

Bilindiği üzere, 16.02.2021 tarih ve 31397 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “35 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” ile, KDV tevkifatı uygulamasında değişiklikler yapılmıştır.

Barolarımız ve meslektaşlarımızın söz konusu düzenlemeler karşısında yapması gereken işlemlerle ilgili olarak Birliğimize ulaşan soru ve görüş istemleri karşısında, aşağıdaki açıklamaların yapılmasının yararlı olacağı kanaatine varılmıştır:

1. Barolarımızın Dışarıdan Tedarik Ettikleri Hizmet Alımları :

KDV Genel Uygulama Tebliğinin “I/C-2.1.3.1/b” bölümünde sayılan belirlenmiş alıcılara yapılan bazı hizmetler ile, yine aynı Tebliğin “I/C-2.1.3.2.13” bölümünde sayılan alıcılara yapılan diğer tüm hizmetler KDV tevkifatına tabi tutulmuştur.

Anılan Tebliğin “I/C-2.1.3.4.1” bölümüne göre KDV dahil bedeli 1.000,00-TL’yi aşmayan hizmetlerde tevkifat yapılmamaktadır.

Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları da Tebliğin gerek “I/C-2.1.3.1/b” bölümünde, gerekse (01.03.2021 tarihinden itibaren) “I/C-2.1.3.2.13” bölümünde sayılan alıcılar arasındadır.

Bu itibarla; Barolarımızın dışarıdan temin ettiği ve KDV dahil 1.000,00-TL’yi aşan aşağıdaki hizmetler üzerinden belirtilen oranlarda KDV tevkifatı yapılması gerekmektedir:

| Hizmet Türü | Tevkifat Oranı | |
|--|--------------------|-------------------------|
| | 01.03.2021’e Kadar | 01.03.2021’den İtibaren |
| Yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik – mimarlık ve etüt-proje hizmetleri | 3/10 | 4/10 |
| Etüt, plan-proje, danışmanlık, denetim ve benzeri hizmetleri | 9/10 | 9/10 |
| Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri | 5/10 | 7/10 |
| Yemek servis ve organizasyon hizmetleri | 5/10 | 5/10 |
| İşgücü temin hizmetleri | 9/10 | 9/10 |
| Yapı denetim hizmetleri | 9/10 | 9/10 |
| Fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, çanta ve ayakkabı dikim işleri ve bu işlere aracılık hizmetleri | 5/10 | 7/10 |
| Spor kulüplerine reklam verme işlemleri | 9/10 | 9/10 |
| Temizlik, çevre ve bahçe bakım hizmetleri | 7/10 | 9/10 |
| Yük taşımacılığı hizmetleri | --- | 2/10 |
| Servis taşımacılığı hizmetleri | 5/10 | 5/10 |
| Her türlü baskı ve basım hizmetleri | 5/10 | 7/10 |
| Ticari reklam hizmetleri | --- | 3/10 |

| | | |
|---|-----|------|
| Yukarıda sayılanlar dışındaki tüm hizmetler | --- | 5/10 |
|---|-----|------|

2. Meslektaşlarımızın CMK Gereğince Görevlendirilmeleri Sonucu Ödenecek Avukatlık Ücretleri:

Bilindiği üzere, "Ceza Muhakemeleri Kanunu Gereğince Müdafî ve Vekillerin Görevlendirilmeleri ile Yapılacak Ödemelerin Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmelik" hükümlerine göre meslektaşlarımıza bu kapsamda yapılan ödemeler Adalet Bakanlığı bütçesinden karşılanmakta ve bu ödemeye dair serbest meslek makbuzları da ilgili Başsavcılık adına düzenlenmektedir.

Yukarıda belirtildiği üzere Tebliğin "I/C-2.1.3.2.13" bölümünde sayılan alıcılara yapılan ve KDV dahil 1.000,00-TL'yi aşan diğer tüm hizmetler KDV tevkifatına tabi tutulmuş olup, Adalet Bakanlığına bağlı Cumhuriyet Başsavcılıkları da anılan kurumlar arasında yer almaktadır.

Bu durumda, meslektaşlarımızca CMK kapsamında verilen ve tutarı KDV dahil 1.000,00-TL'nin üzerindeki müdafilik hizmetleri nedeniyle Cumhuriyet Başsavcılıkları adına düzenlenen serbest meslek makbuzlarının da KDV tevkifatı yapılarak düzenlenmesi gerekmektedir.

3. Meslektaşlarımızın Adli Yardım Kapsamında Görevlendirilmeleri Sonucu Ödenecek Avukatlık Ücretleri:

Türkiye Barolar Birliği Adli Yardım Yönetmeliği hükümlerine göre, meslektaşlarımızca adli yardım kapsamında verilen hizmetler karşılığı yapılan ödemeler Barolarımız tarafından yapılmaktadır.

Yukarıda belirtildiği üzere Tebliğin "I/C-2.1.3.2.13" bölümünde sayılan alıcılara yapılan ve KDV dahil 1.000,00-TL'yi aşan diğer tüm hizmetler KDV tevkifatına tabi tutulmuş olup, 01.03.2021 tarihinden itibaren Barolarımız da anılan kurumlar arasında yer almaktadır.

Bu durumda, anılan tarihten sonra meslektaşlarımızca adli yardım kapsamında verilen ve tutarı KDV dahil 1.000,00-TL'nin üzerindeki avukatlık hizmetleri nedeniyle Barolarımıza düzenlenen serbest meslek makbuzlarının da KDV tevkifatı yapılarak düzenlenmesi, Barolarımızın da tevkif ettikleri bu KDV'yi 2 Nolu KDV beyannamesi ile beyan etmeleri gerekmektedir.

4. Mahkemelerce ve İcra Müdürlüklerince Hükmedilen Karşı Yan Dava ve İcra Vekalet Ücretleri :

Bilindiği üzere KDV Genel Uygulama Tebliğinin I-B/4 bölümünde, mahkemelerce hükümlenen avukatlık ücretlerinin avukatlara intikal etmesi halinde, bu ödemeler için davayı kazanan (müvekkile) düzenlenecek serbest meslek makbuzlarında KDV gösterilmesi gerektiği belirtilmiş olup, uygulamada da karşı yan vekalet ücretleri üzerinden KDV hesaplanıp ödenmekte idi.

Öte yandan, 7194 sayılı Kanununun 16 ncı maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesine eklenen hükümlerle, karşı tarafa yükletilen vekalet ücretleri için tevkifatın müvekkil tarafından değil, ödemeyi yapan karşı yan tarafından yapılacağı öngörülmüştür.

Bu durumda, özellikle söz konusu düzenlemeden sonra karşı yan vekalet ücretlerinin “müvekkilden hizmet karşılığı tahsil edilen” bir ücret olarak nitelendirilemeyeceği ve bu nedenle KDV'ye tabi olmadığı düşünülmektedir.

Bu konuda Birliğimizce Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığından bir özelge talep edilmesi ve gelen cevabın Barolarımız ve meslektaşlarımızla paylaşılması planlanmaktadır.

Bununla birlikte, her ne kadar yeni yasal düzenleme ile uyumsuz görünse dahi KDV Genel Uygulama Tebliğindeki düzenlemede değişiklik yapılmadığından, Gelir İdaresi Başkanlığının karşı yan vekalet ücretlerinin KDV'ye tabi olduğu yönündeki uygulamasında ısrar edebileceği ihtimal dahilinde olup, bu konuda idare ile ihtilaf yaşamak istemeyen meslektaşlarımızın;

- Karşı yan vekalet ücretlerini borçludan tahsil etmelerini müteakip ödemeyi yapan borçlu adına düzenlenen serbest meslek makbuzlarında KDV'yi hesaplamaları,
- Ödemeyi yapan borçlunun KDV Genel Uygulama Tebliğinin “I/C-2.1.3.2.13” bölümünde sayılan kurumlardan (5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar, 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) olması ve borçlu tarafından talep edilmesi halinde makbuzda KDV tevkifatını göstermeleri,

Yerinde olacaktır.

Konuyla ilgili olarak Birliğimizce talep edilen özgelgenin alınmasına kadar geçecek süre için meslektaşlarımızın karşı yan vekalet ücretlerindeki KDV konusunu Vergi Yargısına taşıyabilecekleri de tabiidir.

5. Meslektaşlarımızın Yukarıda Sayılanlar Dışında Düzenleyecekleri Hangi Makbuzların Tevkifata Tabi Olduğu:

KDV Uygulama Genel Tebliğinin öteden beri yürürlükte olan ve 35 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile eklenen hükümleri bir arada değerlendirildiğinde, meslektaşlarımızın KDV tevkifatına tabi hizmetleri ve tevkifat oranları aşağıdaki tabloda ayrıntılı olarak gösterilmiş olup, bu kurumlar dışındaki hizmet alıcılarına düzenlenen makbuzlar tevkifat kapsamında değildir:

| Alıcı Grubu | Hizmet Türü | Tevkifat Oranı |
|--------------------|--------------------|-----------------------|
|--------------------|--------------------|-----------------------|

| | | |
|--|--|------|
| 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar, | Danışmanlık hizmetleri | 9/10 |
| | Diğer avukatlık ve arabuluculuk hizmetleri | 5/10 |
| Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları | Danışmanlık hizmetleri | 9/10 |
| | Diğer avukatlık ve arabuluculuk hizmetleri | 5/10 |
| Döner sermayeli kuruluşlar | Danışmanlık hizmetleri | 9/10 |
| | Diğer avukatlık ve arabuluculuk hizmetleri | 5/10 |
| Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları | Danışmanlık hizmetleri | 9/10 |
| | Diğer avukatlık ve arabuluculuk hizmetleri | 5/10 |
| Bankalar | Danışmanlık hizmetleri | 9/10 |
| | Diğer avukatlık ve arabuluculuk hizmetleri | 5/10 |
| Sigorta ve reasürans şirketleri | Danışmanlık hizmetleri | 9/10 |
| | Diğer avukatlık ve arabuluculuk hizmetleri | 5/10 |
| Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları | Danışmanlık hizmetleri | 9/10 |
| | Diğer avukatlık ve arabuluculuk hizmetleri | 5/10 |
| Kalkınma ajansları | Danışmanlık hizmetleri | 9/10 |
| | Diğer avukatlık ve arabuluculuk hizmetleri | 5/10 |
| İl Özel İdareleri ve bunların teşkil ettikleri birlikler | Danışmanlık hizmetleri | 9/10 |
| | Diğer avukatlık ve arabuluculuk hizmetleri | --- |
| Belediyelerin teşkil ettikleri birlikler | Danışmanlık hizmetleri | 9/10 |
| | Diğer avukatlık ve arabuluculuk hizmetleri | --- |

| | | |
|---|--|------|
| Köylere hizmet götürme birlikleri | Danışmanlık hizmetleri | 9/10 |
| | Diğer avukatlık ve arabuluculuk hizmetleri | --- |
| Sendikalar ve üst kuruluşları | Danışmanlık hizmetleri | 9/10 |
| | Diğer avukatlık ve arabuluculuk hizmetleri | --- |
| Vakıf üniversiteleri | Danışmanlık hizmetleri | 9/10 |
| | Diğer avukatlık ve arabuluculuk hizmetleri | --- |
| Mobil elektronik haberleşme işletmecileri | Danışmanlık hizmetleri | 9/10 |
| | Diğer avukatlık ve arabuluculuk hizmetleri | --- |
| Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri | Danışmanlık hizmetleri | 9/10 |
| | Diğer avukatlık ve arabuluculuk hizmetleri | --- |
| Kamu iktisadi teşebbüsleri (KİK, İDT) | Danışmanlık hizmetleri | 9/10 |
| | Diğer avukatlık ve arabuluculuk hizmetleri | --- |
| Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar | Danışmanlık hizmetleri | 9/10 |
| | Diğer avukatlık ve arabuluculuk hizmetleri | --- |
| Türkiye Varlık Fonu ve alt fonlara devredilen kuruluşlar | Danışmanlık hizmetleri | 9/10 |
| | Diğer avukatlık ve arabuluculuk hizmetleri | --- |
| Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar | Danışmanlık hizmetleri | 9/10 |
| | Diğer avukatlık ve arabuluculuk hizmetleri | --- |
| Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler | Danışmanlık hizmetleri | 9/10 |
| | Diğer avukatlık ve arabuluculuk hizmetleri | --- |

| | | |
|---|--|------|
| Payları Borsa İstanbul (BİST) A.Ş.'nde işlem gören şirketler | Danışmanlık hizmetleri | 9/10 |
| | Diğer avukatlık ve arabuluculuk hizmetleri | --- |
| Yatırım ajansları | Danışmanlık hizmetleri | 9/10 |
| | Diğer avukatlık ve arabuluculuk hizmetleri | --- |

Kamuoyunda, KDV Genel Uygulama Tebliğinin "I/C-2.1.3.2.2. Etüt, Plan-Proje, Danışmanlık, Denetim ve Benzeri Hizmetler" bölümündeki "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." ifadesinden hareketle, danışmanlık dışındaki avukatlık ve arabuluculuk hizmetlerinin hiçbir şekilde tevkifata tabi olmayacağı yönünde değerlendirmeler yapıldığı görülmektedir. Ancak söz konusu açıklamanın (yer aldığı bölüm itibariyle) danışmanlık hizmetlerindeki 9/10 oranındaki tevkifat için yapıldığı, Tebliğin "I/C-2.1.3.13. Diğer Hizmetler" bölümündeki 5/10 oranındaki tevkifatın hizmet bakımından bir istisnası olmadığı, nitekim Gelir İdaresi Başkanlığınca verilen bir özelgede de arabuluculuk hizmetlerinin de bu kapsamda tevkifata tabi tutulacağı belirtilmiş göz önüne alındığında¹, Tebliğin "I/C-2.1.3.13. Diğer Hizmetler" bölümündeki alıcılara verilen her türlü avukatlık ve arabuluculuk hizmeti için 5/10 oranında tevkifat yapılmasının yaptırımla karşılaşılmasını engellemek bakımından yerinde olacağı düşünülmektedir.

Türkiye Barolar Birliği
Vergi Hukuku Komisyonu