

Danıştay

3. Daire

E. 2013/4591

K. 2015/4983

T. 23.6.2015

İstemin Özeti : Avukat olan davacının müvekkiliyle yaptığı vekalet sözleşmesi çerçevesinde 2005 yılında sunduğu hizmet karşılığı, aylık olarak tahakkuk eden vekalet ücretlerine isabet eden katma değer vergilerini beyan etmediği yolundaki vergi inceleme raporuna dayanılarak adına re'sen salınan 2005 yılının tüm dönemlerine ait katma değer vergisi ile tekerrür hükümleri uygulanmak suretiyle %50 oranında artırılarak kesilen bir kat vergi zıyaı cezasının kaldırılması işlemiyle dava açılmıştır. Antalya 1. Vergi Mahkemesinin 22.09.2011 gün ve E:2011/83, K:2011/1612 sayılı kararıyla; 2005 yılının Ekim dönemine ait tarhiyatın davalı idarece düzeltilmediği belirtildiğinden, düzeltme yoluyla terkin edilen kısım hakkında karar verilmesine yer bulunmadığı, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliğine göre tarh zamanaşımının sona ermesine üç aydan az bir zaman kalması halinde tarhiyat öncesi uzlaşmaya izin verilmediğinden, davacının tarhiyat öncesi uzlaşma talebinin reddinde hukuka aykırılık bulunmadığı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30 uncu maddesi uyarınca, tarhiyat ancak takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kırca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı esas alınarak yapılacağından, 261,83 TL tutarında salınan katma değer vergisinin 102,67-TL'yi aşan kısmının hukuka uygun olmadığı, kişinin bir işverene bağlı olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına çalışması halinde elde ettiği kazanç meslek kazancı iken belirli bir iş yerine bağlı olarak kişinin kendisine ait olmayan bir organizasyon içinde çalışması halinde ise elde edilen gelirin ücret niteliğinde olduğu, vekalet sözleşmesine göre davacı ile müvekkili arasında serbest meslek faaliyeti kapsamındaki münferit dava ve icra takiplerindeki avukatlık hizmetinden ayrı olarak yıllara sari sürekli bir hizmet ilişkisinin kurulduğu ve davacının müvekkillerine ait takip ettiği dava ve icra dosyalarındaki avukatlık görevi dışında aylık olarak belirlenen ücret karşılığında 1136 sayılı Avukatlık Kanununun 12 nci maddesinde açıklandığı şekliyle var olan ve işverene bağlı bir hizmet ilişkisinin bulunduğu, davacının vekalet sözleşmesinden doğan aylık ücretinin bir iş (hizmet) sözleşmesine dayanması nedeniyle anılan sözleşmeden doğan ihtilafa ilişkin davanın Antalya 1. İş Mahkemesinin 2007/65 sayılı dosyasında devam ettiği, dolayısıyla vekalet sözleşmesinde belirlenen aylık tutarın ücret geliri olarak değerlendirilmesi gerektiğinden, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde katına değer vergisini doğuracak hizmet ifasının olmaması nedeniyle sözleşmede kararlaştırılan aylık ücretler kısmının davacının katma değer vergisi beyanlarına eklenerek beyanlarının düzeltilmesi sonucu bulunan ödenmesi gereken katma değer vergisine göre resen salınan dava konusu tekerrür hükümleri uygulanmış bir kat vergi zıyaı cezalı katma değer vergisinde hukuki, isabet görülmediği gerekçesiyle tarhiyatın 2005 yılı Ekim dönemine ilişkin düzeltme yoluyla terkin edilen kısım hakkında karar verilmesine yer olmadığına karar verilmiş, tarhiyatın diğer kısımları ise kaldırılmıştır. Davalı idarece; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 10 uncu maddesi uyarınca hizmet ifası durumunda vergiyi doğuran olayın hizmetin, yapılması anında gerçekleştiği, davacı adına tahakkuk eden gelirin serbest meslek

kazancı olduğu ve ücret olarak değerdendirilemeyeceği ileri sürülerek kararın aleyhe olan hüküm fıkrasının bozulması istenmiştir.

Savunmanın Özeti : Temyiz isteminin reddi gerekliği savunulmuştur.

Tetkik Hakimi : Hüseyin ERDEM

Düşüncesi : Davacının müvekkiliyle Avukatlık Kanunu uyarınca imzaladığı vekalet sözleşmesi gereği sunduğu avukatlık ve danışmanlık hizmetinin, şahsi sorumluluğu altında sermayeden ziyade şahsi mesaisine, meslekî bilgi ve becerisine dayanması ve bir işverene bağlı olmaksızın gerçekleştirilmesi nedeniyle kendisinin serbest meslek erbabı, elde ettiği kazancın da serbest meslek kazancı olduğu sonucuna ulaşıldığından, Vergi Mahkemesi kararının temyiz istemine konu hüküm fıkrasının bozulması gerektiği düşünölmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince işin gereği görüşölüp düşünöldü:

Davacının müvekkiliyle yaptığı vekalet sözleşmesine göre sunduğu avukatlık hizmeti karşılığında dava ve takip işlerinden ayrı olarak her ay için belirlenen vekalet ücretinin serbest meslek kazancı olduğunun kabulüyle hizmetin ifası anında doğan katma değerd vergisinin beyan edilmediği ileri sürülerek yapılan tarhiyata karşı açılan davada, Mahkemece, söz konusu kazancın ücret geliri olarak nitelendirilip katma değerd vergisini doğuracak hizmet ifasının bulunmadığı sonucuna varılarak verilen kararın aleyhe olan hüküm fıkrası davalı idarece temyiz edilmiştir.

Uyuşmazlığın çözüme kavuşturulabilmesi için, davacıyla müvekkili arasında yapılan vekalet sözleşmesinde belirlenen gelirin ücret mi yoksa serbest meslek kazancı mı olduğunun ortaya konulması gerekmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65 inci maddesinin birinci fıkrasında her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olarak nitelendirildiği, 2'nci fıkrasında da serbest meslek faaliyeti işin 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 yapılan bir faaliyet olduğu; 66'ncı maddesinin birinci fıkrasında serbest meslek faaliyetini, mutad meslek halinde ifa edenlerin, serbest meslek erbabı olduğu, serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği hüküm altına alınmış, Kanunun 61'inci maddesinin birinci fıkrasında ise ücret, işverene tabi ve belirli iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve parayla temsil edilebilen menfaatler olarak; 62'nci maddesinde de işverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlanmıştır.

Yukarıda kurallarına yer verilen Kanun hükümleri uyarınca, gelir vergisi uygulamasında bir ödemenin, ücret olarak kabul edilebilmesi için hizmet erbabının işverene tabi olması, belli bir iş yerine bağlı olarak çalışması ve hizmetin karşılığında, nakit veya ayın olarak yapılan bir ödeme veya hizmet erbabına sağlanan ve parayla

temsil edilebilen bir menfaat olması koşullarının birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Nitekim Gelir Vergisi Kanununun serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesine yönelik hükümlerine ilişkin olarak 221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde de gerek ücretin gerek serbest meslek kazancının emeğe dayanan gelir unsurları olduğu, serbest meslek kazançlarında emeğin; bir işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına değerlendirildiği, bir işverene tabi ve belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışılması halinde elde edilen gelirin ücret olduğu, ücret ile serbest meslek kazancı ayırımındaki temel ölçütün iş yerine bağlılık ve işverene tabilik olduğu, iş yerine bağlılıktan maksadın, kendisine ait olmayan bir organizasyonun iş yerinde çalışılması; işverene tabilikten maksadın ise işverenin hizmetli üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunması olduğu, bu unsurların bulunmaması halinde, gelir vergisi açısından işverene tabi olarak işveren-hizmetli ilişkisinden bahsedilemeyeceği belirtilmiştir. Buna ilaveten, yukarıda anılan Kanun ve Genel Tebliğe göre serbest meslek erbabı olan bir kimsenin mesleğinden başka ticari, zirai veya ücret gibi bir gelir getiren İş veya görev ile devamlı olarak uğraşmasının da onun serbest meslek erbabı olma niteliğini değiştirmeyeceği açıktır.

Ayrıca, sözleşmeye dayalı olarak davacıyla müvekkili arasındaki alacak davasının Antalya 1. İş Mahkemesinde görülmesi de yapılan vekalet sözleşmesinin iş (hizmet) sözleşmesi ve buna göre elde edilen gelirin ücret olduğu sonucuna varılmasına dayanak yapıldığından, davacının elde ettiği kazancın niteliğinin tespitinde, bahse konu sözleşmenin türünün açıklığa kavuşturulması da önem arz etmektedir.

İş (hizmet) sözleşmelerinde işçi, işverene ait iş yerinde ona bağlı çalışırken vekalet sözleşmesinde vekil, kendilerine ait iş yerinde çalışıp kendi belirlediği ücret üzerinden hizmet sunumunda bulunabilmektedir. Hizmet sözleşmesinde ücret, genellikle işveren tarafından belirlenen sürelerle göre tayin edilirken vekalet sözleşmesinde yapılan işe göre ücret tespit edilir. Hizmet sözleşmesinde bağımlılık unsuru vekalet sözleşmesine göre daha açıktır ve işçi işverenin organizasyonu içinde onun emirlerini yerine getirir. Oysa vekalet sözleşmesinde müvekkilin vekiline verdiği talimat hizmet sözleşmesindeki emir ve talimattan farklıdır. Burada vekil Avukatlık Kanununun 34'üncü maddesine göre yüklendiği görevi Türkiye Barolar Birliğinin belirlediği meslek kuralları içinde özen ve doğruluk içinde yapma ödevi altındayken, hizmet sözleşmesinde işçi işverenin belirlediği şartlarda, onun emir ve talimatlarını yine onun denetimi altında yerine getirir. Ayrıca 1136 sayılı Kanunun 12'nci maddesinin son fıkrası da ücretini kamu veya özel şirketlerden alan avukatların yalnız bu devlet dairesi ve şirketlere ait işlerde avukatlık yapacağını hüküm altına alarak, ücretteki bağımlılık unsurunu ortaya koymaktadır. Aynı Kanunun 163 üncü maddesine göre serbestçe düzenlenebilecek vekalet sözleşmesinde belli bir hukuki yardım ve değerinin bulunması yeterliyken, uyuşmazlık konusu dönemde yürürlükte bulunan 818 sayılı Borçlar Kanunu'nun 313 ve devamı maddeleriyle 4857 sayılı İş Kanunu'nun 8'inci maddesinde iş (hizmet) sözleşmesinde işçinin "bağımlı olarak" iş görmesi, işverenin ücret ödemesi yani ekonomik bağımlılık, belirli veya belirsiz süreli mesai kaideleri gibi hususların bulunması gerekir. Ayrıca vekalet sözleşmesinde vekilin, müvekkilini temsil yetkisi olduğu halde, hizmet sözleşmesinde genellikle işçinin işvereni temsil yetkisi bulunmamaktadır. İş sözleşmesi tarafı olan işçinin kendi işçileri ve müşterileri yoktur. Ancak vekilin, ücreti kendisi tarafından ödenen yardımcısı bulunabilir ve işin görülmesinde bu kişiden yararlanabilir. Bu da vekilin çalışma ilişkisinin bağımsız olduğunu gösterir.

Bu tespitlere göre kendisine ait ayrı bir büroda bağımsız bir vergi mükellefi olarak serbest avukatlık yapan davacıyla müvekkili arasında düzenlenen ve tarhiyata

dayanak teşkil eden 30.11.2004 tarihli sözleşmenin vekalet sözleşmesi olarak değerlendirilmesi gerekirken, iş (hizmet) sözleşmesi olarak nitelendirilmesinde hukuki isabet bulunmamaktadır. Ayrıca her ne kadar söz konusu sözleşmenin iş (hizmet) sözleşmesi okluğuna dayanak olarak sözleşmeden kaynaklı alacak ihtilafına karşı açılan davanın Antalya 1. İş Mahkemesinde devam ettiği gösterilmiş ise de anılan davanın Antalya 5. İş Mahkemesinin E:2012/54 sayılı dosyasıyla birleştirilerek görevsizlik kararı verildiği ve dosyanın yetkili ve görevli Antalya Nöbetçi Asliye Hukuk Mahkemesine gönderilmesi yolunda hükme varıldığı anlaşılmaktadır. Nitekim Yargıtay ilgili hukuk dairelerinin bu tür uyuşmazlıklara ilişkin, istikrar kazanmış kararlarında da görevli yargı yerinin asliye hukuk mahkemeleri olarak belirlendiği görülmektedir.

Bu durumda, olayda, müvekkiliyle Avukatlık Kanunu uyarınca imzaladığı vekalet sözleşmesi gereği kendisine ait iş yerinde bir işverene tabi olmaksızın başka avukatlar ile de gerektiğinde işbirliği yaparak avukatlık ve danışmanlık hizmeti sunan davacının, yaptığı bu işin şahsi sorumluluğu altında sermayeden, ziyade şahsi mesaisine, mesleki bilgi ve becerisine dayanması ve bir işverene bağlı olmaksızın gerçekleştirilmesi nedeniyle kendisinin serbest meslek erbabı, elde ettiği kazancın da serbest meslek kazancı olduğu sonucuna ulaşıldığından, Vergi Mahkemesi kararının aksi yöndeki temyiz istemine konu hüküm fıkrasında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Öte yandan, davacının dava konusu faaliyeti nedeniyle elde ettiği kazanç serbest meslek kazancı olduğundan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 19 uncu maddesi ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10 ncu maddesinin (a), (b), (c) bentlerinde yer alan yasal düzenlemelere göre, katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay, malın teslimi veya hikmetin yapılması anında meydana gelmekte olup, bu hususta ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler yönünden farklı bir düzenlemeye yer verilmediği, serbest meslek kazancının tespitinde, gelir vergisi açısından, tahsilat esasının getirilmiş olmasının da, yukarıda anılan hukukî durumu değiştirmeyeceği, dolayısıyla Vergi Mahkemesince hizmetin yapıldığı tarihin araştırılarak vergiyi doğuran olayın bu tarihte meydana geldiği hususunun gözetilmesi suretiyle yapılacak yargılama sonuca göre karar verileceği tabiidir.

Açıklanan nedenlerle, temyiz isteminin kabulüyle Antalya 1. Vergi Mahkemesinin 22.09.2011 gün ve E:2011/83, K:2011/1612 sayılı kararının bozulmasına, 492 sayılı Harçlar Kanununun 13 üncü maddesinin (j) bendi parantez içi hükmü uyarınca alınması gereken harç dahil olmak üzere yargılama giderlerinin yeniden verilecek kararda karşılanması gerektiğine, kararın tebliğ tarihini izleyen on beş gün içinde Danıştay nezdinde kararın düzeltilmesi yolu açık olmak üzere, 23.06.2015 gününde oybirliğiyle karar verildi.