

AVUKATLARDA ŞEKLİ MÜKELLEFİYETLER

Yazar: A.MuratYILDIZ (*)

Yaklaşım Dergisi / Temmuz 2005 / Sayı: 151

I- GİRİŞ

Bilindiği üzere, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'na göre ruhsat almış avukatların, işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına serbest avukatlık yapmasından elde ettikleri kazançlar Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan düzenlemeler çerçevesinde serbest meslek kazancı olarak vergiye tabi bulunmaktadır.

Bu kapsamda Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemeler çerçevesinde avukatlarında maddi mükellefiyetlerinin yanı sıra usule ve şekle ilişkin bir takım yükümlülükleri bulunmaktadır. Bu yazımızın konusunu avukatların Vergi Usul Kanunu'ndan kaynaklanan şekli yükümlülüklerine ilişkin açıklamalar oluşturmaktadır.

II- BİLDİRİM ÖDEVLERİ

A- İŞE BAŞLAMAYI BİLDİRME

Vergi Usul Kanunu'nun 153/2. maddesine göre, diğer tüm serbest meslek erbapları gibi avukatlar da işe başladıklarını, bağlı buldukları vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. Söz konusu bildirim, Vergi Usul Kanunu'nun 4884 sayılı Kanunla değişik 168/1. maddesine göre, işe başlama tarihinden itibaren **on gün içinde** kendilerince veya 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'na göre ruhsat almış avukatlar veya 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış meslek mensuplarınca ilgili vergi dairesine yapılır.

Serbest meslek erbapları için, işe başlamanın belirtileri, bir başka deyişle kanunen işe başlanıldığı kabul edilen haller Vergi Usul Kanunu'nun "**Serbest Meslek Erbabında İşe Başlamanın Belirtileri**" başlıklı 155. maddesinde yer almaktadır. Buna göre;

- Muayene, yazıhane, atölye gibi özel işyerleri açmak,
 - Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak,
 - Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunulduğunu gösteren ilanlar yapmak,
 - Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolunmak,
- serbest meslek erbaplarında işe başlamanın belirtileridir.

Dolayısıyla, yukarıdaki hallerden herhangi birinin varlığı söz konusu olduğunda, bu hallerin vukuundan önce işe başlamanın bağlı bulunulan vergi dairesine bildirilmesi kanuni bir zorunluluktur. Bu çerçevede bir avukatın yazıhane açması, baroya kaydolması, henüz faaliyete geçmemiş olsa dahi avukatlık unvanını içeren bir tabelayı çalıştığı yere asmaması, hatta işyeri ya da tabela olmasa dahi avukatlık faaliyetinde bulunduğu dair ilanlar yapması (örneğin avukat unvanını kullandığı kartvizit dağıtması) hallerinin herhangi birinin varlığı halinde bu sayılanların ortaya çıktığı tarihten itibaren 10 gün içerisinde işe başladığından vergi dairesini haberdar etmesi gerekmektedir.

İşe başlandığına ilişkin bildirim, vergi dairesinden temin edilecek "**İşe Başlama/Bırakma Bildirimi**" ile yapılmaktadır. Söz konusu bildirim esas itibarıyla avukatlık faaliyetine

başlayacak olan mükellef tarafından imzalanacaktır. Ayrıca söz konusu bildirim avukatın, serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşaviri aracılığıyla düzenlenmesi halinde, bildirim bu kişiler tarafından da ayrıca kaşe/mühür basılmak suretiyle imzalanması gerekmektedir.

İşe başlama bildiriminin ekinde vergi dairesine mutlaka aşağıdaki belgelerinde verilmesi gerekecektir.

1- Noter onaylı imza sirküleri,

2- Onaylı nüfus cüzdanı sureti (mükellefin vergi dairesine bizzat başvurması halinde nüfus cüzdanının fotokopisi müdür yardımcısı, şef veya görevlendirilecek bir memur tarafından aslı ile karşılaştırılarak "**Aslının Aynısıdır**" şeklinde tasdik edilir),

3- İkametgah ilmühaberi.

Avukatın işe başlamayı yukarıda açıklanan işe başlama bildirimini dışında bir dilekçe ile bildirmesi halinde, vergi dairesince işe başlama/ bırakma bildirimini avukata posta ile gönderilmek veya yoklama memuru vasıtasıyla ya da bizzat vergi dairesine çağrılmak suretiyle doldurulması sağlanacağından ikinci bir iş doğurmaması açısından mutlaka işe başlama bildirimini ile yapılmalıdır.

İşe başlama bildirimine ilişkin olarak vergi dairesince gerekli işlemler yapıldıktan sonra avukata vergi kimlik numarası verilecektir.

Bu zorunluluğu yerine getirmeyen serbest meslek erbapları adına, Vergi Usul Kanunu'nun 352/I-7. bent hükmü uyarınca 2005 yılı için 42 YTL birinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

B- ADRES DEĞİŞİKLİKLERİ BİLDİRME

Vergi Usul Kanunu'nun "**Adres Değişikliklerinin Bildirilmesi**" başlıklı 157. maddesi hükmüne göre; *"101. maddede yazılı bilinen iş veya ikamet adreslerini değiştiren mükellefler, yeni adreslerini vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar."*

Bu kapsamda vergi dairesine daha önce bildirdikleri iş veya ikamet adreslerini değiştiren avukatların da yeni adreslerini aynı Kanun'un 168. maddesinin birinci bendine göre adres değişikliği tarihinden itibaren bir ay içinde bildirmeleri gerekmektedir.

C- İŞ DEĞİŞİKLİKLERİNİN BİLDİRİLMESİ

Vergi Usul Kanunu'nun "**İş Değişikliklerinin Bildirilmesi**" başlıklı 158. maddesi hükmüne göre ise; işe başladıklarını bildiren mükelleflerden;

a- Yeni bir vergiye tabi olmayı,

b- Mükellefiyet şeklinde değişikliği,

c- Mükellefiyetten muaflığa geçmeyi

gerektirecek surette işlerinde değişiklik olanlar, bu değişiklikleri değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren bir ay içinde vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.

D- İŞLETMEDE DEĞİŞİKLİĞİN BİLDİRİLMESİ

Mükelleflerin bildirmek zorunda oldukları bir başka değişiklik ise yine Vergi Usul Kanunu'nun "**İşletmede Değişikliğin Bildirilmesi**" başlıklı 159. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Söz konusu madde hükmüne göre, aynı teşebbüs veya işletmeye dahil bulunan iş yerlerinin sayısında meydana gelen artış veya azalışların da mükellefler tarafından vergi dairesine değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren bir ay içinde bildirilmesi zorunludur.

Yukarıda sıraladığımız her üç değişiklik bildirim yükümlülüklerin 1 ay içerisinde yerine getirilmemesi durumunda, yerine getirmeyen avukatlar adına Vergi Usul Kanunu'nun 352/II-4. bendi hükmü uyarınca 2005 yılı için 21 YTL ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

E- İŞİ BIRAKMAYI BİLDİRME VE AVUKATIN VEFATI DURUMU

İşi bırakmanın tarifi Vergi Usul Kanunu'nun 161. maddesinde; ***“Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı ifade eder. İşlerin herhangi bir sebep yüzünden geçici bir süre için durdurulması işi bırakma sayılmaz.”*** şeklinde yapılmıştır.

Aynı Kanun'un 160. maddesinin birinci fıkrasında ise; serbest meslek erbaplarına işi bırakmaları durumunda bunu vergi dairesine bildirme zorunluluğu getirilmiştir. Söz konusu işi bırakma bildiriminin de işe başlama bildirimini dışında kalan diğer bildirim ödevlerinde olduğu gibi aynı Kanun'un 168. maddesinin birinci bendine göre, işi bırakma tarihinden itibaren bir ay içinde yapılması gerekmektedir.

İşi bırakan avukatlardan kullandıkları serbest meslek makbuzlarının en son ciltleri ile kullanılmamış olarak ellerinde kalan serbest meslek makbuzu ciltleri ve vergi levhası da vergi dairesince ayrıca istenmektedir. Belgelerin eksiksiz olarak vergi dairesine ibrazı halinde, bu belgeler hakkında kullanılan en son belgenin türü, son düzenleme tarihi, seri ve sıra numarası ile iptal edilecek belgelerin ilk ve son seri ve sıra numaralarının yer aldığı iki örnek tutanak düzenlenir. Tutanağın bir nüshası mükellefe verilir, diğer nüshası mükelleften geri alınan vergi levhası ile birlikte mükellefin tarh dosyasına konulur.

Diğer taraftan avukatlarca, vergi dairelerine ibraz edilen kullanılmamış belgeler (kısmen kullanılan cildin kullanılmamış kısmı dahil) yatay ve dikey kesilmek suretiyle kullanılmayacak şekilde iptal edilir. Kısmen kullanılan cildin kullanılmış olan dip koçanları mükellefe iade edilir. İptal edilen belgelerin noksansız olarak yukarıda belirtilen tutanağa yazılmasına özellikle dikkat edilir.

Avukatlık faaliyetinden dolayı mükellef olan bir avukatın ölümü halinde, bu durum mirası kabullenmiş mirasçılar tarafından ölüm tarihinden itibaren en geç dört ay içinde vergi dairesine bildirilmelidir. Mirasçılardan herhangi birinin ölümü bildirmesi diğer mirasçıları bu ödevden kurtarır. Mirası kabullenmiş mirasçıların vergi dairesine yaptıkları bildirimler üzerine, ölüm olaylarını vergi dairesine bildirmek zorunda bulunan resmi kuruluşlarla, diğer kişilerin bildirimleri ölüm olayını doğruluyorsa, ölen avukatın yükümlülükten çıkışı ölüm tarihinden geçerli olmak üzere vergi dairesinde bulunan sicil kayıtlarına işlenir.

İşi bırakma yükümlülüğünün yerine getirilmemesi durumunda da Vergi Usul Kanunu'nun 352/II-4. bendi hükmü uyarınca 2005 yılı için 21 YTL ikinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 160. maddesinde, 5228 sayılı Kanun ile re'sen mükellefiyet terkinine yönelik düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre; işi bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi veya başkaca bir ticarî, ziraî ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin raporda belirtilmesi halinde, mükellef (matrahlı veya matrahsız beyanname verenler dahil) işi bırakmış addolunur ve mükellefiyet kaydı vergi dairesince terkin edilir.

III- DEFTER TUTMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Vergi Usul Kanunu'nun "**Defter Tutacaklar**" başlıklı 172. maddesinin beşinci bendinde aynı Kanunda düzenlenen esaslara göre defter tutacaklar arasında serbest meslek erbaplarına da yer verilmiştir. Aynı Kanun'un 210. maddesinde ise serbest meslek erbabının serbest meslek kazanç defteri tutacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre avukatlar mesleki kazançlarını tuttıkları "**serbest meslek kazanç defteri**"ne istinaden tespit ederler. Bu defterin bir tarafına giderler, diğer tarafına da hasılat kaydolunur. Defterin gider tarafına giderlerin nevi ile yapıldığı tarih, hasılat tarafına ise ücretin alındığı tarih ve miktarı ile kimden alındığı yazılır.

Serbest meslek kazanç defterinin tutulması esnasında serbest meslek erbabının, Vergi Usul Kanunu'nun 215-219. maddelerinde yer alan kayıt nizamı hükümleri ile aynı Kanun'un 220-226. maddelerinde yer alan defterlerin tasdikine ilişkin hükümlere de uyması gerekmektedir.

- Vergi Usul Kanunu'nun 177. maddesinin dördüncü bendinde, "**her türlü ticaret şirketleri**"nin birinci sınıf tüccar oldukları aynı Kanun'un 176. maddesinde ise birinci sınıf tüccarların bilanço esasına göre defter tutacakları belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinin son fıkrasında yazılı şirketler (kollektif ve adi komandit şirketler) ise mesleki kazançlarını, serbest meslek kazanç defteri üzerinden tespit ederler. Bu şirketlerin bilanço esasına göre tuttıkları defterler serbest meslek kazancı defteri yerine geçer.

- Serbest meslek faaliyetini arızı olarak yapanların da defter tutma ve belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'na göre defter tutmak zorunda olan serbest meslek erbaplarının, bu yükümlülüklerini yerine getirmemeleri durumunda, Vergi Usul Kanunu'nun 352/I-2. bendi hükmü uyarınca 2 kat birinci derece usulsüzlük cezası kesilecektir.

Bilindiği gibi, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 44. maddesinde yer alan, "**Birden çok avukat çalışmalarını (bir ortak avukat bürosu) şeklinde birleştirebilirler. Bu büro tüzel kişiliğe sahip olmadığı gibi, yapılan iş serbest meslek çalışması olup, ticari sayılamaz. Ortak avukat bürosu halinde birlikte çalışan avukatlar kendi aralarındaki durumu, ücretleri kararlaştırılacak oranlara göre paylaşmak veya bazılarının sadece belli ücret alması şeklinde düzenlemekte serbesttirler.**" hükmü ile avukatların adi ortaklık kurabilecekleri hüküm altına alınmıştır. Bu şekilde kurulan ortaklıkların da serbest meslek kazanç defteri tutmaları gerekmektedir.

IV- AMORTİSMAN KAYITLARI

Vergi Usul Kanunu'nun 211. maddesi uyarınca serbest meslek erbabı, işlerinde bir yıldan fazla kullandıkları ve amortismanına tabi tuttıkları tesisat ve demirbaş eşyanın kıymetleri ile amortismanlarını 189. maddede yazılı şekilde amortisman kayıtlarında gösterirler. Anılan Kanun'un 189. maddesinde; üzerinden amortisman ayrılan kıymetler ve bunların amortismanlarının aşağıda yazılı şekillerden herhangi biri ile gösterileceği belirtilmiştir.

- Envanter defterinin ayrı bir yerinde,
- Özel bir amortisman defterinde,
- Amortisman listelerinde.

Serbest meslek erbabının, yukarıda belirtilen kıymetler ile bunların amortismanlarını serbest meslek kazanç defterinin ayrı bir yerine yazmaları da mümkündür.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 315. maddesi hükmünde bilanço esasına göre defter tutan mükelleflerden dileyenlerin, amortismanına tabi iktisadi değerlerini, azalan bakiyeler üzerinden amortisman usulü ile yok edebilecekleri belirtildiğinden, serbest meslek kazanç defteri tutan avukatlar, satın almış oldukları amortismanına tabi iktisadi kıymetler

üzerinden iki kat amortisman ayırma imkanı veren azalan bakiyeler usulüne göre amortisman uygulamasından yararlanamayacaklardır.

V- SERBEST MESLEK MAKBUZU DÜZENLEME

Vergi Usul Kanunu'nun 236. maddesi hükmüne göre serbest meslek erbapları; mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatları için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir.

Serbest meslek makbuzunun düzenlenmemesi veya belgede olması gerekenden daha düşük bir meblağa yer verilmesi durumunda ise, aynı Kanun'un 353/1. bent hükmüne göre, bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 118 YTL'den (2005 yılı için geçerli olan rakam) aşağı olmamak üzere bu belgelerde yazılması gereken meblağ veya meblağ farkının % 10'u oranında özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

VI- MUHAFAZA VE İBRAZ ÖDEVİ

Avukatlar yukarıda açıkladığımız şekilde tutacakları serbest meslek kazanç defteri ile düzenleyecekleri serbest meslek makbuzları ve diğer vesikaları, Vergi Usul Kanunu'nun 253. maddesi hükmüne göre, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmek zorundadırlar.

Avukatlar, yukarıda belirtilen zorunluluk nedeniyle muhafaza ettikleri her türlü defter ve belgeler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri, Vergi Usul Kanunu'nun 256. maddesi hükmü gereğince, muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk, aynı madde hükmü uyarınca, Maliye Bakanlığı'nca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.

VII- VERGİ LEVHASI ASMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinin üçüncü fıkrası hükmüne göre, diğer mükelleflerde olduğu gibi avukatlar da her yıl Mayıs ayının son gününe kadar vergi tarhına esas olan kazanç tutarları ile bunlara isabet eden vergi miktarlarını gösteren levhayı merkezlerinin veya şubelerinin görülen bir yerine asmak zorundadırlar. Bu zorunluluğa uymayan serbest meslek erbapları adına, aynı Kanun'un 353/4. bent hüküm gereğince her tespit için 2005 yılı için 118 YTL özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Mükellefler, geçmişteki uygulamada her yılın Mayıs ayının sonuna kadar merkezlerinin veya şubelerinin görülen bir yerine asmak zorunda oldukları vergi levhalarını, sadece bağlı buldukları vergi dairelerine tasdik ettirebiliyorlardı. Ancak vergi levhası tasdik işlemlerinin vergi dairelerinin iş yükünü artırması nedeniyle, Maliye Bakanlığı tarafından tasdik ile ilgili birtakım yeni düzenlemeler yapılmıştır. 272 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yapılan düzenleme ile bu Tebliğ'in yayım tarihi olan 13.04.1999 tarihinden itibaren, mükellefler vergi levhalarını bağlı buldukları vergi dairesine tasdik ettirebilecekleri gibi,

- Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 24/a maddesi uyarınca defterlerini tutmak üzere sözleşme

düzenledikleri veya işletmelerinde bağımlı olarak çalışan ve 3568 sayılı Kanun'a göre yetki almış serbest muhasebeci veya serbest muhasebeci mali müşavirlere,

- Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında 4 Sıra No.lu Genel Tebliği uyarınca beyannamelerini imzalattıkları meslek mensuplarına,

- 18 Sıra No.lu Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği uyarınca beyannamelerini tasdik eden yeminli mali müşavirlere de tasdik ettirebileceklerdir.

VIII- ÖDEME KAYDEDİCİ CİHAZ KULLANMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ

Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında 3100 sayılı Kanun'un birinci maddesinin ilk fıkrası hükmüne göre; satışı yapılan malları aynen veya işlendikten sonra satışını yapanlar dışındaki kimselere satan veya aynı kimselere hizmet veren **birinci ve ikinci sınıf tüccarlar**, bu Kanun'a göre ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olduklarından, bu kapsama dahil olmayan serbest meslek erbaplarının, dolayısıyla avukatların ödeme kaydedici cihaz almak ve kullanmak mecburiyetleri bulunmamaktadır.

IX- SONUÇ

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemeler çerçevesinde 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'na göre ruhsat almış avukatların da diğer serbest meslek erbapları gibi yerine getirmeleri gereken bir çok usule ve şekle ilişkin yükümlülüğü bulunmakta olup, bu yükümlülüklerin süresinde veya gereği gibi yerine getirilmemesi durumunda, adlarında yine Vergi Usul Kanunu'nda cezaların kesilmesi kaçınılmaz olacaktır. Bu çerçevede, hukuk adamı olmaları nedeniyle örnek olma durumunda bulunan avukatların böyle bir olumsuzlukla karşı karşıya kalmamaları için şekli ve maddi tüm mükellefiyetleri tam ve zamanında yerine getirmeye diğer mükelleflere kıyasla çok daha büyük özen göstermeleri gerekmektedir.

* **Gelirler Başkontrolörü**