



Karşı Taraf Vekâlet Ücretinin Hukuki Niteliği ve GVK, KDV ve VUK Karşısındaki Durumu***

Doç. Dr. Özgür BİYAN*

Doç. Dr. Güneş YILMAZ**

ÖZET

Karşı taraf vekalet ücreti, nevi şahsına münhasır bir özelliğe sahiptir. Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yürütülen avukatlık hizmeti karşılığında elde edilen bu ücret, usul hukukunda düzenlenmiş olmakla birlikte yargılama aşamasında tespit edilmekte ve vergilendirme aşamasında farklı yorumlarla zaman içinde belgelendirme, gelir vergisi ve katma değer vergisi açısından problemler yaratmış bulunmaktadır. Bu çalışmada bu konuya ilişkin değerlendirmelere yer verilmekte ve söz konusu ücretin gelir vergisi kesintisine tabi olmaması ve katma değer vergisine konu edilmemesi sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Sözcükler: Karşı taraf vekalet ücreti, stopaj (tevkifat), KDV, yargılama gideri, avukatlık faaliyeti.

JEL Sınıflandırması: K34, K40, K10.

THE LEGAL LEGIBILITY OF THE COUNTERPARTY ATTORNEY'S FEE AND ITS EVALUATION ACCORDING TO ITC, VATC AND TPC.

ABSTRACT

The counterparty attorney's fee has a sui generis character. This fee, which is carried out as part of free-lance activities, was regulated in procedure law and has created some taxation problems in terms of documentation, income and value added tax. In this study, there are opinions for the point in question and is line up with no withholding and value added tax for The counterparty attorney's fee according to Income Tax Code (ITC), Value Added Tax Code (VATC) and Tax Procedure Code (TPC).

Keywords: Counterparty Attorney's Fee, Withholding, Stoppage, VAT, Jurisdiction Expenses, Attorneyship.

JEL Classification: K34, K40, K10.

* Bandırma Onyedli Eylül Üniversitesi, iiBF, Maliye Bölümü

** Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Uluslararası Ticaret Bölüm Başkanı

*** Hakemli makaledir.

GİRİŞ

Kamu hizmeti niteliğine sahip olan avukatlık mesleği, mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanmakta, esas olarak serbest bir meslek olarak icra edilmekte ve aynı zamanda tamamen bağımsız olarak yürütülmektedir. Esasen bağımsızlık avukatlık mesleğinin doğasında bulunmaktadır.

Mahkemelerde veya icra teşkilatında bir hakkın aranması veya temin edilmesi, sadece haklı olmaya değil, aynı zamanda hakkın usulünce takip ve talep edilmesini, bir diğer deyişle teknik hukuk bilgisini gerektirmektedir. Bu sebeple, hakları ihlal edildiği veya zarar gördüğü yahut gerçekleştirilmediği inancında olan kişiler, haklarını savunmak ve takip etmek amacıyla avukatlık hizmetlerinden yararlanmaktadırlar. Zaten avukatlığın amacı hukuki münasebetlerin düzenlenmesini, her türlü hukuki münasebet ve anlaşmazlıkların adalet ve hakkaniyete uygun olarak çözümlenmesini ve tam olarak uygulanmasını, her derecede yargı organları, hakemler, resmi ve özel kişi, kurul ve kurumlar nezdinde sağlamaktır.

Bir kuruma hizmet akdi ile bağlı, ücretli olarak (sözleşmeli) çalışan bir avukat serbest meslek kazancı yerine ücret geliri elde etmiş sayılmaktadır. Karşı taraftan alınan bir vekâlet ücretinin, işveren tarafından ücretlisi durumunda olan avukatına intikal ettirilmesi durumunda, ilgili olduğu ayın ücret matrahına dâhil edilerek Gelir Vergisi Kanunu'nun ücret ile ilgili hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla ilgili avukat, bağlı olduğu kurumdaki ücret dışında mahkemelerde hükmolunan avukatlık ücreti elde etmesi halinde de ücret geliri elde etmiş sayılmaktadır.

Diğer yandan avukat, Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesi kapsamında mükellefiyet kaydı bulunan bir serbest meslek erbabı ise, mahkemelerce hükmolunan avukatlık ücreti elde etmesi halinde serbest meslek kazancı elde etmiş sayılmaktadır ve elde ettiği bu tür gelirleri için de serbest meslek makbuzu düzenlemek zorundadır. Tam bu noktada vekâlet ilişkisine dayanarak çalışan bir avukatın, davayı kaybeden taraftan aldığı bedelin vergi kanunları karşısındaki durumu ve hukuki mahiyeti yoruma açık bir durum aksettirdiğinden uygulamada tartışmalara neden olmaktadır. Bu çalışmada söz konusu tartışmalar çeşitli görüşlerle beraber, gerek yargı kararlarının gerekse vergi idaresinin görüşleri çerçevesinde ortaya konulma-

ya çalışılacak ve analiz edilecektir.

1. AVUKAT VE MÜVEKKİL ARASINDAKİ İLİŞKİNİN VE DAVAYI KAYBEDEN TARAFIN YAPTIĞI ÖDEMENİN HUKUKİ MAHİYETİ

Avukatlık mesleği elde ettiği gelir açısından iki şekilde ifa edilebilmekte ve buna bağlı olarak da farklı gelir unsurlarının kapsamına girmektedir. ilki, mesleği şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanarak ve bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında, bedel karşılığı, kendi nam ve hesabına faaliyet göstererek ifa edilmesidir ki, bu grupta elde edilen gelir, "serbest meslek kazancı" olarak adlandırılır. Diğer ise, bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak hizmet karşılığı para ve/veya para ile temsil edilebilen menfaatler elde ederek ifa edilmesi şeklinde karşımıza çıkmaktadır ki, bu durumda elde edilen gelir ise "ücret geliri" olarak nitelendirilir. Bunlar arasındaki fark, vergilendirme açısından önem arz etmektedir. Öyle ki her iki durumda Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ile Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) açısından hem vergiyi doğuran olay bakımından, hem de uygulanacak diğer kurallar açısından farklı sonuçlarla karşılaşılmaktadır.

Çalışmanın konusunu ilgilendiren ve vekalet ilişkisine dayalı olarak verilen hizmet karşılığını teşkil eden avukatlık ücreti, müvekkil ile avukat arasında, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nda yer alan emredici düzenlemeler baz alınarak, serbestçe kararlaştırılmaktadır¹. Bu ücret, kural olarak sözleşmenin tarafı olan müvekkil tarafından karşılanmaktadır ve GVK kapsamında serbest meslek kazancı veya ücret olarak vergilendirilmektedir.

1136 Sayılı Avukatlık Kanunu'nun vekâlet ücretlerini belirleyen 164. maddesinde vekâlet ücreti tanımına ayrı bir vasıf kazandırılmış ve mahkemeye karşı tarafa yükletilen vekâlet ücretlerinin mahiyeti açık bir şekilde tanımlanmıştır. Söz konusu maddede yapılan düzenlemeye göre; "dava sonucunda verilen karara dayanılarak tarifeye göre karşı tarafa yüklenilecek vekâlet ücreti avukata aittir. Bu ücret, iş sahibinin borcu nedeniyle takas ve mahsup edilemez, haczedilemez". Kanun koyucu ayrıntıları aşağıda ele alınacağı üzere "yargılama giderlerinden" olan vekâlet ücretinin kime ait olacağı konusundaki takdir yetkisini avukatlar lehine kullanmıştır. Bu durumun Anayasaya aykırı olduğu iddiası Anayasa Mahkemesince de kabul edilmemiştir².

¹ A. Bumin Doğrusöz; "Davada Haksız Çıkan Taraftan Sağlanan Avukatlık Gelirlerinin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu", Yaklaşım, Sayı:126, Haziran 2003, s.40.

Bu durumda söz konusu Kanun'un 164 ve 166³. maddelerine göre iki ayrı vekâlet ücreti karşımıza çıkmaktadır⁴:

1- Sözleşmeye bağlı olarak iş sahibinden sağlanan vekâlet ücreti,

2- Dava sonucunda hükmolunan kararla, tarife dayanarak karşı tarafa yüklenen vekâlet ücretidir.

Birinci kategorideki vekâlet ücretlerinin mahiyeti ve vergilendirilmesi konusunda herhangi bir tereddüt yoktur. Bu kategorideki gelirin serbest meslek kazancı çerçevesinde vergilendirileceği tabiidir. Sorun, ikinci kategoride tanımlanan vekâlet ücretlerinin mahiyetinin belirlenmesi ve vergilendirilmesinden kaynaklanmaktadır.

Müvekkil ile avukat arasında bir sözleşme kapsamında kararlaştırılan ve müvekkil tarafından karşılanan avukatlık ücretinin, mahkemelerce haksız çıkan taraf aleyhine hükmolunan avukatlık ücreti ile karıştırılmaması gerekir. Taraflar arasında kararlaştırılan avukatlık ücreti, yargılama gideri olarak davayı kaybeden tarafa yüklenen vekâlet ücretine esas olamayacaktır. Mahkemelerce haksız çıkan taraf lehine hükmolunan vekâlet ücreti, Avukatlık Ücret Tarifesi'ne göre belirlenmektedir. Yargı Mercilerince karşı tarafa yükletilecek avukatlık ücreti, Türkiye Barolar Birliği'nce hazırlanarak Avukatlık Kanunu'nun 168. maddesi ile belirlenen usulle yürürlüğe konulan, hüküm tarihindeki Avukatlık Ücret Tarifesi'nde yazılı ücretten az olmayacak ve bu ücretin üç katını aşamayacaktır (Avukatlık Kanunu md. 169). Dava sonunda, karar haksız çıkan tarafa yüklenecek vekâlet ücreti, diğer tarafın avukatına aittir.

Karşı tarafın, salt iddiasını ve/veya savunmasını kaybettiği için, kendisine bir tür mahkeme giderlerine iştirak etmesini sağlama amacını taşıyan bir bedeli, üstelik de mahkeme kararı ile söz konusu avukata ödemesini de, vekalet ilişkisine ve sözleşmeye dayanılarak icra edilen avukatlık hizmetinin karşılığı şeklinde alınan bedel ile aynı kategoride değerlendirmek, ne GVK'nın, ne de Avukatlık Kanunu'nun ruhuna ve mantığına uygun olacaktır. Üstelik bu kabul şekli, söz konusu avukatın avukatlık hizmetini, yani hukuki yardımı karşı tarafa vermekte olduğu sonucunu da doğurmaktadır. Aksi anlayış, son derece düz bir mantığın neticesi olup, ilgili Kanunların tüm düzenlemelerinin bir bütün halinde ve de lafzı ile birlikte ruhlarının da dikkate alınarak yorumlanmamasından kaynaklanmaktadır. Üstelik avukatlık mesleğinin etik anlayışını da zedeleyici bir sonuç doğurmaktadır.

Avukatlık Kanunu madde 164/son emredici bir düzenlemedir. Bu maddeye aykırı bir şekilde avukatın karşı taraftan alacağı vekâlet ücretinin bir kısmını veya tamamını iş sahibine bırakmasını öngören sözleşmeler kanuna aykırı olacaktır⁵. Yargıtay 4. Hukuk Dairesi'nin çeşitli kararlarında da bu hususun vurgulandığı fark edilmektedir⁶.

6100 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 323. maddesi ve müteakip maddeleri uyarınca mahkemelerde dava açanlar, posta giderlerini ve Harçlar Kanunu çerçevesinde mahkeme masraflarını peşin olarak ödemek durumunda dırlar. Bu şekilde masrafları peşin ödeyen tarafın (davacının), davasında haklı çıkması halinde, bu masraflar karşı tarafa yüklenir (md. 416). Davacının kısmen haklı çıktığı durumlarda ise mahkeme, masrafları taraflar arasında taksim etmektedir. Lehine hüküm tesis olunan taraf için tahsil olu-

2 Anayasa Mahkemesi E. 2004/8, K. 2004/28, T. 3.3.2004, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/02/20050226-11.htm>.

3 1136 Sayılı Avukatlık Kanunu, Madde 166 - Avukat, müvekkili tarafından verilen veya onun namına aldığı malları, parayı ve diğer her türlü kıymetleri, avukatlık ücreti ve giderin ödenmesine kadar, kendi alacağı nispetinde elinde tutabilir. Avukat, sözleşme ile kararlaştırılan ve hâkim tarafından takdir olunan ücretinden dolayı, kendi çalışması sonucunda müvekkilin muhafaza ettiği veya kazandığı mallar ve davadaki diğer taraftan ilam gereğince tahsil edilecek para yahut alınacak mallar üzerinde diğer alacaklılara nazaran rüçhan hakkını haizdir. Rüçhan hakkı, vekâletnamenin düzenlenme tarihine, vekâletname umumî ise iş sahibi adına ücret konusu işten dolayı ilk yapılan resmi başvurma tarihine göre sıra alır.(4667 sayılı yasa ile ek) iş sahibinin iflası halinde avukatın vekâlet ücreti alacağı da rüçhanlıdır. Ancak, 9.6.1932 tarihli ve 2004 sayılı icra ve iflâs Kanununun 206. maddesinin birinci fıkrası hükmü saklıdır. Bir ilamın cebri icra yoluyla infazına girişildiğinde, icra dairesi, takip talebinde bulunan tarafın ilamda adı yazılı olan avukatına, icra emri ile aynı zamanda düzenleyeceği bir bildiri, gideri takip talebinde bulunandan alınmak suretiyle, derhal tebliğ eder. Bu bildiri tebliğ edilmemiş icranın sonraki safhalarına geçilemez. Avukata yapılacak tebliğin giderleri hakkında 2004 sayılı icra ve iflâs Kanununun 59. maddesi hükmü uygulanır. Avukatın ölümü halinde, mirasçılara intikal eden avukatlık ücreti alacakları da, avukat alacakları gibi rüçhanlıdır. Şu kadar ki, üçüncü fıkra yazılı bildirim zorunluluğu bu kimseler hakkında uygulanmaz.

4 Mali Mevzuat Platformu, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, 15 Ağustos 2003, s.16.

5 Semih Güner, Avukatlık Hukuku, Genişletilmiş 2.b., Ankara Barosu Yayınları, Ankara 2003, s.291-292.

6 Yargıtay 4. Hukuk Dairesi, E. 2004/5370, K. 2004/14142, T. 13.12.2004; Yargıtay 4. Hukuk Dairesi, E. 2004/5196, K. 2005/2425, T. 10.03.2005; Yargıtay 4. Hukuk Dairesi, E. 2004/1426, K. 2004/3421, T. 18.03.2004; Yargıtay 4. Hukuk Dairesi, E. 2004/13254, K. 2004/11736, T. 18.10.2004; Yargıtay 4. Hukuk Dairesi, E. 2003/9421, K. 2004/14610, T. 11.12.2003; Yargıtay 4. Hukuk Dairesi, E. 2003/6449, K. 2004/2526, T. 02.03.2004; (www.kazanci.com.tr). Aksi görüşü taşıyan Yargıtay kararlarının olduğunu da bu noktada belirtmek gerekir. Yargıtay'ın muhtelif dairelerinin bu konuda çelişkili ve tutarlı olmayan kararlar verdiği dikkat çekmektedir. Bu konudaki tartışmalar ve daha fazla bilgi için bkz. Kemal Vural DOĞAN-Deniz KUZECİ; "Avukata Ait Olan Vekâlet Ücreti Kimin Lehine Hükmedilmelidir?", Ankara Barosu Dergisi, Yıl:64, Sayı:2006/1, ss.145-164.

nacak mahkeme masrafları miktarının hükümde gösterilmesi zorunludur (md.417). Davadan haksız çıkan tarafa yükletilecek mahkeme masraflarının nelerden ibaret olduğu, 323. maddede tahdidi biçimde sayılmıştır. Bu bağlamda, mahkeme masrafları arasında 323. maddenin 1. fıkrasının (ğ) bendinin açık düzenlemesine göre "Vekille takip edilen davalarda kanun gereğince takdir olunacak vekâlet ücreti" de yer almaktadır.

Nitekim Yargıtay içtihatları Birleştirme Kurulu da bir Kararı'nda bu hususu şöyle vurgulamıştır⁷:

"Vekâlet ücreti, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 423/6. maddesinin açıkça belirttiği veçhile muhakeme masraflarından maduttur. Mahkeme masrafları ve bu meyanda hasma tahmili gereken vekâlet ücreti, müstakil bir varlığı olmayacak derecede ait olduğu davanın konusunu teşkil eden hak ve alacağa sıkı bir surette bağlı fer'i haklardandır, fer'i hakların akıbeti asıl hakkın akıbetine tabidir (...). Mahkeme masrafları ve bu meyanda hasma tahmili gereken vekâlet ücretinin hüküm altına alınabilmesi için ayrıca bir talebe lüzum ve ihtiyaç yoktur. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun hükümleri mahkeme masraflarının ve bu meyanda hasma yükletilecek vekâlet ücretinin ait olduğu hakka pek sıkı surette bağlı ve müstakil bir varlığı olmayan fer'i hak mahiyetinde olduğunu bariz bir şekilde irae etmektedir (göz önüne koymaktadır⁸)."

Karardan da anlaşılacağı üzere, mahkemece hükmolunan vekâlet ücreti, özellikle ödeme yapan açısından, davadan haksız çıkma nedeniyle üstlenilen yargılama gideri niteliğindedir. Bu giderlerin dökümü ve toplamı, hükmü tesis eden mahkeme tarafından belirlenmektedir. Hükmün kesinleşmesini müteakip ödemenin, asıl borçla birlikte veya ayrı olarak yapılmasının yahut mahkeme kararı uyarınca haricen veya cebri takip sonucu icra idaresi yoluyla yapılmasının, ödemenin niteliği açısından bir önemi bulunmamaktadır.

Yine Danıştay içtihadı Birleştirme Genel Kurulu'nun 28.2.1975 tarih 971/13 Esas, 975/8 Karar sayılı içtihadı Birleştirme Kararında belirtildiği üzere, "avukatlık ücreti, avukatın vekâlet hizmetine karşılık, onu vekil tayin eden kimse tarafından ödenmesi taahhüt edilen bir meblağ ifade

eder" tanımı yapılmıştır. "Bu nedenle avukatın vekâlet hizmeti vermediği, herhangi bir hukuki yardımda bulunmadığı ve kendisini vekil tayin etmeyen davalı/borçlu tarafından ödenen meblağın söz konusu tebliğ'de vekâlet ücreti olarak nitelen-dirilmesi yerinde olmamıştır."

ilgili Danıştay içtihadı Birleştirme Kararı da çok doğru ve açık bir şekilde, bahsi geçen vekalet ücretinin, esasen GVK'nın 67. maddesinde ifadesini bulan "serbest meslek kazancının tespiti" başlığı altında yer alan düzenlemeye karşılık gelmediğini ve bu kapsamda değerlendirilemeyeceğini ifade etmektedir.

ilave olarak belirtmeliyiz ki, GVK md. 67'nin ikinci fıkrâ hükmünde yer alan "Müşteri ve müvekkilinden..... gider karşılıkları kazanca ilave edilir" ibaresi, avukatın sadece müşteri veya müvekkilinden yani vekalet akdi çerçevesinde hukuki yardımda bulunduğu kişiden aldığı gider karşılıklarının serbest meslek kazancının konusunu teşkil edebileceğini açıkça ortaya koymaktadır. Bu noktada, yasa koyucu tezahür etse idi, vergilendirilecek kazancın mahiyetini bu şekilde kısıtlamaksızın, "Müşteri ve müvekkilinden veya karşı taraftan gider karşılıkları kazanca ilave edilir" şeklinde bir ibareye yer verir idi. Ancak bu şekilde bir düzenlemeyi tercih etmeyerek, serbest meslek faaliyeti olan avukatlık hizmetinin mahiyetine ve ruhuna uygun bir ifade kullanmayı yerinde ve yeterli görmüştür.

2. VERGİLENDİRME AÇISINDAN DEĞERLENDİRME VE YORUMUMUZ

2.1. GVK Açısından: Karşı Taraf Vekâlet Ücreti Stopaja Konu Olamaz

Konu ile ilgili yorumumuz öncesi uygulamaya bakmak yerinde olacaktır. Uygulamada 2006 yılında 356 Seri No'lu VUK Genel Tebliği⁹ ile icra dairelerince karşı tarafın avukatına, serbest meslek makbuzu karşılığı ödeme yapılacağı, serbest meslek makbuzunun borçlu (davalı) adına düzenleneceği yönünde belirleme yapıldıktan sonra; yeni bir tebliğ yayımlanmak durumunda kalınmış olunmalı ki, 2007 yılında Maliye Bakanlığınca yayımlanan 375 Seri No'lu VUK Genel Tebliğinde¹⁰ de konu ile ilgili yeni açıklamalar yapılmıştır.

7 29.05.1957 tarih ve E. 1957/4 K. 1957/16 sayılı Karar. (04.09.1957 tarih ve 9697 sayılı Resmi Gazete).

8 Parantez içi yazarlar tarafından ilave edilmiştir.

9 23.02.2006 tarih ve 26089 Sayılı Resmi Gazete.

10 11.09.2007 tarihli ve 26640 sayılı Resmi Gazete.

Söz konusu tebliğde “2. icra Dairelerince Alacaklı Taraf Avukatına Ödenmesine Karar Verilen Vekalet Ücretlerinin Belgelendirilmesi” başlıklı bölümünde getirilen düzenlemeye göre, icra dairelerinden borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekalet) ücretlerinin avukata ödendiği anda, avukat tarafından borçlu adına en az iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlenmesi, bir nüshasının ödemeyi yapan memura verilmesi, makbuzun avukatta kalan nüshasına ise icra dairesince ödemenin yapılmış olduğuna dair bir şerh düşülmesi ve ödemeyi yapan memur tarafından imzalanması şartı aranmayacağına yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

Anlaşılabacağı üzere, 356 Seri No’lu VUK Genel Tebliği ile 375 Seri No’lu VUK Genel Tebliği arasında tek fark, icra memurunun imzasının aranmaması ve şerh düşülmemesidir. Onun dışında serbest meslek makbuzunun “borçlu” adına düzenlenmesine devam edilmiştir¹¹.

01.05.2014 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği¹² ile bu konudaki son adımlar ortaya atılmıştır. ilgili Tebliğin “1-Mükellefiyet” başlıklı kısmının “B-Verginin Konusu ile ilgili Çeşitli Hususlar” başlıklı bölümünün “4-Avukatlık Ücretleri” başlıklı bendine göre;

“Mahkemelerce hükmolunan avukatlık ücretlerinin davayı kazananlara ödenmesi KDV’nin konusuna girmez. Ancak bu paralardan sözleşmeleri gereği ücret karşılığı çalışanlar dışında kalan avukatlara intikal eden kısım, serbest meslek kazancı kapsamında vergiye tabi olur. Avukatlar aldıkları bu para için davayı kazanan serbest meslek makbuzu düzenler ve makbuzda alınan tutar üzerinden KDV hesaplayıp ayrıca gösterirler.

Mahkeme kararında “KDV hariç” şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekalet ücretinin KDV dahil olduğu kabul edilir ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV, düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterilir”.

Bu tebliğ ile hem belge düzenine ilişkin, hem de KDV hesaplanmasına ilişkin görüş bildirilmiştir. Serbest çalışan avukatlar hedef alınarak, bu avukatların mahkemelerden aldıkları karşı taraf vekalet ücretinin “serbest meslek kazancı” kapsamında vergiye tabi olacağı, aldıkları bu bedeller için davayı kazanan adına “serbest meslek makbuzu” düzenleneceği, makbuzdaki tutar üzerinden de KDV hesaplanacağı ifade edilmiştir. 356 ve 375 Seri No’lu VUK Genel Tebliğlerinden farklı olarak, belge düzenlerken davayı kaybeden (borçlu) adına değil, davayı kazanan adına makbuz düzenleneceği ifade edilmiştir. Maliye idaresi farklı bir adım atmıştır. Üstelik bu bedel üzerinden KDV de hesaplanacağını ifade etmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu’nun 94. maddesinde, 1. fıkrada sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara, serbest meslek icra edenlere yapacakları ödemelerde stopaj mecburiyeti getirilmiştir. Ancak stopajın söz konusu olabilmesi için ödemenin, ödemeyi yapana serbest meslek hizmetinin¹³ verilmesi karşılığı yapılmış olması gerekir. Dolayısıyla, karşı taraf vekalet ücretinde ödeme yapanın bir stopaj zorunluluğundan söz edilememektedir. Kaldı ki özellikle ilamlı takiplerde, yargılama gideri olarak, hüküm ile miktar itibarıyla belirlenerek kesinleşen tutarın, herhangi bir kesintiye tabi tutulması ve eksik ödenmesi söz konusu olamayacağından, icra idaresi takibi sürdürecektir¹⁴.

Bu noktada, davayı kazanan ve yargılama gideri lehine hükmolunan kişi veya kurum yahut kuruluşun, stopaj yapma zorunluluğunun da ayrıca irdelenmesi gerekmektedir. Konu ile ilgili bir çalışmada 1 Seri No’lu KDV Genel Tebliğ kapsamındaki düzenlemelere paralel olarak, stopajın lehine hüküm tesis edilen müvekkil tarafından yapılması gerektiği ifade edilmiş ve avukatlık sözleşmesiyle karşı taraftan tahsil edilen vekâlet ücretinin avukata ödeneceğinin peşinen kabul edildiği bir borç ilişkisinin doğduğu ileri sürülmüştür¹⁵. Ancak bu görüş, avukatın söz konusu vekâlet ücreti üzerindeki Avukatlık Kanunu’ndan doğan hakkını,

¹¹ 356 ve 375 Seri No’lu VUK Genel Tebliğleri kapsamında yapılan düzenlemelerin eleştirileri hakkında daha fazla bilgi için bkz. Özgür Biyan, “375 Seri No’lu VUK Genel Tebliğinde Devam Edilen idarenin “Hatalı” Israrı: icra Dairelerince Karşı Tarafın Avukatına Ödenen Bedellerin Belgelendirilmesi Sorunu”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:229, Ekim 2007, Özgür Biyan, “Karşı Tarafın Avukatına Ödenen Bedellerin Gelir Vergisi ve KDV Karşısındaki Durumu”, Mali Pusula, Sayı:18, Haziran 2006.

¹² 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete.

¹³ KDVK Madde 4- 1. Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir. 2. Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilirler.

¹⁴ Doğrusöz, s.42.

¹⁵ Ahmet Bal; “İcra Takibi Nedeniyle Avukatlara Ödenen Ücretlerde Vergi Tevkifatı ve KDV Uygulaması”, Vergi Dünyası, Sayı:66, Şubat 1987, s.3.

sözleşmeden tarafların zımnı kabulü ile doğan bir hakka dönüştürmektedir. Sözleşmede yer almayan ve dolayısıyla tarafların açık iradesine konu olmayan, ancak yasa gereği zaten var olan bir hakkın, tarafların zımnı iradesinin varlığı varsayımı ile açıklanması mümkün olmadığı gibi, yerinde de değildir¹⁶.

Öte yandan müvekkilin hizmetleri karşılığında avukata yapacağı ödemenin bedeli, bizzat taraflar arasındaki Avukatlık Sözleşmesi ile belirlenmektedir. Karşı tarafça mahkeme kararına istinaden yapılacak ve avukatça alınacak ödemenin, alınan avukatlık hizmetinin müvekkilce karşılanan bedeli olarak değerlendirilmesine hem hukuken hem de mantıken olanak bulunmamaktadır. Zira böyle bir düşünce, karşı tarafın mahkûm olduğu tutarı ödeyememesi ve aciz halinde bulunması durumunda, avukatın müvekkiline karşı yeni bir ücret alacağı hakkının doğduğu sonucuna götürmektedir. Böylece bir sonucu kabul etmek mümkün olmayacaktır.

Dolayısıyla, mahkeme kararı ile karşı taraftan kazanılan ve avukata ait olan ücretin, müvekkil tarafından yapılan bir ödeme olarak nitelendirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, kendi ödemesi olarak kabul edilmeyen ücretten dolayı, müvekkilin vergi sorumlusu mevkiine taşınması ve stopaj yapma mükellefiyetine tabi tutulması da olanak dâhilinde görünmemektedir.

Müvekkilin bu ödemedan dolayı stopaj sorumluluğunun olmaması nedeniyle, karşı tarafça mahkeme kararı uyarınca icra idaresine yatırılan vekâlet ücretinin, icra idaresinden bizzat avukat tarafından çekilmesi ile, asıl alacaklı (müvekkil) tarafından çekilerek bilahare avukata aktarılması arasında da bir fark yoktur. Zira ikinci halde müvekkil, serbest meslek hizmetinin bedelini bizzat ödeyen mevkiinde olmayıp, sadece aracı konumundadır ve icra idaresinden aldığı vekâlet ücretini aynen avukatına aktarmak durumundadır. Vekâlet ücretinin doğrudan icra idaresinden alınması durumunda olmayan stopajın, araya aktarıcı durumunda olan bir kişinin girmesi halinde olması gerektiğini söylemek de mümkün değildir.

izmir Bölge idare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin 29.06.2017 tarihinde istinaf mercii olarak vermiş olduğu bir kararda¹⁷ "... aralarında

hizmet alış verişi olmayan kişiler arasındaki (karşı taraf vekalet ücreti) dava konusu olayda olduğu gibi, kaybedilen davada yargılama gideri olarak icra dairesine ödenen avukatlık ücreti, karşı taraf vekilinden herhangi bir hizmet alınması söz konusu olmadığından, stopaj kesintisi yapılmasını gerektiren bir ödeme değildir." şeklindeki yorumu ile, karşı vekalet ücretinden stopaj yapılamayacağı vurgulanmış ve idari işlem iptal edilerek ilk derece mahkemesi kararı kaldırılmıştır.

Bu sebep ve gerekçelerle, mahkemece haksız çıkan tarafa yüklenilen vekâlet ücretinin, gerek yüklenen tarafından gerek müvekkil tarafından, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca stopaja tabi tutulmasının mümkün olmadığı¹⁸ görüşüne katılmaktayız.

2.2. KDVK Açısından: Karşı Taraf Vekâlet Ücreti KDV'ye Konu Olamaz

Tüm bu düzenleme ve açıklamalardan yola çıkarak, karşı taraf vekalet ücretinin KDVK bağlamında vergilendirilebilecek bir hizmet olarak kabulü de aşağıda ayrıntılı gerekçeleri de belirtildiği üzere, mümkün değildir. Nitekim Katma Değer Vergisinin Konusunu Teşkil Eden işlemleri düzenleme altına alan KDVK'nın 1. maddesine göre, "Türkiye'de yapılan ticarî, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler" KDV'nin konusunu oluşturmaktadır. Yine "Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah" başlıklı 20. maddesinin 1. hükmüne göre, "Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir.". Yine aynı maddenin 2. fıkrası hükmüne göre, "Bedel deyimi, mal teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veya bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder."

Buna göre de, serbest meslek faaliyeti KDVK bağlamında vergilendirilecek bir işlem olup, karşı taraf vekalet ücreti, GVK ve Avukatlık Kanunu bağlamında bir serbest meslek faaliyeti ve bu maddada avukatlık hizmeti niteliğinde olmadığından, KDV'nin konusuna giremez. Söz konusu tespiti doğrular nitelikte düzenlemeye yukarıda da yer verildiği üzere, KDV matrahının tanım ve kapsa-

¹⁶ Doğrusöz, s.43.

¹⁷ izmir BiM, 1. Vergi Dava Dairesi, E. 2017/1559, K. 2017/1884 sayılı karar. (parantez içi yazılanlar yazarlara aittir).

¹⁸ Doğrusöz, s.44.

minin yer aldığı KDVK md 20'de rastlamaktayız. Nitekim ilgili madde hükmünde de iki husus, karşı taraf vekalet ücretinin KDV açısından vergilendirilemeyeceğini kanıtlar mahiyettedir:

Bunlardan ilki, "KDV'de matrahın, hizmetin karşılığını teşkil eden bedel" olduğu yönündeki düzenlemedir. Öyle ki, olayımızda bahis geçen ödeme, yukarıda da ayrıntılı olarak bahsedildiği üzere, karşı tarafa verilmiş bir avukatlık hizmeti karşılığında değildir. Dolayısıyla matrahın bir unsuru da değildir.

ikinci husus ise, bedel tabirinin içeriğinin "kendisine hizmet sunulanlardan, bu hizmetler karşılığında her ne suretlerle alınan para ..." dan oluştuğuna ilişkin ikinci fıkra düzenlemesidir. Nitekim karşı taraftan avukatlık hizmeti sunulan taraf olmadığı gibi, karşı taraftan alınan bedel de bu mahiyette kabul edilemez. Yani burada da avukatın müvekkili dışında ve üstelik müvekkilini savunduğu karşı taraftan aldığı bir bedelin, bu kategoriye sokularak matrahın bir unsuru imiş gibi vergilendirilmesi KDVK'nın söz konusu düzenlemelerine ve ruhuna uygun değildir.

Daha ayrıntıya girilecek olur ise, uygulamada HMK'nun 323. maddesinde yer alan yargılama giderlerinin tamamına davayı açan taraf katlanmaktadır. Dolayısıyla söz konusu kalemler avukatlar tarafından müvekkillerinden (davacı) "mahkeme masrafı" adı altında peşinen alınmakta, ondan sonra dava açılmaktadır. Davacının lehine karar çıktıktan sonra tahsil edilen bedeller davacı adına tahsil edilir. Bu aşamada hükmedilen karşı taraf vekalet ücreti hakkında avukat ve müvekkil arasında çoğunlukla "karşı taraf vekalet ücreti" ile ilgili bir anlaşma yapılmaz.

Dolayısıyla mahkemece hükmolunan vekâlet ücreti, özellikle ödeme yapan açısından, davadan haksız çıkma nedeniyle üstlenilen yargılama gideri niteliğindedir. Bu giderlerin dökümü ve toplamı, hükmü tesis eden mahkeme tarafından belirlenmektedir. Hükmün kesinleşmesini müteakip ödemelerin, asıl borçla birlikte veya ayrı olarak yapılmasının yahut mahkeme kararı uyarınca haricen veya cebri takip sonucu icra idaresi yoluyla yapılmasının, ödemelerin niteliği açısından bir önemi bulunmamaktadır.

KDVK bağlamında konuyu değerlendirirken, KDV'ye tabi bir hizmetten söz edebilmek açısından "doğrudan bağlantı koşulu" şarttır. Başka bir ifadeyle, hizmetin ya da işin doğrudan doğruya ve münhasıran muhatap için yapılmış olması¹⁹, aralarında illiyet bağının var olması gerekir. Oysa bu durumda ödemeyi yapan tarafın, avukattan herhangi bir şekilde hizmet alması söz konusu değildir. Hizmet almadığı için KDV hesaplanmaması da yerinde olmamaktadır. Üstelik Avukatlık Kanununa göre (md.164), avukatın müvekkili ile yaptığı vekalet akdi çerçevesinde elde ettiği vekalet ücreti, avukatın müvekkiline verdiği ya da sağladığı hukuki yardımın karşılığını teşkil etmekte olup, karşı taraftan elde edilen söz konusu bedeli de aynı mahiyette kabul etmek, Avukatlık Kanunu'nun ruhuna ve mesleğin etik kurallarına uygun görülmemektedir. Nitekim avukatın karşı tarafa verdiği herhangi bir hizmet söz konusu değildir, aksine karşı tarafın davasını kaybetmesi neticesinde muhakeme giderlerine katkı mahiyetinde bir ödemede bulunması durumu söz konusudur.

izmir Bölge idare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin 29.06.2017 tarihinde istinaf mercii olarak vermiş olduğu bir kararda²⁰ "... aralarında hizmet alışı verisi olmayan kişiler arasındaki (karşı taraf vekalet ücreti) dava konusu olayda olduğu gibi, kaybedilen davada yargılama gideri olarak icra dairesine ödenen avukatlık ücreti, karşı taraf vekilinden herhangi bir hizmet alınması söz konusu olmadığından..." şeklindeki yorumu ile, karşı vekalet ücretinin hizmete dayanmadığını açıkça vurgulamıştır. Üstelik uygulamada konu hakkında sorunun kaynağı mahiyetinde olan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin çok doğru bir şekilde ifade edildiği üzere²¹; "Mahkemelerce hükmolunan avukatlık ücretlerinin davayı kazananlara ödenmesi KDV'nin konusuna girmez". Ama ödeme avukata yapılıncaya nedense KDV hesaplatılmaktadır. Ödemelerin kime yapıldığı değil, ödemelerin KDVK kapsamında olup olmadığı önemlidir. Bir işlem Kanun düzenlemeleri baz alındığında, ya KDV'ye tabidir ya da değildir. Yoksa "(A)'ya ödenirken KDV hesaplanmaz, ama (A)'nın avukatı (B)'ye ödeme yapılırken KDV vardır" şeklindeki yaklaşım tutarlı değildir ve zorlama bir yorumdur.

Uygulamada icra dairesinden avukata ya da

19 Billur Yaltı Soydan, Hizmet işlemlerinde Katma Değer Vergisi, 1998, İstanbul, s.122-123.

20 izmir BİM, 1. Vergi Dava Dairesi, E. 2017/1559, K. 2017/1884 sayılı karar. (parantez içi yazılanlar yazarlara aittir).

21 01.05.2014 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Tebliğin "I-Mükellefiyet" başlıklı kısmının "B-Verginin Konusu ile ilgili Çeşitli Hususlar" başlıklı bölümünün "4-Avukatlık Ücretleri" başlıklı açıklaması.

müvekkiline yapılan tüm ödemeler “reddiyat makbuzu” karşılığında yapılmakta ve bu şekilde belgelenmektedir. Avukat da kendisine bu şekilde yapılan ödemeler için müvekkili adına serbest meslek makbuzu düzenlemekte ve bu makbuzda karşı taraftan yapılan tahsilatı açıklamaktadır. icra dairesinde iki kez kayıt altına alınan bir ödeme için, bir de avukatın düzenlediği serbest meslek makbuzuna icra müdürlüğünün onayı koşulu getirilmesinin içerdiği avukata ve avukatlık mesleğine açık güvensizlik kabul edilemez²². Bu bağlamda Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile getirilen düzenleme doğru değildir. Açıkça KDV Kanununa aykırıdır. Kaldı ki söz konusu tebliğin ilgili bölümünde yukarıda değinildiği üzere, “Mahkemelerde hükmolunan avukatlık ücretlerinin davayı kazananlara ödenmesi KDV’nin konusuna girmez. Ancak bu paralardan sözleşmeleri gereği ücret karşılığı çalışanlar dışında kalan avukatlara intikal eden kısım...” şeklindeki açıklama da çelişkilidir. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde KDV konusuna girmez şeklindeki açıklama yapıldıktan sonra, serbest meslek erbabı olarak faaliyet gösteren avukatlara karşı taraf vekalet ücreti için KDV hesaplatmak doğru değildir. Bu karşı vekalet ücreti ödeyen için, bir hizmet karşılığı değildir. Bu bedeli bir yargılama gideri olarak davayı kaybeden taraf ödemiştir. Kaybeden tarafın ödediği bedelin, kazanan taraf adına bir makbuz ile belgelenmesi belge düzeninin ruhuna da aykırıdır. Karşı taraf vekalet ücreti tamamen Hukuk Muhakemeleri Kanunu ve Avukatlık Kanunu’na göre ve mahkeme kararına istinaden ödenmektedir. Üstelik bu ödenen tutarın özel hukuk açısından, mahkeme kararı ile belirlenmiş bir alacak niteliğinde olmadığı, davaya konu alacağın fer’isi niteliğinde yargılama gideri olduğu son derece açıktır.

2.3. Vergi Usul Kanunu Açısından

Avukatlık, serbest meslek faaliyetidir ve Gelir Vergisi Kanunu’nun 65. maddesine göre serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergilendirilmektedir. Serbest meslek erbabı olarak çalışan avukatlar, verdikleri hizmetler karşılığında serbest meslek makbuzu düzenlemekle mükelleflerdir. Dolayısıyla serbest meslek makbuzu ancak serbest meslek erbabı tarafından, hizmet verilen kişi adına düzenlenebilmektedir.

Çalışmanın önceki kısımlarında yapılan açık-

lamalardan da görüleceği üzere, davada haksız çıkan tarafın yaptığı ödemenin, mahkeme masrafı (yargılama gideri) niteliğinde olduğu aşıkardır. Haksız çıkan tarafın ödemeyi icra idaresine yapması ve icra idaresinden tahsilatın bizzat avukat tarafından yapılması ve tahsil edilen miktardan avukatın kendisine ait olan tutarı düşerek, kalanı müvekkiline intikal ettirmesi halinde, serbest meslek makbuzu düzenlenmesine gerek ve olanak yoktur. Nitekim söz konusu bu ödemenin, ödeyen açısından serbest meslek gideri ya da ödemesi olarak kabulüne hukuken olanak görünmemektedir. Zira ödeyenin, karşı tarafın avukatından aldığı herhangi bir hizmet yoktur ve bu hizmet için yaptığı bir ödeme bulunmamaktadır. Öte yandan haksız çıkan tarafın yaptığı bu ödeme, Yargıtay içtihatları Birleştirme Kurulu Kararı’nda²³ da belirtildiği üzere ödeyen açısından, mahkûm olduğu asıl borcun fer’isi niteliğindedir.

Örnek vermek gerekirse, (A) şahsının, (C) şahsı ile olan hukuki sorunu nedeniyle Avukat (B) ile vekalet sözleşmesi yaptıklarını varsayalım. Aralarında bu anlaşma nedeniyle belli bir ücret de tayin edilmiş olsun. Bu ücret şüphesiz ki Avukat (B) için serbest meslek kazancıdır ve serbest meslek makbuzu ile belgelendirilecektir. Uygulamada bu tip durumlarda (A) ile avukat (B) arasında “mahkeme lehe sonuçlanması durumunda şu kadar para da alacaksın, o nedenle şu an anlaştığımız ödemedi düşelim, zaten şu kadar karşı taraf vekalet ücreti alırsın, bunu daha sonra mahsup ederiz” gibi pazarlıklar yapılmaz. Anlaşmanın özünde de zaten bu yoktur. Taraflar kendi aralarındaki borç ve yükümlülükleri çerçevesinde bir hizmet bedeli belirlerler. Müvekkilin hizmetleri karşılığında avukata yapacağı ödemenin bedeli, bizzat taraflar arasındaki sözleşmesi ile belirlenmektedir. Karşı tarafça mahkeme kararına istinaden yapılacak ve avukatça alınacak ödemenin, alınan avukatlık hizmetinin müvekkilce karşılanan bedeli olarak değerlendirilmesine, hem hukuken hem de mantıken olanak bulunmamaktadır. Zira böyle bir düşünce, karşı tarafın mahkûm olduğu tutarı ödememesi ve aciz halinde bulunması durumunda, avukatın müvekkiline karşı yeni bir ücret alacağı hakkının doğduğu sonucuna götürmektedir. Böyle bir sonucu kabul etmek mümkün değildir²⁴.

Diğer yandan yargılama süresi sonunda (C)’nin, aleyhe sonuçlanan yargılama süreci so-

²² Daha ayrıntılı bilgi için bkz. Özgür Biyan, “Avukatların Karşı Taraf Vekalet Ücretinin KDV Karşısındaki Durumu”, TBB Dergisi, 2016 (116); A. Bumin Doğrusöz, “Davada Haksız Çıkan Taraftan Sağlanan Avukatlık Gelirlerinin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu”, Yaklaşım, Sayı:126, Haziran 2003.

²³ 29.05.1957 tarih ve E. 1957/4 K. 1957/16 sayılı Karar. (04.09.1957 tarih ve 9697 sayılı Resmi Gazete).

nunda karşı taraf vekalet ücreti olarak tespit edilen 750 TL'yi mahkeme veznesine ya da icra merciine peşin olarak ödemiş olduğunu, karşılığında da ödeme belgesini aldığı varsayalım. Böylece kendi üzerine düşen görevini tamamlamıştır. icra merci ise Maliye Bakanlığı'nın yeni Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği gereği, ödeme-yi yaparken avukat (B)'den müvekkili (A) adına makbuz düzenlemesini ve KDV hesaplamasını istemektedir. O zaman bu vakiada şu soruya cevap aramak gerekir. Bu bedelin (A) ve Avukat (B) arasındaki Avukatlık Sözleşmesi ile ilgisi var mıdır? Sözleşmede bu bedel için bir hüküm var mıdır? Elde edilen kazanç ile (karşı taraf vekalet ücreti) ilgisi olmayan biri adına belge düzenlemek doğru mudur?

Oysaki yargı ya da icra kanalıyla yapılan ödemelerde avukata ödeme yapılırken, karşı taraf bunu "yargılama gideri" olarak ödemiş olmaktadır. Dolayısıyla her ne kadar "vekalet ücreti" olarak adlandırılrsa da ödeyen kişi açısından bu, yargı mercilerince cebri olarak hükmedilen "muhakeme masrafı"dır. Ödeyen taraf, ödeme-yi ilgili mercilere yapmıştır ve karşılığında "ödendi" belgesini almıştır. Ödeyen açısından tevsik aşaması da bu aşamada bizi sona ermiştir. Gelir Vergisi Kanunu²⁵ açısından bu ödemeyi yaparken, herhangi bir tevkifat/ stopaj yapma zorunluluğu da yoktur. Diğer yandan Maliye Bakanlığı düzenlemeleri gereği, ilgili ödeme avukata "karşı taraf vekalet ücreti" olarak aktarılırken, avukat serbest meslek makbuzunu davayı kazanan kişi (davacı) adına düzenlemek zorunda bırakılmaktadır. Ancak avukatın hiçbir akdi ilişki içinde bulunmadığı ve yasa gereği bunun mümkün de olmadığı ve bunların sonucunda herhangi bir avukatlık hizmeti sunmadığı, karşı tarafça yargılama gideri olarak yapılan ödeme karşılığında serbest meslek makbuzu düzenlemesi de Vergi Usul Kanunu açısından uygun olmadığı gibi, belge düzenine de aykırılık teşkil etmektedir.

SONUÇ

Mevcut yasal düzenlemeler dikkate alındığı vakit, "karşı taraf vekalet ücreti" hususu ayrıntılı

olarak açıklandığı üzere "nevi şahsına münhasır" bir özelliğe sahiptir. Karşı taraf avukatına yapılan ödeme bir hizmet karşılığında değildir. Dolayısıyla KDV açısından da hizmet ifası olayı gerçekleşmediğinden, karşı tarafa ödenen bedellerin KDV'ne tabi tutulması söz konusu olamayacaktır. Ortada ne bir kimseye verilen hizmet, ne de bir kimsenin söz konusu ödemede karşılığı sağladığı fayda bulunmaktadır. Karşı taraf vekalet ücretinden stopaj yapılabilmesi için de hizmet alışverişi olması şarttır. Hizmeti alan kişinin de serbest meslek makbuzundaki kesintiyi yapması gerekir. Karşı taraf vekalet ücreti ise hizmet esasına dayanmamaktadır. Dolayısıyla stopaja tabi tutulması da mümkün değildir.

Serbest meslek makbuzunun "karşı taraf vekâlet ücreti" adı altında, mahkeme esas/sayı numarası yazılması vb. ibareler konularak tahsil edilmesi ve normal beyana yoluyla gelir vergisi matrahına ilave edilmesi mevzuatımız bakımından daha uygun görülmektedir.

Tüm bu açıklama ve değerlendirmelerimizden, "karşı taraf vekalet ücreti"nin Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nun mevcut düzenlemeleri ve hali dikkate alındığında, serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi ve buna bağlı olarak stoğa tabi tutulması ve de KDV'nin konusuna girmesi mümkün görünmemektedir. Kısacası ortada bir "gelir" unsuru vardır ancak mevcut Yasaların lafzı ve ruhu söz konusu geliri tam olarak kavrayamamaktadır. Peki ortada gelir olduğuna göre, mevcut yasal düzenlemeler de bu geliri kavrayamadığına göre vergi dışı kalması makul müdür? Elbette değildir. Bu bakımdan yasa koyucu tarafından vergilendirilmesi isteniyor ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun serbest meslek kazancını ya da serbest meslek erbabını düzenleyen 65 ve 66. Madde hükümlerine yeni bir ifade ilavesi kâfi olacaktır. 

²⁴ Nitekim İstanbul 11. Vergi Mahkemesi'nin 14.05.2012 tarihli, E:2011/1275 ve K:2012/1046 sayılı kararında "karşı taraf avukatına ödenen vekâlet ücretinin, ödeyenin bu kişiden aldığı bir hizmetin karşılığı olmadığı, zaten bu avukatların karşı/borçlu tarafa serbest meslek faaliyeti kapsamında bir hizmet sunmasının hukukî mümkün olmadığı vurgulanmakta", dolayısıyla bu vekâlet ücretinin hem verilen hizmet karşılığı elde edilen bir bedel niteliğinde olmaması, hem de hizmet verilen kişiden tahsil edilen bir bedel olmaması, sebebiyle KDV'nin konusuna girmediğine hükmedilmiş ve davacı adına yapılan tahakkuk iptal edilmiştir. Bkz. M. Fatih Köprü, "Vekâlet ücretinde stopaj ve KDV sorunu", Vergide Gündem, 17.11.2013, http://www.vergidegundem.com/tr_TR/blog?blogid=1560742, (Erişim: 03.07.2014).

²⁵ Gelir Vergisi Kanunu 94. Maddesine göre kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

KAYNAKÇA

A. Bumin Doğrusöz; "Davada Haksız Çıkan Taraftan Sağlanan Avukatlık Gelirlerinin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu", Yaklaşım, Sayı:126, Haziran 2003.

Ahmet Bal; "icra Takibi Nedeniyle Avukatlara Ödenen Ücretlerde Vergi Tevkifatı ve KDV Uygulanması", Vergi Dünyası, Sayı:66, Şubat 1987.

Anayasa Mahkemesi E. 2004/8, K. 2004/28, T. 3.3.2004, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/02/20050226-11.htm>.

Billur Yaltı Soydan, Hizmet işlemlerinde Katma Değer Vergisi, 1998, İstanbul, s.122-123.

Kemal Vural DOĞAN-Deniz KUZECİ; "Avukata Ait Olan Vekalet Ücreti Kimin Lehine Hükmedilmektedir?", Ankara Barosu Dergisi, Yıl:64, Sayı:2006/1, ss.145-164.

Mali Mevzuat Platformu, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, 15 Ağustos 2003.

M. Fatih Köprü, Vekâlet ücretinde stopaj ve KDV sorunu, Vergide Gündem, 17.11.2013, http://www.vergidegundem.com/tr_TR/blog?blogid=1560742, (Erişim: 03.07.2014).

Özgür Biyan, "375 Seri No'lu VUK Genel Tebliğinde Devam Edilen idarenin "Hatalı" İsrarı: icra Dairelerince Karşı Tarafın Avukatına Ödenen Bedellerin Belgelendirilmesi Sorunu", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:229, Ekim 2007.

Özgür Biyan, «Karşı Tarafın Avukatına Ödenen Bedellerin Gelir Vergisi ve KDV Karşısındaki Durumu», Mali Pusula, Sayı:18, Haziran 2006.

Özgür Biyan, "Avukatların Karşı Taraf Vekalet Ücretinin KDV Karşısındaki Durumu", TBB Dergisi, 2016 (116); A. Bumin Doğrusöz, "Davada Haksız Çıkan Taraftan Sağlanan Avukatlık Gelirlerinin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu", Yaklaşım, Sayı:126, Haziran 2003.

Semih Güner, Avukatlık Hukuku, Genişletilmiş 2.b., Ankara Barosu Yayınları, Ankara 2003.