

SERBEST MESLEK KAZANÇLARINDA TAHSİLÂTIN İSPATI VE KDV AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Alaattin ÖZDEMİR^(*)

I - GİRİŞ

Bilindiği üzere gelir vergisi açısından serbest meslek kazancının vergilendirilmesinde vergiyi doğuran olay tahsilâta bağlanmıştır. Ancak kanun koyucunun bir anlamda serbest meslek erbabını korumak amacıyla getirdiği “tahsil esası ilkesi” uygulamada bazı serbest meslek erbabı mükellefler tarafından bir nevi “kanuni boşluk” olarak görülmekte ve hizmet verdikleri bazı müşterileri için tahsil etmeme/edememe gerekçesiyle serbest meslek makbuzu düzenlemeyerek vergi kaybına neden olmaktadır.

Uygulamada sıklıkla karşılaşılan bu durumun önüne geçilebilmesi için gerekli olan çözüm Gelir Vergisi Kanununda yapılacak bir düzenlemeyle serbest meslek kazançlarının da “tahakkuk esasına” göre vergilendirilmesi olmakla birlikte fiili durumda VUK’un 3/B maddesinde yer alan “ispat külfetinin” çalıştırılmasıyla karşılaşılan olumsuzluğun giderilmesi yoluna gidilebileceği ve konunun Katma Değer Vergisi açısından değerlendirilmesi bu yazının konusunu oluşturmaktadır.

II- İSPAT KÜLFETİ KİME AİT:

Serbest meslek erbaplarının elde etmiş oldukları kazançlar 193 Sayılı G.V.K.’nın 2. maddesinde yedi gelir unsuru arasında sayılarak serbest meslek kazançları kapsamında olduğu belirtilmiştir. Serbest meslek kazançları aynı kanunun “Serbest meslek kazancının tarifi” başlıklı 65. maddesinde;

“Her türlü mesleki faaliyetten elde edilen kazanç serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi yada mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan işlerin ticari mahiyette olmamak koşulu ile işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.” şeklinde tanımlanmıştır.

Serbest meslek kazanç sahiplerinde Gelir Vergisi açısından vergiyi doğuran olay “*tahsilat esasına*” bağlanmıştır. Şöyle ki 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “*Serbest meslek kazancının tespiti*” başlıklı 67’nci maddesinin 1’inci fıkrasında; “*Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden,*

^(*) Vergi Denetmeni

bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır.” denilmektedir.

Serbest meslek kazanç sahipleri GVK.’nın 67. maddesinde düzenlenen tahsil esası ilkesinden faydalanarak çeşitli “bahanelerle” vermiş oldukları hizmetin karşılığını tahsil etmediklerini ileri sürerek serbest meslek makbuzu düzenlememektedirler. Örneğin takip ettiği icra dosyasına ait alacağı tahsil edemediği gerekçesiyle veya bakmış olduğu davayı kazanamadığı için müvekkilinden bir tahsilâtta bulunmadığını iddia eden avukatın durumu veya muayene ettiği hastaların bir kısmından maddi durumu iyi olmadığı nedeniyle tahsilât yapmadığını iddia eden doktorun durumu aynı şekilde akrabası olduğu gerekçesiyle hizmet sunduğu müşterisinden tahsilât yapmadığını iddia eden muhasebecinin durumu vergi mevzuatı açısından nasıl değerlendirilecektir? Burada serbest meslek kazanç sahiplerinin ücrette hak kazanabilmesi için hizmet sunmasının yeterli olduğunu belirtmeliyiz.

Böyle bir durumda gerek Gelir Vergisi Kanununun 67. maddesindeki tahsil esası ilkesi nedeniyle ve gerekse 213 sayılı VUK.’un 3/B. maddesinde yer alan : “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” hükmü nedeniyle serbest meslek kazanç sahibi tarafından bir tahsilât yapıp yapılmadığı önem arz etmektedir. Ancak burada tahsilâtın yapıldığının ispatı mı yoksa tahsilâtın yapılmadığının ispatı mı gerekmektedir? Çünkü böyle bir durumda tahsilâtın yapıldığının ispatı gerekecekse ispat külfeti vergi inceleme elemanına, tahsilâtın yapılmadığının ispatı gerekecekse ispat külfeti serbest meslek erbabına ait olacaktır.

Konuyla ilgili olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 3/B maddesinde:

“B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.” hükmü mevcuttur.

Madde hükmüne göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Buna göre vergiye ilişkin işlemlerde olayın görünürdeki hali değil gerçek durum esastır. Ayrıca “vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir” denilmek suretiyle olayın kanıtlanması açısından bir sınırlama olmaksızın ispat araçlarının kullanılabilmesi sağlanmıştır. İspat külfeti konusunda ise madde gerekçesinde: “*Genel hukukta esas kaide, taraflardan her birisinin iddiasını ispatlaması şeklinde olmakla beraber, bu kaide pratik bakımdan meseleye bir hal tarzı getirmemekte bundan dolayı, işin esasına göre normal olmayan hususu iddia eden taraf bunu ispatlamak zorundadır.*” denilmektedir.

Yukarıda kısaca anlatılmaya çalışılan fiili durum ile yer verilen mevzuat hükümleri birlikte düşünüldüğünde, serbest meslek kazanç sahiplerinin vermiş oldukları hizmetler neticesinde herhangi bir ücret almaması, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymamakta, herhangi bir ekonomik gerçeklikle örtüşmemekte ve normal olmayan bir durumu ifade etmektedir. Türkiye Barolar Birliğince yayınlanan avukatlık asgari ücret tarifesinden de görüleceği üzere, avukatların sözlü danışma, yazılı danışma, kira sözleşmesi hazırlanması, her türlü dilekçe yazılması ihbarname ve protesto düzenlenmesi gibi ilmi ve mesleki bilgilerini

kullandıkları her türlü işten ücrete hak kazanmaktadırlar. Bu nedenle avukatların, zaman ve mesai harcadığı işler nedeniyle ücret almaması, işin esasına göre normal olmayan bir durumu ifade etmektedir ki bu durum S.M.M.M. odalarınca yayınlanan asgari ücret tarifeleri ile Tabipler Birliğince yayınlanan asgari ücret tarifelerinden de görüleceği üzere doktorlar ve muhasebeciler için de geçerlidir. Danıştay da birçok kararında bu duruma vurgu yaparak iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğunu belirtmiştir. Vermiş oldukları her türlü hizmet için ücrete hak kazanan ve verdiği hizmetlerin tamamında mesleki ve ilmi bilgi ve birikimlerini kullanan, bu sayede kazanç elde etmeye çalışan serbest meslek kazanç sahiplerinin sundukları hizmetin karşılığı almamaları normal bir durum olamayacağı gibi ekonomik icaplara da uymamaktadır.

Dolayısıyla sunduğu serbest meslek hizmeti nedeniyle hiçbir ücret alamadığını iddia eden bir serbest meslek erbabının bu durumu ispat etmesi gerekmektedir. Vermiş olduğu hizmetin karşılığını alamayan serbest meslek kazanç sahipleri müşterileri/müvekkilleri nezdinde noter protestosu çekmek, alacağını tahsil için icraya başvurmak ve/veya alacak davası açmak gibi ispata yarayacak vesikalarla bu durumu ispat edebileceği gibi serbest delil ilkesinin bir gereği olarak olayla ilgili tabi ve açık olan şahit ifadeleriyle de bu durumu ispat etme yoluna gidebilir.

III- KONUNUN KDV AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ:

GVK'ya göre hâsılâtın elde edilmesi **tahsil** esasına bağlanmışken, KDV Kanununda hizmetin sunulması vergiyi doğuran olay olarak kabul edildiği için, **tahakkuk** esası öngörülmüş olmaktadır.

Vergiyi doğuran olay 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 10. maddesinde aşağıdaki şekilde açıklanmıştır:

“Vergiyi Doğuran Olay:

a) Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması,

.....

Anında meydana gelir.”

Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere “hizmetin yapılması” vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için yeterli görülmüştür. Dolayısıyla gelir vergisinde serbest meslek kazanç sahipleri için geçerli olan tahsil esasının katma değer vergisi açısından herhangi bir hükmü bulunmamaktadır.

Konuyla ilgili olarak Danıştay Vergi Dava Dairesinin 16.04.2006 tarih ve 16 esas nolu kararında: *“.....serbest meslek faaliyetinde, katma değer vergisi, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihin tespitine bağlı bulunmaktadır.213 sayılı Vergi Usul Kanununun “Vergiyi doğuran olay” başlıklı 19 uncu maddesinde, vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı belirtilmiştir.3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun “Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi” başlıklı 10 uncu maddesinin (a) fıkrasında, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması; (b) fıkrasında da, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgelerin verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi; (c) fıkrasında ise, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hükme bağlanmıştır.....Katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana*

gelmekte olup, ticari, sınai, zırai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde, yapılan teslim veya hizmetler yönünden farklı bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Serbest meslek kazancının tespitinde, gelir vergisi açısından tahsilat esasının getirilmiş olmasının da belirtilen hukuki durumu değiştirmeyeceği açıktır.....” denilmektedir.

23.06.1992 tarih ve 2601010-174/52256 sayılı bir özelgede ise; “3065 Sayılı KDVK’nun 10/a maddesine göre, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Aynı maddenin (c) bendinde ise, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutlak olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hükme bağlanmıştır.

Bu çerçevede, muhasebeciler ve mali müşavirler tarafından verilen hizmetler, kısım kısım yapılan hizmet niteliğinde olup, süreklilik arz etmektedir. Bu nedenle muhasebeciler ve mali müşavirlerin her vergilendirme döneminde müşterilerine verdikleri hizmetlerine ait bedellerin tespit edilip, bu bedellere ilişkin KDV’nin hesaplanarak, ilgili dönem KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Yükümlülerin müşterileri ile yaptıkları sözleşme uyarınca, yapmış oldukları hizmet bedelini tahsil edip etmemeleri ve serbest meslek makbuzu düzenlenmemesi KDVK açısından bir hüküm ifade etmemekte olup, vergiyi doğuran olay kısım kısım hizmetin yapılması ile meydana gelmektedir.” denilmiştir.

Serbest meslek erbabının elde ettiği hasılat, Gelir Vergisi matrahını dolaylı olarak etkilemekte iken doğrudan Katma Değer Vergisi matrahını oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra KDV’nin 27/5. maddesinde: “Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamaz.” hükmü yer almaktadır.

Konuyla ilgili olarak yukarıda yapılan açıklamalardan da açıkça görüleceği üzere, mükellefin yapmış olduğu hizmetin karşılığı olarak herhangi bir tahsilâtta bulunmaması dahi KDV Kanunu açısından herhangi bir anlam ifade etmemektedir. Dolayısıyla serbest meslek kazanç sahipleri sunduğu hizmetin karşılığını tahsil etmese ve bu durumu ispat etse dahi KDV açısından durum değişmeyecek, meslek odaları tarafından belirlenen asgari tarifeler üzerinden belirlenen hizmet bedelini katma değer vergisi matrahlarına dâhil edeceklerdir.

IV- SONUÇ:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununda serbest meslek kazançları için geçerli olan tahsil esası ilkesi ile aynı kazanç türü için Katma Değer Vergisi Kanununda geçerli olan tahakkuk esası ilkesinin birbirleriyle çeliştiği ve konunun kanun koyucu tarafından yeniden ele alınması gerektiği açıktır. Uygulamada karşılaşılan sorunlar düşünüldüğünde kanun koyucunun serbest meslek kazanç sahiplerinin hem tahsil etmedikleri paranın vergisini ödememelerini hem de tahsil esası ilkesi kullanılarak vergi kaçığına sebebiyet verilmesini önleyecek yasal düzenleme yapması gerekmektedir.

Bahsedilen sorunların giderilebilmesi için; yapılacak bir düzenlemeyle Gelir Vergisi açısından da vergiyi doğuran olayın tahakkuk esasına göre belirlenmesi ancak, Vergi Usul Kanununun ilgili maddelerinde yapılacak düzenlemelerle serbest meslek kazanç sahipleri için de karşılık ayrılması, doğrudan gider yazabilme gibi mükellef lehine olan düzenlemelere imkân sağlanması çözüm olabilecektir. Ancak bu durum yeniden ele alınıp düzenleninceye kadar Gelir Vergisi açısından tahsilâtın yapılmadığının serbest meslek erbabı tarafından ispat edilmesi, Katma Değer Vergisi açısından ise tahsilât yapılmasa dahi hizmet bedelinin ilgili dönem matrahına dâhil edilmesi gerekmektedir.