

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 02.07.2021
Duyuru No : 2021/100
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI DERGİSİ -
Temmuz 2021 Sayı : 479

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

HEKİMLERİN SERBEST MESLEK GELİRİ DEĞİL ÜCRET GELİRİ ELDE ETTİĞİ HALLER İLE İLGİLİ ÖZELGE VE GÖRÜŞLERİMİZ

ÖZET:

Bilindiği üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 2 nci maddesinde
sayılan 7 gelir unsuru arasında yer alan;

- Ücret ve
- Serbest meslek kazançları

farklı tanımlanan ve farklı hükümlere tabi olan gelir türleridir.

Serbest meslek işi hasılatı olabilecek bir ödemenin bordro
üzerinden (ücret olarak) yapılması, uygulamada tenkit
edilmeyen bir durumdur.

Ancak, ÜCRET TANIMINA GİREN BİR İŞ İÇİN SERBEST MESLEK
MAKBUZU DÜZENLENMESİ HALİNDE HER İKİ TARAF MALİ YÜK VE
CAZALARA MARUZ KALABİLMEKTEDİR.

Yakın geçmişte verilmiş olan bir özelgede, hangi hallerde
hekimlik hizmetinin serbest meslek makbuzu ile
belgelenebileceği konusunda Maliye İdaresi tarafından
benimsenen kriterler dile getirilmiştir.

DENET DUYURU
Sayı : 2021/100

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 2020 yılında 10,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.658 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 91.054 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.

Bu yazımızda söz konusu özgelgenin içeriği ortaya konulmuş ve şahsi görüşlerimiz açıklanmıştır.

Hekimlik hizmeti gelirinin ücret geliri mi, serbest meslek kazancı mı olduğu, SGK açısından da önem arz etmektedir. Geçmişte SGK müfettişleri yanlış bildirim gerekçesi ile ciddi miktarlarda prim talebi ve ceza öngören raporlar yazmışlar, 2015 yılında çıkarılan ve isabetli bulduğumuz, 6645 sayılı Kanun ve buna ilişkin 2015/19 sayılı SGK Genelgesi, bu ayırımın SGK açısından doğru ve sorunsuz olarak yapılabilmesini sağlamıştır.

ANAHTAR KELİMELER:

Ücret, serbest meslek kazancı, bordro, işveren, işçi, emir, tabi olma, bağlı olma, hekim, hastane, sözleşmeli.

1. GELİR VERGİSİ KANUNU HÜKÜMLERİ:

1.1. Ücretin Tanımı ve Nitelikleri:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 nci maddesinde ücret geliri şöyle tanımlanmıştır:

“Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

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 bulunması onun mahiyetini değiştirmez.”

şeklinde tanımlanmıştır.

Görüldüğü gibi ücret gelirin tabi olma konusundaki ana kriterler;

- **İşverene tabi olma** (bu ibareyi işverenin emirlerini yerine getirerek çalışma şeklinde anlıyoruz.)
- **İşyerine bağlı olma** (bu ibareyi iş akdi ile bağlanma yani tarafların iş kanunu kapsamında ilişkide olacakları konusunda mutabık oldukları şeklinde anlıyoruz.)

şeklinde belirlenmiştir.

1.2. Serbest Meslek Kazancı ve Nitelikleri:

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65 nci maddesinde serbest meslek kazancı,

“Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.”

şeklinde tanımlandıktan sonra, bu tanımdaki serbest meslek faaliyeti şöyle tarif edilmiştir;

“Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmıyan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.”

görüldüğü gibi serbest meslek kazancı;

- Sermayenin ön planda olmadığı,
- Şahsi mesaiye dayanan,
- İlmi veya mesleki bilgi veya ihtisas gerektiren ve ticari mahiyette olmayan işlerin;
 - işverene bağlı olmaksızın,
 - şahsi sorumluluk altında,
 - kendi nam ve hesabına,

yapılmasından elde edilen kazançlardır.

2. ÜCRET - SERBEST MESLEK AYRIMINI AÇIKLAYAN TEBLİĞ :

221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ÜCRET - SERBEST MESLEK KAZANCI AYRIMININ ÖNEMİ VE VERGİLENDİRMESİNE İLİŞKİN KRİTERLER ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Söz konusu Tebliğde,

“... bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti olup olmadığı, faaliyetin;

- *sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,*
- *bir işverene bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,*
- *devamlı olması unsurlarını taşıyıp taşımadığına bağlı bulunmaktadır.*

Bu unsurlar, bir taraftan serbest meslek kazancı ile ticari kazanç, öte yandan serbest meslek kazancı ile ücret ilişkisinin sınırlarını belirlemektedir. Ayrıca, faaliyetin devamlı olması özelliği de serbest meslek faaliyetini, arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetinden ayırmaktadır.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere gerek ücret gerek serbest meslek kazancı emeğe dayanan gelir unsurlarıdır. Serbest meslek kazançlarında emek; bir işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına değerlendirilmektedir. Bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışılması halinde ise elde edilen gelir ücrettir.

Uygulamada bazı durumlarda ücret ile serbest meslek kazancının ayırımında zorluklarla karşılaşmaktadır. Bu durumda yukarıda da belirtildiği gibi esas alınacak en önemli ölçüt; iş yerine bağlılık ve işverene tabiliktir. İş yerine bağlılıktan maksat; kendisine ait olmayan bir organizasyonun işyerinde çalışılmasıdır. İşverene tabilikten maksat ise; işverenin hizmetli üzerinde hiyerarşik bir kontrol ve yaptırım uygulama hakkının bulunup bulunmamasıdır. Bu unsurların bulunmaması halinde, gelir vergisi açısından işverene tabi olarak işveren-hizmetli ilişkisinden bahsedilemez.

denilmiştir.

221 nolu Gelir Vergisi Tebliğindeki bu açıklamalar genel niteliklidir.

Ücret-serbest meslek kazancı ayırımı hekimler açısından yapılırken hekimin asli pozisyonunu serbest meslek erbabı olduğu, ücretli konumda olmasının sadece iş akdi yaptığı hallerde mümkün bulunduğu esas alınmalıdır.

Bu görüşümüz SGK açısından 6645 sayılı Kanun ile aynen benimsenmiş olan bir görüştür. (Aşağıdaki 6 nolu bölüme bakınız.)

3. GELİRİN HANGİ HALLERDE ÜCRET, HANGİ HALLERDE SERBEST MESLEK KAZANCI SAYILACAĞI HAKKINDAKİ KRİTERLERİ İÇEREN ÖZELGE ¹ VE GÖRÜŞLERİMİZ :

Aşağıdaki 1 no.lu dipnotta belirttiğimiz özelgede ücret ve serbest meslek kazancı tanımları ile 221 no.lu Gelir Vergisi Tebliği'ndeki kriterler belirtildikten sonra, bir hekimin özel hastaneye verdiği hizmet bedelinin ücret mi yoksa serbest meslek kazancı mı olduğu yönündeki kriterler sıralanmıştır.

Aşağıdaki tabloda bu kriterler hakkındaki görüşlerimiz hekimler tarafından verilen hizmetler açısından ifade edilmiştir :

¹ Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.11.2020 tarih ve 50915 sayılı özelgesi.
DENET DUYURU
Sayı : 2021/100

ÖZELGEDEKİ KRİTERLER	HEKİMLER AÇISINDAN BU KRİTERLER HAKKINDAKİ GÖRÜŞLERİMİZ
Hekimlerin faaliyetlerini hastaneye bizzat giderek gerçekleştirip gerçekleştirmedikleri,	Hekimlerin hastaneye bizzat giderek hizmet sunuyor olmaları ücretli oldukları anlamına gelmez.
Hastane yönetiminin onayı olmadan hekimlerce hasta kabul edilip edilmediği,	Hastanelere hasta kabullerini hastane işletmesi yapar doktorlar ise anlaşmalarına göre ücretli sıfatı ile veya serbest meslek erbabı sıfatı ile hastaya sağlık hizmeti verirler. Hastane ile hekim arasındaki serbest meslek hizmeti anlaşmasında, hekimin bu hastanede hizmet alanlar dışındaki kişilere sağlık hizmeti vermiş olması yasaklanmış olsa bile bu durum hekimin hizmetinin serbest meslek hizmeti olmadığını göstermez.
Hekimlerin hastane yönetiminin izni olmadan başka bir kuruluştaki çalışıp çalışmadıkları,	Hastanenin hekimi başka bir kuruluştaki çalışmaya yasaklamış olması da taraflar arasında işçi-işveren ilişkisi olduğunu göstermez.
Hekimlerin hastane yönetiminin belirleyeceği yerlerde ve belirleyeceği çalışma saatleri içerisinde görevlerini sürdürmek zorunda olup olmadıkları	Hastanenin bir çalışma disiplini ve belirlediği bir çalışma saatleri vardır. Bir hekim hastaneye serbest meslek erbabı sıfatıyla hizmet veriyor olsa dahi bu disipline ve saatlere uymak durumundadır. Böyle bir uyum hekimin işçi olduğu anlamına gelmez. Çalışma yerinin hastane işletmesinin belirlediği yer olması da doktorun ücretli olduğu anlamına gelmez.
Hekimlerin izin süreleri ve izinlerini kullanacakları tarihlerin hastane yönetiminin belirlenip belirlenmediği	Çalışma ve çalışmaya ara verme sürelerinin hastane tarafından belirleniyor olması da yine hastanenin çalışma düzeni ile ilgilidir ve hekimin işçi durumunda olduğunu göstermez

Hastane yönetiminin onayı olmadan hekimlerin mesleki seminer, kurs, kongre vb. etkinliklere katılıp katılmayacakları,	Mesleki seminer, kurs, kongre gibi etkinliklere katılıp katılmayacağı, serbest meslek erbabı olan hekimin bizzat karar vereceği bir husustur. Bu katılım hastaneye vaat ettiği hizmeti aksatacaksa, hastanenin buna izin vermemesi doğaldır ve bu konuda hastanenin onay vermiyor oluşu doktorun işçi olduğu anlamını taşımaz.
Muayene, tanı ve tedavi için hekimlerin kendi adlarına ücret talep edip etmedikleri,	Bir hastaneye serbest meslek hizmeti sunmakta olan hekim, hastane ile anlaşmasına göre başka hastalara da hizmet vererek serbest meslek geliri elde edebilir. Doktor anlaşmasında yasak bulunduğu için, serbest meslek hizmetini sadece bir hastaneye veriyor olabilir. Böyle bir yasak olmasa bile anlaşmalı olduğu hastane dışında hizmet vermek istemeyebilir, vakti olmayabilir veya hasta bulamayabilir. Bu durumların hiçbiri hekimin hastanenin işçisi olduğu anlamına gelmez.
Hekimlerce verilen hizmet karşılığı olarak devamlılık arz edecek şekilde ödeme yapılıp yapılmadığı	Serbest meslek hizmeti için öngörülen bedelin sabit ve periyodik olması, bir serbest meslek ücreti belirleme şeklidir. Nitekim tıp hizmetleri ve sair serbest meslek hizmetlerinde sabit ve periyodik ücret uygulaması sıklıkla görülen bir durum olup, bu durum hizmeti verenin serbest meslek erbabı değil işçi olduğunu göstermez.
Hekimlerin hastane dışında kendi muayenehaneleri bulunup bulunmadığı, vanlarında çalışanları olup olmadığı, yeterli ekipman ve donanımlara sahip olup olunmadığı,	Hastane ile serbest meslek hizmeti konulu anlaşma yapmış olan hekimin kendi muayenehanesinin, ekipman ve donanımının olmaması, işçi pozisyonunda olduğu anlamına gelmez.
Kendi muayenehanesinden elde ettikleri hasılat ile sözleşmeli olarak çalıştıkları hastanelerden elde ettikleri gelirlerin durumu	Yukarıda belirttiğimiz gibi hastane ile serbest meslek hizmeti sözleşmesi yapmış olan doktor, hasılatının ekseriyetini hastaneden sağlıyor olabilir, hatta kendi muayenehanesi hiç olmayabilir. Bu durumlar da doktorun işçi konumunda olduğu iddiasına dayanak teşkil edemez.

Görüldüğü gibi Maliye İdaresi hastane ile serbest meslek sözleşmesi yapmış olan hekimleri bazı hallerde ücretli (işçi) sayarak buna göre işlem yaptırma eğilimindedir.

Yine yukarıda belirttiğimiz gibi Maliye İdaresi'nce dikkate alınan kriterlerden hiçbiri hizmeti mukabilinde serbest meslek makbuzu düzenleyerek serbest meslek kazancı elde eden hiçbir hekimin işçi sayılmasını gerektiremez, ücretin serbest meslek makbuzu ile değil bordro üzerinden alınması gerektiği iddiasına dayanak teşkil edemez.

4. HEKİMLERİN YAPTIKLARI HİZMET, EMİR ALTINDA YAPILABİLİR BİR HİZMET DEĞİLDİR.

Hekimlerin hizmetindeki asli pozisyon, serbest meslek hizmetidir.

Bir hekimin bordro üzerinden ücret alması, sadece hekim ile işveren arasındaki anlaşmada, hizmetin İş Kanunu kapsamında (işçi işveren ilişkisi şeklinde) mutabakat bulunması halinde mümkün olabilir.

Aşağıda açıkladığımız üzere, BİR HEKİMİN İŞ AKDİ YAPMADIĞI SÜRECE SERBEST MESLEK ERBABI STATÜSÜNÜ KORUYACAĞI HUSUSU, 6645 SAYILI KANUNLA SGK AÇISINDAN KANUN İLE BENİMSENMİŞ BİR ANLAYIŞTIR.

Hekimlik faaliyetine benzeyen, avukatlık, mali müşavirlik, yönetim danışmanlığı, mühendislik ve benzeri meslek gruplarında da aynı anlayış geçerli olmalıdır.

5. HEKİMİN SORUMLULUĞU AÇISINDAN DURUM :

Hizmetin “.....**ŞAHSİ SORUMLULUK ALTINDA**.....” yapılması GVK'nun 65 inci maddesinde tanımlanan serbest meslek faaliyetinin önemli bir unsurudur.

Doktorlar hizmetlerini yaparken tıbbi gereklere uymak ve gerekli mesleki özeni göstermek zorundadırlar. Aksi halde hastanın göreceği zarardan şahsen mesul tutulabilirler. ²

² Yargıtay 13 üncü Hukuk Dairesi'nin 14.03.1983 tarih ve E : 1982/7237, K: 1983/1783 sayılı Kararında, ameliyat sırasında hastanın vücudunda 2 metre uzunluğunda gazlı tampon unutulması ile ilgili olarak, “*Doktorlar, hastalarının zarar görmemesi için yalnız mesleki (teknik) değil, genel hayat tecrübelerine göre herkese yüklenebilecek dikkat ve özeni göstermek zorundadır.*” denilmek suretiyle doktorun kusurlu ve sorumlu olduğu ifade edilmiştir.

Aşağıdaki Yargıtay kararlarında da hekimin şahsi sorumluluğu vurgulanmaktadır.

- Yargıtay 13 üncü Hukuk Dairesi'nin 09.05.2000 tarih ve E : 2000/1446, K: 2000/4438 sayılı Kararı,
- Yargıtay 13 üncü Hukuk Dairesi'nin 08.07.2005 tarih ve E : 2005/3645, K: 2005/11796 sayılı Kararı,
- Yargıtay 12. Ceza Dairesi'nin 18.03.2016 tarih ve E : 2016/1134, K: 2016/4487 sayılı Kararı.

Doktor hastane ile serbest meslek hizmeti anlaşması yaptığında bu şahsi sorumluluğu hukuki anlamda daha ön plana çıkmaktadır.

Doktor hastanenin personeli konumunda olduğunda ise, sorumluluğu nispeten azalmakta hastanenin sorumluluğu daha belirgin hale gelmektedir. (Türk Borçlar Kanunu'nun 66. Maddesindeki "Adam Çalıştırmanın Sorumluluğu" hükmü.)

Bu hukuki göz ardı edilerek taraflar arasındaki serbest meslek hizmet sözleşmesi vergisel açıdan göz ardı edilip, yerine iş akdi bulunduğu varsayılması kabul edilemez.

6. SGK AÇISINDAN KANUNLA GETİRİLMİŞ OLAN ANLAYIŞ, BİR HEKİMİN İŞ AKDİ YAPMADIĞI SÜRECE SERBEST MESLEK ERBABI STATÜSÜNDE OLACAĞI YÖNÜNDEDİR :

6645 sayılı Kanun³ ile 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun bazı maddeleri değiştirilmiş, bazı maddelerine eklemeler yapılmıştır.

Bu değişiklikler, 03 Temmuz 2015 tarih ve 2015/19 sayılı SGK Genelgesi ile 2013/11 sayılı Genelgede değişiklik yapılmak suretiyle açıklanmış olup, Genelgenin,

"1.18- Özel sağlık hizmeti sunucularında görev yapan hekimler"

başlıklı bölümünde özel sağlık hizmeti sunucularında görev yapan hekimlerin,

- hangi hallerde ücretli sayılarak SGK primi beyan edileceği,
 - hangi hallerde serbest meslek erbabı sayılarak SGK primi beyan edileceği
- açıklanmıştır.

Bu genelgede yer alan ve 6645 sayılı Kanun'a dayanan ;

"Şirket ortağı olan veya MESLEĞİNİ SERBEST OLARAK İCRA EDEN HEKİMLER ile tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan kişiler, özel hukuk kişileri ve/veya vakıf üniversitelerine ait sağlık kurum ve kuruluşları bünyesinde hizmet vermeleri hâlinde SÖZLEŞMELERİNDE AKSİNE BİR HÜKÜM BULUNMADIKÇA bu KANUNUN 4 ÜNCÜ MADDESİNİN BİRİNCİ FIKRASININ (B) BENDİ KAPSAMINDA SİGORTALI SAYILACAĞI,"

hükmü, 6645 sayılı Kanun ile benimsenen prensibi yansıtmaktadır.

³ 6645 sayılı "İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" 23/4/2015 tarihli ve 29335 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

Görüldüğü gibi, Kanun koyucunun SGK açısından anlayışı, “*BİR HEKİMİN SÖZLEŞMESİNDE AKSİNE HÜKÜM BULUNMADIĞI SÜRECE, SERBEST MESLEK ERBABI SIFATINI KORUYACAĞI*” şeklinde ifade ettiğimiz görüşümüzle kesin bir paralellik göstermektedir.

Bu yasal anlayış SGK açısından benimsenmiş olmakla beraber, aynı anlayışın Gelir Vergisi Kanun açısından da geçerli olmasına engel yoktur. Çünkü **HEKİMLERİN FAALİYETİ, ÇALIŞMA ŞARTLARI NE OLURSA OLSUN ASLEN SERBEST MESLEK FAALİYETİDİR. HEKİMLİK FAALİYETİNDEN ELDE EDİLEN GELİRİN ÜCRET SAYILMASI SADECE HEKİM İLE İŞVEREN ARASINDAKİ SÖZLEŞMEDE HİZMET İLİŞKİSİNİN İŞ AKDİNE DAYANDIRILDIĞI HALLERDE MÜMKÜNDÜR.**

Aynı durum, tamamen mesleki bilgi ve ihtisasa dayanan ve esasen emir altında icra edilmesi mümkün olmayan, avukatlık, mali müşavirlik gibi meslek grupları için de geçerlidir.

7. SERBEST MESLEK MAKBUZU İLE BELGELENEN GELİRİN ÜCRET SAYILMASININ YARATABİLECEĞİ SONUÇLAR :

7.1. Stopaj Açısından :

Bir özel hastane işletmesi çalıştırdığı doktorlara verdiği ücretin stopajını nasıl yapacağını sormuş ve aldığı özalgede ⁴, 40 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Sirkülerinin 2 nci maddesindeki hükümden bahsedilerek aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir :

“Bu hüküm ve açıklamalara göre;

- *Söz konusu doktorlar ile işletmeniz arasında hizmet sözleşmesi yapılarak doktorların iş yerinize bağlı olarak emir ve talimatlarınız dahilinde çalışması halinde yapılan ödemelerin ücret ödemesi olarak kabul edilmesi ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendine göre tevkifat yapılması,*
- *Hizmet aldığınız doktorlar ile işletmeniz arasında doktorluk hizmeti satın alınmasına ilişkin olarak sözleşme düzenlenmesi ve söz konusu sözleşmenin doktorların mesleki faaliyetlerinin icrasını şahsi sorumlulukları altında, kendi nam ve hesaplarına yapmadıklarına dair karine teşkil edecek hükümler bulunmaması ve fiiliyatta da bu durumun korunması halinde doktorlara yapılan ödemelerin serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi ve verilen hizmet karşılığı düzenlenen serbest meslek makbuzuna istinaden yapılan ödemeler üzerinden Gelir Vergisi*

⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 65-739 sayılı özalgesi.

Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 2/b bendine göre tevkifat yapılması gerekmektedir. “

Görüldüğü gibi Maliye İdaresi, yukarıdaki bölümde belirttiği kriterlerin ölçü alınması suretiyle doktorun işçi durumunda mı, yoksa serbest meslek erbabı durumunda mı olduğuna karar verilmesini ve doktor işçi pozisyonunda ise ücret stopajı, serbest meslek erbabı konumunda ise, serbest meslek erbabı stopajı yapılmasını istemektedir.

Bir vergi müfettişi bu yönlendirmeye paralel olarak hastanenin muhtasar beyannamesini incelediğinde söz konusu kriterlere göre doktorun ücretli olduğu yorumunda bulunursa, yapılmış olan serbest meslek stopajını yok sayıp, ücret stopajının cezalı ve gecikme faizli olarak alınmasını öngören rapor düzenleyecektir.

Başka bir anlatımla hastane işletmesinin aynı hizmet için ikinci kez stopaj ödetilmektedir.

Böylelikle fuzulen ödenmiş duruma düşen serbest meslek stopajının geri alınması uzun ve karmaşık formaliteler gerektirmekte olup bu stopaj hastaneye değil doktora iade edilmektedir.

Bizim anlayışımıza göre, bir hekimin düzenlediği serbest meslek makbuzu var ise, bu hekim serbest meslek erbabı pozisyonundadır, hiçbir kriter hekimin işçi olduğu iddiasına dayanak teşkil edemez, hastane serbest meslek stopajını doğru şekilde yapmışsa, ücret stopajı veya fark stopaj talep edilemez.

Hastane işletmesi bu şekilde tekrar stopaj talebine maruz kalır ve bu tarhiyatı vergi yargısına taşırsa, davayı kazanması ihtimali yüksek olacağını düşünüyoruz.

7.2. KDV Açısından :

Bir doktor, serbest meslek kazancı mükellefiyetinin bulunduğunu ve sözleşme kapsamında özel hastaneye hizmet vereceğini belirterek stopaj ve KDV açısından ne yapılacağını sormuş ve cevabi özeltede ⁵ şu açıklamalara yer verilmiştir;

Stopaj Açısından ;

“Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre, ... Tic. Ltd. Şti'ye verdiğiniz hekimlik hizmetinin;

⁵ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 13.11.2020 tarih ve 45404237-130[I-16-129]-174523 sayılı özeltesi.

- Hizmet akdi ile işverene tabi ve işyerine bağlı olarak verilmesi durumunda, elde edilen gelirin ücret kabul edilerek, Gelir Vergisi Kanununun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddelerine göre vergilendirilmesi,
- İşverene tabi ve işyerine bağlı olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabınıza yapılması durumunda ise elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmesi ve söz konusu hizmetler kapsamında tarafınıza yapılan ödemelerden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin 2/b bendi uyarınca % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

gerekmektedir.”

KDV Açısından :

“Bu çerçevede, ... Tic. Ltd. Şti ile yaptığınız “Doktor Hizmet Alım Sözleşmesi” kapsamında sunulan hekimlik hizmetinin ücret mahiyetinde değerlendirilmesi durumunda, bu hizmet KDV’nin konusuna girmeyecektir. Ancak, söz konusu hizmetin serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilmesi halinde, söz konusu hizmete ilişkin düzenlenecek serbest meslek makbuzunda % 8 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.”

Görüldüğü gibi Maliye İdaresi, stopaj açısından yukarıdaki 5.1. no.lu bölümdeki görüşe paralel şekilde görüş vermiş, KDV açısından ise yine kendi kriterlerine göre doktor, ücretli (işçi) konumunda ise KDV hesabına gerek bulunmadığı, serbest meslek erbabı sıfatıyla hareket ediyorsa hekim hizmetlerinde geçerli olan %8 oranlı KDV’nin uygulanacağı şeklinde açıklama yapmıştır.

Bir vergi müfettişi bu yönlendirmeye paralel olarak hastanenin muhtasar beyannamesini incelediğinde söz konusu kriterlere göre doktorun ücretli olduğuna karar verirse, hastanenin serbest meslek makbuzuna dayanarak indirdiği KDV’yi reddetmemesi gerekir. Çünkü Maliye İdaresi’nin anlayışına göre doktorun işçi sayılması, doktor tarafından hesaplanan KDV’nin fuzulen hesaplanmış olduğu anlamına gelir. KDV Kanunu’nun 8/2 nci maddesine göre, fuzulen hesaplanan KDV’lerin de, hesaplayan tarafından beyan edilmesi zorunludur. Bizim anlayışımıza göre, fuzulen hesaplanmış da olsa söz konusu KDV’nin indirilmesine engel yoktur. ⁶

Bizim anlayışımıza göre, gerek hastane gerek doktor nezdinde yapılacak incelemelerde, kriterler ne olursa olsun, ücretin serbest meslek makbuzu yerine bordro üzerinden alınması gerektiği iddiasıyla yapılacak tüm tarhiyatlar geçersizdir ve bu gibi tarhiyatların yargı önünde kabul görmemesi gerekir.

⁶ Bu konuda detaylı bilgi için Lebib Yalkın Dergisi’nin Temmuz 2019 sayısında yayınlanan “*GEREĞİNDEN FAZLA VEYA TAMAMEN YERSİZ KDV İÇEREN FATURA DÜZENLENMESİNİN ALICI VE SATICI AÇISINDAN YARATACAĞI SONUÇLAR*” başlıklı yazımıza bakınız.

8. HEKİM HİZMETİNİN FATURA İLE BELGELENMESİ :

Konumuzun dışında olmakla beraber şirketler tarafından özel hastanelere hitaben düzenlenen hekim hizmeti içerikli faturalarda %8 oranında KDV hesaplanması gerektiğini ⁷, bu faturalar hakkında işgücü teminine ilişkin KDV tevkifatı uygulanmayacağını ⁸ hatırlatmakta yarar görmüş bulunuyoruz.

Özel hastaneye hekimlik hizmeti veren şirket bu hizmeti yapan hekime bordro üzerinden ücret ödeyebileceği gibi, doktorun vereceği serbest meslek makbuzu mukabilinde de ödeme yapabilir. Yukarıda açıkladığımız nedenlerle bu yöntemler hakkında eleştiri yapılmasını doğru bulmuyoruz.

9. SONUÇ :

Maliye İdaresi, özel hastanelere hizmet veren hekimlerin ücretli mi, yoksa serbest meslek erbabı mı sayılacağı konusunda kriterler ortaya koymakta ve bu kriterlere göre hizmet bedelinin bordro üzerinden ödenmesi gerekirken serbest meslek makbuzuna istinaden ödendiğinin tespiti halinde cezalı tarhiyatlar yapılmasına müsait bir tutum göstermektedir.

Bizim anlayışımıza göre, tüm hekimlerin hizmetleri esas itibariyle serbest meslek hizmetidir. Ancak tarafların mutabakatı halinde bu hizmetin bedelinin bordro üzerinden ödenmesi de mümkündür. Dolayısıyla DOKTORUN ÜCRETİ BORDRO ÜZERİNDEN ÖDENSE DE, SERBEST MESLEK MAKBUZU MUKABİLİNDE ÖDENSE DE HİÇBİR TENKİT YAPILMAMASI GEREKİR.

Bu anlayışımız SGK açısından 6645 sayılı Kanun'la benimsenmiş olan bir anlayıştır.

Maliye İdaresi'nin de, hekimler açısından 6645 sayılı Kanun'a paralel bir görüş oluşturmasının ve bu görüşü tebliğ ile duyurmasının isabetli olacağını düşünüyoruz.

Aynı anlayış, hekimlikte olduğu gibi mesleki bilgi ve ihtisasın ön planda olduğu, emir altında yapılamayacak, avukatlık, mali müşavirlik gibi tüm mesleki hizmetler açısından da geçerli kılınmalıdır.

⁷ 25.11.2016 tarih ve 29899 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 2016/9542 sayılı Kararname.

⁸ 11 no.lu KDV Tebliği (R.G. 15.02.2017 – 29980)
DENET DUYURU
Sayı : 2021/100