

T.C.
DANIŞTAY
Vergi Dava Daireleri Kurulu

Esas No : 2017/680

Karar No : 2018/2

- **KATMA DEĞER VERGİSİ GENEL UYGULAMA TEBLİĞİNİN "AVUKATLIK ÜCRETLERİ" BAŞLIKLİ BÖLÜMÜNDE YER ALAN BİR KISMIN İPTALİ İSTEMİ**
- **MAHKEMELERCE HÜKMOLUNAN AVUKATLIK ÜCRETİNİN KATMA DEĞER VERGİSİNE TABİ OLDUĞU**
- **MAHKEMELERCE HÜKMOLUNAN AVUKATLIK ÜCRETİ İÇİN DÜZENLENECEK SERBEST MESLEK MAKBUZUNUN DAVAYI KAZANAN ADINA DÜZENLENECEĞİ**

ÖZET :

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin "Avukatlık Ücretleri" başlıklı I-B-4. bölümünde yer alan "...Avukatlar aldıkları bu para için davayı kazanana serbest meslek makbuzu düzenler ve makbuzda alınan tutar üzerinden KDV hesaplayıp ayrıca gösterirler. Mahkeme kararında "KDV hariç" şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekalet ücretinin KDV dahil olduğu kabul edilir ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV, düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterilir." şeklindeki kısmının iptali istemiyle açılmıştır. Dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçesi yukarıda açıklanan Danıştay Dördüncü Dairesinin, 23.5.2017 gün ve E:2014/4695, K:2017/4767 sayılı kararı, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulumuzca da uygun bulunmuş olup temyiz dilekçelerinde ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek durumda görülmemiştir.

Bu nedenle, temyiz istemlerinin REDDİNE...

İstemin Özeti : Dava; 26.4.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin "Avukatlık Ücretleri" başlıklı I-B-4. bölümünde yer alan "...Avukatlar aldıkları bu para için davayı kazanana serbest meslek makbuzu düzenler ve makbuzda alınan tutar üzerinden KDV hesaplayıp ayrıca gösterirler. Mahkeme kararında "KDV hariç" şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekalet ücretinin KDV dahil olduğu kabul edilir ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV, düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterilir." şeklindeki kısmının iptali istemiyle açılmıştır.

Danıştay Dördüncü Dairesi, 23.5.2017 gün ve E:2014/4695, K:2017/4767 sayılı kararıyla; davalı idarenin usule ilişkin itirazları yerinde görülmemekle işin esasına geçildiği, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 65'inci maddesi, 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 1'inci ve 164'üncü maddeleri, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesinin 1'inci fıkrası ile 20'nci maddesinin 4'üncü fıkrası hükümleri uyarınca avukatlık mesleğinin, serbest meslek faaliyeti; bu meslekten elde edilen kazancın da serbest meslek kazancı olduğu, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin ise katma değer vergisine tabi bulunduğu, mahkemelerce hükmolunan avukatlık ücretinin, katma değer vergisine tabi olup olmadığı hususuna gelince; 3065 sayılı Kanunun 1'inci maddesine göre serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu konusunda tartışma bulunmadığı, mahkemelerce, Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi esas alınarak hükmolunan ve 1136 sayılı Kanunun 164'üncü maddesi uyarınca avukata ait olan avukatlık ücretinin ise avukatın müvekkiline verdiği avukatlık hizmetinin bir parçası olup, doğrudan müvekkile verilen hizmet nedeniyle hak kazanılan bu ücreti, müvekkilin değil de davayı kaybeden tarafın ödüyor olmasının, ücretin, davayı kazanan tarafa verilen hizmetin karşılığı olması gerçeğini değiştirmeyeceği, söz konusu avukatlık ücretinin, davayı kaybeden, buna bağlı olarak da avukatlık ücretini ödeyen taraf bakımından yargılama gideri niteliğinde olmasının da bu ücrete hak kazanan avukat bakımından serbest meslek kazancı olması vasfını değiştirmeyeceği, bu durumda, mahkemelerce tarifeye göre hükmolunan avukatlık ücretinin katma değer vergisine tabi olduğu sonucuna ulaşıldığı, 3065 sayılı Kanunun 20'nci maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca, belirli tarifeye göre fiyatı tespit edilen işlerde, tarife bedelinin katma değer vergisi dahil edilerek tespit olunacağına açıkça hüküm altına alınmış olması karşısında, Avukatlık Asgari Ücret Tarifesine göre

hükmolunan avukatlık ücretinin içerisinde katma değer vergisinin de bulunduğu, dolayısıyla bu verginin ayrıştırılarak serbest meslek makbuzunda gösterilmesi gerektiği; nitekim, 28.11.2002 tarih ve 24950 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Avukatlık Asgari Ücret Tarifesinin, "Bu tarifede yer alan ücretlere 3065 sayılı Kanun hükümleri gereği katma değer vergisi ayrıca ilave edilir" kuralını içeren 21'nci maddesinin iptali istemiyle açılan davada; Danıştay Sekizinci Dairesinin 5.11.2004 gün ve E:2003/4002, K:2004/4219 sayılı kararıyla; 3065 sayılı Kanunun 20'nci maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca tarifeye bağlı işlerde, katma değer vergisinin tarifede belirtilen ücrete dahil olduğu gerekçesiyle dava konusu düzenlemenin iptali yolunda verilen kararın kesinleştiği, yine Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulunun 6.10.2005 gün ve E:2005/1580, K:2005/2294 sayılı kararında da 3065 sayılı Kanun uyarınca, belli bir tarifeye göre alınan ücrete katma değer vergisinin dahil olduğu yönünde karar verildiği, yukarıda yer alan açıklamalar ile yargı kararları dikkate alındığında, mahkemelerce Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca hükmolunan avukatlık ücreti, serbest meslek faaliyeti kapsamında katma değer vergisine tabi olup, ücrete dahil olan katma değer vergisinin ayrıştırılarak beyan edilmesi gerektiği, davanın, söz konusu avukatlık ücreti için serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekip gerekmediği ve düzenlenecekse kimin adına düzenleneceğine ilişkin kısmına gelince; 213 sayılı Kanunun 236 ve 237'nci maddelerinde serbest meslek makbuzlarına ilişkin ayrıntılı düzenlemelere yer verilerek; hangi şartlarda, kime ve nasıl düzenleneceğinin açıkça gösterildiği, ihtiva etmesi gereken bilgilerin sayıldığı, buna göre hükmedilen vekalet ücretinin tahsili sırasında serbest meslek makbuzu düzenlenmesinin yasa gereği olduğu, nitekim Danıştay Dördüncü Dairesinin hükmolunan vekalet ücretinin tahsiline dair benzer bir davada verdiği 20.12.2006 gün ve E:2006/2237, K:2006/3102 sayılı kararında da hükmolunan avukatlık ücreti için serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerektiğine karar verildiği, yukarıda değinilen hükümler uyarınca, avukatın hukuki yardımından müvekkilinin yararlanması, diğer bir deyişle hizmetin davayı kazanana ifa edilmesi nedeniyle davayı kazanan adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerektiği sonucuna ulaşıldığı gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

Davacı tarafından; Avukatlık Kanununa göre haklı çıkan tarafın avukatına ait olan vekalet ücretinin gelir vergisi açısından serbest meslek kazancı olmasına rağmen hem verilen bir hizmetin karşılığı olmaması hem de hizmet verilen kişiden tahsil edilmemesi sebebiyle katma değer vergisinin konusuna girmediği, mesleki faaliyetin yürütülmesi ve karşı vekalet ücretinin hesaplanması bakımından serbest avukatlar ile ücretli veya kamuda çalışan avukatlar arasında bir ayırım bulunmadığı, gerçekte ödemeyi yapmayan davayı kazanan taraf adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesinin bir takım hukuki sorunlara yol açacağı, katma değer vergisini kimin ödeyeceğinin belli olmadığı, avukatların tahsil etmedikleri vergiyi ödemek zorunda kalacakları, müdahil tarafından; Anayasaya aykırılık iddiasını dahi tartışmayan kararın eksik inceleme ve hatalı değerlendirmeye dayandığı, dava konusu düzenlemenin, serbest meslek makbuzunun borçlu adına düzenlenmesini öngören 375 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile çeliştiği ileri sürülerek Daire kararının bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti : Temyiz istemlerinin reddi gerektiği savunulmuştur.

Danıştay Tetkik Hakimi Düşüncesi: Temyiz dilekçelerinde ileri sürülen iddialar kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmediğinden istemlerin reddi gerektiği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, tebligat işlemleri tamamlandığından yürütmenin durdurulması istemi hakkında ayrıca karar verilmesine ve duruşma yapılmasına gerek görülmemeyerek, dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüldü:

KARAR :

Dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçesi yukarıda açıklanan Danıştay Dördüncü Dairesinin, 23.5.2017 gün ve E:2014/4695, K:2017/4767 sayılı kararı, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulumuzca da uygun bulunmuş olup temyiz dilekçelerinde ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek durumda görülmemiştir.

SONUÇ :

Bu nedenle, temyiz istemlerinin reddine, 17.01.2018 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

KARŞI OY :

26.4.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin "Avukatlık Ücretleri" başlıklı I-B-4. bölümünde yer alan "...Avukatlar aldıkları bu para için davayı kazanana serbest meslek makbuzu düzenler ve makbuzda alınan tutar üzerinden KDV hesaplayıp ayrıca gösterirler. Mahkeme kararında "KDV hariç" şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekalet ücretinin KDV dahil olduğu kabul edilir ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV, düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterilir." şeklindeki kısmının iptali istemiyle açılan davanın reddi yolunda verilen Daire kararı davacı ve müdahil tarafından temyiz edilmiştir.

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

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

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

Ancak davacının, mahkemelerce hükümlenen avukatlık ücretinin katma değer vergisine tabi tutulmasının Yasal mesnedinin bulunmadığı zira, söz konusu gelirin "hizmet" karşılığı bedel olmadığı" yolundaki iddiası yönünden dava konusu irdelendiğinde; öncelikle, "karşı taraf vekalet ücreti"nin hukuki mahiyetinin tespiti ile bu ücretin hak edilmesinde avukatın ücreti tahsil ettiği kişi ya da kuruma bir hizmet sunumunun gerekip gerekmediğinin belirlenmesi gerekmektedir.

Avukatlık Kanunu'nun "avukatlık ücreti" başlıklı 164.maddesinde, dava sonucunda verilen karara dayanılarak tarifeye göre karşı tarafa yüklenilecek vekalet ücreti avukata ait olduğu ve bu ücretin, iş sahibinin borcu nedeniyle takas ve mahsup edilemeyeceği ve hacz edilemeyeceği, aynı Kanun'un 166. maddesi uyarınca avukat açısından ... sözleşme ile kararlaştırılan ve hakim tarafından takdir olunan ücretinden dolayı, kendi çalışması sonucunda müvekkilin muhafaza ettiği veya kazandığı mallar ve davadaki diğer taraftan ilam gereğince tahsil edilecek para da bir kazanç olarak düzenlenmiş ve avukata ait olduğu hükme bağlandıktan sonra bu ücretin; adı geçen Kanunun 168.maddesi ile belirlenen usulle yürürlüğe konulan ve hükmün verildiği tarihte geçerli "Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi"ne göre belirleneceği vurgulanmıştır.

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun 323. maddesi ve müteakip maddeleri uyarınca mahkemelerde dava açanların, posta giderlerini ve Harçlar Kanunu çerçevesinde mahkeme masraflarını peşin olarak ödemek durumunda oldukları, bu şekilde masrafları peşin ödeyen tarafın (davacının),

davasında haklı çıkması halinde, bu masrafların karşı tarafa yükleneceği, davacının kısmen haklı çıktığı durumlarda ise mahkeme, masraflarının taraflar arasında taksim edileceği, lehine hüküm tesis olunan taraf için tahsil olunacak mahkeme masrafları miktarının hükümde gösterilmesinin zorunlu olduğu, belirtildikten sonra, davadan haksız çıkan tarafa yükletilecek mahkeme masraflarının nelerden ibaret olduğu, aynı maddede tahdidi biçimde sayılmış ve maddenin 1/ğ maddesinde, davanın ehemmiyetine göre kanunu mucibince takdir olunacak vekil ücretlerinin de mahkeme masraflarından olduğuna vurgu yapılmıştır.

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

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

KDV Kanununun 1. maddesi ile serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'ye tabi tutulmuştur. KDV Kanununda, GVK'da tanımlanan "serbest meslek faaliyeti" ifadesi kullanılsa da, GVK'daki gibi özel bir vergilendirme sistemine yer verilmemiş, ancak 4. maddesinde oldukça kapsamlı bir hizmet tarifi yapılmıştır. Buna göre, Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir, denilmiştir. KDV Kanununun 20/1. maddesinde, Teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, aynı maddenin 2. fıkrasında ise bedel deyiminin, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade edeceği açıklanmıştır.

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

Gerek yargısal içtihatlarda ve gerekse bilimsel doktrinde, hukuk kuralı denilen şeyin, bir metinden ibaret olduğu belirtilerek asıl hukuk kuralın, bu metnin kendisinin değil, onun anlamı olduğu kabul edilmektedir. Hal böyle olunca, Kanun hükümlerinin sadece lafzına göre değil, hem lafzına hem de ruhuna göre yorumlanması ve kanunun lafzına dayanılarak konuluş maksatlarına aykırı sonuçlara varılmasına meydan bırakılmaması, bu günün hukuk ilminin ve tatbikatının kaideleridir. O halde, Mahkemelerce verilen karşı taraf vekalet ücretinin KDV'ne tabi olup olmadığı konusunda Hukuksal sonuç elde edebilmek için KDV Kanununun sadece 1.maddesinde belirtilen "lafzın" hizmet karşılığı gerçekleşmez ise de, "serbest meslek faaliyeti" kapsamında elde edildiği kabul edilen "serbest meslek kazançları" için de geçerli olup olmayacağına ilgili diğer maddelerle birlikte Bu açıdan Herhangi birinci madde hükmünün anlamı araştırılırken, aynı Kanunun ilgili diğer hükümleriyle birlikte ele alınarak yorumlanan maddenin kanun sistematigi içindeki yerine bakılması gerekecektir.

Yukarıda bahsedilen GVK ile KDV Kanununun ilgili hükümlerinin sistematik açıdan ele alınarak karşılaştırılmasından; hem GVK'da ve hem de KDV Kanununda, hizmetin karşılığını oluşturan bedelin

farklı tarif edildiği görülmektedir. Nitekim GVK'da, serbest meslek erbabının sağladığı ücretin yapısına, bileşenlerine, kimden alındığına bakılmazken, KDV Kanununda matrahı oluşturan bedel; hizmeti alanın verdiği değerlerle açıklanmıştır. Bir başka ifadeyle, Gelir Vergisi Kanununda "serbest meslek kazancı" olarak nitelendirilen elde edilen paranın kimden ve nasıl geldiğine bakılmamışken, KDV Kanununda, hizmet ifasında matrah ve bedel, hizmet sunulan kişi tarafından verilen değerlerle sınırlanmıştır.

Belirtilen anlamda, karşı tarafın kendisine hizmet sunulan kişi olmadığı durumlarda, bu hükmün mevhumu muhalifinden hareketle bu kişi tarafından ödenen tutarların da KDV' matrahını oluşturan bedelin içine girmeyeceği sonucu çıkmaktadır. Konumuz açısından hukuki durumu özetlersek; KDV Kanununda "serbest meslek faaliyeti" neticesi elde edilen kazancın vergilendirilmesinin, o ücretin vekil eden ile vekil olan arasındaki sözleşme gereği, vekil tayin eden tarafından vekil olana vekillik hizmeti karşılığı ücretin vergilendirileceği belirtilerek, hizmetin niteliğinin esas alındığı, hizmetin niteliğinin de vergi yasaları yönünden avukatlık hizmeti olduğu, Gelir Vergisi Kanununun da ise serbest meslek faaliyeti yürüten "serbest meslek erbabı"nın bu faaliyeti kapsamında elde ettiği gelirin hangi şekilde olursa olsun elde edilmesiyle, Yasa'da belirtilen usul ve esaslara göre vergilendirileceği anlaşılmaktadır. Bu açıdan bakıldığında, davayı kaybeden için yargılama gideri niteliği taşıyan bu ücret, avukat açısından hizmet sunduğu kişiden alınmasa da, mesleki hizmetinden kaynaklanmaktadır. Fakat, aleyhinde faaliyet yürütülen kişi tarafından (davayı tamamen veya kısmen kaybedence) ödenen ücretin KDV Kanununun 20. maddesindeki bedel tarifinin içerisine girmediği de açıktır.

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