

MALİYET BEDELİ ESASI ile EMSAL BEDELİ BELİRLEMEDE PERAKENDE ve TOPTAN SATIŞ AYRIMI

DIFFERENCE BETWEEN WHOLESALERS AND RETAIL SALES IN
DETERMINING COST VALUE AND IMPUTED VALUE



Mehmet GÖKÇEN*

ÖZ

Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti anlamına gelen değerleme ve değerleme ölçülerinden biri olan emsal bedeli ile bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedeli belli edilir. Bu çalışma ile “perakende ve toptan satış” kavramlarına açıklık getirilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Değerleme, Emsal Bedeli, Maliyet Esası, Perakende Satış, Toptan Satış

ABSTRACT

Imputed value is one of the valuation measures relating to the calculation of tax base. The imputed value of a good can be determined by adding %5 to its cost value for wholesales and %10 to its cost value for retail sales in the event of cost value is known and easy to predict. This study attempts to clarify the meanings of the concepts wholesale and retail sales.

Keywords: Valuation, imputed value, cost principle, retail sales, wholesales

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 14.07.2016 / M.K.T.: 21.09.2016

1- GİRİŞ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu (KDV) uygulamasında; teslim ve hizmet işlemlerinde KDV matrahının, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu; bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması, emsal bedeline göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde KDV matrahının işlemin mahiyetine göre emsal bedeli olduğu; emsal bedelinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunacağı belirlenmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununa (VUK) göre; vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti anlamına gelen değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas alınır. Değerleme işlemi ise, kanunda gösterilen ölçüler dikkate alınarak yapılır. Değerleme ölçülerinden biri olan “emsal bedeli” kanunda; “gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.” şeklinde tanımlanmıştır; emsal bedelin **sırası ile** ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esasına göre tayin olunacağı belirlenmiştir. Maliyet bedeli esası ile emsal bedeli belli edilecek malın, maliyet bedeli bilinir veya çıkarılması mümkün olursa, maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedeli belli edilir. Bununla birlikte, kanunda toptan ve perakende satışların tanımı yapılmamış olması, uygulamada çeşitli sorun ve tereddütlere yol açmaktadır.

Bu çalışmamızın amacı, “toptan” ve “perakende” kavramlarına açıklık getirmek ve maliyet bedeli esas alınarak emsal bedeli tespitinde tereddütleri gidermektir.

2- EMSAL BEDELİ ile DEĞERLEME YAPILAN İKTİSADİ KIYMETLER ve HALLER

- 1- Gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen mallar ile bedelin emsal bedeline göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde, emsal bedeli esas alınır (KDV md. 27).
- 2- Emtia ve İmal Edilen Emtia: Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Ancak, maliyet bedeli esas alınarak emsal bedeli belirlenmesi yapılamaz (VUK md. 274).
- 3- Hayvanlar: Zirai işletmelere dahil hayvanlar maliyet bedeli ile değerlendirilir. Maliyet bedelinin tespiti mümkün değilse maliyet bedeli yerine emsal bedeli alınır (VUK md. 277).
- 4- Kıymeti düşen mallar: Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlendirilir (VUK md. 278).
- 5- Değerleme ölçüsü belirlenmemiş veya belirlenmiş olmakla birlikte kendi ölçüleriyle değerlendirilmesine imkan bulunmayan bina ve arazi dışındaki iktisadi kıymetler, varsa borsa rayici, yoksa mukayyet değerleri, o da yoksa emsal bedeliyle değerlendirilir (VUK md. 289).
- 6- Teşebbüs sahibi ile eşinin ve çocuklarının işletmeden çektikleri aynı değerler emsal bedeli ile değerlendirilir (GVK md. 41/1).
- 7- Gerçek ücretin tespitinde, hizmet erbabına konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler emsal bedeli ile değerlendirilir (GVK md. 63).

- 8- Gelir vergisi mükelleflerince yapılan aynı bağış ve yardımın konusunu teşkil eden mal veya hakkın mukayyet değeri yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre Takdir Komisyonunca tespit edilecek değeri (emsal bedeli) esas alınır (GVK md. 89).
- 9- Kurumlar vergisi mükelleflerince yapılan aynı bağış ve yardımların konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri yoksa Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri (emsal bedeli) esas alınır (KVK md. 10).

3- PERAKENDE ve TOPTAN SATIŞ KAVRAMLARI

Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük'te "toptan" kelimesi; "*büyük ölçüde, çok miktarda yapılan (alış-veriş), perakende karşısı*" şeklinde, "perakende" kelimesi ise; "*malların teker teker veya birkaç parça durumunda azar azar satılmasına dayanan (satış biçimi), toptan karşısı*" şeklinde tanımlanmıştır.

Vergilendirme açısından toptan ve perakende kavramlarının tanımlanması da birçok açıdan önem arz etmektedir. Bunlardan birisi, çalışmamızın konusunu oluşturan emsal bedeli belirlemede karşı-mıza çıkmakta; bir diğeri de, KDV oran uygulamasında söz konusu olmaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28. maddesinde; "*katma değer vergisi oranının vergiye tabi her bir işlem için % 10 olduğu; Bakanlar Kurulu bu oranı, dört katına kadar artırmaya, % 1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası ve inşaatın yapıldığı arsanın veya konutun vergi değeri ve bulunduğu yeri esas alarak konut teslimleri için farklı vergi oranları tespit etmeye yetkili olduğu*" hüküm altına alınmıştır.

Bakanlar Kurulu, farklı vergi oranları tespit etme yetkisini birçok defalar kullanmış ve bazı malların perakende safhaları için farklı vergi oranları belirlemiş; perakende safhadaki teslimin tanımını da yapmıştır. Bakanlar Kurulu Kararlarına paralel olarak, Maliye Bakanlığı da KDV Genel Tebliğleri ile konuya açıklık getirmiştir. Bir önceki Bakanlar Kurulu Kararı, sonrakini güncelleyip yürürlükten kaldırdığı gibi; 1 ila 123 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğleri, 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01/05/2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Uygulama Genel Tebliği ile yürürlükten kaldırılarak, kaldırılan Tebliğler'e yapılan atıflar, KDV Uygulama Genel Tebliği'nin ilgili bölümlerine yapılmış sayılmıştır.

Bir malın, maliyet bedeli esas ile emsal bedelinin belirlenmesinde perakende ve toptan satış ayrımına yönelik mevzuatta başkaca açıklayıcı hüküm bulunmadığından, perakende teslim (satış) kavramının Bakanlar Kurulu Kararları ile KDV tebliğleri çerçevesinde belirlenmesi gerekecektir.

3.1- Bakanlar Kurulu Kararları

17.07.2002 tarih ve 2002/4480 sayılı Kararname ile perakende satışın tanımı; "*Perakende safhadaki teslimden maksat; teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapan kişiler dışındakilere satılmasıdır.*" şeklinde yapılmışken, bu tanım 23.12.2003 tarih ve 2003/6666 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile; "*perakende safhadaki teslimden maksat; teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanacak olanlar dışındakilere satılmasıdır. Ürünleri, aynen ya da işlendikten sonra satanlar ile işletmesinde kullanacak olanların gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmamaları halinde bunlara yapılan teslimler de perakende teslim sayılır.*" şeklinde değiştirilerek güncellenmiştir. Bakanlar Kurulu Kararında değişiklik yapan Kararnamelerde de aynı tanım korunmuştur (2007/13033 sayılı Kararname).

3.2- KDV Genel Tebliği

22 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde; *“bir satışın perakende satış sayılabilmesi için; malın alıcı tarafından aynen veya işlendikten sonra tekrar satışa arz edilmemesi, tüketilmesi veya sarf malzemesi olarak kullanılması ve satın alan kişilerin normal ihtiyacından fazla olmaması gerekir.”* denilmiştir. Bakanlar Kurulu Kararlarına uygun olarak 31 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde; *“perakende safhadaki teslimden maksat; teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapan kimseler dışındakilere satılmasıdır.”* şeklindeki tanım, 91 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile; *“...teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanacak olanlar dışındakilere satılmasıdır. Ürünleri, aynen ya da işlendikten sonra satanlar ile işletmesinde kullanacak olanların gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmamaları halinde bunlara yapılan teslimler de perakende teslim sayılır.”* şeklinde değiştirilmiştir.

KDV Uygulama Genel Tebliği'nin III/B-1.1 bölümünde, en son 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında ve 91 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde tanımı yapılan *perakende safhadaki teslimden maksat...* tanımının tekrarı ile yetinilmiş; yeni bir tanımlamaya gidilmemiştir. Ayrıca, 22 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğindeki tanım da geçersiz hale gelmiştir.

4- KONUYA İLİŞKİN ÖRNEK

Arsa karşılığı inşaat işi yapan (ABC) Ltd. Şti., %50'sini herhangi bir ticari faaliyeti ve mükellefiyeti olmayan arsa sahiplerine vermek üzere, 2013 yılında inşaatına başladığı her biri 150 m²'nin altında toplam 2672 m²'lik 18 adet Göçer Sitesi'nde, toplam 3608 m²'lik 26 adet de Göçmez Sitesi'nde toplam 44 adet dairenin yapımını 2014 yılında tamamlamış ve satış/devirlerini gerçekleştirmiştir. Yapımını gerçekleştirdiği 44 dairenin toplam maliyetinin 3.140.000,00 TL olduğu tespit edilmiştir. Buna göre, arsa sahiplerine devredilen daireler için düzenlenecek fatura bedelleri (emsal bedeli);

- Arsa sahiplerine devredilen dairelerin emsal bedeli maliyetler bilindiğinden maliyet bedeli esasına göre tespiti gerekir (Emsal bedelin tespitinde, “ortalama fiyat esasının”, dairelerin/bağımsız bölümlerin aynı cins ve nevide olmaması nedeniyle uygulanamayacağı düşünülmektedir. Maliyet tutarı bilinse dahi emsal bedelinin sadece “takdir esasına” göre tespit edilmesi gerektiği görüşünde olanlar olsa da, birçok Danıştay kararında maliyet bedeli bilinmesi halinde takdir esasına göre emsal bedeli belirlenemeyeceği açıklanmıştır¹).

- Arsa sahiplerine teslim edilen dairelerin maliyeti toplam maliyetin yarısı olacaktır. Buna göre, emsal bedeli tespit edilecek dairelerin maliyet bedeli 1.570.000,00 TL (3.140.000 x %50) olacaktır.
- Herhangi bir mükellefiyeti ve ticari amacı olmayan arsa sahiplerine yapılan teslimler “perakende teslim” sayılacağından maliyet bedeline %10 ilave edilerek emsal bedeli tespit edilecektir. Buna göre, arsa sahiplerine teslim edilen dairelerin toplam emsal bedeli 1.585.700,00 TL (1.570.000 x 1,01) olarak belirlenmelidir (Dairelerin m²'lerine göre tek tek daire emsal bedelleri de tespit edilebilir).

¹ Bkz. Danıştay 3. Daire E: 1990/2543, K: 1992/348;
Danıştay 3. Daire E: 2001/3537, K: 2004/306;
Danıştay 4. Daire E: 1997/2660, K: 1998/3783;
Danıştay 4. Daire E: 1997/2065, K: 1998/2082;
Danıştay 11. Daire E: 1997/3228, K: 1999/1064;
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu E: 1997/418, K: 1998/396;
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu E: 2004/31, K: 2004/76.

NOT: Yukarıda örnek, ticari işletmeye dahil bir arsa üzerinde, arsa karşılığı dükkan teslimi şeklinde tekrar düşünülürse; arsa karşılığı dükkan teslimi yapan müteahhit firma, dükkanların emsal bedelini “toptan satış” olarak değerlendirerek, maliyet bedeli ile emsal bedelini tespit edecektir.

5- SONUÇ

Katma Değer Vergisi uygulamasında; vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti anlamına gelen değerlendirme ve değerlendirme ölçülerinde biri olan emsal bedeli ile Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 27. maddesinde belirtilen hallerde KDV matrahı tayin ve tespit edilebilmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nda emsal bedelin **sırası ile** ortalama fiyat esası, maliyet bedeli esası ve takdir esasına göre tayin olunacağı, maliyet bedeli esası ile emsal bedeli belli edilecek malın maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için %10 ilave etmek suretiyle emsal bedeli belli edileceği belirlenmiş; ancak emsal bedeli uygulamasında “toptan ve perakende satış” kavramlarından ne anlaşılması gerektiği net olarak açıklanmamıştır. Bununla birlikte, perakende satış kavramı için ölçü olabilecek geçerli tek ve net tanım 2003/6666 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile; **“perakende safhadaki teslimden maksat; teslimi yapılan ürünlerin aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar ile işletmelerinde kullanacak olanlar dışındakilere satılmasıdır. Ürünleri, aynen ya da işlendikten sonra satanlar ile işletmesinde kullanacak olanların gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olmamaları halinde bunlara yapılan teslimler de perakende teslim sayılır.”** şeklinde yapılmış; bu tanım son olarak KDV Uygulama Genel Tebliği ile de teyit edilmiştir. Perakende teslim (satış) dışında kalanların “toptan” sayılacağı ise tabiidir.

KAYNAKÇA

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu.
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu.
- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu.
- 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.
- 2003/6666 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.
- 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı.
- 22 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.
- 31 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.
- 91 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği.
- Beyanname Düzenleme Rehberi (2013), Vergi Müfettişleri Derneği, 2013, Ankara.
- Danıştay 3. Daire E: 1990/2543, K: 1992/348.
- Danıştay 3. Daire E: 2001/3537, K: 2004/306.
- Danıştay 4. Daire E: 1997/2660, K: 1998/3783.
- Danıştay 4. Daire E: 1997/2065, K: 1998/2082.
- Danıştay 11. Daire E: 1997/3228, K: 1999/1064.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu E: 1997/418, K: 1998/396.
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu E: 2004/31, K: 2004/76.
- KDV Uygulama Genel Tebliği.
- Türk Dil Kurumu Türkçe Sözlük.