

KARŞI TARAF VEKALET ÜCRETİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

TAXATION OF ADVERSE PARTY COUNSEL FEES



Recep UÇAN*

ÖZ

Avukatların hizmetinin bedeli olan sözleşme vekalet ücreti yanında, savunduğu davayı kazanması ile mahkeme ilamına göre veya icra takibi sonucu verilen kararlar davayı kaybeden taraf aleyhine hükmedilen karşı taraf vekalet ücretinin ya da icra vekalet ücretinin vergilendirilmesinde halen devam eden sorunlar mevcuttur. Bu sorunların kaynağını vekalet ücretlerinin KDV ve Gelir Stopaj Vergisi yönünden vergilendirilmesi oluşturmaktadır. Zira maliye idaresi verdiği özelgelerle vekalet ücretlerinin KDV ile stopaja tabi olmasını belirtiyorken mükellefler bu ücretin bir yargılama gideri olduğundan bahisle üzerinden stopaj ve KDV hesaplanmaması gerektiğini savunmaktadırlar. Yine vergi mahkemeleri bu hususta maliye idaresinden farklı düşünmektedir. Verdiği kararların bir çoğunda vekalet ücretinin bir yargılama gideri sayıldığı, dolayısıyla müvek-

ABSTRACT

There are ongoing problems with the taxation of adverse party counsel fees ruled against the losing party according to a decision that is as a result of a court order or execution proceedings besides the counsel fee agreement.

These problems stems from the taxation of counsel fees in terms of VAT and income tax withholding. While, fiscal administration states that counsel fees are subject to withholding and VAT with the rulings, taxpayers argue that withholding and VAT should not be calculated on the ground that it is a court expense. Nevertheless, the tax courts are not on the same side in this issue with the fiscal administration. Recently, courts have decided in favor of taxpayers by ruling that counsel fees are in fact a court expense and cancelled assessments made based on rulings since they can not be considered as a kind of service.

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 14.06.2017 / M.K.T.: 14.08.2017

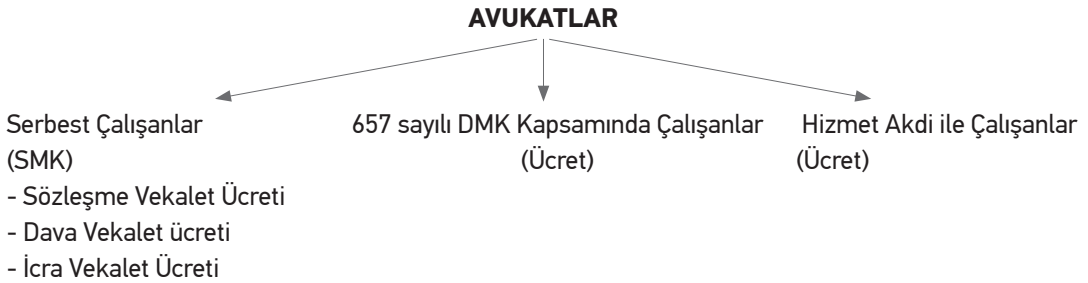
kile yapılan bir hizmet karşılığı olamayacağına hükmederek mükellefler lehine karar vermiş ve yapılan tarhiyatlari kaldırmıştır.

Anahtar Kelimeler: Karşı Taraf Vekalet Ücreti, Avukat, Serbest Meslek Kazancı, KDV.

Keywords: Adverse party counsel fee, attorney at law, self-employed Income, VAT

1- GİRİŞ

1136 Sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca avukatlık, kamu hizmeti ve serbest bir meslektir. Uygulamada Avukatlık mesleği üç şekilde icra edilmektedir. Birincisi, kurumlarda hizmet akdi ile çalışan avukatlardır ve bu tür avukatların elde ettikleri gelir ücret sayılmaktadır. İkincisi, 657 sayılı DMK kapsamında çalışan avukatlardır ve bunlar da kamu kurumları adına çalıştıklarından elde ettikleri gelir ücret sayılmaktadır. Üçüncü ve son ifa şekli ise bir işverene bağlı olmadan kendi nam ve hesabına yapılan avukatlık hizmetleridir ki bu şekilde çalışan avukatlar serbest meslek erbabı sayılırlar ve elde ettikleri gelir serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek erbabı avukatlar 3 tür gelir elde ederler. Dava takibinde iş sahibinden alınan sözleşme vekalet ücreti (Avukatlık Kanunu Md. 164/2), mahkeme kararıyla karşı tarafa yüklenen dava vekalet ücreti (Avukatlık Kanunu Md. 164/5) son olarak icra takibine istinaden borçlu taraftan alınan icra vekalet ücreti (İcra İflas Kanunu Md. 138/3) Yukarıda kısaca bahsettiğimiz avukatlık ifa şekilleri ve bu ifa şekillerine göre elde ettikleri gelirlerin vergilendirme rejimini şema halinde özetlersek;



Serbest çalışan avukatların elde ettiği sözleşme vekalet ücretlerinin vergilendirilmesinde herhangi bir ikilik bulunmamasına karşın dava ve icra (karşı taraf) vekalet ücretinin vergilendirilmesinde maliye idaresi ile mahkemeler farklı düşünmektedir.

İdare, karşı taraf vekalet ücretinin GVK'nın 65 ve 66. maddelerine göre serbest meslek erbabı avukatlara ödenmesi halinde GVK'nın 94. maddesine göre gelir vergisi tevkifatı yapılacağını ve yine bu tutarın serbest meslek faaliyeti kapsamında KDV'ye tabi olacağını belirtmektedir.

Buna karşın mahkemeler nezdinde bu ücret, tamamen bir yargılama gideridir ve ödeyen açısından asıl borcun fer'i niteliğinde sayılmaktadır. Bu nedenle gerek dava gerekse icra vekalet ücretleri üzerinden KDV ve Stopaj hesaplanmaması gerektiğini savunmaktadırlar.

Bu konudaki ikiliğin temel nedeni karşı taraf vekalet ücretinin niteliğinin farklı yorumlanmasıdır. Bu nedenle ilk olarak karşı taraf vekalet ücretinin hukuki boyutu ardından vergisel boyutu analiz edilecektir. Daha sonra uygulama aşamasında yaşanan sorunlar nedeniyle bu konuda verilen özelgeler

ile mahkeme kararları eşliğinde her iki iddianın argümanları değerlendirilip, kişisel görüşümüz ortaya konulacaktır.

2- KARŞI TARAF VEKALET ÜCRETİNİN HUKUKİ BOYUTU

Karşı taraf vekalet ücreti avukatların müvekkilleri adına yürüttükleri dava sonucunda söz konusu davayı kazanmaları halinde mahkemece hükmolunan ve tamamen avukata ait olan bir ücrettir.¹ Bu ücret sözleşme vekalet ücreti ile karıştırılmamalıdır. Sözleşme vekalet ücreti müvekkilden, yapılan hizmet karşılığında alınırken, karşı taraf vekalet ücreti davanın kazanılması halinde avukatın karşı taraftan aldığı bir ücrettir. Bu ayırım 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 164. maddesinin 1. fıkrası ile 5. fıkrasında şu şekilde belirtilmiştir. *“Avukatlık ücreti, avukatın hukukî yardımının karşılığı olan meblâğı veya değeri ifade eder. ... Dava sonunda, kararla tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenecek vekâlet ücreti avukata aittir. Bu ücret, iş sahibinin borcu nedeniyle takas ve mahsup edilemez, haczedilemez.”*

Karşı taraf vekalet ücretinin hukuki dayanağını kavrayabilmek için 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun 323. maddesine bakmak gerekir. Maddede yargılama giderlerinin kapsamı belirtilmiş olup bunlar arasında celse, karar ve ilam harçları, dava nedeniyle yapılan tebliğ ve posta giderleri, keşif giderleri vb. harcamalar yer almaktadır. Aynı maddenin “ğ” bendinde “vekil takip edilen davalarda kanun gereğince takdir olunacak vekâlet ücreti” ifadesi yer almaktadır ki bu bent karşı taraf vekalet ücretinin bir yargılama gideri olduğunu açıklamaktadır. Aynı Kanun’un 326. maddesinde ise yargılama giderlerinin aleyhine hüküm verilen taraftan alınmasını zikretmiştir. Bu ifade de karşı taraf vekalet ücretinin yargılama gideri olduğunu farklı bir yol ile teyit etmiştir.

Bu ücret esasında avukatları koruma amacına yöneliktir. Öyle ki Anayasa mahkemesi bir kararında² karşı taraf vekalet ücretinin taraflar arasında ücret kararlaştırılmaması durumunda avukatın sunduğu hizmetin karşılıksız kalmaması ve avukat ile müvekkil arasında doğabilecek ücret uyumsuzluklarına engel olmak amacını taşıdığını belirtmiştir.

Mahkemece hükmolunan vekalet ücretinin tazminat niteliğinde olduğunu savunan görüşler de vardır.³ Bu görüşe göre hakkı çiğnenen kişi devlete başvurduğunda yargılama harç ve giderleri altında belli bir harcama yapmakla karşı karşıya kalır. Diğer yandan gerçekte talep edebileceği bir hakkı olmadığı halde dava açarak yargılama giderleri yapılmasına da neden olabilecektir. Borçlar Kanunu’na göre kusurlu ve hukuka aykırı bir fiille başkasına zarar veren, bu zararı gidermekle mesuldür. Yargılama giderlerinin aleyhine hüküm verilen diğer bir ifade ile haksız çıkan tarafa yüklenmesi, diğer tarafın yaptığı giderlerin tazminidir. Bu nedenle karşı taraf vekalet ücretini de tazminat niteliğinde kabul etmek gerekir.

¹ Uygulamada kurumsal şirketlerin çoğu, icra takibine yönelik anlaşmış avukatlara alacakların tahsil süresine göre sadece takip tutarının belli bir yüzdesini vermektedirler. İcra vekalet ücretlerini ise kendi uhdesine almaktadırlar. Buna dayanak olarak Yargıtay Dairelerinin 164/son maddesinde belirtilen hususun vekil ile müvekkil arasında çıkacak ücret uyumsuzluklarını düzenlemek amacıyla öngörülmüş olduğu, vekalet ücretinin davanın tarafları lehine hükmedilmesini usul ve yasaya uygun bulduğunu ifade ettiği kararı verilmektedir. Aynı şekilde Yargıtay Ceza Kurulu karşı vekalet ücretinin aidietinin sözleşme serbestisi ilkesi uyarınca taraflarca serbestçe belirlenebileceğini belirtmiştir.

² Anayasa Mahkemesinin 03.03.2004 tarih ve E:2004/8 K:2004/28 sayılı kararı.

³ Yrd.Doç.Dr. Memduh ASLAN, Karşı Vekalet Ücretlerinde Katma Değer Vergisi Meselesi, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-114-1415>, Erişim Tarihi: 22 Temmuz 2017.

Yargıtay İçtihatları Birleştirme Kurulu bir kararında⁴ karşı taraf vekalet ücretine ilişkin şu ifadelerle yer vermiştir. “*Vekâlet ücreti, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nun 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 alacağı sıkı bir surette bağlı fer’i haklardandır, feri 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 bir hak mahiyetinde olduğunu bariz bir şekilde ifade etmektedir*”

Kararda anlaşılacağı üzere mahkemece hükmolunan vekalet ücreti (karşı taraf vekalet ücreti) yargılama gideri olup asıl (dava konusu) hakkın fer’i niteliğindedir.

3- KARŞI TARAF VEKALET ÜCRETİNİN VERGİSEL BOYUTU

3.1- Gelir Vergisi Kanunu

Mahkeme vekalet ücreti hukuki dayanaklarında da belirttiğimiz üzere mahkeme masrafı niteliğindedir ve bu tutar davayı kaybeden tarafa yüklenir. Dolayısıyla bu ücret ödeyen açısından serbest meslek ödemesi sayılamaz. Zira ödeyen taraf karşı tarafın avukatından bu anlamda hizmet almış değildir.

Öte yandan GVK 65. maddesi serbest meslek faaliyetini “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 yapılmasıdır” şeklinde tanımlanmış, 1’inci fıkrasında ise her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu belirtilmiştir. Madde hükmü değerlendirildiğinde diyebiliriz ki vekalet ücreti, geliri elde eden avukat için kendi müvekkiline vermiş olduğu avukatlık hizmetinin bir uzantısıdır ve onunla bağlantılıdır. Dolayısıyla, avukat için bu gelir bir tür serbest meslek kazancını oluşturacaktır.⁵

Vekalet ücreti ödemelerinde tevkifat yıllardır süre gelen ve genellikle çözümü vergi mahkemelerine kalan bir sorundur. Bu nedenle stopaj açısından durum o kadar açık değildir. Şöyle ki; GVK 94. madde hükmünde sayılanlara yapılan serbest meslek hizmetlerinde ödemeyi yapanlarca tevkifat yapılması gerekir. Buna göre vekalet ücretleri tevkifata tabi midir? Ödemeyi yapan kimdir? Tevkifat için ödemeyi yapan mı yoksa ödemenin nevi mi ödemlidir? Bu soruların yanıtlarına geçmeden önce her iki tarafın bu husustaki görüşlerine değinelim.

Serbest meslek erbabı avukatlar vekalet ücreti ödemelerinin tevkifata tabi olmadığını savunmasına karşın vergi idaresi bu tutar üzerinden tevkifat yapılması gerektiği görüşünü gerek verdiği özelgelerle gerekse vergi incelemeleri sonucu yapılan tarhiyatlara göstermiştir. Nihayet mahkeme safhasına gelen sorunda mahkemeler genellikle mükellefler lehine karar vermektedirler.

Mükellefler karşı taraf vekalet ücreti ödemeleri üzerinden stopaj yapılmaması gerektiğini ya da yapılamayacağını 2 nedene dayandırırılar.

⁴ Yargıtay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 29.05.1957 tarih ve E. 1957/4 K. 1957/16 sayılı Kararı.

⁵ Şükrü Kızılot, Açıklamalı ve İçtihatlı KDV Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayıncılık Ankara 2012, s.198.

Birincisi; stopajın söz konusu olabilmesi için ödemenin ödemeyi yapana serbest meslek hizmetinin verilmesi karşılığı yapılmış olması gerekir. Ancak burada ödemeyi yapan (dava aleyhine sonuçlanan) taraf karşı taraftan bir hizmet almamıştır. Dolayısıyla tevkifata konu olmaz.

İkinci dayanak noktası teknik olarak yapılamayacağı ile ilgilidir. Şöyle ki ; dava aleyhine sonuçlanan tarafın icra dosyasını kapatabilmesi için yargılama giderlerinin tam olarak ödemesi gerekir. Bir yargılama gideri sayılan vekalet ücretinden icra dairesine yatırılırken herhangi bir kesinti yapılması ücretin eksik yatırılması sonucunu doğuracaktır ki bu durumda icra dosyası kapanmayacaktır. Bu dosyanın kapanması yargılama giderlerinin eksiksiz yatırılma şartına bağlı olduğundan bu kez vekalet ücretinin brüte iblağ edildikten sonra stopaj yapılması gerekecektir ki bu da ödemeyi yapan için dava ile ilgisi olmayan fazladan bir ödeme demektir. Buna basit bir örnek verelim.

Mahkeme kararı ile hakkında 1000 TL vekalet ücreti ödemesine hükmedilen mükellef bu tutar üzerinden 200 TL (1000 x %20) tevkifat yapıp ödemek isterse icra daireleri bu ödemeyi dosyanın kapanmamasından dolayı kabul etmemektedir. Dosyanın kapanabilmesi için bu kez bu tutarın brüte iblağ edilip (1.000TL/0,80) 1.250 TL üzerinden ödeme yapılması gerekmektedir ki bu da mükellefe ekstradan mali yük oluşturmaktadır.

Uygulamada yaşanan bu duruma karşılık vergi idaresinin verdiği özelgelerin bir kaçı aşağıdaki gibidir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen bir özelge şöyledir;⁶ "... *dava ya da icra takibi sonunda karşı taraf aleyhine hükmedilen avukatlık ücreti, serbest meslek hizmeti dolayısıyla elde edilen bir serbest meslek kazancı olup, Milli Savunma Bakanlığı tarafından icra dairesine yatırılan vekalet ücretinin tamamı üzerinden gelir tevkifatı yapılması ve söz konusu ödeme için tarafınızdan serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir...*"

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özelge metni ise şöyledir;⁷ "...*dava neticesinde mahkeme veya icra müdürlüğü kararına istinaden aleyhinize hükmedilen avukatlık vekalet ücretinin doğrudan avukatlara değil de avukatlara ödenmek üzere icra müdürlüklerine yapıldığı sırada, şirketinizin GVK'nın 94. Maddesi uyarınca %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmekte olup icra dairesince avukata ödeme yapıldığı anda ise avukat tarafından serbest meslek makbuzunun şirketiniz adına düzenlenmesi gerekmektedir...*"

Bu özelgelere karşın mahkemelerin bazı kararları da aşağıdaki gibidir.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi⁸ "...*mahkeme kararı uyarınca karşı taraf avukatına ödenen veya ona ödenmek üzere icra dairesine yatırılan vekalet ücreti, ödeyen tarafın karşı taraf avukatından aldığı hizmetin karşılığı değildir. Zaten belirlenen şekilde vekalet ücretine hak kazanan avukatların, karşı borçlu tarafa serbest meslek faaliyeti kapsamında bir hizmet sunmaları hukuken mümkün olmaz.*

Burada vekalet ücreti ödeyen için bir hizmet karşılığı değildir. Tamamen Hukuk Muhakeme Kanunu ve Avukatlık kanununa göre ve mahkeme kararı uyarınca ödenmektedir. Ödenen bu tutarın özel hukuk açısından, mahkeme kararı ile belirlenen bir alacak niteliğinde olmadığı, dava konusu alacağın ferisi niteliğinde bir yargılama gideri olduğu, Hukuk Muhakeme Kanununun 441. Maddesi ve anılan

⁶ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 30/09/2013 tarih B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[94-13/14]-1083 sayılı özelgesi.

⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 1.1/03/2013 tarih ve 62030549-120[94-2012/280]-374 sayılı özelgesi.

⁸ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 01.08.2013 tarih, E. 2012/20650 ve K.2013/277 sayılı kararı ile 15.12.2012 tarih, E.2012/16294 ve K.2012/18705 sayılı kararı.

Yargıtay İçtihatı Birleştirme Kurulunun 29.05.1957 tarih E. 1957/4 ve K/1957/16 sayılı kararı ile açıkça ortaya konulmuştur. Dolayısıyla Avukatlık Kanununa göre haklı çıkan tarafın avukatına ait olan bu vekalet ücretinin,...verilen hizmet karşılığı elde edilen bir bedel olmaması karşısında vekalet ilişkisi bulunmayan ve hizmetin tarafı olmayan davacı şirketin mahkeme kararı uyarınca haksız çıkan taraf olması sıfatıyla icra kanalıyla ödendiği vekalet ücreti üzerinden 193 sayılı Kanunun 94. maddesi uyarınca tevkifat yapma zorunluluğu bulunmamaktadır. “ şeklinde yorum yapmıştır.

Sayıştay 2. Dairesinin bu konuda verdiği bir kararda⁹ özetle, GVK 94. maddesine göre tevkifat yapabilmek için ödeyen ile ödeme yapılan arasında bir bağ olması gerektiği, maddenin 3. fıkrasında belirtilen “yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemeler” ifadesinin hizmet-ücret ilişkisinin varlığını gösterdiği, karşı taraf vekalet ücreti ödemelerinde ise bu ilişkinin olmadığından bahisle tevkifat yapılmaması gerektiği belirtilmiştir.

Stopaj açısından tüm bu görüşler ve mahkeme kararları düşünüldüğünde kişisel görüşümüze göre eğer karşı taraf vekalet ücretinin serbest meslek kazancı olarak beyan edilmesinde şüphe yoksa stopaj yükümlülüğü açısından da bir şüphe olmaması gerekir. Zira Gelir Vergisi Kanununda tevkifat gelirin mütemmim cüzü kabul edilir. GVK 94. maddesinin gerekçesine baktığımızda bu maddenin getiriliş amacı verginin kaynaktan kesilerek emniyet altına alınması ve gelir vergisinin ödenmesindeki gecikmeyi bertaraf ederek verginin enflasyonist dönemlerdeki etkiden arındırılmasıdır. Yine aynı maddede değişiklik yapan 2361 sayılı Kanun gerekçesinde tevkifat ile ilgili olarak “*Bilindiği üzere, vergi tevkifatı veya “stopaj” aslında bir vergileme usulü değil tahsil usulü sayılmaktadır.Bir anlamda taksitle ödeme olarak da nitelendirildiği için mükelleflerin toptan ödeme halinde uğrayacakları güçlükleri önlemesi bakımından mükelleflere yarar sağladığı gibi, güvenilir olması yönünden hazine çıkarlarına da uygundur...*” açıklamasına yer verilmiştir. Yani bu uygulamanın hedefinin gelir vergisinin peşin olarak ve güvenli şekilde alınması olduğunu söyleyebiliriz. O halde gelir vergisinin konusuna giren bir kazancın, ayrılmaz bir parçası sayılan tevkifat uygulamasına tabi olmadığı düşünülemez. Ayrıca tevkifat yapılmasının temel şartı hizmet ilişkisinden ziyade gelirin konusuna girip girmediği ile ilgilidir. Yukarıda da belirttiğimiz üzere tevkifat elde edilen gelire bağlı bir enstrümandır. Eğer avukat vekalet ücretini Serbest Meslek Kazancı kapsamında gelir olarak beyan ediyorsa bu ödeme üzerinden de tevkifat yapılmalıdır.

Hemen belirtmek gerekir ki aynı savunmayı KDV için de getirilebileceği mülahazalarına karşı ilgili bölümde de açıklayacağımız üzere özetle şunu söyleyebiliriz ki KDV Kanunu başlı başına düzenlenen bir kanun tekniğidir. Yani GVK’dan ayrı bir yapıya sahiptir. Daha ayrıntılı açıklamalara ilgili bölümde değinilecektir.

Peki bu ücrette stopaj varsa bunu kim yapacaktır. Bu sorunun cevabı vekalet ücreti ödemelerinin şekline göre değişir.

Karşı taraf vekâlet ücreti 3 farklı şekilde tahsil edilebilir.

- Mahkeme veya icra vizesinin düzenlediği makbuz imzalanarak nakden (5.12.2013’ten itibaren icra ve iflas daireleri tarafından yapılacak her türlü tahsilat ve ödemelerin banka aracılığıyla yapılması zorunludur),

⁹ Sayıştay 2. Dairesi, 20.11.2008 tarih ve 34117 sayılı kararı.

- Bizzat karşı/borçlu tarafın mahkeme veya icra dairesinin tespit ettiği vekâlet ücretini elden (nakden) veya banka havalesi ile ödemesi,
- Mahkeme veya icra dairesinin yargılama giderleri ile birlikte davayı kazanan müvekkile herhangi bir şekilde ödeme yapması ve müvekkilin de karşı/borçlu taraftan alınan vekâlet ücretini avukata ödemesi,¹⁰

Her bir durum için vekalet ücreti ödeyen tarafın GVK 94. madde kapsamındakilerden sayılması şartıyla;

Eğer ödeme mahkeme veya icra veznesine yatırılacaksa, tevkifatı ödemeyi yapan taraf yapmalıdır.

Bizzat karşı/borçlu tarafın mahkeme veya icra dairesinin tespit ettiği vekâlet ücretini elden (nakden) veya banka havalesi ile öderse yine ödemeyi yapan taraf tevkifat yapmalıdır.

Son olarak mahkeme yargılama giderleri ile birlikte vekalet ücretini müvekkile öder, müvekkil de vekalet ücretini avukata öderse tevkifatı müvekkil yapmalıdır.

Ancak yukarıda da belirttiğimiz üzere vekalet ücretlerinde yapılan tevkifat yargılama giderlerinde noksanlık oluşturacağından dosya kapanmayacaktır. Dosyanın kapanması için ödemenin brüte tamamlanıp tevkifat yapılması gerekmektedir ki bu da karşı tarafa ekstra mali yük oluşturmaktadır. Bu nedenle maliye idaresinin bu konuda düzenleme yapması gerekmektedir. Zira mükellefler bu sordundan dolayı vekalet ücretinde tevkifat yapmak istememektedir.

3.2- Katma Değer Vergisi Kanunu

KDV Kanunu'nun 1/1. maddesine göre, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'ye tabidir. Bu anlamda karşı taraf vekalet ücreti serbest meslek kazancı ise KDV ye tabidir diyebilir miyiz? Bu sorunun cevabı için Kanunun diğer maddelerine bakmakta fayda vardır. Aynı Kanun'un 20. maddesinin 2. bendinde "*bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut 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.*" ifadesi yer almaktadır.

Bununla birlikte Maliye Bakanlığı karşı vekalet ücretlerine ilişkin KDV Uygulama Genel Tebliği'nde Mükellefiyet/Avukatlık Ücretleri başlığı altında şu ifadelere yer vermiştir.

"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, 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."

Tebliğ'de de görüldüğü üzere idare bu ücretin KDV'nin konusuna girdiğini beyan etmiştir. Bu görüşünü çeşitli tarihlerde verdiği özelgelerle¹¹ de yinelemiştir. Söz konusu özelgelere karşı vekalet

¹⁰ Bülent Taş, Nazmi Karyağdı, Avukatlık Vekâlet Ücretlerinin Vergi Yasaları Karşısındaki Durumu, <https://vergialgi.net/vergi/avukatlik-vek-let-ucrerlerinin-vergi-yasaları-karsisindaki-durumu/>, Erişim Tarihi: 14 Nisan 2017.

¹¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 12/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01- KDV.1 – 1579 sayılı özelgesi, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 09/02/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01- 2010-GVK-65-12-70 sayılı Özelgesi.

ücretinin Serbest Meslek Kazancı sayılmasından dolayı KDV'nin konusuna girdiği ifade edilmiştir. Bu konuda verilen mahkeme kararlarında¹² ise durum farklıdır. Çalışmamızın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere mahkemelerin genel olarak verdiği kararlarda bu konuya bakışı şöyle özetlenebilir. Mahkemece ya da icra dairelerince hükmedilen karşı taraf vekalet ücretlerinde ödemeyi yapan taraf ile serbest meslek erbabının hizmet-ücret ilişkisinin olmadığından, başka bir anlatımla ödeyen taraf ile karşı taraf avukatı arasında herhangi bir vekalet ilişkisi olmadığından bu ücret KDV'nin konusuna girmemektedir.

KDV konusundaki bu anlaşmazlığın temel noktası elde edilen gelirin kaynağıdır. Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesi her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazanç serbest meslek kazancı ifadesi ile serbest meslek kazançlarında gelirin kaynağında bir sınırlama yapmamışken, KDV Kanunu 20. maddesinin 2. bendinde "*malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut 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 toplamı...*" ifadesi ile spesifik bir belirleme yapmıştır. Başka bir deyişle KDV Kanunu'nda belirtilen kendisine hizmet yapılan ifadesinden şunu anlıyoruz ki KDV matrahında hizmet ilişkisi dikkate alınmıştır. Ancak vekalet ücreti ödemesinde bu hizmet ilişkisi yoktur. Zira yargı ya da icra kanalıyla mahkum olunan vekalet ücretini ödeyen taraf, karşı tarafın avukatından bir hizmet almamıştır. Ödenen ücret hizmetin karşılığı değil tamamen Avukatlık Kanunu ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'na göre ödenen bir yargılama gideridir.

Bu itibarla daha önce KDV genel tebliğleri ile karşı taraf vekalet ücretlerini KDV kapsamına alan anlayış bu defa KDV Uygulama Genel tebliğinde de yinelenerek bir nevi kanunun üzerinde bir yargıya varmıştır. Bu tartışmayı sonlandıracak olan elbette ki bu durumun yasalarla düzenlemesidir.

4- SONUÇ

Avukatların müvekkilleri adına baktıkları davaları kazanmaları durumunda mahkemece hükmedilen karşı taraf vekalet ücretleri serbest meslek faaliyetinden doğması sebebi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun ruhuna uygun olarak serbest meslek kazancı olarak beyan edilmelidir. Bununla birlikte elde edilen gelir ödeyen tarafın 94. maddede sayılanlardan olması koşulu ile stopaja tabidir. Ancak özellikle icra davalarında icra dosyasının kapanması için hükmedilen vekalet ücretinin tamamının ödenmesi gerekmektedir. Bu ücretin stopaja tabi tutularak ödenmesi dosyanın kapanmaması sorununu yaratacaktır ki bunun için ilgili ücretin brüte tamamlanarak hesaplanması gerekmektedir. Ancak dava aleyhine sonuçlanan tarafa fazladan bir yük getireceğinden dolayı stopaj yapmak istememektedirler. Bu konudaki belirsizliğin giderilmesi için yasal düzenleme yapılması gerekmektedir.

Öte yandan karşı vekalet ücretlerinde ödemeyi yapan taraf karşı tarafın avukatından bir hizmet aldığından KDV'nin konusuna girmez. Ancak idarece yayınlanan tebliğ ile bu ücretler KDV kapsamına alınmıştır. Yasa ile verilmeyen bu yetkinin tebliğ ile düzenlenmesi uygulamada sorunlara yol açmaktadır. Bu konuda yapılacak yasal düzenleme sorunları ortadan kaldıracaktır.

¹² Bölge İdare Mahkemesi, 26.11.2012 tarih,E.2012/8746 ve K.2012/10619 sayılı kararı, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 08.01.2013 tarih,E.2012/20650 ve K.2013/277 sayılı kararı.

KAYNAKÇA

- 1136 Sayılı Avukatlık Kanunu.
- 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu.
- Anayasa Mahkemesinin 03.03.2004 tarih ve E:2004/8 K:2004/28 sayılı kararı.
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 30/09/2013 tarih B.07.1.GİB.4.06.16.01-120[94-13/14]-1083 sayılı özelgesi.
- Bölge İdare Mahkemesi, 26.11.2012 tarih,E.2012/8746 ve K.2012/10619 sayılı kararı, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 08.01.2013 tarih,E.2012/20650 ve K.2013/277 sayılı kararı.
- Doç. Dr. BİYAN, Ö. Avukatların Karşı Taraf Vekalet Ücretinin Kdv Karşısındaki Durumu, <http://www.ozgurbiyan.com/2015/02/avukatlarin-karsi-taraf-vekalet-ucretinin-kdv-karsisindaki-durumu/> Erişim Tarihi: 22 Haziran 2017.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı ,1.1/03/2013 tarih ve 62030549-120[94-2012/280]-374 sayılı özelgesi.
- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 01.08.2013 tarih, E. 2012/20650 ve K.2013/277 sayılı kararı ile 15.12.2012 tarih,E.2012/16294 ve K.2012/18705 sayılı kararı.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 12/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01- KDV.1 – 1579 sayılı özelgesi, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 09/02/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-65-12-70 sayılı Özelgesi.
- KDV Uygulama Genel Tebliği.
- Prof. Dr. KIZILLOT, Ş. Açıklamalı ve İçtihatlı KDV Kanunu ve Uygulaması Yaklaşım Yayıncılık Ankara 2012.
- Sayıştay 2. Dairesi, 20.11.2008 tarih ve 34117 sayılı kararı.
- TAŞ, B. KARYAĞDI, N. <https://vergialgi.net/vergi/avukatlik-vek-let-ucretlerinin-vergi-yasaları-karsisindaki-durumu/>, Erişim Tarihi: 14 Nisan 2017.
- Yargıtay İçtihatları Birleştirme Kurulu,29.05.1957 tarih ve E. 1957/4 K. 1957/16 sayılı Kararı.
- Yrd. Doç. Dr. İLERİ, Y. Karşı Tarafa Ödenen Vekalet Ücretinin Kdv Karşısındaki Durumu,<http://ileriyimm.com/makaleler/karsi-tarafa-odenen-vekalet-ucretinin-kdv-karsisindaki-durumu.html>, Erişim Tarihi: 15 Mayıs 2017.