

AVUKATLARIN KARŞI TARAF VEKÂLET ÜCRETİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

THE COUNTERPARTY ATTORNEY'S FEE IN VALUE ADDED TAX LAW

Özgür BİYAN*

Özet: Avukatlık Kanunu ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu uyarınca, davayı kaybeden tarafından karşı tarafa yargılama gideri olarak ödenen “karşı taraf vekalet ücreti”nin hukuki durumunun net olarak ortaya konulması, bu tür ödemelerde KDV hesaplanması gerekip gerekmediği açısından büyük önem arz etmektedir. Maliye Bakanlığı tebliğleri çerçevesinde bu tür ödemelerde KDV hesaplanması gerektiği yönünde düzenlemeler yapılmasına karşın, KDV kanunu ruhuna aykırı bazı hususlar dikkat çekmektedir. Bu çalışmada bu hususlar analiz edilmekte ve karşı vekalet ücretinin KDV'ne tabi olmaması gerektiği nedenleri ile açıklanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: karşı taraf vekalet ücreti, KDV, yargılama gideri

Abstract: It is crucial to reveal the legal status of counterparty attorney's fee, which shall be paid in accordance with the Attorneyship Law and the Code of Civil Procedure as litigation cost by the losing party in a court, in order to decide whether VAT must be accrued on this fee. Although the Ministry of Finance has made certain regulations, which obliges with accruing VAT in the payment of the counterparty attorney's fee, some issues that are contrary to the very spirit of the VAT Law have drawn attention. In this paper, these issues are addressed, and it is explained that counterparty attorney's fee must be free from VAT.

Keywords: Counterparty Attorney's Fee, VAT, litigation cost

I. GİRİŐ

1136 sayılı Avukatlık Kanununda (m.2) avukatlığın amacı, hukuki münasebetlerin düzenlenmesini, her türlü hukuki mesele ve anlaşmazlıkların adalet ve hakkaniyete uygun olarak çözümlenmesini ve hukuk kurallarının tam olarak uygulanmasını her derecede yargı or-

* Yrd. Doç. Dr., Balıkesir Üniversitesi, Bandırma İİBF, Maliye Bölümü

ganları, hakemler, resmi ve özel kişi, kurul ve kurumlar nezdinde sağlamak olarak kabul edilmiştir. Avukatlık hukuk devleti için o kadar önemlidir ki ancak bu mesleğin gereği gibi yerine getirilmesiyle kişiler mahkemelerde veya icra mercilerinde haklarını arayabilir, usulüne göre takip edebilir ve savunabilir.

Avukat mesleğini geliri elde etmesi bakımından iki şekilde ifa edebilir. Ya mesleği şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanarak ve bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında bedel karşılığı kendi nam ve hesabına faaliyet göstererek ya da bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak hizmet karşılığı para ve/veya para ile temsil edilebilen menfaatler elde ederek ifa eder. Elde edilen gelir birinci durumda serbest meslek kazancı, ikinci durumda ücret geliri olarak kabul edilir ve vergileme buna göre yapılır.

Bir dava, müvekkilin lehine sonuçlanırsa karşı taraftan yargı merciinin takdir ettiği bir "karşı taraf vekalet ücreti"ne hak kazanılır. Bir işverene bağlı olarak çalışan bir avukat karşı taraf vekalet ücreti elde ettiğinde söz konusu kazanç, bağlı olduğu "işveren" adına tahsil edildiğinden ve avukatın bizzat kendisinin herhangi bir belge düzenlemesi söz konusu olmadığından bir problem oluşmamaktadır. Bu durumda avukata karşı taraf vekalet ücreti işvereni tarafından ödeneceğinden ve hizmet akdine bağlı bir işlem mahiyetinde düşünüldüğünden "ücret" olarak vergiye tabi tutulacaktır. Serbest meslek erbabı konumundaki bir avukatın "karşı taraf vekalet ücreti" elde etmesi durumunda ise çözüm ücretli avukat kadar kolay olmamaktadır. Bağımsız çalışan avukat mükellef konumundadır, kazancından dolayı defter tutmaktadır ve kazanç elde ettiğinde belge düzenlemekle yükümlüdür.

İşte bu noktada gerek Gelir Vergisi Kanunu gerekse Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamındaki vergiyi doğuran olay bakımından farklılıklar aynı gelire farklı uygulamaların yapılmasına neden olmaktadır. Maliye Bakanlığı ise bu konuda adeta tango yapmaktadır. Bir dans türü olan tangodaki temel altılı ayak hareketi misali bir geri-iki ileri görüş bildiriminde bulunmakta, tebliğlere konu etmekte ve uygulamaya yön vermeye çalışmaktadır. Ancak kanaatimizce sonuca doğru yoldan ulaşamamıştır, belirli bir düzen içinde dahi olmayan hazineci yaklaşımla yorum yapmayı tercih etmektedir. Sonuç ise tam bir karmaşadır.

Bu çalışmada vekâlet ilişkisine dayanarak çalışan serbest meslek erbabı konumundaki bir avukatın, davayı kaybeden taraftan aldığı bedelin vergi kanunları karşısındaki durumu ve hukuki mahiyeti analiz edilecek ve yapılan düzenlemeler değerlendirilmeye tabi tutulacaktır. Konunun değerlendirilmesine sağlıklı bir çözüm açısından önem taşıdığından öncelikle “karşı taraf vekalet ücreti”nin hukuki mahiyetini açıklanması cihetine gidilecektir.

II. “KARŞI TARAF VEKÂLET ÜCRETİ”NİN HUKUKİ MAHİYETİ

Avukatlık hizmeti yapısı itibariyle “vekâlet” ilişkisi çerçevesinde ve bir sözleşmeye dayanmaktadır. Avukatlık ücreti, müvekkil ile avukat arasında serbestçe (Avukatlık Kanunu’nda yer alan emredici düzenlemeler çerçevesinde) kararlaştırılmaktadır. Vergi kanunları açısından elde edilen söz konusu kazanç, serbest meslek kazancı veya yerine göre ücret olarak kavranarak vergilendirilmektedir¹.

1136 Sayılı Avukatlık Kanunu²’nin “avukatlık ücreti” başlıklı 164. maddesine göre “*dava sonucunda verilen karara dayanılarak tarifeye göre karşı tarafa yüklenilecek vekâlet ücreti avukata aittir. Bu ücret, iş sahibinin borcu nedeniyle takas ve mahsup edilemez, haczedilemez*”. Kanun koyucu yargılama giderlerinden olan vekâlet ücretinin kime ait olacağı konusundaki takdir yetkisini avukatlar lehine kullanmıştır. Bu durumun Anayasaya aykırı olduğu iddiası Anayasa Mahkemesince de kabul edilmemiştir³.

Diğer yandan aynı Kanun’un 166. maddesi uyarınca avukat açısından “... sözleşme ile kararlaştırılan ve hâkim tarafından takdir olunan ücretinden dolayı, kendi çalışması sonucunda müvekkilin muhafaza ettiği veya kazandığı mallar ve davadaki diğer taraftan ilam gereğince tahsil edilecek para” da bir kazanç olarak düzenlenmiş ve avukata ait olduğu vurgulanmıştır. 164 ve 166. maddeler birlikte okunduğunda iki ayrı

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

² 07.04.1969 tarihli ve 13168 sayılı Resmi Gazete.

³ Anayasa Mahkemesi E. 2004/8, K. 2004/28, k.t. 03.03.2004, <http://www.anayasa.gov.tr/Kararlar/Iptalituraz/K2004/K2004-028.htm>.

vekâlet ücretinden biri⁴ dava sonucunda hükmolunan kararla karşı tarafa yüklenen vekâlet ücretidir⁵. Söz konusu vekâlet ücretlerinin mahiyetinin belirlenmesi ve vergilendirilmesi aşaması ise o kadar kolay çözümlenememektedir. Müvekkil ile avukat arasında bir sözleşme kapsamında kararlaştırılan ve müvekkil tarafından karşılanan avukatlık ücreti (serbest meslek faaliyeti/serbest meslek kazancı) ile mahkemelerce haksız çıkan taraf aleyhine hükmolunan avukatlık ücreti farklı niteliğe sahiptir.

Avukat ile müvekkili arasında kararlaştırılan avukatlık ücreti, yargılama gideri olarak davayı kaybeden tarafa yüklenen vekâlet ücretine etki etmemektedir. Diğer bir deyişle karşı taraf vekalet ücretinin belirlenmesinde herhangi bir belirleyiciliği ya da bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Mahkemelerce haklı çıkan taraf lehine hükmolunan vekâlet ücreti, Türkiye Barolar Birliği'nce hazırlanarak Avukatlık Kanunu'nun 168. maddesi ile belirlenen usulle yürürlüğe konulan, hüküm tarihinde geçerli durumdaki Avukatlık Ücret Tarifesine⁶ göre belirlenmektedir. Söz konusu ücret Avukatlık Ücret Tarifesi'nde yazılı ücretten az olamayacak ve bu ücretin üç katını aşamayacaktır (1136 sayılı Kanun, m.169). 1136 sayılı Kanun'un 164. maddesi emredici bir düzenleme olduğuna göre karşı taraf vekalet ücreti avukata ait bir kalemdir. Bu maddeye aykırı bir şekilde avukatın karşı taraftan alacağı vekâlet ücretinin bir kısmını veya tamamını iş sahibine bırakmasını öngören sözleşmeler kanuna aykırı olacaktır.

164. maddenin değişmeden önceki haline bakıldığında, daha önce taraflara sözleşmeyle, "aksini kararlaştırma", yani karşı vekâlet ücretinin vekil edene bırakılabileceği düzenlenmişken, maddenin son halinde, tarafların iradesinin ne olduğuna bakılmaksızın, karşı vekâlet ücretinin doğrudan avukata ait olacağı kararlaştırılmıştır⁷. Yargıtay

⁴ Diğer iş akdine bağlı olarak çalışan ve bir işveren aracılığı ile sağlanan vekâlet ücretidir. Ancak bu husus ayrı bir çalışma gerektirdiğinden bu çalışmanın kapsamında inceleme konusu yapılmamıştır.

⁵ Mali Mevzuat Platformu, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası Yayını, 15 Ağustos 2003, s.16.

⁶ Bkz. 28 Aralık 2013 tarihli ve 28865 sayılı Resmi Gazete.

⁷ Semih Güner, Avukatlık Hukuku, Genişletilmiş 2.b., Ankara Barosu Yayınları, Ankara 2003, s.291-292.

4.Hukuk Dairesi'nin çeşitli kararlarında da bu hususun vurgulandığı görülmektedir⁸.

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 323. maddesi ve müteakip maddeleri uyarınca mahkemelerde dava açanlar, posta giderlerini ve Harçlar Kanunu çerçevesinde mahkeme masraflarını peşin olarak ödemek durumundadırlar. Bu şekilde masrafları peşin ödeyen tarafın (davacının), davasında haklı çıkması halinde, bu masraflar karşı tarafa yüklenir. Davacının kısmen haklı çıktığı durumlarda ise mahkeme, masrafları taraflar arasında taksim etmektedir. Lehine hüküm tesis olunan taraf için tahsil olunacak mahkeme masrafları miktarının hükümde gösterilmesi zorunludur. Davadan haksız çıkan tarafa yükletilecek mahkeme masraflarının nelerden ibaret olduğu, 323. maddede tahdidi biçimde sayılmıştır. Maddenin 1. fıkrasının (ğ) bendine göre *"davanın ehemmiyetine göre kanunu mucibince takdir olunacak vekil ücretleri"* de mahkeme masraflarındandır.

Yargıtay İçtihatları Birleştirme Kurulu da bir kararı'nda bu hususu şöyle vurgulamıştır⁹: *"Vekâlet ücreti, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun (...) açıkça belirttiği veçhile muhakeme masraflarından madduttur. Mahkeme masrafları ve bu meyanda hasma tahmili gereken vekâlet ücreti, müstakil bir varlığı olmayacak derecede ait olduğu davanın konusunu teşkil eden hak ve alacağı sıkı bir surette bağlı fer'i haklardandır, fer'i hakların akıbeti asıl hakkın akıbetine tabidir (...). Mahkeme masrafları ve bu meyanda hasma tahmili gereken vekâlet ücretinin hüküm altına alınabilmesi için ayrıca bir talebe lüzum ve ihtiyaç yoktur. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun hükümleri mahkeme masraflarının ve bu meyanda hasma yükletilecek vekâlet*

⁸ Yargıtay 4. Hukuk Dairesi, E. 2004/5370, K. 2004/14142, k.t. 13.12.2004; Yargıtay 4. Hukuk Dairesi, E. 2004/5196, K. 2005/2425, k.t. 10.03.2005; Yargıtay 4. Hukuk Dairesi, E. 2004/1426, K. 2004/3421, k.t. 18.03.2004; Yargıtay 4. Hukuk Dairesi, E. 2004/13254, K. 2004/11736, k.t. 18.10.2004; Yargıtay 4. Hukuk Dairesi, E. 2003/9421, K. 2004/14610, k.t. 11.12.2003; Yargıtay 4. Hukuk Dairesi, E. 2003/6449, K. 2004/2526, k.t. 02.03.2004; (www.kazanci.com.tr). Aksi görüşü taşıyan Yargıtay kararlarının olduğunu da bu noktada belirtmek gerekir. Yargıtay'ın muhtelif dairelerinin bu konuda çelişkili ve tutarlı olmayan kararlar verdiği dikkat çekmektedir. Bu konudaki tartışmalar ve daha fazla bilgi için bkz. Kemal Vural Doğan-Deniz Kuzeci; "Avukata Ait Olan Vekalet Ücreti Kimin Lehine Hükmedilmelidir?", *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl:64, Sayı:2006/1, ss.145-164.

⁹ 29.05.1957 tarih ve E. 1957/4 K. 1957/16 sayılı Karar. (04.09.1957 tarih ve 9697 sayılı Resmi Gazete).

ücretinin ait olduğu hakka pek sıkı surette bağlı ve müstakil bir varlığı olmayan fer'i bir hak mahiyetinde olduğunu bariz bir şekilde ifade etmektedir".

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

Uygulamada HMK'nun 323. maddesinde yer alan yargılama giderlerinin tamamına davayı açan taraf katlanmaktadır. Dava açma harçlarından dosya masrafına, posta giderlerinden keşif giderlerine kadar tüm kalemler dava açan (davacı) tarafından karşılanır. Dolayısıyla bu kalemler avukatlar tarafından müvekkillerinden (davacı) "mahkeme masrafı" adı altında peşinen alınmakta, ondan sonra dava açılmaktadır. Davacının lehine karar çıktıktan sonra tahsil edilen bedeller davacı adına tahsil edilir. Bu aşamada hükmedilen karşı taraf vekalet ücreti hakkında avukat ve müvekkil arasında çoğunlukla "karşı taraf vekalet ücreti" ile ilgili bir anlaşma yapılmaz. Avukat doğrudan bu bedeli 1136 sayılı Kanununun 164 ve 166. maddeleri uyarınca kendi uhdesinde alıyordur.

III. MALİYE BAKANLIĞI GENEL TEBLİĞLERİNDE KARŞI TARAF VEKÂLET ÜCRETİNİN DURUMU

Yukarıdaki açıklamalar ışığında davada haksız çıkan tarafın yaptığı ödemenin, mahkeme masrafı niteliğinde olduğu anlaşılmaktadır. Bu ödemenin, ödeyen açısından serbest meslek ödemesi olarak kabulü bu açıdan hukuken mümkün görünmemektedir. Kaldı ki karşı taraf vekalet ücreti ödeyen, karşı taraf avukatından herhangi bir hizmet de almamıştır. Öte yandan haksız çıkan tarafın yaptığı bu ödeme, Yargıtay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı'nda da belirtildiği üzere ödeyen açısından, mahkûm olduğu asıl borcun fer'i niteliğindedir.

Diğer taraftan karşı taraf vekalet ücretini elde eden avukat için bu gelir bir tür serbest meslek kazancı kabul edilmektedir¹⁰. Mahkemelerce hükmolunan ya da icra dairelerince karşı taraf vekalet ücreti olarak yapılan ödemelerin nasıl tevsik edileceği, stopaja tabi tutulup tutulmayacağı ve kimin tarafından stopaj yapılacağı¹¹, makbuzların kimin adına düzenleneceği, KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı sorularının cevabını vermek ve uygulamada yaşanan tereddütlü durumları çözmek için Maliye Bakanlığı çeşitli tebliğlerle görüşlerini kamuoyu ile paylaşmıştır.

356 Seri No'lu VUK Genel Tebliği¹² ile ilk adımlar atılmıştır. Burada yapılan düzenlemeler ile Maliye Bakanlığı "İcra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekalet) ücretinin avukata ödendiği anda, avukat tarafından borçlu adına en az 2 nüsha serbest meslek makbuzu düzenlenecek ve makbuzun avukatta kalan nüshasına da icra dairesince ödemenin yapılmış olduğuna dair bir şerh düşülerek, ödemeyi yapan memur tarafından (sicil numarası da yazılarak) imzalanacaktır" şeklinde görüşünü bildirmiştir.

Bu kapsamda yapılan düzenleme yeterli olmamış olmalı ki bir sene sonra 375 Seri No'lu VUK Genel Tebliği¹³ ile yeni bir görüş bildirilmiştir. Yeni görüşüne göre "İcra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekalet) ücretlerinin avukata ödendiği anda, avukat tarafından borçlu adına en az iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlenecek olup, bir nüshası ödemeyi yapan memura verilecek; makbuzun avukatta kalan nüshasına ise icra dairesince ödemenin yapılmış olduğuna dair bir şerh düşülmesi ve ödemeyi yapan memur tarafından imzalanması şartı aranmayacaktır".

Her iki tebliğ de belge düzeni açısından getirilmiştir. Aralarındaki tek fark avukatta kalan makbuzda icra dairesince ödemenin yapılmış

¹⁰ Şükrü Kızılot, KDV Kanunu ve Uygulaması (Föy- Volant), Yaklaşım Yayınları, C.1, s.168/4.

¹¹ Stopaj hususu ayrı bir çalışma konusu olduğundan bu makale kapsamında ele alınmamıştır.

¹² 23.02.2006 tarihli ve 26089 sayılı Resmi Gazete.

¹³ 11.09.2007 tarihli ve 26640 sayılı Resmi Gazete.

olduğuna dair bir şerh düşülmesi ve ödemeyi yapan memur tarafından imzalanması şartı kaldırılmıştır. Artık bu imza aranmayacaktır.

01.05.2014 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği¹⁴ ile bitmeyen dansının son adımları ortaya çıkmıştır. İlgili tebliğin “I-Mükellefiyet” başlıklı kısmının “B-Verginin Konusu İle İlgili Çeşitli Hususlar” başlıklı bölümünün “4-Avukatlık Ücretleri” başlıklı bendine göre;

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

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

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

IV. SONUÇ: DEĞERLENDİRME VE ÖNERİ

Avukatlık serbest meslek faaliyetidir ve Gelir Vergisi Kanunu’nun 65. maddesine göre serbest meslek kazancı rejimine tabi olarak vergi-

¹⁴ 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete.

lendirilmektedir¹⁵. Serbest meslek erbabı olarak çalışan avukatlar verdikleri hizmetler karşılığında serbest meslek makbuzu düzenlerler. Böylece kazançlarını tevsik etmiş olurlar. Ödeme yapan kişi, kurum ya da kuruluşlar ise Gelir Vergisi Kanunu 94. maddesinde yer alanlar¹⁶ arasında ise genel düzenlemeler uyarınca (gelir vergisi kesintisi) stopaj yapmakla yükümlü tutulmuşlardır. Mahkeme kararı sonucuna göre ödenen karşı taraf vekalet ücretlerinin durumu bu noktada nasıl değerlendirilmelidir?

Yargı ya da icra kanalıyla yapılan ödemelerde avukata ödeme yapılırken karşı taraf bunu “yargılama” gideri olarak ödenmiş olmaktadır. Dolayısıyla her ne kadar vekalet ücreti olarak adlandırılrsa da ödeyen kişi açısından bu yargı mercilerinin zorunlu olarak hükmettiği muhakeme masrafıdır. Ödemeyi ilgili mercilere yapmıştır ve karşılığında “ödendi” belgesini almıştır. Ödeyen açısından tevsik aşaması da sona ermiştir. Mevcut kanunlar çerçevesinde bu ödemeyi yaparken herhangi bir stopaj yapma zorunluluğu da yoktur. Diğer yandan Maliye Bakanlığı düzenlemeleri gereği, ilgili ödeme avukata “karşı taraf vekalet ücreti” olarak aktarılırken, avukat serbest meslek makbuzunu davayı kazanan kişi (davacı) adına düzenlemek zorunda bırakılmıştır. KDV’ne tabi bir hizmetten bahsedebilmek için “doğrudan bağlantı koşulu” şarttır. Diğer deyişle işin doğrudan doğruya ve münhasıran muhatap için yapılmış olması gerekir¹⁷. Oysa borçlunun avukattan herhangi bir şekilde hizmet alması söz konusu değildir. Hizmet almadığı için KDV hesaplanması da yerinde olmamaktadır.

Örnekleme yapmak gerekirse, (A) şahsının, (C) şahsı ile olan hukuki sorunu nedeniyle Avukat (B) ile vekalet sözleşmesi yaptıklarını varsayalım. Aralarında bu anlaşma nedeniyle belli bir ücret de tayin edilmiş olsun. Bu ücret şüphesiz ki Avukat (B) için serbest meslek ka-

¹⁵ Hizmet akdi ile bir işverene bağlı olarak çalışanların ücretli olarak vergilendirileceği tabiidir.

¹⁶ Kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

¹⁷ Billur Yaltı Soydan, Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi, 1998, İstanbul, s.122-123.

zancıdır ve serbest meslek makbuzu ile belgelendirilecektir. Uygulamada bu tip durumlarda (A) ile avukat (B) arasında “mahkeme lehe sonuçlanması durumunda şu kadar para da alacaksın, o nedenle şu an anlaştığımız ödemedi düşünelim, zaten şu kadar karşı taraf vekalet ücreti alırsın, bunu daha sonra mahsup ederiz” gibi pazarlıklar yapılmaz. Anlaşmanın özünde de zaten bu yoktur. Taraflar kendi aralarındaki borç ve yükümlülükleri çerçevesinde bir hizmet bedeli belirlerler. Müvekkilin hizmetleri karşılığında avukata yapacağı ödemenin bedeli, bizzat taraflar arasındaki sözleşmesi ile belirlenmektedir. Karşı tarafça mahkeme kararına istinaden yapılacak ve avukatça alınacak ödemenin, alınan avukatlık hizmetinin müvekkilce karşılanan bedeli olarak değerlendirilmesine hem hukuken hem de mantiken olanak bulunmamaktadır. Zira böyle bir düşünce, karşı tarafın mahkûm olduğu tutarı ödeyememesi ve aciz halinde bulunması durumunda, avukatın müvekkiline karşı yeni bir ücret alacağı hakkının doğduğu sonucuna götürmektedir. Böylesi bir sonucu kabul etmek mümkün değildir¹⁸.

Diğer yandan yargılama süresi sonunda (C)'nin, aleyhe sonuçlanan yargılama süreci sonunda karşı taraf vekalet ücreti olarak tespit edilen 750 TL'yi mahkeme veznesine ya da icra merciine peşin olarak ödemiş olduğunu, karşılığında da ödeme belgesini aldığını varsayalım. Böylece kendi üzerine düşen görevini tamamlamıştır. İcra merci ise Maliye Bakanlığının yeni Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği gereği ödemeyi yaparken avukat (B)'den müvekkili (A) adına makbuz düzenlemesini ve KDV hesaplamasını istemektedir. O zaman bu vakada şu soruya cevap aramak gerekir. Bu bedelin (A) ve Avukat (B) arasındaki Avukatlık Sözleşmesi ile ilgisi var mıdır? Sözleşmede bu bedel için bir hüküm var mıdır? Elde edilen kazanç ile

¹⁸ Nitekim İstanbul 11. Vergi Mahkemesinin 14.05.2012 tarihli, E:2011/1275 ve K:2012/1046 sayılı kararında “karşı taraf avukatına ödenen vekâlet ücretinin, ödeyenin bu kişiden aldığı bir hizmetin karşılığı olmadığı, zaten bu avukatların karşı/borçlu tarafa serbest meslek faaliyeti kapsamında bir hizmet sunmasının hukuken mümkün olmadığı vurgulanmakta”, dolayısıyla bu vekâlet ücretinin hem verilen hizmet karşılığı elde edilen bir bedel niteliğinde olmaması, hem de hizmet verilen kişiden tahsil edilen bir bedel olmaması, sebebiyle KDV'nin konusuna girmediğine hükmedilmiş ve davacı adına yapılan tahakkuk iptal edilmiştir. Bkz. M. Fatih Köprü, Vekâlet ücretinde stopaj ve KDV sorunu, Vergide Gündem, 17.11.2013, http://www.vergidegundem.com/tr_TR/blog?blogid=1560742, (Erişim: 03.07.2014).

(karşı taraf vekalet ücreti) ilgisi olmayan biri adına belge düzenlemek doğru mudur?

Katma değer vergisinin konusunu belirleyen KDV Kanunu'nun 1/1. maddesine göre, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesindeki mal teslimleri ve hizmet ifaları KDV'ye tabi bulunmaktadır. Bu bağlamda Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği ile getirilen düzenleme doğru değildir. Açıkça KDV Kanununa aykırıdır. Kaldı ki söz konusu tebliğin ilgili bölümünde yukarıda değinildiği üzere, *"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.."* şeklindeki açıklama da çelişkilidir. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde KDV konusuna girmez şeklindeki açıklama yapıldıktan sonra, serbest meslek erbabı olarak faaliyet gösteren avukatlara karşı taraf vekalet ücreti için KDV hesaplatmak doğru değildir. Bu karşı vekâlet ücreti ödeyen için, bir hizmet karşılığı değildir. Bu bedeli bir yargılama gideri olarak davayı kaybeden taraf ödemiştir. Kaybeden tarafın ödediği bedelin, kazanan taraf (örneğimizde (A)) adına bir makbuz ile belgelenmesi belge düzeninin ruhuna da aykırıdır. Karşı taraf vekalet ücreti tamamen Hukuk Muhakemeleri Kanunu ve Avukatlık Kanunu'na göre ve mahkeme kararına istinaden ödenmektedir. Üstelik bu ödenen tutarın özel hukuk açısından, mahkeme kararı ile belirlenmiş bir alacak niteliğinde olmadığı, davaya konu alacağın fer'i niteliğinde yargılama gideri olduğu son derece açıktır.

Karşı taraf vekalet ücreti hususu çalışmadaki açıklamalardan anlaşıldığı üzere "nevi şahsına münhasır" bir özelliğe sahiptir. Karşı taraf avukatına yapılan ödeme bir hizmet karşılığında değildir. Dolayısıyla KDV açısından da hizmet ifası olayı gerçekleşmediğinden, karşı tarafa ödenen bedellerin KDV'ne tabi tutulması söz konusu olmayacaktır. Ortada ne bir kimseye verilen hizmet ne de bir kimsenin söz konusu ödemede karşılığı sağladığı fayda bulunmaktadır. Serbest meslek makbuzunun "karşı taraf vekâlet ücreti" adı altında, mahkeme esas/sayı numarası yazılması vb. ibareler konularak tahsil edilmesi ve normal beyana yoluyla gelir vergisi matrahına ilave edilmesi mevzuatımız bakımından daha uygun görülmektedir.

Kaynakça

- Doğrusöz A. Bumin, "Davada Haksız Çıkan Taraftan Sağlanan Avukatlık Gelirlerinin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu", *Yaklaşım*, Sayı:126, Haziran 2003.
- Anayasa Mahkemesi E. 2004/8, K. 2004/28, K.T. 03.03.2004, [Http://Www.Anayasa.Gov.Tr/Kararlar/Iptalıtiraz/K2004/K2004-028.Htm](http://www.Anayasa.Gov.Tr/Kararlar/Iptalıtiraz/K2004/K2004-028.Htm).
- Yaltı Soydan Billur, *Hizmet İşlemlerinde Katma Değer Vergisi*, 1998, İstanbul.
- Köprü M. Fatih, Vekâlet ücretinde stopaj ve KDV sorunu, *Vergide Gündem*, 17.11.2013, http://www.vergidegundem.com/tr_TR/blog?blogid=1560742, (Erişim: 03.07.2014).
- Mali Mevzuat Platformu, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası, 15 Ağustos 2003.
- Güner Semih, *Avukatlık Hukuku, Genişletilmiş 2.b.*, Ankara Barosu Yayınları, Ankara 2003
- Doğan Kemal Vural- Deniz Kuzeci, "Avukata Ait Olan Vekalet Ücreti Kimin Lehine Hükmedilmelidir?", *Ankara Barosu Dergisi*, Yıl:64, Sayı:2006/1.
- Kızılot Şükrü, *KDV Kanunu ve Uygulaması, (Föy- Volant)*, Yaklaşım Yayınları, C.1.