

FREELANCE ÇALIŞANLAR YERİNE FATURA DÜZENLEMENİN VERGİ MEVZUATI KARŞISINDAKİ DURUMU¹

THE STATUS OF BILLING RATHER THAN FREELANCING EMPLOYEES AGAINST TAX LEGISLATION



Abdullah YEKELER*



Erdem EREY**

ÖZ

Freelance veya serbest çalışanlar olarak bilinen satıcılar mükellefiyet kayıtları olmadan vermek istedikleri hizmetler karşılığında fatura taleplerini karşılamak üzere zaman içinde çeşitli yollara başvurmuşlardır. En yaygın rastlanan durumlar sahte belge düzenleyicilerden fatura düzenletmek veya gerçek faaliyetlerini yürüten işletmelere şahsi ilişkileri kullanarak fatura düzenletmek olarak ortaya çıkmaktaydı. Yurtdışında bir süredir uygulanan ve ülkemizde de son yıllarda uygulanmaya başlayan, yerine fatura düzenleme sistemi, ülkemizdeki bu ihtiyaca hizmet etmek üzere uygulanmaya başladı. Bu çalışmada ülkemizdeki vergi kanunlarına rağmen yasal zeminde olduğu iddiası ile ortaya çıkan yerine fatura düzenleme sistemlerinin kaçakçılık suçu ve vergilendirme ile ilgili olarak değerlendirilmesi

ABSTRACT

Vendors, known as freelancers, have resorted to various means over time to meet invoice requests for services they wish to provide without registering tax liability. The most common cases were to arrange invoices from fake document regulators or to arrange invoices using personal relationships to the businesses that carried out their actual activities. It has been applied abroad for some time and it has started to be applied in our country in recent years, instead of the billing system, it has started to be applied to serve this need in our country. In this study, invoice regulation systems have been evaluated in relation to the crime of smuggling and taxation instead of the claim that it is on the legal ground despite the tax laws in our country, the legal ways for eliminating the need have been

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, abdullah.yekeler@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-5122-0551.

** Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, erdem.erey@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-1726-9930.

Yekeler, A., Erey, E. (Ağustos 2019). Freelance Çalışanlar Yerine Fatura Düzenlemenin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu, *Vergi Raporu*, 239, (127-136).

¹ Bu yazıda yapılan açıklamalar tamamıyla yazarlarına ait olup, hiçbir şekilde yazarların çalıştığı kurumunu bağlamaz, kurumun görüşü olarak kullanılamaz ve değerlendirilemez.

yapılmış, ortaya çıkan ihtiyacın giderilmesi için yasal yolların neler olduğu tespit edilmiş ve ihtiyaçları daha etkin karşılamak için yeni mevzuat önerileri getirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Freelance, Serbest Çalışan, Fatura, Yerine Fatura Düzenleme

Jel Sınıflandırması Kodları: K34, H20.

GİRİŞ

Freelance kelime anlamıyla “paralı asker” çevirisine varana kadar çeşitli anlamlar barındırıyor ve kelime kökeni buradan geliyor olsa da ülkemizde devamlı veya arızı serbest meslek faaliyeti yürüten serbest çalışanlara verilen isimlerden biridir. Bu anlamda serbest çalışanlar kendi nam ve hesaplarına bağımsız iş yapmaktadırlar. Genellikle tasarım, yazılım v.b. gibi şahsi yetenek isteyen işlerde bu yeteneklerini kullanan kişilerin aldığı isim olarak karşımıza çıkmaktadır.

Faaliyet yürüttüğü sektörde ihtiyaç duyduğu internet sitesi tasarımı, hammadde-mamul takip sistemi eklentisi yazılımı veya şirket logosu tasarımı gibi kendi bünyesinde yapamayacağı veya personel temin ederek yaptırmak istemediği işleri dışarıdan temin etmek isteyen işletmeler genellikle daha ucuz olduğundan mükellefiyeti bulunan işletmeler yerine münferiden faaliyet gösteren serbest çalışanlara yönelmektedir. İnternetin ticari hayatta da yaygın kullanımıyla serbest çalışanların kendi reklamlarını yaptıkları ve iş buldukları çokça mecra ortaya çıkmıştır. Bu anlamda serbest çalışanlar için iş bulmak artık sosyal ve ticari çevreden bağımsız daha kolay hale gelmiştir. Bahsi geçen hizmetleri almak isteyen işletmeler için de serbest çalışanlara ulaşmak daha da kolaylaşmıştır.

Alıcı işletmeler açısından daha tasarruflu bir satın alma olduğundan tercih edilen serbest çalışanlardan hizmet alımı belli başlı sektörlerde daha yaygın tercih edilmektedir. Ancak her mükellefin isteyeceği gibi alıcılar da serbest çalışanlardan hizmet alımı için fatura talep etmektedirler.

determined and new legislative proposals have been brought to meet the needs more effectively.

Keywords: Freelancer, Invoice, Invoice Replacement

Gel Classification Codes: K34, H20.

Genellikle mükellefiyet tesis etmeden bu hizmetleri daha ucuza verebilen serbest çalışanlar için ise mükellefiyet tesis ettirmek, belge bastırmak, bu şekilde belge düzenlemek ve nihayetinde vergi ödemek elde ettikleri fiyat avantajını ortadan kaldırmaktadır. Bu sebeple serbest çalışanlar talep edilen belgeleri ya sahte fatura düzenleyicilerden temin etme ya da şahsi veya ticari ilişkilerini kullanarak başka bir mükelleften temin etme yoluna gitmektedir.

Serbest çalışanların fatura temini ihtiyacına yönelik ülkemizde yeni ortaya çıkan sistemler ve serbest çalışanlar yerine fatura düzenleme işlemleri bu makalenin konusunu oluşturmaktadır. Yerine fatura düzenleme işini yapanlar çoğu zaman internet ortamında kendilerini tanıtarak serbest çalışanlara belli komisyonlar karşılığı fatura düzenleme hizmeti vermeyi vaat etmektedir. Serbest çalışanlar yerine fatura düzenleyenler düzenledikleri faturalar karşılığında tahsilat da yapabilmekte ve kendi komisyonlarından kalanı serbest çalışanlara verebilmektedir.

Yerine fatura düzenleme sisteminde faturayı düzenleyenler yurtdışı mukim işletme olduğundan kasıtlı anlaşmalı matbaadan fatura basma zorunluluğunun olmadığını, KDV açısından alıcı tarafından tam tevkifat yapılarak beyan edilip ödenme ve bu yolla indirim yapılma yoluna gidildiği iddia edilmektedir. Çeşitli yönleriyle yerine fatura düzenleme işleminde yasal zeminde olduğundan bahisle sistem yaygınlaşmaktadır. Bu makalede yerine fatura düzenleme işleminin vergi kanunları karşısındaki durumu detaylıca

değerlendirilecek, bu işlemlerin yasal zeminde nasıl yapılacağı açıklanacak ve yeni mevzuat önerileri getirilecektir.

Bu bölümde detaylıca açıklanmış olsa da bahsi geçen sektörün yeni oluşu sektör içindeki taraflara ve işlemlere ilişkin tanımların aşağıdaki gibi kabulü makaledeki anlatımı ve anlaşılmayı kolaylaştıracaktır.

Serbest Çalışan (Freelance): Yetkinlikleri çerçevesinde bağımsız bir şekilde serbest meslek faaliyeti yürüten ve faaliyeti ile ilgili mükellefiyet kaydı olmayan gerçek kişi

İş Alıcısı: Serbest çalışana iş yaptıran veya hizmet alan mükellef tüzel veya gerçek kişi

Yerine Fatura Düzenleme: Serbest çalışanların yaptığı işlerde iş alıcısına talep edilen faturanın serbest çalışan yerine düzenlenmesi

Hizmet Sunucusu: Yerine fatura düzenleme işini yapan ve iş alıcısına fatura düzenleyen gerçek veya tüzel kişi

1- SERBEST ÇALIŞANLARIN TÜRK VERGİ SİSTEMİ KARŞISINDAKİ DURUMU ve YERİNE FATURA DÜZENLEME SİSTEMİ

Çalışmamızın önceki bölümünde son zamanlarda çokça duyduğumuz ve kimisi için gelir kaynağı; kimisi için ise ek gelir kaynağı olan serbest çalışma sistemi hakkında detaylı açıklamalarda bulunduk. Ülkemiz serbest çalışanlarının bu çalışmaları karşılığında elde etmiş olduğu gelirlerin vergisel boyutunun ne olduğu, hangi ödevleri ve sorumlulukları olduğu bu bölümde irdelenmiştir.

Bu bölümde hem “olayın vergisel boyutu” detaylı bir şekilde işlenecek hem de vergisel anlamda ciddi sıkıntı doğuracak mevzular hakkında serbest çalışanlara çeşitli önerilerde bulunulacaktır.

1.1- Mükellefiyetin Tespiti

Bilindiği üzere ülkemiz vergi sisteminde gerçek kişilerin kazançları 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda² (GVK) yer alan hükümler dairesinde vergilendirilmektedir. Mezkûr Kanun’un 1’inci maddesi bu hususla ilgili düzenlenmiş olup gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tabi olduğu açıklanmıştır. Gelir ise bir gerçek kişinin bir takvim yılında elde etmiş olduğu kazanç ve iratların safi tutarıdır.

Kazanç ve iratların ne olduğu ise yine aynı Kanun’un 2’inci maddesinde tek tek sayılmıştır. Bu kazanç ve iratlar; Ticari Kazanç, Zirai Kazanç, Ücret, Serbest Meslek Kazancı, Gayrimenkul Sermaye İradı, Menkul Sermaye İradı ve Diğer Kazanç ve İratlar (*Değer Artışı Kazançları, Arızı Kazançlar*) dır.

Serbest Meslek Kazancı mezkûr Kanun’un 65.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.*” şeklinde tanımlanmıştır. Kazanç bu şekilde tanımlanmakla birlikte serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenlerin ise bu işlerin erbabı yani serbest meslek erbabı olduğu belirtilmiştir. Serbest meslek erbaplarının serbest meslek faaliyetlerinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşmalarının bu vasıflarını değiştirmeyeceği ayrıca açıklanmıştır.

Yine mükellefiyetin tespiti açısından önemli olan bir diğer husus 213 sayılı Vergi Usul Kanununun³ (VUK) 155’inci maddesinde yer alan “*Serbest Meslek Erbabında İşe Başlama Belirtileri*” hükümleridir. Söz konusu maddenin ikinci ben-

² 06/01/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

³ 10/01/1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de Yayımlanmıştır.

dinde de açıklandığı üzere “Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak” serbest çalışanlar için işe başlanıldığının belirtisi olup sürekli mükellefiyet tesisini gerektirmektedir.

Serbest meslek faaliyeti ile ilgili olarak Gelir Vergisi Kanunumuzda yer alan bir diğer kazanç unsuru ise Arızı Kazançlardır. Mezkûr kanunun 82’inci maddesinin 4’üncü bendinde arızı olarak gerçekleştirilen serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat arızı kazanç olarak vergi kanunlarımızda hüküm altına alınmıştır.

Özetle serbest meslek faaliyeti mutad meslek halinde ifa ediliyorsa yani gerçek kişinin ana faaliyet konusunu, ana gelir kaynağını oluşturuyorsa elde edilen kazanç serbest meslek kazancıdır; faaliyet mutad bir şekilde değil de gelir elde etmek amacıyla ara sıra gerçekleştiriliyorsa kazanç arızı serbest meslek kazancıdır ve her iki kazançta kendi bölümlerinde açıklandığı şekilde vergilendirilmektedir. Her iki kazanç içinde gelir vergisi mükellefiyeti doğmuş demektir.

1.2- Kazanç Unsurları Bakımından Serbest Çalışanlar

Serbest çalışanların elde ettikleri kazançların vergilendirilmesinde yukarıda yer alan hükümler oldukça önemlidir. Çünkü kazanç unsuruna (*Serbest Meslek Kazancı ya da Arızı Serbest Meslek Kazancı*) göre mükelleflere çeşitli vergisel yükümlülükler doğmaktadır. Kazanç unsuruna göre farklılık gösterecek yükümlülükler; defter tutulup tutulmayacağı, beyanname verilip verilmeyeceği, belge düzenlenip düzenlenmeyeceği ve KDV mükellefiyeti doğup doğmayacağı gibi önemli yükümlülüklerdir.

Çalışmamızın önceki bölümlerinde de değinildiği üzere kazanç unsuru (*Serbest Meslek Kazancı ya da Arızı Serbest Meslek Kazancı*) fark etmeksizin uygulamada serbest çalışanların mükellefiyet tesis ettirmeden bazı firmalar aracılığı (hizmet sunucusu) ile hizmet verdiği işletmeye

(iş alıcısı) komisyon karşılığı hizmet sunucusunun faturasının düzenlendiği gözlemlenmektedir ki hatalı olan bu uygulama hem serbest çalışanlar hem iş alıcıları hem de özellikle fatura düzenleyen hizmet sunucuları açısından ciddi sıkıntılar doğurabilecektir.

Çalışmamızın izleyen bölümlerinde hizmet sunucuları aracılığı ile mükellefiyet tesis ettirmeden iş alıcısı işletmelere hizmet sunucusu işletmelerin faturasının düzenlenmesinin ne kadar yanlış bir uygulama olduğunun ortaya konulması amacıyla öncelikle kazanç unsurları bakımından yapılması gereken hususlar (*sürekli mükellefiyet tesisi, beyanname verilip verilmeyeceği, belge düzeni, vergi kesintisi, KDV mükellefiyeti doğup doğmayacağı açısından*) ayrı ayrı anlatılacak daha sonra uygulamada gözlemlediğimiz hususlar irdelenerek doğurabileceği sonuçlar ortaya konulacak ve son olarak çözüm önerileri sunulacaktır.

1.2.1- Serbest Meslek Faaliyetinin Mutad Meslek Halinde İfa Edilmesi ve Vergisel Yükümlülükler

Çalışmamızın 1.1. bölümünde de açıklandığı üzere serbest meslek faaliyeti mutad meslek halinde ifa ediliyorsa yani gerçek kişinin ana faaliyet konusunu bir diğer deyişle ana gelir kaynağını oluşturuyorsa kazanç Serbest Meslek Kazancıdır. Serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi ile ilgili düzenlemeler Gelir Vergisi Kanunu’nun 65 ila 68’inci maddelerinde yapılmış; bazı serbest meslek kazançlarında istisna hükümlerine de mezkûr kanunun 18’inci maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu hükümlerden ziyade serbest meslek kazancı elde eden mükelleflere yüklenilen ödev ve sorumlulukları aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür:

- Serbest Meslek Erbabları işe başladıkları takdirde keyfiyeti vergi dairesine bildirirler. (VUK- Md.153)
- Serbest Meslek Erbabları yasal defter (Kazanç Defteri) tutarlar. (VUK- Md.172,210)

- Serbest Meslek Erbabları mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatları için "Serbest Meslek Makbuzu" tanzim ederler. (VUK- Md.236)
- Serbest Meslek Erbabları mesleki faaliyetlerine ilişkin kazanç elde etmemiş olsalar dahi yıllık beyanname verirler. (GVK-Md.85)
- Serbest Meslek Erbablarının GVK'nın 94' üncü maddesinde belirtilen kişi veya kurumlara yapmış oldukları işler dolayısıyla yine aynı kanunun 94'üncü maddesinde belirtilen kişi veya kurumlar tarafından belirlenen oranlar dâhilinde serbest meslek erbaplarının gelir vergisine mahsuben vergi kesintisi yapılır (GVK – Md.94)
- Serbest Meslek Erbabları Katma Değer Vergisi mükellefidirler ve gerçekleştirilen her türlü işlemleri için (istisnalar hariç) KDV hesaplayıp vergilendirme dönemleri itibarıyla (kazanç elde etmemiş olsalar dahi) beyanname verirler. (KDVK⁴- Md.1,8,39,40,41)

Serbest meslek erbapları açısından genel durum bu şekilde olmakla birlikte kanunlarımızın vermiş olduğu yetkiye istinaden çıkarılan 224 sıra numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği⁵ ile de bazı özel düzenlemeler yapılmıştır. Zira münhasıran GVK'nın 18'inci maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan (*serbest meslek kazançlarında istisna hükümleri*) ve eserlerini sadece aynı Kanunun 94'üncü maddesinde belirtilen kişi veya kurumlara teslim eden serbest meslek erbabından isteyenlerin defter tasdik ettirme ve tutma, belge düzenleme zorunlulukları kaldırılmıştır. Bu kişilerin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetleri dolayısıyla mezkûr kanunun 94'üncü maddesi gereğince yapılacak vergi kesintisi nihai vergilendir-

me olacağından ayrıca gelir vergisi beyannamesi verme yükümlülüğü de bulunmamaktadır.

Aldığı eser ve hizmetleri bu kişiler tarafından düzenlenmiş serbest meslek makbuzu ile belgelemek zorunda olan mükellefler ise harcamalarını bunlara gider pusulası imzalatmak suretiyle tevsik edebileceklerdir. Bu şekilde alınan belgeler serbest meslek erbabınca gerektiğinde ibraz edilmek üzere zamanaşımı süresince saklanacaktır.⁶

Yukarıda belirtilenler dışında işlem gerçekleştirilmesi Türk Vergi Mevzuatına aykırı olacak ve cezai müeyyideleri de beraberinde getirecektir.

1.2.2- Serbest Meslek Faaliyetinin Arızı Olarak Gerçekleştirilmesi ve Vergisel Yükümlülükler

Serbest meslek faaliyetinin mutad bir şekilde gerçekleştirilmesi ve bu şekilde faaliyeti olan serbest meslek erbabının vergisel yükümlülüklerine değindik. Söz konusu faaliyetin kazanç elde etmek amacı ile ara sıra yapılması halinde ise kanunların meslek erbaplarına yüklediği sorumluluklar daha sınırlıdır.

Öncelikle belirtilmesi gerekir ki faaliyet serbest meslek faaliyeti olsa da kazanç serbest meslek kazancı değil bir arızı kazançtır. Arızı serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla kazanç elde eden kişilerin vergilendirilmesi GVK'nın 82'inci ve ilgili diğer maddelerine göre yapılmaktadır.

Elde edilen kazancın her yıl yeniden belirlenen tutarı kadarlık kısmı vergiden istisna olup (2019 yılı için 33.000,00 TL olarak belirlenmiştir) aşan tutar beyan edilmektedir. Kazanç tespit edilirken elde edilen hasılatın yapılan giderlerin (tevsik edilmek şartıyla) indirileceği tabiidir.

Daha öncede değindiğimiz üzere serbest meslek faaliyetini mutad bir şekilde yürüten ki-

⁴ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (02/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.)

⁵ 07/04/1999 tarih ve 23659 sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

⁶ 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 253 ile 256'ncı maddelerine istinaden

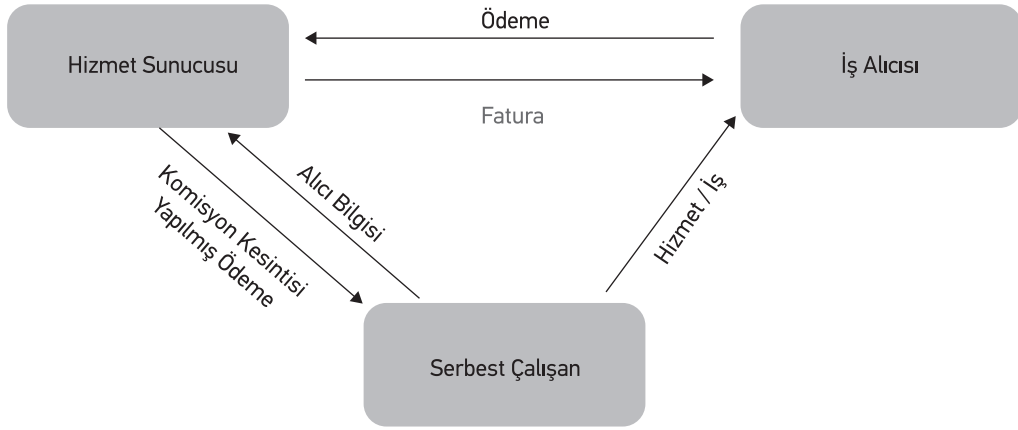
şilere nazaran arızı olarak yürütenlere daha az sorumluluk yüklenmiştir. Mesela bu kişilerin bildirimde bulunma yükümlülükleri yoktur, yasal defter tutmazlar, belge düzenlemezler, KDV mükellefi değillerdir, kazançları istisna tutarını geçmiyor ise yıllık gelir vergisi beyannamesi vermezler. Bunun yanı sıra yapmış oldukları serbest meslek işleri dolayısıyla GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılanlar tarafından vergi kesintisi yapılır.

Ayrıca aldığı hizmetleri belgelemek zorunda olan mükellefler ise harcamalarını bunlara gider pusulası imzalatmak suretiyle tevsik edebilirler.

1.2.3- Serbest Çalışanlar Yerine Fatura Düzenleme Uygulaması

Serbest çalışanların vergi mevzuatımız karışısındaki durumu tespit edilmiş ve vergilendirmenin ne şekilde yapılacağı, serbest çalışanlara yüklenilen ödev ve sorumlulukların neler olduğu hakkında detaylı açıklamalar yapılmıştır. Buna karşın halihazırda uygulamada serbest çalışanlar, hizmet sunucuları ve iş alıcılarının aralarında hangi işlemlerin yapıldığı aşağıdaki şekil yardımıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

Şekil 1: Serbest Çalışan Yerine Fatura Düzenleme Sistemi



Serbest çalışan tarafından iş alıcısına verilen hizmet karşılığında fatura hizmet sunucusu tarafından düzenlenmekte ve ödeme iş alıcısı tarafından hizmet sunucusuna yapılmaktadır. Hizmet sunucusu serbest çalışan yerine fatura düzenleme hizmetinden dolayı aralarında belirledikleri oran dâhilinde komisyonunu düşüp geri kalan tutarı serbest çalışana ödemektedir.

2- SERBEST ÇALIŞANLAR YERİNE FATURA DÜZENLENMESİ SONUCUNDA ORTAYA ÇIKABİLECEK MUHTEMEL İDARİ ve ADLİ İŞLEMLER

Serbest çalışanlar özelinde mevzuat hükümlerine değindik, vergilendirmenin ne şekilde yapı-

lacağı ve bu kişilere yüklediği/yükleyeceği ödevlerin ve yükümlülüklerin neler olduğu hakkında bilgi vermeye çalıştık ve serbest çalışan yerine fatura düzenleme sisteminin yanlış olduğunu, hatta ciddi sorunlarla karşılaşılacağını düşündüğümüz hâlihazırda uygulamasına değindik.

Uygulamayı değerlendirecek olursak; öncelikle serbest çalışanlar reklam ilanlarını internet ortamında yapmaktadırlar (*serbest meslek erbabında işe başlama belirtisi-VUK/155*) ve genellikle alıcı ve satıcı buluşması da bu ortamda gerçekleşmektedir. Faaliyet genellikle mutad meslek halinde ifa edilmekte ve belirtilen bu ortamda iş bulmak kolay ve sürekli hale gelmektedir. Çalışmamızın önceki bölümlerindeki açıklamalarımız

ile gerçekleştirilen faaliyet harmanlandığında bu kişilere Türk Vergi Mevzuatı gereğince artık serbest meslek erbabı denilmesinin önünde hiçbir engel kalmamıştır. Dolayısıyla home-office olarak kullanılan adresin işyeri olması sebebi ile yetki alanına girdiği vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirilmesi, Maliye Bakanlığı⁷ ile anlaşmalı matbaalara serbest meslek makbuzu bastırılması, her türlü tahsilatları için serbest meslek makbuzu tanzim edilmesi, kazanç defteri tutulması, gerçekleştirilen işler dolayısıyla KDV hesaplanması, beyan edilmesi, yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmesi, vs. gibi yükümlülükler de beraberinde doğmuştur.

Yine alıcı ve satıcının belli olduğu bir işte üçüncü bir şahıs tarafından belge düzenlenmesi VUK uyarınca kaçakçılık suçunu oluşturmaktadır. Şöyle ki mezkûr kanunun 359/b maddesi *"(...) belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir."* şeklinde düzenlenmiştir. Belge düzenleyen üçüncü şahıs ile alıcı arasında gerçek bir muamele olmadığı düşünüldüğünde düzenlenen belge sahte belge olarak nitelendirilecektir. Çünkü gerçek muamele alıcı ve satıcı arasında gerçekleşmekte olup belgenin doğal olarak satıcı tarafından düzenlenmesi gerekmektedir.

Ancak farklı bir görüş olarak iş alıcısının aldığı belge ve aldığı hizmet arasında illiyet bağı olduğundan bahisle sahte belge tanımında bulunan gerçek bir muamele veya durum olmama şartı gerçekleşmemektedir. Yani iş alıcısı tarafından alınan belge ile ilişkili gerçek bir muamele olduğundan bahsi geçen belgeler muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belge olarak yorumlanabilir. Ancak yaygın görüş faturanın sahte belge olduğu yönün-

dedir. Sonuç olarak her iki durumda da kaçakçılık suçu işlenmiş olmakta ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması gerekmektedir. Belge düzenleme konusunda vergi mevzuatımızın izin verdiği aksi bir uygulama bulunmamaktadır.

Serbest çalışanlar, iş alıcıları ve yerine belge düzenleyen hizmet sunucuları açısından doğabilecek sorunlara değinecek olursak;

Öncelikle serbest çalışanlar için tesis edilen bir mükellefiyet kaydı olmadığından vergi idaresi tarafından re'sen geriye dönük mükellefiyet tesis edilebilecektir. Daha sonra gerçekleştirilen işlerle ilgili olarak KDV hesaplanmadığından her iş için ayrı ayrı KDV tarhiyatı gerçekleştirilip bir katta vergi ziyai cezası kesilebilecek ve yine elde edilen hasılatın (KDV dahil) yüzde 10'u nispetinde VUK'un 353/1'inci maddesi gereğince belge düzenlenmediğinden dolayı özel usulsüzlük cezası kesilebilecektir. Ayrıca yıllık kazancın beyan edilip ödenmemesi nedeniyle de gelir vergisi tarh edilip bir kat vergi ziyai cezası kesilebilecektir.

İş alıcısı mükellefler açısından; öncelikle serbest çalışanın yapmış olduğu iş karşılığında belgenin serbest çalışan yerine belge düzenleyen hizmet sunucusundan alınması halinde belge sahte olduğundan Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29, 34 ve 54'üncü maddeleri gereğince haksız KDV indiriminden dolayı iş alıcısı mükelleflerin KDV beyanları yeniden düzenlenip çıkan fark tutar kadar re'sen tarhiyat yapılabilecektir.

İş alıcısı mükellefler söz konusu belgenin serbest çalışana ait olduğunu düşünürte bu belgeyi kullanıyorsa (*suçun manevi unsuru (kasıt) oluşmadığından*) burada kaçakçılık suçu doğmayacak ve re'sen tarh edilen tutar üzerinden bir kat vergi ziyai kesilecektir. Fakat iş alıcısı mükelleflerin hizmeti serbest çalışandan aldıkları halde belgenin başka bir mükellefe ait olduğunu bilmeleri halinde sahte belgenin bilerek ve istenerek kullanılmasından dolayı kaçakçılık

⁷ T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı

suçu doğacak, re'sen tarh edilen tutar üzerinden üç kat vergi ziyaı cezası kesilebileceği gibi ayrıca yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunulacaktır.

İş alıcısı mükelleflere yüklenen bir diğer sorumluluk ise vergi kesintisidir. GVK'nun 94'üncü maddesine istinaden serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden mezkûr kanunun 18'inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yüzde 17; diğer serbest meslek işleri dolayısıyla yüzde 20 vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla iş alıcısı mükelleflerin sorumlu sıfatı ile GVK'nun 94' üncü maddesinde belirtilen kişi veya kurumlardan olmaları halinde belirlenen oranlar dahilinde serbest meslek erbaplarının gelir vergisine mahsuben vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir. Uygulamada iş alıcısı mükellefler tarafından bu şekilde bir işlem tesis edilmediği için adına vergi tarh edilecek ve VUK'un 341 ve 344'üncü maddeleri gereğince vergi ziyaı cezası kesilebilecektir. Yine belirtilmesi gerekir ki VUK'un 353/1'inci maddesi uyarınca işi yapan satıcıdan belge alınmamasından dolayı toplam tutarın yüzde 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilebilecektir.

Son olarak yerine belge düzenleyen hizmet sunucuları açısından uygulama değerlendirilecek olursa gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belge olarak nitelendirildiğinden hizmet sunucuları tarafından sahte belge düzenlemekten dolayı suç duyurusunda bulunulabilecek ve yargılama yapılabilecektir. Ayrıca elde edilen komisyon gelirlerinin de vergilendirilmesi gerektiği ve yapılan her işlem üzerinden KDV hesaplanması gerektiği tabidir.

3- SERBEST ÇALIŞANLAR YERİNE FATURA DÜZENLEME SİSTEMİ ÜZERİNE ÖNERİLER

Önceki bölümlerde detaylıca açıklandığı üzere serbest çalışanlar yerine fatura düzenleyen hizmet

sunucuları açısından sahte veya muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belge düzenleme suçu oluşmaktadır. Bununla beraber serbest çalışanlar ve iş alıcıları da yasal zeminde işlem yapamamaktadır.

Ortaya çıkan ihtiyaç aslında yapılan vergiye tabi işlemlerin kayıtlı hale getirilmesini amaçlamaktadır. Bu doğrultuda vergi idaresince kayıt dışı ekonominin önüne geçecek aynı zamanda yapılan işlemlerin yasal zeminde olmasını sağlayacak adımlar atılması gönüllü vergi uyumu açısından önemlidir. Öyle ki işleme taraf olanların kaçakçılık suçundan uzak olduğu, vergiye tabi işlemin kayıt altına alındığı, mevzuata uygun vergilendirildiği ve sektörün taleplerini karşılayan uygulamalar tüm taraflar için memnun edici olacaktır.

3.1- İş Akdi Düzenlemesi Yoluyla Dolaylı Hizmet Verilmesi

Serbest çalışanların verdiği hizmetlerin hizmet sunucuları tarafından düzenlenecek belgelerle tevsik edilmesi taraflar arasında düzenlenecek akit ile yasal zemine oturtulabilir. Bu şekilde yapılacak işlemler için sipariş alınan işe başlanmadan önce hizmet sunucusu ile serbest çalışan arasında işçi-işveren statüsünü ortaya koyan bir iş akdi imzalanmalıdır. Bu akit kapsamında iş alıcısına verilecek hizmet süresince serbest çalışanın hizmet sunucusunun ücretli çalışanı statüsüne gelmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda serbest çalışan iş süresince hizmet sunucusu bünyesinde bu işi yapacak, işveren konumunda olan hizmet sunucusu ücretli çalışanına dair tüm yasal zorunlulukları yerine getirmek zorunda olacaktır. Bu yolla hizmet sunucusunca serbest çalışana yapılan ücret ödemelerinden SGK primleri ve vergi kesintisi yapılacaktır. Bu kapsamda hizmet sunucusu ücretli çalışanınca üretilen hizmet, hizmet sunucusunca fatura düzenlenerek satılabilecektir. Bu durumda hizmet sunucusunun mükellefiyet ile ilgili ödevlerinin doğduğu tabidir.

Hizmet sunucusunun yurtdışı mukim bir işletme olduğu varsayımında işçi-işveren ilişkisi içinde yurtdışı mukim işletmenin çalışanı eliyle Türkiye’de gerçekleştirilen serbest meslek faaliyeti dolayısıyla kazanç dar mükellef gerçek/tüzel kişinin serbest meslek kazancı olarak vergilendirilecektir.

Ayrıca birden fazla işi aynı anda yapan serbest çalışan birden fazla hizmet sunucusu ile anlaşarak bu bölümde açıklandığı şekli ile dolaylı hizmet verebilir. Bu durumda yine birden fazla işverenden alınan ücretin vergilendirilmesi durumu ortaya çıkacak ve serbest çalışana bir takım sorumluluklar (*gelir vergisi beyannamesi verilmesi gibi*) yükleyebilecektir. Ayrıca farklı işverenlerin de vergi açısından ayrı ayrı ödevli olacağı tabidir.

Her ne kadar önerimizin bu şekliyle hizmet satışları ve düzenlenen faturalar yasal zemine otursa da hizmet sunucusunun sorumlulukları ve ödevleri ile serbest çalışanın kazancında SGK primleri ve vergi kesintileri ile oluşacak azalma bu şekliyle hizmetin verilmesini zorlaştırmaktadır. Ancak mükellefiyet tesisi yerine bu şartlarda faaliyeti kabullenen serbest çalışan ve oluşacak ödevleri ve sorumlulukları kabullenen hizmet sunucusu olursa bu şekliyle yürütülecek faaliyet yasal olacaktır.

3.2- Serbest Çalışanların Kazançlarının Gelir Vergisi Kanunu’ nda Yapılacak Değişiklik ile İstisna Kapsamına Alınması

Başka bir öneri olarak serbest çalışanların uzaktan verdikleri hizmet üzerinden elde edecekleri kazançlar GVK’ nın 18’inci maddesi kapsamına alınarak vergiden istisna edilebilir. Bu durumda daha öncede değindiğimiz 224 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca defter tutma, serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğu ortadan kalkacak iş alıcısı tarafından düzenlenecek gider pusulası işlemi tevsik edecek vesika olacaktır. İlgili madde kapsamına alınması durumunda aşağıdaki faydaların hem

vergi idaresi hem de mükellefler açısından oluşacağı tabidir.

- Serbest çalışanların gelirleri Gelir Vergisi Kanunu kapsamında %17 oranında tevkif suretiyle vergilendirilecek,
- Serbest çalışanların mükellefiyet tesis etmesine gerek kalmayacak,
- Serbest çalışanların defter tutmasına, serbest meslek makbuzu düzenlemesine ve beyanname vermesine gerek kalmayacak (*münhasıran bu faaliyet ile iştigal edilmesi halinde*),
- İş alıcısı gider pusulası ile giderlerini tevsik edecek,
- Mükelleflerin hürriyeti bağlayıcı cezalarla cezalandırılmasına gerek kalmadan mevzuata uyumlu faaliyet yürütmeleri sağlanacak

Yukarıdaki faydaların oluşumu vergiye gö-nüllü uyumu teşvik edecek ve sektörde oluşan ihtiyaç yasal düzenleme ile giderilerek yasal zeminde faaliyet yürütülmesi sağlanacaktır.

SONUÇ

Teknolojinin gelişmesiyle uzaktan iş yapma, home-office çalışma gibi büyük değişiklikler olduğunu gözlemlemekteyiz. Özellikle grafik-tasarım, yazılım, yazı-çeviri, video-animasyon, vs. alanlarında işyerinden ve işverenden bağımsız çalışmak isteyen kişilerin olması freelance adında farklı bir çalışma sistemini ortaya çıkarmıştır. Dünya uygulamalarında da iş hacmi küçümsenemez bir şekilde büyüyen ve gelişen bu çalışma sisteminin de her iş kolunda olması gerektiği gibi ilgili ülke mevzuatları karşısında yasal zemine oturtulması destekleyici ve faydalı olacaktır.

Bu minvalde çalışmamızda serbest çalışma sistemi hakkında detaylı açıklamalarda bulunarak sistem işleyişinde yerine fatura düzenleme yoluyla yapılan yanlışlık ve eksiklikleri serbest çalışanlar, iş alıcıları ve hizmet sunucuları bakımından Türk Vergi Mevzuatı karşısında ayrı ayrı

irdeledik. İyi niyetli olarak gerçekleştirilecek faaliyetlerin yanlış uygulanması karşısında ne gibi problemlerle karşılaşılacağından bahsettik.

Uygulamada karşımıza çıktığı üzere serbest çalışanlar yerine fatura düzenlenmesi faturayı düzenleyen hizmet sunucusu, işi yapan serbest çalışan ve iş alıcısı açısından başta hürriyeti bağlayıcı cezalar olmak üzere vergi tarhiyatı ve vergi cezaları kesilmesi durumunu ortaya çıkarmaktadır. Bu anlamda serbest çalışan yerine fatura düzenlenmesi yoluyla muamelenin tarafı olanlar yasal zemin dışında hareket etmektedirler.

Mevcut şekilde sistemin işletilmek istenmesi yine vergi ve sosyal güvenlik mevzuatını ilgilendiren konularda ek uygulamaları gündeme getirecektir. Bu konuda çözüm önerisi olarak sunduğumuz iş akdi düzenlenmesi ile yapılan işlemler yasal zemine oturtulabilir. Ancak ek ödevlerin ve sorumlulukların çokluğu iş akdi yoluyla sistemin yasal zeminde çalışmasını zorlaştıracaktır.

En nihayetinde kanuna yapılacak bir istisna eklemesi yoluyla serbest çalışanların illegal yönlemlere başvurmadan sistem içinde var olmasının önü açılabilir. Ancak bu durumda serbest çalışanlar yerine fatura düzenleyenler sistem dışına itilecektir. Serbest çalışanların gelirlerinin istisna kapsamına alınması ile serbest çalışanların kanuni alanda faaliyet göstermesi kolaylaşacak, kayıt dışı gelirler vergilendirilecektir. Ayrıca bu durumda serbest çalışanlar yapılacak düzenleme

ile kanunsuz işlemlerin tarafı olmaktan çıkacak; defter tutma, belge düzenleme gibi sorumluluklarından kurtulacaklardır.

Sonuç olarak çeşitli tavsiyeler veya düzenlemeler önerilebilir olsa da en uygun şekilde serbest çalışanların işyeri olmaksızın uzaktan verdiği hizmetlerden dolayı elde ettikleri kazançlar Gelir Vergisi Kanununun 18'inci maddesi kapsamına alınarak tevkif suretiyle nihai vergilendirme yapılmalıdır. Bu yolla serbest çalışanlar vergilendirme sistemi içine dahil edilmeli ve vergilendirmede gönüllülük esası desteklenmelidir. Ayrıca iş alıcıları da bu yolla tevsik zorunluluğu için kendi bünyelerinde gider pusulası düzenleyebilecek ve gerçek giderlerini tevsik ederek beyanlarına intikal ettireceklerdir.

KAYNAKÇA

- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (Resmi Gazete Tarihi: 06/01/1961 Resmi Gazete Sayısı: 10700)
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (Resmi Gazete Tarihi: 10/01/1961 Resmi Gazete Sayısı: 10703)
- 224 sıra numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği (Resmi Gazete Tarihi: 07/04/1999, Resmi Gazete Sayısı: 23659)
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (Resmi Gazete Tarihi: 02/11/1984 Resmi Gazete Sayısı: 18563)