

"...

"İptali istenen yasa, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca, yapacakları ödemelerden, gelir vergisi kesintisi yapmakla sorumlu olan kişilerin, Mahkemelerce yargılama gideri kapsamında dava sonunda hükmedilen vekalet ücretine ilişkin icra daireleri de dahil yapacakları ödemelerden gelir vergisi kesintisi yapmalarına ilişkindir.

Söz konusu yasal düzenleme; Anayasanın;

2. maddesindeki " Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir.";

5. maddesinin; "Devletin temel amaç ve görevleri, Türk milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır."

35. maddesindeki " Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir. Bu haklar, ancak kamu yararı amacıyla, kanunla sınırlanabilir. Mülkiyet hakkının kullanılması toplum yararına aykırı olamaz."

73/1. ve 2. maddelerinin; "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür." ile "Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır."

hükümleri ve bunlardan ötürü 11. maddesinin "Anayasa hükümleri, yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını ve diğer kuruluş ve kişileri bağlayan temel hukuk kurallarıdır. Kanunlar Anayasaya aykırı olamaz" hükümlerine aykırı olduğu düşünülmektedir.

5-a) ANAYASANIN 2, 35 ve 73. MADDELERİ YÖNÜNDEN

Öncelikle; Gelir Vergisi Kanununun 1. maddesinde belirtildiği üzere gelir vergisinin kazanç ya da irat elde edilmesi ile doğmaktadır. Aynı yasanın 2. maddesinde de, gelir vergisi kapsamına giren kazanç ve iratlar tek tek sayılmış ve 4. sırada "Serbest meslek kazançları" açıkça gelir vergisi doğuran kazançlardan olduğu belirtilmiştir.

Bu bağlamda, vergi düzenlemelerine göre serbest meslek sayılan avukatlık mesleğinden elde edilen kazançların yasanın 2. maddesinde belirtilen kazançlarda olduğu gibi avukatlık ücreti, aynı yasanın 18. maddesinde gelir vergisinden bağışık gelirlerden de sayılmamıştır.

Bu bağlamda, avukatların avukatlık hizmetinden dolayı elde ettikleri gelirlerin gelir vergisine bağlı olduğu kuşkusuzdur.

Ancak, yukarıda da değinildiği üzere, Hukuk Muhakemeleri Kanununun 326. maddesinde " 1) Kanunda yazılı hâller dışında, yargılama giderlerinin, aleyhine hüküm verilen taraftan alınmasına karar verilir. 2) Davada iki taraftan her biri kısmen haklı çıkarsa, mahkeme,

yargılama giderlerini tarafların haklılık oranına göre paylaştırır" denmiş, 323/1. maddenin (ğ) bendinde de vekille takip edilen davalarda kanun gereğince takdir olunacak vekâlet ücretinin yargılama giderlerinden olduğu belirtilmiştir. Daha önce yürürlükte bulunan ve Hukuk Muhakemeleri Kanununun yürürlüğe girmesiyle yürürlükten kalkan Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (HUMK) 423. maddesine "davanın ehemmiyetine göre kanunu mucibince takdir olunacak" vekil ücretlerinin yargılama giderlerinden olduğu 417. maddesinde de vekâlet ücretinin haksız çıkan taraftan alınarak haklı çıkan tarafa verileceği belirtilmiştir.

Yargıtay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulunun 29.05.1957 tarih ve 1957/4-16 E,K sayılı kararında "...Hukuk davalarında hasma tahmili gereken ve muhakeme masraflarından madut bulunan vekalet ücretine diğer muhakeme masrafları gibi mutlak suretle talep olunmaksızın resen hükmedilmesi icap ettiğine ve bu gibi hasma yükletilmesi iktiza eden vekalet ücreti taleplerinin ayrı bir dava konusu yapılmasına cevaz bulunmadığına.." denerek, belirtildiği gibi, iptali istenen yasa hükmünde geçen "vekalet ücreti" avukatla vekil eden arasında Borçlar Hukuku çerçevesindeki vekalet ilişkisinden doğan ve vekilin vekil edene verdiği hizmetin karşılığı olan ücret niteliğindeki değil, HMK (HUMK) kapsamında, yargılama giderleri olan vekalet ücretidir.

Hukuk yargılamalarında giderler yanlarca karşılandığından, dava açan ya da kendisine karşı dava açılan kişiler, yargılama için yapılacak giderlerin yanı sıra, kendileri davada vekille temsil ettirme gereği duyabilirler ve bir avukatı vekalet sözleşmesi ile vekil olarak atayabilirler ve bunun karşılığı olarak sözleşmede belirlenen ücret vekil atayanca ödenir. Dava sonunda, haklı çıkılması durumunda, dava nedeniyle yargılama gideri yapmak ve avukat tutarak avukatlık ücreti ödemek zorunda kalan taraf yararına bu avukatlık ücretine karşılık Mahkemece, yargılama usul kanunu ve avukatlık ücreti tarifelerine göre bir vekalet ücreti belirlenmektedir.

Daha öz bir anlatımla, yargılama giderleri olan ve uygulamada karşı vekalet ücreti olarak geçen ve Mahkemece haksız çıkan tarafa yüklenen vekalet ücretinin amacı diğer yargılama giderlerinde olduğu gibi dava sonucu haklı çıkan tarafın dava nedeniyle ödediği avukatlık ücretinin karşılanmasıdır.

Bu bağlamda, davada haksız çıkan yanca, kendisini vekille temsil ettirmiş olan karşı yana ödenecek ilam vekalet ücreti, bir ücret niteliğinde değildir.

Çünkü, mahkeme kararı ile karşı vekalet ücreti ödemek zorunda olan yan ile karşı yanı davada temsil eden avukat arasında, her hangi bir hizmet ilişkisi bulunmadığı gibi avukatlık hizmeti, vekalet ücreti yapacak kişiye değil, yargılama gideri olarak kendisine vekille temsil eden verilmiştir.

Bu nedenle, mahkemelerce kararlaştırılan ilam vekalet ücretleri bir ücret olmadığı gibi söz konusu vekalet ücreti ister davanın yanına isterse vekiline ödenmiş olsun, ödenen kişi yönünden bir kazanç sayılamaz.

Her ne kadar, Avukatlık Kanununun 164/son maddesi ile mahkemece kararlaştırılan vekalet ücretinin avukatın olduğu hükmü nedeniyle, bu vekalet ücretinin avukat yönünden bir gelir (kazanç) olduğu ileri sürülebilse bile, bu avukat ile müvekkili arasındaki vekalet ilişkisine ilişkin bir düzenleme olup, söz konusu düzenleme ile kendisinin davada vekille temsil ettiren yana ödenmesine karar verilen ilam vekalet ücretini kendisinde tutamayacağını ve kendisini temsil eden avukata ödeme yükümlülüğü getirmektedir.

Kaldı ki, yüksek yargı organlarınca verilen kararlarla da mahkemelerce ilam vekalet ücretinin vekile değil kendisini temsil ettiren yana ödenmesine karar verilmesi gerektiği ve vekilin söz konusu vekalet ücretini, kendi değil ancak temsil ettiği kişi adına takibe geçemeyeceği konusunda inancı birliği oluşmuştur.

Bu bağlamda, mahkemelerce kararlaştırılan vekalet ücreti, yükümlüsünce, karşı yanın vekiline yapılan bir ücret ödemesi olmadığından, söz konusu ödeme, ancak, mahkemece kendisi yararına vekalet ücreti ödenmesine karar verilen kişinin aralarındaki vekalet sözleşmesi ve Avukatlık Kanununun 164/son maddesi uyarınca, söz konusu vekalet ücretini avukatına ödediği ya da avukatın vekili olarak onun adına vekalet ücretini tahsil ettiği anda ücret ve kazanç niteliği kazanacaktır.

Bundan dolayı, Gelir Vergisi Kanununu uyarınca, avukatın serbest meslek kazancından doğan gelir vergisini doğuran ücreti ödemesi, mahkeme kararın uyarınca ilam vekalet ücreti ödeyen davada haksız çıkan yan değil, avukatın müvekkili olduğundan, bu ödemededen doğacak vergiden kaynaktan kesinti yapma sorumluluğu, mahkeme kararı ilam vekalet ücretini ödeyen karşı yan değil, kendisini davada vekille temsil ettiren ve kendisine vekalet ücreti ödenmesine karar verilen müvekkilin olması gerekmektedir.

Bu nedenle, karşı yanın avukatından her hangi bir hizmet almamış olan ve ona ücret niteliğinde bir ödeme yapmayan, yalnızca mahkeme kararını uyarınca ve gereğince yargılama gideri niteliğindeki ilam vekalet ücretini ödeyen kişilere, sırf vergi güvenliği sağlamak için yaptıkları ödemededen gelir vergisi kesintisi yapması sorumluluğu yüklenmesinin, hukuk devleti ilkelerine aykırı olduğu açıktır.

Bunun yanı sıra, mahkemelerce kararlaştırılan ilam vekalet ücretinin alacaklısı avukat olmadığından, mahkemelerce kendisine vekil edene ödenmesine karar verilmekte ve mahkeme kararında hükmedilen vekalet ücretinin, karşı yanın avukatına ödenmesi gerektiği yönünde bir yasal zorunluluk bulunmadığından, söz konusu ilam vekalet ücreti doğrudan asile ödenebilecektir. Öte yandan , mahkemelerce kararlaştırılan ilam vekalet ücretinin, alacaklısı olan yanın vekilince takibe konulması gibi bir zorunluluk olmadığından, ilam vekalet ücretinin alacaklısı yanca vekil olmaksızın kendisi adına doğrudan karşı yana karşı icra takibi başlatılabileceği kuşku yoktur. Kaldı ki, ilam vekalet ücreti alacaklısı kendisine ödenmesine ilam vekalet ücretine karar verilen davada kendisine temsil eden avukat dışında başka bir avukat eliyle de icra takibi başlatılabilecektir.

Ayrıca, ilam vekalet ücretinin ödenmesi için alacaklı yanın kendisini davada temsil ettiren vekilince, bu kişiyi temsilen icra takibine geçilmiş bile, avukatla müvekkili aralarındaki vekalet ilişkisi içerisinde, avukata verilen temsil yetkisinde, Türk Borçlar Kanununun, 504. Maddesi uyarınca, müvekkili adına tahsilat yapma (ahu kapz) yetkisinin verilmediği durumlar da söz konusu olabilecektir.

Bu durumlarda, yasa koyuncunun, karşı yanın avukatı yönünden gelir vergisi doğurduğu sonucuna vardığı mahkemelerce kararlaştırılan ilam vekalet ücretinden ödeyence, söz konusu avukatın (mükellifin) ödemekle yükümlü olduğu gelir vergisini, iptali istenen yasa hükmü uyarınca yapılacak ödemededen keserek, vekalet ücretinin asıl alacaklısına ya da asıl alacaklı yanın kendisince ya da başka bir vekil eliyle başlattığı icra takibi dosyasına yatırması durumunda, iki farklı sorun doğmaktadır.

Bunların ilk, ilam vekalet ücretinin alacaklısı, kendisi açısından her hangi bir vergi yükümlülüğü doğurmamasına karşın, avukatının yükümlüsü, olduğu gelir vergisinden dolayı mahkeme kararı ile doğan alacağını tam olarak alamayacak ve mülkiyet hakkı ihlal edilecektir.

İkinci ise, yasa koyucunun yanılığlı olarak ilam vekalet ücretinin, söz konusu davada ilam vekalet ücreti alacaklısını temsil eden avukat yönünden bir ücret, kazanç olduğu kabulü doğrultusunda, ilam vekalet ücretinin o avukat yönünden gelir vergisi doğuracağı gerekçesi ile karşı yanca yapılan ödemededen avukatın yükümlüsü olduğu gelir vergisinin kaynaktan kesilerek vergi dairesine ödenmesi yükümlülüğü getirmesi ile müvekkiline ya da müvekkilinin başka bir vekiline yapan ve bu nedenle kendisi yönünden henüz kazanç ya da gelir oluşturmayan müvekkilinin ya da başka bir avukatın uhdesinde olan bir ödemededen dolayı dolaylı olarak da olsa gelir vergisi ödemiş olacaktır.

Şöyle ki; Devletin bir geliri (kazancı) vergilendirme için öncelikle o kazancın elde edilmesi gerekmektedir. Bundan dolayı, Gelir Vergi Kanununda bu ilke benimsenmiş ve yasada sayılan kazanç türlerinde, vergiyi doğuran olay, kazancın elde edilmesi olarak kabul edilmiş ve davaya konu serbest meslek kazançlarına ilişkin 67/1. maddesinde de, "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" denerek, serbest meslek kazançlarında, gelir vergisinin ancak belirli bir paranın ya da ayının tahsil edilmesi ile doğacağı açıkça vurgulanmıştır.

Bu nedenle, somut olay üzerinden değerlendirme yapmak gerekirse, avukatın avukatlık hizmeti için belirli bir ücret karşılığı müvekkilli ile vekalet sözleşmesi yapması, söz konusu sözleşme gereği hizmetini vermesi ve ücrete hak kazanması daha açık bir anlatımla ücret alacağın doğmuş olması tek başına gelir vergisi doğurmayacaktır. Gelir vergisinin doğması daha farklı bir anlatımla Devletin vergilendirme hakkı ancak, avukatın söz konusu vekalet sözleşmesi uyarınca, müvekkilince kendisine bir ücret ya da ileride doğacak ücretine karşılık bir avans niteliğinden bir ödeme yapması ile doğacaktır. Bu nedenle avukatça, avukatlık sözleşmesi kapsamında, avans ya da ücret olarak her hangi bir tahsilat yapmadıkça, gelir vergisi doğmayacaktır.

Bu çerçevede, mahkemelerce kararlaştırılan ilam vekalet ücretinin, avukat yönünden bir gelir /kazanç oluşturacağı kabul edilirse, bu ücrete ilişkin gelir vergisi, mahkemenin ilam vekalet ücretine karar vermesi ile ya da bu alacak için takip başlatılması ile değil söz konusu ilam vekalet ücretinin avukatça tahsil edildiği anda doğacaktır.

Bu bağlamda, yukarıda açıklandığı üzere, ilam vekalet ücretinin, avukatı yerine doğrudan müvekkiline, ya da müvekkilce ya da müvekkilince ve ya başka bir avukatınca başlatılan icra takip dosyası ödenmesi durumlarında, ilam vekalet ücretine konu davada, temsil görevini yürüten avukat henüz bir gelir ya da kazanç elde etmemişken, iptali istenen yasal düzenleme nedeniyle ödeme yapanca vergi vergisi kesintisi yapıldığından, vergi vergisi ödemiş olacaktır.

Bu nedenle, söz konusu yasal düzenleme, henüz doğmamış bir kazancın vergilendirmesi gibi açıkça vergi ilkelerine aykırı bir sonucun doğurmasına yol açmıştır.

Her ne kadar, yukarıda da açıklandığı Avukatlık Kanununu 164/son maddesi uyarınca, müvekkiline ya da başka bir avukatça takip başlatılması nedeniyle bu avukata ödenmiş bile

olsa, söz konusu ilam vekalet ücreti söz konusu avukatın olduğundan, avukat, ödemeyi alan müvekkilinden söz konusu ilam vekalet ücretinin kendisine ödenmesine isteyebileceksen de, ödemeyi alacaklıya ya da icra dosyasına yapıldığı sırada içerisinde gelir vergisi peşin olarak kesilmiş olan ilam vekalet ücretinin, müvekkilince avukata ödenmemiş olduğu gibi ödenip ödenmeyeceği vergi kesintisi yapıldığı hatta vergi dairesine ödendiği anda bile belirsizdir. Bu nedenle, ilgili avukatça tahsil edilmemiş ya da kendisine müvekkilince ödenmemiş ve bu nedenle yasa koyucunun kabulüne göre daha elde edilmiş bir kazanç bulunmamasına karşın, avukatın verginin ödendiği anda var olmayan ancak ileri elde edilip edilmeyeceği edilebilse ne zaman elde edileceği belirsiz bir (olası) kazancından dolayı gelir vergisi ödemekle yükümlü tutulması, hukuk devleti ilkesine ve Anayasanın 73. maddesine aykırı olduğu açıktır.

Kaldı ki; söz konusu yasal düzenlemenin madde gerekçesinde, yukarıda açıklanan durum göz önünde tutulmuş ve gerekçede açıkça "2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen, avukatlara ait olan ve serbest meslek kazancına dahil edilmesi gereken vekalet ücretleri üzerinden, kimlerin tevkifat yapmakla yükümlü olduğu hususuna açıklık kazandırılmaktadır.

Böylece, 193 sayılı Kanunun 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar tarafından 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretinin doğrudan avukata ödendiği ya da icra ve iflas müdürlüklerine yatırıldığı durumlarda, gelir vergisi tevkifatının aleyhine vekalet ücreti hükmedilenler tarafından yapılması gerektiği, vekalet ücretinin avukatın müvekkiline ödendiği durumda ise, gelir vergisi tevkifatının müvekkil tarafından avukata ödeme yapılması esnasında yapılması gerektiği hususlarına açıklık kazandırılmaktadır."

193 sayılı Kanunun 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılmayanlar, diğer bir ifadeyle tevkifat yükümlülüğü bulunmayanlar tarafından yapılan vekalet ücreti ödemeleri üzerinden ise mevcut uygulamada olduğu gibi tevkifat yapılmayacaktır. Ayrıca, vekalet ücretini ödemekle yükümlü olanlarca, ücretli olarak çalışan avukatların işverenlerine yapılan vekalet ücreti ödemelerinden de tevkifat yapılmayacak, işverenin vekalet ücretini avukata ödemesi esnasında ise işverence ücret hükümlerine göre tevkifat yapılacaktır." denerek, yukarıdaki açıklamalarımıza koşut olarak, avukata değil de doğrudan müvekkiline yapılan ödemelerde, gelir vergisi kesintisinin, müvekkilce avukata ödeme yapılacağı sırasında yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Buna karşın, yasa koyucu gerekçesi ile çelişerek, "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 vekalet ücretini (icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dâhil) ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılır." hükmüne getirerek, her hangi bir ayrıma gidilmeksizin ilam vekalet ücretinin, kim tarafından kime ve nereye ödenirse ödensin gelir vergisi kesintisi yapma yükümlülüğü doğuracak bir düzenlenmeye gidilmiştir.

Bunun yanı sıra doğrudan iptali istenen yasadaki kaynaklanmasa bile Avukatlık Kanununun 164/son maddesi uyarınca, mahkemelerce kararlaştırılan ilam vekalet ücretinin, temsil edilene değil de avukatın olacağı yönündeki düzenlemenin yarattığı bir sorunun bir yansıması olarak, iptali istenen yasal düzenleme aynı gelirin iki kez vergilendirilmesine neden olabilecektir.

Yukarıda açıklandığı mahkemelerce ilam vekalet ücretinin avukata değil davada kendisini avukatla temsil ettiren yana ödenmesine karar verildiğinden, söz konusu ilam vekalet

cretinin davada avukatlık görevi üstelenen avukatça kendi adına değil ancak o yanın vekili olarak, ödenmesi istenebileceği ve bunun için ancak müvekkili adına takip başlatılabilecektir. Bu bağlamda, ilam vekalet ücretinin karşı yanca doğrudan avukata ödenmesi zorunluluğu bulunmadığı gibi yukarıda da açıklandığı üzere, söz konusu vekalet creti için doğrudan o yanca takibe geçilebileceği gibi başka bir vekilince de onun vekili olarak takip başlatılabilecektir.

Söz konusu yasal düzenleme gerekçesi ile bağdaşmayacak biçimde, kime ödendiğine ilişkin bir ayrıma gidilmeksizin, mahkemelerce karşı tarafa yükletilen vekalet ücretini ödeyenlere gelir vergisi kesintisi yapma yükümlülüğü getirdiğinden, söz konusu ilam vekalet creti doğrudan temsil edilene ya da temsil edince ya da başka bir vekilince başlatılmış olan icra dosyasına ödeme yapıldığı ödeyenler gelir vergisi kesintisi yapacaklardır.

Yukarıda sayılan durumlara ek olarak ilgili avukatça başlatılmış bile olsa avukata ahzu kabz yetkisi verilmemesi nedeniyle icra müdürlüğünce doğrudan temsil edilene ödeme yapıldığı, durumlarda da Avukatlık Kanununun 164/son maddesi uyarınca, mahkemelerce kararlaştırılan ilam vekalet creti, o davada yanı temsil eden avukatın olduğundan, asil ya da asil adına başka vekilince tahsil edilmiş olan ilam vekalet ücretinin, tahsil edince, ilgili avukata ödenmesi gerekeceği açıktır.

Bu durumda, söz konusu ilam vekalet ücretini karşı yandan tahsil eden müvekkil ya da müvekkilin başka vekilince, Avukatlık Kanununun 164/son maddesi gereğince, isten ilgili avukata müvekkilince doğrudan ödensin isterse kendisine ödenmediğinde ilgili avukatça müvekkiline karşı başlatılmış takip dosyasına ödensin, ilgili avukat müvekkilinden tahsil ettiği ancak daha önce karşı yanca müvekkiline ödenirken gerekli gelir vergisi kesilmiş olan ilam vekalet creti ayrıca gelir vergisi ödemeyecek ya da müvekkili 193 sayılı Kanunun 94. maddesinin birinci fıkrasında sayılanlardan ise Müvekkilince avukata ödeme yapılırken yeniden gelir vergisi kesinti yapılacaktır.

Bu nedenle yukarıda sayılan özel durumlarda, karşı yanca müvekkile ya da onun başka bir avukatına ödenirken gelir vergisi kesilmişmiş olan aynı ilam vekalet creti, müvekkilce aralarındaki sözleşme ya da Avukatlık Kanununun 164/son maddesi gereğince, ilgili avukata ödenirken ya da avukatça tahsil edildiğinde bir kez daha vergilendirmiş olacaktır.

Bu durumda, aslında aynı vergi yükümlüsü için tek bir gelir ve kazanç olan ilam vekalet creti ayrı ayrı iki kez vergilendirilmesine neden olacağından, iptali istenen yasal düzenlemenin, hukuk devleti ilkelerine, mülkiyet hakkına ve kişilerin vergi devi ilkelerine ve Devletin vergilendirme yetkisine aykırı olduğu açıktır.

5-b) ANAYASANIN 5. MADDESİ YÖNÜNDEN :

Yasa koyucu gerekçesinde, vergi ve yargı uygulamalarında sorunlar doğurması nedeniyle, ilam vekalet ücretinden gelir vergisi kesintilerinin nasıl ve kimin tarafından yapılacağı konusunda bir yasal düzenleme getirerek, kişiler ve icra daireleri arasında yaşanan bir sorunu ortadan kaldırmayı amaçlamasına karşın, amacına uygun olmayan bir biçimde, yargı kararları ile bir biçimde çözülmüş bir sorunu ortadan kaldırmak yerine yeni uyuşmazlıklar doğuracak bir yasal düzenlemeye gitmiştir.

Devletin temel organlarından olan yasama organı ve yürütme organı, getirdikleri ve yürürlüğü koydukları bu yasal düzenleme ile yetkilerini, Anayasanın 5. maddesinin, "Devletin

temel amaç ve görevleri, Türk milletinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü, ülkenin bölünmezliğini, Cumhuriyeti ve demokrasiyi korumak, kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddi ve manevi varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır." hükmüne aykırı olarak, toplumda uyuşmazlık doğuracak ve adalet ilkeleri ile bağdaşmayacak biçimde kullanmıştır.

İptali istenen yasal düzenlemede, yasa koyucunun ne demek istediği neyi amaçladığı konu hakkında bilgisi olanlarca anlaşılabile de, yasanın tam metni incelendiğinde, yasa koyucunun gerekçesinde belirtildiği amacın gerçekleşmesini sağlayabilecek bir düzenleme getiremediği gibi yasanın, yasal düzenlemeden önceki durumdan daha sorunlu bir hukuki durum yarattığı görülmektedir.

Açıklamak gerekirse, iptali istenen yasal düzenlemenin yürürlüğe girmesinden sonra, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca gelir vergisi kesinti yapmakla sorumlu tutulan kişilerce, icra dosyasına ödeme yapılırken ilam vekalet ücreti ve icra vekalet ücretinden gelir vergisi ve katma değer vergisi kesintisi yapılmakta, bu nedenle takibe konu borç eksik ödenmektedir. Bu nedenle, getirilen bu yasal düzenleme, bir sorun çözmek yerine toplumda daha büyük sorunlara yol açmış ve başvuruya konu dava gibi şu anda hem alacaklı ve hem de borçlularınca, söz konusu düzenlemeden dolayı bir çok dava açılmış ve açılmaya devam edecektir.

Mahkemece kararlaştırılan ilam vekalet ücretinin avukat yönünden kazanç ve bu bağlamda gelir vergisi ödeme yükümlülüğü doğuracağı kabulü doğrultusunda, söz konusu ilam vekalet ücretinin Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesi uyarınca kaynaktan kesinti yapmakla sorumlu kişilerce doğrudan avukatın kendisine ya da aynı avukatça başlatılan icra takibine ödenmesinde, ödeyence kaynaktan kesinti yapılmasının en azından bu durumlarla sınırlı olarak her hangi bir hak ihlali doğurmayacağı, Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesi uyarınca kaynaktan kesinti yapmakla sorumlu kişilerce doğrudan avukatın kendisine ya da aynı avukatça başlatılan icra takibine ödenme sırasında, ödeyence kaynaktan kesinti yapılması durumunda, söz konusu gelir vergisi kesintisinin vergi sorumlusunca vergi dairesine bildirecek (stopaj beyannamesi vermesi) ve tahakkuk eden gelir vergisini ilgili vergi dairesine ödeyecek ve böylelikle vergi mükellefi olan avukat bu "kazancına" ilişkin gelir vergisi ödenmiş olacağından, ödenmenin kesintisiz olarak kendisine ödenen avukatın bu ödemeyi gelir vergisi beyannamesi ile bildirerek vergi dairesine ödemesi ile ödeme sırasında ödemeyi yapanca gelir vergisinin kaynak kesilerek vergi dairesine ödenmesi arasında, vergi mükellefi olan avukatın vergi yükümlülüğü yönünden her hangi sorun yaratmayacağı ileri sürülebilecektir.

Ancak, Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesi uyarınca kaynaktan kesinti yapmakla sorumlu kişilerce aynı avukatça başlatılan icra takibine ödenme sırasında, ödeyence kaynaktan kesinti yapılarak, icra dosyasına bu tutar kadar eksik ödeme yapılmasına karşın, kesintiyi yapan vergi sorumlusunun, bu kesintiyi vergi dairesine bildirmediği, vergi dairesince icra dosyasına söz konusu ödemedi gelir vergisini kesintisi yapıldığını bilme ve buna göre vergi sorumlusu yönünden tahakkuk işlemi yapma olasılığı bulunmadığından, kendisine gelir vergisi kesintisi yapılması nedeniyle eksik ödeme yapılmış olmasına karşın avukatın söz konusu gelir vergisinden dolayı yükümlülüğü sona ermeyecektir.

Bu nedenle, Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesi uyarınca kaynaktan kesinti yapmakla sorumlu kişilerce aynı avukatça başlatılan icra takibine ödenme sırasında, ödeyence kaynaktan

kesinti yapılmasına karşın vergi dairesine bildirmediği durumlarda, avukat kendisine, gelir vergisi kesintisi yapıldığı gerekçesi ile eksik bile söz konusu ödemeden dolayı gelir vergisi yükümlülüğü süreceğinden, icra dosyasına yapılan ödemeden dolayı yasa gereği vergi kesintisi yapılmış olmasına karşın, bu kesintinin vergi sorumlusunca bildirmemesi nedeniyle, bir kez daha gelir vergisi ödeme zorunda kalabilecek olup, bu avukatın mülkiyet hakkını zedeleyeceği açıktır.

Öte yandan, avukatın, kendisinin mükellefi olduğu gelir vergisinin Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesi uyarınca ödeyenece kaynaktan kesinti yapılmasına karşın bu kesintinin vergi sorumlusunca vergi dairesine bildirilip bildirilmediğini, ödenip ödenmediğini bilmesi olası olmadığı gibi avukatın bunu denetleme gibi bir yükümlülüğü de bulunmamaktadır.

Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesi uyarınca kaynaktan kesinti yapmakla sorumlu kişilerce aynı avukatça başlatılan icra takibine ödenme sırasında, ödeyence kaynaktan kesinti yapılmasına karşın her hangi bir nedenle vergi dairesine bildirmediği durumlarda, Vergi Usul Kanununun 11/3 maddesinin "Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma, taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar" hükmü karşısında, avukatın, gelir vergisinin ödenmemiş olması nedeniyle, vergi sorumlusunun kusurundan ya da ihmalden dolayı vergi dışında buna ilişkin cezalarla da karşı karşıya kalabileceği kuşkusudur.

Öte yandan, vergi düzenlemeleri ile, avukatlarca, icra müdürlüğünce kendilerine ödenen tutarlardan, ilam vekalet ücreti icra vekalet ücreti gibi gelir vergisine bağlı alacaklara ilişkin tahsil ettikleri tutarlara ilişkin serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğu getirilmiş olduğundan, vergi güvenliğini ortadan kaldıracak bir durum da söz konusu değildir.

Bu bağlamda, mahkemelerce karşı tarafa yükletilen vekalet ücretine karşılık icra dosyasına yapılacak ödemelerin Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesi kapsamına alınmasının vergi güvenliği açısından gerekli ve zorunlu olmadığı gibi icra dosyasına yapılan ödemelerin de kaynaktan kesinti yapılması gereken ödemeler kapsamına alınmasının kabul edilebilir başka bir gerekçesi de yoktur.

Kaldı ki, yasanın gerekçesinde avukatlara ait olan ve serbest meslek kazancına dahil edilmesi gereken vekalet ücretleri üzerinden, kimlerin kesinti yapmakla yükümlü olduğu konusuna açıklık getirmenin amaçlandığı belirtilmiş bu yasal düzenleme ile vergi güvenliğini sağlamak ya da başka bir amaç belirtilmemiştir.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, amacı vergi güvenliğini sağlamak bile olsa, bu amaç için yukarıda ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, bazı durumlarda elde edilmemiş bir kazancın vergilendirmesi ya da vergi mükellefine kaynağından kesilmiş bir gelir vergisini, vergi sorumlusunun ihmali ya da hatası nedeniyle, ödemek zorunda bırakacak sonuçlar doğurabilecek bir düzenleme getirilemeyeceği açıktır.

5- c) Sonuç;

Tüm bu açıklamalarımız doğrultusunda,

-Mahkemelerce, kendisine vekille temsil ettirene ödenmesine karar verilen ilam vekalet ücretinin, yargılama gideri niteliğinde olduğu, bu ilam vekalet ücretine ödemekle yükümlü olan kişi ile avukat arasında her hangi bir hizmet ilişkisini bulunmadığı, bu nedenle, ilam vekalet ücretinin, mahkeme kararı gereğince ödemesi gerekenlerce ister avukata ister müvekkile ödenmesinin, ücret ve dolayısıyla avukat yönünden kazanç oluşturmayaacağından, ödeme sırasında gelir vergisi doğmayacağı, bu nedenle anılan yasal düzenleme ile dolaylı olarak vergilendirildiği, söz konusu gelir vergisinin ancak, ödenen ilam vekalet ücretinin, asıl alacaklısı olan müvekkilce kendi aralarındaki vekalet sözleşmesi kapsamında, avukat hizmeti verdiği müvekkilince kendisine ödenmesi durumunda, kazanç olarak kabul edilebileceği bu aşamada gelir vergisinin doğacağı, bu nedenle; doğrudan müvekkiline ya da , müvekkilince ya da başka avukatınca başlatılan icra takip dosyasına karşı yanca ilam vekalet ücretine karşılık yapılmış olan ödemeler, aralarındaki vekalet ilişkisi ve Avukatlık Kanunun 164/son maddesi uyarınca kendisine ait olsa bile, avukata ödenmemiş olan ilam vekalet ücretinin, icra dosyasına yapılan ödeme sırasında "kazanç" olarak kabul edilemeyeceğinden bu aşamada vergilendirilemeyeceği, buna karşın getirilen yasal düzenlemenin, henüz edinilmemiş bir gelirin vergilendirilmesi sonucunu doğuracağı,

- Avukatın icra dosyasına ilam vekalet ücretine ilişkin olarak yapılan ödemeden vergi sorumlusunca yapılan gelir vergisi kesintisinin, vergi dairesine bildirilip bildirilmediğini ödenip ödenmediğini bilemeyeceği ve bu araştırma yükümlülüğü bulunduğu bu nedenle, vergi sorumlusunun her hangi bir nedenle kesintiyi bildirmemesi durumunda, kendi ücretinden kesilmiş ve vergi sorumlusunca vergi dairesine ödenmesi gereken gelir vergisini ödemek zorunda kalabileceği,

- Yasa koyucunun kendi gerekçesi ve amacına de aykırı olarak, ilam vekalet ücreti kendisini müvekkili ya da başka bir avukata ödenmesine vergi kesintisinin müvekkilce yapılması gereken durumlarını da kapsar biçimde, ilam vekalet ücretinin borçlusuna gelir vergisi kesintisi yapma sorumluluğu yüklediği,

- Yasa koyucunun, vergi ve yargı uygulamalarında sorunlar doğurması nedeniyle, ilam vekalet ücretinden gelir vergisi kesintilerinin nasıl ve kimin tarafından yapılacağı konusunda bir yasal düzenleme getirerek, kişiler ve icra daireleri arasında yaşanan bir sorunu ortadan kaldırmayı amaçlamasına karşın, amacına uygun olmayan bir biçimde, yargı kararları ile bir biçimde çözülmüş bir sorunu ortadan kaldırmak yerine yeni uyuşmazlıklar doğuracak bir yasal düzenlemeye gitmiş olması;

nedeniyle; 7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında kanunun 16. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesine ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere yasaya eklenen “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 vekalet ücretini (icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dâhil) ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılır.” yönündeki yasal düzenlemenin, Anayasanın 2. maddesinde, düzenlenmiş olan hukuk devleti ilkesi, Anayasanın 5. maddesindeki Devletin temel görevlerine; 35. maddesindeki düzenlenmiş olan mülkiyet hakkına ve Anayasanın 73. maddesindeki kişilerin vergi yükümlülüğüne ilişkin ilkelerine aykırı olarak Anayasanın 11. maddesinin açık hükmüne karşın kabul edilmiş ve yürürlüğe konulmuştur.

KARAR : Yukarıda açıklanan gerekçelerle

1-7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi İle Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı kanun Hükümünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında kanunun 16. maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunun 94. maddesine ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere yasaya eklenen “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 vekalet ücretini (icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dâhil) ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılır.” yönündeki yasal düzenlemenin, Anayasanın 2. maddesinde, düzenlenmiş olan hukuk devleti ilkesi, Anayasanın 5. maddesindeki Devletin temel görevlerine; 35. maddesindeki düzenlenmiş olan mülkiyet hakkına ve Anayasanın 73. maddesindeki kişilerin vergi yükümlülüğüne ilişkin ilkelerine aykırı görülen, yasa hükmünün somut norm denetimi yolu ile iptali için mahkememizce yanların istemi olmaksızın kendiliğinden Anayasa Mahkemesi'ne başvuruda BULUNULMASINA,

2-6216 sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Usulleri Hakkında Kanunun 40. maddesi ile Anayasa Mahkemesi İçtüzüğü'nün 46. maddesi uyarınca, başvuru ilişkin ara karar, dava dilekçesi, cevap dilekçesi, kurumlardan gelen yazı cevapları, bilirkişi raporu, tarafların diğer dilekçelerinin onaylı örnekleri ile dosyaya sunulan diğer belgelerin tarih sırasına göre başlıklar hâlinde sıralandığı dizi pusulası halinde (incelemeye esas olmak üzere dosya arasında bulunan kayıtların ve iş bu kararın onaylı birer örneğinin oluşturulacak dizi listesine bağlanılarak bir dosya halinde) Anayasa Mahkemesi'ne üst yazı ile GÖNDERİLMESİNE,

3- Yargılamada Anayasa Mahkemesi tarafından verilecek kararın BEKLENİLMESİNE,

Dosya üzerinden yanlar yokluğunda, karara karşı yasa yolu açık olmaksızın, karar verildi. ""