

T.C. DANIŞTAY 4. DAİRE

2014/4695 E.

T.C. DANIŞTAY 4. DAİRE

ESAS NO: 2014/4695

KARAR NO: 2017/4767

TARİH: 23.5.2017

DANIŞTAY İLAMI

26.4.2014 tarih ve 28983 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin "Avukatlık Ücretleri" başlıklı I-B-4. bölümünde yer alan "...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." kısmının; Mahkemelerce hükmolunan avukatlık ücretinin iç yüzde yöntemiyle katma değer vergisine tabi tutulmasının Kanuna uygun olmadığı, zira bu ücretin serbest meslek faaliyeti kapsamında karşı tarafa verilen bir hukuki yardımın karşılığı olmayıp tamamen Kanundan kaynaklandığını ve sözleşme gereği olmadığı, bu sebeple Kanunda açıkça vergi mevzuuna girmediği halde Tebliğ ile ücret karşılığı çalışan avukatlarla serbest meslek faaliyetinde bulunan avukatlar arasında ayırım yapmak suretiyle eşitliğe aykırı bir şekilde sadece serbest meslek faaliyetinde bulunan avukatlar açısından katma değer vergisi yükümlülüğü getirildiği, ayrıca bu ücret için davayı kazanan adına serbest meslek makbuzu düzenlenmemesi gerektiği, zira ödemenin davayı kaybeden tarafından yapıldığını ve söz konusu ücretin karşı taraf için yargılama gideri niteliği taşıdığı iddiasıyla iptali istenilmektedir.

Maliye Bakanlığının Savunmasının Özeti: Davanın süresinde açılmadığı, Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak bakmakla görevli olduğu davalardan olmadığı ve Genel Tebliğin davaya konu edilen bölümü düzenleyici işlem niteliği taşımadığından idari davaya konu olamayacağı iddialarıyla, davanın öncelikle usulden reddi gerektiği, Mahkeme kararıyla hükmolunan avukatlık ücretinin, serbest meslek kazancı olarak katma değer vergisine tabi olduğu, bu ücret için davayı kazanan adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerektiği, davaya konu Tebliğin yasaya uygun olduğu ileri sürülerek davanın reddi gerektiği savunulmuştur.

Danıştay Tetkik Hakiminin Düşüncesi: 26.4.2014 tarih ve 28983 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin "Avukatlık Ücretleri" başlıklı I-B-4. bölümünde yer alan "...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." şeklindeki düzenlemenin hukuka uygun olduğu ve davanın reddi gerektiği düşünülmektedir.

Danıştay Savcısının Düşüncesi : Dava, 26.4.2014 tarihli ve 28983 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin "Avukatlık Ücretleri" başlıklı I-B-4 numaralı bendinin " (...) 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." kısmının iptali istemine ilişkindir.

Davalı idarenin usule dair iddiaları yerinde görülmemiştir.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin (1) numaralı fıkrasında ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu, 20. maddesinin (4) numaralı fıkrasında da, belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedelinin katma değer vergisi dahil edilerek tespit olunacağı ve verginin müşteriye ayrıca intikal ettirilmeyeceği hükmüne yer verilmiştir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu, serbest meslek faaliyeti de; 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 tarif edilmiştir.

1136 Sayılı Avukatlık Kanununun 1. maddesinde, avukatlığın, kamu hizmeti ve serbest meslek olduğu, aynı Kanunun 164. maddesinde de, avukatlık ücretinin, avukatın hukuki yardımının karşılığı olan meblağı veya değeri ifade edeceği, bu maddenin 4667 Sayılı Kanunla değişik son fıkrasında da, dava sonunda, kararlar tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenecek vekalet ücretinin avukata ait olduğu, bu ücretin, iş sahibinin borcu sebebiyle takas ve mahsup edilemeyeceği, haczedilemeyeceği hükmü yer almıştır.

Yukarıda yer alan yasal düzenlemelere göre, avukatlık mesleğinin, serbest meslek faaliyeti, bu meslekten elde edilen kazancın da serbest meslek kazancı olduğu, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin ise katma değer vergisine tabi olduğu açıktır.

6100 Sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun 330. maddesiyle davayı kazanan tarafın kendisini vekille temsil ettirmesi halinde Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca hesaplanan ücretin, davayı kaybeden tarafından ödenmesi ve anılan tutarın

yargılama giderleri kapsamında değerlendirilmesi “yargılama giderlerindeki sorumluluk” esasının bir sonucu olduğundan, müvekkile verilen hizmet karşılığı elde edilen söz konusu ücretin, hak kazan avukat açısından, serbest meslek kazancı olma vasfını değiştirmeyeceğinden, mahkemelerce tarifeye göre hükmolunan avukatlık ücretinin de katma değer vergisine tabi olduğu sonucuna varılmıştır.

Yukarıda sözü edilen 3065 Sayılı Kanun’un 20. maddesinin (4) numaralı fıkrasında yer alan belirli tarifeye göre fiyatı tespit edilen işlerde, tarife bedelinin katma değer vergisi dahil edilerek tespit olunacağı hükmü ile bu konuya dair olarak verilen yargı kararları uyarınca, Avukatlık Asgari 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.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 236. maddesinde, serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetlerine dair her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşterinin de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetinde olduğu, 237. maddesinde de, serbest meslek makbuzlarına, makbuzu verenin soyadı, adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi, alınan paranın miktarı, paranın alındığı tarihin yazılacağı ve bu makbuzların serbest meslek erbabı tarafından imzalanacağı, serbest meslek makbuzlarının seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirileceği hükmü yer almıştır.

Anılan düzenlemelere göre, mahkemelerce hükmolunan vekalet ücretinin tahsili sırasında serbest meslek makbuzu düzenlenmesi yasa gereği olup, vekalet ücretinin müvekkile verilen hizmet karşılığında elde edilmiş olması nedeniyle, düzenlenecek makbuzun davayı kazanan adına olması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Açıklanan nedenlerle, davanın reddi gerektiği düşünülmektedir.

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince, duruşma için belirlenen 23.05.2017 gününde davacı vekili ve Müdahil vekili ile davalı İdareyi temsilen gelen vekilin açıklamaları dinlendikten ve Danıştay Savcısı'nın düşüncesi alındıktan sonra işin gereği görüşüldü:

KARAR : Dava; 26.4.2014 tarih ve 28983 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin "Avukatlık Ücretleri" başlıklı I-B-4. bölümünde yer alan "...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." kısmının iptali istemiyle açılmıştır.

Davanın süresi içinde açıldığı ve Danıştay'ın bakmakla görevli olduğu davalardan olduğu, Tebliğin davaya konu edilen bölümünün, mükelleflerin menfaatini etkileyen hükümler içerdiği ve idari davaya konu olacak, kesin ve yürütülmesi zorunlu düzenleyici işlem niteliği taşıdığı anlaşıldığından, davalı İdarenin usule dair iddiaları yerinde görülmemiştir.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde, hertürlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu, serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlemin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması olarak tanımlanmıştır.

1136 Sayılı Avukatlık Kanunu'nun 1. maddesinde, avukatlığın, kamu hizmeti ve serbest bir meslek olduğu hükmüne yer verilmiştir.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin (1)

numaralı fıkrasında, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu düzenlemesine yer verilmiş, aynı Kanun'un 20. maddesinin (4) numaralı fıkrasında, belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işler ile bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedelinin katma değer vergisi dahil edilerek tespit olunacağı ve verginin müşteriye ayrıca intikal ettirilmeyeceği hükme bağlanmıştır.

1136 Sayılı Kanun'un "Avukatlık Ücreti" başlıklı 164. maddesinde, avukatlık ücretinin, avukatın hukuki yardımının karşılığı olan meblağı veya değeri ifade edeceği belirtildikten sonra ücretin tespitine dair esaslar belirlenmiş, bu maddenin son fıkrasında 2.5.2001 tarih ve 4667 Sayılı Kanun'un 77. maddesiyle değişmeden önceki halinde, avukatla iş sahibi arasında aksine yazılı sözleşme bulunmadıkça, tarifeye dayanarak karşı tarafa yüklenecek avukatlık ücretinin avukata ait olduğu hükmüne yer verilmiş iken, 4667 Sayılı Kanunla fıkra, "Dava sonunda, kararlar tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenecek vekalet ücreti avukata aittir. Bu ücret, iş sahibinin borcu sebebiyle takas ve mahsup edilemez, haczedilemez." şeklinde değiştirilmiştir.

Yukarıda yer alan yasal düzenlemelere göre, avukatlık mesleğinin, serbest meslek faaliyeti, bu meslekten elde edilen kazancın da serbest meslek kazancı olduğu, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin ise katma değer vergisine tabi bulunduğu açıktır.

Mahkemelerce hükmolunan avukatlık ücretinin, katma değer vergisine tabi olup olmadığı hususuna gelince:

3065 Sayılı Kanun'un 1. maddesine göre serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu konusunda tartışma bulunmamaktadır. Mahkemelerce, Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi esas alınarak hükmolunan ve 1136 Sayılı Kanun'un 164. maddesi

uyarınca avukata ait olan avukatlık ücreti ise, avukatın müvekkiline vermiş olduğu avukatlık hizmetinin bir parçası olup, doğrudan müvekkile verilen hizmet sebebiyle hak kazanılan bir ücrettir. Bu ücreti, müvekkilin değil de davayı kaybeden tarafın ödüyor olması, bu hizmetin davayı kazanan tarafa verilen hizmetin karşılığı olması gerçeğini değiştirmez. Söz konusu avukatlık ücretinin, davayı kaybeden, buna bağlı olarak da avukatlık ücretini ödeyen taraf bakımından yargılama gideri niteliğinde olması da bu ücrete hak kazanan avukat bakımından serbest meslek kazancı olması vasfını değiştirmez. Bu durumda, Mahkemelerce tarifeye göre hükmolunan avukatlık ücretinin de katma değer vergisine tabi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Öte yandan, 3065 Sayılı Kanun'un yukarıda metni yazılı olan 20. maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca da, belirli tarifeye göre fiyatı tespit edilen işlerde, tarife bedelinin katma değer vergisi dahil edilerek tespit olunacağına açıkça hüküm altına alınmış olması karşısında, Avukatlık Asgari 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. Nitekim, 28.11.2002 tarihli ve 24950 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Avukatlık Asgari Ücret Tarifesinin, "Bu tarifede yer alan ücretlere 3065 Sayılı Kanun hükümleri gereği katma değer vergisi ayrıca ilave edilir" kuralını içeren 21. maddesinin iptali istemiyle açılan davada; Danıştay Sekizinci Dairesinin 5.11.2004 tarihli ve E:2003/4002, K:2004/4219 Sayılı kararıyla; 3065 Sayılı Kanun'un 20. maddesinin 4. fıkrası uyarınca tarifeye bağlı işlerde, katma değer vergisinin tarifede belirtilen ücrete dahil olduğu gerekçesiyle davaya konu düzenlemenin iptaline karar verilmiş ve bu karar kesinleşmiştir. Yine Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun 6.10.2005 tarihli ve E:2005/1580, K:2005/2294 Sayılı bir başka kararında da, 3065 Sayılı Kanun uyarınca, belli bir tarifeye göre alınan ücrete katma değer

vergisinin dahil olduğu yönünde karar verilmiştir.

Yukarıda yer alan açıklamalar ile yargı kararları dikkate alındığında, 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 gerekmektedir.

Davanın, söz konusu avukatlık ücreti için serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekip gerekmediği ve düzenlenecekse kimin adına düzenleneceğine dair kısmına gelince:

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Makbuz mecburiyeti" başlıklı 236. maddesinde, serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetlerine dair her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşterinin de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetinde olduğu, "Makbuz muhteviyatı" başlıklı 237. maddesinde de, serbest meslek makbuzlarına, makbuzu verenin soyadı, adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası, müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi, alınan paranın miktarı, paranın alındığı tarihin yazılacağı ve bu makbuzların serbest meslek erbabı tarafından imzalanacağı, serbest meslek makbuzlarının seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirileceği belirtilmiştir.

213 Sayılı Kanun'un 236. ve 237. maddelerinde serbest meslek makbuzlarına dair ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiş, serbest meslek makbuzunun hangi şartlarda, kime ve nasıl düzenleneceği açıkça gösterilmiş, ihtiva etmesi gereken bilgiler sayılmıştır. Buna göre hükmedilen vekalet ücretinin tahsili sırasında serbest meslek makbuzu düzenlemesi yasa gereğidir.

Nitekim Danıştay Dördüncü Dairesinin hükmolunan vekalet ücretinin tahsiline dair benzer bir davada verdiği 20.12.2006 tarihli ve E:2006/2237, K:2006/3102 Sayılı kararında da,

hükmolunan avukatlık ücreti içinde serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerektiğine karar verilmiştir.

Bununla birlikte, yukarda anılan hükümler uyarınca, avukatın hukuki yardımından müvekkilinin yararlanması, diğer bir deyişle hizmetin davayı kazanana ifa edilmesi sebebiyle davayı kazanan adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

SONUÇ : Açıklanan nedenlerle, davanın REDDİNE, aşağıda dökümü yapılan 348,00 TL yargılama giderinin davacı üzerinde bırakılmasına, 65,40 TL karar harcının davacıdan alınmasına, gereği için vergi dairesince harç tahsil müzekkeresi yazılmasına, karar tarihinde yürürlükte bulunan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca 3.000,00 TL avukatlık ücretinin davacıdan alınarak, davalı İdareye verilmesine, artan posta ücretinin istemi halinde davacıya iadesine, 72,70 TL müdahil yargılama giderinin müdahil üzerinde bırakılmasına, müdahil tarafından yatırılan posta ücretinden artan kısmın istemi halinde müdahile iadesine, kararın tebliğini izleyen günden itibaren otuz (30) gün içinde Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu nezdinde temyiz yolu açık olmak üzere, 23.05.2017 tarihinde oyçokluğuyla karar verildi.

KARŞI OY :

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinin (a) fıkrasında, iptal davalarının, idari işlemler hakkında yetki, sebep, şekil, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılacağı belirtildikten sonra, ilk inceleme konularının belirlendiği, 14. maddenin 3/c bendinde dilekçenin ehliyet yönünden de inceleneceği, 15. maddenin 1/b bendinde ise, bu hususta kanuna aykırılık görülmesi halinde davanın reddedileceği hükme bağlanmıştır.

Dava konusu uyuşmazlıkta davacı bir meslek kuruluşudur.

Diğer taraftan, 1136 Sayılı Avukatlık Kanunu'nun 4667 Sayılı

Kanun ile değişik 76. maddesinde; Baroların avukatlık mesleğini geliştirmek, meslek mensuplarının birbirleri ve iş sahipleri ile olan ilişkilerinde dürüstlüğü ve güveni sağlamak; meslek düzenini, ahlakını, saygınlığını, hukukun üstünlüğünü, insan haklarını savunmak ve korumak, avukatların ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla tüm çalışmaları yürüten, tüzel kişiliği bulunan, çalışmalarını demokratik ilkelere göre sürdüren kamu kurumu niteliğinde meslek kuruluşu olarak tanımlanmış; yine aynı Kanun'un Baro Yönetim Kurulunun görevlerinin sayıldığı 95. maddesinin 21. bendinde de, Yönetim Kurulunun, hukukun üstünlüğünü ve insan haklarını savunmak, korumak ve bu kavramlara işlerlik kazandırmakla görevli olduğu belirtilmiştir.

Yukarıda mezkur İYUK'nun ilgili maddesinde yer alan ve iptal davasının sübjektif ehliyet koşulu olan "menfaat ihlali", içtihatlarda davaya konu işlemlerle davacı arasında kurulan kişisel, meşru, güncel bir menfaat ilişkisi olarak tanımlanmakta ve sözü edilen menfaat ilişkisinin varlığı ve sınırları davacının gerçek kişi, tüzel kişi, belde sakini olması gibi hususlar dikkate alınmak suretiyle ve her olayda yargı yerince uyuşmazlığın niteliği de gözönünde tutularak belirlenmektedir.

řu halde, içtihatlarda ve doktrinde hukuki nitelikleri belirlenen, idare hukuku alanında tek taraflı irade açıklamasıyla kesin ve yürütülebilir işlemlerin ancak, bu idari işlemden meşru ve kişisel veya aktüel menfaat ilişkisi kurulabilenlerce davaya konu edilebileceği dikkate alındığında; Türkiye Cumhuriyeti'nde yargının işleyişi için hak arayanların hak aramalarına hukuki yardımda bulunanların kaydının yapılması dışında bir vasfı olmayan kamu kurumu niteliğindeki davacı Baronun; 26.4.2014 tarih ve 28983 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin "Avukatlık Ücretleri" başlıklı I-B-4. bölümünde yer alan "...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.” şeklindeki düzenlemesinin iptali istemli açılan davanın ehliyet yönünden reddi gerektiği, zira, davaya konu yapılan Genel Tebliğin ve bu tebliğ ile getirilen yükümlülüklerin davacı Baro'nun menfaatini ihlal edici olmadığı üstelik söz konusu Tebliğ ile avukatlık mesleği ile ilgili herhangi bir düzenleme yapılmadığı gibi, temel hak ve özgürlüklerin kullanımı açısından hukukun üstünlüğünü, insan haklarını savunmayı ve korumayı gerektirecek bir düzenleme içermediği dolayısıyla, davanın reddi yönünden esasa katılmakla birlikte, olayda; sözü edilen Tebliğin iptali istemli idari davaya konu edilebilmesi için Kanun'un aradığı menfaat ihlali şartının olayda gerçekleşmediği kanaatiyle davayı esastan inceleyerek karara bağlayan çoğunluk kararına usul açısından katılmıyoruz.

KARŞI OY :

Dava; 26.4.2014 tarih ve 28983 Sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin “Avukatlık Ücretleri” başlıklı I-B-4. bölümünde yer alan “...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.” kısmının iptali istemiyle açılmıştır.

1136 Sayılı Kanun'un Avukatlığın mahiyetinin açıklandığı 1.maddesiyle amacının belirtildiği 2.maddesine göre Avukat; kişi ya da kurumlar arasında ortaya çıkan anlaşmazlıkların mahkemelerde adalet ve hakkaniyete uygun çözümlenmesini ve hukuk kurallarının tam olarak uygulanmasını sağlamaya yardımcı olmakla kamu hizmeti gören serbest meslek erbabıdır.

Bilindiği üzere, Avukatlar mesleklerini; ya şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye ya da ihtisasa dayanarak ve bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında bedel karşılığı kendi nam ve hesabına faaliyet göstererek veyahut da bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak hizmet karşılığı para ve/veya para ile temsil edilebilen menfaatler elde ederek ifa etmektedirler. Elde edilen gelir, birinci halde "serbest meslek kazancı" ikinci durumda ise "ücret" geliri olarak kabul görmekte ve ait oldukları hukuksal durumun vergileme usul ve esaslarına tabi şekilde vergilendirilmektedir. Belirtilen hususlardan ilk durum için KDV açısından kazancın nasıl vergilendirileceği konusunda tartışma bulunmamakta şöyle ki; sözü edilen şekilde elde edilen gelir, KDV Kanununun 1.maddesi uyarınca "serbest meslek faaliyeti" kapsamında ifa edilen bir hizmetin karşılığı "bedel"i göstermekte ve dolayısıyla, KDV'nin konusuna girdiğinde tartışma yapılmamaktadır.

Belirtilen durum dışında, bir de Avukatlık Kanununun 164. maddesi gereği karşı taraftan (davayı kaybeden taraftan/davanın kazanılması halinde), yargı merciinin takdir ettiği "karşı taraf vekalet ücreti" vardır ki; bu gelirin, GV Kanunu açısından serbest meslek kazancı kapsamında olduğunda (zira, netice itibariyle serbest meslek faaliyeti çerçevesinde ifa edilen görev icabı yargılama sonrası gerek HUMK ve gerekse Avukatlık Yasasının ilgili maddeleri gereği yargılama merciilerince takdir olması nedeniyle) tereddüt bulunmamakta ve bu şekilde elde edilen gelir de, Gelir Vergisi Kanunu'da belirtilen usul ve esaslara göre beyan edilmekte, karşı tarafın ödemesinin gerçekleşmesini müteakip beyan sahibi serbest meslek erbabı Avukat tarafından da, tahsilatın göstergesi 213 Sayılı VUK'nun 236. maddesinde, "serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetlerine dair her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir" hükmü uyarınca aynı Kanun'un 237.maddesinde tanımlanan ve ne şekilde ve nasıl

düzenleneceğine dair bu madde dışında, ayrıntıları mezkur Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğiyle ortaya konulan "serbest meslek makbuzu" ile belgelendirilmektedir.

Ancak davacının, mahkemelerce hükmolunan avukatlık ücretinin katma değer vergisine tabi tutulmasının Yasal mesnedinin bulunmadığı zira, söz konusu gelirin "hizmet" karşılığı bedel olmadığı" yolundaki iddiası yönünden davaya konu irdelendiğinde;

Öncelikle, "karşı taraf vekalet ücreti"nin hukuki mahiyetinin tespiti ile bu ücretin hak edilmesinde avukatın ücreti tahsil ettiği kişi ya da kuruma bir hizmet sunumunun gerekip gerekmediğinin belirlenmesi gerekmektedir.

Avukatlık Kanunu'nun "avukatlık ücreti" başlıklı 164.maddesinde, dava sonucunda verilen karara dayanılarak tarifeye göre karşı tarafa yüklenilecek vekâlet ücreti avukata ait olduğu ve bu ücretin, iş sahibinin borcu sebebiyle takas ve mahsup edilemeyeceği ve haczedilemeyeceği, 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 hükme bağlandıktan sonra bu ücretin; adı geçen Kanununun 168.maddesiyle belirlenen usulle yürürlüğe konulan ve hükmün verildiği tarihte geçerli "Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi"ne göre belirleneceği vurgulanmıştır.

6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 323. maddesi ve müteakip maddeleri uyarınca mahkemelerde dava açanların, posta giderlerini ve Harçlar Kanunu çerçevesinde mahkeme masraflarını peşin olarak ödemek durumunda oldukları, bu şekilde masrafları peşin ödeyen tarafın (davacının), davasında haklı çıkması halinde, bu masrafların karşı tarafa yükleneceği, davacının kısmen haklı çıktığı durumlarda ise

mahkeme, masraflarının taraflar arasında taksim edileceği, lehine hüküm tesis olunan taraf için tahsil olunacak mahkeme masrafları miktarının hükümde gösterilmesinin zorunlu olduğu, belirtildikten sonra, davadan haksız çıkan tarafa yükletilecek mahkeme masraflarının nelerden ibaret olduğu, aynı maddede tahdidi biçimde sayılmış ve maddenin 1/đ maddesinde, davanın ehemmiyetine göre kanunu mucibince takdir olunacak vekil ücretlerinin de mahkeme masraflarından olduğuna vurgu yapılmıştır.

Sözü edilen hususa, Yargıtay İçtihatları Birleştirme Kurulu da; Veklet creti, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 323.maddesinde açıkça belirttiği veçhile muhakeme masraflarından sayıldığı, mahkeme masrafları ve bu meyanda hasma tahmili gereken vekâlet ücretinin, müstakil bir varlığı olmayacak derecede ait olduğu davanın konusunu teşkil eden hak ve alacağa sıkı bir surette bağlı fer'i haklardan olduğu, fer'i hakların da akıbeti asıl hakkın akıbetine tabi bulunduğu, (...). Mahkeme masrafları ve bu meyanda hasma tahmili gereken vekâlet ücretinin hüküm altına alınabilmesi için ayrıca bir talebe lüzum ve ihtiyaç olmadığı, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun hükümlerinin, mahkeme masraflarının ve bu meyanda hasma yükletilecek vekâlet ücretinin ait olduğu hakka pek sıkı surette bağlı ve müstakil bir varlığı olmayan fer'i bir hak mahiyetinde olduğunu bariz bir Şekilde ifade ettiği belirtilmiş olup görüleceği üzere, mahkemece hükmolunan vekâlet creti, özellikle ödeme yapan açısından, davadan haksız çıkma sebebiyle üstlenilen yargılama gideri niteliğinde olduğu tartışmasıdır.

Őu halde, uyuşmazlığın bu kısmı ile ilgili yani, "karşı taraf vekalet ücretinin" KDV'ne açıkça tabi olacağına dair 3065 Sayılı Yasa'da açıklık olmamasından dolayı ihtilafın çözümlenebilmesi için serbest meslek erbabı konumundaki bir avukatın, davayı kaybeden taraftan aldığı bedelin KDV Kanunu karşısındaki durumu ile hukuki mahiyetinin analiz edilerek mezkur düzenlemenin değerlendirilmesi hakkaniyete uygun

olacaktır.

KDV Kanununun 1. maddesiyle serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'ye tabi tutulmuştur. KDV Kanununda, GVK'da tanımlanan "serbest meslek faaliyeti" ifadesi kullanılsa da, GVK'daki gibi özel bir vergilendirme sistemine yer verilmemiş, Ancak 4. maddesinde oldukça kapsamlı bir hizmet tarifi yapılmıştır. Buna göre, Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir, denilmiştir. KDV Kanununun 20/1. maddesinde, Teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, aynı maddenin 2. fıkrasında ise 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 edeceği açıklanmıştır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/A maddesinin ikinci fıkrasında; vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, Türk vergi hukukunda deyimsel, tarihi, amaçsal ve sistematik yorum şekillerinin tamamına yer verildiği görülmektedir.

Gerek yargısal içtihatlarda ve gerekse bilimsel doktrinde, hukuk kuralı denilen şeyin, bir metinden ibaret olduğu belirtilerek asıl hukuk kuralın, bu metnin kendisinin değil, onun anlamı olduğu kabul edilmektedir. Hal böyle olunca, Kanun hükümlerinin sadece lafzına göre değil, hem lafzına hem de

ruhuna göre yorumlanması ve kanunun lafzına dayanılarak konuluş maksatlarına aykırı sonuçlara varılmasına meydan bırakılmaması, bu günün hukuk ilminin ve tatbikatının kaideleridir. O halde, Mahkemelerce verilen karşı taraf vekalet ücretinin KDV'ne tabi olup olmadığı konusunda Hukuksal sonuç elde edebilmek için KDV Kanununun sadece 1.maddesinde belirtilen "lafzın" hizmet karşılığı gerçekleşmez ise de, "serbest meslek faaliyeti" kapsamında elde edildiği kabul edilen "serbest meslek kazançları" için de geçerli olup olamayacağının ilgili diğer maddelerle birlikte Bu açıdan Herhangi birinci madde hükmünün anlamı araştırılırken, aynı Kanunun ilgili diğer hükümleriyle birlikte ele alınarak yorumlanan maddenin kanun sistematiği içindeki yerine bakılması gerekecektir.

Yukarıda bahsedilen GVK ile KDV Kanununun ilgili hükümlerinin sistematik açıdan ele alınarak karşılaştırılmasından; hem GVK'da ve hemde KDV Kanununda, hizmetin karşılığını oluşturan bedelin farklı tarif edildiği görülmektedir. Nitekim GVK'da, serbest meslek erbabının sağladığı ücretin yapısına, bileşenlerine, kimden alındığına bakılmazken, KDV Kanununda matrahı oluşturan bedel; hizmeti alanın verdiği değerlerle açıklanmıştır. Bir başka ifadeyle, Gelir Vergisi Kanununda "serbest meslek kazancı" olarak nitelendirilen elde edilen paranın kimden ve nasıl geldiğine bakılmamışken, KDV Kanununda, hizmet ifasında matrah ve bedel, hizmet sunulan kişi tarafından verilen değerlerle sınırlanmıştır.

Belirtilen anlamda, karşı tarafın kendisine hizmet sunulan kişi olmadığı durumlarda, bu hükmün mevhumu muhalifinden hareketle bu kişi tarafından ödenen tutarların da KDV' matrahını oluşturan bedelin içine girmeyeceği sonucu çıkmaktadır.

Konumuz açısından hukuki durumu özetlersek; KDV Kanununda "serbest meslek faaliyeti" neticesi elde edilen kazancın vergilendirilmesinin, o ücretin vekil eden ile vekil olan arasındaki sözleşme gereği, vekil tayin eden tarafından vekil

olana vekillik hizmeti karşılığı ücretin vergilendirileceği belirtilerek, hizmetin niteliğinin esas alındığı, hizmetin niteliğinin de vergi yasaları yönünden avukatlık hizmeti olduğu, Gelir Vergisi Kanununun da ise serbest meslek faaliyeti yürüten "serbest meslek erbabı"nın bu faaliyeti kapsamında elde ettiği gelirin hangi şekilde olursa olsun elde edilmesiyle, Yasa'da belirtilen usul ve esaslara göre vergilendirileceği anlaşılmaktadır. Bu açıdan bakılığında, davayı kaybeden için yargılama gideri niteliği taşıyan bu ücret, avukat açısından hizmet sunduğu kişiden alınmasa da, mesleki hizmetinden kaynaklanmaktadır. Fakat, aleyhinde faaliyet yürütülen kişi tarafından (davayı tamamen veya kısmen kaybedence) ödenen ücretin KDV Kanununun 21. maddesindeki bedel tarifinin içerisine girmediği de açıktır.

Yukarıda yapılan açıklamalar gereği, "karşı vekâlet ücretinin" ödeyen için bir hizmet karşılığı ödenmediği, bu bedelin bir yargılama gideri olarak davayı kaybeden tarafın HUMK uyarınca ödendiği, davayı kaybedenin, kazanan tarafın avukatına ödenen vekâlet ücretinin tamamen HUMK ile Avukatlık Kanunu'na göre ve mahkeme kararına istinaden ödendiği, üstelik gerek Yasal düzenlemeler ve gerekse Yargıtay içtihatlarında belirtildiği gibi, bu ödenen tutarın özel hukuk açısından, mahkeme kararı ile belirlenmiş bir alacak niteliğinde olmadığı ve davaya konu alacağın fer'i niteliğinde yargılama gideri sayılması, aynı zamanda, Anayasa'nın 73.maddesinde "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır" düzenlemesiyle ortaya konulan "verginin yasallığı ilkesi"ne aykırı olarak, vergi yükümlülüğünün konusu, yükümlüsü, matrahı ve oranı gibi unsurların yanında vergiden doğan ödev ve usul ilişkilerinin yasayla değil de Genel Tebliğ ile uygulamaya sokulmasının, Anayasa'nın sözü edilen hükmüne ve KDV Kanununun yukarıda zikredilen ilgili maddelerinin lafzına ve ruhuna aykırılık teşkil edeceğinden, davaya konu Genel Tebliğin "...vekalet ücretinin KDV dahil olduğu kabul edilir ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV, düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterilir" kısmının

“davayı kazanana” ifadesi açısından iptali gerektiği görüşüyle
Çoğunluk kararına katılmıyorum.