

# AVUKATLARA ÖDENEN KARŞI TARAF VEKALET ÜCRETİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

• Levent KÜÇÜK •

Vergi Denetmeni

• Aydın KAYA •

Vergi Denetmen Yrd.

## 1 - GİRİŞ

23.02.2006 tarihi ve 26089 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 356 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin B Bölümünde "İcra Dairelerince Alacaklı Taraf Avukatına Ödenmesine Karar Verilen Vekalet Ücretlerinin Belgelendirilmesi" başlığı altında, icra daireleri tarafından borçlulardan tahsil edilerek avukatlara ödenen yasal vekalet ücretlerinin ne şekilde belgelendirileceği konusu, Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 257'nci maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak açıklığa kavuşturulmaktadır. Söz konusu tebliğin iptali ve yürütmesinin durdurulması talepli olarak Ankara ve İstanbul Barolarınca Danıştay nezdinde davalar açılmış bulunmaktadır.

Söz konusu dava dilekçelerinde tebliğe yönelik öne sürülen başlıca iptal gerekçesi, borçludan alınarak alacaklı vekiline verilen yasal vekalet ücretinin katma değer vergisine tabi olmadığıdır. Bu iddianın dayanağı olarak da karşı taraftan alınan vekalet ücretinin bir hizmet karşılığı alınmadığı, aksine bu ücretin bir medeni ceza ve yargılama gideri olduğu belirtilmekte ve bu tebliğ ile bu ücretin hukuka aykırı olarak katma değer vergisine tabi kılındığı iddia edilmektedir.

Yazımızın aşağıdaki bölümlerinde konuya ilişkin yasal düzenlemeler, örnek yargı kararları ve kişisel görüşlerimiz ortaya konulmuştur.

## 2-KONUYA İLİŞKİN YASAL DÜZENLEMELER VE YARGI KARARLARI:

356 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin B Bölümü ile barolar tarafından iddia edildiği gibi karşı tarafa yüklenen yasal vekalet ücreti katma değer vergisine tabi kılınmamıştır. Söz konusu ücret aşağıda ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere zaten Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre katma değer vergisine tabi bir ücrettir. Yapılan bu düzenleme, katma değer vergisine tabi olan yasal vekalet ücretinin avukatlarca icra dairelerinden tahsili halinde ne şekilde belgelendirilmesi gerektiği hususunu içermektedir. Bu tebliğ ile söz konusu işlemlerde belge düzenine ilişkin olarak getirilen tek değişiklik; karşı taraf vekalet ücretinin icra dairesinden tahsili anında, aleyhine takibat yapılan borçlu adına serbest meslek makbuzunun düzenlenmesi ve bu makbuzun ödemeyi yapan icra memurunca sicil numarası da yazılmak suretiyle imzalanması zorunluluğudur.

Uygulamada, karşı taraf vekalet ücreti olarak nitelendirilen yasal vekalet ücretinin hizmet karşılığı alınan bir ücret olduğunu açıklamak için 1136 Sayılı Avukatlık Kanunu'nu yakından incelemek gerekmektedir. 1136 Sayılı Avukatlık Kanunu'nun 1. maddesi "Avukatlık, kamu hizmeti ve serbest bir meslektir." ifadesi ile başlamaktadır. Avukatlığın serbest meslek faaliyeti olmasının yanı sıra bir kamu hizmeti olduğu böylelikle özellikle vurgulanmaktadır. Avukatlık mesleği avukatlık sözleşmesi gereği müvekkile verilen hukuki yardım açısından değerlendirildiği zaman bir serbest

meslek faaliyeti, müvekkile verilen hukuki yardım sonucu adalet mekanizmasının sağlıklı işlemesinin sağlanması ve böylelikle kamu yararının gerçekleşmesi açısından değerlendirildiği zaman ise bir kamu hizmetidir. Yani avukat tarafından müvekkile sunulan hukuki yardım sonucunda, serbest meslek faaliyeti ile kamu hizmeti iç içe geçmektedir. Aynı kanunun 2. maddesinin 1. fıkrasında avukatlığın amacının "hukuki münasebetlerin düzenlenmesini, her türlü hukuki mesele ve anlaşmazlıkların adalet ve hakkaniyete uygun olarak çözümlenmesini ve hukuk kurallarının tam olarak uygulanmasını her derecede yargı organları, hakemler, resmi ve özel kişi, kurul ve kurumlar nezdinde sağlamak" olduğu ifade edilerek avukatlık faaliyetinin kamu hizmeti yönüne ağırlık verilmiş ve 2. fıkra da avukatın bu amaç doğrultusunda özel kişilere hukuki yardımda bulunabileceği belirtilmiştir.

Avukatlar özel kişilere sundukları hukuki yardımın karşılığı olarak Avukatlık Kanunu'nun 164. maddesinin 1. fıkrası hükmüne göre, aralarındaki vekalet ilişkisi gereğince müvekkillerinden avukatlık ücreti almaya hak kazanırlar. Bunun yanı sıra davada haklı çıkan tarafın avukatı lehine kararlar birlikte tarifeyle dayanılarak bir vekalet ücreti de takdir edilir. Aynı şekilde icra takibatında haklı çıkan alacaklının vekili lehine takdir olunan yasal vekalet ücreti borçludan, takip konusu alacak ile birlikte tahsil edilir. Avukatlık Kanunu'nun 164. maddesinin 5. fıkrası hükmünde takdir olunan bu yasal vekalet ücretinin doğrudan doğruya avukata ait olduğu şu şekilde vurgulanmaktadır : "Dava sonunda, kararlar tarifeyle dayanılarak karşı tarafa yüklenecek vekâlet ücreti avukata aittir. Bu ücret, iş sahibinin borcu nedeniyle takas ve mahsup edilemez, haczedilemez." Karşı taraf vekalet ücreti olarak bilinen bu ücret, avukatın hukuk kurallarının sağlıklı bir biçimde uygulanmasını sağlayarak kamuya sunmuş olduğu hizmetin karşılığıdır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin 1. fıkrasının 1. bendinde serbest meslek

faaliyetleri çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinin konusunu oluşturduğu belirtildikten sonra, 2. ve 3. maddelerde teslim ve teslim sayılan haller açıklanmış; 4. madde de hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak tanımlanmıştır. Yani kanun koyucu hizmeti çok genel ve kapsayıcı bir ifade ile tanımlama yoluna gitmiştir. 4. maddenin 2. bendinde hizmet sayılacak işlemlerin; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği, örnekleyici olarak sayılmıştır. Avukatlık faaliyetinin kamu hizmeti ayağını oluşturan hukukun sağlıklı bir şekilde işlemesine katkıda bulunmak fiili, bu bent kapsamında değerlendirilmesi gereken bir işlemdir. Bu hizmetin karşılığını oluşturan bedel yargı ve icra mercilerini haksız yere meşgul eden şahıslara yüklenilmektedir.

Karşı taraf vekalet ücretinin bir yargılama gideri veya bir medeni ceza olarak değerlendirilmesi, bu ücretin hizmet karşılığı alınan bir ücret niteliğinde olduğu gerçeğini ortadan kaldırmaz. Avukatların kamunun geneline sunmuş oldukları bu hizmetlerin karşılığını davada veya icra takibinde haksız çıkan taraftan tahsil etmesi, ortada bir hizmet bulunmadığı anlamına gelmemektedir. Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre hizmetin tanımı yapılırken hizmetten kimin yararlandığı ve/veya hizmet bedelinin kim tarafından ödendiği hususları vergilendirme açısından hiç bir önem taşımamaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 19/1. madde hükmü şu şekildedir : " Diğer kanunlardaki vergi muafiyet ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. " Adaletin sağlıklı işlemesine katkıda bulunmak suretiyle avukatlarca kamuya sunulan bu hizmet Katma Değer Vergisi Kanunu'nun İstisnalar başlıklı İkinci Kısımında yer

alan istisna kapsamındaki teslim ve hizmetler arasında sayılmamıştır. Dolayısıyla yukarıda açıklandığı üzere bir hizmet sonucu hak kazanılan karşı taraf vekalet ücretlerinin katma değer vergisine tabi olduğu açıktır.

3065 sayılı KDV Kanunu'nun 20/4' üncü maddesi hükmü gereğince, belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli katma değer vergisi dahil edilerek tespit olunur ve vergi, müşteriye ayrıca intikal ettirilmez. Karşı taraf vekalet ücreti, Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi'ne göre takdir edilir. 1136 Sayılı Avukatlık Kanunu'nun 169' uncu maddesine göre "yargı mercilerince karşı tarafa yükletilecek avukatlık ücreti, avukatlık ücret tarifesinde yazılı miktardan az ve üç katından fazla olamaz." Karşı taraf vekalet ücreti, Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi'ne göre belirlendiği için, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 20/4 üncü maddesi uyarınca katma değer vergisi dahil ücrettir. Nitekim 28.11.2002 gün ve 24950 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 04.12.2002 tarihinde yürürlüğe giren Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi'nin 21. maddesinde yer alan "Bu Tarifede yer alan ücretlere 3065 sayılı Kanun hükümleri gereği katma değer vergisi ayrıca ilave edilir." hükmü uyarınca ilk derece mahkemesi tarafından, kararla birlikte takdir edilen karşı taraf vekalet ücretine ayrıca katma değer vergisi eklenerek hüküm kurulması dava konusu edilmiş ve olay, Danıştay 8. Dairesi'nin 2004/3698 E, 2005/661 K sayılı kararıyla çözüme kavuşturulmuştur. Söz konusu karar özetle şu şekildedir : "Temyize konu İdare Mahkemesi kararının, davacı tarafından vekalet ücretine yönelik temyizi konusunda yapılan incelemede, kararın verildiği tarih itibarıyla yürürlükte bulunan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi'nin 21. maddesinde "bu tarifede yer alan ücretlere 3065 sayılı Yasa hükümleri gereği Katma Değer Vergisi ayrıca ilave edilir." denilmekte ise de, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Yasasının 20/4. maddesinde

" Belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile biletle tahsil edilen hallerde tarife ve bilet bedeli, katma değer vergisi dahil edilerek tespit olunur ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmez." hükmü ile Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen " vergi resim harç ve benzeri yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." şeklinde Yasa maddelerinin bu düzenleniş biçimine karşın, " tarifiede yer alan vekalet ücretlerine katma değer vergisi ayrıca ilave edilir." yolundaki Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi'nin 21. maddesindeki düzenleme normlar arasında aykırılık yaratmıştır. Bu gibi durumlarda ve Yargılama Hukuku bakımından öncelikle göz önünde tutulacak hüküm Anayasa kuralıdır.

Yukarıda yazılı olan Anayasa Kuralına dayanılarak çıkarılan 3065 sayılı Yasanın 20/4. maddesinde açıklandığı üzere bu nitelikteki tarifelerde öngörülen miktarın içinde Katma Değer Vergisinin de bulunduğu, diğer bir ifade ile Katma Değer Vergisinin tarifiede belirlenen miktar içinde yer aldığı belirtilmiştir. "

Danıştay'ın değişik dairelerince değişik tarihlerde verilen kararları da aynı yöndedir.(Danıştay 6. Dairesi 2003/8026 E, 2004/2712 K; 2004/359 E, 2004/1691 K; Danıştay Dairesi 11. Dairesi 2004/267 E, 2004/1685 K)

### 3-DEĞERLENDİRME VE SONUÇ:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinin 1. fıkrası hükmüne göre, "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır." Bu hüküm doğrultusunda, avukatlık faaliyeti sonucunda hak kazanılan karşı taraf vekalet ücretlerinin gelir vergisine tabi olduğu konusunda neredeyse tam bir görüş birliği bulunmaktadır. Nitekim, Ankara ve İstanbul Baroları tarafından açılan davalarda da söz konusu ücretin gelir vergisine tabi olmadığı yönünde her hangi bir iddia yer almamaktadır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, 356 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin iptali

ve yürütmesinin durdurulması istemli dava dilekçelerinde yer alan karşı taraf vekalet ücretlerinin katma değer vergisine tabi olmadığı yönündeki iddiaların hukuki geçerlilikleri bulunmadığı

kanaatindeyiz. Ayrıca, aylık dönemler itibariyle önemli parasal tutarlara ulaşan karşı taraf vekalet ücretlerinin K.D.V. kapsamı dışında tutulmasının vergilemede adaleti sarsacağı inancındayız.