

İşgücü temin hizmetlerinde katma değer vergisi tevkifat uygulaması hakkında.

Tarih: 23/06/2010
Sayı: KDVK-59/2010-7

T.C.
MALİYE BAKANLIĞI
Gelir İdaresi Başkanlığı
KATMA DEĞER VERGİSİ SİRKÜLERİ/59

Konusu : İşgücü temin hizmetlerinde katma değer vergisi tevkifat uygulaması hakkında.
Tarihi : 23/06 /2010
Sayısı : KDVK-59/2010-7
İlgili Olduğu Madde : KDV Kanununun 9/1 maddesi.

A. Giriş

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 9/1 maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak 96 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 1/12/2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, KDV mükelleflerinin, alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden temin ettikleri işgücü hizmetlerine ait KDV yi %90 oranında tevkifata tabi tutarak sorumlu sıfatıyla beyan etmeleri uygun görülmüş, bu uygulama 97 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 5/1/2006 tarihinden itibaren 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmelerin satın alacağı işgücü temin hizmetlerine de teşmil edilmiştir.

Ancak Başkanlığımıza intikal eden olaylardan, bahsi geçen konuyla ilgili işlemlerin niteliğinin belirlenmesi konusunda tereddütler yaşandığı anlaşılmış olup, konuyla ilgili olarak aşağıdaki açıklamaların yapılmasına ihtiyaç duyulmuştur.

B. Konuyla İlgili Yasal Hüküm ve Düzenlemeler

KDV Kanununun 9/1 maddesinde, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma konusunda Bakanlığımızın yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu yetkiye dayanılarak, 96 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (5.1) numaralı bölümünde, 1/12/2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV mükelleflerinin alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden temin ettikleri işgücü temin hizmetine ait KDV nin %90 oranında tevkifata tabi tutularak bunlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi uygun görülmüştür.

Ayrıca, 97 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (2) numaralı bölümünde de; 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmeler de 5/1/2006 tarihinden itibaren satın aldıkları işgücü temin hizmetlerinde sorumluluk uygulaması kapsamına dâhil edilmişlerdir.

Buna göre, bütün KDV mükellefleri ile KDV mükellefi olsun olmasın 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmeler, temin ettikleri işgücü hizmetlerinin bedeli üzerinden hesaplanan KDV nin % 90 ı oranında tevkifat uygulayacaklardır.

C. İşgücü Temin Hizmetlerinin Kapsamı

Yukarıda belirtilen düzenlemelere göre tevkifat uygulaması kapsamına giren işgücü temin hizmetleri, mal veya hizmet üretimine ilişkin olarak ihtiyaç duyulan işgücünün, hizmet akdi ile işletmeye bağlı hizmet erbabı çalıştırılmak yerine, alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer kurum, kuruluş ve organizasyonlardan satın alınması şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Bu tür hizmetler, alt işverenlerden temin edilen elemanların, hizmeti alan işletmenin bilfiil sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılabilmesinin mümkün bulunduğu durumlarda tevkifat kapsamına girmektedir.

İşgücü temin hizmeti veren mükellefin, söz konusu hizmeti bir başka mükelleften temin ettiği elemanları kullanarak sunması halinde kendisine verilen işgücü temin hizmetinde de tevkifat uygulanacaktır.

Öte yandan, eleman temin hizmeti dışındaki hizmet ifaları, söz konusu tevkifat uygulaması kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Ayrıca diğer KDV genel tebliğleri ile tevkifat uygulaması kapsamına alınmış olan hizmet ifalarında ilgili genel tebliğler uyarınca tevkifat uygulamasına devam edileceği tabiidir.

D. Değerlendirme

Bu açıklamalar çerçevesinde; işgücü temin hizmetinden bahsedilebilmesi için temin edilen elemanların, hizmeti alan işletmeye ücretli statüsünde hizmet akdiyle bağlı olmaması ve hizmeti alanın sevk ve idaresi altında çalıştırılabilmesi yeterlidir. Öte yandan, temin edilen elemanların işletmenin mal veya hizmet üretimi safhalarından herhangi birinde çalıştırılması halinde, sevk ve idarenin hizmeti alan işletmede olduğu kabul edilecektir.

Bu hususların varlığı, taraflar arasında bir sözleşme yapılmışsa bu sözleşmedeki hükümler veya sözleşmeye bağlı teknik şartnamedeki açıklamalar da dikkate alınarak tespit edilecektir.

Hizmetin niteliğinin tespit edilmesinde, temin edilen elemanların SSK primlerinin, tedavi giderlerinin, işyerinde yeme içme ve barınma gibi ihtiyaçlarının hizmeti satın alan işletme tarafından karşılanıp karşılanmadığı vb. hususlarda yapılmış belirlemeler de dikkate alınacaktır.

Örnek 1: (A) hastanesi, hastane faaliyetleri kapsamındaki yazışma, veri girişi, hazırlama ve kontrol, hasta yardımcılığı, hasta karşılama ve yönlendirme, hasta taşıma, hasta danışmanlığı, tıbbi dokümantasyon, koli, kargo ve posta ayırım dağıtım, sekreterlik, tıbbi sekreterlik ve benzeri hizmetleri, doğrudan kendi elemanlarına (ücret akdi ile kendisine bağlı bulunan elemanlarına) yaptırmak yerine bu konuda faaliyet gösteren firmalardan almayı tercih etmiş ve (B) firması ile söz konusu hizmetlerin verilmesi hususunda anlaşmıştır.

(A) hastanesine verilen bu ve benzeri hizmetlerde kullanılan elemanların, esas itibarıyla hastane yönetiminin bilfiil sevk ve idaresi altında çalışması gerektiğinden, (B) tarafından (A) ya fatura edilecek söz konusu işler, eleman temin hizmeti olarak değerlendirilecek ve işleme ait KDV, (A) tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 2: Yapımcı (C), yapımcılığını üstlendiği bir sinema filminde rol alacak oyuncularını bir ajans aracılığıyla temin etmek amacıyla (D) Film Ajansı ile anlaşmıştır. (D), söz konusu oyuncuların bir kısmını kendisine hizmet akdi ile bağlı (bordrolu elemanı) olanlardan bir kısmını da kişisel başvuru yapan (bordrolu elemanı olmayan) oyuncularından seçmiş ve (C) ye göndermiştir.

(D) tarafından verilen söz konusu hizmet, (C) ye gönderilen oyuncuların kendi bordrolu çalışanı olup olmadığına bakılmaksızın, işgücü temin hizmeti olarak değerlendirilecek ve (D) nin verdiği söz konusu hizmete ait bedel üzerinden hesaplanan KDV, (C) tarafından (%90) oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak, (D) nin kişisel başvuru yapanlar arasından göndermiş olduğu oyuncuların doğrudan (C) ile anlaşmaya varmış olmaları ve ödemelerini (C) den almaları halinde, bunlar için tevkifat uygulanmayacaktır.

Öte yandan (D) nin, doğrudan kişisel başvurular üzerine anlaşmaya vardığı kişilerden (aralarında ücret akdi bulunmayanlardan) seçtiği oyunculara yapacağı ödemelerde de tevkifat uygulanmayacaktır. (D) nin, söz konusu oyuncuları başka bir ajanstan temin etmiş olması halinde, işgücü temin hizmeti kapsamında diğer ajansa yaptığı ödemeler üzerinden hesaplanacak KDV nin %90 ını tevkif etmesi ve sorumlu sıfatıyla beyan etmesi gerekecektir.

Örnek 3: (T) Ticaret Odası, ihtiyacı olan araçları satın almak yerine kiralama yoluyla (K) Araç Kiralama A.Ş.den temin etmiştir. Yapılan sözleşme gereğince araçları kullanacak şoförler de araçlarla birlikte (K) tarafından temin edilmiştir.

(K) nın şoförüyle birlikte vermiş olduğu araç kiralama hizmeti, temin edilen şoförün sevk ve idaresi (T) de olacağından, şoförle (T) arasında hizmet akdi olmaması kaydıyla, işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve toplam bedel üzerinden hesaplanacak KDV, (T) tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak bu hizmetle ilgili olarak şoför teminine ilişkin bedelin, toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi kaydıyla, yalnızca şoför teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden tevkifat yapılabilecektir.

Örnek 4: (F) inşaat firması, yapmakta olduğu inşaat işinde çalıştırılmak üzere iş makinesine ihtiyaç duymuş, (O) şirketinden operatörü ile birlikte iş makinesi kiralamıştır.

Bu işlemde, (O) firması tarafından operatörüyle birlikte verilen iş makinesi kiralama hizmeti, temin edilen operatörün sevk ve idaresi (F) de olacağından, işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve toplam bedel üzerinden hesaplanacak KDV, (F) tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak bu hizmetle ilgili olarak iş makinesi operatörü teminine ilişkin bedelin, toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi kaydıyla yalnızca iş makinesi operatörü teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden tevkifat yapılabilecektir.

Örnek 5: (M) firması, işyeri merkezinin başka bir binaya taşınması için (N) firması ile sözleşme yapmış, (N) firması taşıma işini gerekli ekipmanla birlikte 6 eleman kullanarak yerine getirmiştir.

Bu işlemde işgücü temin hizmeti değil, bir taşıma hizmeti söz konusu olduğundan tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak (N) firması, taşıma işinde kullanacağı elemanları bir alt firma olan (P) firmasından temin etmişse, taşıma işinde kullanılacak elemanların sevk ve idaresi (N) firmasında olduğundan, söz konusu elemanların (P) firmasından teminine ait bedel üzerinden hesaplanan KDV, (N) firması tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 6: Sağlık Bakanlığına bağlı (H) hastanesi laboratuvar hizmetlerini (L) laboratuvar firmasından temin etmektedir. (L) laboratuvar firmasının personeli hastaneye ait laboratuvar da doktorlar tarafından istenilen tahliller için kan, idrar vb. örnekleri almakta, gerekli analizleri, hastaneye ait cihazları kullanarak yapmakta ve sonuçları ilgili doktorlara bildirmektedirler.

Bu işlemde, söz konusu hizmet, hastane yönetiminin sevk, idare ve kontrolü altında verilebileceğinden "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (H) hastanesi tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak, laboratuvar hizmetinin hastane yönetiminin tahsis ettiği bir bölümde, (L) firmasının kendi araç ve gereçleri ile sunulması veya alınan örneklerin (L) firmasının hastane dışındaki işyerine götürülerek orada gerekli analizler yapıldıktan sonra sonuçların bildirilmesi şeklinde ifa edilmesi halinde, bir işgücü temin hizmetinden söz edilemeyeceğinden işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır.

Örnek 7: Sağlık Bakanlığına bağlı (S) Hastanesi, tahlil edilmek üzere örnek alınması amacıyla hastaların veya hastanede alınan örneklerin dışarıdaki bir laboratuvara götürülmesi işi için (Y) firması ile anlaşmış ve (Y) firmasından şoförü ile birlikte araç kiralamıştır.

(Y) nin vermiş olduğu şoförüyle birlikte araç kiralama hizmeti, temin edilen şoförün sevk ve idaresi (S) Hastanesinde olacağından, işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve toplam bedel üzerinden hesaplanacak KDV, (S) tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak bu hizmetle ilgili olarak şoför teminine ilişkin bedelin, toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi durumunda, yalnızca şoför teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden tevkifat yapılabilecektir.

Örnek 8: (B) Belediyesi kendisine ait hayvan barınağındaki sokak hayvanlarının bakımı ve rehabilitasyonu için (R) firması ile anlaşmıştır.

Bu işlemde söz konusu hizmet, belediyenin sevk, idare ve kontrolü altında verilebileceğinden "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (B) Belediyesi tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Öte yandan, söz konusu hizmetin sokak hayvanlarının toplanması, aşılanması vb. hizmetleri de kapsamı halinde, bu hizmetler, 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2-b) bölümünde düzenlenen "temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri" kapsamında tevkifata tabi tutulacağından ayrıca işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifat uygulanmayacaktır.

Örnek 9: Kamu kurumuna ait bir kreşin personel ihtiyacının (bakıcı anne, öğretmen ve hizmetli) karşılanması için (G) firması ile bir hizmet alım sözleşmesi imzalanmıştır. Söz konusu hizmet kamu kurumunun sevk, idare ve kontrolü altında verilebileceğinden hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, "işgücü temin hizmeti" kapsamında ilgili kamu kurumu tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 10: (J) Ltd. Şti. idare binasının temizliği, personelin yemek yediği alakart lokantada servis hizmetlerinin yapılması, bulaşıkların yıkanması ve odacılık hizmetleri için (T) firması ile anlaşmış, (T) firması kendisine iş akdi ile bağlı 10 elemanını bu iş için (J) ye göndermiştir.

Bu işlemde, söz konusu hizmetler (J) firmasının sevk, idare ve kontrolü altında verilebileceğinden "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (J) tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 11: (C) özel hastane işletmesinin ortağı olan Doktor (A), hem ortağı olduğu hastanede hem de haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde çalışmaktadır. Doktor (A) nın, haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde belirli bir bedel karşılığında çalışması hususunda her iki işletmenin anlaşmış olması ve bu hizmetin (C) tarafından (D) ye fatura edilmesi halinde, söz konusu işlem iş gücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (D) tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak, Doktor (A) nın, haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde belirli bir bedel karşılığında çalışması hususunda her iki işletme arasında bir anlaşma olmaması ve bu hizmetin (C) tarafından (D) ye fatura edilmemesi halinde, (A) tarafından (D) özel sağlık merkezine verilen hizmet, serbest meslek faaliyeti

çerçevesinde vergilendirilecek ve bu hizmet işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örnek 12: Yurt dışındaki faaliyetlerine ağırlık verme konusunda karar alan (L) firması, aynı gruba bağlı (U) firmasında çalışan bir üst düzey yöneticinin 6 ay süreyle firmasında çalışması hususunda (U) firması ile anlaşmıştır.

Söz konusu hizmet, (L) firmasının sevk, idare ve kontrolü altında verilebileceğinden "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (L) tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Bu eleman temininin yurtdışındaki bir firmadan yapılması halinde, işyeri, iş merkezi ve kanuni merkezi Türkiye'de bulunmayan yabancı firmadan alınan ve Türkiye'de yararlanılan bir hizmet alımı söz konusu olduğundan, 15 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (C) bölümü gereğince, yurtdışındaki firmaya yapılacak ödeme tutarı üzerinden hesaplanan KDV nin tamamının (L) firması tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceği tabiidir.

Örnek 13: Bir üniversiteye bağlı hastane, "yeni doğan bebeklerde rastlanılan 3 adet metabolik bozukluk sebebiyle meydana gelen hastalıkların taranması amacıyla yapılan testleri ve sonuçlarının ilgili birimlere iletilmesi" hizmetini (Z) firmasından satın almaktadır.

(Z) firması, hastanenin yeni doğan ünitesindeki bebeklerden alınan numunelerin analizlerinin yapılması, doğrulanması, elektronik ortamda kaydedilmesi, sonuçların ilgili birimlere iletilmesi, numunelerin arşivlenmesi, arşiv odalarının tesis, bakım ve güvenliği ile mevcut donanım, ağ yazılım, otomasyon sisteminin bakım, onarım, revizyon ve idamesi hizmetini 35 eleman ile hastaneye ait mekanlarda (hastane binasında veya laboratuvarlarında) vermektedir.

Söz konusu hizmet, hastane yönetiminin sevk, idare ve kontrolü altında verilebileceğinden, "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, hastane tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 14: (G) özel güvenlik firması bir bankanın yalnızca güvenlik sistemlerinin kurulması ve montajı işini üstlenmiştir.

Güvenlik sistemlerinin kurulumu ve montajı işi, "özel güvenlik hizmeti" veya "işgücü temin hizmeti" kapsamında mütalaa edilemeyeceğinden, bu hizmete ilişkin bedel üzerinden tevkifat uygulanmayacaktır.

Örnek 15: (O) Organize Sanayi Bölgesi (OSB) yönetimi, bölgenin temizliği ve çevre bakımı konusunda (Z) firması ile anlaşmış, (Z) firması söz konusu hizmeti 15 eleman ile yapma taahhüdünde bulunmuştur. Temizlik ve bakımda kullanılacak malzemeler sözleşme gereğince OSB tarafından temin edilecektir.

Bu işlemde, 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği kapsamında işlem yapılmayacak, söz konusu hizmet OSB yönetiminin sevk, idare ve kontrolü altında verilebileceğinden "işgücü temin hizmeti" olarak değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, OSB yönetimi tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 16: İmalatçı (İ) firması, üretim faaliyetinde çalıştırmak üzere (B) firmasından, ürünlerin ambalajlama işlerinde çalıştırmak üzere de (C) firmasından eleman temin etmiştir. (B) ve (C) firmalarından yapılan bu eleman tedariki işgücü temin hizmeti alımı mahiyetinde olduğundan işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (İ) firması tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 17: Büyükşehir belediyesine ait su işletmesi, el terminali ile su sayaçlarındaki endekslerin okunması, tahakkuklarının yapılması ve su tüketim ihbarnamelerinin abonelere dağıtılması işini (O) firmasına ihale etmiştir. (O) firmasının elemanları belirli dönemlerde su sayaçlarını okumakta ve tahakkukları yaparak

ihbarnameleri abonelere dağıtmaktadır.

Bu işlemde hizmet, su işletmesinin sevk, idare ve kontrolü altında yürütülebileceğinden "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilecek ve hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan KDV, %90 oranında tevkifata tabi tutularak su işletmesi tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Örnek 18: (Y) firması ile bir ilçe belediyesi, ilçedeki park ve bahçeler ile bulvar, refüj, göbek, rekreasyon alanları ve havuzların bakımı, bitkilendirilmesi (fidan temini, fidan dikimi, bu alanların çimlendirilmesi vb.) ve sulanması hizmetleri için hizmet alım sözleşmesi imzalamışlardır.

Söz konusu hizmetler, 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/5-b) bölümünde düzenlenen "temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri" kapsamında tevkifata tabi tutulacak, işgücü temin hizmeti olarak değerlendirilmeyecektir.

Örnek 19: (H) özel hastane işletmesinin ağız ve diş sağlığı polikliniği, hareketli protez bitim işçiliği hizmetini (P) firmasından satın almaktadır. Bu kapsamda (P) firmasının elemanları, hastanenin belirlediği yerlerde hastane tarafından temin edilen araç ve gereçler ile malzemeyi kullanarak poliklinikte alınan ölçülere göre protezleri hazırlamaktadırlar.

Bu işlemde söz konusu hizmetin hastanenin sevk, idare ve kontrolü altında olmaksızın verilmesi mümkün bulunmadığından bu hizmet işgücü temin hizmetleri kapsamında değerlendirilecek ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (H) özel sağlık işletmesi tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutularak sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Ancak, (P) firmasının, hastanede alınan ölçülere göre kendi işyerinde kendisine ait araç, gereç ve malzemelerle yaptığı protez dişleri hastaneye tesliminde (hizmet mahiyetinde bir işlem söz konusu olmadığından), KDV tevkifatı uygulanmayacağı tabiidir.

Örnek 20: (K) firması, (M) maden işletmesine ait çeşitli açık ocaklarda üretilen ve belli ebatlarda kırılıp sınıflandırılan cevherler içerisindeki bazı mineraller ile diğer cins cevher parçalarının elle ayıklanması işini yüklenmiştir.

Söz konusu iş, (M) işletmesinin sevk, idare ve kontrolü dışında yürütülmesi mümkün olmadığından, işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, %90 oranında tevkifata tabi tutularak (M) maden işletmesi tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

E. Sonuç

KDV mükellefleri ile 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmelerin, eleman temini şeklindeki hizmet alımlarında yukarıdaki açıklamalar ve örnekleri göz önünde bulundurmak suretiyle hareket etmeleri gerekmektedir.

Duyurulur.

Mehmet KİLCİ

Gelir İdaresi Başkanı