**T.C.**

**DANIŞTAY**

**VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU**

**ESAS NO:** 2021/492

**KARAR NO:** 2021/1263

**TEMYİZ EDENLER:** 1- (DAVACI) . Sendikası

**VEKİLİ:** Av. .

2- **(DAVALI)** . Bakanlığı - ANKARA

**VEKİLİ:** Av. .

**DİĞER DAVALI :** . Bakanlığı - ANKARA

**VEKİLLERİ:** Av. ., Av. .

**İSTEMİN KONUSU:** Danıştay Dördüncü Dairesinin 26/12/2019 tarih ve E:2016/18885, K:2019/10435 sayılı kararının temyizen incelenerek bozulması istenilmektedir.

**YARGILAMA SÜRECİ:**

**Dava konusu istem:** Dava, 14/02/2013 tarih ve 28559 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01/01/2013 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna Bağlı Sağlık Tesislerinde Görevli Personele Ek Ödeme Yapılmasına Dair Yönetmelik'in 11. maddesinin (1) ve (2) numaralı fıkralarındaki **"gelir vergisi ve"** ibaresinin iptali istemiyle açılmıştır.

**Danıştay Onbirinci Dairesinin 27/09/2016 tarih ve E:2016/7499, K:2016/3442 sayılı kararıyla, davanın görev yönünden reddi üzerine dosyanın gönderildiği Danıştay Dördüncü Dairesinin 26/12/2019 tarih ve E:2016/18885, K: 2019/10435 sayılı kararı:**

Dava konusu Yönetmelik'in 1. maddesinde, bu Yönetmelik'in amacı düzenlenmiş, 3. maddesinde ise Yönetmelik'in 04/01/1961 tarih ve 209 sayılı Sağlık Bakanlığına Bağlı Sağlık Kurumları ile Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun'un 5. maddesine dayanılarak hazırlandığı belirtilmiştir.

209 sayılı Kanun'un 5. maddesinde, döner sermaye gelirlerinden, döner sermayeli sağlık kurum ve kuruluşlarında görev yapan memurlar ve sözleşmeli personel ile açıktan vekil olarak atananlara mesai içi veya mesai dışı ayrımı yapılmaksızın ek ödeme yapılabileceği, sağlık kurum ve kuruluşlarında Bakanlıkça belirlenen hizmet sunum şartları ve kriterleri de dikkate alınmak suretiyle, bu ödemenin oranı ile esas ve usüllerinin; personelin unvanı, görevi, çalışma şartları ve süresi, hizmete katkısı, performansı, tetkik, eğitim-öğretim ve araştırma faaliyetleri ile muayene, ameliyat, anestezi, girişimsel işlemler ve özellik arz eden riskli bölümlerde çalışma gibi unsurların esas alınması ile Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine Sağlık Bakanlığınca çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği ve personele her ay yapılacak ek ödeme net tutarının, 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin ek 9. maddesi uyarınca kadro ve görev unvanı veya pozisyon unvanı itibarıyla belirlenmiş olan ek ödeme net tutarından az olamayacağı kurala bağlanmıştır.

Kanun maddesinde zikredilen 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin ek 9. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında; "*Aylıklarını 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ile 2914 sayılı Yükseköğretim Personel Kanununa göre almakta olan personele, 399 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye ekli (II) sayılı Cetvele dahil pozisyonlarda istihdam edilen sözleşmeli personele, subay, sözleşmeli subay, astsubay, sözleşmeli astsubay, sözleşmeli subay ve astsubay adayları ile uzman jandarma ve uzman erbaşlara, mali haklar kapsamında yapılan her türlü ödemeler dahil almakta oldukları toplam ödeme tutarı dikkate alınmak suretiyle aynı veya benzer kadro ve görevlerde bulunan personel arasındaki ücret dengesini sağlamak amacıyla, en yüksek Devlet memuru aylığına (ek gösterge dahil), ekli (I) sayılı Cetvelde yer alan kadro ve görev unvanlarına karşılık gelen oranların uygulanması suretiyle hesaplanan tutarda ek ödeme yapılır.*

*Ek ödemeye hak kazanılmasında ve bu ödemenin yapılmasında aylıklara ilişkin hükümler uygulanır. Bu maddeye göre yapılacak ek ödeme damga vergisi hariç herhangi bir vergiye tabi tutulmaz ve ilgili mevzuatı uyarınca ödenmekte olan zam, tazminat, ödenek, döner sermaye ödemesi, ikramiye, ücret ve her ne ad altında olursa olsun yapılan benzeri ödemelerin hesabında dikkate alınmaz."* hükmü yer almaktadır. Aynı maddede, birinci fıkra kapsamına giren personelden, 209 sayılı Kanun'un 5. maddesinin ikinci fıkrası kapsamında döner sermayeden ek ödeme yapılan personele, 209 sayılı Kanun'un 5. maddesinin ikinci fıkrasına göre ödeme yapılmaya devam edileceği ve bu personele ek 9. maddeye göre ayrıca ek ödeme yapılmayacağı belirtilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde, **ücretin**, işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olduğu, ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği, bu Kanun'un uygulanmasında, evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatlerin de ücret sayılacağı hükmüne yer verilmiştir.

193 sayılı Kanun'un "Müteferrik İstisnalar" başlıklı altıncı bölümünün "Ücretlerde" başlıklı 23. maddesi ve "Tazminat ve yardımlarda" başlıklı 25. maddesinde gelir vergisinden müstesna tutulan ücretler belirtilmiş, 94. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, hizmet erbabına yapılan ödemelerden tevkifat yapılması gerektiği, 98. maddesinde de, 94. madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri belli süreler içinde ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecbur oldukları düzenlenmiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'na göre, bir ödemenin ücret sayılabilmesi için, bir işyerinde bir işverene bağlı olarak çalışılması ve bunun karşılığında bir menfaat elde edilmesi gerekmektedir. Hizmet karşılığı yapılan ödeme nakit, ayın veya para ile temsil edilebilen menfaatler şeklinde olabilmektedir. Nitekim işveren tarafından ücretin farklı isimler altında farklı usullerle ödenmesi de yapılan ödemenin ücret olma niteliğini değiştirmeyecektir.

Buna göre döner sermaye ek ödemelerinin net performans puanına göre hesaplanıyor olması ve söz konusu ödemenin personelin unvanı, görevi, çalışma şartları ve süresi, hizmete katkısı, performansı, eğitim, öğretim, inceleme ve araştırma faaliyetleri ile yapılan muayene, tedavi, ameliyat, anestezi, girişimsel işlemler ve özellik arz eden riskli bölümlerde çalışma gibi unsurların esas alınarak belirleniyor olması bu ödemenin ücret olduğunu göstermektedir.

**Anılan Kanun hükümlerinin değerlendirilmesinden; sağlık personeline 209 sayılı Kanun kapsamında verilecek döner sermaye ek ödemelerinin 193 sayılı Kanun uyarınca ücret niteliğinde olduğu sonucuna varılmıştır. Zira gelir vergisinden istisna edildiğine ilişkin herhangi bir düzenleme de bulunmadığı dikkate alındığında döner sermaye ek ödemelerinden gelir vergisi kesintisinin yapılacağı açıktır.**

209 sayılı Kanun uyarınca, döner sermaye ek ödemelerinin taban tutarının belirlenmesinde atıf yapılan 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de, **kararname kapsamındaki personele yapılan ek ödemelerin vergiye tabi tutulmayacağı belirtilmiş ise de**bu gönderme, **ödemenin personelin pozisyonlarına göre asgari tutarının belirlenmesine yönelik olup 209 sayılı Kanun kapsamındaki personelin 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname kapsamına dahil edilmesi sonucu doğurmasına ve 209 sayılı Kanun kapsamındaki döner sermaye ek ödemelerinin, gelir vergisinden istisna tutulmasına hukuken olanak sağlamamaktadır.**

Vergilendirme alanında muafiyet ve istisna hükümlerinin yorum yoluyla genişletilmesi veya daraltılması Anayasal güvence ifade eden **verginin yasallığı ilkesi**ne aykırı düşeceğinden, öngörüldüğü kuralda veya Gelir Vergisi Kanunu'nda vergiden müstesna tutulmayan, gelirin unsurlarına dahil olan her türlü kazanç ve iradın vergilendirilmesi zorunludur.

Bu durumda; 193 sayılı Kanun uyarınca gelirin unsurlarından sayılan ücret niteliğinde olan ve istisna kapsamına girmeyen bir ödemenin, ilgili Yönetmelik hükümlerinde düzenlenmemiş olsa dahi, vergilendirileceği açık olduğundan; dava konusu 14/02/2013 tarih ve 28559 (mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren, Türkiye Kamu Hastaneleri Kurumuna Bağlı Sağlık Tesislerinde Görevli Personele Ek Ödeme Yapılmasına Dair Yönetmek'in 11. maddesinin (1) ve (2) numaralı fıkralarındaki **"gelir vergisi ve" ibaresinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.**

Daire bu gerekçeyle davayı reddetmiş, herhangi bir tutar belirtmeksizin davalı lehine vekalet ücretine hükmetmiştir.

**TEMYİZ EDENLERİN İDDİALARI:**

Davacı tarafından, 209 sayılı Kanun kapsamında ödenen döner sermaye ek ödeme tutarlarının 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin ek 9. maddesi uyarınca belirlenen ek ödeme net tutarlarının altında olamayacağı, ödenen ücretin 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin ek 9. maddesine tekabül eden kısmının, düzenleyici işlemin dava konusu edilen kısmıyla gelir vergisine tabi kılınmasının hukuka uygun düşmediği, ayrıca 193 sayılı Kanun'un 2. maddesinde sayılan gelir unsurları arasında döner sermaye gelirlerinin açıkça zikredilmediği, ek ödemenin gelir vergisinin konusuna girmemesinin döner sermayenin de gelir vergisine tabi olmayacağı sonucunu doğuracağı belirtilerek aksi yöndeki kararın bozulması gerektiği ileri sürülmektedir.

Davalı Hazine ve Maliye Bakanlığınca, kararda vekalet ücretine hükmedilmesine rağmen hükmedilen vekalet ücretinin miktarının belirtilmediği dolayısıyla kararın vekalet ücretine ilişkin hüküm fıkrasının bozulması veya düzeltilerek onanması gerektiği ileri sürülmektedir.

**TARAFLARIN SAVUNMASI:**

Davalı Sağlık Bakanlığı tarafından, düzenleyici işlemin dava konusu edilen kısmında hukuka aykırılık bulunmadığı belirtilerek davacının temyiz isteminin reddi gerektiği savunulmuştur.

Davalı Hazine ve Maliye Bakanlığı ve davacı tarafından cevap verilmemiştir.

**DANIŞTAY TETKİK HAKİMİ .'İN DÜŞÜNCESİ:**

Davacının temyiz isteminin reddi, davalı Hazine ve Maliye Bakanlığının, kararın vekalet ücretine ilişkin hüküm fıkrasına yönelttiği temyiz istemi üzerine davalı Hazine ve Maliye Bakanlığı adına, karar tarihinde yürürlükte olan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi'nde "Danıştay'da ilk derecede görülen duruşmasız davalar" için gösterilen 2.475,00 TL tutarında vekalet ücretine hükmedilmek üzere Kararın değinilen hüküm fıkrasının düzeltilerek onanması gerektiği düşünülmektedir.

**TÜRK MİLLETİ ADINA**

Karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Tetkik Hakiminin açıklamaları dinlendikten ve dosyadaki belgeler incelendikten sonra gereği görüşüldü:

**HUKUKİ DEĞERLENDİRME:**

Davacının temyiz istemi hakkındaki inceleme:

Dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçesi yukarıda açıklanan Daire kararının davanın reddine ilişkin hüküm fıkrası, aynı hukuksal nedenler ve gerekçe ile Kurulumuzca da uygun bulunmuş olup davacının temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar kararın sözü edilen hüküm fıkrasının bozulmasını gerektirecek nitelikte görülmemiştir.

Davalı Hazine ve Maliye Bakanlığının temyiz istemi hakkındaki inceleme:

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 6545 sayılı Kanun'un 22. maddesiyle değişik 49. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendinde, temyiz incelemesi sonunda, Danıştayın; kararda yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan maddi hatalar ile düzeltilmesi mümkün eksiklik veya yanlışlıklar varsa kararı düzelterek onayacağı hükmüne yer verilmiştir.

Danıştay Dördüncü Dairesinin kararının vekalet ücretine ilişkin hüküm fıkrasında ''Karar tarihinde yürürlükte bulunan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca TL vekalet ücretinin davacıdan alınarak davalı idareye verilmesine'' ibaresine yer verilerek davalı lehine vekalet ücretine hükmedildiği ancak herhangi bir miktar belirtilmediği görülmektedir.

Bu husus yeniden yargılama yapılmasına ihtiyaç duyulmayan düzeltilmesi mümkün eksiklik niteliğinde olduğundan, 02/01/2019 tarih ve 30643 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren ve Danıştay Dördüncü Dairesinin kararının verildiği tarihte yürürlük bulunan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi Genel Hükümleri'nin "Danıştay'da ilk derecede görülen duruşmasız davalar" için belirlediği 2.475,00 TL vekalet ücretinin davacıdan alınarak davalılara verilmesine hükmedilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla 2577 sayılı Kanun'un 6545 sayılı Kanun'un 22. maddesiyle değişik 49. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendi uyarınca, isteme konu kararın değinilen kısmının "Karar tarihinde yürürlükte olan Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca 2.475,00 TL vekalet ücretinin davacıdan alınarak davalılara verilmesine" şeklinde düzeltilmesi gerekmektedir.

**KARAR SONUCU:**

Açıklanan nedenlerle;

1- Davacının temyiz isteminin REDDİNE,

2- Danıştay Dördüncü Dairesinin 26/12/2019 tarih ve E:2016/18885, K:2019/10435 sayılı kararının davanın reddine ilişkin hüküm fıkrasının ONANMASINA,

3- Davalı Hazine ve Maliye Bakanlığının temyiz isteminin REDDİNE,

4- Dairenin temyize konu kararının, vekalet ücretine ilişkin hüküm fıkrasının DÜZELTİLEREK ONANMASINA,

5- Davacıdan daha önce yatırılan . TL temyiz karar harcı mahsup edilmek suretiyle 492 sayılı Harçlar Kanunu'nun ilgili hükümleri ve Kanun'a ek (3) sayılı Tarife uyarınca maktu harç alınmasına,

13/10/2021 tarihinde oybirliğiyle kesin olarak karar verildi.