün bunların dışında kişinin, vergi yükünün ağırlığı nedeniyle ülkeyi terk etmesi veya federal sistemlerde vergi yükü ağır olan bir federasyondan vergi yükü düşük olan bir federasyona geçmesi de vergiden kaçınma olarak kabul edilmektedir.³⁴³ Ancak birçok görüşe göre kişilerin sadece vergi nedeniyle yerleşim yerlerini değiştirmeleri sık rastlanan bir durum değildir.

1.2. Vergi Kaçakçılığı

Genel olarak vergi kaçağı, vergi konusu olması gereken bir faaliyet ya da kaynağın vergi dışı bırakılması nedeniyle ya da vergi kaçırmak saikiyle vergi idaresinin bilgi alanı dışına çıkarılmasına yönelik tüm faaliyetler sonucu ödenmesi gereken verginin ödenmemesidir.³⁴⁴

Vergi kaçakçılığı, bir suç oluşunun yanısıra, vergi önünde eşitlik ilkesine aykırı düşüğü ve verginin verimini azalttığı için üzerinde önemle durulması gereken sosyal ve ekonomik olaydır. Gerçekten, kanunen vergi borcu doğduğu halde bu borcu ödemeyen kimseler, vergisini dürüst ödeyenler karşısında haksız ve gayrî kanuni bir avantaj sağlamış olurlar. Bu durum ayrıca, verginin veriminin azalmasına da sebep olacağı için, dürüst yükümlüler yeniden getirilecek vergileri ödemek suretiyle daha da müşkül duruma düşebilirler.³⁴⁵

Bir ülkede vergi kaçakçılığının derecesi o ülkedeki vergi ahlakıyla doğrudan ilişkilidir.³⁴⁶ Vergi ahlakı (Morale Fiskale) deyimi, “kişinin vergi ödemekle yükümlü

³⁴³ Aykut Herekman, **Kamu Maliyesi, Genel Vergi Kuramı**, (Ankara: Cilt II, 2. Bası, 1989), s.

³⁴⁴ Karakoç, **a.g.e.**, s. 88

³⁴⁵ Doğan, **a.g.m.**, s. 20

³⁴⁶ Herekman, (1989), **a.g.e.**, s. 156

olduğunu kendi vicdanında duyması” olarak tanımlanabilir.³⁴⁷ Vergi ahlakı, yükümlünün sosyo-kültür düzeyiyle yakın ilişki içindedir. Toplumun ahlak ve din yapısı sosyal düzeyi üzerinde etkili önemli iki faktördür. Kültür düzeyi ise gelirin bir fonksiyonudur. Gelir arttıkça kültür düzeyi yükseldiğinden, gelişmiş ülkelerde vergi kaçakçılığının, az gelişmiş ekonomilere göre daha az yaygın olduğu savunulmaktadır. Az gelişmiş ekonomilerde iyi bir vergi sistemi uygulanamaması vergi kaçakçılığına ortam hazırlamaktadır.³⁴⁸

Ayrıca yukarıdakilere ek olarak eski bir vergi, yeni vergiye nazaran daha çok tahammül dahilinde³⁴⁹ olduğundan Türkmenistan Vergi Sistemi’nde yeni uygulanacak gelir vergisine tepkiler de büyük olacaktır. Mükellefler bu tepkilerini vergi kaçakçılığı yoluna gitmekle gösterebileceklerdir. Özellikle Patent Vergisi mükellefleri %5 gibi bir orandan vergi öderken, yeni gelir vergisi ile %10-%35 oranlarda vergi ödemek zorunda kalacaklardır. Ücretliler ise %5-%30 oranlarda vergi ödeyeceklerdir. Bu da mükellefler için hiç de kolay olmayacaktır. Çünkü vergilerin bazı tesirlerinin belirebilmesi için, vergi oranının belli bir haddi geçmesi gereklidir; bu hadde verginin “tesir eşiği” diyebiliriz. Bir verginin oranı düşük olduğu takdirde hiçbir tesiri görülmeyebilir, fakat belli bir eşiği aşınca tepki birdenbire ortaya çıkmaktadır.³⁵⁰ “Tesir eşiği”yle beraber, vergi sujesinin davranışını belirleyen reaksiyonlar, bir başka deyişle vergilemenin “beyan etkiler”i ortaya çıkar; vergi, bir vergi yükümlülüğünün ya hiç doğmaması veya mümkün olduğu kadar azaltılması yönünde yükümlünün davranışını değiştirmeyi cazip kılan bir “signal” gibi etki yapar.³⁵¹ Bu nedenle Türkmenistan Vergi Sistemi’nde yeni gelir vergisinin uygulanmasında mükellefler vergi kaçakçılığı yolunu seçebileceklerdir. Bu da vergi yapısının değişmesi ile ortaya çıkacak önemli sorunlardan biridir.

³⁴⁷ Mustafa Aydın, “İnsandaki Oluşması İstenen Sosyal Sorumluluk Yükümlülüğü Duygusu, Duygular Zincirini İfade Eder, Vergi Sorumluluğu Duygusu Bu Zincirin Sadece Bir Halkasıdır”, *Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi*, Sayı-257, (1 Ekim 1997), s. 89

³⁴⁸ Herekman, (1989), *a.g.e.*, s. 156

³⁴⁹ Sinan Aslan, “Vergi Kaybının Sebepleri ve Sonuçları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı-98, (Kasım 1996), s. 125

³⁵⁰ Kenan Bulutoğlu, *Vergi Politikası*, (İstanbul: İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü Yayınları, No: 11, 1962), s. 8

³⁵¹ Schmolders, *a.g.e.*, s. 131

Ayrıca yukarıda belirttiğimiz gibi vergi kaçakçılığının boyutuna vergi ahlakı da önemli derecede etki etmektedir. Bu nedenle Türkmenistan Vergi Sistemi'nde uygulanacak yeni gelir vergisi ile beraber vergi ahlakının da yaygınlaştırılması gerekmektedir. Çünkü Sovyetler Birliği rejiminden kalma mevzuat boşluğundan yararlanan mükellefler, yeni uygulanacak gelir vergisinin oranlarının yüksek olması nedeniyle vergi kaçakçılığına doğru eğilim göstereceklerdir. İşte bu eğilimi en aza indirmek amacıyla Türkmenistan'da vergileme alanında vergi ahlakının yaygınlaştırılması gerekmektedir.

1.3. Verginin Reddi

Bazı yazarlarca vergi grevi olarak da adlandırılan verginin reddi, vergi kaçırma gibi bireysel olarak yükümlünün vergi karşısında gösterdiği bir tepki olmayıp, belirli bir yükümlü grubunun topluca vergi karşısındaki tepkisidir. Bu ayrıcalığın dışında verginin reddi vergi kaçakçılığına, yasal olmaması yönünden vergiden kaçınmadan daha yakın bir kavramdır. Vergi reddi toplu olarak vergiye karşı bir tepki olduğuna göre, bir yerde halkın yönetime tepkisidir.³⁵²

Vergiye karşı direnişin söz konusu olabilmesi için önce usulüne uygun olarak konulmuş bir verginin mevcut olması lazımdır. Böyle bir direniş, şayet, devlet otoritesinin zayıf olduğu ülkelerde ve dönemlerde gerçekleştirilirse verginin –veya vergilerin- kaldırılması veya hafifletilmesi gibi sonuçlar verebilir.³⁵³

Türkmenistan Vergi Sistemi'nde uygulanacak olan yeni gelir vergisi kanununa karşı verginin reddi gibi bir tepki oluşacaksa, bu ancak yeni uygulanacak oranlar nedeniyle oluşacaktır. Çünkü daha önce de belirtildiği gibi Patent Vergisi Kanununda, Ek Patent Vergisi adı altında uygulanan oran %5 gibi çok düşük bir orandır. Bu kadar düşük oran üzerinden vergilendirilen mükelleflerin yeni uygulanacak gelir vergisi oranlarına karşı vergi reddine gitmeleri durumu ortaya çıkabilir. Ancak şu da

³⁵² Herekman, (1989), a.g.e., s. 159

³⁵³ Doğan, a.g.m., s. 21

unutulmamalı ki vergi reddi, sorumluların cezalandırılması gibi hukukî bazı sonuçlarla da nihayete erebilir.³⁵⁴

Vergi reddi olayı aslında çok seyrek gerçekleşen bir olaydır. Bu davranışın en tipik örneği, Fransa’da 1954 yılında adeta bir vergi grevine dönüşen Poujeade hareketidir.³⁵⁵

Türkmenistan Vergi Sistemi’nde yeni uygulanacak gelir vergisi kanununa karşı yukarıda açıklanan üç olgunun da (vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve verginin reddi) ortaya sorun olarak çıkabilmesi mümkündür. Bu nedenle kalkınan ülkeler, vergi idaresinin gelişmesi ve elemanların eğitilmesi durumunda iken, diğer taraftan vergi mükelleflerini de eğitmek suretiyle vergi ödeme istek ve arzularını arttırmak durumu ile karşı karşıyadırlar. Ödevlilerin vergiye karşı gösterdikleri bu tepkiler vergi idaresinin ister istemez denetim kadroları kurmasını ve geliştirmesini zorunlu kılmaktadır.³⁵⁶

2. VERGİ İDARESİNDEN KAYNAKLANABİLECEK SORUNLAR

En geniş anlamıyla vergi yönetimi veya vergi idaresi, “bir vergi sisteminin yürütülmesine ve uygulamasına ilişkin tüm faaliyet ve kurallardır”³⁵⁷

Bir vergi sistemin başarısı, vergi mevzuatı ve vergi tarifesinin yanısıra, verginin tarh ve tahsilinde uygulanan teknik yöntemler ile vergi denetimine geniş ölçüde bağlıdır.³⁵⁸ Bu nedenle Türk Gelir Vergisi’nin Türkmenistan Vergi Sistemi’nde uygulanması tek başına yeterli bir ölçü değildir. Bu vergiyi uygulayacak vergi idaresinin etkin ve verimli olması gerekmektedir. Çünkü idarî personel ne kadar kabiliyetli ve ahlâklı kimselerden oluşursa, vergilemede muayyenlik de o derece daha iyi sağlanır.³⁵⁹

³⁵⁴ Aynı, s. 21

³⁵⁵ Aynı, s. 21

³⁵⁶ Mehmet Gültekin, “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası”, *Vergi Sorunları Dergisi*, (1978/1), s. 80-81

³⁵⁷ M. Burhan Erdem, *Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi*, (Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın No: 233/154, 1981), s. 10

³⁵⁸ Turhan, a.g.e., s. 72

³⁵⁹ Schmolders, a.g.e., s. 56

Türkmenistan'daki vergi idaresinin, Türk Gelir Vergisi'nin Türkmenistan Vergi Sistemi'nde uygulanabilmesi için yeterli olup olmadığı tartışmalıdır. Bu nedenle yeni gelir vergisi uygulanırken vergi psikolojisinden kaynaklanan sorunlarla beraber vergi idaresinden kaynaklanan sorunlar da ön plana çıkmaktadır. Türk Vergi Sistemi'nde uygulanan gelir vergisi çağdaş bir gelir vergisidir. Ancak bu çağdaş verginin etkin ve verimli şekilde uygulanması için çağdaş vergi yönetimine de ihtiyaç vardır. Çünkü teorik açıdan ve ekonomik gerçekler açısından en mükemmel vergiler bile uygulama etkinliği ile başarıya ulaşabileceklerdir. Bu itibarla, idarî kadroların etkinliği de, vergi değişiklikleri zincirinin bir halkasını oluşturmaktadır.³⁶⁰

Vergi yapısının değişmesi ile vergi idaresinden kaynaklanabilecek sorunlar ise şunlardan ibarettir;

- İdari Denetim Sorunu
- İdari Etkinlik Sorunu
- Eğitim Yetersizliği Sorunu

2.1. İdari Denetim Sorunu

İdari denetim aslında bir sonraki bölümde açıklayacağımız idari etkinliğin bir koludur diyebiliriz. Yani idari etkinlik tam olarak gerçekleştirilirse, idari denetim de eksiksiz yapılmıştır demektir. Ancak gerek kapsam ve gerekse uygulama bakımından idari denetim sorunu önemli bir sorun teşkil ettiği için ayrı bir başlık altında incelenmesi gerekmektedir.

Vergi yükümlülüğünün mükellefler tarafından doğru olarak yerine getirilmesinin sağlanması amacı, vergiler kadar eski bir konudur.³⁶¹ Bu amaca ise idarenin mükellefler üzerinde yapacağı denetimle ulaşılabilir. Çünkü vergi kaçırıcılara karşı mücadelede esas olan etkili gelir denetimidir.³⁶² Türkmenistan Vergi Sistemi'nde vergi idaresi tarafından

³⁶⁰ Adnan Tezel, "Türkiye'de Vergi Reformlarının Genel Bir Değerlendirilmesi (Yorum)", **Vergi Reformları, Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları**, 21-23 Ocak 1981, (İstanbul: İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1981), s. 159

³⁶¹ Tunçer, **a.g.m.**, s. 99

³⁶² Mustafa Uysal, "Malî Milat Mı, Malî Cellat Mı?", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı-258, (Şubat 2003), s. 8

yapılan denetim Türk Vergi Sistemi'nde olduğu gibi yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama yollarıyla yapılmalıdır. Bunların haricinde vergi listelerinin açıklanması da bir denetim sayılmaktadır. Burada söz konusu olan, yükümlülerin beyannamelerinde birbirlerini karşılıklı olarak denetlemelerini sağlayacak bir sistemdir. İsviçre, Amerika Birleşik Devletleri, Danimarka ve Türkiye'de uygulanan (VUK, md. 5) bu yöntemin amacı, bir yandan yükümlüleri doğru beyanda bulunmaya sevk etmek, diğer yandan da bilgi sahibi üçüncü kişilerin idareye gizli matrahları ihbar etmelerini sağlamaktır.³⁶³ Türkmenistan Vergi Sistemi uygulamasında bulunmayan bu müessesenin uygulanması birçok olumlu sonuçlar verecektir. Bu olumlu sonuçların başında da vergi ihbarı sonucu kaçakçılığın tespit edilmesidir. Çünkü her yükümlünün beyanının ayrı ayrı incelenmesi ve beyanlarında ne derece samimi olduklarının belirlenebilmesinin hem güç hem de masraflı olacağını belirtmek gerekir.³⁶⁴

Eğer gelir vergisi yükümlülerin denetimi gerek nitelik gerekse nicelik yönünden yetersiz ise, yükümlüler ödemeleri gereken vergi yerine ödemeyi düşündükleri vergiyi vereceklerdir. Bu durumda kaynakta kesintiye tâbi olan maaş ve ücret gibi gelirler aleyhine bir vergi yükü dağılımı olacaktır.³⁶⁵ Diğer taraftan verginin gelir esnekliği de denetime bağlıdır. Çünkü denetimin iyi uygulanmadığı sistemlerde ülke gelirinin artması, vergi gelirlerinde istenilen artışı sağlamayabilir. Çünkü geliri artan mükellefler, yüksek oranlarda vergilendirileceği için vergi kaçırma eğilimine girebileceklerdir. Bunun önüne geçilebilmesi için vergi denetiminin Türkmenistan Vergi Sistemi'nde yaygınlaştırılması gerekmektedir. Ayrıca Türkmen Vergi İdaresi'nin, vergi denetimini gerçekleştirirken şu ilkelerden sapmaması gerekmektedir;

— Vergi denetimleri sadece ceza kesme anlayışı ile yapılmamalıdır. Mükellefleri vergi mevzuatı konusunda eğitici, bilgilendirici, uyarıcı nitelikte denetimlere de yer verilmelidir.

— Denetimlerde mükellef hak ve hukuku gözardı edilmemelidir.³⁶⁶

³⁶³ Turhan, a.g.e., s. 81

³⁶⁴ Aynı, s. 82

³⁶⁵ Erden, a.g.e., s. 28

³⁶⁶ Kadir Boy, "Kayıtdışı Ekonomi ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanma Gerekliği", *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı-247, (Mart 2002), s. 24

— Vergi yönetimi, yükümlülerin yükümlülüklerini gönüllü olarak yerine getirmesini sağlayan bir ortam oluşturmalıdır. Dünyanın hiçbir vergi yönetimi kendi olanaklarıyla yükümlüye karşı, vergilerin tamamını toplayamaz.³⁶⁷

Ayrıca şu da unutulmamalı ki bir devletin vergileme sanatına ne derece hakim olduğu, yükümlülerin zihniyetini dikkate alan ve psikolojik şartları yerine getiren vergi denetim yönteminde en belirgin şekilde ortaya çıkar.³⁶⁸

Diğer yandan bir ülkede vergi sisteminin zaafından doğan vergi kayıplarını sadece denetimle önlemek mümkün değildir. Denetimin başarısı, ülkenin ekonomik mihraklarında geçerli olan diğer denetimlerle de yakından ilgilidir.³⁶⁹

2.2. İdari Etkinlik Sorunu

Vergi yönetiminin veya vergi idaresinin etkinliği, vergi mevzuatının oluşturulmasında, vergi idaresinde ve vergi yargısında etkinliğin sağlanması olarak ifade edilebilir.³⁷⁰ Etkin bir vergi idaresi, vergilerden beklenen hasılat ile toplanan hasılat arasında, diğer bir deyimle toplanan vergi gelirleri ile söz konusu gelirlerin elde edilmesi için yapılması zorunlu giderleri arasındaki farkın, gelirler lehine marjinal duruma gelmesini teminde önemli rol oynar.³⁷¹

Vergi yönetiminin vergilemenin etkinliği açısından rolü araştırılırken; vergi yönetimi için yeterli düzeyde kaynak ayrılıp-ayrılmadığı, birbiriyle ve mükellefle olan ilişkileri yönüyle vergi birimlerinin örgütlenme yapısının yeterli olup-olmadığı, bireylerin yeterli ölçüde kayıt altına alınıp-alınmadığı ve her ülkenin kendi yönetiminin gücüne göre ağırlık vermesi gereken vergi türlerini belirleyip-belirlemediği gibi konuların araştırılması gerekmektedir.³⁷²

³⁶⁷ Erden, a.g.e., s. 133-134

³⁶⁸ Schmolders, a.g.e. s. 100

³⁶⁹ Ahmet Senvar Doğu, "Son Vergi Düzenlemelerinin Gerekçeleri ve Bu Düzenlemelerden Beklenenler", **Vergi Reformları, Vergi Reformları Kongresi Tebliği ve Yorumları** (21 Ocak 1981, İstanbul: İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1981), s. 416

³⁷⁰ Haydar Lütfü Ejder, "Verginin Malî Amaçları ve Oransal Yapı", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı-158, (Kasım 2002), s. 143

³⁷¹ Gültekin, a.g.m., s. 79

³⁷² Tunçer, a.g.m., s. 101

Vergi sistemini hayata geçirecek olan vergi idaresidir. Türkmenistan Vergi Sistemi'nde de uygulanacak yeni gelir vergisini Türkmen Vergi İdaresi hayata geçireceğine göre; bu idarenin veya yönetiminin etkinlik bakımından yeterli olup olmadığı araştırılmalıdır. Şayet vergi idaresinin etkinliği yeni uygulanacak gelir vergisi açısından yeterli değilse, bu eksikliğin giderilmesi gerekmektedir. Vergi idaresinin etkinliğinin sağlanabilmesi açısından vergi idaresinin denetim fonksiyonunu çok iyi kullanabilir hale getirilmesi sağlanmalıdır. Denetim birimleri arasında olan koordinasyon kopuklukları giderilmelidir.³⁷³

Türkmenistan kalkınan bir ülke olduğundan vergi idaresinden kaynaklanan birçok sorunu bulunmaktadır. Çünkü kalkınan ülkelerin sorunlarından biri de vergi idaresi yönünden karşılaşılan güçlükler olmaktadır.³⁷⁴ Bu nedenle Türkmenistan Vergi Sistemi'nde, yeni gelir vergisi uygulamasına gidilirken, vergi idaresinin etkinleştirilmesi kaçınılmazdır. Çünkü vergi idaresinin etkinleştirilmesi, mükellefin vergiye karşı tepkisini en aza indirebileceği için malî amaca hizmet etmiş olacaktır.³⁷⁵

Eğer herhangi bir ülkenin vergi sisteminde vergi idaresi etkin değilse, vergi kaçakçılığının boyutunun artması sonucu kayıtdışı ekonominin de boyutu artmış olacaktır. İster kayıtdışı, ister vergi kaçakçılığının önüne geçilebilmesi için Türkmenistan Vergi Sistemi'nde etkin bir vergi idaresinin uygulanmasına geçilmelidir. Etkin bir vergi idaresi ise;

- Eğitimi tam
- Motivasyonu yüksek
- Olayları geriden takip eden değil olayların önünden giden
- Vergi sistemine hakim
- Beşeri sermayesi üst düzeyde olan
- Özlük hakları iyileştirilmiş bir vergi idaresi olmalıdır.³⁷⁶

³⁷³ Çak, a.g.m., s. 75

³⁷⁴ Gültekin, a.g.m., s. 79

³⁷⁵ Ejder, a.g.m., s. 141

³⁷⁶ Boy, a.g.m., s.22

Türkmenistan kalkınan bir ülke olması nedeniyle yukarıda sayılanların hepsine Türkmen Vergi İdaresi'nin ihtiyacı vardır. Bu nedenle bunların Türkmen Vergi İdaresi alanında mutlak surette yapılması gerekmektedir.

2.3. Eğitim Yetersizliği Sorunu

Eğitim yetersizliği kavramına sadece vergi idaresi yönünden bakmamız yanlış olacaktır. Çünkü vergilendirmede iki taraf mevcuttur. Birincisi vergi mükellefi, ikinci taraf ise vergi idaresidir. Yeni uygulanacak gelir vergisinin çağdaş bir gelir vergisi ve beyana dayanan bir vergi olduğundan Türkmenistan Gelir Vergisi mükelleflerinin belirli bir eğitim düzeyinde olmaları gerekmektedir.

Ancak eğitim yetersizliği alanında ilk incelenmesi gereken vergi idaresidir. Çünkü vergi idaresinin eğitim yetersizliği mevcut olursa, ne kadar çağdaş olursa olsun, hiçbir vergi Türkmenistan Vergi Sistemi'nde başarılı olamayacaktır. Bir verginin konulmasındaki en temel amaç malî amaçtır. Malî amaca ise matrah farklarının azalması veya tamamen ortadan kaldırılmasıyla ulaşılabilecektir. Matrah farklarının azaltılması veya ortadan kaldırılması, denetim elemanlarının ve beyannameleri kontrol edecek maliye memurlarının bilgi ve ahlak seviyelerinin yüksek olmasına ve sayılarının da bu işlere yetecek seviyede olmasına bağlıdır.³⁷⁷ Ancak dürüst ve kalifiye olmayan vergi idaresi personeliyle bunun başarılabilmesi çok güçtür.

Diğer yandan eğitim yetersizliğinin ortadan kaldırılabilmesi için devlete de önemli vazifeler düşmektedir. Bunların en başında vergi personeline ödenen tatminkâr ücrettir. Eğer herhangi bir ülke vergi personeline yeterli düzeyde ücret ödeyemezse, kalifiye personel doğal olarak yüksek maaşlı özel sektöre kayacaktır. Bunun sonucunda ise vergi dairesinde görev yapan personel, teknik ve bilgi kapasitesi düşük, nasıl yapılması gerektiği değil, sadece ne yapması gerektiği üzerinde yoğunlaşan kişilerden oluşacaktır. Yukarıda sayılan nedenlerden dolayı Türkmenistan Vergi Sistemi'nde Türk Gelir Vergisi uygulanırken, bu vergiyi uygulayacak personelin eğitim düzeyinin üst seviyede olması gerekmektedir.

³⁷⁷ Bilici, a.g.e., s. 53

3. EKONOMİK YAPI VE ANAYASADAN KAYNAKLANABİLECEK SORUNLAR

Sadece gelir vergisi kanunu değil, bütün diğer vergi kanunların başarı derecesi bir bakımdan uygulandıkları ülkenin ekonomik yapısına bağlıdır. Diğer yandan herhangi bir ülke sınırları içinde uygulanan bütün kanunların o ülkenin anayasasına aykırı olmaması gerekir. Ancak şu da bir gerçek ki eğer yürürlükte olan anayasa metninde, vergilendirme konusunda eksik ibarenin bulunması yeni gelir vergisinin uygulanamayacağı anlamına gelmemelidir. Bu iki müessesesi ise aşağıda kısaca açıklamaya çalışalım.

3.1. Ekonomik Yapıdan Kaynaklanabilecek Sorunlar

Artan oranlı çağdaş bir gelir vergisinin herhangi bir ülkede uygulanabilmesi için o ülkenin belirli bir ekonomik gelişmişliğe kavuşmuş olması gerekir. Çünkü daha önceki bölümlerde de ifade ettiğimiz gibi, artan oranlı verginin mükellefler üzerinde düşük seviyede etki edebilmesi için vergi mükelleflerinin belirli bir gelir düzeyinin üzerinde gelir elde etmeleri gerekmektedir. Bu nedenle Türk Gelir Vergisi Tarifesinin Türkmenistan Vergi Sistemi'nde aynı oranlarda uygulanması bu verginin etkinlik derecesini azaltacaktır. Bilindiği Türk Gelir Vergisi Kanununda vergi oranları ücret dışı gelirler için %20-%45 arasında, ücret gelirleri için ise %15-40 oranlar arasındadır. Biz ise Türkmenistan'da yeni uygulanacak gelir vergisi oranlarının ücret dışı gelirleri için %10-%35 arasında, ücret gelirleri için ise %5-%30 arasında olması gerektiğini belirtmiştik. Çünkü yüksek oranlarda vergi tarifesinin uygulanabilmesi için, o vergiye tâbi mükelleflerin gelir seviyelerinin de yüksek olması gerekmektedir.

Ayrıca bu başlık altında belirtilmesi gereken önemli bir nokta da, yeni uygulanacak gelir vergisinin etkin bir şekilde uygulanması bir bakımdan enflasyon oranına da bağlıdır. Enflasyon oranının yüksek olduğu ülkelerde, enflasyon nedeniyle mükelleflerin büyük bir kısmı vergi tarifesinin üst dilimlerinde vergilendirileceklerdir ki bu da artan oranlılığın amacından sapmasına neden olmaktadır. Yani bir bakımdan vergi tarifesi düz oranlı bir tarifeye dönüşmeye başlamaktadır. Günümüzde Türkmenistan'da enflasyon oranının düşük olması artan oranlı gelir vergisinin uygulanması için herhangi

bir olumsuzluk oluşturmamaktadır. Ancak bilindiği gibi enflasyon oranının yüksek olduğu ülkelerde vergi yönetimi, sık sık aralıklarla vergi tarifelerini değiştirmek zorunda kalmaktadırlar. Bu sadece vergi tarifeleri için geçerli değildir. Bunun haricinde vergi kanunları içinde miktar olarak belirlenen diğer müesseseler üzerinde değişiklikler yapmaya zorlamaktadır.

Sonuç olarak diyebiliriz ki çağdaş bir gelir vergisinin herhangi bir ülkede etkin şekilde uygulanabilmesi için o ülkenin ekonomik yapısı gözardı edilmemelidir. Bu nedenle ülkenin ekonomik yapısı da buna elverişli olmalıdır. Türkmenistan ekonomisi, bugünkü görünümüyle ilgili bölümde belirlenen oranlar dahilinde Türk Gelir Vergisi'nin Türkmenistan Vergi Sistemi'nde uygulanması için engel oluşturmamaktadır.

3.2. Anayasadan Kaynaklanabilecek Sorunlar

Çağdaş Devletlerde, anayasal kurumlar ve politikalar hukuk kurallarına tâbidir. Kurumların örgütlenmesini ve işleyişini belirleyen bu kurallar vatandaşlar kadar siyasi erki kullananlar için de uyulması mecburidir. Anayasal kurum ve politikalara uygulanan bu hukuk kuralları bir devletin anayasasını oluşturur.³⁷⁸ Her bir ülkenin kendine mahsus anayasası bulunmaktadır ve o ülke içinde uygulanan kanun hükümlerinin anayasaya aykırı olmaması gerekmektedir. Bu nedenle Türkmenistan Vergi Sistemi'nde uygulanacak yeni gelir vergisinin de Türkmenistan Anayasasına aykırı olmaması gerekmektedir. Ancak Türkmenistan Anayasasında, olması gereken ibarenin bulunmaması yeni uygulanacak vergiye engel olmamalıdır. Bu durumda mevcut eksiklik ortadan kaldırılarak yeni uygulanacak gelir vergisinin Anayasaya uygun bir şekilde uygulanması sağlanabilir.

Bildiğimiz gibi Türk Gelir Vergisi artan oranlı bir tarifeye sahip olup, malî güce göre alınan bir vergidir. Türkmenistan'da uygulanacak yeni gelir vergisinin de artan oranlı bir tarifeye sahip vergi olması nedeniyle, malî güce göre vergilendirme yapılacaktır. Ancak Türkmenistan Anayasasında, vergilendirme konusunda “malî güç”

³⁷⁸ Ergin Ergül, T.C. Anayasası ve İnsan Hakları, (Ankara: Yargı Yayınevi, 2002), s. 1

ibaresinin bulunmaması yeni uygulanacak gelir vergisi kanununun anayasaya aykırı olabileceğini göstermektedir. Türkmenistan Anayasasının 39'uncu maddesinde, "Türkmenistan vatandaşları, kanunlarda düzenlenen tertip hem miktarda devlet vergilerini ve diğer ödemeleri ödemek zorundadırlar". Görüldüğü gibi madde içeriğinde "malî güç" veya buna benzer ibare bulunmamaktadır. Oysa verginin ödeme gücüne göre tahsil edilmesi ve bunun da anayasa maddesinde belirtilmesi kaçınılmazdır. Hatta örnek vermek gerekirse 1947 tarihli İtalyan Anayasasında hüküm aynen şöyledir; "Herkes, kendi vergi ödeme gücüne göre kamu giderlerine katılmak zorundadır. Vergi sistemi artan oranlılık esasına göre kurulur". (madde 53).³⁷⁹ Türkiye Cumhuriyeti Anayasasında ise, "Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür" denilmektedir. (T.C. Anayasası madde 73).

Yukarıda saydığımız nedenlerden dolayı Türkmenistan Anayasasının vergilendirme ile ilgili metnine "malî güç" ibaresinin eklenmesi şarttır.

Ayrıca, Türk Gelir Vergisi, Türkmenistan Vergi Sistemi'nde uygulanırken, bu vergiye tâbi mükellefiyet şeklinin iki şekilde belirlenmesi gerektiğini vurgulamıştık. Bunlar tam ve dar mükellefiyetlerdir. Oysa Türkmenistan Anayasasında vergi ödemekle yükümlü olanların sadece Türkmenistan vatandaşları şeklinde belirtilmiştir. Bu Türkmenistan'da gelir elde eden yabancı uyruklu veya dar mükelleflerin vergi ödemiye anlamına gelmiyor. Ancak anayasadaki bu boşluğun giderilmesi gerekmektedir. Çünkü anayasada, tam mükellefiyetle beraber dar mükellefiyetin de vergilendirilmesine olanak sağlayacak bir ibarenin bulunmaması, yeni uygulanacak verginin amacından sapmasına neden olacaktır.

Sonuç olarak Türk Gelir Vergisi'nin Türkmenistan Vergi Sistemi'nde anayasaya uygun olarak uygulanabilmesi için Türkmenistan Anayasasının 39'uncu maddesi şu şekilde düzenlenebilir; "Herkes, kamu gereksinimleri karşılamak üzere, ödeme gücüne göre vergi ve benzeri ödemeleri ödemek zorundadır".

³⁷⁹ Tekin, (1978), a.g.e., s. 23

SONUÇ

Gelir üzerinden alınan vergilerin en önemlisi olan gelir vergisi F. Neumark'a göre; "İleri kapitalizm devrinin bir eseri ve aynı zamanda da karakteristik bir ifadesidir" olarak tanımlanmıştır. Gelir vergisi sahip olduğu özellikler nedeniyle, bir çok ülkeler tarafından özellikle tercih edilen bir vergidir.³⁸⁰ Oysa Türkmenistan Vergi Sistemi'nde bütün gelir unsurlarını kapsayan bir "Gelir Vergisi" uygulanmamaktadır. Buna karşın birçok gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerinde –maliye politikasının önemli bir aracı olması nedeniyle- bütün gelir unsurlarını kapsayan gelir vergisi uygulanmaktadır. Çünkü bu tür gelir vergisi gelir dağılımındaki dengesizliğin giderilmesi veya en aza indirilmesi, ekonomiye konjonktürel dönemlerde müdahalede bulunulması, malî amacın sağlanması açısından yeri doldurulamayacak bir vergi türüdür.

Türkmenistan Vergi Sistemi'nde gelir vergisi adı altında sadece ücret gelirlerinin vergilendirilmesi, diğer gelir unsurlarının Patent Vergisi alanında tek oran üzerinden vergilendirilmesi bu ülkenin vergi sistemindeki aksaklığı göstermektedir. Bu aksaklığın giderilmesi, bütün gelir unsurlarını kapsayan, vergiden kaçınmalara engel olacak müesseseleri en aza indiren ve artan oranlı bir vergiyle sağlanabilir. Bu ise vergileme alanında tecrübe sahibi olan ve aynı zamanda çağdaş bir gelir vergisi bulunan bir vergi sisteminde uygulanan gelir vergisinin Türkmenistan Vergi Sistemi'nde uygulanması ile yapılabilir. Bu vergi sistemi ise Türk Vergi Sistemi'dir.

Türk Gelir Vergisi'nin Türkmenistan Vergi Sistemi'nde uygulanması gelir tanımından başlanmalıdır. Yapılacak gelir tanımı ise kaynak kuramına göre yapılmalıdır. Çünkü safi artış kuramına göre gelir tanımı yapılması vergilemede adaletin zedelenmesine neden olacaktır. Gelir tanımını ise gelir unsurları ve bu gelir unsurlarından elde edilen kazancın nasıl tespit olunacağı takip etmelidir. Özellikle gelir unsurlarından elde edilen kazancın nasıl tespit olunacağı, üzerinde ayrıntılı şekilde durulması gereken bir müessesedir. Gelir unsurlarından elde edilen kazancın tespiti yapıldıktan sonra ise, yeni gelir vergisinde yer alacak muafiyet ve istisnaların sınırının

³⁸⁰ Fazıl Aydın, "Vergide Konu Seçiminin Verginin Amaç ve Fonksiyonları Açısından Analizi-II", *Vergi Sorunları Dergisi*, Sayı-157, (Ekim 2001), s. 21

belirtilmesi gerekmektedir. Ancak muafiyet ve istisnaların sınırı belirlenirken bunların vergilemede hem sosyal adaleti, hem de malî amacın zedelenmesini asgari düzeyde tutması sağlanmalıdır.

Uygulanacak çağdaş gelir vergisi, beyana dayanan bir vergidir. Bu nedenle yeni uygulanacak gelir vergisinin beyan şeklinin nasıl olacağını ayrıntılı şekilde belirtilmelidir. Ayrıca beyan şekliyle beraber taksitlendirmenin de ne şekilde yapılacağı belirtilmelidir. Bu taksitlendirme öyle yapılmalıdır ki, devlete devamlı gelir getirsin ve vergilemede uygunluk ilkesine hizmet etsin. Ayrıca cari dönem içinde ve yabancı ülkelerde ödenen vergilerin de ne şekilde mahsup olunacağı uygulanacak yeni gelir vergisi kanun metninde belirtilmesi gerekmektedir.

Ayrıca belirtilmesi gereken önemli bir nokta da, yeni uygulanacak gelir vergisi alanında götürü veya basit usul kapsamının ne şekilde belirleneceğidir. Yeni vergiye karşıya oluşabilecek tepkiler ve beyanname verme işlemleri göz önünde bulundurularak, götürü veya basit usul kapsamı Türk Gelir Vergisi Kanunundaki uygulanma alanından biraz genişletilebilir. Türkmen Vergi İdaresi'nin götürü veya basit usul kapsamını belirlemede optimum noktayı bulması gerekmektedir. Çünkü götürü veya basit usulün kapsamı ne kadar geniş tutulursa sistem içindeki otokontrolün ve buna bağlı olarak yeni uygulanacak gelir vergisinin etkinliğin zayıflamasına neden olacaktır.

Türkmenistan gelişmekte olan bir ülke olduğu için bu ülkede vergi alanında ne yapılması gerektiği üzerinde durulmakta, ancak nasıl yapılacağı konusu üzerinde durulmamaktadır. Bu nedenle yeni gelir vergisi uygulanırken, ne yapılması gerekenden daha çok nasıl yapılacağı konusu üzerinde çalışılmalıdır. Örneğin; artan oranlılık uygulanmalıdır, denilebilir. Ancak hangi tür bir artan oranlılık uygulanmalı ve ne şekilde uygulanmalıdır gibi soruların cevabının verilmesi gerekmektedir. Günümüzde bunun cevabı ise, daha önce de ilgili bölümde açıkladığımız gibi Türk Gelir Vergisi Kanununda uygulanmakta olan dilim usulü artan oranlı tarife olmalıdır.

Vergi idaresi yeni uygulanacak gelir vergisinde başlangıçta sadece malî amacı ön planda tutmamalıdır. Çünkü yeni uygulanacak gelir vergisinde verginin gelir yaratma

yani malî amacının yanısıra, sosyal ve ekonomik amaçlarında gözönüne alınması gerekmektedir. Zaten bu kural günümüzde herkesin bildiği gibi maliye ilminin bir gereğidir.

Uygulanacak yeni gelir vergisinden, etkili bir vergi idaresi ile olumlu sonuçlar elde edileceği açıktır. Bu olumlu sonuçların başında kamu finansmanını karşılamak amacıyla elde edilecek gelirlerdir. Vergi idaresinin, elde edilecek gelirlerin arttırılması sadece vergi oranlarına bağlı olmadığını bilmesi gerekmektedir. Hatta oranların arttırılması vergi gelirlerinde azalmaya da yol açacağı da unutulmamalıdır. Yani kısaca vergilemede her zaman iki artı ikinin dört etmeyeceği bilinmelidir. Çünkü her ülkenin olduğu gibi Türkmenistan'ın da bir vergileme kapasitesi vardır. Bu kapasitenin üstüne çıkmak ise imkansızdır.

Ayrıca Türkmen Vergi İdaresi'nin önemle üzerinde durması gereken nokta da yeni vergi sistemi oluşturulurken; az miktarda gelir getiren çok sayıda vergi yerine yüksek miktarda gelir getiren az sayıda vergilere yer vermesi gerekmektedir.

Vergi sisteminin çağdaş bir yapıda olması ve bunun yanısıra vergi yönetiminin de etkin bir yönetim olması her ülkenin maliye alanında arzu ettiği bir gerçektir. Ancak bunların yanısıra vergi mükelleflerinin de vergi ahlaklarının yüksek derecede olması verginin malî amacı azami şekilde gerçekleşecektir. Bu üç müessesesinin bir ülkede birlikte sağlanması tahmin edildiği kadar kolay değil, ancak unutulmamalıdır ki imkansız da değildir. Bu nedenle Türkmenistan'da yeni gelir vergisi uygulanırken diğer müesseselerin de buna yardımcı olacak şekilde devreye konulması gerekmektedir.

Türkmenistan Vergi Sistemi daha yeni yapılanma aşamasında olan bir vergi sistemidir. Bu yeniden yapılanmada ilk göz önünde bulundurulması gereken verginin neden gelir vergisi olduğunu, onuncu ve on birinci EK'ler bize daha açık bir şekilde ortaya koymaktadır. Görüldüğü gibi gelir vergisi hemen hemen bütün ülkelerde hem GSMH içindeki payı hem de toplam vergi gelirleri içindeki payında artış gözlenmektedir. Ancak yeni uygulanacak gelir vergisini Türkmen Vergi İdaresi'nin, her şeye karşın vergi mükelleflerine benimsetmesi gerekmektedir. Bu ise, devletin neden

vergi tahsil ettiğinin açıklanması ile değil, bireylerin neden vergi ödediğinin açıklanmasıyla gerçekleştirilebilecektir. Tabii ki vergi sistemin içinde harçlara, resimlere ve parafiskal gelirlere de yer verilmelidir. Böylece Türkmenistan'da sağlıklı bir vergi yapısı oluşturulabilir.

EKLER

	<u>Sayfa</u>
Ek-1. Gerçek Kişilerin Patent Vergisine Kayıt Olmak İçin Verecekleri Dilekçe Örneği.....	139
Ek-2. Türkmenistan Baş Vergi Dairesi Tarafından 2003 Yılı'nın İlk 3 Ayı İçin Aylık Olarak Belirlenen Patent Vergisinin Miktarı.....	140
Ek-3. Gerçek Kişilere Verilen Patent Belgelerinin Kayda Alınması İçin Vergi İdaresi Tarafından Tutulan Defteri.....	145
Ek-4. Patent Vergisi Mükelleflerinin Gelir Ve Giderlerini Gösteren Hesap Defteri.....	146
Ek-5. Gerçek Kişilere Verilen Patent Vergisinin Örneği.....	147
Ek-6. Patent Vergisi Mükelleflerin Verecekleri Beyanname Örneği.....	148
Ek-7. Beyanname Verildikten Sonra Mükelleflere Gönderilecek İhbarname Örneği.....	150
Ek-8. Çifte Vergilendirmeyi Önleme Amacıyla Dar Mükelleflere Verilen Ödenen Vergi Hakkında Belge Örneği.....	151
Ek-9. Türkmenistan Baş Vergi Dairesi Tarafından Patent Vergisi İçin 1997 Yılı'nın İkinci Yarım Yılı İçin Belirlenen Götürü Usul.....	152
Ek-10. Gelir Vergisinin GSYİH'ya Oranı.....	156
Ek-11. Gelir Vergisinin Toplam Vergi Gelirleri (Sosyal Güvenlik Primleri Dahil) İçindeki Payı.....	157

EK 1.**GERÇEK KİŞİLERİN PATENT VERGİSİNE KAYIT OLMAK İÇİN
VERECEKLERİ DİLEKÇE ÖRNEĞİ**

Devlet Vergi Dairesi :

Gerçek Kişinin Adı, Soyadı ve Baba Adı:

Pasaport Serisi: Numarası:

Pasaportu Veren Makam: Verildiği Yıl:

Doğum Yeri ve Tarihi:

İkamet Adresi:

Patent Belgesi Almak İçin Dilekçe

“Tüzel kişilik tarafı bulunmayan gerçek kişilerin vergilendirilmesini kolaylaştırmak” hakkında Türkmenistan’ın Cumhurbaşkanınının 31 Ekim 1996 tarihli ve 2848 No’lu kararına göre, aşağıdaki faaliyet(ler) için;

.....

.....

.....

“.....”.....200...yılından, “.....”.....200...yılına kadar bana patent belgesinin verilmesinin saygılarımla arz ederim.

Tarih: “.....”.....200...y.

İmza.....

Vergi Dairesi Tarafından Doldurulur

Dilekçenin Kayda Alınış Tarihi: “.....”.....200...y

Kayda Alınış Numarası:

Sorumlu Görevlinin Adı, Soyadı:

Sorumlu Görevlinin İmzası.....

EK 2.

TÜRKMENİSTAN BAŞ VERGİ DAİRESİ TARAFINDAN 2003 YILININ İLK 3 AYI İÇİN AYLIK OLARAK BELİRLenen PATENT VERGİSİNİN MİKTARI

(000 Manat)

No:	Kodu:	Faaliyet Türü	MİKTAR			
			Aşgabat, Vilayet Merkezleri, Büzmeýin ve Türkmenbaşı	Diğer Şehirler ve İlçe Merkez.	Diğer Yerleşim Bölgeleri	Yabancı Uyruklu Gerçek Kişiler
1	2	3	4	5	6	7
1	0101	1. Hukuki Hizmetler Tüzel ve Gerçek kişilere yapılan hukukî hizmetler	120	90	60	120
		2.Oto Ulaşım Hizmetleri				
2	0201	Binek arabayla yapılan taşıma hizmetleri	100	75	50	100
3	0202	Yük arabası, minibüs ve otobüslerle yapılan taşıma hizmetleri	100	75	50	100
4	0203	Taşıtların teknik bakımı	300	200	75	140
5	0204	Taşıtların lastik servisi	250	190	75	120
		3.Kira Hizmetleri				
6	0301	Bilgisayar ve elektronik eşyaların kiraya verilmesi	55	45	40	50
7	0302	Konutun kiraya verilmesi	70	60	50	70
8	0303	Oturulmayan yerlerin (depo, garaj, vb) kiraya ver.	50	45	30	50
9	0304	Ziraî araba ve makinaların kiraya verilmesi	45	40	30	40
10	0305	Taşıtların kiraya verilmesi	70	60	50	70
11	0306	Yazlık yerlerin kiraya ver.	45	40	30	40

1	2	3	4	5	6	7
		4. Konferans ve Danışmanlık Hizmetleri				
12	0401	Konferans hizmetleri	300	200	80	300
13	0402	Ekonomi ve işletme alanında danışma hizmeti	100	70	50	80
		5. Genel Hizmetler				
14	0501	Fotoğraf, video ve müzik makinalarını tamir etmek	55	45	40	50
15	0502	Fotoğraf işleri ile uğraşmak	100	80	50	100
16	0503	Düğün ve benzeri kutlamalarda video çekimi	200	150	100	150
17	0504	Radyo-Televizyon tamiri	100	70	50	150
18	0505	Saat tamiri yapmak	50	30	20	50
19	0506	Kapı ve kilit takmak	35	25	20	30
20	0507	Berber, makyaj hizmetleri	100	75	60	100
21	0508	Bileyici işleri	35	25	20	30
22	0509	Daktilo ve fotokopi hizmeti	60	40	20	60
23	0510	Çamaşır yıkama, kuru temizleme ve ütöleme işleri	45	30	20	40
24	0511	Örme işleri	45	30	10	40
25	0512	Cam takmak işleri	25	20	10	20
26	0513	Çakmak doldurma işi	30	25	20	30
27	0514	Kazma ve oyma işleri	30	25	20	30
28	0515	Demirbaş ve römorkun kiraya verilmesi	55	45	40	50
29	0516	Mutfak eşyalarının kiraya verilmesi	35	20	10	30
30	0517	Para kasalarının tamiri	45	35	30	40
31	0518	Ev işleri hizmetleri	35	20	10	-
32	0519	Kuyumculuk faaliyetleri	120	100	80	120

1	2	3	4	5	6	7
33	0520	Ev hayatında kullanılan diğer makinelerin tamiri	80	70	60	80
34	0521	Kaynak işleri	85	70	50	80
35	0522	Audio kasetlerin ticareti	100	60	50	100
36	0523	Banyo ve sauna hizmetleri	80	50	30	80
37	0524	Kişisel bilgisayarların ve elektronik eşyaların tamiri	55	50	40	50
38	0525	Dini tören hizmetleri	40	30	20	40
		6. Sağlık Hizmetleri				
39	0601	Doktor-danışma hizmetleri	50	40	30	120
40	0602	Diş-protez hizmetleri	100	70	60	100
41	0603	Masaj	50	40	30	50
42	0604	Çocuk bakımı	15	10	5	20
		7. Kültür				
43	0701	Düğün ve eğlencelerde müzik hizmeti vermek	200	150	80	120
44	0702	Bina duvarlarının resim şeklinde boyanması	65	60	50	60
45	0703	Grafik ve resim işi	65	60	50	60
46	0704	Sirk gösterisi	25	20	15	20
		8. Elbecerisi ve Sanat İşleri				
47	0801	Giyim ve tuhafıye işleri	35	25	20	30
48	0802	İşlemeli eşya işleri	35	25	20	30
49	0803	Ayakkabı dikimi ve tamiri	35	25	20	30
50	0804	Halı ve kilim işleri	40	30	20	40
51	0805	Keçe işleri	35	20	10	30
52	0806	Örgü ipleri üretimi	35	20	10	30
53	0807	Mobilya üretimi ve tamiri	70	55	40	60
54	0808	Anahtarcılık işleri	40	30	20	40

1	2	3	4	5	6	7
55	0809	Şapka dikmek ve kürkçülük	65	60	50	60
56	0810	Derinin işlenerek kullanılır hale getirilmesi	60	40	20	60
57	0811	Lüks sayılmayacak temel malların üretimi	35	30	20	30
58	0812	Metal mamullerinin üretimi ve tamiri	85	70	60	80
59	0813	Tarla ve bahçe demirbaşlarının üretimi ve tamiri	35	30	20	30
60	0814	Tandır ve fırın üretimi	40	30	20	40
61	0815	Milli çalgı aletleri üretmek	50	35	20	50
62	0816	Milli olmayan çalgı aletleri üretmek	80	65	50	80
		9. Eğitim				
63	0901	Dil ve müzik eğitimi	30	25	20	50
64	0902	Spor ve sıhî tedbirler eğitimi	40	35	30	40
		10. Gıda Maddeleri Üretimi				
65	1001	Ekmek ve ekmek ürünleri üretmek	40	30	20	20
66	1002	Toplu yemek işleri	200	100	40	150
67	1003	Pasta, şekerleme ve dondurma üretimi	60	50	40	100
68	1004	Et ve balık ürünlerinin üretimi	100	55	40	70
69	1005	Süt ürünleri hayvansal yağların üretimi	50	40	30	50
70	1006	Bitkisel yağ üretimi	50	40	30	50

1	2	3	4	5	6	7
71	1007	Mantar ve mantar ürünleri üretimi	50	30	20	50
72	1008	Arı balı üretimi	80	70	60	80
		11. Ticarete Yönelik Ziraî Faaliyetler				
73	1101	Balık ve kuş bakıcılığı	35	25	20	30
74	1102	Büyükbaş ve küçükbaş hayvan bakıcılığı	50	45	40	50
75	1103	Çiçek ve süs bitkilerini yetiştirmek	60	45	30	60
76	1104	Atların, köpeklerin ve diğer hayvanların yetiştirilmesi	80	40	20	80
77	1105	Ticari amaçlı olarak ziraî ürünlerin yetiştirilmesi	70	50	30	70
		12. Tamirat – İnşaat Faaliyetleri				
78	1201	Bina, garaj, yazlık vb. yerlerin montaj ve onarımı	100	70	40	100
79	1202	Doğramacılık ve marangoz işleri	80	60	30	80
80	1203	Isıtma sistem işleri	50	30	20	50
81	1204	İnşaat ve yapı malzemelerinin üretimi	85	65	50	80
82	1205	Proje ve araştırma işleri	70	60	50	70
		13. Ticaret				
83	1301	Ticaret (Alkol ve tütün ürünleri hariç)	150	100	60	150
84	1302	Alkollü ürünlerin ticareti	250	200	100	280
85	1303	Tütün ürünleri ticareti	200	150	90	240
86	1304	Diğer ticari faaliyetler	60	50	40	60

EK 4.
PATENT VERGİSİ MÜKELLEFLERİNİN GELİR VE GİDERLERİNİ
GÖSTEREN HESAP DEFTERİ

Mükellefin Adı, Soyadı ve Baba Adı.....

Faaliyet Türü.....

Mükellefin İkametgah Adresi.....

Banka Hesap Numarası.....

Mükellefin Vergi Numarası.....

T/T No:	Patent Belgesinin Yılı ve No:	Faaliyette Bulunulan Ürün ve Hizmetle- rin Adları	Miktar ve Tutarı	Toplam Gelir:				
				Toplam	Gelirler ve giderler			
					Faaliyet Gelirleri	Faaliyet Giderleri	Faaliyet Dışı Gelirler	Faaliyet Dışı Giderler

EK 5.

GERÇEK KİŞİLERE VERİLEN PATENT BELGESİNİN ÖRNEĞİ



Gerçek Kişilere Verilen

PATENT

Serisi..... No.....

Mükellefin Vergi Numarası.....

1. Devlet Vergi Dairesi.....
2. Mükellefin Adı, Soyadı ve Baba Adı.....
3. Pasaport Serisi..... Numarası.....
4. Pasaportu Veren Makamın Adı.....
5. Pasaportun Verilen Yılı..... Geçerlilik Süresi.....
6. Mükellefin Doğum Tarihi ve Yeri.....
7. Mükellefin İkametgah Adresi.....

Türkmenistan Cumhurbaşkanı'nın "Tüzel kişilik oluşturmada faaliyet gösteren gerçek kişilerin vergilendirilmesini iyileştirmek" hakkında 31 Ekim 1996 tarihli ve 2848 No'lu kararına göre, yukarıda açık kimliği belirtilen mükellef..... aşağıda gösterilen faaliyetlerde bulunabilmesi için Devlet Vergi Dairesi tarafından izin verilmektedir.

Bulunulacak Faaliyet Türleri.....

.....

"....." 200... yılı içinManat Patent Vergisi ödenmiştir.

Patent belgesi ".....".....200...y. tarihinden ".....".....200... y. tarihine kadar geçerlidir.

"....." 200...y.

.....Devlet Vergi Dairesi Müdürü İmzası:

EK 6.
PATENT VERGİSİ MÜKELLEFLERİN VERECEKLERİ BEYANNAME
ÖRNEĞİ



200...yılının.....dönem için.....İş Türünde Faaliyet Gösteren
Mükellefin Toplam Gelirleri Hakkında

BEYANNAME

.....Devlet Vergi Dairesi'ne

Mükellefin Adı, Soyadı ve Baba Adı.....

Mükellefin İkametgah Adresi.....Tel. No:.....

Kayda Alınış Sertifikasının Verilen Yılı.....Numarası.....

Göstericiler	Toplam (Bin Manat)
Toplam Elde Edilen Gelir	
Faaliyetler Sonucu Elde Edilen Gelir	
Faaliyetlerle İlgili Dolaylı Yoldan Elde Edilen Gelirler (Dolaylı Yoldan Elde Edilen Gelirle Yapılan Gider Arasındaki Olumlu Fark)	
Faaliyetlerle İlgili İndirilecek Giderler (-)	
İndirilecek En Az Geçim İndirimi (-)	
Toplam Net Gelir (Matrah)	
Matrah x Ek Patent Vergisi Oranı (%5)	
Hesaplanan Vergi Miktarı	
Mahsup Edilecek Vergi Miktarı (-)	
Ödenecek Vergi Miktarı	

Beyannamenin Veriliş Tarihi: ”.....”.....200...y.

Mükellefin İmzası.....

Vergi Görevlisinin Teklifleri ve Bellikleri.....

Kontrol Sırasında Aşağıdaki Düzenlemeler Yapıldı.....

.....

Vergi Görevlisinin İmzası.....

EK 7.**BEYANNAME VERİLDİKTEN SONRA MÜKELLEFE GÖNDERİLECEK
İHBARNAME ÖRNEĞİ**

“.....”.....200...y.

İHBARNAME

.....Devlet Vergi Dairesi tarafından 200... yılın geçen
..... için tarafından verilen beyannamenin genel
denetiminin yapılandığı hakkında şu İhbarname verildi.

Genel denetim sonucunda şunlar tespit edilmiştir:.....

Beyan edilen gelirlerle ilgili, genel denetimin sonucunda bin
manat ek patent vergisi hesaplanılmıştır. (azaltılmıştır).

Ek patent vergisini eksik kalan miktarını 200... yılın “.....”
tarihine kadar makama yatırmak zorundadır.

Genel denetim neticeleri ve Ek Patent Vergisi'nin şu İhbarnamede gösterilen
miktarına karşı mükellefin itirazı bulunursa, İhbarnamenin kendisine gelmesinden sonra
10 gün içinde bir üst vergi dairesine şikayette bulunma hakkı vardır.

Vergi Dairesi Memuru..... İmza.....

Vergi Dairesi Başkanı..... İmza.....

EK 8.**ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME AMACIYLA DAR MÜKELLEFLERE
VERİLEN ÖDENEN VERGİ HAKKINDA BELGE ÖRNEĞİ**

“.....” 200...y. tarihinden “.....” 200... y.
tarihine kadar geçen sürede patent vergilerinin ödenenliğini gösteren;

DELİLNAME

1	Dar Mükellefin Adı, Soyadı ve Baba Adı.....	
2	Dar Mükellefin Ülkesi.....	
3	Dar Mükellefin Ülkesindeki İkamet Adresi.....	
4	Dar Mükellefin Türkmenistan'daki Adresi.....	
5	Faaliyet Türü.....	
5a		
5b		
5c		
5ç		
6	Türkmenistan'da Toplam Elde Ettiği Gelirler (Bin Manat)	
7	Türkmenistan'da Ödenen Toplam Patent Vergisi (Bin Manat)	
8	Yukarıda Gösterilen Patent Vergisi Miktarı Hesaplanmış ve Genel Bütçeye Yatırılmıştır.Devlet Vergi Dairesi Devlet Vergi Dairesi Başkanı İmzası..... “.....” 200.	

EK 9.

**TÜRKMENİSTAN BAŞ VERGİ DAİRESİ TARAFINDAN PATENT VERGİSİ
İÇİN 1997 YILININ İKİNCİ YARIM YILI İÇİN BELİRLENEN GÖTÜRÜ USUL
(yüzde olarak)**

No:	Kodu:	Faaliyet Türü	Götürü Usulde İndirilecek Giderler (Toplam Gelirin Yüzdesi)
1	2	3	4
		Hukukî Hizmetler	
1	0101	Tüzel ve Gerçek kişilere yapılan hukukî hizmetler	10
		2.Oto Ulaşım Hizmetleri	
2	0201	Binek arabayla yapılan taşıma hizmetleri	25
3	0202	Yük arabası, minibüs ve otobüslerle yapılan taşıma hizmetleri	25
4	0203	Taşıtların teknik bakımı	20
5	0204	Taşıtların lastik servisi	10
		3.Kira Hizmetleri	
6	0301	Bilgisayar ve elektronik eşyaların kiraya verilmesi	10
7	0302	Konutun kiraya verilmesi	10
8	0303	Oturulmayan yerlerin (depo, garaj, vb) kiraya ver.	10
9	0304	Ziraî araba ve makinaların kiraya verilmesi	10
10	0305	Taşıtların kiraya verilmesi	10
11	0306	Yazlık yerlerin kiraya ver.	5
		4. Konferans ve Danışmanlık Hizmetleri	
12	0401	Konferans hizmetleri	10
13	0402	Ekonomi ve işletme alanında danışma hizmeti	10
		5. Genel Hizmetler	

1	2	3	4
14	0501	Fotoğraf, video ve müzik makinalarını tamir etmek	20
15	0502	Fotoğraf işleri ile uğraşmak	20
16	0503	Düğün ve benzeri kutlamalarda video çekimi	10
17	0504	Radyo-Televizyon tamiri	20
18	0505	Saat tamiri yapmak	20
19	0506	Kapı ve kilit takmak	20
20	0507	Berber, makyaj hizmetleri	20
21	0508	Bileyici işleri	20
22	0509	Daktilo ve fotokopi hizmeti	20
23	0510	Çamaşır yıkama, kuru temizleme ve ütöleme işleri	20
24	0511	Örme işleri	20
25	0512	Cam takmak işleri	20
26	0513	Çakmak doldurma işi	10
27	0514	Kazma ve oyma işleri	20
28	0515	Demirbaş ve römorkun kiraya verilmesi	10
29	0516	Mutfak eşyalarının kiraya verilmesi	10
30	0517	Para kasalarının tamiri	10
31	0518	Ev işleri hizmetleri	10
32	0519	Kuyumculuk faaliyetleri	20
33	0520	Ev hayatında kullanılan diğer makinelerin tamiri	25
34	0521	Kaynak işleri	25
35	0522	Audio kasetlerin ticareti	20
36	0523	Banyo ve sauna hizmetleri	20
37	0524	Kişisel bilgisayarların ve elektronik eşyaların tamiri	20
38	0525	Dini tören hizmetleri	20
		6. Sağlık Hizmetleri	
39	0601	Doktor-danışma hizmetleri	10
40	0602	Diş-protez hizmetleri	20
41	0603	Masaj	10
42	0604	Çocuk bakımı	10

1	2	3	4
		7. Kültür	
43	0701	Düğün ve eğlencelerde müzik hizmeti vermek	10
44	0702	Bina duvarlarının resim şeklinde boyanması	15
45	0703	Grafik ve resim işi	15
46	0704	Sirk gösterisi	20
		8. Elbecerisi ve Sanat İşleri	
47	0801	Giyim ve tuhafiyeye işleri	15
48	0802	İşlemeli eşya işleri	20
49	0803	Ayakkabı dikimi ve tamiri	20
50	0804	Halı ve kilim işleri	20
51	0805	Keçe işleri	25
52	0806	Örgü işleri üretimi	25
53	0807	Mobilya üretimi ve tamiri	25
54	0808	Anahtarcılık işleri	25
55	0809	Şapka dikmek ve kürkçülük	10
56	0810	Derinin işlenerek kullanılır hale getirilmesi	25
57	0811	Lüks sayılmayacak temel malların üretimi	15
58	0812	Metal mamullerinin üretimi ve tamiri	20
59	0813	Tarla ve bahçe demirbaşların üretimi ve tamiri	20
60	0814	Tandır ve fırın üretimi	20
61	0815	Milli çalgı aletleri üretmek	20
62	0816	Milli olmayan çalgı aletleri üretmek	20
		9. Eğitim	
63	0901	Dil ve müzik eğitimi	10
64	0902	Spor ve sıhî tedbirler eğitimi	10
		10. Gıda Maddeleri Üretimi	
65	1001	Ekmek ve ekmek ürünleri üretmek	20
66	1002	Toplu yemek işleri	25
67	1003	Pasta, şekerleme ve dondurma üretimi	25
68	1004	Et ve balık ürünlerinin üretimi	25

1	2	3	4
69	1005	Süt ürünleri hayvansal yağların üretimi	25
70	1006	Bitkisel yağ üretimi	25
71	1007	Mantar ve mantar ürünleri üretimi	25
72	1008	Arı balı üretimi	30
		11. Ticarete Yönelik Ziraî Faaliyetler	
73	1101	Balık ve kuş bakıcılığı	25
74	1102	Büyükbaş ve küçükbaş hayvan bakıcılığı	20
75	1103	Çiçek ve süs bitkilerini yetiştirmek	20
76	1104	Atların, köpeklerin ve diğer hayvanların yetiştirilmesi	25
77	1105	Ticari amaçlı olarak ziraî ürünlerin yetiştirilmesi	25
		12. Tamirat – İnşaat Faaliyetleri	
78	1201	Bina, garaj, yazlık vb. yerlerin montaj ve onarımı	30
79	1202	Doğramacılık ve marangoz işleri	30
80	1203	Isıtma sistem işleri	30
81	1204	İnşaat ve yapı malzemelerinin üretimi	30
82	1205	Proje ve araştırma işleri	15
		13. Ticaret	
83	1301	Ticaret (Alkol ve tütün ürünleri hariç)	35
84	1302	Alkollü ürünlerin ticareti	25
85	1303	Tütün ürünleri ticareti	15
86	1304	Diğer ticari faaliyetler	10

EK-10
GELİR VERGİSİNİN GSYİH'YA ORANI

<u>ÜLKELER</u>	<u>1965</u>	<u>1970</u>	<u>1975</u>	<u>1980</u>	<u>1985</u>	<u>1990</u>	<u>1996</u>	<u>1997</u>	<u>1998</u>	<u>1999</u>
KANADA	5,9	10,1	10,9	11,1	11,8	14,9	13,9	14,3	14,4	14,6
MEKSİKA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
A.B.D.	7,8	10,1	9,3	10,5	9,9	10,1	10,5	11,0	11,7	11,8
AVUSTRALYA	7,7	8,6	11,6	12,1	13,2	12,6	12,5	12,5	12,7	13,2
JAPONYA	4,0	4,2	5,0	6,2	6,8	8,2	5,6	5,7	5,1	4,8
KORE	-	-	1,3	2,0	2,3	3,5	3,9	3,6	4,3	3,7
YENİ ZELANDA	9,7	11,7	16,9	20,3	20,1	17,6	15,7	15,7	14,9	14,9
AVUSTURYA	6,8	7,2	8,2	9,2	9,6	8,5	9,1	9,8	10,0	10,1
BELÇİKA	6,4	8,7	13,3	15,4	16,3	13,9	14,2	14,3	14,1	14,0
ÇEK CUM.	-	-	-	-	-	-	5,2	5,2	5,2	5,2
DANİMARKA	12,4	19,6	23,1	22,9	23,9	24,8	26,6	26,2	25,6	25,5
FİNLANDİYA	10,1	12,8	16,7	14,0	16,7	17,2	17,1	15,4	14,9	14,7
FRANSA	3,7	3,8	3,9	4,7	5,0	4,6	5,3	5,6	7,8	8,1
ALMANYA	8,2	8,8	10,8	9,8	9,4	9,0	9,3	8,9	9,3	9,4
YUNANİSTAN	1,2	2,0	1,9	3,6	4,0	4,1	3,9	4,4	5,0	5,3
MACARİSTAN	-	-	-	-	-	-	7,1	6,6	6,5	6,8
İZLANDA	5,1	5,4	6,0	6,7	5,5	8,2	10,4	10,5	12,0	12,7
İRLANDA	4,2	5,5	7,6	10,0	11,0	10,7	10,2	10,1	9,8	9,7
İTALYA	2,8	2,8	4,0	7,0	9,2	10,2	10,7	11,2	10,6	11,4
LÜKSEMBURG	6,9	6,7	10,8	10,9	11,4	9,5	9,2	8,5	7,8	7,8
HOLLANDA	9,1	9,9	11,6	11,4	8,2	10,6	7,3	6,5	6,2	6,4
NORVEÇ	11,7	12,3	12,6	12,1	9,7	10,9	10,7	10,9	11,8	11,7
POLONYA	-	-	-	-	-	-	8,7	8,3	8,3	8,1
PORTEKİZ	-	-	-	-	-	4,7	6,1	5,8	5,7	5,8
SLOVAK CUM.	-	-	-	-	-	-	-	-	4,6	4,4
İSPANYA	2,1	1,9	2,8	4,7	5,4	7,2	7,4	7,3	7,1	6,9
İSVEÇ	17,1	19,8	20,0	19,5	18,8	20,6	17,6	17,9	18,1	18,6
İSVİÇRE	6,1	7,5	10,1	10,4	10,4	10,4	10,8	10,3	10,9	10,0
TÜRKİYE	2,6	3,4	5,3	7,8	4,3	5,4	5,2	6,0	7,7	7,4
İNGİLTERE	10,1	11,7	14,1	10,4	9,8	10,0	9,1	8,7	10,2	10,5
AĞIRLIKSIZ ORTALAMA:										
TOPLAM OECD	7,0	8,5	9,9	10,5	10,5	10,7	10,1	10,1	10,1	10,1
AMERİKA OECD	6,8	10,1	10,1	10,8	10,8	12,5	12,2	12,6	13,0	13,2
PASİFİK OECD	7,1	8,2	8,7	10,2	10,6	10,5	9,4	9,4	9,3	9,2
AVRUPA OECD	7,0	8,3	10,2	10,6	10,5	10,6	10,0	9,9	10,0	10,0
EU 15	7,2	8,7	10,6	11,0	11,3	11,0	10,9	10,7	10,8	10,9

KAYNAK: www.gelirler.gov.tr

EK-11
GELİR VERGİSİNİN
TOPLAM VERGİ GELİRLERİ (SOSYAL GÜVENLİK PRİMLERİ DAHİL)
İÇİNDEKİ PAYI

<u>ÜLKELER</u>	<u>1965</u>	<u>1970</u>	<u>1975</u>	<u>1980</u>	<u>1985</u>	<u>1990</u>	<u>1996</u>	<u>1997</u>	<u>1998</u>	<u>1999</u>
KANADA	22,6	32,4	32,8	34,1	35,2	40,8	37,3	37,5	37,6	38,1
MEKSİKA	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
A.B.D.	31,7	36,6	34,6	39,1	37,8	37,7	37,6	39,0	40,5	40,7
AVUSTRALYA	34,4	37,3	43,6	44,0	45,2	43,0	41,3	42,0	42,6	43,3
JAPONYA	21,7	21,5	23,9	24,3	24,7	26,8	20,2	20,5	19,2	18,5
KORE	-	-	8,5	11,5	13,4	18,5	18,1	16,1	18,8	15,6
YENİ ZELANDA	39,4	42,7	54,3	61,6	59,8	46,2	43,5	43,2	41,8	41,8
AVUSTURYA	20,0	20,7	21,6	23,2	22,9	21,0	20,9	22,1	22,6	22,9
BELÇİKA	20,5	24,9	32,6	36,3	35,6	32,1	31,5	31,4	30,8	30,6
ÇEK CUM.	-	-	-	-	-	-	13,1	13,5	13,6	12,9
DANIMARKA	41,4	48,6	55,9	52,0	50,5	52,7	53,3	52,7	51,6	50,6
FİNLANDİYA	33,4	39,3	44,2	38,8	41,7	38,6	36,1	33,4	32,4	31,9
FRANSA	10,6	10,7	10,6	11,6	11,5	10,7	11,8	12,4	17,4	17,6
ALMANYA	26,0	26,7	30,0	29,6	28,7	27,6	24,8	24,1	25,0	25,1
YUNANISTAN	6,8	9,7	8,9	14,9	13,9	14,1	12,4	13,2	13,9	14,2
MACARİSTAN	-	-	-	-	-	-	17,5	16,8	16,8	17,3
İZLANDA	19,5	19,9	20,2	23,1	19,5	26,5	32,2	32,8	35,2	34,9
İRLANDA	16,7	18,3	25,2	32,0	31,3	31,9	31,1	31,4	30,9	30,1
İTALYA	10,9	10,9	15,2	23,1	26,7	26,3	25,0	25,3	25,0	26,4
LÜKSEMBURG	24,9	25,9	27,7	27,3	25,6	23,4	21,3	20,7	19,0	18,7
HOLLANDA	27,7	26,8	27,1	26,3	19,4	24,7	17,5	15,6	15,2	15,2
NORVEÇ	39,6	35,2	31,5	28,4	22,5	26,2	25,7	25,7	27,2	28,2
POLONYA	-	-	-	-	-	-	22,0	21,4	22,0	23,1
PORTEKİZ	-	-	-	-	-	15,9	18,8	17,7	17,1	16,9
SLOVAK CUM.	-	-	-	-	-	-	-	-	12,5	12,6
İSPANYA	14,3	11,5	14,5	20,4	19,7	21,7	22,8	21,8	20,7	19,5
İSVEÇ	48,7	49,8	46,1	41,0	38,7	38,5	35,4	35,0	35,0	35,6
İSVİÇRE	31,2	33,2	36,3	35,8	34,5	34,1	31,9	30,8	31,4	29,0
TÜRKİYE	24,8	27,0	32,9	43,5	27,5	26,8	20,5	21,7	27,3	23,8
İNGİLTERE	33,1	31,5	40,0	29,4	26,1	27,9	25,9	24,8	27,4	28,8
AĞIRLIKSIZ ORTALAMA:										
TOPLAM OECD	26,1	27,9	29,9	31,3	29,7	29,3	26,8	26,5	26,6	26,3
AMERİKA OECD	27,1	34,5	33,7	36,6	36,5	39,2	37,5	38,2	39,1	39,4
PASİFİK OECD	31,8	33,8	32,6	35,3	35,8	33,6	30,8	30,4	30,6	29,8
AVRUPA OECD	25,0	26,1	28,9	29,8	27,6	27,4	25,1	24,7	24,8	24,6
EU 15	23,9	25,4	28,5	29,0	28,0	27,1	25,9	25,4	25,6	25,6

KAYNAK: www.gelirler.gov.tr

KAYNAKÇA

Ahkemoğlu Mehmet, “Yatırım İndirimi Uygulaması” **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 248, Nisan 2002

Akarslan Mekmet, “Diğer  cretlerde Vergilendirme”, **Maliye Postası Dergisi**, Sayı: 523, 15 Haziran 2002

————— , “Esnaf Muaflığı Uygulamasında  zellik Gösteren Hususlar”, **Maliye Postası Dergisi**, Sayı: 527, 15 Ağustos 2002

Akdoğan Abdurrahman, **Türk Vergi Sistemi ve Uygulaması**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi Yayınları, 1998

Aksoy şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Son Değişikliklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 4. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1996

Alptekin Ercan, “Gelir Vergisi Uygulamasında Mahsuplar”, **Maliye Postası Dergisi**, Sayı: 469, 15 Mart 2000

Aslan Sinan, “Vergi Kaybının Sebepleri ve Sonuçları”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 98, Kasım 1996

Ateşli D. Erkan, “4842 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenlemeler, (Gerekçeli ve Tebliğ Açıklamalı)-I, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 182, Haziran 2003

Aydın Fazıl, “Vergide Konu Seçiminin Amaç ve Fonksiyonları Açısından Analizi-II”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 157, Ekim 2001

Aydiner Mustafa, “İnsandaki Oluşması İstenen Sosyal Sorumluluk Yükümlülüğü Duygusu, Geniş Kapsamlı Duygular Zincirini İfade Eder; Vergi Sorumluluğu Bu Zincirin Sadece Bir Halkasıdır”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 257, 1 Ekim 1997

Bağdınlı İ. Halil, Kurt Ufuk, Atabey Tuncel, Kırılı Halil, **Gelir Vergisi Rehberi**, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayını, 2001

Başaran Funda, “4369 Sayılı Kanuna Göre “Gelir” Kavramının Anlamı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 223, Mart 2000

Bayrakdar Bekir, , “4842 Sayılı Kanunla Getirilen Ücretlilerde Vergi İndirimi Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı-262, Haziran 2003

Bıyık Recep, “4369 ve 4444 Sayılı Kanunlar Çerçevesinde Gelir Tanımı, Harcama ve Tasarruftan Gelirin Tespiti ve Mali Milat Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 217, Eylül 1999

Bıyık Recep, Kıratlı Aydın, **Vergi Teşvikleri ve Korumaları**, İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, 2000

Bildirici Ziyaettin, **Türk Vergi Sistemi**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 852, 1995

Bilici Nurettin, **Vergi Hukuku, Genel İlkeler, Türk Vergi Sistemi**, Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Baskı, Ankara: Yargı Yayınevi, 2001

Boy Kadir, “Kayıtdışı Ekonomi ve Gelir İdaresinin Yeniden Yapılanma Gerekliliği”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 247, Mart 2002

Bulutoğlu Kenan, “Siyasal Süreçte Vergi Reformu”, **Vergi Reformları, Vergi Reformları Kongresi Tebliği ve Yorumları**, İstanbul: İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1981

—————, **Vergi Politikası**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü Yayınları, No: 11, 1962

—————, **Türk Vergi Sistemi**, İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1970, s. 11

Çak Murat, “Vergi Reformu Kavramı Çerçevesinde 4369 ve 4444 Sayılı Yasaların Değerlendirilmesi” **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, Sayı: 140, Aralık 1999

Çakmak Şefik, “Gelir Kavramı Üzerine”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 239, Temmuz 2001

Doğu Ahmet Sanver, “Son Vergi Düzenlemelerin Gerekçeleri ve Bu Düzenlemelerden Beklenenler”, **Vergi Reformları, Vergi Reformları Kongresi Tebliği ve Yorumları**, İstanbul: İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1981

Dülgeroğlu Ercan, “Vergilemenin Psikolojik Etkileri” **İktisadi ve İdari İlimler Akademisi Dergisi**, Bursa: Cilt IV, No: 2-3, Temmuz Kasım, 1975

Ejder Haydar Lütfü, “Verginin Malî Amaçları ve Oransal Yapı”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 158, Kasım 2002

Erden M. Burhan, **Vergi Yönetimi ve Örgütlenmesi**, Eskişehir: İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın No: 233/154, 1981

Erginay Akif, **Kamu Maliyesi**, Gözden Geçirilmiş ve İşlenmiş 16. Baskı, Ankara: Savaş Yayınları, 1998

Ergül Ergin, **T.C. Anayasası ve İnsan Hakları**, Ankara: Yargı Yayınevi, 2002

Ergülen Güneri, “Yatırım İndirimi Uygulamasında Bazı Sorunlar” **Anadolu Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları, Yayın No: 1068, Cilt XIV, Sayı 1-2, 1998

Gültekin Mehmet, “Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası” **Vergi Sorunları Dergisi**, 1978/1

Herekman Aykut, **Kamu Maliyesi**, Ankara: Sevinç Matbaası, 1986

_____ , **Kamu Maliyesi, Genel Vergi Kuramı**, 2. Bası, Ankara: Sevinç Matbaası, Cilt II, 1989

İpek Selçuk, “Sakatlık İndirimi Uygulaması”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı 177, Haziran 2003

Kalenderoğlu Mahmut, **Kamu Maliyesi, Bütçe ve Borçlanma**, Ankara: Seçkin Yayınları, 2002

Karakoç Yusuf, **Sosyal Maliye**, İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi, Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, No: 61, 1995

Karakullukçu Nemci, “Telif Kazançları İstisnası”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı 61, Ocak 1998

Kayan Ahmet, “Verginin Tarihsel Gelişimi ve Sebep Olduğu Bazı Önemli Olaylar”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 135, Eylül, Aralık 2000

Kaynak Harun, “Geçici Vergi Uygulamasında Anayasaya Aykırılık”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 251, Temmuz 2002

- _____ “4842 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrası Yatırım İndiriminde Özellik Arz Eden Durumlar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 263, Temmuz 2003
- Kayrak Mehmet, Duman Ömer, “Esnaf Muafılığı”, **Maliye Postası Dergisi**, Sayı: 464, 1 Ocak 2000
- Kayrak Metin, “4842 Sayılı Kanunla Getirilen Yatırım İndirimi İstisnası Uygulaması”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 262, Haziran 2003
- Kılınç İlker, Ergenç Ömer, “Basit Usulde Vergilendirme ve Kazanç Beyanı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 246, Şubat 2002
- Kökver Muzaffer, Akbulut Akın, “Gelirin Toplanması, İhtiyari Toplama ve Aile Reisi Beyanı ile İlgili Değişiklikler”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 205, Eylül 1998
- Nadaroğlu Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, İstanbul: Servet Matbaası, 1976
- _____ , “Türkiye’de Vergi Reformlarının Genel Bir Değerlendirilmesi” **Vergi Reformları, Vergi Reformları Kongresi Tebliği ve Yorumları**, İstanbul: İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1981
- Nemli Arif, **Gelişmekte Olan Ülkelerde Vergi Politikası**, İstanbul: İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Enstitüsü Yayınları, Yayın No: 63, 1963
- Olgun Murat, “4842 Sayılı Kanunda Ücret Gelirlerine İlişkin Olarak Yapılan Değişiklikler”, **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı-177, Haziran 2003
- Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami, **Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 10. Bası, Ankara: Turhan Kitabevi Yayınları, 2002
- Özbalcı Yılmaz, **Gelir Vergisi Kanunu, Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2002

Özpehriz Niyazi, “Vergi İadesi, Özel Gider İndirimi ve Sahte Belge Sorunsalı”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 255, Kasım 2002

Savaş Vural (Yorum), **Vergi Reformları, Vergi Reformları Kongresi Tebliği ve Yorumları**, İstanbul: İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1981

Schmölders G. **Genel Vergi Kuramı**, (Çeviren: Salih Turhan), Gözden Geçirilmiş İlaveli Dördüncü Baskı, İstanbul: İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi Yayınları, 1976

Stolonogova L. G., ”İzmeneniya Po Osuşestvlayuşih Predprinimatelskaya Deyatelnost”, **Altın Asırın İktisadiyeti Jurnalı**, Sentyabr 2000

_____ , “Türkmenistan’da Hareket Edyan Salgıt Kanunçılığında Üytgeşmeler”, **Altın Asırın İktisadiyeti Jurnalı**, Yanvar 2001

Şenyüz Doğan, **Türk Vergi Sistemi**, Genişletilmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Bursa: Ezgi Kitabevi, 1999

Tekin Fazıl, **Artan Oranlılık ve Türk Gelir Vergisindeki Uygulaması**, Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, Yayın No: 192/122, 1978

_____ , “OECD Ülkeleri Arasında Vergi Sistemlerinin Uluslararası Bir Karşılaştırılması Üzerine Bir Yorum”, **Vergi Reformları, Vergi Reformları Akademisi Yayınları**, 1981 **Kongresi Tebliği ve Yorumları**, İstanbul: İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler

Tezel Adnan (Yorum), “Türkiye’de Vergi Reformunun Genel Bir Değerlendirilmesi” **Vergi Reformları, Vergi Reformları Kongresi Tebliği ve Yorumları**, İstanbul: İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayınları, 1981