

# Rusya Federasyonu Vergi Sistemi

NEXIA TÜRKİYE Yayınları  
2008

Cem TEZELMAN

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

**Anadolu grubu Efes Pilsen  
Credit Europe Bank  
Eren International  
Flamingo Tekstil  
Günal Taşıma Organizatörlüęü 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)**

# TÜZEL KİŞİLERİN (ŞİRKETLERİN) VERGİLENDİRİLMESİ

## 1. KURUMLAR VERGİSİ

Verginin Mükellefleri

Verginin Matrahı (Gelirin Tespit Düzeni)

Vergilendirme amacıyla kar-zarar'ın tespit edilmesinde tahakkuk esası ve ödeme esası

Tahakkuk Esası.

Nakit (Ödeme) Esası

Vergi Matrahının Tespitinde İndirilecek Giderler İle İlgili Açıklamalar

Yasal Düzenleme

Reklam Giderleri.

Temsil-Ağırlama Giderleri

Kredi-Faiz Giderleri

Sigorta Giderleri

Amortisman Giderleri

Kur Farkları Giderleri- Kambiyo Farkları Giderleri

Şüpheli Alacak Karşılığı Gideri.

Geçmiş Yıl Zararları

Ücret Giderleri

Şirket Kadrosunda Bulunan Personelin-İşçinin Eğitim Harcamaları.

Hukuk ve Enformasyon Giderleri, Danışmanlık ve Diğer Benzeri Giderler, Denetim

(Audit) Giderleri

Araştırma-Geliştirme giderleri

Vergilendirilecek Matrahın Tespitinde Dikkate Alınmayan Gelirler (Vergilendirilmeyecek Gelirler)

Avans Ödemeleri

Rehin ve Kapora Şeklinde Elde Edilen Gelirler.

Kredi ve Borç Anlaşmaları ve Finansal Yardım Şeklinde Elde Edilen Kaynaklar

Vergi Oranı

Verginin Ödenmesi

Kvartalda Bir Kez Kazanç Vergisi Ödemek.

Bir Önceki Ayın Fiili Kazancına Göre Aylık Avans Ödemesi

Bir Önceki Kıvartalın Kazancına Göre Aylık Avans Ödemesi  
Ayrı Şubelerin Vergi Ödeme Özellikleri  
Beyanname Verme Süresi

## 2. RUSYA FEDERASYONU'NDA FAALİYETİNİ DAİMİ TEMSİLCİLİK ARACILIĞI İLE YÜRÜTMİYEN VE RUSYA FEDERAYONU KAYNAKLARINDAN GELİR ELDE EDEN YABANCI İŞLETMELERİN VERGİLENDİRİLMESİ (SORUMLU SIFATIYLA STOPAJ UYGULAMASI).

- 2.1 Yabancı Şirketlerin Elde Ettiği Hangi Gelir Türleri Stopaja Tabi Olacaktır
- 2.2 Vergi Stopajının Hesaplanması ve Ödenmesi Özellikleri
- 2.3 Gelir Kaynağı-Ödeme Kaynağı

## 3. KATMA DEĞER VERGİSİ

- 3.1 Vergi Mükellefi
- 3.2 Vergi Mükellefiyetinin Kaldırılması.
- 3.3 Vergi Konusu
- 3.4 Malların Satış Yeri.
- 3.5 Hizmetlerin (işlerin) Satış Yeri
- 3.6 Verginin Matrahı
- 3.7 Vergilendirme Dönemi ve Oranlar.
- 3.8 Malların (İşlerin-Hizmetlerin) Satışında Vergi Matrahının Tespit Anı (TAHAKKUK METODU-NAKİT METODU)
- 3.9 Vergi İndirimleri.
- 3.10 KDV'nin Ödenmesi.
- 3.11 KDV Mütessesil Sorumluluk Uygulaması

## 4. VARLIK VERGİSİ (NET AKTİF VERGİSİ)

- 4.1 Mükellefler.
- 4.2 Verginin Konusu
- 4.3 Vergi Oranları
- 4.4 Vergiden Muaf Olan Varlık Türleri.
- 4.5 Varlık Vergisinin Muhasebeleştirilmesi ve Ödenmesi.

## 5. BASİTLEŞTİRİLMİŞ VERGİ SİSTEMİ

- 5.1 Hangi Vergiler, Ne Şekilde Hesaplanacaktır?
- 5.2 Mükellefler.
- 5.3 Basitleştirilmiş Vergi Sisteminden Yararlanma Şartları
- 5.4 Basitleştirilmiş Vergi Sisteminin İşleyişi ve Sona Ermesi
- 5.5 Verginin Konusu
- 5.6 Gelirlerin Tespi Düzeni
- 5.7 Giderlerin Tespit Düzeni
- 5.8 Gelirlerin Elde Edilmesi- Giderlerin Kabul Edilmesi Günü
- 5.9 Verginin Matrahı
- 5.10 Vergi Dönemi
- 5.11 Vergi Oranları
- 5.12 Verginin Hesaplanması ve Ödenmesi Düzeni
- 5.13 Vergi Beyannamesi

## 6. GÖTÜRÜ USUL GELİR VERGİSİ

- 6.1 Vergiye Tabi Faaliyet Türleri
- 6.2 Vergi Mükellefleri
- 6.3 Hangi Vergiler İkame Edilir
- 6.4 Verginin Konusu, Vergi Matrahı ve Vergi Oranı
- 6.5 Vergi Dönemi, Verginin Ödenmesi Düzeni ve Süreleri

## GERÇEK KİŞİLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

- 1. GENEL PRENSİPLER
- 2. GERÇEK KİŞİLERİN VERGİ STATÜSÜNÜN BELİRLENMESİ
- 3. GELİRİN VERGİLENDİRİLMESİ

# TÜZEL KİŞİLERİN (ŞİRKETLERİN) VERGİLENDİRİLMESİ

## 1. KURUMLAR VERGİSİ

Kurumlar vergisi ile ilgili mevzuat 2001 yılında yeni vergi Kodeksi ile birlikte önemli ölçüde değişikliğe uğramış, izleyen yıllarda ise yeni düzenlemeler yapılarak uluslararası vergi ve muhasebe standartlarına yaklaştırılmıştır. Bu kitabımızda vergi sisteminin ana hatlarını, 01.01.2009 itibaren geçerli olacak olan değişiklikleri de içerecek bir biçimde yorumlayacağız.

### Verginin Mükellefleri

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

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

### Verginin Matrahı (Gelirin Tespit Düzeni)

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

Bu başlık altında kar olarak değerlendirilen gelir unsurları aşağıdaki gibidir:

- 1) Rus şirketleri için – elde edilen gelirler bu bölüme uygun şekilde belirlenen giderler tutarında azaltılmaktadır;
- 2) Rusya Federasyonu'nda daimi temsilcilikler aracılığı ile faaliyet gösteren yabancı şirketler için- bu daimi temsilcilikler aracılığı ile elde edilen gelirler bu bölüme uygun şekilde belirlenen (kanunun şekil şartlarına uygun) bu temsilciliklerin yaptığı giderler tutarında azaltılmaktadır;
- 3) Diğer yabancı şirketler için- Rusya Federasyonu'ndaki kaynaklardan elde edilen gelirler. Belirtilen vergi mükelleflerinin gelirleri vergi kodeksinin 309'uncu maddesinde düzenlenmektedir (Rusya Federasyonunda vergi yerleşği olmayan, ancak Rusya kaynaklı gelir elde eden yabancı firmaların vergilendirilmesi).

Bu bölüm amaçları doğrultusunda aşağıdakiler gelir kabul edilmektedir:

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

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

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

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

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

Vergilendirme amacıyla gelirlerin tespitinde aşağıdaki hususların ayrıca dikkate alınması gerekmektedir:

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

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

## **VERGİLENDİRME AMACIYLA KAR-ZARAR'IN TESPİT EDİLMESİNDE TAHAKKUK ESASI VE ÖDEME ESASI**

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

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

Doğal olarak aynı firmanın (nakit metodu kullanan) giderleri de, firmanın bu giderlerin bedelini ödemesi halinde vergilendirilecek matrahtan indirilir. Gider kalemine ilişkin faturanın muhasebe kayıtlarına alınması vergi matrahını azaltmaz.

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

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

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

### **1.2.1. Tahakkuk Esası**

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

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

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

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

- Karşılıksız elde edilmiş mülk (iş, hizmet) geliri ve diğer benzeri gelirler için tarafların **mülk devri aktını imzaladıkları gün.**

- İştirak gelirleri (temettüleri) karşılıksız alınan nakit para gelirleri ve diğer benzeri gelirler için vergi mükellefinin banka hesabına (kasasına) **nakdin giriş günü**.
- Mülk kirası gelirleri, lisans ve royalti gelirleri ile diğer benzeri gelirler için yapılan anlaşmanın şartları uyarınca hesaplamanın yapıldığı gün veya vergi mükellefine hesaplamaların yapılmasına **dayanak teşkil edecek belgelerin ibraz günü** veya **hesap (vergi) döneminin son günü**.
- Cezalar, anlaşma veya borç yükümlülüklerinin ihlalden dolayı ceza olarak elde edilen gelirler ve zararın tazmini şeklinde elde edilen gelirler için **borçlunun borcunu kabul ettiği gün veya mahkeme kararının yürürlüğe girdiği gün**.
- Yeniden değerlendirilen rezerv ve benzeri gelirler ile vergi mükellefinin basit ortaklık faaliyetinden elde ettiği iştirak gelirlerinde ve kayyum geliri ve benzeri gelirlerde **hesap (vergi) döneminin son günü**.
- Tespit edilen geçen yılların kazancı için- gelirin tespit edildiği (gelirin elde edildiğini ispat eden **belgelerin alındığı ve/veya bulunduğu**) gün.
- Değeri yabancı döviz bazında ifade edilen mülk ve haklar (yükümlülükler) üzerinden doğan pozitif kur farkları ile değerli madenlerin değerinin yeniden değerlendirilmesi sonucu doğan pozitif kur farkları şeklindeki gelirler için, yabancı dövizle ve değerli madenlerle ilgili işlemlerin yapılması sırasında, yabancı dövizle ve değerli madenlere ait mülkiyet hakkının **devir tarihi** ve **ayrıca cari ayın son günü**.
- İşletme dışına çıkartılan amortismanına tabi mülkün imhası sırasında elde edilmiş materyal veya diğer mülk şeklindeki gelirler için, muhasebe kayıtlarına uygun olarak düzenlenen, **“amortismanına tabi mülkün imhası aktı”nın düzenlendiği gün**.
- Yabancı döviz alım-satım gelirleri için, yabancı dövizle ait **mülkiyet hakkının devir günü**.
- Alacak hakkının temlikinde, finansal ajanın elde ettiği gelir ve adı geçen hakkı elde eden yeni alacaklının sözkonusu hakkın satışından elde ettiği gelir, gelirin elde edildiği gün, alacak hakkının bir sonraki şirkete temlik veya borçlunun yükümlülüğünü yerine getirdiği gündür. Mal (iş, hizmet) satıcısı vergi mükellefinin, alacak hakkını üçüncü kişiye devretmesi sonucu doğan gelirlerde tarafların **devir aktını imzaladıkları gün**.
- Vadesi birden fazla hesap dönemine isabet eden borç ve benzeri anlaşmalar üzerinden elde edilen gelir, ilgili hesap döneminin bitiminde elde edilmiş sayılır. Hesap döneminin bitiminden önce anlaşmanın sona ermesi (borcun ödenmesi) durumunda gelir, **anlaşma süresinin sona erdiği (borcun ödendiği) tarih itibarıyla elde edilmiş sayılır**.

- Yabancı döviz bazında ifade edilen gelirler, vergilendirilecek matrahın tespitinde, ilgili gelirin kabul edilme tarihindeki Merkez Bankasının resmi kurundan rus Rublesine çevrilir. Yabancı döviz bazında ifade edilen yükümlülük ve borçlar ise, döviz cinsinden değer ifade eden varlıkların Rusya Federasyonu merkez bankasının resmi kurundan rus Rublesine, söz konusu varlıkların mülkiyet haklarının devir günü, **borç ve yükümlülüklerin sona ermesi ve (veya) hangisinin daha erken olduğuna bağlı olarak hesap (vergi) döneminin son gününde çevrilir.**
- Tutar farklılıkları aşağıdaki durumlarda gelir sayılmaktadır:
  1. Vergi mükellefi-satıcıda- satılan mal (iş, hizmet) mülkiyet hakları alacakların kapatılması, ön ödeme durumunda- mal (iş, hizmet) varlık, **mülkiyet veya diğer hakların satış tarihinde .**
  2. vergi-mükellefi-alıcıda- alınan mal (iş, hizmet) varlık, mülkiyet veya diğer hakların alımından doğan borcun ödenme tarihi, ön ödeme durumunda- mal (iş, hizmet) varlık, **mülkiyet veya diğer hakların alış tarihinde.**

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

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

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

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

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

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

- üretilen mala (iş, hizmet) ait hammadde, materyal giderlerinde hammadde ve materyalin **üretime sevk edildiği gün.**

- Vergi kodeksinin 259 ve 322 maddesinde yer alan düzene göre hesaplanan amortisman tutarları **her ay gider kabul edilmektedir.**
- Ücret ödemeleri maaş gideri olarak **her ay dikkate alınır** (vergi kodeksi madde 255).
- Duran varlıklarla ilgili tamirat harcamaları **harcamanın yapıldığı hesap (vergi) döneminde dikkate alınır.** Harcamanın ödenip ödenmediğinin bir önemi yoktur (bu işlemde ayrıca vergi kodeksinin 260 maddesinin prensipleri dikkate alınmak zorundadır).
- Zorunlu ve isteğe bağlı sigorta harcamaları, **nakit kaynakların transfer edildiği hesap (vergi) döneminde gider olarak kabul edilir.** Eğer sigorta anlaşması, bir hesap (vergi) dönemini aşan bir süre için yapılmış ise ve ödemede bir defada gerçekleşmiş ise, giderler hesap dönemindeki takvim günlerinin sayısına orantılı olarak anlaşmanın geçerli olduğu süre içinde eşit olarak dağıtılır.
- Vergi, harç ve benzeri giderlerde kanunda aksi öngörülmedikçe **hesaplandığı gün.**
- Vergi kodeksi uyarınca gider kabul edilen rezervlerde, rezerv tutarlarının **hesaplandığı gün.**
- Komisyon giderleri, 3. kişilere yaptırılan iş ve hizmetler dolayısıyla ortaya çıkan giderler, kiralanmış mülk için kira (leasing) ödemeleri şeklindeki giderler ve diğer benzeri giderlerde, yapılan anlaşmanın şartlarına göre **hesaplamanın yapılacağı gün veya hesaplamaların yapılmasına dayanak olan belgelerin vergi mükellefine ibraz günü veya hesap (vergi) döneminin son günü.**
- Ödenen maddi yardım tutarları, özel arabaların iş için kullanılması dolayısıyla ödenen tazminatlarda, mükellefin banka hesabından veya kasa'dan **nakdin çekildiği gün.**
- Yolculuk masrafları, taşıt araçlarının bakım harcamaları, temsilcilik harcamaları ve benzeri diğer giderler için, iş yolculuğuna çıkan **personelin düzenlediği avans raporunun onay günü.**
- Değeri yabancı döviz bazında ifade edilen mülk ve haklar (yükümlülükler) üzerinden doğan negatif kur farkları, değerli madenlerin değerinin yeniden değerlendirilmesi sonucu oluşan negatif kur farkları şeklindeki giderler için cari ayın son günü, yabancı dövizle ve değerli madenlerle işlemlerin yapılması sırasında yabancı döviz ve değerli madenlere ait **mülkiyet hakkının devir tarihi.**
- Değerli evraklar için yapılan satınalma giderleri evrakların **satışı veya elden çıkarıldığı gün.**

- Ceza, gecikme faizleri, anlaşma ve borç yükümlülüklerinin ihlalinden dolayı gündeme gelen ceza şeklindeki giderler ve ayrıca zararın tazmini giderleri için, **borçlunun bu cezaları kabul ettiği gün veya mahkeme kararının yürürlüğe girdiği gün.**
- Yabancı döviz alım-satım giderleri için, yabancı dövizde ait mülkiyet hakkının devir günü.
- Pay alım maliyeti şeklinde olan giderler için **pay satış günü.**
- Vadesi birden fazla hesap dönemine isabet eden borç ve benzeri anlaşmalar üzerinden doğan giderler, **ilgili hesap döneminin bitiminde dikkate alınır.** Hesap döneminin bitimine kadar anlaşma süresinin sona ermesi (borcun ödenmemesi) durumunda bu gider, **anlaşma süresinin sona erdiği tarih itibarıyla yapılmış sayılır.**
- Vergi kodeksinin 264 maddesinin 1 bendinin 10'ncu alt bendinde belirtilen, kiralanılan (leasing)varlıkların alımına ilişkin giderler anlaşmanın kira ödemeleri öngörülen **hesap (vergi) dönemlerinde gider kabul edilmektedir.** Bununla birlikte belirtilen giderler kira ödemeleri oranı tutarlarında kayıt edilmektedir.
- Tutar farklılıkları aşağıdaki durumlarda gider sayılmaktadır:
  1. Vergi mükellefi-satıcıda- satılan mal (iş, hizmet) mülkiyet hakları alacakların kapatılması, ön ödeme durumunda- mal (iş, hizmet) varlık, **mülkiyet veya diğer hakların satış tarihinde.**
  2. vergi-mükellefi-alıcıda- alınan mal (iş, hizmet) varlık, mülkiyet veya diğer hakların alımından doğan borcun ödenme tarihi, ön ödeme durumunda- mal (iş, hizmet) varlık, **mülkiyet veya diğer hakların alış tarihinde**
- Yabancı döviz bazında ifade edilen giderler vergilendirilecek matrahın tespiti açısından ilgili giderin kabul edilme tarihinde Merkez Bankasının resmi kurundan rus rublesine çevrilir.

### 1.2.2 Nakit (Ödeme Esası)

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

İşbu bölüm amaçları doğrultusunda gelir elde edilme tarihi olarak nakdi kaynakların, diğer varlıkların (işlerin, hizmetlerin) ve/veya mülkiyet haklarının banka hesabına ve/veya kasaya giriş günüdür ve ayrıca vergi mükellefine borcun başka yöntemle kapatma günüdür.

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

Firmalarımızın büyük bir kısmı 01.01.2002'den önce bu metodu kullanıyordu. Özellikle vadeli satış yapan firmalarımıza, kazancın tahsilat anında hesaplanması imkanı verdiği için tercih ediliyordu. Ancak 01.01.2002'den itibaren getirilen her kvartal için ortalama 1.000.000 Rublenin aşılması şartı, firmalarımızın bir kısmının "nakit" metodu kullanmasına engel olmuştur. Yinede metodun kısaca özelliklerine değinmekte fayda vardır.

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

Amortisman giderleri ise hesaplanmış olduğu hesap (vergi) döneminde dikkate alınır. Ancak üretimde kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetin bedelinin ödenmiş olması gerekir. Vergi ve harç ödemeleri ile ilgili giderler, vergi mükellefinin onları fiilen ödediği tutarlar miktarında giderler içinde dikkate alınmaktadır. Vergi ve harç ödemelerinde borçların olması durumunda onların fiilen ödenilen kısmı miktarında ve ödenilen hesap (vergi) döneminde dikkate alınmaktadır.

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

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

### **1.2.3. Vergi Matrahının Tespitinde İndirilecek Giderler İle İlgili Açıklamalar**

2001 yılında yürürlüğe giren yeni vergi kodeksinin en önemli değişikliklerinden bir tanesi de, vergi matrahının tespitinde, indirim konusu yapılan giderlerdeki normların, şirketler lehine

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

### 1.2.3.1. Yasal Düzenleme

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

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

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

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

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

Bu geniş tanıma baktığımızda giderlerin vergi matrahından indirilmesinde hiç bir zorluğun kalmadığını düşünebiliriz. Ancak pratikte olay biraz farklı. Madde metninde yer alan **“giderlerin ekonomik açıdan haklı bulunması”** prensibi bazen tartışmaları da gündeme getirmektedir. Özellikle vergi denetmenleri ile vergi mükelleflerinin ihtilafa düştüğü konu bu prensiptir. Olayın anlaşılması yönünden bir örnek vermek gerekirse ; iş toplantınız için bir başka şehre özel bir uçak kiralamak suretiyle gidiyorsunuz. Vergi denetmeni kira masraflarını “ekonomik açıdan delilsiz” bulup eleştirebilir çünkü bu şehre yerel taşıt araçları ile gitmeniz mümkündür.

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

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

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

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

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

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

### **Giderlerin ekonomik haklılığı, gelir elde etmeye yönelik faaliyetlere yönlendirilmesidir.**

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

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

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

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

**Giderlerin yasal evraklarla desteklenmesi gerekir.**

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

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

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

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

Bölge mahkemesi 07.03.2006 tarih ve A56-14860/2005 no'lu kararında, gerekliliği tartışılır kadroların-ünvanların varlığının kanuna aykırı olmadığını ifade etmiştir. Medeni kanunun 2.maddesine göre girişimcilik faaliyeti, bağımsız, kendi riski üzerinden gerçekleştirilen ve devamlı gelir elde etmeye yönelik faaliyettir. Ortaya çıkan giderler girişimcilik faaliyetinin devamı için veya faaliyeti esnasında ortaya çıkıyorsa tüm bu giderlerin ekonomik haklılığı vardır.

Vergi denetmenleri genellikle bir şirketin zarar elde etmesi halinde, giderlerin etkin yapılmadığını, rasyonel olmadığını bu nedenle şirketin zarar ettiğini beyan ederek rapor

düzenlemektedir. Açıkırtki katılabileceğimiz bir görüş değildir. Çoğu zaman rasyonel-verimli olmayan harcamalar ekonomik açıdan haklılığı olan ve olumlu sonuçlar doğuran harcamalardır. Şirketin işi yürütme etkinliği, becerisi vergi denetmeninin değerlendirilmesine tabi olamaz. Bunun değerlendirileceği organlar farklıdır.

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

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

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

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

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

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

Yine de bir konuya dikkatinizi çekmek istiyoruz. Normların kaldırılması teorik olarak giderlerin sınırlama olmaksızın indirilebildiği sonucunu doğurmaktadır. Ancak bu sınırsızlık vergi denetmenlerinin bu giderin emsal firmalardaki uygulamasına bakmayacağı anlamına gelmez. İzah edilebilir, kabul edilebilir ölçülerde olmadığı takdirde vergi denetmenleri ile ihtilaf kaçınılmazdır. Özellikle de yurtdışından Rusya'daki şirketlere aktarılan gider faturalarında dikkatli olunmasını bir kez daha hatırlatmakta fayda görüyoruz.

### **1.2.3.2. Reklam Giderleri**

Reklam harcamalarının tanımı md: 264'te yer almaktadır.

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

## **mükellefinin reklam kampanyalarında piyango kazananlara verdiği hediyelerin satın alma giderleri ve ayrıca benzeri diğer çeşitli reklam giderleri.”**

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

### **1.2.3.3. Temsil-Ağırlama Giderleri**

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

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

Temsil-ağırlama giderlerinin, vergi matrahından problemsiz indirilebilmesi için bazı bilgileri içeren bir protokol yazısına bağlanması zorunludur. Bu protokol yazısında aşağıdaki bilgiler olacaktır: Misafirle ilgili bilgiler, ağırlama tarihi, yapılan harcama tutarı gibi. Vergi Kodeksinin 264 maddesi uyarınca temsil-ağırlama giderleri norma tabi giderdir, bu giderler ait olduğu hesap (vergi) döneminin maaş ödemeleri toplamının %4’nü aşamaz, aşan kısım kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.

### **1.2.3.4. Kredi-Faiz Giderleri**

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

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

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

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

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

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

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

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

- Rus şirketi yabancı bir şirkete borçlu ise ve yabancı şirket (direkt veya dolaylı olarak) Rus şirketinin tüzük sermayesinin %20’den fazlasına sahip ise (yabancı şirkete olan kontrol edilen borç).
- Yabancı şirkete olan kontrol edilen borç, borçlunun varlık ve ödenecek borç(yükümlülükler) arasındaki farkın üç katını geçiyorsa (Banka ve leasing şirketleri için

12.5 katını geçiyorsa). Varlık ve ödenecek borç arasındaki farkın (öz sermaye) hesaplanmasında gecikmiş vergi borçları, ertelenen vergi, vergi ödeme taksitleri, vergi kredisi ve yatırım vergi kredisi miktarları dikkate alınmamaktadır.

Bu durumda azami faiz oranı aşağıdaki şekilde belirlenmektedir:

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

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

\*banka ve leasing şirketleri için 12.5

Azami faiz ve sermayeleştirme katsayısı vergi döneminin son gününde hesaplanır.

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

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

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

Bu sorunun cevabını verebilmek için öncelikle muhasebe kayıtlarına yeni giren bir tanımı “yatırım aktifi”ni açıklamakta fayda vardır.

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

Hangi şartlarda kredi faiz giderleri yatırım aktifinin maliyetine dahil edilir?

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

Yukarıda yer alan şartların gerçekleşmesi halinde kredi faizleri aktifleştirilecek, diğer bir anlatımla iktisadi kıymetin aktifleştirilme tarihine kadar olanlar maliyete atılacak, aktifleştirilme tarihinden sonra gelen faizler ise doğrudan sonuç hesaplarına yansıtılabilecektir. Geçmiş dönemlerde yatırımcının en büyük dezavantajı, aktifleştirme sonrası döneme isabet eden faizlerin masraf yazılmaması idi.

#### **1.2.3.5. Sigorta Giderleri**

Yeni vergi kodeksi ile vergi matrahından indirilme limiti arttırılan bir başka gider türünde sigorta harcamalarıdır.

Eski düzenlemede sigorta giderleri için sadece genel bir tanım verilirken tek bir norm (limit) konulmuştu, yeni düzenlemede ise sigorta giderleri detaylı gruplandırılmış ve her bir grup sigorta gideri için farklı norm belirlenmiştir.

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

Sigortalı işçilerin sağlık harcamalarının karşılanmasını öngören, isteğe bağlı sigorta anlaşmaları üzerinden yapılan prim ödemeleri ise, 01.01.2009 tarihinden itibaren toplam ücret harcamalarının 6% 'sını aşmayan tutarda vergi matrahından indirilebilir.

Yine sigortalının vefatı veya iş görevinde iş kabiliyetini kaybetmesi ile ilgili yapılan isteğe bağlı sağlık sigortalarında, bir işçi için bir yılda 01.01.2009 tarihinden itibaren en fazla 15 000 ruble tutarı vergilendirilecek matrahı azaltabilir.

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

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

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

### **1.2.3.6. Amortisman Giderleri**

Yeni vergi kodeksinde en geniş değişiklikler amortisman giderleri ile ilgilidir. Hangi mülkün ve/veya iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulacağı, amortismanına tabi olmayan iktisadi kıymetin tanımı, amortismanına konu olacak iktisadi kıymetin ilk değerinin tespiti, amortisman grupları yeni düzenlemede ayrıntıları ile yer almıştır.

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

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

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

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

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

Yine ilk satınalma değeri 20.000 Ruble’yi aşmayan iktisadi kıymetler, amortismanına tabi tutulmadan ilgili gider hesaplarında muhasebeleştirilir. Amortismanına tabi iktisadi kıymeti tanımlarken işletmenin temel kaynakları- aktifleri tanımı kullandık. Nedir bu temel aktifler?

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

Vergi mükellefi sermaye yatırımlarının ve/veya duran varlıkların modernizasyonu, yeniden teknik yapılandırılması, ek geliştirmelerin yapılması, kısmi tasfiyesi ile ilgili giderlerini, 01.01.2009 tarihinden itibaren duran varlıkların ilk maliyetinin (karşılıksız gelen duran varlıklar hariç) %30’unu aşmaması şartıyla hesap (vergi) döneminin giderlerine dahil etmeye hakkı vardır.”

**Amortismanına tabi mülk hangi değerler ile kayıtlara alınacaktır?**

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

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

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

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

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

Amortisman tabi iktisadi kıymetler hangi amortisman gruplarına ayrılır?

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

Vergi mükellefi, şirket kuruluşunda aynı sermaye olarak veya reorganizasyonunda aldığı kullanılmış duran varlıkların faydalı kullanım süresini belirlerken, bu duran varlıkların

önceki sahibi tarafından belirlenen ve yine önceki sahibi tarafından tüketilen süreyi eksiltilecek kendisi için faydalı kullanım süresini belirlemeye hakkı vardır.

İşletmeler, amortisman tutarını aşağıdaki metodlardan bir tanesini seçerek hesaplarlar.

- Direkt metod
- Direkt olmayan metod

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

Direkt olmayan metodun kullanılması halinde ise, aylık hesaplanacak amortisman tutarı, amortisman tabi iktisadi kıymetin kalan değerinin, bu kıymet için belirlenmiş amortisman normu ile çarpılması sonucu bulunacaktır.

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

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

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

Aynı örneğimizi direkt olmayan metoda göre düzenlersek;

Direkt olmayan metod formülü

$$K = (2/n * 100)$$

K-amortisman normu;

n- faydalı kullanım süresi;

$2/60 * 100 = \%33$  amortisman normu bulunacaktır.

Makinenin şubat ayında satın alınması halinde aylık amortisman gideri 3333 Rubledir.

$$100\ 000\ \text{Ruble} * \%3,33 = 3333\ \text{Ruble}$$

Mart ayı için hesaplanacak amortisman gideri ise 3222 Ruble olacaktır.  $(100\ 000 - 3333) * \%3,33 = 3222\ \text{Ruble}$ .

**Amortisman konusunda özellik arz eden diğer konular**

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

#### **1.2.3.7. Kur Farkları Gideri- Kambiyo Farkları Gideri**

Kur farkları; değeri döviz cinsinden belirlenen aşağıdaki varlık ve/veya borçların ödeme günündeki veya mali dönem sonundaki Merkez Bankası kuru dikkate alınarak hesaplanacak Ruble tutarı ile, bu varlık ve borçların muhasebeleştirildiği günün veya bir önceki mali dönem sonundaki kur dikkate alınarak hesaplanmış Ruble tutarının arasındaki farktır. Aşağıdaki varlık ve borçların değerlemesinden oluşacak farklar, Rusya Federasyonu'nda kur farkı olarak değerlendirilir ve ticari ve mali kar'ın tespitinde dikkate alınır. Kur farkı giderleri, vergi matrahından norm olmaksızın indirilir.

Kur farkı uygulanacak varlık ve/veya borçlar

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

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

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

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

Eski düzenlemede, bu farklar “kambiyo farkı” olarak nitelendirilip kanunen kabul edilmeyen gider sayılıyordu. Vergilendirilecek matrahın tespitinde bir gider kalemi olarak dikkate alınmamakta idi. Ancak yeni düzenlemede kambiyo farkları da artık “satışdışı gider” olarak herhangi norma-limite tabi olmaksızın vergi matrahından indirilecektir (md:265/5.1).

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

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

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

#### **1.2.3.8. Şüpheli Alacak Karşılığı Gideri**

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

Maliye Bakanlığının 29/07/98 tarihli 34n Sayılı Kararının 70. maddesi gereği, şirketler “şüpheli alacak karşılığı” ayırabilirler. 01/01/1999 tarihine kadar Şüpheli Alacak karşılığı sadece yıl sonunda yapılabiliyordu (26/12/94 tarihli 170 Sayılı Maliye Bakanlığı Mektubu). 01/01/99 tarihinden itibaren yeni Muhasebe Uygulaması gereği sözkonusu şüpheli alacak

karşılıkları yıl içinde de ayrılabilir. Böyle bir düzenleme şirketler açısından büyük bir önem taşımaktadır.

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

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

Şüpheli alacaklar karşılığının hesaplama yöntemi aşağıdaki gibidir:

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

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

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

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

### **BORCUNU ÖDEMİYEN FİRMADA VERGİ UYGULAMASI NE OLACAKTIR?**

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

Örnek: "OOO KLİN" firması ofis mobilyası satın almıştır. Sözleşmeye göre 30 Haziran 2001 tarihine kadar borcunu ödemek durumundadır. Borcunu zamanında ödememesi halinde

zamanaşımı süresi 1 Temmuz 2001 tarihinden itibaren işlemeye başlar ve 1 temmuz 2004 tarihinde sona erer.

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

- Alacaklının mahkemeye başvurduğu an
- Borçlunun borcunu kabul ettiği an

Borçlu şirket, borcunu kabul ettiğini alacaklı şirkete nasıl duyuracaktır?

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

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

#### **1.2.3.9. Geçmiş Yıl Zararları**

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

Geçmiş yıl zararlarının indirimi ile ilgili olarak tartışılan 2 konu vardır. Bunlardan ilki geçiş dönemine ait zararların kaç yıl ileriye taşınacağıdır. Bilindiği üzere eski düzenlemede geçmiş yıl zararları 5 yıl taşınabiliyordu. Kanun 01.01.2001 tarihi itibarıyla yürürlüğe girdiği için 1997, 1998, 1999, 2000 ve 2001 yılları zararları için uygulama ne olacaktır? Eski kanuna tabi olup 5 yıl içinde indirilecek midir? Yoksa yeni kanunun yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla, şirketin kayıtlarında yer alan ve kanunen indirilme hakkı olan zararlarda 10 yıllık uygulamadan faydalanabilecek midir?

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

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

indirileceğine ilişkin bir hüküm yoktur. Bu yorumu gerektirecek, herhangi bir düzenlemede mevcut değildir. Dolayısıyla şirketler yeni vergi kodeksi ile birlikte zararlarını 10 yıl ileriye taşıyabilecek ve mevcut zararlarını vergi matrahları uygun ise bir kerede indirim konusu yapabileceklerdir.

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

### **1.2.3.10 Ücret Giderleri**

Ücret giderleri Rusya Federasyonu kanunları gereği bir norma tabi olmaksızın vergi matrahından indirilir. Maaşlardaki yüklere gelince; Rus personel için % 26 oranında “sosyal vergi” olarak adlandırdığımız emeklilik fonları yükü mevcuttur. Ayrıca %13 gelir vergisi söz konusudur. Eski düzenlemede, maaşlarda gelir dilimleri üzerinden farklı vergi oranları ile vergileme yapılıyordu. Yeni vergi kodeksi ile bu modelden vazgeçilmiş ve maaşlarda, miktarı ne olursa olsun tek oranlı vergilemeye geçilmiştir.

Yabancı personelde de %26 bulan tek sosyal vergi uygulaması vardır. Gelir vergisi yükü ise yabancı personelin vergi statüsüne bağlı olarak değişir. Dar mükellef statüsünde ise %30 gelir vergisi yükü vardır. Yabancı personel 12 aylık zaman dilimi içerisinde 183 günden fazla Rusya Federasyonu'nda kalıyorsa tam mükellef sayılır ve gelir vergisi yükü %13 olacaktır.

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

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

#### **1) Eğer iş sözleşmesinde ücretsiz yemek öngörülmüş ise:**

RF VUK 252 maddesinin 1 fıkrası gereği vergi mükellefi elde edilen gelirleri, RF VUK 270 maddesinde belirtilen harcamalar hariç, yapılan harcamalar tutarında azaltmaktadır.

RF VUK 270 maddesinin 25 fıkrası uyarınca çalışanların ücretsiz yemeği, kira giderleri kurumlar vergisi matrahı hesaplamasında kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Ücretsiz yemek, kira yardımı iş veya toplu iş sözleşmesinde öngörülmüş ise kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır.

Bununla beraber RF VUK 255 maddesi gereği RF kanunlarıyla, toplu iş veya iş sözleşmeleriyle öngörülmüş (RF VUK 255 md. 25 fıkra) çalışma rejimi veya iş şartlarına

bağlı olarak çalışanlara yapılan ayni ve (veya) parasal tüm harcamalar maaş ödemesine dahil edilmektedir.

Böylece çalışanlarla ve yönetim arasında imzalanan iş (toplu) sözleşme şartları gereği şirket tarafından karşılanan yemek, kira tutarları maaş ödemesi giderlerine dahil edilmektedir ve kurumlar vergi matrahını azaltmaktadır. Ancak her bir çalışana denk gelen yemek, kira giderlerinin tespit ediliyor olması lazım, aksi takdirde kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olur.

Belirttiğimiz giderler maaş ödemelerine dahil olduğu için, bu tutarlar üzerinden RF VUK 237 maddesinin 1 fıkrasında belirtilen düzene göre Tek Sosyal Vergisi hesaplanacaktır.

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

## **2) Eğer iş sözleşmesinde ücretsiz yemek öngörülmemişse.**

Yukarıda belirtildiği gibi RF VUK 270 maddesinin 25 fıkrası uyarınca çalışanların ücretsiz yemeği, kira yardımı kurumlar vergisi matrahı hesaplamasında iş veya toplu iş sözleşmesinde öngörülmemiş ise, vergilendirme amacıyla giderlere dahil edilmemektedir.

Burada ayrıca belirtilmesi gereken husus ise kiraya verenin gelir vergisidir. Biz şirket olarak gerçek kişiden ev kiraladığımız zaman sorumlu sıfatıyla kaynakta gelir vergisini kesmemiz ve vergi dairesine ödememiz gerekmektedir. Genelde ev sahibi ile net fiyata anlaşmaya gidilmektedir. Bu durumda ev sahibi ile olan anlaşmada brüt tutarın gösterilmesini göz ardı etmemek gerekir. Dikkat edilmesi gereken bir diğer konu ise personele sağlanan ayni menfaat tutarı personele hesaplanan aylık maaşın %20'sini geçemez (RF İş kanunu md.131).

## **3. Tek sosyal vergisi ve emeklilik fonuna ödemeler:**

Şubelerin tek sosyal vergisini bağımsız olarak ödeme ve ilgili beyannameleri hazırlama yükümlülüğünün oluşması için aşağıdaki şartların yerine getirilmesi gerekmektedir:

- Şubenin ayrı bilançosu olmak zorundadır.
- Ayrı banka hesabı olmak zorundadır.
- Gerçek kişiler lehine maaş ve diğer ödemeleri gerçekleştiriyor olması gerekir.

Bu sıfatları taşıyan şubeler tek sosyal vergisini hesaplamaya ve vergi dairesine beyannameleri vermeye yükümlüdür. Yukarıda belirtilen şartlardan herhangi birinin olmaması durumunda ana ofisin bulunduğu vergi dairesine konsolide olarak beyanname verilir ve ödenir. Bazen şirketlerin şubeleri genel sistemin yanında basitleştirilmiş vergi sistemini veya götürü usulde vergi sistemini uygulayabilmektedir. Bu durumda vergilendirme ne şekilde olacaktır?

Örneğin: Moskova’da kayıtlı şirketin şubesi Moskova dışında kayıtlı ve götürü usulde vergi sistemini uygulamaktadır. Şubenin ayrı banka hesabı ve bilançosu var. Ayrıca genel yönetimde çalışanlar Moskova’daki ana ofiste çalışmaktadır (genel sistem).

Vergi kodeksinin 346.25 maddesinin 4 bendi uyarınca emeklilik fonuna ödemeler hariç tek sosyal vergisi ödenmez. Yine vergi kodeksinin 346,26 maddesinin 7 maddesi uyarınca götürü usul vergi sisteminin yanında diğer vergi sistemine de giren bir faaliyet yürütüyorsa ayrıştırılmış vergi kaydını tutmak zorundadır. Diğer bir anlatımla tek sosyal vergisi açısından vergi mükellefinin, götürü usul vergi sistemi çerçevesinde çalışanlara ödenilen tutarlar ile diğer vergi sisteminde ödenilen tutarları ayrı ayrı kayda alması gerekmektedir. Eğer genel yönetim giderleri gibi birden fazla vergi sistemine tekabül eden tutarlar var ise, bu tutarlar faaliyet türleri arasında hasıllara göre paylaşılır. Ancak bu işlem her ayın hasıllarına göre yapılmak zorundadır.

### **Kişisel gelir vergisi**

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

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

### **1.2.3.11 Şirket Kadrosunda Bulunan Personelin- İşçinin Eğitim Harcamaları**

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

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

### **1.2.3.12 Hukuk ve Enformasyon Giderleri, Danışmanlık ve Diğer Benzeri Giderler, Denetim (Audit) Giderleri**

Başlıkta özetlediğimiz giderler yeni vergi kodeksinin 264'ncü maddesi uyarınca herhangi bir norma (limite) bağlı olmaksızın vergi matrahından indirilebilir. Bunlar arasında en fazla kullanılan ve belgelendirilmesi veyahutta bu hizmetin fiilen alındığının ispat gücü nedeniyle danışmanlık hizmetlerine biraz açıklık getirmeye çalışacağız.

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

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

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

### **1.2.3.13 Araştırma- Geliştirme Giderleri**

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

Belirtilen giderler vergi mükellefi tarafından eşit şekilde Ar-Ge'nin sona erdiği ayı takip eden ayın 1'inden itibaren 1 yıla dağıtılır ve diğer giderlere dahil edilir, eğerki bu belirtilen Ar-Ge işlerinin sonuçları üretimde ve/veya malların satışında kullanılıyor ise.

Ar-Ge işleri sonuç vermediği durumda da bu giderler diğer giderler içine dahil edilmektedir, ve 1 yıla eşit şekilde dağıtılır.

Ar-Ge işleri sonucu vergi mükellefi entelektüel faaliyetlerin hakkını elde ediyor ise, bu haklar maddi olmayan varlıklar olarak kabul edilmektedir ve vergi kodeksinin 258/2 maddesi uyarınca amortisman tabidir. Diğer bir anlatımla eğer Ar-Ge sonucunun patent veya koruyucu haklar ile korunması düşünülüyor ise bu giderler Ar-Ge giderleri değil, Maddi Olmayan Varlıkların elde edilmesi için yapılan giderler olarak kabul edilmektedir ve amortisman aracılığı ile giderleştirilmektedir.

#### **1.2.4. Vergilendirilecek Matrahın Tespitinde Dikkate Alınmayan Gelirler (Vergilendirilmeyecek Gelirler)**

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

##### **1.2.4.1 Avans Ödemeleri**

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

Bilindiği üzere aynı avanslar KDV konusuna girmektedir.

##### **1.2.4.2 Rehin Ve Kapora Şeklinde Elde Edilen Gelirler**

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

##### **1.2.4.3 Kredi Ve Borç Anlaşmaları ve Finansal Yardım Şeklinde Elde Edilen Kaynaklar**

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

Rusya Federasyonu kanunları gereği, Finansal Yardım müessesesi bazı dönemlerde bir zorunluluk olarak kullanılmıştır. Özellikle 1998 ekonomik krizi (devalüasyon) dövizli borçları olan Rus firmalarının bilançolarını olumsuz etkilemiş ve net varlıklar bir çok şirkette kayıtlı sermaye tutarının altına düşmüş ve negatif olmuştur.

Net varlıkların, kayıtlı sermayenin altına düşmesi halinde çözümü bulunmaktadır. Ancak net varlıklar negatif olduğunda çözümsüzlük gündeme gelmektedir. Kıymetli evrak departmanı bu gibi durumlarda sermaye artışına izin vermediği için firmaların bir bölümü, karşılıksız finansal yardım adı altında yurtdışından nakit fonlar getirmektedir. Vergi kodeksinin 251'nci maddesi uyarınca bu fonlar vergiye tabi değildir.

#### **1.3 Vergi Oranı**

Yeni vergi kanun değişikliklerinin yürürlüğe girmesi ile birlikte 01.01.2009 tarihinden itibaren kurumlar vergisi oranı %20 olmuştur (eski oran %24 idi).

- %2,5 oran Federal Bütçeye
- %17,5 oran Bölge Bütçesine

Rusya Federasyonu bölgeleri kendi kanunları gereği vergi oranını bazı vergi mükellefleri için azaltabilirler. Ancak sözkonusu oran %13,5'ten düşük olamaz (Bölge bütçesine ödenecek kurumlar vergisi oranı %17,5'ten en fazla %13,5'e inebiliyor).

Yeni düzenleme eski kanunun bazı handikaplarını ortadan kaldırmayı hedeflemektedir. Bilindiği üzere "kurumlar vergisi" federal bir vergi olmasına rağmen, bölge yönetimleri, kendi bölgelerine yapılacak yatırımları teşvik etmek amacıyla, uzun yıllar bölge bütçesine ödenecek kurumlar vergisi ile ilgili olarak muafiyet vermiştir. Merkezi bütçe hesaplamaları yönünden sürekli sapmaları ifade eden bu uygulama yeni vergi kodeksi ile ortadan kaldırılmış, bölge yönetimlerinin kurumlar vergisi oranı ile oynama (azaltma) alanı iyice daraltılmıştır.

#### **1.4 Verginin Ödenmesi**

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

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

##### **1.4.1 Kıvartalda Bir Kez Kazanç Vergisi Ödemek**

Eski düzenlemede "küçük işletme" statüsünde olan firmalar kıvartalda bir kez vergi ödemesinden faydalanıyorlardı. Ancak 2002'nin başından itibaren geçerli olan yeni düzenlemede bu avantajlı yöntemden faydalanma şartları değişmiştir. Kanununun 286'ncı maddesine göre, geçen 4 kıvartal (bir takvim yılı) itibarıyla satış geliri, ortalama olarak her kıvartal için 3.000.000 Rubleyi aşmayan işletmeler ( $3.000.000 \text{ Ruble} / 27,5 = 109.090 \text{ USD}$ ), bütçe kuruluşları, Rusya Federasyonu'nda faaliyetini sürekli temsilcilik vasıtasıyla yürüten yabancı işletmeler, ticari olmayan kuruluşlar, basit ortaklık üyeleri, vekalet anlaşmasından fayda sağlayanlar, kazanç vergilerini 3 ayda bir (kıvartal bazında) ödeyebilirler.

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

Örnek: Firmanın 2008 yılı gelirleri KDV hariç aşağıdaki gibidir.

1 kvartal 2.500.000

2 kvartal 3.700.000

3 kvartal 2.200.000

4 kvartal 2.600.000

Toplam gelir yıllık 11.000.000 Rubledir. Buna göre kvartal geliri ortalama ( $11.000.000 / 4 = 2.750.000$ ) 2.750.000 Ruble olup, 3.000.000 Rubleyi geçmediğinden işletme 2009 yılında 3 ayda bir kez kazanç vergisi ödeyecektir.

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

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

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

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

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

#### **1.4.2. Bir Önceki Ayın Fiili Kazancına Göre Aylık Avans Ödemesi:**

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

Örnek: 2009 yılı Ocak ayı beyannamesine göre firmanın kar’ı 650.000 Rubledir. Firma bu kazanç üzerinden vergiyi Şubat ayının 28’nci gününden geç olmamak üzere ödemek zorundadır.

$650.000 * \%2,5 = 16.250$  Federal bütçeye

$650.000 * \%17,5 = 113.750$  Yerel bütçeye

#### **1.4.3. Bir Önceki Kvartalin Kazancına Göre Aylık Avans Ödemesi:**

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

Örnek: İşletmenin 2009 yılı 1. kvartal kazanç vergisi ödemesi aşağıdaki gibi olsun.

(3 ay için ödenen tutarlar).

Federal bütçeye : 25.000 Ruble

Bölgesel bütçeye : 175.000 Ruble

İşletme 2003 yılının 2. kvartasında kazanç vergisi avans ödemelerini nasıl yapacaktır?

Her ayın 28. gününe kadar toplam 86.666 Rubleyi 3 ay boyunca ödemek zorundadır.

Federal bütçeye :  $25.000/3=8.333$  Ruble

Bölgesel bütçeye :  $175.000/3=58.333$  Ruble

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

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

#### 1.4.4 Ayrı Şubelerin Vergi Ödeme Özellikleri

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

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

Yasal düzenlemeden de anlaşılacağı üzere vergi kodeksinin bu maddesi gereği şubeleri bulunan rus şirketleri kurumlar vergisinin %2,5 kısmına tekabül eden Federal bütçe payını ana ofis adresinde şubelere paylaştırmaksızın öder.

Kurumlar vergisinin %17,5 kısmına tekabül eden ve bölge bütçesine hesaplanması ve ödenilmesi gereken tutar ise her bir şubeye denk gelen kısım hesaplanarak şubelerin ve ana ofisin bulunduğu bölge bütçelerine ödenir. Düzenlemeden de anlaşılacağı üzere, ayrı şubeye düşen kazanç payının dikkate alınması gerekmektedir. Bunun içinde madde 288/2 fıkrasında yer alan 2 göstergeden birinin kullanılması zorunludur. Mükellef, göstergelerden hangisini kullanacağına kendi karar verir ve seçilen gösterge bir takvim yılı dönemi içinde değiştirilemez. Nedir bu göstergeler?

- Ayrı şubede çalışan ortalama personel sayısının veya ücret giderler toplamının, ana şirketin ortalama personel sayısına oranı veya toplam ücret giderlerine oranı.

- Ayrı şubeye ait amortismanına tabi mülkün net değerinin, ana şirketin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerinin net değerine oranı.

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

### **1.5 Beyanname Verme Süresi**

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

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

- 1. kvartal beyannamesi 28 Nisan
- 2. kvartal beyannamesi 28 Temmuz
- 3. kvartal beyannamesi 28 Ekim
- Bütün yılı konsolide eden yıllık hesap, izleyen yıl 28 Mart.

## **2. RUSYA FEDERASYONU'NDA FAALİYETİNİ DAİMİ TEMSİLCİLİK ARACILIĞI İLE YÜRÜTMİYEN VE RUSYA FEDERASYONU KAYNAKLARINDAN GELİR ELDE EDEN YABANCI İŞLETMELERİN VERGİLENDİRİLMESİ (SORUMLU SIFATIYLA STOPAJ UYGULAMASI).**

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

## 2.1 Yabancı Şirketlerin Elde Ettiği Hangi Gelir Türleri Stopaja Tabi Olacaktır?

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

- a) Rusya Federasyonu kanunları çerçevesinde kurulmuş şirketlerin ortağı olan yabancı gerçek ve/veya tüzel kişilere yapılan temettü ödemeleri
- b) Şirketlere, diğer kişilere veya bunların birliklerine ait kazancın veya mülkün dağıtım sırasında, şirketlerin, diğer kişilerin veya birliklerine ait kazancın veya mülkün dağıtım sırasında, şirketlerin, diğer kişilerin veya birliklerin tasfiyesi dahil, yabancı şirketlerin lehine tahsis edilen gelirler.
- c) Her türlü borç üzerinden elde edilen faiz gelirleri, iştirak kazanç hakkını veren tahviller (konvertible tahviller dahil) üzerinden elde edilen gelir.
- d) Maddi olmayan mülk objelerine ait mülkiyet hakkının Rusya Federasyonu'nda kullanılmasından elde edilen gelirler. Bu gelirlere; edebiyat eseri, sanat veya bilim ürünlerine ait yazar haklarının kullanımından dolayı yapılan ödemeler, sinema ürünleri veya televizyon veya radyo için kayıtlar dahil, her türlü patentlerin, ticari markaların, çizim veya modellerin, planların, gizli formüllerin veya sanayi, ticari veya bilim tecrübesine ait bilginin kullanım hakkı için ödenen tazminat ve her türlü diğer ödemeler dahildir
- e) Aktiflerin %50'den fazlası, Rusya Federasyonu topraklarında bulunan gayrimenküllerden oluşan işletmelerin hisselerinin ve bu hisselerin türevleri niteliğindeki finansal araçların satışından elde edilen gelirler.
- f) Rusya Federasyonu topraklarında bulunan gayrimenküllerin satışından elde edilen gelir. Bilindiği üzere Rusya Federasyonu kanunları gereği yabancı gerçek ve/veya yabancı tüzel kişilikler gayrimenkül satın alabilirler. Bunun için Rusya Federasyonu'nda yerleşik olma şartı aranmaz. Bankalarda yabancı şirket adına açılacak hesaba yurt dışından transfer edilen tutarlarla Rusya Federasyonu'nda gayrimenkül satın almak mümkündür.
- g) Rusya Federasyonu topraklarında bulunan mülkün kiraya verilmesinden dolayı elde edilen gelir, leasing işlemleri, gemilerin veya uçakların ve/veya taşıt araçlarının, ayrıca uluslararası nakliyatta kullanılan konteynerlerin kiraya verilmesinden elde edilen gelirler.
- h) Uluslararası nakliyattan elde edilen gelir. Nakliyat işinin Rusya Federasyonu alanları dışında bulunan iki nokta arasında gerçekleşmesi halinde vergileme yapılmaz.
- i) Sözleşme şartlarının ihlali halinde ödenen cezalar, gecikme faizleri
- j) Diğer benzer gelirler.

**Yabancı Şirketlerin Elde Ettiği Hangi Gelir Türleri Stopaja Tabi değildir?**

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

## **2.2 Vergi Stopajının Hesaplanması ve Ödenmesi Özellikleri**

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

## **2.3 Gelir Kaynağı- Ödeme Kaynağı**

Vergi stopajının hesaplanması ve ödenmesi aşamasında “gelir kaynağı” ve “ödeme kaynağı” tanımlarının bazen birbirine karıştığını görüyoruz.

Rusya Federasyonu içinde gelir kaynağı bazen bir yabancı firmada olabilir. Eğer yabancı firma faaliyetini diğer yabancı ülkede gerçekleştiriyor ise, o zaman gelirin kaynağı “yabancı” sayılır. Yabancı firmaların Rusya Federasyonu içindeki kaynaklardan gelir elde etmeleri, direkt Rusya Federasyonu'nda yürütülen faaliyetle ilgili olmayabilir. Sözkonusu gelirlere faizler, temettüer, royaltı gelirleri ve benzeri gelirler girmektedir.

Ödeme kaynağından kastedilen teslim edilen mallar, yapılan iş veya verilen hizmet karşılığında bizzat ödeme yapan kişidir. Ödeme kaynağı ve gelir kaynağı farklı olabilir. Örneğin, normal bir dış ticaret kontratı çerçevesinde, ürettiği malları FOB fiyatlardan Rusya Federasyonu'na getiren yabancı firmanın gelir kaynağı malların üretildiği ülkedir, ödeme kaynağı ise Rusya Federasyonu'dur.

Gelir kaynağının nitelendirilmesi açısından yabancı firmaya, hangi hesaptan ödeme yapıldığı önemli değildir.

Eğer yabancı bir firma diğer bir yabancı firmaya Rusya içinde hizmet veriyor ise, yapılan ödeme yabancı kaynaklı gelir sayılmasına rağmen, gelir kaynağı rus asıllı olacaktır ve bu işten elde edilen gelir Rusya Federasyonu'nda vergilendirilecektir (gerçek usulde vergileme).

Yine yabancı firma bir rus şirketine Rusya Federasyonu dışında hizmet sunuyor ise, o zaman elde edilen gelir Rusya kaynaklı gelir sayılmayacaktır ve Rusya Federasyonu kanunları çerçevesinde vergilendirilmeyecektir.

### **3. KATMA DEĞER VERGİSİ**

#### **3.1 Verginin Mükellefi**

KDV'nin mükellefleri 143 maddede düzenlenmektedir.

- Kurumlar (şirketler, işletmeler v.s.)
- Özel teşebbüsler
- Rusya Federasyonu gümrük kanunu uyarınca tespit edilen, RF gümrük sınırından malların geçişi ile ilgili vergi mükellefi kabul edilen şahıslar.

#### **3.2 Vergi Mükellefiyetinin Kaldırılması**

Yeni vergi kodeksinde ufak işletmeler için özel bir düzenlemeye gidilmiştir. Buna göre; son 3 takvim ayı itibarıyla şirketlerin veya özel teşebbüslerin, KDV hariç, mal (iş, hizmet) satış gelirinin toplamı 2.000.000 Rubleyi aşmıyorsa, verginin mükellefleri vergi hesabı ve ödeme yükümlülüklerini kaldırma (muafiyet) hakkına sahiptirler (2.000.000/27,5=72.727 USD'dir).

Bundan yararlanmak isteyen vergi mükellefinin, yazılı bir bildirim ve ekinde evrak ile bağlı bulunduğu vergi organına başvurması gerekir. Söz konusu bildirim ve evraklar, muafiyet hakkından yararlanılmaya başlanılan ayın 20. gününe kadar vergi organına ibraz edilmelidir. Kanunda belirtilen 2.000.000 Rublelik sınırın aşılması halinde, olayın gerçekleştiği ayın 1. gününden itibaren vergi muafiyet hakkı kaybolur ve bu günden itibaren vergi yeniden hesaplanır.

Ancak bazı hallerde yukarıdaki şartlara uyulduğu hallerde bile KDV muafiyeti uygulanmayabilir. Kanunun md:145/2 fıkrası uyarınca, lüks tüketim vergisine tabi malları satan şirketler bu muafiyetten yararlanamaz. Yine 145/3. fıkrası uyarınca gümrüklerde alınan ithal KDV'si bu muafiyetin konusuna girmez. KDV'den muaf firmanın ithalat yapması halinde ithal KDV'sini öder ve bu KDV malların maliyetine yansıtılır.

#### **3.3 Verginin Konusu**

- R.F.nu topraklarında malların (işlerin, hizmetlerin) satışı, borç takası anlaşması üzerinden mal (yapılan iş sonuçlarının, hizmetinin) devri ve rehin konularının devri ve ayrıca mülkiyet haklarının satışı. (KDV hesaplanması açısından malların mal (yapılan iş sonuçlarının, hizmetinin) karşılıksız devri satış kabul edilmektedir ve RF Vergi kodeksinin 40 md. uyarınca belirlenen fiyatlar üzerinden KDV hesaplanır ve vergi dairesine yatırılır)

- Kendi ihtiyacı için inşaat-montaj işi yapmak
- Kurumlar vergisinin hesaplanmasında kanunen kabul edilmeyen giderler niteliğinde olan ve mükellefin kendi ihtiyacı için Rusya Federasyonu alanında malların (yapılan iş sonuçlarının, hizmetinin) devri.
- R.F.nu gümrük alanına malların girişi

Kendi ihtiyacı için yapılan inşaat-montaj işlerinin KDV'ye tabi olup olmayacağı tartışmaları 01.01.2001 tarihine kadar devam etti. Bu tarihten sonra geçerli olan yasal düzenleme ile birlikte kanunun 146. maddesi uyarınca artık bu işler KDV'sine konu olacaktır. Hesaplama ne zaman yapılmalıdır? İktisadi kıymetin kayda alınma tarihi veyahutta yapının (inşaatın) mülk hakkının devlet registresi günü.

### **3.4 Malların Satış Yeri**

Vergilemenin konusuna girip girmemesi yönünden, malların satış yeri'nin belirlenmesi prensibi önemlidir. Vergi kodeksinin 147 maddesine göre

“aşağıdaki hallerde malların satış yeri Rusya Federasyonu'dur:

- Mal R.F.nu topraklarında olup yüklenmiyor ve nakliye edilmiyor ise;
- Mal yükleme veya nakliye anı başında R.F.nu topraklarında ise;

### **3.5 Hizmetlerin (İşlerin) Satış Yeri**

Hizmet satışlarında vergilemenin ne şekilde yapılacağı her zaman tartışılan bir konudur. Özellikle hizmet alıcısının ve satıcısının farklı ülkelerde bulunması, olayın mutlak suretle bir takım kriterlere bağlanmasını gerektirmektedir. Türk firmaları olarak biz bu olayın her iki tarafında da yer alabiliyoruz. Türkiye'den Rusya'daki şirketlere düzenlediğimiz hizmet faturalarında, hizmetin satıcısı olarak yer alırken, bu hizmet faturasını RF.da kayıtlarına alan ve masraf yazan Rus şirketinin tamamı Türk sermayeli de olabildiği için, burada da hizmet alıcısı pozisyonundayız. Bu nedenlerle konunun hizmet türleri itibarıyla ele alınmasında fayda vardır.

Hangi hizmetlerin satış yeri Rusya Federasyonu'dur?

- a) Hizmetler (işler) RF topraklarındaki gayrimenkul ile ilgili ise (uçak, deniz ve nehir gemileri, uzay objeleri hariç).  
Bu hizmetlere (işlere) inşaat, montaj, inşaat-montaj, tamir, restorasyon, yeşillendirme işleri dahildir.
- b) Hizmetler RF topraklarındaki taşınabilir varlıklar ile ilgili ise.

- c) Hizmet RF topraklarında kültür, sanat, eğitim, beden eğitimi, turizm, dinlenme ve spor alanlarında sunuluyor ise.
- d) Hizmet alıcısı faaliyetini RF topraklarında yürütüyorsa.

Bu düzenleme aşağıdaki hizmetlerin satışında geçerlidir.

- Patent, lisans, ticari marka, yazar hakkı ve benzeri hakların devrinde.
- Veri tabanlarının, bilgisayar programının hazırlanması, onların geliştirilmesi ve onlara değişikliklerin yapılmasında.
- Taşıt araçları hariç taşınabilir varlıkların kiralınması.
- Danışmanlık, hukuk, muhasebe, mühendislik, reklam, eğitim, bilgi-işlem hizmetlerinin sunulmasında ve ayrıca bilim-araştırma ve deney işlerinin yapılmasında.

Mühendislik hizmetlerine, malların (hizmetlerin-işlerin) üretimi ve satışı sürecinin hazırlanmasıyla ilgili danışmanlık hizmetleri, sanayi, altyapı, ziraat ve diğer objelerin inşaatı ve işletilmesi ile ilgili hazırlık hizmetleri, proje ve önproje hizmetleri (ekonomik ve teknik zemin hazırlaması, proje araştırmaları ve benzeri hizmetler) dahildir.

- RF hava sahasında ve uçak terminallerinde sunulan uçak bakım hizmetleri.
- Personel kiralamasında, eğer personel alıcının ekonomik faaliyetini sürdürdüğü yerde çalışıyor ise.
- RF limanlarında duran gemilere verilen her türlü hizmet ve RF sularında verilen navigasyon hizmeti.
- Yukarıda bahsedilen işlerin yapılması için şirket (tüzel veya gerçek kişiyi) davet etme/bulma acentelik hizmeti.
- Hizmeti yapan (işleri sunan) şirketin veya özel teşebbüsün faaliyetini RF topraklarında yürütmesi halinde.

Hizmetlerin-işlerin gerçekleştiği, hizmetin sunulduğu yerin ispatı için hangi belgeler gerekecektir?

- Yabancı veya rus asıllı kişilerle yapılan anlaşma.
- Hizmetlerin (işlerin) fiilen yapıldığını (sunulduğunu) ispat eden dökümanlar.

### 3.6 Verginin Matrahı

Malların (işlerin, hizmetlerin) satışında vergi matrahı, sözkonusu malların satış fiyatıdır (KDV hariç). Vergi matrahı tespit edilirken, satış bedeli olarak nakdi, ayni, değerli evraklar dahil elde edilen tüm gelirler dikkate alınır.

Firmanın kendi ihtiyacı için inşaat-montaj işleri yapması halinde ise vergi matrahı, bu iş için vergi mükellefinin yaptığı tüm harcamalar dikkate alınarak, yapılmış işlerin toplam değeri şeklinde tespit edilir.

Komisyoncu olarak faaliyet gösteren firmalarda ise sadece komisyon tutarı KDV'ye tabidir. Bu işlemlerde uygulanan oran genel KDV oranıdır (%18). Komisyoncunun sattığı malın vergi oranı farklı olabilir, bu durum komisyon hizmetinin vergi oranını değiştirmez.

Rusya Federasyonu gümrük alanına gelen malların vergi matrahı aşağıdaki değerlerin toplamı sonucu bulunur.

- Malın Gümrük Değeri
- Gümrük vergisi
- Lüks Tüketim Vergisi (lüks tüketim vergisine tabi olan mal için).

Vergi mükellefinin yabancı döviz cinsinden gelirleri ve/veya giderleri, malların (işlerin, hizmetlerin) satış tarihi veya giderlerin fiilen yapıldığı tarih itibarıyla Merkez Bankası resmi kurundan rus rublesine çevrilir.

Verginin matrahı ile ilgili gündeme gelen bir başka önemli konuda "Alınan avanslar"ın KDV'si matrahına dahil olmasıdır(md:162/1). Yabancı döviz bazında bir değer alınmışsa KDV'si avansın ödendiğini gün kur'undan hesaplanacaktır.

Avanslar üzerinden ödenen KDV'si, avansın mahsup edildiği dönemlerde avans mahsubu ile doğru orantılı bir şekilde indirim konusu yapılacaktır.

Aynı şekilde 01.01.2009 itibaren yürürlüğe giren değişikliğe göre ödenen avanslarda ödeyen açısından indirim hakkı doğuracaktır.

### **Kambiyo farklarının-Tutar farklılıklarının KDV açısından değerlendirilmesi**

Rusya Federasyonu'nda çok yaygın bir uygulamadan bahsetmiştik. Özellikle ithal ürünlerin satışında gündeme gelen, dolara endekli kontrat yaparak ödeme gününde Ruble almak. Muhasebe kayıtları açısından tutar farklılıkları ya da kambiyo farkları dediğimiz bu olay Kanunun 153. maddesi uyarınca KDV'ye tabidir. Alıcı için ise aynı tutar KDV'si indirim hakkı olarak ortaya çıkar.

### 3.7 Vergilendirme Dönemi ve Oranlar

Vergilendirme dönemi, vergi sorumluları dahil vergi mükellefleri için üç aylık dönem olarak belirlenmiştir.

Genel Vergi Oranı %18'dir. Ancak % "0" ve % "10" oranında uygulanan mal ve hizmetler de bulunmaktadır.

### **3.8 Malların (İşlerin-Hizmetlerin) Satışında Vergi Matrahının Tespit Anı (TAHAKKUK METODU)**

Vergi kodeksine yapılan değişiklikler sonucu KDV hesabında nakit metodu yürürlükten kaldırılmıştır. Tahakkuk metodunda vergi matrahının oluşması ile ilgili hükümler vergi kodeksinin 167 maddesinde yer almaktadır.

1. Vergi matrahının tespitinde vergi kodeksinde aksi öngörülmedikçe aşağıdaki işlemlerde gerçekleşen erken tarih dikkate alınmaktadır:

- a. Malın (iş sonucunun, hizmetin) mülkiyet haklarının devri;
- b. Yapılacak mal (iş, hizmet) mülkiyet hakları devrine mahsuben yapılan avans ödemesi.

2. Mal sevkiyatı fiilen olmamasına rağmen malın mülkiyet hakkı devri gerçekleşiyorsa, bu KDV matrahının tespitinde sevkiyat kabul edilmektedir.

3. Kendi ihtiyaçları için inşaat montaj işlerin yapılmasında vergi matrahının tespit anı her vergi döneminin son günüdür.

4. Kendi ihtiyaçları için malların (işlerin, hizmetlerin) devrinde vergi matrahının tespit günü belirtilen malların (işlerin, hizmetlerin) sevkiyat günüdür.

KDV'si sisteminde yapılan değişiklikler içinde, sorularıda gündeme getiren önemli bir düzenlemedir. Önceki metinde, yüklenen malların, yapılan işlerin, sunulan hizmetlerin mülkiyet hakkının devir günü esas alınmaktaydı. Oysa yeni düzenlemede satılan mal ve/veya hizmetin mülkiyet hakkının devri değil, malların yükleme-devir günü önemlidir. Buradan şu sonucu çıkartabiliriz, mal alıcının mülkiyetine geçmeden, satıcı KDV'sini ödemek durumunda kalabilecektir. Mülkiyet devri olmadan satış gerçekleşmeyeceğine göre, satış olmadan KDV'si ödemesi gündeme gelmektedir. Herşeye rağmen Vergi bakanlığının görüşü açıktır. Yükleme anında KDV hesaplanmalıdır.

### **3.9 Vergi İndirimleri**

Vergi mükellefleri, hesapladıkları toplam KDV'sini kanunun öngördüğü vergi indirimleri (KDV indirimleri) tutarı kadar azaltabilir. KDV'sinin indirilmesi için kanunun öngördüğü durumlar hariç ödeme esası aranmaz.

Örneğin Vergi kodeksinin 171/2 maddesi uyarınca mal, iş, hizmet ithalatında KDV'nin indirim konusu yapılabilmesi için KDV'nin "ödenmesi" şartı vardır.

Rusya Federasyonu vergi organlarında kayıtlı olmayan yabancı işletmelerin (mükelleflerin) gelirlerinden kesilen KDV (sorumlu sıfatı ile KDV kesintisi) yabancı mükellefe bu geliri sağlayan tarafından indirim konusu yapılır.

Malların satışında, satıcının bütçeye ödediği KDV'si, sözkonusu malların satıcıya iadesi halinde indirim tabidir. Aynı şekilde işlerin yapılması veya hizmetlerin sunulması sırasında, satıcı tarafından bütçeye ödenen KDV'si işlerin veya hizmetlerin reddedilmesi halinde indirim tabidir.

Rusya Federasyonu topraklarında satılan malların (işlerin, hizmetlerin) izleyen tarihlerde teslimatı karşılığında alınan avans ve benzeri önödemeler üzerinden bütçeye ödenen KDV'si, ilgili anlaşmanın feshi ve avansların geri ödenmesi halinde indirim tabidir.

01.01.2009 tarihinden itibaren kanuna giren değişiklik sonucu şirketler mal, iş veya hizmet için yaptığı önödemelerin KDV'sini aynı dönem içinde indirim konusu yapabileceklerdir.

Şirketlerin kendi ihtiyacını karşılamak için inşaat-montaj işleri yapmaları halinde, hesaplanan KDV'si ödenir ve aynı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılır.

Bir diğer konu ise inşaat işinin başka bir şirket tarafından yapılması durumunda KDV'nin ne zaman indirim konusu yapılabileceğidir. İnşaat şirketi ile işveren arasındaki sözleşmede yapılan işlerin "etap" veya "anahtar teslimi" olduğuna bağlı olarak iki farklı durum sözkonusudur.

1. İnşaat işlerinin etap şeklinde işverene teslim edilmesi durumu: Genelde inşaat şirketleri her ay sonu işverene KS2 ve KS3 formlarını düzenlemektedir. Bu formların ve ekinde düzenlenecek olan faturanın işveren yönünden önemi büyüktür. Çünkü inşaat işlerinin "etap" şeklinde teslimi her bir etabın mülkiyet hakkının devri anlamına gelir. Ayrıca işveren faturadaki KDV'sini (inşaat firmasının düzenlediği fatura) bekletmeksizin indirim konusu yapabilecektir. Etap şeklinde işlerin devir alındığının ispatı ve buna istinaden KDV'nin indirim konusu yapılması için aşağıdaki şartların sağlanması gerekmektedir:

- İş etaplarının belirtilmesi, etabın neleri kapsadığının açıklanması ve her bir etap için fiyatın belirlenmesi.
- Etapların işveren tarafından kabul edilmiş olması.
- Etaplarla ilgili işlerin devri ile beraber bu işlerin tüm risklerinin devri
- Etap devrinin evraklarla tasdiklenmiş olması

Bu durumda da vergi dairesi ile ihtilafli durumun çıkma riski bulunmaktadır. Vergi dairesi işin tamamlanmadığı gerekçesi ile KDV indirimini eleştirebilir.

2. İnşaat işlerinin işverene “anahtar teslimi” şeklinde taahhüt edilmesi durumu: Bu durumda tüm inşaat işlerinin tamamlanmış olması ve nihai devir-teslim aktının imzalanması ile son fatura kesilir. İşte bu esnada işveren inşaat objesini kendi kayıt defterlerinde kayda alır ve kanunda öngörülen şartların yerine getirilmesi ile KDV’yi indirim konusu yapar. İşin başından sonuna kadar yapılan ödemelerin tamamı avans ödemesi niteliğindedir. Bu görüş vergi dairesinin de savunduğu görüştür.

Tartışmalı konuların bir diğeri ise kaybolan, çalınan veya yangın gibi afetlerden dolayı yok olan stokların, duran varlıkların indirim konusu yapılmış KDV’si ile ilgilidir.

Vergi kodeksinin 170 maddesinin 3 bendinde indirilen KDV’nin hangi durumlarda yeniden hesaplanması ve vergi dairesine ödenilmesi gerektiği belirtilmiştir. Bu bent uyarınca KDV’si indirilen duran varlıkların, gayri maddi hakların, malların ve mülkiyet haklarının başka şirketin tüzük sermayesine katılım payı olarak verilmesi durumunda indirilen KDV’nin hesaplanması ve ödenilmesi gerekmektedir. Duran varlık ve gayri maddi hakların KDV’si kalan net defter değerine orantılı olarak hesaplanır. İndirim konusu yapılmış KDV’nin yeniden hesaplanmasını gerektiren ikinci durum ise KDV’si indirilmiş mal, iş, hizmet, gayri maddi hakların ve duran varlıkların KDV’den muaf veya KDV’ye tabi olmayan işlemlerde kullanılmaya başlanmasıdır. İşte bu hükmün vergi dairesince yorumunda kaybolan, çalınan veya bir diğeri nedeniyle yok olan iş, hizmet, mal KDV’sinin devlete geri ödenmesi yer almaktadır. Federal vergi dairesinin bu görüşü bir çok mektubunda yer almıştır. Bunların içinde vergi kodeksinin 170 maddesinin yorumunu yapan ve çok kısa süre içerisinde yerel vergi dairelerinin el kitabı niteliğini alan 19 Ekim 2005 tarihli № MM-6-03/886@ mektubudur. Bunun dışında aynı görüş 20.09.2004 tarihi No. 03-04-11/155, 08.09.2004 tarihli No. 03-04-11/143 ve 30.09.2003 tarihli No. 04-03-11/77 Federal Vergi Dairesinin mektuplarında ve 30.07.2004 tarihli No. 03-1-08/1711/15@ Maliye bakanlığın mektubunda yer almıştır. Vergi mükellefi lehine olan ve KDV’nin yeniden hesaplanıp ödenilmesini gerektiren vergi dairesi kararlarını iptal eden, geçersiz sayan birçok mahkeme kararı bulunmaktadır. Örneğin 22.06.2004 tarihli No. 2565/04, 22.06.2004 tarihli No 2300/04, 30.03.2004 tarihli No. 15511/03, 23.10.2006 tarihli No 10652/06 kararları.

### **3.10 KDV’nin Ödenmesi**

Bütçeye ödenmesi gereken vergi tutarı, her vergi dönemi sonucu itibarıyla hesaplanan KDV’den, kanunun öngördüğü KDV indirimleri yapıldıktan sonra kalan vergi tutarı olarak hesaplanır.

Eğer herhangi bir vergi döneminde, vergi indirimlerinin toplamı (indirim konusu KDV) hesaplanan toplam vergi tutarını (hasılat KDV) aşıyor ise, aradaki fark vergi mükellefine iade edilir veya vergi dairesinin kararı çerçevesinde izleyen dönemlere devredilir.

Yukarıdaki yasal düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere, KDV iadesi sadece ihracat işlemlerinde değil iç pazar teslimlerinde de gündeme gelebilmektedir.

Her vergi dönemi itibarıyla yapılan hesaplamalar sonucu ödenecek bir KDV gündeme gelirse, bu tutar vergi dönemini izleyen üç aylık dönemi içinde 3 eşit taksitte her ayın 20. günü akşamına kadar bütçeye ödenir.

### **3.11 Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulaması**

Rusya Federasyonu vergi kodeksinde vergi mükellefleri için “müteselsil sorumluluk” uygulaması yoktur. Ancak 2004 yılında R.F. Anayasa Mahkemesinin 169 ve 01.10.2004 tarih ve 324-O’nolu kararları ile KDV’si mükellefleri için, kanunda yazılı olmamasına rağmen “müteselsil sorumluluk” uygulaması getirilmiştir. Mal ve/veya hizmet satın aldığınız firma, düzenlediği faturadaki KDV’sini bütçeye ödemiorsa (Fiktif bir şirket ise, adresinde bulunamıyor ise, ulaşılamayan genel müdüre sahipse, özetle sadece fatura ticareti yapan bir şirket olarak çalışıyorsa) bu KDV mal ve/veya hizmeti satın alan firma tarafından indirim konusu yapılamaz. Kanuna karşı olan anayasa mahkemesi kararı en yüksek yargı organının görüşü olarak şu an yürürlüktedir. Bu karar yayımlandıktan sonra uzun bir süre firmaların aleyhine uygulanmamıştır, ancak son dönemlerde Bölge Vergi Daireleri, anayasa mahkemesinin kararını destekleyen mektuplar yayınlamaktadır. Her ne kadar Vergi Kodeksinin 108’nci maddesi gereği, vergi mevzuatındaki ihlalin, vergi organları tarafından kanıtlanması zorunluluğu bulunsa da, şirketin (mal ve/veya hizmet satın alınan) adresinde bulunamaması, vergi dairesine beyannamelerin verilmemesi halinde, indirim KDV’sinin vergi denetmenleri tarafından kolaylıkla reddedilebileceğini söyleyebiliriz.

## **4. VARLIK VERGİSİ (NET AKTİF VERGİSİ)**

### **4.1 Mükellefler**

- Rus şirketler
- RF alanında daimi temsilcilik aracılığı ile faaliyette bulunan ve/veya RF alanında, RF sularında, RF ekonomik alanlarında gayrimenkul varlıklara sahip yabancı şirketler

### **4.2 Verginin Konusu**

- Rus şirketleri için bilançoda duran varlıklar olarak kayda alınan menkûl ve gayrimenkûl varlıklar.
- RF alanında faaliyet gösteren daimi temsilcilikler için duran varlıklar olarak kayda alınan menkûl ve gayrimenkûl varlıklar.
- RF alanında faaliyette bulunmayan yabancı şirketler için RF alanında mülkiyetinde bulunan gayrimenkûl varlıklar.

#### **4.3 Vergi Oranları**

- Vergi oranları RF bölge kanunları tarafından belirlenmektedir ve %2,2 geçmemektedir.
- Vergi konusu ve vergi mükellefi kategorisine bağlı olarak vergi oranları farklılaştırılabilir.

#### **4.4 Vergiden Muaf Olan Varlık Türleri**

Arsa, arazi, su ve diğer doğal kaynaklar varlık vergisinden muaf tutulmaktadır. Ayrıca sivil savunma, Rusya Federasyonu'nda güvenlik ve düzenin sağlanması amacıyla askeri ve/veya ona eşdeğer hizmet tarafından kullanılan ve onların mülkiyetinde veya yönetiminde olan varlıklar bu vergiden muaf tutulmaktadır.

#### **4.5 Varlık Vergisinin Muhasebeleştirilmesi ve Ödenmesi**

Hesaplanan varlık vergisi, mutlak suretle bütçeye ödenir ve şirketin “Kar/zarar” hesabında takip edilir, banka ve diğer kredi kuruluşlarında ise “faaliyetle ilgili diğer giderler” hesabında izlenir.

Vergi tutarı mükellef tarafından her kvartal sonunda hesaplanır. Vergi tutarı, varlıkların yıllık ortalama değerinin vergi oranıyla çarpılması sonucu bulunur.

Daha önce ödenen vergiler hesaplanan vergi tutarından düşülür.

### **5. BASİTLEŞTİRİLMİŞ VERGİ SİSTEMİ**

Özel bir vergilendirme rejimini ifade eden “basitleştirilmiş vergi sistemi”nin yeni değişiklikleri 01.01.2003'ten itibaren geçerlidir. Basitleştirilmiş vergi sistemi, Rusya Federasyonu kanunlarının öngördüğü genel vergi sistemi ile birlikte kuruluşlar ve özel teşebbüslerce kullanılmaktadır.

Basitleştirilmiş vergi sistemi ve genel vergi sistemi arasındaki geçişler, kuruluşlar ve özel teşebbüsler tarafından isteğe bağlı olarak gerçekleşir. Geçiş düzeni federal kanun ile

düzenlendiğinden, Rusya Federasyonu bölge yönetimlerinin ayrı bir norm koyma hakları yoktur.

### **5.1 Hangi Vergiler, Ne Şekilde Hesaplanacak?**

Kuruluşların (şirketlerin) basit vergi sisteminden yararlanması halinde kurumlar vergisi, KDV, mülk vergisi ve tek sosyal vergi ödenmeyecektir. Yalnız 31.12.2002 tarihli 191 sayılı federal kanunun getirdiği değişikliğe göre, basit vergi sistemini uygulayan vergi mükellefleri, Rusya Federasyonu gümrük sınırından ithal edilen malların geçişi ile ilgili olarak KDV mükellefleri sayılırlar. Yani basit vergi mükellefi olan firma mal ithalatında bulunur ise gümrükte malın KDV'sini ödeyecektir.

Kuruluşlar bu vergi yerine, vergi dönemi içinde, şirketin gerçekleştirdiği olağan faaliyetinin sonuçlarına göre hesaplanan tek vergiyi ödeyecektir. Basit vergi sistemini uygulayan kuruluşlar, zorunlu emeklilik sigortası aidatlarını Rusya Federasyonu kanunları çerçevesinde ayrıca öderler.

Yukarıda adı geçen vergiler dışındaki tüm vergiler şirketler tarafından genel vergi sistemi çerçevesinde ödenir.

Basitleştirilmiş muhasebe sistemini kullanan şirketlerin perakende ticaret ile uğraşması halinde, yürürlükte olan yazarkasa işlemlerini tutma ve uygulama düzeni ve hesaplama düzeni geçerlidir.

Şirketler basitleştirilmiş vergi sistemini kullansalar bile sorumlu sıfatı ile vergi hesaplama yükümlülüğünden muaf tutulamazlar.

### **5.2 Mükellefler**

Basitleştirilmiş vergi sistemine geçen ve kanunun tespit ettiği düzen içinde bu sistemi uygulayan kuruluşlar, işletmeler ve özel teşebbüsler mükellef sayılırlar.

### **5.3 Basitleştirilmiş Vergi Sisteminden Yararlanma Şartları**

Basitleştirilmiş sistemden yararlanma şartları: Cari yıl içerisinde ilk dokuz aylık ciroları 15.000.000 Rublelik limiti (KDV hariç) aşmayan şirketler basitleştirilmiş vergi sistemine geçebilirler (bu üst limit her yıl Hükümet tarafından belirlenen bir katsayı ile arttırılmaktadır). Bu sistemden yararlanmak isteyen şirketler, 1 Ekim- 30 Kasım arasındaki süre içerisinde 9 aylık satış cirolarını belirten bir dilekçeyi kayıtlı olduğu vergi dairesine vererek basitleştirilmiş vergi sisteminden yararlanabilirler. Yeni açılan şirketler ise vergi dairesine kayıt olduktan sonra 6 iş günü içinde yazılı dilekçe vererek basitleştirilmiş vergi sisteminden yararlanırlar.

Bununla beraber vergi kodeksinin 346.12 maddesinde basitleştirilmiş vergi sisteminden yararlanamayacak olan kuruluşların listesi belirtilmiştir. Bunlar aşağıdaki gibidir:

- Şubelere ve/veya temsilciliklere sahip işletmeler
- Bankalar
- Sigortacılar
- Özel emeklilik fonları
- Yatırım fonları
- Değerli evrak piyasası profesyonel üyeleri
- Rehin karşılığı ödünç para verenler
- Lüks tüketim mallarını üreten ve ayrıca yeraltı zenginlikleri, çok yaygın yeraltı zenginlikleri hariç, kazı yoluyla elde eden ve satan işletmeler ve özel teşebbüsler.
- Kumar işini yürüten işletmeler ve özel teşebbüsler.
- Özel noterler
- Mal paylaşımı anlaşmasının katılımcıları olan işletmeler ve özel teşebbüsler.
- Vergi kodeksinin 26.1 bölümü uyarınca tarım ürünleri üreticilerinin vergilendirilmesi sistemine (ziraat vergisine) geçen işletmeler ve özel teşebbüsler.
- Sermayesinin %25'ten fazlası diğer şirketlere ait olan işletmeler. Söz konusu sınırlama, kuruluş sermayesinin tamamı engelliler topluluğu kuruluşlarının aidatlarından oluşan işletmeler için geçerli değildir, eğerki engellilerin ortalama sayısı çalışanların toplam sayısında en az %50 ve maaş fon'unda onların payı en az %25 ise.
- Vergi (hesap) dönemi itibarıyla RF İstatistik Komitesinin tespit ettiği düzen içinde çalışan işçilerin ortalama sayısı 100'ü aşan işletmeler ve özel teşebbüsler.
- Rusya Federasyonu muhasebe kanunları uyarınca net bilanço değeri 100.000.000 Rubleyi aşan iktisadi kıymetlere ve maddi olmayan aktiflere sahip olan işletmeler.

#### **5.4 Basitleştirilmiş Vergi Sisteminin İşleyişi ve Sona Ermesi**

Basitleştirilmiş vergi sistemine geçme isteğini beyan eden işletmeler ve özel teşebbüsler, bu sisteme geçmek istedikleri yıl için, bir önceki yılın 1 Ekim ile 30 Kasım tarihleri arasında, bağlı buldukları vergi organlarına başvururlar. Başvuruda cari yılın 9 ayı itibarıyla gelir miktarıda belirtilir. Yeni kurulan şirketler, kurulma anından itibaren cari takvim yılında basitleştirilmiş vergi sisteminden faydalanabilirler. Basitleştirilmiş vergi sistemini seçenler vergi dönemi sona ermeden genel vergi sistemine dönebilirler.

Eğer vergi döneminin (hesap) sonu itibarıyla mükellefin geliri 20.000.000 Rubleyi aşar veya işletmenin mülkiyetinde bulunan iktisadi kıymetlerin ve maddi olmayan aktiflerin net bilanço değeri 100.000.000 Rubleyi aşar ise, firma sözkonusu limitin aşıldığı kvartaldan itibaren genel vergi sistemine geçmiş sayılır. Genel vergi sistemine dönülen kvartalda, zamanında aylık avans ödemesi yapılmadığı için tahakkuk eden gecikme cezaları sözkonusu vergi mükelleflerince ödenmez (20.000.000 rublelik ciro üst limiti hükümetçe belirlenen bir katsayı ile her yıl arttırılmaktadır).

Gelirin, yukarıda yer alan limitleri aştığı vergi (hesap) dönemi sona erdikten sonra geçen 15 gün içinde, mükellef vergi organını bilgilendirir ve genel vergi sistemine döner. Vergi mükellefi, basitleştirilmiş vergi sistemini kullanma hakkını kaybettiği tarihten sonra en az 1 yıl geçmeden tekrar basitleştirilmiş vergi sistemine dönememez. 21.11.1996 tarihli No. 129 sayılı “Muhasebe kaydı hakkındaki” düzenlemeler ile federal kanununa giren yeni değişikliğe göre, Basit Vergi Sistemine geçen vergi mükellefleri, temel aktifler ve maddi olmayan değerlerin muhasebe kaydı hariç, muhasebe kaydı tutma yükümlülüğünden muaf tutulmuştur.

Basit Vergi Sistemi mükellefleri 1 Ocak 2003 tarihinden itibaren işçilerin Tek Sosyal Vergisini de ödememektedirler.

## 5.5 Verginin Konusu

Vergilendirmede 2 yöntem geçerlidir.

- a) Toplam gelir (vergi oranı %6)
- b) Giderler tutarında azaltılmış Gelirler (Toplam gelirden giderler düşüldükten sonra kalan kısım vergi oranı %15, ancak bu oran yerel hükümetlerce farklı kategorilerdeki vergi mükellefleri için %5'e kadar azaltılmış oran belirlenebilir).

Yöntemlerin seçiminde mükellef serbesttir. Basit vergi sisteminin ilk defa uygulanacağı vergi dönemi başlamadan vergi mükellefi vergi konusunu seçmek zorundadır.

## 5.6 Gelirlerin Tespit Düzeni

Şirketlerin vergilendirmede baz alacakları gelirler nelerdir?

- Malların (işlerin, hizmetlerin) ve mülkiyet haklarının satışından elde edilen ve tutarı 249'ncü maddeye göre tespit olunan gelirler.
- Vergi kodeksinin 250'nci maddesine göre tespit olunan satış dışı gelirler.

Vergilemede, Rusya Federasyonu Vergi Usul Kanununun md:251'in öngördüğü gelirler (vergilendirilmeyecek gelirler) firmaların kazanç vergisi hesabında dikkate almadıkları gelir kalemleri hesaplama dahil edilmez.

## 5.7 Giderlerin Tespit Düzeni

5.5 Bölümünde belirtilen giderler kadar azaltılmış gelir yöntemini seçen şirketler, toplam gelirden hangi giderleri indirebilir? Vergi kodeksinin 346.16 maddesinde indirilecek giderler tek tek sayılmıştır.

- Duran varlıkların alım harcamaları (gerçek maddenin altmadde 3 ve 4'ün normları dikkate alınmak suretiyle).
- Maddi olmayan aktiflerin satın alma giderleri.
- Duran varlıkların tamir harcamaları (kiralananlar dahil)
- Kiralanan (leasing'e alınan dahil) mülk için kira ödemeleri.
- Materyal giderleri (Vergi kodeksin 254 md. ele alınmıştır)
- Maaş giderleri.
- RF kanunlarınca, işçilerin ve mülkün zorunlu sigortası için yapılan harcamalar, zorunlu emeklilik aidatları, üretimde kaza ve profesyonel hastalıkların zorunlu sosyal sigortası aidatları dahil.
- Satın alınan malların (işlerin, hizmetlerin) KDV tutarları.
- Nakit kaynakların (kredi, borçların) kullanımı için ödenen faizler ve ayrıca kredi kuruluşlarının sunduğu hizmetlerin bedelinin ödemesiyle ilgili giderler.
- RF kanunları gereği mükellefin yangın güvenliğinin sağlanması için yapılan harcamalar, mülk koruması hizmetleri giderleri, yangın-güvenlik alarmının bakım harcamaları, yangın güvenliği hizmetlerinin ve diğer güvenlik hizmetlerinin satın alınması giderleri.
- Rusya Federasyonu gümrük alanına gelen ithal malların girişinde ödenen ve RF gümrük kanunları uyarınca vergi mükellefine geri iade edilmeyen gümrük ödemeleri tutarı.
- Görevli taşıt araçlarının bakım giderleri ve ayrıca RF hükümetinin kararlaştırdığı normlar dahilinde özel binek arabalarının ve motosikletlerinin iş için kullanılması dolayısıyla ödenen tazminatlar.
- İş seyahati giderleri, özellikle:
  - a) Çalışanın görev yerine kadar gitmesi ve daimi işyerine geri gelmesi için yolculuk masrafları.
  - b) Konaklama yerinin kirası. Bu harcama kalemi üzerinden, otellerde sunulan (bar ve restoran'da yapılan harcamalar, otel odasında sunulan hizmetin

bedeli, tıbbi-sağlık makinelerinin kullanım harcamaları hariç) çalışanın bedelini ödediği ek hizmetler.

- c) RF Hükümetinin tasdiklediği limitler dahilinde günlük harcırah veya yolculuk masrafları.
  - d) Vize, pasaport, vauçer, davetiye ve diğer benzeri evrakların düzenlenmesi ve verilmesi ile ilgili harcamalar.
  - e) Konsolosluk harçları, hava terminal harçları, araba ve diğer taşıtın tranzit geçişi, girişi ve geçiş izni resimleri, deniz kanallarının kullanımı ile ilgili resim ve harçlar ve diğer benzeri ödemeler.
- Evrakların noter kaydı için devlet ve/veya özel notere yapılan ödemeler. Bu giderler, kanuni şekilde tespit edilen tarife dahilinde indirim konusu olur;
  - Denetim hizmeti giderleri;
  - Muhasebe tablolarının yayınlanması giderleri ve ayrıca diğer bilgilerin yayını veya diğer bir şekilde duyurulması ile ilgili giderler, eğer RF kanunları ile mükellefe yayım (açıklama) yükümlülüğü yüklenmişse;
  - Kırtasiye harcamaları;
  - Posta, telefon, telgraf ve diğer benzeri hizmet giderleri, bağlantı hizmetleri bedelinin ödenmesi.
  - Hak sahibi ile yapılan anlaşmalar üzerinden (lisans sözleşmeleri) bilgisayar için program hakkı ve veri tabanı satınalım giderleri. Sözkonusu giderlere, bilgisayar programları ve veri tabanı yenileme harcamaları da girer;
  - Üretilen (satınalınan) ve/veya satılan malların bedellerinin ödenmesi ile ilgili giderler;

Yukarıda sayılan giderler, vergi kodeksinin, giderlerin hangi prensiplerde vergi matrahından indirilebileceklerini düzenleyen maddelerine ve bu maddelerdeki şartlara uymak zorundadır. (md. 252, 254, 255, 263, 264, 268 ve 269).

### **5.8 Gelirlerin Elde Edilmesi-Giderlerin Kabul Edilmesi Günü**

Malların (işlerin, hizmetlerin) ve/veya mülkiyet haklarının satışından elde edilen gelir, bankaya ve/veya kasaya nakit kaynakların yatırıldığı gün elde edilmiş sayılır (nakit metodu). Giderler fiilen ödendikten sonra dikkate alınır.

### **5.9 Verginin Matrahı**

Vergi konusu, şirketin toplam geliri ise, vergi matrahı toplam gelirin parasal ifadesidir.

Vergi konusu, şirketin giderler kadar azaltılmış geliri ise, vergi matrahı, toplam gelirden giderler düşüldükten sonra kalan gayrisafi gelirin parasal ifadesidir.

Yabancı döviz cinsinden ifade edilen gelir ve giderler, ruble bazında olan gelir ve giderlerle birlikte kayda alınır. Bu arada, yabancı döviz cinsinden ifade edilen gelir ve giderler, gelirlerin ve/veya giderlerin yapıldığı tarihte Merkez Bankasının resmi kurundan Rus rublesine çevrilir.

Gayrisafi mal satış kar'ı üzerinden vergilendirmeyi seçen mükelleflerde, kanunun md:346.16'daki giderlerin, md:346.15'deki gelirleri aşması halinde ortaya çıkan zararlar sonraki dönemlere devrolunur ve izleyen yıllarda vergi matrahından indirilir. Zararların ileriye taşınmasındaki süre 10 yıldır. Mükellef zarar mahsubundan faydalandığı müddetçe, bu zararın doğduğu yılın belgelerini saklamak zorundadır.

### **5.10 Vergi Dönemi**

Vergi dönemi bir takvim yılıdır. Hesap dönemleri ise ilk kvartal (ilk 3 ay), yarıyıl (30.06) ve dokuz aydır (30.09).

### **5.11 Vergi Oranları**

Vergilemede toplam gelirler metodu seçilmiş ise vergi oranı %6'dır. Giderler tutarında azaltılmış gelir yönteminde ise vergi oranı %15 olarak tespit edilmiştir(bu oran yerel hükümetlerce farklı kategorilerdeki vergi mükellefleri için %5'e kadar azaltılmış oran belirlenebilir).

### **5.12 Verginin Hesaplanması ve Ödenmesi Düzeni**

Vergi, vergi oranına isabet eden vergi matrahının payı şeklinde belirlenir. Vergi tutarı, vergi döneminin sonucu itibarıyla bizzat vergi mükellefi tarafından belirlenir.

Vergi konusu olarak toplam gelirleri seçen vergi mükellefleri, her hesap döneminin sonunda verginin kvartal avansını hesaplar. Kvartal avansını bulmak için, verginin oranını ve vergi döneminin başından itibaren fiilen (gerçekten) elde edilen gayrisafi satış hasılatı tutarının bilinmesi gerekir.

Vergi (hesap) döneminin sonunda bulunan vergi tutarından (verginin kvartal avansları) aynı dönem içerisinde RF kanunları gereği ilgili fonlara ödenen zorunlu emeklilik aidatları düşülür. Vergileme için giderler düşüldükten sonra kalan gelir metodunu (safı hasılat) seçen vergi mükellefleri, kvartal avansını her hesap döneminin sonunda vergi oranına ve vergi dönemin başından itibaren gerçekten elde edilen safı hasılat tutarına göre hesaplarlar.

Ödenen kvartal avansları, vergi döneminin sonu itibarıyla ödenmesi gereken vergi tutarından mahsup edilir.

Verginin ve kvartal avanslarının ödemesi, işletmenin bulunduğu (özel teşebbüsün ikamet ettiği) yer itibarıyla yapılır.

Vergi dönemi itibarıyla ödenecek vergi, ilgili vergi dönemi için md: 346.23/1'in tespit ettiği beyanname verme süresinden geç olmamak üzere ödenir.

Verginin kvartal avansları, kapanan hesap dönemini izleyen ayın 25'nci gününden geç olmamak üzere ödenir.

### **5.13 Vergi Beyannamesi**

Şirketler vergi (hesap) dönemi sonu itibarıyla buldukları yerlerin vergi organlarına vergi beyannamelerini teslim ederler.

Vergi döneminin sonu itibarıyla teslim edilen vergi beyannameleri şirketler tarafından biten vergi dönemini izleyen yılın 31. Mart tarihine kadar ibraz edilir.

Hesap dönemin sonu itibarıyla teslim edilen vergi beyannameleri ise biten hesap dönemini izleyen ayın 25'nci gününden geç olmamak üzere ibraz edilir.

## **6 GÖTÜRÜ USUL GELİR VERGİSİ SİSTEMİ**

Özel bir vergilendirme rejimini ifade eden "Götürü Usul Gelir Vergisi" Rusya Federasyonu Vergi Usul Kanununun 26.3 bölümünde düzenlenmektedir ve 1 Ocak 2003 tarihinden itibaren genel vergi sistemi ile birlikte ilgili Rusya Federasyonu bölgelerinde sözkonusu bölgelerin kanunlarıyla yürürlüğe konulmaktadır.

Rusya Federasyonu bölgelerinin kanunları:

1. İlgili bölgede Götürü Usul Gelir Vergisinin yürürlüğe girmesi düzenini,
2. 6.1'de belirtilen liste kapsamında Götürü Usul Gelir Vergisine tabi olan girişimcilik faaliyetlerinin türlerini,
3. Vergi tarhi için zorunlu olan K\_2 katsayısını tespit eder.

### **6.1 Vergiye Tabi Faaliyet Türleri**

Sözkonusu özel vergilendirme rejimi, ilgili Rusya Federasyonu bölgelerinin kararıyla aşağıdaki girişimcilik faaliyetleri için uygulanabilir,

- hizmetler (ayakkabı, giyim, ev eşyası bakım ve tamirata, kuaför, çamaşırhane ve benzeri hizmetler)
- taşıt araçlarının tamiri, teknik bakımı ve yıkama hizmetleri,
- alanı 150 m<sup>2</sup> aşmayan mağaza ve pavilyon, çadırlar ve diğer perakende satış yerleri, seyyar satıcılar vasıtasıyla gerçekleştirilen perakende ticaret,
- paralı park yerlerinde araba muhafaza hizmetleri,

- alanı 150 m<sup>2</sup> aşmayan toplu yemek yerlerinde verilen yemek hizmeti,
- en fazla 20 taşıta sahip şirketlerin ve özel teşebbüslerin sundukları yolcu ve yük taşıma hizmeti,
- dış reklamın dağıtımını ve/veya yerleştirilmesi,
- alanı 500 m<sup>2</sup> aşmayan yerlerde verilen konaklama hizmetleri.

## **6.2 Vergi Mükellefleri**

Götürü Usul Gelir Vergisinin uygulandığı Rusya Federasyonu bölgesinde yukarıda sayılan G.U.G.Vergisine tabi olan girişimcilik faaliyetlerini yürüten şirketler ve özel teşebbüsler. 01.01.2009 tarihinden itibaren şirket sermayesinin %25'ten fazlası diğer tüzel kişiliklere ait olan işletmeler bu vergileme modelinden yararlanamazlar.

## **6.3 Hangi Vergiler İkame Edilir**

Götürü Usul Gelir Vergisi ödemesine geçen şirketler, kurumlar vergisi (G.U.G.Vergisine tabi girişimcilik faaliyetinden doğan kazancın) aktif vergisi (G.U.G. Vergisine tabi olan girişimcilik faaliyetinde kullanılan iktisadi kıymetlerin) ve Tek Sosyal vergisini (G.U.G. Vergisine tabi girişimcilik faaliyetinin yürütülmesi ile ilgili olarak gerçek kişilere yapılan ödemeler üzerinden) ödememektedir.

Götürü Usul Gelir Vergisi ödemesine geçen özel teşebbüsler, gerçek kişilerin gelir vergisini (G.U.G. Vergisine tabi girişimcilik faaliyetinden doğan gelirin) gerçek kişilerin mülk vergisini (6.1'de sayılan girişimcilik faaliyetlerinde kullanılan mülkün) ve Tek Sosyal Vergiyi (G.U.G. Vergisine tabi faaliyetten elde ettiği gelirler ve G.U.G. Vergisine tabi girişimcilik faaliyetinin yürütülmesi ile ilgili olarak gerçek kişilere yapılan ödemeler üzerinden) ödemezler.

Götürü Usul Gelir Vergisi mükellefleri olan şirketler ve özel teşebbüsler Katma değer Vergisi mükellefi değildirler ancak ithalatçı olmaları halinde Rusya Federasyonu gümrük alanına ithal edilen malların girişinden doğan ithal KDV'sini öderler.

G.U.G. Vergisi mükellefi olan şirketler ve özel teşebbüsler, Rusya Federasyonu kanunları uyarınca RF Emeklilik Fon'una zorunlu emeklilik aidatlarını öderler.

Bu maddede belirtilmeyen diğer vergi ve harçların hesaplanması ve ödenmesi, genel vergi sistemi çerçevesinde vergi mükelleflerince yapılır.

## **6.4 Verginin Konusu, Vergi Matrahı ve Vergi Oranı**

Götürü Usul Gelir Vergisinin konusu, mükellefin götürü usulde hesaplanan geliridir.

Götürü Usul Gelir Vergisinin matrahı, vergi dönemi sonu itibarıyla belli girişimcilik faaliyeti üzerinden hesaplanan baz gelir katsayısının, ilgili girişimcilik faaliyetini temsil eden fiziki

gösterge ile çarpımı sonucu elde edilen gelir tutarıdır. Vergi tarihinde K\_1, K\_2 ve K\_3 katsayıları kullanılmaktadır.

G.U.G.Vergisinin oranı, götürü usulde hesaplanan gelirin %15'i olarak tespit edilmiştir.

## **6.5 Vergi Dönemi, Verginin Ödenmesi Düzeni ve Süreleri**

Vergi dönemi olarak kvartal (3 aylık dönem) kabul edilir.

Götürü Usul Gelir Vergisi, vergi döneminin sonu itibarıyla, takip eden vergi döneminin ilk ayının 25'nci gününden geç olmamak üzere vergi mükellefince ödenir.

Götürü Usul Gelir Vergisi beyannamesi, takip eden vergi döneminin ilk ayının 20'nci gününden geç olmamak üzere vergi mükellefince vergi organlarına ibraz edilir.

Vergi dönemi sonu itibarıyla hesaplanan vergi tutarı, vergi mükellefinin çalışanlarına ödediği maaş üzerinden hesaplanan zorunlu emeklilik aidatları tutarı kadar azaltılabilir. Ancak vergi tutarı %50'den fazla azaltılamaz.

## **GERÇEK KİŞİLERİN VERGİLENDİRİMESİ**

### **1. GENEL PRENSİPLER**

Rusya Federasyonu içinde gerçek kişilerin vergilendirilmesi, Rusya Federasyonu Vergi Kodeksi ve Rusya Federasyonu'nun taraf olduğu uluslararası anlaşmalarla düzenlenir.

Vergi kodeksinin 207.ci maddesi uyarınca aşağıdaki gerçek kişiler gelir vergisi mükellefidir.

- Rusya Federasyonu'nda yerleşik gerçek kişiler
- Rusya Federasyonu'nda yerleşik olmayan fakat Rusya Federasyonu'nda gelir elde eden gerçek kişiler.

Rusya Federasyonu'nda yerleşik olanlar, Rusya Federasyonu içinde ve/veya Rusya Federasyonu dışında elde ettikleri toplam gelir tutarı üzerinden vergi öderler. "Rusya Federasyonu içinde ve/veya Rusya Federasyonu dışında elde edilen gelirin kaynağı" ve "ödeme kaynağı" terimlerini birbirinden ayırtetmekte fayda vardır. "Gelir kaynağı" olarak, bizzat geliri ödeyen gerçek ve/veya tüzel kişi kastedilir. Genellikle kaynakta kesinti sureti ile (stopaj) vergilemede karşımıza çıkar. Bu durumda gelir kaynağı aynı zamanda vergi sorumlusu olur. Verginin hesaplanıp bütçeye ödenmesi, özetle stopaj yapılması ve gelirin net tutar ile transferdeki bu gerçek ve/veya tüzel kişinin-vergi sorumlusunun görevidir.

Bir ülkede ödeme kaynağının bulunması, bu ülkede gelir kaynağı olması zorunluluğunu doğurmaz.

### **2. GERÇEK KİŞİLERİN VERGİ STATÜSÜNÜN BELİRLENMESİ**

Vergi teorisinde, gerçek kişi ile devlet arasındaki ilişkiler daimi ikametgah ilkesi çerçevesinde belirlenir. Bu ilkeye göre vergi mükellefi gerçek kişiler,

- Yerleşik olan
- Yerleşik olmayan olarak 2'ye ayrılır.

Yerleşik vergi mükellefi, yerleşik sayıldığı ülkede bütün gelirleri ile vergi idaresine karşı sorumludur. Gelirin elde edildiği ülkenin önemi yoktur.

Yerleşik olmayan vergi mükellefleri ise buldukları ülkede sınırlı vergi yükü ile karşılaşılır. Sadece bu ülke kaynaklarından elde ettikleri gelirler üzerinden bu ülkede vergi öderler. Yerleşik-yerleşik olmayan veyahutta tam mükellef-dar mükellef ayrımının önemi buradan kaynaklanmaktadır.

Rusya Federasyonu'nda bulunan gerçek kişilerin vergilendirilmesinde, sözkonusu kişinin Rusya Federasyonu vatandaşı, yabancı ülke vatandaşı veya vatandaşlığa sahip olmamasının önemi yoktur, temel nokta Rusya Federasyonu'ndaki vergi statüsüdür, gerçek kişi Rusya Federasyonu'nda yerleşik midir? Değil midir?

Vergi kodeksinin 207.2'nci maddesi uyarınca Rusya Federasyonu topraklarında geçmiş 12 ay içinde 183 günden fazla kalan gerçek kişiler (yabancılar, vatandaşlığa sahip olmayanlar dahil) yerleşik sayılırlar (tam mükellef). Sürenin hesabında konaklama esastır. Fiili bulunan gün sayısı toplanır. Yine vergi kodeksinin md:6/1. fıkrası uyarınca, Rusya Federasyonu'nda fiili bulunma süresi, Rusya Federasyonu'na giriş gününü izleyen günden itibaren hesaplanmaya başlanır ve Rusya Federasyonu'ndan çıkış günü fiili bulunma süresine dahil edilerek toplam süre bulunur.

## **1. GELİRİN VERGİLENDİRİLMESİ**

Yabancı gerçek kişinin Rusya Federasyonu'nda bir şirkette çalışması halinde elde edilen gelir (hizmet aktı karşılığı) kaynakta kesinti suretiyle vergilendirilecektir. Vergilendirme döneminde aynı gelirler ve/veya primler mevcut ise bunlarda vergi matrahına ilave olunur. Bu yabancı gerçek kişi, Rusya Federasyonu'nda yerleşik sayılıyorsa, Rusya Federasyonu dışında mevcut gelirlerini de, Rusya'da beyan etmek durumundadır, çünkü tam mükelleftir. Yerleşik olmayan yabancı gerçek kişinin vergilendirilmesindeki gelir vergisi kesintisi oranı %30'dur. Ancak Rusya Federasyonu ile yabancı gerçek kişinin ülkesi arasında imzalanmış Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması var ise, bu anlaşmadaki oranlar geçerli olacaktır.

Yerleşik olan yabancı gerçek kişi ise %13 oranında sabit oranlı gelir vergisini ödemekle yükümlüdür.