



**Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**  
**Kastamonu University Journal of Faculty of Economics and**  
**Administrative Sciences**

Haziran 2023 Cilt:25 Sayı:1  
 iibfdergi@kastamonu.edu.tr

**Başvuru Tarihi / Received: 12.10.2022**  
**Kabul Tarihi / Accepted: 12.06.2023**  
**DOI: 10.21180/iibfdkastamonu.1184881**

**Avukatlık Ücretlerinin Vergilendirilmesinde Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri**

**Görkem Ali ÖZVEREN<sup>1</sup>, Erdem ATEŞAĞAOĞLU<sup>2</sup>**

**Öz**

Bu çalışma avukatlık faaliyetinden elde edilen kazançların nasıl vergilendirilebileceğini ve belge düzeninde dikkat edilmesi gereken hususları belirtmek üzere hazırlanmıştır. Avukatlık faaliyetinden elde edilecek kazançların tabi olabileceği gelir unsurları gösterildikten sonra özellikle avukatlığın serbest meslek olarak ifa edilmesi durumunda karşılaşılan sorunlar üzerinde durulmuştur. Vergi idaresinin uzun zamandır uygulamaya yön veren görüşünü değiştirmesinin etkilerinin neler olabileceği tartışılmıştır. Vergi kanunlarındaki farklı hükümlerin serbest meslek faaliyetlerini genel olarak nasıl etkileyebileceğinin hukuki analizi yapılmıştır. Avukatlık ücretlerinin çeşitleri ve hukuki mahiyetinin anlatımı yapıldıktan sonra, hala tartışılan bir konu olan karşı taraf vekâlet ücretinin kimin adına hükmedilmesi gerektiği, bu ücretin vekilin mi yoksa müvekkilin mi hakkı olduğu sorusuna cevap aranmıştır. Uygulamada yeni olan karşı taraf kanuni vekâlet ücretinde belge düzeni ve Katma Değer Vergisi'nde tevkiyat uygulamasının aydınlatılması amacıyla kanun ve tebliğde yer alan düzenlemeler gösterilmiştir. Son olarak çalışmada, avukatlık vekâlet ücretlerinin vergilendirilmesine yönelik bir takım çözüm önerilerine yer verilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** *Avukatlık, Serbest Meslek Kazancı, Vergilendirme*

**Jel Kodu:** *H20, H24, H29*

**Problems Encountered in Practice in Taxation of Attorney's Fees and Suggestions for Solutions**

**Abstract**

This study was prepared to demonstrate how the proceeds from the legal practice can be taxed and what needs to be considered in the document layout. The income elements to which the earnings to be obtained from the attorneyship activity may be subject are explained and the problems encountered, especially in the case of the practice of attorneyship as a self-employment, are emphasized. The effects of changing the view of the tax administration, which has been guiding the practice for a long time, were discussed. Due to different provisions in tax laws, the problems that may arise as a result of carrying out the attorney's earnings as a self-employed were shown, and a legal analysis of these results was made. After explaining the types and legal nature of attorney's attorney fees, an answer has been sought to the question of who should be awarded the other party attorney's fee, which is still a controversial issue, and whether this fee is the right of the attorney or the client. The regulations in the law and communiqué are shown in order to clarify the document order in the counterparty legal attorney fee and the application of withholding in Value Added Tax, which is new in practice. Finally, in the study, some solution proposals for the taxation of attorney's attorney fees are included.

**Keywords:** *Attorney, Self-Employment Earnings, Taxation*

**Jel Codes:** *H20, H24, H29*

<sup>1</sup> **Sorumlu Yazar/Corresponding Author:** Vergi Müfettişi, Vergi Denetim Kurulu, İzmir, Türkiye. **E-posta:** gorkemozveren@hotmail.com **Orcid no:** 0000-0002-2954-0823

<sup>2</sup> Doç. Dr., İstanbul Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Kamu Hukuku Bölümü, İstanbul, Türkiye. **E-posta:** eatesaga@istanbul.edu.tr **Orcid no:** 0000-0003-0018-3508

**Atıf/Citation:** Özveren, G. A., Ateşaoğlu, E. (2023), Avukatlık Ücretlerinin Vergilendirilmesinde Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri, Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 25/1, s. 211-231.

## Extended Abstract

### Introduction

This paper entitled " Problems Encountered in Practice in Taxation of Attorney's Fees and Suggestions for Solutions" aims to show how the income to be obtained in exchange for legal services will be taxed by tax laws and the issues to be considered about documentation requirements. The article points out the problems in practice regarding attorney fees and explains the new legal regulations. In this respect, its scope has been kept as wide as possible.

In this context, firstly, the qualification of the attorneys' earnings concerning the elements of income. Element such as doing the activity for oneself under personal responsibility and continuity indicates that the activity is self-employment income. After this stage, it will be necessary to determine the incomes included in the scope of revenue. In the taxation of self-employment earnings, the collection principle is valid. In this income, since it is not known at what date the income becomes definite in terms of amount and nature, it is obligatory to connect the "acquisition" to the collection. The concept of revenue to be obtained within the scope of self-employment income and the taxation problems encountered in the attorneys' earnings within the scope of self-employment income are explained. This section also includes the old and new views of the tax administration on the document order. The possible effects of the administration's change of opinion on taxpayers are explained. The subject has been comprehensively discussed with the problems that may be encountered in the tax inspection processes. In addition, it is discussed that the administration's direction of implementation by giving an opinion is compatible with the constitutional principles.

After these assessments, the types of various attorneys' fees are listed. It has been tried to explain the taxation of attorney fees according to their types. After explaining the legal nature of attorneys' fees; in particular, the hesitations regarding the legal attorney's fee charged to the other party are discussed. This subject has been tried to be clarified in light of judicial decisions and comments in the literature. The details of the new legal regulations that clarify the issue are also shown in this section.

In the third and last part of the paper, the taxation of attorneys' fees is evaluated. In this section, the subject is developed with the recent amendments to the legislation. Administrative regulations that do not comply with our constitution are specified, and why they are unconstitutional is explained in this chapter with constitutional principles.

### Method

The research method of this study is document analysis from qualitative research methods. The study has been prepared to explain the problems faced by those who earn attorneyship income in practice and the latest situation in the face of current law changes. After a general explanation, the study focused especially on the situation of lawyers who earn self-employment income. Law, judicial decisions and the opinions of the administration that guide the practice form the basis of the study. The opinion of the administration is the answers given to them by the Taxpayers from the Revenue Administration or the relevant authorities in order to eliminate their hesitations regarding tax situations, in return. Tax administration has tended to use its own regulatory procedures rather than the law in document order and taxation of self-employed lawyers. New legal regulations were needed when it started to conflict frequently with judicial decisions and regulatory actions of the administration. A general compilation of these conflicts and a legal review of the new regulations has been made.

### Result and Discussion

After focusing on some issues that are quite new in practice, it is aimed to clarify the documentation requirements concerning the legal attorney's fee charged to the other party and the application of withholding in Value Added Tax. Still unsolved problems were explained in practice. Emphasizing that the solution to the problems should be provided by constitutional principles, not by the views of the tax administration. It seems that the biggest problem is the collection principle system adopted in self-employment earnings. Unless this system, which is incompatible with the value-added tax, is abandoned, it is difficult to establish harmony between the tax laws. Thus, the disadvantages created by the collection basis will also be avoided.

## GİRİŞ

Avukatlık faaliyeti, 1136 Sayılı Avukatlık Kanunu'nun 1. maddesinde tanımlandığı üzere bir kamu hizmeti ve serbest bir meslektir. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu bakımından ise işin niteliğine ve şartlarına bağlı olarak avukatlık mesleğinden sağlanan kazanç; serbest meslek kazancı, arızı serbest meslek kazancı ya da ücret olarak değerlendirilerek gelir unsurlarından birinin kapsamına girebilir. Elde edilen kazancın hangi gelir unsurunun kapsamına alınacağı, elde edilen bu kazancın Katma Değer Vergisi'nin konusuna girip girmeyeceği noktasında önem taşımaktadır.

Avukatlık faaliyeti sonucu elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı olarak mütalaa edildiği takdirde ayrıca katma değer vergisine de tabi olacaktır. Bu halde serbest meslek kazancında tahsil esasının benimsenmiş olması ile 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yer alan vergiyi doğuran olayı belirten maddesinin bazı durumların mevcudiyeti halinde birtakım sorunlara yol açtığı, uygulamada sıklıkça karşılaşılan bir durum olarak göze çarpmaktadır.

Serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilen avukatlık kazançlarında tahsil esasının benimsenmesi gelir vergisi matrahı ile katma değer vergisi matrahı arasında uyumsuzluklara neden olduğu gibi belge düzeni konusunda da duraksamalara neden olmaktadır. Yine serbest meslek kazancı kapsamında tahsil esasına göre hareket edildiği durumlarda, tahsil esasının mantığı gereği değersiz hale gelen alacağın gider yazılamayacağı şüphesiz olsa da aynı alacakların Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29/4. maddesi hükümlerinden yararlanıp yararlanamayacağı konusuna açıklık getirilmesi gerekmektedir.

Çalışmada avukatlık vekâlet ücretinin ve karşı tarafa yüklenen kanuni vekâlet ücretinin yargı kararları ışığında hukuki mahiyetinin tespiti ile bunların hangi gelir unsurlarının kapsamına girebileceğinin açıklamaları yapılmıştır. Ayrıca, bu faaliyet ile elde edilecek gelirlerin; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) açısından mevzuattaki son gelişmeler ile birlikte değerlendirilmesi de yapılarak, uygulamada karşılaşılan sorunlarının giderilmesine yönelik çözüm önerilerine yer verilmiştir.

## 1. AVUKATLIK ÜCRETİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

### 1.1. Avukatlık Ücretinin Hangi Gelir Unsurlarına Tabi Olacağıın Belirlenmesi

136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun birinci maddesinde: “*Avukatlık, kamu hizmeti ve serbest bir meslektir. Avukat, yargının kurucu unsurlarından olan bağımsız savunmayı serbestçe temsil eder.*” hükmü yer almaktadır.

GVK'nın 65. maddesinin 2. fıkrası serbest meslek faaliyetini: “*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 yapılmasıdır.*” şeklinde tanımlamaktadır.

Söz konusu yasal düzenleme bağlamında, serbest meslek faaliyetinin temel unsurları sermayenin değil şahsi çalışmanın öne çıkması, bilimsel veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması, bağımsız olarak kişisel sorumluluk altında kendi adına ve hesabına yapılması, devamlılık unsuru taşıması şeklinde sıralanabilir (Hesap Uzmanları Derneği, 2018: 219-221). Bu noktada, yürütülen faaliyetin serbest meslek faaliyetinin diğer niteliklerini haiz bir faaliyet olması ancak arızı olarak yapılması halinde, yürütülen faaliyet serbest meslek faaliyeti olarak değil, GVK'nın 82/4. 'ncü madde hükmü uyarınca arızı kazanç olarak vergilendirilmektedir (Hesap Uzmanları Derneği, 2018: 219).

### 1.1.1. Faaliyetin Kişisel Sorumluluk Altında Kendi Nam ve Hesabına Yapılması

Gerek ücret geliri gerekse serbest meslek kazancı emeğe dayanan gelir unsurlarıdır. Avukatlık faaliyetinin işverene bağlı olarak yapılması halinde elde edilen kazanç GVK'nın 61. maddesi hükmü uyarınca ücret olarak vergilendirilecektir.

Vergilendirme ile alakalı ödevlerin yerine getirilmesinde, ücret ile serbest meslek farkı önemlidir. Yapılan faaliyet bir hizmet sözleşmesi kapsamında işverene ve iş yerine bağlı olarak sürdürüldüğü takdirde elde edilen gelir ücret olacaktır. Ücret gelirleri için mükellefin defter tutma, makbuz düzenleme, katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlülükleri söz konusu olmayacaktır (Hesap Uzmanları Derneği, 2018: 220).

### 1.1.2. Devamlılık Unsuru

Avukatlık ücretinin serbest meslek kazancı olarak değerlendirilebilmesinin bir diğer koşulu ise GVK'nın 66. maddesinde belirtildiği üzere devamlılıktır. Faaliyetin devamlılık gösterdiğinin tespitini ise VUK'un 155. maddesinde gösterilen serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtileri ile yapmak mümkündür.

Faaliyetini yalnızca devamlı olarak sürdüren meslek erbaplarının bu faaliyetinden doğan kazançları serbest meslek kazancı olacaktır. Devamlılık göstermeyen, arızı nitelikteki serbest meslek faaliyetinden elde edilen kazançlar ise GVK'nın 82/4. maddesine göre arızı kazanç olarak vergiye tabii tutulacaktır (Hesap Uzmanları Derneği, 2018: 221).

## 1.2. Serbest Meslek Kazancı Olarak Elde Edilen Avukatlık Ücretlerinde Hasılat

GVK'nın "*Serbest Meslek Kazancının Tespiti*" kenar başlıklı 67. maddesinde; "*Serbest meslek kazancı bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır. Müşteri ve müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları kazanca ilave edilir.*" şeklinde kazancın hangi hasılat üzerinden vergilendirilmeye tabi tutulacağı düzenlenmektedir.

GVK 67/2'e göre: "*avukatın müşterisinden veya müvekkilinden serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıkları...*" GVK 67/3'e göre: "*Amortisman tabii iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki müspet fark...*" serbest meslek kazancına ilave edilecek değerler olarak sayılmıştır.

GVK 67/4 ise; vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilden alınan ve tamamen bu hususlara harcanan para ve ayınların serbest meslek kazancı sayılmayacağını belirtmiştir.

### 1.2.1. Serbest Meslek Kazancına Ait Hasılatın Tahsiline İlişkin Esaslar

GVK'nın 67. maddesinde açık olarak belirtildiği üzere, serbest meslek kazancının vergilendirilmesinde tahsil esası geçerlidir. Bu kazançta, gelirin hangi tarihte miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleştiği bilinemediğinden, "elde etme"nin tahsilata bağlanması zorunluluğu vardır (Türkay, 2016: 170).

Serbest meslek faaliyetinden bir menfaat elde edilmiş ise elde etme gerçekleşmiş sayılacaktır. Tahsil esasına göre, hizmetin tamamlanmamış olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Tahsilat ile serbest meslek kazancı elde edilmiştir. Bu kapsamda tahsilat cari yıla ait olabileceği gibi önceki ya da sonraki yıllara da ait olabilir (Gündüz, 2014: 131). Serbest meslek erbabı

olarak değerlendirilen bir avukat için kazancın elde edilmesinin tespiti bakımından ise; haberi olması kaydıyla paranın namına para yatırılması, avukatlık ücretinden doğan alacağın başka bir şahsa ivazlı veya ivazsız temlikli veya kazancın müşteriye olan borcu ile takası, tahsil hükmündedir (Özbek ve Arslan, 2016: 36-37).

### 1.3. Serbest Meslek Kazancı Kapsamında Değerlendirilen Avukatlık Ücretinde Karşılaşılan Vergisel Sorunlar

Bilindiği üzere, avukatların GVK'ya göre serbest meslek kazancı kabul edilen kazançlarının, VUK ile olduğu gibi KDVK ilgili hükümleriyle de bağlantısı vardır.

KDVK'nın 1. maddesinin 1. fıkrasına göre, Türkiye'de serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmetler KDV'ye tabi bulunmaktadır. Mezkûr Kanun md. 10/1.f, a bendi uyarınca da malın teslim edildiği, hizmetin yapıldığı veya malın/hizmetin ithal edildiği an itibarıyla KDV doğmaktadır. Maddenin (c) bendinde ise “ *kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde ise her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması*” şeklinde düzenlenmiş olup, bu halde vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceğini belirtmiştir. Buna göre, KDV'de vergiyi doğuran olay, hizmetin kısım kısım ya da tamamen ifası ile gerçekleşmektedir. Bu kural; ticari, zirai ve serbest meslek faaliyetleri açısından bir ayırım gözetmemektedir. Kanun hükmünden anlaşılacağı üzere serbest meslek faaliyetinde tahsil esasının benimsenmesi KDV açısından bir hüküm ifade etmemektedir. KDV'de, vergiyi doğuran olay tahsilata bağlı değildir. Hizmet bedeli tahsil edilmemiş olsa da hizmetin tamamen veya kısmen yapılmasıyla birlikte KDV'nin hesaplanması gerekmektedir.

VUK md. 236 hükmünde, serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek zorunda olduğu hükme bağlanmıştır. VUK md. 237 düzenlemesinde ise, serbest meslek makbuzun muhteviyatında yer alması gereken bilgiler açıklanmış olup, bu bilgiler arasında alınan paranın miktarı ile alındığı tarih de yer almaktadır.

GVK, KDVK ve VUK hükümlerinde yer alan açıklamalar ve vergi idaresinin konuyla ilgili görüşleri doğrultusunda uygulamada ortaya çıkan uyumsuzluklara alt başlıklar halinde bölüm içinde yer verilmiştir.

#### 1.3.1. Gelir Vergi Matrahı ile KDV Matrahının Uyumsuz Olması

GVK ile KDVK kapsamında, serbest meslek kazancının hem vergilendirilmesine hem de matrah belirlenmesine dair birbirinden farklı düzenlemelere yer verilmiş olması nedeniyle uygulamada gelir vergisi matrahı ile katma değer matrahı arasında uyumsuz vergilendirme işlemleri söz konusu olabilmektedir.

Öncelikle serbest meslek kazancında tahsil esasının geçerli olması nedeniyle avukatlık hizmeti verilmiş ancak herhangi bir tahsilat yapılmamışsa, bu durumda serbest meslek kazancından söz edilemeyecek dolayısıyla gelir vergisi ödenmeyecek olsa da hizmet ifası nedeniyle KDV açısından vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olacaktır.

Matrahlar arasında uyumsuzluk yaratan durum ise, fiilen tahsil edilen tutar ile asgari tarife bedelinin farklı olmasından kaynaklanabilmektedir. Bilindiği üzere, bir kısım serbest meslek erbapları için bu kişilerin bağlı buldukları meslek teşekküllerince belirlenmiş bulunan asgari ücret tarifeleri mevcut olup, bu mesleklerden birisi de avukatlıktır( Vergi Müfettişleri Derneği, 2020: 302). Avukatlık Kanunu'nun 164. maddesi uyarınca; avukatlık asgari ücret tarifesi altında vekâlet ücreti kararlaştırılamamaktadır. Ücretsiz dava alınması halinde, durum baro yönetim kuruluna bildirilmelidir. Ayrıca Avukatlık Kanunu'nun 168. maddesine göre; baronun yönetim kurulları, her yıl Eylül ayı içerisinde, yargı

yerlerindeki işlemler ile diğer işlemlerden alınacak avukatlık ücretinin asgarî hadlerini gösteren birer tarife hazırlayarak Türkiye Barolar Birliği'ne gönderirler. Bu hükümlerde açıkça görüldüğü gibi avukatlık mesleği mensuplarının bağlı olduğu bir tarife mevcuttur. KDVK'nın 27. maddesinin 1. fıkrasının 5. bendi'nde serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek kuruluşlarınca belirlenen bir tarife varsa hizmet bedelinin tarifede gösterilen tutardan düşük olamayacağı hususu açıklanmıştır. Mezkur Kanunun 20. maddesinin 4. bendi kapsamında, belli bir tarifeye göre fiyatı tespit edilen işlerde, tarifenin KDV dâhil edilerek tespit olunacağı ve verginin müşteriye ayrıca intikal ettirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, avukatlık hizmetinin verilmesinde, Türkiye Barolar Birliği'nce belirlenen tarifeden daha düşük bir hizmet bedelinin uygulanması halinde ya da ücret alınmaksızın hizmet verilmesinde, KDV'si tarifede belirlenen tutar üzerinden hesaplanacaktır.

Bütün bu açıklamalar çerçevesinde; tahsilatın yapılmadığı ancak hizmet ifasının gerçekleştiği veya asgari tarife altında tahsilat yapıldığı durumlarda, serbest meslek makbuzunun hiç düzenlenmemesi ya da asgari tarife dikkate alınmadan tahsil edilen bedel esas alınarak düzenlenmesinin, eksik hesaplanan KDV'ler üzerinden re'sen tarhiyat yapılması sonucunu doğuracağını belirtmeliyiz.

Son olarak; KDV Uygulama Genel Tebliği'nde, avukatlık ücretleri başlığı altında, “*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 kazanan serbest meslek makbuzu düzenler ve makbuzda alınan tutar üzerinden KDV hesaplayıp ayrıca gösterirler. Mahkeme kararında “KDV hariç” şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekâlet ücretinin KDV dahil olduğu kabul edilir ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV, düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterilir.*” şeklinde düzenlemelere yer verilmiştir. Kanaatimizce, söz konusu hükmün uygulanması özellikle Anayasa'nın 73. maddesi bağlamında verginin yasallığı ilkesine uygun değildir. Zira verginin temel unsurlarının ve netice itibarıyla alınacak verginin miktarının yukarıdaki gibi tebliğ hükümleriyle değiştirilmesi Anayasa'nın 73. maddesine aykırılık teşkil etmektedir.

### 1.3.2. Serbest Meslek Makbuzunun Düzenlenme Zamanı

Serbest meslek makbuzunun tanımı ve muhteviyatının açıklandığı VUK'un 236. ve 237. maddeleri irdelendiği zaman, bu düzenlemelerin serbest meslek kazancının gelir vergisi bakımından tahsil esası üzerinden elde edilmesi prensibi ile uyumlu olduğu anlaşılmaktadır. Oysaki KDVK'daki vergiyi doğuran olay özü itibarıyla tahakkuk esası üzerinden uygulanmaktadır.

Serbest meslek kazancı elde eden avukatların en çok karşılaştığı sorun, hizmet ifasını gerçekleştirdikleri ancak hizmet bedelini tahsil edemedikleri durumda serbest meslek makbuzu düzenlemek zorunda olup olmadıkları noktasında tereddütte düşmelerinden kaynaklanmaktadır. Denizli Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen bir özalgede; hizmetin ifası halinde vergiyi doğuran olayın meydana geldiği, hizmet bedelinin tahsil edilmemesi halinde düzenlenecek serbest meslek makbuzunda, sadece KDV tutarına yer verilmesi “.....TL mal teslimine / hizmet yapılmasına ilişkin olup bedeli tahsil edilmemiştir” bilgisinin yazılması gerektiği açıklanmış ( Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı, 2011), İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın ücret alınmayan serbest meslek faaliyeti için serbest meslek makbuzu düzenlenip düzenlenemeyeceği hakkındaki özalgesinde; “...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, gerekmektedir." (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı, 2017) açıklamaları yapılmıştır.*

Vergi idaresi; uzun yıllar boyunca istikrarlı şekilde bedeli tahsil edilmeyen/edilemeyen serbest meslek kazançları için makbuz düzenlenmesi gerektiği, bu makbuzda KDV tutarının gösterilmesi ve bedelin tahsil edilmediği notunun düşülmesi gerektiğini açıklamıştır (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2019). Vergi idaresi bahsi geçen özelgelerinde ayrıca aldığı hizmetin bedelini ödemeyen karşı tarafın da kendisine düzenlenen serbest meslek makbuzuna dayanarak, makbuzda gösterilen KDV'yi indirim konusu yapmasının mümkün olduğunu açıklamıştır. Bize göre, idarenin bu görüşü VUK'da tanımlanan serbest meslek makbuzu tanımına açıkça aykırıdır. Serbest meslek makbuzunun vergi kanunlarındaki tanımında her türlü tahsilat için düzenlenecek olması açıklanmasına rağmen tahsilatın olmadığı durumda idarenin ısrarla mükelleflere ücret almadıkları işler için de makbuz düzenleyip bu makbuzda KDV tutarını göstermesini istemesinin nedeni KDV kaybına sebebiyet vermemek olsa gerektir.

Ancak uygulama böyleyken vergi idaresi, Adalet Bakanlığı Hukuk İşleri Genel Müdürlüğü'ne vermiş olduğu özelgesinde arabuluculuk hizmeti neticesinde bedeli tahsil edilmeyen/edilemeyen serbest meslek kazançları için de makbuz düzenlenmesi gerektiği, bu makbuzda KDV tutarının gösterilmesi ve bedelin tahsil edilmediği notunun düşülmesi gerektiği görüşünden farklı bir görüş vermiştir. Bahsi geçen özelgede, hukuk uyuşmazlıklarında arabuluculuk kapsamında dava şartı arabuluculuk faaliyetine ilişkin arabulucular tarafından yapılan hizmet neticesinde Cumhuriyet Başsavcılıklarınca ödenek bulunmaması nedeniyle geç ödeme yapılması halinde serbest meslek makbuzunun ne zaman düzenleneceği hakkında gelir idaresinden görüş talep edilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı ise arabuluculuk hizmeti ifa edildiğinde KDV hesaplanması gerektiğini belirtmekle birlikte, VUK'un 236'ncı maddesine atıfta bulunarak serbest meslek makbuzunun her türlü tahsilat için düzenleneceğinin altını çizmiş ve Cumhuriyet Başsavcılıklarınca avukatlara ödemenin yapıldığı anda avukatlar tarafından makbuz düzenleneceği konusunda görüş bildirmiştir (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2021).

Bilindiği üzere arabuluculuk faaliyeti, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması halinde, faaliyetin ihtisasa dayanması nedeniyle "serbest meslek faaliyeti" olarak değerlendirilir. Arabuluculuğun devamlı yapılması halinde vergilendirilmesine ilişkin esaslar GVK, VUK ve KDVK açısından tüm serbest meslek faaliyetlerinde olduğu gibidir.

Hali hazırda avukatlık mesleğini icra eden birinin aynı zamanda arabuluculuk da yapması halinde ise, arabuluculuktan elde ettiği kazancın da avukatlıktan elde ettiği serbest meslek kazancına eklenip vergilendirilmesi gerekecektir (Ordu Defterdarlık Gelir Müdürlüğü, 2019). Dolayısı ile arabuluculuk hizmetlerinde makbuz düzenleme zamanına ilişkin idare tarafından verilen bu yeni görüş vergilendirilmesi serbest meslek kazancı esaslarına göre olan herkesi ilgilendirmektedir. Bu görüş, uygulamaya yön veren yeknesak hale gelmiş özelgelerden ayrıldığı için oldukça değerlidir.

Bu noktada, vergi idaresinin ödemenin/tahsilatın yapılmadığı durumlarda serbest meslek makbuzunun düzenlenmesine ilişkin bu yeni görüşünün vergi mükelleflerini nasıl etkileyeceği sorusu akla gelmektedir. Özellikle hizmetin yapıldığı

kişinin KDV mükellefi olduğu durumda hizmeti veren serbest meslek erbabı, konumuz özelinde avukat, hizmete ait KDV'yi tahakkuk ettirip ödeyecekken, henüz ödemeyi yapmamış olan hizmeti alan taraf avukattan bir belge alamayacağı için KDV'yi indirim konusu yapamayacaktır. Hizmeti alan kişi, hizmet bedelini takip eden takvim yılından da sonra ödediği takdirde ise KDV'yi indirim konusu yapıp yapamayacağı sorusuna cevap aranmalıdır. Bu sorunun cevabı KDV indirim mekanizmasının sağlıklı işlemesi bakımından da önemlidir.

İdarenin serbest meslek makbuzu düzenlenmesine ilişkin vermiş olduğu bu yeni ve farklı görüşün uygulamada ve vergi incelemeleri noktasında yaratacağı etkileri hukuki dayanakları ile ele almak gerekmektedir.

31/10/2011 tarihli ve 28101 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik'in 8. maddesine göre; rapor değerlendirme komisyonu, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen raporların özgelere uygun olup olmadığını da dikkate alacaktır. Komisyonun dikkate alacağı özgelenin, ilgili konuda verilmiş en güncel özelge olması gerektiği tabiidir.

VUK'un 369. maddesine göre, idarenin mükelleflere vermiş olduğu özgelenin yanlış olduğunun anlaşılması ya da uygulamanın, özgelgede belirtilenin aksine yürütülmeye başlanılmış olması halinde kendilerine verilen özgelgeye uygun vergisel işlemler yapan mükelleflere vergi ziyai ceza kesilmemesi ve gecikme faizi hesaplanmaması gerekir.

Burada ele alınması gereken durum, bir meslek grubuna verilen özgelenin vergilendirme esasları aynı olan diğer meslek gruplarını bağlayıp bağlamayacağıdır. Arabuluculuk faaliyeti, serbest meslek kazancı olarak vergilendirilen bir kazançtır. Bu mesleğe tabi olan kişiler verdikleri hizmet sonrası ödeme almadan serbest meslek makbuzu düzenlemeyecekken, başkaca serbest meslek kazancı elde eden kişiler, konumuz özelinde avukatlar, tahsilat yapmadıkları durumlarda da hizmet ifası gerçekleştiği takdirde makbuz düzenlemeye devam edecek midir?

İdarenin bir konuda görüş değiştirmesini anlamamızın yollarından biri aynı konuya ilişkin farklı özgelgeler vermesidir (Kolotoğlu: 80). O halde, serbest meslek makbuzunun hizmetin tamamlanmasından sonra ödeme alınmasa bile düzenleneceği konusunda idarenin farklı bir görüş verdiği şüphesizdir. Gelir İdaresi Başkanlığı vermiş olduğu özgelgede VUK'un 236. maddesine atıf yaparak makbuzun yalnızca tahsilat halinde düzenleneceğini belirtmiştir. İdarenin bu görüşünü serbest meslek makbuzu düzenlemek zorunda olan herkes kullanabilmelidir.

VUK 369. madde lafzında geçen "mükellefin kendisine yazı ile" ibaresi özgelgelerin hukuki koruyuculuğunun kendisine verilen ile sınırlı olduğu anlamına gelse de, 425 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, inceleme raporlarını mevzuata uygunluk yönünden kontrol eden Rapor Değerlendirme Komisyonlarının adına rapor düzenlenen mükellefe verilmiş özelge ile sınırlı kalmayacağını, konu hakkında en güncel özgelgeyi dikkate alacağını açıklamaktadır (Sandalcı, 2020: 134).

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 27.05.2021 tarihli özgelgesinin uygulamada yerleşik bir duruma dönüştüğü veya dönüşeceği kesin bir dille söylenemese bile aynı konuda verilmiş özgelgelerden farklı bir uygulama göstermektedir. Bu yönüyle de oldukça kıymetlidir. Rapor Değerlendirme Komisyonu'nda dikkate alınmak üzere güncel bir görüş olarak inceleme aşamasında mükelleflerce inceleme elemanlarına sunulabilir.

Kanaatimiz, bu özelge hiç verilmemiş bile olsaydı, serbest meslek makbuzunun düzenlenme zamanı VUK'da açıkça tahsilat şartına bağlandığı için tüm serbest meslek kazancı elde eden kişilerin makbuzlarını her zaman tahsilat halinde düzenlemeleri



gerektiğidir.

Yasama organının tüm konuları ayrıntısıyla düzenleyemeyeceği göz önünde alındığında, idarenin yasal sınırlamalar içinde Anayasa’da ismen belirtilen düzenleyici işlemlerin yanı sıra Anayasa’da ismen belirtilmemiş işlemlerle de düzenleme yapabileceği kabul edilmektedir (Sevgili Gençay, 2014: 402). İdarenin Anayasa’da yer almayan idari işlemleri, adsız düzenleyici işlemler olup, adsız düzenleyici işlem yapma yetkisi bu haliyle eşyanın tabiatından kaynaklanmakta ve hukuk devleti ilkesine göre mutlaka yasal düzenlemelere uygun olmak zorundadır (Sevgili Gençay, 2014: 403). Özelgelerin ise, idari işlem sınıflandırmasında bağlayıcılığının zayıflığı, kişilerin hukuki durumlarında değişiklik yapmaması gibi etkileri düşünüldüğünde, her ne kadar Rapor Değerlendirme Komisyonu’na dikkate alınacak olsa da, icrailik vasfının olmadığı kabul edilmektedir (Bölükbaşı, 2021: 128). Bu haliyle de, mevzuatı yorumlayan teknik bir görüşten ibarettir. Ancak vergi idaresinin bir konuya yaklaşımını gösterdiğinden yine de değeri yadsınamayacak ölçüdedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 27.05.2021 tarihli özelgesi’nde yer alan serbest meslek makbuzunun düzenlenme zamanı açıklaması VUK 236. maddede yer alan yasal düzenlemeye uygundur. Ancak bu görüşün yeknesak hale geldiğini söylemek henüz mümkün değildir.

Anayasa’nın 2. maddesine göre hukuk devletinin temel ilkelerinden biri “belirliliktir”. Bu ilkeye uyarınca, yasal düzenlemeler hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya yer vermemeli, net ve anlaşılabilir olmalıdır. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılıdır. Kişiler, yapacağı işlemin sonucunda hukuksal yaptırımın ne olacağını, işleminin idareye vereceği yaptırım yetkisini kanundan açık bir şekilde öğrenebilmelidir. Mükellefler, ancak bu durumda yükümlülüklerini, vergisel ödevlerini sağlıklı bir şekilde yerine getirebilir. Hukuk güvenliğinde, kuralların öngörülebilmesi gerekmektedir. Bireyler tüm eylem işlerinden devlete güven duyabilmeli, devlet de kanuni düzenlemelerde güveni zedeleyici uygulamalardan kaçınmalıdır (Saban, 2020: 47). İdarenin, mükelleflerin tereddüt yaşadığı noktaları mükelleflere özelgeler vererek izah etmesi anlaşılabilir olsa da, kişilerin vergisel ödevlerini temel olarak kanundan öğrenmeleri gerekmektedir.

### 1.3.3. Tahsil Edilemeyen Katma Değer Vergisinin Durumu

Vergi idaresinin bildirdiği tüm görüşlerin ortak noktasında, hizmetin ifa edilmesi durumunda katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olayın meydana geldiğinden bahisle alacağını tahsil edemese bile serbest meslek kazancı elde eden meslek mensubunun KDV hesaplaması yer almaktadır. Bu açıklamalar aslında Katma Değer Vergisi Kanunu’na uyumlu görünse bile her durumda bu yönde bir uygulamaya gidilmesi adil olmayan sonuçlar doğurabilmektedir. Örneğin, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 29 ve 30’uncu maddelerine 7104 Sayılı Kanun ile eklenen fıkraları konu kapsamında ele aldığımızda karşımıza çıkan durum değerlendirilmelidir.

Katma Değer Vergisi Kanunu 29/4. fıkrada, “*Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen katma değer vergisi, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilir (Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan katma değer vergisinin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şarttır)*” şeklinde yer alan düzenleme uyarınca, değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV, alacağın zarar yazıldığı

vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu md. 30/e hükmüne göre ise; satıcı tarafından 29/4. fıkra hükmüne göre hesaplanan KDV'lerden çıkarılarak indirim konusu yapılan KDV'nin alıcı tarafından da düzeltilmesi öngörülmüştür. Mükerrer vergi indirimine yol açılmaması için, satıcı tarafından alacağın zarar yazıldığı dönemde indirime konu ettiği KDV tutarını, borcunu ödemeyerek alacağı değersiz alacak haline getiren alıcıların, indirim konusu yaptığı KDV'yi, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde 1 No.lu KDV Beyannamesinde "VUK 322 Kapsamına Giren Borçlara Ait KDV" satırı ile beyan etmeleri gerekmektedir.

Bu noktada, 6 Nisan 2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7104 Sayılı Kanun ile 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. ve 30. maddelerinde yapılan değişiklikten serbest meslek erbaplarının ve dolayısıyla avukatların yararlanıp yararlanamayacağı hususu da gündeme gelmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesinde; *"Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacaklar değersiz olacaktır. Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler."* şeklinde yer alan düzenleme gereğince, değersiz alacakları zarar hesabına intikal ettirilebilme hakkı yalnızca ticari ve zirai faaliyet yürüten mükelleflere tanınmış bir haktır. Buna ilişkin mevzuatta açık bir düzenleme olmasa da, bu önermenin doğruluğundan şüphe duymaya gerek yoktur. Çünkü bir alacağın değersiz kabul edilip amortismanına tabi tutulması, bu alacağın değersiz hale gelmeden önce kar ve zarar hesabına gelir, işletme hesabına da hasılat olarak intikal etmiş bulunmasına bağlıdır. Bir alacağın tahsilden önce kar-zarar hesabına gelir ve işletme hesabına da hasılat kaydı ise yalnızca ticari ve zirai kazançlar için mümkündür. Serbest meslek kazancı için elde etme yani tahsil koşulu aranmaktadır. Serbest meslek kazancı tahsil edildiğinde hasılat yazılırlar. Bu nedenle, serbest meslek erbaplarının tahsil imkânı kalmayan alacaklar için VUK'un 322. maddesi hükmünü uygulamaları mümkün değildir (Barlass, 2011: 24).

## 2. AVUKATLIK ÜCRETİ VE VERGİLENDİRİLMESİ

### 2.1. Avukatlık Vekâlet Ücreti Çeşitleri

#### 2.1.1. Vekil ile Yapılan Sözleşmeden Kaynaklanan Avukatlık Ücreti

1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun avukatlığın mahiyeti başlıklı 1. maddesi, *"Avukatlık, kamu hizmeti ve serbest bir meslektir. Avukat, yargının kurucu unsurlarından olan bağımsız savunmayı serbestçe temsil eder"* ve avukatlığın amacını açıklayan 2. maddesi, *"Avukatlığın amacı; hukuki münasabetlerin 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 sağlamaktır. Avukat bu amaçla hukuki bilgi ve tecrübelerini adalet hizmetine ve kişilerin yararlanmasına tahsis eder. Yargı organları, emniyet makamları, diğer kamu kurum ve kuruluşları ile kamu iktisadi teşebbüsleri, özel ve kamuya ait bankalar, noterler, sigorta şirketleri ve vakıflar avukatlara görevlerinin yerine getirilmesinde yardımcı olmak zorundadır. Kanunlarındaki özel hükümler saklı kalmak kaydıyla, bu kurumlar avukatın gerek duyduğu bilgi ve belgeleri incelemesine sunmakla yükümlüdür. Bu belgelerden örnek alınması vekâletname ibrazına bağlıdır. Derdest davalarda müzekkeler duruşma günü beklenmeksizin mahkemeden alınabilir"* şeklindedir.

Yukarıdaki hükümlerden de anlaşılacağı üzere; avukatlık mesleği, avukatlık faaliyetini icra etmeye yetkin olan kişilerin hukuki bilgi ve tecrübeleriyle savunmaya ihtiyaç duyan kişilere savunma hizmeti sunulmasını sağlayan bir hizmetidir. Bu kapsamda avukatlık mesleğinin temel kazancı temsil ettiği kişi ile yapmış olduğu sözleşmeden kaynaklanmaktadır.

### 2.1.2. Karşı Taraf Kanuni Vekâlet Ücreti

Karşı taraf vekâlet ücreti, avukatların vekilleri adına yürüttükleri dava sonucunda, vekillerinin haklı çıkması halinde mahkemece hükmolunan bir yargılama gideri olup, vekil ile avukatı arasında aksine bir anlaşma olmadığı takdirde avukatın uhdesine geçirdiği bedeldir ( Biyan, 2016: 252). Bu ücret, avukatın müvekkil ile yapmış olduğu sözleşmeden kaynaklanan vekâlet ücreti ile karıştırılmamalıdır. Sözleşmeden elde edilen avukatlık ücreti, avukatın müvekkiline vermiş olduğu hizmet karşılığında alınırken, davanın karşı tarafına yüklenen vekâlet ücreti davanın kazanılması halinde avukatın davayı kaybeden taraftan doğrudan ya da dolaylı olarak (paranın kendi müvekkilinin veya icra dairesine yatırılması sebebiyle) aldığı bir ücrettir (Uçan, 2017: 60). Bu fark 1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun 164. maddesinin 1. fıkrası ile 5. fıkrasında; "*Avukatlık ücreti, avukatın hukukî yardımının karşılığı olan meblâğı veya değeri ifade eder. ... Dava sonunda, kararla tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenecek vekâlet ücreti avukata aittir. Bu ücret, iş sahibinin borcu nedeniyle takas ve mahsup edilemez, haczedilemez.*" şeklinde belirtilmiştir.

#### 2.1.2.1. Karşı taraf vekâlet ücretinin hukuki mahiyeti

Karşı taraf kanuni vekâlet ücretinin hukuki mahiyetine ilişkin açıklamalara detaylı olarak 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda yer verilmiştir.

Bahsi geçen kanununun "Yargılama Giderlerinin Kapsamı" yan başlıklı 323. maddesinin 1. fıkrasının ğ) bendinde "*vekil ile takip edilen davalarda kanun gereğince takdir olunacak vekâlet ücreti*" ifadesi yer almaktadır. Aynı Kanun'un 326. maddesinde ise, yargılama giderlerinin aleyhine hüküm verilen taraftan alınmasını gerektiği açıklanmıştır. Konu ile ilgili Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda yer alan bir diğer hüküm "Vekâlet Ücretinin Taraf Lehine Hükmedilmesi" kenar başlıklı 330. maddenin 1. fıkrasında, "*Vekil ile takip edilen davalarda mahkemece, kanuna göre takdir olunacak vekâlet ücreti, taraf lehine hükmedilir.*" şeklindedir.

Yukarıda belirtilen hükümlerden anlaşıldığı üzere, karşı taraf vekâlet ücreti şüphesiz bir yargılama gideridir ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun sistematüğinde, bu durum birden fazla kez açıklanarak teyit edilmiştir.

Burada ilk bakışta Avukatlık Kanunu'nun 164. maddesinin 5. fıkrasındaki; "*Dava sonunda, kararla tarifeye dayanılarak karşı tarafa yüklenecek vekâlet ücreti avukata aittir...*" şeklinde yer alan hüküm, Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nda yer alan hükümler ile çelişiyor gibi durmaktadır. Ancak; Avukatlık Kanunu'nun 164. maddesinin son fıkrasına eklenen hüküm karşı taraf kanuni vekâlet ücretinin bir yargılama gideri olduğu niteliğini değıştirmemektedir. Söz konusu madde hükmünün esas itibarıyla avukatların müvekkilleri ile ücret kararlaştırmaması ya da ücretlerini tahsil edememesine karşın avukatların ifa etmiş olduğu hizmetin bedelsiz kalmamasını amaçlamaktadır.

Anayasa Mahkemesi konuya ilişkin vermiş olduğu bir kararında bahsi geçen kanun maddesinin son fıkrasının, eğer ki avukat ile müvekkil arasında bir vekâlet ücreti kararlaştırılmamışsa ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların önlenmesini ve aynı zamanda avukatın hizmetinin karşılıksız kalmamasını amaçladığını belirtmiştir. Bu maddenin, vekâlet ücretinin müvekkil ve vekil arasında bir iç mesele olmasını ve avukatlık vekâlet ücretinin kişisel hak olma özelliğini değıştirmediğini

belirtmiştir (Anayasa Mahkemesi, 2004).

### 2.1.2.2. Karşı taraf vekâlet ücretinin kimin adına hükmedilmesi gerektiği sorunu

Avukatlık Kanunu'nun 164. maddesinin son fıkrasında 4667 sayılı Kanun'un 77. maddesi ile yapılan değişiklikten önce, karşı tarafa yükletilecek olan karşı taraf kanuni vekâlet ücretinin avukat ile iş sahibi arasında aksine bir sözleşme olmadığı takdirde bu ücretin avukata ait olacağı hükme bağlanmıştı. 4667 sayılı Kanun'un 76. maddesi ile Avukatlık Kanunu'nun 163. maddesi değiştirilerek avukat ile iş sahibi arasındaki avukatlık sözleşmesinin yazılı olması şartı kaldırıldığı için buna paralel olarak 164. maddede de değişiklik yapılarak "aksine yazılı sözleşme bulunmaması" koşulu madde metninden çıkartılmıştır. Bu bağlamda, 4667 sayılı Kanun kapsamındaki bu değişiklikler ile birlikte dava sonucunda verilen karara dayanılarak tarifeye göre karşı tarafa yüklenilecek vekâlet ücretinin avukata ait olacağı hükme bağlanmıştır. Ancak bu düzenleme müvekkil ile avukat arasında aksine yazılı sözleşme yapılmasını yasaklamamıştır. Dolayısıyla, Borçlar Kanunu'na göre sözleşme özgürlüğü esas olduğundan dava sonucunda verilen karara dayanılarak karşı tarafa yüklenilecek vekâlet ücretinin tamamının ya da bir kısmının iş sahibi vekile ait olacağı yönünde sözleşme yapılabileceğinin kabulü gerekmektedir (Aydın, 2010: 284).

Avukatlık Kanunu'nun 164. maddesinin son fıkrasına eklenen hüküm, karşı taraf kanuni vekâlet ücretinin kime ait olacağına ilişkin kural koymamaktadır. Bu nedenle, 4667 sayılı Kanun ile mezkur kanunun 164. maddesinin son fıkrasında yapılan değişiklikten yola çıkarak bir davadaki hak ve yükümlülüklerin o davanın taraflarına ait olduğuna ilişkin genel ilkenin yok sayılması doğru olmaz (Aydın, 2010: 283).

Nitekim yukarıda belirtilen yasa değişikliğinden sonra, Yargıtay Ceza Genel Kurulu konu ile ilgili vermiş olduğu bir kararında, 4667 sayılı Kanun ile Avukatlık Kanunu'nun 164. maddesinin son fıkrası ile yapılan değişikliğin, avukatlık ücretinin dava sonunda kaybeden tarafa yüklenen bir yargılama gideri sayılma niteliği değişmediği için vekil lehine değil, davacı veya sanık lehine hükmedilmesi gerektiği şeklindeki istikrarlı uygulamalardan dönülmesini gerektiren bir değişiklik olmadığını açıklamıştır (Yargıtay Ceza Genel Kurulu, 2004).

### 2.1.3. İcra Vekâlet Ücreti

Serbest meslek erbabı olarak faaliyetini yürüten avukatların elde edebileceği ücret türlerinden birisi de icra vekâlet ücretidir. İcra vekâlet ücretine ilişkin, 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu'nun "*Paraların paylaşılması zamanı, masraflar ve vekâlet ücreti*" başlıklı 138. maddesinin 3. fıkrasında yer alan düzenlemede; takip masrafının bir unsurunun da vekil vasıtasıyla yapılan takiplerde, icra memuru tarafından avukatlık ücret tarifesine göre hesaplanan vekâlet ücreti olacağı belirtilmiştir (Kocakaya, 2018: 68).

## 2.2. Avukatlık Vekâlet Ücretlerinin Gelir Vergisi Bakımından Değerlendirilmesi

### 2.2.1. Sözleşmeden Kaynaklanan Avukatlık Vekâlet Ücretleri

Bir iş yerine veya bir işverene bağımlı olmaksızın kendi nam ve hesabına faaliyette bulunan avukatların gelirleri serbest meslek kazancı olarak değerlendirilir. Bu kapsamda avukatların vergilendirmeye konu temel ücreti, hizmet sundukları müvekkillerinden tahsil etmiş oldukları vekâlet ücretidir.

Müvekkil ile avukatın arasındaki vekâlet ücreti anlaşması neticesinde, müvekkil tarafından avukata sunduğu hizmet karşılığı ödenen vekâlet ücreti avukat açısından GVK 65. maddesine göre serbest meslek kazancı olarak

değerlendirilmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılan kişi veya kurumların yine birinci fıkranın 2-b numaralı bendine göre, serbest meslek kazancı elde eden kişilere bu işler kapsamında yaptıkları nakden veya hesaben ödemeleri üzerinden %20 oranında tevkifat yapılması gerektiği açıklanmıştır.

Söz konusu hüküm gereğince, avukata ödeme yapanın Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılan tevkifat yapmakla sorumlu kişi veya kurumlardan olması durumunda, yapılan ödeme üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 1. fıkrasının 2-b numaralı bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Serbest meslek kazancı kapsamında gelir elde eden avukatlar, kendilerine bahsi geçen hükümlere göre yapılan kesinti tutarlarını, yıllık gelir vergisi beyannamelerinde hesaplayacakları vergiden mahsup edebileceklerdir.

### 2.2.2. Karşı Taraf Kanuni Vekâlet Ücretleri

Mahkemece hükmolunan ve karşı tarafa yükletilecek olan kanuni vekâlet ücretinin avukat ile iş sahibi arasında aksine bir sözleşme olmadığı takdirde avukata ait olacağı Avukatlık Kanunu'nun 164. maddesinin son fıkrasıyla hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, serbest meslek kazancı kapsamında vergilendirilecek avukatlık faaliyetleri açısından Gelir Vergisi Kanunu'nun 67. maddesinde tahsil esasının geçerli olduğu anlaşıldığı ve menfaatin tahsil edilmiş olmasının elde etme bakımından yeterli görüldüğü için, hizmetin kime verildiği mühim olmamakta, elde edilen karşı taraf kanuni vekâlet ücretinin avukata ödenmesi durumunda avukatın bu kazancı gelir vergisine tabi olmaktadır.

Serbest meslek kazancı kapsamında elde eden avukatlara ödeme yapılırken, ödeme yapanın Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılan tevkifat yapmakla sorumlu kişi veya kurumlardan olması durumunda, yapılan ödeme üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin birinci fıkrasının 2-b bendine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ancak bu maddede tevkifat zorunluluğu yüklenen kişilerin sadece avukatın hizmet verdiği iş sahiplerini mi yoksa davayı kaybeden karşı tarafı da mı kapsadığı sorusu uygulamada farklı görüşler doğmasına sebebiyet vermiştir.

Vergi idaresi bu konuya ilişkin vermiş olduğu özelgelerde istikrarlı bir şekilde, dava sonunda mahkeme kararına göre veya icra takibi sonucu verilen karar ile Türkiye Barolar Birliği tarafından belirlenmiş tarifeye dayanılarak davayı kaybeden tarafa yüklenilecek kanuni vekâlet ücretinin, davayı kazanan tarafın serbest meslek erbabı olan avukatına ödenmesi halinde, ödemeyi yapanın Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesi uyarınca sayılan kişi veya kurumlardan olması halinde, %20 nispetinde vergi tevkifatı yapılacağına yer vermiştir (Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı, 2017, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı, 2013, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 2011).

Ancak, konu ile ilgili olarak verilen aksi yönde yargı kararları da mevcuttur. İstanbul 6. Vergi Mahkemesi bir kararında, Avukatlık Kanunu'na göre haklı çıkan tarafın avukatına ait olan bu vekâlet ücretinin, verilen hizmet karşılığı elde edilen bir bedel olmaması karşısında vekâlet ilişkisi bulunmayan ve hizmetin tarafı olmayan davacı şirketin mahkeme kararı uyarınca haksız çıkan taraf olması sıfatıyla icra kanalıyla ödediği vekâlet ücreti üzerinden 193 sayılı Kanunun 94. maddesi uyarınca tevkifat yapma zorunluluğu bulunmadığını belirtmiştir (İstanbul 6. Vergi Mahkemesi, 2012). Yine Sayıştay 2. Dairesi'nin de benzer bir kararında, GVK 94. maddeye göre tevkifat yapabilmek için ödeyen ile ödeme yapılan arasında bir bağ olması gerektiğini, GVK 94. maddenin 2. fıkrasında belirtilen “yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemeler” ifadesinin hizmet-ücret ilişkisinin varlığını gösterdiğini, karşı taraf vekâlet ücreti ödemelerinde

ise bu ilişkinin olmadığından bahisle tevkifat yapılmaması gerektiği belirtilmiştir (Sayıştay 2. Daire, 2008).

GVK md. 94 kapsamında karşı taraf vekâlet ücretleri bakımından vergi tevkifatının uygulanması hususuna yer verilmiş olsa bile davayı kaybeden tarafından kazanan vekiline karşı taraf vekâlet ücreti olarak ödeme yaptığı durumlarda ortaya çıkan yukarıdaki yargı kararlarından kaynaklı durum, verginin yasallığı ilkesine aykırı bir karmaşa yaratmaktaydı. Verginin kanuniliği ilkesi uyarınca, vergilerin yalnızca kanunla konulması değil, vergisel ödev ve yükümlülüklerin de kanunla düzenlenmesini gerektirmektedir (Buyrukoğlu & Bozdoğan, 2015: 270, 271). Bu bağlamda, yukarıdaki kararlardan anlaşılacağı üzere karşı taraf vekâlet ücretinde tevkifat uygulamasına dair ortaya konulmuş yargı mercilerine ait değerlendirmeler yasa hükmündeki eksikliği göstermekteydi.

İşte vekâlet ücreti ödemelerinde vergi tevkifatının kim tarafından yapılacağı noktasındaki sorunsal ve görüş ayrılıkları, 7194 sayılı Kanun ile 193 sayılı GVK'nın 94. maddesine ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere, "9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile 19/3/1969 tarihli ve 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen vekâlet ücretini (icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dâhil) ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılır" şeklindeki fıkranın eklenmesine sebebiyet vermiş ve bu suretle konu belirtilen değişikliğin 07.12.2019 yayım tarihi kanuni zeminde açıklığa kavuşturulmuştur.

Diğer taraftan, avukata ödemeyi yapanın GVK'nın 94. maddesi uyarınca tevkifat yapma zorunluluğu bulunmayan kişi ya da kurumlardan olması durumunda, vekâlet ücreti ödemesinden gelir vergisi stopajı yapılmayacağını ve karşı taraf kanuni vekâlet ücretini tahsil eden avukatın da bu gelirini yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmesi gerektiğini vurgulamalıyız (Kızıltoprak, 2020: 114).

#### **2.2.2.1. Karşı taraf kanuni vekâlet ücretlerinde belge düzeni**

Avukatlık Kanunu'nda yer alan karşı tarafa yükletilen vekâlet ücretine ilişkin belge düzeni hakkında 311 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanmıştır. Söz konusu Genel Tebliğ'in 26. maddesinin 2. fıkrası şu şekildedir: "vekalet ücretinin borçlu (davayı kaybeden) tarafından doğrudan avukata ödendiği durumlarda, avukat tarafından serbest meslek makbuzunun borçlu (davayı kaybeden) adına düzenlenmesi gerekmektedir."

Genel Tebliğ'in 26. maddesinin 3. fıkrasında: "Vekalet ücretinin borçlu (davayı kaybeden) tarafından icra ve iflas müdürlükleri aracılığıyla avukata ödendiği durumlarda ise avukat tarafından serbest meslek makbuzunun borçlu (davayı kaybeden) adına düzenlenmesi gerekeceği ve düzenlenen bu makbuzun bir nüshasının icra iflas müdürlüğüne verilmesine gerek bulunmamaktadır," düzenlenmesi yapılmıştır.

Genel Tebliğ'in 26. maddesinin 4. fıkrasında: "Vekalet ücretinin borçlu (davayı kaybeden) tarafından gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan alacaklıya (davayı kazanan) ödenmesi halinde alacaklı (davayı kazanan) tarafından borçlu (davayı kaybeden) adına fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesinin gerekmektedir." düzenlenmesi yapılmıştır.

Genel Tebliğ'in 26. maddesinin 5. fıkrası ise: "Alacaklı (davayı kazanan) tarafından söz konusu vekalet ücretinin serbest meslek erbabı olan avukata ödenmesi halinde de avukat tarafından serbest meslek makbuzunun ödemeyi yapan alacaklı (davayı kazanan) adına düzenlenmesi gerekmektedir." açıklaması yapılmıştır.

311 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 26. madde son fıkrasında da icra işleminin durdurulması için üst yargıya

başvuranların durumu açıklanmıştır. İlamın icrasının durdurulması için vekâlet ücreti dâhil teminat verildiğinde, istinaf veya temyiz merciinden gelecek ret kararı sonrası bu teminat tutarının alacaklının avukata ödendiği durumlarda nakden veya hesaben ödemenin ne zaman gerçekleşeceği bilinemeyeceğinden tevkifat yapılmaması gerektiği açıklanmıştır. Fıkranın devamında, icra işlemleri sonucu haciz suretiyle borçlunun mallarının satılması veya kefil ve benzeri 3.kişiden tahsil durumlarında da borçlunun gelir vergisi tevkifatı yapmasının söz konusu olmayacağı belirtilmiştir. Bu hallerde avukata yüklenen vergisel ödev, borçlu adına serbest meslek makbuzu düzenlemek ve elde ettiği tevkifata konu olmayan vekâlet ücretini, serbest meslek kazancına dâhil ederek ilgili geçici vergilendirme dönemleri ve yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan etmektir.

#### 2.2.2.2. Ücretli avukatların karşı taraf vekâlet ücretleri karşısındaki durumu

193 sayılı GVK'nın 61. maddesinde: “*Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*” tanımlaması yapılmıştır. Bu bağlamda işverene bağlı olarak çalışan avukatlara işverence yapılan ödemeler ücret olarak vergilendirilmelidir. Ücretli çalışan avukatlara yapılacak vekâlet ücreti ödemelerinin tevkifat zamanı ise ücret ödemesinin tahakkukunun yapıp avukatlara ödendiği dönemdir.

Bu noktada belirtmek gerekir ki, karşı taraf vekâlet ücretinin avukatın işverenine yapılması durumunda, gelir vergisi tevkifatı söz konusu olmayacaktır. Diğer taraftan, işverene ödenen bu vekâlet ücretinin avukata ödemesi ücret kapsamında değerlendirilecek olup, ücret hükümlerine göre vergilendirilmesi yapılacaktır.

Ücret elde eden avukatlar ve bunların işverenleri için tevkifat uygulaması esnasında dikkat edilmesi gereken husus, avukatlara yapılan vekâlet ücreti ödemelerinin ilgili kişilerin kümülatif vergi matrahına dâhil edilmesi gerektiğidir. Konu ile ilgili bir Sayıştay kararında; “... Kurum dışında görev alma imkânı olmayan ve serbest meslek kazancı beyan edemeyecek olan söz konusu personele ödenecek vekalet ücretlerinin Gelir Vergisi Kanunu açısından “*ücret*” kapsamında değerlendirilmesi gerektiği açıktır. Ücret olarak nitelenen menfaatlerin kümülatif olarak ele alınarak vergilendirilmesi gerektiği konusunda ise şüphe bulunmamaktadır...” şeklinde izahta bulunulmuştur (Sayıştay 5. Daire, 2019).

### 2.3. Avukatlık Vekâlet Ücretlerinin Katma Değer Vergisi Yönünden Değerlendirilmesi

#### 2.3.1. Avukatlık Ücretlerinde KDV Oranı

1594 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile; “*aile mahkemeleri, tüketici mahkemeleri ve çocuk mahkemelerinin görev alanına giren davalar ve işler, vesayet davaları ve işleri; bu davalara bağlı kanun yolları; iş uyuşmazlıklarında dava şartı olarak arabuluculuk ile bunlara bağlı ilamlı icra takipleri kapsamında verilen avukatlık hizmetleri*” için %8 KDV oranı uygulanacaktır. Karar, 22/10/2019 tarihli ve 30906 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Belirtilen karar kapsamında olmayan diğer tüm avukatlık hizmetleri için KDV oranı ise %18 olarak uygulanmaya devam etmektedir.

#### 2.3.2. Avukatlık Ücretlerinde KDV İstisnası

KDV Kanunu’nun 17. maddesinin 2-b bendinde; kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak ifa edilen hizmetler sosyal amaç taşıdığından dolayı KDV’den istisna tutulmuştur. Konuyla ilgili Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği’nde verilen örnek; “*1136 sayılı Avukatlık Kanunu’nun 178. maddesi uyarınca, adli müzaheret bürolarınca yoksul*

ve aciz kişilerin işlerini takiple görevli kılınan ve bu işler için ücret almayan avukatların bu hizmetleri KDV'den istisnadır" şeklindedir.

### 2.3.3. Avukatlık Vekâlet Ücretlerinde KDV Tevkifatı Uygulaması

Katma Değer Vergisi açısından tevkifat uygulaması yasal dayanağını, bu Kanunun 9. maddesinde "... gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir" şeklinde yer alan düzenlemeden almaktadır. Bazı avukatlık faaliyetleri kısmi tevkifat uygulaması kapsamına girmektedir. Avukatlık faaliyeti tebliğde açıklanan şekilde kısmi tevkifat kapsamına girse bile, KDV dâhil bedel 2.000 TL'yi aşmadığı durumda, hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır. Belirlenen parasal sınırın aşılması halinde ise tutarın tamamı üzerinden tevkifat yapılır. KDV dâhil 2.000,00 TL olarak belirlenen bu parasal sınırın, KDV tevkifatından kaçınmak amacıyla bedel parçalara ayrılması halinde ise aynı işleme ait bedellerin toplamı dikkate alınacaktır. Birden fazla serbest meslek makbuzu düzenlenerek tevkifat zorunluluğundan kaçınılmaya çalışıldığı tespit edildiği takdirde, bütünlük arz ettiği anlaşılan işlemlerin toplamı dikkat alınarak sınırın aşıp aşılmadığı değerlendirerek işlem tesis edilecektir.

#### 2.3.3.1. Avukatlık ve hukuki danışmanlık faaliyetinin KDV tevkifatı kapsamında değerlendirilmesi

Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nin "2.1.3.2.2. Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler" kenar başlıklı bölümünün "I/C-2.1.3.2.2.2. Kapsam" başlığı altında; "...Avukatların hukuki ihtilaflarla ilgili olarak yargı mercileri nezdinde veya yargı kararlarının sonuçları ile ilgili olarak vekâlet akdi çerçevesinde (icra vb.) verdikleri hizmetler prensip olarak tevkifat kapsamına girmemektedir. Avukatların verdikleri danışmanlık hizmetleri ise tevkifata tabidir. Avukatlarla yapılan sözleşmede avukatlık ve danışmanlık hizmetleri birlikte yer alıyorsa, bu iki unsur ayrı ayrı ücretlendirilmediği takdirde, toplam sözleşme bedeli üzerinden tevkifat uygulanır" denilmektedir. Buna göre avukatların verdikleri danışmanlık hizmetlerinde KDV dâhil hizmet bedelinin 2.000,00 TL'yi aşması halinde 9/10 oranında KDV tevkifatı kapsamındadır. Ancak burada Bakanlık Tebliği ile özellikle tevkifat oranına dair belirleme yapılarak Anayasa'nın 73. Maddesine aykırı bir düzenleme yapıldığını belirtmeliyiz.

Anayasa Mahkemesi, bir bireysel başvuruya ilişkin vermiş olduğu kararında hukuki güvenlik ve belirlilik ilkelerini izah ederek; bireylerin somut eylemlerine veya bir olguya uygulanacak hukuki yaptırım ve bunun sonucunu, bunların idareye verebileceği müdahale yetkisinin neler olabileceğini, kanundan öğrenebilme imkânına sahip olması gerektiğini vurgulamıştır (Anayasa Mahkemesi, 2014).

#### 2.3.3.2. Avukatların CMK gereğince görevlendirilmeleri sonucu ödenecek avukatlık ücretlerinin KDV tevkifatı kapsamında değerlendirilmesi

"Ceza Muhakemeleri Kanunu Gereğince Müdafî ve Vekillerin Görevlendirilmeleri ile Yapılacak Ödemelerin Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmelik" hükümleri kapsamında görevlendirilen avukatlara yapılan ödemeler Adalet Bakanlığı bütçesinden karşılanmaktadır. Bu ödemelere ait serbest meslek makbuzları ise ilgili Başsavcılık adına düzenlenmektedir. Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nin 2.1.3.2.13 bölümünde kısmi tevkifat kapsamında değerlendirilecek olan diğer hizmetlere ilişkin açıklamaya göre, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idarelere verilen hizmetler için tebliğde başkaca bir özel bir düzenleme olmaması halinde bu idareler tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanmalıdır. Dolayısıyla, belirlenmiş alıcılardan olan 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idarelere yapılan



ve KDV dâhil 2.000,00-TL'yi aşan tüm hizmetler KDV tevkifatına tabi tutulmuştur. CMK gereğince görevlendirmelerde hizmetin alıcısı konumunda olan Cumhuriyet Başsavcılıkları 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki bir idaredir. Bu sebeple CMK kapsamında görevlendirilmiş avukatlara hizmeti karşılığı yapılan ödemenin tutarı KDV dâhil 2.000,00-TL'yi aşması halinde bu ödemeden tevkifat yapılması gerekecektir (Türkiye Barolar Birliği Vergi Hukuku Komisyonu, 2022).

#### **2.3.3.3. Avukatların adli yardım kapsamında görevlendirilmeleri sonucu ödenecek avukatlık ücretleri**

Avukatların adli yardım kapsamında verdikleri hizmetlerin ödemesinin barolar tarafından yapılacağı Türkiye Barolar Birliği Adli Yardım Yönetmeliği'nde hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'ne göre, "I/C-2.1.3.2.13" bölümünde sayılan alıcılar arasına 01.03.2021 tarihinden itibaren Barolar da dâhil edilmiştir. Bu açıklamalar kapsamında, belirtilen tarihten sonra avukatlara adli yardım kapsamında KDV dâhil 2.000,00-TL'yi aşan ödemelerde, adli yardım ödemesi alan avukatların Barolara düzenleyecekleri serbest meslek makbuzlarında, tevkifat göstermesi zorunludur. Barolar tarafından tevkif edilen KDV ise 2 Nolu KDV beyannamesi ile beyan edilecektir (Türkiye Barolar Birliği Vergi Hukuku Komisyonu, 2022).

#### **2.3.3.4. Arabuluculuk faaliyetinin KDV tevkifatı kapsamında değerlendirilmesi**

Arabuluculuk Kanunu'nun "tanımlar" kenar başlıklı 2. maddesinde "*arabuluculuk; sistematik teknikler uygulayarak, görüşmek ve müzakerelerde bulunmak amacıyla tarafları bir araya getiren, onların birbirlerini anlamalarını ve bu suretle çözümlerini kendilerinin üretmesini sağlamak için aralarında iletişim sürecinin kurulmasını gerçekleştiren, tarafların çözüm üretmediklerinin ortaya çıkması halinde çözüm önerisi de getirebilen, uzmanlık eğitimi almış olan tarafsız ve bağımsız bir üçüncü kişinin katılımıyla ve ihtiyarî olarak yürütülen uyuşmazlık çözüm yöntemini*" tanımlaması yapılmıştır.

Arabulucular siciline kayıtlı bulunan ve arabuluculuk faaliyetini ifa eden gerçek kişiler de arabulucu olarak tanımlanmaktadır. Arabuluculuk için Adalet Bakanlığı'na belirlenmiş bir tarife bulunmaktadır. Arabuluculuk faaliyeti sona erdiği tarihte yürürlükte bulunan tarifeye göre arabulucunun ücreti belirlenebilmektedir. Bu tarifede gösterilenden daha az olmamak kaydıyla başkaca bir ücret de kararlaştırılabilir. Arabulucu ücreti ile masraf taraflarca eşit olarak karşılanır. Arabuluculuk hizmeti avukat tarafından bir işverene tabi olmaksızın gerçekleştirilirse, serbest meslek kazancı olarak değerlendirilip katma değer vergisine tabi tutulacaktır (Tekin, 2018: 13).

Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nin "I/C-2.1.3.2.13. Diğer Hizmetler" bölümünde; "*KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, döner sermayeli kuruluşlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile kalkınma ajanslarına ifa edilen ve Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün hizmet ifalarında söz konusu alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.*" şeklinde açıklamalara yer verilmiştir. Arabuluculuk hizmeti de Tebliğde özel olarak belirlenmemiş olduğu için serbest meslek kazancı kapsamında gelir elde eden arabulucular tarafından ilgili bölümde yer alan belirlenmiş alıcılara ifa edilen hizmetlerinin KDV dâhil 2.000 TL'yi aşması halinde, bu kişilere 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanması ve avukatların da makbuzlarını bu hükme göre düzenlemeleri gerekmektedir.

## SONUÇ

Avukatlık vekâlet ücretlerinin serbest meslek kazancı kapsamında elde edilmesi halinde, yıllardır süregelen ve tartışmalara konu olan GV matrahı ve KDV matrahı arasında uyumsuzluk yaratan hallerin mevcudiyetine VUK'a göre düzenlenmesi gereken serbest meslek makbuzunun, düzenlenme zamanı konusunun da eklendiği görülmektedir.

Vergi idaresi görüşlerinde, hizmetin yapıldığı anda KDV açısından vergiyi doğuran olayın meydana geldiğinden bahisle, serbest meslek makbuzunun düzenlenmesi ve bu belgede sadece KDV'nin gösterilmesi, bedelin tahsil edilmediği notunun düşülmesi ile sorunu çözmeye çalışmıştır. Şüphesiz ki bu çözüm metodu Vergi Usul Kanunu'nda yer alan serbest meslek makbuzu tanımına açıkça aykırıdır. Belki de bu nedenle, vergi idaresi bu konuda Mayıs 2021 tarihi itibarıyla görüşünü değiştirerek hizmetin yapıldığı ancak bedelin tahsil edilmediği durumda artık makbuz düzenlenmeden KDV'nin tahakkuk ettirilmesi gerektiğini ifade etmiştir.

Kanaatimizce; vergi idaresinin konuyla ilgili görüş değişikliği, Vergi Usul Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunu'na kanunilik bağlamında uygundur. İdare makbuz düzenlenmeden Katma Değer Vergisi'nin avukatlarca nasıl tahakkuk ettirileceğini açıklamamış olsa da bu kuşkusuz avukatların hizmeti yaptığı dönemde KDV beyannamesine açıklama yaparak hizmetin KDV tutarını eklemesi ile olacaktır. Ancak bu görüş değişikliği, hizmeti alan taraf açısından nasıl bir sonuca neden olacaktır sorusu yanıtızsız kalmaktadır.

Bilindiği üzere, KDV'de indirim mekanizması sıkı sıkıya belgeye ve kanuni defterlere kayıt zorunluluğuna bağlanmıştır. Avukatın hizmet verdiği kişi bedeli ödememiş ise kendisine bir makbuz düzenlenemeyecek, dolayısı ile KDV'yi hizmeti aldığı dönemde indirim konusu yapamayacaktır. Diğer taraftan hizmeti ifa eden avukat ise o dönemde verdiği hizmetin KDV'sini tahakkuk ettirecektir.

Hukuki işlemlerin sonuçlanmasının uzun yıllar alabileceği düşünülürse, hizmeti alan kişinin vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu dönemi takip eden takvim yılında hizmet bedelini ödememesi durumunda KDV tutarını hiçbir zaman indirim konusu yapamaması gündeme gelmektedir. Bu durum, KDV'nin indirim mekanizmasının mantığına aykırıdır. Kaldı ki hizmet alan kişinin bedeli birkaç takvim yılı sonra ödediği düşünülduğünde, bu sefer serbest meslek makbuzunda "KDV daha önce tahakkuk ettirilmiş" şeklinde bir ifadeye yer verilerek ilgili KDV kısmının boş bırakılmasının mı gerekeceği sorusu akla gelmektedir. Bu sorunun cevabını idarenin sürekli görüş bildirerek vermesinin doğru bir yaklaşım olmadığını belirtmeliyiz. Zira uygulamada mevzuat hükümlerinin çelişkisi nedeniyle ortaya çıkan bu durum, hukuki güvenlik ve belirlilik ilkesini sağlamaktan çok uzaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan muhtemel bir sorun da Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. maddesinin 4. fıkrasında yapılan değişikliğin serbest meslek kazancı sahiplerine etkisi ile ilgili olacak gibi görülmektedir. KDV bakımından ticari ve zirai kazanç sahipleri ile aynı hükümlere tabi bulunan serbest meslek kazanç sahiplerinin değersiz hale gelen alacaklarına ilişkin KDV tutarını indirememesi hakkaniyetli bir uygulama olmayacaktır.

Netice itibarıyla, avukatlık vekâlet ücretlerinin serbest meslek kazancı kapsamında elde edildiği durumda gelir vergisi ve katma değer vergisi mevzuatlarındaki düzenlemeler arasındaki uyumsuzlukların ve çelişkilerin, vergi idaresinin görüşleri ile çözülemeyeceği ve çözülmemesi de gerektiğini belirtmeliyiz. Zira bu durumda her mükellefin idarenin en son görüşünü

takip edebilmesinin mümkün olamayacağı göz önüne alındığı zaman çözüm için tek yolun serbest meslek kazançlarında gelir vergisi yönünden tahsil esasını terk edecek bir kanun değişikliği olduğu sonucuna varılmaktadır.

## **ETİK BEYAN VE AÇIKLAMALAR**

### ***Etik Kurul Onay Bilgileri Beyanı***

Çalışma, etik kurul izni gerektirmeyen bir çalışmadır. Etik Kurul İznine Gerek Olmadığına Dair Beyan formu sisteme yüklenmiştir.

### ***Yazar Katkı Oranı Beyanı***

Yazarlar tüm çalışmalarını birlikte yürütmüştür.

### ***Çıkar Çatışması Beyanı***

Yazarlar arasında çıkar çatışması bulunmamaktadır.

## KAYNAKÇA

- Anayasa Mahkemesi. (2004). 03.03.2004 Tarih ve E:2004/8 K:2004/28 Sayılı Kararı. Erişim adresi: <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2004/28?EsasNo=2004%2F8>, Erişim tarihi: 10.06.2021.
- Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru. No: 2013/ 849 ve 15.04.2014 Tarihli Karar. Erişim adresi: <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2013/849>, Erişim tarihi: 10.06.2021.
- Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı. (2013). 90792880-155.01.05.02[2013/2512]-6991 Sayılı Özelge. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr>, Erişim tarihi: 07.03.2021.
- Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı. (2017). 77058783-105[Mük.257.VUK. ÖZ.14.39]-188100 Sayılı Özelge. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr>, Erişim Tarihi: 07.03.2021.
- Aydın, M. (2010). *Avukatlık Ücreti*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Barlass, İ. (2011). *Türk Vergi Hukukunda Değersiz, Şüpheli ve Vazgeçilen Alacaklar*. İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık.
- Biyan, Ö. (2016). Avukatların Karşı Taraf Vekâlet Ücretinin Kdv Karşısındaki Durumu. *TBB Dergisi*, 116, 247-258.
- Bölükbaşı, M. O. (2021). Muktezanın İdari İşlemin Özellikleri Bakımından Değerlendirilmesi. *SÜHFD*, 29(1), 2021, 105-132.
- Buyrukoğlu, S. & Bozdoğan, D. (2015). Danıştay İçtihatlarında Vergilendirmede Kanunilik. *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 10(1), 263-282.
- Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı. (2011). 20.07.2011 tarih B.07.1.Gib.4.20.15.01-30-Muk-2010-54-203 Sayılı Özelge. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr>, Erişim tarihi: 07.03.2021.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2021). 27.05.2021 Tarih ve E-49459651-105[236-382]-65017 Sayılı Özelge.
- Gündüz, N. (2014). Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Beyanı. *Vergi Raporu Dergisi*, 174, 125-151.
- Hesap Uzmanları Derneği. (2018). *Gelir Vergisi Kanunu Beyanname Düzenleme Kılavuzu*. İstanbul: Bilnet Matbaacılık ve Yayıncılık A.Ş.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı. (2011). 12.09.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.1-1579 Sayılı Özelge, Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr>, Erişim tarihi: 07.03.2021.
- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı. (2019). 10.01.2019 tarih ve 62030549-120[65-2017/198]-29406 Sayılı Özelge. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr>, Erişim tarihi: 08.03.2021.
- İstanbul 6. Vergi Mahkemesi. (2012). E:2011/1985 ve K:2012/1304 Sayılı Karar. Erişim adresi: <https://www.vergidegundem.com/blog?blogid=1560742>, Erişim tarihi: 05.04.2020
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı. (2017). 21152195-130[99-2017-198]-5483 Sayılı Özelge. Erişim adresi: <https://www.adanaymmo.org.tr/ozelgeler/139-sayi-dergi-ozelge-ucet-alinmayan-serbest-meslek-faaliyeti-hk.pdf>, Erişim Tarihi: 07.03.2021
- Kızıltoprak, Ö. (2020). Vekalet Ücretlerinin Vergilendirilmesine Eleştirel Bir Yaklaşım. *Vergi Sorunları Dergisi*, 382, 110-117.
- Kocakaya, U. (2018). İcra Vekalet Ücretlerinin Vergilendirilmesi. *Vergi Raporu Dergisi*, 224, 67-71.
- Kolotoğlu, O. (2015). Vergi Usul Kanunu Kapsamında Vergi İncelemesi, Özelge, Yanılma ve Görüş Değiştirme. *Vergi Sorunları Dergisi*, 326, 77-83.
- Ordu Defterdarlık Genel Müdürlüğü. (2019). 09.09.2019 Tarih ve 25953680-045.02[2018-22]-E.48014 Sayılı Özelge. Erişim adresi: <https://www.lexpera.com.tr>, Erişim tarihi: 01.03.2023.
- Özbek, H. C. & Arslan, M. (2016). Serbest Meslek Kazançlarında Vergilendirme Esasları İle Doktor ve Avukatlara İlişkin Özellikli Hususlar. *Vergi Sorunları Dergisi*, 330, 35-43.
- Uçan, R. (2017). Karşı Taraf Vekalet Ücretinin Vergilendirilmesi. *Vergi Raporu Dergisi*, 216, 55-66.
- Saban, N. (2020). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım A.Ş.
- Sandalcı, U. (2020). Türk Vergi Mevzuatında Mükellef Koruma Yolu Olarak Özelge. *Vergi Sorunları Dergisi*, 377, 126-

136.

Sayıştay 2. Dairesi. (2008). 20.11.2008 Tarih ve 34117 İlam Numaralı Kararı. Erişim adresi <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=30243>, Erişim tarihi: 13.03.2021.

Sayıştay 5. Daire. (2019). 09.07.2019 Tarihli ve 384 Karar/215 İlam Numaralı Kararı. Erişim adresi: <https://www.sayistay.gov.tr/tr/kararlar/dk/?krr=30243>, Erişim tarihi: 15.05.2021.

Sevgili Gençay, F. D. (2014). Adsız Düzenleyici İşlemlerin Normlar Hiyerarşisindeki Yeri. *AÜHFD*, 63(2), 397-417.

Tekin, E. (2018). Arabuluculuk Müessesinin Vergi Kanunları Açısından Değerlendirilmesi. *Vergi Raporu Dergisi*, 231, 11-17.

Türkay, İ. (2016). Serbest Meslek Kazançlarında KDV ve Gelir Vergisi Açısından Vergiyi Doğuran Olay. *Vergi Sorunları Dergisi*, 329, 168-179.

TBB Vergi Hukuku Komisyonu. (2021). Erişim adresi: [https://d.barobirlik.org.tr/2021/Belge508954\\_2.pdf](https://d.barobirlik.org.tr/2021/Belge508954_2.pdf) Erişim tarihi: 20.04.2022.

Vergi Müfettişleri Derneği. (2020). *Gelir Vergisi Kanunu Beyanname Düzenleme Rehberi*. Ankara: Epamat Basın Yayın Ltd.

Yargıtay C.G.K. (2004). Erişim adresi: <https://karararama.yargitay.gov.tr/YargitayBilgiBankasiIstemciWeb> , Erişim Tarihi: 20.05.2021.