

HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞINA

KONU : CMK ve adli yardım gibi görevlendirmeler sonucu avukatlara ödenen görevlendirme ücretleri ile kamu kurum ve kuruluşlarının taraf oldukları davada bu kurumlarca ödenen karşı vekâlet ücretlerinde 35 Seri No’lu Tebliğ sonrasında KDV tevkifatı yapılmaması gerektiği hk.

ACIKLAMALAR :

16.02.2021 tarih ve 31397 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 35 Seri No’lu Tebliğ sonrasında, birtakım avukatlık hizmetleri bakımından ödenen vekâlet ücretlerinde KDV tevkifatı yapıp yapılmaması gerektiğiyle ilgili çekinceler ortaya çıkmıştır. Bu anlamda Barolar tarafından ödenen adli yardım ödemelerinde, Cumhuriyet Başsavcılıkları tarafından ödenen zorunlu görevlendirmelere ilişkin ödemelerde, kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan karşı yan vekâlet ücretlerinde KDV tevkifatı yapıp yapılmaması gerektiğiyle ilgili olarak gerek ilgili illerdeki Vergi Dairesi Başkanlıklarına ve gerekse Defterdarlıklara özelge talepleri verilmiştir.

Yaşanan uygulama karmaşasını gidermek adına çeşitli Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından özelge verilmesi yoluna gidilmişse de söz konusu özelgeler kanaatimizce mevcut mevzuat karşısında uygun değildir. Bu sebeple, uygulama karmaşasına da yol açan bu durum karşısında, Bakanlığınıza müracaat etmek zarureti doğmuştur. Şöyle ki;

26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde bugüne dek birçok değişiklik yapılmış, son olarak da 35 Seri No’lu Tebliğ ile birlikte yeni birtakım değişikliklere daha gidilmiştir.

35 Seri No’lu Tebliğ ile değiştirilmeden evvel söz konusu Genel Uygulama Tebliğinin **2.1.3.2.13. numaralı bölümünde “Yukarıda Belirlenenler Dışındaki Hizmetler” başlığı altında “KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen ve yukarıda belirtilmeyen diğer bütün hizmet ifalarında söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.”** düzenlemesi yer almakta idi.

Yine 35 Seri No’lu Tebliğ ile değişiklik yapılmadan önce, 2.1.3.2.2.2. numaralı bölümde “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.” düzenlemesi yer almaktaydı¹.

¹ Avukatlarca verilen hangi danışmanlık hizmetlerinde tevkifat uygulanması gerektiği ise 117 Seri No’lu Tebliğ ile belirlenmiş buna göre, “5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler, belediyelerin teşkil ettikleri birlikler ile köylere hizmet götürme birliklerine, sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşlarına, döner sermayeli kuruluşlara, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, kanunla

Anlaşılabacağı üzere 35 Seri No’lu Tebliğden önce de 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlara ifa edilen ve Tebliğde belirtilmeyen diğer bütün hizmet ifalarında söz konusu idare, kurum ve kuruluşlar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır şeklinde düzenleme mevcuttu. Ancak anılı Tebliğin 2.1.3.2.2.2. bölümündeki avukatlık hizmetlerinde KDV tevkifatı olmayacağı şeklindeki açık düzenleme sebebiyle, ne CMK, ne adli yardım ödemelerinde ne de kamu kurum ve kuruluşlarınca ödenen karşı yan vekâlet ücretlerinde KDV tevkifatı yapıldı².

Öyle ki Adıyaman Valiliği Defterdarlık Genel Müdürlüğü’nün 22.10.2013 tarih ve 26 sayılı Özeldesinde Adıyaman Baro Başkanlığı’na hitaben “...Baro Başkanlığınız tarafından görevlendirilen gerek serbest meslek erbabı avukatların gerekse yanında çalıştığı avukatın serbest meslek makbuzunu kullanarak sigortalı olarak çalışan avukatların verdikleri zorunlu avukatlık hizmetleri dolayısıyla, serbest meslek makbuzunu düzenleyen bildireceği banka hesap numarasına yapılan ödemeler serbest meslek kazancı niteliğinde olduğundan KDV Kanununun 1/1 nci maddesi kapsamında KDV’ye tâbi bulunmaktadır. Ancak; mahkemeler nezdinde icra edilen avukatlık hizmetleri, danışmanlık ve denetim hizmetleri kapsamında değerlendirilmediğinden söz konusu zorunlu avukatlık hizmetleri nedeniyle yapılan ödemelere ait KDV tutarı üzerinden tevkifat uygulanmasına gerek bulunmamaktadır...” şeklinde görüş bildirilmiştir³.

35 Seri No’lu Tebliğ ise yeni bir hüküm getirmiş gibi lanse edilmiştir. Oysa söz konusu Tebliğ, sadece yukarıda zikredilen 2.1.3.2.13 sayılı bölümün kapsamını genişletmiştir. Bu bölümde eski düzenlemede sadece 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar sayılırken, bunların yanına “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 ajansları” eklenmiştir.

Avukatlık ücretlerinde tevkifat olmayacağına ilişkin Genel Uygulama Tebliği’nin 2.1.3.2.2.2. numaralı bölümde ise herhangi bir değişikliği gidilmemiştir.

O halde, dünden farklı bir durum yokken, avukatlık hizmetleri karşılığı ödenen CMK, adli yardım ve karşı yan vekâlet ücreti gibi ödemelerde KDV tevkifatı yapılmalıdır şeklinde görüş beyan edilmesinin kabul edilebilir olmadığı kanaatindeyiz.

kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıklarına, bankalara, kamu iktisadi teşebbüslerine (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri), özelleştirme kapsamındaki kuruluşlara, organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dâhil bütün borsalara, yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmelere, payları İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda (İMKB) işlem gören şirketlere, verilen teknik, ekonomik, mali ve hukuki danışmanlık, müşavirlik, denetim ve benzeri hizmetlere 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.” düzenlemesi mevcut idi. 35 Seri No’lu Tebliğ ile danışmanlık hizmetleri bakımından tevkifat kapsamındakiler de değiştirilmiş ve sayılanların yanına “sigorta ve reasürans şirketleri, sendikalar ve üst kuruluşları, vakıf üniversiteleri, mobil elektronik haberleşme işletmecileri” eklenmiştir.

² İlgili ödemelerin de avukatlık hizmeti kapsamında ödenen tutarlar olduğu konusunda ihtilaf yoktur. Kaldı ki Danıştay müstakar hale gelmiş kararlarında, Avukatlık mesleğinin serbest meslek faaliyeti, bu meslekten elde edilen kazancın da serbest meslek kazancı olduğunu, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin ise katma değer vergisine tabi bulunduğunu, karşı taraf avukatlık vekalet ücretlerinin avukatın müvekkiline verdiği avukatlık hizmetinin bir parçası olduğunu, doğrudan müvekkile verilen hizmet nedeniyle hak kazanılan bu ücretin, müvekkilin değil de davayı kazanan tarafa verilen hizmetin karşılığı olması gerçeğini değiştirmeyeceğini, avukatlık ücretini ödeyen taraf bakımından yargılama gideri niteliğinde olmasının da bu ücrete hak kazanan avukat bakımından serbest meslek kazancı olması vasfını değiştirmeyeceğini ifade etmiştir. (Örneğin; Danıştay VDDK’nın 17.01.2018 tarihli ve E.2017/680, K.2018/2 sayılı Kararı)

3 İşbu özelve, KDV Genel Uygulama Tebliği yayımlanmadan evvel yürürlükte olan 15 Seri No’lu KDV Genel Tebliğine istinaden verilmiş bir cevap olsa da 1 ila 123 seri numaralı Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerine yapılan atıflar, bu Tebliğin ilgili bölümlerine yapılacaktır denilmiş ve ayrıca söz konusu düzenleme aynen KDV Genel Uygulama Tebliğine de alınmıştır. Yani ilgili Tebliğ değişmekle birlikte uygulama yine değişmemiz ve hüküm korunmuştur.

Nitekim son olarak İzmir Barosu tarafından İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'na yapılan başvuru sonrasında verilen 01.04.2021 tarih ve E.125076 sayılı özelgede, “...*Bu itibarla, avukatların hukuki ihtilaflarla ilgili olarak yargı mercileri nezdinde veya yargı kararlarının sonuçları ile ilgili olarak vekalet akdi çerçevesinde (icra vb.) verdikleri hizmetler KDV tevkifatına tabi olmayacak ancak, verdikleri danışmanlık hizmetleri (9/10) oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır...*” denilmiştir. İşbu özelge tam anlamıyla CMK, adli yardım ve kamu kurum ve kuruluşlarınca ödenen karşı yan vekâlet ücretleri bakımından ayrı ayrı ve açıklayıcı bilgiler içermiyorsa da özelgenin bu kısmı dikkate alındığı zaman, avukatlık hizmetlerinin tamamının KDV tevkifatından muaf tutulması gerektiğini ortaya koyar niteliktedir.

Hâl böyle olmakla birlikte ilgili özelgeden sonra İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nca aynı özelge talebine istinaden re'sen ikinci bir cevap daha verilmiştir. 06.04.2021 tarih ve 132403 sayılı cevabi yazıda, “...*Avukatların adli yardım görevlerini ifa etmek için vekalet karşılığı Başkanlığınıza verdikleri hizmetin Tebliğin (1/C-2.1.3.2.13.) bölümüne göre tarafınızca (5/10) oranında KDV tevkifatı yapılması gerekir...*” denilmiş, daha önce verilen görüşten dönülmüştür.

Aynı şekilde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Adıyaman Defterdarlık Genel Müdürlüğü'ne hitaben yazdığı 30.03.2011 tarih ve E.44856 sayılı yazıyla da ayrıca avukatların 5271 sayılı Kanun (Ceza Muhakemesi Kanunu) kapsamındaki verdikleri hizmetlere ilişkin olarak hak kazandıkları ödemelerle ilgili Adıyaman Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından KDV Genel Uygulama Tebliği'nin (1/C-2.1.3.2.13) bölümü kapsamında (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerektiği ifade edilmiştir. Bugün hemen tüm Başsavcılıklar, mevcut GİB görüşü üzere zorunlu görevlendirme ücretlerine ilişkin serbest meslek makbuzlarının KDV tevkifatlı olarak da düzenlenmesini talep etmektedir.

Durum böyle olmakla birlikte, vergi daireleri dahi, taraf oldukları ve aleyhlerine sonuçlanan davalarla ilgili olarak KDV tevkifatı yapmamakta, 35 Seri No'lu Tebliğ öncesindeki uygulamayı aynen devam ettirmektedir. Kanaatimizce vergi dairelerinin ve sair kurumların uygulamalarının aynen devam etmesi de doğrudur.

Yaşanan bu karmaşayı gidermek adına, avukatların ister CMK ve ister adli yardım görevleri sebebiyle hak ettikleri ücretleri olsun, isterse de kamu kurum ve kuruluşlarınca ödenecek karşı yan vekâlet ücretleri bakımından olsun, serbest meslek makbuzlarını KDV tevkifatlı olarak düzenlemelerinin zorunlu olmadığına, aynı şekilde söz konusu kurumlar tarafından da KDV tevkifatı yapılmaması gerektiğinin, Bakanlıkça çıkarılacak bir Tebliğ marifetiyle ilan edilmesine ihtiyaç vardır.

İşbu sebepler ışığında uygulamadaki karmaşanın Bakanlık marifetiyle giderilmesi adına gereğini saygılarımızla talep ederiz.

**AVUKAT HAKLARI GRUBU İZMİR
YÜRÜTME KURULU ÜYELERİ**

Av. Oğuzhan ASLAN

Av. Banu AŞKIN İNCE

Av. Levent KAPLAN

Av. Müge ÇETİN

Av. Ahmet Serkan GÖKTÜRK