

SERBEST MESLEK FAALİYETİNDE KDV'Yİ DOĞURAN OLAY

Sakıp ŞEKER^(*)

I- Serbest Meslek Faaliyeti – Serbest Meslek Erbabı

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 yapılması şeklinde tanımlanmıştır. (GVK, Mad:65) Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Gelir Vergisi Kanununda hangi mesleki faaliyetlerin serbest meslek faaliyeti olduğu tek tek sayılmamakla birlikte, bir tereddüte meydan vermemek amacı ile gümrük komisyoncuları, borsa ajan ve acentaları, noterler, dava vekilleri, müşavirler, iş takipçileri, konser veren müzik sanatçıları, ebe, sünnetçi, sağlık memurları, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanların “**serbest meslek erbabı**” sayılacağı belirtilmiştir. GVK'nun yukarıda belirtilen 65.maddesi çerçevesinde faaliyet gösteren doktorlar, avukatlar, muhasebeciler, mali müşavirler, yeminli mali müşavirler, mimar, mühendis, bilgisayar programcıları ve mucitler ile yazar, tercüman, ressam, hattat, heykeltıraş, bestekar v.b. sanat faaliyetini yürütenlerin bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların serbest meslek kazancı bu faaliyetleri yürütenlerin de serbest meslek erbabı olduğu kuşkusuzdur.

Serbest meslek faaliyeti zaman zaman ücret sahipliği ve ticari faaliyetle karıştırılmaktadır. Ücretlilikte bir işverene tabi olarak çalışmak esas olmakta, ticari kazançta ise mesleki bilgiden ziyade sermaye ve organizasyon ön plana çıkmaktadır.

II- Serbest Meslek Faaliyetinde Gelirin Elde Edilmesi

Ticari faaliyette gelirin elde edilmesi **tahakkuk esasına** bağlandığı halde, serbest meslek faaliyetinde **tahsil esasına**, ücrette ise **hukuki ve ekonomik** tasarrufa bağlanmıştır. (GVK, Mad:38, 39 ve 67) Özetle bir serbest meslek erbabı verdiği hizmetin karşılığı parayı tahsil etmemiş ise gelirin elde edilmediği kabul edilerek kendisinden gelir vergisi talep edilemez. Avans olarak alınan paralar veya bono ile yapılan tahsilatlar da vadesine bırakılmaksızın gelirin elde edildiğini gösterir. Ücrette ise ücret erbabına ödeme yapılmamış olsa dahi ücret erbabı yönünden ücret alacağı hukuken doğmuş ise ücret gelirin doğduğu kabul edilir. Bununla birlikte ekonomik tasarruf gerçekleşmemiş ise ücret gelirin elde edildiğinden söz edilemez. Ticari kazançta ise gelirin elde edilmiş olması için tahsilini beklemeye gerek yoktur. Gelirin tahakkuk etmesi yeterlidir. Gelirin miktar ve mahiyet itibarıyla hesaplanabilir olması, ticari kazanç yönünden gelirin elde edilmesi için yeterlidir. Malın teslimi veya hizmetin ifası halinde edimini yerine getiren yönünden alacak, karşı taraf yönünden de borç doğar.

III- KDV'nde Vergiyi Doğuran Olay

KDV Kanununda serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmetler KDV'ne tabi tutulmuş olup, hizmet ifasında bulunanlar bu verginin mükellefi sayılmıştır.(KDV Kanunu, Md:8) **Hizmet ifası hallerinde hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olay meydana gelir.** (KDV Kanunu, Md:10/a) Hizmetin kısım kısım yapılmasının mutad olduğu veya bu hususlarda mutabık kalındığı hallerde **her bir kısım hizmetin yapılması anında da vergiyi doğuran olayın meydana geldiği kabul edilmiştir.**(KDV Kanunu, Md:10/c)¹

^(*) Yeminli Mali Müşavir

¹ VUK'nun “Vergiyi Doğuran Olay” başlıklı 19.maddesinde, “Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder” hükmüne yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'na göre serbest meslek erbabı hizmeti ifa etmiş olsa dahi, hizmetin bedeli henüz tahsil edilmemiş ise serbest meslek makbuzunun düzenlenmesi zorunluluğu bulunmadığı için mesleki faaliyete ilişkin gelirin de elde edilmediği kabul edilmektedir. Ancak KDV Kanunu'nun 10/a maddesinde, ticari faaliyet-serbest meslek faaliyeti ayrımı yapılmaksızın, hizmet ifası hallerinde, hizmetin yapılması anında vergiyi doğuran olayın meydana geldiği kabul edilmiştir. Bu hükümden hareketle serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen hizmet ifalarında da (ticari faaliyette olduğu gibi) hizmetin bedeli tahsil edilmese dahi KDV yönünden vergiyi doğuran olay meydana gelmiş kabul edilebilir mi? Burada iki Kanun hükmünün çatıştığı görülmektedir. Yüzeysel bir değerlendirme yapıldığında iki farklı vergiye ait kurallar kendi kanunlarında belirtildiğine göre, vergiyi doğuran olay yönünden de kendi özel kanun hükümlerinin dikkate alınması gerektiği öne sürülebilir.

IV- Danıştay'ın Görüşü

1998 yılında hizmet veren mali müşavirin bazı müşterilerinden olan alacağını 1998 yılında tahsil edemeyip 1999 yılına devrolunması nedeniyle, mali müşavirlik hizmetinin en son 31.12.1998 tarihi itibarıyla gerçekleştiği kabul edilerek tahsil edilmeyen hasılatla ilişkin KDV'nin Aralık 1998 dönemi KDV matrahına dahil edilmesi sonucu tarhedilen vergiyle ilgili ihtilafa ilişkin olarak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca verilen bir kararda şu değerlendirme yapılmıştır.

“Katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana gelmekte olup, ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler yönünden farklı bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Serbest meslek kazancının tespitinde, gelir vergisi açısından tahsilat esasının getirilmiş olmasının da belirtilen hukuki durumun değişmeyeceği açıktır.

*Bu bakımdan dava hakkında serbest muhasebecilik faaliyetinde **verilen hizmetin yapıldığı tarihin araştırılması** ve vergiyi doğuran olayın hizmetin yapıldığı tarihte meydana geldiği hususunun gözetilmesi suretiyle yapılacak yargılamayla ulaşılabilecek sonuca göre karar verilmesi gerektiğinden aksi yoldaki temyize konu ısrar kararında isabet görülmemiştir.”²*

VDDK'nun bu kararı Danıştay 11.Dairesince daha önce verilen kararlarından farklıdır. Danıştay 11. Dairesi kararlarında, serbest meslek erbabınca hizmetin bedeli tahsil edilmedikçe KDV'nin doğmayacağı yönündeydi. Danıştay'ın son kararındaki görüş incelendiğinde, daha önceki KDV davalarına bakan 11.Daire görüşünün tam tersi bir görüşü benimsediği anlaşılmaktadır.

Danıştay 11.Dairesi, muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetinin belli bir zaman dilimi içinde süreklilik göstermesi ve her evresinin birbirine bağlı hizmet olması itibarıyla kısmi hizmetin ne zaman yapıldığını tespit etmenin mümkün olmadığı, dolayısıyla bu tür hizmetlerde **ücret ödemesinin yapıldığı zamanı vergiyi doğuran olayın meydana geldiği an olarak kabul etmek gerektiği**, sözleşmenin yıllık olarak yapılmasının hizmetin kesintisiz bir yıl boyunca devam ettiğini gösterdiğini, GVK'nun 67.maddesinde de serbest meslek kazancının tespitinde tahsil esasının cari olduğunun kabul edildiği, serbest meslek ücreti tahsil edilmeden serbest meslek makbuzu düzenlenmesi ve dolayısıyla KDV tahsil ve tahakkukunun söz konusu olamayacağı, bu durumda süreklilik gösteren hizmetlerde serbest meslek ücret ödemesi olmadığı halde her ay hizmet yapıldığı kabul edilemeyeceğinden tarhedilen cezalı KDV tarhiyatını kaldıran vergi mahkemesi kararını onamıştır.³

² DVDD Kurulunun 14.4.2006 gün ve E:2006/19; K:2006/92 sayılı Kararı (**Mali Pusula**, Kasım 2006 Sayfa:150-152)

³ Danıştay 11.Dairesinin 17.2.1999 gün ve E:1997/4149; K:1999/707 sayılı Kararı; 8.1.1997 gün ve E:1995/5209 K:1997/61 sayılı Kararı.

Muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetinde her ne kadar sözleşme bir takvim yılı için yapılmaktaysa da, fiili durumda, hizmet müşterinin o yıla ait gelir ve kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihte yeminli mali müşavirler yönünden de raporunun vergi dairesine verildiği tarihte tamamlanmaktadır. Vergi incelemesi ve benzeri durumlarda ise meslek mensuplarının sorumlulukları 5 yıllık tarh zaman aşımı süresince devam etmektedir. Bu gibi özel durumlarda mükelleften ayrıca ücret almak söz konusu olmadığı için hizmet kesintisiz devam etmektedir. DVDD Kurulunun yukardaki kararında özellikle mali müşavirlik hizmetlerindeki **hizmetin sürekliliği** olgusu dikkate alınmamıştır. KDV uygulamasında, VUK ve GVK hükümlerinin göz ardı edilmesi halinde bazı sorunlar ortaya çıkacaktır. DVDD Kurulunun kararına aşağı belirtilen nedenlerle de katılmak mümkün değildir.

1- Serbest meslek erbabı tahsil etmediği gelir için makbuz düzenleyip KDV hesapladığı takdirde, iş sahibi tarafından GVK uyarınca kesilecek gelir vergisi stopajının beyanı ne olacaktır? Ayrıca, makbuz paranın alındığını gösteren belge kabul edildiğinden, iş sahibi bedeli ödemediği takdirde, serbest meslek erbabı almadığı para için makbuz düzenlediği için yasal takip yapamayacaktır.

2- İş sahibi ödemeyi daha sonra yaptığında ödediği katma değer vergisini ne zaman indirecektir?

3- Serbest meslek erbabı, örneğin Temmuz 2006 ayında beyan edip ödediği KDV'ni müşterisinden Haziran 2007 ayında tahsil ettiğinde, müşterisi ödediği KDV'ni hangi belgeye göre indirim konusu yapacaktır?

4- Serbest meslek erbabının dönem geliri ile beyan ettiği KDV arasındaki bağlantı nasıl kurulacak ve denetimi nasıl sağlanacaktır? Tahsilattan önce ödenen KDV ile daha sonra makbuz üzerinde gösterilen KDV'nin ayırımında ve izlenmesinde bazı güçlükler yaşanacağı açıktır.

Danıştay'ın bu son kararına göre yapılacak uygulamada tahsil edilmediği halde beyan edilen KDV, KDV beyannamesinde matrahla ilişkilendirilmeksizin "**İlave Edilecek KDV**" satırında gösterilmelidir. Serbest meslek erbabı, daha sonra tahsilat sırasında düzenleyeceği makbuzda göstereceği KDV'ni daha önce beyanname üzerinde beyan etmiş olduğu için tekrar beyan etmemelidir.

V- Tahsil Esası-Dönemsellik İlkesi Uyuşmazlığı

Burada üzerinde durulması gereken diğer bir konu da, hizmet bedelinin hizmetin ifa edildiği dönemden sonraki bir dönemde ödenmesi halinde, ödemeyi yapan ticaret erbabının veya kurumun geçmiş dönem faaliyetleriyle ilgili bu gideri dönemsellik ilkesi yönünden gider kaydedip edemeyeceğidir?

Dönemsellik ilkesi belli bir dönemdeki faaliyete ilişkin gelir ve giderin tespit edilmesini ifade eder. Serbest meslek faaliyeti yönünden tahsil esası geçerli olduğu için gelir tahsil edildiği dönemde elde edilmiş sayılacağı halde, hizmetten faydalanan ticari kazanç sahibi bir önceki yıla ait gideri, ödemeyi yaptığı dönemin kazancının tespitinde dikkate alabilir mi? Bize göre, serbest meslek faaliyetinde tahsil esası kabul edildiğine göre ödemeyi yapan söz konusu ödeme bir önceki döneme ait olsa dahi ödemeyi yaptığı dönem ticari kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilir. KDV yönünden de bir tarafın beyan ettiği KDV diğer tarafta indirim konusu edileceği için herhangi bir sorun yaşanmaz. KDV yönünden zamanlama Devlet lehinedir. Daha önce beyan

edilen KDV daha sonra indirim konusu edilmiş olmaktadır. Bu gibi durumlarda zirai ve ticari kazanç esaslı dönemsellik ilkesini aramaya gerek olmamalıdır.

VI- Ne Yapılmalıdır?

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun yukardaki görüşüne katılmamakla birlikte,⁴ yüksek yargının bu konudaki Kararı karşısında, serbest meslek erbabının tahsil etmediği paranın vergi adı altında Devlete ödemesinin önüne geçmek için, KDV Kanunu'nun 10'ncu maddesinin (a) fıkrasının sonuna gelmek üzere parantez içine şu hükmün eklenmesi gerekir. **“Serbest meslek faaliyetinde hizmete ilişkin hasılatın tahsil edilmesi”** Bu hükmün eklenmesi sonucunda 10.maddenin (a) fıkrası şu şekilde olacaktır. **“Vergiye doğran olay, a) mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması, (SERBEST MESLEK FAALİYETİNDE HİZMETE İLİŞKİN HASILATIN TAHSİL EDİLMESİ) anında doğar.”**

Böyle bir hüküm, emeğini ve mesleki bilgisini kullanarak geçimini sağlamak durumunda olan pek çok serbest meslek erbabını, müşterisinden tahsil etmediği bir parayı tahsil etmiş kabul ederek vergi adı altında Devlete ödemek yükümlülüğünden kurtaracaktır. Başta TÜRMOB olmak üzere, bütün meslek odalarının, bu konu serbest çalışan avukatları da ilgilendirdiği için bu arada Baroların da söz konusu kanun değişikliği konusunda gerekli girişimlerde bulunmaları gerekmektedir. Aksi taktirde serbest meslek erbabına da ticari kazanç sahiplerine tanınan **şüpheli alacak karşılığı** ve **yenileme fonu** ayırma, **reeskont** hesaplama gibi imkanların sağlanması gerekir.

Öte yandan, serbest meslek erbabına bürosunda öğle yemeği yemeyi, hatta çay kahve içmeyi çok gören GVK'nun 68/2.maddesi hükmünün yanına⁵ bir de tahsil edilemeyen KDV'nin beyanı eklenirse, hiç kimsenin serbest meslek kazanç sahiplerinin neden az vergi beyan ettiklerini şikayet etmeye hakkı olmayacaktır. %22 gelir vergisi stopajı da dikkate alındığında **hasılatının %40'ını** vergi olarak ödeyen başka bir mükellef grubu yoktur.

⁴ Benzer görüş için bakınız: Dr.Bumin DOĞRUSÖZ, “Serbest Meslek Erbabınca Tahsil Edilmeyen Bedele KDV” Dünya Gazetesi, (6.11.2006)

⁵ GVK'nun “Mesleki Giderler” başlıklı 68/2.maddesindeki “Hizmetli ve işçilerin işyerinde veya işyerinin müştemilatındaki **iaşe ve ibate giderleri**, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı ve giyim giderleri” hükmünden hareketle, serbest meslek erbabının kendisinin işyerinde içtiği çay, kahve ve yemek giderlerinin kazancın tespitinde dikkate alınamayacağını iddia eden görüşlere ve bu konuda eleştirilerle karşılaşmaktadır. Bu tür görüşlere katılmak mümkün olmayıp, serbest meslek erbabının işyerindeki yeme ve içme giderlerini, anılan maddenin 1.fıkrasında ifade edilen, **“mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen giderler”** kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Hizmetli ve işçilere tanınan yemek, içme ve barınma hakkının kanun hükmünde ayrıca belirtilmediği gerekçesiyle işveren konumundaki meslek erbabına tanınmadığını söylemeye imkan yoktur.