

AVUKATLARIN GELİR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMLARI

The Position of the Attornies According to Income Tax

Yrd. Doç Dr. Yusuf İLERİ*

ÖZET

Avukatlar gelir vergisi sistemi içinde tamamen ayrı ve bağımsız bir şekilde değil de, serbest meslek erbabı olarak adlandırılan mükellef kesimi içinde bütün bu kesim için belirlenen kurallara göre vergilendirilmektedirler. Bu bütünlük içinde avukatlık mesleğinin özellikleri dikkate alınarak vergilendirme süreçleri, bu bağlamda faaliyetin belirtileri, vergisel ödevleri, gelir ve giderinin nasıl tespit edildiği, kazancın nasıl ortaya çıktığı hususları incelenmiştir. Gelir vergisi stopajı karşısındaki durumları, gelir vergisi ve KDV yasalarının vergilendirme alanında aynı konuda farklı kurallar taşıyan hükümleri, tuttukları defterler, düzenledikleri belgeler, vergi ceza hukukunun avukatların da içinde olduğu serbest meslek erbabına diğer mükellef kesimlerine göre daha ağır cezalar öngörmesi konuları çalışmamızda incelenmiştir.

Anahtar Kavramlar:

Serbest meslek faaliyeti, tahakkuk esası, tahsil esası, gelir vergisi stopajı.

ABSTRACT:

Lawyers are excised tax not in an entirely separate and independent way within the income tax system but within the taxpayers named as self-employed and according to the rules determined for this group. In this context, matters related to taxation process taking into account the characteristics of the occupation of lawyers, indicators of the activities in this scope, tax duty, how income and expenses are determined, how the income is revealed have been examined. Incomes of lawyers are subject to preliminary assessment via apprehension as a rule and final taxation is conducted upon declaration. High withholding rates and heavy burden imposed by VAT rates and inconveniences caused by them have been reviewed in our study. Different rules of VAT and income tax laws about the same event, books kept by the lawyers, documents issued by them, provisions of tax criminal law stipulating heavier penalties for the self-employed in which lawyers are also included have also been examined in our study.

Key Words:

Self-employed activity, accrual basis, collection basis, income tax withholding.

* Yüzyıl Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi

I. GİRİŞ

Avukatlık Kanununun 1'inci maddesinde avukatlığın kamu hizmeti sunan serbest bir meslek olduğu belirtildikten sonra "bağımsız savunmayı" temsil ettiği vurgulanmıştır. Gönül ister ki böylesine kutsal bir işlevde bulunanlar bütün vergilerde bağışık tutulsun ve hiç vergi ödemesin. Ancak günümüz devletleri, vergi söz konusu olunca çalmadıkları kapı girmedikleri alan bırakmıyorlar. Bu bağlamda avukatlar da tüm diğer meslekler gibi vergi ödemenin yüksek onurunda yoksun bırakılmamışlardır. Vergi demek; konusu, mükellefi, vergiyi doğuran olay, matrah, oran, stopaj, beyanname vb. unsurlarıyla detaylar silsilesi demektir. Böyle olunca da bir meslek gurubunun yüklendiği bütün vergileri bir makalenin sınırları içinde incelemek olası değildir. Bu nedenledir ki çalışmamız, bu meslek kesimini ilgilendiren en önemli vergi olan gelir vergisini incelemekle sınırlı kalacaktır. Bu çalışma, yeni bir Gelir Vergisi Kanunu tasarısının hazırlandığı ve TBMM'ne sunulduğu döneme denk gelmiştir. Çalışmamızda, bu tasarının konumuzla ilgili hükümleri incelenecek ve bazı önerilerde de bulunacağız. Konumuzun anlaşılabilirliğini sağlamak açısından Katma Değer Vergisi Kanunu ile Vergi Usul Kanununun hükümlerine de ilgili ölçüşünde değinilecektir.

II. GELİR VERGİSİ KANUNUNUN AVUKATLIK MESLEĞİ İLE İLGİLİ HÜKÜMLERİ

A. GENEL OLARAK

Avukatların büyük bir bölümü mesleki faaliyetini şahsi olarak icra etmektedir. Bir bölümü de şahıs ortakları kurarak bu çatılar altında faaliyetlerini sürdürmektedirler. Bu şekilde mesleki faaliyette bulunan avukatlar serbest meslek erbabı olarak gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olurlar. Maliye Bakanlığının verilerine göre 2010 yılında 41.477 avukatın vergi mükellefiyet kaydı vardır. Bu sayı 2011 de 43.501'dir⁶⁴. Avukatların anonim, limited ve eshamlı limited gibi bir sermaye şirketi kurup bu çatılar altında mesleki faaliyetlerini yürütmeleri hukuken mümkün olmadığından bu rakamlar bir bakıma mesleki faaliyetini serbest yürüten avukat sayısını da vermektedir.

Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Yani gelir vergisinin mükellefi bireydir. Gelir vergisi kural olarak mükelleflerin beyanına dayanır. Bu kural avukatlar için de geçerlidir. Bu beyanın kanunlara uygunluğu ve doğruluğu vergi idaresinin denetimine tabidir. Bu beyan kural olarak bir takvim yılı içinde elde edilen kazancın toplamını kapsamaktadır.

Gelir vergisi vasıtasız bir vergi olduğundan bu vergiyi ödeyenler verginin bütün sıcaklığını hissederler. Bu nedenledir ki gelir vergisi yasaları artan oranlı vergi tarifesini ve vergilendirdiği kişilerin medeni hali, çocuk sayısı, özürlülük gibi özel durumlarını dikkate alırlar. Ülkemizde uygulanan Gelir Vergisi Kanunu da yetersiz de olsa gelir dağılımında adaleti sağlamaya yönelik bu tarz müesseseler içermektedir.

B. SERBEST MESLEK KAZANCI ADI ALTINDA AYRI BİR SINIFLANDIRILMANIN NEDENİ

Tüm diğer vergilerde olduğu gibi gelir vergilerinde de en önemli husus, vergiye

⁶⁴ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/FGGOVB/faaliyetgrp2011GV.xls.htm

esas alınacak matrahın doğru olarak kavranabilmesidir. GVK'da, gelire giren kazanç ve iratların yedi ayrı başlık altında sınıflandırılması bundandır. Bunlar; ticari kazançlar, zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları, menkul sermaye iratları, diğer kazanç ve iratlardır. Gelirin hukuki özelliklerinin ve farklılıklarının böyle model kavramlarla tasnif edilmesi tipleştirir⁶⁵. Amaç, farklı gelir türleri ve olayları farklı kavramlar; benzer gelir ve olayları aynı kavramlar altında toplamak suretiyle hem sağlıklı bir vergilendirme gerçekleştirmek hem de vergi adaletinde gerçeğe yaklaşımdır. Aksi durumda her ekonomik etkinlik için vergi maddesi yazmak gerekecektir ki, bunu sağlamak mümkün değildir. Avukat, müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir, mühendis, mimar, doktor, ressam, yazar, bestekar, kimyager, noter, öğretmen, artist vb. meslekleri icra edenlerin faaliyetleri gelir vergisi karşısında serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilmiştir. İlk bakışta serbest meslek kazançları; ticari kazançlar, zirai kazançlar gibi müteşebbis faaliyetlerden elde edilen kazançlar olarak görülmektedir. Ancak serbest meslek faaliyetinde ticari kazançtan farklı olarak sermaye değil, şahsi mesai, ilmi veya mesleki ihtisas ön plana çıkmaktadır⁶⁶. Ticari kazanç içindeki berber, küçük tamir işleri gibi bazı faaliyetlerde de mesleki bilgi önemli bir kıstastır, ancak bu meslekler esnaf faaliyeti olarak değerlendirilmiştir. Faaliyetin serbest meslek niteliğini taşıyabilmesi için sermaye faktörü, emek unsuruna göre nazaran geri planda kalmalıdır. Buradaki emek, bedeni çalışmadan ziyade ilmi ve mesleki bilgiye dayanmalıdır. Bu nedenle uygulamada belli bir eğitim düzeyine ihtiyaç gösterilmeyen bu gibi faaliyetler esnaf faaliyeti ve ticari faaliyet sayılmaktadır⁶⁷. Buna karşın serbest meslek erbabı sayılanlar bilim, teknik ve kültürün değişik alanlarında özel öğrenim görmüş kişiler olarak kabul edilmiştir.

Bu kesimin vergilendirme kodlarının farklılık göstermesi tabiidir. Ezcümle gelir vergisinde, vergiyi doğuran olay esas olarak gelirin hukuken ve iktisaden tasarruf edilmesine yani "tahakkuk" esasına bağlandığı halde serbest meslek kazançlarda "tahsil" esasını benimsenmiştir. Çünkü şayet "tahsil" ilkesi benimsenmemiş olsaydı, sağlıklı bir vergilendirme yapmak mümkün olamayacaktı. Nitekim ilerleyen bölümlerde açıklanacağı üzere katma değer vergisinde, vergilendirmenin hizmetin ifasına bağlanması önemli bir probleme dönüşmüştür. Öte yandan yeterli sermayesi olmayanın tahsil etmediği bir paranın vergisini vermesi de mümkün değildir. Zira açıklanacağı üzere, sermaye serbest meslek kazancının unsurlarından biri değildir. İlerleyen bölümlerde açıklanacağı üzere mesleki harcamaların giderleştirmesinde de diğer unsurlarına göre farklı esaslar belirlenmiştir. Defter tutma ve belge düzeni de diğer kazanç unsurlarına göre farklıdır. Özellikle bu alanda serbest meslek kazançlarını basit usuller ve en az maliyetle kavrayacak sistemler devrededir.

C. SERBEST MESLEK KAZANCININ TARİFİ

Serbest meslek kazançları kural olarak tevkif suretiyle ön vergilendirmeye tabi tutulmakta, nihai vergileme ise beyan üzerine yapılmaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinde yapılan serbest meslek faaliyeti tarifinde ticari ve zirai kazançlara göre farklılığı da ortaya konmuştur. Maddedeki tarifile; "Serbest meslek

⁶⁵ Mualla ÖNCEL, Ahmet Kumrulu, Nami ÇAĞAN; Vergi Hukuku, 3.Baskı, Savaş Yayınları, S:31

⁶⁶ Maliye Hesap Uzmanları Kurulu Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2012, S:161

⁶⁷ Mehmet MAÇ, KDV-5 (e-Kitap); <http://www.bdo.com.tr/vergi/kdv.php>

faaliyeti, “sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi ve mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında, kendi nam ve hesabına yapılması” şeklinde tanımlanmıştır.

Avukatlık mesleği şu özellikleriyle maddedeki tanıma uygundur.

-Bilgi ve ihtisas: Avukatlık mesleği, sermayeden ziyade şahsi çalışmaya, bilimsel veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanmaktadır.

-Bağımsızlık: Avukatlık mesleği bir işverene tabi olmaksızın, kişisel sorumluluk altında, kendi nam ve hesabına yapılıyorsa bu faaliyetten elde edilen kazanç serbest meslek kazancı olarak vergilendirilir. Eğer faaliyet bir işverene bağlı olarak, işverenin gösterdiği yerde ve belli bir hiyerarşi içinde yapılıyorsa, o faaliyetten elde edilen gelir ücret olarak vergilendirilecektir.

-Devamlılık unsuru.

D. AVUKATIN VERGİ MÜKELLEFİ SAYILMASININ KOŞULLARI

Avukatlık faaliyetinden doğan kazancın serbest meslek kazancı sayılabileceğinin bir diğer unsuru da faaliyetin GVK'nun 66'nci maddesinde belirtildiği üzere” devamlılık arz etmesidir. Avukatlık mesleğinin devamlılık arz edip etmediğinin tespitini ise VUK'un 155'inci maddesinde hükme bağlanan serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtilerinden hareketle yapmak mümkündür. Buna göre aşağıdaki hallerden birisinin varlığı avukatlık faaliyetinin devamlı suretle yapılmasına emare teşkil eder.

-Yazıhane, büro gibi işyeri açılması,

-Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren şeylerin asılması,

-Mesleki faaliyete bulunmak üzere Baro'ya kaydolanması,

Bununla birlikte, mesleki teşekküllere kaydolanlardan görev veya durumları icabı, bilfiil mesleki faaliyete bulunmayacak olanların vergi dairesine bu durumu bildirmeleri halinde faaliyetin devamlı olduğu ileri sürülemez.

Devamlı olarak yapılmayan arızı nitelikteki avukatlık faaliyetinden doğan kazanç ise GVK'nın 82/4'üncü maddesi uyarınca arızı kazanç olarak vergilendirilecektir.

Bir avukatın, avukatlık faaliyeti ile birlikte başka bir iş veya görevle uğraşması faaliyetin serbest meslek faaliyeti olma vasfını değiştirmeyecektir (GVK Md. 66/1). Örneğin bir şirkette sigortalı çalışan avukatın çalıştığı şirketten elde ettiği gelir ücret, aynı avukatın çalıştığı şirket haricinde üçüncü kişilere ait hukuki işlemleri takip etmesi halinde elde ettiği gelir serbest meslek kazancıdır⁶⁸.

Bizzat avukat olmayan bir şahsın, bir ya da birden fazla avukatı bir araya getirerek teşkilat kurmak ve onlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretle avukatlık kazancından hisse alanlar da serbest meslek erbabı sayılmışlardır⁶⁹.

GVK'nın 66'ncı maddesinin ikinci fıkrasının (3) numaralı bendine göre kolektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan avukatlık faaliyeti sonucunda doğan kazanç, serbest meslek faaliyeti sayılmıştır. Bilindiği üzere, kolektif ve adi komandit Ticaret Kanunu açısından tacir sayılırlar. Ancak GVK'nın 66'nci maddesinde bu tür şirketlerce yapılan serbest meslek faaliyeti sonucu elde edilen gelirin,

⁶⁸ Hesap Uzmanları Kurulu, age, s: 163

⁶⁹ GVK md. 66 fıkra 2 bent 2

serbest meslek kazancı olduğu hükme bağlanmıştır.

III. AVUKATLIK KAZANCININ BELİRLENMESİ

A. AVUKATLARIN KAZANCI TAHSİL ESASINA BAĞLANMIŞTIR

GVK'nın 67'nci maddesinin birinci fıkrasında serbest meslek kazancı "*Bir hesap döneminde mesleki faaliyeti karşılığı tahsil ettiği para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler düşüldükten sonra kalan farktır.*" Şeklinde tarif edilmiştir.

Bu tarifte açıkça vurgulandığı üzere serbest meslek kazancı kapsamında elde etme tahsil esasına bağlanmıştır. Buna bağlı olarak da avukatlar tahsilatı yaptıkları esnada serbest meslek makbuzu düzenleyeceklerdir. Bu durumda bir avukat, mesleki faaliyeti karşılığı teşkil eden menfaati tahsil etmediği sürece adına vergi doğmayacaktır. Hizmetin tamamlanıp tamamlanmadığının bir önemi bulunmamaktadır. Bir başka deyişle hizmet tamamlanmış olsa dahi, bedel eğer tahsil edilmemişse serbest meslek kazancı doğmamış olacak, aksi durumda hizmet tamamlanmamış ancak tahsilat yapılmış ise serbest meslek kazancı elde edilmiş sayılacaktır. Tahsilatın cari yıla, geçmiş yıllara veya gelecek yıllara ait olup olmadığına bakılmaksızın tahsil edildiği yılın geliri sayılıp vergilendirilmektedir. Örneğin bir avukat, mesleki faaliyetinin karşılığını icra yoluyla sonradan tahsil etmişse tahsil edilen bu tutar söz konusu hizmetin fiilen gerçekleştiği vergilendirme döneminde değil, tahsil edildiği dönemin kazancı olarak vergilendirilecektir.

Avukat nakden tahsil etmese dahi bilgisine girmiş olması kaydıyla; adına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılmışsa GVK'nın 67 in maddesi uyarınca bu paraları tahsil ettiği kabul edilir ve tahsilatın yapıldığı yılın geliri olarak vergilendirilir. Vergilendirmeye posta, banka, noter vb. kayıtlarının esas alınacağı tabidir.

Avukatlık kazancı olarak doğan alacağın, başka bir şahsa temlik ve ya müşterisine olan borcu ile takası da tahsil hükmündedir. GVK madde 67 temlikin ivazlı olup olmadığına bakmaksızın, ivazlı temliklerde ise tahsil şartı aramaksızın bu işlemlerin gerçekleştiği yılda hasılat olarak gösterilmesine amirdir.

Barolar tarafından belirlenen asgari ücretin fiilen tahsil edilmemesi veya düşük bedelle tahsil edilmesi halinde;

-Serbest meslek faaliyeti karşılığında elde edilecek hasılat henüz tahsil edilmemiş veya hiç tahsil edilmemişse "gelirin elde edilmesindeki tahsil esası" gereği, serbest meslek kazancından da söz edilemeyecektir.

-Serbest meslek faaliyeti karşılığında elde edilecek hasılat, düşük bedelle tahsil edilmişse, VUK'un 3 ve GVK 67'nci maddeleri hükümleri uyarınca, serbest meslek kazancından söz edilmeyecektir.

B.BEDELİ TAHSİL EDİLMEMİŞ HİZMETİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

Katma değer vergisinde vergiyi doğuran olay gelir vergisi gibi tahsilata değil, hizmetin ifasına bağlanmıştır. Hiç tahsil edilmeme veya emsaline göre düşük bedelle tahsil durumlarında, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 27'inci maddesi uyarınca, emsal bedel (asgari ücret tarifesi) matrah olarak esas alınmakta ve üzerinden katma değer vergisi hesaplanmaktadır. KDV'nin hizmet ifasına bağlanması, serbest

meslek erbabını tahsil etmediği bir tutarın vergisini ödemek gibi bir paradoksla karşı karşıya bırakmaktadır. Nitekim bu doğrultuda tarhiyatlar yapılmıştır. Danıştay'ın bu tür tarhiyatları onayan ve kaldıran kararları vardır. Danıştay'ın tarhiyatların kaldırılmasını sağlayan yani bu çalışmanın bakış açısına uygun iki kararıyla ilgili bilgiler verilecektir. Danıştay bir ihtilafta, "...davacının müşterilerine muhasebecilik hizmeti sunduğu, bu hizmetin sözleşme hükümlerine göre yürütüldüğü, sözleşmede ücretin aylık olarak ödenmesi koşulu getirildiği halde tahsilatın yapılmasıyla birlikte serbest meslek makbuzunun düzenlendiği dönemde katma değer vergisinin beyan edildiği, bu suretle vergi kaybına yol açıldığından bahisle cezalı tarhiyat yapılmış ise de, ancak ücretin elde edildiği anda serbest meslek makbuzu düzenlenebilmesi ve ilgili dönemde beyan edilmesi zorunluluğu karşısında vergi kaybindan söz edilemeyeceği gerekçesiyle cezalı tarhiyatın terkinine" karar vermiştir⁷⁰. Mali müşavirlik hizmeti karşılığında ücret tahsil edilsin veya edilmesin her ay katma değer vergisi beyannamesinin verilerek vergisinin ödemesi gerekip gerekmediğine ilişkin bir davaya ait Danıştay kararında, "... yükümlünün yaptığı muhasebe ve müşavirlik hizmetinin bir defalık veya aylık olmadığı, yapılan sözleşme gereği en az bir yıl süreyle müşterinin muhasebeyle ilgili her türlü iş ve işlemlerinin yürütüldüğü ve hizmetin bu sürenin sonunda tamamlandığı, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan iş ve hizmet tesliminden dolayı alınacak ücretler için düzenlenmesi gereken serbest meslek makbuzlarının da iş ve hizmet teslimi sonucunda alınacak ücret tutarı kadar düzenleneceği, ihtilafta yükümlü, müşteriyle yaptığı sözleşme süreleri sonunda aldığı ücretlere ilişkin olarak serbest meslek makbuzları düzenleyip, doğan katma değer vergisini ödediğinden sözleşmede belirtilen ücretlere ilişkin olarak veya bu sözleşmelere dışında ücret alındığına ilişkin ilgili dönemlerde taraflar nezdinde hukuken geçerli somut bir tespit yapılmadığından, taktir komisyonu kararına istinaden tarh edilen kaçakçılık cezalı tarhiyatta isabet görülmediği" gerekçesi ile kabul ederek cezalı katma değer vergisini terkin eden vergi mahkemesi kararı onanmıştır⁷¹.

Türk vergi sisteminin en temel iki vergi yasasındaki bu iki farklı anlayış "hukukun üstünlüğü" kavramı ile sürdürülemez. Danıştay'a yansıyan olaylardan da anlaşılacağı üzere bu hükme ve uygulamaya mükelleflerin uyum sorunu vardır. Yasa hükmü, ifa edilmiş bir hizmetten para alınmamış olsa dahi KDV hesaplanmalı ve Hazineye ödenmelidir demektedir. Bu, Anayasamızın mali güce göre vergi ödeme ilkesini içeren 73 üncü maddesi ile VUK'un vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçekliği esastır diyen 3 üncü maddesine aykırıdır. Serbest meslek erbabı, ifa ettiği halde alamadığı ücretine mi yansın, yoksa üstüne bir de ödediği vergiye mi! Bu ikiciliği belgelendirmek ise ayrı bir sorundur. Meslek mensubu alamadığı ücretin KDV'ni beyan etmek için serbest meslek makbuzu düzenlemek zorunda kalacaktır. Yasa hükümleri, insan iradesinin her durumda "özgür"ce belirlediği değiştirilemez ve vazgeçilemez hukuki metinler değildir. Sorunun çözümü KDV'yi doğuran olayın gelir vergisinde olduğu gibi tahsil esasına bağlayacak yasal düzenlemenin yapılmasıdır.

⁷⁰ Danıştay 11. Dairesinin 8.11.1997 tarih ve E:1995/5209, K:1997/61 sayılı kararı.

⁷¹ Danıştay 9. Dairesinin 19.11.1997 tarih ve E:1996/4227, K:1997/3641 sayılı kararı.

C. AVUKATLIK KAZANCININ SAPTANMASINDA GİDERLER

1. VERGİ YASALARININ GİDER KABUL ETTİĞİ HARCAMALAR

Yasa koyucu avukatlarca yapılan her türlü tahsilatı kazancın bir unsuru görmesine karşın, mesleki kazançtan indirilecek giderlere yaklaşımı farklıdır. GVK'nın 68 inci maddesinde mesleki kazancın tespitinde dikkate alınacak giderler bir bir sayılmıştır. Belirtmek gerekir ki serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde GVK'nın en zayıf halkası giderleştirme ilgili hükümlerdir. Zira mevcut hükümler geliri safi ve gerçek tutarıyla kavranmasına elverişli değildir. Yeni GVK tasarsının da bu hükümleri aynen koruduğunu belirtelim. Öncelikle Kanunun gider kabul ettiği hükümleri inceleyelim:

a-Mesleki kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili giderler. GVK'nun 68 inci maddenin 1 inci bendinde mesleki kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili giderler kazancın tespitinde dikkate alınacaktır denilmiştir. Ancak bu gelirlerle ilgili yapılan tanıma karşılık gelmez. Zira burada sözü edilen giderlerin neler olduğu bellidir. Bu hüküm çerçevesinde 68 inci maddede ayrı bent olarak açıkça tanımlanmayan "aydınlatma, ısıtma, telefon, kırtasiye giderleri, işle ilgili şehir içi ulaşım, posta, telgraf giderleri, işle ilgili bina, demirbaş, taşıt alımı dolayısıyla alınan borçlara ödenen faizler, bina ya da demirbaş eşyaların bakım onarım giderleri, hizmetli ya da işçilere ödenen ücretler, mesleki gelişim için açılan kurslara yapılan ödemeler, yapılan faaliyetin hacmi ile orantılı temsil ağırlama giderleri" mesleki kazancın tespitinde dikkate alınabilecektir. Bu tarz giderlerin doğrudan mesleki faaliyetle ilgisi aranmaktadır.

b-İşyeri için ödenen kira bedellerinin tamamı indirilecektir. İşyerinin bir bölümünün konut olarak kullanılması durumu değiştirmeyecek, yine kiranın tamamı hasılatından indirilecektir. İlk bakışta konut için ödediği kiralara da giderleştirdiği ve bu durumun meslek mensubu yararına bir sonuç yarattığı düşünülebilir. Ancak işin özü böyle değildir. Çünkü eğer işyeri gerçek kişilerden kiralanmışsa, kiracı yaptığı ödemelerden GVK'nun 94 maddesi uyarınca gelir vergisi stopajı yapmak zorundadır. Eğer mülk sahibi kurumlar vergisi mükellefi ise kiracının kira tutarı üzerinde %18 KDV ödemesi gerekecektir. Stopaj oranı %20'dir. Mevzuata bakılırsa bu stopaj mülk sahibinin kira gelirinden ve onun vergisine mahsuben kesilmektedir. Uygulamada ise genellikle mülk sahipleri talep ettikleri kira tutarını net olarak belirlediklerinden stopajın reel yükü meslek mensubu üzerinde kalmakta, ancak bu tutarları vergisinden mahsup etme nimetinden mülk sahibi faydalanmaktadır.

c-İşyerinin avukatın mülkü olması ve tamamının işyeri olarak kullanılması durumunda, bu işyerine ait amortisman giderlerinin tamamı indirilecektir. Mülkün hem konut hem de işyeri olarak kullanılması halinde ise ince bir ayar yapılmış amortisman giderinin yarısının indirim konusu yapılmasına izin verilmiştir.

d-Hizmetli ve işçilerin giderleri,

e-Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri,

f-Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve taşıtlar için VUK'a göre ayrılan amortismanlar,

g-Kiralanılan veya amortismanına dahil taşıtların giderleri,

h-Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller. Kanun maddesinde sadece mesleki yayınlar için ödenen bedellerin giderleştirileceği yazıldığı için, bu amacı

taşımayan genel mecmuaların ve günlük gazetelerin bu maddeyle bağlantı kurarak gider yazmak mümkün değildir.

ı-Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet bedelleri (Bir avukatın takip ettiği dava için bir akademisyenden mütalaa talep etmesi gibi),

j-Emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllerle ödenen aidatlar,

k-Ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile işyerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar,

l-Kanun, ilan ve mukavelenamaya göre ödenen tazminatlar.

Serbest Meslek Kazancı Defteri tutan serbest meslek erbabının azalan bakiyeler usulüne göre amortisman⁷² ayırmaları ve yenileme fonu⁷³ uygulamasından yararlanmaları mümkün değildir⁷⁴. Hızlandırılmış amortisman olarak bilinen azalan bakiyeler usulüne göre amortisman sistemi mükelleflere ilk yıllarda yüksek amortisman ayırma dolayısıyla ilk yıllarda daha az vergi ödemek imkanı tanımaktadır. Yenileme fonu ise, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin yenilenmek amacıyla satılması halinde, satıştan elde edilen karın yenileme giderlerini karşılamak üzere üç yıl boyunca vergilendirilmemesini ertelemeye imkan sağlamaktadır. Yasa koyucu, bu kısıtlamalara bilanço usulüne göre değil de serbest meslek kazanç defteri tutulmasını gerekçe olarak göstermiştir. Şüphesiz bunun anlaşılır tarafı yoktur. İstenilen kayıt düzeni Serbest Meslek Kazanç Defteri veya belirlenecek ek tablolarla zorunlu hale getirilir ve böylece serbest meslek erbabının da hızlandırılmış amortisman ve yenileme fonu ayırmalarına imkan sağlanabilir.

2. BEYANNAME ÜZERİNDEN YAPILACAK İNDİRİMLER

Yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden hangi indirimlerin yapılacağı GVK'da belirlenmiştir. Bu indirimlerin yapılabilmesi için; yıllık beyanname ile bildirilecek bir gelirin bulunması ve indirimlerin ilgili mevzuatta belirtilen şartları taşıması gerekmektedir. Bu şartlar aşağıda belirtilen harcamaların ancak kısmi bir bölümünün indirilmesine elverişlidir.

- Şahıs sigorta primleri ve bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları,
- Eğitim ve sağlık harcamaları,
- Sakatlık indirimi,
- Bağış ve yardımlar,
- Sponsorluk harcamaları,
- Doğal afetler ve ilgili ayni ve nakdi bağışlar,
- Türkiye Kızılay Derneğine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımlar.

3. VERGİ YASALARININ GİDER KABUL ETMEDİĞİ HARCAMALAR

GVK'nın 68 inci maddesinin son fıkrası hükmü uyarınca; serbest meslek kazancının bu bağlamda avukatlık kazancının tespitinde, her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile avukatın suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez. Örneğin bir avukatın mesleğini icrası sırasında kaybettiği ve çalınan paralar ve demirbaşlar gider yazılamaz⁷⁵.

⁷² Vergi Usul Kanunu Madde 315

⁷³ Vergi Usul Kanunu Madde 328

⁷⁴ Azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ve yenileme fonu hakkında geniş bilgi için bkz. Hasan YALÇIN, Selçuk YÜCEL, Giderler, Hesap Uzmanları Kurulu Yayınları

⁷⁵ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, age, s:174

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanuna göre alınan gecikme zamları ve faizler ile ödenen gelir vergisi ve diğer şahsi vergiler gelir vergisi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemez (GVK md.90).

4. GİDERLEŞTİRME YASAĞI FİKTİF VERGİLEMEYE YOL AÇMAKTADIR.

Kazançtan indirilecek giderlerin sayma yöntemiyle belirlenmesi gelirin gerçek ve safi tutarıyla kavranmasına engeldir. Bu ise vergilendirilen kazancın bir bölümünün fiktif olmasına yol açar. Oysa serbest meslek erbabı olarak tarif edilen kesimin ülkemizin entelektüel insan kaynağı olma özelliğinde bakarak vergi yükünün diğer kazanç unsurlarına göre ağır olmaması en azından dengeli olması beklenir. Serbest meslek kazancının ayrı ve bağımsız bir gelir unsuru olarak vergilendirilmesinde amaç bu olsa gerek. Ne var ki GVK'da benimsenen giderleştirme sistemi buna elvermemektedir. Şöyle ki;

a) Mesleki yetenek ve uzmanlığın sürdürülebilmesi için katlanılan dolaylı harcamalar vergi matrahıyla ilişkilendirilmemektedir. Bu harcamalar, insan unsuruna yapılan yatırım ile fiziki sermaye arasındaki ilişkiye benzer bir nitelik taşımaktadır. Eğitim ve öğretim ile ilgili olarak yapılmış olan harcamaların, (vergi bakımından dikkate alınan) amortisman gibi bir işleme tabi tutulması gerekir⁷⁶.

Belirli bir mesleğe yönelik eğitim öğretime ağırlık veren yüksek okullar, müzik ve sahne sanatlarında sanatçı yetiştiren konservatuvarlar; belirli mesleklere yönelik ara insangücü yetiştirmeyi amaçlayan dört yarı yıllık eğitim-öğretim, uygulama ve araştırmaların sürdürüldüğü mesleki yüksek okullardan mezun olanların mesleklerini icra ederek vergi mükellefiyetleri tesis ettiklerinde bu kurumlara ödediklerini bir sistem dahilinde yıllara yayarak ceste ceste vergi matrahından indirmelerinden söz ediyoruz. Günümüzde bir meslek mensubunun ruhsatını alıncaya kadar önemli bir servet harcamak zorunda kaldığı gerçeği herkesçe malumdur. Bunun için okul sistemimize bakmak yeterlidir, Konumuz itibariyle somutlaştırmak gerekirse 1136 sayılı Avukatlık Kanununun "Avukatlığa Kabul Şartları" başlıklı 3 üncü maddesinde yer alan koşullardan birisi de "Türk hukuk fakültelerinden birinden mezun olmak veya yabancı memleket hukuk fakültesinden mezun olup da Türkiye hukuk fakülteleri programlarına göre noksan kalan derslerden başarılı sınav vermiş olmak"tır. Hukuk fakülteleri devlet üniversiteleri yanı sıra vakıf üniversiteleri çatısı altında kurulmaktadır. Ülkemizde son yıllarda vakıf üniversitelerinin sayısında önemli bir artış olmuştur. Buna paralel olarak hukuk fakültelerinin sayısı da artmıştır. Devlet üniversitelerindeki öğrencilerinden harç alınırken vakıf üniversitelerinde öğrencilerden katkı payı alınmaktadır. Elbette hukuk fakülteleri özelinde ele aldığımız bu örneği; tıp, diş hekimliği, mühendislikler, iktisat-işletme fakülteleri ve benzerleriyle çoğaltmak mümkündür. İşte bütün bu yüksek öğretim programlarında ödenen tutarların vergi matrahlarıyla ilişkilendirilmesi günümüz gerçeklerine uygun olacaktır. Şu halde avukat olmanın olmazsa olmaz koşullarından biri hukuk fakültesini bitirmekse bu okullara yapılan harcamaların vergi matrahından indirilmesi makul ve mantıklı olanıdır. Ne var ki eğitim ve öğretim için yapılan yukarıda belirttiğimiz harcamalar indirilecek giderler arasında sayılmamıştır. Bu, Anayasa-

⁷⁶ Abdurrahman AKDOĞAN, Kamu Maliyesi, 14. Baskı, Gazi Kitabevi, s.263.

nın 73 üncü maddesinde yer alan “mali güce” göre vergi ödeme ilkesine aykırıdır.”

b) Ülkemizde öğretim; okul öncesi, ilk öğretim, orta öğretim ve yüksek öğretim kurumlarınca yapılmaktadır. Bütün bu süreçlerde bireye yapılan harcamaları vergi matrahının hesaplanmasında dikkate alınacak bir sistem oluşturmak mümkün müdür? GVK'nın 89 uncu maddesi ile mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ait eğitim ve sağlık harcamalarının, beyan ettiği gelirin %10'nu aşmayan sınırlı bir tutarını vergi matrahından indirilmesi sağlanmıştır. Öyle örnekler vardır ki mükellefin elde ettiği kazanç öğrenim giderleri tamamına yetmemekte ya da bu tutara denk gelmektedir. Sağlık harcamalarıyla birlikte tespit edilen bu oranın düşüklüğü açıktır. Burada ciddi bir problem vardır. Mükellefin mesleki kazancından sağladığı kar, bu harcamalarını karşılayacak tutarda değilse ve mesleki kazancı dışında başka bir geliri yoksa bu tarz harcamalarını nasıl karşılayacaktır? Geliri sadece mesleki kazancından ibaretse gayet tabii sağlık, eğitim, konut temini, tatil vb. her çeşit giderini bu gelirlerle finans edecektir. Bu durumda meslek mensubu kendisi, eşi ve çocukları için yaptığı harcamaları kazançtan indirmeyince, kazanç, harcadığı halde indiremediği tutar kadar yüksek görünecek ve dolayısıyla fiktif bir kazanç üzerinde vergi ödemek durumunda kalacaktır.

c) Ülkemizde adli ve mali tatiller yasa ile devrede olduğu halde tatil harcamalarının giderleştirilememesi bir noksanlıktır.

IV. AVUKATLIK KAZANÇLARINDA VERGİ TEVKİFATI

GVK'nın 94'üncü maddesinin 2 ve 4 numaralı bentlerinde serbest meslek kazançları için vergi tevkifatı öngörülmüştür. Avukatların elde ettiği hasılatlar da bu kapsamda tevkifata tabidir. Söz konusu maddenin 2'inci bendinde yer alan hüküm uyarınca avukatlara yapılan ödemelerden, (ödemeyi yapanın gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olması halinde) 2007 ve sonrası için %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir⁷⁷. Vergi, resim, bilirkişi vb. masraflar karşılığı avukata ödenen tutarlar tevkifata tabi değildir.

Diğer tevkifat oranları ile karşılaştırıldığında tevkifat oranının oldukça yüksek olduğu açıktır. Bir fikir edinmek gerekirse zirai mahsullerde üstelik nihai vergilendirme olduğu halde tevkifat yüzde 2 ila 4, mevduat faizlerinden yüzde 15 düzeyindedir. Hülasa, bir avukatın mesleki hizmeti karşılığında elde ettiği tutarların %20'si vergi olarak kendisinden peşin tahsil edilmekte yani eline dahi geçmemektedir. Gerçi avukat bu tutarları üçer aylık dönemler halinde verilen gelir vergisi beyannamesi ile yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinde tahakkuk eden vergilerde mahsup etmekte, artan tutarları ise diğer vergi borçlarına mahsubunu talep etmekte ya da iadesini isteyebilmektedir. Ancak burada önemli bir sorun vardır. Beyanname üzerinde mahsup edilenler dışında kalan mahsup ve iade işlemleri yıllık beyannamenin verilmesinden sonra gerçekleşebildiği için meslek mensubu kendisinden peşin alınan bu tutarlardan uzun bir süre yoksun kalabilmektedir. Bir örnek vermek gerekirse 2013 yılının Ocak ayında tevkif edilen 8.000,-TL bir verginin zarar ya da matrahsızlık nedeniyle beyanname üzerinde tahakkuk eden vergilerden mahsup edilemediğini varsayarsak, indirilemeyen bu vergi ancak bir sonraki 2014 yılı Mart ayında gelir vergisi beyannamesi verildikten sonra diğer

⁷⁷ Bakanlar Kurulu Kararı 2006/11449

vergi borçlarından mahsubu ya da iadesi istenebilmektedir ki, mahsup ya da iadenin hemen 2014/Nisan ayında gerçekleştirildiğini kabul etsek dahi arada bir yıldan uzun bir süre geçmektedir. Bu süre zarfında bu para için faiz talep etmek de hukuken mümkün değildir⁷⁸.

Daha da vahimi kesintiyi yapan mükellefin bu vergiyi hiç beyan etmemesi veya beyan ettiği tutarları ödememesidir. Ezcümle bu kesintiyi yapan mükellef, tevkif ettiği vergileri beyan etmediği veya beyan ettiği tutarları ödemediği takdirde avukatın kendisinden kesilen bu vergileri beyanname üzerinden mahsup etmesi mümkün değildir. Şayet avukat kesintiyi yapan mükellefin bu tutarları beyan edeceğini ve ödeyeceğini öngörerek mahsup yapmışsa ileride bu tutarları faizleriyle birlikte ödemek zorunda kalacaktır. Gerçi ödediği bu tutarları açacağı bir davayla kesintiyi yapana rücu edilmesini talep hakkı vardır ancak bunların meşakkatli işler olduğu açıktır. İşte bu tür sakıncaların göz önüne alınarak tevkifat oranlarının makul düzeyde tutulmasında yarar vardır. Zira avukata ödeme yapan mükellefin tevkif ettiği vergileri finansman olarak kullanmaya başlaması, bu arada ödeme güçlüğüne düşmesi ve nihayetinde şu ya da bu nedenle bu verginin ödenmemesi halinde işin faturası kendisinden tevkifat yapılan avukata çıkacak ve bu vergiyi ikinci kez ödemek zorunda kalacaktır.

V. SERBEST MESLEK MAKBUZUNDAKİ VERGİSEL YÜK

Yüksek tevkifat oranları katma değer vergisi ile birleştiğinde ortaya ağır bir tablo çıkmaktadır. Konu bir örnek üzerinde daha da anlaşılır olacaktır. Ücretin 1.000,-TL olduğunu varsayarsak ödemeyi yapanın gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olması halinde, bu tutardan (1.000 x %20 =) 200,-TL gelir vergisi stopajı yapacak, avukatın eline 800,-TL geçecektir. Avukat bu tutar üzerinden ayrıca (1.000 X18 =) 180,-TL hesaplayıp, iş sahibinden tahsil ettiği bu tutarı vergi dairesine ödeyecektir. Yani bir mesleki ödemede diğer tarafın da vergi mükellefi olması halinde taraflardan avukat olan müşterisinden KDV tahsil edecek, müşteri ise avukattan gelir vergisi stopajı kesecektir. Örneğimize dönersek toplam 1.000,-TL'lik bir hizmet bedelinden meslek erbabına 800,-TL kalmakta Devlet ise gelir vergisi stopajı ve KDV adı altında (200 + 180 =)380,-TL tahsil etmektedir. Oranlara vurursak avukatın payı %67'8'ken hazinenin payı ise %32.20'dir. Gerçi bu tutarın 200,-TL'sini meslek mensubu 180,-TL'sini müşteri ödeyecektir yani vergi yükü dağılmaktadır, ancak yine de bu yüksek tutarlar kayıt dışına elverişli bir ortam yaratmaktadır. Zira daha işin başında yani henüz bu işte kar mı zarar mı yapılacağı belli olmadan Hazine oldukça yüksek tutarlar tahsil etmektedir. Kayıt dışılığa uygun ortam yaratmamak için stopaj ve KDV'nin bulunduğu mesleki kazançlarda gerek stopaj ve gerekse KDV oranlarında indirimle gidilmesi akla en yakın yol olarak görülmektedir.

⁷⁸ Bkz.VUK'un 112. Maddesine 6322 sayılı Kanunla eklenen 4 ve 5. fıkra

VI. AVUKATLIK KAZANCININ BEYANI

Maliye Bakanlığı verilerine göre 2010 yılında vergi mükellefiyeti olan 41.477 avukat ortalama 11.199,30,-TL hesaplanan vergi beyan etmiştir. 2011 yılında beyan edilen vergi ise 11.289,71,-TL'dir⁷⁹.

Serbest meslek kazancı elde eden mükellefler, "Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi-1001 A" ile "Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi Eki"ni dolduracaktır. Anılan ekte yer alan "Serbest Meslek Kazançlarına İlişkin Bildirimi Tablosu" ve "Performans Derecelendirme Bildirimi" dolduracak, başka gelirlerinin de bulunması halinde ise ilgili diğer kazançlara ait tablolar da doldurulacaktır.

Beyannameye ayrıca;

-Kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin belgeler (beyannameye gösterilen gelire dahil kazançlardan kesilen gelir vergisi varsa),

-Yabancı ülkelerde ödenen vergi varsa, ödenen bu vergilere ilişkin belgeler beyannameye eklenecektir.

"Avukat, mesleki gelirini elde ettiği yılı takip eden yılının Mart ayının başından 25'inci günü akşamına kadar (GVK Madde 92) vereceği yıllık beyanname ile beyan eder.

VII. AVUKATLARIN TUTACAĞI DEFTERLER VE KULLANACAĞI BELGELER

Avukatlar "Serbest Meslek Kazanç Defteri" tutarlar ve her türlü tahsilatı için serbest meslek makbuzu düzenlemek zorundadırlar. İşte serbest meslek kazançları adı altında ayrı bir gelir unsurunun oluşturulmasının nedenlerinden biri de budur. Yasa koyucu avukat, müşavir, serbest muhasebeci mali müşavir, yeminli mali müşavir, mühendis, mimar, doktor, ressam, yazar, bestekar, kimyager, noter, serbest öğretmen, artist, sağlık memuru vb. olarak adlandırılan serbest meslek erbabını defter tutma ve belge düzenleme hususlarında tüccarlar gibi karmaşık ve maliyeti yüksek işlemlerin dışında tutmuştur. Gerçekten de ticari kazanç elde eden birinci sınıf tüccarların tutmak zorunda olduğu bilanço usulüne tabi defterler oldukça kapsamlıdır. Avukatların da içinde olduğu "Serbest Meslek Kazanç Defteri" ikinci sınıf tüccarların tutmak zorunda oldukları "İşletme Defteri"ne benzemektedir.

Kolektif, adi komandit ve adi şirketler de mesleki kazançlarını "Serbest Meslek Kazanç Defteri" üzerinden tespit ederler. Bu şirketlerin bilanço esasına göre tuttukları defterler serbest meslek kazancı defteri yerine geçer.

Serbest meslek kazanç defterine işlemlerin günü gününe kaydedilmesi zorunludur. İşlemlerin günü gününe deftere kayıt edilmemesi veya yoklama ve incelemeye yetkili olanlara istendiğinde ibraz edilmemesi halinde her tespit için özel usulsüzlük cezası kesilir.

⁷⁹ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/FGGOVB/faaliyetgrp2011GV.xls.htm

VIII. AVUKATLARIN BEYANNAMELERİNİ SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRELERE İMZALATMA ZORUNLULUĞU

Maliye Bakanlığınca yayımlanan⁸⁰ “4 Seri No.lu Beyannamelerin Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerce İmzalanması ile İlgili Tebliğ” hükümlerine göre mükelleflerin beyannamelerini belli şartlar dahilinde serbest muhasebeci ve mali müşavirlere imzalanması şartı getirilmiştir.

Tebliğe göre avukatların da içinde yer aldığı serbest meslek faaliyetinde bulunanlardan önceki yıl gayrisafi hasılat tutarı belli hadleri aşmayanların beyannamelerini serbest muhasebeci ve mali müşavirlere imzalatma zorunluluğu bulunmaktadır. Bu hadler her yıl Maliye Bakanlığı tarafından ilan edilecektir. Söz konusu hadlerin, Maliye Bakanlığınca belirlenerek ilan edilmemesi halinde, bu tutarlar her yıl Vergi Usu Kanunu hükümleri uyarınca tespit edilen “yeniden değerlendirme oranı”nda arttırılarak uygulanmaktadır.

İmzalatma zorunluluğunda oldukları beyannameler; yıllık gelir vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar beyannameler ile katma değer vergisi beyannameleridir.

Mükellefin bu mecburiyete uymaması halinde çeşitli yaptırımlar öngörülmüştür. Ezcümle VUK’nun 30 uncu maddesinin ikinci fıkrasına eklenen 8. bentle “Kanunun mükerrer 227’inci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatırılmazsa” durum re’sen vergi tarhi sebebi sayılmıştır. Yani bu durumda mükellefin beyan ettiği matraha itibar edilmeyecek; vergi matrahı ya inceleme elemanlarınca belirlenecek ya da komisyonlarca takdir edilecektir.

Belirtmek gerekir ki bu konu uzun süren tartışma, idari kararlar ve yargı evrelerinden sonra bu aşamaya gelmiştir. Süreci burada açıklamakta yarar vardır.

213 sayılı Vergi Usul Yasası’na 4008 sayılı Yasa’nın 6. maddesiyle eklenen Mükerrer 227. maddede; Maliye Bakanlığınca, vergi beyannamelerinin, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyeti getirme yetkisi verilmiştir. Beyannamelerin meslek mensuplarınca imzalanması ise 23.2.1995 tarihinde sınırlı bir şekilde başlamıştır. Konu önemli tartışmaların odağı olmuştur. Bazı ihtiyatlı yaklaşımlar dışında muhasebe camiasınca olumlu karşılanan düzenleme avukatların tepkisini çekmiştir. Türkiye Barolar Birliği yetkilileri yaptıkları açıklamalarda, mükelleflerin bütün defter ve belgelerinin denetleme ve değerlendirme yetkisinin bir mesleği icra edenlere verildiğini bunun verginin gizliliği ilkesini ihlal edeceğini savunmuşlardır. Bu yetkileri ancak ilgili devlet memuru ve kamu görevlilerinin kullanabileceği yasal ve kamusal yetkilerin özel kişilere, özel bir meslek gurubuna tanınamayacağını ve devredilemeyeceğini ileri sürmüşlerdir. “Beyanname imzalamasını sağlamak için” Maliye Bakanlığınca yayımlanan Tebliğlerle getirilen sözleşme yapmak zorunluluğu da eleştiriler arasında yer almıştır. Anayasa Mahkemesine kadar taşınan bu görüşlere göre, “Kişi sözleşme hürriyeti çerçevesinde ister odaya kayıtlı olan meslek mensuplarıyla çalışır, isterse muhasebeci çalıştırmaz, tercihinin mali külfetine ve

⁸⁰ Tebliğ, 29.06.1997 tarih ve 23034 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

kanuni sonuçlarına kendi isteğiyle katlanır⁸¹.”

Mecburiyete ilişkin Kanun hükmü, Anayasa Mahkemesine taşınırken, diğer taraftan Maliye Bakanlığı'nın bu Yasadan kaynaklanan genel tebliğler düzeyindeki yetki kullanımları Danıştay'da iptal davasına konu edilmiştir. Maliye Bakanlığınca çıkarılan “Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında (1)⁸², (2) ve (3) sayılı Genel Tebliğler sırasıyla 23.02.1995, 29.03.1995 ve 25.12.1995 tarihlerinde yayımlanmıştır. Bu tebliğlere karşı açılan davalar hakkında, Danıştay Dördüncü Dairesi sırasıyla 21.3.1995, 2.5.1995 ve 19.1.1996 günlerinde “yürütmenin durdurulmasına” karar vermiştir⁸³. Yürütmenin durdurulması kararlarına gerekçe yapılan temel nokta Tebliğ’le getirilen sözleşme zorunluluğudur. Danıştay’a göre;

“... Mükerrer 227 maddede, mükelleflerin, kanuni defterlerini tutmak ve mali tablolarını tanzim etmek için meslek mensuplarıyla yıllık sözleşmeler yapmak zorunluluğu öngörülmediğinden bu hususların Tebliğle, mükelleflerin uyması zorunlu yükümlülük haline getirilmesi, kanunla verilen yetkinin aşılması anlamına gelmektedir⁸⁴.”

Danıştay Dördüncü Dairesi, 1 sayılı Genel Tebliğin iptaline ilişkin davaya baskarken, Tebliğin dayanağı olan Mükerrer 227. maddenin Anayasaya aykırı olduğu savıyla uyumsuzluğu Anayasa Mahkemesine taşımıştır. Danıştay, maddenin tümüyle iptalini istemiştir. Anayasa Mahkemesi iptal istemini sınırlayarak, sadece Maddenin 1. fıkrasının birinci bendi yönünde dikkate alarak incelemiştir. Yani, inceleme konusu, vergi beyannamelerinin serbest muhasebeci ve mali müşavirlere imzalatılma mecburiyetine ilişkin hükmün Anayasa hükümlerine uygunluğu ile sınırlı kalmıştır.

Danıştay’ın iptal başvurusunda, “Yasa koyucunun, vergi beyannamelerinin belirlenen meslek mensupları tarafından da imzalanması mecburiyetinin getirilebileceğini kabul etmesini Anayasaya aykırı bulunmuştur.” İfadesi yer almıştır. Danıştay’ın gerekçeleri arasında öne çıkan “sözleşme” konusudur. Öyle ki aykırılığa gerekçe yapılan Anayasa’nın 5, 6, 12, 48 ve 128 inci maddeleri sözleşme ile ilişkilendirilmiştir. Danıştay’a göre “Vergi mükellefinin, özel kanununda ve uygulamada belli edilen bir yöntemle tek taraflı olarak saptanan bir ücret mukabili, ‘vergi beyannamesinin imzalanması’ni temin için belirli bir meslek gurubuyla madde metninin verdiği yetkiye dayanılarak sözleşme yapmaya zorlanması onun maddi ve manevi varlığının gelişmesini önleyen bir yöntemdir. Kişi kendini böyle bir yardıma muhtaç görürse Anayasanın 48 inci maddesinde belirtildiği gibi sözleşme hürriyeti dahilinde bunu sağlamak hakkına sahiptir. (...) Kanunda böyle bir zorunluluğun öngörülmesi Anayasa’nın 5, 12 ve 48 inci maddelerine aykırıdır.”

Anayasa Mahkemesi, bu talebi reddetmiştir⁸⁵. Yüksek Mahkemeye göre, “Mükerrer 227. Maddenin birinci bendi, Anayasa’nın 73. maddesinde düzenlenen vergi

⁸¹ Anayasa Mahkemesi 26.6.1996 tarih ve E:1996/5, K:1996/26 sayılı kararı

⁸² 23.2.1995 tarih ve 22211 sayılı Resmi Gazete

⁸³ Danıştay Vergi Dava Daireleri 08.01.1999 tarih ve E:1997/436, K:1999/32 (3 no.lu Tebliğ hakkındadır); Dördüncü Daire 24.09.1997 tarih ve E:1995/1195, K:1997/2715 (1 no.lu tebliğ hakkındadır)

⁸⁴ Nihal SABAN “Yaşayan Denetim Hukuku Bir Paradoksun Anatomisi; 3568, 12 MD. VE VUK. MÜK. 227 MD.

⁸⁵ Anayasa mahkemesi 26.6.1996 tarih ve E:1996/5, K:1996/26

ödevi ile doğrudan ilgili olmayıp, yasa ile düzenlenen mesleklerden olan mali müşavirlik mesleğinden yararlanarak vergi yönetiminin işlerini kolaylaştırmak ve vergi kayıp kaçacağını azaltmak amaçlanmıştır". Yüksek Mahkeme, (hem Tebliğler'in yürütmesinin durdurulmasına hem de iptal talebinin en önemli gerekçesini teşkil eden) sözleşme hususunu da kararında incelemiş ve "Özel kişiler arasındaki ilişkilerde bile sözleşmelerle ilgili bazı temel düzenlemeler kanunla kurala bağlanmışken, kamu hizmetinin düzenlenmesinde gerekli yasalar ve idari düzenleyici metinlerle hukuksal alanı etkileyici bir kısım kuralların sözleşmelerle konulması da doğaldır" denilmiştir. Belirtmek gerekir ki Kanunda beyannameleri imzalamak için meslek mensuplarıyla sözleşme yapmak zorunluluğu öngörülmediği halde, Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan "Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında (1), (2) ve (3) sayılı Genel Tebliği ile böyle bir zorunluluk getirilmiştir. Yüksek Mahkeme bu durumu olağan görmüştür. Anayasa Mahkemesi, verginin kanuniliği ilkesine esnek bir bakış sergilemiştir. İdari düzenleyici metinlerle yani Tebliğlerle sözleşme düzenleme mecburiyeti getirilmesinde bir sakınca görmemiştir. Böylece uzun süren bir yargı sürecinden sonra 4008 sayılı Yasa'nın 6. maddesiyle eklenen 213 sayılı VUK'na eklenen Mükerrer 227. maddenin vergi hukuku içerisindeki yeri kalıcı hale dönüşmüştür.

IX.CEZA UYGULAMASI

Hukukumuzda bazı vergi kanunlarının içine serpiştirilmiş irili ufaklı ceza hükümlerine rastlamak mümkün olmakla birlikte idari vergi suçu ve cezalarına ilişkin hükümlere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer verilmiştir⁸⁶. VUK'da maalesef avukatların da içerisinde yer aldığı serbest meslek erbabının daha ağır cezalandırılmasını sağlayan hükümler mevcuttur. Serbest meslek erbabı için daha ağır cezalar öngören bu hükümler idari vergi cezalarıyla ilgili VUK'un 351 inci maddesinde yer alan genel usulsüzlük cezaları ile aynı Kanun Mükerrer Madde 355'de bilgi talebiyle ilgili özel usulsüzlük cezalarıdır. Şimdi bu hükümleri inceleyelim.

A.GENEL USULSÜZLÜK CEZALARI

Genel usulsüzlük suçu vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine uyulmaması halini ifade eder (VUK md. 351). Bu yapıyla genel usulsüzlük suçu vergi mükellefiyetine bağlı olarak; bildirim, belge alma-verme, belge bulundurma, defter tutma ve tasdiki vb. hususlara ilişkin aykırılıkları cezalandırmayı amaçlar⁸⁷. Kanunda suç sayılan fiiller, birinci derece ve ikinci derece filler olmak üzere iki grupta ele alınmıştır. Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir. 213 sayılı VUK'a bağlı Usulsüzlük Cezalarına Ait Cetvel 422 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile artırılan ve 1.1.2013 tarihinden geçerli olan şekliyle şöyledir⁸⁸.

⁸⁶ Nihal SABAN, Vergi Hukuku, Der Yayınları, İstanbul-2005,Sh.208 ve 227

⁸⁷ Şükrü KIZILOL vd., Vergi Hukuku 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık-2007, sh.208

⁸⁸ Gelirler Kontrolörleri Derneği, Vergi Kanunları 14. Baskı, Nisan 2013, S:168

USULSÜZLÜK CEZALARINA AİT CETVEL

Mükellef Grupları	Birinci Derece Usulsüzlükler (TL)	İkinci Derece Usulsüzlükler (TL)
1.Sermaye Şirketleri	110,00	60,00
2.Sermaye şirketleri dışında kalan 1'inci sınıf tüccar ve serbest meslek erbabı	70,00	35,00
3.İl'inci sınıf tüccarlar	35,00	17,00
4.Yukardakilerin dışında kalıp beyanname usulüyle gelir vergisine tabi olanlar	17,00	9,40
5.Kazancı basit usulde tespit edilenler	9,40	4,30

En yüksek cezalar sermaye şirketlerine, akabinde avukatların da içinde yer aldığı serbest meslek erbabına kesilecektir. Bu sıralamanın haksızlığını gösteren diğer bir husus ise serbest meslek erbabının “1'inci sınıf tüccarlar”la eş tutulması, aynı gurup içine alınmasıdır. VUK'un 177 inci maddesine göre yıllık alışları 150.000,- TL satışları ise 200.000,-TL'nin altında olan tüccar ve imalatçılar ikinci sınıf tüccar olarak kabul edilmektedir. Hizmet işletmelerinde ise yıllık 80.000,-TL'nin altında ciro yapan mükellefler ikinci sınıf tüccar statüsündedirler. İstisnaları ve daha yüksek cirolar yapanlar olmakla birlikte serbest meslek erbabının bu bağlamda avukatların rakamları da ortalama böyledir. Büyük çoğunluk serbest meslek erbabı bu cirolara dahi ulaşmamaktadır. Maliye Bakanlığının resmi internet sayfasında diğer meslekler gibi avukatların beyan ettiği matrahlara yer verilmiştir. Bu verilere göre avukatların ortalama olarak 2010 yılı vergi matrahı 38.945,95,-TL, 2011 yılı matrahı ise 39.347,71,-TL'dir⁸⁹. Orta sınıfa mensup ikinci sınıf tüccarlarla serbest meslek erbabının vergi karşısında başkaca da benzerlikleri vardır. İkinci sınıf tüccarlar de tek defter tutmaktadırlar. Bu mükellef gurubunun tuttuğu İşletme Defteri ile serbest meslek erbabının tuttuğu “Serbest Meslek Kazanç Defteri” benzer içerikler taşımaktadır. Serbest meslek erbabını aynı fiille suç işleyen ikinci sınıf tüccara göre daha da ağır cezalandırılması haklı nedenlere dayanmamaktadır.

Önemle belirtmek gerekir ki serbest meslek erbabı daha evvel 3. sıradaki “II'nci sınıf tüccarlar”la aynı gurup içinde iken 12 Eylül 1980 Ara Rejim döneminde 31.12.1980 tarihinde 2365 sayılı Kanununun⁹⁰ 98 inci maddesiyle gerçekleştirilen yasa değişiklikleriyle 2. sıraya alınmıştır. Bu ülkenin teknik, hukuk, bilim, kültür ve sanat alanlarında uzman kabul edilen kesimlerinin bir darbe döneminde gerçekleştirilen yasalarla cezalarının arttırılması kayda değerdir.

B.ÖZEL USULSÜZLÜK CEZALARI

Özel usulsüzlük cezaları mükelleflerin vergi kanunlarıncı öngörülen şekle ilişkin ödevlerin yerine getirilmemesine bağlı olarak kesilmektedir. Bu cezalar, bazı fiiller için nispi bazıları için maktu para cezası şeklinde belirlenmiştir. Özel usulsüzlük cezalarından serbest meslek erbabı için haksızlık öngören hüküm Vergi Usul Kanunu Mükerrer Madde 355'de yer almıştır.

Maddede, Maliye Bakanlığı ile vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından istenilen bilgilerin verilmemesi halinde uygulanacak cezalar belirlenmiştir. Burada serbest meslek erbabının yeri genel usulsüzlük cezalarına göre bir basamak daha

⁸⁹ http://www.gib.gov.tr/fileadmin/user_upload/VI/FGGOVB/faaliyetgrp2011GV.xls.htm

⁹⁰ 31.12.1980 tarih ve 17207 sayılı Mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yükseltilmiş sermaye şirketleri ile birlikte en üst guruba alınmıştır. Sermaye şirketleri vergi uygulamasında birini sınıf tüccar kabul edilmektedir. Maddenin birinci fıkrası şöyledir:

Bu Kanununun 86,148,149,150,256 ve 257'nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257'nci madde uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan(...);

- 1.Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.200 Türk Lirası,*
- 2.İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 600 Türk Lirası,*
- 3.Yukarıda bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 300 Türk Lirası,*

Özel usulsüzlük cezası kesilir⁹¹.

Tanınan süre içinde bilgi verilmemesi halinde avukata kesilecek ceza 2003 yılı için 1.200,-TL'dir. Maddenin 3 üncü fıkrasına göre, "Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri tebliğ olunur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde yukarıda yazılı özel usulsüzlük cezaları bir kat (2.400,-TL) arttırılarak uygulanır." Brüt asgari ücretin iki aylık tutarını aşan bu cezaların bir meslek mensubu için ağırlığı bir yana bir serbest meslek erbabı ile bir sermaye şirketinin aynı tutarla cezalandırılması ayrı bir ağırlıktır. Aynı maddede ikinci sınıf tüccarlar için öngörülen cezalar ise bu tutarların yarısı yani ilkinde 600,-TL, ikincisinde 1.200,-TL'dir. İkinci sınıf tüccarlara denk gelen serbest meslek erbabına burada da bu kesimin iki katı tutarında cezalar öngörülmüştür.

⁹¹ Ceza tutarları yasa gereği her yıl yeniden değerlendirilme oranında artmaktadır. Maliye Bakanlığının yayımladığı 422 Seri No.lu Genel Tebliğinde 2013 yılı için açıklanan tutarlar yazılmıştır.

X. SONUÇ:

Gelir Vergisi Kanunu avukatların kazançlarının vergilendirilmesinde bu meslek gurubunu kendileri gibi bilim, teknik ve kültürün değişik alanlarında özel öğrenim görmüş mesleklerle birlikte serbest meslek erbabı adı altında toplamıştır. Ülkemizin en önemli entelektüel insan kaynağı olma vasfını taşıyan kesimince sağlanan kazançların ayrı bir gelir unsuru olarak vergilendirilmesi önemlidir. Ancak buna olumlu anlamlar atfedebilmek için vergi yasalarının bu kesimle ilgili hükümlerine bakmak gerekecektir. Bu bakış ekseninde;

1. Türk vergi sisteminin en temel iki maddi vergi yasasında GVK, vergilendirmeyi ücretin tahsiline bağlarken; KDV Kanununun hizmetin ifasını esas alması avukatları tahsil etmediği bir tutarın KDV'sini ödemek zorunda bırakmaktadır. Sorunun çözümü Danıştay'ın vergilendirmeyi gelir vergisinde olduğu gibi KDV'de de tahsilata bağlayan kararları doğrultusunda gerçekleştirecek bir yasal düzenlemede geçmektedir.

2. Serbest meslek erbabının bu kapsamda avukatların kazancı tahsil esasına bağlanmıştır. Yasa koyucu avukatlarca yapılan her türlü tahsilatı kazancın bir unsuru görmesine karşın, mesleki kazançtan indirilecek giderleri bir bir saymıştır. Bu durum mesleki kazancın elde edilmesiyle ilgili bir takım giderlerin kazançtan indirilmemesi dolayısıyla vergilendirilen kazancın bir bölümünün fiktif olması sonucunu doğurmaktadır. Oysa nasıl ki kazanç tarif edilirken "her türlü tahsilat" denilmiş ise, giderleştirmede de aynı anlayış kabul edilseydi; vergilendirilecek kazanç, safi tutarıyla gerçeğe uygun bir şekilde sağlıklı tespit edilmesi mümkün hale gelecekti.

3. Mesleki yetenek ve uzmanlığın sürdürülebilmesi ile ilgili eğitim ve öğretim harcamalarının insan unsuruna yapılan bir yatırım olarak vergi bakımından amortisman gibi bir işleme tabi tutulması gerekir. Bunun yolu da hukuk fakültesi öğrencilerinden alınan harçlar ile katkı paylarının amortisman yoluyla vergi matrahıyla ilişkilendirilmesinden geçmektedir. Böyle bir düzenleme, Anayasamızın mali güce göre vergi ödeme ile ilgili 73 üncü maddesine uygun olacaktır.

4. Bugün için serbest meslek faaliyeti adı altında ayrı bir sınıflandırmanın bu kesime "tek defter tutma" kolaylığı dışında sağladığı başka bir avantaj yoktur. Gerçekten de avukatların mesleki kazançları için yalnızca "Serbest meslek kazanç Defteri"ni tutmaları hem basitlik hem de maliyet açısından önemli bir avantajdır. Ancak bu sadece serbest meslek kazancı elde edenler için geçerli değildir. Ekonomik olarak serbest meslek erbabına en yakın sınıf olan ikinci sınıf tüccarların işleri daha da karmaşık ve çeşitlilik arz ettiği halde, bu mükellef kesimi de "İşletme Defteri" adı altında tek defter tutmaktadır. Belirtmek gerekir ki, gerek serbest meslek erbabının ve gerekse ikinci sınıf tüccarların bu avantajı bazı vergi hükümleriyle törpülenerek sıfırlanmıştır. Çalışmamızda da açıklandığı üzere serbest meslek erbabının tuttuğu "Serbest Meslek Kazanç Defteri" gerekçe gösterilerek hızlandırılmış amortisman ayırmalarına ve yenileme fonunda faydalanmalarına yasak getirilmiştir.

5. Avukatların da kapsamında yer aldığı serbest meslek erbabının düzenlediği, "Serbest meslek Makbuzu" nun vergisel yükü ağırdır. Çalışmamızın içeriğinde de açıklandığı üzere bu makbuz düzenlendiği anda serbest meslek erbabına %20 gelir vergisi stopajı yükü, müşteriye ise %18 KDV yükü getirmektedir. Oranlarla açıklamak gerekirse serbest meslek makbuzuna konu olan paranın sadece %67'8'i meslek

mensubuna kalmakta, %32.20'si hazineye gitmektedir. Daha makbuzun düzenlendiği anda böylesine bir yükün çıkması kayıtdışılığa elverişli bir ortam yaratmaktadır. Bunu düzeltmenin yolu stopaj ve KDV oranlarını indirmek, vergilendirmeyi gerçek kazancın ortaya çıktığı nihai aşamaya kaydırmaktan geçmektedir.

Öte yandan yüksek oranda yapılan stopaj gelir vergisinin, kesintiyi yapan taraftan ödenmemesi halinde, meslek mensubunun bu vergiyi ikinci kez ödeme gibi bir riski vardır. Doğru olan stopaj oranlarının düşük tutulması, vergilendirmenin gerçek kazancın ortaya çıktığı yıllık gelir vergisi ile beyan edilen tutarlar üzerinde yapılmasıdır.

6. Vergi cezalarında kademelendirme olduğu durumlarda avukatların da için de yer aldığı serbest meslek mensupları en yüksek cezaların öngörüldüğü kategoriye alınmıştır. Bilgi istemine ilişkin taleplere uyulmaması halinde uygulanacak cezalar VUK Mükerrer 355'de belirlenmiştir. Yapılan kademelendirmede sermaye şirketleri ile serbest meslek erbabı aynı gurup içine alınmış ve en yüksek cezalar bu kesim için öngörülmüştür. Genel usulsüzlük cezaları beş kademe olarak belirlenmiş olup, avukatların da içinde yer aldığı serbest meslek erbabına ikinci kademe belirlenen cezalar kesilecektir. Bu kez avukatlar, sermaye şirketlerinin bir altında birinci sınıf tüccarlarla aynı kademe içinde gruplandırılmıştır. Çalışmamızda açıklandığı üzere ikinci sınıf tüccarlar ekonomik, mali, sınıfsal, vergisel, defter tutma, belge düzeni gibi birçok alanda serbest meslek erbabıyla benzer özellikler taşıdıkları halde bu kesim serbest meslek erbabına göre daha alt kademelere alınarak ceza tutarları daha düşük belirlenmiştir. Doğrusu, bu ülkenin entelektüel insan kaynağını oluşturan kesimleri için yüksek vergi cezaları öngörülmesini anlamış değiliz.

