

VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz. Sayı: 5 - Temmuz 2023



*Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki Yapılan Seri Üretimlerin Vergilendirilmesi

İlyas Emre YAYLA

*Avukatlık Hizmetinde Kdv Bakımından Asgari Vekalet Ücreti Ve Karşı Vekalet Ücreti Sorunsalı

Harun SAĞIR

*Kar Yedeğinin Sermayeye İlavesi Vergi Gelirlerini Nasıl Azaltır?

Murat BİRİNCİ

ULUSLARARASI VERGİ:

*Türk Vergi Sisteminde Bilgi Değişiminin Yeri

Adile Ecemiş GÜLEÇ

*Özelge ve Örneklerle Türkiye - Almanya ÇVÖA

Caner TURUNÇ

VERGİ PUSULASI



5. YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

YAZI DANIŐMA KURULU

| ADI-SOYADI | UNVANI | GÖREV YERİ |
|------------------------|---|-----------------------------|
| Prof. Dr. Abuzer PINAR | Öğretim Üyesi | Ankara Medipol Üniversitesi |
| Prof. Dr. Murat BATI | Öğretim Üyesi | 19 Mayıs Üniversitesi |
| Prof. Dr. Murat DEMİR | Öğretim Üyesi | Harran Üniversitesi |
| Dr. Başar SOYDAN | Öğretim Üyesi | Marmara Üniversitesi |
| Dr. Mehmet KÜÇÜKKAYA | Öğretim Üyesi | Harran Üniversitesi |
| Turan ULAŐ | Öğretim Üyesi | Afyon Kocatepe Üniversitesi |
| Dr. Eyyüp İNCE | Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü) | İstanbul Sektörel-1 |
| Dr. Erdal KOYUNCU | Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü) | İstanbul Sektörel-1 |
| Dr. Gülşen ÖZKAN | Vergi BaşmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı) | Ankara Sektörel-1 |
| Fisun TÜRKMEN | Vergi BaşmüfettiŐi (E. Hesap Uzmanı) | Ankara Sektörel-1 |
| Nazmi KARYAĞDI | E. Baş Hesap Uzmanı | Özel Sektör |
| Erhan COŐGÜN | E.Vergi BaşmüfettiŐi (E. Gelirler Kontrolörü) | Özel Sektör |
| Hakkı SAYAN | E. Vergi Baş Müfettişi (E. Hesap Uzmanı) | Özel Sektör |
| Erdal GÜLEÇ | E. Hesap Uzmanı | Özel Sektör |
| Naciye TAŞKESEN | Vergi Müfettişi | İstanbul Sektörel-1 |
| Murat SOFTA | E. Vergi Müfettişi | Özel Sektör |
| Adile ECEMİŞ GÜLEÇ | Vergi Müfettişi | İstanbul Sektörel-1 |
| Erkan EŐİT | E. Vergi Müfettişi | Özel Sektör |
| Çiğdem GÜNEŐ AŐIK | Vergi Müfettişi | İstanbul Sektörel-1 |
| Hasan AYZİT | Vergi Müfettişi | İstanbul Sektörel-1 |
| Mikail OKYAY | E. Vergi Müfettişi | Özel Sektör |
| Ufuk KAYNAR | E. Vergi Müfettişi | Özel Sektör |
| Fırat DEMİR | Vergi Müfettişi | İstanbul Sektörel-1 |
| Bayram MAVİ | Hazine ve Maliye Müfettişi | TeftiŐ Başkanlığı |
| Cihad ULUS | Vergi Müfettişi | Ankara Sektörel-1 |
| Ömer ŐENER | Vergi Müfettişi | İstanbul Sektörel-1 |
| Gökhan USLU | Vergi Müfettişi | Ankara Sektörel-1 |
| Adem YALÇIN | Vergi Müfettişi | İstanbul Sektörel-1 |
| Yasin TOPAL | Vergi Müfettişi | Ankara Sektörel-1 |
| MuŐafa YILMAZ | Vergi Müfettişi | Ankara Sektörel-1 |
| Hamdi YILDIRIM | Vergi Müfettişi | Ankara Sektörel-1 |
| Faruk ARSLAN | Vergi Müfettişi | Ankara Sektörel-1 |
| Hüseyin SUNGUR | E. Vergi Müfettişi | Özel Sektör |
| Behiç BARIŞIK | Vergi Müfettişi | Ankara Sektörel-1 |
| Kürőat ÖZTÜRK | E. Vergi Müfettişi | Özel Sektör |
| Yusuf YILDIZ | E. Vergi Müfettişi | Özel Sektör |
| Sedat KANLI | E. Vergi Müfettişi | Özel Sektör |
| Salih YILMAZ | Vergi Müfettişi | İstanbul Sektörel-1 |
| Sinan UYGUR | Vergi Müfettişi | İstanbul Sektörel-1 |
| Ümit Çağlar IŐIKOĐLU | Vergi Müfettişi | Ankara Sektörel-1 |
| Ahmet YAVUZ | Vergi Müfettişi | İstanbul Sektörel-1 |
| İkbal BAŞ | Vergi Müfettişi | İstanbul Sektörel-1 |
| Rıdvan ÖNDER | Vergi Müfettişi | Ankara Sektörel-1 |
| Bilal KABASAKAL | Vergi Müfettişi | Ankara Sektörel-1 |
| Emre SEZER | Vergi Müfettişi | Ankara Sektörel-1 |
| Murat MUTLU | E. Vergi Müfettişi | Özel Sektör |
| İbrahim FATİHOĞLU | Vergi Müfettişi | Ankara Sektörel-1 |
| Sercan KOÇ | Vergi Müfettişi | İstanbul Sektörel-1 |
| Mehmet SUBAŐI | E. Vergi Müfettişi | Özel Sektör |
| İbrahim Eren ARSLAN | Vergi Müfettişi | İstanbul Sektörel-1 |
| Yusuf KARATAŐ | Vergi Müfettişi | Ankara Sektörel-1 |
| Ferhat ATA KUL | Hazine ve Maliye Müfettişi | TeftiŐ Başkanlığı |
| Halit İslam EK MEN | Vergi Müfettişi | İstanbul Sektörel-1 |
| Nasuh ERDÖNMEZ | Vergi Müfettişi | İzmir Sektörel-1 |
| Pelin ÇOŐKUN | Vergi Müfettişi | İstanbul Sektörel-1 |
| Harun DOĞAN | E. Vergi Müfettişi | Özel Sektör |
| Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU | Vergi Müfettişi | İstanbul Sektörel-1 |
| Kamil SIR | Vergi Müfettişi | İstanbul Sektörel-1 |
| Ramazan EFE | Vergi Müfettişi | İstanbul Sektörel-1 |
| Hasan KAYA | Vergi Müfettişi | İstanbul Sektörel-1 |
| Murat DÖNMEZ | Vergi Müfettişi | İstanbul Sektörel-1 |
| Cevdet KAPLAN | Vergi Müfettişi | İstanbul Sektörel-1 |
| BarıŐ Berk GÜNDOĐMUŐ | Vergi Müfettişi | Ankara Sektörel-1 |
| Haluk AMİL | Vergi Müfettişi | İstanbul Sektörel-1 |
| Mehmet Nazmi TOR | Vergi Müfettişi | Ankara Sektörel-1 |
| Sıbğatullah İMAMOĞLU | Vergi Müfettişi | Ankara Sektörel-1 |
| Alican KARABULUT | Vergi Müfettişi | Ankara Sektörel-1 |
| Naci KAYAKÖZÜ | Vergi Müfettişi | Ankara Sektörel-1 |
| Alican ÖZÜZEYBEK | Vergi Müfettişi | Ankara Sektörel-1 |

VERGİ PUSULASI

SAYI 5
TARİH TEMMUZ / 2023

| | |
|---|--|
| Sahibi | Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Halit İslam EKMEN |
| Genel Yayın Yönetmeni | Adile ECEMİŞ GÜLEÇ |
| Sorumlu Yazı İşleri Müdürü | Ufuk KAYNAR |
| Dış İlişkiler Koordinatörü ve Reklam Sorumlusu | Mehmet Nazmi TOR |
| Yayın Kurulu | Şenay OTO Funda ŞAHİN Ayfer KAYACAN Naciye TAŞKESEN Ömer YÜREK Fırat DEMİR Hüseyin PEKMEZCİLER Sinan UYGUR Adem YALÇIN Rıdvan ÖNDER Nasuh ERDÖNMEZ |
| İstanbul Temsilcisi | Özge İnci HURŞİTOĞLU |
| Ankara Temsilcisi | Behiç BARIŞIK |
| İzmir Temsilcisi | Kazım ATİK |
| Makale Göndermek İçin Dizgi ve Görsel Tasarım | yayin@mded.org Fatma Nur İYİĞÖR |
| Yayın Satış ve Yazışma Adresi | Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi Sitesi B Blok No:5/B No:333 Ümraniye/İstanbul (212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org |
| Baskı Cilt | Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti. - Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No:57-58 Bağcılar/İstanbul - (212) 544 99 06 |
| Yıllık Abone Bedeli | 500,00 TL (KDV Dahil) |

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları makalelerden önceki bölümde yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılmaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

AVUKATLIK HİZMETİNDE KDV BAKIMINDAN ASGARİ VEKÂLET ÜCRETİ VE KARŞI VEKÂLET ÜCRETİ SORUNSALI

Harun SAĞIR¹

ÖZET

Belirli dava ve takip türleri için iş sahiplerinden vekâlet ücretinin talep edilmediği, bu dava ve takip türleri için ücret olarak, mahkemece hükmedilen veya icra dairesince karar verilen karşı vekâlet ücretinin kabul edildiğine uygulamada karşılaşılmaktadır. Bu durum Avukatlık Kanunu Yönetmeliği² uyarınca disiplin sorumluluğuna sebebiyet vermenin yanında 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu³ (KDVK) yönünden cezalı tarhiyat yapılmasına da sebebiyet vermektedir. Dolayısıyla mahkemelerce karşı vekâlet ücretine hükmolunmuş ve bu durum kesinleşmişse avukatlar tarafından, tahsilat olmasa dahi, hem iş sahibine verilen hizmet bedeline ait katma değer vergisinin hem de mahkemelerce hükmedilen karşı vekâlet ücretine ait katma değer vergisinin beyan edilmesi gerekmektedir.

Bu çalışmamızda vekâlet ücreti ve karşı vekâlet ücretinin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu⁴ (GVK) ve KDVK karşısındaki durumu ele alınacak, ayrıca tahsilatın olmadığı durumlarda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu⁵ (VUK) uyarınca belge düzeninin nasıl olacağı üzerinde durulacaktır.

Anahtar Kelimeler: Avukatlık Ücret Sözleşmeleri, Vekâlet Ücreti, Karşı Vekâlet Ücreti, KDV, Vergiyi Doğuran Olay, Asgari Tarife

1 Vergi Müfettişi, <https://orcid.org/0000-0002-4974-6861>

2 19.6.2002 tarih ve 24790 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

3 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

4 06.01.1961 tarih ve 10700 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

5 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

GİRİŞ

Serbest meslek faaliyeti bakımından öteden beri uygulamada çeşitli tereddüt ve belirsizliklere sebebiyet veren⁶ GVK'daki tahsilat esası ile KDVK'daki tahakkuk esası arasındaki farklılık, belge düzeni bakımından da sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. VUK'da açıkça tahsilatın olması durumunda düzenleneceği öngörülen serbest meslek makbuzunun, idarece verilen özeldeler yoluyla tahsilatın olmadığı ancak hizmet ifasının tamamlandığı durumlarda KDV tutarının hesaplanması için düzenleneceği şeklindeki görüşleri birbiriyle çelişmektedir.

Avukatlık hizmeti bakımından sorun olarak karşımıza çıkan bir diğer husus karşı vekâlet ücretidir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı ile mahkemelerce hükmedilen karşı vekâlet ücretinin de avukatlık hizmeti karşılığı elde edilen serbest meslek kazancının bir unsuru olduğu yönündeki görüşü, avukatların davanın kesinleştiği tarih itibarıyla, tahsilat olmasa dahi, hükmedilen karşı vekâlet ücreti için de katma değer vergisinin beyan edilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Söz konusu karar her ne kadar tahsil edilen karşı vekalet ücreti hakkında olsa da, KDVK'da vergiyi doğuran olay tahsilata bağlanmadığından, tahsil edilemeyen karşı vekalet ücretine ait katma değer vergisi tutarının beyan edilmesi gerektiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

2. VERGİ GÜVENLİK ÖNLEMİ OLARAK ASGARİ VEKÂLET ÜCRETİ

2.1. Vekâlet Ücreti ve Karşı Vekâlet Ücreti Kavramları

1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun⁷ 164'üncü maddesine göre avukatlık ücretinin, avukatın

hukuki yardımının karşılığı olan meblağı veya değeri ifade edeceği, avukatlık asgari ücret tarifesi altında vekâlet ücretinin kararlaştırılmayacağı ve dava sonunda, kararlar tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenecek vekalet ücretinin de avukata ait olduğu hüküm altına alınmıştır. Diğer taraftan anılan madde hükmünde ücretsiz dava alınması halinde, durumun baro yönetim kuruluna bildirileceği ifade edilmiştir.

Aynı Kanunun 168'inci maddesinde avukatlık ücretinin takdirinde, hukuki yardımın tamamlandığı veya dava sonunda hüküm verildiği tarihte yürürlükte olan tarifenin esas alınacağı hükme bağlanmıştır.

Türkiye Barolar Birliği bir kararında⁸, Baro Disiplin Kurulu tarafından davayı kaybetmesi halinde aldığı avukatlık ücretini iade edeceğine dair sözleşme düzenleyen ve dava sonucu söz konusu ücreti iade eden avukata ücretsiz dava alma yasağını ihlal ettiği gerekçesiyle verilen uyarı cezasını onamıştır. Söz konusu kararda ayrıca sadece karşı taraf ücretinin alınması da ücretsiz dava almak olarak nitelendirilmiştir. Buna göre karşı tarafa yüklenecek vekâlet ücreti zaten avukata ait olduğundan, sadece karşı taraftan alınacak ücretle dava takip edilmesi halinde de avukat, iş sahibinden ücret almamış durumuna düşmektedir. Bu nedenle sadece karşı taraf vekâlet ücreti karşılığı iş alınması da, ücretsiz dava alınması kapsamında değerlendirilmiştir.

2.2. Avukatlık Asgari Ücret Tarifesinin Vergi Kanunlarına Etkisi

Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi, Avukatlık Kanunu'nun 168'inci maddesi uyarınca Türkiye Barolar Birliği Yönetim Kurulunca, baro yönetim kurullarının teklifleri de göz önüne alınmak suretiyle uygulanacak tarife o yılın Ekim ayı

6 Müslüm Bayındır ve Mehmet Canbay, "Tahsili Dava Neticesine Bağlı Olan Avukatlık Vekâlet Ücretlerinin Vergisel Durumu", *Vergi Dünyası*, Aralık/2018, s. 167.

7 07.04.1969 tarih ve 13168 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

8 TBB, 24.01.2014 T, E: 2013/639, K: 2014/45

sonuna kadar hazırlanarak Adalet Bakanlığına gönderilmektedir. Adalet Bakanlığının onayını müteakip Resmi Gazetede yayımlanmakta ve yayım tarihi itibarıyla yürürlüğe girmektedir.

GVK'nın 66'ncı maddesinde serbest meslek faaliyeti, sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması olarak tanımlanmış olup, aynı Kanunun 67'nci maddesinde serbest meslek kazancı bakımından hasılat unsurunun serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden oluşacağı hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla GVK bakımından serbest meslek kazancında vergiyi doğuran olay, tahsilata ve para ile temsil edilebilen menfaatlere bağlanmıştır. Bu nedenle tahsil edilmemiş bir avukatlık ücreti için GVK bakımından vergiyi doğuran olay meydana gelmemekte ve bu nedenle de serbest meslek makbuzu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

Diğer taraftan KDVK'nın 1'inci maddesinde Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu; 5'inci maddesinde vergiye tabi bir hizmetten, işletme sahibinin, işletme personelinin veya diğer şahısların karşılıksız yararlandırılmasının da hizmet sayılacağı; 10'uncu maddesinde hizmet ifası halinde hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği hüküm altına alınmıştır.

KDVK'nın "emsal bedeli ve emsal ücreti" başlıklı 27/5'inci maddesine göre serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince

tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamaz. Söz konusu hükmün kanun koyucu tarafından bir vergi güvenlik önlemi olarak düzenlendiğini söylemek mümkündür. Madde gerekçesinde bu husus açıkça şu şekilde ifade edilmiştir.

"..Matrahu teşkil öden bedelin bulunmaması veya bilinmemesi halleri ile paradan başka şeyler olması durumlarında matrahın tayini gerekmektedir. Öte yandan, mükelleflerin belli birtakım kişilere yaptıkları teslim ve hizmetler 'dolayısıyla düşük bedel göstererek muvazaalı yollarla, matrahu, dolayısıyla vergi miktarını azaltmaya yöneldik davranışlarını da önlemek zorunlu bulunmaktadır. Maddenin son fıkrası ile serbest meslek erbabının işlemlerinde hasılatın kontrolü 'için bu hüküm getirilmiştir. Buna göre serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife olması halinde hizmetlin bedeli bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamayacağıdır."

Vergi güvenlik önlemleri, vergi gelirlerinin yasalarda öngörülen optimal hasılatla yaklaştırılması ve hasılatın belirli bir sınırın altına düşmemesini sağlayan önlemlerdir⁹. Bir vergi sisteminin, vergilemenin amaçları olan mali, ekonomik ve sosyal amaçları gerektiği gibi gerçekleştirebilmesi, bu sistemi oluşturan unsurlar arasında sağlam organik bağların bulunması ve uyumlu bir işleyişin gerçekleşmesi kadar, sistemin kendi güvenlik önlemlerini içermesini de zorunlu kılar.¹⁰

Bazı meslek gruplarında mesleki disiplinin temini ve aynı işi yapanlar arasında rekabet eşitsizliğini önleme gerekçesiyle, yapılan hizmetlerin bedelleri belli bir tarifeye bağlanmaktadır. Tarifede yer alan bedeller ise, tarifeye konu hizmetin yapılması

9 Harun Yeniçeri, Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, İstanbul, 2005, s. 22, (Çevrimiçi) <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorgu-SonucYeni.jsp> E:19.05.2023

10 Harun Yeniçeri, Türk Vergi Sisteminde..., age, s. 23.

gereken asgari tutarını yansıtmaktadır.¹¹

Sonuç olarak GVK’da vergiyi doğuran olay bakımından tahsil esası geçerli olduğundan avukatlık hizmeti tamamlansa bile tahsilat olmadığı müddetçe gerek taraflarca sözleşmede belirlenen avukatlık ücreti için gerekse de avukatlık asgari tarifesinde belirlenen avukatlık ücreti için serbest meslek makbuzu düzenlenmeyecek ve bu tutarlar serbest meslek kazancına dâhil edilmeyecektir. Diğer taraftan tahsil edilmeyen bu avukatlık ücreti için KDVK bakımından vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacağından sözleşmede belirlenen avukatlık ücreti için, taraflarca sözleşmede belirlenen bir ücret yoksa avukatlık asgari tarifesinde belirlenen avukatlık ücreti üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

3. TAHSİL EDİLEMİYEN AVUKATLIK ÜCRETİNDE BELGE DÜZENİ VE KDV MATRAHI

3.1. Serbest Meslek Makbuzu Düzenleme Zorunluluğu

VUK’un “makbuz mecburiyeti” başlıklı 236’ncı maddesine göre serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir. “Makbuz muhteviyatı” başlıklı 237’nci maddesi ise şu şekildedir;

“Serbest meslek makbuzlarına:

1. Makbuzu verenin soyadı adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası;
2. Müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi;
3. Alınan paranın miktarı;

4. Paranın alındığı tarih;

Yazılır ve bu makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından imzalanır...”

Diğer taraftan VUK’un 353/1’inci maddesine göre elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dahil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden ... serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kağıt olarak düzenlenmesi halinde; ... bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 2.200,00 Türk Lirasından (2023 yılı için) aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10’u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nca verilen bir özeldede¹²,

–“Katma değer vergisi bakımından vergiyi doğuran olay malın teslimi veya hizmetin ifasına bağlı olduğundan, serbest meslek faaliyetine ilişkin kazancın tahsil edilmediği durumlarda düzenlenecek serbest meslek makbuzunda, sadece KDV tutarına yer verilerek ‘...TL mal teslimine / hizmet yapılmasına ilişkin olup bedeli tahsil edilmemiştir.’ şeklinde notun yazılması,

–Serbest meslek kazancında tahsil esası geçerli olduğundan (kazancın kısım kısım tahsil edildiği durumlar dahil) serbest meslek makbuzunun tahsil edilen tutar kadar düzenlenmesi ve makbuz üzerinde ‘KDV için ... gün ve ... sayılı serbest meslek makbuzu düzenlenmiştir.’ şeklinde notun yazılması” şeklinde görüş verilmiş, ancak makbuz düzenlenmemesi durumunda özel usulsüzlük cezası kesilip kesilmeyeceği hususunda bir

11 Secahattin Vural, “Mesleki Teşekküllerce Belirlenen Asgari Tarife Ücretlerinde KDV Sorunu”, Vergi Raporu, Nisan/2017, s. 88.

12 Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 20.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.01-30-MUK-2010-54-203 sayılı özeldesi

değerlendirmede bulunulmamıştır.

Kanaatimizce hizmetin tamamlanması koşuluyla avukatlık ücreti bakımından tahsilatın olmadığı durumda sözleşmede belirlenen avukatlık ücreti tutarı, taraflarca sözleşmede belirlenen bir ücret yoksa avukatlık asgari tarifesinde belirlenen avukatlık ücreti tutarı üzerinden KDV hesaplanması konusunda ihtilaf bulunmamaktadır. Ancak bu KDV tutarının vergi idaresince verilen özeldede yer aldığı gibi mutlak surette serbest meslek makbuzu düzenlenmek suretiyle hesaplanması mecburi değildir. VUK'un serbest meslek makbuzu ile ilgili hükümlerine bakıldığında makbuz düzenlemenin tahsilat koşuluna bağlandığı ve makbuz muhteviyatında yer alan "alınan paranın miktarı ve paranın alındığı tarih" ibarelerin de bu durumu desteklediği görülmektedir. Dolayısıyla avukatlarca söz konusu KDV tutarı beyannamede "ilave edilecek KDV" sütununa eklenmek suretiyle veya doğrudan hesaplanan KDV tutarına eklenmek suretiyle de beyan edilebilecektir. Bu durumda serbest meslek makbuzu düzenlenmediğinden bahisle özel usulsüzlük cezası kesilmesi mümkün değildir.

3.2. Tahsil Edilmeyen Avukatlık Ücretinde KDV Açısından Matrah ve Vergiyi Doğuran Olay

Türkiye Barolar Birliği tarafından yayımlanan Asgari Avukatlık Ücret Tarifesi'nin¹³ 2'nci maddesinde "Bu Tarifede yazılı avukatlık ücreti, kesin hüküm elde edilinceye kadar olan dava, iş ve işlemler ücreti karşılığıdır. Avukat tarafından takip edilen dava veya işle ilgili olarak düzenlenen dilekçe ve yapılan diğer işlemler ayrı ücreti gerektirmez. Hükümlerin tazyihine ilişkin istemlerin ret veya kabulü halinde de avukatlık ücretine hükmedilemez." ifadesine yer verilmiştir. Yine söz konusu tarifenin 21'inci

maddesine göre avukatlık ücretinin takdirinde, hukuki yardımın tamamlandığı veya dava sonunda hüküm verildiği tarihte yürürlükte olan Tarifenin esas alınacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla KDV açısından hüküm gerektiren avukatlık hizmetinde vergiyi doğuran olay, hukuki yardımın tamamlandığı ve kesin hükmün elde edildiği tarih; hüküm gerektirmeyen danışmanlık benzeri avukatlık hizmetinde ise hizmetin ifa edildiği tarihtir. Hükmün kesinleşmesi ise tüm kanun yollarının denenmiş (istinaf-temyiz) ya da denenme şansı kalmamış olması yani tüketilmiş olması anlamına gelmektedir.

KDVK'nın 20'nci maddesinde katma değer vergisi matrahının teslim ve hizmet işlemlerinde bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, bedel deyiminin malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği hüküm altına alınmıştır. Ayrıca, aynı maddenin 4'üncü fıkrasında belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli KDV dahil edilerek tespit olunacağı ve verginin müşteriye ayrıca intikal ettirilmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

KDV'nin matrahı ise sözleşmede belirlenen avukatlık ücreti tutarı, taraflarca sözleşmede belirlenen bir ücret yoksa avukatlık asgari tarifesinde belirlenen avukatlık ücreti tutarı olacaktır. Burada önem arz eden husus taraflar arasında bir sözleşme var ve bu sözleşmede yer alan avukatlık ücreti tarifede yer alan avukatlık ücretinden fazla ise avukatlık ücreti tahsil edilmemiş bile olsa dikkate alınacak KDV matrahı tarifede yer alan tutar değil sözleşmede yer alan tutar olacaktır.

¹³ 03.09.2022 Tarih ve 31942 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Tarifede yer alan tutarlara KDV'nin dâhil olup olmadığı hususundaki tartışmalar Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu kararı¹⁴ ile sona ermiştir. Kararda belli bir tarifeye göre alınan ücrete katma değer vergisinin dâhil olduğu vurgulanmıştır.

3.3. Karşı Taraf Vekâlet Ücretinde KDV Matrahı ve Vergiyi Doğuran Olay

Mahkemelerce hükmedilen karşı vekalet ücretinin, serbest meslek kazancının bir unsuru olduğu ancak, söz konusu ücretin bir hizmetin karşılığı olmadığından bahisle KDV'ye tabi olmadığı yönünde görüşler bulunmaktadır¹⁵.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin¹⁶ (Tebliğ) I/B.4 bölümünde mahkemelerce hükmolunan avukatlık ücretlerinin sözleşmeleri gereği ücret karşılığı çalışanlar dışında kalan avukatlara intikal eden kısmının, serbest meslek kazancı kapsamında vergiye tabi olacağı, avukatlarca alınan bu para için davayı kazanana serbest meslek makbuzu düzenleneceği ve makbuzda alınan tutar üzerinden KDV hesaplayıp ayrıca gösterecekleri, mahkeme kararında "KDV hariç" şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekâlet ücretinin KDV dâhil olduğunun kabul edileceği ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV'nin, düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterileceği düzenlenmiştir.

Diğer taraftan Danıştay Vergi Dava Daireleri tarafından verilen bir kararda¹⁷, Danıştay Dördüncü Dairesinin 23.5.2017 gün ve E:2014/4695, K:2017/4767 sayılı karşı vekâlet ücretinin KDV'ye tabi olduğu şeklindeki kararı uygun bulunmuştur. Söz konusu kararda, mahkemelerce, Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi esas alınarak hükmolunan ve 1136 sayılı Kanunun 164'üncü maddesi uyarınca avukata ait olan

avukatlık ücretinin, avukatın müvekkiline verdiği avukatlık hizmetinin bir parçası olduğu, doğrudan müvekkile verilen hizmet nedeniyle hak kazanılan bu ücreti, müvekkilin değil de davayı kaybeden tarafın ödüyör olmasının, ücretin, davayı kazanan tarafa verilen hizmetin karşılığı olması gerçeğini değiştirmeyeceği, söz konusu avukatlık ücretinin, davayı kaybeden, buna bağlı olarak da avukatlık ücretini ödeyen taraf bakımından yargılama gideri niteliğinde olmasının da bu ücrete hak kazanan avukat bakımından serbest meslek kazancı olması vasfını değiştirmeyeceği, bu durumda, mahkemelerce tarifeye göre hükmolunan avukatlık ücretinin katma değer vergisine tabi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Buna göre mahkeme kararının kesinleştiği tarih itibariyle karşı vekalet ücretine de hükmedilen bir dosya için avukat tarafından herhangi bir tahsilat yapılsa bile, (KDVK'nın 10/b maddesi gereği hizmetin yapılmasından önce serbest meslek makbuzu düzenlenmesi durumu hariç) hukuki yardım tamamlandığından bu tarih itibariyle hem iş sahibine verilen hizmet bakımından hem bu hizmetin bir parçası olarak (yan unsur) ortaya çıkan karşı taraf vekalet ücreti bakımından katma değer vergisinin hesaplanması gerekmektedir.

Avukatlar tarafından tahsil edilemeyen ancak beyan edilen katma değer vergisinin VUK'un alacaklarda amortisman konusu bakımından da ayrıksı bir yanı bulunmaktadır. Avukatlar tarafından beyan edilen ancak tahsil edilemeyen KDV, avukatlar açısından bir alacak haline gelmektedir. Yargı içtihatlarıyla birlikte mali idare, alacak tutarı içerisinde yer alan katma değer vergisinin de şüpheli alacak kapsamında olduğunu kabul etmiştir. Ancak VUK'un "şüpheli alacaklar" başlıklı 323'üncü maddesinin serbest

14 Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, 06.10.2005 T; E:2005/1580, K:2005/2294

15 Memduh Aslan, "Karşı Vekalet Ücretlerinde Katma Değer Vergisi Meselesi", TBB Dergisi, Sayı 114, 2014, s. 277.

16 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

17 Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 17.01.2018 T; E:2017/680, K:2018/2

meslek kazancı bakımından uygulanması mümkün değildir. Zira Kanun, şüpheli alacak uygulamasını yalnızca ticari ve zirai kazanç ile sınırlamıştır. Diğer taraftan avukatlar tarafından beyan edilen ancak tahsil edilemeyen KDV tutarının kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya dayanılarak tahsiline artık imkanı yoksa VUK'un "değersiz alacak" başlıklı 322'nci maddesi gereği gider yazılması mümkündür.

SONUÇ

Uygulamada özellikle senetle satış yapan perakende sektörü, internet aboneliği, telefon hattı aboneliği, paralı otoyol kullanımı vb. takip tutarlarının nispeten düşük ama takip edilecek dosya sayısının fazla olduğu alanlarda avukatlarca yapılan takip için iş sahiplerinden herhangi bir ücretin tahsil edilmediği, dahası sözleşmelerde avukatlık ücreti olarak talep edilecek tutarın takipler sonucunda icra dairesi tarafından esas alınan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesindeki karşı vekâlet ücretinden ibaret olacağı şeklinde durumlarla karşılaşmaktadır. Bu durum Avukatlık Kanunu Yönetmeliği uyarınca disiplin sorumluluğuna sebebiyet vermektedir. Diğer taraftan bu durum ayrıca KDVK'nın 27/5'inci maddesi uyarınca vergi tarhiyatı ile karşılaşılması sonucunu da doğurmaktadır.

Diğer taraftan karşı vekâlet ücretine hükmedildiği ve bunun kesinleştiği tarihte mi KDV açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği yoksa buna ilişkin ödemenin yapıldığı tarihte mi vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği hususundaki belirsizlik uygulamada karmaşaya yol açmaktadır. Kanımızca, mahkemelerce karşı vekâlet ücretine hükümlenmiş ve bu durum kesinleşmişse avukatlar tarafından, tahsilat olmasa dahi, hem iş sahibine verilen hizmet bedeline ait katma değer vergisinin hem de mahkemelerce hükmedilen karşı vekâlet ücretine ait katma değer vergisinin beyan edilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Bayındır Müslüm ve Canbay Mehmet, "Tahsili Dava Neticesine Bağlı Olan Avukatlık Vekâlet Ücretlerinin Vergisel Durumu", Vergi Dünyası, Aralık/2018
- Yeniçeri Harun, Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, İstanbul, 2005, (Çevrimiçi) <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> E:19.05.2023
- Vural Secahattin, "Mesleki Teşekküllerce Belirlenen Asgari Tarife Ücretlerinde KDV Sorunu", Vergi Raporu, Nisan/2017
- Aslan Memduh, "Karşı Vekalet Ücretlerinde Katma Değer Vergisi Meselesi", TBB Dergisi, Sayı 114, 2014
- 1136 sayılı Avukatlık Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- Avukatlık Kanunu Yönetmeliği
- Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.07.2011 tarih ve B.07.1.Gİ-B.4.20.15.01-30-MUK-2010-54-203 sayılı özelgesi