

T.C.
İZMİR DEMOKRASİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



ÖZEL BİNA İNŞAATLARI VE İHALELİ İŞLERDE ASGARİ İŞÇİLİK
UYGULAMASI BAKIMINDAN VERGİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

LEVENT DEDEGİL
1918101006

İşletme Ana Bilim Dalı
Muhasebe ve Finansman Tezli Yüksek Lisans Programı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Hüseyin AKAY

EYLÜL/2022

T.C.
İZMİR DEMOKRASİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



ÖZEL BİNA İNŞAATLARI VE İHALELİ İŞLERDE ASGARİ İŞÇİLİK
UYGULAMASI BAKIMINDAN VERGİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI

YÜKSEK LİSANS TEZİ

LEVENT DEDEGİL
1918101006

İşletme Ana Bilim Dalı
Muhasebe ve Finansman Tezli Yüksek Lisans Programı

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Hüseyin AKAY

EYLÜL/2022

KABUL VE ONAY

İzmir Demokrasi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nün 1918101006 numaralı Yüksek Lisans öğrencisi Levent DEDEGİL, ilgili yönetmeliklerin belirlediği gerekli tüm şartları yerine getirdikten sonra hazırladığı “Özel Bina İnşaatları ve İhaleli İşlerde Asgari İşçilik Uygulaması Bakımından Vergi ve Muhasebe Uygulamaları” başlıklı tezini aşağıda imzaları olan jüri önünde başarı ile sunmuştur.



YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Özel Bina İnşaatları ve İhaleli İşlerde Asgari İşçilik Uygulaması Bakımından Vergi ve Muhasebe Uygulamaları” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla beyan ederim.

26/09/2022

Levent DEDEGİL

ÖN SÖZ

Yüksek lisans eğitim hayatım süresince değerli bilgi birikimi, yaşam tecrübesi ve deneyimlerini benimle paylaşarak desteğini esirgemeyen, bu tez çalışmasının yürütülmesi esnasında dikkat ve titizlikle bana yol gösteren saygıdeğer danışman hocam Prof. Dr. Hüseyin AKAY’a sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Yine her daim desteğini yanımda hissettiğim sevgili eşim Rümeysa DEDEGİL’e, bugünlere ulaşmamda emek, gayret ve sabırlarıyla haklarını asla ödeyemeyeceğim değerli annem Nurten DEDEGİL ve babam Bülent DEDEGİL’e, çocukluğumdan bu yana her zaman yanımda olarak yol göstericim olan biricik ve çok kıymetli dedem Bekir DEDEGİL’e minnetlerimi sunar, teşekkür ederim.

Eylül, 2022
Levent DEDEGİL

ÖZET

Asgari işçilik uygulaması, kayıt dışı istihdam ile mücadele noktasında sosyal güvenlik sistemimiz içerisinde yerini bulan önemli bir enstrümandır. Bu bağlamda kayıt dışı istihdamın sosyal güvenlik sistemi üzerindeki etkilerini azaltmak ve işverenleri kayıtlı istihdama teşvik ederek yönlendirebilmek için ülkemizde asgari işçilik uygulaması geliştirilmiştir.

Asgari işçilik uygulaması; işverenlerin yaptığı işin emsaline, nitelik, kapsam ve kapasitesine göre işini yürütebilmesi için gerekli olan sigortalı sayısının, çalışma süresinin ve prime esas kazanç tutarının altında bildirimde bulunduğu Kurumca belirlenmesi halinde, kanuni ölçütler esas alınarak işin yürütülmesi için gerekli olan işçilik miktarının saptanmasıdır. İşçilik kavramı ile anlatılmak istenen, bir işte çalışan sigortalı sayısının ve bu sigortalıların prime esas kazançlarının, çalışma sürelerine denk gelen kısımlarının toplamıdır.

Özellikle kayıt dışılığın fazla olarak görüldüğü özel bina inşaatları ve ihale konusu işlerde asgari işçilik uygulaması ile kayıt dışı istihdamın ve Kurumun prim kaybının önüne geçilmeye, bu minvalde de kayıt dışı ekonomi ile mücadele edilmeye çalışılmaktadır. Bu yönüyle, ihale konusu işler ve özel bina inşaatlarında asgari işçilik incelemelerinde malzemeli ve salt işçilik faturaların incelenmesi, Sosyal Güvenlik Müfettişleri ve Meslek Mensuplarınca asgari işçilik raporu tanzimi ve sonuçlarına bu çalışmada ayrıntılı ve anlaşılır bir şekilde yer verilmiştir.

İhale konusu işler ve özel nitelikteki inşaat işlerinde, işverenin asgari işçilik tutarından daha az bir bildirimde bulunup bulunmadığı genel olarak öncelikle Sosyal Güvenlik Kurumu ilgili ünitesi tarafından dosya üzerinden araştırılır. İşveren, asgari işçilik tutarı kadar veya bu tutarın üzerinde bildirimde bulunmuş ise “ilişiksizlik belgesi” düzenlenerek kendisine verilir. Bunun haricinde çalışmada etraflıca değineceğimiz bir takım hal ve şartların oluşması halinde asgari işçilik incelemesi Sosyal Güvenlik Müfettişlerince, yine bazı hal ve şartlarda Meslek Mensuplarınca yapılır. Yine, ihaleli işler ve özel inşaat işleri dışındaki işlerde, yani; devamlı iş yerlerine dair işlerde, asgari işçilik uygulaması sadece Sosyal Güvenlik Müfettişlerince yapılır.

Bu uygulamanın nasıl ve ne şekilde yapılacağı Kanun temelinde Sosyal Güvenlik Kurumunun birçok hususta detaylı düzenleyici işlemleri ile belirlenmektedir. Bu kapsamda çalışmada; asgari işçilik uygulamasının güncel mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütümünün yanında tarihsel süreç içerisindeki değişimi ve gelişimi detaylı bir şekilde sistematik olarak irdelenmiştir.

Anahtar kelimeler: Sosyal Güvenlik, Asgari İşçilik, Kayıt Dışı İstihdam

ABSTRACT

The minimum workmanship practice is an important instrument in our social security system at the point of combating unregistered employment. In this regard, a minimum workmanship practice has been developed in our country in order to reduce the effects of unregistered employment on the social security system aiming to direct employers to registered employment.

At this point, minimum workmanship practice; is according to the precedent, quality, scope and capacity of the work they have done in order for the employers to carry out their work which; in case the required number of insured persons, working hours and the amount of earnings subject to premium is under the amount of workmanship required for the execution of that work is detected by the Institution, the minimum workmanship amount that is necessary for employers to carry out their work, within the account of the legal criteria is being determined by Social Security Institution. What is meant by the concept of workmanship is the sum of the number of insured persons whom working in a job and their earnings which subject to premium, corresponding to the working hours of these persons.

In particular, in works subject to tender and private building constructions where unregistered employment is higher, it is tried to be prevented that the unregistered employment and loss of premiums with minimum workmanship practices, therefore combating with the unregistered economy. In this aspect, in minimum workmanship investigations at the works subject to tender and private building constructions; the inspection of materiel and absolute workmanship invoices' and the preparation of the minimum workmanship reports by the social security inspectors and the professionalists and the results of these subjects has been included in our study in a detailed and understandable way.

In works subject to tender and private building constructions, whether the employer has made a declaration less than the minimum amount of workmanship is investigated by the Social Security Institution unit over the file. If the employer has made a declaration equal to or above the minimum amount of workmanship, a "termination of connection document" is issued and given to the employer. Apart from this, in case of certain circumstances and conditions appear, which we will discuss in detail in our study, the minimum workmanship practice is made by the Social Security Inspectors, and again in some cases and conditions it is made by the professionalists. Again, in businesses to be regarded as continuous works which, other than the works subject to tender and private building constructions, the minimum workmanship practice could only be made by Social Security Inspectors.

How this practice will be made is determined by the detailed regulatory procedures of the Social Security Institution on many issues, on the basis of the Law. In this context, in the study; In addition to the implementation of the minimum workmanship practice within the framework of all current legislation provisions, its change and development in the historical process has been systematically examined in detail.

Keywords: Social Security, Minimum Workmanship, Unregistered Employment

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY.....	i
YEMİN METNİ.....	ii
ÖN SÖZ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT.....	v
İÇİNDEKİLER.....	vi
KISALTMALAR.....	x
GİRİŞ.....	1
BİRİNCİ BÖLÜM.....	3
ASGARİ İŞÇİLİĞİN TANIMI, KAPSAMI, AMACI VE TARİHÇESİ	3
1.1. ASGARİ İŞÇİLİĞİN TANIMI VE KAPSAMI	3
1.1.1. Devamlı Mahiyetteki İş Yerlerinde Asgari İşçilik Uygulaması.....	7
1.1.2. Özel Bina İnşaatlarında Asgari İşçilik Uygulaması	8
1.1.3. İhale Konusu İşlerde Asgari İşçilik Uygulaması	10
1.2. ASGARİ İŞÇİLİKTE AMAÇ	11
1.2.1. Kayıt Dışı İstihdam ve Asgari İşçiliğin Amaç İlişkisi	11
1.2.1.1. Sigortalının hiç bildirilmemesi.....	12
1.2.1.2. Sigortalının çalışmalarının ücret ve gün olarak kısmen eksik bildirilmesi ...	13
1.3. ASGARİ İŞÇİLİĞİN TARİHSEL SÜRECİ	14
1.3.1. Ölçümleme	15
1.3.2. Asgari İşçilik	17
İKİNCİ BÖLÜM	20
5510 SAYILI SOSYAL SİGORTALAR VE GENEL SAĞLIK SİGORTASI KANUNU KAPSAMINDA ÖZEL BİNA İNŞAATLARINDA ASGARİ İŞÇİLİK UYGULAMASI	20
2.1. ASGARİ İŞÇİLİK ORANININ ÖNEMİ	20
2.1.1. Asgari İşçilik Oranının Tanımı	21
2.1.2. Asgari İşçilik Oranlarını Belirleme Yetkisi	21

2.1.3. Asgari İşçilik Oranına İtiraz.....	23
2.2. ÖZEL BİNA İNŞAATLARINDA ASGARİ İŞÇİLİK UYGULAMASI	24
2.2.1. İnşaat Başlama ve Bitiş Tarihinin Belirlenmesi.....	24
2.2.2. İnşaat Sınıf ve Grubunun Tespiti	26
2.2.3. Toplam İnşaat Metrekare Alanı ve Yapının Tamamlanma Oranının Belirlenmesi	27
2.2.4. İnşaat Maliyetinin Belirlenmesindeki Kriterler ve Hangi Maliyetin Esas Alınması Gerektiğinin Tespiti.....	28
2.2.4.1. Yaklaşık maliyet esası.....	29
2.2.4.2. Defter maliyeti esası.....	29
2.2.4.3. Sözleşme maliyeti esası.....	30
2.2.4.4. Hangi tarihteki maliyetin baz alınması gerektiği sorunu	30
2.2.5. Özel Bina İnşaatlarında Alt İşverenlik ve Üçüncü Kişilere Fatura Karşılığı Yapılan Ödemelerin Değerlendirilmesi	32
2.2.5.1. Alt işverenlik kavramı ve asgari işçilik hesaplamasındaki yeri	33
2.2.5.2. Fatura kavramı ile faturanın şekil ve nizamı.....	34
2.2.5.3. Asgari işçilik incelemelerinde fatura türleri.....	36
2.2.5.3.1. Malzemeli işçilik faturaları	37
2.2.5.3.2. Salt işçilik faturaları	38
2.2.6. Faturaların Değerlendirilmesinde Dikkat Edilecek Hususlar	38
2.2.6.1. Faturaların hangi tutarlar üzerinden değerlendirileceği ve dikkate alınma şartları.....	39
2.2.6.2. Aracıların (taşeronların) düzenledikleri faturaların hangi şartlarda dikkate alınıp alınmayacağı hususu	41
2.2.6.3. Yasal süresi dışında düzenlenen faturaların asgari işçilik hesabında dikkate alınıp alınmayacağı sorunu	42
2.2.6.4. Yurt dışından alınan hizmetler için düzenlenen yabancı menşeli faturaların değerlendirilmesi.....	44
2.2.6.5. Sahte faturaların asgari işçilik incelemelerinde değerlendirilmesi	44
2.2.6.6. Karşıt inceleme kavramı ve esasları.....	45
2.2.7. Asgari İşçilik Miktarının Bulunması.....	47
2.2.7.1. Sosyal Güvenlik Kurumu ilgili ünitesince asgari işçilik hesaplaması yapılması	47

2.2.7.2 Sosyal Güvenlik Müfettişı tarafından inceleme yapılması yoluyla asgari işçilik hesaplaması	51
2.2.7.3. Meslek Mensupları tarafından inceleme yapılması yoluyla asgari işçilik hesaplaması	53
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM.....	55
5510 SAYILI SOSYAL SİGORTALAR VE GENEL SAĞLIK SİGORTASI KANUNU KAPSAMINDA İHALELİ İŞLERDE ASGARİ İŞÇİLİK UYGULAMASI.....	55
3.1. ASGARİ İŞÇİLİK ORANININ HANGİ DEĞERE UYGULANACAĞI SORUNU..	55
3.2. İŞİN BAŞLAMA VE BİTİŞ TARİHLERİNİN BELİRLENMESİ	57
3.3. FATURA KARŞILIĞI ÜÇÜNCÜ KİŞİLERE YAPILAN ÖDEMELER İLE SİGORTA PRİMİNE ESAS KAZANÇ ÜST SINIRI ÜZERİNDEKİ ÜCRET ÖDEMELERİNİN TESPİTİ.....	59
3.4. ASGARİ İŞÇİLİK MİKTARININ HESAPLANMASI	59
3.4.1. Sosyal Güvenlik Kurumu Ünitesince Araştırma Yapılması	59
3.4.2. Sosyal Güvenlik Müfettişleri Tarafından İnceleme Yapılması.....	62
3.4.3. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirler Tarafından Asgari İşçiliğin Bulunması.....	63
3.5. İHALELİ İŞLERDE ASGARİ İŞÇİLİK TESPİTİ ESNASINDA KARŞILAŞILABİLECEK ÖZELLİK ARZ EDEN BAZI DURUMLAR	65
3.5.1. Devamlı İşyeri İşçileri ile Yapılan İhaleli İşler Bakımından Asgari İşçilik Uygulamaları.....	65
3.5.2. Nakliye ile Öğrenci ve Personel Taşıma İşleri Bakımından Asgari İşçilik Uygulamaları.....	73
3.5.3. Danışmanlık Hizmeti Alım İhalelerinde Asgari İşçilik Uygulamaları	73
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM.....	75
ÖZEL BİNA İNŞAATLARI VE İHALELİ İŞLERDE ASGARİ İŞÇİLİK UYGULAMASININ VERGİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLEREK VAKALAR ÜZERİNDEN İNCELENMESİ.....	75
4.1. ASGARİ İŞÇİLİK İNCELEMESİ NETİCESİNDE ÖDENEN FARK İŞÇİLİK TUTARLARININ SİGORTA PRİMLERİ VE GECİKME CEZASI İLE GECİKME ZAMLARI KARŞISINDAKİ DURUMU.....	75
4.1.1. Sigorta Primleri Açısından Değerlendirme.....	76

4.1.2. Gecikme Cezası ve Gecikme Zammı Açısından Değerlendirme.....	77
4.2. ASGARİ İŞÇİLİK UYGULAMASI NETİCESİNDE TESPİT EDİLEN FARK İŞÇİLİK MİKTARININ GELİR VERGİSİ STOPAJI KARŞISINDAKİ DURUMU.....	78
4.3. ASGARİ İŞÇİLİK UYGULAMASI NETİCESİNDE TESPİT EDİLEN FARK İŞÇİLİK MİKTARININ MUHASEBE HESAPLARI KARŞISINDAKİ DURUMU.....	80
4.4. ÖZEL BİNA İNŞAATLARINDA ASGARİ İŞÇİLİK UYGULAMASI ÜZERİNE BİR VAKA İNCELEMESİ.....	82
4.5. İHALE KONUSU İŞLERDE ASGARİ İŞÇİLİK UYGULAMASI ÜZERİNE BİR VAKA İNCELEMESİ.....	88
SONUÇ	96
KAYNAKÇA.....	99

KISALTMALAR

AİTK: Asgari İşçilik Tespit Komisyonu

İPC: İdari Para Cezası

PEK: Prime Esas Kazanç

SGK: Sosyal Güvenlik Kurumu

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SSİY: Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği

SSK: Sosyal Sigortalar Kurumu

VUK: Vergi Usul Kanunu

YMM: Yeminli Mali Müşavir

GİRİŞ

Asgari işçilik uygulaması işverenin; yapılan işin emsaline, nitelik, kapsam ve kapasitesine göre işini yürütebilmesi için gerekli olan sigortalı sayısının, çalışma süresinin ve prime esas kazanç tutarının altında bildirimde bulunduğu Kurumunca saptanması halinde, kanuni dayanağa esas birtakım ölçütler baz alınarak işin yürütümü için gerekli olan işçilik miktarının saptanması olarak tanımlanabilir.

Kurumun asgari işçilik uygulaması ile ulaşmak istediği amaç; işverenlerin istihdam ettiği kimselere karşı sosyal güvenlik hukukundan doğan yükümlülüklerini yerine getirmemesinden dolayı kayıt dışı çalışan bu kişilere ait sigorta primleri ile bunların Kanundan kaynaklanan fer'ileri olan gecikme cezası ve gecikme zammını tahsil ederek bir yandan prim gelirlerine ilişkin kaybı olabildiğince telafi etmek, bir yandan da işverenleri, çalıştırdıkları kişilere karşı sosyal güvenlik hukukundan kaynaklı yükümlülüklerini yerine getirmeye zorlamaktır.

Bu minvalde asgari işçilik uygulaması; kayıt dışı istihdamın sosyal güvenlik açısından önlenerek bu kayıt dışılığın kayıt altına alınmasıyla ilgili olarak geliştirilen yöntemlerden biridir. Bu uygulama, işverenlerin sektör veya faaliyet alanlarına veyahut yapılan işin önceden belirli işçilik oranlarına bağlı olarak belirlenen miktarların altında prim ödenmesinin engellenerek kayıt dışı istihdamın azaltılmasını amaçlayan bir uygulamadır.

Başka bir anlatımla bu uygulama ile işverenlerin işin yürütümü için gerekli olan asgari işçilik tutarını Kuruma yeterli olarak bildirilip bildirilmediği incelenerek işverence Kuruma yeterli işçilik tutarının bildirilmediğinin tespit edilmesi halinde, eksik bildirildiği tespit olunan sigorta primlerini Kurum tarafından re'sen işverene tahakkuk ettirmektedir. Bu bakımdan asgari işçilik uygulaması, belli sınırlara kadar kayıt dışı istihdamı engellemekte ve belli koşullar ile sektörlerde bir nevi sigorta primlerinin ödenmesinde alt sınır getirmektedir. Bu anlamda da çalışma hayatında haksız rekabeti önleyerek, caydırıcılığın egemen kılınması amacına hizmet etmektedir.

Asgari işçilik uygulaması sosyal güvenlik hukukumuzda yeni bir kavram olmamakla beraber, uzun yıllar boyunca pek çok uygulama değişikliğine uğramış ve gerek teorik gerek pratik anlamda tartışma konusu olmuştur.

Çalışmamızın birinci bölümünde öncelikle sosyal güvenlik sistemimizde yer alan asgari işçiliğin tanımı ve kapsamına değinilecek olup sonrasında uygulamanın ne amaçla, hangi usul ve esaslara bağlı olarak hayata geçirildiği, uygulamanın konusu ve tarihsel süreci dayanağı olan mevzuat hükümleri ile aktararak uygulamanın geçmişten günümüze geçirdiği değişim açıklanacaktır.

Tarihsel süreç içerisinde asgari işçilik uygulamasının ilk olarak şekli olan ölçümleme uygulamasından başlamak üzere 5510 sayılı Kanun ile düzenlenen son haline kadar yapılan değişikliklerle beraber etraflıca asgari işçilik uygulamasına değinilecektir.

İkinci ve üçüncü bölümde, hukukumuzda asgari işçilik uygulamasının işverenler açısından asıl önem teşkil ettiği husus olan ve asgari işçiliğin yaygın biçimde uygulandığı özel bina inşaatları ve ihaleli işlerde asgari işçilik uygulaması tüm yönleriyle etraflıca ele alınacaktır. Bu kapsamda bir taraftan mevzuatta yer alan düzenlemelere değinilirken, diğer taraftan da uygulamada yer alan hususlar incelenecek, hukuki ve pratik düzenlemeler noktasında konu tüm ayrıntıları ile zaman zaman örnekler de verilerek bir perspektifte toparlanacaktır.

Dördüncü bölümde, asgari işçilik uygulamasının vergi ve muhasebe düzeni içerisindeki yeri ve önemi vurgulandıktan sonra özel bina inşaatları ve ihaleli işlerde asgari işçilik uygulamasına yönelik vakalar ele alınmak suretiyle konu etraflıca örneklendirilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

ASGARI İŞÇİLİĞİN TANIMI, KAPSAMI, AMACI VE TARİHÇESİ

Kayıt dışı istihdamın sosyal güvenlik sistemi üzerinde yarattığı etkileri azaltmak, haksız rekabeti önlemek, caydırıcılığı egemen kılmak, işverenleri kayıtlı istihdama yönlendirerek kurum gelirlerini artırmak amacıyla asgari işçilik uygulanmaktadır. Uygulama süreci içerisinde geçmişten günümüze birtakım değişikliklere uğrasa ve dönem dönem mevzuatsal değişiklikler nedeniyle uygulanmadığı kıst dönemler olsa da asgari işçilik uygulanması uzunca bir süredir hukuk sistemimiz içerisinde yerini yer alan uygulamadır.

1.1. ASGARI İŞÇİLİĞİN TANIMI VE KAPSAMI

Asgari işçilik uygulaması; Türk Sosyal Güvenlik Sistemi içerisinde yadsınamayacak derecede bir öneme sahip olan ve tüm işverenleri yakından ilgilendiren bir uygulamadır. İmalat sanayinde ya da hizmet sektöründe olsun ekonomi çarkının hangi dişlisinde yer alırsa alsın, sigortalı istihdamının yaratıldığı her yerde üzerinde titizlikle durulması gereken bir kavram ve uygulamadır.

Ölçütleri önceden çeşitli mevzuat düzenlemeleri ile belirlenmiş olan bu uygulama, Sosyal Güvenlik Kurumunun bir işin ikmali esnasında yeterli olabilecek minimum tutarda işçilik miktarını hesaplaması mantığına dayanmaktadır. Bu usul esasen Kurumun “asgari işçilik” uygulaması ile sigorta prim matrahını tespit ettiği, resen prim tahakkuku yapabildiği, nihayetinde tek taraflı hukuki bir işlemdir.

Aslanköylü (2017)’ye göre asgari işçilik kavramına uygulamada ölçümleme yoluyla prim hesabı ve tahsili denilmekte, prim tahsiline esas teşkil edecek kazançlar toplamının tespitine ilişkin usul ve esasları belirleyen bir işlem olarak değerlendirilmektedir.

Asgari işçilik kavramı, ölçümleme kavramından hareketle de tanımlanabilir. Temel olarak asgari işçilik, işverenin bir işi yürütebilmesi için gerekli olan sigortalı sayısının, prim ödeme gün sayısının ve prime esas kazançların altında bir bildirim yapması halinde, kanunda yer alan ölçütlerden hareketle yetkili kurumun o işin yürütülebilmesi için kendisine bildirilmesi gereken sigortalı sayısı, prim ödeme gün sayısı ve prime esas kazançları kendisinin belirlemesidir (Eker, 2016:31).

Asgari işçilik uygulaması, iş yerinde o iş için çalıştırılması gereken işçilik miktarının Kurum tarafından önceden hesaplanabilmesi kuramına dayanmaktadır. Bildirilen işçiliklerin Kurum tarafından kontrol edilmesi ile o işte çalıştırılan işçilerin sigortalılık tescillerinin yapılarak primlerinin ödenmesi hususunda işverenlere; prim tutarlarının sonradan da olsa hesap edilebileceğini, bu tutarların mutlak olarak bir gün ödenmek zorunda kalılabileceğini, ödenmesinin kanuni ve kamu düzenine ilişkin bir zorunluluk olduğunu, aksi halde cezai müeyyideler ile karşılaşılabilceğini ve bu tutarı en azından hiçbir cezai müeyyideye maruz kalmadan çalıştırdıkları kişileri baştan sigortalamak ve yasal yükümlülüklerini en baştan yerine getirerek ödemeyi tercih etmelerini düşündürerek, psikolojik bir tazyikte bulunmak da hedeflenmektedir. Kurum, kendisine bildirilmesi gereken işçilik miktarını hesap ederek bildirilen sigorta primleri toplamı ile karşılaştıracak, fark oluşması halinde de çıkan fark primi gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte tahsili yoluna gidecektir. Kurumca fark prim tutarı çıkması halinde, kanuni düzenlemelerden yetki ile cebren tahsil edeceğini, idari para cezası ile karşılaşabileceğini düşünen işverenler, ilk baştan çalışanlarını sigortalı göstererek bu miktarı ödeme yolunu seçeceklerdir. Bu yöntem sonucunda, iş yerinde çalışan işçiler sigortalı olarak gösterileceğinden en baştan sosyal güvenlik hakkına kavuşacak, devletin de sigorta primi ve vergi gelirleri garanti altına alınacaktır (Özdamar, 2007: 112).

Yine güncel mevzuat yönünden tanımına baktığımızda ise; Kanunu'nun 85. maddesinde yerini bulan asgari işçilik kavramı; *“İşverenin, işin emsaline, niteliğine, kapsam ve kapasitesine göre işin yürütümü açısından gerekli olan sigortalı sayısının, çalışma süresinin veya prime esas kazanç tutarının altında bildirimde bulunduğu tespit halinde, işin yürütümü açısından gerekli olan asgarî işçilik tutarı; yapılan işin niteliği, kullanılan teknoloji, iş yerinin büyüklüğü, benzer işletmelerde çalıştırılan sigortalı sayısı, ilgili meslek veya kamu kuruluşlarının görüşü gibi unsurlar dikkate alınarak tespit edilir. Söz konusu tespitler, Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurları tarafından yapılır.”* şeklinde tanımlamaktadır. Bu kapsamda, güncel uygulamada Kanun'un 85. maddesinde yerini bulan asgari işçilik tanımını daha ayrıntılı olarak ele alacak olursak;

Yapılan işin niteliğinden kasıt, üretimi yapılacak mal veya hizmetin tüm aşamalarının dikkate alınmasının gerektiğidir. Bu manası ile ilgili üretim aşamalarının tespiti gerekmektedir. İş yerinde yapılan üretim süreci genel olarak iş yerinde yapılan işin niteliğini de belirler. İş yerinde yapılan faaliyetlerin üretim kademelerine göre ayrılması durumunda, her aşamada istihdam edilecek emeğin vasfını da belirleyeceğinden oldukça önemlidir. Üretimin safhalara ayrılması sonucu nitelikli iş gücü istihdam edilmesi gereken üretim aşamaları ile niteliksiz iş gücünün kullanıldığı üretim aşamaları tespit edilmiş olacak,

böylece iş yerinde çalışanların aynı prime esas kazanç (PEK) üzerinden Kuruma bildirilmesinin önüne geçilecektir.

Yapılan işin yürütümünde kullanılan teknoloji, sermaye ile emek rasyosunun belirlenmesi asgari işçiliğin tespitinde oldukça öneme sahiptir. Benzer iş kollarında faaliyet gösteren firmaların sermaye ile emek oranı farklı ise doğal olarak iş yerinden Kuruma yapılan bildirimler de farklı olacaktır. Buradan hareketle, bir iş yerinden yapılan bildirim eskiye nazaran önemli ölçüde düşüş göstermiş ve daha sonra normal bir seviyede seyretmişse iş yerinin sermaye ile emek katsayısının büyümüş olması, diğer bir ifadeyle işverenin sermayeyi emeğe ikamesi söz konusu olabilmekte, teknoloji ağırlıklı bir üretim anlayışının var olması mümkün olabilmektedir.

Yine yapılan işin niteliği ve kullanılan teknoloji değişmemiş olsa bile zaman içerisinde çalışanların niteliklerindeki değişimden veya kapasite kullanım oranından kaynaklanan nedenlerle Kuruma yapılan PEK bildirim farklılıkları meydana gelebilmektedir.

Asgari işçilik incelemesi esnasında, bildirilmesi gereken işçiliğin tespiti yapılırken benzer işletmelerde çalıştırılan sigortalı sayılarının da dikkate alınması mümkündür. Nitekim emsal işletmelerin faaliyette bulunduğu yerlerin temel ekonomik ve gelişmişlik seviyeleri ile iş gücü ve diğer maliyetlerin yapısı da benzer olmalıdır. Dolayısıyla farklı bölgelerden emsal işletmeler seçilmiş ise iki işletmenin benzerliklerinin ortaya konulması gerekmektedir.

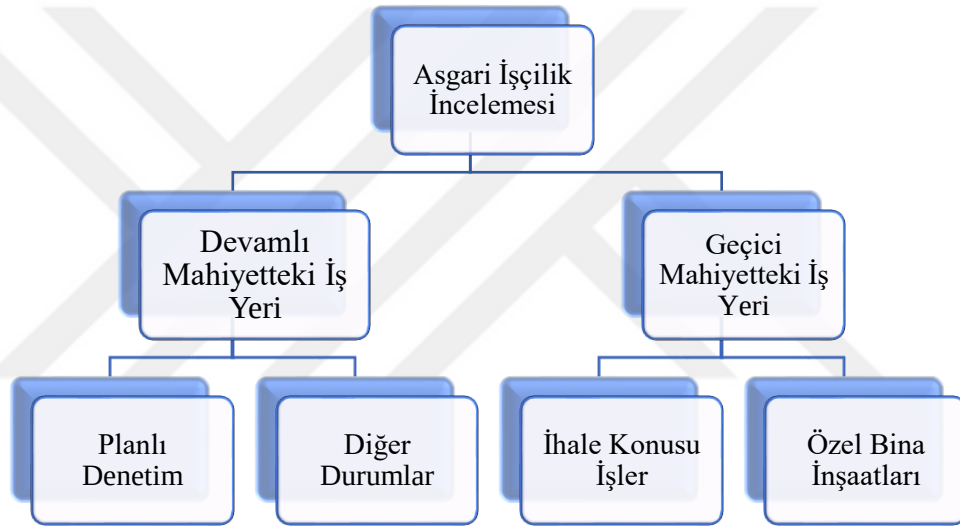
İlgili ve yetkili meslek veya kamu kuruluşlarının görüşünün yeterli bilgiyi taşıdığı kanısına varılması halinde, asgari işçiliğin tespitinde kıstas olarak kullanılabilir. Bu kuruluşlara; meslek odaları, ticaret odaları, sanayi odaları, mesleki dernekler, bakanlıklar, üniversiteler vb. verilebilir. Örneğin; sanayi ve ticaret odalarından temin edilen kapasite raporu muhteviyatında bulunan bilgiler esas alınarak işin yürütümü için lazım gelen asgari işçiliğin tespiti mümkün olabilmektedir (Özkan ve Tezel, 2004: 85-87; SSK 2003/1).

Asgari işçilik miktarı hakkında Kurum ile işveren arasında uyuşmazlık çıkmış ve konu mahkemeye intikal etmiş ise davaya bakan hâkim Kanun'un 85. Maddesinde öngörülen bu esas ve yöntemlere uymak zorundadır. Ancak anılan usul ve esaslar sayılı ve sınırlı olmadığından gerçeğin ortaya çıkarılması amacıyla mahkemece diğer usul ve yöntemlere de başvurulabilir (Aslanköylü, 2017: 1940). Usul ve esasların sayılı ve sınırlı olmaması gerçeği kanun madde metninde yer alan "*gibi unsurlar*" hükmünden kaynaklanmakta, asgari işçiliğin tespitinde dikkate alınacak kriterler sınırlandırılmamaktadır.

Diğer taraftan, inceleme esnasında Kanun'un 59. maddesinde bulunan “*Kurumun denetim ve kontrol ile görevlendirilmiş memurları görevlerini yaparken, tüm kamu görevlileri gerekli kolaylığı gösterir ve yardımcı olurlar.*” hükmü gereği, ilgili meslek veya kamu kuruluşları yardımcı olma ve bilgi vermekle yükümlü bulunmaktadır.

Tüm bu hususlar, genellikle devamlı mahiyetteki iş yerlerinde yürütülen asgari işçilik incelemelerinde kullanılan kıstaslar olup, işin yürütümü açısından gerekli olan asgari işçiliğin tespitinde göz önünde bulundurulacak kriterlerdendir.

Kurum tarafından yürütülen asgari işçilik incelemelerinin kapsamı üç başlık altında toplanmaktadır. Bunlar; özel bina inşaatı iş yerleri, ihale konusu iş yerleri ve devamlı mahiyetteki iş yerlerinde yürütülen asgari işçilik incelemeleri olarak karşımıza çıkmaktadır.



Devamlı mahiyetteki iş yerlerinde karşımıza çıkan planlı denetim; Rehberlik ve Teftiş Başkanlığının 7. maddesi gereği birtakım kriterler sonucunda belirlenecek sektörlere ilişkin risk analizine dayalı incelemeler ve rehberler doğrultusunda, yıllık çalışma plan ve programı çerçevesinde yapılan asgari işçilik incelemeleridir. Devamlı mahiyetteki iş yerlerinin sürekli olan faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan planlı asgari işçilik incelemeleri, belli başlı birtakım kriterler (risk değerlendirme kriterleri) kullanılarak uygulanan analizler sonucunda belirlenen iş yerlerinden Kuruma işin yürütümü açısından yeterli olan işçilik bildiriminde bulunulup-bulunulmadığı hususunun tespiti amacıyla müfettişe görev olarak tevdi edilen incelemelerdir.

Yine Sosyal Güvenlik Müfettişleri tarafından devamlı nitelikteki işyerlerinde yapılan sigorta olayı incelemeleri veya diğer iş yeri denetim faaliyetleri sırasında ve gerekli görülmesi durumunda müfettiş tarafından Rehberlik ve Teftiş Başkanlığına gönderilen asgari işçilik inceleme öneri talep yazısının Kurum Başkanlık Makamınca onaylanması suretiyle de asgari işçilik incelemesi yapılabilmektedir. Yine özel bina inşaatlarına yönelik iş yerleri ile ihale konusu iş yerlerine yönelik yapılan asgari işçilik incelemesi uygulama içerisindeki diğer ana başlıklardır.

1.1.1. Devamlı Mahiyetteki İş Yerlerinde Asgari İşçilik Uygulaması

Mal veya hizmet üretimine ilişkin faaliyette bulunulan işte, üretimin niteliği itibarıyla sona erme tarihinin belli olmadığı ve belirli bir zaman aralığına dayanmayan iş yerlerini devamlı mahiyetteki iş yerleri olarak adlandırmak mümkündür. Yani devamlı iş yeri ifadesi ile anlatılmak istenen, iş yerinde yürütülen faaliyetin sürekli olmasıdır. Camkurt (2007)'a göre faaliyeti belirli bir süreyle ilişkili olmayan veya herhangi bir süreyle sınırlandırılmayan, esas itibarıyla bakıldığında çalışma açısından sürekliliğin esas olduğu iş yerleri, devamlı mahiyetteki iş yerleri olarak adlandırılmalıdır.

Bu kapsamda devamlı nitelikteki iş yerlerinde, sektörel analizlere dayalı olarak denetimleri yürütmek ve kayıt dışı istihdamla mücadele etmek amacıyla 4 No.lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin 418. maddesi ile Rehberlik ve Teftiş Başkanlığına açıkça sektörel olarak asgari işçilik incelemesi yapma yetki ve görevi verilmiştir. Bu gaye ile sektörel asgari işçilik incelemesinde özel bina inşaatı ve ihale konusu işlerde olduğu gibi her sektörde belirli bir asgari işçilik oranı bulunmayıp işin yürütümü için gerekli olan asgari işçilik miktarı yapılan işin niteliği, yapılan işte kullanılan teknoloji, iş yerinin büyüklüğü, benzer işletmelerde çalışan sigortalı sayısı ile ilgili meslek veya kamu kurum ve kuruluşlarının görüşü gibi unsurlar baz alınarak Sosyal Güvenlik Müfettişleri tarafından denetimin mahiyetine göre birçok yöntem ve farklı kriterler kullanılarak yapılmaktadır (Yıldız ve Umdü, 2010:68).

Kanun'un 85/9. maddesi ile Kurum Müfettişlerince devamlı mahiyetteki iş yerlerinde yapılan asgari işçilik incelemesi sonucunda tespit olunan ve sigortalıların hizmetlerine dahil edilemeyen, somut bir şekilde belirli bir sigortalıya mâl edilemeyen fark sigorta primine esas kazanç matrahı üzerinden gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte hesaplanacak sigorta primi ve buna bağlı uygulanacak idari para cezalarında, konuya ilişkin raporun Kurumun ilgili birimine gönderilmesinden önce işverenle uzlaşma yapılabilme imkanı

getirilmiştir. Nitekim bu madde kapsamında 01.10.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 25.04.2009 tarihinde yürürlüğe girerek bu hususta “Asgarî İşçilik İncelemelerinde Uzlaşma Yönetmeliği” yayımlanmıştır (Çavuş, 2016: 85).

Asgari işçilik incelemelerinde uzlaşma müessesesi belirli şartlar dahilinde sadece devamlı mahiyetteki iş yerlerinde yapılan incelemeler neticesinde uygulama şansı bulabilmekte olup ihale (taahhüt) konusu işler ve özel bina inşaatlarında yapılan asgari işçilik incelemeleri sonucunda oluşabilecek fark sigorta primlerine ya da idari para cezalarına dair Kurum ile işveren arasında uzlaşma müessesesinin uygulanmasına imkân bulunmamaktadır.

Kurum, genel olarak asgari işçilik incelemesi yapılacak olan iş kolları ve iş yerlerini belirli kriterler çerçevesinde yaptığı puanlama neticesinde, risk analizi çalışmaları ile belirlenmektedir. Bu minvalde geçtiğimiz yıllarda yapılan risk analizi ve değerlendirme çalışmaları sonucunda; otel işletmeleri, ekmek imalatı yapan fırınlar, şehirlerarası otobüs işletmeleri, özel dershaneler, muhtelif tekstil kollarına mensup iş yerleri gibi onlarca sektör ve iş yerine asgari işçilik yönünden inceleme yapılmıştır. Bu incelemelerle, aktif çalışma hayatı içerisinde sürekli ve planlı olarak kayıt dışı istihdamı önleme ve sosyal sigorta suistimalleri ile mücadele ederek en aza indirgeme maksadıyla Sosyal Güvenlik Müfettişleri tarafından yoğun emek ve çaba ile özverili çalışmalar yürütülmektedir.

1.1.2. Özel Bina İnşaatlarında Asgari İşçilik Uygulaması

Özel bina inşaatlarında yapılan asgari işçilik uygulamasının temelinde, işverence Kuruma beyan edilen PEK ile yaklaşık maliyet bedeline uygulanacak işçilik oranları sonucunda saptanan işçilik tutarlarının mukayese edilmesi durumu yatmaktadır. Eğer ki Kuruma beyan edilen PEK tutarlarının toplamı, yapılan hesaplama sonucu bulunan işin yürütümü için gerekli işçilik miktarından az olur ise işverenin yeterli işçilik beyan etmediği sonucuna ulaşılmakta, bu sonuçla da bir anlamda işverenin yanında çalıştırdığı sigortalıların tamamını veya bir kısmını ya da PEK tutarlarını tam ve doğru olarak bildirmediği kabul edilmektedir. Buna bağlı olarak da Kurumca belirlenen fark PEK tutarına tekabül eden sigorta primi ve ferileri ödenmesi için işverenden talep edilir. İşverenin çıkan fark prim tutarını ödemeyi kabul etmesi halinde başkaca herhangi bir ihbar ve şikâyet yok ise borç kesinleşerek tahakkuk ve tahsilât işlemi gerçekleştirilir. İşverenin çıkan fark işçilik prim tutarını ödemeyi kabul etmediği durumda ise saptanan işçilik tutarının beyan edilen tutardan fazla olması dikkate alınarak, farkın sebebinin çalıştırılan kişilerin Kuruma beyan

edilmemesi cihetinden mi yoksa teknolojik gelişme veyahut bazı işlerin fatura karşılığında başkaca işletmelere yaptırılması gibi dışsal faydalardan mı kaynaklandığının belirlenmesi amacıyla konu etraflica bir inceleme yapılabilmesini teminen Kurum Müfettişine gönderilir (Özkan ve Tezel, 2004: 21).

Asgari işçilik uygulamasında, Kuruma karşı asıl sorumlu olan işverendir. Özel bina inşaatlarında ise; arsa sahibinin başka, inşaatı yapanın başka özel veya tüzel bir kişi olabilmesi söz konusu olabilmektedir. İşveren olabilmek için sigortalı olması gereken işçi çalıştırması gerekmektedir. Hal böyle olunca, inşaat işini yüklenen müteahhit işveren konumunda olup, işçi çalıştırmayan ve işin yapımını müteahhide devreden arsa sahibi ise işveren sayılmayacaktır (Tuncay,1998: 184). Bu yönüyle, sosyal güvenlik mevzuatı kapsamında değerlendirildiğinde; özel bina inşaatlarında Kuruma karşı yükümlülüklerini yerine getirme ödevi inşaatı anahtar teslim sözleşme karşılığı yapan, sigortalı çalıştıran müteahhide verilmiştir. Bu husus gerçekten de uygulamada sıklıkla karşılaşılan bir durumdur.

Özel bina inşaatı iş yerlerinde asgari işçilik tespiti yapılabilmesi için birtakım verilerin bilinmesi gerekmektedir. Hesaplama işlemi yapılırken esas alınacak önemli kriterler inşaatın başlama ve bitiş tarihi, inşaatın yapı sınıf ve grubu, toplam yüzölçümü, inşaatın tamamlanma oranı, inşaata uygulanacak metrekare birim maliyet bedeli, uygulanacak işçilik oranıdır (Özkan ve Tezel, 2004: 22).

Özel bina inşaatlarının asgari işçilik incelemesine tabi tutulmasının temel amacı, bu iş yerlerinden Kuruma yeterli işçilik bildirilmiş olup olmadığının araştırılmasıdır. Bu minvalde burada da devamlı mahiyetteki iş yerlerinde olduğu gibi kayıt dışı istihdamla mücadele etme, Kurumun prim gelirlerini ve devletin vergi gelirlerini arttırma, bu minvalde sektördeki haksız rekabeti önleme gayesi ön plana çıkmaktadır.

Her ne kadar Kurum açısından asgari işçiliğin kayıt dışı istihdamla mücadele şeklinde bir ana amacı olsa da işverenler açısından bakıldığında yöntemden ve yasal mevzuattan kaynaklanan başka bir amaç daha olduğu görülmektedir. Nitekim, asgari işçilik incelemelerinde nihai olarak karşımıza çıkan en önemli sonuçlarından birisi de ilişiksizlik belgesi verilme sürecidir (Bulut, 2017: 21). İlişiksizlik belgesi; işverenlerin ihale karşılığı yükledikleri işlerle ilgili idareden hak ediş ve teminatını alabilmek, özel bina inşaatlarında ise nihai olarak yapı kullanım izin belgesi alınabilmesi için belediye, valilik gibi ruhsat vermeye yetkili mercilere verilmek maksadıyla Kurum tarafından düzenlenen bir belgedir.

Bu belge ile ruhsat vermeye yetkili merciler, yapı kullanma izni verilmesi aşamasında işverenlerden Kuruma borcu olmadığına dair ilişiksizlik belgesi istemektedir. Anılan belgenin temin edilmemesi durumunda yapı kullanım izin belgesi veyahut hak ediş-teminat bedelinin temin şansı bulunmamaktadır. Bu yönüyle de özel binalara ilişkin inşaatlarda asgari işçilik uygulaması oldukça önemli bir hale gelmektedir.

1.1.3. İhale Konusu İşlerde Asgari İşçilik Uygulaması

Mal veya hizmet üretimine ilişkin, muhteviyatında belirli bir işçilik ihtiva etmesi gereken ihale konusu işler de Kurumun asgari işçilik incelemesi ve ilişiksizlik belgesi süreçleri kapsamındadır. Bu yönüyle valilikler, kanunla kurulan kurum ve kuruluşlar, belediyeler, döner sermayeli kuruluşlar, kamu idareleri vb. yapmış oldukları ihaleleri hem öncesinde Kuruma bildirmek hem de süreç sonunda hak ediş ödemesi, teminat iadesi gibi işlemlerinde Kurum tarafından düzenlenmiş ilişiksizlik belgesini istemek zorundadırlar. Şu kadar ki; mezkûr işlemleri yapmayan ihale mercilerine Kurum tarafından idari müeyyideler uygulanabilmektedir.

Bu kapsamda ihaleyi alan işverene asgari işçilik incelemesi yapılabilmesi için birtakım bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Bunlar; kanun kapsamına alınma/işe başlama tarihleri, işin bitiş tarihleri, geçici ve kesin kabul tarihleri, hak ediş tutarı, uygulanacak işçilik oranı vb. gibi bilgilerdir.

İhale konusu işlerde, asgari işçiliğin maliyeti hesaplanırken istihkak bedeli (hak ediş bedeli) esas alınır. Bu bedel; ihale yüklenicisine ödenen ve kesin hesap raporunda kayıtlı olan toplam istihkak tutarıdır. Ancak kesin hesap raporunun çıkartılması uzunca bir süre alabildiğinden ötürü yapılacak işlemlerde işverenlerin de mağduriyetine neden olunmaması için ihale makamı tarafından onaylı hak ediş raporunda kayıtlı kesin istihkak tutarı dikkate alınmaktadır. İhale konusu işlerde işi yapan müteahhide sonradan ödenen akreditif bedeli ve malzeme fiyat farkı da toplam istihkak tutarına dahil edilecektir. Diğer taraftan hesaplamaya baz alınacak hak ediş bedeli, katma değer vergisi dahil edilmeden hesaplanan hak ediş tutarıdır (Özkan ve Tezel, 2004: 54).

Bu yönüyle ihale (taahhüt) konusu işlerde ve özel bina inşaatlarında asgari işçilik uygulaması yapılırken esas alınacak bedellerin hesaplanmasına, incelemeye esas belgelerin muhteviyatlarında dikkat edilecek kriterlere çalışmamızın ikinci ve üçüncü bölümünde detaylıca yer verilecektir.

1.2. ASGARI İŞÇİLİKTE AMAÇ

Kurumun asgari işçilik uygulaması ile ulaşmak istediği amaç; işverenlerin istihdam ettiği kimselere karşı sosyal güvenlik hukukundan doğan yükümlülüklerini yerine getirmemesinden dolayı kayıt dışı çalışan bu kişilere ait sigorta primleri ile bunların kanundan kaynaklanan ferîleri olan gecikme cezası ve gecikme zammını tahsil ederek bir yandan prim gelirlerine ilişkin kaybı olabildiğince telafi etmek, bir yandan da işverenleri, çalıştırdıkları kişilere karşı sosyal güvenlik hukukundan kaynaklı yükümlülüklerini cezai müeyyideler ile yerine getirmeye zorlamaktır (Eker, 2016:1).

Güzel vd., (2016)'ne göre asgari işçilik uygulamasının temelde iki amacı bulunmaktadır. Bu amaçlardan birincisi; çalışanların işverenler tarafından bildirilmediği, kayıt dışı çalıştırıldığı durumlarda uğrayacakları hak kayıplarının önlenmesidir. Asgari işçilik uygulamasındaki ikinci amaç ise; Kurumun sigorta primi gelirini ve hazinenin vergi gelirini güvence altına almaktır (Güzel, vd., 2016: 63).

Asgari işçilik uygulaması ile Kurumun mali açıdan alacağına kavuşması ve yükümlülüklerini yerine getirmeyen işverenin cezalandırılması sağlanarak, dolaylı yoldan devletin sosyal güvenlik sisteminin korunması amacına hizmet edilmektedir (Kaşıkçı: 2019: 168). Bu uygulama neticesinde de cezai müeyyideler ve mali külfetler ile karşılaşmamak amacıyla işverenler kayıt dışı sigortalı çalıştırma yoluna gitmemeleri yönünde disiplin altına alınmaktadır.

1.2.1. Kayıt Dışı İstihdam ve Asgari İşçiliğin Amaç İlişkisi

Kayıt dışı istihdam, kendi hesabına ve/veya bir işverene bağımlı olarak ücretli bir şekilde çalışan kişilerin faaliyetlerinin istatistiklere ve kayıtlara yansımaya ya da tam olarak hesaplanamayan istihdam şekli olarak tanımlanabilir. Kuruma bildirim yapılmaksızın ve gerekli yükümlülükler yerine getirilmeksizin gerçekleştirilen istihdam, sosyal güvenlik sistemi bağlamında kayıt dışılığı kapsayan, bir nevi dar anlamda kayıt dışı istihdamdır (Uğurlu, 2005: 63).

Kayıtlı olmayan ekonominin ülke ekonomisi ve sosyal yapısı üzerinde ortaya çıkardığı olumsuzlukların önüne geçmek için devletler, kayıt dışı ekonomiyi azaltmaya çalışmakta ve ekonomik faaliyetleri olabildiğince kayıt altına almak amacıyla çeşitli önlemler geliştirerek, birtakım faaliyetler yürütmektedir. Şüphesiz ki bu faaliyetlerden en önemlisini, denetim faaliyetleri oluşturmakta kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınmasına yönelik

çeşitli yöntemler de geliştirilmeye çalışılmaktadır. Bu kapsamda asgari işçilik uygulaması, kayıt dışı istihdamın sosyal güvenlik sistemi açısından önlenmesi ve kayıt altına alınmasıyla ilgili olarak geliştirilen en önemli yöntemlerden biri olarak karşımıza çıkmaktadır (Dağlıoğlu, 2019: 2).

Gelişmekte olan tüm ülkelerde olduğu gibi ülkemizde de kayıt dışı istihdam öncelikli sorunların başında gelmektedir. Bu kapsamda, başta Sosyal Güvenlik Müfettişleri ile denetmenleri tarafından üstün emek ve gayret ile mücadeleler yürütülmekte, Kurum tarafından yeni sistem ve metotlar geliştirilmektedir. Bu kayıt dışı istihdam ile mücadele sistemlerinin başında şüphesiz ki ülkemizde uzun yıllardır uygulanmakta olan “asgari işçilik uygulaması” gelmektedir. Uzun yıllardır yapılan çalışmalar ve yürütülen mücadeleler kapsamında 2003 yılında %51,75 olan kayıt dışı istihdam oranı, 2020 Ağustos ayı itibarıyla %32,9’ a kadar gerilemiştir (data.tuik.gov, 2021).

Bu kapsamda devlet, asgari işçilik uygulaması ile işverenleri belirli bir disiplin ve kontrol altına alarak çalışanların sosyal güvenliğine katkı sağlamakta, bu cihetle de kayıt dışı istihdamı önleme himayesiyle Kurumun prim gelirlerini güvence altına almakta, sürdürülebilir ve aktüeryal dengeye sahip bir sosyal güvenlik sistemine sahip olmayı amaçlamaktadır.

Sosyal güvenlik sistemi içerisinde kayıt dışı istihdam üç farklı şekilde karşımıza çıkabilmektedir. Bunlar; sigortalıların hiç bildirilmemesi, sigortalının çalışmalarının ücret (prime esas kazanç) olarak Kuruma eksik bildirilmesi ve sigortalıların çalışmalarının gün bazında Kuruma eksik bildirilmesidir.

1.2.1.1. Sigortalının hiç bildirilmemesi

Kayıt dışı istihdam olgusunda karşımıza en fazla çıkan husus; sigortalılık niteliğine haiz olması gereken bir kişinin Kuruma bildirimini hiç yapılmamasıdır. Kanun’un 4. maddesinin ilk fıkrasına göre bir veya birkaç işveren tarafından hizmet akdiyle çalıştırılan kişiler sigortalı sayılmaktadır ve bu kişilerin kendilerini çalıştıran işverenleri tarafından Kuruma bildirimlerinin yapılması yasal bir yükümlülüktür. Yine böyle bir kimsenin sigortalılık bildirimini yapılmaması ise kendisinin ve bakmakla yükümlü olduğu kişilerin sosyal güvenlik haklarından yararlanamayarak birçok yönden sistemin dışında kalmasına neden olmaktadır (Bulut, 2017: 2).

Gerçekten de prime esas kazançların eksiksiz ve doğru olarak belirlenmesinde sigortalıların da birçok mâli ve hukuki yararı bulunmaktadır. Nitekim sigortalılara

bağlanacak yaşlılık (emeklilik) aylığı veyahut diğer gelir, aylık ve ödenekler primler esas alınmak suretiyle belirlenmektedir (Korkusuz ve Uğur, 2013: 195).

Kayıt dışı (sigortasız) çalışma olgusu değerlendirilirken bu durumun çalışma hayatı içerisinde yarattığı haksız rekabetin yanı sıra günümüzde ve gelecekte yaratacağı sosyal sorunların da göz ardı edilmemesi gerekmekte olup değişen demografik, ekonomik ve sosyal şartlar ile de birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

1.2.1.2. Sigortalının çalışmalarının ücret ve gün olarak kısmen eksik bildirilmesi

Ülkemizde kayıt dışı istihdamın karşımıza çıkan bir başka yönü de çalışanların emeklerinin karşılığı olan ücret tutarının ya da çalışma günlerinin hem Kuruma hem de ilgili vergi dairesine eksik bildirilmesidir. İşverenler, istihdam ederek çalıştırdıkları personele daha fazla ödemekle birlikte, asgari ücret üzerinden beyanda bulunmakta veyahut çalışma gün sayılarını gerçeği yansıtmayacak şekilde eksik bildirebilmektedirler. Bir sigortalının çalışma gün sayısının ya da ücret tutarının düşük gösterilmesi kayıt dışılık kapsamında birçok sorunu da beraberinde getirmektedir. Karşımıza çıkan bu kayıplar hem devlet hem de sigortalı açısından söz konusu olabilmektedir (Bulut, 2017: 4).

İşverenlerin, sigortalı sayılması gereken kişileri çalışmaya başlatmasının öncesinde, sigortalı işe giriş bildirgesi ile Kuruma bildirerek sigortalılığını sağlamasının yanında çalışma gün sayılarını ve ücretlerini de tam ve eksiksiz olarak Kuruma bildirmesi oldukça önem arz etmektedir. Nitekim burada, prime esas kazançlar ile gün sayılarının tam ve doğru olarak bildirilmesinde gerek Kurumun gerek ise sigortalıların birçok yönden hukuki yararı bulunmaktadır. Bu kapsamda sigortalılara bağlanacak gelir ve aylıklar, adlarına Kuruma ödenen primlere göre belirlenmekte, yaşlılık aylığı başta olmak üzere birçok gelir, aylık ve ödeneğe hak kazanma şartları adlarına ödenen prime esas kazanç gün sayısı ile hesaplanmaktadır.

Kurum gelirlerinin büyük bir kısmı prime esas kazanç gün sayısı karşılığında toplanan primlerden oluşmaktadır. Bu yönüyle de Kuruma bildirilmesi gereken primlerin bildirilmemesi, sosyal güvenlik açıklarının ve vergi kayıplarının artmasına, sürdürülebilir ve aktüeryal dengeye sahip bir sosyal güvenlik sisteminin oluşumuna zarar vermekte, çalışma hayatı içerisinde haksız rekabete neden olmaktadır. Diğer taraftan, sigortalılar adına Kuruma gerçek gün ve kazançlar üzerinden yapılacak bildirimler, sigortalıların yarınlarından emin olma isteğini arttırarak, gelecekte ve günümüzde karşılaşılabilecekleri risklere karşı kendilerini güvence altına alan bir yatırım olarak görülecektir.

Nitekim, prime dayalı rejimler olarak adlandırılan sosyal sigortaların, Kanunla üstlendiği hak ve yükümlülükleri yerine getirmesine imkân verecek temel gelir kaynağını işverenler, sigortalılar ve devlet tarafından ödenen primler oluşturmaktadır. Prim ödemek, Kanunda belirtilen birtakım haklardan faydalanabilmek için yerine getirilmesi gereken en temel yükümlülüklerden birini oluşturur. Ücretler veyahut gelirler üzerinden alınan primler, parafiskal gelir olarak da tarif edilen bir tür vergi benzeri ödemelerdir (Alper ve Kılıkış, 2018: 203).

Ancak, Karadeniz (2000)'e göre kamu hukuku cephesinden bakıldığında, primler de bir nevi vergi olarak değerlendirilebilmektedir. Asgari işçilik uygulaması sonucunda doğabilen fark işçiliğe karşılık gelen primler genellikle sigortalıların hizmetlerine ve çoğu zaman da özellikle prime esas kazanç tutarlarına mal edilemediğinden, başka bir anlatım ile sigortalılara herhangi bir hizmet kazandırılmaması hususu göz önüne alındığında, bu görüşü kuvvetlendirebilen bir olgu olarak bu hususlar karşımıza çıkmaktadır.

1.3. ASGARI İŞÇİLİĞİN TARİHSEL SÜRECİ

Kurumun günümüze kadar uyguladığı asgari işçilik uygulaması temel olarak esasen “ölçümleme” adı ile 01.07.1946’da yürürlüğe giren 4772 sayılı Kanun ile hukuk sistematiğimiz içerisinde yerini almıştır. Asgari işçilik uygulamasının öncülü olarak tanımlanacak ölçümleme uygulamasının başladığı günden bugüne kadar Kurumun bir işe ait bildirilmesi gereken işçiliği ne şekilde tespit edeceği, işverenlerin hangi yükümlülüklerini yerine getirmediği takdirde Kurumun o işe ait asgari işçiliği bizzat tayin edeceği kanuni değişikliklere ve idari düzenlemelere bağlı olarak farklı ölçütlere tabi olagelmıştır (Aslanköylü, 2010: 1255).

Bu yönüyle 01.07.1946 tarihinde hukuk sistematiğimiz içerisinde yerini alan ölçümleme kavramı, zamanla geline süreçte bir takım değişim, gelişim ve duraksamalara uğrasa da son olarak 2008 yılında yapılan sosyal güvenlik reformu ile birlikte yürürlüğe giren 5510 sayılı Kanun’da “asgari işçilik uygulaması” adı altında tekraren yerini bularak uygulamasını sürdürmektedir.

1.3.1. Ölçümleme

Ölçümleme kelimesi, ölçme sözcük kökeninden türetilmiş olup, bir nesnenin boyutlarının, miktarının ya da nicelik ve niteliğinin belirli bir yöntem içerisinde belirtilerek tanımlanması anlamına gelmektedir. Kelime anlamı itibarıyla ölçümleme, takdir etmek manasına gelmektedir. Sosyal sigorta hukukunda ise, Kurumun prim alacağını re'sen belirlemesi olarak kullanılmaktadır (Kızılot, 1996: 1445).

Geniş anlamda bir nesnenin niteliğinin, niceliğinin, boyutlarının belli bir sistem dahilinde belirlenmesi olarak da ifade edilen ölçümleme, sosyal güvenlik hukukunda, ilk uygulanmaya başlandığı dönemdeki adıyla İşçi Sigortaları İdaresinin bir hizmet ilişkisine dayanarak işinde veya iş yerinde sigortalı sayılan kimseleri çalıştıran işverenin yasal bazı yükümlülüklerini yerine getirmemesi durumunda, sigorta primleri hesabında esas olunacak kazançlar toplamının resen saptanması işlemi olarak da tanımlanmaktadır (Tuncay ve Ekmekçi, 2012: 742-743).

Asgari işçilik kavramının “ölçümleme” adıyla anılan ilk uygulaması, 01.07.1946 tarihli 4772 sayılı İş Kazaları ve Meslek Hastalıkları ve Analık Sigortası Kanunu’nun 47. maddesinin son fıkrasında yer alan düzenleme sonrası hukukumuzda uygulamaya geçmiştir. Bu Kanun’un 47. maddesinin son fıkrasında “*Bordro ve bildiriler vaktinde verilmezse veya belge sayılmaya elverişli görülmezse İşçi Sigortaları İdaresi günlük kazançlar toplamını uygun göreceği yol ve usullere göre ölçümler*” şeklindeki düzenleme, asgari işçiliğin temelini oluşturmuş ve ölçümleme uygulaması süreç içerisinde çeşitli değişikliklere uğrasa da 09.08.1987 yılına kadar devamını sürdürmüştür. (Başarı ve Tezmen, 1957: 566).

09.07.1987 tarihinde ise uygulamaya konulan 3395 sayılı Kanun ile ölçümlemeye son verilerek, buna ikame olarak yerine idari para cezası sistemine geçilmiştir. Sonraki süreçte 08.12.1993 tarihinde yürürlüğe giren 3917 sayılı Kanun ile ölçümleme tam anlamıyla yürürlükten kaldırılarak yerine günümüzdeki tanımına çok yakın olan “asgari işçilik” sistemi yürürlüğe konulmuştur. Bu kapsamda 1987 ile 1994 döneminde ise gerçek manasıyla bir ölçümleme veyahut asgari işçilik uygulaması yapılmamıştır.

Ölçümleme uygulamasının 09.07.1987 tarihinde uygulamaya konulan 3395 sayılı Kanun neticesinde sona ermesi ile mezkûr Kanun, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununda birtakım değişiklikler yaparak ölçümleme uygulamasının dayanağı olan hükümleri yürürlükten kaldırdığı gibi işverenlerin çalıştırdıkları sigortalılara dair o dönemki adıyla SSK’ye karşı olan yükümlülüklerini yerine getirmesi noktasında idari para cezalarına

dayanan yeni bir sistemi benimsemiştir. Bu yönüyle de 01.07.1946 tarihinden itibaren uygulanan ölçümlemeye 09.07.1987 tarihi itibarıyla artık son verilmiştir. 3395 sayılı Kanun, 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun 83. maddesi ile yaptığı değişiklik sonrasında işverenlerden sigorta prim borçlarının tahsilinin bu kimselerin kamu kurum ve kuruluşlarından olan hak edişlerinden mahsup edilerek sağlanması hususunu da öngörmüştür (Eker, 2016:29).

Bu kapsamda 506 sayılı Kanun'un 3395 sayılı Kanun ile değiştirilen 83. maddesi: *"Genel ve katma bütçeli kuruluşlar, il ve belediyeler veya sermayesinin en az yarısı genel ve katma bütçeli kuruluşlar ile il ve belediyelere ait olan teşekkül ve müesseseler, kamu iktisadi kuruluşları ve bunların müessese, bağlı ortaklık ve iştirakleri, kanunla ve kanunların verdiği yetkiye dayanarak kurulan kurum ve kuruluşlar, döner sermayeli kuruluşların ihale yolu ile yaptırılan her türlü işleri üzerine alanları ve bunların adreslerini Kuruma bildirmekle yükümlüdürler. Sigorta primlerinin hak edişlerden mahsubu yapılmak şartıyla alıkonularak ödenmesi esastır. Ödemenin ve teminatın geri verilmesine ait işlemlerin usul ve esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak yönetmelikle tespit edilir."* şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

Yeni düzenleme ile işverenlerin sigorta prim borçlarının SSK'ye ödenmesinde, bu kimselerin maddede sayılan kuruluşlardaki hak edişlerinden mahsubu yöntemini getirmiştir. Yapılan değişiklik her ne kadar maddede sayılan kurum ve kuruluşların ihale yolu ile yaptırdıkları işlerin işverenleri açısından bir düzenleme getiriyorsa da bu maddenin kapsamı dışında kalan diğer işler açısından, yani kısaca ihale mevzuatına göre gerçekleştirilmeyen işler açısından idari para cezalarının devreye girmesi ve işverenler üzerinde yaptırım gücü oluşturması amaçlanmıştır. 506 sayılı kanun, 140. maddesi ile de bu kapsamda uygulanacak idari para cezalarını düzenlemiştir. 09.07.1987 tarihinden itibaren ölçümleme uygulamasına son verilmesi beraberinde pek çok tartışmayı da getirmiştir (Eker, 2016:30).

Yeni sistemde idari para cezalarının devreye girmesi ve 3395 sayılı Kanunla yürürlüğe giren idari para cezalarının güncellenmemesi nedeniyle zamanla caydırıcılığını yitirmiştir. Çalışanların Kuruma hiç bildirilmemesi, bildirilen sigortalıların ise ödenen ücretlerin altında genellikle de asgari ücret üzerinden bildirilmesi, Kurumun ciddi anlamda prim kaybına uğramasına neden olmuştur (Özdamar, 2006: 464). Bu olumsuzluk sonucunda Kurumun dikkati öncelikle inşaat sektörü üzerine yoğunlaşmıştır (Kılıçdaroğlu, 1996: 48).

Görüldüğü üzere 1987 ile 1994 döneminde gerçek anlamıyla ölçümleme yapılamaması, kayıt dışı çalıştırma olgusunu arttırarak hem işçilerin sigortasız bir şekilde çalıştırılmasına hem de SSK'nin prim kaybına neden olmuştur. Uygulamanın bu şekilde yürütülmesinin artık imkânsız olduğu zaman içinde anlaşılmış ve 3917 sayılı Kanun ile o zamanki adı ile sigorta müfettişlerinin çalışma usul esaslarında yapılan değişikliklerin uygulamaya getirdiği yansımanın da etkisiyle 01.01.1994 tarihi sonrasında biten özel bina inşaatları ile ihale konusu işleri kapsamak üzere asgari işçilik uygulaması adı altında yeni bir uygulamaya geçilmiştir (Kızılot,1996: 1449).

1.3.2. Asgari İşçilik

Ölçümleme uygulamasının sona ermesi ve bunun neticesinde 1987 ile 1994 yılları arasındaki dönemde etkin bir denetim yürütülememesi, kayıt dışı istihdamı arttırarak prim gelirlerinin azalmasına neden olmuştur. Diğer taraftan özellikle inşaat sektöründe sigortasız işçi çalıştırılmasının yaygınlaşması sebebiyle inşaat sektöründe çalışan ve emeğinden başka güvencesi bulunmayan kişilerin, sosyal güvenlik hak ve güvencelerinden yararlanamamasına sebep olmuştur (Topcu, 2011: 60).

Bu nedenlerle, 08.12.1993 tarihinde yürürlüğe konulan 3917 sayılı Kanun ile birlikte asgari işçilik uygulaması hukukumuzda yeniden dâhil olmuştur. İlgili Kanun, 4. maddesiyle 4792 sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu'nun 6. maddesine asgari işçilikle ilgili olarak: *“Sigorta müfettişleri, işverenin Kuruma, emsaline veya yapılan işin nitelik ve kapsamına göre işin yürütümü için gerekli olan sigortalı sayısının, çalışma süresinin veya prime esas kazanç tutarının altında bildirimde bulunduğunu saptamaları halinde, sigorta primleri hesabına esas tutulacak kazançlar toplamı, sigorta müfettişi raporuna dayanılarak, Kurumca resen hesaplanır ve buna göre bulunacak sigorta primleri 506 sayılı Kanun'un 80 inci maddesine göre tahsil olunur. İşin yürütümü için gerekli olan asgari işçilik miktarı, yapılan işin niteliği, bünyesinde kullanılan teknoloji, iş yerinin büyüklüğü, benzer işletmelerde çalıştırılan işçi sayısı, ilgili meslek veya kamu kuruluşlarının görüşü gibi unsurlar dikkate alınarak sigorta müfettişince saptanır.”* hükümleri getirilmiştir.

Madde metninde görüldüğü üzere asgari işçilik uygulamasına gidilme sebepleri, işverenlerin yürüttükleri iş için gerekli olan sigortalı sayısı, prim ödeme gün sayısı veya prime esas kazançların altında bildirimde bulunmasıdır. Bu nedenler uygulamada kaçak sigortalılık olarak da ifade edilen durumları içermektedir. SSK, 07.07.1994 tarih ve 16-86 sayılı Genelge ile her türlü inşaat ve ihale konusu işte uygulanmak üzere asgari işçilik oranlarını belirlemiştir. Genelgeye göre, bu tür işlerde sigorta müfettişleri tarafından somut

bir araştırma yapmak yerine bu işlere ait oranlar, ihaleli işlerde işverene ödenecek hak ediş tutarına, özel inşaatlarda inşaat maliyetine uygulanarak soyut bir tespit gerçekleştirilecektir. İlgili Genelgeye göre 01.01.1994 tarihinden itibaren başlanan ihaleli işler ve özel inşaat işleri açısından asgari işçilik uygulamasına başlanmıştır. Bu tür işler açısından önceden belirlenmiş oranlar yoluyla inceleme yapılmasının sebepleri ise müfettişlerin iş yoğunluğu ve iş yeri sayılarındaki artış olarak ifade edilmektedir (Karakaş ve Karakaş, 2011: 280-281).

Nitekim anılan kanunun amir hükmü neticesinde Sosyal Sigortalar Kurumu tarafından yayımlanan 17.11.1995 tarihli ve 16-118 ek sayılı Genelge ile asgari işçilik uygulamasına yönelik olarak dosya memuru tarafından işveren dosyası üzerinde bir ön değerlendirme işlemi yapılması ve bu ön değerlendirme neticesinde işveren işlemlerinin sigorta müfettişi incelemesine sevk edilmesine gerek olup olmadığının belirlenmesine yönelik bir işlem tanımlanmıştır (Gülmez, 2012: 96). İlgili düzenlemeye göre, işverenlerin işyerlerini yasal sürede SSK'ye bildirip tescil ettirmiş ve sigortalılarına dair prime esas kazançları bildirmiş olmaları şartıyla, iş yeri kapsamında bulunan sigorta müdürlüğüne bir dilekçeyle müracaat ederek asgari işçilik uygulamasında müfettiş incelemesi talep etmediklerini ve dosya üzerinden ilgili SSK Müdürlüğüne yapılacak hesaplama sonucu bildirilmesi gereken asgari işçilik miktarının altında bir bildirimde bulunmuşsa aradaki fark işçilik miktarına ait prim borcunu ödemeyi taahhüt etmeleri halinde, iş yeri dosyası üzerinden işverene ödenecek ihaleli işlerdeki hak ediş, özel bina inşaatlarında inşaat maliyetine 16-86 sayılı Genelgedeki asgari işçilik oranlarının %25 azaltılmış hali uygulanarak asgari işçilik uygulamasının gerçekleştirileceği belirtilmiştir. Bu Genelgeye göre iş yeri dosyası üzerinden yapılan hesaplamada, işverenlerin bu işlere dair bedeli karşılığında üçüncü kişilerden aldıkları faturalar nazara alınmamaktadır. Yani bu işlere dair hak ediş veya maliyet bedeli hesaplanırken üçüncü kişilere yapılan ödemeler işverenin hak ediş veya maliyet bedelinden düşülmemektedir (Eker, 2016:34).

Sigorta müfettişi incelemesi talebinden önce yapılacak ön değerlendirme esnasında, işverenin faturalı işçiliklerinin bulunabileceği bu nedenle mükerrer hesap yapılabileceği düşüncesinden hareketle başlangıçta 2 puan eksiltilerek uygulanan asgari işçilik oranı 26.02.1995 tarihinde uygulamaya giren 12 seri No.lu Genel Tebliği uyarınca % 25 eksiltilerek uygulama yapılmaya başlanmıştır. Asgari işçilik oranının % 25 eksik alınması ile işlemlerin ilgili sigorta müdürlüklerince sonuçlandırılması teşvik edilmektedir. Bu bağlamda, örneğin; özel bina inşaatı yapan işverene Kurum tarafından yapılacak ön değerlendirme hesabında uygulanan asgari işçilik oranı 07.07.1994 tarih 16-86 Ek Genelgede belirtilen işçilik oranı olan % 9'un iki puan eksiği olan % 7 yerine % 9'un % 25 eksiği olan % 6,75 olacaktır (Topcu, 2011: 60).

Asgari işçilik uygulaması; sosyal güvenlik reformu olarak 2008 yılında hayatımıza giren 5510 sayılı Kanun dönemine kadar son olarak yürürlüğe giren 4958 sayılı Kanun hükümleri dayanak alınmak suretiyle uygulanmıştır. Kanun'un 85. maddesi ile gerek gerçek gerekse tüzel kişilerce yapılan özel nitelikteki inşaat işlerinden dolayı bu işleri yapan işveren tarafından yeterli işçilik bildirilmiş olup olmadığının Kurum tarafından araştırılacağı düzenlenmiş ve hüküm altına alınmıştır. Özel bina inşaatı iş yerlerinde asgari işçilik uygulamasının esasları, Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği'nin 118. maddesinde ve ayrıca Kurumun 2013-11 sayılı "İlişiksizlik Belgesi" konulu Genelgesinde yapılan düzenlemelerde yer almıştır.

Özel bina inşaatları için Kuruma bildirilmesi gereken en az işçilik miktarının tespiti Kurum bünyesinde yer alan iki aşama sonucunda belirlenebilmektedir. Bunlardan birincisi SSİY'nin 111/1. maddesine göre, sosyal güvenlik il müdürlüğü/merkez müdürlüğü bünyesinde bulunan prim tahakkuk ve tahsilat servislerinde görevli memurlarca yapılan ön inceleme (araştırma) işlemi, ikincisi ise; 2011/13 sayılı Genelgesine göre Sosyal Güvenlik Müfettişleri tarafından yapılan asgari işçilik hesaplamasıdır. Sosyal güvenlik merkez müdürlüğü bünyesinde bulunan prim tahakkuk ve tahsilat servilerinde görevli memurlarca asgari işçilik uygulamasına esas ön değerlendirme/inceleme diğer bir ifade ile Kuruma bildirilmesi gereken en az işçilik miktarının tespiti için; inşaat ile ilgili olarak iş yeri dosyasının inşaat bitmeden önce tescil edilmiş olması veya tescil edilmiş inşaat iş yerinin yasal süre içinde Kuruma bildirilmiş olması gerekmektedir. Bu şartları yerine getirmeyen inşaat iş yerleri için sosyal güvenlik merkez müdürlüğü tarafından asgari işçiliğe esas ön değerlendirme işlemi yapılamamaktadır. Bu nitelikteki inşaat iş yerleri için asgari işçilik incelemesi noktasında dosya Kurum Müfettişlerine sevk edilmektedir (Çavuş, 2016: 79).

Yine SSİY'nin 112/4 maddesinde: "*Ünitece hesaplanan borca işverence faturalı işçilik ödemeleri veya başka nedenlerle itiraz edilmesi halinde, Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarınca inceleme yapılır.*" hükmü bulunmaktadır.

Güncel olarak asgari işçilik incelemelerinde genel dayanak; 5510 sayılı Kanun, Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler İle Yeminli Malî Müşavirlerce İşyeri Kayıtlarının İncelenmesi Hakkında Yönetmelik hükümleridir. Ayrıca kanun ve yönetmeliğin uygulamasını göstermek ve birtakım hususları belirtmek üzere başta 2011/13 sayılı Genelge olmak üzere farklı zamanlarda Kurum tarafından genelgeler çıkarılmıştır.

Bu düzenlemelerle kısaca özetleyebileceğimiz asgari işçilik uygulamasının akış süreci ile ilgili olarak, çalışmamızın ikinci bölümünde yürürlükteki mer'i mevzuat hükümleri, güncel uygulama ve yargı kararları doğrultusunda çok daha kapsamlı anlatım ve değerlendirmelerde bulunulacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

5510 SAYILI SOSYAL SİĞORTALAR VE GENEL SAĞLIK SİĞORTASI KANUNU KAPSAMINDA ÖZEL BİNA İNŞAATLARINDA ASGARİ İŞÇİLİK UYGULAMASI

Özel bina inşaatlarında asgari işçilik uygulamasında karşımıza çıkan düzenlemeler genel olarak SSİY hükümlerinde, daha detaylı olarak ise Kurum genelgelerinde yerini bulmuştur. Özel bina inşaatlarında asgari işçilik tespiti yapılırken gerçekleştirilecek olan işlemlerin önemli bir kısmı ihale konusu işlere uygulanan işlemlerle aynıdır. Nitekim, hem özel bina inşaatı işi olup hem de ihale konusu iş olarak ikmal edilen örnekler ile uygulamada çok sık karşılaşılmaktadır. Bu nedenle çalışmamızda, mükerrerlik de yaratmaması adına özel bina inşaatlarında asgari işçilik uygulamasının kendine has noktalarının belirtilmesi ve ihale konusu işlerle aynı olan noktalara da ayrıca değinilmeyerek tek bir anlatımla ifadesi yoluna gidilmiştir.

2.1. ASGARİ İŞÇİLİK ORANININ ÖNEMİ

Genel olarak asgari işçilik uygulaması tüm işler ve iş yerleri için yapılabilirse de Kurum, bazı işler için asgari işçilik uygulamasını çok daha özel olarak düzenlemiştir. Özel bina inşaatları ve ihale konusu işler, asgari işçilik uygulamasının özel olarak düzenlendiği alanlardır (Kaşıkçı: 2019: 115). Bu işlerin yapıldığı iş yerlerinde Kurum tarafından tespit edilen asgari işçilik oranları ve bu oranların uygulanma süreci, Kurum nezdinde bu işleri oldukça önemli bir hale getirmiş ve birçok özellikli durumun ortaya çıkmasına neden olmuştur.

Nihayetinde de işin yürütülebilmesi için ihtiyaç duyulan asgari işçilik miktarının belirlenmesinde ve Kuruma işin yürütümü için yeterli işçiliğin bildirilmiş olup olmadığının tespitinde nazara alınacak asgari işçilik oranları oldukça önemli hale gelmiştir. Çünkü ihale konusu işlerde, yapılan işin kapsam ve niteliğine göre belirlenen asgari işçilik oranı temel olarak istihkak bedeli (hak ediş bedeli) baz alınarak uygulanmakta, özel bina inşaatlarında ise tespit edilecek maliyet bedeline uygulanmaktadır. Bu yönüyle de özel hesaplamalarla bulunacak matraha çarpan konumunda olan asgari işçilik oranı, asgari işçilik miktarının tespitinde önemli bir etken olarak yer almaktadır.

2.1.1. Asgari İşçilik Oranının Tanımı

Özel nitelikteki inşaatlar ve ihale konusu işlerde karşımıza çıkan asgari işçilik uygulaması tabi olduğu usul gereğince birtakım matematiksel hesaplamalara göre gerçekleştirilmektedir. Yani; bu işlerde asgari işçilik miktarının ne olduğu, Kanun'un 85. maddesinin 1. fıkrasında belirtildiği gibi doğrudan Kurumun iş yerinde tespit yaparak olgulara dayalı bir değerlendirme yapması yoluyla denetlenmemektedir. Özel nitelikteki inşaatlar ve ihaleli işlerin asgari işçilik miktarı, bu işlerde Kurumca saptanacak maliyetin yine Kurumun bu işlere özgü olarak belirlediği sayısal oranlarla çarpılması yoluyla bulunmaktadır. Bu oranlar ise gerek uygulamada gerekse mevzuatta asgari işçilik oranları olarak ifade edilmektedir (Yıldız ve Umdu, 2010:42., Karakaş ve Karakaş, 2011: 296).

Öztürk (2013)'e göre asgari işçilik oranı; özel inşaat işleri ve ihaleli işlerde işin yürütümü için çalıştırılması gerekli olan asgari sigortalı sayısına ve bunların çalışma sürelerine denk gelen prime esas kazançlarının toplamının, bu işlerdeki hak ediş ve maliyet bedellerine oranı olarak tanımlanmaktadır.

Bu kapsamda asgari işçilik oranının mevzuatta yer alan tanımına bakacak olursak; Kanun'da asgari işçilik oranının tanımına yer verilmemiş olup sadece bu oranların Kurum tarafından oluşturulacak Asgari İşçilik Tespit Komisyonu tarafından saptanacağı belirtilmiştir. Sosyal Güvenlik Kurumu Asgari İşçilik Tespit Komisyonunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 4. maddesinde asgari işçilik oranı; *“ihale yoluyla yapılan işlerde istihkak tutarı, özel nitelikteki inşaat işlerinde ise maliyet bedeli içerisindeki asgari işçilik miktarının yüzdesi”* olarak tanımlanmıştır. Yine Meslek Mensupları Yönetmeliğin 4. maddesinde yerini bulan asgari işçilik oranı; *“Kurum bünyesinde oluşturulan Asgari İşçilik Tespit Komisyonunca ihale konusu işler ve özel bina inşaatı iş yerleri için yapılacak incelemede dikkate alınacak oran”* olarak tanımlanmıştır.

2.1.2. Asgari İşçilik Oranlarını Belirleme Yetkisi

Kanun'un 85. maddesinin 6. ve 7. fıkraları ile *“Kuruma yeterli işçilik tutarının bildirilmiş olup olmadığının araştırılmasında, işin yürütümü için gerekli olan asgarî işçilik tutarının tespitinde dikkate alınacak asgarî işçilik oranlarının saptanması ve asgarî işçilik oranlarına vaki itirazların incelenerek karara bağlanması amacıyla Kurum bünyesinde; Kurum teknik elemanlarından dört üye, Yönetim Kurulunda temsil edilen işçi ve işveren konfederasyonlarınca görevlendirilecek iki üye, Türkiye Odalar ve Borsalar Birliğinden bir üye olmak üzere toplam yedi teknik elemandan oluşan, Asgarî İşçilik Tespit Komisyonu*

kurulacağı, Kurumca gerek görüldüğünde, aynı esaslara göre birden fazla Asgari İşçilik Tespit Komisyonu kurulabileceği, komisyonun salt çoğunlukla toplanacağı ve kararlarını en az dört üyenin aynı yöndeki oyu ile alınacağı” hükümleri getirilmiştir.

Görüldüğü ve adından da anlaşılacağı üzere asgari işçilik tespit komisyonu; işçilik oranlarının tespit ve belirlenmesi amacıyla Kurum tarafından oluşturulan bir komisyondur. Bu komisyonun çalışma düzeni, Asgari İşçilik Tespit Komisyonunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik ile belirlenmiştir. Anılan yönetmelikte amaç; komisyonunun oluşturulması, iş için gerekli görülen işçilik miktarının belirlenmesi, Kuruma gerekli işçilik bildirilmiş olup olmadığının irdelenmesinde dikkate alınacak işçilik oranlarının tespiti, belirlenen oranlara karşı olarak yapılacak itirazların tetkikine ilişkin gerekli usul ile esasları belirlemektir.

Bu kapsamda, Kurum bünyesinde oluşturulan asgari işçilik tespit komisyonu tarafından çeşitli iş kollarına ait asgari işçilik oranlarını gösterir tebliğler yayımlanmakta, bu tebliğlerde iş kolu sınıflarına ve yapılan işin muhteviyatına göre asgari işçilik oranları belirlenmektedir. Son olarak 23 Haziran 2020 tarih ve 31164 sayı ile Resmî Gazete’de yayımlanan tebliğ eki liste eki ile 22 ana iş kolu altında 858 iş için asgari işçilik oranları belirlenmiştir. Mezkûr tebliğ ile belirlenen oranlar; çalışma şekilleri, teknolojiden faydalanma durumu gibi kriterler baz alınarak belirlenmiştir. Örneğin; işin malzemeli veya malzemesiz yapılma olasılığı var ise işçilik oranı malzemeli ve malzemesiz olarak ayrı ayrı olarak belirtilmekte, yine işin makine ile yapılma olanağı var ise makinalı ve makinesiz işçilik oranı ayrı ayrı belirtilmektedir. İşin niteliğinde farklılıklar bulunuyor ise örneğin; karkas, çelik, betonarme, prefabrik vb. gibi durumlarda işin gerek ve niteliği noktasında ayrı ayrı işçilik oranı belirlenmektedir (Doğan,2010: 83)

Asgari işçilik Tespit komisyonu tarafından henüz oran belirlenmemiş işlerde ise yapılacak işlemler, Kurum’un Asgari İşçilik Tespit Komisyonunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğinin 11. maddesinde “*Asgari işçilik oranları belirlenmemiş olan işkolları ile ilgili olarak Kuruma yeterli işçilik bildirilmiş olup olmadığının araştırılmasına veya Kurum denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarınca işin yürütümü için gerekli olan asgari işçilik miktarının tespitine esas olmak üzere uygulanması gereken asgari işçilik oranının belirlenmesi amacıyla araştırma veya tespiti konu işe ait son veya kesin hak ediş raporunun, hak ediş raporu düzenlenmeyen anahtar teslimi, yap-işlet-devret veya yap-işlet suretiyle ihale edilen işler ve benzer işlerde yüklenici tarafından idareye verilen ve kabul*

edilen teklif, teknik doküman, analizler, maliyet bedelleri, teklif birim fiyat cetvelleri ve mahal listeleri ve benzeri ile işe ait sözleşmenin ilgili bölümleri, diğer teknik ve mali dokümanlarının, idarece işverene malzeme verilmiş olup olmadığının, verilmiş ise verilen malzemenin cinsi, miktarı ve sözleşme yılı fiyatlarıyla toplam bedelini gösteren iş bitirme belgesinin, gerekiyorsa işin sözleşmesinin aslı veya idarece ya da aslı görülmek suretiyle Kurumca onaylı fotokopileri, gerekli diğer belgelerle birlikte ilgili Kurum ünitesi tarafından Komisyona intikal ettirilmek üzere komisyonun faaliyet gösterdiği Daire Başkanlığı veya üniteye gönderilir.” şeklinde düzenlenmiştir.

Bu kapsamda komisyon önüne intikal gelen dosyalar öncelikli ve ivedilikli bir şekilde ele alınarak ön incelemeden geçirilir. Ön inceleme sonrasında dosyaya ilişkin değerlendirme ve oran tespiti birtakım kriterler eşliğinde yapılarak dosyanın komisyona eksiksiz olarak teslim edilmesinden itibaren 30 gün içerisinde karara bağlanarak asgari işçilik oranı tespit edilir.

2.1.3. Asgari İşçilik Oranına İtiraz

Asgari İşçilik Tespit Komisyonu tarafından tespit olunan asgari işçilik oranlarına itiraz edilmesi de uygulamada karşılaşılabilen bir durumdur. Bu noktada nasıl bir süreç yaşanacağı Kurumun Asgari İşçilik Tespit Komisyonunun Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğinin 17. maddesinde açıklanmıştır.

Buna göre “İşveren, kendisine tebliğ edilen asgari işçilik oranına, tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde nedenleri ile birlikte yeni bilgi ve belgeleri de ekleyerek ilgili üniteye bir kez yazılı olarak itiraz edebilir. Asgari işçilik oranına yapılan itirazlar, önceden Kurum Yönetim Kurulu Kararı ile belirlenmiş olan asgari işçilik oranına yapılacak olan itirazları inceleyecek komisyonca incelenmek üzere komisyonun faaliyet gösterdiği Daire Başkanlığına veya üniteye ilgili üniteye gönderilir. Bu tür itirazlar Komisyonca en geç on beş gün içerisinde sonuçlandırılır. Komisyonun faaliyet gösterdiği Daire Başkanlığı veya ünite, asgari işçilik oranına yapılan itiraz üzerine Komisyonca alınan kararı, en geç üç iş günü içinde ünitesine gönderir. Ünitece; asgari işçilik oranında bir değişiklik olmaması halinde işverenin talebinin reddine dair karar işverene tebliğ edilir. Eğer ki itiraz üzerine Komisyonca yeni bir asgari işçilik oranı belirlenmesi halinde, komisyonun faaliyet gösterdiği Daire Başkanlığı veya ünite, teslim edilen asgari işçilik oranına ilişkin kararı, tespiti isteyen üniteye beş iş günü içinde bildirir. Komisyonca belirlenen asgari işçilik oranı üzerinden yeterli işçilik bildirilmiş olup olmadığı, ilgili ünitece araştırılır. Yapılan araştırma

işlemi sonucunda, Kuruma yeterli işçiliğin bildirilmemiş olduğunun anlaşılması halinde, eksik bildirilen işçilik tutarı üzerinden hesaplanan prim aslı faaliyetin son ayı veya Kurumun denetim ve kontrole görevli memurlarınca düzenlenen raporlarda tespit edilen aylar ile ilişkilendirilerek gecikme cezası, gecikme zammı ve hesap cetveli ile birlikte asgari işçilik oranı ünitece işverene tebliğ edileceği” mezkûr yönetmelik tarafından düzenlenerek ilgili iş ve işlemler süreci açıklanmıştır.

2.2. ÖZEL BİNA İNŞAATLARINDA ASGARİ İŞÇİLİK UYGULAMASI

2.2.1. İnşaat Başlama ve Bitiş Tarihinin Belirlenmesi

Özel nitelikteki inşaat iş yerlerinde asgari işçilik uygulamasında inşaatın başlama ve bitiş tarihlerinin belirlenmesi oldukça önem arz etmektedir. Bilindiği üzere Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı tarafından her yıl yayımlanan yapı yaklaşık birim maliyetleri ile inşaat brüt metrekare alanının çarpılması neticesinde bulunan inşaatın maliyet bedeline, asgari işçilik oranı uygulanmakta ve işin yürütümü yönünden gerekli işçilik miktarı bulunmaktadır. Bu da yapı yaklaşık birim maliyetlerinin her yıl değişmesinden dolayı, inşaatın toplam maliyet bedelini ve bunun neticesi olarak asgari işçilik incelemesini sonucunda bulunacak asgari sigorta matrahını temelden etkilemektedir.

Yine inşaatın başlama ve bitiş tarihleri dışarısında kalan, bu dönem içerisinde bildirilmeyen anılan inşaatın yapılan sigortalılık bildirimlerinin, yetkili mercilerden yapı kullanım belgesi alınabilmesi için Kurumdan alınması zaruri olan ilişiksizlik belgesi verilme sürecinde, yani asgari işçilik sürecinde, asgari işçilik hesaplamasına dahil edilip edilmemesi noktasında da önemi bulunmaktadır.

Başka bir anlatımla; özel nitelikteki inşaat iş yerlerinde inşaatın bitirildiği güne kadar Kuruma bildirilen işçilik miktarları dikkate alınmakta, işin başlangıcından önce ve bitiminden sonra yapılan bildirimler dikkate alınmamaktadır. Ancak, bu dönem dışarısında yapılan bildirimler aksine tespit yoksa iptalde edilmemektedir.

Bu yönden inşaatın başlama ve bitiş tarihleri hangi yılın yapı yaklaşık birim maliyetlerinin esas alınacağı ve inşaatın faaliyet devresinin tespit edilerek hangi işçiliklerin hesaplamada nazara alınacağı, eğer uygulanacaksa hangi dönemlere dair idari para cezası uygulanacağı, fark işçilik miktarı tespit edilmişse hangi döneme mâl edileceği gibi nedenlerle önem ihtiva etmektedir. Bu kapsamda inşaatın başlama ve bitiş tarihlerinin tespit

edilmesinin mevzuat ve Kurum uygulamasında nasıl belirlendiğinin, sürecin ne şekilde olduğunun önemle irdelenmesi gerekmektedir.

Özel nitelikteki inşaat iş yerlerinde inşaatın başlama tarihi, kural olarak inşaatın yapımına fiilen başlanılan ve sigortalı çalıştırmaya başlanılan tarihtir. İşverenlerin Kanun'un 11. maddesinin 2. fıkrasına göre en geç sigortalı çalıştırmaya başladıkları tarihte iş yeri bildirgesi düzenleyerek bulundukları yerde bulunan Kurumun ilgili ünitesine vermeleri gerekmektedir.

İşveren tarafından sigortalı çalıştırıldığı hususunda iş yeri bildirgesi Kuruma verilmeyen veyahut inşaat halinde iken sigortalı çalıştırıldığı hususu Kurumca tespit olunamayan ancak varlığı yapımı bitirildikten sonra öğrenilen inşaatlarda ise, sigortalı çalıştırılmaya başlandığı işveren tarafından kanıtlanabilen veya müfettiş tarafından belirlenebilen tarih, tespit edilememesi veya kanıtlanamaması durumunda ise yapı ruhsat tarihi, işe başlama tarihi olarak kabul edilmektedir. Ruhsatı bulunmayan veya ruhsata aykırı olarak yapılan yapılarda; işverenin belgelendirebildiği tarih, bu yok ise her türlü resmî belgelerden veyahut yapılan çevre araştırmasından vb. saptanan tarih işe başlama tarihi olarak dikkate alınır.

İnşaatın bitiş tarihi ise işveren tarafından ilişiksizlik belgesi alınması ve işin bittiğine dair Kuruma yapılan başvuru dilekçesinin tarihi, beyan edilen bitim tarihten itibaren bir ay içerisinde ise beyan edilen tarih, değilse dilekçenin Kuruma intikal ettirildiği tarih olarak kabul edilir. Bunun yanında 2011/13 sayılı Kurum Genelgesi ve SSIY uyarınca gerektiğinde inşaatın başladığı ve bitirildiği tarihin işverence resmî makamlardan alınacak belgelerle kanıtlanması istenebilir. İnşaatın başladığı ve bittiği tarihin resmî belge ile kanıtlanamaması durumunda aksine bir tespit bulunmadıkça, yapı ruhsat tarihi inşaatın başladığı tarihi olarak kabul edilecek olup bu tarihlere işverenlerce itirazda bulunulması durumunda inşaatın başlama ve bitiş tarihleri ile ilgili Kurumun denetim ve kontrolle görevli memurlarınca yapılacak inceleme sonucuna göre işlem tesis edilecektir.

Yargıtay 21. Hukuk Dairesi 05.06.2014 tarihinde, 2013/2947 Esas, 2014/12563 Karar sayısı ile önüne gelen bir uyuşmazlıkta; inşaatın başlama ve bitiş tarihlerinin tam olarak belirlenemediği durumlarda, mahkeme tarafından inşaatın yapım ve tamamlanma sürecini takip ve denetim ile sorumlu makamlardan inşaatın tamamlanma tarihini sormak ve belgeleri istemek, elektrik, su, doğalgaz vb. aboneliği için başvuru tarihlerini sormak, gerekli görülür ise mahallinde inşaat bilirkişisi ile birlikte keşif yaparak inşaatın tamamlanma tarihini

belirlemek, yapı ruhsatını getirterek dosyadaki diğer belge ve kayıtlar ile birlikte değerlendirerek yapının sınıf ve grubunu doğru belirlemek gerektiğini belirtmiştir.

2.2.2. İnşaat Sınıf ve Grubunun Tespiti

Özel inşaat işlerinde asgari işçilik oranlarının uygulanacağı maliyet türlerinden biri olan yaklaşık maliyetin bulunabilmesi için bilinmesi gereken unsurlardan biri de inşaatın yapı sınıfı ve grubunun belirlenmesidir. İnşaatın hangi yapı sınıfı ve grubuna girdiği tespit edilmeden yüz ölçümü ile çarpılacak birim maliyet bedeli de bulunamamaktadır (Eker, 2016:132). İnşaatın hangi yapı sınıf ve grubunda bulunduğu ile brüt inşaat metrekare alanı yetkili makamlarca verilen inşaat ruhsatnamesinde belirtilmektedir.

SSİY 111. maddesinde “Bina maliyeti, belediyeler, valilikler ve ruhsat vermeye yetkili diğer makamların vermiş olduğu inşaatın ruhsatnamesinde yazılı bulunan, ruhsatnamesi yoksa ünitece tespit edilecek yüzölçümü ile birim maliyet bedelinin çarpımı suretiyle bulunacak tutar üzerinden hesaplanmaktadır. Birim maliyet bedelleri, her yıl inşaatın sınıfı ve grubuna göre Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca tespit edilerek Kurumca özel nitelikteki inşaat iş yerlerinin asgari işçilik uygulamasında esas alınır. İnşaatın niteliği dikkate alınarak, inşaatın ruhsatnamesi ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca yayımlanan ilgili tebliğde kayıtlı yapının sınıfı ve/veya grubunun farklı olduğunun anlaşılması hâlinde, Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca yayımlanan ilgili Tebliğde yer alan yapı sınıfı ve grubu esas alınır, işverenin itirazı durumunda inşaatın yapı sınıfı veya grubu, Kurumun denetim ve kontrolle görevli memurlarınca mahallinde düzenlenen tespit tutanağına istinaden ünitece belirlenerek işlem yapılır. Ünitece bu şekilde tespit edilen yapı sınıf veya grubuna yapılan itirazlar ise karara bağlanmak üzere Asgari İşçilik Tespit Komisyonuna intikal ettirilir.” hükmü bulunmaktadır.

Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı tarafından her yıl yayımlanan Mimarlık ve Mühendislik Hizmet Bedellerinin Hesabında Kullanılacak Yapı Yaklaşık Birim Maliyetleri Hakkında Tebliğ ile yapının mimarlık hizmetlerine esas olan sınıfı dikkate alınarak; katma değer vergisi hariç, genel giderler (%15) ile yüklenici kârı (%10) dâhil edilerek birim metrekare maliyetleri belirlenmektedir. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı her yıl bu maliyetleri bir liste halinde belirleyerek tebliğ ile yayımlamaktadır. Bu tebliğde inşaatların birim maliyet bedelleri, inşaatların çeşitli ölçütlere göre sınıflandırıp gruplandırılması sonucunda belirlenmiştir. Listede yapılar önce sınıflara ayrılarak

belirtilmekte, sınıflar da kendi içerisinde gruplara ayrılmaktadır. Hem sınıf hem grup bakımından maliyetler baştan sona doğru artarak sıralanmıştır (Eker, 2016:133).

Görüldüğü üzere özel bina inşaatlarında maliyet bedeli, inşaatın ruhsatında yer alan brüt metrekare ile yapı sınıf ve grubuna göre belirlenen metrekare birim maliyetinin çarpımı suretiyle hesaplanmaktadır. Hesaplanan bu maliyet bedeline de asgari işçilik oranı uygulanmakta ve bildirilmesi gereken asgari işçilik miktarı hesaplanmaktadır. Bunun üzerinden de eğer eksik işçilik var ise prim tahakkuku yapılmaktadır. Ana kural bu olmakla beraber, inşaatın niteliği göz önüne alınarak, inşaatın ruhsatı ile Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığınca yayımlanan tebliğde kayıtlı yapının sınıfı ve/veya grubunun farklı olduğunun anlaşılması hâlinde, ilgili Tebliğde yer alan yapı sınıfı ve grubu esas alınarak işlem tesis edilmektedir. Bu duruma işverenin itirazı olması durumunda inşaatın yapı sınıfı veya grubu, Kurumun denetim ve kontrolle görevli memurları tarafından mahallinde düzenlenen tespit tutanağına istinaden belirlenmektedir. Yani; inşaat ruhsatında belirtilen inşaat sınıf ve grubundan yüksek ya da yüz ölçümünden daha fazla yapıldığı tespit edilen özel bina inşaatlarında tespit edilen yapı, sınıf, grup, yüz ölçümü dikkate alınarak belirlenmektedir (Döner,2020: 527).

2.2.3. Toplam İnşaat Metrekare Alanı ve Yapının Tamamlanma Oranının Belirlenmesi

Özel bina inşaatlarında, ikmal edilen inşaatın yaklaşık maliyetinin tespit edilebilmesi için öncelikle inşaatın yüz ölçümünün bilinmesi gerekmektedir. Aksine herhangi bir tespit bulunmuyor ise yaklaşık maliyetinin tespiti, inşaatın metrekaresi ile Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığınca yayımlanan yapı yaklaşık metrekare birim maliyet bedelinin çarpılması sonucu bulunmaktadır. Buradaki metrekare hesaplaması, brüt metrekare üzerinden yapılmaktadır. İnşaatın brüt metrekare alanı yetkili makamlarca verilen inşaat ruhsatında belirtilmektedir. Kural inşaat ruhsatında belirtilen metrekarenin nazara alınması olmakla beraber, inşaat yapı ruhsatının bulunmadığı veyahut mevcut ruhsata aykırı yapının inşa edildiğinin tespit edildiği durumlarda, gerçek durumu yansıtan yapı sınıf ve grubu ile tespit edilen yüzölçümü dikkate alınmaktadır.

Özel bina inşaatlarında asgari işçilik hesaplaması kural olarak inşaatın tamamen bittiği tarihte yapılmaktadır. Kural bu olmakla birlikte bazı hal ve durumlarda, örneğin; inşaatın bir başka kişi veya şirkete devredilmesi, ekonomik sebeplerden ötürü inşaatı ara verilmesi veya sadece biten kısmına yönelik bölümün kullanılmak istenilmesi gibi hallerde, inşaatın biten

bölümüne asgari işçilik uygulaması yapılarak biten bölüm için Kurum tarafından ilişiksizlik belgesi verilebilmektedir (Gülmez, 2012: 113). Gerçekten de uygulamada inşaat sahipleri, sermaye yetersizliği gibi ekonomik nedenlerle inşaatın tamamlanan bazı kısımlarından önceden faydalanarak bu kısımları kullanıma başlamak ya da satarak daha erken bir ekonomik değer elde etmek isteyebilmekte, inşaat yarı halde iken satılarak el değiştirebilmektedirler.

Bu hususta Kurumun 2011/13 sayılı Genelgesinin 6.7 başlığı ve SSIY'nin 111. maddesinin 7. fıkrasında: *“Asgari işçilik incelemesinin inşaatın el değiştirmesi, talep edilmesi halinde inşaatın biten kısmı ve benzeri hallerde, inşaat, Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliği ekinde yer alan inşaatın ikmal edilen kısmının bina maliyetine oranlarını gösterir cetvel de gösterilen durumlara uygun bulunduğu takdirde bu oranlar aynen, uymadığı takdirde ise, yapılmayan kısımlar yapılan kısımlara oranlanarak bulunacak maliyet esas alınmak suretiyle inşaatın herhangi bir safhasında da yapılabileceği”* düzenlenmiştir.

Bu yönüyle incelemeye konu inşaatın kısmen tamamlandığı durumlarda, daha sonra tamamlanarak ikmal edilen kısım için yapılan hesaplamada, önceden tamamlanan kısmın nazara alınmasına imkân bulunmamaktadır.

2.2.4. İnşaat Maliyetinin Belirlenmesindeki Kriterler ve Hangi Maliyetin Esas Alınması Gerektiğinin Tespiti

Özel bina inşaatlarında asgari işçilik incelemelerine ilişkin bir tespit yapılırken öncelikli olarak inşaat maliyetinin bulunması elzemdir. Bu maliyet belirleme hususu, Kanun'da açıkça düzenlenmemekle birlikte, çıkarılan yönetmelik ve genelgeler ile düzenlenme alanı bulmuştur. Bu minvalde, özel bina inşaatı iş yerlerinde; yaklaşık maliyet, defter maliyeti ve sözleşme maliyeti adı altında üç maliyet tespit kriterinin olduğunu söylemek yerinde olacaktır. Kurum uygulamada asgari işçilik incelemelerine ilişkin yaptığı değerlendirmelerde bu üçlü kriterden yüksek olan maliyeti baz almakta ve değerlendirmede ona itibar etmektedir.

İnşaatın ikmali süresince Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutmakla yükümlü olunmayan inşaatlarda maliyet bedelinin belirlenmesi m2 birim maliyet üzerinden yapılırken, defter tutulması zorunlu inşaatlarda ise maliyet bedelinin belirlenmesi; m2 birim maliyet (yaklaşık maliyet), defter maliyeti ve sözleşme miktarı olarak üç kriter üzerinden

yapılmaktadır. Asgari işçilik incelemesi bu yönüyle bu üç kriterden kıyas yapılarak en yüksek maliyet bedeli üzerinden yapılmaktadır. (Umdü, 2010:267).

2.2.4.1. Yaklaşık maliyet esası

Çalışmamızın üst kısımlarında kabaca değindiğimiz üzere, özel bina inşaatlarında kural olarak yaklaşık maliyetinin tespiti; inşaat ruhsatında yer alan metrekare alanı ile Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığınca her yıl yayımlanan yapı yaklaşık metrekare birim maliyet bedelinin çarpılması sonucu bulunmaktadır. Yaklaşık maliyet esasında benimsenen maliyet, bu hesaplama sonucunda elde edilen maliyettir.

Herhangi bir defter tutma yükümlülüğü bulunmayan, ticari bir saik gütmeksizin ve kendi kullanımı için bizatihi mesken niteliğinde konut inşa eden inşaat sahipleri için Kurumdan ilişiksizlik belgesi alınması sürecinde inşaatın maliyeti sadece bu esasa göre belirlenebilmektedir. Nitekim maliyet bedelinin tespitinde kullanılan üçlü kriterden defter maliyeti ve sözleşme maliyeti burada söz konusu olmamaktadır.

Yine Kurumun ilgili ünitesinde dosya memuru marifetiyle yapılan asgari işçilik araştırmasında, işverenin kayıt ve belgelerinin incelenmesi mümkün olmadığından, kayıt ve belgelerinin incelenmesi Sosyal Güvenlik Müfettişleri marifetiyle yapıldığından dolayı ünitece yapılan araştırmada yaklaşık maliyetin esas alınması gerekecek ve asgari işçilik uygulaması da buna göre yapılacaktır (Umdü, 2010:267-274). Yani, Kurum ünitesi tarafından yapılan asgari işçilik araştırmasında yaklaşık maliyet esası temel alınmaktadır.

2.2.4.2. Defter maliyeti esası

Defter maliyeti olarak nitelendirilen maliyet; Vergi Usul Kanunu'nun 173. ve sonrasında takip eden maddeleri gereği ticari sınıfına göre defter tutmakla yükümlü olanların tutması gereken (yevmiye defteri, işletme defteri vs.) yasal defterlerde asgari işçilik incelemesi yapılacak inşaatla ilgili muhasebeleştirilen gider hesaplarının toplamını ifade etmektedir. Ancak, bina inşaat maliyetlerine arsa maliyeti ve proje bedeli dahil edilmeyecektir (Umdü, 2010: 271). Burada yapı yaklaşık metrekare birim maliyet bedeli ile defter maliyeti mukayese edilerek yüksek olan maliyete göre asgari işçilik değerlendirmesi yapılacaktır.

Diğer yandan, kamu kurum ve kuruluşlarından ihale karşılığı bina yapım işi alan yüklenici firmaların da Sosyal Güvenlik Müfettişleri ya da Meslek Mensuplarınca yapılan asgari işçilik incelemelerinde ihale konusu işin defter değeri ile o işe ilişkin ödenen toplam istihkak tutarı karşılaştırılarak daha fazla olan tutara işçilik oranı uygulanacaktır. Yani; iş

yerine ait defter kayıt ve belgelerden tespit edilecek maliyetin daha yüksek belirlenmesi hâlinde ise incelemede, bu tespit edilen maliyet bedeli esas alınmaktadır.

2.2.4.3. Sözleşme maliyeti esası

Arsa sahibinin, inşaatı bir müteahhide anahtar teslim bir sözleşme karşılığında yaptırması durumunda; anahtar teslim sözleşme karşılığında yapılan inşaatlarda arsa sahibi sigortalı çalıştırmaksızın istisna (eser) akdi kapsamında işin yapımını üstlenen müteahhide verdiğinden dolayı Kanun’a göre işi yapan müteahhit işveren sıfatına haiz olmaktadır. Yine işi anahtar teslim sözleşme karşılığında alan müteahhit, Kuruma geçici iş yeri dosyası açmakta ve doğabilecek fark asgari işçilik miktarı ile idari para cezalarından sorumlu olmaktadır. Bu nedenle incelemeye konu inşaatın defter maliyeti; işi üstlenen müteahhit tarafından tutulan yasal defterlerden tespit olunacaktır (Umdü, 2010: 274). Ancak burada birde arsa sahibi ile müteahhit arasında yapılan anahtar teslim sözleşme bedeli bulunmaktadır. Bu iki maliyet kriterine ilave olarak yine her inşaat yapım işinde olduğu gibi yapı yaklaşık metrekare birim maliyet bedeli bulunmaktadır.

Kurum ünitesince yapılacak asgari işçilik tespitine ilişkin araştırma işlemi neticesinde, fark işçilik miktarı bulunması durumunda, çıkan farka itiraz ederek dosyanın Kurum Müfettişlerine intikal ettirilmesi halinde defter maliyeti, sözleşmede belirtilen tutar ve yaklaşık maliyet bedeli (metrekare maliyeti) karşılaştırılarak en yüksek tutar üzerinden asgari işçilik hesabı yapılacaktır.

2.2.4.4. Hangi tarihteki maliyetin baz alınması gerektiği sorunu

Özel bina inşaatı iş yerlerine dair yapılacak asgari işçilik hesaplamalarında, inşaatın başlama ve bitiş tarihleri, faaliyet devresinin belirlenmesinin yanında, hangi yıla dair yapı yaklaşık metrekare birim maliyet bedelinin uygulanacağı konusu da oldukça önemlidir. Nitekim uygulamada inşaat işleri birden fazla yıl sürebilmektedir. Bu kapsamda da Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı tarafından her yıl yayımlanan yapı yaklaşık metrekare birim maliyet bedellerinden hangisinin uygulanacağı konusunda tereddütler oluşmaktadır.

Bu hususta yürürlükteki mer’i mevzuat hükümlerine baktığımızda; SSİY’nin 111.maddesinin 6. fıkrasında *“Başladığı yıl içinde bitirilmiş olan inşaatın maliyetinin hesaplanmasında o yıl için tespit edilen, başladığı yıldan sonraki yıllarda bitirilmiş inşaatın maliyetinin hesabında ise bitirildiği yıldan önceki yıla ait birim maliyet bedeli esas alınır.”* hükmü bulunmaktadır. Örneğin; 2021 yılı içerisinde başlayan ve yine 2021 yılı içerisinde sona eren bir inşaat için asgari işçilik hesaplamasına esas alınması gereken

metrekare birim maliyet bedelli 2021 yılında geçerli olan bedel olmalıdır. Ancak 2018 yılı içerisinde başlayan ve 2021 yılı içinde sona eren bir inşaat için asgari işçilik hesaplamasına esas alınması gereken metrekare birim maliyet bedeli bitirildiği yıldan bir önceki yıla ait, yani 2020 yılında geçerli olan bedel olmalıdır.

Birim maliyetlerin saptanması konusunda yürürlükte olan kural yukarıdaki biçimde olmakla beraber ülkemizde inşaat faaliyetlerinin, işverenlerin ekonomik zorluklara düşmesi, çok büyük projelerin olması vb. gibi sebepler yüzünden yıllara yayıldığı da bilinen bir gerçektir. Bu sebeplerle, yukarıda açıklanan mevzuat hükümleri her zaman aynı şekilde düzenlenmemiş, zaman içerisinde uygulamada birtakım değişiklikler meydana gelmiştir (Eker, 2016:128).

Bu kapsamda Kurum'un 2013-11 sayılı "İlişiksizlik Belgesi" konulu Genelgesinde de belirtildiği üzere *"yapımına 2003 yılından önce başlanılan ve 01.05.2004 tarihinden sonra bitirilen özel bina inşaatlarında binaların yaklaşık maliyeti 2004 yılından önceki yılların birim maliyetleri toplanarak yıl sayısına bölünmesi ile elde edilecek maliyet ile inşaatın bittiği yıldan önceki yıla ait birim maliyetle toplanarak ikiye bölünmesi suretiyle bulunacak ortalama maliyet tutarı esas alınarak hesaplama yapılacaktır."* Örneğin; 2000 yılı içerisinde başlayıp 2007 yılı içerisinde sona eren bir inşaat için esas alınması gereken metrekare birim maliyet bedeli hesaplanırken 2000, 2001, 2002 ve 2003 yıllarında geçerli olan bedeller toplanarak dörde bölünmeli ve yine buradan elde edilen tutar 2006 yılında geçerli olan bedel ile toplanıp ikiye bölünerek ilgili tutar bulunmalıdır.

Örneğimizi sayısallaştıracak olursak; Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığınca yayımlanan tebliğinde 3/A yapı sınıfı ve grubunda bulunan ve 01.02.2000 ile 30.07.2007 tarihleri arasında yapılan ve birim maliyet bedellerinin de aşağıdaki gibi olduğu varsayıldığında brüt 2000 m2 yüzölçümündeki bir binanın toplam maliyeti;

İnşaatın Yapıldığı Yıllar	Birim Maliyet Bedelleri
2000	99.90,00 TL
2001	123.00,00 TL
2002	202.95,00 TL
2003	264.00,00 TL
2004	283.00,00 TL
2005	300.00,00 TL
2006	320.00,00 TL
2007	350.00,00 TL

Bu durumda metrekare birim maliyet bedeli:

$$\frac{99,90 + 123,00 + 202,95 + 264,00}{4} = \frac{689,85}{4} = 172.46 \text{ TL}$$
$$\frac{172.46 + 320.00}{2} = \frac{492.46}{2} = 246.23 \text{ TL olacaktır.}$$

Bu formülasyon ile bulunan metrekare birim maliyet bedeli olan 246.23 TL ile toplam brüt inşaat metrekare alanı olan 2000 rakamı çarpıldığında (246.23 TL X 2000 m2) inşaatın yaklaşık maliyeti 492.460,00- TL olarak hesaplanacak ve tespit edilen bu tutara asgari işçilik oranı uygulanarak Kuruma bildirilmesi zorunlu olan asgari işçilik miktarı belirlenecektir.

2.2.5. Özel Bina İnşaatlarında Alt İşverenlik ve Üçüncü Kişilere Fatura Karşılığı Yapılan Ödemelerin Değerlendirilmesi

Günümüzde işletmeler, işin ikmalî esnasında dış kaynaklardan yararlanma yöntemini sıkça kullanmakta, hatta çoğu zaman zaruri olarak bu yola başvurmaktadırlar. Şüphesiz ki her işletmenin işteğal konusu ile alakalı tüm iş akışını ve bu akış ile ilgili çalışacak personeli kendi bünyesinde istihdam etmesi beklenemez. Bu sebeple işletmeler, dışarıdan mal ya da hizmet temin etme yoluna başvurabilmektedirler.

İşletme dışarisından kaynak kullanımının en sık karşılaşılan bir türü de işin yürütümü açısından gerekli olan birtakım faaliyetlerin işletme dışarisındaki bazı gerçek ve tüzel kişilere gördürölmesidir. İşletmeler bu duruma; işinde uzman kişi veya kurumlarla çalışarak kaliteyi arttırmak, maliyet avantajı sağlamak, kâr potansiyelini arttırmak, iş sağlığı ve güvenliği aşısından riskleri azaltmak vb. gibi birtakım nedenlerle başvurabilmektedirler.

Bu yönüyle değeriendirildiğinde işverenlerin dış kaynak kullanımı, asgari işçilik uygulamasına konu olan işlerde de sıkça söz konusu olabilmektedir. O halde, dış kaynak kullanımının hangi şekillerde ortaya çıktığının ve bu kullanımın asgari işçilik uygulamasının sonucunu nasıl etkilediğinin de ortaya konması gerekmektedir (Eker, 2016:140). Bu minvalde, özel bina inşaatı ve ihale konusu iş yerlerinde asgari işçilik değeriendirmesi ve

tespiti aşamasında, asıl işveren-alt işveren ilişkisi veyahut dışarıdan fatura karşılığı mal veya hizmet alım yöntemiyle de sıkça karşılaşılmaktadır.

2.2.5.1. Alt işverenlik kavramı ve asgari işçilik hesaplamasındaki yeri

Ülkemizde asgari işçilik uygulamasına konu olan işlerde de sıkça karşılaşılan alt işverenlik müessesesi, İş Kanunu'nun 2.maddesinin 6. fıkrasında yerini bularak tanımlanmıştır. Buna göre; *“bir işverenden, işyerinde yürüttüğü mal veya hizmet üretimine ilişkin yardımcı işlerinde veya asıl işin bir bölümünde işletmenin ve işin gereği ile teknolojik nedenlerle uzmanlık gerektiren işlerde iş alan ve bu iş için görevlendirdiği işçilerini sadece bu işyerinde aldığı işte çalıştıran diğer işveren ile iş aldığı işveren arasında kurulan ilişkiye asıl işveren-alt işveren ilişkisi denir. Bu ilişkide asıl işveren, alt işverenin işçilerine karşı o işyeri ile ilgili olarak bu kanundan, iş sözleşmesinden veya alt işverenin taraf olduğu toplu iş sözleşmesinden doğan yükümlülüklerinden alt işveren ile birlikte sorumludur.”*

Yine Kanun'un 12. maddesinin 6. fıkrasında; *“bir işverenden, işyerinde yürüttüğü mal veya hizmet üretimine ilişkin bir işte veya bir işin bölüm veya eklentilerinde iş alan ve bu iş için görevlendirdiği sigortalıları çalıştıran üçüncü kişiye alt işveren denir. Sigortalılar, üçüncü bir kişinin aracılığı ile işe girmiş ve bunlarla sözleşme yapmış olsalar dahi, asıl işveren, bu kanunun işverene yüklediği yükümlülüklerden dolayı alt işveren ile birlikte sorumludur.”* denilmektedir.

Herhangi bir işverenin, işin tamamını kendisi yapabileceği gibi kısım kısım başkalarına yaptırabilmesi de mümkündür. Örneğin; bir bina inşaatının tamamı işveren tarafından yapılabileceği gibi binanın betonarmesi, iç ve dış sıvası, plastik doğrama ve balkon sistemleri, sıhhi tesisatı, mutfak ve banyo dolapları farklı farklı kişilere yaptırılabilir. Bu cihetle asıl işverenden iş alan ve alt işveren olarak adlandırılan bu kişiler, kendi adlarına sigortalı çalıştırarak kendilerine verilen bölümlerle ilgili işleri tamamlayıp işverene teslim ederler (Aslanköylü, 2017: 617).

Uygulamada alt işveren kavramı yerine *“aracı”* veyahut *“taşeron”* deyimleri de kullanılabilir. Muhteviyatları itibarıyla bu üç kavram da aynıdır. Aslanköylü (2017)'ye göre; Yargıtay karar edebiyatında her üç deyim de kullanılmakta, ancak hangisi kullanılırsa kullanılsın alt işveren kavramı kolayca anlaşılmaktadır. Yürürlükteki kanun hükümlerinde *“alt işveren”* kavramına yer verildiğinden uygulama birliği sağlanması açısından bu kavramın kullanılması yerinde olacaktır.

Özel bina inşaatı iş yerlerinde veya ihale konusu iş yerlerinde; asıl işverenlerden iş alan ve kendi adına sigortalı çalıştıran alt işverenler, yürütmüş oldukları bu işlerden dolayı ayrıca Kuruma iş yeri bildirgesi vermeyeceklerdir. Bu alt işverenler; asıl işverenin iş yerinde çalıştırdıkları sigortalıları, asıl işveren ile aralarında yaptıkları sözleşmenin Kuruma ibraz edilmesi kaydıyla, asıl işveren adına tescil edilmiş olan iş yeri dosyasından alacakları özel alt işverenlik numarası ile bildireceklerdir.

Kurum tarafından işin yürütümü için zorunlu olan asgari işçilik hesaplaması yapılırken; alt işverence yapılan işçilik bildirimleri, asıl işveren dosyası üzerinden yapıldığından işyerlerinin tüm faaliyetleri bir bütün olarak incelendiğinden bu iş için alt işverenin bildirimleri de işveren bildirimleri ile birlikte dikkate alınacaktır. Başka bir anlatımla; alt işveren tarafından Kuruma bildirilen işçilik miktarı, tıpkı asıl işveren tarafında yapılmış gibi değerlendirilecektir.

Diğer taraftan, alt işverenler tarafından asıl işverene karşı düzenlenen faturalar ve alt işverenin yürüttüğü iş ile ilintili başka firma ve kişilere yaptırdığı işlerle ilgili olarak aldığı malzemeli veyahut salt işçilik faturaları, çalışmamızın ilerleyen kısımlarında etraflıca ele alınacaktır.

2.2.5.2. Fatura kavramı ile faturanın şekil ve nizamı

Kurum mevzuatı içerisinde, fatura kavramı ile faturanın şekil ve nizamı ile ilgili olarak özel bir düzenleme bulunmamaktadır. Fatura ile ilgili diğer kanunlarda yapılan düzenlemeler genel olarak sosyal güvenlik mevzuatı ve uygulamaları açısından da geçerliliğini korumaktadır. Bu yönüyle Vergi Usul Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu'nda fatura ile ilgili yer alan hükümler, Kurum açısından da bağlayıcı nitelikte olmakta ve geçerliliğini korumaktadır.

Fatura ile ilgili düzenlemeler VUK'un 229-232. maddelerinde düzenlenmiştir. VUK 229'a göre fatura; "*satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.*" şeklinde tanımlanmaktadır. Bu tanım, Kurumun inşaat ve ihaleli işlerde asgari işçilik uygulamaları için de geçerli olan bir tanımlamadır (Karakaş ve Karakaş, 2011: 315).

Kanun koyucu yaptığı bu tanımlama ile gerçek bir vesikanın gerçek fatura olabilmesi için alıcı ve satıcı arasında fatura düzenlenmeden önce satım, hizmet veya istisna akdinden doğan hukuki bir işlemin bulunmasını şart koşmuştur. Görünen işlemin arkasında, böyle bir hukuki işlemin bulunmadığı hallerde, her türlü şekil şartlarını ihtiva ederek düzenlenen bir

fatura hayali bir işlemi göstermekte olduğundan “sahte fatura” niteliği taşımaktadır (Ünal, 2003: 30-31)

Diğer taraftan, VUK 230’a göre faturada; düzenlenildiği tarih, düzenleyenin kişi veya kurumun adı, varsa ticaret unvanı, seri ve sıra numarası, iş adresi, bağlı bulunduğu vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, malın veya işin konusu, miktarı, fiyatı ve tutarı, satılan malların teslim tarihi gibi unsurları ihtiva etmesi zorunludur.

Yine VUK’un fatura nizamını düzenleyen 231.maddesinde; düzenlenen faturaların bir sıra numarası dahilinde teselsül ettirileceği, aynı müessesenin muhtelif şube ve kısımlarında her biri aynı numara ile başlamak üzere ayrı ayrı fatura kullanıldığı takdirde bu faturalara şube ve kısımlarına göre şube veya kısmın isimlerinin yazılması veya özel işaretle seri tefriki yapılmasının mecburi olduğu belirtilmiştir. Ayrıca faturaların mürekkeple, makine ile veya kopya kurşun kalem ile doldurulacağı, en az bir asıl ve bir örnek olarak düzenleneceği, birden fazla örnek düzenlendiği takdirde her birine kaçınıcı örnek olduğunun işaretleneceği, faturaların baş tarafında iş sahibinin veya namına imzaya mezun olanların imzası bulunacağı, faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı, fatura düzenlemek zorunda olanların, müşterinin adı ve soyadı ile bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının doğruluğundan sorumlu olduğu, fatura düzenleyenin istemesi halinde müşterinin kimliğini ve vergi dairesi hesap numarasını gösterir belgeyi ibraz etmek zorunda olduğu belirtilmiştir. Yine aynı maddede 29/04/2021 tarihinde yapılan değişiklik ile Hazine ve Maliye Bakanlığına; mal veya hizmetin nev’i, miktarı, fiyatı, tutarı, satışın yapılma şekli, faaliyet konusu, sektör veya mükellefiyet türünü ayrı ayrı veya birlikte dikkate alarak, bu yedi günlük süreyi indirmeye ya da faturanın malın teslim edildiği veya hizmetin yapıldığı anda düzenlenmesi zorunluluğu getirme yetkisi verilmiştir.

Karakaş (2004)’e göre Kurum uygulamasında fatura; Vergi Usul Kanunu’nda tarifi, şekli ve nizamı belirtilen faturadır. Ancak, bu genellemeye tamamen katılmak ve her koşulda doğru olduğunu kabul etmek mümkün değildir. Nitekim Kurum tarafından yürütülen asgari işçilik incelemelerinde, bazı ayrıksı durumlar oluşabilmektedir.

Örneğin; VUK’un fatura nizamını düzenleyen 231.maddesinde faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı düzenlenmiş iken,

Kurum tarafından bazı hal ve şartlarda bu minvaldeki faturalar, asgari işçilik incelemelerinde dikkate alınabilmektedir. Bu konu, çalışmamızın ilerleyen kısımlarında, Kurum uygulamasını daha detaylı ele alan bir bakış açısı ile değerlendirilecektir.

2.2.5.3. Asgari işçilik incelemelerinde fatura türleri

Özel bina inşaatları ve ihale konusu işlere dair asgari işçilik incelemesi yapılırken öncelikle inceleme esnasında nazara alınacak faturaların incelemeye konu ve yürütülen iş ile ilgili olması gerekmektedir. Bu kapsamda karşımıza çıkan ve incelemede değerlendirilecek faturalar; malzemeli işçilik faturaları ile salt (malzemesiz) işçilik faturalarıdır. Bunun haricinde muhteviyatında sadece malzeme içeren faturalar dikkate alınmamaktadır. Başka bir anlatımla işçilik içermeyen malzeme faturaları, asgari işçilik incelemesinde bir anlam ifade etmemektedir.

Döner (2020)'ye göre asgari işçilik hesaplamalarında üç türlü fatura bulunmaktadır. Bunlar; malzemeli işçilik faturaları, salt işçilik içeren faturalar ve nakliye faturalarıdır. Gerçekten de nakliye faturalarının asgari işçilik incelemesinde özel bir konumu bulunmaktadır. Şöyle ki; birtakım unsurların bulunması halinde, nakliye faturaları malzemeli işçilik olarak değerlendirilebilmektedir. Ancak, nakliye faturalarını ayrı bir fatura türü olarak değerlendirmek doğru değildir. Bu faturalar, gerekli hal ve şartların oluşması halinde malzemeli işçilik faturası minvalinde değerlendirilmektedir. Nitekim, asgari işçilik incelemelerinde faturaların hangi şartlar dahilinde değerlendirileceğini düzenleyen Meslek Mensupları Yönetmeliğinde de “malzemeli işçilik faturası” ve “salt işçilik faturası” olarak iki tür faturadan söz edilmektedir.

Diğer taraftan, asgari işçilik incelemesi esnasında nazara alınacak faturaların Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığınca her yıl yayımlanan yapı yaklaşık birim maliyetleri içerisinde yer alan maliyetlere yönelik olması, anılan metrekare maliyet bedelinin içerisinde yer alan bir unsur olması gerekmektedir.

Örneğin; özel bina inşaatı iş yerine alınan bir jeneratörün faturası, inşaat iş yerine yapılan yangın sigorta faturası, inşaat güvenliği için dışarıdan farklı bir şirketten fatura karşılığı alınan güvenlik görevlisi hizmeti, inşaatta çalışan işçilerin işe gelip gitmesi için dışarıdan fatura karşılığı alınan servis hizmeti vb. gibi unsurlar karşılığında alınan faturaların incelemede dikkate alınmasına imkân bulunmamaktadır. Nitekim bu faturalar, içeriğinde işçilik barındırsa da yapı yaklaşık metrekare birim maliyetleri içerisinde yer almayan ya da yapılan iş ile alakalı olsa bile sadece malzeme içeren faturalardır.

Ancak önemle belirtmek gerekir ki; özel bina inşaatları ve ihale konusu işlere dair asgari işçilik incelemesi yapılırken Kurumun ilgili ünitesince yapılan araştırma işlemi esnasında baz alınacak asgari işçilik oranına %25 oranında indirim yapıldığından ister malzemeli ister malzemesiz olsun ibraz edilebilecek geçerli işçilik faturaları dikkate alınmamaktadır.

Nitekim bu faturaların dikkate alınmama nedeni, dışarıdaki iş yerlerine yaptırılacak işçilikler göz önüne alınarak en baştan işçilik oranları eksiltilerek hesaplanmasıdır. Kaldı ki; ünitece yapılan araştırma işlemi esnasında, ilgili memurun fatura ve yasal defterler gibi kayıtları inceleme yetkisi de bulunmamaktadır. Bu inceleme yetkisi ünitece hesaplanan borca işveren tarafından faturalı işçilik ödemeleri veyahut başka nedenlerle itiraz edilmesi durumunda, Sosyal Güvenlik Müfettişlerine ve belirli şartlar dahilinde 3568 sayılı Kanun’a göre yetki verilen Meslek Mensupları tarafından yapılabilir.

Ayrıca, Sosyal Güvenlik Müfettişleri tarafından iş yeri kayıt ve belgelerinin incelenmesi esnasında, işverenin bizzat yaptığı işler haricinde gerçek veya tüzel kişilere yaptırılan işler karşılığında alındığı ileri sürülerek incelemeye ibraz edilen malzemeli veya salt işçilik içeren fatura veya gider belgesi sahiplerine ait iş yerleri, müfettiş tarafından karşıt incelemeye tabi tutulabilmektedir. Karşıt inceleme kavramı ve esasları, çalışmamızın ilerleyen kısımlarında ayrı bir başlık altında detaylıca değerlendirilecektir.

2.2.5.3.1. Malzemeli işçilik faturaları

Malzemeli işçilik faturaları muhteviyatında hem işçilik bedeli hem de malzeme bedelinin birlikte yer aldığı faturalardır. Bu yönüyle malzemeli işçilik faturalarının konusu, işçilik ile birlikte malzeme de teşkil ettiğinden dolayı, malzemeli işçilik faturaları olarak adlandırılmaktadır. Örneğin; “plastik doğrama ve montajı” içerikli bir fatura, plastik malzemesi faturayı düzenleyen tarafından temin edildiğinden ve montajı da onun tarafından yapıldığından dolayı malzemeli işçilik faturası olarak değerlendirilmektedir.

Bahse konu faturaların içeriğinden işçilik ile malzemenin kolay ve net bir şekilde belirlenmesi halinde bile Kurum uygulamasında bu faturaların malzemeli işçilik faturası olarak işlem görmesini etkilememektedir (Karakaş ve Karakaş, 2011: 318). Şöyle ki; aynı fatura içerisinde hem malzeme tutarı hem de işçilik tutarı kaydedilmiş ise; her iki tutar birbirinden ayrı olarak kaydedilmiş olsa bile, toplam fatura tutarı asgari işçilik oranı uygulanmadan önce özel bina inşaatlarında yapı yaklaşık maliyeti bedelinden, ihale konusu işlerde ise ödenen toplam istihkak bedelinden düşülmektedir. Malzeme tutarı ve işçilik tutarı

faturada ayırım yapılmaksızın birlikte kaydedilmişse de aynı şekilde düşünüm işlemi gerçekleştirilmektedir.

Diğer taraftan nakliye bedeli ile nakliyeye konu malzeme bedeli faturada ayrı ayrı yer almışsa bu durumda faturada ayrı olarak belirtilen nakliye bedeli, malzemeli işçilik bedeli olarak dikkate alınmalıdır. Eğer ki nakliye bedeli ile malzeme bedeli faturada ayırım yapılmaksızın birlikte yer almışsa bu faturanın incelemede dikkate alınmasına imkân bulunmamaktadır.

Örneğin; fatura içerisinde bir ton inşaat demiri 10.000TL, nakliye 500 TL olarak belirtilmiş ise ayrı gösterilen nakliye bedeli malzemeli işçilik faturası gibi değerlendirilebilecektir. Demir ise sadece malzeme olduğundan dolayı asgari işçilik incelemesinde dikkate alınmayacaktır. Diğer taraftan, faturada tek kalem halinde bir ton inşaat demiri ve nakliyesi olarak 10.500TL yazılmış ise bu faturanın incelemede nazara alınmasına imkân bulunmamaktadır.

2.2.5.3.2. Salt işçilik faturaları

Muhteviyatında malzeme bedeli içermeyen, konusunu sadece işçiliğin oluşturduğu faturalardır. Bu tarz faturalara örnek olarak; kalıp işçiliği faturaları, çelik inşaat işçiliği faturaları, duvar boyama işçiliği faturaları, su ve doğalgaz tesisatı yapım işçiliği faturaları vb. gibi örnekler verilebilir.

Salt işçilik içeren faturalar değerlendirme yapılırken, doğrudan Kuruma bildirilen işçilikler gibi nazara alınmaktadır. Salt işçilik faturaları, malzemeli işçilik faturaları gibi toplam inşaat maliyetinden değil, maliyet bedelinden malzemeli işçilik faturalarının toplamı düşüldükten sonra kalan tutara asgari işçilik oranı uygulanması sonucu elde edilecek tutardan, tıpkı Kuruma bildirilen prime esas kazanç tutarı gibi düşülecektir (Döner,2020: 533).

Diğer bir anlatımla bu faturalar; tıpkı Kuruma bildirilen prime esas kazançlar gibi değerlendirilmektedir. Bu yönüyle salt işçilik içeren faturalar, asgari işçilik incelemesini yürüten Sosyal Güvenlik Müfettişleri ya da Meslek Mensupları tarafından titizlikle incelenmektedir.

2.2.6. Faturaların Değerlendirilmesinde Dikkat Edilecek Hususlar

Özel bina inşaatı iş yerlerinde, asgari işçilik uygulamasına konu olan işin muhtelif olarak bazı kısımlarının fatura karşılığında dışarıdan başka işverenlere yaptırılmasının söz konusu olduğu durumlarda, işveren tarafından belirtilen malzemeli ve salt işçilik faturaları

Müfettişler ve Meslek Mensuplarınca yapılan değerlendirmede dikkate alınmaktadır. Ancak unutmamak gerekir ki bu değerlendirme esnasında uygulanacak asgari işçilik oranından %25 oranında eksiltme işlemi yapılmamaktadır.

İncelemeye konu faturaların dikkate alınabilmesi için içeriğinde mutlak suretle işçilik bulundurması gerekmektedir. Diğer taraftan iş yeri kayıtlarının incelenmesi esnasında ibraz edilecek bu malzemeli işçilik ya da salt işçilik faturalarının nazara alınabilmesi için bir takım temel hususlar bulunmaktadır. Bu temel şartları taşıyan faturaların ise ne şekilde değerlendirileceği, fatura üzerindeki hangi tutarların dikkate alınacağı, uygulamada karşılaşılan sahte faturaların ya da yurt dışı kaynaklı faturaların ne şekilde değerlendirileceği hususlarının önemle irdelenmesi gerekmektedir.

2.2.6.1. Faturaların hangi tutarlar üzerinden değerlendirileceği ve dikkate alınma şartları

Salt işçilik veyahut malzemeli işçilik ihtiva eden faturalar, asgari işçilik uygulamasında belirli kural ve yöntemlere göre dikkate alınmaktadır. Öncelikle belirtmek gerekir ki; özel bina inşaatları ve ihaleli işlerde vergi mevzuatı ve Kurum mevzuatına göre muteber bulunan faturaların bünyesinde mutlaka işçilik bulundurması gerekmektedir. Bunun yanında, bu faturaların malzemeli ya da salt işçilik faturası olup olmadığına bakılmaksızın sadece katma değer vergisi dışındaki tutarları dikkate alınmaktadır.

Yine, asgari işçilik incelemelerinde faturaların muteber bulunarak incelemede değerlendirmeye alınabilmesi için birtakım önemli kıstaslar bulunmaktadır. Bunlar;

- Kanuni düzenlemelere şekil ve içerik yönünden uygun olmayan (V.U.K.'nın 230 uncu maddesinde belirtilen unsurlar; örneğin, faturanın düzenlendiği tarih ile seri ve sıra numarası, düzenleyenin adı-ticaret unvanı, müşterinin adı, ticaret unvanı, işin veya malın nev'i, fiyat, miktarı vb. bulunmayan) malzemeli veyahut sırf işçilik içeren fatura, serbest meslek makbuzu, gider makbuzu–gider pusulası gibi belgelere dayalı ödemeler indirim konusu yapılmamalıdır.
- Faturanın tutarı, konusu, birim ve ölçüleri yapılan iş ile uygun olmalıdır. Fatura ve gider belgelerinin ölçü, birim ve fiyatları bakımından yerel geleneklere uygun olup olmadığı ve gerçekleri yansıtıp yansıtmadığı hususu araştırılmalıdır. Örneğin; 20 kapısı olan bir apartman için 30 kapı faturası düzenlenmesi ya da asansörsüz olarak ikmal edilen bir inşaat için asansör imal ve montaj faturası düzenlenmesi gerçeği yansıtmamaktadır. Yine; fatura ve gider belgelerinde yazılı olarak belirtilen

tutarların, bu belgelerde yapıldığı belirtilen işler karşılığı alınan hak edişten veya özel bina inşaatlarında yaklaşık maliyet bedeli içerisindeki tutarından fazla olduğunun tespiti durumunda, aşan kısmı değerlendirmede nazara alınmamalıdır. Örneğin; işveren 20.000,00 TL hazır beton faturası ibraz etmesine karşın, ihale makamından hazır beton karşılığı 10.000,00 TL hak ediş almışsa, bu faturanın sadece 10.000,00 TL tutarındaki kısmı malzemeli işçilik faturası olarak dikkate alınmalıdır.

- Faturaların tarihleri yapılan işin başlama ve bitiş tarihine uygun ve tutarlı olmalıdır. Örneğin; hazırlık aşaması hariç ruhsat tarihinden önce inşaatın yapımına başlanması düşünülemeyeceğinden ruhsat onay tarihi öncesi düzenlenen kalıp işçiliği faturalarının incelemede nazara alınmaması gerekmektedir.
- İşçilik ihtiva eden fatura ve belgeler yasal defterlere işlenmiş olmalıdır. Faturaların muhteviyatında bulunan tutarlar, fatura karşılığı yapılan bu işe uygun olarak yasal kayıtlara işlenmeli, fatura ya da gider belgesi karşılığı yapılan ödeme belge ve kayıtları birbiriyle mutabık olmalıdır. Örneğin; işveren "çelik kapı ve montajı" işi karşılığında 50.000 TL tutarında malzemeli işçilik faturası olarak yasal kayıtlarına işlemiş ancak faturayı düzenleyene karşı yaptığı ödemenin yasal dayanağı olan banka ödeme dekontundan 30.000 TL ödediği anlaşılıyorsa başkaca bir husus bulunmadığı halde faturanın 30.000 TL'lik kısmı incelemede nazara alınmalı, arta kalan kısmı incelemede dikkate alınmamalıdır.
- Faturanın hangi asgari işçilik konusu iş ve adres için düzenlendiği faturada açıkça belirtilmelidir. Örneğin; aynı il sınırları içerisinde farklı lokasyonlarda birden fazla özel bina inşaatının yapımını yürüten işverene karşı düzenlenen faturaların hangi adresteki inşaat için düzenlendiği faturada açıkça belirtilmelidir. Aksi halde sadece işveren namına ve adres belirtmeksizin düzenlenen faturaların hangi inşaat iş yeri için düzenlendiği anlaşılamayacağından incelemeyi güçleştirecek, faturaların nazara alınmamasına neden olabilecektir.
- Faturayı düzenleyenin Kurumda devamlı mahiyette bir iş yerinin olması ya da iş yeri sahibinin emeği ile bizzat o işi yapabilmiş olması gerekmektedir. Bilindiği üzere asgari işçilik incelemesi kapsamında fatura karşılığı dışarıdan hizmet alan asgari işçilik incelemesi yapılan işveren; fatura konusu işi, fatura düzenleyen iş yerinin bizzat sahiplerine veyahut işçilerine yaptırdığını iddia etmektedir. Hal böyle olunca, faturayı düzenleyen iş yerinin fatura konusu iş kapsamında çalıştırdığı sigortalılar ile ilgili sigortalı bildirimlerinin yapılması, Kurumda iş yeri dosyasının olması veya işin

niteliğine göre sadece iş yeri sahibi ya da sahipleri tarafından işin yapılabilmesinin mümkün olması gerekmektedir. Bu sebeple asgari işçilik incelemesi kapsamında faturayı düzenleyen iş yerinin Kurumda tescilli bir iş yeri dosyasının olup olmadığı kontrol edilmekte, iş yeri dosyası yok ise sigortalılar tespit edilerek iş yeri dosyasının tescil edilmesi sonrası faturalar dikkate alınmaktadır.

- Faturayı düzenleyen iş yerinin sicil numarasındaki NACE kodunun faturada belirtilen işin yapılabilmesi kabiliyet ve vasıfta olması gerekmektedir. NACE kodu, iş yerlerinin faaliyet gösterdikleri sektörlere göre tehlike sınıflarını da tayin eden sistemin oluşturduğu altı haneden oluşan bir koddur. Bu kapsamda asgari işçilik incelemesi kapsamında faturayı düzenleyen iş yerinin iş yeri sicil numarasındaki NACE kodunun, faturada belirtilen işi yapabilecek niteliğe uygun olup olmadığı önem arz etmekte, uyumsuzluğun tespiti halinde ise ancak Sosyal Güvenlik Müfettişleri tarafından yapılacak karşıt inceleme neticesinde iş yeri niteliğinin uygun bulunması şartıyla faturaların incelemede dikkate alınmasına imkân bulunmaktadır.
- Asgari işçilik incelemesi kapsamında, düzenlenen fatura karşılığı yapılacak olan inşaat işinin kısmen ikmal edilmiş olması halinde, işin tamamı için düzenlenen işçilik ihtiva eden faturadan fatura bedelinin işin biten kısmına oranının dikkate alınması gerekmektedir. Başka bir anlatımla, yapılacak olan iş ile ilgili fatura tam olarak düzenlenmiş ancak iş kısmen tamamlanmış ise; yapılan işin tamamlanma oranının toplam fatura tutarı ile kıyası sonrası bulunacak tutar incelemede dikkate alınacaktır.

2.2.6.2 Aracıların (taşeronların) düzenledikleri faturaların hangi şartlarda dikkate alınıp alınmayacağı hususu

Alt işverenler, çalıştırmış oldukları sigortalıları asıl işverene ait iş yeri dosyası üzerinden Kuruma bildirdiğinden ikmal ettikleri işler karşılığında asıl işverenlerden aldıkları hak edişler için asıl işverene karşı düzenledikleri faturaların, asgari işçilik incelemesi esnasında yapılan değerlendirmede dikkate alınmasına imkân bulunmamaktadır. Zira bu tutarların değerlendirmede dikkate alınması, incelemede mükerrer işçilik düşülmesine neden olmaktadır. Çünkü faturaya konu işçilik bir taraftan asıl iş yeri dosyasından Kuruma bildirilerek asgari işçilik hesaplamasından dikkate alınırken diğer taraftan alt işverenin yaptığı iş karşılığı düzenlediği işçilik ihtiva eden faturanın tekraren değerlendirilmeye alınmasına imkân bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, alt işverenlerin yaptıkları işler nedeniyle asıl işverene kestikleri faturaların değerlendirmede dikkate alınmasına imkân yoksa da; alt işverenin bu iş ile ilgili

başka firma veyahut kişilere yaptırdıkları işlerle ilgili olarak kendisine verilen malzemeli ve salt işçilik faturaları diğer birtakım unsurları da taşıması halinde asgari işçilik değerlendirmesinde nazara alınır. Zira bu faturalara dayanan işçilikler alt işverenler tarafından veya işi yapanlar tarafından asıl iş yeri dosyasından bildirilmediği için mükerrer mahsup olarak değerlendirilmesi de mümkün değildir.

Yine bir işverenden iş alan alt işveren, aldığı işin bölüm veya eklentilerini sözleşme karşılığında başka birine verse dahi alt işverenden işi alan kişi alt işverenin alt işvereni olmayacaktır. Ancak asıl işverenin muvafakati olursa asıl işverenin alt işvereni olmasına imkân bulunmaktadır. Bu minvalde araçlara iş yapan alt araçlar da söz konusu işlerle ilgili işçiliklerini asıl iş yeri dosyasından bildirebilmektedirler. Bu durumda (alt aracının asıl işle ilgili işçiliklerini asıl işveren dosyasından bildirmiş olması hali) alt aracının aracıya kestigi faturanın asgari işçilik değerlendirmesinde dikkate alınma imkânı kalmayacaktır. Zira bu durum da mükerrer işçilik düşümüne neden olacaktır.

2.2.6.3. Yasal süresi dışında düzenlenen faturaların asgari işçilik hesabında dikkate alınıp alınmayacağı sorunu

Bilindiği üzere Vergi Usul Kanunu’nun 229. maddesinde; *“Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.”* hükmü ile aynı Kanun’un 231. maddesinin 1. fıkrasının 5. bendinde *“Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır.”* hükümleri bulunmaktadır.

Görüldüğü üzere malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren 7 gün içinde düzenlenmeyen faturalar düzenlenmemiş sayılmakta hatta bu husus ile ilgili olarak Maliye Bakanlığınca Vergi Usul Kanunu’nun 353. maddesinin 1. fıkrası gereğince özel usulsüzlük cezası uygulanmaktadır. Diğer taraftan, KDV Kanunu’nun 29. maddesinin 3. fıkrasında yer alan *“indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir”* hükmüne istinaden zamanında düzenlenemeyen faturaların indirimine konu edilebildiğini açıklamaktadır.

Bu hususta Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 31.01.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02/32231-219-5893 sayılı Muktezasında; *“... faturanın, kural olarak malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde*

düzenleneceği ve bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturaların hiç düzenlenmemiş sayılacağı Vergi Usul Kanunu'nun 231. maddesinin (5) numaralı bendinde hüküm altına alınmıştır. Ancak bu hüküm Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde yer alan “vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” hükmü ile birlikte değerlendirildiği vakit; anılan Kanun'un 231/5. maddesinde yer alan düzenlemenin süresinden sonra düzenlenen faturaya kesilecek ceza bakımından (VUK 353/1. madde) önem arz ettiği görülecektir. Dolayısıyla süresinde düzenlenmeyen faturada belirtilen işlemin geçersiz sayılması mezkûr Kanun'un 3. maddesiyle çelişmektedir. Bu itibarla süresi içerisinde düzenlenmeyen faturalar için Vergi Usul Kanunu'nun 353/1. maddesi uygulanacak ve bu faturalar vergi kanunları bakımından ispat edici bir vesika olarak değerlendirilecektir.” hususları belirtilerek, bu yönde bir yazılı görüş verilmiştir.

Süresi dışında düzenlenen ve içeriğinde işçilik ihtiva eden faturaların asgari işçilik hesabında dikkate alınıp alınamayacağı ile ilgili olarak sosyal güvenlik mevzuatında herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır. Burada önemli olan husus, VUK'un 231. maddesinin 1 inci fıkrasının 5. bendine aykırı olarak düzenlenen faturaya konu hizmetin gerçekten faturayı düzenleyen tarafından fatura düzenlenene verilip verilmediğidir. Faturaya konu hizmetin gerçekten de fatura düzenleyen tarafından yerine getirildiği, fatura içeriğinin gerçek olduğu, yürütülen asgari işçilik incelemesi sırasında anlaşılabiliriyorsa, fatura geç tanzim edilmiş olsa bile fatura tutarının asgari işçilik incelemesi sırasında indirim konusu yapılması gerekmektedir (Ordu, 2018:301).

Gerçekten de bu yönüyle değerlendirildiğinde, vergi hukukunda olduğu gibi sosyal güvenlik hukukunda da gerçek durumun esas alınması gerektiği, faturanın zamanında düzenlenmediği tespit edilmiş olsa bile faturanın sahte olduğuna dair bir herhangi bir tespit yok ise içeriği gerçek olan faturanın asgari işçilik hesaplamasında dikkate alınması gerektiği yerinde bir değerlendirmedir.

Ancak, vergi kanunlarına göre yasal süresi geçtikten sonra düzenlenen faturalarda; fatura içeriği hizmetin verilmediğinin, faturanın tamamının ya da bir kısmının hatır faturası olduğunun, fatura konusu işin yapılmasına rağmen faturanın tutar yönünden gerçeği yansıtmadığının Sosyal Güvenlik Müfettişleri tarafından tespit edilmesi halinde bu faturalar asgari işçilik hesaplamasında dikkate alınmamaktadır. Gerekli görüldüğü takdirde bu minvaldeki faturalar için her zaman karşıt inceleme yapılabilir.

Diğer taraftan, kanuni süresi geçtikten sonra düzenlenen faturaların esasen süre yönünden zamanında düzenlenmiş olabileceği hususu da önemle irdelenmelidir. Yani; süresinden sonra düzenlenen faturanın işin faaliyet dönem aralığını değiştirip değiştirmeyeceğinin de inceleme esnasında değerlendirilmesi, bir nevi sürece farklı bir açıdan da yaklaşılması gerekmektedir.

2.2.6.4. Yurt dışından alınan hizmetler için düzenlenen yabancı menşeli faturaların değerlendirilmesi

Yapılan işin mahiyeti gereği özel bina inşaatları ve ihale konusu işleri yüklenen işverenler, işlerini tamamlarken yabancı bir ülkede kurulu herhangi bir kuruluştan hizmet temin edebilmekte ve bu hizmetleri karşılığı fatura veya fatura yerine geçen belgeler alabilmektedirler. Bu belgelerin, yapılan işler karşılığı düzenlenen yabancı menşeli gider faturası olması ve bünyesinde işçilik bedeli barındırması halinde, Vergi Usul Kanunu ve Maliye Bakanlığının düzenlemeleri doğrultusunda usulüne uygun olarak yasal defterlere kayıt yapılarak incelemelerde ibraz edilmesi durumunda asgari işçilik tutarının tespitinde indirim konusu yapılarak dikkate alınabilmektedir. Bu faturaların genel içerik yönünden malzemeli işçilik veyahut salt işçilik içeren faturaların hal ve şartlarına haiz olması gerekmektedir.

Verilen hizmetin, yurt dışında kurulu bulunan şirketlerin orada bulunan sigortalıları tarafından yabancı ülke sınırları içerisinde yapılması veya Kanun'un 6. maddesinin (e) fıkrası kapsamında Türkiye'de zorunlu sigortalılığa tabi olmayan çalışanları tarafından Türkiye'de yerine getirilmesi gereklidir. Hizmetin Türkiye'de yapılması durumunda yurt dışında kurulu yabancı şirketin çalışanlarının yabancı ülke mevzuatına göre zorunlu sigortalı olmaları gereklidir. Aksi halde Türkiye'de iş yeri dosyası tescil ettirilmesi zorunluluğu doğacak ve bu durumda düzenlenen faturalar iş yeri tescili ve sigortalılık bildirimini koşuluyla indirim konusu yapılabilecektir. Yine asgari işçilik incelemesinde değerlendirmeye alınan faturaların Türkçeye çevrilmesi ilk aşamada zorunlu olmayıp, inceleme aşamasında istenilmesi durumunda bu faturaların yeminli tercümanlar aracılığıyla tercüme ettirilme zorunluluğu bulunmaktadır (Küçük, 2010:213).

2.2.6.5. Sahte faturaların asgari işçilik incelemelerinde değerlendirilmesi

VUK'un; "*Kaçakçılık suçları ve cezaları*" başlıklı 359. maddesinin b bendinde sahte faturanın tanımına yer verilmiştir. Buna göre; gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge sahte belgedir. Faturanın gerçek olabilmesi için

alıcı ve satıcı arasında faturanın tanzim edilmesinden önce, fatura arkasında hizmet alım satımı gibi bir hukuki bir işlemin bulunmasını şarttır. Fatura kavramı vergisel alanda birçok kişi veya kurumu ilgilendirdiği gibi Kurumu da yakından ilgilendiren önemli bir kavramdır. Bu minvalde, asgari işçilik gibi sosyal güvenlik incelemelerinde de bünyesinde işçilik barındıran faturalar asgari işçilik incelemelerinde dikkate alınmak ve hesaplama dâhil edilmek üzere tanzim edenlerden veyahut edilenlerden istenen önemli belgeler arasındadır.

Kurum nezdinde yapılacak işlemlerde alt işverenlik sözleşmesi yazılı olarak ibraz edilmeden asıl işveren iş yeri dosyası üzerinden alınacak alt işverenlik kodu verilmemektedir. Alt işverenlik sözleşmesi ise; asıl işverene karşı yüklenilen işler nedeniyle ödenen hak edişler karşılığında fatura düzenlenmesini zorunlu kılmaktadır. Ancak muvazaalı olarak kurulan veya görünürde mevcut olan ama gerçekte olmayan alt işverenlik sözleşmeleri ile asıl işverenler birtakım yükümlülüklerinden kurtulabilmektedir. Alt işveren nezdinde yapılan incelemelerde, alt işverenin alt işverenlik faaliyet dönemi boyunca düzenlediği faturaların gerçek bir işleme dayanmayan sahte belgelere, faturalara istinaden düzenlendiğinin tespiti sosyal güvenlik işlemleri yönünden görünürde olan fakat gerçekte olmayan, muvazaalı olarak kurulmuş alt işverenlik sözleşmesi anlamına gelmektedir. Bu durumda, Kurum tarafından alt işverenlik kodunun Kanun kapsamından çıkarılması, alt işveren tarafından bildirilen sigortalılara ilişkin bildirimlerinin ise iptal edilerek asıl işverenin kendi asıl iş yeri dosyası üzerinden bildirimlerinin yapılması gibi birtakım işlemler yapılmasını gerektirmektedir (Kaya, 2018:250).

Diğer taraftan, alt işverenlik ilişkisi haricinde özel bina inşaatları ve ihale konusu işlerinin ikmalî esnasında, işverenler tarafından dışarıdan alt işverenlik ilişkisi bulunmayan kişi ve kurumlardan da mal ve hizmetler alımı çok yaygın bir uygulamadır. Alınan bu mal ve hizmetler karşılığında düzenlenen fatura ve gider belgelerinin de gerçeği yansıtması, fatura içeriği mal ve hizmetin verilmesi gerekmektedir. Asgari işçilik incelemesi esnasında, bu mezkûr belgelerin sahteliğinden ya da gerçeği yansıtmadığından şüphe duyulması halinde, Sosyal Güvenlik Müfettişleri tarafından fatura veya gider belgelerini düzenleyenler hakkında karşı inceleme (karşıt inceleme) yapılabilmektedir.

2.2.6.6. Karşıt inceleme kavramı ve esasları

Özel bina inşaatları ve ihale konusu işlerde Sosyal Güvenlik Müfettişlerince asgari işçilik uygulanması maksadıyla yapılan kayıt incelemelerinde, işveren tarafından ibraz edilen malzemeli ve/veya salt işçilik faturalarının yapılan işe göre abartılı olduğundan, gerçeğe uygun düşmediğinden veya sair sebeplerle faturadan kuşkulanması halinde,

faturayı düzenleyen yasal kayıt ve belgeleri incelenerek faturanın doğruluğunun teyit edilmesine Kurum uygulamasında karşıt inceleme denilmektedir. Bir başka deyişle; işveren tarafından ibraz edilen faturaların gerçekliğinin, faturayı düzenleyen kişi ya da kurumların kayıtlarının tetkiki sonucunda kontrol edilmesidir.

Ödenmesi gereken sosyal güvenlik primlerinin doğruluğunu somut delillere dayanarak araştırıp tespit etmek, karşıt inceleme ile elde edilmek istenen en önemli amaçlardandır. Karşıt inceleme ile faturayı düzenleyen gerçekten faturada yapıldığı gösterilen iş konusuyla iştigal edip etmediği ile faturada belirtilen işi yapacak sayıda ve nitelikte işçilerinin bulunup bulunmadığı, faturanın muhasebe sistemi içerisinde yasal defterlere işlenip işlenmediği gibi birçok husus kontrol edilmektedir (Karakaş ve Karakaş, 2011:321).

Mevzuatta ve uygulamada karşıt inceleme yetkisi sadece Sosyal Güvenlik Müfettişlerinde bulunmakta ve müfettişler marifetiyle yapılabilmektedir. 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu'na göre yetki verilen Meslek Mensupları tarafından karşıt inceleme yapılmasına imkânı bulunmamaktadır. Yine bu incelemelerin yapılmasının takdir ve gerekliliği uygun ve gerekli görülen hallerde Sosyal Güvenlik Müfettişlerinin takdirindedir.

Karşıt incelemenin kapsamı dahilinde bulunan hususlar sınırlı sayıda olmamakla birlikte, gerçek veya tüzel kişilere yaptırılan işler karşılığında alındığı ileri sürülerek incelemeye ibraz edilen malzemeli ve salt işçilik içeren faturalardan;

- Gerçek olmadığı veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu hususunda şüpheyeye düşülen,
- Kurumda tescilli bir iş yeri bulunmayan (Gider belgesi sahibinin bizzat kendisi veya şirket ortakları ile yapabilecek mahiyet ve kapasitede olan işler hariç),
- Tescilli iş yeri olmasına rağmen iş kolu kodu fatura içeriğine uygun olmayan,
- Tescilli iş yeri dosyası geçici mahiyette olan,
- İş kolu kodu uygun devamlı mahiyette tescilli iş yeri dosyasından fatura tarihlerindeki dönemlerde Kuruma yapılan bildirimlerinde tutarsızlık bulunan,

fatura ve gider belgesi sahiplerine ait iş yerleri ile ilgili karşıt incelemeler yapılabilmektedir.

2.2.7. Asgari İşçilik Miktarının Bulunması

Kurum bünyesinde devamlı ve mevsimlik işlerde asgari işçiliğin tespiti sadece Sosyal Güvenlik Müfettişleri tarafından müfettişlik bilgi ve birikimi ile birçok farklı yol ve yöntem kullanılarak yapılmaktadır. Diğer taraftan özel bina inşaatları ve ihale konusu işlerde ise üç bölümden oluşabilecek bir incelemeden söz edilebilmektedir. Buna göre Kuruma bildirilmesi gereken asgari işçiliğin tespiti;

- Kurum ilgili ünitesince yapılacak araştırma yöntemi,
- Sosyal Güvenlik Müfettişlerinin incelemesi,
- Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ile Yeminli Malî Müşavirler incelemesi

yöntemleri ile mümkün olmaktadır.

Asgari işçilik incelemesi ile ilgili gerçek ve asıl yetki; hakkın sahibine teslim edilmesi noktasında yetkin, donanımlı ve deneyimli bir şekilde yurdun dört bir yanında görevlerini sürdüren, Kurumun en gözde personellerinden olan Sosyal Güvenlik Müfettişleridir. Ancak gerek Kurum iş yükünün azaltılması gerekse işverenlerin inşaat ve ihale konusu işlerde daha hızlı netice alabilmeleri amacıyla bu yetki kanun ve yönetmelik düzenlemeleri ile iş yerinin bağlı bulunduğu Sosyal Güvenlik İl Müdürlüğü ile Merkez Müdürlüğü Prim Tahakkuk ve Tahsilat Servisi yetkili memurlarına ve Meslek Mensuplarına da verilmiştir (Umdu, 2008:68)

2.2.7.1. Sosyal Güvenlik Kurumu ilgili ünitesince asgari işçilik hesaplaması yapılması

Kurum içerisinde emek ve zaman kaybının önüne geçmek, fazla iş yükünü azaltmak, özel bina inşaatı ve ihale konusu işlerdeki asgari işçilik işlemlerini hızlı biçimde tamamlamak amacıyla bu işlerde asgari işçilik miktarının tespiti ilgili üniteye dosya memurları tarafından yapılabilmektedir. Buna ilişkin hükümler asıl olarak Kanun'un 85/2. maddesi ile Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinin 110 ila 112 maddeleri arasında düzenlenmiş olup Kurumun 2013-11 sayılı "İlişiksizlik Belgesi" konulu Genelgesi ile de detaylandırılmıştır. Bu yönüyle ünite tarafından işlemler kısaca "araştırma" işlemi olarak adlandırılmaktadır.

Kurumun ilgili Prim Tahakkuk ve Tahsilat Servislerince yapılacak olan araştırma işlemi ile ilgili işlem ve süreçler, SSİY'nin 111. maddesinde ve ortak hususlar başlıklı 112. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

MADDE 111 - (1) "Gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel kişiliği haiz olmayan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan özel nitelikteki inşaat işyerleri hakkında ünitece

yapılacak araştırma; inşaat maliyetine Kurumca yayımlanan tebliğ ile belirlenen asgari işçilik oranının %25 eksiği uygulanmak suretiyle yapılır.

(2) Bina maliyeti, belediyeler, valilikler ve ruhsat vermeye yetkili diğer makamların vermiş olduğu inşaatın ruhsatnamesinde yazılı bulunan, ruhsatnamesi yoksa ünitece tespit edilecek yüzölçümü ile birim maliyet bedelinin çarpımı suretiyle bulunacak tutar üzerinden hesaplanır.

(3) Birim maliyet bedelleri, her yıl inşaatın sınıfı ve grubuna göre Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca tespit edilerek Kurumca özel nitelikteki inşaat işyerlerinin asgari işçilik uygulamasında esas alınır.

(4) İnşaatın niteliği dikkate alınarak, inşaatın ruhsatnamesi ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca yayımlanan ilgili tebliğde kayıtlı yapının sınıfı ve/veya grubunun farklı olduğunun anlaşılması hâlinde, Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca yayımlanan ilgili Tebliğde yer alan yapı sınıfı ve grubu esas alınır, işverenin itirazı durumunda inşaatın yapı sınıfı veya grubu, Kurumun denetim ve kontrolle görevli memurlarınca mahallinde düzenlenen tespit tutanağına istinaden ünitece belirlenerek işlem yapılır. Ünitece bu şekilde tespit edilen yapı sınıfı veya grubuna yapılan itirazlar ise karara bağlanmak üzere Asgari İşçilik Tespit Komisyonuna intikal ettirilir. İnşaatın sınıfı veya grubunun, Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca yayımlanan ilgili tebliğde daha alt bir yapı sınıfı veya grubunda tasnif edilmesi yönünde yapılan değişiklikler, araştırma veya inceleme işlemi sonucu tespit edilen borcun kesinleşmesine kadar dikkate alınır.

(5) Çevre ve Şehircilik Bakanlığınca yayımlanan ilgili tebliğlerde belirtilmemiş olan inşaatın ait birim maliyet bedeli, aynı tebliğlerde kayıtlı benzeri bir inşaatın birim maliyet bedeli üzerinden hesaplanabilir.

(6) Başladığı yıl içinde bitirilmiş olan inşaatın maliyetinin hesaplanmasında o yıl için tespit edilen, başladığı yıldan sonraki yıllarda bitirilmiş inşaatın maliyetinin hesabında ise bitirildiği yıldan önceki yıla ait birim maliyet bedeli esas alınır.

(7) Araştırma, bina inşaatının bittiği tarihten sonra yapılır. Ancak, bu işlem, inşaatın el değiştirmesi ve zorunlu hâllerde, inşaat, Ek-11'de inşaatın ikmal edilen kısmının bina maliyetine oranlarını gösterir tabloda gösterilen durumlara uygun bulunduğu takdirde bu oranlar aynen, uymadığı takdirde ise, yapılmayan kısımlar yapılan kısımlara oranlanarak bulunacak maliyet esas alınmak suretiyle inşaatın

herhangi bir safhasında da yapılabilir.

(8) *Gerektiğinde, inşaatın başladığı ve bitirildiği tarihin işverence resmî makamlardan alınacak belgelerle kanıtlanması istenebilir. İnşaatın başladığı tarihin resmî belge ile kanıtlanamaması hâlinde, yapı ruhsat tarihi inşaatın başladığı tarih olarak kabul edilir.*

(9) *Defter ve belge tutma yükümlülüğü bulunmayan işverenler tarafından yapılan ve ihale konusu olmayan bina; tamirat, tadilat, tesisat, güçlendirme ve yıkım işlerinde araştırma işlemi yapılmaz.”*

MADDE 112 - (1) *“Araştırma yapılırken, ihale konusu işlerde kesin kabulün ya da geçici kabulün noksansız yapıldığı, özel nitelikteki inşaat işyerlerinde de inşaatın bitirildiği tarihe kadar Kuruma bildirilmiş olan işçilik miktarı dikkate alınır. İşin başlangıç tarihinden önce ve bitim tarihinden sonra Kuruma bildirilmiş olan sigorta primine esas kazanç tutarları ile gün sayıları araştırma işleminde dikkate alınmaz. Ancak, aksine tespit yoksa iptali de yapılmaz.*

(2) *Tescil edilmemiş veya tescil edilmiş olmakla birlikte işçilik bildiriminde bulunulmamış olan ihale konusu işler ile özel nitelikteki bina inşaatı işyerlerinde, işin başlangıç ve bitiş tarihleri, ilgili idarelerden alınacak belgelerle tespit edilerek işin yürütümü için gerekli olan asgari işçilik miktarının tespitine ilişkin araştırma işlemi ünitece yapılır. Ünitelerce bu nitelikteki işyerlerinde yapılan araştırma işleminde esas alınan asgari işçilik oranında eksiltme yapılmaz. İhale konusu ve özel nitelikteki inşaat işlerinde hangi hallerde ünitece araştırma işlemi yapılacağı Kurumca belirlenir.*

(2) *Ünitece ihale konusu işlerde yapılan araştırma sonucunda bu Yönetmeliğin 110 uncu maddesine göre tespit edilen ve Kuruma bildirilmediği anlaşılan asgari işçilik miktarı üzerinden, gerçek veya tüzel kişiler ile tüzel kişiliği haiz olmayan kurum ve kuruluşlarca yapılan özel nitelikteki inşaat işyerlerinde ise bu Yönetmeliğin 111 inci maddesi uyarınca hesaplanan prim tutarı, aksine bir tespit olmaması hâlinde, faaliyet süresinin son ayına mal edilerek tahakkuk ettirilmek suretiyle gecikme cezası ve gecikme zammı ile birlikte ödenmek üzere işverene tebliğ olunur. İşverence borcun tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödeneceğinin ve daha sonra Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarınca inceleme yapılması istenilmeyeceğinin bir dilekçe ile bildirilmesi veya tebligatta belirtilen sürede bildirimde bulunulmaması hâlinde, borç kesinleşir ve işlemler sonuçlandırılır.*

(3) *Ünitece hesaplanan borca işverence faturalı işçilik ödemeleri veya başka*

nedenlerle itiraz edilmesi halinde, Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarınca inceleme yapılır.

(4) Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarınca inceleme yapılmasına başlandıktan sonra inceleme sonucuna göre işlem yapılır. Ancak, denetim ve kontrole başlanmakla birlikte, işverenin borcu ödeyeceğine ilişkin üniteye yazılı taahhüdünü içeren başvurusu üzerine, ünitenin bu isteği ön kabulü, ünite tarafından denetim isteminin geri çekilmesi talebinin ilgili Grup Başkanlığının veya Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarının uygun bulması koşuluyla inceleme durdurulur ve borç kesinleşir.

(5) İşyerleri hakkında ünitece araştırma yapılmış olması, gerektiğinde Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarınca işin yürütümü için gerekli olan asgari işçilik miktarının tespiti hususunda inceleme yapılmasına engel oluşturmaz. Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarınca sonradan inceleme yapılması durumunda, daha önce ödenmiş prim ile varsa gecikme cezası ve gecikme zammı tutarı, işin yürütümü için gerekli olan asgari işçilik miktarı üzerinden hesaplanan ve Kuruma ödenmediği anlaşılan prim ile varsa gecikme cezası ve gecikme zammından mahsup edilir.

(6) Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarınca yapılan incelemede işin yürütümü için gerekli olduğu saptanan asgari işçilik miktarının Kuruma bildirilmediğinin veya eksik bildirildiğinin tespiti hâlinde, bildirilmeyen tutar, hangi aylara ait olduğu hususunda bir tespit varsa o aylara; tespit yoksa faaliyette bulunulan son aya mal edilir ve Kanun'un 102 nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi ile (e) bendinin (4) numaralı alt bendi de dikkate alınarak gerekli işlem yapılır." hükümleri bulunmaktadır.

Anlaşılabacağı üzere özel bina inşaatları ve ihale konusu işlere dair asgari işçilik incelemesi yapılırken ilgili Kurum ünitesince yapılan araştırma işlemi esnasında baz alınacak asgari işçilik oranına %25 oranında indirim yapılmakta, malzemeli ya da malzemesiz ibraz edilebilecek geçerli işçilik faturaları dikkate alınmamaktadır. Faturaların dikkate alınmama nedeni; dışarıya yaptırılan işçilikler göz önüne alınarak en baştan asgari işçilik oranlarının eksiltilecek hesaplanmasıdır. Örneğin; asgari işçilik oranlarını gösterir listede %9 olarak belirlenmiş olan bir oran ünite tarafından %6,75 olarak uygulanmaktadır.

Asgari işçilik oranının %25 oranında azaltılması ile bir nev'i faturaların nazara alınmaması ile ilgili husus telafi edilmeye çalışılmaktadır. Yani Kurum ünitesince yapılacak araştırmada; $[(\text{İnşaatın Yüz Ölçümü} \times \text{Metrekare Birim Maliyet Bedeli}) \times (\text{Asgari İşçilik}$

Oranının %25 eksikliği]] formülü özel bina inşaatı için Kuruma bildirilmesi gereken asgari işçilik miktarını hesaplanabilecektir.

İlgili ünite tarafından yapılan asgari işçilik hesaplaması sonrasında yeterli işçiliğin bildirilmediğinin tespit edilmiş olması halinde, işverene fark işçilik üzerinden hesaplanan prim borcu tebliğ edilmektedir. Bu fark prim tutarı, inşaatın faaliyet döneminin son ayına mal edilmekte ve çıkan fark işçilikten dolayı işverene herhangi bir idari para cezası uygulanmamaktadır. Ünite tarafından yapılan araştırma işleminin işverenlere sağladığı en önemli ayrıcalıklardan birisi de bu husustur. Nitekim gerek Sosyal Güvenlik Müfettişleri gerekse Meslek Mensuplarınca yapılan asgari işçilik incelemelerinde bulunulan fark işçilik miktarı neticesinde işçiliğin mal edileceği aylar nispetinde işverenlere Kanun'un 102. maddesinin 1. fıkrasının d bendi uyarınca idari para cezası uygulanmaktadır.

Özetleyecek olursak; ünite tarafından yapılan araştırma işlemi sonucunda ilişiksizlik belgesinin alınması ile özel bina inşaatı ve ihale karşılığı ile iş yüklenen işverenler ve iş yeri sahipleri; %25 eksik asgari işçilik oranı indirimi, idari para cezası uygulanmaması ve çok daha hızlı ve pratik bir biçimde iş yeri dosyasını çözüme ulaştırarak Kurum işlemlerini sonlandırabilmekte, bu avantaj ve kolaylıklar ile Kurum işlemlerini nihayete erdirebilmektedirler.

2.2.7.2 Sosyal Güvenlik Müfettişi tarafından inceleme yapılması yoluyla asgari işçilik hesaplaması

Kurum tarafından yapılacak asgari işçilik incelemelerine esas yetkili kişiler Sosyal Güvenlik Müfettişleri olmakla beraber Kurum iş ve işlemlerinin hızlandırılması ile işverenlerin daha hızlı bir biçimde sonuç almalarını sağlamak amacıyla asgari işçilik tespitinin yapılması işlemlerinde bu yetki ilgili bazı hallerde ilgili üniteye görevli dosya memuruna da verilmiştir.

Kurum 2011/13 sayılı Genelgesinde de belirtildiği üzere “ünite tarafından yapılan araştırma (ön değerlendirme) işlemi neticesinde yeterli işçilik bildirilmiş ise ilişiksizlik belgesi verilmektedir. Yeterli işçiliğin bildirilmemiş olduğu anlaşıldığında ise tespit edilen fark işçilik tutarı işverene tebliğ edilir. Yapılan tebligata istinaden 1 ay içerisinde fark işçilik tutarının ödenmesi veya ödeneceğine dair taahhütname verilir aynı süre içerisinde ödenmesi halinde ilişiksizlik belgesi verilir. Ancak tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içerisinde belirlenen tutarın ödenmemesi, ödenmeyeceğinin yazılı olarak belirtilmesi, fark işçilik tutarına itiraz edilmesi veya işçilik içeren faturalarının bulunduğundan dolayı inceleme

talep edilmesi hallerinde söz konusu asgari işçilik incelemesi işi incelenmek üzere Rehberlik ve Teftiş Başkanlığının ilgili Grup Başkanlığına yazı ile iletilir. İş yeri kayıt ve belgelerinin incelemeye ibrazından itibaren rapor müfettiş tarafından 3 ay içerisinde yazılarak ilgili birime gönderilir. İlgili birim müfettiş raporunu 15 gün içerisinde inceleyerek; müfettiş incelemesi sonucunda fark işçilik tespit edilemez ise ilişiksizlik belgesi verilir, fark işçilik tespit edilirse bu tutar kesinleşerek 1 ay içerisinde ödenmek üzere tebliğ edilir.”

Diğer taraftan hiç tescil olunmayan veya tescil olunmakla birlikte hiç işçilik bildiriminde bulunulmayan ihale konusu işler ile özel nitelikteki bina inşaatı iş yerleri ile ilgili olarak Kurum Müfettişleri tarafından işin yürütümü için gerekli olan asgari işçilik miktarının tespit edilmesi gerekmektedir. Fakat gerek işverenlerin gecikmeden kaynaklanacak mağduriyetlerini önlemek gerekse gayri faal bu tür iş yeri dosyalarının bir an evvel tasfiyesini sağlamak amacıyla, her halükârda işin 01/01/2004 tarihinden önce bitmiş olması kaydıyla, işverenlerin taahhütname vererek hesaplanacak tutarı gecikme zammı ile birlikte ödemeleri halinde, Kurum Müfettişleri tarafından inceleme yaptırılmaksızın ünitece ilişiksizlik belgesi verilmektedir.

Ancak Kurum 2011/13 sayılı Genelgesinde 02/06/2015 tarihli ve 2015/16 sayılı Genelge ile yapılan değişiklik ile işverenler tarafından fatura mukabili dışarıya yaptırılan işlerin varlığı nedeniyle inceleme talebinde bulunanlar ile inşaatın devamlı iş yeri çalışanları ile yapıldığı yönünde beyanı olanlar hariç olmak üzere; defter tutma yükümlülüğü olmayan işverenlere ait, tescilsiz veya tescilli olmakla birlikte hiç işçilik bildiriminde bulunulmamış 300m² veya daha küçük (ticari, turistik, dinlenme amaçlı, anahtar teslimi usulünde yapılmamış) özel nitelikteki inşaatların bittiği yıla bakılmaksızın faaliyet döneminin gerek yazışma yapılmak suretiyle, inşaatın başladığı ve bitirildiği tarihin işverence resmî makamlardan alınacak belgelerle kanıtlanmasıyla, kurumun denetim ve kontrolle görevli memurlarınca yapılacak tespitler ile belirlenmesine müteakip ünitece ön değerlendirme/araştırma işlemi yapılır. Bu ön değerlendirme/araştırma işlemi neticesinde bulunan fark işçilik tutarı, faaliyetin son ayna mal edilerek tahsil edilmesi sonucunda ihbar, şikâyet ve şüpheli durum olmaması durumunda ilişiksizlik belgesi verilir.

Anlaşılabacağı üzere, Kurum Müfettişleri tarafından yapılan asgari işçilik incelemesi esasen birçok açıdan Kurum ünitesinin yaptığı araştırma işlemi ile benzerlik göstermektedir. Ancak arada bazı farklar bulunmaktadır. Bunlardan belki de en önemlileri asgari işçilik oranına %25 oranında indirim yapılmaması ile malzemeli ve salt işçilik içeren faturaların incelemede değerlendirmeye alınmasıdır. Diğer önemli fark ise yapı yaklaşık maliyeti, defter

maliyeti ve sözleşme maliyeti adı altında üç maliyet tespit kriterinden yüksek olan maliyeti baz alınmasıdır.

Yine bir diğer önemli fark ise asgari işçilik fark tutarının hangi ay/aylara ilişkin olduğu saptanmışsa fark işçiliğin o aylara mal edilmesi ve buna göre gecikme zammı hesaplanarak aylar bazında Kanun'un 102 nci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi ile (e) bendinin (4) numaralı alt bendi gereğince idari para cezası uygulanabilmesidir. Araştırma işleminde ise her halükârda fark işçilik miktarı son aya mal edilmekte idari para cezası uygulanmamaktadır. (Karakaş ve Karakaş, 2011:368). Yine Kurum Müfettişleri, asgari işçilik incelemesi esnasında, PEK üst sınırı üzerindeki ücret ödemelerini de dikkate almaktadır.

Buna cevazla; işverenin malzemeli işçilik faturalarındaki tutar, üçlü kriter ile belirlenen maliyet bedelinden yüksek olandan düşülmekte, salt işçilik faturalarındaki tutar ile PEK üst sınırı üzerindeki ücret ödemeleri ise malzemeli işçilik tutarı düşüldükten sonraki maliyet bedelinden kalan tutarla asgari işçilik oranı çarpıldıktan sonra elde edilen tutardan eksiltiyle asgari işçilik miktarı hesaplanmaktadır.

2.2.7.3. Meslek Mensupları tarafından inceleme yapılması yoluyla asgari işçilik hesaplaması

Kanun'un 59. maddesinin 4. ve 5. fıkralarında Meslek Mensuplarına, yani; 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu'na göre yetki verilmiş Meslek Mensuplarına; ihaleli işler ile özel bina inşaatı iş yerleri işverenlerine, Kuruma prim borçlarının bulunmadığına dair ilişiksizlik belgesinin verilme sürecinde, ilgili ünite tarafından yapılan araştırma işlemi ve müfettişler tarafından yapılan inceleme işlemi haricinde belirli kıstaslar dahilinde asgari işçilik incelemesi yapabilme yetkisi verilmiştir. Ancak bu inceleme yetkisi Kurumun denetim yetkisini etkilememektedir.

Meslek Mensuplarınca yapılacak olan inceleme, ünitece yapılacak olan araştırma işlemi neticesinde belirlenecek olan asgari işçilik miktarına razı olmayan işverenlerin müfettiş incelemesine gitmeden önceki bir müessesedir.

Buna göre; Meslek Mensupları tarafından Kurumca belirlenmiş usul ve esaslar uyarınca yapılan hesaplama ve düzenlenen rapor ile Kuruma yeterli işçilik bildirilmediği tespit edilen iş yeri ve işverenlerin tespit edilen fark işçilik tutarı üzerinden hesaplanacak sigorta primi, gecikme zammı ve gecikme cezası tutarını 102 nci maddenin birinci fıkrasının (d) bendi gereğince verilecek idarî para cezası ile birlikte ödemeleri koşuluyla ilişiksizlik

belgesi verilebilir. Kurumca belirlenen bu usul ve esaslara uymayan ve aykırı hareket ederek Kurum zararının vukuu bulmasına sebebiyet verdiği tespit olunan Meslek Mensuplarınca düzenlenen raporlar dikkate alınmaz ve bu kişilerin daha sonra düzenleyecekleri raporlar Kurumca işleme konulmaz.

Gerçeği çarpıtarak veyahut gerçeğe aykırı rapor tanzim eden Meslek Mensupları, bu davranışları nedeniyle Kurumun uğradığı zarardan Kanun ve Yönetmelik uyarınca işveren ile birlikte müteselsilen ve müştereken sorumludurlar. Bu kişiler hakkında, genel hükümlere göre Kurumun takip hakkı saklıdır. Yine Meslek Mensupları, işverenlerin; Kanun gereğince devamlı iş yerlerinin sigortalıları ile yaptıkları işler ile Kurumda hiç tescil edilmemiş veyahut tescil edilmiş olmakla birlikte işçilik bildiriminde bulunulmamış olan yukarıdaki işler hakkında inceleme yapamazlar. Ayrıca, Meslek Mensuplarının asgari işçilik incelemelerini yürüttükleri esnada, müfettişler gibi karşıt inceleme yapma yetki ve imkânları da bulunmamaktadır.

Meslek Mensuplarına verilen bu yetki ve düzenlemeler, özel bina inşaatı ve ihaleli işler ile ilgili iş yerleri ve işverenleri için geçerlidir. Yetki; her iki türdeki incelemeler için de düzenlenmiştir. Meslek Mensuplarının yapacağı incelemeler, müfettiş incelemeleri ile birçok yönden benzerlik göstermektedir. Örneğin; Meslek Mensupları, işverenin düzenlediği malzemeli işçilik ve salt işçilik faturaları ile PEK üst sınırı üzerindeki ödemelerini inceleme esnasında değerlendirmeye alabilmektedir. Yine asgari işçilik oranının %25 azaltılmadan tam hali ile uygulanması müfettiş incelemeleriyle ortak yönleridir. Diğer hesaplama yöntemleri itibariyle bir farklılık bulunmamaktadır.

Meslek Mensupları defter ve belgelerini düzenledikleri işveren veya 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 rapor düzenleyemezler.

Yine Meslek Mensupları tarafından rapor düzenlenebilecek işlere ait istihkak ve maliyet tutar sınırları, Kurum Yönetim Kurulu tarafından belirlenmektedir. Bu rakam son olarak; SMMM'ler tarafından tanzim edilecek raporlarda baz alınacak istihkak ve maliyet tutarına ilişkin sınır 15.000.000 TL olarak belirlenmiş olup YMM raporları ile ilgili herhangi bir sınır bulunmamaktadır.

Bu noktada unutulmaması gereken husus ise Meslek Mensuplarının asgari işçilik tespiti yapmasının işverenin takdirinde olduğudur. Zira Kanun, bu konuda Meslek Mensuplarına resen harekete geçme imkânı vermemiştir. İşverenin Meslek Mensubu ile yapacağı bir sözleşmeye binaen asgari işçilik incelemesi yaptırması, kendisi için bir tercihtir (Eker, 2016:191).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

5510 SAYILI SOSYAL SİGORTALAR VE GENEL SAĞLIK SİGORTASI KANUNU KAPSAMINDA İHALELİ İŞLERDE ASGARİ İŞÇİLİK UYGULAMASI

İhaleli işlerde asgari işçilik uygulamasının esasları genel olarak SSİY hükümlerinde, daha detaylı olarak ise Kurum genelgelerinde açıklanmıştır. İhaleli işlerde asgari işçilik tespiti yapılırken gerçekleştirilecek olan işlemlerin önemli bir kısmı özel bina inşaatları bakımından uygulanan işlemlerle aynıdır. Bu nedenle çalışmada, ihaleli işlerde asgari işçilik uygulamasının kendine has noktalarının belirtilmesi ve özel inşaatlarla aynı olan noktalarının da ayrıca ifade edilmesi yoluna gidilmiştir.

3.1. ASGARİ İŞÇİLİK ORANININ HANGİ DEĞERE UYGULANACAĞI SORUNU

İhaleli işlerde asgari işçilik uygulaması, önceden belirlenmiş asgari işçilik oranlarının belli bir parasal değere uygulanması yolu ile gerçekleştirilmektedir. Özel bina inşaatlardan farklılık arz eden noktalar ise daha çok asgari işçilik oranının uygulanacağı parasal değerin ne olduğu noktasında toplanmaktadır.

SSİY 110/1 gereğince ihale konusu işlerde asgari işçilik oranının uygulanacağı değer; *“işin kesin kabulünün ya da geçici kabulünün noksansız olarak yapıldığı tarihten sonra ve işverene ödenmesi gereken Katma Değer Vergisi hariç, malzeme fiyat farkı ve akreditif bedeli dâhil toplam istihkak tutarıdır.”* Ancak bu düzenleme Kurum ünitesinde yapılacak araştırma esnasında uygulanacaktır. Kurum Genelgesinin 9.21 başlıklı kısmına göre Kurum Müfettişlerince ihaleli işlerle ilgili yapılacak asgari işçilik incelemesi esnasında ihale konusu işin “defter değeri” ile “o işe ilişkin ödenen toplam istihkak tutarı” karşılaştırılarak yüksek olan tutara asgari işçilik oranı uygulanacaktır. Meslek Mensupları Yönetmeliği 5/1-a kapsamınca Meslek Mensupları tarafından yapılan ihaleli işe ilişkin asgari işçilik incelemesinde ise, işin kesin veyahut geçici kabulünün noksansız yapıldığı tarihten sonra ve işverene ödenmesi gereken KDV tutarı hariç, akreditif bedeli ve malzeme fiyat farkı dâhil,

toplam istihkak tutarına o iş için belirlenen asgari işçilik oranı uygulanmak suretiyle işlem tesis edilir.

O halde gerek Kurum ünitesinin araştırmasında gerek Meslek Mensupları tarafından düzenlenen raporlarda ihaleli işlere ilişkin asgari işçilik oranının uygulanacağı değer işe ilişkin olarak belirlenen istihkak tutarıdır. Kurum Müfettişi ise ihaleli işe ilişkin defter değeri ile istihkak tutarını mukayese ederek yüksek olan tutarı esas alacaktır. Defter değeri ile kastedilen mevzuatta ayrıca ve açıkça tanımlanmamıştır. Bu değer, özel inşaatlar bakımından uygulamada kullanılan defter değeri olarak anlaşılması yerinde olacaktır.

Buna göre ihaleli işi yapan işveren VUK hükümlerine göre defter tutmak zorundaysa bu defterlerin incelenmesi sonucu, işe ilişkin yapıldığı anlaşılan harcamaların toplamının istihkaktan daha fazla olması halinde Kurum Müfettişi bu harcamaların toplamını ifade eden defter değerini esas alarak işlem yapacaktır.

İhaleli işlerde hem Meslek Mensubu hem de Kurum ünitesince nazara alınacak parasal değer “istihkak bedeli” olarak belirlenmiştir. Bu bedel Kurum Müfettişinin incelemesinde de defter değeri belirlenemiyorsa veya belirlenen defter değerinden yüksekse esas alınacaktır. Bu sebeple ihaleli işlerin asgari işçilik uygulamasında önem arz eden istihkak bedeli kavramını detaylandıracak olursak; hak ediş veya diğer adıyla istihkak, yapılan ihaleli işe karşılık KDV tutarı hariç, akreditif bedeli ve malzeme fiyat farkı dâhil tutar olmak üzere idare tarafından işverene ödenmesi lazım gelen tutarı ifade etmektedir.

SSİY 110/5’e göre, *“idare tarafından, işverene ödemelerin döviz olarak yapılması durumunda, döviz tutarı, ödemenin yapıldığı tarihlerdeki Merkez Bankasıncı belirlenen döviz satış kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilerek işlem yapılır.”*

Hak ediş veya diğer adıyla istihkak bedelinin belirlenebilmesi için ihale konusu işe dair “geçici kabul veya kesin kabul tutanağı” düzenlenmiş olmalıdır. Geçici kabul tutanağı ve kesin kabul tutanağının ne olduğu ise 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu’nun 53. maddesi gereğince yayımlanan “Yapım İşleri Muayene ve Kabul Yönetmeliği” hükümlerine göre belirlenecektir. Yönetmelik, Kamu İhale Kanunu kapsamında ihale ile iş yaptıran idarelerin yaptırdıkları işlerin muayene ve kabul işlemlerini düzenlemektedir. Yönetmeliğin 6. maddesinin 1. fıkrasına göre; taahhüt edilen iş, sözleşme ve eklerinde yer alan hükümlere uygun olarak tamamlandığında yüklenici idareye geçici kabulün yapılması için yazılı olarak başvuruda bulunur. İdarece oluşturulan geçici kabul komisyonu iş yerine giderek yüklenici tarafından yapılan işleri yine yönetmelikte belirtilen esaslara göre muayene eder ve inceler.

Yönetmeliğin 9. maddesine göre, geçici kabul tutanağı yetkili makam tarafından onaylandıktan sonra geçerli olur ve geçici kabul yapılmış sayılır. Geçici kabul tutanağının bir örneği yönetmelik ekinde yer almaktadır.

Yönetmeliğin 10. maddesine göre; *“kesin kabul için öngörülen süre tamamlandığında, yüklenici idareye kesin kabulün yapılması için yazılı olarak başvuruda bulunur. Kesin kabul komisyonu iş yerine giderek Yapım İşleri Genel Şartnamesinin 41 ile 44. maddelerinde yazılı hükümlere göre işi inceler, muayene eder ve gerekli gördüğü kısımların işletme ve çalışma deneylerini yapar. Kesin kabul komisyonu, yaptığı inceleme ve muayene sonunda işi kesin kabule hazır bulduğu takdirde, yönetmelik ekinde yer alan kesin kabul tutanağını düzenler. Bu tutanak komisyon üyelerince ve yüklenici tarafından imzalanır. Kesin kabul tutanağı yetkili makamca onaylandıktan sonra geçerli olur ve kesin kabul yapılmış sayılır.”*

İhaleli konusu işlerde, asgari işçilik uygulamasının mümkün olarak tatbik edilebilmesi için işin geçici veya kesin kabul tutanağının tanzim edilmiş olması zaruridir (Öztürk,2013: 417). Çünkü bu düzenlenmedikçe işverene ödenecek istihkakın ne kadarlık tutarının ihale konusu işi ilgilendirdiği belirlenemeyecek ve asgari işçilik oranının uygulanacağı değer de bulunamayacaktır.

İstihkak tutarına, malzeme fiyat farkı ve akreditif bedeli dâhildir. Bunlardan malzeme fiyat farkı kısaca ihalenin uygulama yılı içinde yapılan iş kalemleri tutarlarının anlaşma yılı tutarlarına göre farklı olması durumunda belirli esaslara göre hesaplanarak ihaleyi alan yükleniciye yapılan ödeme olarak ifade edilmektedir. Akreditif bedeli ise daha çok uluslararası ticaret işlemlerinde kullanılan bir kavram olup ihraç edilen malların bedelinin ödenmesi konusunda bir bankanın önceden belirlenmiş şartlara bağlı olarak vereceği bir çeşit teminat olarak ifade edilmektedir.

3.2. İŞİN BAŞLAMA VE BİTİŞ TARİHLERİNİN BELİRLENMESİ

İhale konusu işlerde asgari işçilik uygulaması kapsamında dikkate alınacak sigortalı hizmet bildirimleri, işin başlangıç tarihinden bitiş tarihine kadar yapılan bildirimlerdir. Bu durum da işin başlangıç ve bitiş tarihlerinin doğru tespit edilmesini zorunlu kılmaktadır.

SSİY 110/6'ya göre işin fiili başlama ve bitiş tarihlerinin, işverence resmi makamlardan alınacak belgelerle kanıtlanarak ispatı istenebilir. Değinilen bu tarihlerin resmî belgeler ile kanıtlanamadığı durumlarda, ihale makamının bildirmiş olduğu tarihler nazara alınarak işlem tesis edilir. O halde işin başlangıç ve bitiş tarihlerinin belirlenmesi için ihale konusu işin sözleşme tarihi, geçici ve kesin kabul tarihleri ihale makamından temin

edilecektir. Ancak bu belgelerde yer alan tarihlerin sosyal güvenlik hukuku açısından bağlayıcılığı olmadığı kabul edilmektedir (Öztürk,2013: 421).

İhale konusu işin başlangıç tarihi kural olarak Kanun 11/2’de belirtildiği üzere en geç iş yerinde sigortalı çalıştırılmaya başlandığı tarihte düzenlenip Kuruma verilmesi gereken iş yeri bildirgesindeki tarihtir. (Yıldız ve Umdü, 2010:42).

Ancak bu bildirgenin işverenin beyanına dayanması sebebiyle aksinin kanıtlanmasının mümkün olduğu ve aksi kanıtlanmadığı sürece esas alınabileceği unutulmamalıdır. İhale konusu işlerde asgari işçilik uygulamasında işin bitiş tarihi kural olarak işin kesin kabulünün ya da geçici kabulünün noksansız olarak yapıldığı tarih, eğer işin geçici kabulünde eksik kalan hususlara dair ek süre verilmiş ise bu eksikliklerin tamamlandığı tarih, ihale konusu işe dair sözleşmenin feshi halinde ise fesih uyarınca işin yapımının durduğu tarih olarak kabul edilmektedir.

İhale konusu işin bitiminden sonra şantiyenin toplanması, taşınması ve benzer sebepler için yapılan sigortalı hizmet bildirimleri asgari işçilik tespitinde nazara alınmaz. Bu durum SSIY 112/1’de *“ihale konusu işlerde kesin kabulün ya da geçici kabulün noksansız yapıldığı, özel nitelikteki inşaat işyerlerinde de inşaatın bitirildiği tarihe kadar Kuruma bildirilmiş olan işçilik miktarı dikkate alınır. İşin başlangıç tarihinden önce ve bitim tarihinden sonra Kuruma bildirilmiş olan sigorta primine esas kazanç tutarları ile gün sayıları araştırma işleminde dikkate alınmaz. Ancak, aksine tespit yoksa iptali de yapılmaz.”* şeklinde açıklanmıştır.

SSIY 110/6’ya uygun düşen yukarıdaki tarihlerin esas alınması yerine, Kurum tarafından Genelge ile farklı bir uygulamanın benimsendiği görülmektedir. Genelgede *“işin fiili başlangıç ve bitiş tarihlerinin, işverence ihale makamlarından alınacak belgelerle kanıtlanması istenebilir. Bu tarihlerin resmî belge ile kanıtlanamaması hâlinde, aksine bir tespit olmaması durumunda yüklenici tarafından Kuruma müracaat tarihi işin başlama tarihi olarak kabul edilir. İşverence Kuruma yapılan başvuruda, dilekçe tarihi beyan edilen tarihten itibaren bir ay içerisinde ise beyan edilen tarih, değilse dilekçenin Kuruma verildiği tarih işin bitiş tarihi olarak kabul edilir.”* şeklinde açıklamada bulunulmuştur.

3.3. FATURA KARŞILIĞI ÜÇÜNCÜ KİŞİLERE YAPILAN ÖDEMELER İLE SİGORTA PRİMİNE ESAS KAZANÇ ÜST SINIRI ÜZERİNDEKİ ÜCRET ÖDEMELERİNİN TESPİTİ

İhaleli işlerde gerçekleştirilecek asgari işçilik tespitinde, işverenin fatura karşılığında üçüncü kişilere yaptığı ödemelerin tespiti ve bunların değerlendirilmesi özel inşaat işlerindeki düzenlemelere tabi tutulmuştur. Bu sebeple özel inşaat işlerinde işverenin hangi faturalarının, hangi hallerde ve kim tarafından dikkate alınacağı konusundaki açıklamalar ihaleli işler bakımından da aynen geçerlidir. Bu husus çalışmamızın ikinci bölümünde, tüm yönleriyle etraflıca ele alınmıştır.

SSİY 110'da Kurum ünitesince yapılacak araştırmada işverenin ibraz ettiği fatura ve diğer belgelerin incelenmesi öngörülmediğinden araştırma işleminde işverenin salt işçilik ve malzemeli işçilik faturaları dikkate alınamaz. Buna ilave olarak işverenin sunacağı ücret bordroları da ünitece incelenemeyeceğinden sigortalılara ödenen PEK üst sınırı üzerindeki ücretler de dikkate alınamaz.

İhaleli işlerde Sosyal Güvenlik Müfettişlerinin asgari işçilik incelemesi yapması halindeyse salt işçilik ve malzemeli işçilik faturaları dikkate alınmaktadır. Meslek Mensupları tarafından ihaleli işlerde yapılacak asgari işçilik tespitindeyse Meslek Mensupları Yönetmeliğinin 6. maddesi gereğince işverenin sunduğu salt işçilik ve malzemeli işçilik faturaları ile PEK üst sınırı üzerindeki ücret ödemeleri göz önüne alınmaktadır. Bu faturalardaki tutarlardan malzemeli işçilik faturasındaki tutar, doğrudan hak ediş bedelinden düşülürken, salt işçilik faturasındaki tutar ve PEK üst sınırı üzerindeki ücret ödemeleri ise istihkak bedeline asgari işçilik oranı uygulandıktan sonra bulunan değerden düşülür.

Bu başlık altında ihaleli işlerde işverenin salt işçilik, malzemeli işçilik faturaları ve PEK üst sınırı üzerindeki ücret ödemelerinin dikkate alınmasıyla ilgili hatırlatma yapılmasıyla yetinilmektedir. Bu konudaki ayrıntılı açıklama özel inşaat işlerindeki asgari işçilik uygulamasında yapılmıştır.

3.4. ASGARİ İŞÇİLİK MİKTARININ HESAPLANMASI

3.4.1. Sosyal Güvenlik Kurumu Ünitesince Araştırma Yapılması

İhaleli işlerde Kurum ünitesi, Kanun'un 85/2 ve SSİY 110'dan hareketle araştırma işlemi yapmaya yetkilidir. Ancak bunun da birtakım istisnaları vardır. Yani iş ihaleli bir iş

olmasına rağmen Kurum ünitesince araştırma yapılması mümkün olmayan haller de mevcuttur.

Ünitece araştırma yapılacak ihale konusu iş, Kanun'daki süreye uygun olarak Kurumda iş yeri tescili yapılmış ve işçilik bildiriminde bulunulmuş bir iş olmalıdır. SSİY 112/2'ye göre, Kurumda tescili olmayan veya tescil edilmiş olmakla beraber hiç işçilik bildiriminde bulunulmamış olan işyerlerinde ya da gerekli görülen hâllerde işin yürütümü için gerekli olan asgari işçilik miktarı, Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarınca tespit olunabilir. İhale konusu işlerde ve özel nitelikteki inşaat işlerinde hangi hallerde ünitece araştırma işlemi yapılacağı Kurumca belirlenir denilmektedir.

O halde ünitece ihale konusu işle ilgili araştırma, ihale konusu iş sebebiyle iş yeri tescili yaptırılmamış veya yaptırılrsa bile Kuruma hiç işçilik bildiriminde bulunulmamış ise gerçekleştirilemeyecektir.

İhaleli işlerde Kurumca araştırma işleminin yapılamayacağı bir başka durum ihaleli işin “devamlı iş yeri işçileri ile yapılması” halidir. Bununla anlatılmak istenen ihale konusu iş için işverenin ayrı bir iş yeri tescili yaptırmaması ve mevcut bir başka iş yerinde çalışan işçileri ile ihaleli işi görmesidir. İşverenin ihaleli işi devamlı iş yeri işçileri ile yaptığı iddiasının varlığı halinde iş yeri kayıt ve belgelerinin incelenmesi gerekeceğinden ve bu belgeleri inceleme yetkisi Kurum Müfettişlerine ait olduğundan müfettiş incelemesi yapılacaktır (Öztürk,2013: 421).

Bu konuda temel kural bu olmakla beraber, Kurum Genelgesinde bazı istisnalar öngörülmüştür. İhaleli işin devamlı iş yeri işçileri ile yapıldığının işverence iddia edilmesi durumunda ne yapılacağı özellik arz eden bir durum olduğundan aşağıda ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

İhaleli iş için iş yeri tescili yapılmış ve işçilik bildiriminde bulunulmuşsa, işin devamlı iş yeri işçileri ile yapıldığı iddiasının da bulunmaması şartıyla ünitece araştırma işlemi yapılabilecektir.

SSİY 110, genel olarak ihaleli işlerde Kurum araştırmasının usul ve esaslarını düzenlemiştir. Buna ek olarak Kurum Genelgesi de tereddüde düşülebilecek noktaları açıklığa kavuşturmayı amaçlamaktadır.

SSİY 110/1'e göre Kurum ünitesince yapılacak araştırmada, herhangi bir sorunun tespit edilememesi halinde malzeme fiyat farkı ile akreditif bedeli dâhil, KDV tutarı hariç olmak üzere işverene ödenen toplam istihkak tutarına asgari işçilik oranı uygulanacaktır.

Aynı maddenin 5. fıkrasına göre; idare tarafından, işverene ödemelerin döviz şeklinde yapıldığı durumlarda döviz tutarı, ödemenin yapıldığı tarihlerdeki Merkez Bankasıncı belirlenen döviz satış kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilerek işlem yapılır.

Kurum ünitesinde yapılacak araştırmada işverenin fatura ve belgeleri nazara alınamayacağı için asgari işçilik oranı %25 azaltılarak uygulanmaktadır. Bu uygulama iş yerindeki mevcut teknolojinin ve hariçteki işyerlerinden temini muhtemel işçiliklerin de dikkate alınması düşüncesinden kaynaklanmaktadır.

Kurum ünitesinin araştırmasındaki temel karakteristik özellikler, doğrudan istihkak bedeline göre işlem yapılması, işverenin fatura ve belgelerinin incelenmemesi, son olarak da asgari işçilik oranının %25 azaltılarak uygulanması olarak sıralanabilir.

Kurum ünitesinin ihaleli işlerdeki araştırma faaliyetinin diğer usul ve esasları önceki bölümde özel inşaat işlerinde anlatıldığı gibidir. SSİY 112. madde ile düzenlenen bu esaslara göre, araştırma işlemi tatbik edilirken, ihale konusu işlerde kesin kabulün ya da geçici kabulün noksansız yapıldığı tarihe kadar Kuruma bildirilmiş olan işçilik miktarı nazara alınır. İşin başlangıç tarihinden önce veyahut bitim tarihinden sonra Kuruma bildirilmiş olan sigorta primine esas kazanç tutarları ile gün sayıları araştırma işleminde dikkate alınmaz. Ancak bu hususta aksine tespit yoksa iptali de yapılmaz.

Kurum ünitesince yapılacak araştırmada, [(İhaleli İşin Toplam İstihkak Bedeli) x (Asgari İşçilik Oranının %25 azaltılmış hali)] formülü ihaleli iş için bildirilmesi gereken asgari işçilik miktarını verecektir.

Yukarıdaki formülle bulunan tutar, iş için Kuruma bildirilen işçilik tutarı ile mutabık ise yeterli işçilik bildirildiğinden, Kuruma bildirilen tutar formülle bulunan tutardan daha fazla ise fazla işçilik bildirildiğinden “İlişiksizlik Belgesi” düzenlenerek işverene verilecektir. İşveren tarafından bildirilen işçilik, formül ile hesaplanan ve bildirmesi gereken işçilikten daha az ise o halde kendisine fark işçilikten kaynaklı prim borcu, faaliyet süresinin son ayına mal edilerek tahakkuk ve tebliğ ettirilecektir.

SSİY 110/3 ve 4’e göre, işveren prim borcunu tebliğinden itibaren bir ay içerisinde ödeyeceğini ve sonradan müfettiş incelemesi talep etmeyeceğini yazılı olarak taahhüt etmesi halinde borç kesinleşir ve işlemler kesinleşmiş borcun tahsili amacıyla sonuçlandırılır. İşveren bu prim borcunu tebliğinden itibaren bir ay içinde ödemeyeceğini yazılı olarak bildirir, borca itiraz eder veya ödeme süresi içerisinde hiçbir bildirimde bulunmaz yahut

Kurum Müfettişinin inceleme yapmasını talep ederse Sosyal Güvenlik Müfettişlerince incelemesi yapılmaktadır.

3.4.2. Sosyal Güvenlik Müfettişleri Tarafından İnceleme Yapılması

Kurum Müfettişlerince yapılacak inceleme, ihaleli işler bakımından öncelikle iş yerinin Kurumda tescil edilmemiş olması, tescil edilmekle beraber hiç işçilik bildiriminde bulunulmamış olması veya ihaleli işin işverenin işi devamlı iş yerinin işçileri ile yaptığını iddia etmesi hallerinde gerçekteşir. Bunlara ek olarak bazı inceleme sebepleri de ilk olarak araştırma yapıldıktan sonra ortaya çıkmaktadır.

Bunlar da nitece yapılan araştırma işlemi sonucu işverene tebliğ edilen prim borcunun süresinde ödenmemesi, ödenmeyeceğinin bildirilmesi, nitece hesaplanan fark işçiliğe ait prim borcuna işverence itiraz edilmesi, işverenin kendisinin inceleme talep etmesi ya da SSİY 112/6 gereğince iş yeri araştırma işlemine konu olsa bile mfettişlikçe inceleme yapmaya gerek görmesi halleridir.

Ayrıca SSİY 112/5 maddesinde; *“Kurumun denetim ve kontrole görevlendirilmiş memurlarınca inceleme yapılmasına başlandıktan sonra inceleme sonucuna göre işlem yapılır. Ancak, denetim ve kontrole başlanmakla birlikte, işverenin borcu ödeyeceğine ilişkin üniteye yazılı taahhüdünü içeren başvurusu üzerine, ünitenin bu isteğ i n kabul, ünite tarafından denetim isteminin geri çekilmesi talebinin ilgili Grup Başkanlığ ının veya Kurumun denetim ve kontrole görevlendirilmiş memurlarının uygun bulması koşuluyla inceleme durdurulur ve borç kesinleşir.”* hükmü bulunmaktadır.

Kurum Müfettişinin asgari işçilik incelemesi birçok noktada Kurum nitesinin araştırması işlemi ile benzerlik göstermektedir. Kurum Müfettişinin yapacağ ı asgari işçilik incelemesinde Kurum nitesinin araştırmasına göre farklılık arz eden ilk nokta asgari işçilik oranının %25 azaltılmadan aynen uygulanmasıdır. İkinci fark ise ihale konusu işin toplam istihkak tutarının esas alınmasının zorunlu olmamasıdır. Kurum Müfettişi, ihale konusu işe ilişkin asgari işçilik incelemesinde işin defter değ eri ile toplam istihkak değ erini mukayese ederek yüksek olan tutara asgari işçilik oranını uygulayacaktır.

Kurum Müfettişinin, ihaleli işe dair asgari işçilik incelemesinde, işverene ait salt işçilik ve malzemeli işçilik faturaları ile PEK st sınırı üzerindeki ücret ödemelerini de dikkate alması gerekmektedir. Buna göre işverenin malzemeli işçilik faturalarındaki tutar, ihaleli işin toplam istihkak bedeli veya defter değ erinden düşülmekte, salt işçilik faturalarındaki tutar ile PEK st sınırı üzerindeki ücret işin yürütümü işin gerekli olduğ u belirlenen asgari işçilik

miktarının Kuruma bildirilmediğinin veya eksik bildirildiğinin belirlenmesi hâlinde, bildirilmeyen tutar, hangi aylara ait olduğu hususunda bir tespit varsa o aylara; tespit yoksa faaliyette bulunulan son aya mal edilir. Kurum ünitesinin araştırmasında ise fark işçilik doğrudan faaliyet süresinin son ayına mal edilmektedir.

Kanun'un 85/4'te ve SSİY 112/7'de Kurum Müfettişinin yapacağı incelemede özel olarak öngörülen bir diğer düzenlemede de işveren hakkında fark işçilik tespit edildiğinde uygulanacak idari para cezasıdır. Düzenlemeye göre Kurumun denetim ve kontrolle görevlendirilmiş memurlarınca, Kuruma asgari işçilik tutarının bildirilmediği tespit edilen işyerleri hakkında Kanun'un 102/1-d bendi ve e bendinin 4 numaralı alt bendi uyarınca idari para cezası uygulanır. Burada sözü edilen Kanun'un 102/1-d bendi, Kurum Müfettişinin asgari işçilik incelemesi esnasında tespit ettiği eksik işçilik tutarının mal edildiği her bir ay için aylık asgari ücretin iki katı tutarında uygulanacak olan idari para cezasıdır.

Kanun'un 102/1-e bendinin 4 numaralı alt bendindeki düzenleme ise işverenin kayıt ve belgelerini ibraz etmesine rağmen kayıtların geçersiz sayılması halinde karşılaşılabilecek bir idari para cezasıdır.

Kurum Müfettişinin yapacağı ihaleli işe dair asgari işçilik incelemesinde izleyeceği yöntem kısaca şu şekilde formüle edilebilir;

$$\begin{aligned} & [(İhaleli İşe Dair Toplam İstihkak Bedeli veya Defter Değerinden Yüksek Olanı) - \\ & (Malzemeli İşçilik Faturaları + Nakliye Faturaları)] \times [Asgari İşçilik Oranının Tamamı] \\ & - [(Salt İşçilik Faturaları) + (PEK Üst Sınırı Üzerindeki Ücret Tutarları)] \end{aligned}$$

Yukarıdaki formülle bulunan tutar, işverenin iş için Kuruma bildirilmesi gereken asgari işçilik tutarı ile mutabık veya fazla ise yeterli işçilik bildirildiğinden, çalışmamızın önceki bölümlerinde değinilerek anlatılan “İlişiksizlik Belgesi” tanzim edilerek verilecektir.

İşverenin bildirmiş olduğu işçilik, formül ile hesaplanan ve Kuruma bildirilmesi gereken işçilikten daha az ise o halde kendisine fark işçilikten kaynaklı prim borcu ve ferileri Kurumca tahakkuk ve tebliğ ettirilerek tahsili yoluna gidilecektir.

3.4.3. Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirler

Tarafından Asgari İşçiliğin Bulunması

Meslek Mensuplarınca ihale konusu işlerde asgari işçilik tespiti yapılabilmesinin kanuni dayanağı Kanun'un 59. maddesinin 4. fıkrasıdır. Bu konu ile ilgili özel inşaat işleri bakımından yapılan açıklamalar, ihaleli işler bakımından da aynen geçerlidir. Çünkü Meslek

Mensuplarının asgari işçilik tespiti yapabilme yetkisi bu iki tür iş için birlikte düzenlenmiştir. Bu noktada Meslek Mensuplarının devamlı iş yerleri ile alakalı asgari işçilik incelemesi yapabilme yetkileri bulunmamaktadır. Zira Kanun, bu usul ve esasları özel inşaat işlerindeki usul ve esaslarla büyük ölçüde aynıdır. Yine unutulmaması gereken husus ise Meslek Mensuplarının asgari işçilik tespiti yapmasının işverenin takdirinde olduğudur.

Meslek Mensupları, ihale konusu işlerde işverenin düzenlediği malzemeli işçilik ve salt işçilik faturalarını, ayrıca PEK üst sınırı üzerindeki ödemelerini nazara alabilmektedir. Buna karşın asgari işçilik oranı %25 eksiltilmeden tam hali ile uygulanmaktadır. Sonuç olarak Meslek Mensubunun asgari işçilik incelemesinde, işverenin faturalarının nazara alınması ve asgari işçilik oranının %25 azaltılmadan uygulanması konuları Kurum Müfettişinin yapacağı inceleme ile aynı olan yönlerdir.

Meslek Mensupları Yönetmeliği 5/1-a'ya göre, asgari işçilik tespiti işin kesin kabulünün ya da geçici kabulünün noksansız yapıldığı tarihten sonra ve işverene ödenmesi gereken KDV hariç, malzeme fiyat farkı ve akreditif bedeli dâhil, toplam istihkak tutarına işin asgari işçilik oranı uygulanmak suretiyle yapılır.

Meslek Mensubunun düzenleyeceği asgari işçilik raporunda; ***[(İhaleli İşe Dair Toplam İstihkak Bedeli) – (Malzemeli İşçilik Faturaları + Nakliye Faturaları)] x [Asgari İşçilik Oranının Tamamı] – [(Salt İşçilik Faturaları) + (PEK Üst Sınırı Üzerindeki Ücret Tutarları)]*** formülü, ihale konusu iş için bildirilmesi gereken asgari işçiliği verecektir.

Meslek Mensupları Yönetmeliği 6/1-f maddesinde “*inceleme sonucunda hesaplanan asgari işçilik tutarının Kuruma bildirilmiş olan prime esas kazançlar toplamı ile aynı veya bundan daha fazla tutarda olduğunun anlaşılması durumunda, işverene, bu yönetmelik ekindeki belgeler ile birlikte ilişiksizlik belgesi verilebileceğine dair rapor düzenlenir. Hesaplanan asgari işçilik miktarının Kuruma eksik bildirildiğinin tespiti hâlinde ise, bildirilmeyen tutar, faaliyette bulunulan aylar tespit edilebiliyorsa bu aylara, tespit edilemiyorsa faaliyette bulunulan son aya mal edilir ve Kanun’un 88 ve 89. maddeleri ile aynı Kanun’un 102. maddesinin 1. fıkrasının c ve d bendi uyarınca işlem yapılması gerektiği raporda önerilir. Yapılan inceleme sırasında Kurum mevzuatına aykırı bir durumun tespiti hâlinde düzenlenecek raporda bu hususlara da yer verilir.*” hükmüne yer verilmiştir.

Meslek Mensupları, ihaleli işlerle ilgili asgari işçilik raporunu bazı hallerde düzenleyememektedirler. Bunun nedenleri Kanun 59. maddesinde ve Meslek Mensupları Yönetmeliğinde belirtilmiştir. Meslek Mensupları Yönetmeliği 5/2-g'ye göre Meslek

Mensupları; Kurumda hiç tescil edilmemiş veyahut tescil edilmekle birlikte hiç işçilik bildiriminde bulunulmamış ihaleli işlerle ilgili rapor düzenleyememektedirler. Uygulamada, işin başlangıç ve bitiş tarihleri gibi istihkak tutarının bulunmasında önem arz eden hususların Kurum Müfettişlerince araştırılması gereken hallerde veya iş yeri kayıt ve belgelerinin incelemeye sunulmayacak durumda olması halinde Meslek Mensuplarının rapor düzenleme yetkisinin olmadığı da belirtilmektedir (Öztürk,2013: 452).

Meslek Mensupları Yönetmeliğinin 11. maddesi uyarınca, 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 rapor düzenleyemez.

Meslek Mensuplarından serbest muhasebeci mali müşavirler için ayrıca miktar bakımından da bir rapor tanzim etme sınırı öngörülmüştür. Meslek Mensuplarının rapor tanzim edilebilecek işlerin istihkak ve maliyet tutarlarının sınırları Kurum Yönetim Kurulunca belirlenmektedir. Bu rakam son olarak; SMMM’ler tarafından tanzim edilecek raporlarda esas alınacak istihkak ve maliyet tutarına ilişkin sınır 15.000.000 TL olarak belirlenmiş olup YMM raporları ile ilgili herhangi bir sınır bulunmamaktadır.

3.5. İHALELİ İŞLERDE ASGARI İŞÇİLİK TESPİTİ ESNASINDA KARŞILAŞILABİLECEK ÖZELLİK ARZ EDEN BAZI DURUMLAR

3.5.1. Devamlı İşyeri İşçileri ile Yapılan İhaleli İşler Bakımından Asgari İşçilik Uygulamaları

İhale konusu işin yapıldığı iş yeri Kurumda “geçici mahiyette iş yeri” olarak tescil edilmelidir. Asgari işçilik uygulamasında ve genel olarak sosyal güvenlik hukukumuzda geçici mahiyette iş yeri ile kastedilen; yapılan işin niteliği gereği iş yerinin varlığını belli bir süre ile muhafaza etmemesidir (Öztürk,2013: 435).

SSİY 28’e göre, Kanun 4/1-a uyarınca sigortalı çalıştıran iş yerlerine Kurumca mahiyet kodu ile başlayan ve toplam yirmi haneden oluşan bir iş yeri sicil numarası verilmektedir. Mahiyet kodu; yapılan işin özel veya kamu sektöründe ya da devamlı veya geçici olup olmadığını belirlemeye yönelik olan tek haneli rakamdan ibarettir. Bu rakam “4”

ise iş yeri özel sektöre ait “geçici” bir iş yeri olarak tescil edilmiş demektir. Bu rakam “2” ise iş yeri özel sektöre ait “devamlı” bir iş yeri olarak tescil edilmiştir.

İhaleli işlerin işverenleri, taahhüt ettikleri işleri devamlı iş yeri sigortalıları ile yaptıklarını beyan ederse bu durumda devamlı nitelikteki iş yerinin ihale konusu işi yapabilecek durumda olup olmadığının işveren kayıtları ve fiili durum itibarıyla incelenmesi gerekmektedir. Bu incelemenin yapılması konusunda da Kanun 59/1’e göre Kurum Müfettişleri yetkilidir ve onların inceleme yapması gerekmektedir. O halde devamlı iş yeri işçileri ile yapıldığı iddia edilen ihale konusu işlerle ilgili kural olarak Kurum ünitesince araştırma yapılamayacaktır. Ancak kural bu olmakla beraber, Kurum tarafından 2011/13 sayılı Genelge ile bu durumda bazı hallerde ünitece araştırma işlemi ile asgari işçilik tespiti yapılabileceği de belirtilmiştir. Kurum ünitesi, işverence devamlı iş yeri işçileri ile yapıldığı iddia olunan ihaleli işlerde araştırma faaliyetini genelge ile belirlenen esaslara göre gerçekleştirecektir.

İhale konusu işin devamlı mahiyetteki iş yeri sigortalıları ile yapıldığının beyan edildiği durumlarda, Kurum ünitesince ihale konusu iş, devamlı mahiyetteki iş yeri ve sigortalılar yönünden bazı incelemelere tabi tutulur ve ihale konusu işin devamlı mahiyetteki iş yeri sigortalıları ile tatbik edildiğinin anlaşılması halinde, işverenlerin ve varsa alt işverenlerinin defter, kayıt ve belgeleri incelenmeksizin, ihale konusu işin yapıldığı süre içerisinde söz konusu iş yerinden Kuruma borcun da bulunmaması koşuluyla ilişiksizlik belgesi düzenlenir.

Bu kapsamda devamlı mahiyette bir iş yerinden ihaleli bir işin yapılmış olması halinde işverene ilişiksizlik belgesi verilebilmesi için iki şartın varlığı gerekir. Bunlardan ilki işin devamlı mahiyette bir iş yeri ile yapılabilir bulunması, ikincisi ise işverenin ihaleli işin yapıldığı süre içinde devamlı mahiyetteki iş yeri dolayısıyla Kuruma borcunun bulunmamasıdır.

Kurum, ihaleli işin devamlı mahiyetteki iş yeri ile yapılabilir olup olmadığını tespit ederken 2011/13 sayılı Genelge ile belirtilen bazı ölçütlere uymaktadır. Bunlardan ilki devamlı mahiyetteki iş yerinin faaliyet konusunun ihale konusu işe uygun olmasıdır. Bununla kastedilen ise ihale konusu işin yapıldığı belirtilen devamlı mahiyetteki iş yerinin faaliyetine devam etmesinin ihale konusu işe bağlı olmaması, ihale konusu işten bağımsız olarak faaliyetini devam ettirmesi, dolayısıyla ihale konusu iş mevcut olmasaydı dahi mevcut olan veya olacak bir iş yeri olması şeklinde açıklanmıştır.

Yargıtay kararına konu olan bir olayda işveren; sıcak yemek yapımı ve dağıtımını işini devamlı mahiyetteki iş yeri işçileri ile yaptığını iddia etmiştir. Yüksek mahkeme kararında, ilke olarak devamlı mahiyetteki iş yerinin iş kolunun, ihale konusu işin işkoluna uygun olması gerektiğini, ancak iş kolu kodunun yapılan işe uygun olmamasının tek başına devamlı mahiyetteki iş yeri ile ihale konusu işin yapılmadığı veya yapılamayacağı anlamına gelmeyeceğini belirtmiştir. Kararda ayrıca ihale konusu işin, devamlı mahiyetteki iş yeri işçileriyle yapıldığına dair iddia bulunmakta ise bu iddianın hukuki dayanağının mahkemece bilirkişi eliyle araştırılması gerektiği, bilirkişilerin ihale konusu işe dair tüm belgeleri ve devamlı mahiyetteki iş yerinin defter, kayıt ve belgelerini inceleyerek ve gerek görülür ise iş yerindeki kapasitenin tespiti amacıyla mahallinde keşif yapılarak, tarafların bu konuya dair iddia ve savunmalarını karşılayan, açıklayıcı ve denetime elverişli rapor sunmaları gerektiği belirtilmiştir. Mahkemece yapılacak araştırma esnasında ihale konusu işin yapıldığı dönemde, iş yerinde yapılan diğer işler de gözetilerek devamlı mahiyetteki iş yerinde çalıştırılan sigortalıların işi yapabilecek sayı ve nitelikte (vasıfta) olup olmadığı, ihale konusu işin yapımına başlanılmasından önce sigortalı çalıştırılıp çalıştırılmadığı da belirlenmelidir.

İhale konusu işin devamlı mahiyetteki iş yeri sigortalıları ile yapılması durumunda ihaleyi alan işverenin ihale makamı ile arasında akdettiği sözleşmeye binaen farklı ihtimaller de ortaya çıkabilmektedir. Bunlardan kuşkusuz en önemlisi idare ile işveren arasında imzalanan sözleşmede ihaleli işte çalışacak sigortalı sayısının belirlenip belirlenmediğidir.

SSİY 110/2'ye göre, *“işin sözleşmesinde çalıştırılacak sigortalı sayısı belli ise; öncelikle bu sigortalıların kişi ve gün sayısı üzerinden Kuruma bildirilmiş olup olmadığı araştırılır. Bu araştırma sonucunda Kuruma bildirilmeyen sigortalılar ile ilgili belgelerin verilmesi, yapılacak bir ay süreli bir tebligat ile işverenden istenir. Belgelerin verilmemesi veya eksik verilmesi hâlinde bu belgeler ünitece re'sen düzenlenir. İşin sözleşmesi ile Kuruma yapılan bildirimler arasında bir eksikliğin bulunması hâlinde, söz konusu eksikliğin ihale makamı tarafından doğrulanması durumunda bazı aylardaki kişi ve gün sayısı eksikliği üzerinde durulmaz.”* Kurum Genelgesinde de ihale konusu işte çalışacak sigortalıların sayısının belli olması halinde Kurumca araştırmanın nasıl yapılacağı düzenlenmiştir.

Buna göre ihale sözleşme veya şartnamesinde ihale konusu işte çalışacak kişi/gün sayısının belli olması veya idarece ihale konusu işte kimlerin çalıştığının ismen Kuruma bildirildiği hallerde, ihale konusu işte çalıştırılması gereken kişi/gün sayısı kadar Kuruma bildirim yapıldığının veya idarece ihale konusu işte çalıştırıldığı bildirilen kişilerin sigortalılıklarının sağlandığının anlaşılması halinde, ihale konusu işin devamlı mahiyetteki

iş yeri sigortalıları ile yapılıp yapılmadığının tespiti için ayrıca incelemeye gidilmeyecek, işverenin ihale konusu işin yapıldığı döneme ilişkin olarak Kuruma borcunun da bulunmaması halinde ilişkisizlik belgesi verilecektir

İhale konusu işin başlayıp bittiği tarihler arasında Kuruma ihale sözleşmesindeki/şartnamesindeki işçi sayısının altında bir bildirim yapılmış ise, idare ile temasa geçilerek eksik bildirimlerin nedenleri ile Kuruma verilmiş olan prim belgelerinin idareye de verilmiş olup olmadığı, verilmiş ise bu belgelerde kayıtlı sigortalıların dışında başka sigortalı çalıştırılıp çalıştırılmadığı sorulacaktır. İdareden alınan yazılarda, belgelerde kayıtlı sigortalıların dışında sigortalı çalıştırıldığının bildirilmesi halinde, hizmetleri ve kazançları Kuruma bildirilmediği anlaşılan kişilerle ilgili aylık prim ve hizmet belgelerinin verilmesi işverenlerden bir ay süreli bir tebligat ile istenilecektir. İdarelerce düzenlenen yazılarda; sigortalı sayısının yanı sıra sigortalıların kimlik bilgilerine de yer verilmiş olması halinde, işverenlerce bu bilgilere uygun düzenlenen aylık prim ve hizmet belgeleri bir aylık süre içinde Kuruma verilmiş ise bahse konu prim belgeleri işleme konulacaktır.

İşverenlerce bir aylık süre içinde aylık prim ve hizmet belgeleri Kuruma verilmemiş ise, bahse konu prim belgeleri ilgili ünite tarafından, idarece bildirilen prime esas kazanç tutarı üzerinden; idarece prime esas kazanç tutarı bildirilmemiş ise, sigorta primine esas kazanç alt sınırı üzerinden re'sen düzenlenerek işleme konulacaktır. Sigortalı sayısı belirtilmiş, buna karşın sigortalıların kimlik bilgilerine yer verilmemiş ise, ilgili ünite tarafından idarece bildirilen prime esas kazanç tutarı üzerinden; idarece prime esas kazanç tutarı bildirilmemiş ise, sigorta primine esas kazanç alt sınırı üzerinden asıl/ek prim tahakkuk belgesi düzenlenerek işleme alınacak ve tahakkuk eden primlerin bir aylık süre içinde ödenmesi işverenlere bildirilecektir.

İdareden temin edilen bilgi ve belgelerden sigortalıların hizmetlerinin veya kazançlarının Kuruma bildirilmediği veya eksik bildirildiğinin anlaşılması nedeniyle, asıl veya ek aylık prim ve hizmet belgesi ya da prim tahakkuk belgesi düzenlenen her bir ay için, Kanun'un 102. maddesinin birinci fıkrasının c-4 ve m numaralı alt bendi uyarınca; belgenin asıl veya ek nitelikte olup olmadığı ve işverence düzenlenip düzenlenmediği dikkate alınmaksızın, aylık asgari ücretin iki katı tutarında idari para cezası uygulanabilecektir.

Diğer taraftan, idarelerce düzenlenen yazılarda sigortalıların kimlik bilgilerine de yer verilmiş olması halinde, bu sigortalıların sigortalı işe giriş ve işten ayrılış bildirimleri yönlerinden de gerekli kontroller yapılarak, Kanun'un 102. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ile aynı fıkranın (j) bendi uyarınca idari para cezası uygulanabilecektir. Bu işlemlerin

ardından, tahakkuk eden primlerinin ve idari para cezalarının tahsilinden sonra ilişiksizlik belgesi verilecektir.

İhaleli işte çalışacak sigortalı sayısının ihale sözleşmesinde belli olmadığı ve ihaleyi düzenleyen idare tarafından ihaleli işte çalışacak sigortalıların ismen Kuruma bildirilmediği hallerde ihale konusu işin devamlı iş yeri sigortalıları ile yapılıp yapılmadığı ve ihale konusu işin yapıldığı süre içerisinde devamlı mahiyetteki iş yerinden Kuruma bildirilmiş olan sigorta primine esas kazanç tutarının, bildirilmesi gereken sigorta primine esas kazanç tutarının altında olup olmadığı tıpkı geçici mahiyetteki iş yeri dosyalarındaki araştırma işlemi olduğu gibi araştırılacak, bu şekilde yapılacak araştırma işlemi sonucunda ihale konusu işin yapıldığı döneme ilişkin Kuruma yeterli işçilik bildiriminde bulunulduğunun anlaşılması halinde müfettiş incelemesi yapılmaksızın ihale konusu işin yapıldığı döneme ilişkin borcunun da bulunmaması halinde işverene ilişiksizlik belgesi verilecektir.

Diğer taraftan devamlı mahiyetteki iş yerinin sigortalıları ile faaliyet dönemleri kısmen dahi olsa çakışacak şekilde birden fazla ihale konusu işin tatbik edildiği durumlarda, işlerden birisi için dikkate alınan işçilik miktarı, diğeri için dikkate alınmayacaktır.

Genelgede bu durum bir örnekle açıklanmaktadır. Örneğe göre; istihkak tutarı 100.000 TL olan (A) ihale konusu iş 01.05.2010-21.06.2010 tarihleri arasında, istihkak tutarı 90.000 TL olan (B) ihale konusu iş 09.06.2010-28.07.2010 tarihleri arasında ve istihkak tutarı 120.000 TL olan (C) ihale konusu iş 18.06.2010-11.08.2010 tarihleri arasında yapılmışsa ve işlerin asgari işçilik oranı %12 ise, ay içerisinde eksik çalışması olmayan 8 sigortalıdan 2010/Mayıs ve Haziran ayında 10.000 TL, 2010/Temmuz ve Ağustos ayında da 11.000 TL PEK bildiriminde bulunulduğu varsayılırsa, (A) ihale konusu işinde dolayı Kuruma bildirilmesi gereken asgari işçilik miktarı; $100.000 \times \%9[\%12\text{'nin } \%25 \text{ azaltılmış hali}] = 9.000$ TL olarak araştırma aşamasındaki kurallara göre hesaplanır.

İşverenin (A) ihale konusu işi için Kuruma bildirdiği işçilik miktarı ise işin yapıldığı Mayıs ayının tamamı ve Haziran ayının 21 günü için Kuruma bildirilen PEK miktarı toplanarak bulunur. Mayıs ayının tüm PEK tutarı olan 10.000 TL ile Haziran ayının 21 günlük $(10.000/30 \times 21)$ PEK tutarı olan 6.999,93 TL toplanarak 16.999,93 TL işverenin bildirdiği işçilik olarak hesaplanır. Bu tutar (A) ihale konusu işinin yapılması için gereken asgari işçilik tutarından fazla olduğu için ihale konusu işin yapıldığı dönemde işverenin devamlı mahiyetteki iş yerinden Kuruma borcunun olmaması halinde kendisine ilişiksizlik belgesi verilecektir.

İşverenin daha sonra (B) ihale konusu işinden dolayı ilişiksizlik belgesi talep etmesi halindeyse, (B) ihale konusu işinden dolayı bildirilmesi gereken asgari işçilik miktarı araştırma aşamasındaki kurallara göre $90.000 \text{ TL} \times \%12 = 8.100 \text{ TL}$ olarak bulunur. İşverenin bu ihaleli iş için bildirdiği işçilik miktarı ise ihaleli işin devam ettiği süre boyunca kuruma devamlı iş yerinden yaptığı PEK bildirimlerindeki tutarlar toplanarak bulunur. Bu da Haziran ayı için 22, Temmuz ayı için 28 gündür. Haziran ayının 22 günlük PEK tutarı $10.000/30 \times 22 = 7.333,26 \text{ TL}$, Temmuz ayının 28 günlük PEK tutarı ise $11.000/30 \times 28 = 10.266,76 \text{ TL}$ olarak bulunur. Bu iki tutarın toplamı $17.600,02 \text{ TL}$ olmakla beraber, hesaplamada görüldüğü gibi (A) ihale konusu işi ile (B) ihale konusu işi için çakışan 09.06.2010-21.06.2010 tarihleri arasındaki süre de nazara alınmıştır. Bu süredeki işçiliğin mükerrer değerlendirilmemesi için (B) ihale konusu işi için bildirilen işçilikten düşülmesi gerekir. Düşülecek tutar da şu formülle bulunur: $[(A) \text{ ihale konusu işi için Kuruma bildirilmesi gereken asgari işçilik tutarı}] / [(A) \text{ ihale konusu işinin faaliyet süresi}] \times [\text{iki ihale konusu işin çakışan faaliyet gün sayısı}]$ Bu formüle göre bulunan $2.117,64 \text{ TL}$, (B) ihale konusu işine dair bildirilen işçilikten düşülür ve $15.482,38 \text{ TL}$ bulunur. Bu işçilik, ihale konusu iş için bildirilmesi gereken asgari işçilikten fazla olduğundan, konu müfettiş incelemesine sevk edilmeksizin işverenin ihale konusu işin faaliyet döneminde Kuruma borcunun olmaması şartıyla kendisine ilişiksizlik belgesi verilecektir.

İşverenin (A) ve (B) ihale konusu işinden dolayı ilişiksizlik belgesini aldıktan sonra (C) ihale konusu işinden dolayı ilişiksizlik belgesi verilmesini talep ettiği varsayıldığında; (C) ihale konusu işinden dolayı bildirilmesi gereken asgari işçilik miktarı, araştırma evresindeki genel kurala uygun olarak $120.000 \times \%9 = 10.800 \text{ TL}$ olarak bulunur. İkinci olarak (C) ihale konusu işinin yapıldığı süreçte Kuruma bildirilen PEK miktarının bulunması gerekir. Bu tutar da Haziran ayı için 13 gün, Temmuz ayının tamamı ve Ağustos ayı için 11 gün olarak belirlenir. Haziran ayı için $10.000/30 \times 13 = 4.333,29 \text{ TL}$, Temmuz ayının tamamı için 11.000 TL , Ağustos ayı için $11.000/30 \times 11 = 4.033,37 \text{ TL}$ ’nin toplamı $19.366,66 \text{ TL}$ olarak bulunur. Ancak bu miktar içinde (C) ihaleli işinin hem (A) hem de (B) işi ile çakıştığı dönemler bulunduğundan bu dönemler için daha önce hesaba katılan işçiliklerin bildirilen işçilikten düşülmesi gerekir. Öncelikle (A) ihaleli işinden dolayı düşülecek tutar, $[(A) \text{ ihale konusu işi için Kuruma bildirilmesi gereken asgari işçilik tutarı } 9.000 \text{ TL}] / [(A) \text{ ihale konusu işinin faaliyet süresi olan } 51 \text{ gün}] \times [\text{iki ihale konusu işin çakışan faaliyet gün sayısı yani } 4 \text{ gün}]$ formülü ile $705,88 \text{ TL}$ olarak bulunur. Sonrasında aynı formül (B) işi için uygulanır ve bu işten dolayı bildirilmesi gereken asgari işçilik miktarı olan 8.100 TL , (B) işinin toplam faaliyet süresi olan 50 güne bölünerek çıkan tutar bu iş ile (C) işinin çakışan gün sayısı olan 41 ile çarpılır. Bulunan $6.642,00 \text{ TL}$ de daha önce bulunan $705,88 \text{ TL}$ ile beraber $19.366,95$

TL'den düşüldüğünde kalan 12.019,07 TL, (C) işi için bildirilmesi gereken asgari işçilik miktarını aştığından bu işin de devamlı mahiyetteki iş yeri sigortalıları ile yapılabilecek yapılmadığı müfettiş incelemesi ile belirlenmeden, işverenin bu işin faaliyet döneminde devamlı iş yerinden Kuruma borcu olmaması şartıyla ilişiksizlik belgesini alması mümkün olacaktır. İşveren birden fazla ihale konusu iş için aynı anda ilişiksizlik belgesi talep ettiğinde de bu esaslar uygulanmaktadır.

Kurum ünitesi tarafından yapılan araştırma işlemi neticesinde ihale konusu işin yapıldığı süre içerisinde Kuruma bildirilmiş işçiliğin, bildirilmesi gerekenin altında olduğu saptanırsa aradaki fark tutara ait prim borcunun ödenmesi 1 ay süreli tebligatla istenir. Bu borç işveren tarafından süresinde ödenirse kendisine “ilişiksizlik belgesi” verilir. Ödenmez ise işin devamlı iş yeri işçileri ile yapılabilecek bir iş olup olmadığı konusunda müfettiş incelemesi yapılacaktır.

Ancak, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 106. maddesindeki, amme alacakları için belirtilen cüzi miktardaki Kurum alacağı tutarını aşmayan fark işçilikten kaynaklanan prim tutarı yönünden, yeterli işçilik bildiriminde bulunduğu yönünde işlem tesis edilerek, işverenin ihale konusu işin yapıldığı dönemde Kuruma borcunun olmaması şartıyla ilişiksizlik belgesini alması mümkün olacaktır.

Anlaşılabileceği üzere ihaleli işin devamlı iş yeri işçileri ile yapıldığı konusunda işverenin beyanı varsa asgari işçilik tespiti öncelikle Kurum ünitesince gerçekleştirilmektedir. Ancak Kurum ünitesince araştırma sonucu bulunan fark işçiliğe ait prim tutarları işverene tebliğinden itibaren bir ay içerisinde ödenmediği takdirde Kanun'un 85.maddesinin 2. Fıkrasına göre iş yeri hakkında müfettiş incelemesi yapılması gerekmektedir.

Kurum Müfettişleri, yani Sosyal Güvenlik Müfettişleri yapacakları incelemede, devamlı nitelikteki iş yerinde çalışan işçilerin sayı ve yetenek itibarıyla ihaleli işi yapabilecek kapasitede olup olmadığını araştırmalıdır (Öztürk,2013: 435). Örneğin, işverence proje çizimi işi ihale ile alınmış ise bu iş için nitelikli işçilerin çalıştırılması gerektiği açıktır. Bu nedenle bu işin büro-muhasebe elemanları ile gerçekleştirildiği iddiası gerçekçi değildir.

Müfettiş incelemesinde dikkat edilecek bir başka husus, devamlı iş yerinin ihaleli işi yapabilecek kapasitede olup olmadığıdır. Müfettiş, devamlı mahiyetteki iş yerinin donanımı, organizasyonu ve mevcut teknolojisini göz önünde tutarak iş yerinin mevcut iş yüküne göre ihaleli işi gerçekleştirmesinin mümkün olup olmadığını araştırmalıdır.

Müfettiş incelemesinde, ifa edilen ihaleli işin kapsam ve büyüklüğü ile devamlı iş yeri işçilerinin sayısı, ücret ve çalışma süreleri arasında açık bir orantısızlık bulunup bulunmadığı da göz önünde tutulmaktadır.

Ayrıca devamlı iş yerinin Kuruma tescili, ihaleli işin işverence yapımına başlandıktan sonra gerçekleşmiş ise bu durum iş yerinin sırf ihaleli iş için tescil edildiği anlamına gelmekte ve işin devamlı iş yeri işçileri ile yapıldığı iddiası kabul edilmemektedir. (Yıldız ve Umdü, 2010:69).

İşverenin devamlı iş yeri ile birden fazla ihaleli işi faaliyet dönemleri çıkışacak şekilde ifa ettiğini iddia etmesi de olasıdır. Bu gibi durumlarda müfettiş tarafından, işverenin ifa ettiği ihaleli işlerin tamamının devamlı iş yeri işçileri ile gerçekleştirilmesinin mümkün olup olmadığının da araştırılması gerekir. Bu araştırma, işverenin fatura karşılığında üçüncü kişilerden hizmet alıp almadığının belirlenmesini ve iş yerinin teknolojik durumunun tespitini zorunlu kılmaktadır.

Kurum Müfettişinin yaptığı inceleme sonucunda işverenin iddiasının gerçek olmadığına karar verilirse ihaleli işlerdeki müfettiş incelemesinin genel esaslarına göre asgari işçilik tespiti yapılmaktadır. İşverenin iddiasının gerçek olduğuna karar verilirse, ihale konusu iş işverenin devamlı iş yeri işçileri ile yapıldığından söz konusu iş için ayrıca işverenlik sıfatı da söz konusu olmayacağı, bu durumda ihaleli iş için ayrıca iş yeri tescili de yapılmayacağı değerlendirilmektedir.

Kurumun devamlı iş yeri işçileri ile yapıldığı iddia edilen ihaleli işlere dair düzenlemesi, ünitenin araştırma faaliyeti ile kısa süre içerisinde asgari işçilik tespitinin yapılmasını amaçlamaktadır. Kurumun mevcut müfettiş sayısı ve asgari işçilik tespiti yapılması gereken iş yeri sayısı karşılaştırıldığında bunun isabetli olduğu kanısına varılabilir. Ancak bu tür işlerde ünitece yapılacak araştırmada, sadece ihaleli işin dikkate alınarak asgari işçilik tespiti yapılacak olması isabetsizdir. Çünkü işverenin ihaleli işi devamlı iş yeri işçileri ile yaptığı iddiası, ihaleli işin gerçekleşme süresi içerisinde iş yerinde yürütülen tüm faaliyetler tespit edilerek doğrulanabilir (Koçak, 2011:196).

İşverenin asgari işçilik uygulamasına konu işi devamlı iş yeri işçileri ile yaptığını iddia etmesi halinde, Yargıtay'a göre, işin gerçekleştirildiği dönemde devamlı iş yerinde kaç kişinin çalıştırıldığı, çalıştırılan kişilerin unvan ve niteliklerinin ne olduğu iş yeri kayıtları getirilerek belirlenmelidir. Ayrıca uygulamaya konu işin ifa edildiği dönemde işverenin başka işleri olup olmadığı da araştırılmalıdır (Öztürk,2013: 803).

3.5.2. Nakliye ile Öğrenci ve Personel Taşıma İşleri Bakımından Asgari İşçilik Uygulamaları

Daha önce bahsedildiği gibi ihaleli işlerdeki asgari işçilik uygulamasının sebebi bu işlerde işveren konumundaki kimsenin sigortalı çalıştırmasıdır. Ancak nakliye işleri veya öğrenci ve personel taşıma işleri gibi bazı işlerin sigortalı çalıştırmaksızın bizzat ihaleyi alan kimsenin çalışması ile ifası mümkündür. Bu gibi durumlarda ayrıca bir asgari işçilik incelemesi söz konusu olamayacağından ihaleyi alan kimsenin talep ettiği ilişiksizlik belgesi belli şartları taşıması şartıyla verilmektedir. Bu şartlar Kurum Genelgesi ile açıklığa kavuşturulmuştur.

Genelgeye göre, ihale konusu işin konusunun nakliye veya öğrenci ve personel taşıma işi olması ve idarece ihaleli işin sigortalı niteliğinde bir kişi çalıştırılmaksızın direkt olarak yükleniciler tarafından yapıldığının bildirilmesi durumunda yüklenicilerin Kanun 4/1-b uyarınca sigortalı olduklarının ve bu işleri yapmaya yeterli sürücü belgesi ve mesleki donanımlarının bulunduğu tespit gerekmektedir. Buna ek olarak uygulamada yer alan bir görüşe göre ihale konusu işi ifa eden kimselerin Kanun 4/1-b (*eski adıyla bağ-kur*) kapsamında sigortalılıklarından dolayı Kuruma prim borçlarının bulunmaması veya bulunsan bile borcun tecil ve taksitlendirilmiş olması gerekmektedir.

Nakliye veya öğrenci ve personel taşıma işlerinde getirilen bu düzenlemenin uygulanabilmesi için idare ile işi alan kimse arasındaki sözleşmede, iş için çalıştırılacak sigortalı sayısının belli olmaması gerekir. Çünkü ihaleli işlerde çalışacak sigortalı sayısının belli olduğu durumlarda asgari işçilik tespiti yapılması gerekecektir (Karakaş ve Karakaş, 2011: 537).

3.5.3. Danışmanlık Hizmeti Alım İhalelerinde Asgari İşçilik Uygulamaları

İhale konusu olan ve asgari işçilik tespiti yapılacak işin herhangi bir hizmet alımına yönelik olması mümkündür. İhaleli iş ile hangi tür hizmet alımı yapıldığı asgari işçilik uygulamasının usul ve esaslarını kural olarak değiştirmese de Kurum, 2011/13 sayılı Genelge ile danışmanlık hizmeti alımını konu edinen ihaleler için özel bir düzenleme getirmiştir. Mezkûr genelgeye göre; *“ihaleli işin konusunun mimarlık ve mühendislik, etüt ve proje, harita ve kadastro, her ölçekte imar planı, imar uygulama, ÇED raporu hazırlanması, plan, yazılım geliştirme, tasarım, teknik şartname hazırlanması, denetim ve kontrolörlük gibi teknik, mali, hukuki veya benzeri alanlarda hizmet alım işlerine yönelik olması halinde, devamlı iş yeri dosyasından bildirimin bulunması ve işverenin ilgili dönemde Kuruma borcunun olmaması halinde, ihbar veya şüphe uyandırıcı başka bir husus da olmaması şartıyla ilişiksizlik belgesi verilerek, gerekirse inceleme yoluna sonradan gidilecektir.”*

Yukarıda sözü edilen işler, asgari işçilik uygulamasında kısaca “*danışmanlık hizmetleri*” olarak ifade edilmektedir (Öztürk,2013: 321). O halde bu işlere dair asgari işçilik tespiti kurallarını açıklamadan önce danışmanlık hizmetinin ne olduğunu kısaca açıklamak gerekmektedir.

Danışman; düşünce ve bilgisi alınmak suretiyle kendisine danışılan görevli, müşavir anlamına gelmektedir. Danışmanın yaptığı iş ise, danışmanlık olarak adlandırılmaktadır. Danışmanlığın yapıldığı konu ile ilgili teknik ve bilimsel uzmanlığa sahip olunmasını gerektirdiğinden günümüzde salt bir hizmet değil aynı zamanda bir meslek olarak da görülmeye başlanmıştır. Son yıllarda özellikle kamu kurum ve kuruluşlarında Avrupa Birliği uyum süreci kapsamında norm kadro ve eğitim çalışmaları bağlamında; özel sektörde ise bağımsız dış denetim ve kriz yönetimi gibi alanlarda danışmanlık hizmeti alımı gözle görülür artış içerisinde.

Danışmanlık hizmetine yönelik işler daha önce açıklanan özel inşaatlar ve ihaleli yapım işlerine göre niteliği açısından farklılık arz eder. Çünkü bu tür işler her şeyden evvel sermaye yoğun değil fikir, emek yoğun işlerdir. Özellikle teknik detaylar da içeren çizim, proje, etüt gibi işlerde günümüz teknolojik araçları da kullanıldığından bu durum daha da belirginleşir ve istihdam edilecek personel sayısının tespiti ve ispatı güçleşebilir. Tüm bu unsurlardan hareketle danışmanlık hizmeti alımında asgari işçilik tespitinin güç olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Danışmanlık hizmetine dair işlerin Kurum tarafından Genelge ile ayrıca düzenlenmesinin sebeplerinden belki de en önemlisi bu türdeki birden fazla işin aynı personelce yerine getirilebilmesidir. Bu durum, danışmanlık hizmetini ihale ile alan ve sunan işverenlerin, bu işlerde çalıştırdığı sigortalılar için ayrı bir iş yeri dosyası açtırmamasını, bu kişilerin sigortalı hizmet bildirimlerini devamlı mahiyetteki iş yerinden yapmaya devam etmesi sonucunu doğurmaktadır.

Oysa ihaleli işler ve özel nitelikteki inşaat işleri, Kurumun asgari işçilik uygulamasında “*geçici iş yeri dosyası*” açılmasını gerektiren işler olarak kabul edilmektedir. Ancak ihaleli işlerin konusunun danışmanlık hizmeti alımı olması halinde, bu hizmetlerin yukarıda ifade edilen özelliklerinden dolayı Kurum ünitelerince belli şartların gerçekleşmesi halinde işverene ilişiksizlik belgesi verilebilmekte, müfettiş incelemesi yolu ile asgari işçilik tespiti yapılmamaktadır. Bu şartlar ise sırasıyla; işverenin devamlı iş yerinden sigortalı hizmet bildiriminde bulunması, ihale ile alınan danışmanlık hizmeti işinin yapıldığı süre içerisinde Kuruma borcunun bulunmaması ve hakkında herhangi bir ihbar veya şüphe uyandırıcı durumun olmamasıdır. Genelgeye göre bu şartlar yerine gelmişse işverene ihaleli işe dair ilişiksizlik belgesi verilebilecek ancak bu durum daha sonra gerektiğinde kendisi hakkında Sosyal Güvenlik Müfettişleri tarafından inceleme yapılmasına engel olmayacaktır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ÖZEL BİNA İNŞAATLARI VE İHALELİ İŞLERDE ASGARİ İŞÇİLİK UYGULAMASININ VERGİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLEREK VAKALAR ÜZERİNDEN İNCELENMESİ

Asgari işçilik uygulaması sonucunda bulunan fark işçilik neticesinde hesaplanan prim tutarları ile bu farklara bağlı olarak karşılaşılabilecek gecikme zammı, gecikme cezası ve idari para cezalarının gider yazılıp yazılamayacağına ilişkin hususlar uygulamada bazı duraksamalara yol açmaktadır. Çalışmamızın bu bölümünde, tüm bu hususlar ile asgari işçilik uygulaması neticesinde tespit edilen fark işçilik miktarının gelir vergisi stopajı karşısındaki durumu ele alınacaktır. Yine bu bağlamda muhasebe hesaplarına da değinilerek örnek vaka uygulamaları ile konu pekiştirilecektir.

4.1. ASGARİ İŞÇİLİK İNCELEMESİ NETİCESİNDE ÖDENEN FARK İŞÇİLİK TUTARLARININ SİGORTA PRİMLERİ VE GECİKME CEZASI İLE GECİKME ZAMLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

Bilindiği ve çalışmamızın üst bölümlerinde değinildiği üzere bazı özellikli işlerde, işverenin Kuruma bildirdiği işçilik tutarı Kurumca yeniden hesaplanmakta; yapılan hesaplama sonucunda, işveren tarafından beyan edilen işçilik tutarının hesaplanan asgari işçilik tutarından eksik olması halinde, aradaki fark tutara ilişkin sigorta primleri işverene yansıtılarak yüklenilmektedir. Ayrıca, bu tutara ilişkin gecikme zammı ve gecikme cezası hesaplanabilmekte idari para cezası uygulanabilmektedir.

Bu tespitler yapılırken de Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından çıkarılan "*Çeşitli İşkollarına Ait Asgari İşçilik Oranlarını Gösterir Tebliğ*" dikkate alınarak işin emsaline, niteliğine, kapsam ve kapasitesine göre işin yürütümü açısından gerekli olan sigortalı sayısına, çalışma süresine bakılmaktadır. Ortaya eksik işçilik çıkması halinde de bundan kaynaklanan sigorta prim tutarlarının tahsili yoluna gidildikten sonra işverenlerin vergi yasaları açısından hak ve sorumlulukları ortaya çıkabilmektedir.

Asgari işçilik uygulaması esnasında işverenler iki türlü borç ile karşılaşabilmektedir. Öncelikle tespit edilmesi halinde prim tahakkuku yapılmakta sonrasında ise bu tahakkuka

bağlı olarak gecikme cezası ve gecikme zammı hesaplanmaktadır. Bu her iki durumda da asgari işçilik uygulamasında ortaya çıkan prim borçları ile prime bağlı gecikme cezası ve gecikme zammı tutarlarının gider yazılıp yazılamayacağı hususunda ayrı ayrı değerlendirme yapılması gerekmektedir (Şimşek, 2014:141).

4.1.1. Sigorta Primleri Açısından Değerlendirme

Kurumlar vergisi mükelleflerinin kurumlar vergisine esas kazançlarının tespitine 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Safi kurum kazancı" başlıklı 6. maddesinde yer verilmiştir. Bu düzenleme ile öncelikle mükelleflerin ödeyeceği kurumlar vergisi bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanmaktadır. Safi kurum kazancının tespitinde ise Gelir Vergisi Kanunu'nun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanmaktadır.

Bu düzenleme nedeniyle de kurumlar vergisi mükelleflerinin 5520 sayılı Kanun'un "İndirilecek giderler" başlıklı 8. maddesinde yer alan giderler yanında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "İndirilecek giderler" başlıklı 40. maddesinde yer alan giderler de dikkate alınmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun bahsedilen 40. maddesinde ise safi kazancın tespitinde çalıştırılan işçilerin sigorta primlerinin ödenmiş olması şartıyla gider olarak dikkate alınmasına imkân sağlanmıştır.

Ayrıca Kanun'un "Primlerin ödenmesi" başlıklı 88. maddesinin on birinci fıkrasının *"Kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarları, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamaz."* hükmü neticesinde de sadece Kuruma fiilen ödenmiş olan sigorta prim tutarları gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılabilmektedir. Değinilen bu mevzuat hükümleri çerçevesinde gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olan işverenlerin eksik işçilik bildiriminde bulunması dolayısıyla Kurum yetkilileri tarafından tespit edilen eksik işçilik tutarı üzerinden hesaplanarak kesinleşen prim ödemeleri gider yazılabilmektedir.

Ancak burada dikkat-i nazar edilecek husus, primlerin Kuruma fiilen ödenmiş olmasıdır. Asgari işçilik incelemesine bağlı olarak tespit olunan ve fiilen ödenmiş olan primler de tespit edildiği yılı, ayı veya dönemine bakılmadan ödendiği tarih dikkate alınarak gider yazılabilmektedir.

Konu ile ilgili Mersin Vergi Dairesi Başkanlığının 05/08/2013 tarihli ve 18008620-2011- 721-8 79 sayılı Özelgesinde "SSK priminin gider olarak dikkate alınabilmesi için bu primlerin Kuruma fiilen ödenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, eksik işçilik tutarı

üzerinden hesaplanan sigorta primleri, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın Kuruma fiilen ödendiği tarihte gider yazılacaktır." şeklinde görüş bildirilmiştir. Bu açıklamalar doğrultusunda eksik işçilik bildirimini dolayısıyla Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından eksik işçilik tutarı üzerinden hesaplanan primler, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın işveren tarafından "fiilen ödendiği dönemde" gider olarak yazılabilecek, GVK ve KVK matrahlarının tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınabilecektir.

4.1.2. Gecikme Cezası ve Gecikme Zammı Açısından Değerlendirme

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Kabul edilmeyen giderler" başlıklı 11. maddesinin (d) bendi uyarınca bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilememektedir.

Bu kapsamda da asgari işçilik uygulamasına bağlı olarak tespit edilen sigorta primleri haricindeki para cezaları, gecikme cezaları ile gecikme zamları Kurumlar Vergisi Kanunu açısından safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınamamaktadır. Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğünün bahsedilen 05.08.2013 tarihli özelgesinde de konu ile ilgili olarak mevzuat hükümlerine yer verildikten sonra Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından re'sen tahakkuk ettirilen sigorta primlerinin, fiilen bu Kuruma ödendiği tarihte gider olarak dikkate alınabileceği, bu şekilde hesaplanan sigorta primleri nedeniyle söz konusu Kuruma ödenen para cezaları ile gecikme zamları ve faizlerinin ise kurum kazancından indirilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Yine Konya Vergi Dairesi Başkanlığının konuya ilişkin özelgesinde ilgili mevzuat hükümlerine göre değerlendirme yapıldıktan sonra "... sosyal sigorta mevzuatı uyarınca emsaline, yapılan işin nitelik, kapsam ve kapasitesine göre işin yürütülmesi için gerekli olan sigortalı sayısının, çalışma süresinin veya prime esas kazanç tutarının altında bildirimde bulunulması nedeniyle sigorta kurumu tarafından resen tahakkuk ettirilen sigorta primlerinin, fiilen Sosyal Güvenlik Kurumuna ödendiği tarihte gider olarak dikkate alınması mümkündür. Ancak sigorta primleri nedeniyle söz konusu kuruma ödenen para cezaları ile gecikme zamları ve faizlerin, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir." denilmek suretiyle aynı doğrultuda görüş bildirilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Kurum tarafından re 'sen tahakkuk ettirilen sigorta primleri, fiilen Kuruma ödendiği tarihte gider olarak dikkate alınabilmekte olup bu şekilde hesaplanan sigorta primleri nedeniyle Kuruma ödenen para cezaları ile gecikme zamları ve cezalarının Kurum kazancından indirilmesine imkân bulunmamaktadır.

4.2. ASGARİ İŞÇİLİK UYGULAMASI NETİCESİNDE TESPİT EDİLEN FARK İŞÇİLİK MİKTARININ GELİR VERGİSİ STOPAJI KARŞISINDAKİ DURUMU

Bilindiği üzere gerek dosya memuru tarafından yapılan araştırma işlemi gerekse Sosyal Güvenlik Müfettişleri ile Meslek Mensupları tarafından yapılan inceleme neticesinde tespit olunan işçilik miktarından; işveren tarafından asgari işçilik tespiti yapılan işle ilgili Kuruma yaptığı sigorta bildirimlerinin mukayese edilmesi sonucu, söz konusu işle ilgili işverenin eksik işçilik bildirimde bulunup bulunmadığı anlaşılabilmektedir.

Söz konusu tespit edilen eksik işçilik herhangi bir işçiye mal edilmeden işin yürütümü için gerekli olan asgari işçilik miktarının sağlanabilmesi için işverenden tahsil edilir ve işverene bunun karşılığında ilgili ihale ruhsat makamına ibraz edebilmesi için ilişiksizlik belgesi verilir.

Tespit olunan eksik işçilik miktarının, herhangi bir işçiye mal edilmeden, işin yürütümü için gerekli olan asgari işçilik miktarını tamamlamak amacıyla işverenden priminin alındığı bu eksik işçilik tutarından, vergi kesilmesi gerekip gerekmediği devamlı tartışma konusu olmuştur. Bu sebeple; SSIY'nin 119. maddesinin 3. fıkrasında asgari işçilik tespiti sonucu tespit olunan ve kesinleşen fark prime esas kazanç tutarları Gelir İdaresi Başkanlığının ilgili birimine bildirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Hal böyle olunca, Kurum tarafından tespit olunan ve işverene bildirilerek kesinleşen eksik işçilik prim farkı, yönetmelik hükmü uyarınca Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığının ilgili vergi dairesine bildirilmekteydi. Bazı vergi daireleri tarafından, Kurumca bildirilen söz konusu eksik işçilik üzerinden hesaplanan prime esas kazanç tutarı üzerinden %15 oranında vergi (stopaj) istenmekte ve buna itiraz etmeden ödeyen işverenlerden alınmaktaydı.

Ancak Kurumun kendi mevzuatı uyarınca, Kuruma ödenmediği re'sen tespit edilen ve işverenler tarafından ödenen eksik işçilik farkından vergi istenip istenmeyeceği hususu ile ilgili olarak, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Gelir Vergileri Grup Müdürlüğünün 06.03.2009 tarih ve 1924 sayılı yazısında “5510 sayılı Kanun hükmünün

incelenmesinden de anlaşılacağı üzere işverenin yüklenimi altında yaptığı işlerde yeterli işçilik bildirilmemesi nedeniyle Sosyal Güvenlik Kurumu Başkanlığı tarafından eksik bildirilen işçilik tutarı üzerinden hesaplanan ve kesinleşen prim ödemesi işverenin işçisine yaptırdığı hizmetin karşılığı olarak fiilen ödediği ücret dolayısıyla yapılan bir prim ödemesi olmayıp Sosyal Sigortalar Kanunu'nda yapılan bir düzenlemeden kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla işverenin 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca eksik işçilik tutarı olarak ödediği prim esas alınarak ücret yönünden vergileme yapılması söz konusu olmayacaktır" şeklinde belirtilmiştir.

Bununla birlikte; yapılan tespite göre işverenden tahsil edilen eksik işçiliğin gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmaması ile ilgili Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Niğde Defterdarlığına verilen GİB'in 11.08.2009 tarihli 077532 No.lu ve B.07.1.GİB.0.03.43/4313-872 sayılı Özelgesinde; *"Yukarıda anılan Kanun'un hükümleri çerçevesinde, işverenin eksik işçilik bildirimlerinde bulunması dolayısıyla SGK Başkanlığı tarafından eksik işçilik tutarı üzerinden hesaplanan ve kesinleşen prim ödemeleri, işverenin işçisine yaptırdığı hizmetinin karşılığı olarak fiilen ödediği ücret dolayısıyla yapılan bir prim ödemesi olmayıp Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nda yer alan bir düzenlemeden kaynaklanmaktadır. Bu açıklamalara göre, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun uygulanması açısından, konuyla ilgili bir ücret ödemesinde bulunulduğunun Vergi Dairesi Müdürlüğünce tespit edilmemesi halinde 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca eksik işçilik tutarı olarak ödenen primler üzerinden ücret yönüyle bir vergilendirme yapılmaması gerekir."* denilmektedir.

Bu olay ve olgular neticesinde gerek dosya memuru tarafından yapılan araştırma, gerekse Sosyal Güvenlik Müfettişleri ve Meslek Mensuplarınca yapılan incelemeler sonucunda tespit edilerek primi işverenden tahsil edilen ve vergi dairelerine bildirilen tutardan herhangi bir vergi stopajı yapılması yoluna gidilmemiştir.

Akabinde de SSİY'ye göre asgari işçilik tespiti sonucu tespit edilen ve kesinleşen fark prime esas kazanç tutarlarının Gelir İdaresi Başkanlığı'nın ilgili birimine bildirilmesi ile ilgili hüküm kaldırılmış, vergi tahsilatı cihetine gidilmemiştir.

Ancak bu husus sosyal güvenlik açıklarının artmasının yanı sıra vergi kayıplarının da artmasına, sürdürülebilir ve aktüeryal dengeye sahip bir sosyal güvenlik sisteminin oluşumuna zarar vermekte, çalışma hayatı içerisinde haksız rekabete neden olarak

caydırıcılığın egemen kılınmasına engel olmaktadır. Sonuç olarak asgari işçilik incelemesi veya araştırması neticesinde Kuruma yeterli miktarda asgari işçilik bildirmediği tespit edilen işverenler, kayıt dışı çalıştırma olgusu yaratarak sigortalı sayısı, gün sayısı ve kazançlar yönünden mevzuata aykırı hareket ederek çalışanlarına gerçekten ödedikleri ücretler üzerinden damga vergisi ve gelir vergisi stopajı kesintisi yapmamaktadırlar.

Dolayısıyla bu husus da işverenin karine olarak çalışanlarına fiiliyatta ödediği ücret gelirlerinden gelir vergisi kesintisi yapmayarak vergi kaybı oluşmasına neden olmaktadır. Sonuç olarak da sosyal güvencesiz ve vergi stopajı yapılmaksızın işçi çalıştıran işverenler, asgari işçilik incelemesi neticesinde tespit edilebilse de uygulamada bu gibi durumlarda fark işçilik üzerinden sadece sosyal güvenlik mevzuatı yönünden prim tahakkuku yapılabilmektedir. Bu işverenlerden, kayıt dışı ücret ödeme olgusuna ilişkin vergi tahsilatı yapılamamakta, bu da çalışma hayatı içerisinde haksız rekabetin önlenerek caydırıcılığın egemen kılınması mottosuna uygun düşmemektedir.

4.3. ASGARİ İŞÇİLİK UYGULAMASI NETİCESİNDE TESPİT EDİLEN FARK İŞÇİLİK MİKTARININ MUHASEBE HESAPLARI KARŞISINDAKİ DURUMU

Özel bina inşaatları ve ihale konusu işlerde asgari işçilik uygulaması neticesinde bulunan fark işçilik miktarı üzerinden hesaplanarak Kuruma bildirilmesi gereken primlerin kaydedilmesi gereken yevmiye maddesinde borçlandırılacak hesap, yapılan işe göre değişebilse de alacaklandırılacak olan hesap normal işçilik kayıtlarında olduğu gibi 361-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri hesabıdır.

Yevmiye kaydında borçlandırılacak hesabın değişebileceğinden kasıt ise, bu hesabın tek ve değişmez bir hesap olarak sabit olmamasıdır. Örneğin; yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili yapılan doğrudan giderler 740-Hizmet Üretim Maliyeti Hesabında hesapta izlenmekte iken, kat karşılığı inşaat faaliyetinde bulunan bir anonim şirket 720- Direkt İşçilik Giderleri hesabını kullanmaktadır.

Özel bina inşaatlarında çalışan işçilerin ücretleri 720-Direkt İşçilik Giderleri hesabında izlenir. Birden fazla özel bina inşaatı işi varsa, işçi ücretlerinin sosyal güvenlik ve vergi mevzuatı yönünden 720 No.lu hesabın altında her bir özel inşaat işi için ayrı ayrı açılacak alt hesaplarda izlenmesinde yarar bulunmaktadır.

Örneğin; kat karşılığı inşaat faaliyeti ile iştigal eden X A.Ş. tamamlamış olduğu binaya ilişkin “Yapı kullanma izin belgesi” almak için ilgili belediyeye başvurmuş, belediye; prim borcunun bulunmadığına dair ilişiksizlik belgesi alınması gerektiğini belirterek firmayı

SGK'ye yönlendirmiştir. SGK ilgili ünitesince yapılan araştırma işlemi neticesinde, X A.Ş.'nin 30.000.-TL eksik işçilik bildiriminde bulunduğu belirlenmiş ve buna ilişkinde 10.350.-TL prim borcu bulunduğu firmaya yazılı olarak bildirilmiştir.

$$(30.000.-TL \times \%34,5 = 10.350.-TL)$$

Bu durumda yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

Madde No	Açıklama	Borç	Alacak
1	720 Direkt İşçilik Giderleri 720.01 Kat Karşılığı İnşaat İşleri 720.01.01 Asgari İşçilik Farkları	10.350	
	361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		10.350
.....X A.Ş. 'nin fark işçilik miktarı üzerinden hesaplanan prim tahakkuk kaydı.....			
Madde No	Açıklama	Borç	Alacak
2	361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	10.350	
	102 Bankalar		10.350
.....X A.Ş. 'nin fark işçilik miktarı üzerinden hesaplanan primi ödemesi.....			

İnşaatla çalışan işçilerin ücretleri, doğrudan maliyetlere yüklenebilen giderlerdendir. Merkez büroda çalışan muhasebeci, müdür, sekreter vb. kişilerin ücretleri ise genel yönetim gideri olup, dönem kazancının hesaplanmasında doğrudan gider kaydedilir. Ancak özel bina inşaatlarının, yıllara yaygın inşaat ve onarma işleriyle birlikte yapılması durumunda, dönem kar-zarar hesabına aktarılmaz, dağıtıma tabi tutulur. (Kızılot, 2008: 1092).

740-Hizmet Üretim Maliyeti Hesabı; inşaat ve onarım işleri için yapılan malzeme, işçilik, taşeron ödemeleri vb. harcamaların fiili tutarlarının kaydedildiği hesaptır. Birden fazla inşaat ve onarma işinin bir arada yürütülmesi durumunda, her inşaat ile ilgili giderler 740 No.lu hesabın altında açılacak alt hesaplarda ayrı ayrı izlenir. Nitekim, asgari işçilik uygulaması bakımından, giderlere ilişkin kayıtların mümkün olduğunca detaylı tutulması gerekmektedir.

Örneğin; Y A.Ş. yüklenmiş olduğu metro inşaatı işi kapsamında “teminat iadesi” alabilmek için ihale makamına başvurmuştur. İhale makamının, teminat iadesi yapabilmesi

için SGK'ye prim borcunun bulunmadığına dair ilişiksizlik belgesi arama şartı bulunduğundan, firma ilişiksizlik belgesi temini için SGK'ye başvurmuştur. SGK bünyesinde yapılan inceleme neticesinde Y A.Ş.'nin 150.000.-TL eksik işçilik bildiriminde bulunduğu belirlenmiş ve buna ilişkin 51.750.-TL prim borcu bulunduğu firmaya yazılı olarak bildirilmiştir. (150.000.-TLx%34,5=51.750.-TL)

Bu durumda yapılacak kayıt aşağıdaki gibidir:

Madde No	Açıklama	Borç	Alacak
1	740 Hizmet Üretim Maliyeti 740.01 Asgari İşçilik Farkları 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	51.750	51.750
.....Yıllara yaygın inşaat işi yürüten Y A.Ş.'nin fark işçilik miktarı üzerinden hesaplanan prim kaydı.....			

Madde No	Açıklama	Borç	Alacak
2	361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri 102 Bankalar	51.750	51.750
.....Yıllara yaygın inşaat işi yürüten Y A.Ş.'nin fark işçilik miktarı üzerinden hesaplanan primi ödemesi.....			

Hangi hesap olur ise olsun, asgari işçilik uygulaması neticesinde bulunan fark işçilik miktarı üzerinden hesaplanarak Kuruma bildirilmesi gereken primler kanunen kabul edilmeyen gider olmadığından inşaatın ya da işin maliyetine eklenmelidir. Çalışmamızın üst kısımlarında da değinildiği minvalde, fark işçilik miktarı üzerinden hesaplanan primlerin işveren tarafından "fiilen ödendiği dönemde" gider olarak yazılabilecektir.

4.4. ÖZEL BİNA İNŞAATLARINDA ASGARI İŞÇİLİK UYGULAMASI ÜZERİNE BİR VAKA İNCELEMESİ

Çalışmamızın bu kısmında, özel bina inşaatları işinde asgari işçilik uygulamasına dair bir vaka incelemesi ele alınacak olup, bu vaka üzerinden yapılacak tespit ve değerlendirmeler neticesinde bulunan fark işçilik miktarı üzerinden hesaplanarak Kuruma bildirilmesi gereken primlerin muhasebe kayıtlarına değinilecektir.

Yine asgari işçilik uygulaması içerisinde ele alınarak fark işçilik tutarı tespit edilen vakanın, asgari işçilik incelemesi öncesinde normal hizmet akdi işe çalışan işçiler gibi Kuruma bildirilmesi durumunda karşılaşılabilecek durumların hesaplamaları, vergi boyutu ve muhasebe hesapları üzerine değerlendirmelerde bulunulacaktır.

Vaka) Ruhsat vermeye yetkili belediye tarafından Kurum ilgili ünitesine intikal ettirilen yapı ruhsatı ile ilgili olarak, Kurum kayıtları nezdinde yapılan araştırmada, bahse konu yapı ruhsatına istinaden tescil edilmiş bir iş yeri dosyasının bulunmadığı, ünitece yapı ruhsatında belirtilen adreste yaptırılan kontrolde yapının ruhsatına uygun olarak tamamlandığı anlaşılmıştır. Belirtilen durum üzerine konu asgari işçilik tutarının tespiti için Rehberlik ve Teftiş Başkanlığına intikal ettirilmiştir.

Konuya ilişkin olarak müfettiş tarafından yapılan incelemede; arsa sahibinin (A), yapı müteahhidinin (M) olduğu, yapının 140 m² olarak inşa edildiği ve III/B yapı sınıf ve grubunda bulunduğu, yapının inşasına 1/4/2021 tarihinde başlandığı ve 31/8/2021 tarihinde yapının tamamlandığı, arsa sahibi (A) ile yapı müteahhidi (M) arasında anahtar teslim sözleşme yapıldığı, yapı müteahhidi (M) tarafından kalıp işçiliğinin söz konusu işte kendi nam ve hesabına işçi çalıştıran (T) isimli şahsa yaptırıldığı, yapının ıslak zeminleri ile arsanın çevresine bahçe duvarı yapım işini ise 'inşaat faaliyet konusu' ile Kurumda kendi adına tescilli iş yeri dosyası bulunan (D)'ye malzemeli işçilikli olarak tek bir fatura ile yaptırıldığı, faturada ıslak zemin maliyetinin 100.000,00.-TL, bahçe duvarı maliyetinin 50.000,00.-TL olarak ayrı ayrı belirtildiği, yapı müteahhidinin (M)'nin bilanço esasına göre defter tuttuğu tespit edilmiştir.

Yapının birim m² maliyet bedeli: 2020 için **1.450,00.-TL**; 2021 için **1.800,00.-TL**- İnşaatın işçilik oranı **%9** olduğu tespit edilmiştir.

Yukarıda yer alan bilgilere göre, söz konusu işle ilgili olarak yapılan inceleme neticesinde yapılacak işlemler aşağıdaki gibidir.

Yapının Sınıf ve Grubu	: III-B
Toplam İnşaat Alanı	: 140 m ²
Birim Fiyatı (2021 Yılı İçin)	: 1.800,00.-TL

Özel bina inşaatı birden fazla yıla sirayet etmiş olması durumunda inşaatın bitirildiği tarihten önceki yılın yapı birim maliyeti dikkate alınır. Ancak, örneğimizde başladığı yıl bitirildiği için 2021 yılı baz alınmıştır.

Uygulanacak Asgari İşçilik Oranı : %9

Faturalı Ödemeler= Malzemeli İşçilik 100.000,00.-TL

(Fatura içerisinde yer alan 50.000.-TL tutarındaki duvar maliyeti bedeli, 140 m² inşaat alanı dışında yapılan iş olduğu, başka bir anlatımla yapı yaklaşık metrekare birim maliyet bedeli içerisinde yer almadığı gerekçesiyle incelemeye dahil edilmemiştir.)

İşin yürütümü için gerekli olan asgari işçilik tutarını hesaplayabilmek için öncelikle yapının toplam maliyetini hesaplamak gerekmektedir.

$$\begin{aligned}\text{Tüm Yapı Maliyeti} &= 140 \times 1.800,00.-\text{TL} \\ &= 252.000,00.-\text{TL}\end{aligned}$$

Daha sonra ise tespit edilen toplam yapı maliyeti içerisinde yer alan faturalı işçilik ödemeleri düşülecektir.

$$\begin{aligned}\text{Değerlendirmeye Esas Yapı Maliyeti} &= \text{Toplam yapı maliyeti} - \text{malzemeli işçilik faturaları} \\ &= 252.000,00.-\text{TL} - 100.000,00.-\text{TL} \\ &= \mathbf{152.000,00.- TL}\end{aligned}$$

En son olarak ise işin yürütümü için gerekli olan en az işçilik tespiti amacıyla değerlendirmeye esas yapı maliyeti ile asgari işçilik oranı çarpılır.

İşin Yürütümü İçin Gerekli En Az İşçilik Miktarı =

$$\begin{aligned}\text{Değerlendirmeye esas yapı maliyeti} \times \text{Asgari işçilik oranı} \\ &= 152.000,00.-\text{TL} \times \%9 \\ &= \mathbf{13.680,00.-TL}\end{aligned}$$

Tescilsiz bir özel bina inşaatı iş yeri olduğu ve Kuruma hiç işçilik bildiriminde bulunulmadığı için işin yürütümü için gerekli olan en az işçilik tutarı aynı zamanda bildirim eksigiştir.

Bildirim Eksiği: **13.680,00.-TL**

Bulunan bu 13.680,00.-TL üzerinden de %34,5 sosyal güvenlik primi kesintisi yapılacağından, 4.719,6.-TL Kuruma prim ödemesi yapılacaktır.

Madde No	Açıklama	Borç	Alacak
1	720 Direkt İşçilik Giderleri 720.01. Asgari İşçilik Farkları	4.719,6	4.719,6
	361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri		
.....Yapı müteahhidi (M) 'nin fark işçilik miktarı üzerinden hesaplanan prim tahakkuk kaydı.....			

Madde No	Açıklama	Borç	Alacak
2	361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	4.719,6	4.719,6
	102 Bankalar		
.....Yapı müteahhidi (M) 'nin fark işçilik miktarı üzerinden hesaplanan primi ödemesi.....			

Eğer ki; incelediğimiz vaka örneğinde çıkan fark işçilik miktarı, yapı müteahhidi (M) tarafından Kuruma normal hizmet akdi ile çalışan bir işçi gibi bildirildiği varsayıldığında;

$$\text{Sigorta Primi İşveren Hissesi} = \%20,5$$

$$\text{Sigorta Primi Sigortalı Hissesi} = \%14$$

$$\text{İşsizlik Sigortası İşveren Payı} = \%2$$

$$\text{İşsizlik Sigortası Sigortalı Payı} = \%1$$

$$\text{Gelir Vergisi Oranı} = \%15$$

$$\text{Damga Vergisi Oranı} = \%7,59$$

Sigorta Primlerinin Hesaplaması

$$\text{Sigorta Primi İşveren Payı} = 13.680,00.-\text{TL} \times \%20,5 = 2.804,4.-\text{TL}$$

$$\text{Sigorta Primi Sigortalı Payı} = 13.680,00.-\text{TL} \times \%14 = 1.915,2.-\text{TL}$$

İşsizlik Sigortası Priminin Hesaplaması

$$\text{İşveren Hissesi} = 13.680,00.-\text{TL} \times \%2 = 273,6.-\text{TL}$$

$$\text{Sigortalı Hissesi} = 13.680,00.-\text{TL} \times \%1 = 136,8.-\text{TL}$$

Gelir Vergisi Hesaplanması

$$\text{Gelir Vergisi Matrahı} = \text{Brüt Ücret} - (\text{Sigortalı Payları})$$

$$\text{Gelir Vergisi Matrahı} = 13.680,00.-\text{TL} - (1.915,2 + 136,8) = 11.628.-\text{TL}$$

$$\text{Ödenecek Gelir Vergisi} = \text{Gelir Vergisi Matrahı} \times \%15$$

$$11.628.-\text{TL} \times \%15 = 1.744,2.-\text{TL}$$

Damga Vergisi Hesaplama

$$\text{Damga Vergisi Matrahı} = \text{Brüt Ücret} \times \%7,59$$

$$13.680,00.-\text{TL} \times \%7,59 = 103,83.-\text{TL}$$

Net Ücret Hesaplama

$$\text{Net Ücret} = \text{Brüt Ücret} - (\text{Sigortalı Payları} + \text{Gelir Vergisi} + \text{Damga Vergisi})$$

$$= 13.680,00.-\text{TL} - (1.915,2 + 136,8 + 1.744,2 + 103,83)$$

$$= 9.779,97.-\text{TL}$$

Yapılacak olan yevmiye kayıtları ise aşağıdaki gibidir:

Madde No	Açıklama	Borç	Alacak
1	720.Direkt İşçilik Giderleri -Brüt Ücret : 13.680 -Sigorta Primi İşveren Payı : 2.804,4 -İşsizlik Sig. İşveren Payı : 273,6 335.Personele Borçlar 360.Ödenecek Vergi ve Fonlar -Gelir Vergisi : 1.744,20 -Damga Vergisi : 103,83 361.Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri -Sigorta Primi İşveren Payı: 2.804,4 -İşsizlik Sig. İşveren Payı: 273,6 -Sigorta Primi Sigortalı Payı: 1.915,2 -İşsizlik Sig. Sigortalı Payı: 136,8	16.758	9.779,97 1.848,03 5.130
..... Yapı müteahhidi (M) 'nin normal işçi ücret tahakkuk kaydı.....			

Not: Hesaplama ve muhasebe kayıtlarında teşvikler ve asgari geçim indirimi dikkate alınmamıştır.

Vaka ve vaka varsayımının karşılaştırılmasından da anlaşılacağı üzere 361-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri hesabında izlenen tutar 4.719,6.-TL'den 5.130.-TL'ye çıkmıştır. Bu hususun nedeni; tespit olunan fark işçilik miktarı üzerinden işveren ve sigortalı prim oranlarının toplamı olan %34,5 üzerinden prim hesaplanırken, normal işçi ücret tahakkukunda ilave %3 oranında işsizlik sigortası işveren ve sigortalı payı eklenerek %37,5 üzerinden prim hesaplanmasıdır. Bu %3'lük fark da 410,4.-TL'ye tekemmül etmektedir.

Yine bir diğer ve en önemli husus, tespit olunan fark işçilik miktarı üzerinden gelir ve damga vergisi alınmadığından dolayı, fark işçiliğin muhasebe kaydında 360-Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabı kullanılmazken, varsayım olan normal işçi ücret tahakkuk kaydında bu hesapta 1.848,03.-TL izlenmektedir. Bu tutar, bir karine olarak işçiye ödendiği kabul edilen ücret tutarından alınmayan vergi kaybını göstermektedir.

Yine 361-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri ve 360-Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabında izlenen tutarların yasal ödeme süresi içerisinde ödenmesi, ödenmemesi, yapılandırma kapsamında ertelenerek bir sonraki yıla devretmesi durumlarında ise yapılacak kayıtlar şöyledir;

Madde No	Açıklama	Borç	Alacak
2	360.Ödenecek Vergi ve Fonlar 361.Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	1.848,03 5.130	6.978,03
	102. Bankalar		
.....Prim ve vergi borçlarının vadesinde ödenmesi kaydı.....			

Madde No	Açıklama	Borç	Alacak
3	360.Ödenecek Vergi ve Fonlar 361.Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	1.848,03 5.130	6.978,03
	368. Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergiler ve Diğer Yükümlülükler		
.....Prim ve vergi borçlarının vadesinde ödenmeme kaydı.....			

Madde No	Açıklama	Borç	Alacak
4	368. Vadesi Geçmiş, Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Vergiler ve Diğer Yükümlülükler	6.978,03	6.978,03
	438. Kamuya Olan Ertelenmiş veya Taksitlendirilmiş Borçlar		
.....Prim ve vergi borçlarının yapılandırma kapsamında ertelenerek bir sonraki yıla devretmesi kaydı.....			

Eğer ki ödenmemiş sigorta primlerinden dolayı firma 500.-TL gecikme zammı ve gecikme cezası ödenmiş olsaydı, yapılacak olan kayıt da şu şekildedir:

Madde No	Açıklama	Borç	Alacak
5	689.Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar	500	500
	102. Bankalar		
..... Gecikme zammı ve gecikme cezası ödeme kaydı.....			
Madde No	Açıklama	Borç	Alacak
6	950.Kanunen Kabul Edilmeyen Gid. Hs. 950.01.Kurum Cezaları	500	500
	950.Kanunen Kabul Edilmeyen Gid. Alacaklı Hs.		
..... Gecikme zammı ve gecikme cezası nazım hesap kaydı.....			

Bilindiği üzere, mevzuat gereği Kuruma ödenen idari para cezaları ile gecikme zamları ve gecikme cezalarının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesine imkân bulunmamaktadır.

4.5. İHALE KONUSU İŞLERDE ASGARİ İŞÇİLİK UYGULAMASI ÜZERİNE BİR VAKA İNCELEMESİ

Vaka) “X” Anonim Şirketi tarafından taahhülle ikmal edilen, “Manisa İli 20 Daireli Huzurevi Çatı Onarımı, Dış Cephe Mantolama ve PVC Pencere Doğramalarının Yenilenmesi” işi ile ilgili müfettiş tarafından yapılan inceleme sonucu elde edilen veriler aşağıdaki tablolarda özetlenen şekilde olup, söz konusu işle ilgili yapılan inceleme neticesinde yapılacak işlem ve değerlendirmeler aşağıdaki gibidir.

Sosyal Güvenlik Kurumu Kayıtlarından Saptanan Hususlar	
İş Yerinin 5510 Sayılı Yasa Kapsamına Alınış Tarihi	: 01/11/2021
İş Yerinden Kuruma Bildirilen İşçilikler	: 2021 yılı Kasım ayı için, 3 sigortalı 90 gün, 16.300,00.-TL PEK tutarlı bildirim mevcuttur.

İş yeri Kayıtlarından Saptanan Hususlar-Beyanlar	
İş Yeri Kayıt ve Belgelerinden Saptanan İşçilikler	: İş yeri kayıt ve belgelerinden, 2021 yılı Kasım ayı için, 3 sigortalı 90 gün, 17.200,00.-TL ücret ödemesi tespit edilmiştir. Ücret bordrosunda her bir sigortalı için günlük 10,00.-TL ve aylık 300,00.-TL olmak üzere toplam 900,00.-TL kira yardımı ödemesi mevcut olduğu görülmüştür.
İnceleme Konusu İş ile İlgili Gelir Faturalarından Saptanan Toplam Hak Ediş Tutarı (KDV Hariç)	: 317.000,00.-TL
İbraz Edilen Gider Faturaları	: 1-PVC çatı oluk ve köşebendi11.000,00.-TL 2-Matkap ucu, spiral zımpara, alçı, vida ...1.600,00.-TL 3-Radyatör nakliyesi1.300,00.-TL 4-Ferforje bahçe korkuluğu antipas ve boya (1.300,-TL) Bahçe korkuluğu antipas ve boya işçiliği (900,00.-TL) (Fatura Toplamı: 2.200,00.-TL)2.200,00.-TL 5-Yemek bedeli.....1.250,00.-TL 6-PVC doğrama, pencere yapı montaj.... 98.000,00.-TL 7-Kiremit, çatı sacı ve nakliyesi18.000,00.-TL 8-Dış cephe mantolama ve boya işçiliği....45.000,00.-TL 9-Konaklama gideri..... 2.740,00.-TL 10-Kiremit (15.000,00.-TL) Kiremit döşeme işçiliği (10.350,00.-TL) (Fatura Toplamı : 25.350,00.-TL)..... 25.350,00.-TL

İşveren Vekilinin Beyanları	:	1-2021 yılı Kasım ayında, iş yerinde çalışan 3 sigortalının her birine 300,00.-TL olmak üzere toplam 900,00.-TL “kira yardımı” ödendiği, bu tutarların sigorta primine tabi olmayışı nedeniyle Sosyal Güvenlik Kurumuna bildirilmediği beyan edilmiştir. 2- İnceleme konusu işte, ihale sözleşmesi gereği bir adet inşaat teknikeri istihdam edilmesi zorunlu olmakla birlikte, söz konusu personelin çalıştırılmamış olması nedeniyle ihale makamınca 6.000,00-TL ceza kesintisi yapıldığı beyan edilmiştir. 3-İnceleme konusu işte çalıştırılan işçilerle yapılan sözleşme gereği, işçilerin konaklama, giderlerinin işveren tarafından karşılandığı beyan edilmiştir. 4-İnceleme konusu iş kapsamında, huzurevi binasının çatı onarımı, PVC pencerelerin yeni PVC pencerelerle değiştirilmesi ve bina dış cephe yalıtımı/mantolama yapıldığı, inceleme konusu iş kapsamında başkaca bir faaliyetin söz konusu olmadığı beyan edilmiştir.
--------------------------------	---	---

İhale Makamından Alınan Bilgiler		
İşin Konusu	:	Manisa İli 20 Daireli Huzurevi Çatı Onarımı, Dış Cephe Mantolama ve PVC Pencere Doğramalarının Yenilenmesi
Fiilen İşe Başlama Tarihi	:	01/11/2021
İşin Fiilen Bitim Tarihi	:	26/11/2021
Ödenen İstihkak	:	Çatı Onarımı70.000,00.-TL Dış Cephe Yalıtımı/Mantolama 167.000,00.-TL PVC Pencere Yenileme İşleri 80.000,00.-TL Toplam İstihkak (KDV Hariç)317.000,00.-TL Ceza Kesintisi (Tekniker Bulundurmama)....6.000,00.-TL Ödenen Tutar (KDV Hariç)311.000,00.-TL

* 23 Haziran 2020 tarih ve 31164 No.lu Resmî Gazetede yayımlanan, Sosyal Güvenlik Kurumu Asgari İşçilik Tespit Komisyonunca Belirlenen Çeşitli İşkollarına Ait Asgari İşçilik Oranlarını Gösterir Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğde, bazı işlerle ilgili yer alan asgari işçilik oranları aşağıdaki tabloda gösterilen şekilde olup, vaka analizinde dikkate alınacaktır.

İŞ KOLU	Asgari İşçilik Oranı (%)
Çatı yağmur iniş ve olukları temizliği	30
Çatı yağmur olukları temini ve montajı	9
Çatı yapımı (ahşap karkas ve kiremitle), Çatı yenileme	15
Çatıların alüminyum ile kaplama işi	10
Çelik çatı yapımı	9
Çelik çatı yapımı (uzay kafes sistemli)	12
Kalorifer tesisatı	7
Kalorifer tesisatı onarımı	10
Kapı, pencere doğramaları yenilenmesi (PVC alüminyum vb.)	12
Kapı veya pencere doğramaları yenilenmesi (ahşap)	15
Kutu profillerle kapı, pencere yapımı	10
Bina dış cephesinin mantolanması (strafor-foam board tipi malzeme vs)	13
Çeşitli bina tadilat, tamirat ve onarımları (inşaat, tesisat ve elektrik komple)	13

Çalışmamızın üst kısımlarında da değinildiği üzere ihaleli işin birden fazla konuyu kapsıyor olması ve bünyesindeki her bir işin asgari işçilik oranı daha önce belirlenmiş olmak kaydıyla, ihale makamı tarafından her bir işe ait istihkak tutarlarının ayrı ayrı bildirilmesi hâlinde, araştırma işlemi; her bir işe ait asgari işçilik oranları dikkate alınarak yapılır. Vaka incelememizde de ihale konusu iş birden fazla konuyu kapsamakta ve bünyesindeki her bir işin asgari işçilik oranı ve istihkak tutarları belirtilmektedir.

Eğer ki her bir ihale konusu işle ilgili olarak hak ediş tutarları ayrı ayrı belirtilmemiş olsaydı, işverenin kabul etmesi durumunda ihale konusu işlerle ilgili belirtilmiş olan en yüksek asgari işçilik oranı üzerinden hesaplama yapılacaktı. İşveren tarafından en yüksek asgari işçilik oranının kabul edilmemesi durumunda ise Asgari İşçilik Tespit Komisyonunca belirlenen asgari işçilik oranı üzerinden hesaplama yapılacaktı.

A) Çatı Onarımı İş;

Toplam Hak ediş : 70.000,00.-TL

Uygulanacak Asgari İşçilik Oranı : %15 (Çatı yapımı, Çatı yenileme)

Faturalı Ödemeler:

1) Malzemeli İşçilik : 25.350,00.-TL

Malzemeli işçilik olarak ele alınan faturalarda, malzeme ve işçilik ayrı ayrı veya birlikte belirtilmiş olsa da malzeme ve işçilik bedellerinin toplamı dikkate alınır. Çatı onarımı ihale konusu işle ilgili olarak da sadece kiremit ve kiremit döşeme işçilik bedeli olan 25.350,00.-TL'yi malzemeli işçilik olarak ele almak gerekmektedir. Bu faturada da hem malzeme hem işçilik bedeli bulunmaktadır.

2) Salt İşçilik : 0,00.-TL

Çatı onarımı ihale konusu iş ile ilgili olarak salt işçilik içeren fatura bulunmamaktadır.

Değerlendirmeye esas hak ediş tutarına ulaşabilmek için toplam hak ediş tutarından malzemeli işçilik faturalarının çıkartılması gerekmektedir.

Değerlendirmeye Esas Hak Ediş Tutarı:

70.000,00.-TL – 25.350,00.-TL = 44.650,00.-TL

Daha sonrasında değerlendirmeye esas hak ediş tutarını asgari işçilik oranı ile çarptığımızda işin yürütümü için gerekli olan en az işçilik miktarına ulaşılacaktır.

İşin Yürütümü İçin Gerekli En Az İşçilik Miktarı:

44.650,00.-TL x %15 = **6.697,5.-TL**

Bu 6.697,5.-TL'lik tutar, yapılan bu iş için Kuruma bildirilmesi gereken asgari tutardır.

B) Dış Cephe Mantolama İşİ:

Toplam Hak Ediş : 167.000,00.-TL

Uygulanacak Asgari İşçilik Oranı : %13 (Bina dış cephesinin mantolanması)

Faturalı Ödemeler:

1) Malzemeli İşçilik: 45.000,00.-TL

Malzeme ve işçilik içeren sadece dış cephe mantolama ve boya işçiliği fatura bedeli olan 45.000,00.-TL hesaplamaaya dahil edilir.

2) Salt İşçilik : 0,00.-TL

Değerlendirmeye esas hak ediş tutarına ulaşabilmemiz için toplam hak ediş tutarından malzemeli işçilik faturalarının çıkartılması gerekmektedir.

Değerlendirmeye Esas Hak Ediş Tutarı:

167.000,00.-TL – 45.000,00.-TL = 122.000,00.-TL

Daha sonrasında değerlendirmeye esas hak ediş tutarını asgari işçilik oranı ile çarptığımızda işin yürütümü için gerekli olan en az işçilik miktarına ulaşılacaktır.

İşin Yürütümü İçin Gerekli En Az İşçilik Miktarı:

122.000,00.-TL x %13 = **15.860,00.-TL**

C) PVC Pencere Yenileme İşi:

Toplam Hak Ediş : 80.000,00.-TL

Uygulanacak Asgari İşçilik Oranı : %12

(Kapı veya pencere doğramaları yenilenmesi (PVC alüminyum vb.)

Faturalı Ödemeler :

- Malzemeli İşçilik : 98.000,00.-TL

(98.000,00.-TL'lik PVC Doğrama Pencere Yapı ve Montaj faturasının hak ediş bedelini aşması nedeniyle fatura bedeli hak ediş bedeli kadar olan kısmı değerlendirmeye alınmıştır. 80.000,00.-TL'yi aşan kısmı muteber bulunmamıştır. Kaldı ki asgari işçilik açısından 98.000,00.-TL olarak değerlendirmeye alınmasında bir hukuki yarar ya da işlem değişikliği de bulunmamaktadır.)

- Salt İşçilik : 0,00.-TL

Hak ediş tutarı kadar malzemeli işçilik faturası ibraz edilmesi nedeniyle, söz konusu iş için yeterli işçilik bildiriminde bulunulmuştur.

Notlar:

1) İşveren tarafından incelemeye sunulan faturalardan, 1 ve 2 numaralı faturalar salt malzeme faturası olduğundan dolayı asgari işçilik incelemesinde dikkate alınmamıştır. İhale dokümanında 3, 4, 5 ve 9 numaralı faturalar ile ilgili hak ediş ödemesinin bulunmadığı tespit ve gerçeğiyle mezkûr faturalar incelemede dikkate alınmamıştır.

İşverenin sunduğu 7 numaralı açıklamasında “Kiremit, çatı sacı ve nakliyesi” yazılmış olup nakliye tutarı ayrıca belirtilmediğinden asgari işçilik incelemesinde dikkate alınmamıştır.

Tekniker bulundurmama nedeniyle yapılan ceza kesintisinin asgari işçilik hesaplamasına esas hak ediş tutarından indirilmesine imkân bulunmamaktadır.

2) Kurum kayıtlarından 01/11/2021-31/11/2021 döneminde 3 sigortalı için 90 gün ve 16.300 TL PEK bildirimi yapıldığı, iş yeri kayıt ve belgelerinden aynı dönem için 3 sigortalı adına 30 gün için 17.200.-TL ödeme yapıldığı görüşmüştür. Aradaki 900.-TL'lik farkın “kira yardımı” adı altında sigortalılara ödendiği ve prime esas kazanca dahil edilmediği anlaşılmıştır. Kira yardımı olarak sigortalılara yapılan ödemelerin Kuruma bildirilen prime esas kazanca dahil olması gerekmektedir.

3) Faaliyet dönemi 01/11/2021-26/11/2021 olduğu için asgari işçilik hesaplamaları 26 gün üzerinden yapılacaktır. $17.200.-TL/30(gün)=573,33.-TL$ $573,33.-TL \times 26=14.907.-TL$ (26 günlük faaliyet döneminde asgari işçilik hesaplamasında Kuruma bildirildiği kabul edilen işçilik miktarı)

4) Kuruma bildirilmesi gereken asgari işçilik miktarı= **6.697,5.-TL** (çatı onarımı işi)
+ **15.860,00.-TL** (dış cephe yalıtımı) =**22.557,50.- TL**

Kuruma bildirilmesi gereken tutar olan **22.557,50.-TL**'den Kuruma bildirilen **14.907.- TL** çıkarıldığında, **7.650,83.-TL** fark işçilik miktarı bulunur.

Bulunan bu 7.650,83.-TL üzerinden de %34,5 sosyal güvenlik primi kesintisi yapılacağından, 2.639,53.-TL Kuruma prim ödemesi yapılacaktır.

Madde No	Açıklama	Borç	Alacak
1	720 Direkt İşçilik Giderleri 720.01. Asgari İşçilik Farkları 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	2.639,53	2.639,53
..... X A.Ş. 'nin fark işçilik miktarı üzerinden hesaplanan prim tahakkuk kaydı.....			

Madde No	Açıklama	Borç	Alacak
2	361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri 102 Bankalar	2.639,53	2.639,53
..... X A.Ş. 'nin fark işçilik miktarı üzerinden hesaplanan primi ödemesi.....			

Eğer ki; incelediğimiz ihale konusu iş örneğinde, çıkan fark işçilik miktarı X A.Ş. tarafından Kuruma normal hizmet akdi ile çalışan bir işçi gibi bildirildiği varsayıldığında;

Sigorta Primi İşveren Hissesi = %20,5

Sigorta Primi Sigortalı Hissesi = %14

İşsizlik Sigortası İşveren Payı = %2

İşsizlik Sigortası Sigortalı Payı = %1

Gelir Vergisi Oranı = %15

Damga Vergisi Oranı = %7,59

Sigorta Primlerinin Hesaplaması

Sigorta Primi İşveren Payı = 7.650,83.-TL x %20,5 = 1.568,42.-TL

Sigorta Primi Sigortalı Payı = 7.650,83.-TL x %14 = 1.071,11.-TL

İşsizlik Sigortası Priminin Hesaplaması

İşveren Hissesi = 7.650,83.-TL x %2 = 153,02.-TL

Sigortalı Hissesi = 7.650,83.-TL x %1 = 76,51.-TL

Gelir Vergisi Hesaplanması

Gelir Vergisi Matrahı = Brüt Ücret – (Sigortalı Payları)

Gelir Vergisi Matrahı = 7.650,83.-TL – (1.071,11+ 76,51) = 6.503,21.-TL

Ödenecek Gelir Vergisi = Gelir Vergisi Matrahı x %15

6.503,21.-TL x %15 = 975,48.-TL

Damga Vergisi Hesaplama

Damga Vergisi Matrahı = Brüt Ücret x %7,59

7.650,83.-TL x %7,59 = 58,07.-TL

Net Ücret Hesaplama

Net Ücret = Brüt Ücret – (Sigortalı Payları + Gelir Vergisi + Damga Vergisi)

= 7.650,83.-TL – (1.071,11+ 76,51+ 975,48 + 58,07)

=5.469,66.-TL

Bu kapsamda yapılacak olan yevmiye kayıtları ise aşağıdaki gibidir:

Madde No	Açıklama	Borç	Alacak
1	720.Direkt İşçilik Giderleri -Brüt Ücret : 7.650,83 -Sigorta Primi İşveren Payı: 1.568,42 -İşsizlik Sig. İşveren Payı : 153,02 335.Personele Borçlar 360.Ödenecek Vergi ve Fonlar -Gelir Vergisi : 975,48 -Damga Vergisi : 58,07 361.Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri -Sigorta Primi İşveren Payı : 1.568,42 -İşsizlik Sig. İşveren Payı : 153,02 -Sigorta Primi Sigortalı Payı: 1.071,11 -İşsizlik Sig. Sigortalı Payı : 76,51	9.372,27	5.469,66 1.033,55 2.869,06
..... X A.Ş. 'nin normal işçi ücret tahakkuk kaydı.....			

Not: Hesaplama ve muhasebe kayıtlarında teşvikler ve asgari geçim indirimi dikkate alınmamıştır.

Vaka ve vaka varsayımının karşılaştırılmasından da anlaşılacağı üzere 361-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri hesabında izlenen tutar 2.639,53.-TL'den 2.869,06.-TL'ye çıkmıştır. Bu hususun nedeni; tespit olunan fark işçilik miktarı üzerinden işveren ve sigortalı prim oranlarının toplamı olan %34,5 üzerinden prim hesaplanırken, normal işçi ücret tahakkukunda ilave %3 oranında işsizlik sigortası işveren ve sigortalı payı eklenerek %37,5 üzerinden prim hesaplanmasıdır. Bu %3'lük fark da 229,53.-TL'ye denk gelmektedir.

Yine bir diğer ve en önemli husus, tespit olunan fark işçilik miktarı üzerinden gelir ve damga vergisi alınmadığından dolayı, fark işçiliğın muhasebe kaydında 360-Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabı kullanılmazken, varsayım olan normal işçi ücret tahakkuk kaydında bu hesapta 1.033,55.-TL izlenmektedir.

Yine 361-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri ve 360-Ödenecek Vergi ve Fonlar hesabında izlenen tutarların yasal ödeme süresi içerisinde ödenmesi durumlarında yapılacak kayıtlar aşağıdaki gibidir.

Madde No	Açıklama	Borç	Alacak
2	360.Ödenecek Vergi ve Fonlar 361.Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	1.033,55 2.869,06	3.902,61
	102. Bankalar		
.....Prim ve vergi borçlarının vadesinde ödenmesi kaydı.....			

Bilindiği üzere asgari işçilik incelemesine konu X A.Ş. için saptanan 7.650,83 TL fark işçilik tutarının, ihale konusu işin faaliyet döneminin son ayına (2021/11. aya) mal edilmesi gerekmekte, tespit edilen eksik işçilik tutarının mal edildiği bu ay içinde X A.Ş. hakkında 5510 sayılı Kanun'un 102'nci maddesinin birinci fıkrasının (d), (e), (m) bentleri gereği idari para ceza uygulanması gerekmektedir.

Uygulanması gereken bu idari para cezalarının da 16.100,00TL olduğu varsayıldığında, X A.Ş.'nin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içerisinde peşin ödemesi durumunda bunun dörtte üçü, yani 12.075TL'si tahsil edilir. X A.Ş.'nin ödeyeceği bu tutar kanunen kabul edilmeyen gider kapsamındadır. Mevzuat gereği Kuruma ödenen idari para cezaları kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilememektedir.

İdari para cezalarının, tebliğ tarihinden itibaren 15 günlük yasal süresi içerisinde X A.Ş. tarafından Kuruma ödenmesi halinde yapılacak olan muhasebe kaydı aşağıdaki gibidir:

Madde No	Açıklama	Borç	Alacak
5	689.Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar 689.01Ödenen Cezalar	12.075	12.075
	102. Bankalar		
..... İdari para cezası ödeme kaydı.....			
Madde No	Açıklama	Borç	Alacak
6	950.Kanunen Kabul Edilmeyen Gid. Hs. 950.01.Kurum Cezaları	12.075	12.075
	950.Kanunen Kabul Edilmeyen Gid. Alacaklı Hs.		
..... İdari para cezası nazım hesap kaydı.....			

SONUÇ

Asgari işçilik uygulaması Kanun'a göre; işverenin, yapılan işin emsaline, nitelik, kapsam ve kapasitesine göre işini yürütebilmesi için gerekli olan sigortalı sayısının, çalışma süresinin ve prime esas kazanç tutarının altında bildirimde bulunduğu Sosyal Güvenlik Kurumunca tespit edilmesi halinde; yapılan işin niteliği, bünyesinde kullanılan teknoloji, iş yerinin büyüklüğü, benzer işletmelerde çalıştırılan işçi sayısı, ilgili meslek veya kamu kuruluşlarının görüşü gibi ölçütler dikkate alınarak işin yürütülmesi için gerekli olan işçilik miktarının saptanması olarak tanımlanmaktadır.

Asgari işçilik uygulaması ile Kurum; çalışma hayatı içerisinde yer alan sigortalılar için ödenmesi gereken sosyal güvenlik primlerini daha kolay ve hızlı bir biçimde elde etmenin yanında kayıt dışı istihdamla mücadele etmeyi amaçlamakta, bu da doğal olarak kayıt dışı ekonomi ile mücadele anlamına gelmektedir.

Bu minvalde, işverenlerin çalıştırdıkları sigortalılar adına tahakkuk ettirerek ödemekle yükümlü bulundukları sosyal güvenlik primlerini tahakkuk ettirmemesi veyahut eksik ettirmesi, çalışma hayatı içerisinde ülkemizde sıkça rastlanılan bir olgudur ve bu husus kayıt dışı ekonominin bir yansıması olarak ifade edilmektedir. Bu olguyla mücadelede noktasında asgari işçilik uygulaması; işverenin iş yerinden Kuruma beyan ettiği sigortalı sayısı ve bunların çalışma süreleri ile prime esas kazançları bakımından emsal işyerleri ile kıyaslanması, belirli kıstaslar dahilinde hesaplamaların yapılması ve yapılan işin niteliğine göre işin yapılması için yeterli düzeyde işçiliğin bildirilmiş olup olmadığının incelenmesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

Asgari işçilik uygulaması sonucunda tespit olunan fark işçilik primleri, temel olarak iş yerinde kayıt dışı istihdamın varlığı hususuna karine teşkil etmekte, Kurum asgari işçilik uygulaması kapsamında sonradan prim alacaklarının tahsili cihetine gitmektedir.

Bir iş yerindeki kayıt dışılık, sadece işçilerin sigortalı olarak Kuruma bildirilmemesi veyahut çalışma süre ve ücretlerinin Kuruma doğru olarak bildirilmemesi ve bu işçilerle ilgili olarak sigorta primi ödenmemesinden ibaret değildir. İş yerinde çalıştırılan işçilerin ücret gelirlerinin de vergi dairelerine bildirilmesinden sorumlu olan işverenlerin, bu yükümlülüklerini yerine getirmemesi de kayıt dışı ekonominin varlığına esas teşkil etmekte, hazineyi gelir kaybına uğratabilmektedir.

Bu bakımdan adından da anlaşılacağı üzere, asgari işçilik uygulaması ile yürütülen işte asgari olarak çalışması gereken işçilik tespit edilmekte ve bunun üzerinden hesaplama yapılarak sigorta primlerinin tahsili cihetine gidilmektedir. Ancak burada önemli olan bir diğer husus, işverenlerin kayıt dışı olarak fiilen çalıştırdıkları ve Kuruma bildirmediikleri sigortalılara ödedikleri ücretler üzerinden vergi dairesine ödemeleri gereken gelir vergisi ve damga vergisi stopaj ödemelerini yapmamış olmalarıdır. Sonradan yapılan tespitler ile hangi sigortalıya ait olduğu tespit edilemeyen sigorta primleri tahsil edilebilse de gerçekte fiilen çalışan sigortalı ya da sigortalılara ait ücret ödemelerinden işveren sorumluluğunda olan vergi tahsilatları yapılamamaktadır.

Bu bakımdan asgari işçilik uygulaması kapsamında tespit olunan kayıt dışı istihdam ve ekonomi olgusunun, sadece sosyal güvenlik primlerinin tahsili ile bırakılmasının yeterli bir yöntem olmadığı değerlendirilmektedir. Asgari işçilik uygulaması kapsamında kayıt dışı istihdamın varlığının tespit edilmesi halinde, işverenlerin vergi ile ilgili ihlal ettikleri yükümlülüklerinin de yerine getirtilmesine yönelik çalışmaların yapılması gerekmektedir.

Bir kamu kurumu tarafından, iş yerinde kayıt dışı istihdamın varlığının tespit edilmesi halinde, bu kayıt dışılığın diğer ilgili kamu kurumlarına da bildirilmesi ve kayıt dışılığın ortadan kaldırılmasına yönelik çalışmaların diğer kurumlar tarafından da yapılması gerekmektedir. Nitekim kayıt dışılık ile mücadele tüm kamu kurum ve kuruluşlarının ortak görevidir. Ancak asgari işçilik uygulaması kapsamında iş yerinde kayıt dışı istihdamın varlığına karine teşkil eden fark işçilik tutarları, diğer ilgili kurumlara bildirilmemekte ve bu noktada vergi geliri kaybı, vergi nizamı açısından kayıt dışılık göz ardı edilmektedir.

Tam da bu noktada, ülkemizde modern denetim anlayışına geçilerek, kamu kurumlarının denetim yapısı içerisinde birbirine entegre ve tam bir koordinasyon içerisinde çalışılmasının sağlanması gerekmektedir. Şöyle ki; Kurum incelemeleri neticesinde tespit edilen fark işçilik tutarlarına dair incelemeleri ihtiva eden denetim raporları, tespit belge ve tutanakları Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Denetim Kurulu, ilgili kamu kurumları ile eş zamanlı olarak elektronik alt yapı üzerinden paylaşılarak, bu işverenler ve iş yerlerine ait tespit ve belgelerin mezkûr kurumlara iletilmesi, bu kurumların nazarında da kendi mevzuatları çerçevesinde incelenerek gerekli iş ve işlemlerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Devletin denetim sistemi ve kamu hiyerarşisi içerisinde bu şekilde bir entegrasyonun sağlanarak, bu husustaki kanuni düzenlemelerin de yapılması vergi kaybını azaltacak, kamu gelirlerini arttıracak, serbest piyasa ekonomisi üzerinde haksız rekabeti önleyerek caydırıcılığı egemen kılacak bir olgudur.

Böyle bir düzenlemenin yapılmaması halinde; vergideki denetim yükü, 2022 yılında yürürlüğe giren çalışanların asgari ücrete kadar olan kazançlarından gelir ve damga vergisi alınmayacağı hususları da göz önüne alınarak bir diğer öneri olarak; Kurum incelemeleri neticesinde tespit edilen fark işçilik tutarlarından, yapılacak kanuni düzenleme neticesinde sigorta primi tahsilatının yanında, %15 oranında “sosyal güvenlik gelir vergisi” adı altında direkt olarak Kurum tarafından sigorta primlerine ilaveten vergi kesintisi yapılmasıdır. Ancak bu hususlar, ilgili kanunlarda yapılacak kanuni düzenlemelerle birlikte uygulama olanağı bularak daha adil ve caydırıcı bir sistemin mümkün olmasına katkı sağlayacaktır.

Bununla birlikte, ihale konusu işler ile özel inşaat işlerinde ünitece yapılan araştırma sonucunda işverene re’sen asgari işçilik oranının %25 eksiği üzerinden hesaplama yapılarak prim tahakkuk ettirilmektedir. Bu şekilde adı üzerinde “asgari, yani minimum işçilik oranı” üzerinden yapılan indirimle işverenler, işin yürütümü sırasında ödemeleri gereken prim tutarının %25 eksiğini ödemektedir. Bu hususta vergi avantajıyla birlikte Kuruma ödenecek prim tutarındaki %25 oranındaki azalış, işverenler için tabiri caizse kayıt dışı istihdamı cazip hale getirebilmekte, haksız rekabetin oluşumuna neden olabilmektedir.

Asgari işçilik uygulamasında Kurumun faturalı işçilikler olabileceği, bürokrasinin azaltılması gibi nedenlerle işverene sağladığı bu avantaj, uygulamayı temel kayıt dışı istihdamı azaltma amacından uzaklaştırmakta, %25 olan asgari işçilik oranından indirim yüzdesi birtakım kayıt dışı çalıştırma olgusu içerisindeki işverenler açısından avantajlı hale gelmektedir. Kaldı ki bu %25 oranındaki indirim vergi mevzuatı açısından da fatura karşılığı mal ve hizmet alımlarına zarar vermekte, bu alanda faturasız iş yapılmasına veyahut usulsüz faturaların düzenlenmesine neden olabilmektedir.

Bu minvalde Sosyal Sigorta İşlemleri Yönetmeliğinde yapılacak düzenlemeyle ihale konusu işler ile özel inşaat işleriyle ilgili olarak ünitece yapılacak araştırmalarda uygulanan asgari işçilik oranının %25 eksilmesi müessesinin yeniden gözden geçirilmesi, bu oranın en azından %15-20 dolaylarına çekilmesinin gerekli ve yararlı olduğu değerlendirilmektedir.

Bu tespit, öneri ve değerlendirmeler ışığında, kayıt dışı olarak çalışmaların tespit edildiği asgari işçilik incelemeleri neticesinde yapılacak işlemler ile hem sosyal güvenlik primleri hem de devletin vergi alacakları gerçeği yansıtır şekliyle arttırılarak tespit ve tahsil edilebilecek, haksız rekabet ortamını azaltılarak caydırıcılığın egemen kılınmasına ve kayıt dışı ekonomi ile mücadele ortamına katkı sağlanabilecektir.

KAYNAKÇA

- ALPER, Y., KILKIŞ, İ. (2018) *İş ve Sosyal Güvenlik Hukuku*, Bursa, Dora Yayınevi, 4. Baskı.
- ASLANKÖYLÜ, R. (2010). *Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Şerhi (Bağ –Kur Kanunu ile Karşılaştırmalı)*, Ankara, Yetkin Yayınevi, 1. Baskı.
- ASLANKÖYLÜ, R. (2017). *Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu Şerhi (SSK ve Bağ –Kur Kanunu ile Karşılaştırmalı)*, Ankara, Bilge Yayınevi, 3. Baskı.
- BAŞARI, O., TEZMEN, N. (1957). *İş Hukuku ve Sigorta Mevzuatı*, İstanbul, Kurtulmuş Matbaası, İlaveli İkinci Tabı.
- BULUT, M. (2017). *Asgari İşçilik Uygulamaları Usul ve Esasları*, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 1.Baskı.
- CAMKURT, M. Z. (2007). “Devamlı ve Mevsimlik İşyerlerinden Sosyal Güvenlik Kurumuna Bildirilmesi Gereken Asgari İşçilik Miktarının Tespitinde Emsal İşyerlerinden Edinilen Bilgiler Yönteminin Kullanılması”, *Yaklaşım Dergisi*, 43.Sayı.
- ÇAVUŞ, Ö. H. (2016). “Sosyal Güvenlik Mevzuatına Göre Devamlı ve Geçici İşyerlerinde Asgari İşçiliğin Saptanmasına Yönelik Denetim”, *Sosyal Güvenlik Dergisi*, cilt 6, sayı 2, ss.68-92.
- DAĞLIOĞLU, S. (2019). “Kayıt Dışı İstihdamın Azaltılmasında Asgari İşçilik Uygulaması”, *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Y. XXII, S, 2, 99-110.
- DOĞAN, T. (2010). “Sosyal Sigortalarda Asgari İşçilik Uygulaması” (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir.
- DÖNER, İ. (2020). *Kat Karşılığı İnşaat İşlerinde Vergi ve Muhasebe Uygulamaları*, Ankara, Bizim Büro Basımevi, 2. Baskı.
- EKER, D. (2016). “Türk Sosyal Güvenlik Hukukunda Asgari İşçilik”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- GÜLMEZ, Ü. (2012). “Türk Hukukunda Kayıt Dışı İstihdam ve Asgari İşçilik Uygulamaları” (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

- GÜZEL, A., OKUR, A.R. ve CANIKLIOĞLU, N. (2016). *Sosyal Güvenlik Hukuku*, İstanbul, Beta Yayınevi, 16. Bası.
- KARADENİZ, O. (2000). “Türkiye’de Parafiskal Bir Gelir Olarak Sosyal Sigortalar Kurumu Primleri ve Bunların Tahakkukunda Etkinliğin Sağlanması”, *Yodçem Yayın*, No: 222.
- KARAKAŞ, İ. (2004). “İnşaat ve İhale Konusu İşlerde Asgari İşçilik İncelemesinde Nazara Alınacak Faturalar”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 133.
- KARAKAŞ, İ., KARAKAŞ, A. (2011). *Tüm Yönleriyle İnşaat ve Taahhüt İşlerinde SGK İşlemleri ve Asgari İşçilik Uygulamaları*, Ankara, Adalet Yayınevi, 3. Baskı.
- KAŞIKÇI, E. (2019). “Türk Sosyal Güvenlik Hukukunda İşverenin Prim Ödeme Yükümlülüğü”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- KAYA, H. (2018). “Sahte Faturanın Sosyal Güvenlik Kurum Uygulamalarında Asıl İşyeri Dosyası, Asıl İşveren ve Alt İşveren Üzerine Etkisi”, *Mali Çözüm Dergisi*, 28, ss.249-258.
- KILIÇDAOĞLU, K. (1996). “Sosyal Sigortalar Kurumu ve Taahhüt Sektörü”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 43, ss.47-51.
- KIZILOT, Ş. (1996). *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, Genişletilmiş 8.Basım.
- KIZILOT, Ş. (2008). *İnşaat Muhasebesi Vergilendirilmesi Mevzuatı ve Asgari İşçilik*, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, Yenilenmiş 11.Baskı
- KOÇAK, K. (2011). “Danışmanlık Hizmeti Alımı İşlerinde Asgari İşçilik Uygulamaları” *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı 108, ss.189-197.
- KORKUSUZ, M. R., UĞUR, S. (2013). *Sosyal Güvenlik Hukuku*, Bursa, Ekin Yayınevi, 3. Baskı.
- KORKUSUZ, M. R., UĞUR, S. (2013). *Sosyal Güvenlik Hukuku*, Bursa, Ekin Yayınevi, 3. Baskı.
- KÜÇÜK, İ. (2010). “Yurt Dışından Alınan Hizmetler İçin Düzenlenen Yabancı Menşeli Faturalar Asgari İşçilik İncelemelerinde İndirim Konusu Yapılabilir Mi?”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 213.

ORDU, H. (2018). “Yasal Süre Geçtikten Sonra Düzenlenen Faturalar Asgari İşçilik Değerlendirmesinde Dikkate Alınır Mı?”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 301.

ÖZDAMAR, M. (2006). “Sosyal Sigortalarda Uygulanan Asgari İşçilik Yöntem Değişikliğinin Kooperatiflere Yüklediği Ek Maliyet”, *Yaklaşım Dergisi*, 32. Sayı.

ÖZDAMAR, M. (2007). “Sosyal Sigortalarda Asgari İşçilik Uygulaması” (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

ÖZKAN, E., TEZEL A. (2004). *Asgari İşçilik Uygulaması*, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 1.Baskı.

ÖZTÜRK, S. (2013). *İnşaat ve İhale Konusu İşlerde Asgari İşçilik Uygulaması*, Ankara, Yetkin Yayınevi, 1. Baskı.

ŞİMŞEK, A. (2014). “Asgari İşçilik Tespitine Bağlı Ödemelerin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu” *Vergi Raporu Dergisi*, Sayı 181, ss.139-143.

TUNCAY, A. C. (1998). *Sosyal Güvenlik Hukuku Dersleri*, İstanbul, Beta Yayınları, 8.Baskı.

TUNCAY, A. C., EKMEKÇİ, Ö. (2012). *Sosyal Güvenlik Hukuku Dersleri*, İstanbul, Beta Yayıncılık, 19. Baskı.

UĞURLU, U. (2005). “Kayıt dışı Ekonomi ve Türkiye Örneği”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.

UMDU, E. (2008). “Asgari İşçilik İncelemelerinde Faturalar”, *Diyalog Dergisi*, sayı 68.

UMDU, E. (2010). “Asgari İşçilik İncelemesi İçin İnşaatlarda Maliyet Bedelinin Tespitinde Üçlü Kriter”, *Mali Çözüm Dergisi*, sayı 100, ss.267-275.

TOPÇU, U. (2011). “Hizmetlerin Tespiti İle Asgari İşçilik İncelemelerinde Delil Olarak Kullanılabilecek Kavramlar”, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.

ÜNAL, Ö. K. (2003). *Fatura ve İspat Kuvveti*, Ankara, Asil Yayın Dağıtım, 3. Baskı.

YILDIZ, R., UMDU, E. (2010). *Sosyal Güvenlik Reformu Sonrası Asgari İşçilik Uygulaması*, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 1.Baskı.

2 Ekim 2003 tarihli 2003/1 sayılı Sigorta Teftiş Kurulu İç Emiri.

31 Mayıs 2006 tarih ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu.