



TARİHİ: 04.09.2012

GÜMRÜK MÜŞAVİRLERİNİN ÜCRET TARİFELERİ VE VERGİ MÜKELLEFİYETLİĞİ HAKKINDA BİR İNCELEME

Derleyen: A. Baki Şimşek

Bilindiği üzere 07.07.2009 tarihli 27281 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan ve 07.10.2009 tarihinde yürürlüğe giren 5911 sayılı Kanun ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun Geçici 6. maddesine 10 fıkra olarak; "Gümrük müşavir derneklerince, gümrük müşavirlerinin yapacakları İş ve işlemler karşılığı alacakları asgari ücretleri gösteren ve takvim yılı bazında belirlenen Asgari Ücret Tarifesi, Müsteşarlıkça uygun görülerek onaylanmak suretiyle uygulamaya konulur" amir hükmü eklenmiştir.

"Gümrük Müşavirliği Asgari Ücret Tarifesi ve Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirleri Asgari Ücret Tarifesi ile Gümrük Müşavirliği Asgari Ücret Tarifesi Uygulama Esasları" T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığınca 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun Geçici 6. maddesinin 10 fıkrası uyarınca uygun görülerek onaylanmak ve 31.12.2009 tarihli 2009/125 sayılı Genelgesi ile yayınlanmak suretiyle uygulamaya konulmuştur ve bu tarife 2010/04 sayılı genelge ile de revize edilmiştir.

a- KUNUNUN GELİR VERGİSİ KURUMLAR VERGİSİ VE KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ AŞAĞIDAKİ GİBİDİR.

1- GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN;

Bedeli bir tarifeye göre belirlenen serbest meslek işlerinde tarifinin altında ücret alınması ve evrak düzenlenmesi durumunda tarife bedeli ve düzenlenen fatura veya serbest meslek makbuzu arasındaki farka isabet eden

oranda gelir ve kurumlar vergisi tarh ve tahakkuk ettirilir; tahakkuk ettirilen bu vergi daha sonra vergi zayi gecikme zammı ve usulsüzlük cezaları ile birlikte mükelleften tahsil edilir,

2- KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN:

KDV Kanunu'nun 1/1. maddesine göre, serbest meslek faaliyeti kapsamında verilen hizmetler KDV'ye tabi bulunmakta olup, bu işlemlerde matrah aynı Kanun'un 20. Maddesine göre hizmetin karşılığını oluşturan bedeldir. Ancak, serbest meslek hizmet bedelinin belli bir tarifeye göre tespit edilmesi halinde ise KDV matrahı, anılan Kanun'un 27/5. maddesine göre tarife bedelinden düşük olamamaktadır. Mesleki oda veya teşekküllerce tespit edilen hizmet tarifesine, üyelere uyulması zorunlu olup, tarife bedelleri esas olarak, o hizmet faaliyetindeki asgari bedelleri yansıtmaktadır. Kanun'un 27/5. maddesindeki bu düzenleme, bir otokontrol ve güvenlik müessesesidir. Hizmet bedelinin belli bir tarifeye bağlanmış olmasının

nedeni ise, mesleki disiplinin sağlanması ve aynı hizmeti sunan serbest meslek erbabı arasındaki ücret dengesizliklerini gidererek, haksız rekabetin önlenmesidir. Yukarıdaki açıklamalara göre KATMA DEĞER VERGİSİ yönünden de yine tarife bedeli ve düzenlenen fatura veya serbest meslek makbuzu arasındaki farka isabet eden oranda katma değer vergisi tarh ve tahakkuk ettirilir; tahakkuk ettirilen bu vergi daha sonra vergi zayi gecikme zammı ve usulsüzlük cezaları ile birlikte mükelleften tahsil edilir.

3- MÜTESELSİL SORUMLULUK:

Müteselsil sorumluluğa ilişkin ilk düzenleme VUK'un 11. maddesine 3239 sayılı Kanun'un 2. maddesi ile 3. fıkra olarak eklenen aşağıdaki hükümle yapılmıştır.

"Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında zımnen olsa dahi irtibat tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar,"

Daha sonra VUK'un 11. maddesinde 4369 sayılı Kanun'un 81. maddesi ile değişiklik yapılarak, 11. maddenin 3. fıkrasında yer alan "zımnen dahi olsa irtibat" kavramı, aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar" şeklinde değiştirilmiştir. Böylece müteselsil sorumlulukla muhatap tutulacak kişiler daha somut olarak tanımlanmıştır. Müteselsil sorumluluk uygulaması halen 84 Seri No.lu. KDV Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalar doğrultusunda sürdürülmektedir.

Bu açıklamalara göre tarife bedelinin altında makbuz / fatura düzenlenmesi durumunda eksik tahakkuk ettirilen katma değer vergisinin de sorumludan tahsil edilememesi durumunda müteselsil sorumlu olarak hizmeti vermiş olduğunuz firmalardan aranılması muhtemeldir.

b- ANILAN TARİFE VE UYGULAMA ESASLARINA UYULMAMASININ DİĞER HUKUKSAL SONUÇLARI İSE ŞUNLARDIR

1- 4458 sayılı Gümrük Kanununun 242/1.maddesi gereğince Gümrük idarelerince usulsüzlük cezası uygulanması.

T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığının 31.12.2009 tarihli 2009/125 sayılı Genelgesi ile uygulamaya konulan "Gümrük Müşavirliği Asgari Ücret Tarifesi Uygulama Esaslarının 10.maddesinde;

"4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun Geçici 6. maddesi uyarınca yürürlüğe konulan bu asgari ücret tarifesinin altında İş kabul ettiği tespit edilen gümrük müşavirleri hakkında, her beyanname itibariyle aynı kanununun 241'inci maddesinin birinci fıkrası uygulanır" hükmü,

4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 241'nci maddesinin 1.fıkrasında ise;

"Bu Kanunda ayrı bir ceza tayin edilmiş haklar saklı kalmak üzere, bu kanuna ve bu kanunda tanınan yetkilere dayanılarak çıkarılan ikincil düzenlemelerle getirilen hükümlere aykırı hareket edenlere söz konusu düzenlemelerde açıkça öngörölmüş olması kaydıyla altmış TL usulsüzlük cezası uygulanır"

hükmü yer almaktadır.

Bu hükümler karşısında, asgari tarifenin altında iş kabul edildiğinin tespiti halinde Gümrük İdarelerince her bir beyanname bazında usulsüzlük cezası uygulanacağı açıktır.

2- Gümrük Müşavirleri Derneklerince ilgili mercilere bildirimde bulunulması ve disiplin cezası uygulanması.

T.C. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığının 31.12.2009 tarihli 2009/125 sayılı Genelgesi ile uygulamaya konulan "Gümrük Müşavirliği Asgari Ücret Tarifesi Uygulama Esaslarının 10.maddesinin ikinci cümlesinde;

"Dernekler asgari ücret tarifesine uyulması, bu asgari ücret tarifesi altında iş kabul edenler hakkında yasal işlem yapılması konusunda her türlü tedbiri almak, ilgililer hakkında ilgili mercilere bildirimde bulunmakla yükümlüdürler" hükmü yer almaktadır.

Mersin Gümrük Müşavirleri Derneği Tüzüğünde, Derneğin Gümrük Müşavirlerinin genel menfaatlerine uygun gelişmesini sağlamak, meslek mensuplarının birbirleri ve iş sahipleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni hâkim kılmak üzere, mesleki disiplini, saygınlığı ve ahlakı korumak maksadı ile kurulduğu belirtilmektedir. Her iki düzenleme birlikte değerlendirildiğinde, asgari tarifenin altında iş kabul ettiği tespit edilen Gümrük Müşavirleri hakkında, hem idari mercilere bildirimde bulunulacağı, hem de tüzük gereğince disiplin yaptırımlarının uygulanacağını şüphesizdir.

3- İş sahipleri ile önceden yapılan hizmet ve ücret sözleşmeleri "Yetkilendirilmiş Gümrük Müşavirleri Asgari Ücret Tarifesi ile Gümrük Müşavirliği Asgari Ücret Tarifesi Uygulama Esaslarına" aykırı olmamak kaydı ile geçerlidir. Tarifelere ve uygulama esaslarına aykırı düzenlemeler var ise, bu hüküm yerine tarifelerdeki ücretler ile uygulama esaslarındaki kıstasların dikkate alınması, kanunun amir hükmü gereği uygulanması zorunludur.

Konunun önem ve ehemmiyetini kavrayabilmek için asgari ücretlere uyulma mecburiyetini aşağıdaki başka bir anlatım şekliyle de özetleyebiliriz.

BEDELİ MESLEKİ TEŞEKKÜLLERCE BİR TARİFEYE GÖRE BELİRLENEN SERBEST MESLEK HİZMETLERİNDE KDV MATRAHI

I GENEL AÇIKLAMA:

GVK'nın 65. maddesinde her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazancın serbest meslek kazancı olduğu hükme bağlanmıştır. Aynı maddede serbest meslek faaliyeti,

"Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır"

şeklinde tanımlanmıştır. Bu faaliyetlerin bir işverene bağlı ve tabi olarak yapılması halinde ise, bu faaliyet sonucu elde edilen gelir GVK'nın 61. maddesine göre ücret olarak vergilendirilecektir.

Öte yandan, KDV Kanunu'nun 1. maddesinde verginin konusunu oluşturan işlemler belirlenmiş, aynı maddenin 1. bendinde ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Ücretler ise, Kanun'un 1. maddesi ile KDV'nin konusu dışında bırakılmıştır. Dolayısıyla serbest meslek faaliyetlerinden bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılanları KDV'ye tabi olacak, bir işverene bağlı ve tabi olarak yapılanları ise ücret kapsamında KDV'nin konusuna girmeyecektir.

KDV ye tabi olan serbest meslek faaliyetlerinde matrahı ise ilke olarak bu işlemler karşılığını teşkil eden bedel oluşturacaktır. Ancak muhasebecilik, mali müşavirlik, yeminli mali müşavirlik, doktorluk, avukatlık, **gümrük müşavirliği** (gümrük komisyonculuğu) ve diş hekimliği gibi serbest meslek faaliyetlerinde mesleki disiplinin sağlanması, meslek mensupları arasında ücret farklılaştırmasının ve haksız rekabetin önlenmesi vb. amaçlarla, hizmet bedelleri bu meslek gruplarının oluşturdukları odalar veya mesleki teşekküllerce belirlenmektedir. Mesleki oda veya teşekküllerce tespit edilen hizmet tarifesine, üyelere uyulması zorunlu olup, tarife bedelleri esas olarak, o hizmet faaliyetlerindeki asgari bedelleri yansıtmaktadır. Bedeli belli bir tarifeye göre belirlenen serbest meslek hizmetlerini ifa eden mükellefler tarife bedelinden düşük bir bedelle veya bedelsiz olarak hizmet verebilmektedirler. Bu gibi hallerde KDV matrahı olarak, hizmetin gerçek bedelinin mi yoksa tarifedeki bedelinin mi esas alınacağı konusunda tereddütlerle karşılaşmaktadır.

Aşağıda bedeli mesleki oda veya teşekküllerce bir tarifeye bağlanan serbest meslek faaliyetlerinde KDV matrahı konusu incelenmeye çalışılacaktır.

II

BEDELİ MESLEKİ TEŞEKKÜLLERCE BİR TARİFEYE BAĞLANAN SERBEST MESLEK FAALİYETLERİNDE KDV MATRAHI

YASAL MEVZUAT

KDV Kanunu'nun 1/1. maddesine göre, Türkiye'de serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmetler KDV'ye tabi bulunmaktadır. Vergiyi doğuran olay ise esas itibarıyla hizmetin yapılması ile hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belge düzenlenmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarlarla sınırlı olarak fatura veya benzeri belgenin düzenlenmesi anında; kısım kısım hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde ise her bir kısım hizmetin yapılması ile meydana gelmektedir (KDV K. Md.10/ a, b, c). Bu işlemde KDV matrahını ise, hizmetin karşılığını teşkil eden bedel oluşturmaktadır.

Aynı Kanun'un 27. maddesinin 1. ve 2. bentlerinde mükelleflerin belli birtakım kişilere yaptıkları hizmetlerde düşük bedel göstererek muvazaalı yollarla matrahı ve dolayısıyla vergi miktarını azaltmaya yönelik davranışlarını önlemek amacıyla, bedelin emsal bedele göre açıkça düşük bulunduğu hallerde emsal bedel veya ücretin matraha esas alınacağı hükme bağlanmıştır. Aynı maddenin 5. bendinde ise, serbest meslek faaliyetleri için ilgili mesleki teşekküllerce tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedelinin bu tarifede gösterilen bedelden düşük olmayacağı belirtilmektedir

Hand

BEDELİ MESLEKİ TEŞEKKÜLLERCE BELİRLENMİŞ BİR TARİFEYE BAĞLANAN SERBEST MESLEK HİZMETLERİNDE KDV MATRAHI

Yukarıda da ifade edildiği üzere KDV Kanunu'nun 27/5. maddesi, serbest meslek faaliyetleri için ilgili mesleki teşekküllerce tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmet bedelinin bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamayacağına ilişkindir.

Madde hükmünün incelenmesinden de fark edileceği üzere, ilgili mesleki teşekküllerce belirlenen tarifede, serbest meslek hizmetlerinin karşılığını oluşturan asgari bedeller gösterilmektedir. Kanun'un 27/5. maddesindeki bu düzenleme, bir otokontrol ve güvenlik müessesesidir. Hizmet bedelinin belli bir tarifeye bağlanmış olmasının nedeni ise mesleki disiplinin sağlanması ve aynı hizmeti sunan serbest meslek erbapları arasındaki ücret dengesizliklerini gidererek, haksız rekabetin önlenmesidir. Bu düzenlemenin bir sonucu olarak da, bedelin bir tarifeye bağlanması, vergi kaybını da asgari düzeye indirgemektedir.

1

Tarifedeki Bedelden Daha Yüksek Bedelle Hizmet Verilmesi Halinde

KDV Kanunu'nun 27/5. maddesinde serbest meslek hizmet bedelinin ilgili mesleki teşekküllerce belirlenen tarifede gösterilen ücretten düşük olamayacağı hükme bağlandığından, tarifedeki asgari bedelden daha yüksek bir bedelle hizmet verilmesi halinde, KDV matrahını tarife bedeli değil, hizmetin gerçek bedeli oluşturacaktır. Örneğin tarife ücreti 10 milyon lira olarak belirlenen serbest meslek hizmetinin 15 milyon lira karşılığında yapılması halinde, KDV 15 milyon lira üzerinden hesaplanacaktır.

2

Tarife Bedelinden Daha Düşük Bedelle Hizmet Verilmesi Halinde KDV Matrahı

Yukarıda da ifade edildiği üzere, KDV Kanunu'nun 27/5. maddesi bir vergi güvenlik ve otokontrol müessesesi niteliğinde olup, serbest meslek erbabının ilgili mesleki teşekküllerce belirlenen asgari hizmet bedelinin altında hizmet vermek suretiyle vergi kaybına neden olmalarını önlemektedir.

Buna göre, serbest meslek hizmetlerinin, ilgili mesleki teşekküllerce belirlenen tarifede gösterilen ücretten düşük bedelle verilmesi halinde, KDV matrahı olarak hizmetin gerçek bedeli değil, tarife bedeli esas alınacak ve KDV'nin tarife bedeli üzerinden hesaplanması gerekecektir. Bu zorunluluk, Kanun'un 27/5. maddesinden ileri gelmektedir. Örneğin tarife asgari ücreti 10 milyon TL olan serbest meslek hizmetinin 8 milyon lira karşılığında yapılması halinde, KDV'nin 10 milyon lira üzerinden hesaplanması gerekecektir. Aksi bir durum, yani 8 milyon lira üzerinden KDV nin hesabı, vergi ziyanı ve buna bağlı cezaları gündeme getirecektir.

Konu ile ilgili olarak vergi idaresince verilen özelgelerde,

"Diş hekimleri, "Türk Diş Hekimleri Birliği Diş Hekimleri Odası" tarafından belirlenen tarifedeki bedelden düşük bir bedel karşılığı tedavi hizmeti vermiş olsalar dahi, KDV matrahı olarak odaca belirlenen tarifedeki bedel esas alınacaktır" (1)

"Serbest meslek faaliyeti için ilgili meslek kuruluşlarınca belirlenmiş bir tarife varsa, indirim kamu kurum ve kuruluşlarınca bile olsa hizmetin tarifede yazılı bedeli, KDV matrahı olarak esas alınacaktır" (2)

3

Tarifede Yer alan Ücretten İskonto Düşülemeyeceği

KDV Kanunu'nun 25/a maddesinde, fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontoların KDV matrahına dâhil olmadığı hükme bağlanmıştır.

KDV Kanunu'nun 25/a maddesi genel bir düzenleme olup, ilke olarak bu şartları taşıyan iskontoların, işlemin karşılığını oluşturan bedelden düşülerek KDV matrahının tespit edilmesi gerekir. Ancak, aynı Kanun'un 27/5. maddesinde yer alan ve serbest meslek faaliyetleri için ilgili mesleki teşekküllerce tespit edilmiş bir tarifinin bulunması halinde hizmet bedelinin bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamayacağına ve tarifede yer alan ücretin KDV matrahını oluşturacağına ilişkin hüküm özel bir düzenleme niteliğinde bulunmaktadır. Dolayısıyla tarife bedelinden bir iskonto yapılsa dahi, KDV'nin, Kanun'un 27 / 5. maddesi gereği tarifede yer alan ücret üzerinden hesaplanması ve beyanı gerekir. İskonto tutarı ancak, hizmetin tarifede gösterilen ücretten daha yüksek bir bedelle yapılması halinde, KDV matrahına dahil olmayacaktır. Ancak bu durumda da, KDV matrahı hiçbir şekilde tarife bedelinden daha düşük olamayacaktır.

III SONUÇ

Bedeli ilgili mesleki teşekküllerce bir tarifeye bağlanarak tespit edilen serbest meslek hizmetlerinde KDV matrahı tarifede gösterilen bedelden düşük olmayacaktır. Bu düşüklüğün yapılan iskontodan kaynaklanması hali de durumu değiştirmeyecektir. Hizmetin tarifedeki asgari bedellerden daha yüksek bir bedelle yapıldığı hallerde ise, KDV matrahı olarak hizmetin gerçek bedeli dikkate alınacaktır.

Sonuç olarak; Hem meslek mensupları hem de işlemlerini yaptığımız firmalar açısından cezai yaptırımlarla karşı karşıya kalınmaması için uygulamada gereken hassasiyetin gösterilmesini önemle rica eder, işlerinizde başarılar dilerim.

Saygılarımla,
Baki Şimşek
Mersin Gümrük Müşavirleri Dernek Başkanı



- (1) MB Özelgesi, 7.3.1988 Tarih ve 18481 Sayılı (Şükrü KIZILOĞ, Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1993, Cilt:2, s.3163.
(2) MB. Özelgesi, 25.3.1986 Tarih ve 19637 Sayılı (KIZILOĞ, a.g.e., s.3165.)

Ek: Vergi Dairesi Başkanlığının yazısı