

# Serbest Meslek Kazançlarında Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Önemi\*

## The Importance of the Event That Increases Tax in Terms of Income Tax and Value Added Tax in Self-Employed Earnings

Alp Osman ÜLGEN<sup>1</sup>

### Öz

Serbest meslek faaliyetlerinde Gelir Vergisi Kanunu açısından “tahsil esası” kabul edilmiştir. Bu faaliyetlerden doğan kazancın vergilendirilmesi için bedelin tahsil edilmiş olması gereklidir. Fakat Katma Değer Vergisi yönünden vergiyi doğuran olay, hizmetin ifasına yani “tahakkuk esasına” bağlanmıştır. Bedelin tahsil edilmesinin önemi söz konusu değildir. Bu doğrultuda Gelir Vergisi Kanunu açısından tahsilat ne zaman gerçekleşmişse gelir o yılın hasılatı sayılmakta, hizmetin ifasının yapıldığı anın önemi kalmamaktadır.

Yukarıdaki iki kanun çerçevesinde serbest meslek faaliyetinde vergiyi doğuran olay açısından farklı esasların benimsenmiş olması, bu gelir unsurunun vergilendirilmesinde olumsuzluklara neden olmaktadır. Yargı kararlarının ve gelir idaresinin görüşleri de burada önemli rol oynamaktadır.

Bu çalışmada serbest meslek faaliyetlerinde vergiyi doğuran olay Gelir Vergisi ile Katma Değer Vergisi açısından değerlendirilmiştir. Konu ile ilgili yargı organlarının ve gelir idaresinin görüşlerine yer verilmiştir. İki kanun neticesindeki farklılıklar ve uygulamada yol açtığı olumsuzluklar değerlendirilerek birlikte çözüm önerisi getirilmeye çalışılmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Serbest Meslek Kazancı, Vergiyi Doğuran Olay, Tahsilat Esası

### Abstract

In the self-employment activities, the "collection principle" has been accepted in terms of Income Tax Law. For the taxation of the income arising from these activities, the price must be collected. However, the incident that generates tax in terms of Value Added Tax is tied to the performance of the service, that is, to the "accrual basis". The importance of collecting the price is out of the question. Accordingly, whenever the collection is realized in terms of Income Tax Law, the revenue of that year is counted and the moment when the service is performed is not important.

The fact that different principles have been adopted in terms of the tax-generating event in self-employment activities within the framework of the above two laws causes problems in the taxation of this income element. Opinions of judicial decisions and revenue administration also play an important role here.

In this study, the event that caused tax in self-employment activities was evaluated in terms of both Income Tax and Value Added Tax. Opinions of the judicial bodies and the revenue administration are included. Although the differences as a result of the two laws and the negativities caused by the application were evaluated, a solution proposal was tried to be brought.

**Keywords:** Self-Employment Earning, Tax-Generating Event, Collection Basis

## 1. GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde vergiyi doğuran olay açıklanmıştır. Bu maddeye göre; “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder.*” Aynı kanunun 3.

maddesinde ise vergilendirme sürecinde vergiyi doğuran olayın ve bu olaya dair işlemlerin gerçek mahiyetinin temel alındığı belirtilmiştir. Vergiyi doğuran olayın Türk Vergi Sistemi’imiz içindeki payı büyüktür. Çünkü verginin doğduğu anda devlet açısından vergi alacağı da doğmuş olmaktadır. Aynı zamanda vergilendirme döneminin tespiti ve zamanaşımının doğuracağı hukuki sonuçlar çerçevesinde

\* In this article, the principles of scientific research and publication ethics were followed. / Bu makalede bilimsel araştırma ve yayın etiği ilkelerine uyulmuştur.

<sup>1</sup> Alp Osman ÜLGEN

ORCID ID: 0000-0002-0418-3348

Yüksek Lisans Öğrencisi, Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mali Hukuk, İzmir, Türkiye, alposmanulgen@gmail.com

Msc. Student, Dokuz Eylül University, Graduate School of Social Sciences, Department of Public Finance Law, İzmir, Turkey, alposmanulgen@gmail.com

Geliş Tarihi/Received : 19.04.2020

Kabul Tarihi/Accepted : 07.05.2020

Çevrimiçi Yayın/Published : 07.05.2020

Makale Atıf Önerisi /Citation (APA):

ÜLGEN, A.O. (2020). Serbest Meslek Kazançlarında Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi Açısından Vergiyi Doğuran Olayın Önemi. *İzmir Sosyal Bilimler Dergisi*, 2 (2), 52-56.

önem arz etmektedir.

Yeminli Mali Müşavirler ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin yaptıkları faaliyetler sonucu elde etmiş oldukları kazançlar Gelir Vergisi Kanunu içinde yer alan gelir unsurlarından serbest meslek kazancı neticesinde değerlendirilmektedir. Gelir Vergisi Kanunu 67. maddesine göre serbest meslek kazançlarında vergiyi doğuran olay tahsilat esasına bağlanmıştır. Katma Değer Vergisi Kanunu 10/a bendine göre ise tahakkuk esasına bağlanmıştır. Bu iki kanunda vergiyi doğuran olay açısından farklı esaslara yer verilmesi, bu gelir unsurunun vergilendirilmesinde sorunlara neden olmaktadır.

Hizmetin ifa edildiği yıl ücret alınmadığı durumlarda bir gelir de söz konusu olmamaktadır. Ancak Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre hizmetin ifası yapıldığı takdirde beyanı yapılmalıdır. Gelir Vergisi Kanunu'nda tahsilat esasının benimsenmesinin bu konuya dair herhangi bir hükmü bulunmamaktadır.

Bazı durumlarda hizmetin ifası sonucu serbest meslek erbaplarına ödenmesi gereken bedelin ilgili takvim yılı içinde ödenmesi mümkün olmamaktadır. Bu duruma karşın Katma Değer Vergisi Kanunu açısından hizmet ifası yapıldığı için VDO gerçekleşmektedir. Yani meslek mensuplarından mali güçleri bulunmamasına rağmen verginin beyan edilmesi ve ödenmesinin istenmesi söz konusu olmamalıdır.

## 2. SERBEST MESLEK KAZANCI

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) ikinci maddesinde sıralanan dördüncü gelir unsuru serbest meslek kazançlarıdır (SMK). Serbest meslek kazançlarının tanımı ise aynı kanunun 65. maddesinin birinci fıkrasında yapılmıştır. Her türlü serbest meslek faaliyetinin ifa edilmesinden doğan kazanç SMK olarak ifade edilmektedir.

Ancak bu tanımda belirtilen faaliyetin türü serbest çalışanların faaliyetlerini kastetmemektedir. Örnek olarak kasap, terzi ve benzeri kişiler birer serbest çalışandır fakat yaptıkları faaliyetler serbest meslek kazançlarının kapsamına dahil olmamaktadır (Akdoğan, 2011: 258).

Serbest meslek faaliyeti ise aynı kanunun ikinci fıkrasında tanımlanmıştır. Bu tanıma göre *"Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmıyan işlerin iş verene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır."*

<sup>2</sup> Serbest meslek erbabı açısından belirtilen durumlardan herhangi biri "işe başlama" yı gösterir: 1. Muayenehane, atölye ve benzeri özel iş yerleri açmak; 2. Çalışılan yere tabela, levha ve benzeri mesleki faaliyet yapıldığını gösteren şeyler

Bu doğrultuda serbest meslek kazançları, sermayenin yanı sıra kişisel çalışmanın daha ön planda olduğu, mesleki bilgiye ya da uzmanlığa dayanan aynı zamanda ticari vasıfta olmayan işlerin, işverene bağlı olmadan kendi nam ve hesabına sürekli olarak kişisel sorumluluk altında yapılmasından doğan kazançlardır (Öncel, Kumrulu , & Çağan, 1999: 300).

Serbest meslek erbapları, GVK' nin 66. maddesinde serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler olarak ifade edilmiştir. Bu maddenin uygulanmasında ise;

*"1. Gümrük Komisyoncuları, bilümm borsa ajan ve acentaları, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar;*

*2. Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar.*

*3. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler;*

*4. Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticarî ve meslekî işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları;*

*5. Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar (Şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır); Bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar."*

Bu hükümlere göre serbest meslek erbabı olunabilmesi için serbest meslek faaliyetinde bulunulmalı aynı zamanda bu faaliyet sürekli olmalıdır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun (VUK)'un 155. maddesi<sup>2</sup>, süreklilik şartının belirlenmesinde dikkate alınması gereken bir hükümdür (Tosuner & Arıkan, 2019: 140).

## 3. MATRAHIN SAPTANMASI

Bir takvim yılı içinde serbest meslek faaliyetinin yapılması karşılığında tahsil edilen para ve ayınların yanı sıra başka biçimlerde para ile temsil olunan menfaatler kazanç kapsamına alınmıştır (GVK m.67/1). Ancak vergi, resim, harç ve bilirkişilik gibi durumlar için müşteri ya da mükelleften alınmakla birlikte tamamen bu durumlar için harcanan para ve ayınların kazanç sayılmadığı belirtilmiştir (GVK m.67/4).

GVK' nin 67. maddesi serbest meslek erbabı için *"İttıla hasıl*

*asmak; 3. Her ne durumda olursa olsun sürekli olarak mesleki faaliyette bulunulduğunu belirten ilanlar yapmak; 4. Mesleki faaliyeti serbest yapmak üzere mesleki kuruluşlara kaydolunmak.*

etmeleri kaydiyle, namlarına, kamu müessesesine, icra dairesine, bankaya, notere veya postaya para yatırılması; Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temlikli (Temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz. İvazlı temliklerde ivazın tahsil şartı aranmaz.) veya müşterisine olan borcu ile takası; tahsil hükmündedir.” şeklinde açıklanmıştır.

Belirtilen maddeleri gerek lafzı gerekse maksadı açısından incelediğimizde SMK'nin elde edilmesinin tahsilat esasına bağlandığını görmekteyiz. Aynı zamanda bu maddeden tahsil olarak sayılabilecek hükümlerin içeriği de açıkça anlaşılmaktadır (Elbaşı, 2004: 276).

Tahsilat esasının geçerli olması, SMK'nin gerek geçmiş gerekse gelecek yıllara ait olduğunda bu kazancın tahsil edildiği yılın hasılatı sayılması anlamına gelmektedir. Alacak haline düşen kazançlar ise tahsil edildiği zaman hasılat olarak kayıt edilecektir (Tosuner & Arıkan, 2019: 144).

Serbest meslek erbapları defter tutmakla mükelleftirler (VUK m.172). Serbest meslek faaliyetleri doğrultusunda tahsil ettikleri kazançlarını VUK'a göre tuttukları serbest meslek kazanç defterine kaydederler (GVK m.67/5, VUK m.210). Noterler ile noterlik görevini ifa edenler ve borsa acentalarının resmi defterleri de kazanç defteri hükmündedir (VUK m.212).

Serbest meslek erbabı VUK'un “makbuz mecburiyeti” başlıklı 236. maddesine göre; mesleki faaliyetleri ile ilgili tahsilatlar gerçekleştiğinde birini müşteriye vermek üzere iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlemelidir. Aynı zamanda müşterinin de bu makbuzu talep etme yani alma zorunluluğu vardır.

509 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği ile vergiden muaf olmayan serbest meslek erbaplarının e-Serbest Meslek Makbuzuna (e-SMM) geçmesi zorunlu kılınmıştır. Tebliğ kapsamında 01/02/2020 tarihi itibarı ile faaliyetine devam edenler 01/06/2020 tarihine kadar; bu tarih itibarı ile faaliyete başlayacak olanlar ise işe başlamalarını takip eden üçüncü ayın sonuna kadar e-SMM'ye geçmeleri zorunludur.<sup>3</sup>

Kollektif, adi komandit ve adi şirketlerin serbest meslek faaliyeti yaptıkları hallerde mesleki kazançlarını belirleme noktasında meslek erbabının tuttuğu defterleri tutmakla yükümlüdürler. Bu şirketlerin bilanço esasına göre tutmuş oldukları defterler ise serbest meslek kazanç defteri yerine geçmektedir (GVK m.67/6).

Ayrıca defter tutmak zorunluluğunda olan serbest meslek erbapları, vergiden muaf esnafa yaptırmış oldukları işler

karşılığında gider pusulası düzenlemeli ve imzalatırmalıdır (Tosuner & Arıkan, VUK, 2019: 218).

Bununla birlikte; VUK Genel Tebliği<sup>4</sup> ile serbest meslek faaliyeti ifa eden hekimlerin (veteriner hekimler ve dış hekimleri dahil) iş yerlerinde belirtilen nitelikleri taşıyan kredi kartı okuyucularını (Point of Sale-POS) bulundurmaları gerekmektedir. Bu cihazları kredi kartı ile yapılan bir ödeme olduğu takdirde kullanma şartı getirilmiştir. Cihazlarda düzenlenecek fişlerin, tebliğde anılan mükelleflerce yerine getirilen serbest meslek faaliyetlerinde VUK gereğince düzenlenmiş serbest meslek makbuzu olarak kabul edilmektedir.

Bu bilgiler doğrultusunda, serbest meslek makbuzunun sadece bedeli tahsil edildiğinde düzenlenmesi gerektiği açıkça hüküm altına alınmıştır. Böylece hizmet bedeli tahsil edilmediği müddetçe bu makbuzu düzenleme zorunluluğu da doğmamaktadır.

#### 4. GELİR VERGİSİ AÇISINDAN VERGİLENDİRME

Gelir Vergisi kapsamına giren gelir unsurlarının yıllık beyanname ile bildirilmesi gerekmektedir. SMK de bu kapsamda olduğu için yıllık beyanname ile bildirilmelidir. Bu hususların yanında beyan edilmesi gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanarak gösterilmesi de mecburidir (GVK m.85/1). Tacirlerin, çiftçilerin ve serbest meslek erbaplarının ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden bir kazanç elde etmeseler de yıllık beyanname vermeleri gerektiği hükmolunmuştur (GVK m.85/2).

GVK 94. maddesinde stopajla ilgili hükümlere yer verilmektedir. Bu maddedeki stopaj yapmaya yükümlü olanlar, serbest meslek faaliyeti icra edenlere yapılan ödemelerden -noterlere yapılan ödemeler hariç- %20 stopaj yapmak zorundadır. Yapılan bu kesinti muhtasar beyanname ile beyan edilmekte ve mükelleflerce ödenmektedir. Serbest meslek erbabı mükelleflerce ödenen bu tutarı yıllık gelir vergisi beyannamesinde mahsup edebilecektir. Telif kazancı elde edenler için ise stopaj oranı %17'dir (GVK m.94).

#### 5. SERBEST MESLEK KAZANCINDA KATMA DEĞER VERGİSİ

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 1/1. maddesine göre serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmetler bu verginin konusuna girmektedir. Mal teslimi ve hizmetin yapıldığı hallerde vergiyi doğuran olay ortaya çıkmaktadır (KDVK 10/a). Buradan anlaşıldığı üzere KDVK Kanunu açısından mal teslimi ya da hizmetin yapılması durumları vergiyi doğuran olay açısından yeterlidir. Yani kanunda belirtilen durumların gerçekleşmesi durumunda

<sup>3</sup> 19.10.2019 Tarih ve 30923 Sayılı Resmi Gazete 'de Yayınlanan 509 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği

<sup>4</sup> 05.01.2008 Tarih ve 26747 Sayılı Resmi Gazete 'de Yayınlanan 379 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği

bedellerinin ödenip ödenmemesinin bir önemi kalmamaktadır.

Fatura ve benzeri belge türlerinin mal teslimi ya da hizmet ifası öncesi ibraz edilmesi durumunda, bu belge türlerinde gösterilen tutarlarla sınırlı olmak kaydıyla VDO meydana gelmektedir (Öncel, Kumrulu , & Çağan, 1999: 407).

Aynı kanunun 10/c maddesinde kısım kısım mal teslimi ya da hizmet yapılması alışlagelmiş olan veya bu konularda mutabık kalınabilen durumlarda vergiyi doğuran olay, her bir kısmın teslimi ya da bir kısım hizmetin ifası ile ortaya çıkmaktadır. Özellikle mali müşavirler tarafından verilen hizmetler bu bendde yer alan kısım kısım hizmet yapılmasına uyum sağlamaktadır.

KDVK 27 nci maddesinin 1 inci fıkrasında “Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.” 5 inci fıkrasında ise serbest meslek faaliyetleri için meslek kuruluşlarınca tespit edilen bir tarifenin varlığı halinde, hizmet bedelinin, bu tarifede gösterilen tutardan düşük olamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan 3568 sayılı Kanununun 46 ncı maddesinin 2 nci bendinde meslek mensuplarının aşgari ücret tarifesi altında iş kabul etmelerinin yasak olduğu aksi durumda ise disiplin cezası gerektiği de belirtilmiştir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Tarafından verilen bir kararda, mali müşavirlik hizmeti yapılmasında KDV açısından vergiyi doğuran olayın hizmetin yapıldığı anda gerçekleştiğini ve KDV’ye tabi olduğunu, serbest meslek kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu’na göre tahsilat esasının benimsenmiş olmasının da belirtilen hukuki durumu değiştirmeyeceği belirtilmiştir.<sup>5</sup> Danıştay 3. Dairesi de Gelir Vergisi açısından tahsilat esasının benimsenmesinin, KDV açısından belirtilen hukuki durumu değiştirmeyeceği konusunda benzer bir karar vermiştir.<sup>6</sup>

## 6. KONUYA İLİŞKİN GELİR İDARESİNİN GÖRÜŞLERİ

Bedelini tahsil edemediği serbest meslek faaliyetleri için serbest meslek makbuzu düzenlenmesi konusundaki bir özalgede Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından yapılan açıklamada;<sup>7</sup>

GVK 65. ve 67. maddelerden bahsedilip VUK 236. madde ile devam edilmiş devamında da KDVK 1. ve 10. maddelere değinilmiştir. Bu hükümler doğrultusunda; “Katma değer vergisi bakımından vergiyi doğuran olay malın teslimi veya

hizmetin ifasına bağlı olduğundan, serbest meslek faaliyetine ilişkin kazancın tahsil edilmediği durumlarda düzenlenecek serbest meslek makbuzunda, sadece KDV tutarına yer verilerek ....TL mal teslimine / hizmet yapılmasına ilişkin olup bedeli tahsil edilmemiştir. şeklinde notun yazılması”

“Serbest meslek kazancında tahsil esaslı geçerli olduğundan kazancın kısım kısım tahsil edildiği durumlar dahil serbest meslek makbuzunun tahsil edilen tutar kadar düzenlenmesi ve makbuz üzerinde KDV için ... gün ve ... sayılı serbest meslek makbuzu düzenlenmiştir. şeklinde notun yazılması gerekmektedir. Diğer taraftan, işlemlere taraf olanların düzenlenen serbest meslek makbuzuna dayanarak KDV’yi indirim konusu yapması mümkündür.” şeklinde ifade edilmiştir.

GİB’in yukarıda yer verilen görüşüne göre bedeli tahsil edilmeyen hizmetlerde sadece tahakkuk eden KDV’nin makbuzda yer alması ifade edilmiştir. Ancak bu uygulama VUK 237. maddeye göre uyuşmamaktadır. Çünkü serbest meslek makbuzunun düzenlenmesinin şekil şartlarında tahsil edilen para miktarı, tahsil edildiği tarih ve müşterinin adı soyadı gibi birtakım hususlar belirtilmiştir (VUK 237). Tahsil edilemeyen bir bedele ait KDV’nin makbuzda gösterilmesi de uygun değildir. Aynı zamanda belgeler kanunda belirtilen zorunlu bilgileri taşımaması durumunda, yasal olarak hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır (Akdoğan, 2011: 113). Düşülecek şerh hukuki yönden herhangi bir şekilde geçerli olmayacağı için meslek mensubu da tahsil edemediği bedelin belgesini düzenleyerek alacağını riske atmış olacaktır (Elbaşı, 2004: 278).

GİB’in yakınlarına bedelsiz olarak mükellefiyet tesis ettirmeden müşavirlik hizmeti veren Serbest Muhasebeci Mali Müşavir’in durumu hakkındaki bir özalgesinde ise;

Bedel alınıp alınmadığına bakılmaksızın SMK tespitine ilişkin hususları sağlamasından dolayı ilk önce mükellefiyet tesis ettirmesi gerektiği, elde edilen tahsilatlara dair serbest meslek makbuzu düzenlemesi ve SMK defteri tutması gerektiği, hizmet karşılığı tahsil edilen tutar olması dahilinde dönemin kazancı olarak beyan edilmesi gerektiğini ayrıca hizmetini bedelsiz olarak yerine getirmesi durumunda emsal bedeli üzerinden KDV beyan etmesi gerektiğini belirtmiştir.<sup>8</sup>

Tahsilatın yapılmadığı durumlarda hizmet bedellerinin KDV’sinin beyanı ve dolayısıyla ödenmesinin istenmesi meslek mensuplarını Gelir İdaresine karşı borçlu duruma düşürmektedir.

Anayasanın Vergi Ödevi başlıklı 73/1 maddesinde, herkesin

<sup>5</sup> Danıştay VDDK 14.04.2006 Tarih ve E: 2006/19 K: 2006/92 Sayılı Karar, www.kazanci.com

<sup>6</sup> Danıştay 3.Daire 23.6.2015 Tarih ve E: 2013/4591 K: 2015/4983 Sayılı Karar, www.kazanci.com

<sup>7</sup> Denizli Vergi Dairesi Sayı: B.07.1.GİB.4.20.15.01-30-MUK-2010-54-203 - 20/07/2011

<sup>8</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Sayı: B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1793, www.kazanci.com

mali gücüne göre vergi ödemekle sorumlu olduğu hükme bağlanmıştır. Mali gücü belirleyen en önemli faktör ise gelirdir. Bu sebep ile elde edilmeyen gelirden vergi istenmesi vergilendirmede mali güç ilkesi ile uyuşmamaktadır (Kıldış, 2006).

## 7. SONUÇ

Vergilendirme belirli aşamalardan oluşan bir süreçtir. Vergiyi doğuran olay ise bu sürecin temelini oluşturmaktadır. Aynı zamanda kamu alacağının doğmuş olmasına ve zamanaşımının belirlenmesine etkilerinden dolayı da önemi büyüktür. Bu noktadaki herhangi bir aksaklık da vergilerin tahsilinin gecikmesine neden olmaktadır.

İki kanunun hükümleri doğrultusunda serbest meslek kazancının elde edilmesi GVK açısından tahsil esasına bağlanmış iken, KDV Kanunu açısından tahakkuk esasına bağlanmıştır. Gelir, tahsil esasından fiilen elde edilmiş olmayı ifade ederken, tahakkuk esasından ise kesinleşmiş olmayı ifade etmektedir. Bu kanunlar tarafından vergiyi doğuran olayın aynı hizmet ifaları için farklı esaslara bağlanması sonucu ihtilaflar oluşmaktadır. Örneğin; Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler, yıllık sözleşme ile sorumlu oldukları işleri aylık bedeller karşılığında üstlenmektedirler. Hizmetin ifa edildiği ancak tahsilatın yapılamadığı aylarda KDV Kanunu açısından vergiyi doğuran olay tahakkuk ile meydana geldiği için meslek mensuplarından KDV ödemesi istenmektedir. Ancak tahsilatı yapılamayan bedellerin KDV'sinin beyanı ve dolayısıyla ödenmesinin istenmesi meslek mensuplarını borçlu ve Gelir İdaresine karşı zor duruma düşürmektedir.

Anayasa 73/1. maddesindeki ödeme gücü ilkesiyle de bağdaşmayan bu uygulama meslek mensupları açısından yıllardır sıkıntılı biçimde ilerlemektedir. Serbest meslek kazancı, serbest meslek erbabı ve serbest meslek hizmeti tanımları Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılmıştır. Buradan hareketle değişikliğin KDV Kanunu yerine Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılmasını savunan görüşler de mevcuttur. Ancak uyuşmazlığın temel noktasını KDV Kanunu'ndaki elde etme hükmü oluşturmaktadır. Bu sebeple de ihtilaflı durumun KDV Kanunu 10. maddesinde yapılacak bir düzenleme ile düzeltilmesinin yeterli olacağı düşünülmektedir. İlgili maddeye "serbest meslek faaliyetlerinde tahsilatın gerçekleşmesi" ibaresi ile çözüm mümkün olacaktır. Bu sayede yargı organları, gelir idaresi ve meslek mensupları açısından bu konu açıklığa kavuşacaktır.

## KAYNAKLAR

Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (1999). Vergi Hukuku. Ankara: Turhan Kitabevi.

- Akdoğan, A. (2011). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Elbaşı, A. (2004). Serbest Meslek Kazançlarında Elde Etme ve KDV. Türkiye Barolar Birliği Dergisi (52), 275-278.
- Kıldış, Y. (2006). Türk Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay. e-Yaklaşım (33).
- Tosuner, M., & Arıkan, Z. (2019). Türk Vergi Sistemi. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.
- Tosuner, M., & Arıkan, Z. (2019). Vergi Usul Hukuku. İzmir: Kanyılmaz Matbaası.
- 19.10.2019 Tarih ve 30923 Sayılı Resmi Gazete 'de Yayınlanan 509 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği
- 05.01.2008 Tarih ve 26747 Sayılı Resmi Gazete 'de Yayınlanan 379 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği
- Danıştay VDDK 14.04.2006 Tarih ve E: 2006/19 K: 2006/92 Sayılı Karar, www.kazanci.com
- Danıştay 3. Daire 23.6.2015 Tarih ve E: 2013/4591 K: 2015/4983 Sayılı Karar, www.kazanci.com
- Denizli Vergi Dairesi Sayı: B.07.1. GiB.4.20.15.01-30-MUK-2010-54-203 - 20/07/2011
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Sayı: B.07.1. GiB.4.34.19.02-019.01-1793, www.kazanci.com