



İCRA DAİRELERİNCE ALACAKLI TARAF AVUKATINA ÖDENMESİNE KARAR VERİLEN VEKÂLET ÜCRETİNİN BELGELENDİRİLMESİNDE 23 ŞUBAT 2006 TARİHİNİN ÖNEMİ

Yusuf YILDIRIM (*)

1 - GİRİŞ

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde serbest meslek kazancı;

"Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlemlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır." şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanımdan hareketle serbest meslek kazancının unsurlarını sıralamak gerekirse;

- Sermayeden ziyade şahsi çalışmaya, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,
- İşlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,
- Ticari mahiyette olmaması,
- Süreklilik göstermesi,

Aynı kanunun 66 maddesinin 4 numaralı fıkrasında avukatların (dava vekilleri) serbest mes-

lek erbabı sayılacağı belirtilmiştir. Ayrıca 1136 Sayılı Avukatlık Kanunu'nun 1. maddesi "Avukatlık, kamu hizmeti ve serbest bir meslektir." ifadesi yer almaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 236. maddesinde serbest meslek makbuz mecburiyeti şu şekilde ifade edilmektedir:

"Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilâtı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir."

Kanun metninden görüleceği üzere serbest meslek kazancında vergiyi doğuran olay "tahsilat esasına" bağlanmıştır. Serbest meslek kazancında tahsil esas geçerli olduğundan, vergiyi doğuran olay açısından serbest meslek erbabı müşterisine hizmeti vermiş veya verecek olmasının bir önemi yoktur. Mesleki faaliyetine ilişkin hertürlü tahsilat, hangi dönemde tahsil edilmişse o dönemin kazancı olacak ve tahsilatla ilgili serbest meslek erbabı serbest meslek makbuzu düzenleyecektir. Bir başka ifadeyle serbest meslek ka-

(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

zançlarında kazanç hangi dönemde tahsilat olursa o dönem beyan edilecektir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 67'nci maddesinde, serbest meslek kazancı, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlardan bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır denilmekte ve serbest meslek erbabının mesleki kazancını Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tuttuğu serbest meslek kazanç defterine istinaden tespit edildiği belirtilmektedir. Aynı kanunun 68. maddesinde mesleki giderlerin neler olduğu tek tek sayılmıştır.

Yukarıdaki düzenlemelerden de anlaşılacağı gibi karşı taraf avukatına ödenen vekâlet ücreti serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilecek ve bu kazanç üzerinden gelir vergisi hesaplanacaktır.

Avukatlık hizmetinin iki tür ücreti vardır bunlar:

1- Avukatların özel kişilere sundukları hukuki yardımın karşılığı olan ücret; bu durum Avukatlık Kanunu'nun 164. maddesinin 1. fıkrası hükmünde avukatlık ücreti "avukatın hukuki yardımının karşılığı olan meblağı veya değeri ifade eder." şeklinde tanımlanmıştır.

2- Dava sonunda, kararla tarife dayanılarak karşı tarafa yüklenecek vekalet ücretidir. Avukatlık Kanunu'nun 164. maddesinin 5. fıkrası hükmünde vekalet ücreti "Dava sonunda, kararla tarife dayanılarak karşı tarafa yüklenecek vekalet ücreti avukata aittir. Bu ücret, iş sahibinin borcu nedeniyle takas ve mahsup edilemez, haczedilemez." şeklinde ifade edilmiştir. Yargı mercilerince karşı tarafa yükletilecek avukatlık ücretinin miktarı Avukatlık kanununun 169. maddesinde "Yargı mercilerince karşı tarafa yükletilecek avukatlık ücreti, avukatlık ücret tarifesinde yazılı miktardan az ve üç katından fazla olamaz." şeklinde ifade dılmıştır.

İcra dairelerince alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen vekâlet ücretinin belgelendirilmesi ile ilgili ilk düzenlemeler Maliye Bakanlığına yayınlanan 356 Seri Nolu ve 375 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleridir. Ancak 356 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin Resmi Gazete yayın tarihi olan 23 Şubat 2006 dan sonra söz konusu ücretin nasıl belgelendirileceği açık olmasına rağmen 23 Şubat 2006 tarihinden önce nasıl belgelendirileceği ile ilgili yasal bir düzenleme bulunmamaktadır.

Çalışmamızın aşağıdaki bölümlerinde konuya ilgili yasal düzenlemeler ve kişisel görüşlerimiz ortaya konulmuştur.

2- KARŞI TARAF VEKÂLET ÜCRETİNİN BELGELENDİRİLMESİ İLE İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER ve DEĞERLENDİRMELER

213 sayılı Vergi Usul Kanunun(VUK) 236. maddesinde serbest meslek makbuzu düzenleme mecburiyeti şu şekildedir:

"Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir."

23 Şubat 2006 tarih, 26089 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 356 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin (B) bölümünde İcra dairelerince alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen vekâlet ücretinin belgelendirilmesi başlığı altında konuyla ilgili şu düzenlemeler yapılmıştır;

"Bakanlığımıza intikal eden olaylardan, icra dairelerince borçludan alınarak, müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekalet) ücretlerinin belgelendirilmesi hususunda tereddüde düşüldüğü anlaşılmıştır.

Vergi Usul Kanununun Mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak bundan böyle söz konusu avukatlık ücretlerinin belgelendirilmesinde aşağıdaki hususlara uyulması zorunluluğu getirilmiştir.

İcra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekalet) ücretinin avukata ödendiği anda, avukat tarafından borçlu adına en az 2 nüsha serbest meslek makbuzu düzenlenecek ve makbuzun avukatta kalan nüshasına da icra dairesince ödemenin yapılmış olduğuna dair bir şerh düşülerek, ödemeyi yapan memur tarafından (sicil numarası da yazılarak) imzalanacaktır.

Yukarıda belirtilen şekilde yetkili memura imzalatılmadığı tespit edilen her bir serbest meslek makbuzu için ayrı ayrı Vergi Usul Kanunun 352-II/7 nci maddesine göre söz konusu avukat adına usulsüzlük cezası kesilecektir."

Yukarıda bahsi edilen 356 Seri No.lu Vergi Usul Genel Tebliğinin (B) bölümünde yapılan düzenlemeye karşı Tekirdağ Barosu Başkanlığı tarafından Danıştay'da iptal davası açılmış, Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen 20.06.2006 tarihli ve Esas No:2006/2026 sayılı Karar ile söz konusu Genel Tebliğin konuya ilişkin (B) maddesinin yürütmesi durdurulmuştur. Bunun üzerine Maliye Bakanlığı Danıştay 4. Dairesinin yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararına karşı Danıştay Vergi Dava Daireleri Kuruluna itiraz etmiş ve verilen 16.08.2006 tarih ve İtiraz No:2006/14 sayılı Karar ile itiraz kabul edilerek, yürütmenin durdurulması kararının kaldırılmasına karar verilmiştir.

Bursa Barosu tarafından 356 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin B bölümünün; düzenlemenin Vergi Usul Kanununun 236 maddesine aykırı olduğu, avukatın müşterisi olma-

yan karşı taraftan yargı kararıyla hükmedilen vekalet ücretinin tahsili sırasında serbest meslek makbuzu düzenlenmeyeceği, düzenlenen belgenin de icra dairesi memuru onayına tabi tutulmasının yasal olmadığı, Vergi Usul Kanununun mükerrer 257.maddesi ile yürütme organına yasama organının yerine geçme yetkisinin verilmemesi, düzenlemenin hukuka aykırı olduğu ile ri sürülerek iptali istenilmiştir. Bunun üzerine Danıştay 4. Dairesi tarafından verilen 20/12/2006 tarihli ve Esas No:2006/2237 sayılı karar şu şekildedir:" Davanın kısmen kabulüne 356 sıra nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin B-İcra Dairesince Alacaklı Taraf Avukatına ödemesine karar verilen vekalet ücretinin belgelendirilmesi bölümünün, makbuzun avukatta kalan nüshasına da icra dairesine ödemenin yapılmış olduğuna dair bir şerh düşülerek ödemeyi yapan memur tarafından (sicil numarası da yazılarak) imzalanacağı, belirtilen şekilde yetkili memura imzalatılmadığı, tespit edilen her bir serbest makbuzu için ayrı ayrı Vergi Usul Kanunu'nun 352-11/7 maddesine göre söz konusu avukat adına usulsüzlük cezası kesileceğine ilişkin kısmının iptaline; icra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödemesine karar verilen avukatlık(vekalet) ücretinin avukata ödendiği anda,avukat tarafından borçlu adına en az iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenleneceği kısmına ilişkin davanın reddine...20.12.2006 gününde oybirliğiyle karar verildi." Bu kararlar üzerine Maliye Bakanlığı 11.09.2007 tarih ve 26640 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 375 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 356 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin (B) bölümüne ilişkin değişiklik yapmıştır. Söz konusu tebliğin 2 numaralı bendi şu şekildedir:

“İcra dairelerince borçludan alınarak, müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekalet) ücretlerinin belgelendirilmesine ilişkin usul ve esaslar 356 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

Anılan düzenlemeyle ilgili verilen yargı kararları gözönüne alınarak, söz konusu belgelendirme işleminin aşağıdaki şekilde yapılması uygun görülmüştür.

İcra dairelerince 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 düzenlenecek olup, bir nüshası ödemeyi yapan memura verilecek; makbuzun avukatta kalan nüshasına ise icra dairesince ödemenin yapılmış olduğuna dair bir şerh düşülmesi ve ödemeyi yapan memur tarafından imzalanması şartı aranmayacaktır.”

375 Sıra No'lu ve 356 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde ifade edilen vekalet ücretinin icra dairesinden tahsilinde ödemenin icra dairesince yapılmış olduğunu gösteren şerh düşülmesi şartı ve aksi davrananlara kesilecek usulsüzlük cezası kaldırılmıştır. İki tebliğin ortak yönü İcra dairelerince 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 düzenleyeceği ve bir nüshası ödemeyi yapan memura verileceğidir.

Ayrıca 356 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin B bölümün ikinci bendinde ki “bundan böyle söz konusu avukatlık ücretlerinin belgelendirilmesinde aşağıdaki hususlara uyulması zorunluluğu getirilmiştir.” ifadesinden de

anlaşılabacağı üzere tebliğin yayım tarihinden itibaren uygulanacağı açık şekilde ifade edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunun Vergi Kanunlarının Uygulanması Ve İspat başlıklı 3. maddesinin A fıkrasının ikinci bendi şu şekildedir;

“ Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutularak uygulanır.”

213 sayılı VUK nun 236. maddesinin kanun metninde serbest meslek erbabının serbest meslek makbuzunu müşterisine keseceği belirtilmiştir. Vekalet hizmetinin müşterisi, avukatın müvekkilidir.

Tüm bu açıklamalardan da anlaşılabacağı üzere İcra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekalet) ücretlerinin belgelendirilmesindeki uygulama şu şekilde olacaktır:

356 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin tebliğ tarihi olan 23 Şubat 2006 tarihinden önce:

Söz konusu vekalet ücreti tahsil edildiği zaman tahsil edilen tutarda avukat tarafından vekalet hizmetinden yararlanan adına (müşterisi adına) serbest meslek makbuzu düzenlemesi gerekmektedir.

356 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin tebliğ tarihi olan 23 Şubat 2006 tarihinden sonra:

Söz konusu vekalet ücreti tahsil edildiği zaman tahsil edilen tutarda avukat tarafından borçlu adına serbest meslek makbuzu düzenlemesi gerekmektedir.

Yukarıdaki açıklamalar şu soruları akla getirmektedir:

1- 23 Şubat 2006 tarihinden önce avukat tarafından icra vizesinden tahsil edilen karşı taraf vekalet ücreti için serbest meslek makbuzunun müşterisi olan müvekkiline değilde borçluya düzenlenmesi durumunda cezai müeyyidesi ne olacaktır?

2- 23 Şubat 2006 tarihinden sonra avukatlar tarafından icra vizesizden tahsil edilen karşı taraf vekalet ücreti için serbest meslek makbuzunun borçluya düzenlenmesi gerekirken müşterisine düzenlenmesi durumunda cezai müeyyidesi ne olacaktır?

213 sayılı Vergi Usul Kanunun(VUK) 227 maddesinin ikinci bendi şu şekildedir:

“Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.”

Kanun metninden de anlaşılacağı üzere Maliye bakanlığının çıkardığı 356 Sıra No'lu ve 375 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerine uyulmaması durumunda bu belgeler hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. Serbest meslek makbuzlarının hiç düzenlenmemesinin müeyyidesi 213 sayılı vergi usul kanununun 353. maddesinin birinci fıkrası uyarınca özel usulsüzlük cezası olarak belirtilmiştir.

213 sayılı VUK 353. maddesinin 1 numaralı fıkrası şu şekildedir:

“Verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 129,00 (01.01.2006-31.12.2006 tarihleri arası için) liradan aşağı ol-

mamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının % 10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilir.”

1982 Anayasası bu ilkeyi 38. maddenin 1, 2 ve 3. fıkraları “Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilinden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez. / Suç ve ceza zamanlaşımı ile ceza mahkumiyetinin sonuçları konusunda da yukarıdaki fıkra uygulanır. / Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur.”şeklinde dir.

356 Seri Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin B bölümün ikinci bendinde ki “bundan böyle söz konusu avukatlık ücretlerinin belgelendirilmesinde aşağıdaki hususlara uyulması zorunluluğu getirilmiştir.” ifadesinden de anlaşılacağı üzere tebliğin yayım tarihinden itibaren uygulanacağı açık şekilde ifade edilmiştir. Bir başka ifade ile karşı taraf vekalet ücretinin avukat tarafından icra vizesinden tahsil edildiği zaman tahsil edilen tutar kadar borçlu adına serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğu 23 Şubat 2006 tarihinden itibaren başlamaktadır. Bu nedenle anayasanın 38. maddesi de göz önüne alındığında 23 Şubat 2006’dan önce söz konusu tebliğlere uyulmaması durumunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunun 227 maddesi kapsamında değerlendirilemeyecek ve aynı kanunun 353. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilemeyecektir.

3- SONUÇ

İcra dairelerince alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen vekâlet ücretinin belgelendirilmesinde ki değerlendirmelerimizden aşağıdaki sonuçlara ulaşılmaktadır:

1. Söz konusu ücret 23 Şubat 2006 tarihinden önce tahsil edilmişse serbest meslek erbabı serbest meslek makbuzunu müşterisi adına düzenlemedir. Eğer müşterisi dışındaki kişiler adına düzenlemişse anayasanın 38. maddesi gereği 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 353. maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilemeyecektir.

2. Söz konusu ücret 23 Şubat 2006 tarihinden sonra tahsil edilmişse serbest meslek erbabı serbest meslek makbuzunu borçlu adına düzenlemelidir. Eğer borçlu dışındaki kişiler adına düzenlemişse 356 Sıra No'lu ve 375 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerine uyulmamasından dolayı 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 227 maddesi kapsamında değerlendirilmeli ve aynı kanunun 353. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir.

Kaynaklar:

1. 1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası
2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
3. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
4. 356 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
5. 375 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği
6. 1136 Sayılı Avukatlık Kanunu
7. www.danistay.gov.tr
8. www.gib.gov.tr