

KATMA DEĞER VERGİSİNDE EMSAL BEDEL ve EMSAL ÜCRET UYGULAMASI

IMPUTED VALUE AND IMPUTED PRICE
APPLICATION IN VAT



Hüseyin ULU*

ÖZ

Katma Değer Vergisi Kanunu'nda emsal bedel ve emsal ücret uygulaması, söz konusu kanun sistematüğinde matrah başlığı altında yer almakta ve matrahın özellikli konularından bir tanesini oluşturmaktadır. Çalışmanın içeriğinde emsal bedel ve emsal ücret uygulamasının neyi ifade ettiğı ve hangi durumlarda emsal bedel ve emsal ücretin Katma Değer Vergisi matrahı olarak dikkate alınacağı anlatılacaktır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu ile olan ilişkisi ele alınırken Vergi Usul Kanunu yönünden farklı olan durumları ortaya konmaya çalışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Emsal Bedel, Emsal Ücret, KDV Matrahı

ABSTRACT

The application of imputed price in Value Added Tax Law exists under tax base title in the Law, and constitutes one of the most special issues within tax base topic. This study explores the meaning of imputed value and imputed price, and questions under which cases imputed value and imputed price are deemed as VAT tax base. It further compares and contrasts this application with the concept of imputed value in Tax Procedure Law.

Keywords: Imputed value, imputed price, VAT base

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun¹ 27'nci maddesinde emsal bedeli ve emsal ücreti beş (5) bent halinde sayılmıştır.

Bunlar;

1. Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti.
2. Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.
3. Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur.
4. Katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir.
5. Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifiede gösterilen ücretten düşük olamaz.

Her ne kadar Vergi Usul Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu kendi usulünü belirleyen kanunlar olsa da söz konusu maddenin üçüncü bendinde "Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur." şeklinde bir ifade ile Vergi Usul Kanunu'na atıfta bulunulmuştur. Dolayısıyla emsal bedel ve emsal ücret uygulamasının Katma Değer Vergisi Kanunu yönünden ele alınmadan önce Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddesinin irdelenmesinin konunun anlaşılması bakımından daha faydalı olacağını düşünüyorum.

2- EMSAL BEDEL ve EMSAL ÜCRET UYGULAMASININ VERGİ USUL KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi Usul Kanunu'nun² 267'nci maddesinde "Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veya doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsalline nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedeli sıra ile, aşağıdaki esaslara göre tayin olunur.

Birinci sıra: (Ortalama fiyat esası) Aynı cins ve nevideki mallardan sıra ile değerlemenin yapılacağı ayda veya bir evvelki veya bir daha evvelki aylarda satış yapılmışsa, emsal bedeli bu satışların miktar ve tutarına göre mükellef tarafından çıkarılacak olan "Ortalama satış fiyatı" ile hesaplanır. Bu esasın uygulanması için, aylık satış miktarının, emsal bedeli tayin olunacak her bir malın miktarına nazaran %25'ten az olmaması şarttır.

İkinci sıra: (Maliyet bedeli esası) Emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, bu takdirde mükellef bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedelini bizzat belli eder.

Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir. Takdirler, maliyet bedeli ve piyasa kıymetleri araştırılmak ve kullanılmış eşya için ayrıca yıpranma dereceleri nazara alınmak suretiyle

¹ 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

² 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

yapılır. Takdir edilen bedellere mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açma hakkı mahfuzdur. Ancak, dava açılması verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaz.

Emsal bedelinin mükellef tarafından bizzat hesaplandığı hallerde, bu hesaplara ait kayıt ve cetvel-ler ispat edici kağıtlar olarak muhafaza edilir.

Yukarıdaki esaslarla mukayyet olmaksızın kaza mercilerinin re'sen biçtikleri değerler ile zirai kazanç ölçülerini tespit eden kararnamelerde yer alan unsurlar emsal bedeli yerine geçer.

Ücretle yapılan imalatla ücretin gerçek miktarının bilinmemesi veya doğru olarak tayin edilememesi hallerinde tespit edilecek emsal ücret de aynı esaslara göre tayin olunur.” hükümlerine yer verilmiştir.

3- EMSAL BEDEL ve EMSAL ÜCRET UYGULAMASININ KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Kanunların birbiriyle olan bağlantısına yer verdikten sonra konuyu Katma Değer Vergisi Kanunu yönünden ele aldığımızda 27'nci maddenin birinci bendinde “Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.” şeklinde hüküm altına alınmıştır.

Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemlere örnek olarak işletme sahibi tarafından işletmeden vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla çekilen mallar ve faydalanılan hizmetler, mal veya hizmet bağışları, işletme personeline ücret unsuru olarak verilen diğer mal ve hizmetler, açıktan satıldığı anlaşılan ve gerçek bedeli tespit edilemeyen mal ve hizmetler verilebilir.³ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde⁴ “Akaryakıt ticareti ile uğraşan bir şahsın, satmak amacıyla aldığı bu akaryakıtın bir kısmını özel otomobilinde kullanması veya ticaretini yaptığı dayanıklı tüketim mallarından bir kısmını kendi şahsi ihtiyacında kullanmak üzere işletmeden çekmesi teslim sayılarak vergiye tabi tutulur. Bu gibi hallerde işletmeden çekilen değerlerin 3065 sayılı Kanunun 27'nci maddesine göre emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekir.” ifadesi yer almaktadır. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede “Organize Sanayi Bölgesi'nde faaliyet gösteren bir firmanın enerji hattını güçlendirmek için enerji santrali satın alması ve bedelsiz olarak OSB yönetimine santrali devrederek kullanıcı pozisyonuna geçmesi durumunda bedelsiz yapılan bu devirde KDV matrahını emsal bedel oluşturacaktır.”⁵ denilmiştir. Danıştay 3. Dava Dairesi tarafından verilmiş olan bir kararda “Dosyanın incelenmesinden; davacı şirkete ait otel işletmesinde yapılan yoklama sonucu otel personeline konaklama hizmeti verildiği halde karşılığında herhangi bir belge düzenlemediğinin tespiti üzerine bu konaklamaya ilişkin hizmetin sunulduğu Ocak ila Mayıs 2007 dönemi matrahının 3065 sayılı Kanunun 5'inci ve 27'nci maddeleri gereği resen takdiri için konunun takdir komisyonuna sevk edildiği ve takdir komisyonunca sözü edilen dönemler için belirlenen matrah farkları dikkate alınarak yeniden düzenlenen beyan tablosu uyarınca yapılan vergi ziyaı cezalı katma değer vergisinin kaldırılması istemiyle dava açıldığı anlaşılmaktadır.

Yukarıda yer verilen hükümler ile dosyadaki belgelere göre, şirketin işletme personeline bedelsiz olarak konaklama hizmeti sunduğu tartışmasız olup, ücretsiz olarak sunulmuş olmasının hizmetin

³ <http://www.bdo.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-27.pdf> (Erişim Tarihi:27 Ekim 2015)

⁴ 26.04.2014 tarihli Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

⁵ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının,21/02/2012 tarih veB.07.1.GİB.4.06.18.02-322267-8157-284 sayılı özelgesi

niteliğini değiştirmeyeceği, dolayısıyla bu hizmetin yasada belirtilen emsal ücrete göre vergilendirilmesi gerektiği açıktır.

Belirtilen nedenlerle, takdir komisyonunca, personele bedelsiz hizmetin sunulduğu Ocak ila Mayıs 2007 dönemleri matrahının belirlenmesinde hukuka aykırılık bulunmadığından, temyiz istemine konu kararın, sözü edilen dönemler için re'sen takdir edilen dönem matrahlarının hukuka uygunluğunun, bu konuda davacı tarafından ileri sürülen iddialar da göz önünde bulundurularak araştırılıp, ulaşılabilecek sonuca göre yeniden bir karar verilmek üzere bozulması gerekmiştir.

Açıklanan nedenlerle, davalı temyiz isteminin kabulü ile Antalya 2. Vergi Mahkemesinin 12.06.2009 gün ve E:2009/252, K:2009/366 sayılı kararının; vergi ziyayı cezalı katma değer vergisinin kaldırılmasına ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına, maktu vekalet ücretine ilişkin hüküm fıkrasına yöneltilen davacı temyiz isteminin reddi ile sözü edilen hüküm fıkrasının onanmasına, 492 sayılı Harçlar Kanununun 13'üncü maddesinin (j) bendi parantez içi hükmü uyarınca alınması gereken harç dahil olmak üzere yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine, 25.04.2014 gününde oybirliğiyle karar verildi.⁶ denilmiştir.

Bedelin para dışındaki değerler olması durumunda, trampa veya benzeri bir durum söz konusu olur. Mal veya hizmet değişimi şeklindeki işlemlerde, fatura ve benzeri belge üzerinde parasal değerler gösterilmekle birlikte taraflar, değişime tabi unsurların ihtiva ettiği gizli değerleri su yüzüne çıkarmaksızın mübadeleyi, gerçek parasal kıymeti göstermeyen bedeller üzerinden yapabilirler. Bu gibi durumlarda da emsal bedel devreye sokulur. Bu durumu örneklendirmek gerekirse bir avukat, apartman yapıp daire satan bir müteahhide hizmette bulunmuş, bu hizmetin karşılığında para yerine net alanı 140 metrekare olan konutu bedel ödemeksizin teslim almıştır. Burada serbest meslek hizmeti ve mal teslimi olarak KDV'ye tabi iki işlem söz konusudur fakat bu işlemlerin bedeli belli değildir burada KDV'nin matrahını emsal bedel oluşturacaktır. Emsal bedel hem mal hem de hizmet itibarıyla ayrı ayrı tespit edilir ve bunlardan büyük olan dikkate alınır.⁷

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27'nci maddesinin ikinci bendinde "Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır." hükmü yer almaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken iki önemli nokta söz konusudur. Bunlardan birincisi bedelin emsal bedeline ve emsal ücretine nazaran düşük belirlenmesi iken ikinci önemli husus ise düşüklüğün mükellef tarafından haklı bir sebebe dayandırılıp dayandırılmamasıdır. Örneğin mükellef tarafından yapılan iskontolar haklı bir sebeple açıklanamazsa emsal bedel tayinine başvurulur. Haklı bir sebebe dayandırılan durumlara sezon sonu yapılan satışlar, işin terki, Maliye Bakanlığının haklı gerekçe olarak kabul ettiği, yap-işlet-devret modeli çerçevesinde yapılan tesislerin işletme süresi sonunda bedelsiz olarak ilgili kamu kuruluşuna devri, özel okulların bazı öğrencilere %50 indirimli eğitim-öğretim hizmeti vermesi gösterilebilir.⁸ Yap-işlet-devret modelinde "ilgili kurumca süre sonunda tesisin kendisine devri karşılığında işleticiye doğrudan bir bedel ödenmemektedir. Bir finansman türü olan bu modelde işletici tesisin devrine ilişkin bedeli, tesisi sözleşme ile öngörülen süre içinde işletmek suretiyle elde ettiği kazanç ile karşılamaktadır. Bu kazancın kaynağını tesisin devredildiği kurum

⁶ Danıştay 3. Dairesi, 25.04.2014 tarih ve Karar No: 2014/1802, Esas No: 2013/4133 sayılı kararı

⁷ <http://www.bdo.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-27.pdf> (Erişim Tarihi: 27 Ekim 2015)

⁸ Zihni Kartal, "KDV'de Haklı Sebepler", Yaklaşım Dergisi, Sayı:225, Eylül-2011

değil, 3. şahıslar oluşturmaktadır. Bu nedenle, tesislerin ilgili kuruma devri katma değer vergisine tabi olmakla birlikte, bu teslim karşılığında bir bedel alınmaması ve matrahın da buna göre belirlenmesi “haklı sebeplerle” izah edilebildiğinden bu tür devir işlemlerinde emsal bedel uygulaması yoluna gidilmemesi gerekmektedir. Bu çerçevede, yap-işlet-devret modelinde süre sonunda tesisin işletici tarafından ilgili kuruma tesliminde emsal bedel üzerinden katma değer vergisi aranılmayacaktır.”⁹

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 27’nci maddesinin dördüncü bendinde “emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin bedele katılması mecburidir.” hükmü yer almaktadır. Bu uygulamaya emsal bedelin Vergi Usul Kanunu’nun 267’nci maddesindeki maliyet esasına göre belirlendiği durumlarda gidilmektedir yalnız Vergi Usul Kanunu hükümlerinden farklı olarak genel idare giderlerinden mamule pay verilmesi zorunlu kılınmıştır. Dikkat edilmesi gereken bir diğer nokta ise kanunun lafzında genel idare giderlerinin yanında genel giderlerden pay verilmesinin zorunlu olduğu belirtilerek kapsamı geniş tutulmuştur.

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 27’nci maddesinin beşinci bendinde ise “Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifiede gösterilen ücretten düşük olamaz.” hükmüne yer verilmiştir. Kanun’un lafzına paralel bir nitelikte Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelgede “...Buna göre, avukatlık hizmetinin verilmesinde, Avukatlık Kanunu ve Tarife hükümleri çerçevesinde belirlenen asgari ücretten daha düşük bir hizmet bedelinin uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Söz konusu ücret tarifesinde belirtilen tutardan daha düşük bir tutar uygulanması ya da hiç ücret alınmaması halinde, katma değer vergisinin söz konusu tarifiedeki tutar üzerinden hesaplanması gerekmektedir.”¹⁰ şeklinde görüş belirtmektedir. Yine bu konuyla alakalı Danıştay 4. Dairesinin vermiş olduğu bir kararda “..., davacının verdiği hizmet bedelinin 3065 sayılı Kanunun 27/5’inci maddesi uyarınca 31.12.2013 tarih ve 25333 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2004 yılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesinde belirlenen ücretten düşük olamayacağından davacının tarifiede belirlenen ücret üzerinden katma değer vergisi beyan etmesi gerekmektedir. Bu itibarla, davacı tarafından mükelleflere verilen serbest meslek hizmeti karşılığı asgari ücret tarifesinde belirlenen ücret dikkate alınarak her ay için hesaplanan katma değer vergisi matrah farkı üzerinden yapılan tarhiyatın bu kısımda hukuka aykırılık görülmemiştir...”¹¹ şeklinde karar verilmiştir. Burada dikkat çekmek istediğim nokta Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 20’nci maddesinin dördüncü bendinde “Belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli Katma Değer Vergisi dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmaz.” hükmüdür.

4- SONUÇ

Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 27’nci maddesinde sayılan “bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler, bedelin paradan başka değerler olması, bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine nazaran açık bir şekilde düşük olup bunun mükellef tarafından haklı bir sebeple açıklanamaması ve son olarakta serbest meslek faaliyetleriyle alakalı olarak meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife

⁹ 04.05.2004 tarihli 13 sayılı Katma Değer Vergisi Sirküleri

¹⁰ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 11.10.2013 tarihli ve 49327596-120[65.GVK.2013.29]-259 sayılı özelgesi

¹¹ Danıştay 4. Dairesi, 26.10.2009 tarih ve Karar No: 2009/5106, Esas No: 2007/3699 sayılı kararı

varsa hizmet bedelinin bu tarifiede gösterilen ücretlerden düşük olmaması” durumlarında matrah emsal bedel veya emsal ücrettir. Emsal bedel veya emsal ücretin tespitinde Katma Değer Vergisi Kanunu 27’nci maddenin üçüncü bendi gereğince Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edilir. Vergi Usul Kanunu’ndan farklı olarak genel idare giderlerinden mamule pay verilmesi zorunlu kılınmıştır. Ayrıca meslek teşekküllerince belirli bir tarifeye göre tespit edilen işlerde tarife Katma Değer Vergisi dahil edilerek tespit olunur vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez.

KAYNAKÇA

- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının, 21/02/2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-322267-8157-284 sayılı özelgesi
- Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 11.10.2013 tarihli ve 49327596-120[65.GVK.2013]-259 sayılı özelgesi
- Danıştay 3. Dairesi, 25.04.2014 tarih ve Karar No: 2014/1802, Esas No: 2013/4133 sayılı kararı
- Danıştay 4. Dairesi, 26.10.2009 tarih ve Karar No: 2009/5106, Esas No: 2007/3699 sayılı kararı
- KARTAL, Z. “KDV’de Haklı Sebepler”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:225, Eylül-2011
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- Katma Değer Vergisi Sirküleri KDVK-13 / 2004-13
- <http://www.bdo.com.tr/vergi/dosyalar/kdv6/KDV6-27.pdf> (Erişim Tarihi:27.10.2015)