

MESLEKİ TEŞEKKÜLLERCE BELİRLENEN ASGARİ TARİFE ÜCRETLERİNDE KDV SORUNU

VAT ISSUE IN RELATION TO MINIMUM TARIFFS DETERMINED
BY PROFESSIONAL CHAMBERS



Secahattin VURAL*

öz

Serbest meslek hizmetleri için mesleki teşekküllerce belirlenen tarifelerdeki ücretler üzerinden ayrıca KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı hususu, öteden beri tartışmalara konu olmuştur. Bazı görüş ve yargı kararları tarife bedeline KDV'nin dahil olacağı yönündedir. Çalışmamızda bunun tam aksine söz konusu tarifelerdeki ücretlere ayrıca KDV ilave edilmesi gerektiği yönündeki görüşümüz yasal dayanaklarıyla açıklanmaya çalışılacak ve konunun netleştirilmesi için öneride bulunulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Tarife, Ücret, KDV, Em-sal Bedel.

ABSTRACT

The fact that whether VAT will be calculated or not upon the wages on the basis of the tariffs determined by professional chambers for self-employment services has been the subject of discussion all along. Some views and judicial decisions are of the opinion that the tariff will include VAT. In our article, on the contrary, we will try to explain the legal basis of our opinion that the VAT should also be added to the charges in the mentioned tariffs, and suggestions will be made to clarify the issue.

Keywords: Tariff, wage, VAT, imputed cost

* Vergi Müfettişi

M.G.T.: 07.02.2017 / M.K.T.: 27.03.2017

1- GİRİŞ

Bazı meslek gruplarında mesleki disiplinin temini ve aynı işi yapanlar arasında rekabet eşitsizliğini önleme gerekçesiyle, yapılan hizmetlerin bedelleri belli bir tarifeye bağlanmaktadır. Tarifede yer alan bedeller ise, tarifeye konu hizmetin yapılması gereken asgari tutarını yansıtmaktadır. Tam da bu noktada bu tarifelere atıfta bulunularak, olası vergi kayıp kaçacağını önleme amacıyla 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) 27/5'inci maddesinde; bedelleri tarife ile belirlenmiş serbest meslek hizmetlerinde KDV matrahının anılan tarife bedellerinden aşağı olamayacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre serbest meslek faaliyetlerinde hizmet bedeline ilişkin olarak, asgari yönden bu tarifedeki ücretlerin emsal alınması gerekmektedir. Fakat, bazı çalışmalarda bu tarifelerdeki ücretlerin KDV dahil tutar olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmekte ve yargı mercileri tarafından da bu yönde kararlar verildiği görülmektedir. Makalemizde bunun tam aksine söz konusu tarifelerdeki ücretlere ayrıca KDV ilave edilmesi gerektiği yönündeki görüşümüz yasal dayanaklarıyla açıklanmaya çalışılacak ve konunun netleştirilmesi için öneride bulunulacaktır.

2- MESLEKİ TEŞEKKÜLLERCE BELİRLENEN ÜCRET TARİFELERİNDE KDV SORUNU

KDVK'nın 27/5'inci maddesinde; **"Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamaz."** Hükümü yer almaktadır. Söz konusu tarife ücretlerinin asgari yönden emsal alınması gerektiğine şüphe bulunmamakla beraber, ücretin KDV dahil olarak mı dikkate alınacağı yoksa üzerinden ayrıca KDV mi hesaplanacağı ihtilaf konusu olmuştur. Bazı görüş ve yargı kararları tarife bedeline KDV'nin dahil olacağı yönündedir. Bu görüş ve kararlarda, konunun merkezinde yer alan KDVK'nun 27/5'inci maddesi bir tarafa bırakılarak, **"tarife"** ifadesinin geçtiği başka bir madde (KDVK Md: 20/4) üzerinden değerlendirme yapılmaktadır.

2.1- Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20/4'üncü Maddesindeki Tarifeli İşler

3065 sayılı KDVK'nın 20/4'üncü maddesinde, **fiyatı belli bir tarifeye göre tespit edilen işlerde** tarife bedelinin Katma Değer Vergisi dahil edilerek tespit olunacağı ve verginin müşteriye ayrıca intikal ettirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Ancak, **"belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler"** ibaresinden ne anlaşılması gerektiğine ilişkin olarak, kanun veya tebliğde doğrudan bir açıklama yapılmamıştır. Bilindiği üzere, 26.04.2014 tarihinde yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliği ile bugüne kadar yayımlanmış olan tüm KDV tebliğleri bu tebliğde toplanmıştır. Söz konusu KDV Genel Uygulama Tebliğinin aksine, mülga 9 ve 11 No'lu genel tebliğlerde bununla ilgili örnekler verilmek suretiyle konuya açıklık getirilmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda verilen örnekler; gazete, dergi, ilaç, kitap ve akaryakıt gibi mal veya hizmetler olup, bunların fiyatı tarife veya ambalajda KDV dahil şekilde gösterilerek nihai alıcının bilgisine sunulmaktadır. Bu örnekler arasında, çalışmamızın bir sonraki bölümünde değineceğimiz mesleki ücret tarifelerine hiç yer verilmemiştir. Aslında bu düzenlemenin, fiyatı önceden belirlenen mal teslimi ve hizmet ifalarında nihai perakende satış fiyatının katma değer vergisi dahil edilerek gösterilmesi için yapıldığı anlaşılmaktadır.

2.2- Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27/5'inci Maddesindeki Tarifeli İşler

Diğer bir tarife türü de Kanun'un 27/5'inci maddesinde bahsi geçen ve yaptıkları serbest meslek hizmetinin bedeli belli bir tarifeye göre belirlenen bazı meslek gruplarının ücret tarifeleridir. Bu mes-

lek gruplarına örnek olarak avukat, mali müşavir ve yeminli mali müşavir, doktor, gümrük müşavirleri ve serbest çalışan mühendisleri verebiliriz. Belli tarifeye göre bedeli tayin olunan işlerle ilgili açıklamaların yapıldığı KDV tebliğlerinde söz konusu meslek gruplarına ilişkin bir açıklama yapılmamış olmasına rağmen, zaman zaman bu meslek gruplarına ilişkin ücret tarife bedellerinin de KDV dahil olduğu ileri sürülmektedir.

Söz konusu meslek gruplarının tarifeleri kendi mesleki teşekküllerince yasal çerçevede belirlenmektedir. Buna göre; avukatlara ilişkin asgari ücret tarifesi Türkiye Barolar Birliği tarafından, mali müşavirlere ilişkin tarife TÜRMOB tarafından, doktorlara ilişkin tarife Türk Tabipler Birliği ve mühendislerle ilişkin tarife ise, Türk Mühendis ve Mimar Odaları Birliği tarafından belirlenmektedir. Bunların belirlemiş oldukları tarifelerde, tarife bedeline KDV'nin dahil olup olmadığına ilişkin olarak birtakım düzenlemeler ve açıklamalar yapılabilmektedir. Mesela; 2002 yılı Avukatlık Asgari Ücret Tarifesinin 21'inci maddesinde *"Bu tarifede yer alan ücretlere 3065 sayılı Yasa hükümleri gereği katma değer vergisi ayrıca ilave edilir"*¹ hükmüne yer verilerek; Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Asgari Ücret Tarifesinin de **"Ücret Tespitinde Dikkate Alınacak Hususlar"** başlıklı **Notlar** kısmının 4. bölümünde *"Tarifedeki Ücretler, KDV Hariç tutarlardır."* Açıklamasına yer verilerek tarife bedellerinin KDV hariç olduğu belirtilmiştir.

Yargı mercileri tarafından bunun tam aksine verilen birçok karar bulunmakta olup, verilen kararların geneli avukatlık ücret tarifesine ilişkindir.

3- MESLEKİ TARİFE ÜCRETİNE KDV'NİN DAHİL OLDUĞU YÖNÜNDEKİ GÖRÜŞLER ve DAYANAK NOKTASI

Mesleki teşekküllerce belirlenen tarife bedellerinin KDV dahil olması gerektiğini savunanların temel dayanak noktası, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20/4'üncü maddesidir. Anılan maddede; **"Belli bir tarife göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin bilette tahsil edildiği hallerde tarif ve bilet bedeli Katma Değer Vergisi dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez."** Hükmüne yer verilmiştir. Yargı mercileri tarafından da bu yönde verilmiş birçok karar² bulunmakta olup, bazı kararlara aşağıda yer verilmiştir.

Yargıtay 4. Hukuk Dairesi'nin 07.02.2005 tarih ve E:2004/07298, K: 2004/00852 Sayılı Kararı; *"... Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen "vergi, resim harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." şeklindeki yasa maddelerinin bu düzenleniş biçimine karşın, Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi'nin 21. maddesindeki düzenleme biçiminin yer almış bulunması, normlar arasındaki aykırılık yaratmıştır. Bu gibi durumlarda ve Yargılama Hukuku bakımından öncelikle göz önünde tutulacak hüküm, Anayasa kuralıdır. Yukarıda yazılı olan Anayasa kuralına dayanılarak çıkarılan 3065 sayılı Yasanın 20/4. maddesinde, yukarıda açıklandığı üzere, bu nitelikteki tarifelerde öngörülen miktarın içinde Katma Değer Vergisi'nin de bulunduğu, diğer bir ifade ile Katma Değer Vergisi'nin, tarifede belirlenen miktar içinde yer aldığı belirtilmiştir. Şu durumda, yasa hükmü gözetildiğinde, **tarifedeki ücrete ayrıca Katma Değer Vergisi'nin eklenmemesi gerektiğini kabul edilmek gerekir.**"* şeklindedir.

¹ Daha sonraki yıllarda yayımlanan Avukatlık Asgari Ücret Tarifelerinde bu hükmeye yer verilmemiştir.

² Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun E:2004/12-232,K:2004/243 Sayılı Kararı ile 4. Hukuk Dairesi'nin E. 2003/4051, K. 2003/10170 Sayılı Kararı ve Danıştay 11.Dairesi'nin E:2004/267,K:2004/1685 Sayılı Kararı, bunlardan bazılarıdır.

Danıştay 6. Dairesinin 19.03.2004 tarih ve E:2003/359, K: 2003/1691 Sayılı Kararı; “Kara-
rın verildiği tarih itibariyle yürürlükte bulunan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi”nin 21 inci maddesinde;
“bu tarifede yer alan ücretlere 3065 sayılı Yasa hükümleri gereği katma Değer Vergisi ayrıca ilave
edilir.” denilmekte ise de, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Yasasının 20/4 üncü maddesinde “belli bir
tarifeye göre fiyatı tespit edilen işlerle biletle tahsil edilen hallerde tarife ve bilet bedeli, katma değer
vergisi dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez.” hükmüyle Anayasa”nın
73 üncü maddesinde belirtilen “vergi resim harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirir
veya kaldırılır.” şeklinde yasa maddelerinin bu düzenleniş biçimine karşın, “tarifede yer alan vekalet
ücretlerine katma değer vergisi ayrıca ilave edilir.” yolundaki Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi”nin 21 inci
maddesindeki düzenleme, normlar arasında AYKIRILIK YARATMIŞTIR. Bu gibi durumlarda ve Yargıla-
ma Hukuku bakımından öncelikle göz önünde tutulacak hüküm, ANAYASA KURALIDIR. Yukarıda ya-
zılı olan Anayasa kuralına dayanılarak çıkarılan 3065 sayılı Yasanın 20/4 üncü maddesinde açıklandığı
üzere, bu nitelikteki tarifelerde öngörülen miktarın içinde Katma Değer Vergisinin de bulunduğu, diğer
bir ifadeyle Katma Değer Vergisinin tarifede belirlenen miktar içinde yer ALDIĞI BELİRTİLMİŞTİR. Bu
itibarla, yasa hükmü gözetildiğinde, tarifedeki ücrete ayrıca Katma Değer Vergisi eklenmesi MÜMKÜN
DEĞİLDİR.” şeklindedir.

Verilen bu kararlara göre; bedelin KDV dahil olarak dikkate alınması gerektiğine ilişkin olarak
kanun maddesinde amir hüküm bulunmakta ve anayasal kural gereği tarifedeki ücretlere ayrıca KDV
ilave edileceğine ilişkin bir hükmü tarifelere eklemek mümkün bulunmamaktadır. Buradan çıkan
diğer bir sonuçta, anayasa kuralı nedeniyle tebliğ, sirkü vb. ikincil düzenlemelerle de bu ücretlere
ayrıca KDV ilave edileceğine ilişkin bir düzenleme yapma imkânı bulunmamaktadır. Yargı mercileri
tarafından verilen bu kararlar, ilk bakışta son derece isabetli gibi görünmektedir. Zira maddede; belli
bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işlerde bedelin KDV dahil olacağı açıkça belirtilmektedir. Buna göre
**KDVK’nın diğer maddelerinden bağımsız olarak sadece kanunun 20/4’üncü maddesine göre
yapılan değerlendirmede**, belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işlerde tarife bedelinin KDV dahil
olarak tespit edilmesi kanuni bir zorunluluk olup, KDV’nin bedele dahil olup olmayacağı hususunda
bir tereddüdün bulunmaması gerekir. Ancak, unutulmamalıdır ki Katma Değer Vergisi Kanunu’nda,
söz konusu tarife bedelinin KDV hariç olduğu yönünde, daha açık bir ifadeyle tarife ücretine ayrıca
KDV ilave edilmesi gerektiği yönünde hüküm içeren maddeler ve bunu teyit eden tebliğ vb. düzenle-
meler bulunmaktadır.

4- MESLEKİ TARİFE ÜCRETİNE KDV’NİN DAHİL OLMAMASI GEREKTİĞİNE İLİŞKİN DEĞERLENDİRMELER

Çalışmamızın bu kısmında, serbest meslek erbapları için mesleki teşekküllerce belirlenen ü-
cret tarife bedellerine ayrıca KDV ilave edilmesi gerektiğine işaret eden yasal düzenlemeler üzerinde
bir değerlendirme yapılacaktır. Ama öncelikle KDVK’nın 20/4’üncü maddesine dayanılarak bedelin
katma değer vergisini de içinde barındırdığına ilişkin verilen yargı kararları ve görüşler üzerinde bir
değerlendirme yapmakta fayda bulunmaktadır.

4.1- KDV Kanunu’nun 20/4’üncü Maddesinin Uygulama Alanı

Bazı meslek mensuplarının ücret tarifelerindeki bedellere ayrıca KDV ilave edilemeyeceği yönün-
de yargı mercileri tarafından verilen kararlar, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 20/4’üncü maddesine

dayanmaktadır. Bu maddede belli bir **tarifeye** göre fiyatı tespit edilen işlerde tarife bedelinin Katma Değer Vergisi dahil edilerek tespit olunacağı ve KDV'nin müşteriye ayrıca intikal ettirilmeyeceğine hükmedilmiştir.

Esasında burada asıl üzerinde durulması gereken husus, kanun maddesinde geçen "tarife" ifadesinden ne anlaşılması gerektiğidir. 3065 sayılı Katma değer Vergisi Kanununun ilgili madde gerekçesinde de bununla ilgili bir açıklama bulunmamaktadır. Sadece daha önce yayımlanmış ve şu an mülga olan 9 ve 11 No'lu Tebliğlerde, konuya örnekler verilmek suretiyle somut bir şekilde açıklık getirilmeye çalışılmıştır. Buna göre gazete, dergi, kitap, ilaç, akaryakıt vb. mallarla kuru temizleme, sinema vb. hizmetlerin fiyatları KDV dahil olarak gösterilecektir. Verilen örneklerden anlaşıldığı kadarıyla, fiyatı önceden kesin olarak tespit edilebilen mal veya hizmetler Kanun'un 20/4'üncü maddesindeki türde tarifeli işlerdir.

Bu madde ile amaçlanan husus, KDV içermekte olan bir bedele tekrar KDV ilave edilmesi suretiyle haksızlık yapılmasının önlenmesidir.³ Dolayısıyla söz konusu kanun maddesinin konuluş amacının aslında bu türden mal veya hizmetlerle ilgili olduğu ve maddedeki "tarife" ifadesinin de bu maksatla kullanıldığı anlaşılmaktadır. Çünkü tebliğlerde konuyla ilgili verilen örneklerde sadece bu türden mal veya hizmetlere yer verilmiş olup; avukat, mali müşavir, doktor ve bunlara benzer diğer serbest meslek erbablarının ücret tarifelerine yer verilmemiştir.

Diğer taraftan Kanun'un 20/4'üncü maddesinin uygulamasına yön vermek amacıyla KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "**Tarifeli İşler ile Bedelin Biletle Tahsil Edildiği Hallerde Matrah**" başlıklı III-A.1.2. bölümünde; "..... *Bu hallerde, tarife veya bilet bedeli üzerinden iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır. Hesaplanan KDV ise tarife veya bilet üzerinde ayrıca gösterilmez **ancak tarife veya bilet üzerinde bedele KDV'nin dahil olduğu belirtilir. Böyle bir belirleme olmaması halinde, belirtilen tutar üzerinden KDV ayrıca hesaplanır.***

*Perakende satış safhasına kadar olan imalatçı veya toptancı safhalarındaki teslimlerde, vergi dahil perakende satış fiyatları dikkate alınmaksızın teslim karşılığında tahakkuk ettirilen gerçek bedeller üzerinden KDV hesaplanır. Bu malların perakende satışını yapanlar, **vergi dahil olarak önceden tespit edilen fiyatlar üzerinden satış yaparak ayrıca KDV hesaplamazlar. Ancak vergili satış bedeline iç yüzde oranı uygulamak suretiyle bedele dahil KDV'yi tespit ederek ayırırlar. Bu şekilde hesaplanan KDV'den mal alımları sırasında ve sair suretle ödenen katma değer vergilerinin indirilebileceği tabiidir.***" açıklamalarına yer verilmiştir.

Dikkat edilecek olursa, KDV'nin bedele dahil olduğunun tarifede belirtilmesi gerektiği, bu şekilde bir belirlemenin olmaması halinde de tarife bedeli üzerinden ayrıca KDV hesaplanacağı açıklaması yapılmıştır. Yapılan bu açıklamalara bağlı olarak buradaki "tarife" ifadesinden mesleki teşekküllerce belirlenen tarifelerin anlaşıldığı durumda dahi, bedele KDV'nin dahil olup olmadığı konusunda bir belirsizlik olmamalıdır. Örneğin; 2015 yılı avukatlık asgari ücret tarifesinde KDV'nin bedele dahil olduğuna ilişkin bir açıklama bulunmadığından, tarifede belirtilen tutarlara ayrıca KDV ilave edilmesi gerekecektir. Nitekim Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 05.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-14001-55-1092 Sayılı Özelgesinde; "*Buna göre, avukatla vekil edeni arasında yapılan ücret sözleşmelerinde, Avukatlık Kanunu ve Tarife hükümlerinin uygulanması ve bu Tarifede belirlenen*

³ Mehmet Maç, "KDV Uygulaması", KDV 5 (E-Kitap) Madde 20: "Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah" s.8, www.bdo.com.tr/vergi/kdv.php

*ücretlerin altında avukatlık ücreti belirlenmemesi koşulu ile **KDV'nin matrahı, sözleşmeye göre, avukatın müşterisinden tahsil etmesi gereken tutar olacak ve bu tutar üzerinden KDV HESAPLANACAKTIR.***” şeklinde görüş bildirilmiştir.

Sonuç olarak söz konusu yargı kararlarında, KDVK'nın sadece 20/4'üncü maddesi üzerinden değerlendirme yapıldığı; kanunun, konuyla doğrudan ilgisi olan diğer maddelerinin ve bununla ilgili olarak tebliğlerde yapılan açıklamaların hiç dikkate alınmadığı göze çarpmaktadır. Oysa kanun yorumunda, hükümlerin konuluş maksadı ile kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısına bakmak, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin amir hükmü gereğidir. Dolayısıyla Kanun'un sadece 20/4'üncü maddesine dayanarak, mesleki teşekküllerce belirlenen tarifedeki ücretler üzerinden ayrıca KDV hesaplanamayacağını iddia etmek çok isabetli bir yaklaşım olmayacaktır.

4.2- Mesleki Tarife Ücretine KDV'nin Dahil Olmadığının Yasal Dayanakları

Mesleki teşekküllerce belirlenen asgari ücret tarife bedellerine ayrıca KDV ilave edilmesi gerektiğine ilişkin yasal düzenlemeler, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1, 20/1-2, 25/b ve 27'nci maddelerinde yer almaktadır.

Vergi uygulamalarında “**matrah**”, üzerinden vergi hesaplanan tutardır. KDVK'nın 25'inci maddesine göre de KDV tutarı matraha dahil değildir. Yine KDVK'nın 20'nci maddesinde; teslim ve hizmet işlemlerinde **KDV matrahının** işlemlerin karşılığını teşkil eden **bedel** olduğu, **bedel** deyiminin ise, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve parayla temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği, belirtilmektedir. Aynı kanunun 27/5 maddesinde de; serbest meslek faaliyetlerine ilişkin hizmet **bedelinin, yani KDV matrahının** mesleki teşekküllerce tespit edilmiş **tarifedeki** ücretten düşük olamayacağı belirtilmektedir. Dikkat edilecek olursa söz konusu kanun maddesinde “**bedel**” ifadesi kullanılmak suretiyle aslında tarifedeki ücret tutarının, KDV matrahı olduğuna, daha açık bir ifadeyle üzerinden KDV hesaplanacak tutar olduğuna dikkat çekilmektedir. Diğer taraftan madde bütünüyle ele alındığında maddenin birinci fıkrasındaki; “..... **matrah, işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.**” Lafzi ile burada emsal alınması gereken ücretin, vergili tutardan ziyade matrah olduğuna vurgu yapıldığı anlaşılmaktadır. Konu, KDVK'nın 1/1'inci maddesi kapsamında değerlendirildiğinde de aynı sonuca ulaşılmaktadır. Şöyle ki; meslek mensubu ile hizmeti alan arasında bedele ilişkin bir belirleme yapılmamışsa KDVK'nın 27/5'inci maddesi uyarınca hizmet bedeli olarak mesleki tarife ücreti esas alınacaktır. Burada ücret bir hizmet ifası karşılığı alındığı için KDVK'nın 1/1'inci maddesi uyarınca KDV'ye tabi olacak ve bu ücretin üzerine ayrıca KDV ilave edilmesi gerekecektir. Dolayısıyla tarifedeki ücretin, üzerinden KDV hesaplanacak tutar olduğuna vurgu yapıldığı bu durumlarda, tarife ücretine KDV'nin dahil olduğunu iddia etmek mümkün bulunmamaktadır. Kaldı ki 26.04.2014 Tarih ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan KDV Uygulama Genel Tebliği'nde konuya ilişkin olarak verilen bir örnekte, tarife ücretine KDV'nin dahil olmadığı gayet açık ve nettir. Söz konusu örnek aynen şu şekildedir:

Örnek: Türkiye Barolar Birliği tarafından belli bir dava türüne ilişkin olarak tespit edilen vekâlet ücreti 5.000 TL ise bu hizmeti ifa eden bir avukatın serbest meslek makbuzunda gösterilen KDV **matrahı** 5.000 TL'den az olamaz. Örnek dikkatlice incelendiğinde burada da kanun maddelerinde olduğu

gibi **asgari tarife bedelinden aşağı olamayacağına** vurgu yapılanın, vergili bedelden ziyade **KDV matrahı (Üzerinden KDV hesaplanması gereken tutar)** olduğu anlaşılmaktadır. Tebliğ'de verilen bu örnekle, konu somut bir şekilde açıklanmış ve söz konusu tarife ücretlerine KDV'nin dahil olup olmadığı yönündeki belirsizlik tereddüde yer vermeyecek şekilde giderilmiştir. Burada kanuni alt yapısı olmayan bir düzenlemenin anayasal kurala aykırı bir şekilde tebliğle düzenlendiğinin ileri sürülmesi de mümkün değildir. Çünkü söz konusu tarife ücretlerine ayrıca KDV ilave edilmesi gerektiğine ilişkin kanuni alt yapı, yukarıda açıkladığımız kanun maddeleri ile oluşturulmuş ve tebliğde verilen örnekle de daha somut bir şekilde açıklama yapılmıştır.

Görüldüğü üzere gerek kanunda gerekse tebliğlerde tarife bedelinin vergili bedelden ziyade, üzerinden vergi hesaplanacak olan KDV matrahı olduğuna dikkat çekilmektedir. Kanun koyucunun iradesi bunun aksine olsaydı KDVK'nın 27/5'inci maddesi, beyana konu katma değer vergisinin, bu tarifede gösterilen ücret bünyesindeki katma değer vergisinden düşük olamayacağına hükmedecek şekilde tanzim edilebilirdi. Zaten söz konusu tarifeler meslek mensuplarının yaptıkları hizmetlerin asgari seviyesini belirlemek amacıyla hazırlanmakta olup, adından da anlaşıldığı üzere buradaki ücretler, meslek mensuplarının yaptıkları hizmetlerin karşılığında almaları ve ellerinde bulundurmaları gereken asgari tutarlardır. Katma değer vergisi ise, yapısı gereği mükelleflerin gelirinin bir parçası olmanın aksine, devlet adına mükelleflere emanet olarak bırakılan ve zamanı geldiğinde de hazineye intikal ettirilen bir vergidir. Konu bu yönüyle değerlendirildiğinde de söz konusu tarife ücretlerinin katma değer vergisinden ayrı düşünülmesi kaçınılmazdır.

Dolayısıyla bahsi geçen yasal düzenlemeler ve açıklamalar, üzerinden vergi hesaplanan tutarın "matrah" olduğu hususu ile birlikte düşünüldüğünde, Kanun'un 27/5. maddesinde belirtilen asgari tarife bedellerinin KDV hariç tutar olarak dikkate alınması gerekmektedir. Daha açık bir ifadeyle tarifedeki ücret tutarı, KDV matrahı olarak dikkate alınmalı ve bu tutarın üzerinden ayrıca KDV hesaplanmalıdır.

5- YORUM KARGAŞASINI GİDERMEYE YÖNELİK BİR ÖNERİ

Çalışmamızın önceki bölümlerinde, Maliye İdaresinin mesleki ücret tarifelerinde, iradesini bu ücrete ayrıca KDV ilave edilmesi gerektiği yönünde ortaya koyduğu değerlendirmesi yapılmıştır.

Türk Dil Kurumu sözlüğünde tarife ifadesi "*fiyat gösteren çizelge*" olarak tanımlanmış olup, bu ifade mana itibarıyla çok geniş bir alana hitap etmektedir. Buna bağlı olarak KDVK'nın 20/4'üncü maddesindeki tarife ifadesinin bu maddedeki manasının ötesinde, Kanun'un 27/5'inci maddesinde belirtilen asgari ücret tarifeleri ile ilişkilendirilerek yorum kargaşasına neden olunabilmektedir. Maliye İdaresinin konu hakkındaki iradesi belli olsa da bir anlam ve yorum kargaşasına meydan vermemek için Kanun'un 20/4'üncü maddesinin uygulama alanının daha net olarak belirlendiği bir takım yasal düzenlemelerin yapılmasının faydalı olacağı kanısındayız. Mesela bunun için Kanun'un 20'nci maddesinin 4'üncü fıkrasına; "*vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez*" ibaresinden sonra gelmek üzere "**Mesleki teşekküllerce belirlenen ücret tarifeleri bu fıkra kapsamında değerlendirilmez.**" şeklinde hüküm eklemek suretiyle maddenin uygulama alanı daha net bir şekilde belirlenmiş ve yorum kargaşalarının önüne geçilmiş olacaktır. Diğer yandan 20/4'üncü maddenin uygulamasına ilişkin olarak, daha önceki tebliğlerde olduğu gibi yeni KDV Genel Uygulama Tebliği'nde de örnekler verilmek suretiyle konuya açıklık getirilmesi yerinde olacaktır.

6- SONUÇ

Serbest meslek hizmetleri için mesleki teşekküllerce belirlenen tarifelerdeki ücretler üzerinden ayrıca KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı hususu, öteden beri tartışmalara konu olmuştur. Yargı camiasının bununla ilgili görüşü, katma değer vergisinin tarifede belirlenen miktar içinde yer aldığı ve bu nedenle de söz konusu ücretler üzerinden ayrıca KDV hesaplanmaması gerektiği yönündedir. Çünkü yargı mercilerine göre Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20'nci maddesinin 4'üncü fıkrası doğrudan buna hükmetmektedir. Ancak, uygulama alanı ve konuluş maksadı sorgulanmaksızın sadece bu madde doğrultusunda yorum yapılırken, Kanun'un bunun tam aksine hüküm içeren diğer maddelerinin varlığı göz ardı edilmektedir.

Hal böyleyken mesleki tarife ücretlerine KDV'nin dahil olduğunun ileri sürülmesi, uygulama alanı farklı olan kanun maddelerinin birbirleri ile ilişkilendirilerek yorumlanması nedeniyledir. Burada Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20/4'üncü maddesi ile serbest meslek işleri için mesleki teşekküllerce belirlenen tarife ücretlerinin asgari yönden emsal alınmasına hükmeden 27/5'inci maddesinin uygulama alanı birbiriyle ilişkilendirilmekte ve bir yorum kargaşası ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20/4'üncü maddesinin uygulama alanının daha net olarak belirlendiği birtakım düzenlemelere ihtiyaç vardır. Kanun'un 20'nci maddesinin 4'üncü fıkrasına; "vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez" ibaresinden sonra gelmek üzere **"Mesleki teşekküllerce belirlenen ücret tarifeleri bu fıkra kapsamında değerlendirilmez."** şeklinde hüküm eklenmesi ile yorum kargaşalarının önüne geçileceği kanısındayız. Diğer yandan daha önceki tebliğlerde olduğu gibi KDV Genel Uygulama Tebliği'nde de söz konusu maddenin uygulaması ile ilgili örnekler verilerek maddenin sınırları net olarak çizilmelidir.

KAYNAKÇA

- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu,
- KDV Genel Uygulama Tebliği,
- KIZILOĞ, Ş. Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayıncılık Ankara 2010,
- MAÇ, M. "KDV Uygulaması", KDV 5 (E-Kitap) Madde 20: "Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah" s.8, <http://www.bdo.com.tr/vergi/kdv.php>
- ŞAHİN, O. "Karşı Tarafa Yüklenen Vekalet Ücretinin Vergilendirilmesinde Yaşanan Gelişmeler ve Son Durum", <http://www.oyasahin.av.tr/makale/Kar.Tr.Vek.Ucr.Verg.Son%20durum.pdf>
- TDK Büyük Türkçe Sözlük, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts