

SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA ELDE ETME VE KDV

Ahmet ELBAŞI *

03.06.1949 Tarihinde 5421 sayılı Kanun ile Kazanç Vergisi yerine kabul edilen Gelir Vergisi Kanunu'nun 51. maddesinde, serbest meslek kazancının belirlenmesi ile ilgili hükümler öngörülmüştür.

Madde hükmü: "madde 51- Serbest meslek erbabı mesleki kazançlarını Vergi Usul Kanunu'nun hükümlerine göre tutacakları (serbest meslek kazanç defteri) üzerinden tespit ederler. (53. madde hükmü saklıdır.)

Serbest meslek kazancı, bir hesap devresi içinde mesleki faaliyet mukabili tahsil olunan para ve ayınlarla ödenen masraflar arasındaki müspet farktır.

Serbest meslek erbabının namlarına bankaya veya notere yatırılmak suretiyle emirlerine giren paralarla alacağın temlik veya borçla takası suretiyle alınanlar, ıttıla hasıl etmeleri kaydıyla, tahsil edilmiş hükmündedir." şeklinde belirtilmiştir.

Maddenin konuluş gerekçesi de: "...Şu kadar ki, tabiatıyla serbest meslek erbabı kazançlarını bazı kayıtlar üzerinde hesaplayacaklardır. Serbest meslek faaliyetinin hususiyetlerini göz önünde tutan tasarı, serbest meslek kazancını tamamen maddi esaslara dayandırmıştır. Vergicilikte tahsil edilmiş hasılat ile ödenmiş masraflar esası denilen bu usul, serbest meslek kazançlarına mahiyet itibarıyla en iyi intibak eden bir usul olarak bugün genellikle kabul edilmiş bulunmakta, bu suretle gerek mükelleflerin gerekse idarenin olaya göre değişen içtihatlarla hareket etmelerine imkan bırakılmamaktadır. Yine bu suretle safi kazancın hiçbir karışıklığa imkân bırakmayacak şekilde hesaplanması mümkün olmaktadır." şeklinde öngörülmüştür.

Maddeyle ilgili önce, 31.12.1960 tarihinde kabul edilen 193 sayılı Kanun'la serbest meslek hasılatına dahil olan unsurlar genişletilmiş ve arızı

* Mali müşavir.

olarak serbest meslek faaliyetinde bulunanların durumlarına açıklık getirilerek, maddenin numarası 67 olarak değiştirilmiştir.

Daha sonra 19.02.1963 tarihinde kabul edilen 202 sayılı Kanun'la arızı serbest meslek kazançları maddeden çıkartılarak 82. maddedeki arızı kazançlar bölümüne kaydedilmiş, biletle girilen yerlerde faaliyet gösteren dar mükelleflere serbest meslek kazançlarını belirlemede ikinci seçenek hakkı tanınmıştır.

En son 24.12.1980 tarihinde kabul edilen 2361 sayılı Kanun ile serbest meslek erbabının daha önce amortismanına tabi tuttuğu iktisadi kıymetleri satması halinde, oluşacak müspet farkın serbest meslek kazancı sayılması hükmü eklenerek, konuya açıklık getirilmiştir.

Bu kronolojik açıklamalar neticesinde, serbest meslek kazancının belirlenmesinde, ne maddenin ilk şeklinde ve ne de ilk konuluş amacında hiç bir değişme olmadığı görülmektedir. Gerek maddenin lafzi ifadesinde, gerekse gerekçesinde, serbest meslek kazancının elde edilmesi, tam anlamı ile tahsil esasına (fiili tasarrufa) bağlanmış olduğu açıkça belirtilmiştir.

Serbest meslek erbabında, kazancın elde edilmesinin tahsilata bağlanmış olmasında, bugüne kadar ki uygulamada bir duraksama olmamıştır. Bu konuda ortaya çıkan bazı anlaşmazlıklarda Yargının "tahsilât esası"nı benimsemesiyle çözümlenmiştir.

Serbest meslek kazançlarıyla ilgili Gelir Vergisi Kanunu hükümlerinin bu denli açık olmasına karşın, Katma Değer Vergisi Kanunu hükümlerine göre serbest meslek erbabının mesleki hizmeti neticesinde, hizmet bedelini tahsil edememesi halinde nasıl bir işlem yapılacağı hususunda açıklık bulunmamaktadır.

Serbest meslek faaliyeti 193 sayılı Kanun'un 65. maddesinde aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

"Serbest meslek faaliyeti; sermayeden çok şahsi mesaiye, bilimsel veya mesleki bilgiye ve uzmanlığa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır."

"Serbest meslek faaliyetinin temel özellikleri, bilimsel veya mesleki bilgiye ve uzmanlığa dayanan çalışmanın kendi nam ve hesabına yapılmasıdır."

Bu tanımlamayla serbest meslek faaliyeti, KDVK'nin 1. maddesiyle verginin konusuna giren faaliyetlerden biri olarak belirlenmiştir. Kanun'un 10. maddesinde de, hizmetin yapılması KDV yönünden vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmiştir. Hizmetin yapılması ise, hizmet işinin anlaşmaya uygun olarak tamamlanmasını ifade etmektedir.

Hizmet faaliyeti tamamlandığı zaman, hizmeti yapan açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş ve KDV borcu doğmuş olmaktadır.

Gerek vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinde hizmet bedelinin, gerekse öncesinde avans olarak tahsilatın yapılması halinde, VUK'nin 236. maddesi gereği serbest meslek makbuzu düzenlenmesi zorunludur.

Buraya kadar ki bölümde sorun yoktur. Sorun, hizmeti veren yönünden vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine rağmen, hizmet bedelinin tahsil edilememesi halinde ortaya çıkmaktadır. Bu sorunun giderilmesinde değişik görüşler ileri sürülmektedir.

Bunlardan en uygunu, Gelir Vergisi Kanunu ile Katma Değer Vergisi Kanunu arasındaki çelişkidten kaynaklanan bu durumun giderilmesi için, KDVK'nin 10. maddesine "*Serbest meslek hizmetinde, ücretin tahsili*" şeklinde yeni bir bent veya maddenin (c) bendinin sonuna parantez içersinde aynı ifadenin eklenmesi görüşüdür.

Bunun yapılmaması, vergi idaresi ile serbest meslek mensupları arasında sürtüşmelere neden olmaya devam edecek ve idare ile mükellefin işlem yükleri artacak, idari yargıdaki dava sayısının artması nedeniyle de karar verme süreci uzayacak ve geciken adalet hukukumuzu zedeleyecektir.

Kanun maddesinin değiştirilmesi dışındaki görüşlere katılmak mümkün değildir.

Bunun nedeni ise, KDV'nin şelale tipi vergi olmasıdır. Vergi mükellefi olmayan tüketiciler dışındaki gerçek ve tüzel kişilere mal ve hizmetin tesliminde vergiyi doğuran olay meydana gelmekte, bir tarafça tahsil KDV tahakkuk ettirilirken, diğer tarafça mutlak indirilecek KDV tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir.

Hizmetin yapılması sonucunda serbest meslek mensubunun belgesiz olarak serbest meslek kazanç defterine tahsil KDV'yi tahakkuk ettirip beyanı halinde, hizmeti alanın bu KDV'yi indirim konusu yapmaması nedeniyle indirim müessesesi zedelenmiş olacaktır. Bu ise KDVK'nin hem lafzına, hem de ruhuna aykırıdır.

Hizmetin yapılması sonucunda vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi nedeniyle, serbest meslek mensubunun hizmet bedelini tahsil edememesine rağmen, sadece KDV yönünden serbest meslek makbuzu düzenleyebilmesi de mümkün değildir. Çünkü KDV'yi düzenleyeceği belgede hesap etmesi ve ayrıca gösterebilmesi için, öncelikle KDV'nin matrahının olması gerekmektedir. Serbest meslek makbuzunun hizmet bedelini de içeren KDV matrahlı düzenlenmesi halinde de, VUK'nin 237. maddesinde belirtilen makbuzda

bulunması gereken tüm bilgileri içeren serbest meslek makbuzu, hukuken tamamlanmış olmaktadır.

Bu makbuz üzerine düşülecek her türlü şerhin hukuki yönden hiçbir geçerliliği bulunmadığı için, meslek mensubu tahsil etmediği bir hizmet bedelinin belgesini düzenleyerek alacağını riske etmiş, hem KDV ve hem de gelir vergisi yönünden haksız bir yükümlülüğe girmiş olacaktır.

Ayrıca, sadece KDV yönünden belge düzenlenebileceği hakkında vergi hukukumuzda hiçbir hüküm bulunmamaktadır.

En doğru hukuki çözüm, KDVK'nin 10. maddesinde değişiklik yapılarak, olayın tüm taraflar için açıklığa kavuşturulmasıdır.

KAYNAKÇA

Özbalcı, Yılmaz, *“Gelir Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları”*, Oluş Yayıncılık AŞ, Ocak 2004.

Çelik, Galip *“Servet ve Harcama Vergileri”* Ankara, 1995.

Maç, Mehmet, *“KDV Uygulaması”*, TÜRMOB Yay., S. 196, Sirküler Rapor: 2002/12, İstanbul 1998.

Vergi Dünyası Dergisi, Sayılar: 95, 220, 238, 242, 256, 268.

Mükellefin Dergisi, S. 91, s.80.

Yaklaşım Dergisi, Sayılar: 30, 35, 111, 120, 122, 132..