

***YURTDIŞI INŐAAT-ONARIM TAAHHÜT İŞLERİNİN
RUSYA FEDERASYONU'NDAKI VERGİLENDİRME
PRENSİPLERİ***

NEXIA TÜRKİYE Yayınları
2007

Cem TEZELMAN

**Bu kitabın basılmasına sponsorluk katkısı sağlayan şirketlerimize
teşekkür ederiz:**

**Anadolu grubu Efes Pilsen
Credit Europe Bank
Eren International
Flamingo Tekstil
Günel Taşıma Organizatörlüğü Limited Şirketi
Koçak İnşaat
Lifestyle Roche-Bobois
Portal Group Finans Hizmetleri Gümrükleme
Ruscam
Taç Tekstil
Targen- Tarmak Şirketler Grubu
TOBTİM
Trust Express
Urban İnşaat
Yapı-Kredi Bank-Moskova**

(İsimler alfabetik olarak sıralanmıştır)

YILLARA YAYGIN İNŞAAT-ONARIM İŞLERİNİN RUSYA FEDERASYONU'NDA VERGİLENDİRİLMESİ

1. HUKUKİ YAPI

2. İNŞAAT - ONANM İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ YÖNÜNDE ÖNEM ARZEDEN

TANIMLAR

- 2.1 İnşaat Sözleşmesi
- 2.2 Yeri (Alanı) Tanımı
- 2.3 İnşaat İşinin Başlama Süresi
- 2.4 İnşaat Süresinin Sona Ermesi
- 2.5 İnşaat İşlerinin Durması Ve Tekrar Başlaması
- 2.6 Ek İşler
- 2.7 İşin Fiyatı
- 2.8 İnşaat İşinin Başlangıç Ve Bitiş Sürelerinin Doğurduğu Diğer Hukuki Sonuçlar
- 2.9 İnşaat Objelinin Sigortası Ve Risk Bölüşümü
- 2.10. Tarafların Yükümlülükleri
 - 2.10.1. Genel Yükümlülükler
 - 2.10.2. İşverenin Yükümlülükleri
 - 2.10.3. Taahhütçünün Yükümlülükleri
 - 2.10.4. Anlaşma Üzerinden Doğan Diğer Sorumluluklar
- 2.11 Yükümlülüklerin Yerine Getirilmemesinden Dolayı Öngörülen Sorumluluk

3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT-ONANM TAAHHÜT İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLME PRENSİPLERİ, ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

- 3.1 Birden Fazla İnşaat-Onanım İşinin Aynı Anda Gerçekleştirilmesi
- 3.2 İnşaat İşlerinde Vergi Matrahının Tespiti
- 3.3 Yurt Dışı Hizmet Faturalarının Rus Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu
 - 3.3.1 Gider Olarak Vergi Matrahına Etkisi
 - 3.3.2 Kaynakta Vergi Kesintisi (Stopaj) Yönünden Değerlendirme
- 3.4 Sürekli-Daimi Temsilcilik Şeklinde Örgütlenen İnşaat Firmalarının Aktif Vergisi Ödeme Mükellefiyeti
- 3.5 İnşaat Şirketlerin Karşılaştığı İdari Denetimler
- 3.6 Türk İşçilere Ödenen Ücretlerin Rus Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu

4. İNŞAAT ONANM İŞLERİ MUHASEBESİNDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN KONULAR

4.1 2/94 sayılı Talimatnamede Geçen Tanımlar

4.2 İnşaat Sözleşmesi Çerçevesinde Muhasebe İşlemine Konu Olan Objeler

4.3 İnşaat Sözleşmesi Üzerinden Yapılan Ödemeler

4.4 İnşaat Masraflarının Değerlendirilmesi

Ek 1. TÜRKİYE İLE RUSYA FEDERASYONU ARASINDAKİ ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI

YILLARA YAYGIN İNŞAAT-ONARIM İŞLERİNİN RUSYA FEDERASYONU'NDA VERGİLENDİRİLMESİ

Rusya Federasyonu'nda faaliyette bulunan yabancı inşaat firmalarının vergilendirilmesi, birçok belirsizliği bünyesinde barındırmaktadır. Çoğu zaman kanuna aykırı vergi dairesi uygulaması ile karşı karşıya kalabildiğimiz gibi, kanunda açık olmayan bazı tartışmalı konulardaki firma uygulamalarında da vergi denetmenlerinin çok katı davranmadığını da nadiren de olsa görebilmekteyiz. Bu nedenle izleyen bölümlerde yer alan açıklamalarda vergi incelemeleri sonucu denetmenlerin eleştirilerini ve/veya uygun görüşlerini gündeme getirerek tartışmalı konularda firmalarımıza yardımcı olmaya çalışacağız.

1. HUKUKİ YAPI

İnşaat firmalarımızın vergilendirilme özelliklerine geçmeden önce, hukuki tanımlarını ortaya koymakta fayda vardır. İnşaat firmalarımız hangi hukuki yapıda örgütlenmekte ve Rusya Federasyonu'nda iş yapmaktadır?

Bu sorunun iki farklı cevabı vardır.

- Rusya Federasyonu kanunlarına göre kurulmuş bir anonim şirket ve/veya limited şirket üzerinden inşaat ve onarım işlerini gerçekleştirmek.
- Bir şirket kurmaksızın, sürekli-daimi temsilcilik oluşturarak, İnşaat-Onarım işlerini gerçekleştirmek (Temsilci ofis'ten farklı bir yapı).

Bir anonim veya limited şirket kurmak sureti ile faaliyette bulunan inşaat firmalarımız açısından, hukuki yapı'da herhangi bir problem yoktur. Tamamı yabancı sermayeli rus şirketi olarak faaliyette bulunurlar ve buna göre vergilerini öder ve kar transferlerini gerçekleştirirler (Her şirket gibi Rusya Federasyonu Kanunlarının inşaat işleri için tespit ettiği özel vergileme prensiplerine tabidirler).

Bir şirket kurmaksızın, sürekli-daimi temsilcilik olarak, İnşaat-Onarım işlerinin gerçekleştirilmesi ise bazı özellikleri bünyesinde taşır. Firmalarımızın (Taşeron firmalar da dahil) büyük bir kısmı bu şekilde örgütlendiği için, hukuki yapı hakkında daha detaylı bilgi vermek ve sürekli-daimi temsilcilik olarak faaliyette bulunmanın tercih edilme nedenlerini ortaya koymakta fayda vardır.

Rusya Federasyonu kanunları, vergilendirme amacıyla “yabancı şirketin daimi temsilciliği” tanımını kullanmaktadır .

Vergi Kodeksinin 306/2 fıkrasında sürekli-daimi temsilcilikten ne anlaşılması gerektiği yer almaktadır. Yabancı şirketin; temsilcilik, büro, şube, acenta, kontor, diğer hertürlü işyeri veya söz konusu şirketin aşağıda yazılı faaliyetlerini yürüttüğü yer “daimi temsilcilik” olarak anlaşılır.

Kanunda belirtilen faaliyet türlerini kısaca özetlersek:

- Yeraltı zenginliği ve diğer doğal kaynakların kullanımı
- Anlaşmalarda öngörülen donanımın kumar-oyun makineleri dahil, inşaat, montaj, toplama-ayarlama, bakım ve işletilmesi

- Şirkete ait ve Rusya Federasyonu alanlarında kiralanana veya ona ait depolardan mal satışı,
- Diğer işlerin, hizmetlerin (faaliyetlerin) satışı (RF VK'in madde 306 fıkra.2).

Tanımdan da anlaşılacağı üzere, "sürekli-daimi temsilcilik" yasal yabancı bir kuruluşun vergi statüsünü belirlemek amacıyla kullanılmaktadır. Tüzel kişilikleri yoktur. Sermayeleri yoktur. Bu nedenle legal kar dağıtımını prosedürüne tabi değildirler. İşin bitmesi halinde, tasfiye prosedürüne tabi olmazlar.

Yabancı şirkete ait daimi temsilciliğin açılış tarihi olarak sürekli ticari faaliyetlerini gerçekleştirmeye başladığı tarih kabul edilmektedir.

Rusya Federasyonu alanında faaliyet gösteren yabancı şirketler için vergilendirilen işlemler aşağıda sayılmıştır;

- Daimi temsilcilik olarak Rusya Federasyonu alanında faaliyet gösteren yabancı şirketin elde ettiği gelirler, bahsedilen daimi temsilciliğin faaliyetlerini gerçekleştirmede yaptığı giderler tutarında azaltılır. (RF VUK madde 307 fıkra.4);
- Rusya Federasyonu alanında bulunan daimi temsilciliğin varlıklarının kullanılmasından ve yönetiminden oluşan gelirlerin, bu geliri oluşturma faaliyetlerinin sonucu gereği doğan giderler tutarı kadar azaltıldıktan sonra kalan miktar,
- Rusya Federasyonu alanlarında bulunan ve daimi temsilciliğe ait kaynakların kullanılmasından doğan diğer gelirler (RF VUK madde 309 fıkra.1).

Ayrıca Rusya Federasyonu alanında yabancı şirketin şantiye aracılığı ile faaliyetlerini gerçekleştirmesi halinde vergilendirilme prensipleri bazı özellikler arzeder.

Rusya Federasyonu alanında yabancı şirkete ait daimi temsilciliğin oluşmasının birinci sonucu olarak, vergi dairesinde kaydının olması ve vergilerin ödenme prosedüründe rus şirketlerine göre biraz farklı olmasıdır. RF alanlarında Yabancı şirketlerin kayıt prosedürleri Rusya Federasyonu Mali Bakanlığı tarafından belirlenmektedir. Yürürlükte olan mevzuata göre yabancı şirketlerin vergi dairelerde kayıt olma özellikleri 07.04.2000 tarihli RF № АПІ-3- 06/124 kararıyla belirlenmektedir.

Belirtilen kararın 4.2.1 paragrafında Rusya Federasyonu'nun kanunlarına ve anlaşmalarına göre bir yabancı şirket çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasından yararlanmak ve mükerrer vergilemeyi önlemek için RF topraklarında daimi temsilcilik açacak ise, vergi dairesinde (2501И) nolu formu doldurularak kayıt olmalıdır.

Yabancı firmanın Rusya Federasyonu'nda yürüttüğü faaliyetin daimi temsilcilik olarak nitelendirilmesi için sözkonusu faaliyetin süreklilik özelliğine sahip olması gerektiği unutulmamalıdır. Yukarıda kısaca özetlediğimiz özellikler aslında, sürekli-daimi temsilcilik vasıtası ile inşaat işi yapmayı, şirket kurarak bu faaliyetleri yapmağa avantajlı kılan gerekçelerdir.

Bir limited veya anonim şirket kurduğunuzda, yurt dışı ile borç doğuran anlaşmanız olduğu müddetçe rublelerinizi dolara konvert etme hakkına sahipsinizdir. Veyahutta bütün vergilerinizi ödedikten sonra

kalan "net transfer edilebilir kar" için rublelerinizi dolara konvert ederek yurt dışında yerleşik ortağınıza kar transferlerini gerçekleştirirsiniz. Bu transferi gerçekleştirirken temettüler üzerinden hesaplanıp bütçeye ödenmesi gereken stopajda unutmamak gerekir (Çifte Vergilendirme Önlemesi Anlaşması hükümleri gözönünde bulundurarak).

Ancak aynı sınırlamalar, sürekli-daimi temsilcilik olmanız halinde sizi bağlamamaktadır. Konvert edilme hakkı olan hesaba işvereninizin yatırdığı tüm rubleleri, herhangi bir kaynak göstermeksizin yurt dışına transfer edebilirsiniz. Bu transferin içinde maliyetleriniz (malzeme, işçilikler) kadar kar'larınız da mevcuttur. Böylelikle herhangi bir izin almaksızın veya temettülerdeki vergi stopajını (kaynakta vergileme) hesaplamaksızın veyahutta tüm vergilerinizi henüz ödememiş olmanıza rağmen kar dağıtımında (örtülü) gerçekleştirip ülkenize transfer edebilirsiniz. İşin bitimi halinde dahi, bir limited veyahutta anonim şirket düzenli olarak beyannamelerini vermek zorundadır. Aksi halde tasfiyeye girmeleri gerekir. Sürekli-daimi temsilciliklerde ise tasfiye prosedürü geçerli değildir. İşin bitiminde vergi idaresinin bilgilendirilmesi ve mükellefiyetin kaldırılması talebi yazısı yeterlidir. Doğaldır ki mükellefiyet sona ermeden vergi dairesi vergi incelemesi talep edebilir.

Bir rus şirketi birçok konuda kambiyo kısıtlamalarına tabidir. Oysaki daimi temsilci ofisler yerleşik sayılmadıkları için kambiyo kısıtlamaları olmaksızın çalışabilirler.

Son olarakta daimi temsilci ofislerin Çifte Vergilendirmeği Önleme anlaşmalarından yararlanabildiklerini bir avantaj olarak söyleyebiliriz. %100 Türk sermayeli bir rus inşaat şirketi kurduğunuzda (A.Ş veya Limited) anlaşma hükümlerinden faydalanmanız mümkün değildir.

Yukarıda yer alan açıklamalarımız, inşaat firmalarının Rusya Federasyonu'nda sürekli daimi temsilcilik olarak faaliyette bulunmasının legal gerekçeleridir. Hukuki yapı ile ilgili açıklamamıza burada bir nokta koyduktan sonra, inşaat işlerinin Rusya Federasyonu'nda ki vergilendirilme özelliklerine bakalım.

2. İNŞAAT-ONARIM İŞLERİNİN VERGİLENDİRİLME ÖZELLİKLERİ

Rusya Federasyonu'nda daimi temsilcilik vasıtası ile faaliyette bulunan yabancı inşaat şirketleri, Vergi Kodeksinin 247.ci maddesi gereği, kazanç vergisi matrahını, bu daimi temsilcilikler vasıtası ile elde ettikleri gelirlerden, Vergi Kodeksinin 25 .Bölümü uyarınca belirlenmiş prensipler çerçevesinde yaptıkları giderleri indirmek suretiyle bulurlar.

Dolayısıyla temsilciliğe ait vergilendirilecek kazancın tespitinde rus şirketi ile daimi temsilcilik arasında bir fark yoktur, ancak yabancı inşaat şirketleri için Kodeksin 306-308. maddeleride dikkate alınmak zorundadır. Yukarıda kısaca açıkladığımız sistem genel vergileme prensibidir. Unutulmaması gereken, Rusya Federasyonu ile Türkiye arasında imzalanmış ve yürürlüğe girmiş 'Çifte Vergilendirmeği Önleme Anlaşması'dır. Bu anlaşma genel vergileme prensiplerinin önüne geçer. Bu nedenle, kanunda yer alan ve vergileme açısından önem arzeden kavramların irdelenmesinde fayda vardır.

Bu önemli kavramlar nelerdir?

- İnşaat sözleşmesi
- İnşaat yeri
- İnşaat işinin başlama süresi
- İnşaat işinin sona ermesi
- İnşaat işlerinin durması ve tekrar başlaması
- Ek işler
- İşin fiyatı
- İnşaat objesinin sigortası
- Sözleşmedeki tarafların sorumlulukları

Kavramların önemi, yapılan İnşaat-Onanım işlerinin, Çifte Vergilendirmeği Önleme Anlaşması'nın konusuna girip girmeyeceği, bunun sonucu olarakta hangi ülkede vergilendirileceği açısından gözardı edilemez.

2.1 İnşaat sözleşmesi

İnşaat sözleşmesinin hazırlanmasında sadece medeni kanun hükümlerinin değil, mahkeme kararlarının ve inşaatta uygulanan yönetmeliklerin de dikkate alınması negatif etkilerin riskini minimuma indirir.

İnşaat-taşeron sözleşmelerinin zorunlu unsurları medeni kanunun 37 bölümün 1 paragrafında ele alınmıştır ve aksi kanunda öngörülmedikçe uyulması zorunludur. Bunun dışında hazırlanan yönetmelik ve mektuplar tavsiye niteliğindedir.

Burada inşaat sözleşmesini diğer sözleşmelerden ayırt eden özelliklerinden biraz bahsetmekte fayda vardır:

1. İşlerin bitiş süresi- bu tür anlaşmalar için zorunlu olan en önemli şarttır. Eğer anlaşmada işlerin bitiş süresi belirtilmemiş ise RF Medeni Kanununun 432. maddesi gereği bu anlaşma geçersizdir.
2. Yapılacak işlerin fiyatı- anlaşmada belirtilen fiyat “**smeta**” temelinde hesaplanır. Smeta bitirilen proje üzerinden veya fiili işlerin maliyeti artı kar olarak hesaplanabilir. RF Medeni Kanununun 743. maddesi gereği Smeta anlaşmanın zorunlu ekidir. Ayrıca dikkat edilmesi gereken diğer bir husus ise teknik proje evraklarında öngörülmemiş işlerin yapılması gerekliliği işverene bildirilmemiş ise, bu işler imzalanmış devir-teslim aktlarında yer alsa bile bedelinin işverenden talep edilmesi mümkün değildir.
3. Ödemeler- anlaşmada avans ödemeleri, etap ödemeleri olarak öngörülebilir. Bu şartların anlaşmada bulunmaması durumunda işveren ödemeyi işlerin tamamının bitirilmesinden ve devir tesliminden sonra yapabilir (RF Medeni kanununun 746. maddesi). Ancak devir-teslim

aktının imzalanmış olması işverenin yapılan işlerin miktarı, bedeli ve kalitesi ile ilgili dava açma hakkını engellememektedir.

İnşaat şirketi ödemelerin yapılmaması durumunda işlerin sonucuna (imalata) veya işverene ait ekipmana el koyabilir (RF Medeni kanununun 712 md.). Medeni kanununun 360. maddesi gereği mahkeme kararına dayanarak işverene ait mülk borcuna karşılık inşaat firmasına geçebilir.

4. İnşaat şirketi, anlaşmada öngörülen fiyatın tamamının ödenilmesine kadar inşaat objesindeki mülkiyet hakkı saklıdır. İnşaat objesinin tesadüfi yıpranma, bozulma riski de inşaat şirketine aittir. Ara devir-teslim aktların imzalanmış olması riskin de geçtiği anlamına gelmez.

2.2 İnşaat Yeri (Şantiye) Tanımı

Vergilendirme amacıyla şantiye olarak aşağıdakiler anlaşılır:

- 1) Gayrimenkul (deniz gemileri, iç sularda seyahat eden gemiler ve uzay gemileri hariç) olarak kabul edilen yapıların yenileme, genişletme, teknik yapılandırılma ve/veya tamirat yeri, yeni gayrimenkul inşaat yeri,
- 2) Teknik donanımının rahat çalışması için temele, iskeletlere, yapı elementlerine veya yüzen bazlara sabitleştirilmesi icap eden makine ve ekipman (yüzer sondaj platformları da dahil) gibi yapıların inşaat ve/veya montaj, tamirat, yenileme ve genişletilme yeri,

inşaat yeri olarak kabul edilmektedir. Ayrıca vergi kodeksinin 308/5. maddesi uyarınca, coğrafik pozisyonu değişen yolları, kanalları, iletişim ağları gibi objelerin inşaat veya montaj işleri de, tek inşaat alanında yapılan faaliyet olarak değerlendirilecektir.

Bu düzenlemenin bir başka sonucu da ortaya çıkmaktadır. İnşaat yeri ile ilgili denetim-kontrol faaliyetleri, inşaat yeri tanımına dahil edilmemiştir. Oysa Rusya Federasyonu'nun imzaladığı bazı Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarında, denetim faaliyetinin de inşaat işi içinde kendi başına bağımsız bir faaliyet türü olduğu belirtilmektedir.

Vergi kodeksindeki inşaat yeri tanımının bir başka özelliği de, kapsamının oldukça geniş tutulmasıdır. Sadece inşaat işi değil, bina ve diğer gayrimenkul objelerinin tamir ve teknik ekipman yenileme işi de inşaat işlerine girmektedir.

2.3 İnşaat İşinin Başlama Süresi

Yeni vergi kodeksi yürürlüğe girmeden önce tüm vergileme 34.sayıllı tebliğ çerçevesinde yapıyordu. Buna göre; faaliyetin başladığı anda daimi temsilcilik oluşmuş kabul ediliyordu. Hukuki açıdan bakıldığında ise, inşaat yerinin inşaat firmasına devri aktının imzalanması, işin süresinin başladığını gösteriyor, inşaat objesinin teslim aktının imzalandığı gün ise sürenin sona erdiği kabul ediliyordu. Pratikte işlere baktığımızda bazen arazi devri aktı imzalanmadan işler fiilen

başlamakta veyahutta işler bittiği halde teslim aktı imzalanmamaktadır. Vergi kodeksinin 308. maddesi bu problemi çözmüştür.

3.fıkraya göre;

«Vergilendirme amaçları açısından inşaat işlerinin başlama tarihi aşağıdaki tarihlerden en erkeni kabul edilir.

- a) İnşaat alanının taahhütçüye (inşaat firması) devir aktının imzalandığı gün (Taşeron ile işin bir bölümün yapılması halinde, taşeron personelinin işe başlama izninin imzalandığı gün) veya
- b) İşlerin fiilen başladığı gün.»

Sürenin başlangıcındaki bir diğer önemli unsurda hazırlık işleridir. 308/2 fıkrası uyarınca bütün hazırlık işleri, inşaat ve/veya montaj işleri, sürenin başladığının göstergesidir. Sadece inşaat yeri ile ilgili olmayan, diğer amaçlar için kurulan altyapı objeleri dikkate alınmamaktadır. Yer altı yolu, iletişim işleri, elektrik kablo döşemesi, drenaj ve diğer altyapı objelerini kurma işleri sürenin başlangıcında dikkate alınmaktadır. Rusya Federasyonu'nun diğer ülkelerle imzaladığı Çifte Vergilendirmeyi Önleme anlaşmalarında yer ve süre ile ilgili başka bir kriter belirlenmişse, doğaldır ki bu kriter geçerli olacaktır. Türkiye ve Rusya Federasyonu arasında imzalanan anlaşma uyarınca iş yerinin oluşumu ve sürenin başlangıcı 5.ci maddede düzenlenmektedir.

«18 ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, kurma veya montaj projesi ve bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri bir işyeri oluşturur. Bir şantiye hazırlık çalışmalarında dahil olmak üzere, müteahhidin inşaat çalışmalarına başladığı tarihten itibaren oluşur.»

Madde metninden de anlaşılacağı üzere hazırlık çalışmaları da dahil, fiilen inşaat çalışmalarına başlama esas alınmaktadır. Devir aktı imzalanmamış olsa bile vergilendirme amaçları bakımından süre başlayacaktır.

2.4 İnşaat Süresinin Sona Ermesi

Uzun yıllar firmalarımızın Rus vergi idaresi ile anlaşamadığı, ihtilafa düştüğü konuların başında, inşaatın ne zaman sona ermiş sayılacağı, bitiş tarihinin ne olacağı gelmektedir. Yeni vergi kodeksinin 308/3. maddesi uyarınca, siparişçinin (işverenin) inşaatı biten yapıyı teslim akt'ını imzaladığı gün veya anlaşma ile öngörülen işler toplamının teslim akt'ının imzalandığı gün, inşaat işi bitmiş sayılacaktır. Taşeron işlerinin sona erme tarihi ise, taahhütçünün yapılan iş kısmına ait teslim akt'ını imzaladığı gün kabul edilir.

Teslim akt'ının düzenlenmemesi veya inşaat işlerinin sözkonusu akt imzalandıktan sonra bitmesi durumunda, taşeronun yaptığı işler yönünden işin bitim tarihi, taşeronun iş hacmine giren hazırlık, inşaat veya montaj işlerinin fiilen bittiği gün olarak kabul edilir.

Vergi kodeksinde genel hüküm bu olmakla birlikte, vergi anlaşmasına da bakmakta fayda vardır.

Türkiye ile Rusya Federasyonu arasında yürürlükte olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 5.nci maddesi uyarınca;

«Şantiye veya projenin kabul tarihi, inşaat şantiyesi veya projenin bitim tarihi olarak dikkate alınır. Geçici kabul tarihi ile bitim tarihi arasındaki süre, 18 aylık sürenin hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.»

Düzenlemeden de anlaşılacağı üzere geçici kabul tarihi vergilendirme amaçları açısından önemli bir tarihtir.

Geçici kabul veya işlerin devir-kabul aktı, ne şekilde adlandırırsak adlandıralım firmalarımız yönünden hukuki ve vergisel anlamda büyük bir önem taşıdığı için **işlemlerin devir-kabul akt'ını** biraz daha yakından tanımakta, nasıl bir hukuki zemine oturtulduğunu öğrenmekte fayda vardır. İnşaat sözleşmeleri sonucunda yapılan işlerin devri-kabulü prosedürü Medeni Kanunun 753. maddesinde düzenlenmektedir. Maddede yer alan normlar zorunluluk taşımamaktadır. 3 tane hüküm ise tarafları bağlayıcı niteliktedir.

- Siparişiçi (işveren) derhal kabul prosedürüne başlamalıdır. (Medeni Kanunun md:753/1). Burada anlaşılan siparişiçi (işveren) kabulü gerçekleştirmek zorunda değildir. Kanun koyucu işverenin kabul prosedürünü başlatmasını istiyor, '**kabul et**' demiyor. Genel kabul gören yorum bu yöndedir.
- İnşaat sözleşmesi ile aksi öngörülmemiş ise işveren kendi kaynakları sayesinde, işlerin sonuçlarının kabulünü organize eder ve gerçekleştirir. (md:753/2).
- Yapılan işlerin sonuçlarının kabulünden sonra, işlerin sonuçlarının harab veya zarar görmesi riski işverene (siparişiçiye) aittir. (md:753/3).
- İş sonuçlarının inşaatçı tarafından devri ve işveren tarafından kabulü her iki tarafın imzaladığı akt'la düzenlenir. Herhangi bir tarafın akt'ı imzalamaktan kaçınması durumunda akt'a bununla ilgili not (şerh) düşülür ve akt diğer tarafça imzalanır.
- İşlerin sonuçlarının tek taraflı devir veya kabul akt'ı, mahkemenin akt'ı imzalamama nedenini haklı bulması halinde geçersiz kabul edilir. (md:753/4).
- Yapılan işlerin özelliği gereği önceden deneme yapılması zorunlu ise, inşaat objesi, deneme sonucunun pozitif alınması şartı ile kabul edilir (md:753/5). Bu madde ihtilaf konusu kolaylıkla yaratabilecek bir hüküm olarak gözükmektedir. Rusya Federasyonu Yüksek Arbitraj Mahkemesi de yukarıda yer alan hükmü aynen kabul etmektedir.
- Bu nedenle yargıya yansıyan ihtilafalarda inşaat firmasının kazanma şansı çok azdır.
- İşveren, iş sonuçlarının, inşaat anlaşması amacı için kullanılması imkanını ortadan kaldıran ve inşaat firmasının veya işverenin ortadan kaldıramayacağı (kabul edilemeyecek) eksikliklerin tespit edilmesi durumunda işlerin sonuç kabulünden vazgeçebilir. (md:753/6).

Yukarıda yer alan 753. madde ile ilgili açıklamalar bir başka sonucu gündeme getirmektedir.

Aslında bir tek işlem gibi görünen devir-kabul aktı, iki ayrı işleme ayrılmıştır. Birincisi işlerin taahhütçü (inşaat firması) tarafından teslimi ikincisi ise siparişçinin (işveren) işleri kabul etmesi. Bu prosedürün mutlak suretle işin bitiminde gerçekleşmesi şartı yoktur, diğer bir anlatımla, tamamlanan işlerin sonuçlarının devri ve kabulü için, bütün inşaat işinin tamamlanmasını beklemek zorunluluğu yoktur. İşler parti partide devredilebilir. Yeter ki zorunlu akt'lar düzenlensin (md:753/4). Bu devir işlemlerindeki zamanlama farklılığı, firmalarımızın yakından bildiği sistemlerin hukuki açıklamasıdır. Anahtar teslimi (pod klüç) olarak adlandırdığımız sistem, işin bitiminde bu akt'ın düzenlenmesi demektir. İşin bitimine kadar alınan para'lar avans niteliğindedir. Diğerinde ise inşaat işi, belli dönemlerde devir-kabul akt'ına bağlanarak işverene teslim edilir. Burada dikkatinizi bir noktaya çekmekte fayda vardır. İnşaat işinde aynı isim altında (devir-kabul akt'ı) 2 tür akt düzenlenmektedir. Bunlardan birincisi, taahhütçünün yaptığı imalatın (inşaat işinin) dönem dönem (genellikle aylık) işveren tarafından kabulünde düzenlenen 'devir-kabul akt'ı ile inşaat objesinin tamamen tamamlandığı anda işveren tarafından kabulü esnasında düzenlenen 'devir-kabul akt'ıdır. Firmalarımızın tamamına yakın kısmı genel kabul görmüş bu sistem çerçevesinde faaliyetini sürdürmektedir.

Devir-kabul akt'ı vergisel yönden bu kadar önem taşıırken acaba taraflar yönünden hangi hukuki sonuçları doğurmaktadır?

Bu akt'ın imzalanması, öncelikli olarak mülkiyet hakkının devri veya kısmi hak devri (biten işin mülkiyetinin devri) sonucunu doğurur. Mülkiyet hakkının işverene (siparişçiye) geçmesinin, işverende doğurduğu sonuçlar ise aşağıdaki gibidir.

- Objenin tamamının veya bir kısmının muhafazası sorumluluğu (md:753/3, md:741)
- Mülkiyet hakkı alma sonucu aktif vergisi ödeme mükellefiyeti (nalog na imuşestvo)
- İnşaat işinin özelliklerine bağlı olarak doğan diğer sorumluluklar (objenin işletilmesi md:740/2)
- Kalite garanti süresi ve zamanaşımı süresinin başlaması (md:724 ve md:755-756)
- Yaptırılan işler sonucu, inşaat firmasına (taahhütçü firmaya) ödeme yapma yükümlülüğü (md:711/1 ve 740/1)

Görüldüğü gibi devir-kabul akt'ı çok ciddi hukuki sonuçlar doğurmaktadır. Yukarıda sonuçların bir kısmı listelenmiştir. Bu nedenle akt'ın önemini bir kez daha hatırlatmakta fayda görüyoruz. Olası ihtilaflardan kaçınmak için bu akt'lara gereken önemin verilmesi, dikkatlice düzenlenmesi gerekir. Bu konuda son olarak şunları ilave etmekte fayda vardır.

- Devir-kabul akt'ının tek taraflı imzalanması, diğer tarafın imzadan imtina etmesi (kaçınması) sonucu mahkeme akt'ı geçersiz sayabilir (md:753/3-2).
- Buna bağlı olarak diğer taraf md: 167/2 uyarınca yaptığı giderlerin tazmin edilmesini talep edebilir.

2.5 İnşaat İşlerinin Durması Ve Tekrar Başlaması

Yine süreler ve bunun sonucu olarak vergilendirme amaçları açısından önemli bir diğer konu da inşaat işlerinin durması ve tekrar başlamasıdır. Firmalarımızda pratikte çok karşılaştığı bir konudur. Yasal düzenleme 308/4.cü maddesinde yer almaktadır.

«Federal organlar, Rusya Federasyonu bölgelerinin organları, yerel organların kendi yetki çerçevelerinde aldıkları karar üzerine inşaat işlerinin 90 günlük süreden fazla durdurulması hariç, inşaat alanında işlerin geçici durması, inşaat alanındaki faaliyetin sona erdiği anlamına gelmez.»

Düzenleme açıktır, özel durum hariç diğer hallerde iş sona ermemiştir. Durma nedeni iklim şartları da olabilir, işgücü eksikliği veya finansman problemidir. Duraklama süreleri, inşaatın varlık süresine dahil edilir.

Yine pratikte karşılaştığımız bir uygulamayı da gündeme getirmekte fayda vardır. Çifte Vergilendirmeği Önleme Anlaşmalarının süre esasından faydalanmak için inşaat işini farklı kontratlara bölmek. Örneğin, 24 ay sürecek bir inşaat işi, Türkiye ile Rusya arasındaki ÇVÖA gereği vergilemenin Rusya Federasyonu'nda yapılması sonucunu verir. Firma, tek bir objenin işini ayrı kontratlara bölmek suretiyle, 16 ay ve 8 ayda bitecek 2 kontrat hazırlayarak her iki kontratında 18 ayın altında kalması neticesinde vergilemenin Türkiye'de yapılması gerektiğini savunabilir, geçmişte de bu yönde uygulamalara rastlanmıştır. Ancak yeni düzenleme buna imkan vermemektedir.

İşin birkaç sözleşme ile yapılıp yapılmadığına bakılmaksızın, tek bir ticari ve coğrafik birlik oluşturması şartı ile bütün işler, tek bir yerde yapılan tek inşaat işi (obje) olarak değerlendirilecek, bu değerlendirme sonucunda kontratlar toplanmak suretiyle inşaat işinin süresi hesaplanacaktır.

Geçici kabul yapıldıktan sonra (Vergileme prensipleri açısından işin bitimi) veya işlerin durması nedeni ile verilen aradan sonra inşaat alanında işlere devam edilmesi veya yeniden başlaması halinde, devam eden işlerin veya yeniden başlatılan işlerin sürelerinin ve ara sürelerin, inşaat yerinin toplam süresine eklenmesi sadece aşağıdaki şartlarda olur. (md:308/4).

- Devam eden işlerin yürütüldüğü alan daha önce sona eren işlerin yürütüldüğü alan ile aynı yerde ise veya ona çok yakın ise.
- Devam eden işler daha önce aynı inşaat yerinde iş yapan (taahhütçü) kişiye (tüzel kişi) yüklenmiş ise veya yeni ve eski taahhütçü bağlı kişiler ise.

Eğer devam eden işler, aynı inşaat alanındaki yeni objenin inşaatı veya montajı veya daha önce kurulmuş objenin genişletilmesi ile ilgili ise, devam eden işlerin süresi ve ara süreler inşaat alanının toplam faaliyet süresine ilave olunur. Kanun koyucu süreler konusunda oldukça hassas davranmaktadır. Süre esasında yapılabilecek ayarlamaları (kontradan bölmek suretiyle)

engellemek amacıyla açık hükümler getirmiştir.

Artık fabrika imalat binası ile yemekhane veya idare binası farklı 2 veya 3 kontrat olsa bile tek bir objenin imalat faaliyeti olarak değerlendirilip, süre bütün kontratların toplamı sonucu bulunacaktır. Diğer hallerde, işverene teslim edilmiş inşaatın (objenin) tamiri, objenin şekil değiştirmesi veya teknik donanım işleri dahil, devam eden işler ve ara süreler, inşaat alanının toplam faaliyet süresine dahil edilmeyecektir.

Bu başlık altında özetlediğimiz konu'yu kısa bir örnek ile sonuçlandıralım.

Örnek: Bir Türk inşaat firması ile Rus işveren arasında imzalanan kontrat gereği iş başlamıştır. Ancak idari anlaşmazlıklar neticesinde iş 11 ay sonra durmuştur. Kontrat fesh edilmiş (Medeni Kanun hükümleri çerçevesinde) 3 ay sonra aynı işveren aynı inşaat firması ile inşaatın tamamlanması için yeni bir kontrat yapmıştır. Yeni kontrat çerçevesinde işlerin bitim süresi 6 aydır. Buna göre Rusya Federasyonu topraklarında yapılan inşaat işi sonucu, Türk firması yönünden bir işyeri oluşup oluşmadığı, işin süresine bağlıdır. Türkiye ile Rusya Federasyonu arasındaki ÇVÖA uyarınca, diğer ülkedeki inşaat yerinin süresi 18 ayı geçmediği takdirde bu diğer ülkede sürekli daimi temsilcilik oluşmamış demektir. Örneğimize göre işin süresi 20 aydır. (11+3+6). 18 ayı geçtiği için inşaat işi Rusya Federasyonu kanunları çerçevesinde Rusya Federasyonu'nda vergilendirilecektir.

2.6 Ek İşler

İnşaat projelerinde her zaman karşımıza çıkan bir konudur. Çoğu zaman işin bir zorunluluğu olarak gündeme gelen ek işler, bazı halde de işverenin talebi üzerine gerçekleştirilir. Teknik belgelerin-projelerin pratik hayatta işleyişinde, her zaman hatalar, yanılmalar, dikkate alınmayan iş detayları gündeme gelebilmektedir. Çoğunluklarda işveren ve inşaat firması arasında ihtilafa yol açan ek işler için Medeni Kanun bazı özel düzenlemeler yapmıştır.

İnşaat firması, projelerde ve harcırah cetvelinde gösterilmeyen işler gündeme geldiğinde işvereni uyarmak durumundadır. Medeni Kanun md:743/3.2 göre işveren, 10 gün içinde veya kanunun veyahutta anlaşmanın belirlediği süre içinde, kendisine iletilen ek işler ile ilgili kararı inşaat firmasına iletme zorundadır. Süre katı bir kural olarak algılanmamalıdır, tarafların isteğine göre azalabilir veya artırılabilir.

Önemli olan belirlenen sürede inşaat firması cevabı almadığında ne olacaktır? Bu durumda inşaat firmasının işleri durdurma hakkı vardır. İşin durdurulmasının inşaat firmasında yaratacağı kayıplarda olacaktır. Kanunun md:743/3.2 'si uyarınca bu tutarlar işveren tarafından telafi edilecektir.

İşverenin bu tutarları karşılamamak gibi bir hakkı var mıdır? İşveren, ek işlere ihtiyacı olmadığını ispat ederse, bu tutarları telafi etmek zorunda değildir. İnşaat firması isterse işlere devam edebilir. Bu kanunun md:743/4 maddesi uyarınca kendisine tanınmış bir haktır. Doğal

olarak, işlere devam karan, inşaat firmasının aldığı bir risktir. Ancak işe devam edilmemesi halinde objenin hasar göreceği, zararların doğacağıın ispat edilmesi halinde, inşaat firması işverenin menfaatleri doğrultusunda hareket etmiş sayılacağı için, inşaat firması yapılan ek işlerin bedelini, uğradığı zararların karşılanmasını talep edebilir.

Olaya tekrar işveren yönünden bakalım. İşveren ek işi onaylayıp, bedelini ödeme konusunda garanti verdiği halde, inşaat firmasının bu işi yapmama hakkı var mıdır? Kanunun md:743/5 maddesi uyarınca 2 durumda inşaat firmasının işi reddetme hakkı vardır.

- Uzmanlık konusu faaliyet alanına girmediği zaman
- Kendisine bağlı olmayan sebeplerden dolayı, işlerin yapılamayacağı durumlar.

Yukarıda sayılan 2 olumsuz durumun olmaması halinde bile inşaat firması işi yapmamakta direnirse bunun hukuki sonucu ne olacaktır?

İşveren ve inşaat firması arasındaki sözleşme tarafları bağlamaktadır. İnşaat firmasında işi, gerekli şartların sağlanması halinde sonuna kadar getirmek, özetle taahhüt ettiği işleri bitirmek durumundadır. Bundan kaçınırsa, işverenin bir diğer firma ile anlaşma yapma hakkı vardır ve inşaat firması, işverenin karşılaştığı zararları karşılamak durumundadır (Medeni Kanun md:397).

2.7 İşin Fiyatı

İnşaat firmasının fiyatı toplam belirlenmiş sabit bir fiyat olabildiği gibi, bazı hallerde birim fiyatlandırma sonucu toplam tutarı açık sözleşmede yapılabilir. (Medeni Kanun md:740). Önemli olan tarafların fiyat belirleme zorunluluğudur. Önödeme, fiyatlar için belirlenmiş bir katsayı var ise bunun ile ilgili açıklamalar sözleşmede yer almalıdır. Sabit fiyatlı sözleşmelerde ise fiyat, tarafların anlaştığı fiyat veyahutta ihale sonucu ortaya çıkan fiyat olmaktadır. Teorik olarak sabit fiyatın, inşaat işinin bütün süresi boyunca yapılan işleri içerdiği kabul edilir.

İşin Fiyatındaki Değişiklikler

Tarafların sözleşmede açık-yaklaşık fiyattan anlaşmaları halinde, inşaat firmasının MK md:709/5 göre fiyatı artırma hakkı vardır. Hangi durumlarda?

- İnşaat firması, fiyat artışına neden olan ek işlerin yapılması ihtiyacını, zorunluluğunu ortaya koymak, ispat etmek durumundadır.
- İşverenin değişiklikler ve ek işler ile ilgili zamanında bilgilendirilmesi gerekmektedir.

Buna karşılık işverenin anlaşma fiyatını azaltma hakkı olabilir mi? MK

md:709/6 göre hakkı vardır. Sabit fiyat hangi hallerde değişebilir?

- İnşaat firması, işleri sözleşmedeki kalite standartlarının altında yaparsa (MK md:723/1)
- İnşaat firmasında kalan malzeme değeri kadar fiyat azaltılabilir (MK md:713/1)
- İnşaat firmasının elde ettiği tasarruflar toplamının paylaşımı sonucu sözleşme fiyatı düşebilir (MK md:710).

Çok kısa olarakta kontrat gereği ödeme prensiplerine değinmekte fayda vardır. Medeni Kanun md:746/1 uyarınca;

"İnşaat firmasının yaptığı işlerin bedeli, harcırah cetvelinin öngördüğü tutarda, kanunun veya inşaat sözleşmesinin öngördüğü süreler ve düzen içinde işveren tarafından ödenir".

Görüldüğü gibi taraflar ödeme şartlarını sözleşmede belirleme hakkına sahiptir. Kanun koyucu ödeme düzenine karışmamakta, tarafları bu konuda serbest bırakmaktadır. Avans tutan, istihkakların hangi sürelerde hazırlanacağı ve ödeme vadeleri hep sözleşmede kararlaştırılacaktır.

Ayrıca MK md:746/2 göre;

"Sözleşme gereği işlerin bedeli işveren tarafından işin kabulü sonrasında, bir kerede ve tüm tutarı ile de ödenebilir".

Son olarakta başka bir piyasa gerçeğini gündeme getirmekte fayda görüyoruz. Yaklaşık fiyat veya sabit fiyatlı kontratlarda, işlerin fiyatlan, enflasyon oranı ile ilişkilendirelebilinmektedir.

2.8 İnşaat İşinin Başlangıç Ve Bitiş Sürelerinin Doğurduğu Diğer Hukuki Sonuçlar

İnşaat sözleşmesi bir zaman sürecini ifade etmektedir. İş başlar, devam eder ve biter. Bu süreç aynı zamanda **'işin yapılma süreci'dir**. Süre tespiti inşaat sözleşmelerinin zorunlu bir unsurudur. Çünkü birçok konu süreye bağlıdır. Avans ve istihkak ödemeleri, gecikmelerin tespiti ve buna bağlı ceza tahakkukları gibi.

Sözleşmede mutlak işin başlangıç ve bitiş süreleri yer alacaktır. (MK md:708/1). Taraflar anlaşmak suretiyle bu süreleri sözleşmeden çıkaramazlar. Sürelerin yer almaması sözleşmeyi geçersiz kılabilir. RF Yüksek Arbitraj mahkemesi bu konu ile ilgili kararında, işlerin yapılma süresi şartını içermeyen sözleşmelerin geçerli olmayacağını beyan etmiştir.

Süre belirlemeleri sadece işin başlangıcı ve işin bitimi olarak algılanmamalıdır. Ara süre tespitleride olabilir. Bazı işlerin belirlenen ara sürelerde teslimi ve yükümlülüğünün sona ermesi ve yeni yükümlülüklerin doğması gibi. Süre tespitleri taraflar için birçok hukuki sonuç doğurur.

- Taraflar arası risk paylaşımı (md:705)
- Objenin devir tarihi - kabul tarihi (md:753)
- Garanti süresinin başlangıcı (md:755)
- Son eksikliklerin tamamlanma süresinin başlangıcı (md:756)
- Sürelerin ihlali dolayısıyla, yaptırımların gündeme gelmesi.

Bütün bu yazılanlar, sözleşmelerin, tarafları süreler konusunda çok sıkı bağlıyor sonucunu doğurmasın. Tabi ki süreler önemli ancak kanun taraflara süre değişimi yapma hakkınıda vermektedir.

2.9 İnşaat Objesinin Sigortası ve Risk Bölüşümü

İnşaat'ın devam ettiği müddetçe oluşabilecek zararların riski hangi tarafa aittir? Konu ile ilgili madde 741/1 göre, inşaat objesinin tesadüfen tamamen harab olması ve zarar görmesi riski, işverenin bu objeyi kabulü öncesi taahhütçüye (inşaat firmasına) aittir. İşlerin uzun bir dönemi kapsamı ve imalatın her ay yapılan devir-kabul akt'lan ile işverene devredilmesi halinde, bu işlem **inşaat objesine ait risklerin işverene geçtiği sonucunu doğurur mu?** Kanunda bu konu ile ilgili açık bir hüküm yoktur. Eğer 741/1 madde katı yorumlanırsa, ara akt'lar sonucu inşaat objesine ait riskler, devredilen kısım itibarıyla (işveren tarafından kabul edilen kısım) işverene aittir sonucunu çıkartabiliriz. 24.01.2002 tarih 51 Nolu mektupta, ara işlerin kabul akt'ının imzalanmasının, inşaat objesinin zarar-harab riskinin işverene devri anlamına gelmediği belirtilmiştir.

Diğer taraftan MK md:211.ci maddesi bütün riskleri mülk sahibinin üstlendiğini belirtmektedir. Dolayısıyla bu karar 741.ci madde ile çatışmaktadır. İhtilaflı konularda olayı bir bütün halinde değerlendirmekte fayda vardır. İşveren malzeme vermeği taahhüt etmiş ancak kalitesiz malzeme teslim etmiş olabilir, işverenin yanlış iş emri (talimatı) sözkonusu olabilir. Bu gibi durumlarda sadece 211 ve 741 Nolu maddeler ile sınırlı kalan bir yorum inşaat firmasını olası ihtilaflarda zora sokabilir. Bu bağlamda MK 748.nci maddesinide irdelemekte fayda vardır. Bu madde çerçevesinde işverenin yükümlülüklerini tam olarak yerine getirmediğide iddia edilebilir.

2.10 Tarafların Yükümlülükleri

Anlaşmanın yükümlülükler ile ilgili kısmı, işin konusuna, süresine bağlı olarak değişebilmektedir. Ancak genel prensiplerden hareketle her anlaşmada olan taahhütleri özetlemekte fayda vardır. Bu gruplandırmayı işverenin ve inşaat firmasının, aynı zamanda ve eşit olarak yükleneceği yükümlülükler, sadece işverenin yükümlülükleri, sadece inşaat firmasının yükümlülükleri, anlaşmanın konusuna ve şartlarına göre herhangi bir tarafın üzerine alabileceği yükümlülükler olarak yapabiliriz.

2.10.1 Genel Yükümlülükler

MK 750.nci maddesi tarafların ne şekilde işbirliği yapması gerektiğini düzenlemektedir. Genel prensip, tarafların elindeki imkanları anlaşmanın yerine getirilmesinde, engelleri ortadan kaldırmaya yönelik mantıklı kullanmalarıdır. Mantıklı atılan adım sonuçta bir tazminatın ödenmesini öngörüyorsa md:750/2 gereği karşı taraf tazmin etmek durumundadır. Veya karşı taraf, diğer tarafın aldığı kararları usulsüz bulabilir, bu durumda zarar gören taraf mahkeme yolu ile yaptığı giderlerin tazmin edilmesini talep edebilir.

Görüldüğü gibi kanun koyucu hukuki sonuç doğuracak fiilleri tek tek saymamaktadır. Anlaşmanın taraflarından biri yükümlülüklerinin bir bölümünü yerine getirerek bazı haklar elde etmektedir. Bu hüküm işveren tarafı için geçerli olabildiği gibi taahhütçü inşaat firması için de

geçerlidir.

2.10.2 İşverenin Yükümlülükleri

Yapılan bir inşaat anlaşması üzerinden işverenin yükümlülükleri MK md:740 da düzenlenmiştir. İşveren, inşaat firması için uygun çalışma şartlarını hazırlar, yapılacak işleri belirler, işlerin sonuçlarını kabul eder ve işin sonucunda üzerinde anlaşılan tutardan inşaat firmasına ödemesini yapar.

İnşaat işinin başlangıcına döndüğümüzde, objenin gerçekleşeceği arazi-arsanın, işveren tarafından zamanında inşaat firmasına tahsisini gerçekleştirmek bir diğer yükümlülüktür (MK md:747/1). İşveren, tespit olunan bütün eksiklikleri ve bunların çözümü ile ilgili yöntem ve önerileri, inşaat firmasına en kısa sürede aktarmak durumundadır (MK md:748). İşveren garanti süresi içinde tespit ettiği noksanlıkları inşaat firmasına bildirecektir (MK md:755). Yine inşaat esnasında objenin muhafazası ihtiyacı ortaya çıkarsa, işveren, inşaat firmasının lehine birtakım giderleri yapmak durumundadır (MK md:752).

2.10.3 Taahhütçünün Yükümlülükleri

İnşaat firması işi gerçekleştiren taraf olarak daha büyük sorumluluk almaktadır. İlk yükümlülükler (genel itibarıyla) md:740 düzenlenmektedir. İnşaat objesini bitirmek, inşaatı anlaşmada yazılı süre içinde tamamlamak. İnşaat firması, işlerin teknik dökümlerinin ve harcırah cetvelinin sıkı takibi ve bunun sonucu olarakta işverene ek işlerin yapılması zorunluluğunu bildirmek durumundadır.

İşverenin kendisine yaptığı ikazlar, kanuna ve yapılan anlaşmaya uygun olduğu müddetçe, anlaşma şartları ile çelişmediği sürece, inşaat firması bu ikaz ve uyarıları dikkate almak durumundadır (MK md:740/3). İşverenin, inşaat firmasına obje ile ilgili malzeme ve ekipman vermesi halinde, inşaat firması bunların korumasını yapmak durumundadır (MK md:714). Yine madde 745'e göre, inşaat malzemeleri ve/veya ekipmanı sağlayan tarafın bunların kalitesinden sorumlu olması gerekir. **Kalitenin uygunluğuna** kim karar verecektir?

İnşaat firması işi yaptığı için işin kalitesinden sorumludur (MK md:754). MK md:755 uyarınca garanti yükümlülükleride taahhütçüye-inşaat firmasına aittir. Bütün bunlardan, inşaat firmasının gelen malzemeler ve/veya ekipmanın kalite kontrolünden de sorumlu olması gerektiği sonucuna varabiliriz.

2.10.4 Anlaşma Üzerinden Doğan Diğer Sorumluluklar

Medeni Kanun, anlaşma şartlarına göre tarafların üstlenebilecekleri yükümlülükleri tespit etmiştir. Taraflar anlaşmada hangi yükümlülükleri üstlendiklerini kendileri açıkça belirtmelidir. Bazı yükümlülükler doğası gereği sadece işverene veya inşaat firmasına aittir. Medeni Kanunun

belirlediği diğer yükümlülükleri ise taraflar anlaşmada serbestçe kime ait olacağını belirlerler. Temel prensip, objenin kabulden sonra işletilmesi işverene aittir ancak anlaşma şartları müsaitse bunu inşaat firmasında yapabilir (MK md:740/2).

Malzeme tedariki genelde inşaat firmasına aittir (MK md:745/1). Ancak işveren anlaşma şartlarına göre bunu üstlenebilir. İşlerin kabulü ile ilgili giderler genel prensibe göre işverene aittir (MK md:753/2). Yine bu yükümlülükler anlaşma ile inşaat firmasına da geçebilir.

Özetle şunu belirtmekte fayda vardır. Anlaşmadan doğan yükümlülüklerin paylaşımı, yerine getirilme şartları, kanun tarafından ve/veya kanun hükümleri çerçevesinde yapılan sözleşmeden doğar.

2.11 Yükümlülüklerin Yerine Getirilmemesinden Dolayı Öngörülen Sorumluluk

Anlaşmada yer alan yükümlülüklerin yerine getirilmemesinden dolayı gündeme gelen sorumlulukları aşağıdaki gibi gruplandırabiliriz.

- Zorlayıcı nitelikteki yükümlülükler. Eksiklikleri ortadan kaldırmaya yönelik maddeler (MK md:715/3, 723/1, 754, 755).
- Çevre koruması ve teknik güvenliğin sağlanması (MK 751).
- Tazminat niteliğindeki yükümlülükler (MK md:714, 723, 729, 745/3).
- Hukuki sonuç doğuran yükümlülükler (MK md:712, 717, 720, 745, 753).
- Mali yükümlülükler (MK 333, 394, 395, 706/2, 708/3, 715/3, 743/3, 752).

Mali yükümlülükler ile ilgili 333. madde gecikme faizleri ile ilgilidir. Eğer ki ödenecek tazminat tutan emsallerine göre abartılı fazla ise mahkeme tazminat tutarını azaltabilir. Mahkemenin bu hakkı vardır.

394.cü madde zarar ve tazminatların düzenlendiği maddedir.

“Yükümlülüklerin yerine getirilmemesinden veya tam olarak yerine getirilmemesinden dolayı tazminat öngörülmüşse, zarar tazminatın kapatmadığı kısmı kapsar.”

Alacaklının doğan zararlarının tazmin edileceği açıkça hüküm altına alınmıştır. Ancak burada önemli olan alacaklının nedensel bağı açıklama zorunluluğudur. Doğan zarar, gerçekten borçlunun yükümlülüklerini yerine getirmemesinden mi oluştu? Zararın miktarı sadece bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi sonucu oluşan tutar mı?

Yüksek Arbitraj Mahkemesi kararlarında nedensel bağa önem verdiğini açıkça ifade etmektedir.

706. madde genel taahhütçü ile taşeron arasındaki ilişkileri düzenlemektedir. Eğer aksine bir hüküm anlaşmada yer almıyorsa taahhütçü kendi işlerinde taşeron çalıştırabilir. Bu durumda taahhütçü işveren sıfatını kazanır. Taşeronun herhangi bir şekilde işe verdiği zarar dolayısıyla taahhütçü sorumluluk üstlenir. 715.ci madde ise, taahhüt işinde işveren hakları ile ilgili bir

maddedir.

“İşveren dilediği zaman taahhütçünün yaptığı işin kalitesini kontrol edebilir. Eğer taahhütçü zamanında işe başlamamış ise ve işin bitiş süresine kadar işini bitirememişse işveren anlaşmayı feshedebilir.”

İnşaat işi süresince işin zamanında tamamlanamayacağı belli olur ise, işveren işin bitirilmesi için taahhütçüye belli bir müddet tanıyabilir, işin bu süre içindedey tamamlanamaması halinde anlaşmayı feshedebilir veya işleri başkasına devredebilir ve ayrıca tazminat isteyebilir.”

743/3 madde teknik evraklar ile ilgilidir. Taahhütçü inşaat süresi esnasında teknik evrakların öngörmediği işleri tespit ederse, işvereni haberdar etmek zorundadır. Taahhütçü işverenden 10 gün içinde (veya anlaşmada farklı bir süre belirlenebilir) cevap almaz ise işi durdurmak zorundadır. (Bundan dolayı doğan ekstra masraflar işverene ait olacaktır.)

752. madde ise inşaatın korunması ile ilgilidir. Eğer tarafların iradesi dışında işler durmuş ve inşaat objesi muhafazaya alınmış ise işveren, taahhütçüye o ana kadar yaptığı işlerin bedelini ödemek ve ayrıca ilgili zararları tazmin etmek zorundadır.

3. YILLARA YAYGIN İNŞAAT-ONARIM, TAAHHÜT İŞLERİNİN VERGİLENDİRME PRENSİPLERİ - ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

Dar mükellef yabancı kurum statüsünde Rusya Fed.na gelen inşaat şirketlerimiz, sözleşmeli inşaat işlerinin sürekli-daimi temsilcilik oluşturması sonucu, Rusya Federasyonu'nda kazanç elde etmiş sayılırlar ve vergilendirilirler. Bu kazanç, türü itibarıyla ticari kazançtır ve stopaj usulü ile değil gerçek usulde ve tam mükellef bir şirket kazancı gibi vergilendirilir.

Daimi temsilcilik olarak faaliyette bulunan yabancı tüzel kişiler Vergi Kodeksinin 286.nci maddesi uyarınca kvartal (3 aylık rapor dönemi) avans ödemesi hesaplamak durumundadır. Ayrıca aylık avans sistemine geçme hakları da vardır. Ancak inşaat firmaları tarafından tercih edilmez. Yine 286/3 md.si gereği bir önceki kvartal avansının 1/3 oranında kvartal içi aylık avans ödemesinden muaftırlar. **Hangi vergileri öderler?** “Rusya Federasyonu Vergi Sistemi” isimli kitabımızda yer alan açıklamalara baktığımızda karşımıza çıkan tüm vergileri, daimi temsilci ofis olarak faaliyette bulunan inşaat firmalarımızda ödemek durumundadır. Eğer Ç.V.Ö.A gereği vergileme Rusya Federasyonu'nda yapılmayacaksa, kazanç veya kurumlar vergisini ödemezler.

Vergi matrahının tespitinde, bir rus şirketinin vergilendirme prensipleri aynen yabancı inşaat firmaları (Sürekli - Daimi Temsilcilik olarak faaliyette bulunanlar) içinde geçerlidir. Bunun yanı sıra Vergi Kodeksinin 308.maddesinde vergilendirme esnasında gözönünde bulundurulacaktır (308. madde Rusya Federasyonu'nda yerleşik olmayan ancak Rusya Federasyonu'nda kazanç elde eden firmalar ile ilgilidir).

3.1 Birden Fazla İnşaat - Onarım İşinin Aynı Anda Gerçekleştirilmesi

Eğer yabancı tüzel kişiler Rusya Federasyonu 'nun çeşitli yerlerinde aktivitelerini gerçekleştiriyor ve her bir aktivite sürekli-daimi bir işyeri (işletme) oluşturuyorsa, bunların kayıtları tek bir yerde fakat her bir yer için ayrı olarak tutulabilir. Her bir şantiye ayrı bir vergilendirme yeri, ayrı bir vergi objesi, vergi mükellefi olarak kabul edilmektedir.

Doğal olarakta bu prensibin ortaya çıkardığı bir çok hukuki problem vardır. Aynı anda birden fazla şantiyesi olan şirketlerde taahhüt işlerinden bir tanesinin zararlı olması halinde bu zararlar, kar'lı şantiyelerin hesabı ile konsolide edilebilecek midir? Kanun bu çeşit bir konsolidasyona, veyahutta zararlı şantiyedeki zarar tutarının, kar'lı şantiyelerde konsolide edilmesine imkan vermemektedir. Md:307/4 fıkrası açıktır. O halde bu zararlar ne olacak, hangi hallerde dikkate alınacaktır? Çünkü Md:307/5 fıkra geçmiş yıl zararlarının indirimine imkan vermektedir. Bu zararlar Vergi Kodeksinin 'zarar mahsubu' hükmü çerçevesinde indirim konusu yapılacaktır.

3.2 İnşaat İşlerinde Vergi Matrahının Tespiti

Rusya Federasyonu topraklarında daimi-temsilcilik vasıtası ile inşaat faaliyetlerinin yürütülmesi sonucu elde edilen hasıllardan (KDV hariç) kanunun kabul ettiği norm ve prensipler çerçevesinde yapılan giderler düşüldükten sonra kalan gelir, vergi matrahını oluşturmaktadır. Kazanç üzerinden ödenecek kurumlar vergisi oranı %24'tür. 01.01.2009 tarihinden itibaren bu oran %20'dir.

Bu düzenlemede anlaşılacağı üzere daimi temsilciliğe ait vergilendirilecek kazanç aynı rus şirketlerinin kazancı gibi hesaplanacaktır. Ancak inşaatçılar için (daimi temsilci ofis) Vergi Kodeksinin 306-308.ci madde hükümlerinde gözönünde bulundurulmalıdır.

Eğer yabancı işletme, RF topraklarında daimi temsilciliğin doğmasına neden olacak bir şekilde, üçüncü kişilerin lehine yardımcı veya hazırlık nitelikli faaliyet yapıyor ise ve bu faaliyet karşılığında bir bedel (ödeme) öngörülmemekte ise, vergi matrahı, sözkonusu faaliyet ile ilgili daimi temsilciliğin yaptığı harcamalar tutarının %20'si şeklinde tespit edilir.

3.3 Yurt Dışı Hizmet Faturalarının Rus Vergi Hukuku Karşısındaki Durumu

Firmalarımızın bir kısmı, Rusya Federasyonu'nda gerçekleştirdikleri inşaat projeleri ile ilgili olarak, yurtdışından (Türkiye ve/veya 3.ülkelerden) birtakım hizmet faturaları tedarik ederek (özellikle plan-proje harcamaları) Rusya Federasyonu'nda ki daimi temsilciliğin kayıtlarında bu faturaları bir gider kalemi olarak (Mali kar'ın tespitinde) dikkate almaktadırlar. Plan-proje, teknik danışmanlık v.b servis (hizmet) faturalarında üzerinde durulması gereken 2 konu vardır. Bunlardan birincisi bu hizmetlerin, RF'daki proje ile bire bir ilintisinin kurulması ve böylelikle vergi matrahının tespitinde bir gider kalemi olarak dikkate alınması. 2 konu ise bu faturaların Rusya Federasyonu'nda kaynakta kesinti (stopaj) suretiyle vergilendirilip vergilendirilmeyeceğidir.

3.3.1 Gider Olarak Vergi Matrahına Etkisi

Yeni Vergi Kodeksinin yürürlüğe girmesi ile birlikte, vergi matrahından indirilecek giderler ile ilgili düzenleme firmalar lehine genişletilmiştir. Kodeksin 252/1 maddesi uyarınca;

«Vergi mükellefi elde ettiği gelirleri, yaptığı harcamalar tutarında azaltabilir. Giderler yasal dayanağı olan ve resmi şekilde ispatlanmış, vergi mükellefinin yaptığı harcamalardır.

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

Resmi şekilde ispatlanmış giderden kastedilen ise, RF kanunları uyarınca gerekli belge ve evraklarla desteklenmiş harcamalardır.»

Düzenlemede anlaşılacağı üzere, plan-proje, teknik danışmanlık v.b hizmet faturaları ve buna bağlı sözleşmeler yukanda yer alan şartlan taşıdığı sürece vergi matrahının tespitinde herhangi bir norm (sınırlama) olmaksızın gider olarak dikkate alınacaktır. Ancak yine bu tip harcamaların bir vergi kaçırma vasıtası olduğu vergi denetmenleri tarafından çok iyi bilinmektedir. Firmalarımızın hukuki zeminde kendilerini güvence altına alabilmesi yönünden bazı şekil şartlarına dikkat etmesi gerekmektedir.

- Hizmetin yurtdışından alındığına dair kanıtlayın belgenin bulunması önemlidir. Kargo dokümanı bu konuda yeterli olabilir.
- Bu hizmetin Türkiye'de alınması halinde, Türkiye'de hizmeti satan firma ile inşaat işini gerçekleştiren firmanın Türkiye'deki Merkez Ofisi arasında bir sözleşme olmalıdır.
- Hizmet bedelinin ödendiğine dair kanıtlayıcı belge bulundurmakta fayda vardır.

3.3.2 Kaynakta Vergi Kesintisi (Stopaj) Yönünden Değerlendirme

Uygulamada çok sık karşımıza çıkan bir problemde, plan-proje, teknik danışmanlık v.b hizmet faturalarının, Rusya Federasyonu'nda ki muhasebe kayıtlarında bir masraf kalemi olarak yer alması halinde vergi kesintisi (stopaj) uygulanıp uygulanmayacağıdır.

Vergi Kodeksinin 309.cu maddesi, «RF'da daimi temsilcilik aracılığı ile faaliyet yürütmeyen ve RF'nu kaynaklarından gelir elde eden yabancı işletmelerin» vergilendirilmesi ile ilgilidir. Türkiye ve/veya 3.cü ülkelerden Rusya Fed.na hizmet satışı gerçekleştiren firmaların (Rusya Federasyonu'nda daimi temsilciliğe sahip olmayan firmaların) vergilendirilme prensipleri bu maddede düzenlenmektedir.

309. maddenin 4 fıkrası uyarınca, gayrimaddi hak bedellerinin, mülkiyet haklarının RF'da kullanımından elde edilen gelirler, edebiyat eseri, sanat ve bilim ürünlerine ait yazar haklarının kullanımından dolayı elde edilen gelirler, sinema ürünleri veya TV veya radyo için kayıtlar dahil, hertürlü patentlerin, ticari markaların, çizim veya modellerin, planların, gizli formüllerin veya sanayi, ticari veya bilim tecrübesine ait bilginin kullanım hakkının satılmasından veyahutta bu

hakkın kullanılmasından elde edilen gelirler - tazminatlar md:310 uyarınca stopaja tabidir.

Yine 309. madde 2 fıkrası uyarınca;

“Rusya Federasyonu alanında malların, mülkiyet haklarının, işlerin yapımı, hizmetlerin satışı 306. madde gereği daimi temsilcilik oluşturmuyorsa bu maddeler stopaja tabi değildir.”

Plan-proje harcamaları özü itibarıyla gayri maddi hak bedeli olmadığı için 309/1 fıkrasının 4 bendi çerçevesinde değerlendirilemez. Plan-proje harcamaları Rusya Federasyonu’na satılan bir hizmettir.

Plan-proje harcamalarının (Yurtdışından gelen fatura) Rusya Federasyonu’nda vergilendirilebilmesi için bu hizmetin Rusya Federasyonu’nda verildiğinin ispatı gerekir (yapılan iş Rusya Federasyonu topraklarında gerçekleşiyor ise). Özetle bu hizmet daimi temsilcilik oluşturması halinde Rusya Federasyonu’nda vergilendirilecektir.

3.4 Sürekli Daimi Temsilcilik Şeklinde Örgütlenen İnşaat Şirketlerinin Aktif Vergisi Ödeme Mükellefiyeti

Rusya Federasyonu vergi kodeksinin 373. maddesinin 1.fıkrası uyarınca, Rusya Federasyonu’nda daimi temsilcilik aracılığıyla faaliyet gösteren yabancı şirketler aktif vergisi mükellefi olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla vergi kodeksinin 306. maddesi uyarınca Rusya Federasyonu’nda daimi temsilciliğin oluşmasına neden olacak bir faaliyet var ise bu yabancı şirket aktif vergisi ödemek durumundadır. Yine vergi kodeksinin 373. maddesinin 2 paragrafında “**Rusya Federasyonu’nun imzaladığı uluslararası anlaşmalarda aksi bir durum öngörülmediyse**” ibaresi bulunmaktadır.

Türkiye ile Rusya Federasyonu arasındaki Ç.V.Ö.A incelendiğinde bölgesel vergilerin bu anlaşmanın konusuna girmediğini görüyoruz. Bunun hukuki sonucu olarak da bölgesel bir vergi olan Aktif vergisinin vergileme hakkı Rusya Federasyonu’nundur. Anlaşma dışında değerlendirme ve yorum yapabileceğimiz diğer tek kavram “**daimi temsilcilik**”tir

Vergi kodeksinin 306/2 fıkrası uyarınca daimi temsilcilik oluşmuş mudur? Değerlendirilmesi gereken konu aktif vergisi yönünden mükellefiyet doğmaktamıdır?

Vergi kodeksinin 30. maddesi yabancı şirketin daimi temsilciliği için özel bir tanım ve herhangi bir bağımsız kriter vermemektedir. Bu tanım sadece vergi kodeksinin 306. maddesinde yer almaktadır ve vergi kodeksinin 373.ncü maddesinde 306.maddeye atıfta bulunmaktadır. Yine 373.maddede yer alan “aksi uluslararası anlaşmalarda öngörülmedikçe” ifadesi de aktif vergisi uygulama pratiğini uluslararası mevzuat normlarıyla birleştirmektedir.

RF VK 306. Maddesinin 2. fıkrasına göre Rusya Federasyonu’nda yabancı şirketin daimi temsilciliği olarak şirketin Rusya Federasyonu topraklarında kontratta öngörülen inşaat, montaj, düzeltme, donatım işletme ve servis işlerinin yapılmasıyla ilgili sürekli ticari faaliyet gerçekleştirebilmesi için

kurulmuş şube, temsilcilik, bölüm, büro, ofis, acente ve diğer her tür ayrı özerk bölümler kabul edilmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti ile Rusya Federasyonu arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 5. maddesinin 3. fıkrası uyarınca “Onsekiz ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri bir işyeri oluşturur. Bir şantiye, hazırlık çalışmaları da dahil olmak üzere, müteahhidin inşaatta çalışmalarına başladığı tarihten itibaren oluşur. 18 aylık sürenin hesaplanmasında, bu tür şantiye veya projenin geçici kabul tarihi, inşaat şantiyesi veya projesinin bitim tarihi olarak dikkate alınır. Geçici kabul tarihi ile bitim tarihi arasındaki süre, 18 aylık sürenin hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır”. Eğer inşaat, montaj işleri 18 aydan daha kısa sürede bitmesi durumunda şirketlerin kazanç vergisi açısından daimi temsilcilik oluşmamaktadır (Ç.V.Ö.A. madde 5).

Aktif vergisi mükellefinin tanımına tekrar baktığımızda “Rus şirketleri, Rusya Federasyonu alanında **daimi temsilcilik aracılığı ile faaliyette bulunan** ve/veya Rusya Federasyonu alanında, Rusya Federasyonu sularında, Rusya Federasyonu ekonomik alanlarında gayrimenkul varlıklara sahip yabancı şirketlerdir.” Bu tanından ve 373. maddeden hareketle Ç.V.Ö.A. gereği inşaat taahhüt işi 18 aydan daha kısa bir sürede bittiği takdirde anlaşmanın 5.maddesi gereği bir işyeri (daimi temsilcilik) oluşmamış kabul edildiği için bu tip şantiyeler aktif vergisinin mükellefi kabul edilmemektedir.

Bu görüş ile ilgili mahkeme kararları bulunmaktadır. Örneğin FAS 18.01.2006 tarihli N KA-A41/13849-05 ve 24.05.07 tarihli N A56-29835/2006 kararları. Ancak en üst yargı organı kendisine yansıyan bu konuyu şirket aleyhine karara bağlamış, aktif vergisinin Ç.V.Ö.A konusuna girmediğinden hareketle davalı şirketin bu vergiyi inşaat işinin 18 ayından altında tamamlanmış olsa bile ödemesi gerektiğini belirtmiştir. (27.11.2007 tarihli 8585/07nolu RF Yüksek Arbitraj Mahkemesinin Yüksek kurul kararı)

3.5. İnşaat Şirketlerin Karşılaştığı İdari Denetimler

İnşaat taahhüt işleri Rusya Federasyonu'nda kriz dönemi hariç sürekli gelişme ve büyüme göstermektedir. Bu durumun doğal bir sonucu olarakta gözönünde olmanın getirdiği “sürekli denetlenme” gibi bir gerçek gündeme gelmektedir. Denetim organlarının çokluğu ve yetki sınırları çoğu zaman firmalarımızı tereddüte düşürmektedir. Bu bölümde sıkça karşılaştığımız denetimler ve bunların sonuçlarını ele alacağız.

İnşaat şirketi faaliyet konusuna ve büyüklüğüne uygun olarak inşaat lisansı almak zorundadır. İnşaat şirketinin faaliyetini denetlemek amacıyla vergi dairesi, yangın departmanı, sağlık departmanı, polis, göçmen bürosu şirkete gelebilir. Moskova bölgesinde en sık denetim yapan kurum “İdari-Teknik Daireler Birliğidir.” Bu kurumun ana amacı şantiyelerde dahil şehir alanlarının temizlik, bina içi kontrolü, dış görünüş yönünden denetlenmesidir.

Denetim sonucu ihlaller tespit edildiğinde müfettişler tutanak düzenlerler ve belli süre içinde bu ihlallerin giderilmesi için şirkete bildirimde bulunurlar. Eğer şirket bu tespitleri dikkate almaz ve ihlalleri gidermez ise tüzel kişi olarak 10 000 ila 20 000 ruble, şirketin genel müdürü ise 1000 ila 2000 ruble arasında ceza ödemek zorunda kalabilir (İdari ceza kanunu md.19.5). Denetim gereği bu müfettişler başka denetim organlarının müfettişlerini denetime katabilirler.

Genelde İdari-Teknik Dairelerinin Birliğin deneticileri birçok ihlali tespit etmektedirler. Bunların en sık rastlananları sıralayacak olursak:

1. inşaat ve yol ekipmanının izinsiz kurulması için yönetime 3000-4000 ruble, şirkete ise 8000-10 000 ruble arasında ceza kesilebilir. (24.01.96 tarihli No.1 kanunun 6 maddesi).
2. inşaat, yol, toprak işlerinin hazırlık ve gerçekleştirme norm ve kurallarının ihlali için yönetime 3000-5000 ruble, şirkete ise 5000-20 000 ruble arasında ceza kesilebilir. Bu cezalar genelde inşaat sonunda çevre düzenlemesinin geç yapılması, bu işler için gerekli lisansın olmaması ve şantiyenin yetersiz bakımı için kesilir. Şantiye temizlik kurallarına uyulmadığı gerekçesi ile yetkili personele 500-1000 ruble, şirkete ise 1000-5000 ruble arasında ceza kesilebilir. İzinsiz moloz atılması, yakılması ve molozun çöplüğe atılmaması halinde 8000-10000 ruble arasında ceza öngörülmüştür (24.01.96 tarihli No.1 kanunun 7 maddesi).

Bu cezaların yanısıra İdari-Teknik Daireler Birliğinin deneticileri inşaat işlerini durdurabilir ve Rekabet kurumundan şirketin kötü prestijli şirketler listesine eklenmesini isteyebilir. İdari-Teknik Daireler Birliği deneticilerinin en sert cezası lisans iptalidir.

Rusya Federasyonu'nun göçmen politikasındaki görüşlerini revize etmesi dolayısıyla Federal Göçmen Bürosu dikkatini şantiyelerde çalışan yabancı işçilere çevirmiştir. Yabancı ülke vatandaşlarının en çok inşaat sektöründe çalıştığı herkesçe bilinen bir gerçektir. Bundan dolayı Federal Göçmen Bürosunun şantiyelerde çalışan yabancı personelin hukuki statüsünü denetlemeye gelmesi beklenen ve çok gerçekleşen bir olaydır.

Her bir bölge yabancı işçi çalıştırma kotalarını belirlemektedir, bu kotalar sınırlı olduğu için bazen şirketler risk alarak izinsiz işçi çalıştırmaktadır. Ama artık bu tavsiye edilen bir yol değildir, Federal Göçmen Bürosu bu konuya çok titiz yaklaşmaktadır. Federal Göçmen Bürosunun memurları şantiyelere artık işe gider gibi denetimlere gitmektedir. Bu denetimlerdeki prosedürlerinde bilinmesinde fayda vardır.

Denetime gelen denetici ilk önce kendini tanıtmalı ve ünvanını gösteren kimliğini ibraz etmelidir. Ayrıca denetim kararının orijinalini ibraz edip bir kopyasını şirketin yetkili personeline ibraz etmelidir. Bu prosedürler Federal Göçmen Bürosunun 16.01.07 tarihli No.7 kararı ile tasdiklenen denetim yönetmeliğinin 10. maddesinde yer almaktadır.

Şantiyede bulunan tüm yabancı işçiler denetime tabidir. Federal Göçmen Bürosu deneticisi yabancı işçinin emigrasyon kartındaki kaşesini kontrol edecektir. Ayrıca Rusya'da kanunu ihlal eden bir işlem olup olmadığını kontrol edecek ve çalışma iznine bakacaktır (Yönetmeliğin 12 maddesi). Şirket temsilcisi ise bordroyu, kuruluş evraklarını ve kira hakkını tasdikleyen evrakları ibraz etmelidir. Bunun dışında denetici yabancı işçi çalıştırma iznini talep edebilir (yönetmeliğin 13 maddesi).

Denetici kanun ihlalini tespit ederse tutanak düzenlemelidir, bu tutanakta denetici bilgileri, ünvanı, tarih, düzenleme yeri ve tutanağın düzenlendiği kişi bilgileri belirtilmelidir (yönetmeliğin 15. maddesi). Kararın alınması için tutanak Federal Göçmen Bürosunun yerel ofisine gönderilir. Ne tür ceza kesileceği bu ofiste karar verilir. Bu cezaları da kısaca özetleyecek olursak:

İşveren yabancı işçi çalıştırma izni olmadan yabancı işçiyi işe alırsa aşağıdaki cezaları ödemek zorunda kalacaktır:

- İşveren gerçek kişi ise 2000 ila 5000 ruble;
- Ferdi işletme veya yetkili makam sahibine (genel müdür) 25 000 ila 50 000 ruble;
- Tüzel kişilik ise 250 000 ila 800 000 ruble arasında ceza kesilebilir. Parasal ceza yerine 90 güne kadar işyeri kapatılması da mümkündür.

Eğer işveren Federal Göçmen Bürosunu ve İşsizlik fonunu yabancı işçi çalıştırdığına dair bilgilendirmek zorunda olduğu halde bilgilendirmemiş ise yine aynı cezalar öngörülmüştür.

Dolayısıyla yabancı işçinin izni olsa bile gerekli kurumlar bilgilendirilmediğinde aynı tutardaki cezaları ödemek zorunda kalabilirsiniz. Yine belirtilmesi gereken bir önemli husus ise bu cezalar sadece bir çalışan için öngörülmüştür. İzinsiz çalıştırılan her bir işçi için bu tutarda cezaları ödemek zorunda kalabilirsiniz.

2006 yılında Moskova'da 3600 şantiye Federal Göçmen Bürosu tarafından denetlenmiştir ve farklı tutarlarda cezaları ödemiştir.

İnşaat sektörü Rusya Federasyonu'nda göz önünde olan bir sektördür bu nedenle de sektördeki firmaların amacı kaliteli bir bina inşa etmek veya tadilatını düzgün yapmaktır. Şirketlerin bu konuda da denetime tabi olması doğaldır. Herbir bölgenin inşaat-montaj işlerinin kalitesini kontrol eden kurumu vardır. Bu kurumların deneticileri inşaat-montaj işlerini, her bir inşaat objesinin teknik proje evraklarına uygunluğunu ve teknik şartların yerine getirilip getirilmediğini kontrol ederler. İnşaat şirketinin bu konularda ihlalleri tespit edilirse ağır cezalar kesilmektedir. 2006 yılında toplam 180 inşaat firmasının lisansının iptali için soruşturma açılmıştır. Bu kurumun kesebileceği cezaları kısaca özetleyecek olursak:

- İnşaat lisansının olmaması halinde yönetime 20-50 bin ruble, şirkete ise 500 bin- 1 milyon ruble arasında ceza veya inşaat faaliyetinin 3 aya kadar durdurulma cezası düzenlenebilir (idari ceza kodeksinin 9.5 md.).
- İnşaat başlangıç ve bitiş tarihinin bildirilmemesi halinde yetkili yönetim kadrosuna 10000-30000 ruble, şirkete ise 100 000-300 000 ruble arasında ceza veya 90 güne kadar faaliyet durdurma cezası kesilebilir. (idari ceza kodeksinin 9.5 md fıkra. 3).

İşveren, inşaat objesini devir alırken yerel inşaat kalite kontrol kurumuna dilekçe ile başvurmalıdır. Bu kurum inşaat objesini denetler ve denetim sonucunu olumlu veya olumsuz bir rapora bağlayarak 10 gün içinde verir. Denetime devlet yangın departmanı, devlet tüketici kontrolü ve çevre bakım kurumun temsilcileri katılmalıdır. Bu departmanların biraraya gelmesi ile düzenlenen rapor gayrimenkulun kaydı için gerekli son evraktır.

3.6 Türk İşçilere Ödenen Ücretlerin Rus Vergi Hukuku Karşısında Durumu

RF'da faaliyette bulunan inşaat firmalarımız çalıştırdıkları Türk işçilere gerek RF'da gereksede Türkiye'de maaş ödemesinde bulunabilirler. Uygulamada RF'da yapılan ödemelerin avans olarak nitelendirildiği, maaş olarak nitelendirdiğimiz ödemelerin ise Türkiye'deki hesaplarda toplandığını görmekteyiz. Türkiye'de Kurumlar Vergisi Kanunu gereği Türk İnşaat şirketlerinin yurtdışı inşaat taahhüt, onarım, montaj işlerinden elde ettiği kazançlar vergilendirilmemektedir. Kurumlar vergisinden müstesna tutulan bu kazançla ilgili bir giderinde (RF'daki Türk işçilere ait maaş gideri gibi) Türkiye'de gider olarak kabul edilmesi yine yasa çerçevesinde mümkün değildir. Bu nedenle maaş giderlerinin mali kar'ı azaltmada kullanacağı tek yer RF'nu olmaktadır. O halde, RF'nu kanunlarına göre, Türk işçilerine ödenen (Türkiye'de ve RF'da) maaşlar ne şekilde muhasebeleştirilecektir?

İşçiler, sürekli daimi temsilcilikte çalışan yabancı statüsünde oldukları için, 35 sayılı Gelir Vergisi Yönergesinin 2.nci maddesine göre yerleşik sayılıp sayılmamaları konusu önem kazanmaktadır. Eğer Türk işçisi 12 aylık dönem içerisinde RF'da 183 günden fazla kalıyor ise RF'nu kanunlarına göre 'yerleşik' sayılacağı için 'Tam mükellefiyet' esasında vergilendirilecektir. Bu, işçinin yada yabancı diğer personelin Türkiye'de dahil, tüm dünyada elde ettiği gelirleri birleştirip, RF'da beyan etmesi demektir. İşveren (sürekli daimi temsilcilik) RF'da ödediği ücretlerden, vergi kesintisi yapmak sureti ile işçinin maaş geliri kaynakta vergilendirilecektir. RF'da tahakkuk eden ve ödenen maaşlarda konu açıktır. Maaş geliri stopaj sureti ile vergilendirilecek ve masraf yazılabilecek, aynı zamanda mali kar'ın tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır. Bir görüşe göre, **RF'da ödemede bulunan kişiler, Rusya'da gelir kaynağı olarak değerlendirilmektedir. Merkez Ofisin hesapladığı ve sürekli daimi temsilcilik hesapları (temsilciliğe ait hesaplar) kullanılmaksızın ödenen ücretler, RF'nu kaynaklı gelir sayılmayacağından vergi yükü doğmayacak, bu gelirler**

üzerinden vergi kesintisi hesaplanmayacaktır (işçiler yerleşik değiller ise, diğer bir anlatımla 12 aylık dönem içinde 183 günden az kalıyor iseler).

Bunun bir sonucu olarak da bu şekilde Türkiye'de ödenen maaşlar sürekli daimi temsilciliğin gelirlerinden indirilmeyecektir. (RF'nu Maliye Bakanlığının 08.09.1998 tarih No 04-06-05 sayılı yazısı).

Bu görüşe katılmak pek mümkün değildir, çünkü gelirin Rusya kaynaklı sayılmaması gider yazılmasına engel teşkil etmez. Vergi yükünün doğup doğmaması ayrı bir tartışma konusudur (Stopaja tabi olup olmayacağı).

Bir diğer görüş de, Türkiye'den ödenen maaşların RF'daki şantiyelerin kayıtlarına bir gider unsuru olarak intikal ettirilebileceğini savunmakta ve hatta bu giderin RF'daki gelirlerden indirilmesi halinde vergi kesintisi de yapılmayacağını, çünkü ödeme yerinin RF'nu sınırları dışında olduğunu ifade etmektedir. Maaşların ödendiği yerin Türkiye veya Rusya Federasyonu 'nda bir yer olması önemli değildir. Burada bir harcama kalemi ile RF'nu hazinesine ödenecek verginin azaltılması sözkonusudur. Her ülke bu tür harcama kalemleri sonucu doğan vergi kaybını azaltmak ve bu işin bir 'vergi kaçırma' aracı olmasını engellemek için vergi kesintisi olarak adlandırdığımız stopaj müessesesini geliştirmiştir. Kaldı ki, ödeme yeri Türkiye olsa bile hizmetin verildiği yer Rusya Federasyonudur. Bu konudaki görüşümüz, eğer ki firma Türkiye'de ödediği maaşları Rusya'daki kayıtlarına masraf olarak aktarmak isterse, mutlak suretle stopaj hesaplayıp vergi idaresine yatırmalıdır. Aksi taktirde her firma maaş ödemesini RF'nu dışında yapmış göstererek, gerçek tutarın çok üstünde rakamları maaş gideri olarak RF'da doğan gelirlerinden indirir ki buna Rus Vergi İdaresinin seyirci kalabileceğini düşünemeyiz. (Özellikle yerleşik sayılmayan personel için).

Stopaj oranı ne olacaktır? Bu oran işçilerin Rusya Federasyonu'nda ki vergi statüsüne bağlıdır. 12 aylık dönem içersinde toplam 183 günden az kalan işçiler yerleşik sayılmadıkları için elde ettikleri maaş gelirleri dar mükellefiyet esasında %30 oranında vergi stopajına tabi tutulacaktır. Aynı şekilde 12 aylık dönem içersinde toplam 183 günden fazla kalanlar ise tam mükellefiyet esasında %13 oranında gelir vergisi kesintisine tabi olacaklardır.

Eğer ki inşaat sözleşmesi, Türkiye ile Rusya arasında yürürlükte olan Çifte Vergilendirmeği Önleme Anlaşması hükümlerinden yararlanabilirse, bunun Türk personelin maaşlarının vergilendirmesine etkisi ne olacaktır?

Bu konu için anlaşmanın 15 maddesine ('Hizmetlerden Elde Edilen Gelir') bakmak gerekecektir.

15 maddenin 1 fıkrasına göre '...Hizmet diğer devlette ifa edilirse, buradan elde edilen sözkonusu gelir, bu diğer devlete vergilendirilebilir...' Buradan da anlaşılacağı üzere hizmetin ifa yeri RF'nu olduğu için, RF'da (bu diğer devlette) vergilendirilecektir.

Aynı maddenin 2 fıkrasına göre;

“1.nci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukiminin (Türk personel) diğer Akit

devlette (RF'da) ifa ettiği bir hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir eğer,

- Gelir elde eden kişi, diğer Akit devlette ilgili takvim yılı içinde bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşmamak üzere kalır ise ve
- Ödeme, diğer Akit devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından ve böyle bir işveren adına yapılırsa ve
- Ödeme, işverenin diğer Akit devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmaz ise,

Yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir.” Yine 3.ncü fıkrada gelir (ücret ödemesi)

“Bu anlaşmanın 5.nci maddesinin 3.ncü fıkrasının (a) bendine ilişkin bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kuruluş projesi ile ilgili ise, bu diğer devlette vergilendirilemez.”

Bu diğer devlet RF'nu olduğu için 18 ayın altında tamamlanan inşaat işlerinde anlaşma gereği işyeri oluşmadığı için maaşlarla ilgili olarak Rusya Federasyonu'nda herhangi bir vergileme yapılmayacaktır.

4. İNŞAAT ONARIM İŞLERİ MUHASEBESİNDE DİKKAT EDİLMESİ GEREKEN KONULAR

Bu başlık altında inşaat onarım işlerini gerçekleştiren firmaların muhasebe sisteminde nelere dikkat edeceklerini aktaracağız. Bu konu ile ilgili yasal düzenleme 2/94 No'lu talimatnamedir.

İnşaat işi diğer girişimcilik faaliyeti alanlarına göre farklılık gösterdiği için (yıllara yaygın olması, yatırımın ve harcamaların yüksek tutarlı olması, bazı işveren-müteahhit-taşeron ilişkilerinin hukuken belirsizlik taşıması dolayısıyla), inşaat işlerinin muhasebe kaydı ve raporları özellik arz etmektedir. Bu nedenle özellikle inşaat şirketlerine ve inşaat işini yürüten kimselere yönelik olarak geliştirilen 2/94 No'lu Talimatname çıkartılmıştır.

Bu talimatname neyi düzenler? Sözkonusu talimatnamenin 1.fıkrasına göre '... İşbu talimatname, inşaat işleri çerçevesinde taşeron sözleşmelerinin (kontratlarının) yerine getirilmesi sırasında genel müteahhitlerin ve taşeronların gerçekleştirdikleri işlemlerinin muhasebe kayıtlarında ve raporlarında takibi kurallarını düzenler...!.

Yukarıda bahsettiğimiz gibi inşaat işi toptan ve perakende satış işinden, ticaretten, banka, döviz alım satımı, değerli evrak alım satımı, danışmanlık, kumar v.s işlerinden farklılık gösterdiği için (özellikle uzun vadeli olması, yani işlerin, ödemelerin zaman içinde yayılması, gerçek kar ve zararın ancak işin sonunda tespit edilebilmesi gibi) inşaat işlerinin muhasebe kaydının birtakım özellikler göstermesi doğaldır. Yukarıda bahsettiğimiz konulardan hareketle (inşaat yeri, inşaat alanı, inşaatın süresi, yabancı inşaat firmasının sürekli-daimi temsilciliği v.s) inşaat konusu objelerin ve işlerin, yapılan ilgili ödemelerin (avanslar, alacak ve borçlar) vergilerin ve diğer resmi harç ve resimlerin hesaplanması ve bütçeye ödenmesi v.s operasyonlarının inşaat şirketlerinin muhasebe kayıtlarında izlenilmesi 2/94

sayılı Talimatnameye göre gerçekleşir.

Rusya Federasyonu'nda tek düzen muhasebe sistemi geçerli olduğu için ticari şirketler ve diğer ticari olmayan kuruluşlar (devlet daireleri dahil) aynı hesaplan kullanmak zorundadırlar. Her faaliyet alanına göre şirketin gerçek hayatında ortaya çıkan ve kanun gereği muhasebe tutanaklarında takibi zorunlu olan işlem ve operasyonlar, bu faaliyet alanı için geliştirilen prensiplere göre dikkate alınır.

4.1 2/94 Sayılı Talimatnamede Geçen Tanımlar

Rusya Federasyonu'nda inşaat sözleşmelerinin yerine getirilmesi sırasında doğan muhasebe sorunlarının çözüme bağlanması açısından aşağıdaki tanımlar müteakip anlamları ifade etmektedir:

inşaat sözleşmesi - sözleşmeyi yapan ve yerine getirecek olan tarafların, mevcut çalışan binaların ve yapıların yeniden inşa edilmesi, onarımı, genişletilmesi, teknik yenilenmesi ve ayrıca inşaat işleri konusu olan taahhüt işlerinin gerçekleştirilmesi ile ilgili yükümlülüklerini belirten belge.

İnşaat sözleşmeleri özelliklerinin bir tanesinde, yerine getirilmesi zorunlu işlerin zaman içine yayılmasıdır. Söz konusu zorunluluk, üretim masrafların birkaç rapor (vergi) dönemine dağılmasını doğurur.

inşaat objesi - üzerinden ayrı bütçenin ve gider tahmininin yapıldığı ayrı duran bina veya yapı, işler toplamı veya türüdür.

genel müteahhit - inşaat projelerini realize etme yetkisini işverenden alan tüzel veya gerçek kişi.

işveren - kendi kaynaklarını veya borç alınan veya toplanan kaynakları temel aktiflerin kurulması (inşaatı) için harcayan tüzel veya gerçek kişi.

tamamlanmamış inşaat - inşaatın başından itibaren inşaat objesinin işleme sokulmasına kadar inşaat objesi ile ilgili olarak genel müteahhidin üstlendiği giderler.

tamamlanmış inşaat - işleme sokulan inşaat objesi ile ilgili olarak genel müteahhidin yaptığı giderler.

inşaat objesinin envanter değeri - sözleşmeye göre inşaatın başından inşaat objesinin işleme sokulmasına kadar genel müteahhidin yaptığı harcamalardır.

taşeron - inşaat sözleşmesi üzerinden genel müteahhit için taahhüt işlerini yapan tüzel kişidir.

taahhüt işleri - taşeronun yaptığı işlerdir, bunların kapsamına inşaat, montaj, bina ve yapıların tamirat işleri ve ayrıca inşaat sözleşmesinin öngördüğü diğer işler girer.

tamamlanmamış üretim - inşaat sözleşmesi uyarınca teslim edilen (bitmiş) inşaat objelerinde tamamlanmayan işler üzerinden taşeronun yaptığı giderler.

4.2 İnşaat Sözleşmesi Çerçevesinde Muhasebe İşlemine Konu Olan Objeler

Hem genel müteahhit hemde taşeronda inşaat sözleşmesi çerçevesinde muhasebe işlemine konu olan kalemler, bir proje bazında veya inşaat sözleşmesi uyarınca inşa edilen objelerde (bina, yapı

v.s) yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak gerçekleştirilen giderlerdir.

Taşeron, bir veya birden fazla müteahhitle yapılan birkaç sözleşme çerçevesinde muhasebe kaydını tutabilir, eğer bu inşaat sözleşmeleri toplam bir kontrat olarak gerçekleşmekte ise veya sözleşmeler bir tek projeye ait ise.

Birkaç projeyi kapsayan tek bir inşaat sözleşmesi çerçevesinde inşaat işlerinin yapılması ve aynı zamanda herbir proje için yapılan masrafların ve mali sonucun (sözleşme çerçevesinde) ayrı ve net tespit edilebilmesi durumunda, bahsedilen herbir proje üzerinden yürütülen inşaat işleri için harcanan giderlerin muhasebe kaydı, ayrı bir kontrat üzerinden inşaat işleri giderlerinin muhasebe kaydı olarak yorumlanabilir.

İnşaat anlaşmalarını yerine getirdiklerinde genel müteahhitler ve taşeronlar aşağıdaki muhasebe kaydı konusu objeler üzerinden tüm bilgi ve verileri sağlamak zorundalar:

Genel müteahhitler:

- tamamlanmayan inşaat;
- tamamlanan inşaat;
- sözleşme şartları uyarınca inşaat işini yapan taşeronlara ve diğer kişilere verilen avanslar
- mali raporlar

Taşeronlar:

- rapor döneminde ve inşaat sözleşmesinin başından itibaren taahhüt edilen taşeron işleri ile ilgili olarak yapılan giderler,
- inşa edilen objeye isabet eden taşeron inşaat işleri giderlerinin kısmı, alt taşeron şirketlerinin yaptıkları ve bedeli ödenen işlere isabet eden gider tutan,
- inşaat sözleşmesi üzerinden işverene teslim edilen inşaat objeleri karşılığında elde edilen gelirler,
- inşaat sözleşmesi üzerinden elde edilen mali sonuç,
- yapılan inşaat işleri karşılığında genel müteahhitten alınan avanslar.

4.3 İnşaat Sözleşmesi Üzerinden Yapılan Ödemeler

İnşaat sözleşmesi çerçevesinde genel müteahhit ile taşeron arasında yapılacak ödemeler, avans (ara ödemeler) veya tüm işler tamamlandıktan sonra yapılan bir ödeme olarak gerçekleşebilir.

Genel müteahhidin ve taşeronun muhasebe kaydında yapılan ödemeler sözleşmedeki değeri üzerinden takip edilir.

İnşaatın değeri sözleşmede belirlenebilir ve fix bir fiyat veya inşaat işleri giderlerinin tazminatı dahil taşeronun kazancı tutarı (açık fiyat) şeklinde olabilir.

4.4 İnşaat Masraflarının Değerlendirilmesi

Genel müteahhidin inşaat harcamaları, direkt inşaat işleri ile ilgili giderlerin (inşaat işlerinin değeri,

ekipman satınalma masrafları ve montaj gideri, diğer sermaye (capital) masrafı, temel aktiflerin değerini artırmayan harcama kalemleri) ve tamamlanan objenin (bina, yapı v.s) işleme sokulması veya işverene teslimine kadar yapılan masrafların toplamından oluşmaktadır.

Bunun dışında genel müteahhidin inşaat harcamalarına, inşaat sözleşmesine göre inşaatın bitiminden veya işverene tesliminden sonra müteahhidin inşaatla ve onun finansmanı ile ilgili üstlenebileceği olası giderler (yükümlülükler) girer.

Tamamlanan inşaat objelerinde (binalarında, yapılarında) yapılan taşeron işleri karşılığında ödenen veya ödenmesi vaad edilen tutarlar, objenin (binanın, yapının) işleme sokulmasına veya işverene teslimine kadar genel müteahhit tarafından tamamlanmayan inşaat kalemleri hesabında dikkate alınarak izlenir.

İnşaat işlerinin müştemilat metoduyla bizzat genel müteahhit tarafından yürütülmesi halinde, inşaat işleri ile ilgili yapılan gerçek (fili) harcamalar, muhasebe kaydında, inşaat işinin organizasyonu ile uğraşan şubeler için yapılan giderler ile birlikte izlenir.

Binanın inşaatı tamamlandığında genel müteahhit, bina yapısının mütemmim cüzü olan ve işleme sokulan her bir elementin (işletimi sırasında temel iktisadi kıymetlerin ayrı bir birimi özelliğini kazanan) envanter değerini hesaplar.

Taşeronun giderleri, inşaat sözleşmesine göre kendisinin yürüttüğü inşaat işleri ile ilgili olarak üstlendiği tüm gerçek (fili) harcamalardan, yani maddi ve işçilik giderlerinin, temel aktif kalemlerinin ve maddi olmayan aktiflerin ve diğer rezerv türlerinin alış masraflarının toplamından oluşur.

İnşaat giderleri, sözleşme süresinin başından sonuna kadar, yani tamamlanmış objenin işverene teslimine ve bina ile ilgili tüm karşılıklı ödemelerin sona erdiği ana kadar oluşturulur.

Taşeron, binanın işverene bir bütün halinde teslimine kadar, tamamlanmamış üretim kalemleri içerisinde, sözleşmedeki fiyat üzerinden ara istihkaklarla teslim edilen mütemmim cüzü giderlerini veya ara iş devirleri giderlerini, mali sonuçların tespit edilebilmesi durumlarında dikkate alabilir.

Taşeronun inşaat sözleşmesini yapmak (imzalamak) için yaptığı giderler, bunların belgelendirilmesi ve ayırtedilebilir olması ve sözleşmenin yapılması ihtimalinin yüksek olduğu durumda, ilgili sözleşme ile ilişkilendirilebilir ve sözleşmenin yapılmasına kadar gelecek dönemlerin giderleri olarak kaleme alınabilir.

EK. No.1

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ HÜKÜMETİ İLE RUSYA FEDERASYONU
HÜKÜMETİ ARASINDA GELİR ÜZERİNDEN ALINAN
VERGİLERDE ÇIFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI**

**TÜRKİYE CUMHURİYETİ HÜKÜMETİ
VE
RUSYA FEDERASYONU HÜKÜMETİ**

Gelir üzerinden alınan vergilerde çifte vergilendirmeyi önleyen ve iki Devlet arasındaki ekonomik işbirliğini teşvik eden bir Anlaşma yapmak isteğiyle

AŞAĞIDAKİ ANLAŞMAYA VARMIŞLARDIR:

Madde 1

Kapsanan Kişiler

Bu Anlaşma, vergilendirme bakımından, Âkit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacaktır.

Madde 2

Kavranan Vergiler

1. Bu Anlaşma, ne şekilde alındığına bakılmaksızın, bir Âkit Devlette gelir üzerinden alınan vergilere uygulanacaktır.

2. Menkul veya gayrimenkul varlıkların devrinden doğan kazançlara uygulanan vergiler dahil olmak üzere, toplam gelir veya gelir unsurları üzerinden alınan tüm vergiler, gelirden alınan vergiler olarak kabul edilecektir.

3. Bu Anlaşmanın uygulanacağı şu anda geçerli olan vergiler özellikle:

a) Rusya Federasyonu yönünden Rusya Federasyonu Kanunlarına göre gelir ve kazançlar üzerinden alınan aşağıdaki vergiler;

- i) “Teşebbüs ve kurumların kazançları üzerinden alınan vergiler”; ve
- ii) “Gerçek kişilerden alınan gelir vergisi”;

(Bundan böyle “Rus Vergisi” olarak bahsedilecektir);

b) Türkiye Cumhuriyeti yönünden;

- i) Gelir Vergisi,

ii) Kurumlar Vergisi ve

iii) Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi üzerinden alınan fon payları,

(Bundan böyle “Türk Vergisi” olarak bahsedilecektir).

4. Bu Anlaşma aynı zamanda, Anlaşmanın imza tarihinden sonra mevcut vergilere ilave olarak veya onların yerine alınan ve mevcut vergilerle aynı nitelikte olan veya onlara önemli ölçüde benzeyen gelir üzerinden alınan vergilere de uygulanacaktır. Âkit Devletlerin yetkili makamları, bu Anlaşmanın uygulanması bakımından gerekli olan, ilgili vergi mevzuatlarında yapılan önemli değişiklikleri birbirlerine bildireceklerdir.

Madde 3

Genel Tanımlar

1. Bu Anlaşmanın amaçları yönünden metin aksini öngörmedikçe:

a) “Bir Âkit Devlet” ve “diğer Âkit Devlet” terimleri, metne bağlı olarak, Rusya Federasyonu (Rusya) veya Türkiye Cumhuriyeti (Türkiye) anlamına gelir;

b) “Rusya Federasyonu” ve “Türkiye Cumhuriyeti” terimleri, ülke topraklarını, karasularını, aynı zamanda uluslararası hukuka uygun olarak bu Devletlerin kıta sahanlıkları ile münhasır ekonomik alanlarını ifade eder;

c) “Vergi” terimi, bu Anlaşmanın 2 nci maddesinde kavranan vergiler anlamına gelir;

d) “Kişi” terimi, bir gerçek kişi, bir şirket ve kişilerin oluşturduğu diğer herhangi bir kuruluş anlamına gelir;

e) “Şirket” terimi, herhangi bir kurum veya vergileme yönünden kurum olarak muamele gören herhangi bir kuruluş anlamına gelir;

f) “Kayıtlı merkez” terimi, Türkiye yönünden, Türk Ticaret Kanununa göre tescil edilen kanunî merkez anlamına gelir;

g) “Bir Âkit Devletin teşebbüsü” ve “diğer Âkit Devletin teşebbüsü” terimleri sırasıyla, bir Âkit Devlet mukimi tarafından işletilen bir teşebbüs ve diğer Âkit Devlet mukimi tarafından işletilen bir teşebbüs anlamına gelir;

h) “Uluslararası trafik” terimi, yalnızca aynı Âkit Devletin sınırları içinde gerçekleştirilen gemi, vapur, uçak veya kara nakil vasıtası işletmeciliği hariç, gemi, vapur, uçak veya kara nakil vasıtası işletilerek yapılan taşımacılığı ifade eder.

i) “Yetkili makam” terimi:

i)Rusya Federasyonu yönünden - Maliye Bakanlığını veya onun yetkili temsilcisini;

ii)Türkiye Cumhuriyeti yönünden - Maliye Bakanlığını veya onun yetkili temsilcisini;

ifade eder;

j) “Gerçek lehdar” terimi, bir üçüncü ülke mukiminin Rusya veya Türkiye’den elde ettiği temettü, faiz ve gayrimaddî hak bedelleri açısından bu vergi Anlaşmasından yararlanmasına izin verilmeyeceği şeklinde yorumlanacak; ancak bu sınırlama, hiçbir şekilde Âkit Devletlerin mukimlerine uygulanmayacaktır.

2. Bu Anlaşmanın bir Âkit Devlet tarafından herhangi bir tarihte uygulanmasına ilişkin olarak, Anlaşmada tanımlanmamış bir terim metin aksini öngörmedikçe, Anlaşmanın uygulanacağı vergilerin amaçları bakımından o tarihte bu Devletin mevzuatında sahip olduğu anlamı taşıyacak ve bu Devletin yürürlükteki vergi mevzuatında yer alan bir anlam, bu Devletin diğer mevzuatında bu terime verilen anlama göre üstünlük taşıyacaktır.

Madde 4

Mukim

1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, “bir Âkit Devletin mukimi” terimi, o Devletin mevzuatı gereğince ev, ikametgâh, yönetim yeri (kayıtlı merkez) veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefi olan kişi anlamına gelir.

2. 1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla bir gerçek kişi her iki Âkit Devlette de mukim olduğunda, bu kişinin durumu aşağıdaki şekilde belirlenecektir:

a) Bu kişi, yalnızca daimi olarak kalabileceği bir meskenin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir. Eğer bu kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni varsa, bu kişi, kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu Devletin bir mukimi olarak kabul edilecektir (hayatî menfaatlerin merkezi);

b) Eğer kişinin hayatî menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Devlet saptanamazsa veya her iki Âkit Devlette de daimî olarak kalabileceği bir meskeni yoksa, bu kişi yalnızca kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Devletin bir mukimi kabul edilecektir;

c) Eğer kişinin her iki Devlette de kalmayı adet edindiği bir ev varsa veya her iki Devlette de böyle bir ev sözkonusu değilse, bu kişi yalnızca vatandaşı olduğu Devletin mukimi kabul edilecektir;

d) Eğer kişi her iki Devletin de vatandaşıysa veya her iki Devletin de vatandaşı değilse, Âkit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşmayla

çözeceklerdir.

3. 1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla gerçek kişi dışındaki bir kişi her iki Âkit Devletin de mukimi olduğunda, bu kişi kanunî merkezinin bulunduğu Devletin bir mukimi olarak kabul edilecektir.

Madde 5

İşyeri

1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından “işyeri” terimi, bir Âkit Devlet teşebbüsünün, diğer Âkit Devlette işlerini tamamen veya kısmen yürüttüğü işe ilişkin sabit bir yer anlamına gelir.

2. “İşyeri” terimi özellikle şunları kapsamına alır:

- a) Yönetim yeri;
- b) Şube;
- c) Büro;
- d) Fabrika;
- e) Atölye, ve

f) Maden ocağı, petrol veya doğal gaz kuyusu, taş ocağı veya doğal kaynakların çıkarıldığı diğer herhangi bir yer;

3. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından:

a) Onsekiz ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlarla ilgili gözetim faaliyetleri bir işyeri oluşturur. Bir şantiye, hazırlık çalışmaları da dahil olmak üzere, müteahhidin inşaatta çalışmalarına başladığı tarihten itibaren oluşur. 18 aylık sürenin hesaplanmasında, bu tür şantiye veya projenin geçici kabul tarihi, inşaat şantiyesi veya projesinin bitim tarihi olarak dikkate alınır. Geçici kabul tarihi ile bitim tarihi arasındaki süre, 18 aylık sürenin hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

b) Bu Anlaşmanın yürürlüğe girmesinden sonra, Âkit Devletlerden her birinin, diğer bir Devlet veya Devletlerle (a) bendinde bahsedilen faaliyetler için daha uzun bir süre üzerinde anlaşmaya varmaları ve bu anlaşmaların yürürlüğe girmesi halinde, Âkit Devletlerin yetkili makamları, (a) bendinde belirtilen sürenin uzatılmasını kararlaştıracaklardır.

4. Bu maddenin daha önceki hükümleri ile bağlı kalınmaksızın, “işyeri” teriminin aşağıdaki hususları kapsamadığı kabul edilecektir:

a) Teşebbüs olanaklarının, yalnızca teşebbüse ait malların veya ticarî eşyanın depolanması, teşhiri veya teslimi amacıyla kullanılması;

b) Teşebbüse ait mal veya ticarî eşya stoklarının yalnızca depolama, teşhir veya teslim amacıyla elde tutulması;

c) Teşebbüse ait mal veya ticarî eşya stoklarının yalnızca bir başka teşebbüse işlettirilmesi amacıyla elde tutulması;

d) İşe ilişkin sabit bir yerin yalnızca teşebbüse mal veya ticarî eşya satın alma veya bilgi toplama amacıyla elde tutulması;

e) İşe ilişkin sabit bir yerin teşebbüs için yalnızca hazırlayıcı veya yardımcı karakter taşıyan diğer herhangi bir işin yürütülmesi amacıyla elde tutulması;

f) İşe ilişkin sabit bir yerin yalnızca, a) ile e) bentlerinde bahsedilen faaliyetlerin bir veya birkaçını bir arada icra etmek için elde tutulması; ancak bu faaliyetlerin bir arada icra edilmesi sonucunda kendini gösteren toplu faaliyetin hazırlayıcı veya yardımcı karakterde olması şarttır.

5. 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, bir kişi -6 ncı fıkranın uygulanacağı bağımsız nitelikteki acente dışında- bir Âkit Devlette, diğer Âkit Devletin bir teşebbüsü adına hareket ederse ve bu Devlette teşebbüs adına mukavele akdetme yetkisine sahip olup, bu yetkisini mutaden kullanırsa, sözkonusu kişinin faaliyetleri 4 üncü fıkroda belirtilenlerle sınırlı olmadıkça, bu teşebbüs, bu kişinin teşebbüs adına gerçekleştirdiği her türlü faaliyet dolayısıyla ilk bahsedilen devlette bir işyerine sahip kabul edilecektir. Ancak, anılan fıkra hükmü çerçevesinde işe ilişkin sabit bir yerden yürütülen faaliyetler bu yeri bir işyeri haline getirmeyecektir.

6. Bir teşebbüs, bir Devlette işlerini yalnızca, kendi işlerine olağan şekilde devam eden bir simsar, genel komisyon acentesi veya bağımsız statüde diğer herhangi bir acente vasıtasıyla yürüttüğü için bu Devlette bir işyerine sahip kabul olunmayacaktır.

7. Bir Âkit Devletin mukimi olan bir şirket, diğer Âkit Devletin mukimi olan veya bu diğer Devlette ticarî faaliyette bulunan bir şirketi (bir işyeri vasıtasıyla veya diğer bir şekilde) kontrol eder ya da onun tarafından kontrol edilirse, bu şirketlerden herhangi bir diğeri için bir işyeri oluşturmayacaktır.

Madde 6

Gayrimenkul Varlıklardan Elde Edilen Gelir

1. Bir Âkit Devlet mukiminin diğer Âkit Devlette bulunan gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelir (tarım veya ormancılıktan elde edilen gelir dahil), bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. “Gayrimenkul varlık” terimi, sözkonusu varlığın bulunduğu Âkit Devletin mevzuatına göre tanımlanacaktır. “Gayrimenkul varlık” terimi, her halükârda, gayrimenkul varlığa müteferri varlıkları, tarım ve ormancılıkta kullanılan araçları ve hayvanları, her çeşit dalyanları, iç mevzuat hükümlerinin uygulanacağı gayrimenkul mülkiyetine ilişkin hakları, gayrimenkul intifa haklarını ve maden ocaklarının, kaynakların ve diğer doğal kaynakların işletilmesi veya işletme hakkı karşılığında doğan sabit ya da değişken ödemeler üzerindeki hakları kapsayacaktır. Gemiler, vapurlar, uçaklar ve kara nakil vasıtaları gayrimenkul varlık sayılmayacaktır.

3. 1 inci fıkra hükümleri, gayrimenkul varlığın doğrudan kullanımından, kiralanmasından veya diğer herhangi bir şekilde kullanımından elde edilen gelire uygulanacaktır.

4. 1 inci ve 3 üncü fıkra hükümleri aynı zamanda bir teşebbüsün gayrimenkul varlıklardan elde ettiği gelir ile serbest meslek faaliyetlerinin icrasında kullanılan gayrimenkul varlıklardan elde edilen gelire de uygulanacaktır.

Madde 7

Ticari Kazançlar

1. Bir Âkit Devlette, diğer Âkit Devletin bir teşebbüsünce elde edilen kazançlar, kazancın bu Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla elde edilmesi halinde ve sadece işyerinin faaliyetlerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilir.

2. 3 üncü fıkra hükümleri saklı kalmak üzere, bir Âkit Devlet teşebbüsü diğer Âkit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticarî faaliyette bulunduğu, bu işyerine her iki Âkit Devlette de, eğer bu işyeri, aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan, tamamen ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ve işyerini oluşturduğu teşebbüsten tamamen bağımsız nitelik kazansaydı, ne kazanç elde edecek ise, aynı miktarda bir kazanç atfedilecektir.

3. Bir işyerinin kazancı belirlenirken, işyerinin bulunduğu Devlette veya başka herhangi bir yerde yapılan, yönetim ve genel idare giderlerini de kapsamına alan, işyerinin amaçlarına uygun düşen giderlerin indirilmesine müsaade edilecektir.

4. İşyerine, bu işyeri tarafından teşebbüs adına yalnızca mal veya ticarî eşya alınması dolayısıyla hiçbir kazanç atfedilmeyecektir.

5. Kazanç, bu Anlaşmanın diğer maddelerinde ayrı olarak düzenlenen gelir unsurlarını kapsamına aldığı, o maddelerin hükümleri bu madde hükümlerinden etkilenmeyecektir.

Madde 8

Deniz, Hava ve Kara Taşımacılığında Sağlanan Kazançlar

1. Bir Âkit Devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte gemi işletmeciliğinden diğer Âkit Devlette elde ettiği kazanç, ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Bununla birlikte, sözkonusu kazanç diğer Âkit Devlette ve bu Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, sözkonusu kazançlar üzerinde bu diğer Devlette alınacak vergi, yüzde ellisine eşit bir miktarda indirilecektir.

2. Bir Âkit Devlet teşebbüsünün uluslararası trafikte uçak veya kara nakil vasıtası işletmeciliğinden diğer Âkit Devlette elde ettiği kazançlar, yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir.

3. 6 ncı madde ile bu maddenin önceki fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Âkit Devlet mukimince, diğer Âkit Devletin bir mukimine bir gemi veya uçağın kiralınması

dolayısıyla yapılan ödemeler, ilk bahsedilen Devlette vergi tevkifatına tabi tutulabilir.

4. 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri aynı zamanda bir ortaklığa, bir bağlı işletmeye veya uluslararası işletilen bir acenteye iştirak dolayısıyla elde edilen kazançlara da uygulanacaktır.

Madde 9

Muhtemel Gelir Düzeltmeleri

1. a) Bir Âkit Devlet teşebbüsü doğrudan veya dolaylı olarak diğer Âkit Devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında, veya

b) Aynı kişiler doğrudan veya dolaylı olarak bir Âkit Devlet teşebbüsünün ve diğer Âkit Devlet teşebbüsünün yönetim, kontrol veya sermayesine katıldığında,

ve her iki halde de, iki teşebbüs arasındaki ticarî ve malî ilişkilerde oluşan veya empoze edilen koşullar, bağımsız teşebbüsler arasında oluşması gereken koşullardan farklılaştığında, bu teşebbüslerden birisinde olması gereken, fakat bu koşullar dolayısıyla kendini göstermeyen kazanç, o teşebbüsün kazancına eklenir ve buna göre vergilendirilebilir.

2. Bir Âkit Devletin kendi teşebbüslerinden birinin kazancına dahil ettiği ve vergilediği kazanç, diğer Âkit Devlette vergilendirilen bu diğer Devlet teşebbüslerinden birinin de kazancını içerebilir. Aynı zamanda, bu ilk bahsedilen Devletin teşebbüsünün dahil ettiği kazanç, bildirilen kazanç olmayıp, bağımsız teşebbüsler arasında oluşacak ilişkiler gözönünde tutularak, sonradan bu ilk bahsedilen Devletçe yürütülen hesaplamalar sonucunda belirlenen kazanç olabilir. Böyle bir durum kendini gösterdiğinde, eğer diğer Devlet bu düzenlemenin haklı olduğu kanaatine varırsa, sözkonusu kazanç üzerinden alınan verginin miktarında gerekli düzeltmeleri yapmak durumundadır. Bu düzeltme yapılırken, bu Anlaşmanın diğer hükümleri gözönünde tutulacak ve gerektiğinde Âkit Devletlerin yetkili makamları birbirlerine danışacaklardır.

Madde 10

Temettüler

1. Bir Âkit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Âkit Devletin bir mukimine ödenen temettüler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber sözkonusu temettüler, aynı zamanda temettü ödemesini yapan şirketin mukim olduğu Âkit Devlette ve bu Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, temettü elde eden, temettünün gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi gayrisafı temettü tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan "temettü" terimi , hisse senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kazançta katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirler ile dağıtımını yapan şirketin mukim olduğu Devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer şirket haklarından elde edilen gelirleri ifade eder.

4. Diğer Âkit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticarî faaliyette bulunan bir

Âkit Devlet mukimi olan bir şirketin kazancı, bu işyerinin bulunduğu Âkit Devlette ve bu Devletin mevzuatı uyarınca 7 nci maddeye göre vergilendirildikten sonra, kalan kısım üzerinden 2 nci fıkrada belirtilen oranı aşmamak üzere vergilendirilebilir.

5. Bir Âkit Devlet mukimi olan temettünün gerçek lehdarı, temettüyü ödeyen şirketin mukim olduğu diğer Âkit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticarî faaliyette bulunursa veya bulunmuşsa veya bir Türkiye mukimi, Rusya'da yer alan bir sabit yer vasıtasıyla serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve sözkonusu temettüler bu işyerine veya sabit yere atfedilebilir ise, 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre, bu Anlaşmanın 7 nci veya 14 üncü maddesi hükümleri uygulanacaktır.

Madde 11

Faiz

1. Bir Âkit Devlette doğan ve diğer Devletin bir mukimine ödenen faiz bu diğer Devlette verilebilir.

2. Bununla beraber bu faiz, elde edildiği Âkit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak faiz elde eden kişi faizin gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi, faizin gayrisafi tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.

3. 2 nci fıkra hükümlerine bakılmaksızın :

a) Rusya'da doğan ve Türkiye Hükümetine veya Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası'na veya Türk Eximbank'a ödenen faizler Rus vergisinden muaf tutulacaktır;

b) Türkiye'de doğan ve Rusya Hükümetine veya Rusya Merkez Bankası'na veya Rusya Dış Ticaret Bankası'na ödenen faizler Türk vergisinden muaf tutulacaktır.

4. Bu maddede kullanılan "faiz" terimi, her nevi alacaktan doğan gelirleri ve özellikle kamu menkul kıymetleri ile tahvil ve borç senetlerinden elde edilen gelirler ile sözkonusu menkul kıymetler, tahviller ve borç senetlerine bağlı prim ve ikramiyeler dahil olmak üzere, gelirin elde edildiği Devletin vergi mevzuatına göre ikrazat geliri sayılan diğer gelirleri ifade eder.

5. Bir Âkit Devlet mukimi olan faizin gerçek lehdarı, faizin elde edildiği diğer Âkit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticarî faaliyette bulunursa veya bulunmuşsa veya bir Türkiye mukimi, Rusya'da bulunan bir sabit yer vasıtasıyla serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve sözkonusu faizin ödendiği alacak ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre bu Anlaşmanın 7 nci veya 14 üncü maddesi hükümleri uygulanacaktır.

6. Bir Âkit Devletin Hükümeti, bölgesel veya mahallî idaresi veya bu Devletin bir mukimi tarafından ödenen faizin, o âkit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber, faiz ödeyen kişi, bir Âkit Devletin mukimi olsun veya olmasın, bir Âkit Devlette faiz ödemeye neden olan borç-alacak ilişkisiyle bağlantılı bir işyerine veya sabit yere sahip olduğunda ve faiz bu işyeri veya sabit yer tarafından yüklenildiğinde, sözkonusu faizin, işyerinin veya sabit yerin bulunduğu Âkit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır.

7. Alacak karşılığında ödenen faizin miktarı, ödeyici ile faizin gerçek lehdarı

arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında var olan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda ödeyici ve lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aştığında, bu madde hükümleri yalnızca en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ilave ödeme, bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Âkit Devletin mevzuatına göre vergilendirilecektir.

Madde 12

Gayrimaddi Hak Bedelleri

1. Bir Âkit Devlette doğan ve diğer Âkit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddî hak bedelleri bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, sözkonusu gayrimaddî hak bedelleri elde edildikleri Âkit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, gayrimaddî hak bedeli elde eden kişi gayrimaddî hak bedelinin gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi, gayrimaddî hak bedelinin gayrisafî tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan “gayrimaddî hak bedelleri” terimi, sinema filmleri ile radyo ve televizyon yayınlarında kullanılan bantlar dahil olmak üzere edebî, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınaî, ticarî veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanımı, kullanım hakkı veya satışı veya sınaî, ticarî veya bilimsel teçhizatın kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeleri kapsar.

4. Bir Âkit Devlet mukimi olan gayrimaddî hak bedelinin gerçek lehdarı, sözkonusu bedelin elde edildiği diğer Âkit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticarî faaliyette veya bir Türkiye mukimi Rusya'da bulunan bir sabit yer vasıtasıyla serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve sözkonusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre, bu Anlaşmanın 7 nci veya 14 üncü maddesi hükümleri uygulanacaktır.

5. Bir Âkit Devletin Hükümeti, bölgesel veya mahallî idaresi veya bu Âkit Devletin bir mukimi tarafından ödenen gayrimaddî hak bedelinin, o Âkit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber, gayrimaddî hak bedelini ödeyen kişi, bir Âkit Devletin mukimi olsun veya olmasın, bir Âkit Devlette gayrimaddî hak bedelini ödemeye neden olan hak veya varlık ile bağlantılı bir işyerine veya sabit yere sahip olduğunda ve gayrimaddî hak bedeli bu işyeri veya sabit yer tarafından yüklenildiğinde, sözkonusu gayrimaddî hak bedelinin, işyerinin veya sabit yerin bulunduğu Âkit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır.

6. Kullanım, hak veya bilgi karşılığında ödenen gayrimaddî hak bedelinin miktarı, ödeyici ile gerçek lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında var olan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda ödeyici ile gerçek lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aştığında, bu madde hükümleri yalnızca en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ilave ödeme, bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Âkit Devletin mevzuatına göre vergilendirilecektir.

Madde 13

Sermaye Değer Artış Kazançları

1. Bir Âkit Devlet mukimince, diğer Âkit Devlette yer alan ve 6 ncı maddede belirtilen gayrimenkul varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bir Âkit Devlet teşebbüsünün diğer Âkit Devlette sahip olduğu bir işyerine ait menkul varlıkların veya bir Devlet mukiminin diğer Devlette serbest meslek faaliyeti icra etmek üzere kullandığı sabit bir yere ait menkul varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, bu işyerinin veya sabit yerin elden çıkarılmasından doğan kazanç da dahil olmak üzere, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

“Menkul varlık” terimi, sözkonusu varlığın bulunduğu Âkit Devletin mevzuatında tanımı yapılan varlıkları ifade eder.

3. Bir Âkit Devlet mukimince uluslararası trafikte işletilen gemi, uçak veya kara nakil vasıtalarının veya sözkonusu faaliyetler ile ilgili menkul varlıkların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, yalnızca elden çıkarmanın mukim olduğu Âkit Devlette vergilendirilecektir.

4. Bir şirketteki hisselerin veya menkul kıymetlerin, tahvillerin, bonoların ve benzeri varlıkların elden çıkarılmasından doğan kazançlar, yalnızca elden çıkarmanın mukim olduğu Âkit Devlette vergilendirilecektir. Bununla birlikte, yukarıdaki cümlede bahsedilen ve diğer Âkit Devlette elde edilen sermaye değer artış kazançları, iktisap ve elden çıkarma arasındaki süre 1 yılı aşmadığı takdirde diğer Devlette vergilendirilebilecektir.

Madde 14

Serbest Meslek Faaliyetlerinden Elde Edilen Gelir

1. Bir Âkit Devletin mukimi olan bir gerçek kişinin serbest meslek faaliyeti veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, sözkonusu hizmetler diğer Âkit Devlette icra edilmiyorsa veya edilmemişse ve bu kişinin diğer Devlette sahip olduğu ve sürekli kullanılabilir sabit bir yere atfedilemiyorsa, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

2. “Serbest meslek faaliyetleri” terimi, özellikle bağımsız olarak yürütülen bilimsel, edebî, sanatsal, eğitici veya öğretici faaliyetleri, bunun yanısıra, doktorların, avukatların, mühendislerin, mimarların, dişçilerin ve muhasebecilerin bağımsız faaliyetlerini kapsamına alır.

Madde 15

Hizmetlerden Elde Edilen Gelir

1. 16, 18, 19 ve 20 nci maddelerin hükümleri saklı kalmak üzere, bir Âkit Devlet mukiminin bir hizmet dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri gelirler, bu hizmet diğer Âkit Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen sözkonusu gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. 1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Âkit Devlet mukiminin diğer Âkit Devlette ifa ettiği bir hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:

a) Gelir elde eden kişi, diğer Âkit Devlette ilgili takvim yılı içinde bir veya bir kaç seferde toplam 183 günü aşmamak üzere kalırsa, ve

b) Ödeme, diğer Âkit Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa, ve

c) Ödeme, işverenin diğer Âkit Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir.

3. 1 inci ve 2 nci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Âkit Devlet mukimince diğer Âkit Devlette icra edilen bir çalışma karşılığında elde edilen ücret ve diğer gelirler, ifa edilen bu hizmet eğer:

a) Bu Anlaşmanın 5 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) bendine ilişkin bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi ile ilgili, ve

b) Bir Âkit Devlet mukimi olan bir teşebbüs tarafından uluslararası trafikte işletilen bir gemi, uçak veya kara nakil vasıtasında icra edilen işlere ilgili ise bu diğer Devlette vergilendirilmez.

4. 1 inci ve 2 nci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Âkit Devleti ziyareti sırasında veya ziyaretinden hemen önce diğer Âkit Devletin mukimi durumunda olan bir gazeteci veya muhabire bu diğer Devletin kaynaklarından yapılan ödemeler, 2 yıllık bir süre için, ilk bahsedilen Devlette vergiden muaf tutulacaktır.

Madde 16

Müdürlere Yapılan Ödemeler

Bir Âkit Devlet mukiminin, diğer Âkit Devlet mukimi olan bir şirketin veya diğer herhangi bir tüzel kişiliğin yönetim kurulu veya benzeri bir organın üyesi olması dolayısıyla elde ettiği ücret ve diğer benzeri ödemeler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

Madde 17

Sanatçı ve Sporcuların Gelirleri

1. 14 ve 15 inci madde hükümlerine bakılmaksızın, bir Âkit Devlet mukimi olan tiyatro, sinema, radyo veya televizyon sanatçısının, bir müzisyenin veya bir sporcunun

diğer Âkit Devlette icra ettiği bu nitelikteki şahsî faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bir sanatçının ya da sporcunun icra ettiği bu nitelikteki faaliyetlerden doğan gelir, sanatçının veya sporcunun kendisine değil de bir başkasına yönelirse, bu gelir 7, 14 ve 15 inci maddelerin hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, sanatçı ya da sporcunun faaliyetlerinin icra edildiği Âkit Devlette vergilendirilebilir.

3. Bir Âkit Devletin mukimi olan sanatçı veya sporcuların diğer Âkit Devlette icra ettikleri faaliyetlerden elde ettikleri gelir, bu Devlete yapılan sözkonusu ziyaretin diğer Devlete, bölgesel veya mahallî idarelerine ait kamusal fonlardan desteklenmesi halinde, diğer Devlette vergiden istisna edilecektir.

Madde 18

Kamu Görevlerinden Elde Edilen Gelirler

1. a) Bir Âkit Devletin Hükümetine, bölgesel veya mahallî idaresine bir kamu görevi dolayısıyla bir gerçek kişi tarafından verilen hizmetler karşılığında, bu Devlet, bölgesel veya mahallî idare tarafından yapılan ve emekli maaşı dışında kalan ödemeler, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

b) Bununla birlikte, sözkonusu hizmet diğer Âkit Devlette verildiğinde ve kendisine ödeme yapılan kişi bu Devletin bir mukimi olduğunda, sözkonusu ödemeler, yalnızca bu diğer Âkit Devlette vergilendirilecektir. Ancak bu kişinin;

i) ilk bahsedilen Devletin vatandaşı olmayıp, bu Devletin bir vatandaşı olması; veya

ii) ilk bahsedilen Devletin vatandaşı olmayıp, yalnızca bu hizmeti ifa etmek için bu Devletin bir mukimi durumuna geçmemiş olması zorunludur.

2. a) Bir Âkit Devlete, bölgesel veya mahallî idaresine bir gerçek kişi tarafından verilen hizmetler karşılığında bu Devlet, bölgesel veya mahallî idare tarafından veya bunlarca oluşturulan fonlardan ödenen emekli maaşları yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir.

b) Bununla birlikte, gerçek kişinin diğer Âkit Devletin bir mukimi ve vatandaşı olması halinde, sözkonusu emekli maaşları yalnızca diğer Âkit Devlette vergilendirilecektir.

3. Bir Âkit Devletin kendisi, bölgesel veya mahallî idaresi tarafından, diğer Âkit Devlette yürütülen ticarî faaliyetlerle bağlantılı olarak verilen hizmetler karşılığında yapılan ödemeler ile emekli maaşlarına, bu maddenin 1 ve 2 nci fıkrâ hükümleri değil, 15, 16 ve 19 uncu madde hükümleri uygulanacaktır.

Madde 19

Emekli Maaşları

18 inci maddenin 2 nci fıkrası hükümleri saklı kalmak üzere, bir Âkit Devlet mukimine geçmiş çalışmalarının karşılığında ödenen emekli maaşları ve benzeri diğer ödemeler yalnızca bu Devlette vergilendirilebilir.

Madde 20

Öğrenciler, Stajyerler, Öğretmenler ve Araştırmacılara Yapılan Ödemeler

1. Bir Âkit Devleti ziyareti sırasında veya hemen öncesinde diğer Âkit Devletin mukimi durumunda olan ve ilk bahsedilen Devlette yalnızca öğrenim veya meslekî eğitim amacıyla bulunan bir öğrenci veya stajyere geçim, öğrenim veya meslekî eğitimlerini sağlayabilmeleri için ilk bahsedilen Devletin dışındaki kaynaklardan yapılan ödemeler, ilk bahsedilen Devlette vergilendirilmeyecektir.

2. Aynı şekilde, bir Âkit Devleti ziyareti sırasında veya hemen öncesinde diğer Âkit Devletin mukimi durumunda olan ve ilk bahsedilen Devlette esas itibariyle öğretim veya araştırma yapmak amacıyla bulunan bir öğretmen veya araştırmacının iki yıllık bir süre için sözkonusu öğretim ve araştırma karşılığında elde ettiği gelirler, söz konusu ödemelerin bu diğer Devletin dışındaki kaynaklardan yapılması halinde bu Devlette vergiden istisna edilecektir.

Madde 21

Diğer Gelirler

Bir Âkit Devlet mukiminin, nerede doğarsa doğsun, bu Anlaşmanın daha önceki maddelerinde belirtilmeyen gelir unsurları, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir.

Madde 22

Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi

Bir Âkit Devlet mukimi, bu Anlaşma hükümlerine uygun olarak diğer Âkit Devlette vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde, bu diğer Devlette ödenen gelire ilişkin vergi tutarı, ilk bahsedilen Devlette alınacak vergiden mahsup edilebilir. Bununla beraber söz konusu mahsup tutarı, bu gelir için ilk bahsedilen Devletin vergi kanunları ile düzenlemelerine uygun olarak hesaplanan vergi tutarını aşmayacaktır.

Madde 23

Ayrım Yapılmaması

1. Bir Âkit Devletin vatandaşları, diğer Âkit Devlette, bu diğer Devletin vatandaşlarının aynı koşullarda karşı karşıya kaldıkları veya kalabilecekleri vergilemeden ve buna bağlı mükellefiyetlerden, özellikle mukimlik yönünden, değişik veya daha ağır bir vergilemeye ve buna bağlı mükellefiyetlere tabi tutulmayacaklardır. Bu hüküm aynı zamanda, 1 inci madde hükümleri ile bağlı kalmaksızın, Âkit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olmayan kişilere de uygulanacaktır.

2. 10 uncu maddenin 4 üncü fıkra hükümleri saklı kalmak üzere, diğer Âkit Devlette bir işyerine sahip olan bir Âkit Devlet mukimi, bu diğer Devlette, sözkonusu işyerine atfedilebilen gelirle ilgili olarak, bu diğer Devletin aynı faaliyetleri yürüten mukimlerine veya üçüncü Devlet mukimlerine göre daha ağır bir vergilemeye tabi tutulmayacaklardır.

3. Bu maddenin hiçbir hükmü, bir Âkit Devletin kendi mukimlerine şahsî veya ailevî durumları dolayısıyla uyguladığı şahsî indirimleri, vergi ve matrah indirimlerini diğer Âkit Devlet mukimlerine de uygulama zorunda olduğu yönünde anlaşılmayacaktır.

4. 9 uncu maddenin 1 inci fıkrası, 11 inci maddenin 7 nci fıkrası veya 12 nci maddenin 6 ncı fıkrası hükümlerinin uygulanacağı haller hariç olmak üzere, bir Âkit Devlet teşebbüsünce diğer Âkit Devletin bir mukimine ödenen faiz, gayrimaddî hak bedeli ve diğer ödemeler, bu teşebbüsün vergilendirilebilir kazancının belirlenmesinde, bu ödemeler aynı koşullarda ilk bahsedilen Devletin bir mukimine yapılmış gibi indirilebilir.

5. Bir Âkit Devletin, diğer Âkit Devletin bir veya bir kaç mukimi tarafından, doğrudan veya dolaylı olarak, kısmen veya tamamen sermayesine sahip olunan veya kontrol edilen teşebbüsleri, ilk bahsedilen Devlette, bu Devletin benzeri teşebbüslerinin tabi oldukları veya olabilecekleri vergilemeden veya buna bağlı mükellefiyetlerden değişik veya daha ağır vergilemeye ve buna bağlı mükellefiyetlere tabi tutulmayacaklardır.

Madde 24

Karşılıklı Anlaşma Usulü

1. Bir Âkit Devlet mukimi, Âkit Devletlerden birinin veya her ikisinin işlemlerinin kendisi için bu Anlaşmanın hükümlerine uygun düşmeyen bir vergileme yarattığı veya yaratacağı kanaatine vardığında, bu Devletlerin iç mevzuatlarında öngörülen müracaat usulleriyle bağlı kalmaksızın, durumu mukimi olduğu Devletin yetkili makamına arz edebilir. Söz konusu müracaat, Anlaşma hükümlerine uygun düşmeyen vergilemenin ilk bildiriminden itibaren üç yıllık bir süre içinde yapılmalıdır. Türkiye yönünden ise, bu Anlaşma hükümlerine uygun düşmeyen vergilemenin ilk bildiriminden itibaren bir yıl içinde yetkili makama başvurulması gerekmektedir. Bununla beraber, bu süre sona erdiğinde, mükellef her halûkârda durumu, ilgili vergilendirme dönemini takip eden takvim yılının Ocak ayının birinci gününden itibaren beş yıllık bir süre içinde Türkiye'deki yetkili makama arzedilebilecektir. İlgili vergilendirme yılı, bu Anlaşma hükümlerine uygun düşmeyen olaya konu teşkil eden gelirin elde edildiği yıldır.

2. Sözkonusu yetkili makam, itirazı haklı bulmakla beraber kendisi tatminkâr bir çözüme ulaşamadığı takdirde, bu Anlaşmaya ters düşen bir vergilemeyi önlemek amacıyla, diğer Âkit Devletin yetkili makamıyla karşılıklı anlaşmaya gayret sarfedecektir.

3. Âkit Devletlerin yetkili makamları, Anlaşmanın yorumundan veya uygulanmasından kaynaklanan her türlü güçlüğü veya tereddütü karşılıklı anlaşmayla çözmek için gayret göstereceklerdir. Yetkili makamlar aynı zamanda, Anlaşmada ele alınmayan durumlardan kaynaklanan çifte vergilendirmenin ortadan kaldırılması için de birbirlerine danışabilirler.

4. Âkit Devletlerin yetkili makamları, bundan önceki fıkralarda belirtilen hususlarda anlaşmaya varabilmek için birbirleriyle doğrudan haberleşebilirler. Anlaşmaya varabilmek için sözlü görüş alış-verişi gerekli görüldüğünde, bu görüşme, Âkit Devletlerin yetkili makamlarının temsilcilerinden oluşan bir Komisyon kanalıyla yürütülebilir.

Madde 25

Bilgi Değişimi

1. Âkit Devletlerin yetkili makamları, bu Anlaşma hükümlerinin uygulanması için gerekli olan bilgileri veya Anlaşma ile uyumsuzluk göstermediği sürece, Anlaşma kapsamına giren vergiler ile ilgili iç mevzuat hükümlerinin uygulanması için gerekli olan bilgileri değişime tabi tutacaklardır. Bir Âkit Devlet tarafından alınan her türlü bilgi, o Devletin kendi iç mevzuatı çerçevesinde elde ettiği bilgiler gibi gizli tutulacak ve yalnızca bu Anlaşmada belirtilen vergilerin tahakkuk veya tahsilleri veya cebri icra ya da cezasıyla ve bu hususlardaki şikâyet ve itirazlara bakmakla görevli kişi veya makamlara (adli makamlar ve idarî kuruluşlar da dahil) verilebilecektir. Bu kişi veya makamlar sözkonusu bilgileri yalnızca bu amaçlar doğrultusunda kullanacaklardır. Bu kişi veya makamlar sözkonusu bilgileri mahkeme duruşmalarında veya adli kararlar alınırken açıklayabilirler.

2. 1 inci fıkra hükümleri, hiçbir surette bir Âkit Devleti:

- a) Kendisinin veya diğer Âkit Devletin mevzuatına veya idarî uygulamalarına uymayacak idarî önlemler alma;
- b) Kendisinin veya diğer Âkit Devletin mevzuatı veya normal idarî işlemleri çerçevesinde elde edilemeyen bilgileri sunma;
- c) Herhangi bir ticarî, sınaî, meslekî sırrı veya ticarî işlemi aleni hale getiren bilgileri veya aleniyeti kamu düzenine aykırı düşen bilgileri verme yükümlülüğü altına sokacak şekilde yorumlanamaz.

Madde 26

Diplomat Hüviyetindeki Memurlar ve Konsolosluk Memurları

Bu Anlaşma hükümleri, diplomat hüviyetindeki memurlar veya konsolosluk memurlarının uluslararası hukukun genel kuralları veya özel anlaşma hükümleri uyarınca yararlandıkları malî ayrıcalıkları etkilemeyecektir.

Madde 27

Yürürlüğe Girme

Her bir Âkit Devlet, bu Anlaşmanın yürürlüğe girmesi için kendi iç mevzuatında öngörülen işlemlerin tamamlandığını diplomatik yollardan yazılı olarak diğerine bildirecektir. Bu Anlaşma, bu bildirimlerden sonuncusunun alındığı tarihte yürürlüğe girecek; ve

a)Kaynakta tevkif edilen vergiler yönünden, Anlaşmanın yürürlüğe girdiği tarihi izleyen Ocak ayının birinci günü veya daha sonra ödenen veya mahsup edilen miktarlar için; ve

b)Gelir üzerinden alınan diğer vergiler yönünden, Anlaşmanın yürürlüğe girdiği tarihi izleyen Ocak ayının birinci günü veya daha sonra başlayan vergilendirme dönemleri için

hüküm ifade edecektir.

Madde 28

Yürürlükten Kalkma

Bu Anlaşma sürekli olarak yürürlükte kalacak, ancak, Âkit Devletlerden biri onay belgelerinin teatisini takip eden beşinci yıldan itibaren herhangi bir takvim yılının Haziran ayının otuzuncu günü veya öncesinde diğer Âkit Devlete diplomatik yollardan yazılı fesih ihbarnamesi verebilecektir. Bu durumda Anlaşma:

a)Kaynakta tevkif edilen vergiler yönünden, sözkonusu ihbarnamenin verildiği yılı izleyen takvim yılının Ocak ayının birinci günü veya daha sonra ödenen veya mahsup edilen miktarlar için; ve

b)Gelir üzerinden alınan diğer vergiler yönünden, sözkonusu ihbarnamenin verildiği yılı izleyen takvim yılının Ocak ayının birinci günü veya daha sonra başlayan vergilendirme yılları için

hüküm ifade etmeyecektir. Türk, Rus ve İngiliz dillerinde, her üç metin de aynı derecede geçerli olmak üzere 15.12.1997 tarihinde Ankara'da düzenlenmiştir. Metinler arasında farklılık olması halinde, İngilizce metin geçerli olacaktır.

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti Adına

Rusya Federasyonu Hükümeti Adına