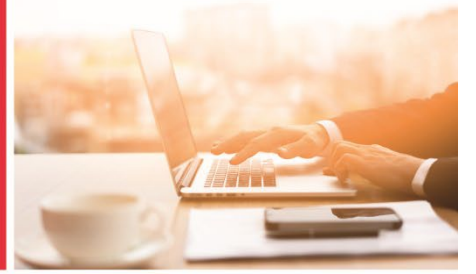


DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 06.06.2022
Duyuru No : 2022/065
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI
DERGİSİ-Haziran 2022

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

HEKİM KAZANÇLARININ NİTELİĞİ SORUNU KANUN DEĞİŞİKLİĞİ İLE ÇÖZÜLMÜŞTÜR

ÖZET:

Hekimler tarafından elde edilen gelir duruma göre ücret veya serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmektedir.

Serbest meslek makbuzu düzenlenmek suretiyle belgelenen hekim gelirlerinin ücret niteliğinde olduğunu yani bordro üzerinden vergilenmesi gerektiği iddiasıyla cezalı tarhiyatlar yapılmaktaydı.

Bu konu ile ilgili yazımızda ¹ bu tarhiyatları doğru bulmadığımızı, hekim ücretlerinin serbest meslek makbuzu ile belgelenmesinin hiçbir kriter aranmaksızın kabul edilmesi gerektiği görüşünde olduğumuzu belirtmiştik.

Bir kanun değişikliği yapılarak hekimlerin ve tıp uzmanlarının,

¹ Vergi Dünyası Dergisinin Temmuz 2021 sayısında yayımlanan “HEKİMLEF GELİRİ DEĞİL ÜCRET GELİRİ ELDE ETTİĞİ HALLER İLE İLGİLİ ÖZELGE VE GÖRÜŞME” yazımız. (www.denet.com.tr/yayinlarimiz/makaleler/mehmetmac/2021)
DENET DUYURU
Sayı : 2022/065

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2021 yılında 11,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.728 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 97.292 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

- İsterlerse iş akdi yaparak ücretlerini bordro üzerinden (personel sıfatı ile) alabilecekleri,
- İsterlerse iş akdi yapmayıp, hizmetlerinin bedelini serbest meslek makbuzu düzenleyerek tahsil edebilecekleri

hükme bağlanmıştır.

Bahsi geçen kanun değişikliğinden önceki dönemler hakkında da aynı anlayışla hareket edilmesi gerektiğini düşünüyoruz.

ANAHTAR KELİMELER:

Hekim, tıp uzmanı, 7394 sayılı Kanun, ücret, serbest meslek kazancı, SGK, stopaj, sağlık kuruluşu, 5510 sayılı Kanun ek madde 10, GVK madde 66.

1. HEKİMLERİN VE TIP UZMANLARININ GELİRLERİNİ HERHANGİ BİR KRİTER ARANMAKSIZIN SERBEST MESLEK MAKBUZU İLE BELGELEME İMKANI GETİREN KANUN DEĞİŞİKLİĞİ:

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) serbest meslek erbabını tanımlayan 66 ncı maddesine aşağıdaki 6 nolu bent eklenmiştir. ²

“6. 5510 sayılı Kanunun ek 10 uncu maddesi uyarınca anılan Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında; sigortalı sayılan hekimler ile tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan kişiler;”

Bu yeni hükme göre, bir hekim veya tıp uzmanının elde ettiği gelir, SGK açısından 5510 sayılı Kanun'nun 4/b maddesi kapsamında ise, diğer kriterlere bakılmaksızın bu gelir serbest meslek kazancı sayılacaktır.

Geçmişte hekim gelirlerinin ücret mi, yoksa serbest meslek kazancı mı olduğu konusunda SGK mevzuatı açısından da tereddütler olmuş hatta bazı sağlık kuruluşları, serbest meslek makbuzu düzenleyen doktorların bordro üzerinden ücretlendirilmeleri ve SGK primlerinin 4/a maddesi uyarınca beyanı gerektiği iddiası ile suçlanmışlardı.

² 7394 sayılı Kanun'nun 2 nci maddesi ile GVK'nun 66 ncı maddesine eklenen 6 nolu bent 15 Nisan 2022 tarih ve 31810 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yayım gününde yürürlüğe girmiştir.

Bu sorun, 5510 sayılı Kanuna ek 10 uncu madde eklenmek suretiyle 7 yıl önce çözülmüştü.³

Yeni düzenleme ile hekimlerin ve tıp uzmanlarının gelirlerinin niteliği konusunda SGK açısından 7 yıl önce kanunla benimsenmiş anlayış GVK açısından da kanun ile kabul edilmek suretiyle benimsenerek bu iki mevzuat arasında paralellik sağlanmıştır.

Buna göre, bir hekimin veya tıp uzmanının elde ettiği gelir SGK açısından 5510 sayılı Kanun'un 4/b maddesi kapsamında ise GVK açısından da bu gelir serbest meslek kazancı olarak kabul edilecek yani ücret olarak vergilenmesi gerektiği iddia edilemeyecektir.

5510 sayılı Kanun ek 10 uncu maddesinde şu hükme yer verilmiştir;

“Şirket ortağı olan veya mesleğini serbest olarak icra eden hekimler ile tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan kişiler, özel hukuk kişileri ve/veya vakıf üniversitelerine ait sağlık kurum ve kuruluşları bünyesinde hizmet vermeleri hâlinde sözleşmelerinde aksine bir hüküm bulunmadıkça bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında sigortalı sayılır.”

Görüldüğü gibi hekimler ve tıp uzmanları 2015 yılından beri iş akdi yapmadıkları sürece 5510 sayılı Kanun'nun 4/b maddesi kapsamında sigortalı olabilmektedirler.

GVK'nun 66 ncı maddesine eklenen 6 nolu bentteki atıf uyarınca **hekimlerin ve tıp uzmanlarının geliri SGK açısından 4/b maddesi kapsamında sayılıyorsa, GVK açısından da, tüm kriterler ücret tanımına uyuyor olsa bile bu gelirler serbest meslek kazancı sayılacaktır.**

2. KANUN DEĞİŞİKLİĞİNDEN ÖNCEKİ DÖNEMLER HAKKINDA YORUM YAPILIRKEN, BU DEĞİŞİKLİK İLE ORTAYA KONAN ANLAYIŞ ESAS ALINMALIDIR:

Yukarıda açıkladığımız gibi 7394 sayılı Kanun ile GVK'nun 66 ncı maddesine eklenen 6 nolu bent, hekim ve tıp uzmanları tarafından elde edilen gelirlerin, ücret geliri mi yoksa serbest meslek kazancı mı olduğu yönündeki tartışmaları 16 Nisan 2022 tarihinden itibaren sona erdirmiş olup, bu tarihten sonra hizmet bedelinin serbest meslek makbuzu ile belgelendiği tüm durumlarda, söz konusu gelirlerin ücret niteliğinde olduğu ve bordro üzerinden vergilenmesi gerektiği iddia edilemeyecektir.

³ 6645 sayılı Kanun'nun 49 uncu maddesi ile 5510 sayılı Kanuna eklenen ek 10 uncu madde 23 Nisan 2015 tarih ve 29335 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yayım gününde yürürlüğe girmiştir.

Bu yeni hüküm yayım tarihi olan 15 Nisan 2022 tarihinde yürürlüğe girmekle birlikte düzenlemenin gerekçesinde yer alan,

“...hekimler ile tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan kişilerin gelirlerinin ücret olarak mı serbest meslek kazancı olarak mı vergilendirileceği hususunda yaşanan tereddütlerin giderilmesi bir veya birden fazla özel sağlık kuruluşu ile sözleşme düzenleyerek hekimlik faaliyetini yürüten hekimlerin serbest meslek erbabı olarak kabul edilmesi ve kazançlarının serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergilendirilmesi sağlanmaktadır.”

ibaresinden, yapılan düzenleme ile getirilen anlayışın geçmişdeki kazançlar için de geçerli olması gerektiği sonucuna varılmaktadır.

Yani, serbest meslek makbuzu ile belgelenmiş hekim ve tıp uzmanı gelirlerinin elde ediliş zamanına bakılmaksızın,

- Bu gelirler ücret tanımına uyuyor olsa dahi, bordro üzerinden vergilenmesi gerektiği iddiası ile tarhiyata konu edilmemelidir.
- Geçmişte bu anlayışla yapılan tarhiyatlara ilişkin davalar mükellef lehine sonuçlandırılmalıdır.

Her ne kadar hukukta kanunların geriye yürümezliği ilkesi var ise de bu ilkenin amacı hukukun zedelenmemesidir.

Yeni ifade edilen anlayışın geçmiş dönemler için yorum yaparken de benimsenmesi, hukuku zedelemeyecek ve mağduriyetleri önleyecektir.

Kanun koyucunun bu hükmü getirmekteki amacı, geçmiş için yasaklı yeni bir norm getirmek değil, mevcut hükümleri nasıl anlaşılması gerektiğini kanunla açıklamak suretiyle TEREDDÜTLERİ GİDERMEKTİR.

Geçmişte çıkarılan bunun gibi açıklık getirme amaçlı bir çok kanun hükmü yürürlük tarihinden önceki işlemlere de ışık tutmuştur.

Kaldı ki bu yazımıza konu GVK ile ilgili kanun değişikliğinin 2015 yılında SGK yönünden yapılan değişiklik ile eş zamanlı olması, bu iki mevzuat arasında paralellik kurulması için ilgililerin 7 yıl boyunca bekletilmemesi gerekirdi.

3. TIPTA UZMANLIK MEVZUATINA GÖRE UZMAN OLAN KİŞİLER KİMLERDİR ? :

GVK'nun 66 ncı maddesine eklenen 6 nolu bent, hekimlerin yanı sıra **“TIPTA UZMANLIK MEVZUATINA GÖRE UZMAN OLAN KİŞİLER”** tanımına giren kişileri de kapsamaktadır.

Bu kişilerin kimler olduğu, sağlık ile ilgili mevzuatla belirlenmiş hukuki bir konu olup ihtisasımızın dışında kalmaktadır.

Bizim bu konudaki özet görüşümüz tıp alanında çalışan ve uzman sıfatıyla yetkilendirilmiş tüm kişilerin (dış hekimleri ve veterinerler dahil) GVK'nun 66/6 ncı maddesi kapsamına girdiği yönündedir.

4. SONUÇ:

Hekimlerin ve tıp uzmanlarının SGK açısından 5510 sayılı Kanun'nun 4/a maddesine göre mi, yoksa 4/b maddesine göre mi sigortalı olacakları geçmişte tartışmalara ve cezalı işlemlere konu edilmişti bu sorun 2015 yılında yapılan bir kanun değişikliği ile çözülmüş olup hekim ve tıp uzmanlarının serbest meslek makbuzu düzenleyerek elde ettikleri gelirlerinin 4/b maddesi kapsamında olduğunun kabul edilmesi esası getirilmişti.

Benzer sorun hekim veya tıp uzmanı gelirlerinin ücret geliri mi yoksa serbest meslek kazancı mı olduğu yönünde, gelir vergisi uygulaması açısından da yaşanmış ve bazı sağlık kuruluşları serbest meslek makbuzu ile belgedikleri hizmet bedellerinin ücret niteliğinde olduğu, bordro üzerinden vergilenmesi gerektiği iddiası ile cezalı tarhiyatlara uğramışlardı.

7394 sayılı Kanun ile GVK'nun 66 ncı maddesine 6 nolu bent eklenmek suretiyle, bu konudaki GVK açısından geçerli anlayışın SGK uygulamasına paralel hale getirilmesi isabetli olmuştur. Ancak bu paralelliğin sağlanmasında 7 yıllık bir gecikme söz konusudur.

Bahsi geçen paralel anlayışın 7394 sayılı Kanun'nun yürürlüğü girdiği 15 Nisan 2022 tarihinden önceki dönemler içinde geçerli olduğu yönünde yorum yapılması gerektiği görüşündeyiz.

KAYNAKÇA

1. Vergi Dünyası Dergisinin Temmuz 2021 sayısında yayımlanan "*HEKİMLERİN SERBEST MESLEK GELİRİ DEĞİL ÜCRET GELİRİ ELDE ETTİĞİ HALLER İLE İLGİLİ ÖZELGE VE GÖRÜŞLERİMİZ*" başlıklı yazımız.
2. 7394 sayılı Kanun'nun 2 nci maddesi ile GVK 'nun 66 ncı maddesine eklenen 6 nolu bent.
3. 6645 sayılı Kanun'nun 49 uncu maddesi ile 5510 sayılı Kanuna eklenen ek 10 uncu madde.