

PERSONEL ÇALIŞTIRILMASINA DAYALI HİZMET ALIMLARINDA KDV TEVKİFATI UYGULAMASI

Dr. Şaban ERTEKİN*

Özet

Türk Vergi Sistemi içerisinde tevkifat uygulamasının en temel amacı vergi alacağının emniyet altına alınmasıdır. Vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesi, vergi tahsilat oranlarının yükseltilmesi, tahsilatın daha erken yapılması ve hepsinden önemlisi uygulamanın basitliği açısından son derece önemli bir müessesedir. Ülkemizde özellikle son yıllarda, bir takım kamusal hizmetlerin satın alma yolu ile gördürülmesindeki artış, tevkifat müessesesinin önemini bir kat daha artırmaktadır.

Sistem, vergi alacağının güvence altına alınması ile birlikte, personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alım ihalelerine bağlı hak ediş ödemelerinde harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlilerine önemli sorumluluk yüklemektedir. Bu çalışmada kamu hizmetlerinin ifası için yapılan personel çalıştırılmasına dayalı hizmet satın alma işlemlerinden doğan KDV tevkifatı ve uygulamalardan kaynaklanan sorunlar ile çözüm önerileri üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Kamu Hizmetleri, Tevkifat, Hizmet Alım İhaleleri,

VAT (VALUE-ADDED-TAX) WITHHOLDING ENFORCEMENT AT SERVICE PROCUREMENT BASED UPON EMPLOYEE RECRUITMENT

Abstract

The basic aim of withholding on Turkish Tax System is protection of tax receivable.

To minimize tax loss and evasion is a very important application to increase tax receipt ratio and in an earlier process and most important of them to simplicity the application. Especially recent years in Turkey, increases of some public services are get by purchase way and so the necessity of withholding applications increased.

This system gives important responsibilities to spending and actualization officials for claim payments about service purchase auctions based to working of personals. In this work value added tax and withholding applications that occurred by purchase operations for execution of public services are going to be studied.

Keywords: Public Services, Withholding, Service Purchase Auctions

* İzmir Eşrefpaşa Devlet Hastanesi Müdür Yardımcısı, sertekin@hotmail.com.

1.Giriş

Kamusal Hizmetlerin, kamu tüzel kişilerince veya kendi yönetim ve denetimi altında yetkilendirdiği kurumlarca sunulması ve kamu yararı amacıyla ifa edilmesi en belirgin özelliklerinden birisidir. Ülkemizde 1982 Anayasasının 128. maddesinde kamu hizmetlerinin gerektirdiği aslı ve sürekli görevlerin, memurlar ve diğer kamu görevlileri eliyle ifa edilmesine hükmolunsa da; ekonomik, toplumsal ve siyasal gelişmelere bağlı olarak kamusal hizmetlerin memurlarla birlikte, hizmet satın alması yolu ile işçiler eliyle gördürülmektedir. Özellikle 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun yürürlüğe girmesiyle, asli ve sürekli görevler hariç, birçok kamu hizmetinin hizmet satın alınması yoluyla ifa edildiği görülmektedir.

İdareler, kamu kaynaklarını etkin, verimli, ekonomik ve hukuka uygun kullanma koşuluyla, birçok alanda piyasadan hizmet satın alarak kamusal hizmetleri yürütmektedir. Özellikle son yıllarda toplam kamusal alımların içerisinde, hizmet satın alınmasının payının arttığı görülmektedir. Kamusal hizmet alımlarının önemli bir bölümünü oluşturan personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımlarının çerçevesinin belirlenmesi, söz konusu hizmet teslimlerinde ortaya çıkan KDV tevkifat oranlarında ve buna bağlı olarak uygulamalarda sorunlar yaşanmaktadır.

Bu çalışmada genel olarak personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımlarının genel çerçevesi, KDV tevkifatı uygulamaları, bu süreçte ortaya çıkan sorunlar ve çözüm önerileri üzerinde durulacaktır.

2. Kamu İdarelerinin Hizmet Alım İhaleleri

Kamu idareleri birçok mal ve hizmet ihtiyaçlarını, 4734 sayılı Kanunda belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde piyasadan temin edebilmektedir. İdareler ihtiyaçlarını temin ederken, Kamu İhale Kanununun Temel İlkeler başlıklı 5. Maddesinde öngörülen saydamlığı, rekabeti, eşit muameleyi, güvenilirliği, gizliliği, kamuoyu denetimini, ihtiyaçların uygun şartlarla ve zamanında karşılanmasını ve kaynakların verimli kullanılmasını sağlamakla sorumlu kılınmışlardır.

2.1.Hizmet Alımlarının Genel Çerçevesi

İdareler değişen konjonktür ile birlikte birçok mal ve hizmet ihtiyacını kendisi üretmek yerine, piyasadan satın alarak temin etme yoluna gitmektedir. Temizlik hizmetleri, yemek hizmetleri, özel güvenlik hizmetleri, sekreterlik hizmetleri, veri girişi hizmetleri gibi birçok hizmetle birlikte, son yıllarda özellikle tıbbi tanı ve teşhis ile tedaviye dönük sağlık hizmetlerinin piyasadan temin edildiği görülmektedir.

Kamu İhale Kanunu'nun tanımlar başlıklı 4. maddesinde hizmet "*Bakım ve onarım, taşıma, haberleşme, sigorta, araştırma ve geliştirme, muhasebe, piyasa araştırması ve anket, danışmanlık, mimarlık ve mühendislik, tanıtım, basım ve yayım, temizlik, yemek hazırlama ve dağıtım, toplantı, organizasyon, sergileme, koruma ve güvenlik, mesleki eğitim, fotoğraf, film, fıkri ve güzel sanat, bilgisayar sistemlerine yönelik hizmetler ile yazılım hizmetlerini, taşıma ve taşınmaz mal ve hakların kiralanmasını ve benzeri diğer hizmetleri ifade eder*" şeklinde tanımlanmıştır. İdareler bu madde hükmüne dayanarak, piyasadan hizmet satın alma yolu ile hizmetlerini sunmaktadır. Aşağıdaki tablo incelendiğinde kamu harcamaları içerisinde hizmet alımlarının payının gittikçe arttığı, hizmet ifalarının önemli bir kısmının hizmet satın alınması yoluyla yapıldığı görülmektedir.

2003 yılında idarelerin yüklenmiş olduğu görevlerin ifası için yaklaşık 5,6 milyar TL tutarında alım yapılırken, bu rakamın 2010 yılında yaklaşık 69,5 milyar TL ve 2012 yılı sonunda ise yaklaşık 84,8 Milyar TL olarak gerçekleşmesi; kamu alımlarının büyüklüğünü göstermesi açısından son derece önemlidir. Söz konusu alımların içerisinde hizmet alımlarının payının, 2003 yılında yaklaşık 1,2 milyar TL'den 2010 yılında yaklaşık 24,9 milyar TL çıkması ve oransal olarak % 39'lara ulaşması kamu harcamalarının büyüklüğünü ve bu büyüklüğün içerisindeki hizmet alımlarının payını göstermesi açısından dikkate değerdir. Ayrıca söz konusu alımların büyüklüğü KDV ve KDV tevkifatı açısından son derece önem arz etmektedir.

Yıllara Göre Kamu Hizmet Alımları (2003-2012)

Yıllar	Toplam Kamu Alımı (1000 TL)	Hizmet Alımları İhale (1000 TL)	Hizmet Alımları/ Toplam Alımlar (%)	Doğrudan Temin (1000 TL)	4734 Kapsamı dışı Alımlar (1000TL)	Toplam Hizmet Alımı (1000 TL)
2003	5,600,593.00	1,259,527.00	25.00	103,535.00	-	1,263,062.00
2004	16,075,356.00	3,532,828.00	25.00	367,960.00	-	3,900,788.00
2005	30,684,741.00	3,955,566.00	18.00	944,357.00	623,493.00	5,523,416.00
2006	39,023,459.00	8,773,001.00	30.00	900,265.00	1,369,639.00	11,042,295.00
2007	65,978,292.00	16,093,346.00	30.47	1,177,966.00	1,429,954.00	18,701,268.00
2008	83,915,297.00	20,952,356.00	30.73	1,065,510.00	2,251,082.00	24,268,948.00
2009	66,224,836.00	20,003,875.00	37.42	1,009,728.00	1,704,003.00	22,717,606.00
2010	69,510,284.00	21,212,520.00	39.07	988,726.00	2,106,045.00	24,907,285.00
2011	91,771,406.00	16,037,591.00	22.82	2,357,382.00	2,555,264.00	20,950,237.00
2012	83,844,466.00	17,000,347.00	28.82	5,242,273.00	1,926,166.00	24,168,786.00

Kaynak: <http://www1.ihale.gov.tr/duyurular2012/2011> yılsonu kamu alımlarından yararlanılarak tarafımdan düzenlenmiştir.

2.2. Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımları

Personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımları, kanunda tam olarak tanımlanmamakla birlikte; 117 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin İş Gücü Temin Hizmetleri başlıklı bölümünde iş gücü temininin kapsamı belirtilmiştir. Buna göre; gerçek veya tüzel kişiler faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin olarak ihtiyaç duydukları iş-gücünü kendilerine hizmet akdi ile bağlı ücretli statüsünde hizmet erbabı çalıştırarak temin etmek yerine, alt işverenlerden veya bu alanda ya da başka alanlarda faaliyette bulunan diğer kişi, kurum, kuruluş veya organizasyonlardan temin etmektedirler. Bu tür hizmetler, esas itibarıyla, temin edilen elemanların, hizmeti alan işletmenin bilfiil sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılabilmesinin mümkün bulunduğu durumlarda tevkifat kapsamına girmektedir.

Kamu İhale Genel Tebliğinin 78. maddesinde "Personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımları; ağırlıklı olarak personel çalıştırılmasına dayanan, çalıştırılacak personel sayısının belirlendiği ve haftalık çalışma saatlerinin tamamının idare için kullanıldığı hizmetlerdir" şeklinde tanımlanmıştır.

Satın alınan bir hizmetin personel çalıştırılmasına dayalı hizmet sınıfında olup olmadığı Katma Değer Vergisi açısından son derece önemlidir. Özellikle KDV tevkifat oranlarının her hizmet için

farklı uygulanması nedeniyle, yukarıdaki tanım çerçevesi net olarak belirlenmelidir. Buna göre bir hizmetin personel çalıştırılmasına dayalı hizmet olup olmadığına, şu özelliklerden yola çıkılarak karar verilebilir. Hizmetin ağırlıklı olarak personel çalıştırılmasına dayalı olması yani en büyük maliyet bileşenin iş gücünden oluşması; söz konusu personelin çalışma süresi, niteliği ve hizmetin süresinin idare tarafından belirlenmesi, çalışma süresinin tamamının idarenin belirlediği yerde ifa edilmesi ve hak edişlerin idare tarafından ödenmesi başlıca özellikleri arasında sayılabilir.

3. Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımlarında KDV Uygulaması

Ülkemizde artan kamu harcamalarının finansmanı için daha fazla ve düzenli gelire ihtiyaç duyulmaktadır. Kaynağında kesme nedeniyle sağlamış olduğu otokontrol ve vergi kaçakçılığını minimize etmesi açısından, özellikle dolaylı vergiler üzerinden tevkifat yolu ile alınan vergilerin önemi gün geçtikçe artmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun Vergi Sorumlusu başlıklı 9. maddesindeki "Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir" hük-

müyle, vergi alacağının güvence altına alınması konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Maliye Bakanlığı da bu yetkiye dayanarak vergi alacağının güvence altına alınması amacıyla usul ve esasa ilişkin çeşitli tebliğler çıkarmıştır. 2004 yılında çıkarılan 91 No.lu tebliğ ile tevkifat oranları ve uygulanacak işlemleri, tevkifat uygulamak zorunda olan kuruluşları, mükelleflerin yapacakları işlemler ayrıntılı olarak açıklamıştır. Yine 18.11.2005 tarihinde çıkarılan 96 seri No.lu Tebliğin İşgücü Temin Hizmetlerinde Tevkifat Uygulaması başlıklı 5/1 maddesi ile 31.12.2005 tarihinde çıkarılan 97 seri No.lu Tebliğ konu hakkında Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan diğer tebliğlerdir. Konu hakkındaki en son düzenleme ise 14 Nisan 2012 tarihli 117 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğidir. 117 Seri No.lu KDV genel Tebliği ile önceki tebliğlerdeki ilgili bölümler yürürlükten kaldırılarak, KDV tevkifat uygulaması ve bu uygulamadan doğan iade taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esaslar, 01 Mayıs 2012 tarihinden geçerli olmak üzere tek tebliğde düzenlenerek, kapsamı genişletilmiştir. (Apak, 2012:1)

Tevkifat uygulamasının basit bir otokontrolle vergi alacağının güvence altına alınmasıyla birlikte, vergide sağladığı basitlik ve vergi tahsil masraflarını en aza indirmesi, ayrıca vergi kaçakçılığı ile mücadele gibi konularındaki yararları da göz ardı edilmemelidir.

3.1. Hizmet Alımlarında KDV Tevkifatının Amacı

KDV ya da diğer Tüketim Vergilerinde tevkifat uygulaması vergi alacağının güvence altına alınması bakımından son derece önemlidir. Vergi tahsil masraflarının en aza indirilmesi, uygulamasının basit olması, kısa vadede tahsil edilerek devlete gelir üzerinden alınan vergilerden daha erken vadede gelir sağlaması bakımından önemli avantajlar sağlamakla birlikte, en önemli avantajı vergi kayıp ve kaçaklarının en aza indirilmesi amacıdır.

Maliye Bakanlığı konu ile ilgili olarak önce 89 No.lu KDV Genel Tebliğini, daha sonra 91 No.lu KDV Genel Tebliğini ve en sonunda 117 seri No.lu Genel Tebliği yayınlamaya hizmet alımlarında oluşan KDV tahsilatını garanti altına almak

istemiştir. Hizmet sektöründe faaliyet gösteren mükelleflerin normal şartlarda sürekli KDV ödemeleri gerekirken, bu mükellefler çeşitli yollarla KDV ödemekten kaçınmaktadırlar. Hizmet sektöründe faaliyet gösteren mükellefler için, normal şartlarda verilen KDV beyannameleri sonucunda genel olarak ödenecek bir vergi hesaplanmalıdır. Çünkü hizmet firmaları genelde stoksuz çalışıp daha çok emek, işgücü, bilgi, tecrübe gibi yüksek katma değerli öğeleri satarak gelir elde etmektedirler. Bu hizmetleri sonucunda tahsil ettikleri KDV yüksek olmakla beraber, kendilerinin indirebilecekleri KDV aynı oranda yüksek olmamaktadır. (Başar, 2007:3)

Özellikle Personel Çalıştırılmasına Dayalı Hizmet Alımlarının maliyetlerin büyük oranda KDV içermeyen işgücünden oluşmasına rağmen, uygulamada farklı yöntemlerle indirilecek KDV tutarının yükseltilecek (sahte belge kullanılması, gerçekte satın alınan mal veya hizmet bedelinin daha yüksek tutarda düzenlenen belgelerin kayıtlara alınması vb.) ödenmesi gereken vergilerin düşürüldüğü görülmektedir. Bu sebeple KDV sorumluluğuyla ilgili birçok tebliğ yayınlanmış ve bu tebliğlerde KDV'nin peşin olarak tahsil edilmesi amaçlanmıştır. Kendisinden KDV tevkifatı yapılan mükellefin iade hakkı varsa, ilgili vergi dairesine başvurması ve gerekli belgeleri sunması gerekmekte ve böylece bu işlemle sınırlı da olsa bir vergi incelemesinden geçmesi hedeflenmektedir.

3.2. Hizmet Alımlarında Vergiyi Doğuran Olay

KDV de Vergiyi Doğuran Olay 3065 sayılı Kanunu'nun 10. maddesinde, malın teslimi ve hizmet ifasına bağlanmıştır. Kısım kısım mal teslimleri veya hizmet ifalarında da teslim olunan mal ya da ifa olunan hizmetle beraber Katma Değer Vergisi ortaya çıkmakta ve bu işlem tevkifatı gerektirmektedir.

Personel çalıştırılması için yapılan hizmet alım ihalelerinde günün ticari koşulları veya hizmetin özelliğine göre kısım kısım hizmet satın alınmakta ve hizmetin ifası ve ödemeleri de kısım kısım gerçekleşmektedir. Özellikle kamu kurumlarında temizlik, güvenlik, bilgisayar veri giriş hizmetleri, danışmanlık hizmetleri, yemek hizmetleri gibi satın almalarda, genel bir sözleşme yapı-

makla birlikte, hizmet ifaları genel olarak birer aylık periyotlar halinde gerçekleştirilmekte ve gerçekleştirilen bölüm tutarlarının kabulleri yapılmaktadır. Kısmen ifa edilen hizmetler için düzenlenen faturalar ve yapılan ödemeler de ilgili kısımları kapsamaktadır. Ancak kanunda da ifade edildiği üzere vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi fatura veya faturaya ilişkin ödemelerle değil hizmetin ifası ile ortaya çıkmaktadır.

Vergi güvenliğini temin amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 117 seri no.lu tebliğde, tamamen veya kısmen tevkifat yapılacak işlemler ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Özellikle kamu kuruluşları tarafından satın alınan personel çalıştırılmasına dayalı hizmetler kısmi tevkifat gerektiren hizmet grubundadır. Bu tür hizmetlerde ifa yeri ve zamanı genel olarak şartname ve sözleşmelerinde belirtilmiş olmakla beraber, çoğunlukla birer aylık dönemleri kapsamaktadır. Söz konusu hizmetlerde vergiyi doğuran olay, ilgili kısımların ifası ile ortaya çıkmakta ve tevkifatı gerektirmektedir.

3.3. Hizmet Satın Almalarında KDV Sorumluluğu

KDV Kanununun Vergi Sorumlusu başlıklı 9/1 maddesinde Vergi alacağını güvence altına almak amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanların verginin ödenmesi konusunda sorumlu tutabilme yetkisini Maliye Bakanlığı'na vermiştir. Maliye Bakanlığı, kanunun verdiği bu yetkiye dayanarak vergi alacağını güvence altına almak amacıyla öncelikle KDV mükelleflerini tevkifat yapmak konusunda sorumlu tutmuştur.

Bakanlık, bir kısım işlemlerde doğan KDV'nin tamamının, bir kısım işlemlerde ise belirli bir kısmının KDV mükellefi yerine alıcılar tarafından doğrudan ilgili vergi dairesine ödenmesi uygulamasını getirmiştir. Bu doğrultuda KDV mükellefi tarafından ödenmesi gereken KDV'nin tamamının sorumlu sıfatıyla alıcı tarafından ilgili vergi dairesine yatırılması tam sorumluluk olarak tanımlanmakta, KDV mükellefi tarafından ödenmesi gereken KDV'nin bir kısmının alıcı tarafından tevkifat yapılarak, diğer kısmının ise mükellef tarafından ilgili vergi dairesine ödenmesi, kısmi sorumluluk olarak tanımlanmaktadır. (Ercan, 2010:231)

Buna göre KDV mükellefi olmasalar bile aşağıda sayılan kişi ya da kurumlar satın almış oldukları hizmetlerde KDV tevkifatı yapma konusunda sorumlu tutulmuştur. Bunlar 117 seri Nolu KDV Genel Tebliğinde aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,
- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,
- Döner sermayeli kuruluşlar,
- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,
- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,
- Bankalar,
- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri),
- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,
- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,
- Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,
- Payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören şirketler,

Yukarıda sorumlu sıfatı ile tevkifat yapmak zorunda olanlar tevkif ettikleri vergileri 2 No.lu KDV beyannamesi ile tevkif edilmeyen tutarları ise KDV mükellefleri tarafından 1 No.lu KDV beyannamesi ile bağlı olduğu vergi dairesine süresi içerisinde vergisini ödemek zorundadır. Kanuna dayanılarak Maliye Bakanlığınca sorumlu tayin edilen kişilerin sorumlu sıfatı ile vergi beyanında bulunmaması veya eksik ya da geç beyanda bulunmaları halinde re'sen tarhiyat gerekmektedir. Bu durumda vergi ziya-ı ve gecikme faizine sebep olacaktır.

Ancak yukarıda sayılan kurum ve kuruluşların birbirilerinden yapmış oldukları hizmet alımlarında KDV tevkifatı uygulanmayacaktır. Yine Okul aile birlikleri ile Aile Hekimleri de kapsam

dışında tutulmuştur. Özellikle kamu kaynaklarını etkin ve ekonomik kullanmak adına, Sağlık Bakanlığına bağlı hastanelerin birbirilerinden yapmış oldukları hizmet alımları KDV tevkifatı kapsamı dışındadır. Ayrıca her yıl Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen fatura düzenleme sınırı altında kalan hizmet bedellerinde (bu bedel 2012 yılı için 770 TL olarak uygulanacaktır) KDV tevkifatı uygulanmamaktadır.

3.4. Hizmet Alımlarında KDV Tevkifat Oran ve Uygulamaları

KDV tevkifatı mal ve hizmet satışlarında hesaplanan Katma Değer Vergisinin, mal veya hizmeti satan satıcılar yerine, bu mal ya da hizmetlerin alıcıları tarafından kısmen ya da tamamen tevkif edilerek, süresi içerisinde beyan edilmesi ve ödenmesi uygulamasıdır. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, Katma Değer Vergisinde tam ve kısmi tevkifat olmak üzere iki türlü tevkifat bulunmaktadır. Söz konusu mal teslimleri veya hizmet ifaları ile ortaya çıkan KDV tamamının satıcı yerine mal veya hizmeti alanlar tarafından tevkif edilerek vergi dairesine ödenmesine tam tevkifat denir. Ancak mal ve hizmet teslimlerinden doğan Katma Değer Vergisinin Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen oranlarda bir kısmının hizmeti üreten ve satan ve bir kısmının da hizmeti alan tarafından beyan edilerek ödenmesine kısmi tevkifat denir ve personel çalıştırılmasına konu ihalelerde genel olarak kısmi tevkifat uygulanmaktadır.

KDV mükelleflerin mal veya hizmet satışları sonucu hesaplanan KDV ile mal ve hizmet alımlarında elde ettikleri KDV tutarı indirilerek ilgili döneme ait ödenecek KDV'ye ulaşılmaktadır. Yani yapılan ekonomik faaliyetleri sonucunda oluşan Hesaplanan KDV ile İndirilecek KDV arasındaki pozitif fark KDV olarak ödenmektedir. Hizmet sektöründe faaliyet gösteren mükellefler için normal şartlarda verilen KDV beyannameleri sonucunda genel olarak vergi ödemesi çıkmalıdır. Çünkü hizmet firmaları genelde stoksuз çalışıp daha çok emek, işgücü, bilgi, tecrübe gibi yüksek katma değerli öğeleri satarak gelir elde ederler. Bu hizmetleri sonucunda tahsil ettikleri KDV yüksek olmakla beraber kendilerinin indirebilecekleri KDV aynı oranda yüksek olmamaktadır. Maliyetlerinin çoğunluğunun işgücü gibi KDV içermeyen unsurlardan oluşması nedeniyle

le bu tip mükelleflere normal şartlarda sürekli olarak ödenecek KDV iadesi çıkmalıdır. Ancak uygulamaya bakıldığında bu tür mükelleflerden bazılarının farklı yollarla indirilecek KDV'lerini arttırdıkları ve böylece ödenecek KDV tutarlarını düşürebildikleri görülmektedir.²

Maliye Bakanlığı yukarıdaki nedenlerle vergi alacağını güvence altına almak üzere, farklı tarihlerde KDV tevkifatı konusunda çıkarmış olduğu tebliğleri 117 no.lu Genel Tebliğde birleştirmiş ve 117 seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde hizmet alımlarına ilişkin tevkifat oranları uygulamaları ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Buna göre personel çalıştırılması amacıyla satın alınan hizmetlerde kısmi tevkifat uygulanacak olup, tevkifat oranı % 90 olarak belirlenmiştir. Yani personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımı ile ortaya çıkan KDV'nin % 90 hizmeti satın alanlar, % 10 ise hizmeti satanlar tarafından beyan edilerek ödenecektir.

Ayrıca Kısmi tevkifat uygulanacak Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık ve Denetim Hizmetlerinde % 90, Makine, Teçhizat, Demirbaş Bakım ve Onarım Hizmetlerinde % 50, Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetlerinde % 50, Yapı Denetim Hizmetlerinde % 90, Temizlik, Çevre ve Bahçe Bakım Hizmetlerinde % 90, Servis Taşımacılığı Hizmetlerinde % 50... olarak tespit edilmiştir. Genel Tebliğle belirlenen tevkifat oranları ile söz konusu hizmetlerin yaklaşık maliyetleri içerisindeki iş gücü payının birbirine eşit olması dikkat çekicidir. Yani personel çalıştırılmasına dayalı hizmet satın alımlarında, yaklaşık maliyetin ortalama % 90 iş gücünden, % 10 ise makine teçhizat, genel yönetim giderleri ve diğer giderlerden oluşmaktadır. Yine bir malzemeli yemek hizmetinin ortalama % 50'si işçilik maliyetlerinden oluşmaktadır.

3.5. Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri

Hizmet alımlarındaki çeşitliliğin giderek artması, hangi hizmetlerin personel çalıştırılmasına dayalı hizmet olup olmadığı tespit edilmesi sorununu da beraberinde getirmektedir. Bu olay hizmet yüklenicisi olan vergi mükellefi ile tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlar arasında, özellikle uygulanacak tevkifat oranları konusunda anlaşmazlıklara yol açmaktadır.

² Başar, a.g.m., s.

Ayrıca tevkifat işlemleri sonrasında tevkif edilmeyen ve mükellefe ödenen KDV tutarı için mükellefler, bu işlemlerle ilgili yüklenmiş olduğu vergiyi indiremiyorlarsa nakden veya mahsuben iadesini talep etmektedirler. Ancak mükelleflerin iade alabilmesi için iade başvurusu, başvuruyu müteakip vergi inceleme raporunun düzenlenmesi, inceleme sonlanmadan teminat mektubu verilmesi gibi bir dizi bürokratik işlem bulunmaktadır. Bu süreç mükellefi olumsuz yönde etkilemektedir.

Gerek Kamu İhale Kanunu kapsamında satın alınan hizmete ait hak ediş ödemeleri yapılabilmesi için yapılan muayene ve kabul işlemleri ve gerekse vergi kanunları kapsamında yapılması zorunlu işlemler, işçi ücretlerinin ödenmesinde gecikmelere yol açmaktadır. Söz konusu sorunların giderilmesi için, personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alım ihalelerindeki hak ediş ödemelerinin; işçiliğe karşılık gelen kısmının yüklenici yerine idareler tarafından doğrudan işçiye ödenmesi sorunu ortadan kaldıracaktır.

Devlet Harcama Belgeleri Yönetmeliğinde hak ediş ödemeleri yapılabilmesi için gerekli olan belgeler ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Yönetmeliğe göre hak ediş ödemesi yapılabilmesi için, çalıştırılan işçi sayısını, puantajlarını, vergi ve sigorta prim ödemelerine ait dekontları ve işçilere ödenecek maaş bordroları ibraz edilmek zorundadır. Kamu idarelerinin söz konusu satın almalarda üst işveren olması da göz önünde bulundurulduğunda, çalıştırılan işçilere ait maaş bordrosunun doğrudan idarelerce hazırlanarak, işçilere yapılacak maaş, yol, yemek ve giyim ücreti gibi ödemelerin yüklenici yerine doğrudan işçilere yapılması, işçinin uygulamadaki birçok mağduriyetini ortadan kaldıracak ve önemli bir sosyal fayda sağlayacaktır. Söz konusu ödeme şekli ihale ilan ve şartnamelerinde belirtilmek koşuluyla, işçi ücreti dışında kalan tutarın ise yükleniciye ödenerek hem bürokratik işlemler azaltılmış hem de vergi kaybı en aza indirilmiş olacaktır. Bu uygulamanın idarelere fazladan iş yükü getireceği gibi olumsuz yönü bulunmaktadır. Ancak yüklenicinin sunmuş olduğu belgelerin kontrol etmekle zaten görevli olan idare, bu işlemi kendisi yaparak sorumluluğunu azaltacaktır.

4.Sonuç

Maliye Bakanlığı, KDV Kanununun 9. maddesinin kendisine verdiği yetkiye dayanarak, vergi alacağının temini alınması amacıyla, kamu kurumlarının yapmış oldukları kimi hizmet alımlarına ait hak ediş ödemelerinde tevkifat yapılmasını öngörmüştür. Tevkifata tabi kamu kurumlarının yapmış oldukları hizmet satın alımlarında biriside personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımlarıdır. Vergi güvenliğinin temini amacıyla yürürlüğe konulan tevkifat son derece doğru ve uygulaması basit bir sistem olmakla birlikte; uygulamada satın alınan hizmetlerin hangi hizmetlerin personel çalıştırılmasına dayalı hizmet olduğu ve hangi oranda tevkifat yapılacağı konusunda tereddütler bulunmaktaydı. Özellikle satın alınan hizmetlerin niteliği ve uygulanacak olan tevkifat oranları konusunda uygulamada sorunlar yaşanmaktaydı. Bu sebeple 91, 96 ve 97 sıra numaralı tebliğlerin konu ile ilgili hükümleri yürürlükten kaldırılarak, yerine 117 seri numaralı KDV Genel Tebliği yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğ ile personel çalıştırılmasına dayalı hizmet alımlarında uygulanacak KDV tevkifat oranı % 90 olarak belirlenmiştir. Bu oranın belirlenmesinde ise satın alınan hizmet maliyeti içerisindeki işgücünün payı dikkate alınmıştır. Ancak uygulamada karşılaşılan sorunların çözümü ve vergi kaybının en aza için indirilmesi için, hizmete ait fatura bedeli içerisinde yer alan işçi ücretlerine karşılık gelen tutarın idarelerce bordroları hazırlanarak doğrudan işçiye ödenmesi ve geri kalan tutarın yükleniciye ödenmesi yararlı olacaktır.

Kaynaklar

- <http://www1.ihale.gov.tr/duyurular>. (E:24.05.2013)
- Apak, T. (2012)“Kdv Tevkifat Uygulaması Yeniden Düzenlendi Oranlar Değişti” http://www.alomaliye.com/2012/talha_apak_kdv_tevkifat.htm (25.02.2013)
- Başar, S. (2007) “KDV Tevkifatına Taraf Olanların Yapacakları Muhasebe Kayıtları ve Beyan Şekilleri”, E-Yaklaşım, Kasım 2007, <http://www.yaklasim.com/> (15.12.2012)
- Ercan, İ. (2010) “İşgücü Hizmeti Temininde KDV Tevkifatı Uygulaması” Mali Çözüm Dergisi, Kasım-Aralık 2010
- Topluca Türk Vergi Kanunları, (2010) Yaklaşım Yayınları
- 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu, <http://www.ihale.gov.tr/Mevzuat.aspx> (02.03.2013)
- 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliği