

UZMAN GÖRÜŞ

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Yayını



- AB Topluluk Programlarının Hukuki Boyutu
- Kendi Arsası Üzerine İnşaat Yapanların Vergi ve Sosyal Güvenlik Mevzuatından Kaynaklanan Sorumlulukları
- Kalkınma Ajanslarının Vergisel Yükümlülükleri
- Taşıtların Elektronik Ortamda İzlenmesinde Önemli Bir Adım: 23 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği
- Kısmi İstisna ve Teknokentler
- Altın Kredileri ile İşlenmemiş Maden İthalatına Yönelik KKDF Uygulaması
- Kira Sözleşmelerinde Damga Vergisi Uygulaması
- Türkiyede Yerleşik Firmalara Hizmet Vermek İçin Gelen Yabancı İşçi ve Serbest Meslek Erbablarının Vergilendirilmesi
- İş Kazalarının Sebepleri, İş Kazalarının Önlenmesi İçin Alınması Gereken Tedbirler

NİSAN-MAYIS-HAZİRAN 2012 / SAYI 21



KDV TEVKİFATI KİTABI ÇIKTI

KDV Tekvifatı
Tam Tekvifat
Tekvifatın Beyanı
Tekvifatta İade
Kısmi Tekvifat

YAZARLAR

Ömer ÇAKICI (Gelir İdaresi Grup Başkanı)
Abdullah KÜTÜKÇÜ (Devlet Gelir Uzmanı)
M. Bahattin AKÇAY (Devlet Gelir Uzmanı)
Mustafa ERSAN (Devlet Gelir Uzmanı)

Künye

İmtiyaz Sahibi

Devlet Gelir Uzmanları Derneği

Yayın Kurulu

Cengizhan Doğruyol

Emrullah Töremen

Mustafa Ersan

Cem Arslan

Altan Yılmaz

Ferit Öz

Editör

Altan Yılmaz

ayilmaz@gelirler.gov.tr

İletişim Koordinatörü

Cem Arslan

carslan@gelirler.gov.tr

İletişim

T: 0 312 415 3222

F: 0 312 415 2821

www.devletgeliruzmanlari.org

iletisim@devletgeliruzmanlari.org

İÇİNDEKİLER

EDİTÖR'den	2
Altan YILMAZ	
AB Topluluk Programlarının Hukuki Boyutu	3
Mehmet ASLAN	
Kendi Arsası Üzerine İnşaat Yapanların Vergi ve Sosyal Güvenlik Mevzuatından Kaynaklanan Sorumlulukları	9
Altan YILMAZ	
Kalkınma Ajanslarının Vergisel Yükümlülükleri	13
Ferhat CEYLAN	
Taşıtların Elektronik Ortamda İzlenmesinde Önemli Bir Adım: 23 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği	18
Kemal OKTAR	
Kısmi İstisna ve Teknokentler	20
Ferit ÖZ	
Altın Kredileri ile İşlenmemiş Kıymetli Maden İthalatına Yönelik KKDF Uygulaması	24
Cengizhan DOĞRUYOL-Tuba KÜRDOĞLU	
Kira Sözleşmelerinde Damga Vergisi Uygulaması	28
Özgür Kıvanç GÜLER	
Türkiyede Yerleşik Firmalara Hizmet Vermek İçin Gelen Yabancı İşçi ve Serbest Meslek Erbablarının Vergilendirilmesi	31
Cevdet ERASLAN	
İş Kazalarının Sebepleri, İş Kazalarının Önlenmesi İçin Alınması Gereken Tedbirler	35
Sevval Ahsen YILDIRIM	

EDİTÖRDEN

Özellikle Gelir İdaresi Başkanlığında vergi kanunlarının uygulaması ile ilgili olarak işin mutfağında bulunan meslektaşlarımızın çalışmalarını bu alanda çalışan kesimlere ulaştırmaya amaç edinen dergimizin 2012 yılındaki ikinci sayısını okurlarımıza ulaştırmış bulunmaktayız.

Dergicilik anlayışımız gereği yazılarımız herkesin kolayca ulaşabilmesi amacıyla internet üzerinden ve herkese açık olarak yayımlanmaktadır.

Bu sayımızda da vergi hukuku ile ilgili yazıların yanında Avrupa Birliği Hukukundan, sosyal güvenlik hukukuna yayılan çeşitli alanlardaki çalışmalara yer verilmiştir.

Devlet Gelir Uzmanlığı mesleğine yeni katılan meslektaşlarımızın da makalelerinin yer aldığı bu sayımızda, meslektaşlarımızın yazın hayatına katkılarının devamını diliyoruz.

Dergimizin bir sonraki sayısında buluşmak dileğiyle...

Altan YILMAZ

Devlet Gelir Uzmanı



AVRUPA BİRLİĞİ TOPLULUK PROGRAMLARI VE TÜRKİYE'NİN KATILIMI

MEHMET ASLAN
İŞ-KUR Daire Başkanı
(E. Devlet Gelir Uzmanı)

Özet

Avrupa Birliği tarafından üye ülkeler başta olmak üzere üyelik yolundaki aday ve potansiyel aday ülkelere yönelik olarak uzun yıllardır devam ettirdiği mali yardımlar içerisinde önemli bir yere sahip Topluluk Programları Türkiye'de genel olarak pek bilinmemektedir. Sadece uygulayıcıları tarafından bilenen bu Programların kamuoyu tarafından bilinirlik seviyesinin artırılması ile Programlardan yararlanma düzeyi ve kalitesi artacaktır.

Anahtar Kelimeler: Hibe, Topluluk Programları, Avrupa Birliği, Mali Yardımlar

Giriş

Avrupa Birliği tarafından üye ülkeler başta olmak üzere üyelik yolundaki aday ve potansiyel aday ülkelere yönelik olarak uzun yıllardır devam ettirdiği mali yardımlar içerisinde önemli bir yere sahip Topluluk Programlarından Türkiye'nin de katılım için mutabık zaptı imzaladığı programların neler olduğunun bilinmesi önemlidir.

Bu çalışmada genel olarak Topluluk Programlarının tanımı, kapsamı ve tarihsel süreçte geçirdiği aşamalar kısaca belirtilip Topluluk Programları ve Topluluk Ajanslarından bahsedildikten sonra Türkiye'nin katılım sağladığı Programlar hakkında bilgi verilecektir.

1) Genel Olarak Avrupa Birliği Topluluk Programları

Birlik programları, Avrupa Birliği'ne üye ülkeler arasında işbirliğini geliştirerek Avrupalılık bilincinin,

yenilikçilik ve girişimcilik anlayışının yerleşmesini desteklemek, AB politikalarının ve mevzuatının uygulanmasına ve Birliğin karşılaştığı sorunlara ortak çözümler yaratılmasına katkı sağlamak amacıyla oluşturulmuştur. Tüm bu hedefler doğrultusunda yapılması öngörülen çalışmalar ve AB bütçesinden yapılan mali katkılara hukuki bir çerçeve oluşturulması için yapılandırılan Birlik programlarının başlangıcı 1970'li yıllara dayanmaktadır. AB'nin politikaları kapsamındaki öncelikli alanlarda yürütülen temel faaliyetlerin bütünleştirilmesi ile meydana gelen programlar altında, belirlenen amaç ve koşullara uygun olarak hazırlanan uluslararası projelere mali destek sağlanmaktadır. AB politikaları, üye ülkelerde eşgüdüm içerisinde uygulanmaktadır.

Birliğin genişleme perspektifi doğrultusunda Birlik programlarının aday ülkelerin katılımına açılarak söz konusu ülkelerin AB politika ve çalışma yöntemlerini tanımları, Avrupa Birliği üyeleri ile çeşitli işbirlikleri geliştirmeleri amaçlanmıştır. Bu yöndeki ilk adım 1993 Kopenhag Zirvesi'nde Birlik programlarına AB ile ortaklık anlaşması bulunan Merkez ve Doğu Avrupa Ülkeleri'nin (MDAÜ) katılımına ilişkin siyasi iradenin ortaya koyulmasıyla atılmıştır. Kopenhag Zirvesi'nin ardından on MDAÜ ile Güney Kıbrıs'a adaylık statüsünün tanındığı 1997 Lüksemburg Zirvesi'nde, bazı Birlik program ve ajanslarının söz konusu ülkelerin katılımına açık olduğu ve bu programlara katılımın, durum bazında değerlendirilerek gerçekleştirileceği belirtilmiştir[1].

Topluluk programları, Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Konseyi'nin onayı ile yürürlüğe girmekte ve programa

ilişkin teklif çağrılarını (ihale) yayımlayan ilgili Komisyon Genel Müdürlüğü tarafından yürütülmektedir. Programların bütçesi ise katılımcı ülkeler tarafından yapılan ödemeler ve AB bütçesinden sağlanan tahsis ile oluşturulmaktadır.

Topluluk programlarının temel amacı, işbirliğinin geliştirilmesi olduğu için, başvuruların büyük çoğunluğunda farklı ülkelerden ortakların olması şarttır. Bu kapsamda;

- Ülkeler arasında işbirliğinin ve iletişimin geliştirilerek ortaklık bilincinin, yenilikçilik ve girişimcilik anlayışının yerleşmesinin desteklenmesi,
- Topluluk politikalarının, mevzuat ve uygulamalarının doğru biçimde anlaşılması ve değerlendirilmesi,
- Birliğin karşılaştığı sorunlara ortak çözümler üretilmesi ve geleceğe yönelik politika oluşumuna destek verilmesi süreçlerine katkı sağlanması,

temel amaçları işleyen Programların bütçesinden sağlanan mali desteklerin önemli bölümü yatırım içermeyen projelere (kültürel faaliyetler, personel değişimi, araştırma projeleri, bilgi paylaşım projeleri gibi) verilmektedir.

Topluluk Programlarından en çok bilinenleri aşağıda yer almaktadır:

- Tüketici Politikası Alanında Topluluk Eylemi
- Rekabet Edebilirlik ve Yenilik Programı
- Araştırma ve Teknolojik Gelişme Alanında 7. Çerçeve Programı
- Euratom 7. Çerçeve Programı
- Progress Programı
- Kültür Programı
- Hayatboyu Öğrenme Programı
- Gençlik Programı
- Kriminal Adalet Programı
- LIFE + (Çevre Mali Aracı)
- Hercule II Programı
- Fiscalis 2013 Programı

Avrupa Birliği'nde Topluluk Programlardan bazılarının bütçeleri (2007-2013) (Euro)

Gençlik	885 Milyon
Hayatboyu Öğrenme	6.9 Milyar
7. Çerçeve	53.2 Milyar
Rekabetçilik ve Yenilikçilik	3.6 Milyar

Kaynak: Avrupa Birliği Türkiye Delegasyonu, "Topluluk Programları", www.avrupa.info.tr,

2) Avrupa Birliği Topluluk Ajansları

Topluluk ajansı, Topluluk kurumlarından (Konsey, Parlamento, Komisyon) farklı tüzel kişiliğe sahip olan ve ikincil düzenleme ile kurulan (genellikle tüzük) bir birimdir. Ajansların, sınırları kesin hatlarla çizilmiş özel alanlarda teknik, bilimsel ve idari görevleri mevcuttur. Ajanslar, Topluluk faaliyetlerine adem-i merkezi bir özellik katmakta, bilimsel ve teknik bilginin oluşumuna katkı sağlamakta, farklı grupları bir araya getirmek suretiyle diyalog ortamının oluşmasına katkı yapmaktadır.

Bu kapsamda, Avrupa Birliği'nde ortak politikalar çerçevesinde karşılaşılan sorunlara farklı yöntemlerle çözüm arayan ve Birliğin faaliyetlerine ademi merkezietçi bir yaklaşım getiren ajanslar, AB hukukuna göre tüzel kişi sayılmaktadır. Avrupa Birliği kurumları tarafından düzenli olarak denetlenen ajansların bir kısmı, kurucu tüzüklerinde tanımlanan konulara ilişkin bilimsel veya teknik bilginin gelişmesine katkıda bulunurken, diğerleri, ilgili oldukları alanlarda belirli bir idari görevler üstlenmektedir. Ayrıca, bazı ajanslar farklı çıkar gruplarını bir araya getirerek Avrupa'daki diyalogu kolaylaştırmakta, bazıları ise Birliğin çeşitli mekanizmalarının işleyişine yardımcı olmaktadır.

Aday ülkelerin AB ajanslarına katılımı, programlarda olduğu gibi ilk kez 1993 Kopenhag Zirvesi'nde gündeme gelmiştir. Ardından 16 Temmuz 1997 tarihli Gündem 2000 bildirisinde MDAÜ'ler için ajanslara katılımın Birlik müktesebatına uyuma daha iyi hazırlanılmasına ve bu bağlamda kurulan ilişkiler sayesinde ortaya çıkabilecek sorunların teknik olarak çözümlenmesine katkıda bulunacağına dikkat çekilmiştir.

1997 Lüksemburg Zirvesi'nde MDAÜ'ler ve Güney Kıbrıs'ın adaylıklarının tanınması ile birlikte programların yanı sıra ajansların da durum bazında bu ülkelere açık olduğu bildirilmiştir.

Birlik ajanslarının tamamı şu şekildedir[2]:

- Enerji Düzenleyicileri İşbirliği Ajansı (Agency for the Cooperation of Energy Regulators-ACER)
- Topluluk Balıkçılık Kontrol Ajansı (Community Fisheries Control Agency - CFCA)
- Avrupa Topluluğu Bitki Çeşitliliği Ofisi (Community Plant Variety Office - CPVO)
- Avrupa İşyerinde Güvenlik ve Sağlık Ajansı (European Agency for Safety and Health at Work - EU-OSHA)
- Dış Sınırlarda Operasyonel İşbirliğinin Yürütülmesi İçin Avrupa Ajansı (European Agency for the Management of Operational Cooperation at the External Borders - FRONTEX)
- Avrupa Mülteci Destek Ofisi (European Asylum Support Office - EASO)
- Avrupa Hava Güvenliği Ajansı (European Aviation Safety Agency - EASA)
- Avrupa Hastalıkların Önlenmesi ve Kontrolü Merkezi (European Centre for Disease Prevention and Control - ECDC)
- Avrupa Mesleki Eğitim Vakfı (European Centre for the Development of Vocational Training-Cedefop)
- Avrupa Kimyasallar Ajansı (European Chemicals Agency - ECHA)
- Avrupa Çevre Ajansı (European Environment Agency - EEA)
- Avrupa Gıda Güvenliği Ajansı (European Food Safety Authority - EFSA)
- Avrupa İş ve Yaşam Koşullarını İyileştirme Vakfı (European Foundation for the Improvement of Living and Working Conditions - EUROFOUND)
- Avrupa GNSS Ajansı (European GNSS Agency - GSA)

- Avrupa Cinsiyet Eşitliği Ajansı (European Institute for Gender Equality-EIGE)
- Avrupa Deniz Güvenliği Ajansı (European Maritime Safety Agency - EMSA)
- Avrupa Tıbbi Ürünleri Değerlendirme Ajansı (European Medicines Agency - EMA)
- Avrupa Uyuşturucu ve Uyuşturucu Bağımlılığı İzleme Merkezi (European Monitoring Centre for Drugs and Drug Addiction-EMCDDA)
- Avrupa Ağ ve Bilgi Güvenliği Ajansı (European Network and Information Security Agency- ENISA)
- Avrupa Demiryolu Ajansı (European Railway Agency-ERA)
- Avrupa Mesleki Eğitimi Geliştirme Merkezi (European Training Foundation - ETF)
- Avrupa Temel Haklar Ajansı (European Union Agency for Fundamental Rights - FRA)
- Tek Pazarın Uyumlaştırılması Ofisi (Office for Harmonisation in the Internal Market - OHIM)
- Avrupa Birliği Organları Çeviri Merkezi (Translation Centre for the Bodies of the European Union - CdT)

3) Türkiye'nin Topluluk Programlarına Katılımı

1997 Lüksemburg Zirvesi'nde, Türkiye'nin bazı program ve ajanslara durum bazında değerlendirilmek üzere katılımını öngören "Türkiye için Avrupa Stratejisi"nin oluşturulmasına karar verilmiştir. Aralık 1999'da gerçekleştirilen Helsinki Zirvesi'nde adaylığının teyit edilmesiyle birlikte Türkiye, ilke olarak aday ülkelere açık tüm AB program ve ajanslarına katılma hakkını elde etmiştir. Ayrıca, 4 Mart 1998 tarihinde açıklanan "Türkiye için Avrupa Stratejisi"nde[3] ise Türkiye'nin MDAÜ'lere benzer koşullarda ajanslara katılımı öngörülmüştür. Türkiye'nin Katılım Ortaklığı Belgesi'nde ise, Birlik programları yanı sıra ajanslara katılımına yer verildiği gibi, katılım öncesi stratejisi çerçevesinde Türkiye'ye ayrılacak mali kaynaktan ajanslara katılım için gereken ulusal katkı payının bir kısmının karşılanabileceği ifade edilmiştir.

Avrupa Birliği ve Türkiye arasında 26.02.2002 tarihinde imzalanan ve 20.6.2002 tarihli ve 4763 sayılı

Kanun ile onaylanması uygun bulunan 22.7.2002 tarih ve 2002/4615 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de onaylanıp 01.09.2002 tarih ve 24863 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Türkiye Cumhuriyeti’nin Topluluk Programlarına Katılımına İlişkin Genel Prensipleri Ortaya Koyan Çerçeve Anlaşma” ile Türkiye topluluk programlarına katılıma imkânı bulmuş ve bu tarihten itibaren çeşitli programlara iki taraf arasında imzalanan mutabakat zabıtları ile katılım sağlamıştır.

4) Türkiye’nin Katılım Sağladığı Topluluk Programları

Türkiye’nin, AB’nin çevreden bilim ve teknolojiye, eğitimden sağlığa, enerjiden KOBİ’lere kadar geniş bir yelpazeye yayılan programlarından kendi ihtiyaç ve önceliklerini dikkate alarak aktif olarak katılım sağladığı bazı Topluluk Programları aşağıdadır:[4].

a) Hayatboyu Öğrenme Programı 2007-2013: Sokrates, Leonardo da Vinci ve e-öğrenim programlarının 2006 yılı sonunda tamamlanmasının ardından bu programların yerini alan Hayatboyu Öğrenme Programı, AB içinde eğitim ve öğretim sistemleri arasında değişim, işbirliği ve hareketliliğin güçlendirilmesini ve böylece Birlik sisteminin dünya çapında bir kaliteye ulaşmasını hedeflemektedir. Yeni program dört sektörel alt program (Comenius, Erasmus, Leonardo da Vinci, Grundtvig), bir ortak konulu program (Transversal Programme) ve Jean Monnet eyleminden oluşmaktadır. 2007-2013 dönemini kapsayan Hayatboyu Öğrenme Programı Avrupa Komisyonu Eğitim Kültür Genel Müdürlüğü tarafından yürütülmektedir ve bütçesi 6,970 milyar Avro’dur. Türkiye’nin Gençlik Programı’na ve Hayatboyu Öğrenme Programı’na katılımına ilişkin Mutabakat Zaptı, 29 Mayıs 2007 tarihinde Brüksel’de imzalanmış, 30 Haziran 2007 tarihli ve 26568 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. **Jean Monnet Programı**, Avrupa Entegrasyonu konusu üzerine yoğunlaşmakta ve bu alanda faaliyet gösteren temel kurum ve kuruluşlara destek sağlamaktadır. 2007–2013 döneminde programın bütçesi, 6,970 milyon Euro oluşarak gerçekleşecektir. Programlarla ilgili sorumlu kuruluş Avrupa Birliği Bakanlığıdır[5].



b) Gençlik Program (Youth in Action): AB’nin gençliğe yönelik yeni programının adıdır. Programın toplam bütçesi, 885 milyon Euro’dur. Youth in Action Programı, beceri edinimi konusunda önemli katkılar sağlayan ve bu nedenle de gençlere, öğrenimlerinde Avrupa boyutu olan örgün ve yaygın eğitim fırsatları sağlamada anahtar rol üstlenen bir araçtır. Youth in Action Programı, daha az fırsata sahip gençler ile 13–30 yaş arası gençlerin katılımını teşvik ederken herkese hitap eden bir programdır[6].



c) Kültür Programı: Kültür Programı 2007-2013 dönemini kapsamaktadır. Programın temel hedefleri; kültürler arası diyalogun artırılması ile sanatçıların, kültür alanında çalışanların, kültür-sanat eserlerinin ve sanat çalışmalarının sınır ötesi dolaşımının geliştirilmesidir. Yeni nesil Kültür Programı; Kültürel Eylemler Desteği ve Kültürel Organizasyonlar Desteği olmak üzere iki bölümden oluşmaktadır. Avrupa Komisyonu Eğitim Kültür Genel Müdürlüğü tarafından yürütülen programın bütçesi 400 milyon Avro’dur. Ülkemizde bu program ile ilgili bilgilendirme faaliyetleri Kültür ve Turizm Bakanlığı Kültürel İrtibat Noktası tarafından yürütülmektedir. Türkiye’nin Kültür Programı’na katılımına ilişkin Mutabakat Zaptı, 11 Mayıs 2007 tarihinde Brüksel’de imzalanmış, 29 Haziran 2007 tarihli ve 26567 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir[7].

Kültür ve Sanata 400 Milyon Avro
“Avrupa Kültür Programı 2007 - 2013”

d) Rekabet Gücü ve Yenilik Programı (CIP): 2007-2013 yılları arasında yürütülecek olan program Avrupa Komisyonu tarafından Tek Pazar içerisinde rekabet edebilirliğin ve yenilikçiliğin desteklenmesi için oluşturulmuştur. Toplam bütçesi 3,6 milyar Avro olan programın hedefleri arasında KOBİ'lerin rekabet gücünü artırmak, inovasyon gerçekleştirebilecekleri ortamı hazırlamak, bilgi toplumunun gelişimine katkıda bulunmak, yeni ve yenilenebilir enerji kaynakları yaratmak yer almaktadır. Program Avrupa Komisyonu İşletme ve Sanayi Politikası Genel Müdürlüğü tarafından yürütülmektedir. Türkiye'deki irtibat kurumu ise Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı AB ve Dış İlişkiler Genel Müdürlüğü'dür. Programın birinci bileşeni olan Girişimcilik ve Yenilik Özel Programı'na Türkiye'nin katılımını düzenleyen Mutabakat Zaptı 12 Şubat 2008 tarihinde imzalanmıştır. Böylece Türkiye, Program'a katılan üçüncü aday ülke olmuştur[8].



e) Halk Sağlığı Eylem Programı: Program bu alandaki ulusal politikaları tamamlayıcı bir yaklaşım içinde halk sağlığını korumayı ve geliştirmeyi hedeflemektedir. 1 Ocak 2003-31 Aralık 2008 dönemini kapsayan programın üç ana hedefi bulunmaktadır; sağlık bilgileri, sağlık tehditlerine acil müdahale ve sağlık teşvikini sağlamak için belirleyici etkenleri ortaya koymak. Bu hedefler yerine getirilirken diğer Topluluk programları ve faaliyetler ile bağlantı kurulmasına önem verilmektedir[9].

f) Progress[10]: 2007-2013 yıllarını kapsayan PROGRESS Programı, AB'nin istihdam, sosyal içerme ve koruma, çalışma koşulları, cinsiyet eşitliği ve ayrımcılıkla mücadele alanlarını kapsamaktadır. 628 milyon Avro bütçeli program söz konusu alanlarda mevcut 4 Birlik programının (Ayrımcılıkla Mücadele; Kadın-Erkek Eşitliği; Sosyal Dışlanma ve Yoksulluk ile Mücadele; İstihdamı Teşvik Önlemleri) yerini almakta ve Avrupa Komisyonu İstihdam ve Sosyal İşler Genel Müdürlüğü tarafından

yürütülmektedir. İstihdam, sosyal koruma ve içerme, çalışma şartları, ayrımcılıkla mücadele ve çeşitlilik ve toplumsal cinsiyet eşitliği. olmak üzere beş bölümden oluşan programın bütçesi 743,25 milyon Avro'dur ve söz konusu alanlarda sunulacak projelere destek amacıyla kullanılacaktır. PROGRESS programına ilişkin olarak, Türkiye'de sosyal koruma ve sosyal içerme, çalışma koşulları, ayrımcılıkla mücadele ve cinsiyet eşitliği alanlarından sorumlu kuruluş Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı AB Koordinasyon Dairesi Başkanlığı'dır. İstihdama ilişkin gerçekleştirilecek eylemlerin ülkemizdeki irtibat kuruluşu ise Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü'dür. Programın Mutabakat Zaptı 20 Haziran 2009 tarihli ve 27264 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Buna göre Türkiye'nin PROGRESS Programı'na 2007 ve 2008'de başlangıç dönemine sınırlı katılım; 1 Ocak 2009'dan itibaren ara katılım; 1 Ocak 2011'den itibaren Konsey Kararı No.1672/2006/EC'nin 9. maddesinde öngörülen faaliyet türlerine tam katılımının sağlanması kararlaştırılmıştır.

g) 7. Çerçeve Programı: AB'nin Mart 2000'de yapılan Zirve Toplantısı'nda belirtilen ve Lizbon Stratejisi olarak adlandırılan strateji kapsamında, AB'nin "dünyanın en dinamik rekabetçi bilgi temelli ekonomisi" olması hedeflenmiştir. Bütünleştirilmiş bir Avrupa Araştırma Alanı oluşturmayı hedefleyen ve 2002-2006 döneminde yürürlükte olan 6. Çerçeve Programı (6.ÇP) ve 2007-2013 yıllarında yürürlükte olacak 7. Çerçeve Programı (7.ÇP) AB'nin bu hedefe ulaşması amacıyla şekillendirilmiştir. 50,5 milyar Avro bütçeye sahip olan (Euroatom hariç) program Avrupa Komisyonu Araştırma Genel Müdürlüğü tarafından yürütülmektedir. İşbirliği Özel Programı, Fikirler Özel Programı, Kişiyi Destekleme Özel Programı ve Kapasiteler Özel Programı'ndan oluşan 7.ÇP'nin ulusal koordinatörü TÜBİTAK'tır. Türkiye'nin 1 Ocak 2007 tarihinden itibaren 7. Çerçeve Programı'na katılımına ilişkin Mutabakat Zaptı, 1 Haziran 2007 tarihinde Brüksel'de imzalanmış, 29 Haziran 2007 tarihli ve 26567 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir[11].



h) Fiscalis 2013 Programı: Avrupa Birliği'nin vergilendirme alanındaki Programı olan Fiscalis Programı, katılımcı ülkeler arasında işbirliğinin artırılması suretiyle AB iç pazarında vergilendirme sistemlerinin geliştirilmesi amacı ile oluşturulmuştur. İç pazarda Topluluk müktesebatinin etkin, yeknesak ve etkili bir şekilde uygulanması vergilendirme sisteminin işleyişi, özellikle de vergi kaçırma ve vergiden kaçınma ile mücadele, rekabetin bozulmasının önlenmesi ve idareler ile mükellefler üzerindeki yükün azaltılması açısından önem taşımaktadır. Üye devletler, gelecekte üye olması muhtemel ülkeler ve Komisyon arasında etkin ve etkili bir işbirliği, dolandırıcılıkla mücadele ve vergi sistemlerinin işleyişi için esastır. Çok yıllık bir Topluluk Programı olan Fiscalis 2013 Programı, 1 Ocak 2008 - 31 Aralık 2013 dönemini kapsamaktadır. Fiscalis 2013 programına ilişkin 1482/2007/EC sayılı Karar, 15 Aralık 2007 tarihli AB Resmi Gazetesinde yayımlanmıştır. Programa üye ülkelerin yanı sıra aday ülkelerden Türkiye, Hırvatistan, Makedonya ve Sırbistan da katılım sağlamaktadır. Program faaliyetleri 4 ana başlık altında gerçekleştirilmektedir: Katma Değer Vergisi, Alkol ve tütün ürünlerinden, enerji ürünleri ve elektrikten alınan Özel Tüketim Vergisi, Gelir ve sermaye üzerinden alınan vergiler, Sigorta primlerinin vergilendirilmesi. Program bünyesinde gerçekleştirilen faaliyetler sonucunda: Vergilendirme ve vergi denetimi alanlarında çalışan kamu personelinin Topluluk mevzuatı ve üye ülkelerde uygulanması hakkında ortak bir standardı yakalamalarının sağlanması; Üye ülkeler arasında etkin, verimli ve kapsamlı bir işbirliği ortamı oluşturulması; Hem idarenin hem de mükelleflerin ihtiyaçlarını dikkate alan iyi uygulamaların geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması ve Aday ülkelerin katılım sürecinde vergilendirme alanındaki Topluluk mevzuatına uyumu ve idari kapasitesinin geliştirilmesi için gerekli ihtiyaçlarının karşılanması amaçlanmaktadır. Türkiye'nin Fiscalis Programı'na katılımına dair Mutabakat Zabtı 2003/5797 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile onaylanmış ve 04.07.2003 tarih ve 25158 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır[12].

5) Sonuç

Üyelik süresince sıkıntılı ve bir hayli yavaş bir şekilde yol alan Türkiye'nin aday ülke olmaktan kaynaklanan haklarından en önemlisi mali yardımlardan faydalanmaktır. Bu yönde 1999 yılından itibaren her yıl artan şekilde kendisine tahsis edilen mali yardımların etkili ve sürdürülebilir projelerde kullanılabilmesi için öncelikle kamuoyunda ve karar vericilerde bu yönde bilinç düzeyinin artırılması gereklidir. Daha sonra ise proje yapabilme ve yürütme kapasitesinin toplumun tüm kesimlerine kendileri ile ilgili programlar itibari ile yaygınlaştırılması gereklidir. Son olarak ise uygulanan projelerin denetiminin her açıdan elden bırakılmaması ortaya çıkabilecek ve telafisi güç sorunlara sebebiyet verilmemesi açısından önemlidir.

Türkiye halen katılım sağladığı katılım öncesi yardım aracı kapsamındaki mali yardımlara ilave olarak Topluluk Programları kapsamında da ciddi finansman kaynağı elde etmektedir. Bu kaynakların etkin ve verimli kullanımı tamamen ülke insanına bağlıdır.□

[1] İktisadi Kalkınma Vakfı, "Türkiye'nin Katıldığı AB Programları ve Ajansları", <http://www.ikv.org.tr>, (E: 1.3.2012)

[2] İktisadi Kalkınma Vakfı, a.g.e.

[3] Dışişleri Bakanlığı, "Avrupa için Türkiye Stratejisi", <http://www.mfa.gov.tr/turkiye-icin-avrupa-stratejisi.tr.mfa>, (E:7.3.2012)

[4] Avrupa Birliği Türkiye Delegasyonu, "Topluluk Programları", <http://www.avrupa.info.tr>, (E:7.3.2012)

[5] Ayrıntılar için bkz: www.ua.gov.tr, www.abb.gov.tr

[6] Ayrıntılar için bkz: www.ua.gov.tr,

[7] Ayrıntılı bilgi için bkz: www.ccp.gov.tr

[8] Ayrıntılı bilgi için bkz: <http://ab.sanayi.gov.tr>.

[9] Ayrıntılı bilgi için bkz, Refik Saydam Hıfzıssıhha Merkezi, www.rshm.gov.tr

[10]

Bkz:

http://ec.europa.eu/employment_social/progress/index_en.html, <http://www.csqb.gov.tr/csqbPortal/abk.portal>

[11] Ayrıntılı bilgi için bkz: <http://www.fp7.org.tr>

[12] Maliye Bakanlığı Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Dairesi Başkanlığı, "Fiscalis Programı ve Türkiye'nin Katılımı", www.abmaliye.gov.tr, (E:7.3.2012)





KENDİ ARSASI ÜZERİNE İNŞAAT YAPANLARIN VERGİ VE SOSYAL GÜVENLİK MEVZUATINDAN KAYNAKLANAN SORUMLULUKLARI

ALTAN YILMAZ
Devlet Gelir Uzmanı

I. Giriş

Ülkemizde imar uygulamalarına bağlı olarak inşaat işleri de çeşitlilik arz etmektedir. Arsa sahipleri, rant değerinin yüksekliğine bağlı olarak inşaatları kendileri yaptıkları gibi müteahhitler veya inşaat firmaları ile ortak inşaat işlerine girmektedirler. İnşaatın müteahhit tarafından yürütülmesi halinde vergi ve sosyal güvenlik mevzuatı yönünden yükümlülükler bunlar tarafından yerine getirilirken inşaatın arsa sahipleri tarafından yürütülmesi halinde yükümlülükler arsa sahiplerince yerine getirilmek zorundadır. Buna karşın, arsa sahipleri gerek mevzuatın karışıklığı gerekse de bu konulara yeterince hakim olamamaları nedeniyle yükümlülüklerini yerine getirememektedirler.

Çoğu zaman profesyonel olarak mali danışmanlık hizmeti de almayan bu kişilerin yükümlülüklerinin neler olduğu bu yazının konusunu oluşturmaktadır.

II. Vergi Mevzuatından Kaynaklanan Yükümlülükler

İnşaat yapan mükelleflerin yükümlülükleri inşaat işinin ticari kazanç kapsamında vergilendirilip vergilendirilmediğine göre değişir. Bu yazımız esas olarak ticari kazanç kapsamında vergilendirilmeyenlerin yükümlülüklerini ele aldığından sadece bu kişiler üzerinde durulacaktır. Dolayısıyla kendi arsaları üzerine yapı yapanların inşaat aşamasında hangi hallerde mükellefiyet tesis ettirmelerine gerek olmadığı öncelikle ortaya konulması gerekir.

A. Vergi Mükellefiyetini Gerektirmeyen Yapı İnşaat İşleri

Gerçek kişiler tarafından kendi arsaları üzerine bina inşa edilmesi sırasında dikkat edilmesi gereken husus inşaatın ticari bir gaye ile yürütülüp yürütülmediği ile ticari organizasyonu gerektirecek hacim ve ölçüde olup olmadığıdır. Bu konuda, herhangi bir düzenleyici işlem olmamakla birlikte konuya tamamen gelir idaresi tarafından yön verilmiştir.

Buna göre, gerçek kişilerin ticari gaye olmaksızın, servetin nitelik değiştirmesi veya bir takım zorunlu nedenlerle gayrimenkul inşa etmeleri ticari faaliyet olarak kabul edilmemektedir. Bu işlerin şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırını aşmaması halinde gerçek kişilerin gelir vergisi mükellefiyeti tesis etmelerine gerek yoktur. Ancak şahsi ihtiyaç kavramı objektif bir ölçü değildir. Zira kişilerin ekonomik durumu ve kişisel özellikleri şahsi ihtiyacın çerçevesini değiştirebilmektedir.

Şahsi ihtiyaç kapsam ve sınırlarını aşmamakla birlikte işyeri ya da mesken ve dükkan ünitelerinden oluşan inşaatın yapılması durumunda, ticari bir organizasyonun şekli ve maddi unsurları ile açıkça ortaya çıkması nedeniyle bu faaliyetin ticari sayılması için yeterli olmaktadır. Bu uygulamada inşa edilen işyerinin satılmak amacıyla yapılıp yapılmamasının veya satılıp satılmamasının hiçbir önemi yoktur. Zira işyeri inşaatının gelir elde etmek amacıyla yapılan ticari bir organizasyon olduğu açıktır. (Gelir İdaresinin bu konuda birçok özelgesi mevcut olup, 03.09.2004 tarih ve 41000 sayılı özelgesi de bunlardan biridir.)

1. Kendi Arsalarına İnşaat Yapanlarca Çalıştırılan İşçilere Ödenen Ücretlerin Vergilendirilmesi

İnşaatı yapan kişinin yukarıda belirtilen şartlar çerçevesinde gelir vergisi mükellefiyeti tesis etmesine gerek bulunmaması halinde, bu kişinin çalışanlara yaptığı ücret ödemeleri üzerinden tevkifat yapma sorumluluğu da bulunmamaktadır. Çünkü özel inşaat yapan kişinin yanında çalışanlar Gelir Vergisi Kanununun 64. maddesi uyarınca **diğer ücretli** olarak değerlendirilir.

Anılan maddenin birinci fıkrasında diğer ücretlilerin safi gelirlerinin takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'i olduğu belirtilmiştir. Diğer ücret kapsamına giren hizmet erbapları işverenden alacakları iş bildirimini vergi dairesine ibraz ederek mükellefiyet tesis ettirmekle yükümlü olup, işverence yapılacak iş bildiriminde işverenin adı soyadı, bağlı olduğu vergi dairesi, vergi kimlik numarası, adresi ve imzası bulunmalıdır.

Vergi Usul Kanununun 251. maddesine göre, işverenler hizmet erbabının, Kanunun tayin ettiği süre içinde kame almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etme yönünden sorumlu tutulmuşlardır. Bu sorumluluk, kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri açısından geçerli olup, özel inşaat işi sahipleri açısından geçerli değildir.



2. Defter ve Belge Düzeni

Ticari faaliyet çerçevesinde yapılmayan dolayısıyla mükellefiyet tesis edilmesine gerek bulunmayan inşaat işleri dolayısıyla defter tutulması ve belge düzenlenmesi zorunluluğu yoktur. Bu kişiler nihai tüketici konumunda belge almak zorundadırlar.

Öte yandan, alınan belgelerin saklanması bu kişiler açısından zorunlu olmamakla birlikte sosyal güvenlik primleri açısından işçilik maliyetlerinin tespiti açısından bu belgelerin muhafaza edilmesi inşaat sahipleri açısından yararlı olacaktır.

III. Sosyal Güvenlik Mevzuatından Kaynaklanan Yükümlülükler

Kendi arsaları üzerine vergi mükellefiyeti gerektirmeden yapı inşa edenlerin vergi mevzuatı açısından yerine getirmeleri gereken yükümlülükler sınırlı olmakla birlikte, sosyal güvenlik mevzuatı açısından bu kişilerin karşı karşıya oldukları yükümlülükler daha fazladır. Çalıştırılan işçilere ödenen ücretler üzerinden herhangi bir vergi kesintisi yükümlülüğü bulunmayan yapı sahibinin işçilerin sosyal güvenlik primlerini ödemeleri zorunludur. Bunların başında asgari işçilik bildirimi gelmektedir.

A. Asgari İşçilik Bildirim Yükümlülüğü

Kendi yapılarını inşa eden kişiler bir işçi çalıştırsa hatta hiçbir işçi çalıştırmasa dahi Sosyal Güvenlik Kurumunun belirlediği asgari işçilik maliyetlerinden az olmamak üzere sigorta primi ödemek zorundadırlar.

5510 sayılı Kanunun 85 inci maddesinde "Asgari işçilik uygulaması ve uzlaşma" başlığı altında düzenlenen bu müesseseye göre, kamu idareleri, döner sermayeli kuruluşlar kanunla kurulan kurum ve kuruluşlar ile bankalar tarafından ihale mevzuatına göre yaptırılan işler ve **özel nitelikteki inşaat işleri** asgari işçilik bildirimi yükümlülüğüne tabidirler. Asgari işçilik bildirimi inşaat işini yapan işverenin çalıştırdığı işçilerin beyan ettiği sigorta primine esas kazançlar toplamının kontrolünü sağlamaya yönelik güvenlik tedbiridir. Yaklaşık maliyet bedeline uygulanacak işçilik oranları sonucunda saptanan asgari işçilik tutarları ile beyan edilen sigorta primine esas kazanç tutarının karşılaştırılması sonucunda işverenin düşük prim beyan ettiği anlaşıldığında işverenden bu fark tutarı ödemesi istenir.



Prim ödemeyen inşaat sahiplerinin belediyeden yapı ruhsatı, oturma izni almaları da mümkün değildir. Nitekim Kanununun 90 ıncı maddesinin dördüncü fıkrasında, "Valilikler, belediyeler, il özel idareleri ve ruhsat vermeye yetkili diğer merciler tarafından, geçici iskân veya yapı kullanma izin belgesi verilmeden önce yapılan inşaat dolayısıyla, diğer kamu idareleri ile döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kurum ve kuruluşlar ve bankaların ise Bakanlar Kurulu kararı ile belirlenecek işlemlerinde Kuruma borçlarının bulunmadığına dair ilgililerden Kurumca düzenlenmiş bir belgenin istenmesi zorunludur." hükmü eklenmek suretiyle asgari işçilik bildirim sisteminin uygulanabilirliği güçlendirilmiştir. Böylece inşaat yapan kişilerin prim ödeme yükümlülüğünden kaçınmalarının da önü alınmış bulunmaktadır.

Özel inşaat sahipleri kendi yapılarını inşa ederken yapı ruhsatı veya başka bir ruhsat için valilik veya belediyeye başvurduklarında kendilerinden yapıya ilişkin bilgi ve belgeler ile istihdamlarına ilişkin belgeler istenmektedir. Bu belgeler Kanununun 11 inci maddesine göre, *valilikler, belediyeler ve ruhsat vermeye yetkili diğer kamu ve özel hukuk tüzel kişileri* tarafından bir ay içinde Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilmektedir.

1. Yeterli İşçilik Bildirilmemesi

Yukarıda da belirtildiği üzere, SGK'ya bilgi vermekle yükümlü olan kurumlar tarafından, gelen bilgilerle birlikte Kurum tarafından yapılan araştırma sonucunda yeterli işçiliğin bildirilmemiş olduğu anlaşılırsa, eksik bildirilen işçilik tutarı üzerinden hesaplanan prim tutarı, 5510 sayılı Kanununun 89. maddesi gereği hesaplanacak gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte bir ay içinde ödenmek üzere işverene tebliğ edilmektedir. Tebliğ edilen prim ve gecikme cezası ve gecikme zammının ödendiği

veya ödeneceğinin işveren tarafından yazılı olarak taahhüt edilmesi halinde borç kesinleşir. Kuruma verilecek taahhütnamede üstlenilen ödeme yükümlülüğünün yerine getirilmemesi halinde, işveren hakkında 5510 sayılı Kanununun 88 ve 89. maddeleri uyarınca işlem yapılır. Tebliğ edilen prim ve gecikme cezası ve gecikme zammının ödenmemesi, taahhütname verilmemesi veya Kurumca işyerinin denetlenmesine gerek görülmesi durumunda inceleme yapılır.

2. Asgari İşçilik Maliyet Bildiriminde Uzlaşma

Asgari işçilik maliyetlerinin eksik bildiriminden dolayı SGK'nın denetim ve kontrole görevli memurları tarafından tespiti edilmesinden sonra rapor yazılması üzerine, işveren (inşaat sahibi) bu rapordaki tutarlara karşı uzlaşma talebinde bulunabilmektedir. Uygulamaya ilişkin usul ve esaslar "Asgari İşçilik İncelemelerinde Uzlaşma Yönetmeliği" ile düzenlenmiş bulunmaktadır. [1]

Uzlaşmanın kapsamına, devamlı mahiyetteki işyerlerinde yapılan asgari işçilik incelemesi sonucunda tespiti yapılan ve sigortalılara maledilemeyen fark sigorta primine esas kazanç matrahı üzerinden gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte hesaplanacak sigorta primi ve buna bağlı uygulanacak idari para cezaları girmektedir. Geçici ve mevsimlik işler ile sigortalılara maledilen fark sigorta primi ile buna bağlı cezalar uzlaşma kapsamına girmemektedir.

Rapordaki tutarların tamamı için uzlaşma talebinde bulunabileceği gibi kısmi uzlaşma talebinde de bulunulabilir.

2.1. Uzlaşma Talebi ve Süresi

Uzlaşma, nezdinde inceleme yapılan işverence bizzat veya noterden alınmış vekaletnameye dayanarak vekili vasıtasıyla yapılabilir. Tüzel kişiler, küçük ve kısıtlılarla, vakıflar ve cemaatler ile tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunların kanunî temsilcileri marifetiyle yazılı olarak Rehberlik ve Teftiş Başkanlığına başvurulması gerekmektedir.

Uzlaşma talebi, incelemeye ilişkin tutanağın düzenlenme tarihinden, konuya ilişkin raporun Kurumun ilgili birimine gönderilmesine kadar geçen süre içerisinde her zaman yapılabilir.

2.3. Uzlaşmanın Kesinliği ve Ödeme

Uzlaşma konusu yapılan tutarlar hakkında işveren veya işveren vekilince dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayet ve itirazda bulunulamaz. İşverenler üzerinde uzlaşılacak idarî para cezaları için ayrıca Kanununun 102. maddesinin beşinci fıkrasında yer alan peşin ödeme indiriminden de yararlanamazlar.

Bu şekilde kesinleşen gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte hesaplanan prim aslı tutarları ve idarî para cezalarının toplam tutarı uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarihten itibaren bir ay içinde ödenmek zorundadır. Uzlaşılacak tutarların bir ay içinde ödenmemesi halinde uzlaşma bozulur ve uzlaşılacak tutarlar kazanılmış hak teşkil etmez.

3. Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler İle Yeminli Malî Müşavirler Tarafından İşyeri Kayıtlarının İncelenmesi

5510 sayılı Kanununun 59 uncu maddesinin dördüncü fıkrası hükmünde, ihaleli işler ile özel bina inşaatı işyerleri işverenlerine, Kuruma prim borçlarının bulunmadığını gösteren ilişiksizlik belgesinin verilmesi konusunda 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanununa göre yetki verilmiş serbest muhasebeci malî müşavirler ile yeminli malî müşavirlerin düzenleyecekleri raporun da esas alınabileceği belirtilmiştir.

Uygulamaya ilişkin usul ve esaslar da Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler İle Yeminli Malî Müşavirlerce İşyeri Kayıtlarının İncelenmesi Hakkında Yönetmelik^[2]de düzenlenmiş bulunmaktadır.

3.1. SMMM ve YMM Raporu Düzenlenebilecek İşler

Anılan meslek mensuplarının rapor düzenleme yetkisi SGK'dan ilişiksizlik belgesi alması gereken ve SGK'da müstakilen tescil edilmiş olan ihaleli işler ile özel bina inşaatı işyerleri ile sınırlıdır.

Öte yandan meslek mensupları;

- **Hariçten işçi çalıştırılmaksızın daimi nitelikteki işyerlerinin sigortalıları ile yapılan işler** (İşyeri sicil numarasında mahiyet kodu "1" ve "2" olan ve hariçten işçi çalıştırılmaksızın daimi nitelikteki işyerlerinin

sigortalıları ile yapılan işlerle ilgili rapor düzenleme yetkileri bulunmamaktadır.),

- **Kurumda tescil edilmemiş veya tescil edilmiş olmakla birlikte işçilik bildiriminde bulunulmamış olan ihaleli işler ile özel bina inşaatı işyerleri** (İnşaat ruhsatnamesi olmayan, ruhsatnamesi olmakla birlikte imar mevzuatına göre ruhsatı hükümsüz olan veya yapıldığı sonradan anlaşılan inşaat işyerleri ile ilgili olarak Kurum'a herhangi bir işçilik bildiri yapılmamış olan özel nitelikteki bina inşaatı işyerleri ile ilgili olarak meslek mensupları rapor düzenleyememektedirler.),

- **Akrabalık ilişkisi içinde bulunduğu işler** (işverenin veya alt işverenin defter ve belgelerini düzenleyen meslek mensupları, aynı işveren ve alt işveren için veya kendilerinin, boşanmış dahi olsa eşinin usul ve furuundan birinin veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan ve ikinci dereceye kadar (bu derece dâhil) kayın hısımlarının ya da bunların yönetici oldukları veya yönetimde görev alarak ortak oldukları işyerleri)

hakkında Yönetmelik hükümlerine göre rapor düzenleyemez.

3.2. Meslek Mensuplarının Sorumluluğu

Meslek mensupları, gerçeğe aykırı rapor düzenleyerek Kurum zararına sebebiyet verdikleri takdirde, oluşan Kurum zararından işveren ile müştereken ve müteselsilen sorumludurlar. Bu durumda ilgililer hakkında ayrıca genel hükümlere göre işlem yapılır. Ancak meslek mensuplarının şirket hâlinde çalışması durumunda, düzenlenecek raporlardan doğacak cezai ve malî sorumluluk raporu düzenleyen meslek mensubuna aittir.

Gerçeğe aykırı rapor düzenleyerek Kurum zararına sebebiyet veren meslek mensubuna bu şekilde ihale konusu ve özel nitelikteki bina inşaatı işyerleri kayıt ve belgelerinin asgari işçilik değerlendirmesi için tanınan inceleme yetkisi de iptal edilir. Düzenledikleri rapor ile Kurum zararına sebebiyet verdiği, Kurumca tespit edilen meslek mensuplarınca daha sonra düzenlenen raporlar da işleme konulmaz.

[1] 25/04/2009 tarihli ve 27210 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

[2] 27/09/2008 tarihli ve 27010 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.



KALKINMA AJANSLARININ VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLERİNE GENEL BİR BAKIŞ

FERHAT CEYLAN
Devlet Gelir Uzmanı
(Eski BAKKA Birim Başkanı)

I. Giriş

5449 sayılı Kalkınma Ajanslarının Kuruluşu, Koordinasyonu ve Görevleri Hakkında Kanunun verdiği yetkiye istinaden çeşitli dönemlerde çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararlarıyla İstatistik Bölge Birimleri Sınıflandırmasına (İBBS) göre oluşturulan Düzey 2 (NUTS 2) Bölgelerinde toplam 26 kalkınma ajansı kurulmuştur.

Kalkınma ajanslarının kuruluş amaçları, kamu kesimi, özel kesim ve sivil toplum kuruluşları arasındaki işbirliğini geliştirmek, kaynakların yerinde ve etkin kullanımını sağlamak ve yerel potansiyeli harekete geçirmek suretiyle, ulusal kalkınma planı ve programlarda öngörülen ilke ve politikalarla uyumlu olarak bölgesel gelişmeyi hızlandırmak, sürdürülebilirliğini sağlamak, bölgeler arası ve bölge içi gelişmişlik farklarını azaltmaktır.

Kalkınma ajansları, 3'ü tek ilden, kalan 23 ajans ise birden fazla ilden oluşmakta ve her ilde faaliyet gösteren yatırım destek ofisleri ile 81 ilin tamamında faaliyette bulunmaktadır. Kalkınma Ajanslarının koordinasyonundan Kalkınma Bakanlığı (eski Devlet Planlama Teşkilatı) sorumlu olup tüm ajansların kendilerine ait tüzel kişilikleri bulunmaktadır. Ajanslar, kuruluş Kanunlarında düzenlenmemiş tüm işlemlerinden dolayı özel hukuk hükümlerine tabidirler.

Anayasa Mahkemesinin 30.11.2007 tarih ve 2007/91 sayılı Kararı[1] ile 5449 sayılı Kanunun "Ajanslar; bu Kanunun uygulanmasıyla ilgili iş ve işlemlerde her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır." şeklindeki 26 ncı maddesi iptal edilmiştir.

Söz konusu madde, 5917 sayılı Kanun ile "Ajans; alacaklarının tahsili, taşınır ve taşınmaz mallarının alım, satım, kiralama ve devri, mal ve hizmet alımları, proje ve faaliyet desteği kapsamında yapılacak işlemler ve düzenlenecek kâğıtlar ile ilgili olarak damga vergisi, harç ve fondan; yapılacak bağış ve yardımlar nedeniyle veraset ve intikal vergisinden muaftır." şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

Bu yazıda, kalkınma ajanslarının bazı vergisel yükümlülükleri faaliyet bazında değerlendirilerek uygulamada ortaya çıkan kimi sorunlar ile çözüm önerileri ele alınacaktır.

II. Proje ve Faaliyet Destekleri

Ajansların en önemli faaliyetlerinden birisi proje ve faaliyet destekleridir. Kalkınma ajansları tarafından, kamu kurum ve kuruluşlarına, sivil toplum kuruluşlarına ve diğer gerçek veya tüzel kişilere mali ve teknik destekler sağlanmaktadır. Mali destekler kapsamında, Ajanslar tarafından ilan edilen başvuru rehberlerine uygun nitelikteki başvurular bağımsız değerlendiriciler, değerlendirme komitesi ve yönetim kurulu tarafından değerlendirilmekte ve kazanan başvuru sahipleri ile sözleşme imzalanmaktadır.

Destek faaliyetlerine ilişkin olarak, değerlendirme ve sözleşme aşamasında ajansların karşısına bazı vergisel yükümlülükler çıkmakta ve uygulamada bazı tereddütler oluşmaktadır.

a) Bağımsız Değerlendiricilere Ödenen Ücretler

Yararlanıcıların ajanslara sundukları projeler, ajanslar tarafından seçilen bağımsız değerlendiriciler tarafından değerlendirilmektedir. Bu değerlendirme

aşamasından önce ajanslar ile bağımsız değerlendiriciler arasında değerlendirme koşulları, ücret ve yükümlülükleri kapsayan bir istisna akdi imzalanmaktadır.

Bu istisna akdi kapsamında, Kalkınma Ajansları Proje ve Faaliyet Destekleme Yönetmeliği uyarınca kamu personeli dışındaki bağımsız değerlendiricilere, proje başına aylık asgari ücret net tutarının yüzde yirmi beşini geçmeyecek şekilde belirlenen bedelin nasıl değerlendirileceği hususunda tereddütler yaşanmaktadır.

Bu konuda ajanslar tarafından uygulama birliği sağlanamamış olup bağımsız değerlendiricilerin projelerin değerlendirilmesine ilişkin olarak sunduğu hizmetin ücret, serbest meslek kazancı veya arızı kazanç olarak farklı şekilde değerlendirildiği görülmektedir. Buna bağlı olarak da ajanslar tarafından bağımsız değerlendiricilerin banka hesaplarına aktarılan tutarlarda tevkifat oranlarından kaynaklanan farklılıklar yaşanmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler; aynı Kanunun 65 inci maddesinde ise serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması olarak tanımlanmıştır. Kanunun 82 nci maddesinde, arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılatlar ise arızı kazanç olarak değerlendirilmektedir.

Serbest meslek erbabı işlerini işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapmakta, ücretliler ise işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışmaktadırlar.

Bu ayırmadan yola çıkarak değerlendirmek gerekirse; bağımsız değerlendiriciler tarafından geçici olarak sunulan hizmetin koşulları ajanslar tarafından istisna akdi ile belirlenmekte ve bağımsız değerlendiriciler ajansların talimatları doğrultusunda çalışmaktadırlar.

Bu itibarla, kalkınma ajanslarının işveren konumunda olmaları nedeniyle, bağımsız değerlendiriciler tarafından sunulan hizmet karşılığında yapılan ödemelerin serbest meslek kazancı olarak değil ücret olarak değerlendirilmesinin daha uygun olacağı kanaatindeyim.

Buna bağlı olarak yapılacak ödemelerden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca ajanslar tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılması ve bağımsız değerlendiricilerin her biri için bordro düzenlenmesi yerinde olacaktır.

b) Yararlanıcılarla Yapılan Sözleşmelerden Doğan Damga Vergisi

Proje ve faaliyet destekleri kapsamında ajanslarla yararlanıcılar arasında destek sözleşmesi imzalanmaktadır. Söz konusu sözleşmelerde projeye ilgili bilgiler, projenin uygun maliyeti, sorumluluklar, destek miktarı gibi hususlara yer verilmektedir. Bu bölümde, sözleşmeden doğan damga vergisinin mükellefi ile matrahı konularına değinilecektir.



5449 sayılı Kanununun 26 ncı maddesi uyarınca, ajanslar proje ve faaliyet desteği kapsamında düzenlenecek kâğıtlar ile ilgili olarak damga vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Bununla birlikte, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 24 üncü maddesinin ikinci fıkrası ile damga vergisinden muaf kuruluşlarca kişilerin Kanununun ekindeki (1) sayılı tabloda yer alan işlemleriyle ilgili olarak düzenlenen ve sadece bu kurumların imzasını taşıyan kâğıtlara ait verginin tamamının kişiler tarafından ödeneceği, ancak bu kâğıtlara ait verginin hiç ödenmemesi veya noksan ödenmesi halinde vergi ve cezanın tamamından kişilerle birlikte kurumların da müteselsilen sorumlu olacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu kapsamda, sözleşmeden doğan damga vergisinin yararlanıcı tarafından ödenmesi gerekmekte fakat ajans da verginin tam olarak ödenmesinden sorumlu tutulmaktadır. Ajansların sözleşme imzalandıktan 15 gün içerisinde yararlanıcının ödediği damga vergisine ilişkin makbuzu yararlanıcıdan talep etmesi sorumluluk açısından uygun olacaktır.

Proje ve faaliyet destekleri kapsamında ajanslarla yararlanıcılar arasında yapılan sözleşmelerde damga vergisinin matrahına ilişkin olarak ajanslar arasında tam bir uygulama birliği olduğu söylenemez. Bazı ajanslar projenin toplam maliyeti üzerinden damga vergisini takip etmekten bazı ajanslar hibe miktarını esas almaktadır. Buna paralel olarak damga vergisi tutarında ciddi farklılıklar olmaktadır.

Örnek vermek gerekirse; ajansın verdiği destek miktarının 400.000 TL, projenin toplam maliyetinin ise 2.500.000 TL olduğunu varsayalım. Destek miktarı esas alındığında ödenecek damga vergisi 3.300 TL olurken proje maliyeti esas alındığında 20.625 TL olmaktadır.

Sözleşmelerde ajansların hibe tutarı yer alsa da asıl taahhüt altına alınan projenin tamamıdır. Projenin toplam maliyeti sözleşme veya sözleşmenin ekinde yer alan bütçe kısmında yer aldığından damga vergisi projenin gerçekleşmesi halinde verilecek destek miktarı üzerinden değil projenin toplam maliyeti üzerinden hesaplanmalıdır.



c) Hibe Desteklerinde Veraset ve İntikal Vergisi

Kalkınma ajansları, yararlanıcılara, belli şartları taşımaları durumunda, destek sözleşmelerine dayanarak karşılıksız ödemeler yapmaktadır. Bu ödemelerin veraset ve intikal vergisi karşısındaki durumu aşağıda açıklanmıştır.

5449 sayılı Kanununun 26 ncı maddesi uyarınca ajanslar, yapılacak bağış ve yardımlar nedeniyle veraset ve intikal vergisinden muaf tutulmuşlardır. Hibe desteklerini söz konusu madde hükmü çerçevesinde değerlendirmek uygun olmayacaktır.

Diğer taraftan, 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti uyruğunda bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir şekilde bir şahıstan diğer şahsa intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun istisnalar başlıklı 4 üncü maddesinin (f) bendinde de 3 üncü maddenin (a) ve (b) fıkraları şümulüne giren şahısların statüleri gereğince maksatları içinde usulüne uygun olarak yaptıkları yardımların veraset ve intikal vergisinden istisna edileceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, 3 üncü maddenin (a) ve (b) bentleri şümulüne giren şahıslar tarafından, kuruluş maksatları ve statülerine göre yapılan yardımların veraset ve intikal vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir. Söz konusu 3 üncü maddenin (a) bendinde yer verilen şahıslar, amme idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaatlere hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerdir.

Ajansların, amme idareleri olmaları nedeniyle, 7338 sayılı Kanununun 4 üncü maddesinin (f) bendine göre statüleri gereğince maksatları içinde usulüne uygun olarak destek sözleşmelerine dayanılarak yaptıkları yardımlar veraset ve intikal vergisinden istisnadır.

III- İktisadi İşletme Oluşturabilecek Nitelikteki Faaliyetler

Ajansların faaliyetleri, genel yönetim, planlama ve programlama, proje ve faaliyet destekleri, izleme ve değerlendirme, araştırma ve geliştirme, tanıtım ve eğitim faaliyetleri olarak özetlenebilir.

Ajansların faaliyet alanları yapıları itibariyle geniş sayılabilir. Bu faaliyetler gerçekleşirken zaman zaman kamu kurumları, özel sektör ve sivil toplum kuruluşları ile işbirliği içerisinde ortak çalışmalar yapılmaktadır. Buna paralel olarak ajanslar iktisadi nitelikteki faaliyetlerle karşı karşıya kalabilmektedir.

Ajansların tüzel kişilikleri itibariyle kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır ancak iktisadi işletme oluşturacak nitelikte faaliyette bulunmaları halinde ajanslar iktisadi kamu kuruluşu olarak kurumlar vergisine tabi olacaktır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin altıncı fıkrasında, iktisadi kamu kuruluşlarının kazanç amacı gütmemelerinin, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunmasının, tüzel kişiliklerinin olmamasının, bağımsız muhasebelerinin ve kendilerine ayrılmış sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerini etkilemeyeceği, mal ve hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olmasının, kar edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadi niteliğini değiştirmeyeceği hükme bağlanmıştır.

İktisadi işletmenin belirlenmesine ilişkin olarak 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (2.4) bölümünde detaylı açıklamalara yer verilmiştir. Anılan bölümde, iktisadi işletmenin belirlenmesinde işletmenin belirgin özelliğinin bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesinin, diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurlarının ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetler olduğu ifade edilmiştir.

İktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen veya alınan malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığı satılmış olması gerekmekte olup aksi halde diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemeyecektir.

Örneğin, ajansların bir defaya mahsus olmak üzere basımını yaparak satışa sunacağı kitaptan elde edilecek gelir, devamlı olarak yapılan bir faaliyet sonucu elde edilmiş sayılacağından, iktisadi işletme oluşacak ve söz konusu gelirler de kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Bu kapsamda ajansların devamlılık arz eden ticari, sınai veya zirai nitelikte bir faaliyetinin bulunması diğer bir ifadeyle bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satım, imalatı ya da hizmet ifası gibi bir faaliyetinin bulunması halinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekecektir.

Ajansların faaliyet alanlarının geniş olması, kendilerine has tüzel kişilikleri, kanunla verilmiş görevler dışında özel hukuk hükümlerine tabi olmaları, özel bir bütçe yapılarının olması hususları göz önünde bulundurulduğunda iktisadi işletme oluşturabilecek nitelikte faaliyette bulunma ihtimali artmaktadır.

IV-Mal ve Hizmet Alımları

a) KDV Uygulaması

Ajanslar, en başta kurumsal yönetim faaliyetleri olmak üzere diğer faaliyetlerinde de ihtiyaçlarını karşılamak üzere sıklıkla mal ve hizmet alımı yoluna başvurmaktadır. Bu bölümde, ajansların mal ve hizmet alımlarında sorumlu sıfatıyla yapması gereken Katma Değer Vergisi (KDV) tevkifatı ele alınacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 9 uncu maddesi ile vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları vergi alacağının ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bu yetkiye dayanılarak yayımlanan 117 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği[2] ile KDV tevkifat uygulaması yeniden düzenlenerek tek tebliğ altında toplanmıştır.

Kalkınma ajanslarının KDV mükellefiyeti yoktur ancak söz konusu Tebliğin 3.1.3. bölümü ile kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulan kurumlar arasında sayılmışlardır.

117 Seri No.lu Tebliğ ile ajansların faaliyetleri ile ilgili olarak hizmet alımlarında KDV tevkifat uygulaması genişletilmiştir. Örneğin baskı basım işleri ile servis taşımacılığı işleri de tevkifat kapsamına alınmıştır.

Bu kapsamda ajanslar, söz konusu Tebliğde belirtilen mal ve hizmet alımlarında katma değer vergisi tevkifatı yapmakla yükümlüdür. Ajansların tevkif edilen katma değer vergisini 2 no.lu katma değer vergisi beyannamesi ile beyan etmesi ve ödemesi gerekmektedir.

b) Damga Vergisi Uygulaması

Ajansların karşılaştığı tereddütlerden bir tanesi de kendilerine sunulan mal ve hizmetler karşılığı düzenlenen faturalardan damga vergisi kesilip kesilmeyeceğidir.

Bu konuda ajanslar arasında bazı uygulama farklılıkları görülmektedir. Bu durum ise, bazı ajansların, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun ekli (1) sayılı tablonun IV başlıklı bölümünün 1/a fıkrası uyarınca mal ve hizmet alımlarında binde 8,25 kesinti yapmak zorunda olan resmi daire gibi hareket etmelerinden kaynaklanmaktadır.

Oysa, anılan Kanunun 8 inci maddesinde resmi daire, genel ve özel bütçeli idarelerle il özel idareleri, belediyeler ve köyler olarak tanımlanmış olup ajansların bu kapsamda yer almadığı açıkça görülmektedir.

Bu çerçevede, resmi daire sayılmayan kalkınma ajansları tarafından yapılacak olan söz konusu ödemelere ilişkin olarak düzenlenen kağıtlar damga vergisine konu teşkil etmediğinden mal ve hizmet alımlarında istihkaktan kesinti yapılmaması gerekmektedir.

c) Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü Maddesi Kapsamındaki İşlemler

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde, kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernek, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı ile zirai kazançlarının bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin bu maddede sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hükme bağlanmıştır.

Bu durumda, kalkınma ajanslarının Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde sayılan ödemelerde bulunması durumunda, bu ödemeleri yaptığı sırada gelir vergisi tevkifatı yapmaları gerekmektedir.

V- Sonuç

Kalkınma ajanslarının vergisel yükümlülükleri konusunda uygulamadaki eksikliklerin giderilmesi ve standart oluşturmaları gerekmektedir.

Bu konuda yaşanan sorun veya tereddütlerin koordinatör kurum olan Kalkınma Bakanlığı tarafından Gelir İdari Başkanlığı görüşleri çerçevesinde ele alınması ve sonuçların tüm kalkınma ajanslarına bildirilmesi faydalı olacaktır.

[1] 23.02.2008 tarih ve 26796 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

[2] 14.04.2012 tarih ve 28264 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.





TAŞITLARIN ELEKTRONİK ORTAMDA İZLENMESİNDE ÖNEMLİ BİR ADIM:

23 SERİ NO.LU ÖTV GENEL TEBLİĞİ

KEMAL OKTAR

E. Gelir İdaresi Başkanlığı Müdürü

Karayolları Trafik Kanununa göre trafiğe çıkacak olan taşıt araçlarının kayıt ve tescil edilmesi zorunludur. İş makineleri, raylı sistemle çalışan metro ve tramvaylar ile Türk Silahlı Kuvvetlerine ait olanlar dışındaki bütün araçların Emniyet Genel Müdürlüğüne bağlı trafik tescil kuruluşlarınca tescil edilmeden trafiğe çıkmaları yasaktır.

Öte yandan taşıt araçlarının kullanılmak üzere satın alınması aşamasında ÖTV ve KDV uygulanmakta, araç trafiğe kaydedildiğinde ise her yıl motorlu taşıtlar vergisi (MTV) ödenmektedir.

Görüldüğü gibi taşıt araçlarının edinimi ve kullanılması, tescil yönünden İçişleri Bakanlığını, vergileme yönünden de Maliye Bakanlığını yakından ilgilendirmektedir. Bu nedenle sözü edilen kuruluşlar taşıt araçlarının edinimi, tescili ve el değiştirmesi aşamalarını sürekli izlemek durumundadır.

Son yıllarda her iki kuruluşun, araçların tescili ve vergilendirilmesi işlemlerinin elektronik ortamda yapılması yönünde oldukça önemli adımlar attığını görüyoruz. Bu makalenin konusunu, gelecekte tek bir sistem içinde birleştirilmesi öngörülen bu çalışmalar oluşturmaktadır.

Gelir İdaresi Başkanlığının Elektronik Bildirim ve Beyanname Projesi

Taşıtların ithal edilip veya imalatçıları tarafından üretilip önce distribütörlere, sonra başbaya, ana bayi, bölge bayii gibi ara dağıtıcılara, onlardan bayi, acente, yetkili satıcı gibi perakendecilere satılmakta, kullanıcılar da bunlardan satın aldıkları araçları trafiğe tescil ettirerek kullanılmaktadır.

Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesi Maliye Bakanlığınca, mükelleflerin vergi beyannamelerini ve bildirimlerini internet ortamında veya diğer elektronik

bilgi iletişim araçları vasıtasıyla göndermeleri konusunda zorunluluk getirme yetkisi vermiştir. Maliye Bakanlığınca bu yetkiye dayanılarak yapılan düzenlemeler sonucu, 1 Ekim 2004 tarihinden itibaren, taşıt araçlarına ait 2A numaralı beyannameler dışındaki ÖTV beyannamelerinin elektronik ortamda verilmesine başlanmıştır.

Ancak her bir araç için ayrı ayrı düzenlenmesi gereken 2A numaralı ÖTV beyannamelerinin elektronik ortamda alınmasına 1 Kasım 2011 tarihinde başlanabilmiş, 15 Sıra No.lu ÖTV Sirküleriyle 1 Şubat 2012 tarihinden itibaren elektronik beyanname zorunlu hale getirilmiş ve kağıt ortamda beyanname alınmasına son verilmiştir.

Elektronik ortamdaki 2A numaralı ÖTV beyannamesinin en büyük özelliği, aracın teknik bilgileri girildiğinde gümrük tarife pozisyonu (G.T.İ.P.) ve ÖTV oranının sistem tarafından otomatik olarak gösterilmesidir. Ayrıca aracın alış bedelinden daha düşük bir vergi matrahı girilmesine sistem izin vermemektedir. Böylece bayiler, alış bedelinden daha düşük fiyata sattığı araçlar için alış bedeli üzerinden ÖTV ödemektedir.

2A numaralı ÖTV beyannamesinin elektronik ortamda alınması ile araçların bayiler tarafından kullanıcılara satışının, yani kayıt ve tescil aşamasının Gelir İdaresi Başkanlığının veri tabanına girişi yapılmış olmaktadır. 22 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğiyle getirilen bu uygulamada, elektronik beyanname beyan edilen verginin anlaşmalı bankalara veya vergi dairesine ödenmesi üzerine, Emniyet Genel Müdürlüğüne elektronik ortamda sorgulanabilecek "ÖTV ödeme belgesi" oluşturulmaktadır. Bu sorgulama sonucu aracın trafik tescili yapılmakta, tescil bilgileri Gelir İdaresi Başkanlığına iletilindiğinde otomatikman aracın

motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyeti de tesis edilmektedir.

Öte yandan 22 Mayıs 2012 tarihli ve 28300 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 23 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğiyle, kara taşıt araçlarını yurt dışından ithal eden veya yurt içinde imal edenlerin 1 Temmuz 2012 tarihinden itibaren elektronik ortamda ÖTV bildirim vermeleri öngörülmüştür. Bu uygulamada, ÖTV mükellefi olmamalarına rağmen ithalatçıların ve imalatçıların bayi veya distribütörlere sattığı araçlar için bildirim vermeleri zorunlu hale getirilmektedir. Sözü edilen bildirimde, ithal veya imal edilen araçların teknik bilgilerinin yanı sıra, ithalat ve satış bedeli bilgileri de yer almaktadır.

Böylece kara taşıt araçlarının teknik özellikleri ile ithalatçı veya imalatçıların satışlarının ÖTV bildirimleriyle, bu araçları kullanıcılara satan bayilerin satışlarının ise ÖTV beyannameleriyle Gelir İdaresi Başkanlığı kayıtlarına elektronik ortamda girmesi sağlanmıştır. Geriye distribütör, ana bayi, başbayı gibi ara mükelleflerin satışları ile araç üzerinde tadilat yapanlar kalmaktadır. İleride bu safhalar için de elektronik ortamda bildirim alınmak suretiyle, idarenin taşıt araçlarını ithalat veya imalat safhasından hurdaya ayrılincaya kadar elektronik ortamda izlemesi sağlanacaktır.

Kayıt dışı ticarete ve vergi kaçırılmasına engel olacak bu uygulamaların, haksız rekabeti de önleyeceği düşünülmektedir. Ancak sistemin en önemli getirisi, Gelir İdaresi Başkanlığının, araçların ithalat ve imalat bedelleri ile tüketiciye satış bedelleri arasındaki korelasyonu izleyerek, vergi matrahının azaltılmasına yönelik manipülasyonlara karşı tedbir alabilecek oluşudur.

Şimdilik kara nakil vasıtaları ile sınırlı olan bu izleme sistemine, zaman içinde ÖTV kapsamına giren deniz ve hava nakil vasıtalarının da dahil edilmesi yararlı olacaktır.

Emniyet Genel Müdürlüğünün ASBİS Projesi

Araç tescili ve sürücü belgesi düzenleme sisteminin güvenilir, modern, beklentilere cevap verebilir bir yapıya kavuşturulması ve Avrupa Birliği ile e-Devlet normlarına uygun olarak tek merkezden elektronik ortamda yapılması amacıyla, ilgili kurum ve kuruluşların katılımıyla Emniyet Genel Müdürlüğü bünyesinde 2005 yılından bu yana yürütülen çalışmalar sonucunda Araç ve Sürücü Bilgi Sistemi (ASBİS) adı altında bir proje oluşturulmuştur.

Bu proje;

1. Sıfır araçların tescili,
2. İkinci el araçların satış, devir ve tescili,
3. Sürücü belgesi verilmesi,

olmak üzere üç ana kısımdan oluşmaktadır.

İlk olarak 1 Mayıs 2010 tarihinden itibaren projenin ikinci kısmı olan; ikinci el (tescilli) araçların satış, devir ve tescili işlemlerinin noterlerde elektronik ortamda yapılmasına başlanmış bulunmaktadır.

Sıfır (yeni) araçların kayıt ve tescilinin elektronik ortamda yapılması çalışmalarına ise halen devam edilmektedir. Bu uygulamada yurt içinde imal edilen veya yurt dışından ithal edilen araçların uygunluk belgesinde yer alan bilgilerin, imalatçı ve ithalatçı tarafından Emniyet Genel Müdürlüğünün ASBİS sistemine elektronik ortamda girişi yapılacaktır. Bunlardan aracın vergilendirilmesine esas olan bilgiler Gelir İdaresi Başkanlığına intikal ettirilecektir. Aracın bayiler tarafından kullanıcılara satışında, bu bilgiler esas alınarak düzenlenecek beyanname ile ÖTV ve KDV ödenecektir. Elektronik bankacılık işlemiyle bankalara da ödenebilecek olan verginin yatırıldığı bilgisi yine elektronik ortamda Emniyet Genel Müdürlüğüne iletilmek suretiyle aracın tescili yapılacaktır. Tescil sonucu araç sahibi adına otomatikman motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyeti de tesis olunacaktır.

ASBİS kapsamında elektronik ortamda gerçekleştirilecek olan bu işlemler sonucu, araç sahiplerinin oradan oraya koşmasına gerek kalmadan çok kısa bir sürede tescil belgelerini almaları sağlanacaktır. Bayiden sıfır araç satın alanların yapacağı tek şey, her yılın Ocak ve Temmuz ayında (yine elektronik bankacılık kapsamında) MTV taksitlerini ödemek olacaktır.

Bütün bu çalışmalar sonucu, Karayolları Trafik Kanunu uyarınca trafiğe tescil edilmesi gereken kara nakil vasıtalarının imalat veya ithalattan hurdaya ayrılincaya kadar her safhada elektronik ortamda izlenmesi sağlanmış olacaktır.

ASBİS'in üçüncü amacı olan elektronik ortamda sürücü belgesi verilmesi çalışmaları da sürdürülmektedir.



KİSMİ İSTİSNALAR ve TEKNOKENTLERDE KDV UYGULAMASI

FERİT ÖZ
Devlet Gelir Uzmanı

1. Giriş:

Her aşamada eklenen değer vergilendirilmesini amaçlayan katma değer vergisi (KDV) sisteminde indirim mekanizmasının ayrı bir önemi bulunmaktadır. İndirim mekanizmasının özünde de vergiye tabi işlemleri gerçekleştirme bulunmaktadır.

Kanun koyucu bu gerekçeyle, genel kural olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan mal teslimi ve hizmet ifaları ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirimine imkân tanımamaktadır. KDV mevzuatında kısmi istisna olarak tanımlanan bu uygulamada önceki aşamalarda ödenen vergi indirim konusu yapılamamakta, gelir veya kurumlar vergisi açısından gider ve maliyet unsuru olarak değerlendirilmektedir.

Bunun yanında, Kanunda KDV'den istisna tutulmuş ancak daha önce ödenmiş KDV'nin indirimine, indirim yoluyla giderilememesi durumunda da bu vergilerin iadesine olanak tanıyan ve mevzuatta tam istisna olarak adlandırılan bir düzenleme daha bulunmaktadır. KDV açısından genel kural kısmi istisna düzenlemesi olmasına karşın tam istisna işlemlerinin kapsamının genişliği, ekonomik etkinliklerinin fazlalığı genel kural/istisnai düzenleme algısını alaşağı etmektedir.

Bu yazıda, KDV uygulamasında genel kural olan kısmi istisna düzenlemesinin uygulaması ile KDV Kanununun geçici 20. maddesinde yer alan çoğunlukla da Kurumlar Vergisi Kanunundaki Ar-Ge yatırımlarına yönelik düzenlemeyle karıştırılan Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde üretilen yazılımlara yönelik KDV istisnası açıklanmaya çalışılacaktır.

2. Kısmi İstisnanın Mevzuattaki Yeri ve Uygulaması:

Yukarıda da belirtildiği üzere KDV Kanunundaki genel kural vergiden istisna edilmiş işlemlerde indirim mekanizmasının engellenmesidir. Kanunun 30/a hükmüne göre, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemez.

Buna karşın, Kanunun 32. maddesine göre, Kanunun 11, 13, 14, 15. maddeleri ile 17/4-s maddesince vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak KDV'den indirilmekte; vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen KDV, bu işlemleri yapanlara iade olunmaktadır.

Konuyla ilgili olarak göz önünde tutulması gereken bir madde de Kanunun 58. maddesidir. Buna göre, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV ile mükellefçe indirilebilecek KDV, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez.

Tüm KDV Sirkülerlerini bir araya getiren 60 No.lu KDV Sirkülerinde kısmi istisnaya tabi işlemleri gerçekleştiren mükelleflerin yapacakları işlemler açıklanmıştır:

KDV Kanununun 11, 13, 14, 15 ve 17/4-s maddeleri ile 17/4-c, 17/4-r (kısmi olarak), 17/4-t, geçici 12 ve geçici 23 üncü maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemler dışında vergiden istisna

edilmiş bulunan işlemlerle ilgili yüklenilen vergilerin indirimi mümkün bulunmamaktadır. (8.1.1.2. bölümü)

İndirim konusu yapılmayan bu vergiler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmektedir...İndirilemeyecek KDV koşulları sonradan oluşmuş ve yüklenilen KDV'nin daha önce indirim konusu yapılmış olması durumunda, bu tutarların indirilemeyecek KDV haline dönüştüğü vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmesi suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir. (8.1.5. bölümü)

İndirim konusu yapılamayan KDV'nin, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları göre hangi durumlarda gider, hangi durumlarda maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı detaylandırmak gerekirse:

- İndirim konusu yapılamayan KDV'nin ilgili olduğu harcama, gelir tablosu hesaplarında doğrudan gider yazılabilecek bir kalemse, KDV de doğrudan gider hesapları ile ilişkilendirilecektir.

- İndirim konusu yapılamayan KDV'nin ilgili olduğu harcama, amortisman tabii iktisadi kıymetlere ilişkinse, KDV de aktifte yer alan ilgili maliyet hesabına atılacak ve amortisman yoluyla itfa edilecektir.

3. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Üretilen Yazılımlara Yönelik İstisna

3.1. KDV Kanununda Teknokent İstisnası

5035 sayılı Kanunun 11. maddesiyle KDV Kanununa eklenen geçici 20. maddesine göre, 2/1/2004 tarihinden itibaren, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme

bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri KDV'den müstesnadır.

Aynı maddede, Maliye Bakanlığı; program ve lisans türleri itibarıyla istisnadan yararlanılacak bedele ilişkin olarak asgari sınır belirlemeye, istisna uygulanacak yazılım programlarını tanımlamaya ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye yetkili kılınmıştır. Ancak bu yetki bugüne kadar kullanılmamış, uygulama özelemler ve son olarak 60 No.lu KDV Sirkülerinde yapılan açıklamalarla şekillenmiştir.

3.2. Teknokent İstisnasının Kapsamı

Teknoloji geliştirme bölgelerine yönelik KDV istisnası 4 şarta bağlanmıştır:

- (1) Kişi
- (2) Yer
- (3) Süre
- (4) İçerik

İstisnanın öncelikli koşulu 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre faaliyette bulunmaktır. Söz konusu Kanunun 3/f maddesinde **girişimci**, bölgedeki hizmet ve imkânlardan yararlanmak isteyen veya yararlanmakta olan gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlanmıştır.

İkinci olarak istisnadan faydalanma **yer** şartına bağlanmıştır: Teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimciler sadece bu bölgelerde ürettikleri yazılımlarda KDV hesaplamadan işlem yapabileceklerdir.



5035 sayılı Kanunun gerekçesinde düzenlemenin teknoloji geliştirme bölgelerinde halen uygulanan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine yönelik teşviklerin KDV'ye teşmil edildiği, ancak istisnanın sadece bölgede üretilecek yazılım program ve lisansını kapsadığı, bölge dışında yaratılan katma değeri kavramayacağı belirtilmiştir.

Örnek: Teknokentte faaliyet gösteren Y Yazılım Ltd. Şti. Hindistan'da mukim bir firmadan internet üzerinden bilgisayar yazılım lisansı satın almıştır. Yurt dışındaki firmadan ithal edilen bilgisayar yazılımı teknoloji geliştirme bölgesinde üretilmediğinden, bu yazılımın Y Yazılım Ltd. Şti. tarafından tesliminin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bir diğer koşul **süre**ye yöneliktir: Teknokentlerde faaliyet gösteren girişimciler kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde KDV istisnasından faydalanabilirler. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2. maddesine göre, bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Son koşul ise **içerik**le ilgilidir: İstisna bu bölgelerde üretilen sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımlarıyla sınırlıdır. 60 No.lu KDV Sirkülerinde teknoloji geliştirme bölgesinde üretilse dahi, sayılan yazılımlar dışındakilerin istisna kapsamına girmediği; dolayısıyla, oyun programları, network uygulamaları gibi yazılımların istisna kapsamında bulunmadığı açıklanmıştır.

İçerikle ilgili bir diğer konu ek yazılımlar, güncelleme, bakım hizmetleridir. Vergi idaresinin genel yaklaşımı lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış uyarılama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım şeklinde ortaya çıkan ürünlerde istisna uygulanmaması yönündedir.

Örnek: 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan X Yazılım A.Ş.'nin bu bölgede ürettiği "hastane bilgi yönetim sistemleri yazılımı programı"nın teslimi ile lisans haklarına sahip olduğu bu yazılıma yönelik aynı bölgede ürettiği yazılım güncellemesi KDV'den istisnadır.

Ancak, yazılım satışı sonrasında yapılan destek ve bakım hizmetleri ile kullanıcılara verilecek eğitim hizmetleri ise istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, yazılımdan beklenen işlevleri yerine getirmek için yazılım kullanan ürün, aygıt, eşya vb. donanımlar da teslim ediliyorsa bu teslimler de istisna kapsamına girmemektedir.



Öte yandan, Kanunda yazılım satışları konusunda işlemin mal teslimi veya hizmet ifası şeklinde gerçekleştirilmesiyle ilgili bir sınırlama bulunmamaktadır.

Örneğin, Teknokent içerisinde yapılan Ar-Ge faaliyetleri sonucunda geliştirilen yazılımın CD ortamında teslim edilmesi ile elektronik ortamda hizmet ifası şeklinde sunulması KDV Kanunu açısından istisnanın uygulanmasına engel değildir.

Bu noktada yazılımın birden çok kişiye teslimi KDV ve Kurumlar Vergisi açısından farklı değerlendirilmektedir. Yazılımın birden çok kişiye tesliminde her bir teslimde KDV istisnası uygulanırken kurumlar vergisi açısından teknokent içerisinde üretilen yazılımın birden fazla kişiye satışı seri üretim olarak değerlendirilmekte, üretilen yazılımın lisans satışından veya kiralanmasından elde edeceği kazançlar istisnadan yararlanmakta, ancak söz konusu yazılımın disk, CD veya elektronik ortamda satışından elde edilecek kazançların lisansa isabet eden kısmı hariç istisnadan yararlandırılmamaktadır.



3.3. Teknokent İstisnasının Uygulaması

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösterenler tarafından verilen bazı yazılım hizmetlerinde uygulanan istisna KDV Kanununun geçici 20. maddesinde düzenlendiğinden bir kısmi istisna düzenlemesidir. Bu nedenle üretilen yazılımlar için yapılacak her türlü mal ve hizmet alımı KDV'ye tabi olacak ve yüklenilen bu vergiler indirim konusu yapılmayacaktır.

Girişimcilerin bu bölgelerde veya bölge dışında vergiye tabi işlemleri bulunduğunda ve yüklenilen vergilerin ayırımının mümkün olmadığı durumlarda kısmi vergi indirimi söz konusu olacaktır. Yine indirilemeyecek KDV koşulları sonradan oluşması ve yüklenilen KDV'nin daha önce indirim konusu yapılmış olması durumunda, bu tutarların indirilemeyecek KDV haline dönüştüğü vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmesi suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekir.

Bir diğer durum kısmi istisna tam istisna düzenlemelerinin çakışması durumudur. Böyle bir durumda tam istisna hükümleri geçerli olmaktadır. **Örneğin**, teknokentte hazırladığı web sitesi tasarımına yönelik yazılımı yurtdışına satan bir firma hizmet ihracatı şartlarının yerine getirilmiş olması koşuluyla bu yazılımı üretirken yüklediği vergileri indirim konusu yapabilmekte, indirim konusu yapamadığı takdirde de hizmet ihracatı kapsamında iade talep edebilmektedir. Yine teknoloji geliştirme bölgesinde üretilen KDV Kanununun 13/f maddesi kapsamında savunma amaçlı bir yazılım teslim edilmesi durumunda da tam istisna hükümleri geçerli olacak, yüklenilen KDV indirim ve iade konusu yapılabilecektir.

3.4. Teknokent İstisnasından Vazgeçme

KDV Kanununun "İstisnadan Vazgeçme" başlıklı 18. maddesinde vergiden istisna edilmiş işlemleri yapanların ilgili vergi dairesine yazılı başvuruda bulunarak, belirtecekleri işlem türleri için vergiye tabi tutulmalarını talep edebilecekleri hükme bağlanmıştır.

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren girişimciler, istisnaya tabi olan yazılım faaliyetleri için, KDV Kanununun 18. maddesi çerçevesinde vergiye tabi tutulmayı talep edebilmekte ve söz konusu işlemlerde genel hükümlere göre KDV hesaplayıp yükledikleri vergiyi indirim konusu yapabilmektedirler.

4. Sonuç:

5035 sayılı Kanunun gerekçesinde teknoloji geliştirme bölgelerinde üretilen yazılımlara yönelik istisnanın her ne kadar gelir ve kurumlar vergisi ile uyum için getirildiği belirtilse de düzenlemenin altında kayıt altına alınmış ekonomideki en büyük yazılım müşterisinin kamu kurumları olması gerçeği yatmaktadır.

Bugün gelinen noktada vergi mevzuatında yapılan değişikliklerle teşviklerin yönü Ar-Ge yatırımlarına yönelmiş durumdayken KDV mevzuatı daha statükocu bir çizgi izlemektedir. Bu bağlamda bütçe dengelerini ve kayıtdışı ekonomiyi mücadeleyi gözetirken ülkemizin uluslararası piyasalardaki rekabetçi yönlerini kaçırmamak gerektiği ortadadır. Sektörden gelen taleplerin bu çerçevede değerlendirilmesi ve mevzuata bir değişiklik yapılacaksa farklı teşvik unsurlarının birlikte değerlendirilerek birbiriyle çelişmeyen paralel düzenlemeler getirilmesi çok daha gerçekçi bir yaklaşım olacaktır.



ALTIN KREDİLERİ İLE İŞLENMEMİŞ KIYMETLİ MADEN İTHALATINA YÖNELİK KAYNAK KULLANIMINI DESTEKLEME FONU (KKDF) UYGULAMASI

CENGİZHAN DOĞRUYOL

Devlet Gelir Uzmanı

Gelir İdaresi Başkanlığı Müdürü



TUBA KÜRDOĞLU

Devlet Gelir Uzman Yardımcısı

1. Giriş

Bilindiği üzere, şu an itibarıyla, bankalar ve finansman şirketleri dışında Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışından sağladıkları kredilerden % 3 oranında, kredili (vadeli) ithalat üzerinden ise % 6 oranında KKDF kesintisi yapılmaktadır. Kesintiye tabi kredili (vadeli) ithalat işlemleri; kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekline göre yapılan ithalatları ifade etmektedir.

Ancak, bu kredili işlemler için tanınmış bir muafiyet ya da istisna mevcutsa kesinti uygulanmamaktadır. Bu makalede, altın kredileri ile işlenmemiş kıymetli maden ithalatına KKDF mevzuatı ile tanınmış olan muafiyet ve istisnalar hakkında açıklamalara yer verilmiştir.

2. Altın Kredileri ile Kredili İthalatta KKDF'nin Hesaplanması

Kredili işlemlerin mahiyeti dikkate alınmak suretiyle hangi tutar üzerinden ve nasıl fon kesintisi hesaplanacağı hususu, 12.05.1988 Tarih ve 88/12944 Sayılı Kararnameye İlişkin KKDF Hakkında 6 Sıra Nolu Tebliğin 2. maddesinin son iki paragrafında açıklanmaktadır. Bu paragraflarda,

- Türk Lirası krediler,
- Döviz endeksli krediler
- Diğer endeksli krediler,
- Döviz kredileri ve
- Altın kredileri ile
- Vadeli (kredili) ithalata yönelik açıklamalar yer

almaktadır.

Genel olarak, sayılan krediler itibarıyla fonun üzerinden hesaplanacağı tutarlar ve hesaplama yöntemleri değişebilmektedir. Burada sadece altın kredileri ve vadeli (kredili) ithalatta fon matrahına ve hesaplama yöntemine ilişkin bilgi verilmektedir. Bu kapsamda;

– Fon kesintileri, altın kredilerinde, kredinin kullanıldığı tarihte, altın miktarı üzerinden hesaplanarak Fon'a yatırılmaktadır. Altın kredileri ile ilgili fon kesintilerinin hesaplanmasında kredinin kullanıldığı tarihten bir iş günü önce İstanbul Altın Borsası'nda oluşan ağırlıklı ortalama fiyat esas alınmaktadır.

– Kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalatta fon kesintisi; ithalat tutarının, fon kesintisinin yatırıldığı tarihteki gösterge niteliğindeki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınarak bulunacak Türk Lirası karşılığı üzerinden hesaplanarak, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce bankalara yatırılmaktadır.

3. Konuya İlişkin KKDF Mevzuatında Yer Alan İstisna ve Muafiyetler

Genel olarak, bir işlem üzerinden KKDF kesintisi yapılmaması için bu işlemin ya 12.05.1988 tarihli ve 88/12944 sayılı Kararnameye İlişkin KKDF Hakkında 6 Sıra Nolu Tebliğin 3 üncü maddesinde sayılmış olması ya da ilgili kanun hükümlerine göre birtakım kurum ve kuruluşların işlemlerinin fondan muaf tutulmuş olması gerekmektedir.



Herhangi bir özel kanunda işlenmemiş maden veya altın ithalatı yapan yahut altın kredisi kullanan/kullandıran kurum ya da kuruluşlara yönelik bir fon muafiyet veya istisna hükmüne yer verilmemiştir. Bu durumda, incelediğimiz konuya ilişkin sadece 6 Sıra Nolu Tebliğin 3 üncü maddesinde birtakım istisna ve muafiyetlere yer verildiği görülmektedir. Bu kapsamda söz konusu maddenin;

– 18 numaralı bendinde “Kuyumculukla iştigal eden gerçek ve tüzel kişilerce kullanılan altın kredileri”,

– 20 numaralı bendinde Türkiye’de yerleşik kişilerce yurt dışından sağlanan, ortalama vadesi asgari 1 yıl olan altın kredileri,

– 29 numaralı bendinde ise “Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararın 7 nci maddesi uyarınca, İstanbul Altın Borsasında işlem görmek üzere anılan Kararın 2 nci maddesinde belirtilen özelliklere sahip işlenmemiş kıymetli madenlerin ithali”

fon kesintisi yapılmayacak işlemler arasında sayılmıştır.

4. Kuyumcular Tarafından Kullanılan Altın Kredilerine Tanınan KKDF Muafiyeti

6 Sıra Nolu Tebliğin 3 üncü maddesinin 18 numaralı bendinde “**Kuyumculukla iştigal eden gerçek ve tüzel kişilerce kullanılan altın kredileri**” KKDF kesintisi yapılmayacak işlemler arasında sayılmıştır. Bu bentteki muafiyeti incelediğimizde şu sonuçlara ulaşılmaktadır:

– 18 numaralı bentte yer alan muafiyetten

münhasıran **kuyumcular** yararlanabilmektedir. Bunlar dışındaki gerçek veya tüzel kişilerin bu muafiyetten yararlanabilmesi mümkün değildir.

– Banka veya kambiyo mevzuatı ile getirilmiş bir sınırlama olmadıkça, kuyumcuların hem yurt içinden hem de yurt dışından bu muafiyet kapsamında altın kredisi kullanmaları mümkündür. Bu konuda herhangi bir ayrıma veya sınırlamaya gidilmemiş olduğundan gerek yurt içinden gerekse yurt dışından kuyumcular tarafından sağlanacak kredilerin muafiyet kapsamında olduğunu kabul etmek gerekmektedir.

– 18 numaralı bentte yer alan muafiyet ile ilgili olarak vade bakımından da bir sınırlama/belirleme yapılmamıştır. Kredi açısından; kısa, orta ve uzun gibi bir sığfata ya da 1 yıl, 18 ay gibi süreye yer verilmemiştir. Bu sebeple, vadesi ne olursa olsun bu bent kapsamında sağlanacak altın kredilerine muafiyet tanınması gerekmektedir.

5. Yurt Dışından Sağlanan Altın Kredilerine Tanınan KKDF İstisnası

6 Sıra Nolu Tebliğin 3 üncü maddesinin 20 numaralı bendinde, **Türkiye’de yerleşik kişilerce yurt dışından sağlanan, ortalama vadesi asgari 1 yıl olan altın kredileri** KKDF kesintisi yapılmayacak işlemler arasında sayılmıştır. Bentteki hükümden bu istisnaya ilişkin olarak şu sonuçlara ulaşılmaktadır:

– Bu istisnadan Türkiye’de yerleşik kişiler yararlanabilmektedir. Altın kredisini kullanacak bu kişilerin gerçek veya tüzel kişi olması mümkün olduğu gibi kuyumcular dışındaki kişilerin de istisna

kapsamında kredi kullanmaları mümkün bulunmaktadır. Yani krediyi sağlayacak Türkiye’de yerleşik kişiler bakımından 20 numaralı bentte herhangi bir sınırlama getirilmemiştir.

– Sadece yurt dışından sağlanan altın kredilerine istisna tanınmıştır. Dolayısıyla yurt içinden sağlanacak altın kredileri 20 numaralı bentte düzenlenen istisnadan yararlandırılmaz.

– Altın kredisinin ortalama vadesi asgari 1 yıl olmalıdır. Kullanıldığı tarih itibarıyla vade bakımından getirilen bu şarta uymayan altın kredileri üzerinden fon kesintisi yapılması gerekmektedir. Ayrıca, başlangıçta ortalama vadesi 1 yıldan uzun olmakla birlikte erken ödeme sebebiyle ya da başka bir sebeple ortalama vadesi 1 yılın altına düşen altın kredilerine cezalı KKDF uygulanması gerektiği düşünülmektedir.

6. Altın Kredilerine İlişkin 2000/7 Sayılı Merkez Bankası Talimatı

Altın kredilerine ilişkin olarak T.C. Merkez Bankasının 16.11.2000 tarih ve 2000/7 sayılı Talimatının 4 üncü Bölümünde birtakım açıklamalara yer verilmiştir. Bu açıklamalar şu şekildedir:

“16.5.2000 tarih 24051 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 sayılı Karara ilişkin 2000-32/25 sayılı Tebliğ ile yürürlükten kaldırılan 95-32/13 sayılı Tebliğ çerçevesinde sadece kuyumculukla iştiğal eden kişiler altın kredisi kullanabilmekte ve 6 No.lu Tebliğin değiştirilmeden önceki şeklinde de bu Tebliğe atıfta bulunmakta ve dolayısıyla sadece kuyumculukla iştiğal eden kişilerin kullanacağı altın kredileri fon kesintisinden muaf tutulmakta idi. Ancak, 32 sayılı Karara ilişkin 2000-32/25 sayılı Tebliğ ile Kıymetli Madenler Borsası üyesi bankaların altın depo hesapları karşılığı altınlar ile satın aldıkları altınların teslimi suretiyle müşterilerine altın kredisi kullanılabilecekleri hükme bağlanmış olup, böylece kuyumcular dışındaki kişilere de altın kredisi kullanabilme olanağı sağlanmıştır. Bu çerçevede, yapılan değişiklik ile 6 No.lu Bankamız Tebliğinin “Fon’a Kesinti Yapılmayacak Krediler”e ilişkin 3 üncü maddesinin 18 inci bendinde, **kuyumculukla iştiğal eden gerçek ve tüzel kişilerce kullanılan altın kredileri** açıkça belirtilerek aslında eski muafiyet hükmü korunmuş, buna karşılık Tebliğin 2 nci maddesinin 4 üncü fıkrasında altın kredilerinde fon

kesintisinin ne şekilde yapılacağı belirtilmiştir. Ayrıca, **Türkiye’de yerleşik kişilerce yurt dışından sağlanan ortalama vadesi 1 yıl olan altın kredilerinden fon kesintisi yapılmaması gerekmektedir.** Buna göre, 32 Sayılı Karara ilişkin 2000-32/25 sayılı Tebliğ çerçevesinde, **kuyumculukla iştiğal eden gerçek ve tüzel kişiler dışındaki kişilerin yurt dışından sağladıkları ortalama vadesi 1 yıldan kısa olan altın kredileri ile bankalarca kuyumculukla iştiğal eden gerçek ve tüzel kişiler dışındaki kişilere kullanılan altın kredilerinde fon kesintisi, kredinin kullanıldığı tarihte, altın miktarı üzerinden, kullanıldığı tarihten bir iş günü önce İstanbul Altın Borsası’nda oluşan ağırlıklı ortalama fiyat esas alınarak hesaplanacak ve genel hükümler çerçevesinde Fon’a yatırılacaktır.**”

Kredi kullanıcıları açısından (kuyumculukla iştiğal eden gerçek ve tüzel kişiler ile bunlar dışındaki diğer kişiler) Talimattaki açıklamalar ışığında bir kıyaslama yapılacak olursa 6 Sıra Nolu Tebliğin 3 üncü maddesinin 18 ve 20 numaralı bentleri açısından şunlar söylenebilir:

– Kuyumculukla iştiğal eden kişilerin yurtiçinden altın kredisi kullanmaları durumunda kredinin ortalama vadesine bakılmadan bu kişiler muafiyetten yararlanmaktadır.

– Kuyumculukla iştiğal eden kişilerin yurt dışından altın kredisi kullanmaları durumunda da ortalama vadeye bakılmadan bu kişilerin muafiyetten yararlanması gerektiği düşünülmektedir.

– Kuyumcular dışında Türkiye’de yerleşik kişilerin yurtiçinden kullanacağı altın kredileri ortalama vadeye bakılmadan fon kesintisine tabi tutulmaktadır.

– Kuyumcular dışında Türkiye’de yerleşik kişilerin yurtdışından kullanacağı altın kredilerinin durumu ortalama vadeye bakılarak değerlendirilmektedir. Bu kişilerce kullanılan ortalama vadesi 1 yılın altında olan altın kredileri fon kesintisine tabi tutulmakta, ortalama vadesi 1 yıldan uzun olan altın kredileri ise istisnadan yararlanmaktadır.

7. İşlenmemiş Maden İthalatına Tanınan KKDF İstisnası

6 Sıra Nolu Tebliğin 3 üncü maddesinin 29 numaralı bendinde “**Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararın 7’nci maddesi uyarınca, İstanbul Altın Borsasında işlem görmek üzere anılan Kararın 2’nci maddesinde belirtilen özelliklere sahip işlenmemiş kıymetli madenlerin ithali**” KKDF kesintisi yapılmayacak işlemler arasında sayılmıştır.

Söz konusu istisna hükmü incelendiğinde şu hususlar dikkati çekmektedir.

- Birincisi, ithalatın İstanbul Altın Borsasında işlem görmek üzere yapılması,
- İkincisi, kıymetli madenlerin **işlenmemiş** olması,
- Üçüncüsü ise Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında 32 Sayılı Kararın 2 ve 7 nci maddelerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Maden ithalatını KKDF yönünden genel olarak değerlendirdiğimizde sonuç itibariyle şunları söyleyebiliriz:

- **İşlenmemiş** veya **işlenmiş** madenin **peşin** ödeme yöntemine göre ithali KKDF kesintisine tabi değildir.
- **İşlenmemiş** madenin, **vadeli (kredili)** olarak ithal edilmesi halinde belirli şartlar altında KKDF istisnası uygulanmaktadır.
- **İşlenmiş** madenin **vadeli (kredili)** olarak ithal edilmesi halinde ise % 6 oranında fon kesintisi doğmaktadır.





KİRA SÖZLEŞMELERİNDE DAMGA VERGİSİ UYGULAMASI

ÖZGÜR KIVANÇ GÜLER
Devlet Gelir Uzman Yardımcısı

1. GİRİŞ

Maliye Bakanlığınca 29.07.2008 tarihinde yayınlanan 268 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile Kasım ayından itibaren kira gelirlerinin ödeme ve tahsilinde yeni bir dönem başladı. Kasım ayından itibaren geçerli olan Tebliğe göre konutlarda her bir konut için aylık 500 TL ve üzerinde kira geliri elde edenler ile iş yerlerini kiraya verenler ve kiracıların, kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerini banka ve Posta Müdürlüğü aracılığıyla yapmaları zorunlu hale getirilmiştir.

268 seri no'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde belirtilen tahsilat ve ödeme zorunluluklarına uymayan, Birinci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabına 1490 TL'den, ikinci sınıf tüccarlara, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilen 680 TL'den, bunların dışında kalanlara 320 TL'den az olmamak üzere her bir işlem için işleme konu tutarın yüzde 5'i oranında ceza uygulanacaktır.

Uygulamada kira sözleşmeleri kiralayan ve kiracı dışında kefil tarafından da imzalanabilmekte olup sözleşmelerde kefil olup olmamasına veya kefaletin türüne göre damga vergisi hesaplanmasında farklılıklar söz konusu olabilmektedir. Ayrıca kiralanan gayrimenkulün cinsi, kira sözleşmelerinin bir nüshadan fazla düzenlenmesi durumu ve sözleşmeyi imzalayan kiracı, kiralayan ve varsa kefil yönünden sözleşmelerin damga vergisi karşısındaki durumu farklılık göstermektedir.

2. KİRAYA VERİLEN GAYRİMENKULÜN CİNSİNE GÖRE DAMGA VERGİSİ

Kira gelirlerinin ödeme ve tahsilinde konutlarda her bir konut için aylık 500 TL ve üzerinde kira geliri elde edenler ile iş yerlerini kiraya verenler ve kiracıların, kiraya ilişkin tahsilat ve ödemelerini banka veya

Posta Müdürlüğü aracılığıyla yapmaları zorunludur. Tebliğde belirtilen hususlara uyan konut veya işyeri kira geliri elde edenlerin biran önce tedbirlerini almaları gerekmektedir. "Maliye'nin de nereden haberi olacak, ben kiramı elden alırım." Anlayışında devam etmeleri halinde kesilen cezalara muhatap olduktan sonra çok pişman olacakları ortadadır. Nitekim Maliye Bakanlığı tespit çalışmalarına çok önceden başlamış durumdadır. Ulusal basında çıkan haberlere göre; merkez ve taşra muhtarlıklarından ev sahibi ve kiracılara ilişkin bilgiler toplanmakta, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nün TAKBİS sisteminden yararlanılarak birden fazla konutu olanlar ile iş yeri sahiplerinin dökümü çıkartılmakta ve aynı zamanda bankalar aracılığıyla yapılan havaleler yoluyla da kira tutarlarına ulaşılmaya çalışılmaktadır.

Maliye Bakanlığının kira gelirlerini kayıt altına alabilmek için titizlikle yürüttüğü çalışmalar neticesinde cezaya maruz kalmak istemeyen kira geliri elde edenlerin; kiralamada ilk adım olan Kira Sözleşmelerinden başlayarak aynı titizliği göstermeleri gerekmektedir.

a. Konutun Kiraya Verilmesinde Damga Vergisi

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ekli (2) sayılı Tablosunun 31 numaralı fıkrasında "Dernek ve vakıflarca yerleşim yeri, gerçek kişilerce mesken olarak kullanılmak üzere kiralanan ve iktisadi işletmelere dahil olmayan taşınmazlara ilişkin kira mukavelenamelerinin damga vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Yani gerçek kişilerin konutlarını mesken olarak kiraya verilmesi halinde kira sözleşmeleri damga vergisinden istisna edilmiştir.

Fakat söz konusu mukavelelerin noter huzurunda

yapılması halinde damga vergisine tabidir. Nitekim yine 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun ekli (2) sayılı Tablosunun 34 numaralı fıkrasında "Söz konusu kağıtlar resmi dairelere veya notere ibraz edildikleri takdirde bu tarih itibariyle vergiye tabi tutulur ve ibraz edenlerce ödenir." denilmektedir.

Özetle gerçek kişiler arasında yapılan kira sözleşmeleri notere ibraz edilmediği takdirde damga vergisinden istisna edilmiştir.

b. İş Yerinin Kiraya Verilmesinde Damga Vergisi

Bir iş yerinin kiraya verilmesi ve kiralamanın bir sözleşmeye bağlanması her şekilde damga vergisine tabidir. Fakat sözleşmenin kaç nüsha düzenlendiğinin ya da sözleşmede kefil olup olmadığı durumlarına göre belirlenecek damga vergisi farklılık göstermektedir.

3. SÖZLEŞMENİN BİR NÜSHADAN FAZLA DÜZENLENMESİ VE KEFİL OLMASI DURUMUNDA DAMGA VERGİSİ

Kiralamada düzenlenen sözleşme nüshasının birden fazla olması durumunda veya sözleşmelerin kefil içermesi durumunda sözleşmenin tabii olduğu damga vergisi tutarı değişebilmektedir.

A. Bir Nüshadan Fazla Düzenlenen Sözleşmelerde Damga Vergisi

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinde "Damga Vergisinin mükellefi kağıtları imza edenler olduğu, aynı kanunun 5. maddesinde bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtların her nüshasının

ayrı ayrı aynı miktar ve nispette Damga vergisine tabii olacağı belirtilmiştir. Örneğin bir iş yeri kiralama sözleşmesinde söz konusu kiralamaya ilişkin biri iş yeri sahibinde biri de kiracıda kalmak üzere 2 nüsha şeklinde düzenlenmesi sonucu kira sözleşmesi birden fazla düzenlendiği için her nüsha binde 1,5 üzerinden damga vergisine tabi olacaktır.

B. Sözleşmede Kefil Olması Durumunda Damga Vergisi

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 6. Maddesinde "Bir kağıtta birbirinden tamamen ayrı birden fazla akit ve işlem bulunduğu takdirde bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınır.

Bir kağıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve bir asıldan doğma oldukları takdirde Damga Vergisi en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit veya işlem üzerinden alınır." Hükmüne yer verilmiştir. Kira sözleşmelerinde kefalet adi kefalet şeklinde olabileceği gibi müteselsil kefalet şeklinde de olabilmektedir. Sözleşmelerde damga vergisi kefaletin şekline göre farklılık arz etmektedir.

a. Adi Kefalet Olması Durumunda

488 Sayılı Damga Vergisi Kanununun 6. maddesinin 1. fıkrası gereğince sözleşmelerde adi kefalet olması durumunda sözleşme için binde 1,5 ve kefalet için binde 7,5 olmak üzere toplam binde 9 damga vergisi kesintisi yapılacaktır. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın vermiş olduğu bir özeldede de; sözleşmenin kiracı ile kiralayan yanı sıra adi kefil





tarafından da imzalanması halinde söz konusu kira sözleşmesine ait damga vergisi, mukavele süresine göre bulunacak toplam kira tutarının, kira sözleşmesi için binde 1,5 kefalet için binde 7,5 olmak üzere binde 9 damga vergisine tabi olacağı belirtilmiştir.

b. Müteselsil Kefalet Olması Durumunda

Alacaklının asıl borçluya müracaat etmeden doğrudan kefile başvurma hakkına sahip olduğu kefalet türüne müteselsil kefalet denir. Kira mukavelesine konulan kefalet şerhinin 'müteselsil kefil' veya 'müteselsil kefil ve müşterek borçlu' sıfatıyla konulması halinde, kefalet şerhi asıl akitle birbirine bağlı ve asıldan doğma akit işlemler mütalaa edildiğinden, kağıtta yer alan akit ve işlemler içerisinde en yüksek vergi alınmasını gerektiren tutarın dikkate alınması suretiyle yapılacaktır.

488 Sayılı Damga Vergisi Kanununun 6. maddesinin 2. fıkrasında bir kağıtta toplanan akit ve işlemler birbirine bağlı ve asıldan doğma oldukları takdirde Damga Vergisi en yüksek vergi alınmasını gerektiren akit ve işlem üzerinden alınır hükmüne istinaden sözleşmenin müteselsil veya müşterek borçlu tarafından imzalanmış olması halinde söz konusu kira sözleşmesine ait damga vergisi, kanuna ekli (I) sayılı tablonun I/A-3 fıkrası gereğince binde 7,5 oranında hesaplanacaktır.

4. SONUÇ

Uygulamada kira sözleşmeleri genellikle bir nüshadan fazla düzenlenerek ve kiralayan ve kiracı dışında kefil tarafından da imzalanabilmektedir. Kiralamalarda düzenlenen sözleşme nüshasının 1 den fazla olması durumunda veya sözleşmelerin kefil içermesi durumunda sözleşmenin tabii olduğu damga vergisi tutarı da değişebilmektedir.



TÜRKİYEDE YERLEŞİK FİRMALARA HİZMET VERMEK İÇİN GELEN YABANCI İŞÇİ VE SERBEST MESLEK ERBAPLARININ VERGİLENDİRİLMESİ

CEVDET ERASLAN
Devlet Gelir Uzmanı

I-GİRİŞ

Küreselleşen dünyada sermaye önündeki ülke sınırları kalkmış, dünya ülkeleri sermaye önünde tek pazar haline gelmiştir. Bunun doğal sonucu olarak ta çok uluslu şirketler, işçilik ve hammadde maliyetinin ucuz olduğu ülkelere yatırımlara yönelmişlerdir. Yerel firmalar çok uluslu şirketlerle rekabet etmek zorunda kaldığından ülkemiz açısından da ihracata yönelik kalkınma ön plana çıkmış ve rekabet gücünün artırılması için gerekli teknoloji ve ara malları yurt dışından ithal edilir olmuştur. Getirilen bu teknolojinin kullanılması ve öğretilmesi için teknolojinin alındığı yabancı firmaların işçileri ve uzmanları yerel firmalara hizmet vermektedir. Ayrıca, kurumların denetlenmesi amacıyla yabancı uzman ve denetçiler getirilmekte, yapılan ödemelerin vergilenmesi gerekmektedir. Yine, yurtdışında yerleşik firmalardan turistik amaçlı gösteriler v.b. amaçlarla hizmet kiralandığı, bu firmalar adına Türkiye'ye geçici olarak gelen görevlilerin, Türkiye'de yerleşik firmalara hizmet verdiği de sık karşılaşılan durumlardır. Ayrıca, yurt dışından ülkemize yabancı sanatçı ve mankenler konser, defile gibi etkinliklere gelmekte, bunun sonucu olarak bir kazanç elde etmektedirler. İşte yazımızın konusu da bu kişilere Türkiye'deki hizmetleri karşılığında yerleşik firmalardan veya yurt dışındaki işverenlerinden yapılan ödemelerin ne şekilde vergileneceğidir.

II-YABANCILARA YAPILAN ÜCRET ÖDEMELERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile

sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez..." hükmü yer almış, 62'nci maddesinde ise "İş verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir..." denilmiş ve aynı Kanunun 94'üncü maddesinde tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, aynı maddenin birinci fıkrasının 1 numaralı bendinde de "Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61'inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103'üncü maddelere göre" vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan Kanun hükümlerinden istisnalar dışında ücretin, işveren tarafından yapılan tüm ödemeleri kapsadığı ve Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre aynı Kanunun 103'üncü maddesinde yer alan vergi tarifesi dikkate alınarak stopaj yoluyla vergilendirildiği açık şekilde görülmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde, "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." denilmiş, aynı Kanunun 3'üncü maddesinin 1 numaralı bendinde Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı

üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun 4'üncü maddesinde ise "Aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır:

1. İkametgahı Türkiye'de bulunanlar (İkametgah, Kanunu Medeninin 19 uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir.);



2. Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.)" denilmiş; aynı Kanunun 5'inci maddesinin 1 numaralı bendinde ise belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi Türkiye'de yerleşmiş sayılmazlar, hükmü yer almıştır.

Bu hükümlere göre, Türkiye'ye geçici olarak gelen ve Türkiye'deki yerleşik teşebbüslere hizmet veren kişilerin Gelir Vergisi Kanununun 5'inci maddesinde sözü edilen belli ve geçici görev veya iş için gelen kişiler kapsamında gelip gelmediklerine göre Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasına göre gelir vergisine tabi tutulacaklardır.

Dar mükellef gerçek kişilerin vergilendirilmesiyle ilgili olarak da Gelir vergisi kanununun 7'nci maddesinde, "Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur; ...

3-Ücretlerde :

a) Hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte

olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi; ...

Bu maddenin 3 üncü, 4 üncü, 5 inci ve 7 nci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır." hükmü yer almıştır.

Bu hükme göre, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlara bağlı olarak gelen ve Türkiye'de yerleşik teşebbüslere hizmet veren ve Türkiye'de yerleşmiş olan kişilerin, Türkiye'deki hizmetleri karşılığında yurtdışındaki işvereninden almış oldukları ücretin Türkiye'deki teşebbüs aracılığı ile almaları halinde "hizmetin Türkiye'de ifası" nedeniyle, Gelir Vergisi Kanununun ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin 61, 94 ve 103'üncü maddeleri gereğince ödemeyi yapan Türkiye'deki firma tarafından gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir. Yani Türkiye'de hizmet veren kişilerin yurt dışındaki işvereninden alması gereken parayı, Türkiye'deki firmadan alırsa, ödemenin Türkiye'de yapılması nedeniyle normal ücret ödemesinde olduğu gibi gelir vergisi stopajı yapılacaktır.

Diğer yandan, Gelir Vergisi Kanununun 23'üncü maddesinin 4962 sayılı Kanunla düzenlenen 14 numaralı bendinde ise kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler gelir vergisinden istisna edilmiş bulunmaktadır. Bu şartların birlikte gerçekleşmemesi durumunda ise ilgiliye yurt dışındaki kurum tarafından doğrudan yurt dışında ödenen ücretlerin söz konusu kişiler tarafından, Gelir Vergisi Kanununun 95/1'inci maddesi uyarınca yıllık beyanname ile beyan edilerek vergilendirilmesi gerekecektir. Gelir Vergisi Kanununun 107'nci maddesi kapsamında yabancı personelin ücret gelirini beyan etmeden Ülkemizden ayrılması halinde hizmetinden yararlanan Türkiye'deki yerleşik teşebbüs, tarhiyatın muhatabı tutulabilecektir.

Örnek: Yurt dışında yerleşik ARN firması adına Türkiye'ye geçici olarak gelen ve Türkiye'de yerleşik teşebbüslere hizmet veren (X) kişisi, Türkiye'deki hizmetleri karşılığında yurtdışındaki işvereninden (ARN) almış olduğu ücret gelirinden yurt dışındaki firmaların Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi

hükmüne göre stopaj yapma yükümlülüğü bulunmadığı için, ücret geliri elde eden (X), gelirini dar mükellefiyet kapsamında Gelir Vergisi Kanununun 95/1'inci maddesine göre beyan etmesi gerekir.

Türkiye'deki yerleşik teşebbüsün Gelir Vergisi Kanununun 107'nci maddesi kapsamında yabancı personelin ücret gelirini beyan etmeden Ülkemizden ayrılması halinde hizmetinden yararlanan Türkiye'deki yerleşik teşebbüs, tarhiyatın muhatabı tutulabilecektir.

Örnek: Türkiye'de yerleşik (A) turizm A.Ş., yurtdışında yerleşik AKN firmasından hizmet kiralamaktadır. Bu işveren adına Türkiye'ye geçici olarak gelen görevlilerin, Türkiye'de yerleşik (A) turizm firmasına hizmet verdiğini, bu kişilere ait ücret, sigorta, muhtasar kesintileri, sosyal giderler, yan ödemeler ve her türlü tazminatların (A) A.Ş tarafından karşılandığını, bu giderlerin daha sonra ödenecek kiradan düşüldüğü kabul edildiğinde, ödenen giderlere ilişkin vergileme aşağıdaki şekilde olacaktır.

Kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan kurumlara bağlı olarak gelen ve Türkiye'de yerleşik teşebbüslere hizmet veren ve Türkiye'de yerleşmiş olan kişilerin, Türkiye'deki hizmetleri karşılığında yurtdışındaki işvereninden (AKN) almış oldukları ücretin Türkiye'deki teşebbüs (A Turizm A.Ş.) aracılığı ile almaları halinde "hizmetin Türkiye'de ifası" nedeniyle, Gelir Vergisi Kanununun ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin 61, 94 ve 103 üncü maddeleri gereğince ödemeyi yapan kurumca gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

III-YABANCILARA ÖDENEN SERBEST MESLEK ÖDEMELERİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Gelir Vergisi Kanununun 65'inci maddesinde, "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa

dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır..." hükmü yer almıştır.

Ücretlerle ilgili yapılan açıklamalarla birlikte değerlendirme yapıldığında, bir firmaya bağlı olarak çalışan yabancı serbest meslek erbabına yapılan ödemeler, Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesine göre ücret kabul edilecek ve Kanunun 94, ve 103 üncü maddelerine göre vergilenecektir.

Öte yandan, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratların vergilenesinde yine II. Bölümde belirttiği üzere Gelir Vergisi Kanununun 1, 3, 4, 5, 6'ncı maddeleri hükümleri göz önüne alınarak vergilenecektir.

Gelir Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde "Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler" hükmüne yer verilmiştir.

Dar mükellef gerçek kişilerin vergilendirilmesiyle ilgili olarak da Gelir vergisi kanununun 7'nci maddesinde, "Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur; ...

4- Serbest meslek kazançlarında:

Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi,...

Bu maddenin 3 üncü, 4 üncü, 5 inci ve 7 nci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya karından ayrılmasıdır." hükmü yer almıştır.

Bu hükme göre, yurt dışında yerleşik firmalara bağlı olarak gelen ve Türkiye'deki teşebbüslere hizmet veren yabancı serbest meslek erbabının, hizmetleri karşılığında ödenecek tutarları, Türkiye'deki firmadan aldıkları takdirde, almış oldukları tutarların "hizmetin



Türkiye’de ifası” nedeniyle, Gelir Vergisi Kanununun ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin 65, 94 ve 103’üncü maddeleri gereğince ödemeyi yapan kurumca gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

Diğer yandan, Türkiye’de tam mükellef olarak serbest çalışan serbest meslek erbabının, bu faaliyetleri nedeniyle serbest meslek erbabı olarak gelir vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri, dar mükellef olarak faaliyette bulunanlara ise serbest meslek faaliyetleri nedeniyle yapılan ödemelerden, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ve 29.12.2006 tarihli ve 2006/11449 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 20 oranında vergi tevkifatı yapılması gereklidir.

Anılan Kanunun 86 ncı maddesinin 2 inci bendine göre, dar mükellefiyette tamamı Türkiye’de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücret ve serbest meslek kazançları için yıllık beyanname verilmeyeceği için, serbest meslek faaliyeti gelirleri ücret veya serbest meslek kazancı olarak tevkifata tabi tutulan dar mükellefler ayrıca mükellefiyet tesisine de gerek bulunmamaktadır.

Örnek: Yerleşik KML firmasının, yurt dışında yerleşik mühendis (X)’i firmasındaki hizmeti karşılığında ödediği mühendisin ücreti, sosyal katkıları, seyahat masrafları üzerinden gelir vergisi kanununun 65, 94 ve 103 üncü maddeleri uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapacaktır. Dar mükellef olan mühendis (X), tevkif yoluyla vergilenen serbest meslek kazancından dolayı aynı konunun 86 ncı maddesi uyarınca yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeyecektir.

IV-ÖDEMENİN YABANCI ÇALIŞANA DEĞİL DE DİREK OLARAK YURT DIŞINDAKİ KURUMA YAPILMASI HALİNDE VERGİLENDİRİLME

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu 21.06.2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. 5520 sayılı Kanunun 15 ve 30 uncu maddelerinde, bu maddeler kapsamında yer alan ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması öngörülmüş olup, 5520 sayılı Kanunun 30 uncu maddesinin (1/b) bendine göre %15 oranında kesintiye tabi olup Bakanlar Kurulu bu kesinti oranını bir katına kadar artırmaya yetkili bulunmaktadır.

Konuyla ilgili olarak 03.04.2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin dar mükellef kurumlardan yapılacak tevkifatların yer aldığı 30 uncu maddesinin

“30.4.2. Serbest meslek kazançları” başlıklı bölümünde “Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, dar mükellef kurumların elde edecekleri serbest meslek kazançları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüş olup 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 1/1/2007 tarihinden itibaren;

Diğer serbest meslek kazançlarından %20”

oranında tevkifat yapılacağı açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre, dar mükellef kurumdan hizmet alımı karşılığı ödemenin kuruma yapılması halinde ise bu ödemenin dar mükellef kurumun serbest meslek kazancı olarak 30.12.2006 tarihli ve 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 1/1/2007 tarihinden itibaren; %20 oranında vergi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

V- SONUÇ

Türkiye’ye geçici olarak gelen ve Türkiye’deki yerleşik teşebbüslere hizmet veren kişilerin vergilemesinde uygulamada bir takım sorunlar çıkmaktadır. Özellikle yerel firmaya hizmet veren yabancı işçi veya serbest meslek erbabının, ücretini yurt dışındaki işverenden alması halinde, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine göre yurt dışındaki firmaların gelir vergisi tevkifatı yapma yükümlülüğü bulunmaması sebebiyle, yurt dışındaki kurum tarafından doğrudan yurt dışında ödenen ücretlerin söz konusu kişiler (ödeme yapılanlar) tarafından, Gelir Vergisi Kanununun 95/1’inci maddesi uyarınca yıllık beyanname ile beyan edilerek vergilendirilmesi gerekecektir. Gelir Vergisi Kanununun 107’nci maddesi kapsamında yabancı personelin ücret gelirini beyan etmeden Ülkemizden ayrılması halinde hizmetinden yararlanan Türkiye’deki yerleşik teşebbüs, tarhiyatın muhatabı tutulabilecektir. Gerçi, Türkiye’deki bir firmanın bunu takip etmesi de çok zor görünmektedir. Bu konuda oluşan vergi kaybı gerçekten çok büyüktür. Çünkü, yerel firma alınan hizmet bedelini yurt dışında yerleşik firmaya ödemekte ve bu da vergilendirilmektedir. Ancak, takibi zor olduğu için yıllık beyanname vermeyen ücretlinin Türkiye’de vermiş olduğu hizmet karşılığında yurt dışındaki kendi firmasından aldığı ücret vergi dışı kalmaktadır.



İŞ KAZALARININ SEBEPLERİ, İŞ KAZALARININ ÖNLENMESİ İÇİN ALINMASI GEREKEN TEDBİRLER

SEVVAL AHSEN YILDIRIM
Devlet Gelir Uzman Yardımcısı

GİRİŞ

Teknolojik gelişmenin hızı ile zamanın akış hızının yarıştığı günümüzde her alanda meydana gelen bunca değişim ve dönüşüme rağmen iş kazaları çok büyük maddi kayıplara ve binlerce insanın malül kalmasına veya yaşamını yitirmesine neden olmaktadır. Bunun yanı sıra iş kazalarının görünür maliyetlerinin yanında görünmez maliyetleri de vardır. Hatta görünmez maliyetlerin görünür maliyetlerin en az 4-10 katı civarında olabileceği belirtilmektedir. İş kazalarındaki bu görünür ve görünmez maliyet ayrımını maddi ve manevi maliyet ya da telafi edilebilen ve tam olarak telafi edilemeyen maliyet olarakta adlandırmamız mümkündür. Bunun yanı sıra başka bir sorunda gerçekleşen iş kazalarının ardından kamuoyuna yapılan açıklamalardır. Özellikle büyük iş kazalarının ardından bin bir çeşit yorumlar yapılmakta bu yorumlar kamuoyunu yanılgılara sürüklemekte ve nihayetinde kazaların sebep sonuç ilişkisinin gözden kaçmasına yol açmaktadır. Bu durum meydana geldiğinde; başka bir deyişle iş kazalarının meydana gelişinde sebep ile sonuç arasındaki illiyet bağı belirsizleştiğinde bu da ayrı bir çıkmazı beraberinde getirmektedir.

İş kazalarını mercek altına alırken kazalara yol açan nedenlerin ortaya açık ve anlaşılır bir biçimde konulmasının önemi açıktır. Zira iş kazaları için gerekli ve yeterli önlemlerin alınabilmesi için iş kazalarının nedenlerinin çok iyi bilinmesi gerekmektedir. Bu yazıda öz itibarıyla iş kazalarının sebepleri üzerinde durulacak buradan yola çıkarak iş kazalarının önlenmesi için alınması gereken tedbirler tartışılacaktır.

İŞ KAZALARININ SEBEPLERİ

İş kazalarının sebepleriyle ilgili birçok araştırma yapılmıştır. Yapılan araştırmalara göre iş kazaları genellikle karmaşık bir görünüm arz etmektedir. Yine araştırmalara göre iş kazalarının meydana gelmesinde tek bir nedenin değil, birden fazla nedenin etkisi olmaktadır. Buna göre bir kaza için 10'dan fazla neden sayılabilir. İşin olumlu ve bir o kadar da ilginç yanı ise bu nedenlerin birçoğunun basit önlemlerle ortadan kaldırılabilir nitelikte olmasıdır. Detaylı bir kaza analizi yapıp sağlıklı bir çözüme ulaşılabilmesi için birçok etkenin tüm detaylarıyla ortaya konulması gerekmektedir. Bu etkenler; kaza yeri, kaza zamanı, kaza tipi, yaralı ve ölü sayısı, kazanın maddi boyutu, doğrudan nedenler, güvensiz yapılan eylemler, güvensiz koşullar, yönetim politikası ve kararlar, çevresel-kişisel etkenler olarak sıralanabilir.

Genel itibarıyla iş kazalarının nedenleri üç ana grupta toplanabilir. Bunlar; dolaysız nedenler, dolaylı nedenler ve temel nedenlerdir. Bir iş kazası bu üç nedenin domino taşlarının birbirini devirmesine benzeyen zincirleme bir etkileşim sonucunda meydana gelir. Şimdi bu nedenleri aşağıda öz itibarıyla açıklayalım.

a-) Dolaysız Nedenler

Detaylı iş kazası analizlerinde dolaysız nedenler üzerinde durulmalıdır. Üretim sürecinde kullanılan araç ve gereçler teknik bir bütündür. Teknolojik gelişmelerin özünde her zaman bir arıza ihtimali bulunmaktadır. Kullanılan araç ve gereçlerin üretim özelliklerinin, ilgili üretim alanı için yanlış veya yetersiz olarak belirlenmesi teknolojik arızaların ve buna bağlı

iş kazalarının nedeni olabilir. Her makinanın belirli bir çalışma düzeni vardır. Bu düzeni bozan bütün dış faktörler iş kazasına yol açabilir. Öte yandan, hangi maddeden yapılırsa yapılsın bütün makinaların parçaları eskir, kırılır veya patlar. Kullanılan araç ve gereçlerin tamir ve bakımının zamanında yapılmayışı iş kazalarına yol açabilmektedir.

b-) Dolaylı Nedenler

Güvensiz yapılan eylemler ve güvensiz koşullar dolaylı nedenler olarak sayılabilir. Ancak bu nedenler iş kazalarını kendi başlarına oluşturmazlar. İş kazalarının oluşumunda bunların yanında yetersiz yönetim politikaları, yetersiz denetim, bilgi eksikliği, mevcut tehlike ve risklerin yanlış değerlendirilmesi aynı zamanda kişisel hatalarında büyük rolü bulunmaktadır. Burada güvensiz yapılan eylemlerden kasıt; yanlış ekipman seçimi, ekipmanların ehil kişilerce kullanılmaması, arızalı ekipman kullanımı, emniyet ekipmanlarının çalışmaması, ikazlara ve işaretlere uyulmaması, hatalı çalışma pozisyonları ve kaldırma, hoyratlık ve alkol uyuşturucu kullanımı gibi durumlardır. Güvensiz koşullar ise; yetersiz tahkimat ve koruyucu, arızalı ekipmanlar, çalışma yerinin darlığı ve sıkışıklığı, yetersiz uyarı sistemi, yangın ve patlayıcı tehlikesi, yetersiz denetim, tehlikeli atmosferik koşullar (gaz, toz, buhar v.s) aşırı gürültü, yetersiz havalandırma, yetersiz aydınlatma ve radyasyon yayılımı olarak sıralanabilir.



c-) Temel nedenler

İş kazalarının meydana gelmesinde büyük rol oynayan ve bir o kadar da iyi tesbit edilip üzerinde durulduğu takdirde iş kazalarının önlenmesi açısından kilit faktör olarak nitelendirebileceğimiz temel nedenleri üç grupta toplayabiliriz. Bunlar; yönetsel güvenlik politikaları ve kararları kişisel etkenler ve çevresel etkenlerdir.

1. Yönetsel Güvenlik Politikaları ve Kararları

Üretim ve güvenlik ilişkisi, nezaret yöntemi, işçi seçimi ve eğitimi, yerleştirme yönetme, izleme, iletişim kurma, makine seçimi, kullanımı bakımı, ilk

yardım ve kurtarma v.b konularındaki her türlü uygulamayı kapsamaktadır. Bu konularda oluşturulan politikalar ve verilen kararlar iş kazalarının oluşmasındaki ve önlenmesindeki temel nedenlerin başında gelmektedir.

2. Kişisel Etkenler

Motivasyon, yetenek, bedensel yapı, eğitim performansı, intikal süresi, fiziksel ve ruhi durum, emniyet kavramının yerleşip yerleşmemesi, kişisel dikkat v.b etkenler olarak sayılabilir. Yukarıda saydığımız bu etkenlerin de iş kazalarının meydana gelmesinde büyük rol oynadığının bilinmesi gerekmektedir.

3. Çevresel Etkenler

Sıcaklık, basınç, nem, sugeliri, gaz, toz, buhar, gürültü, titreşim, aydınlatma, radyasyon, ortamın tabiatı (kaygan zemin, yetersiz tahkimat v.s) v.b çevresel etkenleri oluşturur. Çevresel etkenlerin işçi sağlığı ve iş güvenliği üzerinde doğrudan bir etkisi vardır. Bu etkenlerin iş kazalarına yol açmaları yanında meslek hastalıklarının oluşumunda da büyük rolleri vardır. Uzun süre olumsuz çevre koşullarında çalışan işçilerde zamanla stres artar. performans ve verim düşer. Ve iş kazası yapma riski artar. Örneğin; titreşimli bir ortamda yetersiz bir aydınlatma ve gürültüde varsa ortam daha stresli hale gelebilir.

İŞ KAZALARININ ÖNLENMESİ

Bir çok iş kazası güvensiz eylem ve koşulların önceden tanımlanması ve düzeltilmesiyle birlikte çalışanın kendini korumasıyla önlenir. Bu herhangi bir çalışmanın her aşamasında sağlanmalıdır.

Yapılan istatistikler meydana gelen iş kazalarının %50'sinin kolaylıkla önlenir mahiyette olduğunu, %48'inin ancak bir etüt ve metotlu çalışma ile önlenilebileceğini, %2'sinin ise önlenmesinin mümkün olmadığını göstermektedir. Görüldüğü üzere iş kazalarının önlenmesi imkansız olarak nitelendirilen

kısmı sadece %2'dir. Tersten gidecek olursak iş kazalarının %98'i önlenemez mahiyet taşımaktadır. Oysa gerçekleşen iş kazalarının bilançolarına bakıldığında karşımıza istatistiklerdeki bu değerlerin tam tersi durumunda bir görüntü çıktığı söylenebilir. Zira son günlerde meydana gelen iş kazaları bu duruma kesin delil teşkil etmektedir. Nihayetinde ortaya tüm önlemler alındı lakin yine de meydana gelen iş kazası önlenemedi gibi bir tablo çıkarılmaktadır. Oysa anlaşılacağı üzere bu tablo gerçeği yansıtmamaktadır.

İş kazalarını önleme mantığı aslında basit bir düzenle çalışmaktadır. Buna göre önce iş kazalarının sebepleri ortaya çıkarılır, sonra bu sebepler mercek altına alınarak samimi bir çalışma ile bu sebepler ortadan kaldırılmaya çalışılır. Burada iş kazalarına yol açan sebepleri ortadan kaldırmada gerek işveren ve işçi kesiminin gerekse de ilgili ve yetkili kurumların samimi davranması gerektiğinin sorunun çözümünde kilit rol oynadığının bilinmesi gerektiğini tekrar hatırlatmakta büyük yarar görüyoruz.

Öz itibarıyla iş kazalarının önlenmesi üç aşamadan oluşmaktadır. Bu aşamalardan birincisinde iş kazalarına yol açan temel nedenler İş Güvenliği Analizleri yapılarak ortaya konulur. Bu aşamada geliştirilecek güvenlik politikaları ve alınacak kararlarla iş kazalarına yol açacak risklerin ve tehlikelerin ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır.

İkinci aşamada dolaylı nedenler araştırılarak güvensiz eylem ve koşullar ortadan kaldırılmaya çalışılır. Bunun için meydana gelen olay ve iş kazaları ile ilgili kayıtların tutulması ve bunların periyodik olarak değerlendirilmesiyle güvensiz eylem ve koşulların düzeltilmesi yoluna gidilmelidir. Özellikle eğitim ve öğretim programları geliştirilmeli, tüm çalışanların güvenli bir şekilde çalışması için çalışma koşulları ve yöntemleri iyileştirilmeli, çalışanlar dikkatlice seçilmeli, ekipman ve tesisler uygun şekilde tasarlanmalı, periyodik bakımlar ve denetimler eksiksiz olarak yapılmalı ve yenilenmelidir.

Son aşamada dolaysız nedenlerin ortadan kaldırılması ve çalışanların korunması için özel bir çaba harcanmalıdır. Bu ancak, iş kazalarına yol açabilecek kaynakların ve risklerin azaltılmasıyla ve her çalışanın uygun kişisel koruyucularla donatılmasıyla mümkündür. Örneğin; eldiven, baret, ferdi maske, koşullara uygun çizme v.s kullanımı

bunlar arasında sayılabilir. Ayrıca ilk yardım ve kurtarma donanımlarının hazır tutulması ilk yardım eğitimi ve kazaların tıbbi merkezlere taşınması konusunda eğitim verilmesi gerekir.

Bu üç aşamadaki çalışmalar tamamlanınca, iş kazalarının meydana gelmesindeki kısır döngü kırılacaktır.

SONUÇ

Bilindiği üzere son zamanlarda yaşanan ve maalesef neticesi büyük can kayıpları ile sonuçlanan iş kazaları konunun ne kadar büyük önem arz ettiğini bir kez daha gözler önüne sermiştir. Maalesef şu bir gerçektir ki bizler kaza gelmeden önce her nedense önlem almayı pek düşünmüyoruz. Canımız yanmadan göremiyoruz bazı realiteleri Sanırım kaybetmeden anlayamıyoruz bazı değerlerin kıymetini

İş kazalarının genel mahiyeti itibarıyla her açıdan üzerinde durulup ince düşünülmesi gereken bir konu olduğu kanaatindeyim. Bu konular arasında ise iş kazalarının sebepleri ve önlenmesi için alınması gereken tedbirler konusunun kritik bir konu olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Bu nedenle bu yazıda genel hatları ile bu konuya değinilmiştir. Nitekim iş kazalarının sebepleri iyi analiz edildiğinde kazalara karşı önlem almak hiçte zor olmayıp zira alınan önlemler etkili ve yerinde olacaktır.

Belirttiğimiz üzere iş kazalarının önlenmesi imkansız kısmı sadece %2'dir. Bu demektir ki iş kazalarının %98'i önlenemez. Bu durumda yapılması gereken gerek ilgili kurum ve kuruluşların gerekse de işçi ve işverenlerin büyük bir samimiyet ve özveriyle elini bu taşın altına koymaları gerekmektedir. Eller taşın altına girmediğinde kısır döngü devam edip, istenmeyen acılar yüreğimizde yer edinecektir.

KAYNAKLAR:

- 1.Arık, BURHAN, "İş kazalarının önlenmesi ve iş güvenliği analizi tekniğinin uygulanması".
- 2.Akçın, Nuri. A, Zonguldak Karaelmas Üniversitesi.
- 3.Temir, Arif, "İş kazalarını Önlemeye Yönelik Düzenlemeler Ve Sorumluluklar",Radikal Gazetesi,15.03.2010.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

TRANSFER FİYATLANDIRMASI

UYGULAMA REHBERİ



Ramazan BİÇER

TÜRMOB YAYINLARI - 365