

KIRGIZ CUMHURİYETİ VERGİ SİSTEMİNİN GENEL YAPISI VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Mehmet YÜCE*

ÖZET

27 Aralık 1996 tarihinde yasalaşan Kırgız Cumhuriyeti Vergi Kanunu genel anlamda vergi hukuku ilkeleriyle uyum içindedir. Ancak, bu kanun henüz serbest piyasa ekonomisiyle adaptasyonu tam gerçekleştiremeyen ülkenin ekonomik yapısına yeterince uyum göstermemiştir. Mevzuatın muğlak ve belirsizlikler içermesi, yapılan hukuki düzenlemelerin yeterince uygulamaya geçmemiş olması, vergi idaresi ve yargısının henüz yeterince örgütlenememiş olması Kırgız Cumhuriyeti vergi sisteminin en önemli eksiklikleri olarak sıralanabilir.

Anahtar: Kırgız Cumhuriyeti vergi sistemi, Kırgız Cumhuriyeti vergi kanunu, Gelir vergisi, Kurumlar vergisi, Vergi Sistemi

ABSTRACT

Kyrgyz Republic Tax Law, which is become law at 27 December of 1996 is generally harmonious to general principles of Tax Law. But this law is still not well adjusted with the liberal economic structure. Unclear property of this law, practical problems of law and the organization problems of law administration are the lacks of Kyrgyz Republic Tax System.

Keyword: Tax System of Kyrgyz Republic, Tax Law of Kyrgyz Republic, Income Tax of Kyrgyz Republic, Corporation Income Tax of Kyrgyz Republic, Tax System

1. GİRİŞ

1991 Yılında bağımsızlığını ilan ettikten sonra, demokrasiye geçmeyi hedefleyen, merkezi planlı sistemden piyasa ekonomisine geçiş sürecini başlatan Kırgızistan, bu bağlamda bir çok radikal karar almıştır. Öncelikle, kaynak dağılımında etkinliğin sağlanması amacıyla başta fiyatlar olmak üzere bütün ekonomik faaliyetler serbest bırakılmış, enflasyonun düşürülmesi hedeflenmiş, özelleştirme programı başlatılmış, milli para basılmış, konvertibl paraya geçilmeye çalışılmış, serbest sermaye hareketlerine olanak tanınmıştır.

Kırgızistan'ın siyasi ve ekonomik yapısında meydana gelen bu değişiklik gecikmeli de olsa ülkenin ekonomik, siyasi, mali ve sosyal koşullarıyla iç içe olan vergi sistemine yansımıştır. Bu bağlamda liberal ekonomik yapıya uygun olarak hazırlanan Kırgız Cumhuriyeti Vergi Kanunu tasarısı 27 Aralık 1996 tarihinde kabul edilerek yasalaşmıştır.

Bu çalışmada Kırgız vergi sisteminin işleyişi ve uygulamada karşılaştığı sorunlar ele alınacaktır. Bu bağlamda öncelikle merkezi hükümet tarafından tahsil edilen vergilere ilişkin açıklamalarda bulunulacak akabinde ise vergi sistemi üzerinde genel bir değerlendirme yapılacaktır.

2. KIRGIZ CUMHURİYETİNDE UYGULANAN MERKEZİ VERGİLER

27 Aralık 1996 tarihinde tek bir kanun şeklinde yasalaşan Kırgız Cumhuriyeti Vergi Kanunu (K.C.V.K.) gereğince Kırgızistan'da vergileme yetkisi Kırgız parlamentosuna aittir Ancak parlamentonun verdiği yetkilere dayanarak yerel yönetimler bazı yerel vergileri koyabilirler. K.C.V.K.'nu devlet bütçesinin finansmanında kullanılacak vergiler ve yerel idare bütçelerinin finansmanında kullanılacak vergiler olmak üzere vergiyi iki kısımda ele almıştır. Bu bağlamda vergiler merkezi vergiler ve yerel vergiler şeklinde iki gruba ayrılmaktadır. Bu çalışmada yerel vergiler göz ardı edilip, sadece merkezi vergileri ele alınacaktır.

Kırgız Cumhuriyetinde merkez idare tarafından tahsil edilen merkezi vergiler şunlardır:

* Yrd. Doç. Dr., Uludağ Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü

2.1. Gelir Vergisi (Padahodniy Nalog)

K.C.V.K.'na göre gelir vergisinin konusu gelir teşkil eder. K.C.V.K'nun 9/11. maddesi geliri, "yeniden sağlanan bedel" şeklinde tanımlamaktadır. Parantez içindeki ek açıklamada ise, mal satımından, hizmetten ve yapılan işlerden elde edilen gelirden söz konusu geliri elde etmek için yapılan maddi harcamalar çıkarıldıktan sonra kalan safi kazanç gelir olarak tanımlamaktadır. Bu tanımlamanın yeterli olduğunu söylemek mümkün değildir. Fakat kanunun geneline bakıldığında, farklı madde, fıkra ve bentlerde gelir kavramına ilişkin bir takım açıklamalar bulunduğu görülmektedir. Örneğin, Kanunun 9/ 52 maddesine göre, takvim yılı vergi yılıdır, yine aynı maddenin 16. fıkrası kişiyi, K.C. topraklarında faaliyet gösteren herhangi bir gerçek yada tüzel kişi olarak tanımlar. Kanunun 72. maddesinde, K.C. de kazanç elde eden tüm gerçek kişileri mükellef olarak tanımlarken, 73. maddesinde ise vergi matrahı, vergi mükellefinin yıllık gelir toplamı ile kanunun öngördüğü giderler, indirimler arasındaki fark olarak tanımlar. Her ne kadar kanunda bu unsurlar dikkate alınarak bir tanımlama yapılmamışsa da, biz bu açıklamalardan hareketle, *geliri, "bir gerçek ya da tüzel kişinin bir takvim yılı içine elde ettiği kazançların safi tutarıdır"* şeklinde tanımlayabiliriz. Yapılan bu tanım da Türkiye Cumhuriyeti 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun birinci maddesinde yapılan gelir tanımıyla örtüşmektedir. Zaten ilke olarak gelir, net bir kavram şeklinde algılanmaktadır. Kazancın net tutarına ulaşabilmek için, bunların elde edilmesi için yapılan masrafların gayrisafi hasıllardan indirilmesi gerekir. Bu nedendir ki, günümüzde vergi matrahı kural olarak safi geliri dikkate almaktadır (Öncel vd., 2000: 237).

K.C.V.K.'da gelir üzerinden alınan vergiler iki bölüm şeklinde ele alınmıştır. Kanunun üçüncü bölümünde Gerçek Kişilerden Alınan Gelir Vergisi (ki, çalışmanın bundan sonraki kısmında bu kavram Gelir Vergi olarak ifade edilecektir), kanunun dördüncü bölümünde ise, Tüzel Kişilerden Alınan Gelir Vergisi (ki, çalışmanın bundan sonraki kısmında bu kavramı Kurumlar Vergi olarak ifade edilecektir) ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır. Bu başlık altında Gelir Vergisi ele alınacaktır.

2.1.1. Gelir Vergisi Mükellefi

Kişiler ile devlet arasında kamu hukuku çerçevesinde karşılıklı bir alacak ve borç ilişkisini doğuran vergilemede, alacaklı taraf devlet yada

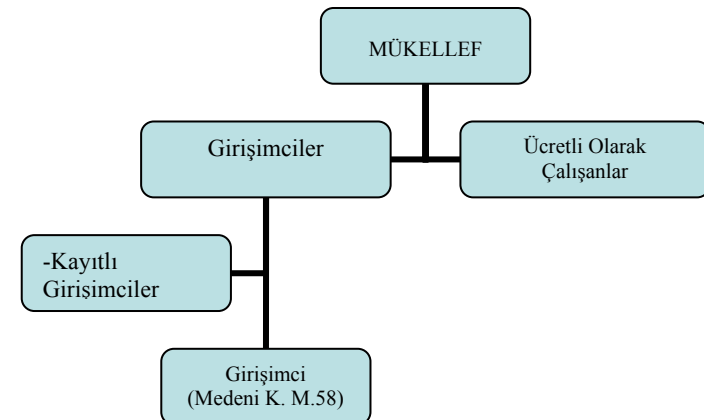
vergileendirme yetkisine sahip kurum, borçlu taraf ise vergi ödemekle yükümlü olan gerçek ya da tüzel kişilerdir. İşte, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu doğan gerçek veya tüzel kişiye mükellef ya da yükümlü denir. K.C.V.K mükellefi tanımlamamakla birlikte, tam ve dar mükellefiyete ait açıklamalara yer vermiştir.

KCVK tam mükellef (kanuni deyimiyile Temsilci) ve dar mükellef (Kanuni deyimiyile Temsilci) olmak üzere iki yükümlülük şekli kabul etmiştir. K.C. vatandaşları ve bir takvim yılı içinde devamlı olarak 183 günden fazla K.C.'de oturanlar tam mükellef sayılırlar (KCVK mad. 9/26). Bu süreden daha az bir süre K.C.'de oturanlar ise dar mükellef sayılırlar (KCVK mad. 9/27). Tam mükellefiyette tabi kişi Kırgızistan içinde ve dışında elde ettiği kazançları tamamı üzerinde vergilendirildiği halde, dar mükellefiyette tabi olanlar ise sadece Kırgızistan'da elde ettikleri kazançlar üzerinde vergilendirilirler (KCVK mad. 74/3,4).

Gelir vergisi mükellefi, K.C.'de kazanç elde eden (daimi ya da geçici olarak) tüm gerçek kişilerdir. Gerçek kişilerin Kırgız Cumhuriyetinin vatandaşları veya yabancı olmaları fark etmez. Ancak üretimin esas aracı, arazi ve toprak sayılan köylü ve çiftlik ekonomisi üyeleri ve onların kurumları ve işletmeleri sadece arazi vergileri ödeyip gelir vergisine tabi değildirler (KCVK mad 72).

Kırgız vergi sistemine göre gelir vergisi mükellefleri aşağıdaki şekilde gösterebiliriz:

Kaynak: B. Kempl, Ya Nalogoplatelsik, Moyo Prova: 7, Bişkek: 2002, s. 6



2.1.2. Verginin konusu

K.C.V.K.'nin 74. maddesine göre, parasal ve aynı şekilde veya iş ve hizmetler yoluyla elde edilen tüm gelir türleri vergiye tabi yıllık gelir toplamı kapsamına girmektedir. Maddenin devamında vergi tabi olup olmayacağı tartışma konusu olabilecek bazı kazanç türlerini "diğer gelir türleri" başlığı altında toplayarak vergiye tabi olduğu belirtilmiştir.

K.C.V.K.'nuna göre, diğer gelir türleri şunlardır:

- Her türlü taşınır ve taşınmaz malların temin edilmesinde sağlanan gelirler,
- Maddi olmayan aktif kıymetlerin başkalarına kullandırılmasında sağlanan gelirler,
- Malların elde edilmesinde sağlanan indirimler,
- Anlaşma çerçevesinde sağlık ve hayat sigortası yada işveren tarafından ödenen tazminatlar,

Yıllık toplam gelirin hesaplanmasında, miras olarak devralınan mülkiyet; gerçek kişiden alınan hediye veya sosyal yardımlar; çocuklar için alınan nafakalar; eşlerin ayrılması dolayısıyla verilen nafaka, çiftler arasında mülkiyet tesliminde sağlanan her türlü gelir; sigortalı kişinin ölümü dolayısıyla sigortaca yapılan ödeme; kazalardan sonra verilen tazminatlar, evlerde beslenen kümes hayvanları ve ürünleri ile özel tarlada yetiştirilen sebze, meyve ve diğer bitkilerin satımından sağlanan kazanç; K.C. hükümetince verilen nakdi yardımlar, zarar karşılığı yapılan ödemeler, emekli maaşları, burs ve diğer yardımlar; Banka mevduat faizi, menkul kıymetlerden elde edilen kazançlar, Hazine'den sağlanan iratlar; Kan ve diğer donörlüğün türlerinden sağlanan gelirler; sakatlara, şehit, gazi ile bunların dul ve yetimlerine sağlanan yardımlar; Sanatoryum kurumlarına, dinleme evlerine, pansiyonlara, çocuk sağlık kampları için yapılan ödemeler; İçişleri ve Milli Güvenlik Bakanlığı memurları ödenen ikramiye ve tazminatlar, asker sıfatı dolayısıyla bunlara ödenen tazminatlar, hizmet süresi dolması nedeniyle bunlara ödenen ikramiye ve tazminatlar; doğal felakete maruz kalanlara yapılan yardım ve ödemeler; gerçek kişinin zati mallarının satımından, mübadelesinden sağladığı gelirler dikkate alınmaz (K.C.V.K. Mad. 88).

K.C.V.K. en az geçim indirimi uygulamasına geniş ölçüde imkan vermiştir. Her vergi mükellefi her aylık gelirinin toplamından aylık

asgari ücretin 6,5 katı tutarında bir indirimden yararlanma hakkına sahiptir (KCVK m 76/1). Ayrıca, mükellefler aile indirimi diye adlandırabileceğimiz diğer bir uygulamadan da yararlanmaktadırlar. Bu bağlamda, mükellefin ailede bakmakla yükümlü olduğu her kişi için aylık asgari ücretin bir katı tutarında (KCVK m 76/2-1), dört ve daha fazla çocuğa sahip olan aileler de annenin yılda bir defaya mahsus olmak üzere aylık asgari ücretin bir katı tutarında (KCVK m 76/2-2) indirim kullanma hakkı vardır.

2.1.3. Verginin Tarifesi, Beyanı ve Ödenmesi

Bilindiği üzere, matrah büyüdükçe matraha uygulanan vergi oranının da arttığı tarifelere artan oranlı tarife denir. Artan oranlı tarifeler de sınıf usulü, basit ve dilimli artan oranlılık, açık ve gizli artan oranlılık, tek elemanlı ve çok elemanlı artan oranlılık gibi çeşitli şekillerde uygulanabilmektedir.

K.C.V.K.'nu ilke olarak gelir vergisinde artan oranlı vergi tarifesi benimsemiştir. Başlangıçta altı dilim olarak tespit edilen vergi tarifesi, 14 Temmuz 2001 tarih ve 75 nolu, 7 Aralık 2001 tarih ve 105 nolu, 7 Aralık 2001 tarih ve 106 nolu kanunlarla değişerek iki dilimli tarifeye dönüşmüştür (KCVK. Mad. 89).

Bir takvim yılı içinde elde edilen ve vergiye tabi olan toplam gelir, şu tarifeye göre vergilendirilmektedir (aylık tarife).

Aylık asgari Ücretin 50 katına kadar ki gelir toplamından %10,

Aylık asgari Ücretin 50 katından fazlası, 50 kat aylık asgari ücretin vergisi artı 50 katından fazlası için % 20

Mükellef yıllık kazancına ilişkin beyannameyi, takip eden yılın mart ayının birinci gününün akşamına kadar bağlı olduğu bölge vergi dairesine verip (K.C.V.K. Mad. 36), en geç 10 mart tarihine kadar vergi borcunu ödemek zorundadır (KCVK mad. 41). Süresinde ödenmeyen vergi için vergi idaresi mahkemeye başvurarak vergi alacağının cebri icra yoluyla tahsili için harekette geçer (KCVK mad. 51).

Mükellef kanuni süresi içinde beyanname vermediği takdirde, geciken her bir ay için beyanname yer alan vergi tutarının %5'i kadar mali ceza uygulanır. Ancak bu tutar ödenmeyen verginin %10'undan fazla olamaz. Diğer taraftan beyana verip ancak vergisini kanuni sürede ödemeyen mükellefler, geciken her ay için ödenmeyen vergi tutarının %

5'i oranında gecikme zammı ödemek zorundadırlar. Bu iki durumun birden hasıl olması halinde, salınacak toplam para cezasının beyan edilen vergi tutarının %10'u aşamaz (K.C.V.K. mad. 64).

2.2. Kurumlar Vergisi (Nalog na Pribıl Yuridiceskih Lits)

KCVK.'nu gereğince gelir üzerinde alınan bir diğer vergi de kurumlar (kanuni deyimiyile tüzel kişilerden alınan gelir vergisi) vergisidir.

2.2.1. Verginin Mükellefleri

K.C. sınırları içindeki ve dışındaki kaynaklardan iktisadi faaliyetler sonucunda gelir elde eden tam mükellef tüzel kişiler ile Kırgızistan'da faaliyet gösteren yabancı tüzel kişiler kurumlar vergisinin mükellefidirler (K.C.V.K. mad. 91). Tam mükellef kurumlar Kırgızistan ve Kırgızistan dışında elde ettikleri tüm gelirleri üzerinde, dar mükellef kurumlar ise sadece Kırgızistan'da sağladıkları kazançlar üzerinde vergiye tabi tutulmaktadır (KCVK mad. 93 / 2, 3).

2.2.2. Verginin Konusu

K.C.V.K.'nin 93. maddesine göre, parasal ve aynı şekilde veya iş ve hizmetler yoluyla elde edilen tüm gelir türleri ile ticari ve sınai faaliyetlerden elde edilen kazançlar kurumlar vergisine tabidir. Üretim faaliyetleri dışından elde edilen kira, faiz (tevkif yoluyla vergilendirilenler hariç), hisse senedi satış geliri gibi faaliyet dışı gelirler de kurumlar vergisi konusuna girmektedir.

Kurumlar Vergisi matrahı, yapılan faaliyetler sonucu elde edilen hasıladan bu faaliyetlerin sürdürülebilmesi için yapılan harcamaların düşürülmesi sonucunda bulunur. K.C.V.K.'na göre, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde, yıllık gelir toplamından; personel veya işçilere ödenen ücretler, bunlara sağlanan maddi ve sosyal yardımlar, gelirin elde edilmesi ve idamesi ile ilgili giderler; göreve gönderilen personele verilen yolluk ve yevmiyeler ile sosyal, eğitim ve kültürel faaliyette bulunan müesseselere sağlanan yardımlar (KCVK. Mad 94), işletmede faaliyetlerinde kullanılmak üzere alınan krediler için ödenen faiz giderleri (KCVK. Mad 95), araştırma- geliştirme giderleri (KCVK. Mad 96), amortismanlar (KCVK. Mad 97), sosyal güvenlik primleri (KCVK. Mad 101), geçmiş yıl zararları (KCVK. Mad 103) gider olarak düşülmektedir. Bu karşın temel araçların satın alınması ve tesis

edilmesine ilişkin giderler, gecikme zammı ve para cezaları, ödenen vergiler, ekonomik faaliyetin gerçekleştirilmesi ile ilgili olmaksızın mükellefin kendisi, aile bireyleri ve akrabaları için işletmeden yaptığı giderler ile bu kişiler tarafından yapılan harcamalar, vergilendirmeye tabi olmayan her türlü mülkün satın alımı, yönetimi ve bakım gideri ile mükellefçe belgelendirilmeyen giderler vergi matrahının tespitinde gider olarak yazılamaz.

2.2.3. Vergi Tarifesi, Verginin Beyanı ve Ödenmesi

Kurumlar vergisi sabit tarifeye tabidir. Kırgızistan'da faaliyet gösteren kurumlar %20 oranında kurumlar vergisi ödemekle yükümlüdürler. Ancak çalışanların % 50'inden fazlasını kör ve sağırın oluşturduğu kurumlar (KCVK mad. 106). ile hayır ve yardım amaçlı faaliyette bulunan kamu kurumları (KCVK mad. 112) vergiden muaftırlar. Kurumlara sağlanan faiz gelirleri % 10 oranında tevkifata tabidir (KCVK mad. 108).

Yabancı yatırımlar yapmak üzere kurulmuş olan kurumlar ise "Yabancı Yatırımlar Hakkındaki Kanun"a göre vergilendirildikleri için kurumlar vergisine tabi değildirler (KCVK mad. 111/2). Diğer taraftan dar mükellef kurumlar, temettü ve faiz üzerinden %10, sigorta ödemelerinde %5, Uluslararası telekom ve taşıma hizmetleri %5, hizmet (telif, danışmanlık, yönetim) ile kiralama ve diğer gelir üzerinde %30 oranında (KCVK mad. 109) kurumlar vergisine tabidirler.

Kurumlar vergisi, mükellef tarafından verilen beyanname dayanılarak tahakkuk edilir. Mükellef yıllık kurumlar vergisi beyannamesini en geç mali yılı takip eden yılın Mart ayının onuncu gününün mesai saatinin bitimine kadar kurumun merkezi bulunduğu yerdeki vergi dairesine verip ve tahakkuk eden vergisini ödemesi gerekir (KCVK mad.41). Ancak, Kurumlar Vergisi mükellefleri cari vergileme dönemi içinde her ayın yirmisine kadar geçici vergi (önceki yılın kurumlar vergisi matrahı dikkate alınarak hesaplanan) ödemek zorundadırlar. Bu şekilde ödenen geçici vergi, yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir (KCVK mad.115).

Kanuni süresi içinde beyanname verilmediği takdirde, geciken her bir ay için beyanname yer alan vergi tutarının %5'i kadar mali ceza uygulanır. Ancak bu tutar ödenmeyen verginin %20'inden fazla olamaz.

Diğer taraftan beyana verip ancak vergisini kanuni sürede ödemeyen mükellefler, geciken her ay için ödenmeyen vergi tutarının % 5'i oranında gecikme zammı ödemek zorundadırlar. Bu iki durumun birden hasıl olması halinde, salınacak toplam para cezasının beyan edilen vergi tutarının %25'i aşamaz (K.C.V.K. mad. 64).

2.3. Katma Değer Vergisi (Nalog na Dabavlennuyu Stoyimost - NDS)

Katma Değer Vergisi, üretimin ve dolaşımın her aşamasında yaratılan mal, iş ve hizmetler ile bu faaliyetler için yapılan masraflar arasındaki farkı ifade eden katma değer üzerinden alınmaktadır.

2.3.1. Verginin Konusu

Mal ve hizmet teslimleri ile her türlü mal ve hizmet ithalatı KDV'nin konusu oluşturur. Kırgızistan'da ithal mallarının KDV tahakkuk ve tahsil işlemleri Devlet Gümrük Komitesi, ithal dışındaki mal ve hizmet teslimine ilişkin KDV'nin tahakkuk ve tahsil işlemleri ise Maliye Bakanlığı Devlet Vergi Müfettişliği tarafından yürütülmektedir (KCVK mad.116-117).

Ödenecek KDV tutarı; vergiye tabi teslimatlar için tahsil edilen tutar ile bu teslimatlarla ilgili ödenen KDV arasında bulunan farktır (KCVK mad.120). Hesaplanan KDV'den KDV'ye tabi malların üretiminde kullanılan hammadde için ödenen KDV mahsup edilerek ödenecek KDV tespit edilir. Bununla birlikte, teslimatı KDV'den istisna olan mal, iş ve hizmetler için ödenmiş olan KDV tutarı hesaplamada dikkate alınmaz (KCVK mad.120).

2.3.2. KDV Mükellefi, Vergi Tarifesi ve Beyanı

Girişimcilerden, kuruluşlardan, organizasyonlardan, özel ve aile kuruluşlarından %20 oranında KDV tahsil edilir. KDV perakendeciler için geçerli olduğu gibi fatura usulüyle çalışan toptancılar için de geçerlidir. Ülkede KDV oranı %20'dir. KDV beyannamesi aylık olarak verilmektedir (KCVK mad.119).

İhracatta (BDT üyelerine yapılan ihracat müstesna) KDV oranı sıfırdır (KCVK mad.150). K.C'de bulunan diplomatik temsilcilik veya konsolosluklara verilen mal ve hizmet teslimatı ile K.C'nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalar çerçevesinde uluslararası kurumlara ait hizmet ve teslimler %0 oranında KDV uygulanır (KCVK mad.151). Doğrudan

kullanıcı tarafından ithal edilen temel araçlar ise (başkasına devredilmemek şartıyla) KDV'den istisnadır (KCVK mad.148).

Diğer taraftan, sigorta ve emeklilikle ilgili hizmetler (KCVK mad.141), yolcu taşımacılığı sistemi (taksi hariç) tarafından şehir içinde ve şehir civarında bulunan semtlere su, demir yolu ve otoyol araçları vasıtasıyla sunulan yolcu taşımacılığı hizmetleri (KCVK mad.142), posta hizmetleri, emekli maaş ve nakdi yardım teslimine ilişkin hizmetler (KCVK mad.143), özelleştirme çerçevesinde yapılan teslimatlar (KCVK mad.144), ticari olmayan kurumlar tarafından yapılan (eğitim, sağlık, spor, sosyal esirgeme, kültür, manevi konular vb gibi) teslimatlar (KCVK mad.145), doğal afet, savaş ve kaza sonuçlarını ortadan kaldırmaya yönelik yardımlar, K.C. Hükümetinin belirlediği plana uygun periyodik olarak getirilen yardımlar; ihraç edilen malın iade edilmesi; belirlenen süre içinde değiştirilmeden geri ihraç edilmek şartıyla ithal edilen mallar; transit olarak geçen mallar; K.C Hükümeti tarafından onaylı listede yer alan tıbbi araç ve gereçler; ilmi ve eğitim yayınları, okul için gerekli araç ve gereçler, bebek yiyecekleri (KCVK mad.147) KDV'den bağımsızdır.

KDV konusuna giren mal teslimi ve hizmet ifasında bulunan gerçek ve tüzel kişiler KDV'nin mükellefidirler (K.C.V.K. mad. 127). Ekonomik faaliyette bulunmayı ve vergi ile ilgili işlemleri gerçekleştirmeyi isteyen kişiler (her hangi bir teslimi gerçekleştirmeden) KDV mükellefi olarak kaydını yapar. Bu kayıt her yıl K.C. Maliye Bakanlığı Devlet Vergi Müfettişliği tarafından denetlenerek (K.C.V.K. mad. 128 / 4) gerekli işlemler yapılır.

KDV'de vergilendirme dönemi aylık olup, kanunda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde aylık olarak doldurulan beyanname müteakip ayın yirmi gününün mesai saatinin bitimine kadar, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilerek, beyanname üzerinde hesaplanan vergi ödenir (KCVK mad.123). Dönem sonunda fazla ödenen vergi varsa, fazla ödenen tutar ya bir sonraki vergi dönemine devredilir (KCVK mad.125) yada mükellefin diğer vergi borçlarından mahsup edilir (KCVK mad.126).

2.4. Dolaylı Vergi (Aktızniy Nalog)

Dolaylı vergi, bir özel tüketim vergisi olup, alkol ve lüks tüketim malları üzerinden alınmaktadır. Bilindiği üzere, özel tüketim vergileri

tarihin en eski vergilerinden biri olup, genellikle tütün, alkollü içkiler, petrol ürünleri, çay, kahve ve şeker gibi elastikiyeti düşük olan mallar üzerinden alınmaktadır. Özel tüketim vergisi temel amacı, vergi yükünü zorunlu mallardan lüks tüketim mallarına kaydırarak ödeme gücüne göre vergilemeyi sağlamak, sosyal maliyeti yüksek olan malların tüketimini caydırmak ve cezalandırmak, tüketimden sağlanan fayda vergi ile ilişkilendirerek dağılımlarını gerçekleştirmektir.

2.4.1. Konusu ve Mükellefi

Kırgızistan Cumhuriyeti sınırları içinde üretilen, ithal edilen ve K.C.V. K'nun 162'ci maddesinde belirtilmiş olan mallar dolaylı verginin konusunu oluşturmaktadır. Söz konusu mallar şunlardır: Votka; besin hammaddelerinden üretilen saflaştırılmış etil alkol ve içilebilir etil alkol; kutu meşrubat ve meyve suları; likör, alkollü içkiler, sert içecekler, şarap ve ürünleri; konyak; şampanya; binalar; tütün ürünleri; altın, gümüş ve diğer değerli metal ve taşlardan yapılmış eşyalar; tabaklanmış ve tabaklanmamış kuru deriler ve derilerden yapılmış eşyalar ve malzemeleri (tavşan, koyun, geyik ve köpek dışında); saf deriden yapılan eşyalar; kristal ürünler; ateşli ve gazlı silahlar (Devlet kurumlarının ihtiyaçları için satın alınanlar hariç); petrol ürünleri; kahve ve kakao; kilim ve halılardır (KCVK mad.160,162).

Yukarıda sayılan malları K.C. topraklarında üreten ya da bu malları ithal eden gerçek veya tüzel kişiler ile K.C. topraklarında oyun ticareti yapanlar (Kasino işletenler) dolaylı verginin mükellefidirler (KCVK mad.161). Dolaylı verginin doğru olarak hesaplanması ve zamanında ödenmesinden mükellefler sorumludurlar (KCVK mad.167).

2.4.2. Verginin tarifesi, Ödenmesi

Dolaylı vergi oranları K.C. Hükümeti tarafından her sene düzenlenerek K.C. Yüksek Meclisi onayına sunulur. Meclis tarafından onaylanarak yürürlüğe giren tarife yıl boyunca değiştirilemez. Dolaylı vergi malın birim ünitesi yada toplam değeri üzerinde yüzde olarak alınır (KCVK mad.163).

Dolaylı vergi konusuna giren malların ithal edilmesi halinde, söz konusu malların gümrük mevzuatına uygun olarak beyan edilen değerine ya da fiziki hacmine göre vergiye tabi tutulur (KCVK mad.160,162). Ancak, hükümet tarafından belirlenen miktarda gerçek kişiler tarafından getirilen mallar; uluslararası yük, bagaj ve yolcu

taşımacılıklarını gerçekleştiren taşıt araçlarının sefer esnasında yada konaklama noktalarında kullanılması için gerekli olan malların ithali; Hükümetçe tespit edilen miktarda insani yardım için getirilen mallar; devlet ve uluslararası kuruluşlar tarafından hayır ve yardım amacıyla getirilen mallar; yabancı diplomat ve bunlara eşit haklara sahip temsilciliklerin resmi ya da personellerinin kullanımı için getirdikleri mallar ile K.C. Gümrük mevzuatınca tespit edilen ve gümrük rejimi çerçevesinde muaf tutulan mallar dolaylı vergiden bağışiktır.

2.5. Toprak Vergisi (Zemelniy Nalog)

Toprak vergisi, toprak parçalarının kullanımı karşılığında her yıl devlet ve mahalli bütçelere yapılan zorunlu ödemedir.

2.5.1. Verginin Konusu ve mükellefi

K.C.V.K'nun 173. maddesinde Toprak vergisinin konusunu genel olarak "toprak parçaları" teşkil ettiğini belirtildikten sonra, devamında; meskun alan arazileri, sanayi, ulaşım araçları, haberleşme ve savunma amaçlı araziler dahil olmak üzere diğer amaçlı araziler; doğayı koruma, termal (dinlenme tesisleri), tarihi ve kültürel amaçlı alanlar; orman idaresine ait araziler; su idaresine ait araziler; hazine arazisi de toprak vergisinin konusuna girdiğini belirtilmektedir (KCVK mad. 174).

Mülkiyet şekline bakılmaksızın toprak parçasını veya bir bölümünü kullanma hakkı yasaların öngördüğü vesikalar, geçici belgeler ya da yasalarca belirlenen diğer özel sertifikalara dayanarak elde eden kullanıcılar da bu verginin mükellefidirler (KCVK mad. 175). Toprağın kiralınması durumunda toprak vergisi mükellefi, toprağı kiralayan kişidir (KCVK mad. 178).

2.5.2. Verginin Tarifesi, Beyanı ve Ödenmesi

Toprak vergisi tarifesi, K.C. Hükümeti tarafından hazırlanarak K.C. Yüksek Meclisinin onayı ile yürürlüğe girer (KCVK mad. 177 / 1). Tarım topraklarının vergi oranları, toprağın verimliliği, mevki ve alanının yüzölçümü dikkate alınarak hesaplanır. Tarım amaçlı olmayan toprakların vergi oranı ise, yukarıda belirtilen kriterlerle birlikte yörenin önemlilik arz eden diğer bazı faktörlerde dikkate alınarak tespit edilir (KCVK mad. 176).

Tabiat ve iklim şartları ağır ve olumsuz olan bölgeler ile bu kapsamda olmamakla birlikte K.C. Hükümeti tarafından yüksek dağlık

ve ücra bölgelerine dahil edilen bölgelerin mesken ve tarım toprakları için genel olarak tespit edilmiş olan toprak vergisi oranı %50 indirimli olarak uygulanır (KCVK mad. 177 / 3).

Bir yıllık olarak tespit edilen toprak vergisi tutarının % 10'luk kısmı toprak kullanıcısı tarafından 25 Hazirana kadar, kalan %35'lik kısmı 25 Eylül'e kadar, geri kalan %55'lik kısmı ise, 25 Aralığa kadar ödenir (KCVK mad. 179 / 1).

Koruma altına alınan topraklar, koruyuculara ait topraklar, tabiat, milli parklara ait topraklar, botanik ve zooloji bahçelerine, tarihi ve kültürel alanlara ait araziler, Hazine arazileri, meskun yerlerde kamu sosyal alanlara ait topraklar, ağaçlandırma alanlarına ait araziler, orman ve su idaresine ait topraklar; mezarlık alanları; mera; gazilere ait kurumlar ile hayır kurumlarına ait topraklar; sağır ve körler derneğine ait topraklar toprak vergisinden istisnadır (KCVK mad. 180).

Diğer taraftan İkinci Dünya savaşı iştirakçileri, askeri görevde bulunanlar, uluslararası anlaşmalara göre Afganistan ve diğer ülkelerde savaşta iştirak edenler, Çernobil afetinde görev yapanlar, doğuştan sakat kalanlar, 1. ve II. Derecede sakat olanlar; görevde iken kaybolan ve şehit düşen askerlerin ve kolluk kuvvetlerinin aile fertleri (çocukları reşit oluncaya kadar); emekliler; dört yada daha fazla çocuklu aileler toprak vergisinden muaftırlar (KCVK mad. 181/1).

3. GENEL DEĞERLENDİRME

3.1 K.C. Vergi Sisteminin Genel Yapısı

Kırgız Cumhuriyeti Devlet Başkanı Askar AKAYEV tarafından 26 Haziran 1996 tarih ve 24 nolu buyruk ile Kırgız Cumhuriyeti Yüksek Meclisi'ne sevk edilip, Kasım ayına kadar görüşülmesi istenen "Kırgız Cumhuriyeti Vergi Kanunu" taslağı, 66 nolu Kanun olarak 27 Aralık 1996 tarihinde yasalaşmıştır. Bu kanun, gümrük vergileri ile devredilen yetkiye dayanarak yerel idarelerin uygulandığı bazı vergiler dışında, K.C. sınırları içerisinde vergiye ilişkin meri vergi mevzuatının tümünü içermektedir.

Bütün iyi niyetle ve gelişmiş liberal ülkelerin vergi mevzuatına paralel olarak hazırlanan bu yasa ekonomik yapıya uyumu göz ardı edildiğinde uygulamada bir takım zorluklarla karşılaşmıştır. Böylece belli bir geçiş dönemi konulmadan doğrudan şok terapi yöntemiyle

yasalaşan bu kanun, çağdaş vergi ilkelerine uyum içinde olmasına rağmen, uygulamada yaşanan sıkıntıları sonucu bir takım yeni yasalarla tadil edilmiş ve sadece bir yılda (1998 yılında), 300'ü aşkın kanun maddesinde değişiklik yapılmıştır (Mamasıdıkov, 2003: 41).

K.C. Vergi Kanununda göze çarpan en önemli özellik, tanım ve kavramların açık olarak ifade edilmemiş olmasıdır. Bu da yasaya muğlak bir yapı kazandırmıştır. Bilindiği üzere vergi kanunları yapılırken dikkat edilmesi gereken en önemli noktalardan biri de, genel nitelikli kavramların, ekonomik ve sosyal içerikleri de göz önünde bulundurularak çok belirli ölçülerle tanımlanmalıdır, bunların çerçevelerini kesin sınırlarla belirlemelidir. Bunun aksine vergi yasalarında soyut ve içerikleri belirsiz tip kavramlar kullanılması vergilerin yasallığı ilkesine ve vergiyi doğuran olayın belirliliği ilkesine aykırı sonuçların doğmasına yol açabilir (Öncel vd, 2000: 30).

Merkezi plana dayalı ekonomik sistemden piyasa mekanizmasına geçiş yolunda epey mesafe alan Kırgız Cumhuriyetinde karşılaşılan en önemli sorunlardan biri de, yapılan hukuki düzenlemelerin yeterince uygulamaya geçmemesidir. Bu durum sadece Kırgızistan'ın değil gelişmekte olan hemen hemen tüm ülkelerin ortak sorunudur. Yapılan araştırmalara göre geçiş dönemi yaşayan ülkelerde rastlanan hukuki eksiklikleri ana başlıklar halinde şöyle sıralanabilir (Yaman, 2002: 16):

- Hukukun üstünlüğü kuralına uyulmaması.
- Mevzuatın muğlaklığı ve belirsizlik içermesi,
- Yanlı ve tarafsızlığını koruyamayan yargı organları,
- Bürokratik kayırmacılık (favoritizm),
- Hukuki rejimin şeffaf olmaması,
- Hukuk ve mevzuat oluşum sürecine özel sektörün katılmaması,
- Aşırı düzenleme (regulation) ve kontrol,
- Kamu görevlilerin sorumluluk duygusu taşımamaları,
- Hukuk sisteminin tahmin edilemeyen gelişmeler içermesi.

Diğer taraftan, 1988 yılı başlarında Dünya Bankası tarafından gelişmekte olan ülkelerde yapılan bir araştırmaya göre, söz konusu

ülkelerin vergi sistemlerine ilişkin şu problemler tespit edilmiştir (Khalilzadeh-Shirazi & Shah, 1991: 41):

- Vergi yapıları karmaşıktır. Sistemi idare etmek ve başa çıkmak zordur,
- Vergi sistemleri ekonominin konjonktürel yapısına ve ekonomik büyümeye karşı duyarsızdır,
- Vergi sistemleri görece olarak sık sık çok düşük gelir artışı sağlarken ciddi boyutlarda ekonomik sapmaları ve dengesizlikleri ortaya çıkarmaktadır,

- Vergi sistemleri aynı durumda olan kişilere ve işletmelere karşı farklı muamele yapılmaktadır,

3.2. K.C. Vergi Sisteminin Mali Fonksiyonu

Bilindiği üzere verginin en önemli amacı devlet ya da devredilmiş yetkilere sahip kamu tüzel kişiler tarafından üretilen mal veya hizmetlerin finansmanını sağlamaktır ki, buna verginin mali amacı denir. Bu açıdan K.C. vergi sistemini değerlendirmek için öncelikle yıllar itibariyle gerçekleştirilen vergi tahsilatını göz önüne almak gerekir.

TABLO 1: Konsolide Bütçe Gelirleri Tahsilatı (Milyon Som)

	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Konsolide Bütçe Gelir Toplamı (A+B)	5090.3	6262.7	8091.5	10029.1	12539.6	14411.7
A. Genel Bütçe Gelir Toplamı (I+II+III)	4840.5	6090.7	7873.7	9280.1	11921.7	13588.1
Cari Gelirler (I+II)	4707.7	6001.1	7725.2	9256.5	11860.5	13458.6
I. Vergi Gelirleri Toplamı	3092.6	4866.0	5954.0	7675.5	9187.9	10474.7
a) Gelir Vergisi	331.8	405.4	546.2	753.8	960.9	1083.3
b) Kurumlar Vergisi	336.1	452.4	567.6	572.8	993.7	967.6
c) Katma Değer Vergisi	1728.3	1965.8	2253.1	2976.2	4221.4	4793.7
d) Dolaylı Vergi	451.5	722.2	1252.6	1518.4	1102.6	1082.0
e) Gümrük Vergisi	244.9	380.5	306.6	275.1	301.4	418.9
II. Vergi Dışı Gelirler	868.4	1136.1	1771.3	1581.0	2672.6	2983.9
III. Sermaye Operasyonlarından Doğan Gelirler	132.8	89.5	148.5	23.5	57.1	129.5
B. Alınan Resmi Transferler	194.5	196.6	278.8	608.2	622.0	823.6

Kaynak: <http://www.nsc.bishkek.su> (24.03.2004)

K.C.V.K'nun kanunlaştığı 27 Aralık 1996 tarihini takip eden yıldan itibaren vergi tahsilat rakamlarını içeren Tablo 1'de görüldüğü üzere, vergi gelirleri sürekli olarak konsolide bütçe gelirleri altında kalmıştır. Yıllar itibariyle vergi gelirlerinin konsolide bütçe gelirleri içindeki payına bakıldığında, 1997 yılı %60,7, 1998 yılı % 77,6, 1999 yılı %73,5, 2000 yılı %76,5, 2001 yılı %73,2, 2002 yılında ise %72,6 olarak gerçekleşmiştir. Bu oran gelişmiş ülkelerle kıyaslandığında düşük kalmakla birlikte yine de küçümsenecek bir oran olarak görmek mümkün değildir.

TABLO 2: Vergi Gelirleri Tahsilatının Yüzde Dağılımı

	1997	1998	1999	2000	2001	2002
I. Vergi Gelirleri Toplamı	100	100	100	100	100	100
a) Gelir Vergisi	10.72	8.33	9.17	9.82	10.45	10.34
b) Kurumlar Vergisi	10.86	9.29	9.53	7.46	10.81	9.23
c) Katma Değer Vergisi	55.88	40.39	37.84	38.77	45.94	45.76
d) Dolaylı Vergi	14.59	14.84	21.03	19.78	12.0	10.32
e) Gümrük Vergisi	7.91	7.81	5.14	3.58	3.28	3.99
f) Diğer Vergiler	0.04	19.34	17.29	20,59	17,52	20,36

Kaynak: Tablo 1'deki veriler dikkate alınarak tarafımızdan düzenlenmiştir.

Tablo 2'deki vergi bileşimine bakıldığında toplam vergi gelirleri içinde gelir ve kurumlar vergisinin payı oldukça düşük olduğu görülmektedir. Toplam vergi gelirleri içinde yüksek pay ise KDV'ye aittir. Dolaylı ve dolaysız vergi ayırımı açısından bakıldığında ise, dolaylı vergilerin payının oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Bu durum gelişmekte olan ülkelerin vergi yapısına uyum sağlamakla birlikte vergi adaleti açısından olumsuz bir durum yaratmaktadır.

Tablo: 3 GSYİH ile Toplam Vergi Gelirinin Karşılaştırılması

Milyon Som,	1998	1999	2000	2001	2002
GSYİH	34181.4	48744.0	65357.9	73883.3	75366.7
Konsolide Bütçe Gelir Toplamı (K.B.G.T.)	6262.7	8091.5	10029.1	12539.6	14411.7
Toplam Vergi Gelirleri	4866.0	5954.0	7675.5	9187.9	10474.7
(%)					
K.B.G.T. / GSYİH	18.3	16,6	15,3	17,0	19,1
Toplam Vergi Gel / GSYİH	14.2	12.2	11.7	12.4	13.9
GV / GSYİH	1.18	1.12	1.15	1.30	1.44
KV/GSYİH	1.32	1.16	0.87	1.34	1.28
(GV + KV) / GSYİH	2.50	2.28	2.02	2.64	2.72
KDV / GSYİH	5.75	4.62	4.55	5.71	6,36

Kaynak: Veriler <http://www.nsc.bishkek.su> (24.03.2004) adresinden alınarak tarafımızdan düzenlenmiştir.

Tablo 3'de iki önemli nokta dikkati çekmektedir. Bunlardan birincisi vergi gelir esnekliği ile ilgilidir. Bir verginin gelir esnekliği, vergi ya da vergi sisteminin gelirindeki nispi değişikliğin milli gelir yada GSMH daki nispi değişikliğe oranı şeklinde ifade edilmektedir. Bir verginin gelir esnekliği olduğu gibi bir vergi sisteminin de gelir esnekliği söz konusu olmaktadır. Vergi hasılatı refah dönemlerinde kendiliğinden artıyorsa ve konjonktürel daralma dönemlerinde kendiliğinden azalıyorsa gelir esnekliğinden söz etmek mümkündür. Kırgızistan'da vergi gelirlerindeki artış sürekli olarak GSYİH'daki artışın altında kalmıştır. Yani, Kırgız vergi sisteminin gelir esnekliğinin düşüktür. Bu da vergi sisteminin konjonktürel istikrar sağlayıcı etkisinin zayıf olduğu anlamına gelmektedir. İkinci nokta, vergi gelirinin GSYİH'a oranı oldukça düşük olmasıdır. Global vergi yükü olarak ifade edebileceğimiz bu oran Avrupa Birliğinde %41, OECD toplam % 36,9'dur. Diğer taraftan gelir ve kurumlar vergisi yükü de oldukça düşüktür.

Tablo:4 OECD Ülkelerinde Toplam Vergi Gelirinin GSYİH İçindeki Payı (2001 Yıllı) (%)

Ülkeler	Oran	Ülkeler	Oran	Ülkeler	Oran	Ülkeler	Oran
İsveç	51,4	İtalya	42,0	Portekiz	33,5	Kore	27,2
Danimarka	49,8	Lüksembourg	40,7	Slovak C.	32,3	Meksika	18,9
Finlandiya	46,1	Hollanda	39,5	İsviçre	30,6	OECD Toplam	36,9
Belçika	45,8	Macaristan	39,0	Avustralya	30,1	OECD Amerika K.	27,6
Avusturya	45,4	İngiltere	37,3	Türkiye	36,5	OECD Pasifik Böl.	29,6
Fransa	45,0	Yunanistan	36,9	ABD	28,9	OECD Avrupa	39,4
Norveç	43,3	Almanya	36,8	Japonya	27,3	AB 15	41,0

Kaynak: OECD Revenue Statistics, Paris, 2003 (Table 1-2).

Bu genel açıklamalardan sonra şimdi K.C. Vergi Sistemini ana başlıklar halinde ele alıp değerlendirmeye çalışacağız.

3.3. Verginin Tanımı ve Genel Nitelikleri

Bilindiği üzere, *vergi*; devlet veya benzeri kurumların üstlendikleri işlevlerin finansmanını sağlamak ve/veya içerisinde bulunan sosyo-ekonomik yaşamın gerektirdiği önlemleri almak üzere, ödeme gücü olanlardan, onların bu güçleriyle orantılı olarak yapılan karşılıksız, zorunlu, nihai ve parasal ödemedir.

K.C.V.K.'na göre vergi, gerçek ve tüzel kişilerin elde ettikleri gelir ve kazançları üzerinden alınan zorunlu bir ödemedir. Genel olarak vergi; ceza, borç, mal ve hizmet karşılığı yapılan tahsilat hariç olmak üzere, devlet bütçesine gelir sağlayan resmi ve diğer mutlak ödemeleri de içermektedir (KCVK mad. 3/ 1).

Kırgızistan Cumhuriyetinde tahsil edilen vergiler merkezi vergiler ve yerel (bölgesel) vergiler şeklinde ikiye ayrılmaktadır. Merkezi vergilerin, oranları, konusu ve mükelleflerine ilişkin düzenleme K.C.V.K.'nu kapsamına alınırken, yerel vergilere ilişkin düzenleme bu kanununun birinci maddesi gereğince kendilerine verilen yetki sınırları içinde yerel idareler tarafından yapılmaktadır (KCVK mad. 3/2). Kanunun 9 /18. maddesinde, yerel vergiler; gerçek ya da tüzel kişilerden yerel bütçenin geliri olarak tahsil edilen vergiler şeklinde tanımlanmaktadır.

Yukarıdaki açıklamaları dikkate alarak, K.C. vergi sistemine göre vergiyi şöyle tanımlayabiliriz: Devlet ya da devredilmiş yetkilere sahip yerel yönetimler tarafından gerçek veya tüzel kişilerden ödeme güçleriyle orantılı bir şekilde alınan zorunlu, karşılıksız, nihai ve parasal ödemelerdir.

Kırgızistan'da vergi kural olarak beyanname üzerinde alınır. Vergi kanununda belirlenen usul ve esaslar dahilinde her mükellef, yılda bir defadan fazla olmamak üzere vergi beyanamesi doldurup, imzalayarak vergi dairesine vermek zorundadır. Mükellefin hukuki ehliyeti olmaması durumunda beyanname kanuni temsilci tarafından imzalanır (K.C.V.K. mad. 25).

Mükellef gelir veya kurumlar vergisine ilişkin yıllık vergi beyannameyi, kayıtlı olduğu bölge vergi dairesine verip (KCVK mad. 36), en geç 10 mart tarihine kadar vergi borcunu ödemek zorundadır (KCVK mad. 41). Süresinde ödenmeyen vergi, devlet alacağı hükmüne geçer. Bu durumda vergi idaresi mahkemeye başvurarak, alacağının cebri icra yoluyla tahsilini talep eder. Böylece vergi alacağının cebri icra yoluyla tahsili süreci başlar (KCVK mad. 51, 52, 53, 54).

Kanuni süre içinde verilmeyen beyannameler için, geciken her bir ay için beyannameye yer alan vergi tutarının %5'i kadar mali ceza uygulanır. Ancak bu tutar gerçek kişilerde için beyan edilecek vergi tutarının %10'undan, tüzel kişilerde ise %20'inden fazla olamaz. Diğer

tarafından beyan edilip ancak kanuni süre içinde ödemeyen vergiler için, geciken her ay için ödenmeyen vergi tutarının % 5'i oranında gecikme zammı (Kanuni deyimiyile, gecikme cezası) hesaplanır. Bu iki durumun birden hasıl olması halinde, salınacak toplam para cezasının toplamı gerçek kişilerde beyan edilen vergi tutarının %10'u, tüzel kişilerde ise %25'i aşamaz (K.C.V.K. mad. 64).

Tam mükellefiyette tabi olan kişiler yıllık beyannamelerine hem Kırgızistan'da hem de yabancı ülkelerde elde ettikleri geliri dahil etmek zorundadırlar. K.C.'de ikamet eden tam mükellefler, yabancı bir ülkede göstermiş olduğu faaliyet sonucu elde ettiği kazanç dolayısıyla o ülkede vergi ödemeleri halinde öncelikle iki ülke arasında çifte vergilendirmenin önlenmesi hakkında bir anlaşmanın olup olmadığına bakılır. Eğer böyle bir anlaşma varsa yabancı ülkede ödenen vergi Kırgızistan'da ödenecek vergiden mahsup edilir. Ancak , bu tutar K.C. vergi mevzuatına göre ödenecek olan vergi toplamından fazla olamaz (K.C.V.K. mad. 44).

3.4.Vergileme Yetkisi ve Kullanımı

Vergilendirme yetkisi, devletin, ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanır (Çağan, 1982: 3). Vergilendirme yetkisi, devletin tüzel kişiliği tarafından bizzat kullanılacağı gibi, yerel idarelere ve federal devletlerde federe devletlere belli ölçüler içinde devredilebilir. Yerel idareler kendilerine devredilen vergilendirme yetkisi ölçüsünde mali özerkliğe sahip olurlar. Vergileme yetkisinin merkezi devletle yerel idareler arasındaki bölüşümüne ilişkin kurallar genellikle anayasada belirlenir (Öncel vd., 2000: 33-38).

Vergi literatüründe genellikle vergilendirme yetkisi ile verginin kanunilik ilkesi birlikte ifade edilmektedir. Modern demokrasilerin gelişiminde "Vergi Hakkı" olarak anılan ve vergilerin ihdas ve/veya kaldırılması yetkisi sadece, halkın doğrudan temsilcisi olan mecliste olduğunu vurgulayan bu kural, hiçbir gerekçe ile terk edilmeyecek bir ilke olarak görülmektedir (Batirel ve diğerleri, 1989: 5). Nitekim, çağdaş Anayasalarda da yerini bulan "Temsilsiz vergileme olmaz" kuralı, bu felsefeden hareket edenlerin despot krallıklara karşı vergileme yetkilerinin sınırlandırılması konusunda verdikleri büyük mücadeleler sonucu kazanılarak bugünkü modern aşamaya, yani halkın gerçekten

temsil olunduğu parlamenter düzeye gelmiştir. Dolayısıyla, demokrasi mücadelelerinin başlangıcını oluşturan bu gelişmeler neticesinde vergiler ancak halkın temsilcilerinin izni ve onayı ile konulması gerektiği görüşü kabul görmüştür (Aktan, 1998: 13).

Kırgız Cumhuriyetinde vergileme yetkisi Kırgız parlamentosuna aittir. Ancak parlamento yerel yönetimlere bazı yerel vergileri koyabilme yetkisini de verebilmektedir. K.C.V.K.'na göre, vergileri yürürlüğe koyma ve kaldırma yetkisi de sadece Kırgız Cumhuriyeti Parlamentosu sahiptir (KCVK mad. 4 /1). Vergi kanununda yapılacak tüm değişikliklerin tasarıları Kırgız Cumhuriyetinin Yüksek Meclisi ve Kırgız Cumhuriyeti Hükümetince incelemeye alınmadan önce Kırgız Cumhuriyeti Maliye Bakanlığı tarafından uzmanlara incelettirilir (KCVK mad. 5 /1). Vergi ile ilgili düzenlemeler diğer kanunlarla yapılamaz ve başka kanunlara vergiyle ilgili maddeler konulamaz (KCVK mad. 5/2). Kırgız Cumhuriyeti'nde vergilerin kanunlara uygun tahsil ve denetim yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir (KCVK mad.13).

Vergilendirme yetkisini ilgilendiren bir diğer konu da uluslararası vergi anlaşmalarıdır. Bilindiği üzere vergi koymak yetkisi bir iç hukuk meselesi olmakla beraber, vergisel adalet ve hakkaniyet, uluslararası alanda da gözetilmelidir. Bu alanda hakkaniyet, ulusları ilgilendirdiği kadar, değişik uluslara mensup fertleri de ilgilendirir. Bu halde, ekonomik çıkarları sağlayan toplumlar (devletler), bu çıkarlardan payları olan vergileri alabilmelidir. Hakkaniyet yaklaşımının fertler açısından uzantısı, kişilerin aynı konu üzerinde, çeşitli devletlere vergi ödemek zorunda kalmalarıdır. Ayrıca, hukuk devleti kavramı ile yabancıların vergilendirilmesi arasında bir ilişki vardır. Bu bakımdan yabancıların vergilendirilmesine ilişkin kuralların ortaya konulmasında da gerek biçim gerekse muhteva olarak "verginin kanuniliği" ilkesi geçerliğini korumaktadır (TÜSİAD, 1989: 7). Bilindiği üzere, usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar da yasa hükmündedir. KCVK'nu Kırgız Cumhuriyetinin katıldığı, Kırgız Cumhuriyetinin Yüksek Meclisinin onayladığı uluslararası anlaşmalar ve diğer kararlar K.C. Vergi Kanununun öngördüğü kurallardan üstün (KCVK mad. 6) olduğu belirterek, uluslararası vergi hukukuna öncelik vermiştir.

3.5. Merkezi Vergilere İlişkin Değerlendirme

3.5.1. Gelir Vergisi

K.C. vergi sisteminde tek kanun metni içinde, gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan vergi ile tüzel kişilerin kazançlarından alınan gelir vergisi şeklinde bir ayırım yaparak gelir üzerinde alınan iki temel vergiye ilişkin düzenleme yapılmıştır. Bu çalışmada gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınan vergi "Gelir Vergisi", tüzel kişilerin kazançlarından alınan gelir vergi de "Kurumlar vergisi" şeklinde ifade edilmiştir.

Kanımcı, gelir vergisini düzenleyen mevzuatın en önemli eksikliği, gelir kavramını, anlaşılır bir şekilde tanımlanmamış olmasıdır. Her ne kadar gelir kavramına ilişkin değişik maddelerde bazı açıklamalar yapılmışsa da bu kavramın tanımı ve sınırlarını açık ve net bir biçimde ortaya konulmamıştır.

Yasanın 74/ 1 maddesinde "Parasal ve ayın biçiminde veya iş ve hizmetler yoluyla elde edilen tüm gelir" in vergiye tabi olduğu belirtilmektedir. Bu açıklamaya bakıldığından K.C.V.K. geliri, safi artış kuramı çerçevesinde ele alınmıştır. Ancak geniş bir kapsamda ele alınan gelir, vergi kolaylıklarıyla daraltılmıştır. Bununla birlikte, kayıt sisteminin yetersiz olması, denetimlerin etkin olmayışı ve uygulamanın yeterli ölçüde kanuna paralel yürütülmemesi sonucu vergi yükünün sadece bazı gelir unsurları üzerinde yoğunlaşmasına neden olmuştur.

K.C.V.K.'un da vergiye tabi gelir unsurlarını tanımlamamakta ve bunların safi tutarı nasıl hesaplanacağına ilişkin bir açıklamaya yer vermemektedir. Kanun gerçek bir kişinin bir bütün olarak kazancını hedef almakta ve yine bir bütün olarak gerçek kişinin safi kazancına ilişkin safi tutarın tespitine yönelik hükümleri tespit etmektedir. Bu da uygulamada bazı sorunları beraberinde getirmektedir. Örneğin ticari kazancın safi tutarının tespiti ile gayrimenkul sermaye iradının safi tutarının tespitinde dikkate alınacak noktalar birbirinden farklıdır.

K.C.V.K. ilke olarak gelir vergisinde artan oranlı vergi tarifesi benimsemiştir. Başlangıçta altı dilim olarak tespit edilen vergi tarifesi, daha sonra iki dilimli tarifeye dönüşmüştür (KCVK. Mad. 89). Bu son haliyle gelir vergisinde artan oranlılıktan söz etmek pek uygun olmayacağı kanısındayım. Bununla birlikte kanunun genel yapısına bakıldığından gizli bir artan oranlılıktan söz etmek mümkündür.

Bilindiği üzere, açık artan oranlı tarifelerde artan oranlılık bizzat vergi tarifesinde dolaysız ve açık bir şekilde belirtildiği halde, gizli (dolaylı) artan oranlı tarifelerde, bir takım işlemlerde düz oranlı gibi görünmesine rağmen artan oranlılık söz konusu olur. Örneğin, yükümlülerin gelirlerinin bir miktarını en az geçim indirimi olarak vergi dışı bıraktığımız takdirde, vergi tarifesinde bir gizli artan oranlılık meydana gelir (Aksoy, 1998:). Bu çerçevede bakıldığından, K.C.V.K.'nu az geçim indirimi uygulamasına geniş ölçüde imkan vermiştir (KCVK m 76/1). Ayrıca yasada ücretlilere bir takım vergi kolaylıkları (sakat muaflığı, gazi indirimi, çocuk yardımının vergi dışı bırakılması gibi) sağlanmıştır. Böylece uygulanan bu indirimler sayesinde dilim ve oran sayısı azaltılarak artan oranlılıktan uzaklaştırılan vergi tarifesinin mahzurları kısmen de olsa bertaraf edilmeye çalışılmıştır.

Vergi Literatüründe mükelleflerin vergi karşısındaki durumları ayrı ayrı dikkate alınarak vergilemenin yapılması genel kabul görmüş bir ilkedir. Ödeme gücü, herkesin kendisini ve ailesini geçindirebilecek miktarın üstünde sahip olduğu servet veya elde ettiği gelire oranlamak suretiyle belirlemek için, en az geçim indirimi, artan oranlılık ve ayırma prensibi olmak üzere üç teknik uygulamadan faydalanılmaktadır. Bu bağlamda Kırgız gelir vergisine bakıldığında, bir takım düzenlemelere yer verildiği görülmektedir. Bu da vergilemede ödeme gücü ilkesi dikkate alındığının açık bir belirtisidir.

Artan oranlı tarifenin etkisi gelir vergisinin sedüleri yada üniter sistem oluşuna göre de değişmektedir. Sedüleri gelir vergisi sisteminde vergiye tabi tutulacak gelirler sedüleri halinde belirlenerek, her bir sedül vergi bakımından ayrı ayrı artan oranlı tarifeye tabi tutulur. Üniter gelir vergisi sisteminde ise, her türlü kazanç ve irat toplanmakta, bu toplamdan mükellefin kişisel ve ailevi durumuna göre gerekli indirimler ve vergi ödeme gücüne ulaşılmakta kullanılan diğer araçlar uygulandıktan sonra kalan kısma artan oranlı gelir vergisi uygulanmaktadır. Böylece artan oranlı tarife etkinliğini daha iyi göstermektedir. Kırgızistan'da üniter gelir vergisi sistemi uygulanmaktadır. Bu da ödeme gücü ilkesi açısından olumlu bir tercih olmuştur.

Ödeme gücüne uygun bir vergilendirme yapılması bakımından; mali mevzuatın etkinliği kadar, mali idare ve mali yargının etkinliği de büyük önem taşır. Yasa koyucunun dikkate aldığı kurumların yeterince

uygulamaya geçilmemesi, vergi ödeme gücü ilkesinden uzaklaşması sonucu doğurur (Akdoğan, 1999: 194). Diğer bir ifadeyle, ödeme gücüne dayalı bir vergi sisteminin oluşturulması ancak toplumsal disiplinle mümkün olur. Toplumsal disiplin, esas olarak birey ve yetkililerin kendilerine düşen yükümlülük ve sorumlulukları üstlenmesi, yasaları titiz bir biçimde uygulaması ve onlara uyması ile kamu yönetiminin koyduğu önlemlere titiz bir şekilde uymasını zorunlu kılar. Yönetimlerin etkinsizliği, özellikle gelişmenin planlanmasında, ulaştırma, haberleşme, enerji, eğitim ve sağlık gibi altyapı hizmetlerinde, vergi sistemi ve vergi toplama düzeninde, bütçe ve program alanında ve finansal yönetimde kendini gösterir. Kırgızistan'da, gerçek anlamda bir toplumsal disiplinden söz etmek mümkün değildir. Vergi idaresi ve yargısının henüz yeterince örgütlenememesi sonucu yasada ödeme gücü ilkesine gösterilen titizliği uygulamada görmek mümkün olmamaktadır. Böylece Kırgızistan'da yasal düzenlemeye karşın, uygulamadan kaynaklanan sorunlar nedeniyle, vergilemede adaletin sağlanmasının en önemli ölçütü olan ödeme gücü ilkesine uygun bir vergilemeye gidildiğini söylemek mümkün değildir.

Modern vergiciliğin temel ilkelerinden biri de vergi tarhına esas olan bütün bilgilerin mükellef tarafından yazılı olarak vergi idaresine verilmesidir. Maliye literatüründe buna beyan usulü denir. Beyan yöntemi, gerek mükellefin ödeme gücünü daha iyi yansıtması gerekse verimlilik ilkesine daha uygun olması açısından çağımızda en faydalı ve kullanışlı bir vergi tarh yöntemi olarak görülmektedir. Ne var ki, beyan sisteminin başarısı hem mükellefin gönüllü işbirliğine hem de vergi idaresinin kapasitesine bağlıdır. Bu nedenle gelişmekte olan ülkelerde beyan sisteminin başarısı sınırlı olmaktadır (Ataç vd, 2002: 153,154). K.C.V.K.'da da gelir vergisinde beyan sisteminin esas alınması elbette takdire şayandır. Ancak kayıt ve belge sistemi henüz oturmamış geçiş dönemi ekonomisine sahip olan Kırgızistan'da, mükelleflerde vergi bilinci henüz yerleşmediği ve vergi idaresi etkin çalışabilecek bir konumda olmadığı, su-i istimaller oldukça fazla olduğu için bu sisteminin etkin çalıştığını söylemek pek mümkün değildir. Unutulmamalıdır ki, beyan esasına dayanan çağdaş vergi sistemlerinin başarılı olması için vergi kanunlarının basit, adil ve verimli olması yeterli olmayıp, vergi idaresinin güçlü bir şekilde örgütlenerek bir taraftan mükelleflere çağdaş bir vergilendirme hizmeti sunması, diğer taraftan da mükellef beyanlarının denetlenmesi gerekmektedir.

Özetle, kişilerin kamu giderlerinin finansmanına ödeme güçleriyle orantılı bir şekilde katılını sağlamak bakımından en uygun yükümlülük şekli olan gelir vergisi, gelişmekte olan ülkelerde mevcut ekonomik ve sosyal strüktür nedeniyle etkin bir şekilde uygulama olanağına sahip değildir. Nüfusun büyük bir kısmının geçimlik kesimine bağlı olması, vergi bilincinin henüz yeterince gelişmemesi, vergi idaresinin etkin bir şekilde çalışmaması bu sonucu hazırlayan nedenler arasındadır (Nemli, 1990: 247). Kırgızistan'da toplam vergi gelirleri içinde gelir vergisi payının % 10 civarında kalması bu gerçeği ifade etmek için yeterli bir kanıt olduğu kanısındayım.

3.5.2.Kurumlar Vergisi

Kayıt sistemleri daha sağlıklı olması, ortaklarından bağımsız bir şahsiyete sahip olmaları dolayısıyla vergiye karşı daha az reaksiyon göstermeleri, denetlenmelerinin nispeten kolay olması gibi nedenlerle tüzel kişilerin gelirlerini hedef alan kurumlar vergisi aslında gelişmekte olan ülkeler açısından uygun bir yükümlülük şeklidir. Buna rağmen Kırgızistan'da toplam vergi gelirleri içinde kurumlar vergisinin payı oldukça düşük kalmıştır. Bunda ekonomik krizden etkilenen birçok yerli işletmenin üretiminin durdurmuş olmasının yanı sıra yabancı sermayenin teşviki için yabancı sermayeli kurumlara tanınan bir takım vergisel kolaylıklarının payları büyük olduğu kanısındayım.

Kırgızistan'da ulusal yatırımların yok denecek kadar az olması ve iç tasarruf yokluğu nedeniyle iktisadi kalkınma tamamen yabancı sermayeye bağımlı bir hale gelmiştir. Bu nedenle, hükümet ülkeye yabancı sermaye çekmek için bir takım vergisel kolaylıklar tanımıştır. 1996 yılında Kırgızistan'da yapılan toplam sermaye yatırımında yabancı kredi ve yatırımların payı % 67.6, 1997 yılında %76.3, 1998 yılında %46.6, 1999 yılında %54.2, 2000 yılında ise % 51.9 olmuştur (Koyçiyev, 2001: 350). Yabancı yatırımlara "Yabancı Yatırımlar Hakkında Kanun" çerçevesinde tanınan vergisel teşvikler göz önüne alındığında toplam vergi gelirleri içinde kurumlar vergisinin payının düşük olmasının nedeni açık bir şekilde anlaşılmaktadır.

Kırgızistan'da kurumlar vergi oranı makul bir seviyede olup (%20), kurumsallaşmayı teşvik etmektedir. Kurumlar vergisinin dikkat çeken bir yönü de genel anlamda istisna ve muafiyetlere çok az yer verilmiş olmasıdır. Bu da verginin genellik ilkesine uyum açısından olumlu bir göstergedir. Çalışanların % 50'inden fazlasını kör ve

sağrıların oluşturduğu kurumların (KCVK mad. 106) vergiden muaf tutulması, kurumlar vergisinin objektif karakterini yumuşatarak vergiye sosyal bir anlam kazandırmıştır.

K.C.V.K.'na göre, tüzel kişiler kendi ortaklıklarından ayrı vergilendirilir (K.C.V.K. mad 91/2). Ortaklıktan alınan gelir (Temettü, kar payı), hissedarların kazancı olarak değerlendirilip ayrıca gelir vergisine tabi tutulmaktadır (K.C.V.K. mad 91/3).

Kurumlar vergisinin genel anlamda finans sektörü açısından teşvik edici bir karakter taşıdığı görülmektedir. Lisansı olan yatırım fonlarının vergiden muaf tutulması, faiz ve temettü kazançlarının genel oranın çok altında % 5 oranında vergilendirilmesi, bankalara tanınan ayrıcalıklar buna örnek olarak gösterebiliriz.

Son olarak, K.C.V.K.'nu kurumlar vergisine fazla yer vermemiş, bu vergiye ilişkin düzenlemelerde teferruata girmemiş ve yasal düzenlemelerde bir çok muğlak ifadeler yer vermiştir. Tüm bu olumsuzluklara rağmen, K.C.V.K. tüzel kişileri ağır bir vergilendirmeye tabi tutmamış, aksine kurumlaşmayı teşvik etmiştir.

3.5.3.Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisinin vergi sistemlerine girişi, yirminci yüzyılın ikinci yarısında vergi yapısının gelişimi bakımından en önemli mali olay olarak nitelenebilir (Akdoğan, 1999: 261). Bir Avrupa Birliği vergisi olan Katma Değer Vergisi, üretimden tüketime kadar olan mal ve hizmetlerin satışından alınmaktadır. KDV, her ekonomik aşamada satış değeri üzerinden alınmakla birlikte her üretim ve dağıtım aşamasında yaratılan katma değeri vergiye tabi tuttuğundan, üretim ve dağıtım sürecinde farklı etkiler yapmamakta, vergi piramitleşmesine neden olmamakta ve iktisadi faaliyetler karşısında tamamen tarafsız kalmaktadır.

Gelişmiş ülkeler için fazileti oldukça fazla olan bu verginin gelişmekte olan ülkelerde de aynı olumlu etkiye yaratması bir takım koşullara bağlıdır. Öncelikle, verginin başarılı bir şekilde uygulanabilmesi için, girişimcilerin düzenli ve yeterli derecede güvenilir muhasebe kayıtlarına sahip olması gerekmektedir. Belirli kayıt düzenine gelememiş ve muhasebe sistemlerini geliştirememiş işletme ve ülkeler bakımından, bu verginin milli ekonomi açısından çok pahalı bir

muamele vergisi olduğu ileri sürülmektedir (Turhan, 1982: 204; Aksoy, 1998: 380).

KDV'nin etkinliği için hem mükelleflerin, hem de idarenin bazı niteliklere sahip bulunmaları gereklidir. Bunlar arasında; vergi bilincinin ve eğitiminin yükseltilmesi, belge düzeninin etkinleştirilmesi, yapılan yasal düzenleme ve uygulamaların herkes tarafından aşırı çaba göstermeden anlaşılabilmesi, mükelleflerin her an denetime tabi tutulabilecekleri yargısına sahip bulunması, denetim elemanlarının yeterli sayıda olması, mükellefler arasında ve mükelleflerle nihai yükleniciler arasında çıkar uyuşmasının engellenmesi, vergi dairelerinin vergilerin amaçlarına daha fazla hizmet edebilecek düzene kavuşturulması gibi faktörler sıralanabilir (Akdoğan, 1999: 266).

Görüldüğü üzere yukarıdaki faktörlerinin hemen hepsi gelişmiş ekonomilere sahip ülkeler için geçerlidir. Bu nedenle KDV gelişmiş ülkeler topluluğu olan Avrupa Birliğinin içinde doğmuştur. Henüz piyasa ekonomisine adapte olmaya çalışan, sosyalist bir ekonomik sistemim mirasını tamamen bünyesinde bulunduran bir idari yapılanmaya sahip, kayıt ve belge sisteminin yaygın olmadığı, vergi denetimlerinin etkin yapılmadığı, imalat sektörünün henüz yeterli gelişme göstermediği, perakende ticaretin dağınık bir şekilde köşe başlarında ve yol kenarlarında yapıldığı Kırgızistan'da KDV'nin etkin bir şekilde uygulandığı söylemek mümkün değildir. Buna rağmen, ülkede toplam vergi gelirleri içinde KDV payı oldukça yüksektir. Bu paradoksal durum gelir ve kurumlar vergisinin yapısı ve sağlıklı bir şekilde işlememesiyle açıklanabilir kanısındayım.

Öncelikle gelir vergisinde matrah hesaplanırken, verginin mali fonksiyonu göz ardı edilircesine gelişmiş ülkelerde bile uygulamasına ender rastlanacak şekilde cömertçe bir takım indirimlere yer verilmiş olması, bağımsızlıktan sonra meydana gelen ve hala etkisini sürdüren ekonomik kriz sonucu sanayinin çökmesi, tarım ve hayvancılıkta üretimin gerilemesi, ülkeye yabancı sermayenin gelişini sağlamak amacıyla yabancı sermayeli kurumlara tanınan vergisel kolaylıklar gibi bir takım uygulamalar gelir ve kurumlar vergisinin hasılatını önemli ölçüde azaltması, doğal olarak toplam vergi gelirleri içinde oransal olarak KDV'yi ön plana çıkarmıştır. Buna rağmen KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı göz önüne alındığında, tüm olumsuz şartlara

karşın, Kırgızistan'ın bu verginin uygulaması konusunda göstermiş olduğu başarıyı görmek gerekir.

Diğer taraftan vergi yükünün tamamının nihai tüketici üzerinde kalan ve dolaylı vergilerin vergi adaleti açısından taşıdığı olumsuz tüm yanlarını bünyesinde barındıran KDV'de -zorunlu tüketim maddeleri dahil olmak üzere- sabit oran (%20) kabul edilmiş olması, gelir dağılımının bozuk ve yoksulluğun %50 üzerinde olduğu ülkede bilhassa gelir düzeyi düşük kesimler üzerine yoğun vergi baskısının oluşmasına ve kayıt dışı ekonominin yaygınlaşmasına neden olmaktadır.

3.5.4. Diğer Merkezi Vergiler

Kırgızistan'da merkezi idare tarafından, gelir, kurumlar ve KDV dışında uygulanan iki merkezi vergi daha bulunmaktadır. Bunlardan biri tütün, alkollü içkiler, petrol ürünleri, çay, kahve ve şeker gibi elastikiyeti düşük olan mallar üzerinden alınan bir özel tüketim vergisi olan dolaylı vergi, diğeri ise arsa ve arazi üzerinden alınan toprak vergisidir.

Dolaylı vergiye tabi malların hem elastikiyeti düşük ve hem de tüketimi oldukça yüksek mallar olması nedeniyle bu mallardan alınan verginin toplam vergi gelirleri içindeki payı hem gelir vergisinden hem de kurumlar vergisinden yüksektir. Genellikle ek sosyal maliyeti olan yada lüks tüketim mallarından alınan dolaylı verginin toplam vergi gelirleri içinde payının yüksek olması vergi adaletinin sağlanması açısından da olumlu etki yarattığını söylemek mümkündür.

Bilindiği üzere, toprak ya da arazi vergisi en eski yükümlülük şekillerinden biri olup M.Ö. 2000 yılında Çin'de ve Mısır'da söz konusu vergiden yararlandığını gösteren kadastro kayıtları bulunmuştur. Arazi vergisinin böyle uzun bir geçmişe sahip olması uygulamasındaki basitlik ve kolaylıkla açıklanabilir. Vergi matrahının ve yükümlünün fazla bir güçle karşılaşmadan belirlenmesi, taşınmazın devletin vergilendirme alanının dışına çıkamaması etkin bir vergi idaresinin bulunmadığı, vergi gayretinin düşük olduğu toplumlarda bile arazi vergisinin verimli ve güvenilir bir gelir kaynağı olması üzerinde rol oynamıştır (Nemli, 1990: 250).

Merkezi planlamaya dayalı ekonomik sistemde, SSCB sınırları içinde bulunan ülkeler ekonomik yönde bir ihtisasa tabi tutulmuştu. Merkezi plan çerçevesinde coğrafi, kültürel ve ekonomik yapılarına

bakılarak hangi ülkelerin neyi üreteceğini karar verilmişti. Bu bağlamda, Sovyetler Birliği içindeki ekonomik işbölümünden Kırgızistan'ın payına hayvancılık ve tarım düşmüştü. Bu nedenle Kırgızistan'da kadastro kayıtları oldukça sağlam tutulmuştur. Ticari alanda belge ve kayıt düzeninin henüz yeterince gelişmediği Kırgızistan'da etkin bir vergi idaresini de istemeyen toprak vergisinin uygulanması oldukça isabetli olmuştur.

4. SONUÇ

27 Aralık 1996 tarihinde yasalaşan 66 Nolu Kırgız Cumhuriyeti Vergi Kanunu genel hatlarıyla çağdaş bir yasa olup, serbest piyasa ekonomisi felsefesiyle uyum içinde hazırlanmıştır. Ancak, henüz serbest piyasa ekonomisine tam geçiş yapamayan Kırgızistan'ın ekonomik yapısı ile vergi mevzuatı arasında yeterince uyum olduğu söylenemez.. Bunun üzerine harekette geçen hükümet, adaptasyonu sağlamak üzere bir takım yasalarla 66 nolu yasa tadil etmiştir. Fakat yapılan bu değişiklikler bir bütünlük içerisinde olmadığından, vergi kanununun sistematik yapısı bozulmuş ve birbiriyle çelişir maddeler manzumesi haline gelmiştir.

Yaptığımız çalışmada Kırgız Cumhuriyeti vergi sistemi ile ilgili tespit ettiğimiz hususları kısaca şöyle özetleyebiliriz:

- Kırgız Cumhuriyetinde de vergileme yetkisi Kırgız parlamentosuna aittir. Ancak parlamentonun verdiği yetkilere dayanarak yerel yönetimler bazı yerel vergileri koyabilirler.
- Kırgızistan Cumhuriyetinde tahsil edilen vergiler, merkezi vergiler ve yerel (bölgesel) vergiler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.
- Kırgız Cumhuriyetinin katıldığı, Kırgız Cumhuriyetinin Yüksek Meclisinin onayladığı uluslararası anlaşmalar ve diğer kararlar K.C. Vergi Kanununun öngördüğü kurallardan üstün tutulmuştur.
- K.C. Vergi Kanununda göze çarpan en önemli özellik, tanım ve kavramların yeterince açık olarak ifade edilmemiş olmasıdır.
- Vergi Sistemi konusunda karşılaşılan en önemli sorunlardan biri de, yapılan hukuki düzenlemelerin yeterince uygulamaya geçirilmemesidir.

- Kırgızistan'da vergi kural olarak beyanname üzerinde alınmaktadır.

- Vergi ile ilgili düzenlemeler diğer kanunlarla yapılamaz ve başka kanunlara vergiyle ilgili maddeler konulamaz.

- K.C.V.K. geliri, safi artış kuramı çerçevesinde ele almıştır. Ancak geniş bir kapsamda ele alınan gelir, vergi kolaylıklarıyla daraltılmıştır.

- K.C.V.K.'un da vergiye tabi gelir unsurlarını tanımlamamakta ve bunların safi tutarı nasıl hesaplanacağına ilişkin bir açıklamaya yer verilmemektedir.

- K.C.V.K. ilke olarak gelir vergisinde artan oranlı vergi tarifesi benimsemiştir.

- Kırgızistan'da üniter gelir vergisi sistemi uygulanmaktadır.

- K.C.V.K.'nunda vergilemede ödeme gücü ilkesi üzerinde özenle durulmuştur. Ancak vergi idaresi ve yargısı henüz yeterince örgütlenememesinden dolayı yasada gösterilen bu titizliği uygulamada görmek mümkün olmamaktadır.

- K.C.V.K.'unda kurumlar vergisine fazla yer verilmemiş, bu vergiye ilişkin düzenlemelerde teferruata girilmemiştir. Diğer taraftan kurumlar vergisi oranı oldukça düşüktür.

- Kırgızistan'da kayıt ve belge sistemi henüz yeterince yerleşmemiş olmasına karşın, KDV'nin toplam vergi gelirleri içindeki payı göz önüne alındığında, Kırgızistan'ın bu verginin uygulaması konusunda oldukça başarılı olduğunu söylemek gerekir..

Sonuç olarak, ekonomik yapı ve uluslararası dengeler göz önüne alınarak Kırgız vergi sisteminin yeniden revize edilmesi gereği açıktır. Bu çerçevede sadece vergi kanunu değil vergi idaresi ve vergi yargısının da yeniden yapılandırılması şarttır. Unutulmamalıdır ki, iyileştirilmiş bir vergi idaresi vergi reformunun başarılı olmasının ön koşuludur. Yapılacak revizyonda öncelikle vergi tabanının genişletilmesi hususu üzerinde özenle durulmalı, tek tek vergi konularıyla ilgili düzenlemeler yapmak yerine, sistem bir bütün ve koordineli olarak ele alınmalıdır.

KAYNAKÇA

- ABDULLAYEV, B.(2003), **Sbornik Dokumentov: Nalog i Nalogooblojenie v Kırgızskoy Respublike** (Nalogoviy Kodeks, Zakoni, Unstruktisii, Polojeniya).
- AKDOĞAN, Abdurrahman (1999), **Kamu Maliyesi**, Gözden geçirilmiş ve genişletilmiş 7. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi yayınları.
- AKSOY, Şerafettin (1998), **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi.
- AKTAN, Coşkun Can (Mart- Nisan, 1998)., " *Gerçek Demokrasi Anayasal Demokrasidir*", **Başak Dergisi**, Sayı: 98.
- ATAÇ, Beyhan vd., **Kamu Maliyesi** (Ünite : 1 – 23), 7. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniv.A.Ö.F. Yayınları No: 519.
- BATIREL, Ömer Faruk ve diğerleri (1989), **Türk Vergi Gelirlerini Artırma Yolları, Alternatifler Ve Beklentiler**, İstanbul: İTO Yayın No:1989-15,
- ÇAĞAN, Nami (1982), **Vergilendirme Yetkisi**, , İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları.
- KEMPL, B.(2002), Ya Nalogoplatelsik (Ben Mükellefim), Moyo Prova: 7, Bişkek.
- KHALİLZADEH-SHİRİZLİ, Javad & Anwar SHAH (1991), 'Tax Reform in Developing Countries', **Finance & Development**, , Vol:28, No:2, pp.44-46.
- KOYÇİYEYEV, Turar (2001), "Kırgızistan Ekonomisi: Durum, İşbirliği, Küçük ve Orta Boy İşletmecilik", **I. Avrasya Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler Kongresi** (23- 26 Haziran 2001, Bişkek- Kırgızistan), Ankara: TİKA yayınları
- MAMASIDIKOV, Abdilbaet (2003), **Analiz İ Otsenka Effektivnosti İspolzovaniya Sobstvennogo İ Zayömnogo Kapitala**, Rossiyskaya Federasiya, Voronejskiy Gosudarstvennyy Universitet, Basılmamış Doktora Tezi, Moskova.
- NEMLİ, Arif (1990), **Kamu Maliyesine Giriş**, 3. Baskı, İstanbul: filiz Kitabevi.
- OECD, Revenue Statistics, Paris, 2003
- ÖNCEL, Mualla ve diğerleri (2000), **Vergi Hukuku**, 8. Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.
- TURHAN, Salih (1982), **Vergi Teorisi**, 1. Baki, İstanbul: İstanbul Üniv. Yayınları No: 2913.
- TÜSİAD (1989), **Uluslararası Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ve Türkiye Uygulaması**, İstanbul: TÜSİAD yayınları no: TÜSİAD- T/89.3.126.
- USAID (2001), Proqram "Training of Trainers" on Tax and Law, Bishkek- Kyrgyzstan : September 24- October 12.
- YAMAN, Şahin (2002), "Türk Cumhuriyetlerinde Ekonomik Reformların 10 Yılı", **Dış Ticaret Dergisi**, Ocak özel sayısı.