

KARŞI VEKÂLET ÜCRETİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ VE KATMA DEĞER VERGİSİ KARŞISINDA DURUMU

THE LEGAL FEATURE OF COST AND FEE SHIFTING AND ITS POSITION AGAINST VALUE ADDED TAX

Edanur ŞENYÜZ*

Özet: Avukatlık faaliyeti bakımından vergiyi doğuran olay GV'de tahsil, KDV'de ise hizmetin ifa edilmesidir. Karşı vekâlet ücretinin GV'ye tabi olduğu açık olmakla beraber KDV'ye tabi olup olmadığına ilişkin sorun ücretin bir hizmetin sonucu olup olmadığı noktasında düğümlenmektedir. Avukatlık faaliyetlerinde karşı vekâlet ücreti bakımından vergiyi doğuran olayın meydana gelmiş olduğu ortaya konulmadığı sürece KDV'ye tabi tutulamaz.

Anahtar Kelimeler: Avukat, Avukatlık Ücreti, Mahkemelerce Hükmedilen Avukatlık (Karşı Vekâlet) Ücreti, Yargılama Gideri, Katma Değer Vergisi, Vergiyi Doğuran Olay

Abstract : Taxable events arising out of services provided by attorneys are; collection in terms of Income Tax(IT) and performance of the legal services in terms of Value Added Tax(VAT). While it is clear that the cost and fee shifting will be subject to IT, it is disputable whether VAT would also be applicable. Such controversy mainly depends on whether cost and fee shifting can be categorized as the outcome of performance of a service. Cost and fee shifting arising out of legal services cannot be subject to value added tax as long as it is proven that the taxable event has occurred.

Keywords: Attorney, Solicitor's Fee, Solicitor's fee, Litigation Cost, Value Added Tax, Taxable Event

* Avukat, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Yüksek Lisans Programı Öğrencisi, av.edanursenyuz@gmail.com, ORCID: 0000-0002-1463-9054, Makalenin Gönderim Tarihi: 24.09.2018, Kabul Tarihi: 24.09.2018

GİRİŞ

Avukatlık yargılamada bağımsız savunmayı temsil eden meslektir. Avukatların elde ettikleri karşı vekâlet ücretinin (mahkemelerce hükmedilen) KDV'ye tabi olup olmadığı hususu tartışmalı konulardan biridir. Avukatlık kamu hizmeti ve bir serbest meslek olup avukatların verdikleri hukuki yardım müvekkil (iş sahibi, vekil eden) lehine ve karşı tarafın aleyhine sonuç doğuracak bir niteliğe sahiptir. Bu noktada karşı tarafın lehine sunulan bir hizmetin bulunmaması karşı vekâlet ücretinin KDV'ye tabi olmasını ortadan kaldıran bir durum ortaya çıkartır.

Özel hukuktaki olgulara vergisel sonuçlar bağlayan hukuki veya maddi sonuç vergiyi doğuran olaydır. Vergiyi doğuran olay vergilendirme sürecinin ön şartı olup sürecin başlangıcını oluşturur.¹ Daha sonra tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamaları gelir. Dolayısıyla, vergiyi doğuran olay (borcun doğumuna sebep olan olay) ile başlayan süreç vergi idaresinin tarh, tahakkuk işlemlerini ifa etmesiyle somut bir vergi borcu ilişkisi haline gelerek tahsil ile nihayete ermektedir.²

Bu makalede avukatların elde ettikleri karşı vekâlet ücretlerinin KDV'ye tabi olup olmadığı hususu, Avukatlık Kanunu (AvK), Hukuk Muhakemeleri Kanunu (HMK), Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), Gelir Vergisi Kanunu (GVK), yargı kararları ve idarenin genel düzenleyici işlemlerine göre değerlendirilecektir.

I- AVUKATLIK FAALİYETİ VE BU FAALİYETTEN ELDE EDİLEN GELİRİN NİTELİĞİ

Avukatlık bir kamu hizmeti olmakla birlikte aynı zamanda ücret karşılığında müvekkiline hukuksal yardım hizmeti sunan avukat ile iş sahibi müvekkil arasındaki özel hukuk ilişkisidir. AvK m.2'de avukatlığın amacının "avukatlığın her türlü hukuki mesele ve anlaşmazlıkların, adalet ve hakkaniyete uygun olarak çözümlenmesinin ve hukuk kurallarının tam olarak uygulanmasını yargı organları, hakemler, resmî ve özel kişi, kurul ve kurumlar nezdinde sağlamak" olduğu belirtilmiştir. Bu çerçevede avukatlık sözleşmesinin kapsamına dava

¹ Güneş Yılmaz, Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran olay Olarak Teslim, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s. 12.

² Yılmaz, a. g. e., s.18.

ve icra takipleri ile birlikte, hukuki görüş verme, anlaşmalar yapma, uyuşmazlıkların mahkeme dışı çözümlerinde yardımcı olma gibi işler de girdiği görülmektedir.³ Kanun'un 35. maddesinde ise yalnız avukatların yapabileceği işlerin kapsamı çizilmiştir.

Avukat iş sahibinin temsilcisi olarak onun hak ve menfaatlerini koruyacağı gibi yargının kurucu unsurlarından biri olarak da hukukun uygulanmasında ve adaletin sağlanmasında yardımcı olur. Uzmanlığa dayalı mesleki faaliyet olması ve hukuki bilgi ve tecrübelerin, adalet hizmetine ve kişilerin yararlanmasına tahsis edilmesi yönüyle hak arama özgürlüğünün önemli bir parçasını oluşturur. Hukukumuzda çeşitli hak arama yolları olmakla birlikte bu yollardan en etkin olanı mahkemeler nezdinde gidilebilecek dava yoludur. Hak arayan ya da hakkını savunan kişilerin kendisini mahkemelerde avukat vasıtasıyla temsil ettirmeleri onların en doğal haklarıdır. Hak arayan ve hakkını savunan kişiler avukatlardan aldıkları hizmetlerle haklarını korur, elde eder ve savunmalarını yaparlar. Avukatın faaliyeti iş sahibine hizmet sunmasıdır.

İktisadi anlamıyla hizmet, maddi görünümünden yoksun olan ve dolayısıyla dokunmanın ve stoklamanın söz konusu olmadığı mülkiyeti el değiştirilemez mallara denir.⁴ Fakat bu sözleşme hükümlerinin, KDV anlamında vergiyi doğuran olaya dayanak teşkil etmesi için somutlaşması ve dış görünüm kazanması gerekir.⁵ Bir sözleşmenin hükümleri hizmetin yapılışı bakımından hukuksal alt yapıyı oluşturur. Makale konusuyla ilgisi nedeniyle "hizmet ve hizmet ifası" kavramlarının KDV bakımından ne anlam taşıdığına açıklanmasında yarar vardır. Hizmet sözlük anlamıyla başkasına "iş yapma" anlamına gelirken, hizmet ifası da "iş görmek" anlamına gelir.⁶ TBK'da iş görmeyi amaçlayan sözleşmeler TBK'da "iş görme sözleşmeleri" başlığı altında hizmet, eser, yayım, vekâlet ilişkileri olarak ele alınmıştır.⁷ Bahsedilen sözleşmelerin konusu iş görme olmakla beraber KDVK m. 4'de

³ Haluk Burcuoğlu, "Avukatlık Sözleşmesi ve Avukatlık Ücreti ile İlgili Bazı Sorunlar" s.75. (Erişim: <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2003-49-758>)

⁴ Zeynel Dinler, İktisada Giriş, 19.b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2013, ss.19-20.

⁵ Soydan, a. g. e., s.233.

⁶ Türk Dil Kurumu, Türkçe Sözlük, 6.b., Ankara, 1982, s.382.

⁷ Cevdet Yavuz, Borçlar Hukuku Dersleri (Özel Hükümler), Beta Yayınları, İstanbul, 2013, s s 441-728.

“hizmet” başlığı altında hizmet tanımından çok kanun kapsamında ne anlama geleceği ifade edilmiştir.⁸ Kapsama bakıldığında KDVK m.4/2’de hizmet işlemleri bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etme, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmayı taahhüt etmek gibi işlemler olduğu belirtilmiştir. Kanunda belirli işlemler hizmet sayılmakla birlikte ilgili bendin sonunda “gibi” ifadesine yer verilmesi nedeniyle hizmetlerin sayılanlarla sınırlı olmadığı verilenlerin örneklendirici olduğu anlaşılmaktadır.⁹ Görüldüğü üzere KDVK’daki hizmet kavramı sadece TBK’daki iş görmeyi konu alan sözleşmelerinden ibaret değildir. KDVK’da hizmet kavramının içeriği genişletilerek TBK’daki iş görmeden farklı olarak kiralama, saklama ve diğerlerini de hizmet kapsamına alınmıştır. KDVK 4. madde metni incelendiğinde oldukça geniş bir hizmet kapsamının oluşturulduğu görülecektir. KDVK’daki maddeler birlikte okunduğunda, Türkiye’de ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde devamlılık unsuruna uygun yapılan ve mal teslimi ve mal teslimi sayılan haller ile mal ithalatı dışındaki bütün işlemler hizmet olarak değerlendirilecektir.¹⁰ Hizmet ifası kavramının ardında bir kira, kullanım ödücü (ariyet), eser (istisna) yayın, vekâlet, tellallık, komisyon, acentelik, vekâletsiz iş görme, taşıma, sigorta sözleşmesi vs. gibi TBK kapsamına giren ya da TTK çerçevesinde ele alınan bir özel hukuk sözleşmesi bulunur ve kural olarak hizmetin ifası da bu anlamda, işin sözleşmeye uygun olarak tamamlanmasını ifade eder.¹¹ Bu açıklamalardan TBK’da iş görme ile sınırlandırılan hizmet borcunun KDVK’da iktisadi anlamıyla örtüşen ve geniş bir alanı ifade eden hizmet kavramı üzerine oturduğunu görmekteyiz. Bu nedenle hizmetin dokunulabilir ve stoklanabilir olan dışındaki her faydalı faaliyetin sonucunda ortaya çıkan değer olduğu söylenebilir. Her ne kadar başka hukuk veya bilim dallarında farklı kapsam ve anlam taşısa da vergi hukuku, özel hukuk ilişkilerini kendisine has özellikleriyle ele alır. Bu nedenle bir işlemin hizmet anlamında KDVK’nin konusuna girip girmediğini belirlemek için vergi hukukunun yorum

⁸ Cenker Göker, Katma Değer Vergisinin Konusu, Seçkin Yayınları, Ankara, 2013, s.87.

⁹ Soydan, a. g. e., s.121.

¹⁰ Göker, a. g. e., s.87.

¹¹ Billur Yalıtı Soydan, Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi, Beta Basım Yayıncılık, İstanbul,1998, s.232.

kuralları kullanılmalı ve işlemin niteliği, ismiyle değil, içeriğiyle belirlenmelidir.¹²

Avukatlık faaliyetini yakından ilgilendiren bir iş görmeyi konu alan vekalet sözleşmesi TBK m.502'de " ...vekilin vekalet verenin bir işini görmeyi veya işlemini yapmayı üstlendiği sözleşmedir...." şeklinde düzenlenmiştir. Vekâlet sözleşmesi iş görme borcu doğuran bir sözleşme olmasına karşın ücretin vekâletin kanuni ve zorunlu bir unsuru sayılmamıştır. Buna karşın AvK m. 163'de avukatlık sözleşmesinin "belirli bir hukuki yardımın varlığı" ve "belirli bir meblağı yahut değeri kapsaması" zorunlu ve kurucu unsurlar olarak belirtilmiştir. Meblağ kavramı, sözleşmede belirlenmiş para miktarını; değer kavramı ise, dava sonunda elde edilecek olan şeyin belli bir oranını ifade eder.¹³ Avukatlık sözleşmesi vekâlet sözleşmesi öğeleriyle büyük ölçüde örtüşmekle birlikte avukatlık ücreti bu sözleşmeyi vekâlet sözleşmesinden ayıran en önemli unsurdur. Ücretin sözleşmeden, temülden ya da özel kanun hükmünden doğmasının önemi yoktur.¹⁴

Avukatlık sözleşmesi avukat ile iş sahibi arasındaki hukuksal ilişkinin vekâlet sözleşmesinin özel bir türü olarak kendine özgü (sui generis) niteliğe sahiptir. Bu nedenle, herhangi bir yasa hükmü ile açıkça düzenlenmeyen bir diğer deyişle, tipik olmayan sözleşmeler için kullanılan kendine özgü sözleşme, isimsiz akit, atipik sözleşme gibi nitelendirmelerin, avukatlık sözleşmesi bakımından da kullanılmasında bir sakınca olmaması gerekir.¹⁵

HMK'da yargılamada avukatla temsil zorunluluğuna ilişkin bir düzenleme bulunmamaktadır. Dava ikamesine ehil olan; yani taraf ve dava ehliyetine sahip her kimse, davasını bizzat takip etmeye de ehildir (HMK m.50-51). Dava açma ehliyetine sahip olanın kendi davasını açabilir ve işini takip edebilir olması nedeniyle davasını bir vekil ile yürütmesi ihtiyaridir (HMK m.71, AvK m.35/3). Ancak taraf, davasını bir vekil vasıtası ile takip etmek ister ise, bu kişinin baroya kayıtlı bir avukat olması gerekmektedir.¹⁶

¹² Açar, Eller; "Yasal Vekâlet Ücretinin Hukuki Niteliği ve KDV karşısındaki Durumu", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 88, Yıl 2010, s. 392.

¹³ Burcuoğlu, a. g. e., s.66.

¹⁴ Yavuz, ag. e., s. s.607.

¹⁵ Burcuoğlu, a. g. e., s.50.

¹⁶ Nazlı Gören Ülkü, "Medeni Yargılama Hukukunda Avukatla Temsil Zorunluluğu", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C. 16, Yıl

Avukatın serbest meslek faaliyeti vekâlet ve istisna (eser) sözleşmelerine, ücret geliri ise hizmet akdine dayanır.¹⁷ Mesleki bilgi ve uzmanlığa dayanan içeriğine bağlı olarak gelir elde etme amacıyla icra edilir. Avukatlıkta gelir, ya bağımsız (serbest) ya da iş ilişkisi kapsamında işverene bağlılık arz edecek (AvK m.12/c) şekilde elde edilir. Her ne şekilde sunulursa sunulsun sunulan şey hizmet olup KDVK'daki bir şeyi yapmak ve bir şeyi yapmayı taahhüt etmek işi ile örtüşür.

A-Bağımsız Olarak İfa Edilen Avukatlık Hizmeti

Bir avukatın mesleğini ifa ettiği kişiye karşı serbest şekilde faaliyetini sürdürmesi hali serbest avukatlık olarak nitelendirilir. Serbest avukat kendi iş yerinde bağımsız olarak sürdürdüğü faaliyetleri sonucunda kendi nam ve hesabına kazanç sağlayan kişidir. Avukat elde ettiği **serbest meslek kazancı** üzerinden GV'ye tabi olur. Faaliyet karşılığı olarak hak edilen para ve ayınların GV'ye tâbi tutulabilmesi için tahsil edilmesi şarttır (GVK m.67/1). Tahsil edilmeyen para ve ayınlar için GV söz konusu olmaz.

Serbest meslek faaliyeti KDVK'nın 1'nci maddesinde vergi konusunu teşkil eden işlemler arasında sayılmıştır. Diğer taraftan 10'ncu maddesinde de serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmetlerin vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmesi nedeniyle KDV'ye tabi olur. Ancak, KDV bakımından vergi konusuna giren işlemin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de yararlanılması şarttır (KDVK m.1 ve 6).

B-Bağımlı Olarak İfa Edilen Avukatlık Hizmeti

Bağımlı olarak sunulan avukatlık hizmetinden avukatın bir kimse- nin yanında onun vergisel yükümlülükleri altında belli bir ücret karşılığı mesleğini icra etmesi anlaşılır.

Bağımlı olarak çalışan avukatların bağlı olduğu birim özel veya kamu tüzel kişileri olabilir. Özel sektörde işverenle avukat arasında özel hukuk kurallarına göre bir hizmet sözleşmesi yapılmakta ve buna bağlı vekâlet verilmektedir.

2010, s.183.

¹⁷ Yusuf Karakoç, Vergi Sorunlarının Çözümü, Dokuz Eylül Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Yay, İzmir, 1996, s.188.

Özel sektörde çalışanlar ile kamu kurumunda çalışan avukatlar bakımından temel farklılık kamu kurumunda çalışanların idare hukuku kurallarına göre kamu hizmetine giriş ve statüleriyle ilgilidir. Bu farklılık elde edilen gelirin Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde ifadesini bulan ücret olma vasfını değiştirmez. Kamu idare ve kurumlarının memur statüsü kapsamı dışında avukatlarla vekâlet ilişkisi kurması da söz konusudur. Ancak bu durumda avukatın elde ettiği gelir ücret değil, serbest meslek kazancı olarak değerlendirilir.

Ücretli çalışan avukatlar açısından karşı vekâlet ücreti ödeyen kişiye yapılmış bir hizmet olmadığından ücret olarak değerlendirilmez.¹⁸

II- SERBEST AVUKATLIK FAALİYETİNİN VERGİLENDİRİLMESİ

Avukatlık faaliyetinin bir hizmet niteliğinde olması ve ekonomik bir değer taşıması nedeniyle çeşitli vergilerle bağlantı içinde olması kaçınılmazdır. Mesleki faaliyet sonucu elde edilen gelirin vergi kanunları karşısındaki durumunun tespiti vergi hukukunun konusuna girer.¹⁹ Konu bu açıdan ele alındığında elde edilen geliri konu alan vergi GV, hizmet sunumunu konu alan vergi ise KDV olur.²⁰

A-Gelir Vergisi Bakımından

GVK'nın 65/2. maddesine göre, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya uzmanlığa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tâbi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması durumunda, avukat, **serbest meslek erbabı** sayılır. Faaliyetin devamlılık arz edecek şekilde yapılması da serbest meslek faaliyeti olmasının esaslı unsurları arasında yer almaktadır. Devamlılık içermeyen örneğin yalnızca birkaç yılda bir veya yılda birkaç kere işyeri açmaksızın, bir kimseye hukuki yardım amacıyla yapılan faaliyetler devamlılık unsurunu taşımadığı için serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirilemez. Bu gelirler gelir unsurlarından "diğer

¹⁸ Memduh Aslan, "Karşı Vekâlet Ücretlerinde Katma Değer Vergisi Meselesi", s. 277. (Erişim: <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-114-1415>)

¹⁹ Aslan, a. g. e., s.279.

²⁰ Avukatların ilan ve reklam vergisi, damga vergisi ve serbest meslek işletmesine kayıtlı araçları için motorlu taşıtlar vergisi gibi vergileriyle de ilişkisi olmakla birlikte makalede konuyla ilişkili olan GV ve KDV ele alınmıştır.

kazanç ve iratlar” kapsamında GVK m.82’de ifade edilen “arizi serbest meslek kazancı” olarak vergilendirilir. Ancak, avukatlık faaliyetini büro (işyeri) açarak, baronun çalışanlar listesine kayıtlı olarak sürdürmenin işe başlamanın karinesi sayılması faaliyeti arizilikten çıkartıp devamlı hale sokar.

Serbest avukatlar, gelirlerinin safi tutarının tespiti bakımından gerçek hasılatın (gayrisafi gelir) gerçek giderlerin indirilmesini içeren “gerçek usulde” vergilendirilir.²¹ Bu çerçevede avukatlık faaliyetinde gelirin elde edilmiş sayılması **tahsil esasına** bağlanmıştır (GVK m.67/1). Avukatların mesleki faaliyetlerini icra etmelerine rağmen ücretleri tahsil edememeleri halinde GV bakımından vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olmayacağından vergilendirme yapılmaz. Hizmetten yararlananın ticaret erbabı olması durumunda ticari kazançlarda tahakkuk esası geçerli olduğundan avukata gelecekte yapılacak ödeme ticari kazanç için gider yazılır.²²

Avukatlar mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek ve müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir. Serbest meslek makbuzuna yazılacak hususlar arasında müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi, vergi dairesi ve hesap numarasının yazılacağı belirtilmiştir (VUK m.237/4). Aksi takdirde duruma göre özel usulsüzlük ve/veya genel usulsüzlük kabahati işlenmiş olur.

Serbest çalışan bir avukat hizmetini GVK m.94’de belirtilen vergi sorumlusu konumunda olan birine hizmet sunması halinde vergi sorumlusu ödediği hizmet bedelinin %20’sini tevkifat (stopaj, kesinti) olarak keser. Tevkif edilen bu tutar, vergi sorumlusu tarafından avukat adına ve hesabına vergi dairesine yatırılır. Avukat söz konusu tevkifatları takvim yılı içinde üçer aylık dönemler itibarıyla gelirleri üzerinden hesaplanan geçici (peşin) vergiden mahsup edebilir (GVK mük.m.120). Geçici vergi dönemleri içinde tevkifatları indirmemeyi tercih etmesi halinde yılsonu hesaplanan GV’den hem ödenen geçici

²¹ Doğan Şenyüz-Mehmet Yüce- Adnan Gerçek, Türk Vergi Sistemi, 15. b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2018.

²² Semih Öz, Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.130.

vergileri hem de tevkifatları ayrı mahsup eder (GVK mük. m. 120/5). Söz konusu vekâlet ücreti ödemesi yapan borçlunun GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılan vergi sorumlusu kişilerden olmaması veya herhangi bir sebeple tevkifat yapılmadan icra dairesine ödemede bulunulması halinde, elde edilen serbest meslek kazancı avukat tarafından yıllık beyanname ile beyan edilecektir.²³ Serbest avukat GVK m. 94'e göre "vergi sorumlusu" olması durumunda vergi kanunlarında belirtilen nitelikte yaptığı ödemeler için tevkifat yapmak zorundadır.

B-Katma Değer Vergisi Bakımından

KDV kişilerin mal ve hizmetlere yönelik harcamaları üzerinden alınan dolaylı ve adını verginin matrah yapısından alan bir vergidir.²⁴ KDV, GV'den tamamen farklı olup, GV avukatı vergilendirirken KDV avukatın hizmet sunduğu kişileri (iktisadi mükellefleri) vergilendirmeyi amaçlar. Bu esasa bağlı olarak vergide biri hizmeti sunan kanuni mükellef, diğeri hizmetten yararlanan iktisadi mükellef vardır. KDV bakımından beyan yükümlülüğü hizmeti sunan kanuni mükellef konumundaki avukata aittir. Kanuni mükellef iktisadi mükelleflere yönelik hesapladığı KDV'lerini aynı vergilendirme dönemindeki indirilecek KDV'lerinden düşerek kalanı tarh edilerek vergi dairesine ödemek durumundadır.

1- Serbest Meslek Faaliyeti Kapsamındaki Avukatlığın KDV Karşısındaki Durumu

Serbest avukatlık faaliyeti kapsamındaki hizmet bedellerinin tahsil edilip edilmemesinin KDV'ye tabi olma bakımından önemi yoktur. Hizmetin sunulmasıyla KDV mükellefiyeti doğmakta ve bedeli tahsil edilmemiş olsa bile KDV hesaplanıp vergi dairesine beyan edilmelidir.²⁵

Serbest avukatlık hizmeti KDV'nin konusuna alınmakla birlikte, bu bağın kurulması için **verginin konusu olan hizmet ile verginin mükellefi arasında kanunun aradığı vergiyi doğuran olayın meydana**

²³ İmdat Türkay, "Avukatlık (Vekâlet) Ücretinin Vergilendirilmesi", s.321. (Erişim: <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2012-101-1207>).

²⁴ Şenyüz vd., a. g.e., s.253.

²⁵ Öz, a.g.e., s.130.

na gelmesi gerekir. KDV açısından serbest meslek faaliyetlerinde vergiyi doğuran olay hizmetin ifa edilmesidir.

GV ile KDV'nin vergiyi doğuran olaylarındaki farklılık vergisel sonuçlar üzerinde de kendini gösterir. Bir gelirin GV'ye tabi olması durumu KDV'ye tabi olmasını gerektirmediği gibi bir hizmetin KDV'ye tabi olması da başkaca elde edilen gelirin GV'ye tabi olmasını gerektirmez.

Avukatlık faaliyeti niteliği itibariyle bölümlere ayrılabilir karakterdedir. Örneğin sunulan hizmet ilk derece, istinaf ve temyiz aşamaları bakımından ayrılabilir ve bölünebilir. Belirtilen kısımların birbirlerinden ayrılması mutadır. Hizmetin bölünebilen kısımlarının her birinin tamamlanmasıyla o kısma isabet eden hizmet ifa edilmiş sayılır ve o ana kadar olan hizmet sunumu KDV'ye tabi tutulur (KDVK m.10/c). Örneğin, vekil edenle ilk derece mahkemesi ve kanun yollarını (istinaf ve temyiz) içeren kesinleşme dâhil bir anlaşma yapılmış olsa bile vergiyi doğuran olay diğer kısımdan bağımsız olarak her bir kısım hizmetin yapılmasıyla meydana gelir (KDVK m. 10/c).

KDV'nin doğması için, hizmetin sunulması şeklindeki genel kural dışında, KDVK m. 10/b' de hizmet sunulmadan bedelinin tahsili ve bu amaçla belge düzenlemesini esas alan istisnai bir hüküm getirilmiştir. Hizmet sunulmamış olsa bile serbest meslek makbuzu vb. verilmesi halinde bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere KDV bakımından vergiyi doğuran olay meydana gelmiş kabul edilir.²⁶ Tahsil edilen paralar için serbest meslek makbuzu değil de tahsilat yapıldığını gösteren başka bir belge verilmesi KDVK m. 10/d kapsamında "benzeri belge" kapsamında değerlendirileceğinden KDV doğmuş sayılır.²⁷ Serbest meslek makbuzunun hizmet ifasının tamamlanmasını takip eden sürelerde düzenlenmiş olması KDV'nin doğuşunu etkilemez.²⁸ Bir başka ifadeyle hizmet sonrası belge düzenlemenin KDVK'daki vergiyi doğuran olayı etkileyen yanı olmaz.

²⁶ Bunun istisnası GVK m.67/4'deki "vergi resim, harç keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteriden alınan ve tamamen bu hususlara sarf edilen para ve ayınlar kazanç sayılmaz." hükmüyle getirilmiştir. Maddede belirtilen gider karşılıkları bir hizmet değil hizmetin müvekkile ait masrafı olması nedeniyle KDV'ye tabi tutulmayacaktır.

²⁷ Yılmaz, a. g. e., s.66.

²⁸ Soydan, a. g. e., s.236.

KDVK'da vergi sorumluluğu müessesesine istisnai olarak vergi güvenliğinin söz konusu olduğu hallerde yer verilmiştir.²⁹ Sınırlı da olsa avukatın yargı mercileri dışındaki bazı (danışmanlık) hizmetleri KDV tevkifatına tabi tutulmuştur.³⁰

KDV'de vergiyi doğuran olay hizmetin ifasının veya ön ödemenin meydana gelmesi nedeniyle KDV bakımından öncelikle bu durumların tespiti gerekir. Avukatlık sözleşmesi kapsamında müvekkile verdiği mesleki faaliyeti kapsamında KDV'ye tabi olacaktır. Bu noktada herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Avukatın, hizmet karşılığında bir ücret tahsil etmemiş olsa bile ifasını tamamlamasıyla KDV hesaplaması gerekir. Bir başka ifadeyle vekâlet ücreti tahsil edilmemiş ancak mahkeme karar vermişse kararın verildiği ay hizmet ifasının tamamlanmış olması nedeniyle KDV'nin hesaplanıp beyanı gerekir.

Serbest avukatlık hizmetinin KDV'ye tabi olması için; aşağıdaki şartların bir arada sağlanması gereklidir:

i-Hizmetin serbest meslek faaliyeti niteliğine sahip olması: Bu şartın sağlanması GVK m. 65'deki unsurları taşıyan bir faaliyetin var olmasını gerektirir. Avukatlık faaliyetinin sermayeden ziyade şahsi mesaiye dayanması, ticari mahiyette olmaması ve avukatın şahsi sorumluluğu altında kendi nam ve hesabına yapılması nedeniyle serbest meslek faaliyeti niteliğinde olduğu açıktır. Avukatların sunduğu faaliyetlerin stoklanma özelliği bulunmadığından bu faaliyetler hizmet olarak nitelendirilir. Bu nedenle KDV bakımından anılan şart sağlanır.

ii-Sunulan veya yapılan bir hizmetin olması: Avukatlık faaliyetinin

²⁹ Nuri Değer, Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008, s.262.

³⁰ Hizmete taraf olan iktisadi mükellef konumundaki (hizmetten yararlananlar) kişiler Maliye Bakanlığınca gerekli görülmesi halinde KDVK m.9 kapsamında vergi sorumlusu olarak KDV kesintisi yaparak ödenmesinden sorumlu tutulabilir. Bakanlık yetkisini Resmi Gazete, 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi gazetede yayınlanan KDV Genel Uygulama Tebliği ile kullanmış olup, avukatlık mesleğini ilgilendiren(2.1.3.2.2 kısmında) ekonomik, mali ve hukuki alanda sunulan danışmanlık, müşavirlik, denetim faaliyetleri tevkifat kapsamına almıştır. Görüldüğü üzere yargı mercileri nezdinde veya yargı kararlarının sonuçları ile ilgili olarak vekâlet akdi çerçevesinde (icra vb.) verilen hizmetler prensip olarak tevkifat kapsamına girmemektedir. Avukatların verdikleri danışmanlık hizmetleri ise tevkifata tabidir. Avukatlarla yapılan sözleşmede avukatlık ve danışmanlık hizmetleri birlikte yer alıyorsa, bu iki unsur ayrı ayrı ücretlendirilmediği takdirde, toplam sözleşme bedeli üzerinden tevkifat uygulanır.

konu olarak KDV kapsamına alınması yeterli değildir. Konu kapsamındaki hizmetin avukat tarafından muhatabına sunulması ifa ve icra edilmesi gerekir. Bu şart yukarıda açıklanmaya çalışılan vergiyi doğuran olayın somut olay bakımından gerçekleşmesinden başka bir şey değildir. Karşı vekâlet ücreti, serbest meslek faaliyeti neticesi elde edilmesi nedeniyle, hangi şekilde olursa olsun, “elde edilmesiyle” GV bakımından vergilendirmeye tabi tutulur. Buna rağmen karşı vekâlet ücretinin gerçek ödeyicisinin hizmetten yararlanması söz konusu olmadığından yaptığı ödeme içinde KDV’ söz konusu olmaz. KDVK m. 20/1’de verginin matrahının bedel olduğu, 20/2’de ise “...kendisine hizmet yapılan ...” kişinin bu işlemler karşılığına ödediği veya borçlandığı para ve para ile temsil edilebilen menfaatler olduğu belirtilmiştir.

Karşı vekâlet ücretinin KDV’ye tabi olup olmadığına ilişkin KDVK’da özel bir vergilendirme usulüne yer verilmiş değildir. Diğer kanunlarda her hangi bir düzenleme yoktur. Bu durumda sorunun KDVK’nın konusu ve vergiyi doğuran olayın varlığını esas alan genel hükümlerine göre çözüme kavuşturulması gerekir. VUK m. 3/A’da; vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluştaki maksat, hükümlerin kanun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Kanun hükümleri yorumlanırken vergi hukukundaki “vergiler kanunla konulur”³¹ şeklindeki kanunilik ilkesinin dışına çıkılmasına izin verilmez ve kıyas yapılmaz. Hizmet varlığının dolambaçlı yollardan ortaya konulması çabası vergilemede kanunilik ilkesini zedeler. Herhangi bir tereddütlü durum varsa mükellef bakımından tipiklik meydana gelmediği kabul edilerek vergilendirme yoluna gidilmez. Sunulan bir hizmet yoksa ödenen tutar üzerinden KDV’de söz konusu olmayacaktır.

³¹ Kanunilik ilkesi verginin temel unsurlarının da kanunla düzenlenmesinin vergi alınacak şey (verginin konusu, verginin istisnaları), vergi alacağının doğumu (vergiyi doğuran olay), verginin borçlusu (vergi yükümlüsü, vergi sorumlusu, vergiden muafiyet), vergi alacağının hesaplanmasının ölçütleri (vergi matrahı, vergi oranı, vergiden indirimler), verginin ödenmesi (ödeme süresi ve ödeme şekli) şeklindeki hususları da kapsar. (Anayasa Mahkemesi 15.07.2004 tarih ve E:2003/33, K:2004/101, 06.01.2005, E:2001/3, K:2005/4 sayılı kararları ile anılan temel unsurlara vurgu yapmıştır).

iii-Hizmetin muhatap bir kişiye sunulması: Serbest meslek faaliyeti belirli bir kişiye karşı yapılır, gelir de serbest meslek faaliyetinin karşılığı olarak elde edilir. Kendisine hizmet verilmesi karşılığında ve hizmet yapılan kişi tarafından ödenmesi gerekmektedir.³² Yapılan ödeme ile verilen hizmet arasında bağ bulunmadığı takdirde KDV kapsamına giren bir işlemde bahsedilemez.³³

Dava kapsamında avukatlık hizmetinin konusu müvekkile yapılacak hukuki yardımdır. Bunun karşılığında hizmetten yararlanan (hizmetin sunulduğu) kişi avukata karşı para veya ayın şeklinde borç altına girmek durumundadır. Nitekim avukatın tahsilatlar için düzenlemek zorunda olduğu serbest meslek makbuzunda müvekkilin³⁴ adının soyadının yer alacağı açıkça belirtilmiştir. (VUK m.236 ve 237/2). Makbuzlarda müvekkile yer verileceği dikkate alındığında avukatlık faaliyetinin belirli bir kişiye sunulmuş olması gereği kendiliğinden anlaşılmaktadır. Nitekim Danıştay 9. Dairesi E:1992/2549, K:1993/592 sayılı kararında "...yapılan işin hizmet sayılabilmesi için doğrudan doğruya ve münhasıran muhatap için yapılmış olması gerekmektedir..." görüşüne yer vermiştir. Danıştay bu görüşüyle, KDV anlamında bir hizmetten bahsedebilmek için "... işin doğrudan doğruya ve münhasıran muhatap için yapılmış olması" gerektiğini belirterek *doğrudan bağlantı* kavramına yaklaşmıştır.³⁵ Mahkeme kararı uyarınca, karşı taraf avukatına ödenen vekâlet ücreti ödeyen tarafın karşı taraf avukatından aldığı bir hizmetin karşılığı değildir.³⁶ Bu nedenle doğrudan bağlantının kurulduğu söylenemez. Kaldı ki AvK'm. 38/b'ye göre avukatın karşı tarafa hizmet sunması yasaklanmıştır.

*iv-Hizmetin tamamlanmış olması (veya tamamlanmadan önce serbest meslek makbuzu düzenlenmesi):*Bazı hizmetler süreklilik arz eder, bu hizmetler bakımından hizmetin tamamlanmış olması aranır. Avukatlık faaliyeti bakımından hizmetin tamamlandığı an mahkemenin kararını

³² Zihni Kartal, "Karşı Taraf Vekâlet Ücreti KDV'ye Tabi mi?", *Yaklaşım Dergisi* Yıl 20, Sayı 237, s. 298.

³³ Soydan, a. g. e., s.121.

³⁴ Türk Dil Kurumu Sözlüğünde Müşteri için; Hizmet, mal vb. alan ve karşılığında ücret ödeyen kimse, satın alan, alıcı olarak tanımlanmıştır. (Erişim: http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5b101f4a145516.17015535)

³⁵ Soydan, a. g. e., s.121.

³⁶ Kartal, a. g. e, s.298.

nihai verdiği andır. Çünkü bu andan itibaren mahkeme son sözünü söylemiş ve davadan elini çekmiştir. Bu duruma gelinceye kadar davanın ne kadar süre aldığıнын önemi yoktur.

VUK'm.236'ya göre serbest meslek makbuzu tahsilat anında alınması ve verilmesi zorunlu belgedir. Bu hizmetin tamamlanmasından önce ön ödemeye bağlı serbest meslek makbuzu düzenlenmesi KDV bakımından vergiyi doğuran olay kabul edilmiştir.

2- Arizi Serbest Meslek Faaliyeti Kapsamındaki Avukatlığın KDV Karşısındaki Durumu

Mesleki faaliyetlerin devamlılık arz etmemek üzere yapılması da mümkündür. Bu durumda arizi mesleki faaliyetini mesleki faaliyetten ayıran temel husus yapılan faaliyetin devamlı (mutat) olup olmamasıdır. Devamlılık kavramından ne anlaşılması gerektiği açık olmamakla beraber, devamlılık daimilik demek değildir. Sağlık, tatil vb. nedenlerle faaliyete ara sıra durması daimiliği zedelerken devamlılığı zedeleyen bir husus değildir. Bir başka ifadeyle serbest meslek işinin yılda birkaç kere tekrarlanmış olması o işin devamlılığı anlamına gelmez.³⁷

Bazı durumların faaliyetin devamlı sayılması noktasında karine oluşturacağı belirtilmektedir.³⁸ Bu durumların varlığı halinde "arizi serbest meslek kazancından değil "serbest meslek kazancından" söz edilir. Avukatların mesleki birliklere kayıtlı olması devamlılığın karnesi olarak kabul edilir. Mesleki teşekküllere kaydolanlardan görevleri veya durumları icabı bilfiil mesleki faaliyette bulunmayacak olanların durumları mesleki faaliyeti icra ettiği yönünde değerlendirilemez.³⁹ Avukatlar AvK m.66'ya göre baro levhasına yazılma yükümlülüğüne tâbi olduklarından devamlılık baroya kayıtlı olmakla sağlanmış olmaktadır. Devamlılık unsurunu taşımayan kazançlar arizi serbest meslek kazancı sayılır ve bu kapsamda GV'ye tabi olur. Arizi serbest meslek kazançları KDV kapsamına alınmamıştır Bu nedenle KDV yönünden vergiye tabi olmazlar. Mesleki birliğe kayıtlı olmadığı halde yasak olarak birliğe dâhilmiş gibi faaliyette bulunanlar yine devam-

³⁷ Mehmet Maç, KDV Uygulaması, Denet Yayıncılık, İstanbul-1993, s.1.17.

³⁸ Recep Kaplan, Vergilendirmede Devamlılık Kriteri, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2014. s.109.

³⁹ Kaplan, a.g.e., s.112.

lılık ölçütüne göre değerlendirilip vergilendirilir. Avukat olmadığı halde avukatmış gibi faaliyette bulunan kişi VUK. m.9/2'deki vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış olmasının vergi mükellefi sayılmaya engel olmayacağı hükmü karşısında avukat gibi vergilendirilecektir.

III- KARŞI VEKÂLET ÜCRETİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Karşı vekâlet ücretinin KDV karşısındaki durumunu belirlemek için öncelikle niteliğinin belirlenmesi önemlidir. Zira bu nitelendirme özel hukuk bakımından vergiyi doğuran olayın varlığının değerlendirilmesi açısından önem arz eder.⁴⁰

Avukatlık sözleşmesine, özel kanun olması itibarıyla, öncelikle AvK ilgili hükümleri ve hüküm bulunmayan hallerde TBK'nun vekâlet akdi hükümlerinden başlayarak iş görme akitlerine ilişkin hükümler ile bunlarda da düzenlenmeyen hallerde Avukatlık Meslek Kuralları uygulanır.⁴¹ TBK'da düzenlenen sözleşmelerden, sırasıyla vekâlet, eser ve hizmet sözleşmelerine ilişkin olanları da işin niteliğine uygun düşmek şartı ile avukatlık sözleşmesi bakımından uygulama alanı bulur.⁴² O halde avukatlık sözleşmesinde, öncelikle özel kanun niteliğindeki Avukatlık Kanunu hükümleri uygulanacak, burada bir boşluk bulunması durumunda, TBK'nın başta vekâlet sözleşmesi düzenlemesi olmak üzere, eser ve hizmet sözleşmesi düzenlemeleri de uygulanabilecektir.⁴³ Avukatla müvekkil arasında sözleşme kapsamında kararlaştırılan avukatlık ücreti sözleşmeye (vekâlet) dayanan bir gelir olmakla beraber mahkemelerce haksız taraf aleyhine hükmolunan avukatlık (karşı vekâlet) ücretinin niteliği farklıdır.⁴⁴ Yargıtay İçtihatları Birleştirme Kurulu bir kararında karşı vekalet ücretinin, "HUMK

⁴⁰ Aslan, a. g. e., s.278.

⁴¹ Cengiz Topel Çelikoğlu, "Karşı Tarafa Tahmil Edilen Avukatlık Ücretinin Hukuki Niteliği", s.1096. (Erişim:<http://hukuk.deu.edu.tr/wp-content/uploads/2015/09/CENG%4%B0Z-TOPEL-%C3%87EL%4%B0KO%4%9ELU.pdf>)

⁴² Burcuoğlu, a. g. e., s.50.

⁴³ Burcuoğlu, a. g. e., s.49; Aynı yöndeki görüş için bkz, Yargıtay, İçtihatları Birleştirme Büyük Kurulu, 05.10.2018 tarih ve E:2017/6, K:2018/9 sayılı kararın II/4 kısmı.

⁴⁴ Özgür Biyan, "Avukatların Karşı Taraf Vekâlet Ücretinin KDV Karşısındaki Durumu", s.250.

(Erişim: <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2015-116-1447>)

hükümlerinin....ait olduğu hakla pek sıkı surette bağlı ve müstakil bir varlığı olmayan fer'i bir hak mahiyetinde olduğu..." demek suretiyle **yargılama gideri** niteliğinde olduğuna karar vermiştir.⁴⁵ Zaten bundan dolayıdır ki, avukatlık ücretinin hiçbir unsurunu taşımamaktadır. Avukatın karşı vekâlet ücreti ve avukatlık ücreti olmak üzere elde ettiği her iki gelir kalemi birbirinden tümüyle farklıdır.⁴⁶ Bu farklılık karşı vekâlet ücretinin normal vekâlet ücretinden farklı vergisel işlem yapılmasının ana sebebini oluşturmaktadır.

A- Avukatlık Kanununa Göre Vekâlet Ücreti

AvK avukatların faaliyetlerini yürütmeleriyle ilgili pek çok kuralı ortaya koymuştur. Bunlardan biri de mesleki faaliyet sonucu elde edilen gelirin niteliği ve kaynağı ile ilgilidir. Kanunun, Avukatlık Ücreti başlıklı 164. maddesinde ücretin niteliği ve esaslarına ilişkin düzenlemelere yer verilerek avukatlık ücreti "avukatın hukuki yardımının karşılığı olan meblağı veya değeri ifade eder" şeklinde belirtilmiştir. Yine vekâlet sözleşmesi yazılı veya sözlü olabilir ibaresiyle sözleşmenin geçerliliği yazılılık şartına bağlanmamıştır.

Avukatlar vekillik hizmeti sonucunda başlıca iki tür gelir elde ederler. Biri avukatla iş sahibi arasındaki sözleşmeden doğan avukatlık ücreti, diğeri yargılama sonunda haklı çıkan taraf yararına tarife hükümlerine göre hükmedilen ve yargılama gideri niteliğinde olan avukatlık ücretidir. Her iki ücretin kaynağı farklı olup, uygulama ve yargısal kararlarda bunlardan ilkinde sözleşmeden doğduğu için "akdi vekâlet ücreti", ikincisine kaynağını kanundan aldığı ve yargılama sonucunda dava ya da takibin karşı tarafından tahsiline karar verildiği için "yasal vekâlet ücreti" bir diğer deyişle "karşı vekâlet ücreti" denilmektedir. Avukatların gerek vekâlet sözleşmesine dayalı olarak elde ettiği ücret, gerekse mahkeme kararıyla karşı taraftan elde ettiği ücret gelir vergisi yönünden serbest meslek kazancı olduğunda kuşku yoktur.⁴⁷

⁴⁵ Yargıtay, İçtihatları Birleştirme Kurulu, 25.05.1959 tarih ve E:1957/4, K:1957/16 sayılı kararı.

⁴⁶ Avukatlık ücreti ile karşı vekalet ücreti arasındaki çeşitli açılardan var olan farklılıklar için hazırlanmış tablo için bkz; Ağar, Eller; a. g. e., s.410

⁴⁷ Kartal, a. g. e., s.298.

Müvekkil ile avukat arasında kurulan sözleşmede avukatlık ücreti, Avukatlık Kanunu ve Avukatlık Asgari Ücret Tarifesinde belirlenen sınırlar dâhilinde serbestçe kararlaştırılabilir. Ancak mahkemelerce hükmedilen vekâlet ücreti anılan tarifeye göre belirlenir. Avukat ile iş sahibi arasında kararlaştırılan avukatlık ücreti sübjektif bir nitelik taşıırken, yargılama gideri olarak hükmolunan vekâlet ücreti objektif karakter taşır.⁴⁸

Hukukumuzda, sadece sözleşmeden doğan borç ilişkilerine özgü bir üçüncü kişiye etkili borç ilişkisi hali vardır ki, burada, borç ilişkisi doğduğu anda üçüncü kişiyi kapsamına almakta, fakat bu üçüncü kişi, borç ilişkisinin bir tarafını taraf olmaktan çıkararak onun yerine geçmemektedir.⁴⁹ Sözleşmenin tarafı olmayan bir şahsa, onun yararına bir edim kararlaştırılır. Bu durum avukatlık sözleşmesi için de geçerlidir. Bir kişi başka biri lehine avukatlık sözleşmesi yapabilir. Avukatlık sözleşmesine yalnızca, olmazsa olmaz öğelerinden birini oluşturan ücret açısından yaklaşıldığında, bir kimsenin, avukatın başkasına vereceği bir hizmetin karşılığı olan bedeli üstlenmesinde, herhangi bir sorun görülmemektedir. Buna karşılık, avukatın, sözleşme ile üstlendiği dava ve takip işlerini yürütebilmesi için, yararına sözleşme yapılan üçüncü kişinin buna evet demesi gerekli olacaktır.⁵⁰ Üçüncü kişi yararına avukatlık sözleşmesinin hayata geçmesi ise yararına sözleşme yapılan kişinin vekâlet vermesine ihtiyaç gösterir. Bu sözleşme kapsamında KDV bakımından muhatap kim olacaktır. TBK m.129'a göre yapılan sözleşmede hizmetten faydalanan sözleşmeyi yapan taraf mı yoksa yararına yapılan taraf mı? Çünkü hizmetin sunumu ve hizmetin muhatabının kim olduğu KDV bakımından önemlidir. Örnekleme gerekirse avukat (A), sözleşmesinin tarafı (T), sözleşme yararına yapılan kişi ve aynı zamanda müvekkil (Y) olsun. (A) hukuki yardımda bulunma bakımından (T)ve (Y)'ye karşı sorumludur. (A) sözleşmeye dayanan vekâlet ücretini sözleşmenin tarafı olan (T)'den talep edebilecek⁵¹ ve serbest meslek makbuzunu da KDV'li olarak (T)

⁴⁸ Açar, Eller; a. g. e., s.399.

⁴⁹ Burcuoğlu, a. g. e., s.75.

⁵⁰ Burcuoğlu, a. g. e., s.76.

⁵¹ Yarg. 13. HD. 05.03.1991 tarih. ve E: 7910, K: 2429sayılı kararı; Yarg. 13. HD. 09.01.1979 tarih ve E: 2736, K: 68. (kararların aktarılması, Burcuoğlu, a. g. e. s.76-77).

adına düzenleyecektir. Çünkü avukatlık sözleşmesi (T) ile (A) arasında akdedilmiştir. (T)'den vekâlet ücreti tahsil edilmese bile hizmet tamamlandığında KDV doğmuş olur. Dava aleyhe sonuçlandığında karşı vekâlet ücretinin yargılama gideri zımında (Y)'ye yüklenmesi gerekecektir. Çünkü karşı vekâlet ilişkisinde (Ş) yoktur. Ancak, (Y) nin ödemek durumunda olduğu karşı vekâlet ücreti için iç ilişki kapsamında (T)'ye başvurmasına bir engel yoktur.

1- Sözleşmesel Vekâlet Ücreti

Avukatlık sözleşmesi iki tarafa borç yükleyen bir sözleşme olarak karşılıklı edimleri içerir. Bu nedenle sözleşmeden kaynaklanan ücret alacağı AVK'nın 164'ncü maddesine göre avukatın hukuki yardımının karşılığı olarak avukata ödenir. İşin sonucunun taahhüt edilmesi söz konusu olmamakla beraber, avukat karşılıksız hukuki yardımda bulunamaz.⁵²

Ücret iş başında, iş sahibi konumundaki avukatla müvekkil arasında vekâlet sözleşmesi kapsamında özgür iradeleriyle serbestçe belirlenmektedir. Belirlenen ücret Bununla birlikte bu ücret avukatlık asgari ücret tarifesinde gösterilen tutarlardan daha düşük belirlenemez (Av. K m.164/2 ve 3). Vekâlet ücreti davanın kabulü veya reddi önemli olmaksızın müvekkilden tahsil edilmek durumundadır. Bu gelirler serbest meslek faaliyeti çerçevesinde müvekkile sunulan bir hizmetin karşılığı olması nedeniyle de KDV'ye tabi olur. Hizmetin sunulmasının tamamlanması koşuluyla hizmet karşılığı olan bedel tahsil edilme- se de KDV doğacak ve tamamlandığı ay itibarıyla hesaplanan KDV olarak beyannamede gösterilecektir.

2- Karşı Vekâlet Ücreti

Avukatın gelirin ikinci türü AvK'nın 164. maddesinin son fıkrasında ifadesini bulan karşı vekâlet ücretidir. Kanun'da karşı vekâlet ücretine ilişkin "*dava sonunda, kararla tarifeye dayanılarak karşı tarafa yük- letilecek vekâlet ücreti avukata aittir*" denmiştir.⁵³ Bu ücretinin her-

⁵² Açar, Eller, a.g.e., s.393.

⁵³ Avukatlık Kanunu'nun 164. maddesinin son fıkrasının birinci tümcesinin Anayasa'nın 2., 5. ve 36. maddelerine aykırılığı savı ile iptali istemi ile itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine götürülmüş, Anayasa mahkemesi 03.03.2004 tarih

hangi bir kayıt ve şarta bağlı olmaksızın avukata ait olacağı (aksine sözleşme yapılamayacağı) kuralı benimsenmiştir.⁵⁴

Karşı vekâlet ücreti vekil ile müvekkil arasında karşılaştırılan avukatlık ücreti değildir. Bunun hiçbir unsurunu taşımaz. Karşı vekâlet ücret borcu sözleşmeden doğmamaktadır. Borçlusu davada haklı taraf değil davada haksız çıkan taraf olup, bir hizmetin karşılığında alınmamaktadır.⁵⁵ Karşı vekâlet ücreti kanun hükmü gereği ortaya çıkan “kanundan doğan tazminat” niteliğinde bir gelir olup, sonuçta nitelikçe tazminattır.⁵⁶ Bu açıdan, yargılamada aleyhine karar verilen tarafa avukatlık ücreti tahmili yerine, “avukatlık ücret masrafı” tahmilinden söz etmek daha doğrudur.⁵⁷ Karşı vekâlet ücreti bir sözleşmeye dayanmadığından sözleşmeyle belirlenen özel borç miktarından da söz edilemez. Bir başka ifadeyle karşı vekâlet ücreti özel hukuka ilişkin olarak mahkeme kararıyla tespit edilmiş dava konusu olan bir alacak niteliğinde değildir.⁵⁸

Karşı vekâlet ücretinden doğan sorumluluk kusur sorumluluğu değildir. Hükmedilebilmesi için bir tarafın davada haklı çıkması gerekli ve yeterlidir.⁵⁹ Davada avukatla temsil söz konusu değilse karşı vekâlet ücretine hükmedilmez. Karşı vekâlet ücretinin borçlusu avukatın müvekkili değil, davada kendini avukatla temsil ettirsin veya ettirmesin dava aleyhine sonuçlanan karşı tarafın bizzat kendisidir.

ve E: 2004/8, K:2004/28 sayılı kararlarıyla Anayasa'ya aykırı olmadığına ve itirazın reddine karar vermiştir. Mahkeme anılan kararında gerekçe olarak “.....İtiraz konusu kural ile dava sonunda tarife dayanılarak karşı tarafa yüklenecek vekalet ücretinin avukata ait olacağı öngörülmüştür. Böylece taraflar arasında ücret karşılaştırılmadığı durumlarda, avukatın sunduğu hizmetin karşılıksız kalmamasını sağlama ve vekil ile müvekkil arasında çıkacak ücret uyumsuzluklarına engel olma amacı güdülmüştür. Vekalet ücretinin davayı takip eden avukata ait olduğu yasal güvence altına alınmış olsa da, bu durum avukatlık ücretinin vekil ile müvekkil arasındaki bir iç sorun olma niteliğini ve avukatlık ücretinin kişisel hak olma özelliğini değiştirmemektedir..... Avukatla yapılacak sözleşmede ücret karşılaştırılırken, dava sonunda karşı tarafa yüklenecek avukatlık ücretinin gözletilmesi engellenmediğinden, itiraz konusu kuralla hak arama özgürlüğünün kullanılmasının zorlaştırıldığından ya da itiraz konusu kuralın adalet anlayışına aykırı olduğundan söz edilemez” görüşüne yer vermiştir.

54 Mehmet Şimşek; “Yargı Organlarınca Hükmedilen Vekâlet Ücretinin Aidiyeti Sorunu”, *Uyumsuzluk Mahkemesi Dergisi*, Aralık 2015; Sayı 6, s.557.

(Erişim: <http://www.uyumsuzluk.gov.tr/Resimler/Pdfler/Makaleler/01-12->

55 Ağar, Eller, a. g. e., s.406.

56 Çelikoğlu, a. g. e., s. 1132.

57 Çelikoğlu, a. g. e., s. 1132.

58 Kartal, a. g. e., s.298.; Ağar, Eller; a. g. e., s.399.

59 Ağar, Eller; a. g. e., s.398.

AvK m. 165’de “İş sahibinin birden çok olması halinde bunlardan her biri sulh veya her ne suretle olursa olsun taraflar arasında anlaşmayla sonuçlanan ve takipsiz bırakılan işlerde her iki taraf avukat ücretinin ödenmesi hususunda müteselsil borçlu sayılırlar.” hükmüne yer verilmiştir. Buna göre açılan bir davada taraflar sulh olmuş veya davayı takipsiz bırakmışlarsa karşı tarafa yükletilecek vekâlet ücretinin kapsamının ne olacağı konusundaki hukuk daireleri arasındaki görüş farklılığı Yargıtay İçtihadı Birleştirme Kurulunun “taraflardan her biri mahkemece hükmedilecek ve karşı tarafa yükletilecek vekâlet ücretinden müteselsil borçlu olarak sorumlu olacak, ancak tarafların kendi müvekkilleriyle yaptıkları avukatlık sözleşmesi kapsamındaki ücret nedeniyle sorumlu tutulmayacaktır” şeklindeki kararıyla çözüme kavuşmuştur.⁶⁰ Karşı vekâlet ücretinden avukatın kendi müvekkilinin de müteselsil borçlu olarak sorumlu tutulması borca ilişkin hukuksal statüyü değiştirmektedir. Sulh olma durumunda karşı vekâlet ücretini ücretin kanuni borçlusu olarak kendi müvekkilinden tahsil ettiğinde avukat GV’ye tabi olur. Ancak karşı tarafa ve kendi müvekkiline sunulan bir hizmet bulunmaması nedeniyle KDV’ye tâbi olmaz. Ödeyenin GVK m.94’e göre vergi sorumlusu olması halinde GV tevkifatı yapılacağı tabiidir.

AvK’nın 164/son fıkrasında yer alan “Dava sonunda, kararlar tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenecek “...vekâlet ücreti avukata aittir” demesi karşı vekâlet ücretinin avukat bakımından konumunu göstermekte *Bu ücret, iş sahibinin borcu nedeniyle takas ve mahsup edilemez, haczedilemez*” şeklindeki hükmü ücrete sağlanan güvenceyi göstermektedir.

Avukatla müvekkil arasındaki vekâlet ücreti taraflar arsında serbestçe belirlenirken, karşı vekâlet ücreti HMK uyarınca Avukatlık Asgari Ücret Tarifesine göre belirlenir ve miktarını hâkim tayin eder. Bu

⁶⁰ . Yargıtay İçtihatları Birleştirme Büyük Genel Kurulu’nun, 05.10.2018 tarih ve E: 2017/6,K:2018/9 nolu kararı. (Avukatlık Kanunu’nun 165. maddesinde düzenlenen “ücret dolayısıyla müteselsil sorumluluk” hâllerinden olan “sulh veya her ne suretle olursa olsun taraflar arasında anlaşma ile sonuçlanan ve takipsiz bırakılan işlerde” karşı tarafın avukatı lehine her iki tarafın müteselsil olarak ödenmesinden sorumlu olacağı avukatlık ücreti kapsamına avukat ile iş sahibi arasında yapılan avukatlık ücret sözleşmesine göre avukata ödenmesi gereken akdi vekâlet ücreti dâhil değildir).

takdirde hâkim, avukat ile müvekkil arasındaki sözleşmede belirlenen tutarı dikkate almaz. Bir başka ifadeyle avukat ile müvekkili arasında kararlaştırılan avukatlık ücreti, yargılama gideri olarak davayı kaybeden tarafa yüklenen vekâlet ücretine etki etmez.⁶¹ Tarife Türkiye Barolar Birliği Başkanlığı tarafından “Tebliğ” şeklinde, her yıl için geçerli olmak üzere yıldan yıla yayınlanır.⁶² Tarifenin amaç ve kapsam başlıklı 1. maddesinde “...ayrıca kanun gereği mahkemelerce karşı tarafa yükletilmesi gereken avukatlık ücretinin tayin ve takdirinde, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu ve bu Tarife hükümleri uygulanır.” denmiş ve 21. maddesinde “avukatlık ücretinin takdirinde, hukuki yardımın tamamlandığı veya dava sonunda hüküm verildiği tarihte yürürlükte olan” tarifenin esas alınacağı belirtilmiştir. Karşı vekâlet ücretinin hesaplanması bakımından serbest çalışan avukatlar ile ücretli veya kamuda istihdam edilen avukatlar açısından bir ayırım gözetilmediği gibi muafiyet düzenlemesi de yoktur.⁶³

Karşı vekâlet ücretlerinde KDV sorunu avukatlık asgari ücret tarifesi ile başlamıştır.⁶⁴ Daha önceki yıllarda olmamasına karşın 2003 yılına ilişkin tarifede⁶⁵tarifedeki ücretlere “...Katma Değer Vergisi ayrıca ilave edilir” hükmü vergide kanunilik ilkesinin zedelenmesi açısından tartışmalar başlamış ve yoğunlaşarak devam etmiştir.⁶⁶ Kanunun vergi yükü getirilmediği durumda, amacı ücret belirlemesi olan bir tarifeye “KDV hesaplanıp ayrıca ilave edilecektir” şeklindeki düzenlemenin kanunilik ilkesine aykırılık arz eder.⁶⁷ Her ne kadar KDV’ye ilişkin sorun Yargıtay kararları ışığında bir ölçüde çözümlenmiş görünse de hukuki bakımdan tartışma hala devam etmektedir.⁶⁸

⁶¹ Biyan, a. g. e., s.250.

⁶² Resmi Gazete, 30 Aralık 2017, Sayı 30286.

⁶³ Aslan, a.g. e., s.280.

⁶⁴ Aslan, a.g.e., s.276.

⁶⁵ Resmi Gazete 28.11.2002, Sayı 24950.

⁶⁶ Tarifedeki ücretlerden KDV’nin dışarıda olduğuna işaret edilmesi Avukatların gelirini artırmayı amaçlarken, tarifedeki ücretlerin KDV dahil olacağına ilişkin KDVK m. 20/4’deki “Belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler Tarife ve ... KDV dahil edilerek tespit olunur KDV ayrıca müşteriye intikal ettirilmez” hükmü kapsamında ücretlerin KDV dâhil olduğu dikkate alındığında net ücretlerin azalması sonucunu doğurmuştur.

⁶⁷ Aslan, a. g.e., s.281.

⁶⁸ Açar, Eller; a. g. e., s. s.389.

a. Karşı Vekâlet Ücretinin Avukat Lehine Doğduğu Görüşü

Karşı vekâlet ücretinin borçlusu dava aleyhine sonuçlanan taraf alacaklısı ise avukattır. AvK'nın 164. maddesinin son fıkrasındaki "aittir" kavramı anılan ücretin avukat üzerine doğduğunu ortaya koyan bir kesinlik içermektedir. Bu düzenleme karşı vekâlet ücreti üzerindeki hakkın avukata ait olduğunu doğrudan avukat üzerine doğduğu bunu üzerinde başka bir kişinin tasarrufta bulunamayacağını gösterir. AvK m. 164/5 hükmü doktrinde ve Yargıtay içtihatlarında benimsendiği üzere avukat-müvekkil ilişkisine ilişkin bir maddi hukuk normudur.⁶⁹

Karşı vekâlet ücretinin davanın tarafı olan müvekkile ait olacağına dair avukatla yapılacak bir sözleşme hükmünün geçerli olup olmayacağı konusu tartışmalıdır.⁷⁰ AvK'daki "...avukata aittir..." hükmünün emredici hüküm olduğu anlaşılmaktadır.⁷¹ Maddenin her hangi bir kayıt ve şarta bağlı olmaksızın düzenlemiş olması yasa koyucunun iradesinin bu doğrultuda olduğunu göstermektedir.⁷² Bu noktadan hareketle avukatın öncelikle kendi üzerine doğan hakkını başkasına devretmesine sınırlama getiren bir kuralın da bulunmadığı görülmektedir. AvK m. 164/5 hükmü uyarınca da, lehine karar verilen tarafça tahsil edilecek avukatlık ücretinin vekil avukata verileceği kabul edilmektedir.⁷³ Avukatlık sözleşmesinde "Mahkemece takdir edilecek

⁶⁹ Çelikoğlu, a. g. e., s.1132.

⁷⁰ Avukatlık Kanunu'nun 164. maddesinin son fıkrasının 02.05.2001 tarihli 4667 sayılı Kanun'un 77. maddesiyle yapılan değişiklikten önceki hali; "Avukatla iş sahibi arasında aksine yazılı sözleşme bulunmadıkça tarifeye dayanarak karşı tarafa yüklenecek avukatlık ücreti avukata aittir." şeklinde olup avukatla müvekkil arasında yapılacak bir anlaşmayla karşı vekâlet ücretinin müvekkile ait olabilmesi mümkündür. Fıkra "dava sonunda, kararlar tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenecek vekâlet ücreti avukata aittir" şeklindeki yapılan değişikliğin bu konuda kanun hükmü aksine anlaşma yapılması imkânını ortadan kaldırdığı ve karşı vekâlet ücretinin müvekkile ait olacağı şeklinde sözleşmeye hüküm konulmasını kısıtlandığı ve sonuç olarak da karşı vekâlet ücretinin avukata ait olacağını kesin bir biçimde düzenlediği anlaşılmaktadır.

⁷¹ Açar, Eller, a. g. e., s. 400; Karşı görüş için bkz, Çelikoğlu, "Karşı..." s. 1131; (Av.K m. 164/5 hükmünün emredici olup olmadığı tartışmaları bakımından belirtmek gerekir ki, bu tartışma hükmün lafzi yorum temelinde anlamlandırılmasından kaynaklanmaktadır. Söz konusu Kanun hükmü esasen taraf ve avukat arasındaki avukatlık sözleşmesi çerçevesinde müvekkilin avukata olan ücret borcunun ifasını teminat altına almaya matuf bir düzenlemedir; dolayısıyla, bu hüküm tahmilli ücretin sözleşmeden bağımsız olarak her hâlikârda avukata verilmesini de gerektirmez).

⁷² Şimşek;" a.g.e., s.554.

⁷³ Çelikoğlu, a. g. e., s. 1127.

vekâlet ücretinin iş sahibine ait olacaktır.” hükmüne yer verilmiş olması halinde dahi bu hüküm sonuç doğurmayacak ve AvK’nın 163/2 nedeniyle, avukatlık sözleşmesinin kalan kısmı bu geçersizlikten etkilenmeyecektir.⁷⁴

AvK m.164/son fıkrasının ikinci cümlesindeki *“bu ücret iş sahibinin borcu nedeniyle takas ve mahsup edilemez, haczedilemez”* şeklindeki hüküm ilk bakışta karşı vekâlet ücreti üzerinde müvekkilin bir tasarruf hakkının olup olmadığı konusunda tereddüt hâsıl edecek karakterdedir. Yasa koyucu, bu hükümde iş sahibinin, mahkemece hükmolunacak vekâlet ücreti ile her türlü ilgisini açık biçimde koparmayı düşünmüştür.⁷⁵ Anılan hüküm karşı vekâlet ücretinin müvekkil ile karşı taraf arasındaki takas veya mahsup hakkı doğuran ilişkilerden etkilenmeyeceğini göstermesi yanında ücret üzerindeki hakların avukata ait olduğunu göstermektedir. Karşı vekâlet ücreti üzerinde müvekkilin doğrudan hak sahibi kabul edilmemesi o alaktan vazgeçmesini de engeller. Karşı vekâlet ücretinin iş sahibine ait olacağı geçerli olarak kararlaştırılabilir mi? Bu ücretin iş sahibinin borcu nedeniyle takas ve mahsup edilemeyeceğini, haczedilemeyeceğini öngören son cümlesi dikkate alındığında, bu soruya olumsuz yanıt verilmesi daha doğru olur.⁷⁶

Davayı kaybedenin müvekkile ödemek durumunda olduğu karşı vekâlet ücretinin müvekkil tarafından avukatlık sözleşmesi kapsamında yapılan bir ödeme olarak kabulüne imkân yoktur. Avukatlık sözleşmesinde ne müvekkille ne de karşı taraf arasında karşı vekâlet ücretini konu alan bir hizmet ilişkisi vardır. Karşı vekâlet ücreti bakımından avukatla müvekkil, müvekkil ile de karşı taraf arasında kanundan doğan bir ilişki bulunur. Avukatla müvekkil arasında bir sözleşme kapsamında kararlaştırılan avukatlık ücreti ile mahkemelerce haksız çıkan taraf aleyhine hükmolunan avukatlık ücreti farklı niteliğe sahiptir.⁷⁷

Karşı vekâlet ücretinin avukata ait olacağını hükmüyle iki noktaya açıklık getirilmesi amaçlanmıştır. Bunlardan ilki borcun kaynağının yargılama gideri sayılan vekâlet ücreti olduğu, ikincisi borcun alacak-

⁷⁴ Burcuoğlu, a. g. e., s.69.

⁷⁵ Burcuoğlu, a. g. e., s. 69.

⁷⁶ Burcuoğlu, a. g. e., s.69.

⁷⁷ Biyan, a. g. e., s. 250.

lısı olarak avukatın gösterilmesidir. Kanun koyucu bu değişiklikle aslında borcun kaynağını değiştirmemiştir. Sadece davada haklı çıkan tarafa ait olması gereken bir yargılama gideri kaleminin avukata ait olacağını belirtmiştir.⁷⁸

Karşı vekâlet ücretinin avukat lehine doğduğunun kabulü durumunda KDV bakımından değerlendirme yapılırsa avukatın davayı kaybedene bir hizmet sunması söz konusu olmaması ve dolayısıyla vergiyi doğuran olayın yokluğu nedeniyle karşı vekâlet ücreti üzerinden KDV hesaplanmaz. Ancak, avukatın elde ettiği karşı vekâlet ücreti tahsil edildiğinde avukat bakımından GV'sinin doğacağı açıktır.

Karşı vekâlet ücretinin avukata yapılması söz konusu olursa dava aleyhine sonuçlanan tarafın Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi uyarınca vergi sorumlusu olması halinde %20 nispetinde gelir vergisi tevkifatı yapması gerekir.⁷⁹ Avukatlık ücret tarifesine göre ödenecek avukatlık ücretinden GV tevkifatının yapılması gerektiği durumlarda, ücretten öncelikle iç yüzde yoluyla KDV'nin indirilmesi GV tevkifatının ise kalan tutar üzerinden yapılması gerekir.⁸⁰ Bir başka ifadeyle KDV, GV tevkifat matrahına değil, GV tevkifatı KDV matrahı dâhil olur. KDVK m. 24/b'de "vergi resim harç, payı fon karşılığı gibi unsurların KDV'ye dâhil olduğu hükme bağlanmıştır.

Karşı vekâlet ücretinin avukata ait ve KDV'ye tabi olacağının kabulü halinde -tahsil edilmemiş veya edilemeyecek olsa bile- davaya ilişkin nihai kararının verildiği an itibarıyla KDV doğmuş olacağından avukatın o dönem KDV hesaplayıp beyan etmesi gerekir. Görüldüğü üzere karşı vekâlet ücreti tahsil edilmedikçe GV söz konusu olmayacak, ancak KDV hesaplanacaktır. Bunun sebebi her iki vergi bakımından vergiyi doğuran olayın farklı esaslara bağlanmış olmasındandır.

B. Karşı Vekâlet Ücretinin Müvekkil Lehine Doğduğu Görüşü

AvK m.164/son fıkrasının 2. cümlesindeki "bu ücret iş sahibinin borcu nedeniyle takas ve mahsup edilemez, haczedilemez" ifadesin-

⁷⁸ Ağar, Eller; a. g. e., s. 400.

⁷⁹ Türkay, a. g. e., s.320.

⁸⁰ Coşkun Aras, Y. Ziya Usta; "Avukatlık Asgari Ücret Tarifesine Göre Yapılacak Vekâlet Ücret Ödemelerinde Ayrıca KDV Uygulanmayacağı", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:14, Sayı 162, s. 133.

deki “iş sahibi” kavramı borç ilişkisinin alacaklı tarafının müvekkil olduğu yorumu yapmaya müsaittir. Müvekkil mahkemeye karar altına alınan karşı vekâlet ücreti dışındaki hakları elde edip etmemekte serbest olmakla beraber karşı vekâlet ücreti bakımından kendisine aynı imkân sağlanmamıştır. Davada haklı çıkan tarafın alacak hakkının yasama siyaseti ile alacağın kanundan doğan temlik ile avukata intikal etmesinin sonucudur.⁸¹ Temlik gerçekleştiği andan itibaren alacaklının alacak üzerindeki hakkı temlik alana geçer. Gerçekleşen temlikle müvekkil bir bakıma karşı vekâlet ücretinin tahsili bakımından avukatın aracısı konumuna gelmektedir. Adeta avukata ait olan yargılama gideri olarak kararlaştırılan ücret müvekkil tarafından tahsil edilmekte sonra avukata aktarılmaktadır. Dolayısıyla karşı vekâlet ücretine ulaşırken avukatın müvekkiliyle kurduğu ilişki *ara işlem*dir. Avukat tarafından müvekkile düzenlenen belge de ara işlemi gösteren belge olmak durumundadır. Ekonomik sonuç olarak karşı vekâlet ücreti sözleşmeyle kararlaştırılan avukatlık ücretine ek olarak müvekkilce tahsil olunup avukata verilmesi ya da avukatça vekâleten tahsil olunmak durumundadır.

Avukatın karşı vekâlet ücreti için müvekkile yönelen ve doğrudan doğruya müvekkile verdiği bir hizmetten bahsedilemez. Ortada bir hizmet olmayınca alınan bedelin de hizmetle doğrudan bağlantısının bulunduğu⁸² ve KDV’ye tabi olacağı söylenemez.

Karşı vekâlet ücretinin avukatla arasında ilişkisi fer’i derecededir. Müvekkil karşı vekil ücretini tahsil yoluna gitmediği durumda karşı vekâlet ücretinin avukat için hiçbir anlamı kalmaz. Karşı vekâlet ücretinin müvekkile ait olduğu kabul edildiğinde müvekkil karşı vekâlet ücretini tahsil için harekete geçmediğinde avukat ne yapabilecek ve Kanunla kendisine ait olduğu belirtilen bu ücreti kimden tahsil edecektir? Karşı vekâlet ücretinin kaynağı avukatın müvekkiline hizmet ifasından doğmuş olsa idi, davada haksız çıkan taraf ödemekten imtina ettiğinde, avukatın müvekkilinden bu ücretin kendisine ödenmesini talep etme hakkı olur idi.⁸³ Bunun mümkün olmamasının sebebinin, alacağın hizmet ifasından kaynaklanması değil, bir anlamıyla kanuni

⁸¹ Ağar, Eller; a. g. e., s.411.

⁸² Soydan, a. g. e., s.123.

⁸³ Ağar, Eller, a.g.e.,s. 411.

temlik olduğu ileri sürülebilir. TBK'nın 191/2 maddesi uyarınca kanuni temlikte önceki alacaklının garanti yükümlülüğü bulunmaz. Bu nedenle de avukatın temlik eden müvekkilden talep hakkı doğmaz.

GV ve KDV bakımından değerlendirildiğinde, dava müvekkilin ticari ve zirai faaliyetiyle ilgili olması durumunda karşı vekâlet ücreti müvekkilin durumuna göre gelir veya kurumlar vergisi bakımından gelir sayılır. Müvekkilin avukata ödeme sırasında da tevkifat yükümlülüğü ortaya çıkar.

KDV bakımından avukatın ve/veya müvekkilin davayı kaybedene bir hizmet sunması söz konusu değildir. Bu nedenle tahsil edilip edilmemesi önemli olmaksızın karşı vekâlet ücreti üzerinden KDV doğmaz. Avukat tarafından müvekkile sunulan bir hizmetin varlığı bir an için kabul edilse bile karşı vekâlet ücreti tahsil edilmediğinde de davaya ilişkin kararın verilmesiyle KDV'nin doğduğunun kabulü ve ilgili dönem KDV'sinin hesaplanarak avukat tarafından beyan edilmesi gerekecektir.

B-Hukuk Muhakemeleri Kanunu'na Göre Karşı Vekâlet Ücreti⁸⁴

HMK'm.323' de yargılama giderleri sayma yoluyla belirtilmiş olup (ğ) bendinde "... Vekille takip edilen davalarda kanun gereğince takdir olu-

⁸⁴ Şimşek, eserinin 559. sayfasında; "karşı vekâlet ücretini davayı kazananın olabileceğince dava açılmadan önceki eski haline iadesini sağlamak amacı dikkate alındığında müvekkile ait olmasını "Ancak bu haklarını gereği gibi kullanabilmeleri için, dava sonunda haklı çıkan tarafın, diğer yargılama giderlerini geri aldığı gibi, kendisini temsil eden avukatına ödemediği avukatlık ücretinin tamamını veya belli bir kısmını geri alabilmesi gerekmektedir. Ödediği avukatlık ücretini geri alamaması halinde ilgili kişi bir tercihte bulunacak ve ya dava açmayacak ya da kendisini avukatla temsil ettirmeyecektir. Kendisine karşı dava açılan kişinin ise böyle bir tercih hakkı da bulunmayıp, kendisini avukatla temsil ettirmek konusunda bir karar vermesi gerekecektir. Görüldüğü gibi, yargı organlarıncâ hükmedilen vekâlet ücretinin tarafa ait olması gerekmektedir. Aksi durum, hak arama özgürlüğüne aykırı olduğu gibi, gerek bir davada haklı çıkan kişinin maddi kayıplarının tam olarak giderilememesi, gerekse haksız çıkan tarafca, aralarında hiçbir ilişki olmadığı halde karşı tarafın avukatına belli bir tutarda para ödemesi nedeniyle, hem davayı kazanan ve hem de kaybedenin mülkiyet hakkının ihlali anlamına gelmektedir." görüşünü savunmakta ve karşı vekâlet ücretinin avukata ait olmasına dair kuralın (AvK m.164/5) hak arama özgürlüğünü ihlal ettiği görüşünü desteklemektedir. Karşı taraf aleyhine hükmedilen vekâlet ücretinin hem yargılama gideri olarak kabul edilmesi, hem de bu paranın bu yargılama giderini yapması asla mümkün olmayan avukata ait olduğunun kabul edilmesi büyük bir çelişkidir" görüşünü de ileri sürmektedir. Şimşek, ag.e., s. 559.

nacak vekâlet ücreti..." hükmüne yer verilmiştir. HMK'nın 330. maddesinde ise "*Vekil ile takip edilen davalarda mahkemece, kanuna göre takdir olunacak vekâlet ücreti, taraf lehine hükmedilir.*" denmiştir. Yargılama giderleri arasında yer bulan avukatlık ücretinin ortaya çıkmasının öncelikle ilgili tarafın kendisini bir avukatla temsil ettirmesine bağlı olduğu açıktır. Karşı vekâlet ücreti haklı olduğu davada kendisini mahkemeler önünde avukat ile savunmak zorunda olan kişinin yapmış olduğu masrafın haksız olan karşı taraftan alınarak zararın giderilmesini hedeflemektedir. Av.K m. 164/5 hükmünde karşı taraf vekâlet ücretinin avukata aidiyeti yönündeki düzenleme Hukukumuzda yargılama masrafları meyanında avukatlık ücreti tahminine ilişkin genel kural doğrultusunda açıklanırsa, söz konusu AvK hükmü hukukumuzda karşı tarafa ücret-masraf tahmininin hukuki sebebini ve niteliğini değiştiren bir içeriğe sahip değildir.⁸⁵

HMK'nın 326. maddesinde "*yargılama giderlerinin, aleyhine hüküm verilen taraftan alınmasına karar verileceği ve davada iki taraftan her biri kısmen haklı çıkması halinde, mahkeme yargılama giderlerini tarafların haklılık oranına göre paylaşılacağı*" belirtilmiştir. Yargılama giderlerinden davada haksız çıkan tarafın sorumlu tutulması bakımından Hukukumuzda kabul edilen genel kural kusursuz sorumluluğa dayalı bir masraf tazmin yükümlülüğü öngörmektedir.⁸⁶ Bununla beraber karşı vekâlet ücreti için diğer yargılama masraflarına nazaran tam bir tazmin esası benimsenmiş olmayıp kazanan tarafın avukatına ödediği ücretin oluşturduğu masraf formel olarak sınırlandırılmıştır.⁸⁷ Bu sonuç haksız bir iş veya işlem nedeniyle dava açmak zorunda kalan ya da kendisine karşı haksız bir şekilde dava açılan kişinin katlandığı masrafların söz konusu kişiye iadesinin sağlanması, adalet anlayışının, hakkaniyetin, Anayasayla ve uluslararası sözleşmelerle korunan mülkiyet hakkının korunması ve hak arama özgürlüğü ilkelerinin gereğine dayanır.⁸⁸ Usul Kurallarımız avukatla temsil olunan davalarda kural olarak aleyhine karar verilen tarafın karşı tarafa diğer yargılama masraflarının yanı sıra formel olarak belirlenmiş tarifeye göre belirli

⁸⁵ Çelikoğlu, a. g. e., s. 1128.

⁸⁶ Çelikoğlu, a. g. e., s. 1132.

⁸⁷ Çelikoğlu, a. g. e., s. 1132.

⁸⁸ Şimşek, a. g. e., s. 553

bir avukatlık ücreti ödemesine hükmedilmesini amirdir.⁸⁹ Bu haliyle karşı vekâlet ücreti yargılama çerçevesindeki diğer giderlerden nitelik itibarıyla farklılık arz eder. Her şeyden önce yargılamanın yürümesi için zorunlu olan posta ve diğer yargılama giderlerinin karşı vekâlet ücretinden amacı farklıdır. Karşı vekâlet ücreti dışında yapılan giderler yargılama sırasında dava sonuçlanıncaya kadar yapılan harcamalara karşılık olarak gerçekleştirilir. HMK’da karşı vekâlet ücreti, yargılama sırasında yapılan bir harcama (sarf) karşılığı olmamakla birlikte dava sonunda haklı çıkan lehine hükmedilen yargılama gideri kalemlerinden biri olarak sayılmıştır.

HMK m.330 müvekkil ile dava aleyhine sonuçlanan arasındaki ilişkiyi, AvK m.164/5 ise müvekkil ile avukat arasındaki hukuki ilişkiyi düzenlediği açıktır. Karşı vekâlet ücretinin doğrudan avukat lehine değil, yargılama gideri kapsamında davayı kazanan taraf lehine hükmedilmesi mahkeme kararlarının taraflar için oluşturulacağı, onların leh ve aleyhlerine sonuç yaratacağı ilkesinin uygulanmasının bir gereğidir. HMK m. 330’un ihdas edilmiş olmasının amacı mahkeme kararının davanın tarafları bakımından sonuçlandırılması gereğinin doğal bir sonucu olarak görülebilir.

HMK’nın 330’daki “karşı vekâlet ücretinin taraf lehine hükmedilmesi” ile AvK’nın m. 164/son’daki “karşı tarafa yüklenecek vekâlet ücreti avukata aittir” normu birbiriyle çatışmaktadır.⁹⁰ Özel hüküm varken genel hüküm getirilirse genel hükmün özel hükmü kaldırma

⁸⁹ Çelikoğlu, a. g. e., s.1104.

⁹⁰ Aynı konuda farklı hükümler içeren iki kanundan hangisinin uygulanması gerektiğinin ortaya konulması ve aralarındaki çatışmanın giderilmesi gerekir. Karşı vekâlet ücretinin aidiyeti bakımından AvK’daki hüküm; HMK’daki düzenlemeye göre “özel hüküm” olmasına rağmen, HMK’daki değişikliğin sonradan yürürlüğe girdiği dikkate alındığında, meselenin çözümünde eski tarihli özel kanun ile yeni tarihli genel kanundan hangisinin uygulanması gerektiğinin tespiti yapılmalıdır. Her iki norm kanun düzeyinde olduğundan normlar hiyerarşisine göre aynı düzeydedir. Geriye önceki-sonraki norm ile özel ve genel norm mukayesesi kalmaktadır. Ancak, AvK’daki düzenlemenin “önceki tarihli ve özel hüküm” HMK’daki düzenlemenin “sonraki tarihli ve genel hüküm” durumunda olması nedeniyle aralarında çapraz çatışma vardır. Bu nedenle tek bir ilkeye bakarak çatışmayı çözmek mümkün değildir. Aynı düzeyde yer alan önceki özel kanun ile sonraki genel kanun arasında çatışma varsa çatışmanın nasıl giderileceği yönünde pozitif hukukun bir düzenlemesi yoktur. Bu iki ilkedен herhangi birinin uygulanması durumunda ulaşılabilecek sonuç diğer ilkenin esas alınmasıyla ulaşılabilecek sonuçtan her durumda farklı olacaktır.

amaç ve iradesinin bulunup bulunmadığının araştırılması gerekir. Bu konu doktrinde de tartışmalı olmakla beraber daha ağır basan görüş, önceki tarihli özel kanunun, sonraki tarihli genel kanun ile yürürlükten kaldırmayacağı yönündedir.⁹¹ Av.K m. 164/5 hükmü bilahare yürürlüğe giren HMK m. 330 hükmünü ilga etmiş olmadığı gibi HMK m. 330'un da Av.K m. 164/5 hükmünü ilga etmesi söz konusu değildir.⁹² Açıkça belirtilmediği sürece genel hükümler içeren bir normun özel hükümler içeren bir normu örtülü olarak yürürlükten kaldırdığını kabul etmek hukukun genel mantığı ile bağdaşmaz.⁹³ Bu bakımdan değerlendirildiğinde, HMK'nın karşı vekâlet ücreti için kullandığı "lehi-ne hükmedilir" ifadesi bu ücretin AvK dikkate alındığında müvekkile ait olacağını göstermeye yetmez. Karşı vekâlet ücretinin müvekkil lehine hükmedilmesinin AvK'daki hükmü zımnen yürürlükten kaldırma ve etkisiz kılma amacı güttüğü de söylenemez. Nitekim HMK m.330 gerekçesinde bu yönde bir irade oluşturulması söz konusu değildir.

Her iki düzenleme birlikte dikkate alındığında karşı vekâlet ücretinin önce müvekkile, sonra müvekkilden avukata geçişinin düzenlendiği bu nedenle mahkeme kararında kararlaştırılan ücretinin *ara işlemle* avukata aktarılması gerektiği anlaşılmaktadır. Aksine yorum, bu ücretin ilk ve son hak sahibinin müvekkil olduğunu gösterir ki, bu durum AvK'daki hükmü yok hale getirir. AvK m.164 hükmü ortada iken müvekkil karşı vekâlet ücretini tahsil yoluna gitmez veya gidip vekil avukata vermezse ne olacaktır? Avukat bütün bunlar için müvekkili aleyhine icra veya dava yoluna gitmek zorunda kalacak mıdır?

Karşı vekâlet ücreti gerçek bir harcamanın karşılığı olmayıp yargılama sonucunda belli edilen bir ücrettir. Karşı vekâlet ücreti üzerinde müvekkilin tam bir tasarruf hakkından bahsedilemezse de mahkeme kararıyla müvekkilin mal varlığına alacak olarak giren bu tutar için aynı anda avukat alacaklı hale gelmektedir. Bir başka ifadeyle karşı vekil ücreti, doğduğu anda müvekkilin aktif ve pasifinde aynı miktarda değişiklik meydana gelir. Ancak bu durum karşı vekâlet ücretinin

⁹¹ Kemal Gözler, Hukuka Giriş,14. b., Ekin Kitabevi, Bursa, 2017, s.370.

⁹² Çelikoğlu, a. g. e., s. 1128. Aksi yönde görüş Şimşek, a.g. e., s. 544. sayfasında, "HMK'nın 330. maddesi ile Avukatlık Kanunu'nun 164. maddesinin son fıkrasının zımnen ilga edildiğinin kabulü zorunludur" görüşünde olduğunu ifade etmiştir.

⁹³ Ahmet Güneş; Hukuk Metodolojisi, 2.b., Ekin Yayınevi, Bursa, 2017, s.161.

önce müvekkilin mal varlığına girmesi gerçeğini değiştirmez. Kanun koyucu karşı vekâlet ücretinin doğrudan avukatın malvarlığına dâhil edilmesi ölçeğinde bir hak tanımak isteseydi, müvekkilin borcu için avukatın malvarlığına dâhil bir değer haczi mümkün olmadığına göre, Kanunda onun haczolunamayacağına ve takasa konu edilemeyeceğine yer verilmemiş olması gerekirdi. Bu açıdan, burada, avukatlık ücreti alacağının tahsilini garanti etmek üzere, tarafın malvarlığına dâhil olan bir değer üzerinde -adeta rehin hakkı tesis edercesine- avukat lehine bir haciz ve takas yasağı kuralı konulmuştur.⁹⁴ Bütün bu durumlar karşı vekâlet ücretinin müvekkilin mal varlığında net bir değişme sonucu doğurmasa da karşı vekâlet ücretinin müvekkilin mal varlığında bulunduğu gerçeğini değiştirmez.

Anayasa Mahkemesi yapılan bir bireysel başvuru⁹⁵ ile ilgili kararın “değerlendirme” kısmının 26 ve 27. başlıklarında⁹⁶ ve diğer yargı kararlarında karşı vekâlet ücretinin niteliği konusunda yer verilen açık-

⁹⁴ Celikoğlu, a. g. e., ss.1130-1131.

⁹⁵ Başvuru Numarası: 2012/615, Karar Tarihi: 21.11.2013. (Erişim: <http://kararlaryeni.anayasa.gov.tr/BireyselKarar/Content/baceaf71-f4ee-4482-9da6-13018a0c13f6?wordsOnly=False>)

⁹⁶ Anayasa Mahkemesi'nin ilgili kararının değerlendirme kısmındaki başlıklardaki açıklamalara sırasıyla aşağıda yer verilmiştir.

26. başlıktaki açıklamalar: 6100 sayılı Kanun'un 330. maddesinde açıkça, takdir olunacak vekâlet ücretine taraf lehine karar verileceği ifade edilmiştir. Bu maddenin gerekçesinde 1136 sayılı Kanun'un 164. maddesinin beşinci fıkrasında geçen “vekâlet ücreti avukata aittir” hükmünün kararın taraflar için oluşturulduğu ve onların lehlerine ve aleyhlerine sonuç yaratacağı prensibinin uygulanmasına engel olmadığı, 1136 sayılı Kanun'daki hükmün avukat ile müvekkil arasındaki hukuki ilişkide geçerli olacağı, düzenlemede geçen vekâlet ücretinin avukatla müvekkili arasında yapılan sözleşmede geçen ücret olmadığı, mahkemeye taraf lehine hükmedilen yargılama giderleri kapsamında bir ücret olduğu belirtilmiştir. Konuyla ilgili yerleşik Yargıtay içtihatları da bu yöndedir.

27. başlıktaki açıklamalar: 6100 ve 1136 sayılı Kanunların bahsedilen hükümleri önceki ve sonraki kanun ilişkisi çerçevesinde incelendiğinde, 6100 sayılı Kanun'un 1136 sayılı Kanun'dan daha yeni tarihli olduğu ve üstelik 6100 sayılı Kanun'un 330. maddesinin gerekçesinde 1136 sayılı Kanun'un 164. maddesinin nasıl anlaşılması gerektiği izah edilerek bir anlamda 164. maddenin beşinci fıkrası hükmünün anlamının değiştirildiği anlaşılmaktadır. Konu özel ve genel kanun ilişkisi çerçevesinde incelendiğinde ise 1136 sayılı Kanun'un adından da anlaşılacağı üzere avukatlık mesleği konusunda özel kanun olduğu, bunun yanında 6100 sayılı Kanun'un toplam 12 kısımdan oluştuğu, yedinci kısmın “Yargılama Giderleri ve Adli Yardım” başlığını taşıdığı ve mahkemelerce hükmedilen vekâlet ücretiyle ilgili hükümlerin burada yer aldığı, dolayısıyla yargılama gideri olan ve mahkemelerce hükmedilen vekâlet ücreti konusunda özel kanunun da 6100 sayılı Kanun olduğu görülmektedir.

lamalar çerçevesinde karşı vekâlet ücreti konusunda şu belirlemeler yapılabilir.

- Karşı vekil ücreti yönünden ilk aşamadaki ilişkinin dava aleyhine sonuçlanan ile müvekkil arasında gerçekleştiği,
- İkinci aşamadaki ilişkinin müvekkille avukat arasında doğduğu,
- Karşı vekâlet ücretinin davada kendisini vekil ile temsil ettirenin bulunması halinde zorunlu olduğu,
- Avukatlık mesleği bakımından AvK'nın özel kanun olduğu,
- Mahkemelerce hükmedilen vekâlet ücreti konusundaki özel kanunun HMK olduğu,
- Mahkemelerce re'sen hükmedilen yargılama giderinin bir parçası bulunduğu,
- AvK'daki (m.164) hükmün avukatla ile müvekkil arasındaki *iç ilişki bakımından geçerli olduğu*,
- Mahkemelerce hükmedilen vekâlet ücretinin yargılama giderlerinden ve tarafların hak ve yükümlülüğünde olduğu,
- Karşı vekâlet ücretini dava aleyhine sonuçlanan taraftan avukatın kendi adına hak sahibi sıfatıyla isteyemeyeceği,
- Avukatın karşı vekâlet ücretini ancak alacaklı müvekkil adına karşı taraf durumundaki borçludan isteyebileceği,

Yukarıdaki tespitler bütünüyle değerlendirildiğinde karşı vekâlet ücretinin karşılığı olan ücretin sunulan hizmetin varlığı veya yokluğu hususunda bir değerlendirme yapılmamıştır. KDV'ye tabi olma bakımından böyle bir ilişkinin varlığına ihtiyaç duyulur. Bu da ücretin KDV'ye tabi olup olmadığı açısından belirleme getirmekten uzaktır. Dava aleyhine sonuçlanan taraf ile müvekkil arasında karşı vekâlet ücretini konu alan bir hizmet ilişkisi ortaya konmadıkça KDV'ye tabi tutulamaz.

Müvekkil, davayı kaybedenden aldığı karşı vekâlet ücretini avukata vermekle yükümlü olan aracı kişi konumundadır. Yine bu durumda avukatın karşı vekâlet ücretini önce müvekkili adına ve hesaba tahsil etmesi ve daha sonra aynı ücreti müvekkilden tahsil etmesi durumunda müvekkile sunduğu bir hizmet var mıdır sorusunu akla

getirmektedir. Bu soruya vardır şeklinde bir cevap verilebilirse o zaman bunun (KDV bakımından vergiyi doğuran olayın) hangi şartlarda ve hangi anda meydana geldiğinin ortaya konması gerekir. Avukatın HMK'ya göre belirlenen ve müvekkil üzerinden kendisine ulaşan karşı vekâlet ücreti için müvekkile sunduğu bir hizmet yoktur. Bir an için karşı vekâlet ücretinin müvekkilin davaya ilişkin yargılama giderlerini azaltmaya yönelik olduğu düşünülse de karşı vekâlet ücretini avukata ödemesi zorunluluğu nedeniyle bu görüşe itibar edilemez. Avukatın karşı vekâlet ücretini konu alan bir hizmet sunumu ortaya konmadığı sürece karşı vekâlet ücreti KDV'ye tabi olmaz. Yargı kararlarında müvekkil ile avukat arasında karşı vekâlet ücretini konu alan bir hizmet ilişkisinin bulunduğu yönünde bir belirleme yoktur. Yargı kararlarında ücretin hizmet karşılığı olup olmadığı yönünden yaklaşılmamıştır.

Bir kişi bir davada kendisini birden fazla avukatla temsil ettirmek isterse her avukata ayrı ayrı ve tam ücret ödemek zorundadır. Zira her avukatın hizmeti ayrıdır ve ayrıca ücrete tâbidir. Diğer yandan davada birden fazla avukatla temsil edilen kişi haklı çıktığında hâkim, yargılama sonunda müvekkil kişi lehine sadece bir avukatla temsil edilmiş gibi bir yasal vekâlet ücretine hükmeder. Esasen bunun sebebi, yargılama sonunda hükmedilen karşı vekâlet ücretinin, bir hizmetin karşılığı olmayıp, bir yargılama gideri olmasından ileri gelmektedir.⁹⁷

Bir an için avukatın karşı vekâlet ücreti için müvekkile sunduğu bir hizmetin varlığı kabul edilirse o zaman da her davanın sonuçlandığı an itibarıyla müvekkile sunulan hizmet tamamlanmış olacağından, bu ücretin müvekkilden tahsil edilmesi şart olmadan avukatın davanın sonuçlandığı dönem KDV hesaplayıp beyan etmesi gerekir. Aşağıda açıklanacağı üzere, vergi idaresince tahsil edildiğinde KDV uygulanacağı belirtilmesi⁹⁸ karşısında müvekkille avukat arasındaki hizmet ilişkisinin bulunmadığını açık şekilde görülmektedir.

Karşı vekâlet ücretinin müvekkil adına hükmedilen bir yargılama gideri olması bu ücretin AvK kapsamında ekonomik bakımdan avukata ait olduğu gerçeğini değiştirecek ağırlıkta değildir. Bu açıdan, yargılamada aleyhine karar verilen tarafa avukatlık ücreti tahmili ye-

⁹⁷ Açar, Eller; a.g. e., s.409.

⁹⁸ VUK Gen. Teb. 375 ve KDV Genel Uygulama Tebliği I/B-4 kısmı

rine, “avukatlık ücret masrafı” tahmilinden söz etmek daha doğru olacağı ileri sürülmüştür.⁹⁹

Nihayetinde KDV’de iktisadi mükellef hizmetten yararlanandır. Karşı vekâlet ücretinin KDV’ye tabi olması için karşı vekâlet ücretini konu alan bir hizmet ve bundan yararlanmanın varlığının aranması şarttır. Oysa avukatın ne müvekkiline nede davayı kaybedene sunduğu somut olarak ortaya konabilmiştir.

IV- YARGI KARARLARI İLE İDARİ KARARLARDA KARŞI VEKÂLET ÜCRETİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

A-Yargının Görüşü

Yargının karşı vekâlet ücretinin KDV’ye tabi olduğuna ve olmadığına ilişkin çeşitli kararları vardır. KDV’ye tabi olmadığına ilişkin kararlar daha çok ilk derece yargı yerlerine, tabi olduğuna ilişkin görüşler yüksek mahkemelere aittir.

1. Karşı Vekâlet İlişkisinin KDV’ye Tabi Olmadığına İlişkin Kararlar

Karşı vekil ücretinin KDV’ye tabi olmadığına ilişkin mahkeme kararları davayı kaybedene **sunulan bir hizmetin olmaması** gerekçesine dayandırılmış olup, bu konudaki bazı mahkeme kararları aşağıda verilmiştir.

Kayseri Vergi Mahkemesi’nin 28.12.2016 tarih ev E:2016/851, K:2016/1261 sayılı kararı,

İstanbul 11. Vergi Mahkemesi’nin 23.12.2015 tarih ve E:2015/1343, K:2015/2592 sayılı kararı,

İstanbul 1. Vergi Mahkemesi’nin 31.12.2015 tarih ve E:2015/1679, K:2015/2838 sayılı kararı,¹⁰⁰

⁹⁹ Çelikoğlu, a. g. e., s.1132.

¹⁰⁰ İstanbul 1. Vergi Mahkemesi’nin 31.12.2015 tarih ve E:2015/1679, K:2015/2838 sayılı kararı: “...Avukatın gerek vekâlet sözleşmesine dayalı olarak müvekkilinden elde ettiği ücret, gerekse mahkeme kararıyla karşı taraftan elde ettiği ücret serbest meslek kazancı olup, serbest meslek kazancının katma değer vergisine tabi olabilmesi için bir hizmet sunumuna dayalı olması zorunludur. Hizmetin ise, tarafların karşılıklı iradeleriyle akdettikleri sözleşmeye dayalı olması ve bu hizmetin doğru-

Ankara Bölge İdare Mahkemesi'nin 26.11.2012 tarih ve E:2012/8746, K:2012/10619 sayılı kararı,¹⁰¹

2. Karşı Vekâlet İlişkinin KDV'ye Tâbi Olduğuna İlişkin Kararlar

KDV'ye tabi olmaya ilişkin kararlar yüksek yargı tarafından kanun yolu kapsamında verilen kararlardır. Farklı kararlar farklı sebeplere dayandırılmıştır. Bu noktadan hareketle yüksek yargının karşı vekâlet ücretinin KDV'ye tabi olduğuna ilişkin verdikleri kararları gerekçelerine göre üç gruba ayırmak mümkündür.

a. Karşı Vekalet Ücretinin Avukatlık Ücret Tarifesine Göre Belirlenmiş Olması Gerekçesine Dayandırılması

Ankara BİM 2. Vergi Dava Dairesi istinaf başvurusu üzerine verdiği 15.06.217 tarih ve E:2017/540, K:2017/1201 sayılı kararında, karşı vekalet ücretinin avukatlık ücret tarifesine göre belirlendiğinden bahisle KDVK'nın teslim ve hizmet işlemlerinde matrah başlıklı 20/4 maddesinin "*Belli tarifeğe göre fiyatı tespit edilen işler.....Katma Değer Vergisi dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye intikal ettirilmez.*" hükmüne dayanmıştır.¹⁰² Danıştay'ın 11. D. 2003/2422; K:2005/5835

¹⁰¹ dan doğruya ve münhasıran, muhatap için yapılmış olması gerekmektedir"
Ankara Bölge İdare Mahkemesi'nin 26.11.2012, tarih ve E:2012/8746, K:2012/10619 sayılı kararı: "...Haksız çıkan tarafın yaptığı ödemenin mahkeme masrafı, yargılama gideri niteliğinde olduğu, bu ödemenin, ödeyen açısından karşı taraf avukatından alınan herhangi bir hizmet bulunmadığından serbest meslek ödemesi şeklinde düşünülmemesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu durumda, serbest meslek makbuzu ancak serbest meslek erbabı tarafından hizmet verilen kişi adına düzenlenebilecek belge niteliğinde olduğundan, karşı tarafa verilmiş bir hizmet bulunmadığından, yargılama giderlerinin bir parçası niteliğindeki vekâlet ücretlerinden dolayı karşı tarafın avukatına yapılan ödemenin beyannameye gösterilmesi gerektiğinden hareketle yapılan cezalı tarhiyatta yasal isabet bulunmamaktadır..."

¹⁰² "...Avukatlık Kanunu'na göre haklı çıkan tarafın avukatına ait olan bu vekalet ücretinin, elde eden avukat için Gelir Vergisi Kanunu açısından elde edilen bir bedel olmasına rağmen, hem verilen hizmet karşılığı elde edilen bir bedel niteliğinde olmaması, hem de hizmet verilen kişiden tahsil edilen bir bedel olmaması sebebiyle, katma değer vergisinin konusuna girmediği yapılan tahakkuk işleminde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle kabul ederek, tahakkuk işlemini iptal eden Kayseri Vergi Mahkemesi'nin 28.12.2016 tarih ev E:2016/851, K: 2016/1261 sayılı kararının..." istinaf başvurusu üzerine, Ankara BİM 2. Vergi Dava Dairesi E:2017/540, K:2017/1201 sayılı kararında, "3065 sayılı Kanun'un yukarıda metni yazılı olan 20 nci maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca da belirli tarifeğe

sayılı kararı doğrudan karşı vekalet ücretini hedef alan bir kararı olmasa da “..Anayasa kuralına dayanılarak çıkarılan 3065 sayılı Kanun’un 20/4. maddesinde açıklandığı üzere, tarifelerde öngörülen miktarın içinde KDV’nin de bulunduğu, diğer bir ifade KDV’nin tarifede belirtilen miktar içinde yer aldığı belirtilmiştir. Bu itibarla, ilgili yasa hükmü gözetildiğinde, tarifedeki vekâlet ücretine ayrıca KDV eklenmesi mümkün değildir” şeklindedir. Aynı yönde olan kararların bazılarını aşağıda yer verilmiştir.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1.Vergi Dava Dairesi E:2017/2140, K2017/3659 sayılı kararı,

Ankara Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi E:2017/540, K:2017/1201 sayılı kararı,

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu’nun 06.10.2005 tarih ve E.2005/1580, K:2005/2294 sayılı kararı,

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu’nun 6.10.2005 gün ve E:2005/1580, K:2005/2294 sayılı kararı da aynı yöndedir.

Yukarıdaki kararlar karşı vekâlet ilişkisinde hizmet sunumunu dikkate alan ve yorumlayan kararlar değildir. Kararlarda karşı vekâlet ücretinin anılan Tarifeden hareketle peşinen KDV’ye tabi olduğu kabul edilmiştir. Oysa Avukatlık ücret tarifesi KDV’ye tabi olan işler bakımından bir sınırlama ve belirleme getiren ve KDV’nin nasıl bulunacağına ilişkin kararlardır. Tarife ve hükümlerinin uygulamasına geçilebilmesi için öncelikle KDV’ye tabi olma durumunun çözüme kavuşturulması gerekir. Mahkemeler karşı vekâlet ücretinde KDV bakımından vergiyi doğuran olayın varlığını ve bu ücretin KDV’ye tabi olup olmadığını tartışmaksızın gerekçesiz olarak, Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca hükmolunan avukatlık ücretini serbest meslek

göre fiyatı tespit edilen işlerde tarife bedelinin katma değer vergisi dahil edilerek tespit olunacağına açıkça hüküm altına alınmış olması karşısında Avukatlık Ücret Tarifesine göre hükmolunan avukatlık ücretinin içerisinde katma değer vergisinin de bulunduğu, dolayısıyla bu verginin ayrıştırılarak serbest meslek makbuzunda gösterilmek suretiyle katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir..... Buna göre; mahkemelerce Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca hükmolunan avukatlık ücreti, serbest meslek faaliyeti kapsamında katma değer vergisine tabi olup, bu ücrete dahil olan katma değer vergisinin ayrıştırılarak beyan edilmesi gerekmekte olup, dava konusu döneme ilişkin vekalet ücretinin, katma değer vergisine tabi olmayacağı gerekçesiyle ihtirazı kayıtlı verdiği beyannameye istinaden tahakkuk ettirilen dava konusu katma değer vergisinin iptali yolunda verilen kararda uygunluk görülmemiştir” denmiştir.

faaliyeti kapsamında KDV'ye tabi olduğu ön kabulünde bulunmuşlardır.

Mahkemeler bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olması başka bir şey bu kapsamda sunulan bir hizmetin var olup olmaması başka bir şeydir. Mahkemelerin gelir vergisi için geçerli olan bir uygulamanın KDV'de geçerli olacağı yönündeki yaklaşımı iki vergi arasındaki vergiyi doğuran olay farkının analiz edilmediği ve karara yansımadığını göstermektedir. Karşı vekâlet ücretinin KDV bakımından vergiyi doğuran olay hakkında sonucuna varıldıktan sonra tarife dikkate alınmalıydı. Bu yapılmayıp bizatihi tarifenin varlığının karar gerekçesinde kullanılması kararların argümantasyon bakımından hukuki gücünü zayıflatmıştır. Görüldüğü üzere KDVK m. 20/4'ün uygulanabilmesinin ön şartı tarife konusu hizmetin varlığının ortaya konmasıdır. Aksi takdirde nerede tarifeye göre belirlenen bir ücret varsa her şart altında KDV'ye tabi olacaktır sonucuna varılır ki bu durum öncelikle aranması gereken vergiyi doğuran olayın yok sayılması anlamına gelir.

b. Karşı Vekâlet Ücretinin Avukatın Müvekkiline Vermiş Olduğu Avukatlık Hizmetinin Bir Parçası Olması Gerekçesine Dayandırılması

Bazı mahkemeler karşı vekâlet ücretini avukatın müvekkiline vermiş olduğu avukatlık hizmetinin bir parçası olduğu gerekçesine dayanmıştır. Danıştay 4. Dairesi 27.02.2009 tarih ve E:2007/2465, K:2009/1048 sayılı kararında “...1136 sayılı Kanun'un 164'üncü maddesi uyarınca avukata ait olan avukatlık ücreti ise, avukatın müvekkile vermiş olduğu avukatlık hizmetinin bir parçası olup, doğrudan müvekkile verilen hizmet nedeniyle hak kazanılan bir ücrettir. Bu ücreti davayı kaybeden tarafın ödüyor olması, bu hizmetin davayı kazanan tarafa verilen hizmetin karşılığı olması gerçeğini değiştirmez....tarifeye göre hükmolunan avukatlık ücretinin de KDV'ye tâbi olduğu sonucuna ulaşılmıştır” görüşünü ortaya koymuştur. Aynı davada Danıştay Savcısının görüşünün aksi yönde olması ilginçtir.¹⁰³ Anılan

¹⁰³ “...Burada vekâlet ücreti ödeyen için bir hizmet karşılığı değildir. Tamamen Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ve Avukatlık Kanunu'na göre mahkeme kararı uyarınca ödenmektedir. Üstelik ödenen tutarı, özel hukuk açısından mahkemem kararı ile belirlenmiş bir alacak niteliğinde olmadığı davaya konu alacağın fer'isi niteliğinde yargılama gideri olduğu, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 423. maddesi ve anılan Yargıtay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı ile de açıkça

kararla aynı gerekçeye dayanan mahkeme kararları aşağıda verilmiştir.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi E:2016/1192, K:2016/1845 sayılı kararı,

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi E:2016/543, K:2017/804 sayılı kararı,

Danıştay 9. Dairesi, 26.10.2015 tarih ve E:2012/7625, K:2015/11496 sayılı kararı,

Danıştay 4. Dairesi, 23.05.2017 tarih ve E: 2014/3380, K:2017/4766 sayılı kararı,

Sadece HMK'daki düzenleme olsaydı bu görüş kabul edilmesi önünde engel olmazdı. Oysa aynı konuyla ilişkili düzenleme de AvK'da vardır. Avukatlık sözleşmesinde davanın karşı tarafına hizmet sunulacağı konu edilemez. Hizmetin sunulması bakımından AvK'daki düzenlemeyi göz ardı eden mahkeme kararları eksik hukuki değerlendirmeyi içermektedir.

Avukatın müvekkili ile yapmış olduğu avukatlık sözleşmesi avukatla müvekkil arasındaki hukuki yardımı konu alan bir sözleşmedir. Bu sözleşmenin bir kısmında veya tamamında gizli veya açık hiçbir şekilde davanın karşı tarafı yer almaz. Avukatlık hizmeti müvekkile sunmak üzere kurulmuştur. Müvekkil, avukatla kendisine hizmet sunması için sözleşme yapmış olup tersini düşünmek sözleşme sadakatine ve AvK'daki yasağa aykırılık oluşturur. Karşı vekâlet ücreti GV bakımından avukatın müvekkiline vermiş olduğu avukatlık hizmetinin bir parçası olduğu kabul edilirse de aynı şey KDV bakımından söylenemez. Avukatın müvekkiline sunduğu hizmet avukatlık sözleşmesi kapsamında olup GV'ye tabidir. Oysa karşı vekâlet ücreti kanundan kaynaklanan bir borçtur. Sebebi avukatlık sözleşmesi değildir. Bu nedenle karşı vekâlet ücreti bakımından sunulan bir hizmet yoktur ve KDV'ye tabi tutulamaz. Bu nedenlerle mahkemenin görüşüne katıl-

ortaya konulmuştur. Dolayısıyla Avukatlık Kanunu'na göre haklı çıkan tarafın avukatına ait olan bu vekâlet ücretinin, elde eden avukat için Gelir Vergisi Kanunu açısından serbest meslek kazancı niteliğinde olmasına rağmen, hem verilen hizmet karşılığı elde edilen bir bedel niteliğinde olmaması, hem de hizmet verilen kişiden tahsil edilen bir bedel olmaması sebebiyle, katma değer vergisi konusuna girmemesi gerekir....”

mak mümkün değildir. Mahkemenin eksik değerlendirme yapmasının nedeni GV'deki vergiyi doğuran olay ile KDV'nin vergiyi doğuran olayını somut olayda ayrı ayrı araştırma yoluna gitmemesi ve GV için geçerli olan vergiyi doğuran olayı KDV için de geçerliymiş gibi kabul etmesidir.

c. Karşı Vekâlet Ücretinin Avukatlık Ücret Tarifesine Göre Belirlenmiş Olması ile Avukatın Müvekkiline Vermiş Olduğu Avukatlık Hizmetinin Bir Parçası Olma Gerekçelerine Birlikte Dayandırılması

Mahkemelerin bazıları yukarıda (a) ve (b) başlıkları altında verilen gerekçelere birlikte dayanarak karşı vekâlet ücretinin KDV'ye tabi olması yönünde kararlar vermişlerdir.

İstanbul BİM. 2. Vergi Dava Dairesi 28.12.2016 tarih ve E:2012/1192, K:2016/1845 sayılı kararı,

Danıştay 9. D. 12.12.2011 tarih ve E:2008/6340, K:2011/8393 sayılı kararı

Yukarıda da belirtildiği üzere, karşı vekâlet ücretinin Avukatlık Asgari Ücret Tarifesine göre belirlenmesi onun KDV'ye tabi olmasını gerektiren bir husus olamaz. Ayrıca karşı vekâlet ücreti için serbest meslek makbuzu düzenlenmiş olması da yine onun hizmet karşılığı düzenlendiğini göstermez. Nitekim avukat kazandığı bir tazminatı tahsil ederken serbest meslek makbuzu düzenleyecek fakat tazminat KDV'ye tabi olmayacaktır. Çünkü tazminatın hizmet karşılığı elde edilen bir gelir değildir. Serbest meslek makbuzu düzenlenmesinden bahisle karşı vekâlet ücretinin de KDV'ye tabi olacağını ileri sürmek yanıltıcıdır.

Diğer taraftan mahkeme kararlarında hizmetin varlığını ortaya koymak yerine "müvekkile sunulan avukatlık hizmetinin içinde ve bunun bir parçası olarak değerlendirilmesi, doğrudan müvekkile verilen hizmet nedeniyle kazanılan ücret sayılması ve bu ücreti müvekkilin değil de davayı kaybeden tarafın ödüyor olması bu hizmetin davayı kazanan tarafa verilen hizmetin karşılığı olması gerçeğini değiştirmez" gerekçesi gerçek bir hizmetin varlığını ortaya koymaktan uzak olduğu gibi soyut bir yorumdur. Ya hizmet vardır yada yoktur. Varsa nasıl bir hizmettir? Niteliği nedir?

Nasıl meydana gelir? Bu sorulara somut olarak cevap verilmesi veya cevap aranması yerine GV'deki vergiyi doğuran olayın aynen KDV için de geçerliymiş şeklindeki sonuç hatalı olur.

Dava sona erdiğinde de hizmet ifası gerçekleşmiş sayılacağından avukatın müvekkille anlaştığı ücret itibarıyla KDV doğuyorsa o zaman aynı durumun karşı vekâlet ücreti bakımından da geçerli olması gerekirdi. Mahkemelerin KDV ile ilgili kararlarını KDV mevzuatı dışı normlar kullanılarak değil, bizzat KDV normları somut olaya uygulanarak sonuca varılması gerekir. Yapılması gereken KDV'deki normlarının özel hukuk bakımından nitelendirilmesi olmalıdır.

B-İdarenin Görüşü

İdare, kanun hükümleriyle ilgili yorum ve görüşlerini çoğunlukla genel düzenleyici işlemlerle ortaya koyar. Karşı vekâlet ücretine ilişkin görüşünü de son olarak KDV Uygulama Genel Tebliği ile ortaya koymuştur.¹⁰⁴

¹⁰⁴ Anılan tebliğden önce karşı vekâlet ücretinin KDV'ye tabi olduğu kabulüyle, belge düzenine ilişkin usuli uygulamalar 11.09.2007 tarihli VUK 375 sayılı Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Bu tebliğ yürürlükteyken 26.04.2014 tarihli KDV Genel Uygulama Tebliği yürürlüğe girmiştir. Aynı konuda ve normlar hiyerarşisindeki düzenleme bakımından bir çatışma ortaya çıkmıştır. Halen yürürlükte olan eski norm avukat tarafından borçlu adına en az iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlenmesi yönündeyken yeni norm Avukatların mahkemelerce hükmolunan avukatlık ücretlerine ilişkin serbest meslek makbuzlarını davayı kaybeden tarafa değil kazanan tarafa düzenlemeleri ve makbuzda alınan tutar üzerinden KDV hesaplayıp ayrıca göstermeleri şeklindedir. Aynı düzeydeki normlar (ikisi de tebliğ) arasında çatışma vardır. Sonraki normun önceki norma üstünlüğü nedeniyle önceki norma göre değil sonraki norma göre işlemlerin yapılması kabul edilir. VUK 375 nolu Genel Tebliğin karşı vekâlet ücretine ilişkin KDV'nin doğduğu anın tespiti bakımındandır. Anılan tebliğde "...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....,demekle KDV'nin hizmetin ifasına değil ücretin tahsiline bağladığı kabul edilmesidir. Oysa KDV'de vergiyi doğuran olay hizmet ifasıdır. İdare KDV bakımından sonuç üzerinde durmamıştır. Ancak var olduğunu iddia ettiği hizmet ifasına rağmen KDV'nin tahsilatla doğacağını ileri sürmesi isabetsiz olmuştur. İdarenin bu görüşü GV bakımından kabul edilebilirse de KDV bakımından kabulü mümkün değildir. İsabetsizlik tahsilatla düzenlenecek olan serbest meslek makbuzu üzerinden ayrıca KDV'nin hesaplanması noktasındadır. Gerçi açıklamalarında KDV'den bahseden bir yön yoktur. Ancak, bu durumun karşı vekâlet ücretinin KDV'ye tabi olmayacağı yönünde değerlendirmek zordur.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/B-4 kısmı, "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 kazananlara serbest meslek makbuzu düzenler ve makbuzda alınan tutar üzerinden KDV hesaplayıp ayrıca gösterirler..." şeklindedir. Aynı tebliğde "..... Mahkeme kararında "KDV hariç" şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekalet ücretinin KDV'ye dahil olduğu kabul edilir ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV, düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterilir...." ifadesine yer verilmiştir.¹⁰⁵ Tebliğde "davayı kazananlara ödenen karşı vekâlet ücretleri KDV konusuna girmez" şeklindeki açıklama müvekkilin şahsen veya vekili aracılığıyla davayı kaybedene sunduğu bir hizmetin bulunmadığını teyit etmektedir. Bu durumda da karşı vekâlet ücretinin davayı kaybedene hizmet karşılığı ödenmediği açıkça ortaya konmuştur.¹⁰⁶ Bu konuda bir tereddüt yoktur.

AvK'nın karşı vekâlet ücretinin avukata ait olacağı şeklindeki açık hükmü avukat ile karşı taraf arasında karşı vekâlet ücretini içeren kandan kaynaklanan temlik niteliğinde bir alacak ilişkisi ortaya çıkmaktadır. Esasen karşı vekâlet ücretinin avukata ait olması nedeniyle bu ilişkide müvekkilin yeri olmadığı ileri sürülebilir. Tebliğde karşı vekâlet ücretinin KDV'ye tabi olup olmadığına ilişkin kanaate ulaşırlırken vergiyi doğuran olayın nasıl gerçekleştiği ortaya konmalı ve bu hususta dayanakların da yer alması gerekirdi.

Yargı kararlarında olduğu gibi idari görüşte de hizmetin karşı tarafa veya müvekkile nasıl sunulduğu konusunda açıklamalara yer verilmeyerek belgelendirmede takip edilecek usullerin açıklanması yolundaki açıklamalarla asıl konunun dikkatten kaçmasına sebep olmuştur. Anlaşılan odur ki idare, avukatın müvekkile hizmet sunulduğundan bahisle bir yorum yapmaya çalışmaktadır. Fakat bunun KDV bakımından nasıl gerçekleştiğine değinmemektedir.

Herkes tarafından yerine getirilmesi gereken bir yükümlülük olarak kabul edilen ve Devletin kamusal gereksinimlerini karşılaması için

¹⁰⁵ Resmi Gazete, 26.04.2014, Sayı 28983.

¹⁰⁶ Aslan, a.g. e., s.278

egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği bir kamu alacağı şeklinde tanımlanan verginin, anayasal sınırlar içinde salınıp toplanması zorunluluğu açıktır. Anayasa'nın 73. maddesi, "vergi resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır" düzenlemesini içermekte olup öğreti ve uygulamada verginin kanuniliği ilkesi olarak adlandırılan bu ilke vergi, kesin ve benzeri kamusal erke dayalı tüm yükümlülüklerin yasayla düzenleme zorunluluğunu öngörmektedir. Kanunilik ilkesi vergilendirme yetkisini kullanan yasama organına bağlayıcı bir sınır çizerek; verginin konusu, matrahı, yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, yaptırım ve ödeme zamanı gibi verginin temel unsurlarının kanunla belirlenmesinin yanı sıra, verginin tarh ve tahsil işlemlerinin de kanunlara uygun olarak yürütülmesini gerekli kılmaktadır.¹⁰⁷ AvK'nın (m.164/son) karşı vekâlet ücretinin hak sahibi ve borçlusunu belirlemiştir. İdarenin genel düzenleyici işlemlerle vergisel sonuçları etkileyecek şekilde ilişkilerin tarafını değiştirmesi kabul edilemez. Usuli bir durumu açıklama gerekçesi kapsamında tebliğle taraf oluşumunun değiştirilmesi ve bu suretle vergisel sonuçlar üzerinde değişiklikler yaratılması kanunilik ilkesine aykırılık oluşturur.

Tebliğde serbest avukatların karşı vekâlet ücretiyle ilgili kazanan tarafa serbest meslek makbuzu düzenlemeleri tutarın alınmasına (tahsiline) bağlanmıştır. İdare alınan tutar üzerinden KDV'nin hesaplanıp ayrıca gösterileceği görüşündedir. Bu görüş KDV'nin vergiyi doğuran olayın hizmetin sunulmasının tamamlanmasıyla doğacağı şeklindeki kanuni düzenlemeye aykırıdır. Tebliğle karşı vekâlet ücretinin KDV'ye tabi olmasının tahsil esasına bağlanması GV ile KDV'deki vergiyi doğuran olayın aynı hale getirilmesi demektir. Karşı vekâlet ücretinin KDV tabi olduğu kabul edilirse, doğması bakımından ücretin ödenmesinden veya alınmasından bahsedilmesi KDV'ye tamamen aykırıdır. KDSV'nin vergiyi doğuran olayının GV bakımından geçerli olan vergiyi doğuran olaya bağlanmasından başka bir şey değildir. Bu yaklaşımıyla idare KDV'nin doğumunu GV için geçerli olan tahsilata bağlaması KDV mevzuatına tamamen aykırıdır.

¹⁰⁷ Ahmet Kumrulu, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XXXVI, Sayı 1-4, Yıl 1979, ss. 150-151.

V- GÖRÜŞÜMÜZ

Vergi hukuku satım, inşa, kira, tüketim ödöncü, ölüm, bağışlama vb. özel hukuk alanında meydana gelen olguların sonuçları üzerine oturmaktadır. Hal böyle olmakla beraber vergi hukuku özel hukuk ilişkilerini vergi teorisine has özellikleriyle ele alır.

Bu nedenle karşı vekâlet ücreti KDV bakımından analiz edilirken analize öncelikle bu vergi bakımından verginin mükellefi, konusu ve vergiyi doğuran olayın var olup olmamasından başlanmalıdır. İlk tespiti gereken şey verginin, konusu ile mükellefi arasında meydana gelmesi gereken vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olaya (VUK m.19) vergiyi doğuran olayın somut olayda meydana gelip gelmediğidir. Bu olgu her vergi için farklı esaslara bağlanmakla birlikte hizmet işletmelerinde ana kural, hizmetin verilmesi anı merkez kavramdır.¹⁰⁸ KDVK bakımından “vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi” başlıklı m. 10/a’da “...hizmet ifası hallerindehizmetin yapılması anında meydana gelir” olarak ifade edilmiştir. Açıkça görüldüğü üzere hizmet yapılmadığı sürece KDV bakımından vergiyi doğuran olay söz konusu olmayacağından vergilendirme yoluna da gidilemez. Avukatlık faaliyetinde de aranması gereken kavram sunulan bir hizmetin varlığıdır.

Taraflar bir bedel üzerinde anlaşmış olmasalar da avukatlık asgari ücret tarifesinde yazılı değer matrah kabul edilerek bu tutar üzerinden vergilendirmenin yapılması gerekir. Sunulan bir hizmet varsa karşılığının tahsil edilememesi, tahsilden vazgeçilmesi, feragat edilmesi konu alacağın üzerinden KDV hesaplanıp beyan edilmesine engel teşkil etmez.

Karşı vekâlet ücretini konu alan bir hizmet var mıdır? Bu soruya verilecek cevap evet ise karşı vekâlet ücretlerinin KDV’ye tabi tutulacağı, hayır ise tabi tutulmayacağı sonucuna ulaşılır. Bir davada müvekkilin veya avukatının davayı kaybeden karşı tarafa sunduğu bir hizmetten bahsedilemeyeceği açıktır. Çünkü aynı davada bir vekilin kendi müvekkilinin aleyhine karşı taraf lehine bir katkı verecek hizmet sunması, TBK’da düzenlenen vekâlet sözleşmesindeki işin sada-

¹⁰⁸ Soydan, a. g. e., s.182

kat ve özenle yapılmasına ve AvK m. 38'deki borcuna aykırılık oluşturur. Aksine davranışların kanuni yaptırımları vardır. Hiçbir yorum ve yaklaşımın avukatın karşı tarafa sunulan bir hizmetinin var olduğu sonucuna ulaşmaya imkân vermez. Avukatla müvekkil arasındaki sözleşmeye dayanan ilişki çerçevesinde vekâlet ücretinin KDV'ye tabi olduğu, karşı vekâlet ücretinin ise müvekkile sunulan hizmet içinde bir ödeme kabul edilmesi mümkün olmaması nedeniyle KDV'ye tabi tutulamaz. Çünkü karşı vekâlet ücreti avukatla müvekkil arasındaki ilişkiden değil kanundan kaynaklanmaktadır.

Avukat tarafından karşı tarafa sunulan bir hizmet bulunduğu ortaya konulmadan karşı vekâlet ücreti tahsil edilse bile KDV doğmaz. Aksine görüş dava sonuçlandığı an itibarıyla karşı vekâlet ücretine ilişkin KDV'nin hesaplanıp beyan edilmesini gerektirir. Bakanlık tebliğlerinde karşı vekâlet ücreti üzerinden KDV hesaplanmasını davanın sonuçlanmasına değil tahsiline bağlamıştır. Karşı vekâlet ücretini ödenme (tahsil) şartı kapsamında ele alan idarenin, KDV bakımından kendi görüşünü norm hatasına düşerek ne kadar hatalı yoruma dayandırdığını göstermektedir. KDV'de hizmetin sunulması olan vergiyi doğuran olayı tebliğle tahsile bağlanması kanunilik ilkesine açık aykırılık arz eder.

Karşı vekâlet ücreti bir yargılama gideri ise bu giderin kimin menfaatine doğduğu dikkate alınmalıdır. AvK'da bu ücretin avukata ait olacağı belirtilmiştir. Mahkemenin kararıyla ortaya çıkan bu ücretin ara işlem olarak müvekkile ödenmesi ücretin avukata ait olacağı gerçeğini değiştirmez.

Karşı tarafa ödenen vekâlet ücretinin KDVK m.1,4 ve 20'nci maddelerinde yer alan düzenlemeler çerçevesinde katma değer vergisine tabi bir bedel olduğunu iddia etmek mümkün görünmemektedir.¹⁰⁹ GV'ye tabi olmak her zaman KDV'ye tâbi olmayı doğurmaz. Örneğin bir işletmenin tazminat gelirleri GV tabi iken sunulan bir hizmet karşılığı olmadığından KDV'ye tabi olmaz. Ayrıca işlemler nedeniyle ödenen cezai bedeller herhangi bir hizmet ifası karşılığı olmadığı için KDV'ye tabi tutulmayacaktır. Karşı vekil ücretinde de durum

¹⁰⁹ Kartal, a. g. e., s.299.

benzerdir. Karşı vekâlet ücreti GV'ye tabi iken hizmete dayanmaması nedeniyle KDV'ye tabi olmaz. Bu durumda karşı vekâlet ücreti için serbest meslek makbuzu düzenlenir. Makbuz üzerinde "karşı vekâlet ücreti olduğundan KDV dışı hesaplanmamıştır" veya aynı anlama gelen benzer bir ifadeye yer verilmelidir. Nitekim bu hususta KDVK'nın 8/2'deki " ...vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığında ..." ifadesinden işlemin vergiye tabi olmaması halinde düzenlenen belgede KDV'nin yer verilmesine gerek olmadığını göstermektedir. Serbest meslek makbuzunun düzenlenmemesi VUK m.353/1'e göre özel usulsüzlük cezası yaptırımına tabi tutulur.¹¹⁰

SONUÇ:

Bir davada avukatın sözleşmeye dayalı olarak müvekkilinden aldığı ücret yanında bir de karşı vekâlet ücreti olmak üzere iki ücreti olur. Karşı vekâlet ücreti, davada haklı çıkan tarafın davasını vekille takip etmesi durumunda diğer yargılama giderlerinin dışında, taraf lehine hükmedilen bir yargılama gideridir.

Avukatla müvekkil arasında sunulan hizmet ilişkisinin avukatlık sözleşmesi kapsamında GV ve bu ücrete bağlı KDV'ye tâbi olduğu da açıktır. Ancak kanundan doğan karşı vekâlet ücreti GV'ye tabiyken KDV'ye tâbi olup olmadığı hususu ayrı bir değerlendirmeye ihtiyaç gösterir. KDVK'deki hükümlerin somut olguda meydana geldiği üzerinde durulmaksızın konunun başka mevzuatlara göre yorumlanması yargı, idari ve doktrinde görüş farklılıklarının kaynağını oluşturmuştur.

Vergileme yapabilmek için özel hukuktan vergi hukukuna geçişi sağlayan VUK m. 19'da ifadesini bulan "*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*" şeklindeki vergiyi doğuran olay KDV bakımından karşı vekâlet ücretinde meydana gelmemektedir. Vergiyi doğuran olay yoksa vergi doğmaz ve mükellef bakımından vergi borcu ortaya çıkmaz. Karşı vekâlet ücretinin KDV'ye tabi olup olmadığı hususunun KDV'deki vergiyi doğuran olay ekseninde çözülmesi gerekir. Karşı vekâlet ücretinin KDV'ye tabidir denebilmesi için avukatın hizmet sunumu kavra-

¹¹⁰ Türkay, a. g. e., s.323.

mının KDV bakımından meydana gelip gelmediğinin açık bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir.

Karşı vekâlet ücretinin KDV'ye tabi olduğuna ilişkin yargının kararlarında ve idarenin görüşlerinde öncelikle hizmetin sunumu ortaya konup buna göre bir sonuca varılması gerekirken bu tespitin dışında yapılan yorumların varılan sonucu eksik ve hatalı hale getirmesi kaçınılmazdır. Vergiyi doğuran olayın varlığı konusunda tespit yapmayan değerlendirmeler hukuki zemin kaymasına/ kaydırılmasına sebebiyet vermiştir.

AvK karşı vekâlet ücretini avukata ait kabul ederken, HMK'nın yargılama giderleri arasında saymıştır. Oysa bu ücretin KDV'ye tabi olup olmadığı meselesi esasen sadece ne AvK nede HMK'nın alanına girer. Esasen KDVK'nın alanına girer ve VUK m.3'deki yorum normları dikkate alınmalıdır. Gerçek anlamıyla karşı vekâlet ücretinin vergiye tabi olup olmadığı öncelikle KDV'deki vergiyi doğuran olay ve normlara göre değerlendirip buna göre bir sonuca varılması gerekir.

Bazı ilk derece mahkemeleri karşı tarafa veya müvekkile bir hizmet sunumu bulunmamasına bağlı vergiyi doğuran olayın yokluğundan bahisle KDV'nin söz konusu olmayacağı yönünde kararlar vermesine karşın, yüksek mahkemelerin tali ve farklılaşan gerekçelere dayanan aksine kararları vardır. Doktrindeki yorumlar sunulan hizmet yokluğundan bahisle karşı vekil ücretinin KDV'ye tabi olmayacağı yönündedir.

Bir gelirin GV tabi olmasının kendiliğinden KDV'ye tabi olma sonucunu doğurmamasının sebebi her iki vergi bakımından vergiyi doğuran olayların farklılığındandır. Karşı vekâlet ücretinin borçlusu dava aleyhine sonuçlanan alacaklısı müvekkildir. Müvekkilin bu ücreti avukata ödemek zorunluluğu aralarındaki avukatlık sözleşmesinden değil AvK'dan kaynaklanmaktadır. Bu nedenle karşı vekâlet ücreti avukatın müvekkile sunduğu hizmetin karşılığı olarak yorumlanamaz. HMK ve AvK hükümleri bir arada düşünüldüğünde avukatla müvekkil arasındaki karşı vekâlete ilişkin işlem kanunca belirlenmiş "fer'i ve ara işlem" niteliğindedir. Avukatın hizmet sunumuyla ilgisi yoktur. Hizmet sunumuyla ilgisi olan avukatlık sözleşmesi kapsamındaki borç altına girilen eylemlerdir.

Kanaatimizce VUK m. 3/B'deki " *vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*" kapsamında da ekonomik gerçek ve fiili durum olarak karşı tarafa sunulan hiçbir avukatlık hizmeti yoktur. Sunulan bir hizmetin varlığının bulunmaması ve buna bağlı vergiyi doğuran olayın meydana gelmemesi nedeniyle karşı vekâlet ücreti KDV'ye tabi tutulamaz.

Davanın sonuçlanmasıyla karşı vekâlet ücreti doğduğu bir an kabul edilirse avukatın ücretin tahsili ile ilişkisi olmaksızın davaya ilişkin kararın verildiği ayda KDV hesaplayarak vergisini ödemek durumunda kalacaktır. Oysa konuyla ilgili Bakanlığın KDV tebliğinde KDV'ye tabi tutulmanın karşı vekâlet ücretinin tahsil esasına bağlı şekilde KDV'ye tabi olacağı açıklanmıştır. Bu yorum KDV'nin vergiyi doğuran olayın mantığına tamamen ters olup, karşı vekâlet ücretinin bir hizmet karşılığı olmadığına açık göstergesidir. Bu şartlarda Tebliğde KDV'de vergiyi doğuran olayın gelirin (ücretin) elde edilmesi değil, hizmetin sunulmasının aranması gereği dikkatlerden kaçmıştır.

Kanun koyucu birden fazla hukuk dalı tarafından çelişkili şekilde düzenlenen karşı vekâlet ücretini KDV'ye tabi tutmak istiyorsa hukuku zorlayan yorum ve fiili uygulamalar yerine AvK, HMK ve KDVK bir arada düşünülerek mevzuatın birbirine uyumunu sağlayacak şekilde düzenleme yapması yerinde olacaktır.

Kaynakça

- Anayasa Mahkemesi, Başvuru Numarası: 2012/615, Karar Tarihi: 21.11.2013. (Erişim:<http://kararlar.yeni.anayasa.gov.tr/BireyselKarar/Content/baceaf71-f4ee-4482-9da6-13018a0c13f6?wordsOnly=False>).
- Ağar Serkan, Eller M Kağan, "Yasal Vekâlet Ücretinin Hukuki Niteliği ve KDV Karşısındaki Durumu", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, Sayı 88, Yıl 2010.
- Aslan Memduh, "Karşı Vekâlet Ücretlerinde Katma Değer Vergisi Meselesi" (Erişim: <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-114-1415>).
- Aydın A. Murat, Avukatlık Ücreti, Yaklaşım Yay, Ankara, 2005.
- Biyar Özgür, "Avukatların Karşı Taraf Vekâlet Ücretinin KDV Karşısındaki Durumu", (Erişim: <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2015-116-1447>).
- Burcuoğlu Haluk, "Avukatlık Sözleşmesi ve Avukatlık Ücreti ile İlgili Bazı Sorunlar" (Erişim: <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2003-49-758>).

- Coşkun Aras, Usta Y. Ziya, "Avukatlık Aşgari Ücret Tarifesine Göre Yapılacak Vekâlet Ücret Ödemelerinde Ayrıca KDV Uygulanmayacağı", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:14, Sayı 162.
- Çelikoğlu Cengiz Topel, "Karşı Tarafa Tahmil Edilen Avukatlık Ücretinin Hukuki Niteliği", (Erişim:<http://hukuk.deu.edu.tr/wp-content/uploads/2015/09/CENG%C4%B0Z-TOPEL-%C3%87EL%C4%B0KO%C4%9ELU.pdf>)
- Değer Nuri, Açıklamalı ve Uygulamalı Katma Değer Vergisi Kanunu, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008.
- Dinler Zeynel, İktisada Giriş, 19.b.,Ekin Kitabevi, Bursa, 2013.
- Doğrusöz A. Bumin, "Davada Haksız Çıkan Taraftan Sağlanan Avukatlık Gelirlerinin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu", *Yaklaşım*, Sayı:126, Ankara, 2003.
- Göker Cenker, Katma değer Vergisinin Konusu, Seçkin Yayınları, Ankara, 2013.
- Güneş Ahmet, Hukuk Metodolojisi, 2.b., Ekin Yayınevi, Bursa, 2017.
- Güner Semih, Avukatlık Hukuku, Genişletilmiş 2.b., Ankara Barosu Yayınları, Ankara,2003.
- Gören Ülkü Nazlı, "Medeni Yargılama Hukukunda Avukatla Temsil Zorunluluğu", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C. 16, Yıl 2010.
- Gözler Kemal, Hukuka Giriş,14. b. Ekin Kitabevi, Bursa, 2017.
- Kaplan Recep, Vergilendirmede Devamlılık Kriteri, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2014.
- Karakoç Yusuf, Vergi Sorunlarının Çözümü, Dokuz Eylül Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Yay, İzmir, 1996, s.188.
- Kartal, Zihni, "Karşı Taraf Vekâlet Ücreti KDV'ye Tâbi mi?", *Yaklaşım Dergisi* Yıl 20, Sayı 237
- Kızılot Şükrü, Katma Değer Vergisi Kanunu ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 1996.
- Köprü M. Fatih, "Vekâlet Ücretinde Stopaj ve KDV Sorunu", *Vergide Gündem*, 17.11.2013, (Erişim:http://www.vergidegundem.com/tr_TR/blog?blogid=1560742.)
- Kumrulu Ahmet, "Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: XXXVI, Sayı 1-4, Yıl 1979.
- Maç Mehmet, KDV Uygulaması, Denet Yayıncılık, İstanbul-1993.
- Nasıroğlu M.Nazif, "Karşı Taraf Vekâlet Ücretinin KDV Uygulamasına Yargının Bakışı", (Erişim:<http://www.vergizivyon.net/avukatların-karsi-taraf-vekâlet-ucretinin-kdv-uygulamasina-yarginin-bakisi/>).
- Öz Semih, Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.
- Soydan Yaltı Billur, Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi, İstanbul, 1998.
- Şenyüz Doğan-Yüce Mehmet-Gerçek Adnan; Türk Vergi Sistemi, Ekin Kitapevi,15.b., Bursa, 2018.
- Şimşek Mehmet, "Yargı Organlarınca Hükmedilen Vekâlet Ücretinin Aidiye-

- ti Sorunu”,(Aralık 2015), *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi* 6. Sayısı Makaleleri, (Erişim:<http://www.uysmazlik.gov.tr/Resimler/Pdfler/Makaleler/01-12->)
- Türkey İmdat, Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi, Seçkin Yayınları,2.b., Ankara, 2012.
- Türkmen Coşkun, “Avukatlık Ücretinin Aidiyeti” *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl:67, 2009.
- Vural Doğan Kemal-Kuzeci Deniz; “Avukata Ait Olan Vekâlet Ücreti Kimin Lehine Hükmedilmelidir?”, *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl:64, Sayı:2006/1.
- Yavuz Cevdet, Borçlar Hukuku Dersleri (Özel Hükümler), Beta Yayınları, İstanbul, 2013.
- Yılmaz Güneş, Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran olay Olarak teslim, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.