

375 SERİ NO'LU VUK GENEL TEBLİĞİNDE DEVAM EDİLEN İDARENİN "HATALI" ISRARI: İCRA DAİRELERİNCE KARŞI TARAFIN AVUKATINA ÖDENEN BEDELLERİN BELGELENDİRİLMESİ SORUNU*

Özgür BİYAN**

I. GİRİŞ

Mahkemelerde veya icra teşkilatında bir hakkın aranması veya temin edilmesi, sadece haklı olmayı değil, aynı zamanda hakkın usulünce takip ve talep edilmesini, bir diğer deyişle teknik hukuk bilgisini gerektirmektedir. Bu sebeple, hakları ihlal edildiği veya zarar gördüğü yahut gerçekleştirilmediği inancında olan kişiler, haklarını savunmak ve takip etmek amacıyla genellikle avukatlık hizmetlerinden yararlanmaktadırlar. Zaten avukatlığın amacı hukuki münasebetlerin düzenlenmesini, her türlü hukuki münasebet ve anlaşmazlıkların adalet ve hakkaniyete uygun olarak çözümlenmesini ve tam olarak uygulanmasını, her derecede yargı organları, hakemler, resmi ve özel kişi, kurul ve kurumlar nezdinde sağlamaktır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesi kapsamında mükellefiyet kaydı bulunan serbest meslek erbabı bir avukat, mahkemelerce hükmolunan avukatlık ücreti elde etmesi halinde serbest meslek kazancı elde etmiş sayılmaktadır ve elde ettiği bu tür gelirleri için de serbest meslek makbuzu düzenlemek zorundadır. Ancak vekâlet ilişkisine dayanarak çalışan bir avukatın, davayı kaybeden taraftan aldığı bedelin vergi kanunları karşısındaki durumu ve hukuki mahiyeti yoruma açık bir durum aksettirdiğinden uygulamada tartışmalara neden olmaktadır.

356 Seri No'lu VUK Genel Tebliğde¹ "İcra Dairelerince Alacaklı Taraf Avukatına Ödenmesine Karar Verilen Vekâlet" başlığı altında konu ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Diğer yandan 375 Seri No'lu VUK Genel Tebliğinde² yapılan değişiklikler de fark edilmektedir.

Bu çalışmada karşı taraf avukatına verilen vekâlet ücretlerinin belgelenmesi, vergi hukukunda belge düzeni karşısındaki durumu irdelenerek, idarenin yaptığı ve yapmayı öngördüğü düzenlemeler çerçevesinde değerlendirilmeye çalışılacaktır.

II. AVUKAT VE MÜVEKKİL ARASINDAKİ İLİŞKİNİN VE DAVAYI KAYBEDEN TARAFIN YAPTIĞI ÖDEMENİN HUKUKİ MAHİYETİ

Avukatlık hizmeti genel kural olarak "vekâlet" ilişkisine ve sözleşmesine dayanmaktadır. Genel kural olarak denilmesinin sebebi bu hizmetin bazen kurum avukatlıklarında olduğu gibi hizmet akdi çerçevesinde de verilebilmesidir. Avukatlık ücreti, müvekkil ile avukat arasında serbestçe (Avukatlık Kanunu'nda yer alan emredici düzenlemeler çerçevesinde) kararlaştırılmaktadır. Bu ücret, kural olarak sözleşmenin tarafı olan müvekkil tarafından karşılanır ve Gelir Vergisi Kanunu kapsamında serbest meslek kazancı veya ücret olarak vergilendirilmektedir³.

1136 sayılı Avukatlık Kanunu'nun⁴ 164 ve 166. maddelerine göre iki ayrı vekâlet ücreti karşımıza çıkmaktadır:⁵

1- Sözleşmeye bağlı olarak iş sahibinden sağlanan vekâlet ücreti ve

2- Dava sonucunda hükmolunan kararla, tarifeye dayanarak karşı tarafa yüklenen vekâlet ücretidir⁶.

* **Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:229, Ekim 2007, ss.178-185.**

** **Mali Hukuk Bilim Uzmanı / Marmara Üniversitesi Mali Hukuk Doktora Bölümü Öğrencisi.**

¹ 23.02.2006 tarihli ve 26089 sayılı Resmi Gazete.

² 11.09.2007 tarihli ve 26640 sayılı Resmi Gazete.

³ A. Bumin DOĞRUSÖZ; "Davada Haksız Çıkan Taraftan Sağlanan Avukatlık Gelirlerinin Vergi Mevzuatı Karşısındaki Durumu", **Yaklaşım**, Sayı:126, Haziran 2003, s.40.

⁴ 07.04.1969 tarihli ve 13168 sayılı Resmi Gazete.

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

Müvekkil ile avukat arasında bir sözleşme kapsamında kararlaştırılan ve müvekkil tarafından karşılanan avukatlık ücretinin, mahkemelerce haksız çıkan taraf aleyhine hükmolunan avukatlık ücreti ile karıştırılmaması gerekir. Taraflar arasında kararlaştırılan avukatlık ücreti, yargılama gideri olarak davayı kaybeden tarafa yüklenen vekâlet ücretine esas olamayacaktır. Mahkemelerce haklı çıkan taraf lehine hükmolunan vekâlet ücreti, Avukatlık Ücret Tarifesine göre belirlenmektedir. Yargı Mercilerince karşı tarafa yükletilecek avukatlık ücreti, Türkiye Barolar Birliği'nce hazırlanarak Avukatlık Kanunu'nun 168. maddesi ile belirlenen usulle yürürlüğe konulan, hüküm tarihindeki Avukatlık Ücret Tarifesi'nde yazılı ücretten az olamayacak ve bu ücretin üç katını aşamayacaktır (Avukatlık Kanunu md. 169). Dava sonunda kararla haksız çıkan tarafa yüklenecek vekâlet ücreti, diğer tarafın avukatına aittir.

Avukatlık Kanunu madde 164/son emredici bir düzenlemedir. Bu maddeye aykırı bir şekilde avukatın karşı taraftan alacağı vekâlet ücretinin bir kısmını veya tamamını iş sahibine bırakmasını öngören sözleşmeler kanuna aykırı olacaktır. Bu husus maddenin önceki halinin irdelenmesiyle de anlaşılabilir. Daha önce taraflara sözleşmeyle, "aksini kararlaştırma", yani vekâlet ücretinin vekil edene bırakılabileceği düzenlenmişken, maddenin son halinde, tarafların iradesinin ne olduğuna bakmaksızın, vekâlet ücretinin doğrudan avukata ait olacağı kararlaştırılmıştır⁷. Yargıtay 4.Hukuk Dairesi'nin çeşitli kararlarında da bu hususun vurgulandığı da fark edilmektedir⁸.

Mahkemelerde dava açanlar, posta giderlerini ve Harçlar Kanunu çerçevesinde mahkeme masraflarını peşin olarak ödemek durumundadırlar (Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu –HUMK– md. 413). Bu şekilde masrafları peşin ödeyen tarafın (davacının), davasında haklı çıkması halinde, bu masraflar karşı tarafa yüklenir (HUMK md. 416). Davacının kısmen haklı çıktığı durumlarda ise mahkeme, masrafları taraflar arasında taksim etmektedir. (HUMK. md. 417). Lehine hüküm tesis olunan taraf için tahsil olunacak mahkeme masrafları miktarının hükümde gösterilmesi zorunludur (HUMK md. 426). Davadan haksız çıkan tarafa yükletilecek mahkeme masraflarının nelerden ibaret olduğu, HUMK'nun 423. maddesinde tahdidi biçimde sayılmıştır. Maddenin 1. fıkrasının 6 numaralı bendine göre "davanın ehemmiyetine göre kanunu mucibince takdir olunacak vekil ücretleri" de mahkeme masraflarındandır⁹.

Anlaşılacağı üzere mahkemece hükmolunan vekâlet ücreti, özellikle ödeme yapan açısından, davadan haksız çıkma nedeniyle üstlenilen yargılama gideri niteliğindedir. Bu

⁶ 1136 Sayılı Avukatlık Kanunu'nun vekâlet ücretlerini belirleyen 164. maddesinde vekâlet ücreti tanımına ayrı bir vasıf kazandırılmış ve mahkemece karşı tarafa yükletilen vekâlet ücretlerinin mahiyeti açık bir şekilde tanımlanmıştır. Söz konusu maddede yapılan düzenlemeye göre; "dava sonucunda verilen karara dayanılarak tarifeye göre karşı tarafa yüklenilecek vekâlet ücreti avukata aittir. Bu ücret, iş sahibinin borcu nedeniyle takas ve mahsup edilemez, haczedilemez". Kanun koyucu yargılama giderlerinden olan vekâlet ücretinin kime ait olacağı konusundaki takdir yetkisini avukatlar lehine kullanmıştır. Bu durumun Anayasaya aykırı olduğu iddiası Anayasa Mahkemesince de kabul edilmemiştir. Anayasa Mahkemesi E. 2004/8, K. 2004/28, k.t. 3.3.2004, <http://www.anayasa.gov.tr/KARARLAR/IPTALITIRAZ/K2004/K2004-028.htm>.

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

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

⁹ Nitekim Yargıtay İçtihatları Birleştirme Kurulu da bir Kararı'nda bu hususu şöyle vurgulamıştır: "Vekâlet ücreti, Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 423/6. maddesinin açıkça belirttiği veçhile mahkeme masraflarından maduttur. Mahkeme masrafları ve bu meyanda hasma tahmili gereken vekâlet ücreti, müstakil bir varlığı olmayacak derecede ait olduğu davanın konusunu teşkil eden hak ve alacağa sıkı bir surette bağlı fer'i haklardandır, fer'i hakların akibeti asıl hakkın akibetine tabidir (...). Mahkeme masrafları ve bu meyanda hasma tahmili gereken vekâlet ücretinin hüküm altına alınabilmesi için ayrıca bir talebe lüzum ve ihtiyaç yoktur. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun hükümleri mahkeme masraflarının ve bu meyanda hasma yükletilecek vekâlet ücretinin ait olduğu hakka pek sıkı surette bağlı ve müstakil bir varlığı olmayan fer'i bir hak mahiyetinde olduğunu bariz bir şekilde irae etmektedir." 29.05.1957 tarih ve E. 1957/4 K. 1957/16 sayılı Karar. (04.09.1957 tarih ve 9697 sayılı Resmi Gazete).

giderlerin dökümü ve toplamı, hükmü tesis eden mahkeme tarafından belirlenmektedir. Hükmün kesinleşmesini müteakip ödemenin, asıl borçla birlikte veya ayrı olarak yapılmasının yahut mahkeme kararı uyarınca haricen veya cebri takip sonucu icra idaresi yoluyla yapılmasının, ödemenin niteliği açısından bir önemi bulunmamaktadır.

III. UYGULAMADA KARŞI TARAF AVUKAT ÜCRETLERİNİN BELGELENDİRİLMESİ

A. GENEL OLARAK

Vergi Usul Kanunu'nun 236. maddesine göre serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilâtı için iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlemek ve bir nüshasını da müşteriye vermek zorundadır. Söz konusu kanun hükmünden, serbest meslek erbabının, verdiği serbest meslek hizmeti dolayısıyla müşterisinden yapacağı tahsilâtlar için makbuz düzenlemek zorunda olduğu anlaşılmaktadır.

Düzenlenecek olan serbest meslek makbuzlarında ayrıca mutlaka % 18 oranında KDV hesaplanarak makbuz üzerinde ayrıca gösterilmesi, diğer tarafından ödemeyi yapanın GVK'nun 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılan mükelleflerden olması durumunda ödemeyi yapanlarca yapılacak % 20¹⁰ oranında gelir vergisi stopajına da mutlaka düzenlenecek serbest meslek makbuzunda yer verilmesi gerekmektedir¹¹.

B. 356 SERİ NO'LU VUK GENEL TEBLİĞİ İLE GETİRİLEN UYGULAMA

Maliye Bakanlığı tarafından yayınlanan 356 Seri No'lu VUK Genel Tebliğinin¹² "İcra Dairelerince Alacaklı Taraf Avukatına Ödenmesine Karar Verilen Vekâlet Ücretlerinin Belgelendirilmesi" başlıklı "B" bölümünde; icra dairelerince borçludan alınarak, müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekâlet) ücretlerinin belgelendirilmesi hususunda problemler yaşandığı belirtilmiş ve bundan böyle söz konusu avukatlık ücretlerinin belgelendirilmesinde aşağıda yer verilen hususlara uyulması zorunluluğu getirilmiştir. Halen yürürlükte olan uygulamaya göre;

- İcra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekâlet) ücretinin avukata ödendiği anda, avukat tarafından borçlu adına en az 2 nüsha serbest meslek makbuzu düzenlenecektir.

- Makbuzun avukatta kalan nüshasına da icra dairesince ödemenin yapılmış olduğuna dair bir şerh düşülerek, ödemeyi yapan memur tarafından (sicil numarası da yazılarak) imzalanacaktır.

- Yetkili memura imzalatılmadığı tespit edilen her bir serbest meslek makbuzu için ayrı ayrı VUK'nun 352-II/7. maddesine göre söz konusu avukat adına usulsüzlük cezası kesilecektir.

C. 375 SERİ NO'LU VUK GENEL TEBLİĞ YAPILAN DEĞİŞİKLİK

Maliye Bakanlığınca yayınlanan 375 Seri No'lu VUK Genel Tebliğinde de konu ile ilgili yeni açıklamalar yapıldığı görülmektedir. Söz konusu tebliğde "2. İcra Dairelerince Alacaklı Taraf Avukatına Ödenmesine Karar Verilen Vekalet Ücretlerinin Belgelendirilmesi" başlıklı bölümünde getirilen düzenlemeye göre, icra dairelerince borçludan alınarak müvekkili adına takibat yapan alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen avukatlık (vekalet) ücretlerinin avukata ödendiği anda, avukat tarafından borçlu adına en az iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlenecek olup, bir nüshası ödemeyi yapan memura verilecek; makbuzun avukatta kalan nüshasına ise icra dairesince ödemenin yapılmış olduğuna dair bir şerh düşülmesi ve ödemeyi yapan memur tarafından imzalanması şartı aranmayacaktır.

Anlaşılabacağı üzere 356 Seri No'lu VUK Genel Tebliği ile 375 Seri No'lu VUK Genel tebliği arasında tek fark icra memurunun imzasının aranmaması ve şerh düşülmemesidir. Onun dışında serbest meslek makbuzunun "borçlu" adına düzenlenmesine devam edilecektir.

¹⁰ 2006/11449 sayılı BKK ile 01.01.2007'den itibaren.

¹¹ A.Murat YILDIZ; **Tüm Yönleriyle Avukatların Vergilendirilmesi**, Yaklaşım Yayınları, 2005, s.32.

¹² 23.02.2006 tarih ve 26089 Sayılı Resmi Gazete.

IV. KONUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Davada haksız çıkan tarafın yaptığı ödemenin, mahkeme masrafı (yargılama gideri) niteliğinde olduğu açıktır. Bu ödemenin, ödeyen açısından serbest meslek gideri (ödemesi) olarak kabulüne hukuken olanak görünmemektedir. Zira ödeyenin, karşı tarafın avukatından aldığı herhangi bir hizmet yoktur ve bu hizmet için yaptığı bir ödeme bulunmamaktadır. Öte yandan haksız çıkan tarafın yaptığı bu ödeme, Yargıtay İçtihatları Birleştirme Kurulu Kararı'nda da belirtildiği üzere ödeyen açısından, mahkûm olduğu asıl borcun ferî'si niteliğindedir¹³.

Uygulamada icra müdürlükleri vasıtasıyla infaz olunan dosyalara ait vekâlet ücretleri, bizzat icra müdürlüklerince avukatlara ödenmektedir. Tespit edilen bu hâsılat kalemi ile avukatların beyanlarının karşılaştırılması yapıldığında; icra müdürlükleri vasıtasıyla yapılan tahsilâtlar bakımından belge düzenine uyulmadığı ve dolayısıyla anılan tahsilâtların beyanlara yansıtılmadığı görülmektedir. Bu bakımdan tebliğ ile yapılan düzenlemelerin bir zorunluluk teşkil ettiği ve yerinde olduğu¹⁴ haklı olarak ileri sürülebilmektedir. Ancak 356 Seri No'lu VUK Genel Tebliği ile yapılan düzenlemelerin eksiklikler içerdiğini de kabul etmek gerekir.

Mahkemeler tarafından hükmedilen vekâlet ücretleri avukatlar tarafından düzenlenen serbest meslek makbuzu faaliyeti, serbest meslek erbabı, serbest meslek kazancının tespiti, serbest meslek hâsılatı açısından değerlendirildiğinde ve müşteri kavramı dikkate alındığında avukatlık sözleşmesi kiminle yapılmış ise ona kesilmesi gerektiği ifade edilebilirse de¹⁵, her şeyden evvel borçlu adına makbuz düzenlenmesi kanuna ve mantığa aykırıdır. Zira serbest meslek makbuzu ancak serbest meslek erbabı tarafından hizmet verilen kişi adına düzenlenebilmektedir. Söz konusu durumda karşı taraf için verilmiş bir hizmet yoktur, olamaz. Dolayısıyla 356 Seri No'lu VUK Genel Tebliği ile yapılan düzenleme vergi kanunlarına ve belge düzenine çelişik hatta aykırı bir durum sergilemektedir¹⁶.

Nitekim bu görüş Türkiye Barolar Birliğinin 356 Seri No'lu VUK Genel Tebliği ile ilgili görüşlerini içeren Maliye Bakanlığına verilen yazıda da ifade edilmiştir¹⁷. Söz konusu yazıya göre "*Kendisinden avukat ücreti alınmasına karar verilen "borçlu", VUK'nun 236. maddesi anlamında avukatın "müşterisi" değildir. Vergi Usul Kanunu'nun 236. maddesi kapsamında tanımı yapılan "müşteri" avukatın " müvekkili"dir, aleyhine dava ya da icra takibi yürüttüğü davalı ya da borçlu değildir.*

Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu'nun 28.2.1975 tarih 971/13 Esas, 975/8 Karar sayılı içtihadı birleştirme kararında belirtildiği gibi; "avukatlık ücreti, avukatın vekâlet hizmetine karşılık, onu vekil tayin eden kimse tarafından ödenmesi taahhüt edilen bir meblağı ifade eder" tanımı yapılmıştır. Bu nedenle avukatın vekâlet hizmeti vermediği, herhangi bir hukuki yardımda bulunmadığı ve kendisini vekil tayin etmeyen davalı/borçlu tarafından ödenen meblağın söz konusu tebliğ'de vekâlet ücreti olarak nitelendirilmesi yerinde olmamıştır.

Mahkeme ya da icra dairelerinin kararı, "avukatlık (vekâlet) ücreti"nin davalı/borçludan alınarak davacı/alacaklı tarafa verilmesi şeklindedir. Bu nedenle Tebliğ'deki "alacaklı taraf avukatına ödenmesine karar verilen" şeklindeki ifade yerinde değildir.

¹³ Bkz. dipnot 8.

¹⁴ Emrah AKIN, "236 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ndeki Düzenlemeler Işığında İcra Takipleri Neticesi Tahsil Olunan Avukatlık Ücretlerinde Yeni Belge Düzeni", **Yaklaşım**, Sayı:160, Nisan 2006, s.258, (söz konusu çalışmanın başlığının sehven yazılmış olduğunu düşünmekteyiz. Başlık "356 Sıra Numaralı..." şeklinde olmalıdır).

¹⁵ Ali ÇİÇEN; "Avukatlık Kanununda Yapılan Değişiklikler Çerçevesinde Mahkemelerce Hükmedilen Avukatlık Ücretlerinin Vergilendirilmesi", **Vergi Dünyası**, Sayı:251, Temmuz 2002, s.112.

¹⁶ Özgür BİYAN; "Karşı Tarafın Avukatına Ödenen Bedellerin Gelir Vergisi ve KDV Karşısındaki Durumu", **Mali Pusula**, Sayı:18, Haziran 2006, s.60.

¹⁷ Türkiye Barolar Birliği tarafından Maliye Bakanlığı'na hitaben, konu hakkında görüş bildirilen yazı için bkz. http://www.barobirlik.org.tr/calisma/haberler/tbb/060328_maliye.aspx, (erişim:09.05.2006).

"Borçlu adına en az iki nüsha serbest meslek makbuzu düzenlenecek" ifadesi de uygulamadan uzaktır. Avukatların kullanmakta olduğu serbest meslek makbuzu koçanları iki nüshadır.

Borçlu adına düzenlenen makbuzun fiilen borçluya teslimi de olanaksızdır. Borçlu, alacaklı ya da vekilinin yokluğunda "tahsilat makbuzu" karşılığında icra dairesine ödemede bulunmakta daha sonra alacaklı ya da avukatı bu parayı "reddiyat makbuzu" karşılığında icra dairesinden almaktadır. Bu aşamada avukatın borçlu adına düzenleyeceği serbest meslek makbuzu borçluya nasıl ulaştırılacaktır? Ya da icra dairesine yaptığı ödemeyi aldığı "tahsilat makbuzu" ile belgelemiş olan borçlunun ayrıca serbest meslek makbuzu almasına gerek var mıdır?

Stopaj kesintisi kim tarafından ve nasıl yapılacaktır?

KDV nasıl tahakkuk ettirilecektir?

İcra dairesinden avukata ya da müvekkiline yapılan tüm ödemeler "reddiyat makbuzu" karşılığında yapılmakta ve bu şekilde belgelenmektedir. Avukat da kendisine bu şekilde yapılan ödemeler için müvekkili adına serbest meslek makbuzu düzenlemekte ve bu makbuzda karşı taraftan yapılan tahsilatı açıklamaktadır. İcra dairesinde iki kez kayıt altına alınan bir ödeme için bir de avukatın düzenlediği serbest meslek makbuzuna icra müdürlüğünün onayı koşulu getirilmesinin içerdiği avukata ve avukatlık mesleğine açık güvensizlik kabul edilemez¹⁸.

Davadan haksız çıkana yükletilen ve haklı çıkan tarafın avukatına Avukatlık Kanunu uyarınca ait olan meblağ için serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğunun bulunup bulunmadığını, çeşitli durumlara göre ayrı ayrı irdelemek gerekmektedir¹⁹.

- Davadan haksız çıkan tarafın, ödemeyi doğrudan haklı çıkan tarafın avukatına yapması halinde, avukatın kanun uyarınca kendisine ait olan meblağı, ödemeyi yapan adına makbuz tanzim ederek tahsil etmesi uygun görünmektedir. Zira bu durumda ödeyenin harcamasını, avukatın ise gelirini tevsik edici belge, söz konusu makbuz olacaktır.

- Davada haksız çıkan tarafın, yargılama giderlerini icra idaresine yatırması, icra idaresinden tahsilâtın ise davada haklı çıkan asil tarafından yapılarak avukata ait olan kısmın asil tarafından avukata intikal ettirilmesi halinde de, yine aynı şekilde makbuz düzenlenmesi gerekmektedir. Zira bu durumda, özellikle asilin (müvekkilin) tacir olduğu hallerde, yargılama giderleri olarak tahsil edilen miktarın tamamının gelir yazılması, icra idaresince tanzim olunacak belgeye dayanacak, buna karşılık avukata aktarılan kısım ise söz konusu makbuz ile bu tutardan –giderleştirmek yolu ile– düşülebilecektir. Ancak burada makbuzun, ödemeyi avukata intikal ettiren müvekkil adına tanzim olunması gerekmektedir.

- Haksız çıkan tarafın ödemeyi icra idaresine yapması ve icra idaresinden tahsilâtın bizzat avukat tarafından yapılması ve tahsil edilen miktardan avukatın kendisine ait olan tutarı düşerek, kalanı müvekkiline intikal ettirmesi halinde, serbest meslek makbuzu düzenlenmesine gerek ve olanak yoktur. Zira bu durumda, avukatın kendisine ait olan tutarı gelir yazması, icra idaresinin düzenleyeceği ödeme makbuzuna dayanacaktır. Burada avukatın serbest meslek makbuzu düzenlemesine olanak olmamasının sebebi, ortada bir

¹⁸ Uygulamada 356 Seri No'lu VUK Genel Tebliği ile beraber icra dairelerince karşı tarafın avukatına, serbest meslek makbuzu karşılığı ödeme yapılmaktadır. Serbest meslek makbuzu borçlu (davalı) adına düzenlenmekte ve icra dairesince stopaj uygulanmaktadır. Ancak önceki bölümlerdeki açıklamalardan anlaşılacağı üzere borçlu taraf vergi sorumlusu kimliğine bürünmekte, stopajı ise icra dairesi yapmaktadır. Borçlunun vergi sorumlusu olarak addedilmesi karşı tarafın avukatından aldığı bir hizmet olmamasından dolayı mümkün olmadığı üzere, stopajın icra dairesi tarafından yapılmasına da anlam vermek zordur. Bunun yanında uygulamada KDV hesaplanıp avukatlar tarafından beyan edildiği görülmektedir. Hâlbuki yapılan açıklamalardan anlaşıldığı üzere ne bir hizmet ifası ne de hizmetten yararlanan taraf bulunmaktadır. (Bu konuda daha fazla bilgi için bkz. BİYAN, a.g.m., s.56-59). Kanımızca hatalı olan, stopaj ve KDV hesaplanması gerektiği vurgulanan konu ile ilgili özetler için bkz. İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın, B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/12-216, 01.06.2006*4021 sayılı özelgesi, B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/12312, 12/07/2006*5372 sayılı özelgesi, B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/12287, 05/07/2006*5080 sayılı özelgesi. Söz konusu özetlere www.ivdb.gov.tr adresinden ulaşmak mümkündür. (Uygulamadaki durumu ve konu ile ilgili düşüncelerini ayrıntıları ile paylaşan Ankara Barosu avukatlarından Sayın Hasan Aydın Tansu'ya teşekkür ederim).

¹⁹ BİYAN, a.g.m., s.60

serbest meslek kazancı olmasına rağmen, bu kazancının gerek müşterisine gerek karşı tarafa verdiği hizmete dayanmamasıdır. Davanın haksız çıkan tarafınca yapılan bu ödeme, hukuksal nitelendirme olarak yargılama gideri niteliğindedir ve haklı çıkan tarafın avukatına ait olması, serbest meslek hizmetinin dayanağı vekâlet sözleşmesinden dolayı değil, bizzat Kanun'dan dolayıdır²⁰.

Dolayısıyla bazı il defterdarlıklarınca geçmiş dönemler içinde verilmiş özelgelere de rastlanılan²¹, Maliye Bakanlığı'nın yayınlamış olduğu 356 Seri No'lu VUK Genel Tebliğinde düzenlenen ve 375 Seri No'lu VUK Genel Tebliğinde "ısrarla" devam edilen "makbuzun ödemeyi yapan borçlu adına düzenlenmesi gerektiği" şeklindeki görüşe katılma olanağı mevcut hukuki düzenlemeler çerçevesinde mümkün bulunmamaktadır. Öte yandan bu idari görüş ayrıca, "makbuzun ödemeyi yapan adına düzenlenmesi halinde, davada haksız çıkan tarafı, kendisi aleyhe çalışıp davayı kaybettiren avukatın müşterisi durumuna getireceği, böylesi bir sonucun ise ne hukukun temel prensipleri ile ne de mantık kuralları ile açıklanamayacağı" gerekçesi ile de eleştiri konusu yapılmaya müstahaktır²².

IV. SONUÇ

356 Seri No'lu VUK Genel Tebliği ve 375 Seri No'lu VUK Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeler belgelendirme açısından yerinde görünmekle beraber, serbest meslek makbuzunun borçlu taraf yani davalı adına düzenlenmesi mevcut kanuni düzenlemeler ve belge düzeninin mantığı ile uyumlu değildir. Ortada ne bir kimseye verilen hizmet ne de bir kimsenin söz konusu ödemede karşılığı sağladığı fayda bulunmaktadır.

Ayrıca borçlu adına makbuz düzenlenmesi kabul edilse bile stopaj ve KDV hususlarının nasıl olacağı sorunu da karşımıza çıkmaktadır.

Dolayısıyla serbest meslek makbuzunun borçlu adına düzenlenmemesi ancak icra daireleri tarafından yapılan ödemelerin "gelirin belgelenmesi adına" serbest meslek makbuzları üzerine "karşı taraf vekâlet ücreti" adı altında ibare konularak tahsil edilmesi ve normal beyana yoluyla gelir vergisi matrahına ilave edilmesi makul görünmektedir²³.

²⁰ DOĞRUSÖZ, a.g.m., s.45.

²¹ Bursa Defterdarlığı'nın 08.04.2002 tarih ve 32982 sayılı özelgesi.

²² DOĞRUSÖZ, a.g.m., s.46.

²³ Ankara Barosu'nun 356 Seri No'lu VUK Genel Tebliğinin (yürütmenin durdurulması istemli) iptali istemi ile ilgili açmış olduğu dava dilekçesinde, "serbest tahsil edilen vekâlet ücretlerinin serbest meslek makbuzu düzenlemeden gelir kaydedilmesi ve Gelir Vergisi Kanununa göre vergilendirilmesi gerektiği" öne sürülse de, belgelendirilme açısından hiçbir belge düzenlenmemesi söz konusu bedellerin tevsik edilip edilememesi noktasında sorun olabileceğinden ve kayıt dışı bir ortama mahal yaratabileceğinden bu düşünceye katılamamaktayız. (Söz konusu dilekçe için bkz. www.ankarabarusu.org.tr).