

T.C.

DANIŞTAY

İÇTİHADİ BİRLEŞTİRME GENEL KURULU

E. 1995/1

K. 1996/1

T. 26.11.1990

• **DIŞ PROTEZCİLERİNİN SERBEST MESLEK FAALİYETİ**

• **SERBEST MESLEK FAALİYETİ ( Diş Protezciliği )**

193/m.2,65,69

1219/m.Ek.4,Ek.7

**ÖZET :** Diş protezcilerinin faaliyeti, gerçek usulde vergilendirilmesi gereken serbest meslek faaliyeti olduğu hakkında.

Diş protezciliği faaliyetini "ticari faaliyet" olarak kabul eden Danıştay Dördüncü Dairesinin 26.11.1990 gün ve E.1990/3149, K:1990/3365 sayılı, aynı faaliyeti "serbest meslek faaliyeti" olarak niteleyen Danıştay Üçüncü Dairesinin 15.12.1992 gün ve E:1991/3472, K: 1992/3870 sayılı kararları arasındaki aykırılığın içtihatların birleştirilmesi yolu ile giderilmesi ... tarafından istenmesi nedeniyle, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 39. maddesi uyarınca dosyanın Danıştay Başkanı tarafından havalesi üzerine, isteme konu olan kararlar ile yasal düzenlemeler incelendikten, raportör üyenin açıklamaları ile Danıştay Başsavcısının düşüncesi dinlendikten sonra gereği görüldü.

İsteme konu olan kararlar: Diş Protezciliği işiyle uğraşan davacının faaliyetinin serbest meslek faaliyeti sayılması nedeniyle adına 1990 takvim yılı için ikmalen salınan gelir vergisi, geçici vergi ile kesilen ağır kusur ve kusur cezalarına karşı açılan davayı; diş protezciliğinde şahsi mesai, ilmi veya mesleki ve uzmanlık unsurlarından çok sermaye unsurunun hakim olduğu, yapılan işde kullanılan ham ve yardımcı maddelerin makine ve mesleki bilgiye dayanarak el emeği ile diş protezine dönüştürüldüğü, faaliyetin imalat faaliyeti niteliğinde olduğu, bu nedenle de diş protezciliğinin ticari nitelikli bir faaliyet olduğunun kabulü gerektiği, bu durumda diş protezciliği işi ile uğraşan yükümlünün, serbest meslek erbabı için kabul edilen hayat standardı göstergelerine göre vergilendirilmesinin mümkün olmadığı, gerekçesiyle kabul ederek cezalı tarhiyatı terkin eden vergi mahkemesi kararı; Danıştay 3. Dairesinin 15.12.1992 gün ve E:1991/3472, K:1992/3870 sayılı kararı ile "193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde; serbest meslek faaliyeti, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması şeklinde tanımlandığı, öte yandan aynı kanunun 69. maddesinde de; ebeler, sünnetçiler, sağlık memurları, arzuhalçiler ve gerçek kazançlarının tespitinde zorluk bulunmasından dolayı Maliye Bakanlığınca tayin edilecek olan ve mesleklerinin ifası yüksek tahsili icap ettirmeyen benzeri serbest meslek erbabının safi kazançlarının götürü olarak tespit olunacağı hüküm altına alınmış olup, maddenin 2361 sayılı Kanununun 48. maddesiyle değişik parantez içi hükmünde ise; bu madde hükmünün borsa ajan ve acentalarına, gümrük komisyoncularına, dava vekillerine, müşavirlere, diş protezcilerine, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip eden muakkiplere ve konser veren müzik sanatçılarında uygulanamayacağı belirtilmek suretiyle, yaptıkları iş serbest meslek faaliyeti

olarak kabul edilmekle birlikte, götürü usulden yararlanamayacaklarının açıkça sayıldığı, her ne kadar dış protezcilerinde, sermaye unsuru önemli bir yer tutmakta ise de, serbest meslek kazancını tanımlayan 65. madde hükmünde ifade edilen şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgi ve hatta ihtisas gibi unsurlar da aynı oranda önemli bir yer arzettiği, kaldı ki kanunkoyucu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 69. maddesinin ikinci fıkrası hükmüyle; aralarında dış protezcilerinin de bulunduğu ve mesleklerinin ifası yüksek tahsili icap ettirmeyen bir takım meslek gruplarını da içine alarak bunların yaptıkları işin esasen serbest meslek faaliyeti olduğu, ancak "götürü usulden yararlanamayacakları" kapsamında değerlendirilmesi gerektiği" gerekçesiyle bozulmuştur.

Dış protezciliği ile uğraşan ve bu nedenle 2. sınıf tacirler için hayat standardı esasında öngörülen tutarlara göre vergi ödeyen yükümlünün 1988 takvim yılında serbest meslek erbabı için tayin edilen hayat standardı tutarına göre adına ikmalen salınan gelir vergisi, geçici vergi ve fonlar ile kesilen kusur cezasını, dış protezciliği işinin ticari faaliyet olduğu gerekçesiyle kaldıran vergi mahkemesinin tek hakim kararına karşı vergi dairesi müdürlüğü tarafından yapılan itiraz başvurusunu, dış protezciliği işinin serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirilmesi sonucu bozulmasına karar veren bölge idare mahkemesi kararının, Danıştay Başsavcılığının 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümleri uyarınca kanun kararına temyizen bozulması istemi; Danıştay 4. Dairesinin 26.11.1990 gün ve E:1990/3149, K: 1990/3365 sayılı kararı ile "Uyuşmazlığın dış protezciliği faaliyetinde bulunan yükümlünün bu faaliyeti ticari kazanç mı, yoksa serbest meslek kazancı mı olduğunun belirlenmesine ilişkin bulunduğu, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ticari mahiyette olmayan işlerin bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasının serbest meslek faaliyeti olduğu, aynı kanunun 37. maddesinde de her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğunun hükme bağlandığı, adı geçen kanunun 202 sayılı Kanununun 34. maddesiyle değişik 69. maddesinin birinci fıkrasında ise ebeler, sünnetçiler, sağlık memurları ve arzuhalcilerin safi kazançlarının götürü olarak tespiti öngörülürken, 2361 sayılı Kanununun 48. maddesiyle değişik ikinci fıkrasında dış protezcilerinin götürü usulden yararlanamayacaklarının hükme bağlandığı, açıklanan kanun hükümleri ve dış protezciliği faaliyetinde, şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgi ve uzmanlık unsurlarından çok sermaye unsurunun hakim olması ve yapılan işte kullanılan ham ve yardımcı maddelerin makine ve mesleki bilgiye dayanarak el emeği ile dış protezine dönüştürülmekte olması karşısında, faaliyetin imalat faaliyeti niteliğinde bulunduğu, bu nedenle de dış protezciliğinin ticari nitelikli bir faaliyet olduğunun kabulü gerektiği, bu durumda, dış protezciliği ile uğraşan yükümlünün serbest meslek erbabı için kabul edilen hayat standardı göstergelerine göre vergilendirilmesi gerektiğinin kabulünde isabet bulunmadığı" gerekçesiyle kabul edilerek anılan karar bozulmuştur.

## KONU İLE İLGİLİ KANUN HÜKÜMLERİ

### 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu:

#### GELİRİN UNSURLARI

MADDE 2 - Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır:

- 1 - Ticari kazançlar;
- 2 - Zirai kazançlar;
- 3 - Ücretler;
- 4 - Serbest meslek kazançları;
- 5 - Gayrimenkul sermaye iratları;
- 6 - Menkul sermaye iratları;
- 7 - Sair kazanç ve iratlar;

Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, yukarıda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tesbitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır.

#### TİCARİ TARİFİ

MADDE 37 - Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı kazançlar ticari kazanç sayılır:

1. Maden, taş ve kireç ocakları, kum ve çakıl istihsal yerleri ile tuğla ve kiremit harmanlarının işletilmesinden;
2. Coberlik işlerinden;
3. Özel okul ve hastanelerle benzeri yerlerin işletilmesinden;
4. Gayrimenkullerin alım, satım ve inşa işleriyle devamlı olarak uğraşanların bu işlerinden;
5. ( 202 sayılı Kanunun 17. maddesiyle değişen şekli ) Kendi nam ve hesaplarına menkul kıymet alım-satımı ile devamlı olarak uğraşanların bu faaliyetlerinden
6. ( 202 sayılı Kanunun 17. maddesiyle değişen şekli ) Satın alınan veya trampa suretiyle iktisap olunan arazinin iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde parsellenerek bu müddet içinde veya daha sonraki yıllarda kısmen veya tamamen satılmasından; elde edilen kazançlar.

Kollektif ortaklıklarda ortakların, adi veya eshamlı komandit ortaklıklarda komandite ortakların ortaklık karından aldıkları paylar şahsi ticari kazanç hükmündedir. ( 66. madde hükmü mahfuzdur ).

Ticari kazanç, Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve bu kanunda yazılı gerçek ( Bilanço veya işletme hesabı esası ) veya götürü usullere göre tespit edilir.

Özel okul ve hastanelerle benzeri yerleri işleten serbest meslek erbabı, serbest meslek kazançlarını da işletmenin kayıtlarına ithal edebilirler.

## **SERBEST MESLEK IN TARİFİ**

MADDE 65 - ( 202 sayılı Kanunun 31. maddesiyle değişen şekli ) Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; 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 yapılmasıdır.

Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da, serbest meslek kazancıdır.

## **GÖTÜRÜ USUL**

MADDE 69 - ( 202 sayılı Kanunun 34. maddesiyle değişen madde ) Ebeler, sünnetçiler, sağlık memurları, arzuhalçiler ve gerçek kazançlarının tespitinde zorluk bulunmasından dolayı Maliye Bakanlığınca tayin edilecek olan ve mesleklerinin ifası yüksek tahsili icap ettirmeyen benzeri serbest meslek erbabının safi kazançları götürü olarak tespit olunur.

( 2361 sayılı Kanunun 48. maddesiyle değişen fıkra )

( Bu madde hükmü borsa ajan ve acentalarına, gümrük komisyoncularına, dava vekillerine, müşavirlere, dış protezcilerine, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip eden muakkiplere ve konser veren müzik sanatçılara şamil değildir ).

( 2361 sayılı Kanunun 48. maddesiyle eklenen fıkra )

Safi kazançların götürü usulde tespit ve vergilendirilmesinde 46. maddede belirtilen ( 47 ve 48. maddelere yapılan atıflar hariç ) usul ve esaslar uygulanır.

## **6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu:**

### **TİCARİ İŞLETME**

I - Umumi olarak

MADDE 11 - Ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen diğer müesseseler, ticari işletme sayılır.

II - Ticarethane ve fabrika

MADDE 12 - Aşağıda yazılı veya mahiyetce bunlara benzeyen işlerle uğraşmak üzere kurulan müesseseler, ticarethane sayılır.

1 - Menkul malların satılmak veya kiraya verilmek üzere tedariki ve bunların aynen veya başka bir şekile sokularak satılması yahut kiraya verilmesi;

2 - Kıymetli evrakın satılmak üzere tedariki ve bunların satılması;

3 - Her çeşit imal veya inşa;

4 - Madencilik;

5 - Matbaacılık, gazetecilik ve kitapçılık. yayın, ilan ve istihbarat;

6 - Tiyatro, sinema, otel, han ve lokanta gibi umumi mahaller, hususi mektep ve hastane ve açık satış yerlerinin işletilmesi;

- 7 - Umumi mağazalar ve sair depo ve ambarların işletilmesi;
- 8 - Borsa ve kambiyo işleri, sarraflık, bankacılık;
- 9 - İhtimai sigortalar hariç olmak üzere sigortacılık;
- 10 - Kara, deniz ve havada, nehir ve göllerde yolcu ve eşya taşımak;
- 11 - Su, gaz ve elektrik dağıtma, telefon ve radyo ile haberleşme ve yayın;
- 12 - Acentalık, tellallık, komisyonculuk vesair bütün tavassut işleri.

Fabrikacılık, ham madde veya diğer malların makine yahut sair teknik vasıtalarla işlenerek yeni veya değerli mahsuller vücuda getirilmesidir.

11.4.1928 tarih ve 1219 sayılı Tababet ve Şuabatı Sanatlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun:

( 14.6.1989 gün ve 3575 sayılı Kanunla eklenen maddeler:

EK MADDE 4 - Diş protez teknisyenliği, diş hekim eliyle hastadan elde edilen ölçü, model ve kayıtlar üzerinde, meslek bilgisinin gerektirdiği kurallara bağlı kalarak ve diş hekiminin vereceği bilgilerle istekler dikkate alınarak, ağız protezleri, çene yüz protezleri, ortodontik aygıtlar yapmak ve gerektiğinde yapılmış protezlerle aygıtları onarmak işlemleri ile sınırlıdır.

EK MADDE 7 - Diş protez teknisyenleri; sahip oldukları diploma veya belgelerin hak kazandırdığı unvanlardan başkalarını kullanamazlar, hastalarla doğrudan doğruya mesleki ilişkiye giremezler, laboratuvarlarında münhasıran diş kliniklerinde kullanılması gereken araç ve gereçleri bulunduramazlar, Ek 4. maddenin belirlediği sınırlar dışında herhangi bir çalışma yapamazlar, tavsiyede bulunamazlar.

Danıştay Başsavcısı S.C.'nin Düşüncesi: Diş protezciliği faaliyetini "ticari faaliyet" olarak değerlendiren Danıştay Dördüncü Dairesinin 26.11.1990 günlü ve E:1990/3149, K:1990/3365 sayılı kararı ile, sözü edilen faaliyeti "serbest meslek faaliyeti" olarak niteleyen Danıştay Üçüncü Dairesinin 15.12.1992 günlü ve E:1991/3472, K:1992/3870 sayılı kararları arasındaki aykırılığın içtihatların birleştirilmesi yoluyla giderilmesine ilişkin olarak ... tarafından yapılan başvuru üzerine, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 39. maddesi gereğince düşünce alınmak üzere başsavcılığımıza gönderilen dosya incelendi:

Diş protezciliği işiyle uğraşan yükümlüye 1988 takvim yılında serbest meslek kazancı defteri yerine işletme hesabı esasına göre defter tuttuğu için hayat standardı esasına göre ikmalen salınan gelir vergisi, geçici vergi ve fonlar ile kesilen kusur cezasını, diş protezciliği işinin ticari faaliyet olduğu gerekçesiyle kaldıran Eskişehir Vergi Mahkemesinin tek hakimle verdiği kararına vergi dairesi müdürlüğü tarafından yapılan itiraz üzerine diş protezciliği işini serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirmek suretiyle söz konusu kararı bozan Eskişehir Bölge İdare Mahkemesi kararına karşı Danıştay Başsavcılığınca 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51. maddesi uyarınca yapılan kanun yararına temyiz istemi; Danıştay Dördüncü Dairesinin 26.11.1990 günlü ve E:1990/3149, K:1990/3365 sayılı kararıyla kabul edilerek, diş protezciliğinin ticari nitelikli bir faaliyet olduğu gerekçesiyle anılan karar kanun yararına bozulmuştur. Danıştay Dördüncü Dairesinin, karar düzeltme yoluna gidilmeyerek kesinleşen Esas:1988/2547, Karar:1990/914 sayılı ve Esas: 1993/1327, Karar:1993/5714 sayılı kararlarında da diş protezciliği ticari faaliyet olarak nitelendirilmiştir.

Diş protezciliğiyle uğraşan diğer bir yükümlünün bu faaliyetinin serbest meslek faaliyeti olduğu iddiasıyla adına 1990 takvim yılı için ikmalen salınan gelir vergisi, geçici vergi ile kesilen ağır kusur ve kusur cezalarına karşı açılan davada ise; diş protezciliğinin ticari nitelikli bir faaliyet olduğunun kabulü gerektiği, bu durumda yükümlünün serbest

meslek erbabı için kabul edilen hayat standardı göstergelerine göre vergilendirilmesinin mümkün olmadığı gerekçesiyle cezalı tarhiyatı kaldıran Ordu Vergi Mahkemesi kararı: Danıştay Üçüncü Dairesinin 15.12.1992 günlü ve E:1991/3472, K:1992/3870 sayılı kararıyla ve diş protezciliği işinin serbest meslek faaliyeti sayılması gerektiği gerekçesiyle bozulmuştur.

Bu kararın, karar düzeltilmesi istemi henüz karara bağlanmadığından, kesinleşmediği belirlenmiş ise de, bu hususun Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 1989/4 sayılı kararı ile benimsenen görüşe göre konunun İçtihatları Birleştirme Kurulunca incelenmesine engel teşkil etmeyeceği düşüncesindeyiz.

Kaldı ki, Danıştay Üçüncü Dairesinin karar düzeltme istemleri de red edilmek suretiyle kesinleşmiş olan 12.3.1993 gün ve E:1992/2497, 2498 ve K:1993/1257, 1258 sayılı kararlarının da aynı yönde olduğu, dairenin henüz kesinleşme aşamasına gelmemiş başka kararlarında da diş protezciliğinin "serbest meslek faaliyeti" sayıldığı saptanmıştır.

Usul yönünden:

Danıştay Üçüncü ve Dördüncü Dairelerinin, aynı konuya ilişkin ve yukarıda sözü edilen kararları arasında aykırılık açık olduğundan Danıştay Kanunu'nun 39. maddesi uyarınca içtihadın birleştirilmesinin gerekli olduğu düşüncesindeyiz.

Esas yönünden:

İçtihadın birleştirilmesine konu kararlar arasındaki aykırılık, diş protezciliğinin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu yönünden ne tür bir faaliyet olduğu konusundaki değerlendirme farklılığından kaynaklanmaktadır.

Danıştay Dördüncü Dairesinin kararlarında, diş protezciliği "ticari faaliyet" sayılmasına karşın Danıştay Üçüncü Dairesi bu işi "Serbest meslek faaliyeti" olarak nitelirmektedir.

Bir faaliyetin, ticari mi yoksa serbest meslek faaliyeti mi olduğunun belirlenmesi için öncelikle bu faaliyetin özelliklerinin, nasıl icra edildiğinin ortaya konulması, yani tanımlanması ve varsa bu faaliyet için çizilen yasal çerçevenin belirlenmesi, daha sonra da 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunundaki ticari kazanç ve serbest meslek kazancına ilişkin hükümlerle birlikte konunun değerlendirilmesi gerekmektedir.

1928 yılında yürürlüğe girmiş olan 1219 sayılı Tababet ve Şuabatı Sanatlarının Tarzı İcrasına Dair Kanunda söz edilmeyen diş protez teknisyenleri ile ilgili düzenleme bu kanunda değişiklik yapılmasına ilişkin 14.6.1989 gün ve 3575 sayılı Kanunla yapılmıştır.

1219 sayılı Kanuna 3575 sayılı Kanunla eklenen Ek madde 4`de, diş protez teknisyenliği, diş hekimi eliyle hastadan elde edilen ölçü, model ve kayıtlar üzerinde, meslek bilgisinin gerektirdiği kurallara bağlı kalarak ve diş hekiminin vereceği bilgilerle istekler dikkate alınarak, ağız protezleri, çene yüz protezleri, ortodontik aygıtlar yapmak ve gerektiğinde yapılmış protezlerle aygıtları onarmak işlemleri ile sınırlı olarak tanımlanmış, Ek madde 7`de, diş protez teknisyenlerinin, sahip oldukları diploma veya belgelerin hak kazandırdığı unvanlardan başkalarını kullanamayacakları, hastalarla doğrudan doğruya mesleki ilişkiye giremeyecekleri, laboratuvarlarında münhasıran diş kliniklerinde kullanılması gereken araç ve gereçleri bulunduramayacakları, Ek 4. maddenin belirlediği sınırlar dışında herhangi bir çalışma yapamayacakları, tavsiyede bulunamayacakları kurala bağlanmıştır.

Kanundaki bu tanımlama ve sınırlamalara göre, diş protez teknisyenleri diş ve diş etleri rahatsızlığı olan hastalarla doğrudan mesleki ilişkiye girmeden, diş hekimlerince hastadan alınan ölçü, model ve kayıtlara göre ve diş hekiminin vereceği bilgi ve istekler

doğrultusunda, ağız protezleri, çene yüz protezleri, ortodontik aygıtlar yapmak ve gerektiğinde bunları onarmak suretiyle bir imal ve onarma işlemi gerçekleştirmektedirler. Başka bir anlatımla, diş protez teknisyenleri hastalarla hiç muhatap olmaksızın, ağız içlerinde hiçbir çalışma yapmaksızın, yani diş hekimliğine ilişkin klinik hizmetleri vermeksizin, imalat işinde kullanılan ham ve yardımcı maddelerden mevcut kalıplara göre damak yaparak, çoğu kez fabrikasyon olarak satın alınan ya da diş hekimi tarafından temin edilen dişleri ölçü ve modele uygun olarak, makine ve mesleki bilgiye dayanan el emeği ile damağa dizmek suretiyle siparişe uygun diş protezine dönüştürerek diş tabiplerine göndermektedirler.

Bu şekilde gerçekleştirilen bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti mi, yoksa ticari faaliyet mi olduğunun belirlenebilmesi için, Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç ve serbest meslek kazançlarına ilişkin hükümlerinin, işin bu niteliği de gözönüne alınarak irdelenmesi gerekmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde, serbest meslek faaliyeti 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 yapılması olarak tanımlanmıştır.

Aynı kanunun 69. maddesinde de, ebeler, sünnetçiler, sağlık memurları, arzuhalciler ve gerçek kazançlarının tesbitinde zorluk bulunmasından dolayı Maliye Baanlığınca tayin edilecek olan ve mesleklerinin ifası yüksek tahsili icap ettirmeyen benzeri serbest meslek erbabının safi kazançlarının götürü olarak tesbit olunacağı hükme bağlanmış olup, maddenin 2361 sayılı Kanunun 48. maddesiyle değişik parantez içi hükmünde ise, bu madde hükmünün, borsa ajan ve acentalarına, gümrük komisyoncularına, dava vekillerine, müşavirlere, diş protezlerine, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip eden mukakkiplere ve konser veren müzik sanatçılara uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Serbest meslek faaliyetinde ana unsur faaliyetin sermayeden çok şahsi mesaiye yani emeğe dayanmasıdır. Ancak bu emeğin bedeni emeğe değil ilmi veya mesleki bilgi veya ihtisasa dayanması gereklidir. Ayrıca 65. madde hükmünde, sermayeden çok şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan serbest meslek faaliyetinin ticari mahiyette yapılmaması da öngörülmektedir. Eğer bir serbest meslek faaliyeti ticari mahiyette yapılıyorsa ticari kazanç sayılmaktadır. Örneğin, önemli sermaye yatırımlarını ticari metod ve usulleri, ticari muhasebeyi gerektiren tahlil laboratuvarları, özel klinik ve hastaneler doktorlar tarafından da işletilse elde edilen gelirden sermayenin katkısı mesleki bilgi ve ihtisasa göre daha fazla olduğundan bu faaliyetler ticari faaliyet olarak kabul edilmektedir.

Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükme bağlanmış ancak ticari ve sınai faaliyetlerden ne anlaşılması gerektiği konusunda açık bir tanımlama yapılmamıştır. Buna karşılık Türk Ticaret Kanununda ticari ve sınai faaliyetler ticari işletmeye bağlı olarak tanımlanmıştır. Anılan kanunun 11. maddesinde ticarethane veya fabrika yahut ticari şekilde işletilen müesseselerin ticari işletme sayılacağı belirtilmiş, 12. maddesinde de bu maddede 12 bend halinde sayılan ve mahiyeti itibarıyla bunlara benzeyen işlerle uğraşmak için kurulan müesseselerin ticarethane sayılacağı öngörülmüş olup, 3 numaralı bendinde her çeşit imal ve inşa işlerine yer verilmiştir. Aynı maddenin son fıkrasında ise fabrikacılık "ham madde veya diğer malların makine yahut sair teknik vasıtalarla işlenerek yeni ve değerli mahsuller vücuda getirilmesidir" biçiminde tanımlanmıştır.

Ticaret Kanununa göre ticari işletme 12. maddede sayılanlardan ibaret değildir. Maddenin birinci fıkrasında, mahiyeti itibarıyla bunlara benzer işlerle uğraşmak üzere kurulan müesseseler de ticari işletme sayılmıştır. 13. maddede, bu konuya daha da açıklık getirilmek amacıyla "aşağıdaki işleri görmek üzere açılan bir müessesenin, işlerinin hacim ve

ehemmiyeti ticari muhasebeyi gerektirdiği ve ona ticari ve sınai bir müessesese şekil ve mahiyetini verdiği takdirde, bu müesseseler de ticari işletme sayılır" denildikten sonra 2 numaralı bendinde, esnaf veya güzel sanatlar erbabından birinin gerek bizzat, gerekse işçi çalıştırarak veya makine kullanarak eserler vücuda getirmesi ve bu eserleri satması durumu ayrıca zikredilmiştir.

Görüldüğü gibi, yukarıdaki hükümlerle ticari işletme ve ona bağlı ticari ve sınai faaliyet kavramları oldukça geniş tutulmaya çalışılmıştır. Türk Ticaret Kanununa göre ticari ve sınai işletme kapsamında sayılan faaliyetler sonucu sağlanan gelirler, Gelir Vergisi Kanununda da ticari kazanç sayılmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu ile Gelir Vergisi Kanunu'nun sözü edilen hükümlerinin birlikte incelenmesinden ticari ve sınai faaliyetin, kar sağlamak amacıyla yönelik olarak emek ve sermayenin ticari bir organizasyon içinde birleştirilmesi esasına dayandığı anlaşılmaktadır.

Gerek ticari kazanç, gerekse serbest meslek kazancı, sahibinin kendi nam ve hesabına yaptığı müstakil bir faaliyet ve organizasyondan doğmaktadır. Serbest meslek faaliyetinin genel tanımında şahsi mesainin, ilmi veya mesleki bilgi ve ihtisasın sermayeye hakimiyeti esaslı bir unsur olarak belirtilmekle beraber, bu faaliyetin ticari mahiyette olmaması koşulundan söz edilmek suretiyle ticari mahiyet arzeden bir faaliyette şahsi mesai veya mesleki bilgi ve ihtisasın ağırlığı ne olursa olsun artık bu unsurun fazlaca önem arzemediği ifade edilmektedir.

Diş protezciliği işinde, her meslekte olduğu gibi az veya çok mesleki bilgi ve ihtisasa dayalı şahsi mesaiye ihtiyaç olduğu bir gerçek ise de, sonuç itibarıyla gerçekleştirilen işin, oldukça fazla sermayeyi, ticari usul, metod ve muhasebeyi gerektiren ham ve yardımcı maddelerin satın alınması, bunların makine, araç, gereç yardımıyla ve el emeğiyle önce damak haline getirilmesi, sonra da hazır dişlerin monte edilmesi şeklinde daha çok sermaye unsuruna dayanan bir imal işi olduğu anlaşılmaktadır.

İmal işinin ticari faaliyet kapsamında olduğu konusunda bir kuşku bulunmamaktadır.

İçtihadın birleştirilmesine konu edilen kararlardan Danıştay Dördüncü Dairesine ait olan kararda, diş protezciliği faaliyetinde, şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgi ve uzmanlık unsurlarından çok sermaye unsurunun hakim olması ve yapılan işte kullanılan ham ve yardımcı maddelerin makine ve mesleki bilgiye dayanarak el emeği ile diş protezine dönüştürülmekte olması karşısında faaliyetin imalat faaliyeti niteliğinde bulunduğu, bu nedenle de diş protezciliğinin ticari nitelikli bir faaliyet olduğunun kabulü gerekeceği gerekçesine yer verilmiştir. Danıştay Üçüncü Dairesinin kararında ise, diş protezcilerinde sermaye unsurunun önemli bir yer tuttuğu kabul edilmekle birlikte, serbest meslek kazancını tanımlayan 65. madde hükmünde ifade edilen şahsi mesai veya mesleki bilgi ve ihtisas gibi unsurların da aynı oranda önemli bir yer arzettiği belirtildikten sonra, ayrıca kanun koyucunun, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 69. maddesinin 2361 sayılı kanunla değiştirilen ikinci fıkrası parantez içi hükmüyle aralarında diş protezcilerinin de bulunduğu ve mesleklerinin ifası yüksek tahsili icap ettirmeyen bir takım meslek gruplarının serbest meslek kazançlarında götürü usulden yararlanamayacaklar arasında sayılması yoluyla bunların yaptıkları işin esasen serbest meslek faaliyeti olduğunu kabul ettiği görüşüne dayanılmıştır.

1.1.1981 tarihinde yürürlüğe giren 2361 sayılı Kanunun 48. maddesiyle 193 sayılı Kanunun 69. maddesinde yapılan değişikliğe ilişkin gerekçede, Gelir Vergisi Kanunu'nun serbest meslek kazançlarında götürü usulü düzenleyen 69. maddesinin parantez içi hükmüne, hasılatlarının büyük boyutlara ulaştığı ve defter tutma yönünden yeterli bilgiye sahip oldukları gözlenen diş protezcilerinin ilavesiyle bunların gerçek usulde vergilendirilmelerinin sağlandığı belirtilmektedir. Gerekçede diş protezciliği işinin serbest meslek faaliyeti sayıldığı



konusunda bir açıklamaya yer verilmemiş olup, sadece hasılatlarının büyük boyutlara ulaştığından bahsedilmekle değişikliğin daha çok fiskal amaçla yapıldığı vurgulanmaktadır. Bu bakımdan Gelir Vergisi Kanunu'nun serbest meslek kazançlarında götürü usulü düzenleyen 69. maddesinin parantez içi hükmüne dış protezcilerinin ilave edilmiş olması, söz konusu faaliyetin niteliği itibarıyla aynı kanunun 65. ve 37. maddeleri hükümlerinde yer alan tanımlamalardan hangisinin kapsamına girdiği konusunda irdeleme yapılmasına engel değildir.

Nitekim, Danıştay Üçüncü Dairesi de söz konusu kararında, dış protezcilerinde sermaye unsuru kadar, şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgi ve hatta ihtisas gibi unsurların da aynı oranda önemli yer tuttuğunu vurguladıktan sonra kaldı ki diyerek 69. maddede yer alan hükmü destekleyici gerekçe olarak zikretmiştir.

Daha önce de değinildiği üzere 1219 sayılı Yasada 3575 sayılı Yasa ile 14.6.1989 tarihinde yapılan düzenleme ile dış protez teknisyenlerinin hastalarla doğrudan doğruya mesleki ilişkiye girmeleri yasaklanmış, ancak dış hekimi eliyle hastadan elde edilen ölçü, model ve kayıtlar üzerinde dış hekiminin vereceği bilgilerle istekler doğrultusunda, meslek ilgisinin gerektiği kurallara bağlı kalarak ağız protezleri, çene yüz protezleri, ortodontik aygıtlar yapabilecekleri ve gerektiğinde onarabilecekleri kabul edilmek suretiyle bu mesleğin imal ve onarma faaliyetleriyle sınırlı olduğu belirtilmiştir.

Mesleğin bu niteliği yanında, dış protez teknisyenlerinin 507 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Kanunu hükümlerine göre illerde kurulmuş olan Dış Teknisyenleri Odaları bünyesinde mesleki örgütlenmelerini gerçekleştirmiş oldukları, 3308 sayılı Çıraklık ve Meslek Eğitimi Kanunu hükümleri uyarınca Milli Eğitim Bakanlığı tarafından verilen "İşyeri Açma ve Ustalık Belgesi" ile faaliyetlerini sürdürdükleri, bu bakanlığın aynı yasa kapsamında açtığı çıraklık eğitimi merkezinde ve akşam sanat okullarının dış protez bölümünde eğitim gören çırakları, eğitim dönemi içinde çalıştırarak işlerin bir bölümünü bunlara yaptırdıkları da dikkate alındığında, dış protezciliği faaliyetinin, tamamen ticari organizasyon bünyesinde, şahsi mesai veya mesleki bilgi ve uzmanlık unsurlarından çok sermaye unsurunun hakim olduğu bir imalat faaliyeti şeklinde gerçekleştirildiği ve bu nedenle ticari faaliyet sayılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır.

Açıklanan neden ve gerekçelerle içtihadın, Danıştay Dördüncü Dairesinin 26.11.1990 gün ve E:1990/3149, K:1990/3365 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesinin uygun olacağı görüşündeyiz.

Yüksek Kurula saygı ile sunulur.

Konunun, İctihadın Birleştirilmesine Gerek Olup Olmadığı Yönünden İncelenmesi:

İctihadın birleştirilmesinden amaç, kararlar arasındaki aykırılıkları gidererek hukuki istikrarı sağlamaktır.

Kararlar arasındaki aykırılıktan söz edilebilmesi için, maddi olay ve hukuki dayanakların aynı olmasına karşın, aykırı kararlar verilmiş olması gerekmektedir.

"Dış protezciliği" faaliyeti, Danıştay 3. Dairesince "serbest meslek" faaliyeti, 4. Dairesince ise, "ticari faaliyet" olarak nitelendirilmiş ve dış protezcilerinin bu esasa göre vergilendirilmeleri kabul edilmiştir.

Aynı maddi olaylara dayanan ve aynı hukuki düzenlemelere göre karara bağlanması gereken uyuşmazlıkların farklı hükümlere bağlanmış olması nedeniyle sözü edilen kararlar arasındaki aykırılığın, 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nun 39. maddesi uyarınca içtihadların birleştirilmesi suretiyle giderilmesi gerektiğine oybirliğiyle karar verilerek işin esasının incelenmesine geçildi.

## KONUNUN ESAS YÖNDEN İNCELENMESİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun serbest meslek kazançlarını düzenleyen dördüncü bölümünde yer alan 65 inci maddesinde; serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisaşa dayanan ve ticari mahiyette olmıyan işlerin bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması şeklinde tanımlanmıştır.

Bu genel tariften hareketle dış protezciliğinin sermaye ağırlıklı bir imal işi, dolayısıyla ticari faaliyet olduğu sonucuna varmak mümkün değildir. Zira kanun 66 ncı maddesinde serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenleri serbest meslek erbabı olarak tanımladıktan sonra bu tanıma girmemekle beraber serbest meslek erbabına sermaye temini suretiyle elde edilen kazancı da serbest meslek kazancı saymıştır. Kaldı ki, dış protezciliği, sermayesi ne olursa olsun gerek düzenli ve disiplinli bir eğitim, gerekse usta-çırak ilişkisi sonucu elde edilmiş ilmi veya mesleki bilgi sahibi olunmadıkça ifa edilecek bir faaliyet değildir.

Esasen kanunkoyucu bu konuyu aynı bölümde yer alan 69 uncu maddede açık ve net bir biçimde hüküm altına almış bulunmaktadır. Bu madde de serbest meslek faaliyetinde götürü usule tabi olanlar belirtilmiştir.

Maddenin 1 inci fıkrası götürü usule tabi serbest meslek erbabını iki gruba ayırmıştır.

Birinci grupta, kazançları mutlak surette götürü usulde vergilendirilecek olan serbest meslek erbabı, ebeler, sünnetçiler, sağlık memurları ve arzuhalçiler olarak tek tek sayılmıştır.

İkinci grupta, gerçek kazançlarının tesbitinde günlük bulunan, mesleklerinin ifası yüksek tahsili icap ettirmiyen ve maddede sayılan serbest meslek erbabına benzerlik gösterenlerin safi kazançlarının götürü usulde tesbitinin Maliye Bakanlığınca tayin edileceği öngörülmüştür.

Maliye Bakanlığı, 2361 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce yayımladığı genel tebliğlerle bu meslek gruplarını belirlemiş ve 11 numaralı genel tebliğde de dış protezcilerini, kazançları götürü usulde vergilendirilecek serbest meslek erbabı arasında saymıştır.

Maddenin götürü usulden yararlanamıyacak olan serbest meslek erbabını belirleyen parantez içi hükmü 2361 sayılı Kanunun 48 inci maddesi ile değiştirilmiş ve borsa ajan ve acentaları, gümrük komisyoncuları, dava vekilleri, müşavirler, konser veren müzik sanatçıları, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticari ve mesleki işlerini takip eden muakkiplere dış protezcileri eklenmiştir.

Kanunun bu değişiklikle ilgili gerekçesi aynen şöyledir. ( Gelir Vergisi Kanunu'nun serbest meslek kazançlarında götürü usulü düzenleyen 69 uncu maddesinin parantez içi hükmüne, hasılatlarının büyük boyutlara ulaştığı ve defter tutma yönünden yeterli bilgiye sahip oldukları gözlenen dış protezcileri ilave edilerek bunların gerçek usulde vergilendirilmeleri sağlanmıştır. )

Kanunda genel tarif içine girmeyen hiç bir faaliyet türünün götürü usulden gerçek usule geçirildiği düşünülemez. Yani kanun koyucu dış protezcilerini serbest meslek faaliyetinin genel tanımı kapsamında kabul etmeseydi aynı bölüme dahil 69 uncu maddenin parantez içi hükmüyle kazançları götürü usulde tesbit edilemeyeceklerin arasında bu faaliyet türünü saymazdı.

2361 sayılı Kanunla yapılan bu değişikliklere ilişkin olarak, ilk anda doğabilecek tereddütleri önlemek amacıyla 31.1.1981 tarihinde 128 nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği yayımlanmıştır. Söz konusu tebliğin VI numaralı ve serbest meslek kazançları başlıklı

bölümünün b bendinde; "Gelir Vergisi Kanunu'nun 69 uncu maddesinde yapılan değişiklikle dış protezcileri götürü usulün kapsamından çıkarılarak, gerçek usulde vergiye tabi tutulmuşlardır. Bu nedenle, söz konusu serbest meslek erbabının 1981 takvim yılı ile ilgili olarak gerçek usulde vergilendirilmeye ilişkin her türlü mükellefiyetlerini yerine getirmeleri gerekmektedir." açıklamasına yer verilerek dış protezcilerinin faaliyetlerinin serbest meslek faaliyeti olduğu konusunda hiçbir yorum ve tereddüte meydan vermiyecek derecede açık bulunan yasal düzenleme bir kez daha tekrarlanmıştır.

Her ne kadar dış protezcilerinde sermaye unsuru önemli bir yer tutmakta ise de, serbest meslek kazancını tanımlayan 65 inci maddede ifade edilen şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgi ve hatta ihtisas gibi unsurlar da aynı oranda önemli bir yer tutmaktadır ve sermaye unsuru faaliyetin niteliğini değiştirmemektedir.

Kanun koyucu 69 uncu maddenin parantez içi hükmünde birlikte yer verdiği borsa ajan ve acentaları, gümrük komisyoncuları, dava vekilleri, müşavirler, dış protezcileri, konser veren müzik sanatçıları ve muakkipler arasında hiçbir ayırım yapmamış, dolayısıyla tümünü vergilendirme açısından aynı nitelikte görmüştür. Başka bir anlatımla, söz konusu hükümde yer alan diğer meslekler ne ise dış protezciliği de odur. Bunların içinden sadece dış protezciliğini, sermaye ağırlıklı olduğundan bahisle ticari faaliyet olarak nitelemeğe kanunun düzenleme biçimi ve hukuk mantığı açısından olanak yoktur.

Diğer taraftan Gelir Vergisi Kanununda 1.1.1981 tarihinden sonra bu konuda herhangi bir değişiklik yapılmadığına göre 1219 sayılı Tababet ve Şuabatı Sanatlarının Tarzı İcrasına Dair Kanunda 14.6.1989 tarih ve 3575 sayılı Kanunla yapılan değişiklik dış protezcilerinin vergilendirilmesi açısından herhangi bir etki yapmamaktadır. Aksine bu kanunla getirilen ek 4 üncü maddeye göre dış protez teknisyenliğinin mesleki bilginin gerektirdiği kurallara bağlı kalınarak yürütülecek bir faaliyet olduğu belirtilmek suretiyle bu meslek dalında mesleki bilginin önemi ve ağırlığı vurgulanmıştır.

**SONUÇ:** Yukarıdan beri açıklanan duruma göre: dış protezciliğinin, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 69 uncu maddesinde değişiklik yapıldığı, 1.01.1981 tarihine kadar götürü usulde, bu tarihten itibaren de anılan maddenin açık hükmü gereği gerçek usulde vergilendirilmesi gereken serbest meslek faaliyeti olduğu ortaya çıkmaktadır.

Bu nedenle, İçtihadın, dış protezciliği faaliyetini serbest meslek faaliyeti olarak niteleyen Danıştay Üçüncü Dairesinin 15.12.1992 gün ve E:1991/3472, K:1992/3870 sayılı kararı doğrultusunda birleştirilmesine 29.2.1996 gününde üye tam sayısının salt çoğunluğu ile karar verildi.

### **AYRIŞIK OY**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 37. maddesinde ticari kazanç "Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazanç" olarak tanımlanmıştır.

Emek ile sermayenin birlikte iktisadi faaliyette kullanılması sonucu elde edilen gelirler, ticari kazançtır.

Ticari kazanç olayında, belirleyici unsur, genellikle belli bir sermayenin yatırıma yönelik olarak kullanılmasıdır. Sermaye birinci, emek ve uzmanlık ikinci planda kalmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65. maddesinde; "serbest meslek kazancı, hertürlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlardır." şeklinde tanımlanmıştır. Serbest meslek faaliyeti, sermayeden çok kişisel çalışmaya, ilmi ya da mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari özellikte olmayan işlerin, herhangi bir işverene tabi olmaksızın, kişisel sorumluluk altında, kişinin kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.

Bir faaliyetin, serbest meslek faaliyeti sayılabilmesi için; faaliyetin sermayeden çok kişisel çalışmaya, ilmi veya mesleki bilgi ve ihtisasa dayanması gerekir. Bu unsur, serbest meslek faaliyetini, ticari faaliyetten ayıran en önemli özelliktir. Serbest meslek faaliyeti sonucu elde edilen kazançlarda sermayenin ya hiç katkısı yoktur veya çok azdır. Serbest meslek faaliyetinin yapılmasında, sermaye kullanılması, faaliyetin niteliğini değiştirmez.

Faaliyetin, belli bir işverene tabi olmaksızın kişisel sorumluluk altında, kendi nam ve hesabına yapılması ve bu faaliyetin devamlı ( sürekli ) olması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 69. maddesinde, serbest meslek faaliyetinde bulunanlardan, kazançları götürü olarak tesbit edilecek olanlar belirlenmiştir. Sözü edilen maddenin 1. fıkrasında, kazançları kanunla götürü olarak tesbit edilenler ile kazançlarının tesbitinde güçlük bulunan ve mesleklerinin ifası yüksek tahsili gerektirmeyen serbest meslek erbabının götürü usule alınması konusunda Maliye Bakanlığına verilen yetki sonucu götürü usule tabi olanlar belirtilmiş, aynı maddenin 2. fıkrasında da ( 1.1.1981 tarihinde yürürlüğe giren 2361 sayılı Kanunun 48. maddesi ile değişmiştir. ) götürü usulden yararlanamayacak olanlar sayılmıştır.

Tababet ve Şuabatı Sanatlarının Tarzı İcraasına Dair Kanuna göre, diş protez teknisyenliğinin, diş hekimi eliyle hastadan elde edilen ölçü, model ve kayıtlar üzerinde, mesleki bilgisinin gerektirdiği kurallara bağlı kalarak ve diş hekiminin vereceği bilgiler ve istekleri göz önüne alarak, ağız protezleri, çene yüz protezleri, ortodontik aygıtlar yapmak ve gerektiğinde yapılmış protezlerle aygıtları onarmak işlemleri ile sınırlı olduğu öngörülmüş, diş protezcilerinin hastalarla doğrudan doğruya mesleki ilişkiye giremeyecekleri, laboratuvarlarında münhasıran diş kliniklerinde kullanılması gereken araç ve gereçleri bulunduramayacakları belirtilmiştir.

Sözü edilen kanun ile; diş protez teknisyenlerinin hastalarla doğrudan doğruya mesleki ilişkiye girmeleri önlenmiş, faaliyetin niteliği de, diş hekimi tarafından hastadan elde edilen ölçü, model ve kayıtlara dayanarak diş hekiminin vereceği bilgilere ve isteklerine göre, mesleki bilgi ve becerisi yardımı ile ağız protezleri, çene yüz protezleri, ortodontik aygıtlar yapmak veya gerektiğinde yapılmış protezleri ve aygıtları onarmak olarak belirlenerek, faaliyet sadece, imal ve onarma işi ile sınırlı tutulmuştur.

Bu duruma göre, diş protezciliği işinin daha çok sermaye unsuruna dayanan bir imal işi olduğu ve imal işinin de ticari faaliyet kapsamında bulunduğu konusunda kuşku bulunmamak gerekir.

Ayrıca imal olunan ürünün alıcısı doğrudan bunu kullanan değil, diş hekimidir. Dolayısıyla ortada ticari amaçlı bir faaliyet söz konusudur.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazançta götürü usule tabi olmanın özel şartlarını düzenleyen 48. maddesinde de "alım, satım işleri ile imal, inşa, tamir ve küçük sanat işlerinden" söz edilmek suretiyle "imal" işinin ticari bir faaliyet olduğu belirtilmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 69. maddesinin 2. fıkrasını değiştiren 2361 sayılı Kanunun gerekçesinde. "hasılatlarının büyük boyutlara ulaştığı ve defter tutma yönünden yeterli bilgiye sahip oldukları gözlenen diş protezcileri ilave edilerek, bunların gerçek usulde vergilendirilmelerinin" sağlanması istendiği açıklanmış, ancak diş protezciliği faaliyetinin niteliği konusunda bir açıklama getirilmemiştir. Bu nedenle 69. maddenin 2. fıkrasında parantez içinde yer alan hüküm, diş protezciliği faaliyetinin, niteliğinin irdelenmesine engel değildir.

Esasen diş protezciliğinin bu fıkra da yer alması müstehliklerle değil, sadece gerçek usulde vergilendirilen meslek mensuplarıyla alım-satım ilişkisinde bulduklarından,

işlemlerini belgeye dayandırmalarını sağlama zorunluğundan kaynaklanmaktadır. Ancak serbest meslek erbabına iş görebilen diş protezcilerinin götürü usulde vergilendirilmesinin önlenmek istenmesi nedeniyle, 69. maddenin ikinci fıkrasında yer alan meslek gurupları arasında gösterilmiş olması, işin niteliğine rağmen, serbest meslek erbabı sayılmasını gerektirmez.

Danıştay 13. Dairesinin 17.4.1979 gün ve E:1977/2928, K:1979/987 sayılı kararında da diş protezcilerinin faaliyetleri "ticari faaliyet" olarak değerlendirilmiştir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığının 16.4.1981 gün ve 1-2126/34935 sayılı ve ( 1.1.1981 tarihinde yürürlüğe giren 2361 sayılı Kanununun 48. maddesi ile 69. maddenin 2. fıkrasında yapılan değişiklikten sonra da ) 16.11.1987 gün ve 1-2126/35125 sayılı yazılarında, ( muktezalarında ) diş protez laboratuvarlarını işletenlerin bu faaliyetleri sonucu elde ettikleri kazançların; faaliyetin, mesleki bilgiden çok, sermayeye dayanmakta olması, yapılan işin bir imalat işi niteliğinde bulunması nedeniyle ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

**SONUÇ:** Diş protezciliği faaliyetinde, şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgi ve uzmanlık unsurlarından çok sermaye unsuru hakimdir. Yapılan işde kullanılan ham ve yardımcı maddelerin, makina ve mesleki bilgiye dayanarak, el emeği ile diş hekiminin vereceği bilgiler ve istekleri dikkate alınmak suretiyle diş protezine dönüştürülmektedir. Bu duruma göre, faaliyet imalat faaliyeti niteliğinde olup, dolayısıyla ticari bir faaliyettir.

Diş protez teknisyenleri, hasta ile doğrudan mesleki ilişkiye giremezler. İmal edilen ürünün alıcısı ise diş hekimidir. Bu kurala aykırı davranışta bulunanlar hakkında 1219 sayılı Kanun uyarınca cezai müeyyide uygulanır.

Ayrıca, diş protez teknisyenlerinin 507 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar Kanunu hükümlerine göre mesleki örgütlenmelerini gerçekleştirmiş olmaları, 3308 sayılı Çıraklık ve Meslek Eğitimi Kanunu hükümleri uyarınca, Milli Eğitim Bakanlığı tarafından verilen "İşyeri açma ve Ustalık Belgesi" ile faaliyette bulunmaları ve sağlık meslek liselerinin diş protez bölümünde öğrenim gören öğrencileri, işyerlerinde çalıştırdıkları göz önüne alındığında, diş protezciliği faaliyetinin ticari bir organizasyon içinde, şahsi mesai, mesleki bilgi ve uzmanlık unsurlarından çok sermaye unsurunun hakim bulunduğu bir "imalat" faaliyeti olduğu, bu nedenle diş protezciliği faaliyetinin ticari faaliyet niteliğinde bulunduğu sonucuna varılmıştır.

Bu nedenle, İçtihadın, diş protezciliği faaliyetini "ticari faaliyet" olarak niteleyen Danıştay 4. Dairesinin 26.11.1990 gün ve E:1990/3149. K:1990/ 3365 sayılı Kararı doğrultusunda birleştirilmesinin uygun olacağı görüşüyle karara karşıyız.