

**T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI**

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE HEKİMLİK FAALİYETLERİNİN
VERGİLENDİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

RAUF TAYFUN DEMİR

İstanbul, 2023

**T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI**

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE HEKİMLİK FAALİYETLERİNİN
VERGİLENDİRİLMESİ**

Yüksek Lisans Tezi

RAUF TAYFUN DEMİR

DANIŞMAN:

Prof. Dr. Doğan ARGUN

İstanbul, 2023

T.C.
MARMARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE DENETİMİ BİLİM DALI

ÖZET

**TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE HEKİMLİK FAALİYETLERİNİN
VERGİLENDİRİLMESİ**

Rauf Tayfun DEMİR

Yüksek Lisans Tezi

Ülkemizin vergi sisteminin temel usul kurallarını içeren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu başta olmak üzere; 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu serbest meslek erbabı kapsamını ve sınırlarını düzenlemiştir. Bununla birlikte, vergi kanunları ve vergilendirme yöntemleri zaman zaman değişebilmektedir. Bu nedenle, serbest meslek erbabı olarak hekimlerin vergilendirme konusunda güncel bilgilere sahip olmaları ve vergi işlemlerini doğru şekilde yapmaları önemlidir. Vergi danışmanları ve muhasebeciler bu konuda hekimlere yol gösterip yardımcı olabileceklerdir.

Çalışma öncelikle hekimler için hekimlik faaliyetlerini yürütme şekillerine göre incelemede dikkat edilmesi gereken hususlardan oluşmaktadır. Bu çalışmada, hekimliğin tarihsel gelişimi ve misyonu ile hekimlikle ilişkili tüm kavramların özetini, denetim, vergi incelemesi ve vergi denetimi kavramlarının Türk Vergi hukuku açısından değerlendirilmesini, hekimlik faaliyetlerinin vergi denetimi ve incelemesi yönünden değerlendirilmesi gereken hususlarını, bu denetim ve incelemelerde ortaya çıkan riskleri, Türk Vergi Sisteminde hekimlik faaliyetlerinin yer aldığı alana göre vergi mevzuatına göre değerlemesini ve Sağlık Bakanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı arasında oluşan teknik farklılıkların değerlendirilmesi ve bu farklılıkların vergi denetiminde oluşturabileceği riskler ile bu sorunların Vergi Usul Kanunu ile uyumlaştırılmasının önemi anlatılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Serbest Meslek Erbabı, Hekimlik, Hasta, Doktor, Sağlık, Vergi, Vergi Ziyat, Vergi Kaçakçılığı

ABSTRACT
TAXATION OF MEDICAL ACTIVITIES IN TURKISH TAX SYSTEM.

Rauf Tayfun DEMİR

Master Thesis

T.C.

MARMARA UNIVERSITY

INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES

DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION

DEPARTMENT OF ACCOUNTING AUDIT

The 213 numbered Tax Procedure Law, as well as the 193 numbered Income Tax Law and the 3065 numbered Value Added Tax Law, regulate the scope and limits of self-employed professionals in Turkey, along with the fundamental principles of the tax system. However, tax laws and taxation methods may change from time to time. Therefore, it is important for physicians to have up-to-date information on taxation and to carry out tax procedures correctly. Tax advisors and accountants can assist physicians in this regard.

My study focuses on the points to be considered in the examination of physician activities according to the ways in which they are carried out. It provides a summary of the historical development and mission of medicine, as well as all the concepts related to medicine. It evaluates the concepts of auditing, tax examination, and tax audit in terms of Turkish tax law, and highlights the points to be considered in the tax audit and examination of medical activities. It examines the risks that arise in these audits and examinations, the valuation of medical activities according to the area in which they are included in the Turkish tax system, and the technical differences between the Ministry of Health and the Ministry of Treasury and Finance, as well as the importance of harmonizing these differences with the Tax Procedure Law to avoid potential risks in tax audits.

Keywords: Health, Medicine, Professionals, Patient, Physician, Self-Employed, Tax, Tax Loss, Tax Evasion,

İÇİNDEKİLER

	Sayfa No
ÖZET.....	i
ABSTRACT	ii
İÇİNDEKİLER.....	iii
KISALTMALAR.....	vi
GİRİŞ.....	1
1. KONU İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE TANIMLAMALAR.....	2
1.1. Hekim Kavramı	2
1.2. Hekimlik Mesleği ile İlişkili Kavramlar.....	2
1.2.1. Hasta	2
1.2.2. Muayene.....	3
1.2.3. Hastane.....	3
1.2.4. Ücret.....	4
1.2.5. Hekimlik Faaliyetleri	5
2. DENETİM VE VERGİ DENETİMİ	6
2.1. Denetim Kavramı	6
2.2. Denetim Türleri	7
2.2.1. Amacı Bakımından Denetim Türleri	7
2.2.1.1. Mali Tabloların Denetimi	7
2.2.1.2. Uygunluk Denetimi	8
2.2.1.3. Yönetim Denetimi	8
2.2.1.4. Ekonomik Denetim	9
2.2.2. Denetçilerin Örgütü Olan İlişkisi Bakımından Denetim Türleri	10
2.2.2.1. İç Denetim	10
2.2.2.2. Dış Denetim.....	11
2.3. Vergi Denetimi Kavramı	12
2.4. Vergi Denetiminin Amaçları	13
2.4.1. Mali Amaç	13
2.4.2. Ekonomik Amaç	14
2.4.3. Sosyal Amaç	15
2.4.4. Hukuki Amaç	16
2.5. Vergi Denetiminin İşlevleri	16
2.5.1. Araştırma İşlevi.....	17
2.5.2. Önleme İşlevi	17
2.5.3. Eğitici İşlevi	18
2.6. Vergi Denetiminin Özellikleri	19
2.6.1. Tarafsız Olma Özelliği.....	19
2.6.2. Hukuki Olma Özelliği.....	20
2.6.3. Yaptırım Gücünün Olması.....	21
2.6.4. Hesap Denetimi Olma Özelliği	22

3.HEKİMLİK FAALİYETLERİNİN VERGİ MEVZUATI YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ..... 23

3.1. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden	23
3.1.1. Serbest Meslek Erbabı	25
3.1.2. Serbest Meslek Kazancının Tespiti	26
3.1.3. Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Dikkate Alınabilecek Giderler	37
3.1.3.1. Mesleki Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler.....	38
3.1.3.2. Hizmetli ve İşçilerin İşyerinde veya İşyerinin Müştemilatındaki İlaçe ve İbade Giderleri, Tedavi ve İlaç Giderleri, Sigorta Primleri ve Emekli Aidatı ile 27. Maddede Yazılı Giyim Giderleri	45
3.1.3.3. Mesleki Faaliyetle İlgili Seyahat ve İkamet Giderleri	46
3.1.3.4. Mesleki Faaliyette Kullanılan Tesisat, Demirbaş Eşya ve Envantere Dâhil Taşıtlar İçin VUK Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar	47
3.1.3.5. Kiralanan veya Envantere Dâhil Olan ve İşte Kullanılan Taşıtların Giderleri	50
3.1.3.6. Alınan Mesleki Yayınlar İçin Ödenen Bedeller	52
3.1.3.7. Mesleki Faaliyetin İfası İçin Ödenen Mal ve Hizmet Alım Bedelleri	53
3.1.3.8. Serbest Meslek Faaliyetleri Dolayısıyla Emekli Sandıklarına Ödenen Giriş ve Emeklilik Aidatları ile Mesleki Teşekküllere Ödenen Aidatlar	54
3.1.3.9. Mesleki Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Ödenen Meslek, İlan ve Reklam Vergileri ile İş Yerleriyle İlgili Ayni Vergi, Resim ve Harçlar	55
3.1.3.10. Mesleki Faaliyetle İlgili Olarak Kanun, İlam ve Mukavelenameye Göre Ödenen Tazminatlar	56
3.1.4. Matrahtan ve Gelir Unsurlarından İndirilmeyecek Giderler.....	58
3.1.5. Serbest Meslek Kazançlarında İstisna	58
3.1.5.1. Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazanç İstisnası	58
3.1.5.2. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası	61
3.1.5.3. Sergi ve Panayır İstisnası	63
3.1.6. Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi	64
3.1.6.1. Yıllık Beyan Esası	64
3.1.6.2. Zarar Mahsubu	64
3.1.6.3. Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Dikkate Diğer İndirimler	65
3.1.6.4. Tevkifat Uygulaması	73
3.1.6.5. Geçici Vergi	74
3.1.6.6. Vergiye Uyumlu Mükelleflerde Vergi İndirimi	76
3.2. 213 sayılı VUK Yönünden	78
3.3. Hekimlik Faaliyetlerinin İncelenmesinde Vergi Mevzuatı Açısından Özellikli Durumlar	81
3.3.1. Muayenehane Açarak (Şirket Kurmaksızın) Çalışan Hekimler.....	85
3.3.2. Şirket Kurarak Şirket Üzerinden Sağlık Hizmeti Veren Hekimler.....	89
3.3.2.1. Özel Hastanelerde Çalışan Hekimler yönünden.....	91
3.3.3. Kamu Hastanelerinde Çalışan Hekimler.....	103
4. BÖLÜM HEKİMLİK FAALİYETLERİNİN VERGİ MEVZUATI YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMALAR	110

5. SONUÇ	135
KAYNAKÇA	138



KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun
DMK	: Devlet Memurları Kanunu
DSÖ	: Dünya Sağlık Örgütü
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
KKEG	: Kanunen Kabul Edilmeyen Gider
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
KVKK	: Kişisel Verilerin Korunması Kanunu
SUT	: Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliği
RG	: Resmi Gazete
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
ZMSS	: Zorunlu Mesleki Sorumluluk Sigortası

GİRİŞ

Çalışmada ülkemizde hekimlerin vergisel tüm faaliyetlerinin denetim, vergi incelemesi ve vergi denetimi kavramları dikkate alınarak, yapılacak denetim ve incelemeler yönünden değerlendirilmesi gereken hususları, bu denetim ve incelemelerde ortaya çıkan riskleri, Türk Vergi Sisteminde hekimlik faaliyetlerinin yer aldığı alana göre vergi mevzuatına göre değerlemesini yapmaktır.

Tezin amacı bu değerlendirmeyi yaparken, Sağlık Bakanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı arasında oluşan teknik farklılıkların kıyaslanması ve bu farklılıkların vergi denetiminde oluşturabileceği riskler ile bu sorunların Vergi Usul Kanunu(VUK) ile uyumlaştırılmasının önemi ve bu uyum için neler yapılabileceği anlatılmıştır.

Beş bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde; Sağlık Ve Hekimlik Faaliyetlerine Genel Bakış başlığı ile hekim kavramına, hekimlik meslek tarihine, hekimlik mesleği ile ilişkili kavramlara yer verilmiştir. İkinci bölümde; Denetim ve Vergi Denetimi kavramlarına, amaçlarına, işlev ve özelliklerine yer verilmiştir. Üçüncü bölümde; Hekimlik Faaliyetlerinin Tüm Vergisel Yönleri İle Değerlendirilmesi başlığı ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK), 213 Sayılı VUK düzenlemeleri yönüyle hekim incelemelerinde önem arz eden hususlar ele alınmıştır. Dördüncü bölümde ise hekimlik faaliyetlerinin vergi mevzuatı yönünden değerlendirilmesine ilişkin araştırmalara değinilerek örnek uygulamalar gösterilmiştir. Beşinci bölümde çalışmanın sonuç bölümünde genel değerlendirmelere yer verilmiştir.

1. KONU İLE İLGİLİ TEMEL KAVRAMLAR VE TANIMLAMALAR

1.1. Hekim Kavramı

Hekimlik, hastaların sağlığını sürdürmek, hastalıkları tanılamak, tedavi etmek ve iyileştirmek amacıyla tıp bilimini öğrenerek ve pratiğe dökerek icra edilen bir sağlık mesleğini temsil eder.

Hekimler “tıp fakültesinden mezun, temel tıbbi bilgilere sahip ve tıp diplomasına sahip olan kişi” anlamında kullanılmaktadır.¹ Hekimler, genellikle genel tıp eğitimi alırken, daha sonradan cerrahi, iç hastalıkları, pediatri, dermatoloji, nöroloji gibi uzmanlık alanlarına yönelebilirler.

Hekimler, hastaları muayene eder, tıbbi geçmişlerini alır, tanı koymak için laboratuvar testleri ve görüntüleme yöntemleri gibi teşhis araçları kullanır, hastalıkları tedavi eder, ilaç reçete eder ve cerrahi operasyonlar gerçekleştirirler. Bunun yanı sıra, hastaları sağlıklı yaşam tarzlarına yönlendirir, hastalıkların önlenmesine ve sağlığın teşvik edilmesine yönelik eğitim verirler.

Hekimlik, sürekli olarak tıp biliminin gelişmelerini takip etmeyi ve güncel tıbbi bilgilere sahip olmayı gerektirir. Bu nedenle, hekimler sürekli olarak tıp eğitimlerini güncellerler ve tıp dergilerini, konferansları ve araştırmaları yakından izlerler. Hekimler ayrıca etik kurallara ve hasta haklarına saygı göstermeli ve hasta mahremiyetini korumalıdır.

Sonuç olarak, hekimlik, hastaların sağlık sorunlarına tıbbi bilgi ve becerilerle müdahale eden bir mesleği temsil eder.

1.2. Hekimlik Mesleği ile İlişkili Kavramlar

1.2.1. Hasta

Hasta, sağlık hizmetlerinden faydalanma ihtiyacı bulunan kimsedir.²

¹ [SD Platform - Dergi - Tabip Mi, Doktor Mu; O Halde Hekim Kim?](#) Mart-Nisan-Mayıs 2011-2012 tarihli Sağlık Düşüncesi ve Tıp Kültürü Dergisi, 22. sayı, s: 24-25

² <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=4847&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>

Hekimlik mesleği, hasta merkezli bir yaklaşım benimser ve hastaların ihtiyaçlarını karşılamak ve onların sağlığına yardımcı olmak için çalışır. Bir hasta, aynı zamanda bir insan ve bir bireydir. Bu nedenle, hastaların tıbbi bakımı, sadece fiziksel belirtileri veya teşhisleri değil, aynı zamanda hastanın bireysel gereksinimlerini ve duygusal ihtiyaçlarını da göz önünde bulundurmalıdır.

1.2.2. Muayene

Muayene, Türk Dil Kurumu sözlük anlamı ile “*bir kimsenin hasta olup olmadığını veya hastalığın ne olduğunu araştırma*” şeklinde tanımlanmıştır. ³

Muayene, hastanın semptomlarını incelemek, tıbbi öyküsünü almak ve gerekli testleri yapmak gibi adımları içermektedir. Hekim, hasta ile ilk iletişimini muayenede kurmaktadır.

Muayene, hastanın fiziksel incelemesi, sağlık durumunun değerlendirilmesi, hastalığın teşhisi ve tedavisinin planlanması için önemli bir araçtır. Muayene, hekimlerin hastaları tanımlamasına, hastalığın teşhisine ve tedaviye yönelik kararlar almalarına yardımcı olur.

1.2.3. Hastane

Hastane, “*Hastalara yatarak veya ayakta tanı, tedavi ve bakım hizmetlerinin hekim, hemşire ve diğer sağlık çalışanları tarafından verildiği sağlık kuruluşu; sayrılarevi, dariüşşifa, şifahane*” şeklinde tanımlanır. ⁴

Hastaneler, acil durumlarda veya hastalığın tedavisinin gerektirdiği daha ciddi hallerde hasta bakımı için tasarlanmıştır. Bunun yanında Freidson’a göre “*Hastane, insan davranışının yeniden yorumlandığı örnek bir kurumdur.*” demiştir. ⁵

Hastaneler, genellikle belirli bir bölgedeki tüm hastaların bakımını sağlayan büyük ve karmaşık kurumlardır. Modern hastaneler, hastaların çeşitli ihtiyaçlarını karşılamak üzere

³ [muayene ne demek TDK Sözlük Anlamı \(sozluk.gov.tr\)](http://sozluk.gov.tr)

⁴ [hastane ne demek TDK Sözlük Anlamı \(sozluk.gov.tr\)](http://sozluk.gov.tr)

⁵ Freidson, E., (1994), Professionalism Reborn Theory, Prophecy and Policy, The University of Chicago Press, Chicago, s.248.

tasarlanmıştır ve yoğun bakım üniteleri, cerrahi üniteler, acil servisler ve tıbbi görüntüleme laboratuvarları gibi çeşitli bölümlere sahiptir.

1.2.4. Ücret

Hekimlik mesleği, genellikle yüksek eğitim gerektiren ve ciddi bir sorumluluk taşıyan bir meslektir. Bu nedenle, hekimlerin ücretleri de diğer meslek gruplarına göre daha yüksek olabilir. Ancak, hekimlerin ücretleri birçok faktöre bağlıdır. Mesela, hekimin uzmanlık alanı, tecrübesi, çalıştığı yer ve çalışma saatleri gibi faktörler ücreti etkileyebilir. Özel sağlık kuruluşlarında çalışan hekimlerin ücretleri, kamu sağlık kuruluşlarında çalışanlara göre daha yüksek olabilmektedir.

Hekimlerin ücretleri hakkında yapılan tartışmalar, genellikle sağlık hizmetlerinin erişilebilirliği, kalitesi ve sürdürülebilirliği gibi konulara da odaklanır. Bazıları, yüksek hekim ücretlerinin sağlık hizmetlerinin maliyetini artırabileceğini ve daha az imkanı olan insanların tıbbi bakım almasını engelleyebileceğini savunurken, diğerleri, yüksek ücretlerin kalifiye hekimlerin mesleği seçmeleri için teşvik edici olabileceğini ve sağlık hizmetlerinin kalitesini artırabileceğini düşünmektedir.

Bazı meslek grupları yapılan mesleğin belirli özel yetenek ve özel ihtisas gerektirmesi sebebiyle diğer meslek gruplarına nazaran yapanın daha yüksek gelir düzeyi elde etmesine sebep olmaktadır.⁶

Marshall'ın (1939) bir profesyonelin para kazanmak için çalışmadığı, çalıştığı için para kazandığı yönündeki tespitleri ve Işık'ın (2010) “*Hekimlik mesleğini uygulayanların emeğini değerlendirmek, belirli bir meta gibi ele alıp, değer biçmek imkânsızdır*” şeklindeki görüşünü günümüz şartlarından değerlendirecek, günümüzde mevcut kapitalist düzenin para kazanmayı ilk amaçlardan biri haline getirmemiş bir profesyonel meslek grubunun kalmadığını söyleyebiliriz. Halihazırda bulunan meslek ideallerini ilk planda tutan kişiler haricinde “*hâlihazırda çalıştığı için para kazanan*” bir profesyonel meslek grubunun kalmadığı

⁶ Goode, W. J., (1957), Community Within A Community: The Professions, American Sociological Review, sf.95.

görülmektedir. Marx'ın radikal söylemi ile *“para, insanın iş ve varoluşunun yabancılaşmış özüdür; bu öz insana egemen olur ve insan ona tapar”*.⁷

Hekimlik mesleği açısından bakıldığında da ücretin doğrudan dönüşüm geçirdiği ve eskiye nazaran daha sistematik bir şekilde ödeme alındığı görülecektir. Eskiden, hekim hizmet verdiği hastası ile doğrudan ödeme konusunda da baş başa olduğundan muayene ve tedavi ücretlerini direkt hastanın kendinden almaktaydı. Günümüzde ise elden ödeme usulü yerine, hasta ile hekim arasındaki *“özgür”* ilişkiyi ortadan kaldıran bir tarzda sistemli ve resmi ödeme yolları geliştirilmiştir. Örneğin; genel bütçe fonları, sigorta şirketleri gibi.⁸

Bugün, hekimlerin ücretleri, çalıştıkları alana, uzmanlık seviyesine ve çalıştıkları kuruma göre değişiklik göstermektedir. Özel sağlık kuruluşlarında çalışan hekimlerin ücretleri, kamu hastanelerinde çalışan hekimlere göre genellikle daha yüksektir.

Sonuç olarak, hekimlerin ücretleri, birçok faktöre bağlıdır ve sağlık hizmetlerinin finansmanı ve kalitesi gibi birçok konuda tartışmaları beraberinde getirir.

1.2.5. Hekimlik Faaliyetleri

Hekimlik faaliyetleri, insanların sağlık sorunlarına çözüm bulmak amacıyla yapılan tıbbi işlemleri ifade eder. Hekimlik faaliyetleri, hastaları muayene etmek, tanı koymak, tedavi etmek, ilaç yazmak, cerrahi müdahaleler yapmak, laboratuvar testleri yapmak, sağlık kontrolleri ve tarama testleri yapmak, radyolojik görüntüleme yapmak, sağlık danışmanlığı yapmak, hasta bakımı sağlamak, araştırma yapmak ve tıp bilimine katkıda bulunmak gibi çok çeşitli işlevleri içerebilmektedir.

⁷ Coser, L. A., (2011), Sosyolojik Düşüncenin Ustaları Tarihsel ve Toplumsal Bağlamlarında Fikirler, Çev: Himmet Sülür, Serhat Toker, İbrahim Mazman, 2. Baskı, Ankara, De Ki Basım Yayın,s.64.

⁸ Belek, İ., (2003), Antalya’da Hekimler: Statü ve Sınıf Konumu Açısından Değerlendirme, Ankara, Türk Tabipler Birliği,s.10.

2. DENETİM VE VERGİ DENETİMİ

2.1. Denetim Kavramı

Denetim, belirli bir amaca veya hedefe ulaşmak için yapılan faaliyetlerin uygunluğunu, etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmek ve kontrol altında tutmak için yapılan sistemli bir değerlendirme ve inceleme sürecidir. “Günlük yaşamda karşımıza sıklıkla çıkan kontrol kavramı Latin kökenli bir kelime olup, muhasebe defteri anlamına gelen “*contra*” ve “*rotulus*” kelimelerinin birleşmesiyle meydana gelmiştir. “*Contra*” karşıt, zıt anlamına gelirken “*rotulus*” kalıcı bir kayıt yapmak üzere yazılmış bir parşömen ya da papirüs rulosu, defter anlamına gelmektedir. *Contra* ve *rotulus* kelimelerinden türetilen “*contra rotulare*” deyiimi ise iki defteri kıyaslayarak tahkik etmek anlamını taşımaktadır. Bu bilgilere dayanarak kelime kökeni itibarıyla “*kontrol*”, karşıt bir belge ya da kayıt aracılığıyla bir şeyin doğruluğunu araştırmak ve tahkik etmek anlamına gelmektedir.”⁹

Denetim, hem özel sektör hem de kamu sektöründe yaygın olarak kullanılan bir kavramdır. İşletmeler, finansal denetim, yönetim denetimi ve iç denetim gibi çeşitli denetim faaliyetleri yaparlar. Kamu sektöründe ise, devlet daireleri ve kamu kurumları faaliyetlerinin denetlenmesi için özel denetim birimleri kurarlar. Bu birimler, kamu harcamalarının doğru ve etkin bir şekilde yapıldığından emin olmak için mali denetimler yaparlar.

Kontrol, inceleme, teftiş ve revizyon kavramları, genel olarak bir faaliyetin, işin, hizmetin veya ürünün belirlenmiş standartlara, kriterlere veya hedeflere uygunluğunun belirlenmesi ve gerektiği şekilde düzeltilmesi süreçlerini ifade eder. Bu kavramlar genellikle yönetim, maliye, işletme, denetim, hukuk ve diğer alanlarda kullanılır.

Türkiye’de sağlık alanında denetim kavramı, Sağlık Bakanlığı ve bağlı kuruluşları tarafından yürütülmektedir. Hekimlerin mesleki etik kurallara uygun olarak hareket etmesi, sağlık hizmetlerinin kalitesi ve hastaların haklarının korunması için düzenli denetimler yapılmaktadır. Bunun yanı sıra, sağlık hizmetlerinde özel sektörün artmasıyla birlikte, özel denetim kuruluşları da faaliyet göstermektedir.

⁹ Aktuğlu, M. A., (1996), Denetleme ve Revizyon, 3. Baskı, İzmir: Barış Yayınları,s.1.

2.2. Denetim Türleri

Denetim türlerinin bölümlendirilmesinde tek tip olma durumu yoktur. Denetim amaç ve denetleyenin statüsüne göre ayrıma tabidir. Ancak alt bölümlere inildikçe literatürde daha sınırlı olarak bölümlendirildiği görülmektedir. İlgili sınırlı bölümlendirme iç denetim, dış denetim ve devlet denetimi olmak üzere üç kısımdır. Bu çalışmada Vergi Denetim Kurulu tarafınca yapılan tasnifteki denetim türlerini dikkate alacağız.

2.2.1. Amacı Bakımından Denetim Türleri

Mali tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve yönetim denetimi olmak üzere denetim amacı bakımından üçe ayrılmaktadır. Bazı kaynaklarda dördüncü bir denetim türü olarak ekonomik denetim de belirtilmektedir.

Amacı bakımından denetim türleri Tablo 2.1’de özetlenmiştir. İlgili denetim türünün her biri ayrı ayrı ele alınacaktır.

Tablo 2.1. Amacı Bakımından Denetim Türleri

	Amaç	Kapsam	Ölçüt
Mali Tablolar Denetimi	Finansal bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin incelenmesi	Mali tablolar ve ekler	Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile finansal bilgileri etkileyen diğer düzenlemeler
Uygunluk Denetimi	İşletme faaliyetlerinin yetkili otoriteler tarafından belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesinin araştırılması	Tüm işletme faaliyetleri	Kanun, yönetmelik, şirket ana sözleşmesi, yönetim kurulu kararları, işletme yönetiminin belirlediği iç kontrol politikaları ve prosedürler
Yönetim Denetimi	Faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini ölçme	Tüm işletme faaliyetleri	Bütçeler, performans ölçütleri, verimlilik oranları vb.

2.2.1.1. Mali Tabloların Denetimi

Mali tablo denetimi, finansal denetim olarak da adlandırılmaktadır. İlgili denetim ile mali tablolarının hazırlanmasında genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine, vergi mevzuatı

hükümlerine ve diğer muhasebe usul ve esaslarına uyulup uyulmaması hususları denetlenmektedir.¹⁰

Denetim esas itibari ile kanıtlara dayanmalıdır. Bu durum mali tablo denetiminde de geçerlidir. Mali tablolar, ekonomik olarak faaliyetin gerçekleştiği dönem itibariyle geçerli durumda olan muhasebe usul ve esasları dikkate alınarak yapılan kayıt ve işlemlere dayanır. Yapılan denetimde mali tabloların bu muhasebe usul ve esasları dikkate alınarak hazırlanıp hazırlanmadığı da kontrol edilir. İlgili kontrol yapılırken dikkate alınacak dayanak kanıt için sadece geçerli belgeler değil dış kaynaklardan elde edilen deliller de kullanılabilir.

Yapılan denetim sırasında aykırılıklara rastlanması elbette mali tabloların bütünlüğü ve güvenilirliği açısından önemlidir. Mali tablolar sadece işletme yönetimine değil işletmeye ilgisi bulunan üçüncü kişilere de doğru bilgi vermesi açısından önem arz eder.¹¹

Mali tablo denetimi yaparken yöntem, muhasebe işlemlerini kontrol etmek ve finansal tabloları inceleyerek doğruluğu kapsamında bir sonuca varmaktır. Yapılan denetim ile katma değer yaratılamamaktadır ama hazırlanan muhasebe hakkındaki raporların kalitesi yükseltilmektedir.

2.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, konulan kurallara ne kadar uyulduğunu tespit etmek amacıyla yapılır. İlgili kurallar, bir işletmenin ya da kurumun gerek yöneticileri gibi içerden gerekse kamu gibi dışardan bir üst organ tarafından belirlenmiş olabilir.¹² İç denetçiler ile kamu denetçileri tarafından uygunluk denetimleri yürütülmektedir.¹³ Uygunluk denetimine en genel örnek vergi mevzuatına uygunluğu araştırmak için yapılan vergi denetimi gösterilebilir.¹⁴

2.2.1.3. Yönetim Denetimi

¹⁰ Tekin, F. ve Çelikkaya, A., (2014), Vergi Denetimi, 6. Baskı, İstanbul: Seçkin Yayınevi,s.28.

¹¹ Holmes, A. W. ve Overmyer, W. S., (1975), Muhasebe Denetimi Auditing Standartları ve Yöntemleri, 8. Baskı, Çev. Göktürk, O.), Bilimsel Yayınlar Derneği Yayın No:5,sf.5.

¹² Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2015), Denetim İlke ve Esasları, 6. Baskı, İstanbul: Acar Basım,s.15.

¹³ Bakır, M., (2005), Denetim, Trabzon: Dilara Yayınevi,s.20.

¹⁴ Saban, N., (2009), Vergi Hukuku, 5. Baskı, İstanbul: Beta Basımevi,s.183.

Yönetim denetimi, faaliyet yönetimi olarak da adlandırılmaktadır. İlgili denetim ile işletme yönetim kademesinin başarısının tespit edilmesi amaçlanır.¹⁵ Bu denetim türünde, belirli kurallar yoktur. Amaç işletme yönetim kademesinin belirlediği amaç ve hedeflerin ne kadar gerçekleştiğinin denetimidir. Bu amaç ve hedeflerin ne kadar gerçekleştiği denetlenirken işletmenin faaliyetlerinde ne kadar etken ve etkin olduğu da ortaya çıkmaktadır. Bilindiği gibi etkenlik işletmenin amaçlarına ulaşmada başarılı olup olmadığını ölçerken, etkinlik ile işletmenin amaçlarına ulaşmada kaynakları ne kadar verimli kullanıp kullanmadığı ölçülmektedir.¹⁶ Yönetim denetimi ile sadece finansal olan hususlar değil işletmenin her türlü faaliyeti denetlenir.

2.2.1.4. Ekonomik Denetim

Mali tabloların denetimi; *“bir işletmenin finansal tablolarının finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturmaktır.”* şeklinde tanımlanmaktadır.¹⁷

Ekonomik denetimin esas amacı mali tablolar denetimini ve uygunluk denetimini desteklemektedir. Ekonomik denetim kapsamında, işletme faaliyetleri mevcut yasal düzenlemelere uygunluğu açısından incelenirken aynı zamanda mali tabloların geçerli mali mevzuata ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğu değerlendirilir. Bunun yanı sıra, işletme kaynaklarının etkinlik, verimlilik ve tasarruf ilkeleri doğrultusunda kullanılıp kullanılmadığı, işletme fonksiyonlarının tamamını göz önünde bulundurarak değerlendirilir.¹⁸

¹⁵ Güredin, E., (1999), Denetim, 9. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları,s.15.

¹⁶ Bozkurt, N., (2015), Muhasebe Denetimi, 7. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları,s.35.

¹⁷ Ümit Ataman, Rüstem Hacırüstemoğlu, Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi Uygulamaları, Birinci Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul 2001, s.18

¹⁸ Kergen, E., (2001), Denetim, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notları, T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu,s.8.

2.2.2. Denetçilerin İşletmeyle Olan İlişkisi Bakımından Denetim Türleri

Denetimi gerçekleştiren kişiler bazen işletme içindeki kişiler olabilirken bazen de tamamen bağımsız kişiler olabilir. Bu durum göz önüne alındığında, denetçilerin örgütle olan ilişkisine bağlı olarak iç denetim ve dış denetim olmak üzere iki ayrı denetim türü bulunmaktadır. Bu sınıflandırma, denetimin statüsüne göre de bazı kaynaklarda ele alınmaktadır.¹⁹

2.2.2.1. İç Denetim

İç denetim, bir işletme içinde görev yapan bir personel tarafından gerçekleştirilen denetim şeklidir ve hem mali konuları hem de mali olmayan konuları kapsar. İç denetimde, değerlendirme, analiz ve işletme yöntemleri ile politikalar ön plandadır.²⁰ İşletme faaliyetlerinin etkinliği ve verimliliği iç denetim tarafından incelenir. İnceleme sonuçları ve tespitler, iç denetçi tarafından üst yönetime sunulan bir raporla aktarılır.

İç denetim, uluslararası iç denetçiler enstitüsü tanımı kapsamında; “bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla; bağımsız ve tarafsız bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkililiğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur.”²¹

İç denetim, işletmenin faaliyetlerine değer katmayı ve geliştirmeyi hedefler. Bu amaç doğrultusunda tasarlanmış olan iç denetim süreci, bağımsız bir güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinde sistematik ve disiplinli bir yaklaşım sunarak, işletme yönetimine hedeflerin gerçekleştirilmesinde katkı sağlar. Aynı zamanda, işletme yöneticilerinin sorumluluklarını etkin ve verimli bir şekilde yerine getirmelerine yardımcı olur.²²

¹⁹ Kergen, E., (2001), Denetim, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notları, T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu,s.6.

²⁰ Holmes, A. W. ve Overmyer, W. S., (1975), Muhasebe Denetimi Auditing Standartları ve Yöntemleri, 8. Baskı, Çev. Göktürk, O.), Bilimsel Yayınlar Derneği Yayın No:5,s.4.

²¹ Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2022

²² Aktuğlu, M. A., (1996), Denetleme ve Revizyon, 3. Baskı, İzmir: Barış Yayınları,s.86.

2.2.2.2. Dış Denetim

Dış denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi olarak ele alabiliriz.

2.2.2.2.1. Bağımsız Denetim

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne göre bağımsız denetim; “*Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen, gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasıdır*” şeklinde tanımlanmıştır.²³ Görüldüğü üzere mali konular bundan kaynaklı olarak finansal tablolar bağımsız denetimin konusunu oluşturmaktadır. Bağımsız denetimde, işletme dışındaki denetçi tarafından işletmeye ait finansal tablolar incelenmeye tabi tutulur.

Denetimi gerçekleştiren denetçinin bağımsız bir tutum ve davranışa sahip olması gerektiği için bağımsız denetimin amaçlarına ulaşılabilmesi sağlanır. Bu sebeple, denetim işlemi aynı işletmede çalışan bir kişi tarafından değil, işletme dışındaki bir denetçi tarafından yapılır. Çünkü işletmede çalışan bir kişinin bağımsızlığını mutlak bir herhangi bir şekilde sağlanamayacağı vurgulanırken, dışarıdan gelen bir denetçi için bağımsızlığın sağlanmasının daha rahat sağlanabileceği savunulmaktadır.²⁴

2.2.2.2.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, kamu kurumlarında görevlendirilen ve kamu yararını gözeterek görev yapan kişilerin kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektörde yer alan işletmelerde yaptıkları denetimlerdir. Örnek vermek gerekirse bazı kamu denetçileri şu şekildedir; Başbakanlık Maliye Bakanlığı Müfettişleri, Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Müfettişleri, Başbakanlık Teftiş Kuruluna Bağlı Müfettişler ve SGK Müfettişleri.²⁵

²³ (Türkiye Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md.4)

²⁴ Arens, A. A. ve Loebbecke, J. K., (1991), Auditing An Integrated Approach, 5. Baskı, New Jersey: Prentice-Hall,s.3.

²⁵ Kavut, L., Taş, O., ve Şavlı, T., (2009), Uluslararası Denetim Standartları Kapsamından Bağımsız Denetim, İSMMMO Yayın No:130,s.38-39.

2.3. Vergi Denetimi

Vergi denetimi, vergi mevzuatına uygunluğun denetlenmesi amacıyla yapılan bir denetim faaliyetidir. Bu denetim faaliyeti, vergi idaresi tarafından gerçekleştirilir ve vergi mükelleflerinin vergi beyannamelerinde yer alan bilgilerin doğruluğunu kontrol eder. Vergi denetimi ile vergi mükelleflerinin vergi beyannameleri, fatura, irsaliye, defter ve belgelerinin incelenmesi sonucu vergi incelemesi raporları düzenlenir. Yani vergi denetimi, vergi mükelleflerinin vergi borçlarının doğru hesaplanması ve ödenmesi ile vergi kayıplarının önlenmesi amacıyla önemlidir.

Bizim ülkemizdeki vergi sisteminde beyan esası benimsenmiştir. “Beyan esasında mükelleften beklenen, kanunların gerektirdiği gibi eksiksiz ve doğru bir şekilde kazancın beyan edilmesidir. Beyan esası, doğruluk karinesine dayanmaktadır. Yani mükelleflerin yaptıkları beyanların doğru olduğu kabul edilmektedir.”²⁶

Denetim kavramı, iktisadi faaliyetlerin ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgililere bildirmek maksadıyla, tarafsız kanıt toplayan ve kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.²⁷

Vergi denetimi, devletin yetkili organları tarafından gerçekleştirilen, vergi güvenliğini sağlamaya yönelik çeşitli tedbirleri ve teknikleri kapsayan ve devamlılık özelliği olan bir kavram olarak ifade edilebilir.²⁸

Bir başka ifade ile vergi denetimi; vergi kanunlarının yükümlü kıldığı bütün mükelleflerin ve bu mükelleflerle ilgili bütün işlemlerin kavranabilmesi ve vergi idaresi ile mükellefler arasında vergi kanunlarından doğan kurallara uyulup uyulmadığına yönelik vergi idaresinin yaptığı bütün işlemlerdir.²⁹

²⁶ Üstün, Ü. S., (2013), Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı? İstanbul: Beta Basım,s.25.

²⁷ Silvano, J. A., (1972), Report of the Committee on Basic Auditing Concepts, The Auditing Review, 47, 15-74,s.18.

²⁸ Sağlam, İ., (2015), Türkiye’de Vergi İncelemelerinin Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi (Yayınlanmamış YL Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir,s.4.

²⁹ Çımat, A. ve Armağan, R., (2011), Vergi Hukuku, İstanbul: Lisans Yayıncılık,s.77.

Günümüzde Vergi Denetim Kurulu ve Gelir İdaresi Başkanlığı gibi kurumlar, vergi denetimi faaliyetlerini yürütmektedirler.

2.4. Vergi Denetiminin Amaçları

Vergi denetimi, vergiye tabi olan mükelleflerin vergi beyannamelerinin doğruluğunu, vergi kanunlarına uygunluğunu ve vergi ödevlerini yerine getirip getirmediğini denetlemek için yapılan bir faaliyettir.

Vergi denetiminin temel amacı, vergi mevzuatına uygunluğun kontrol edilmesi ve vergi kaçakçılığının önlenmesidir. Vergi denetimi, vergi kaçakçılığı veya hataların tespit edilmesiyle daha fazla vergi geliri elde etmeyi amaçlar. Denetim sonucunda tespit edilen vergi kaçakçılığı veya hatalar düzeltilir ve mükelleflerden daha fazla vergi tahsil edilir. Vergi denetimi, vergi mevzuatına uyan ve vergi yükümlülüklerini doğru bir şekilde yerine getiren mükellefleri korur. Böylelikle vergi sisteminin güvenilirliğini ve adil bir şekilde işlemlerini sağlayarak hem devletin vergi gelirlerini korur hem de toplumda vergi uyumunu artırır.³⁰

Vergi denetimi, vergi yasalarına uymayan durumların tespiti, mükellefler arasında adaletin sağlanması ve adil bir vergilendirme sürecinin gerçekleştirilmesi açısından büyük bir öneme sahiptir.³¹ Temel amaç olarak, mükelleflerin kanunlara uygun davranışlarının belirlenmesi ve onları yasalara uygun hareket etmeye teşvik etmek öncelikli hedef olarak belirlenmiştir. Bu çerçevede, vergi denetimi sadece her mükellefi denetlemekten öte, aynı zamanda mevcut kayıt dışılığı tespit ederek kayıt dışılığın azaltılmasını amaçlar.³²

Özetle; Devletin temel gelir kaynaklarından en önemlisi sayılan vergi gelirlerinde oluşmuş ya da oluşacak kaybı önlemek denetimin temel amacıdır. Bu amaçlara ek olarak vergi denetiminin mali, ekonomik, sosyal ve hukuki amaçları da bulunmaktadır.

2.4.1. Mali Amaç

Mali amaç, vergi denetiminin en önemli amaçlarından birisidir. Temel kamusal mal ve hizmet sunumunun yanında devletin ekonomik ve sosyal hayatta da üstlendiği görev ve

³⁰ <https://www.pwc.com.tr/vergi-denetimi-nedir#vergi-denetiminin-amaclari-nelerdir>

³¹ Üstün, Ü. S., (2013), Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı? İstanbul: Beta Basım,s.11.

³² Oral, H., (2005), Avrupa Birliği'ndeki Vergi Uyum Çalışmalar ve Türkiye, TBB Dergisi, 56, 261-280,sf.129.

fonksiyonlar artmaktadır. Devletler artan bu görevlerini yerine getirebilmek için finansmana ihtiyaç duymaktadır. Devletin en önemli finansman kaynağı ise vergilerdir. Mevcut vergi gelirlerinin arttırılması ise yeni vergilerin çıkarılması, vergi tabanının genişletilmesi ve vergi kayıp ve kaçaklarının engellenmesi ile mümkündür.³³

Vergi denetiminin mali amaçlarından biri, vergi kanunlarının uygulanmasını sağlamak ve vergi yükümlülerinin yasalara uygun şekilde vergi beyanında bulunmasını temin etmektir. Bu amaç doğrultusunda, vergi denetimi yoluyla vergi kaçakçılığı, vergi kayırmacılığı ve diğer vergi ihlallerinin önlenmesi ve ortaya çıkarılması hedeflenir. Vergi gelirlerinin etkili bir şekilde toplanması ve kaynakların israf edilmesinin önlenmesi, ülke ekonomisine önemli katkılar sağlar.

Mali amaçlar dışında, vergi denetimi aynı zamanda adil bir vergi sistemi oluşturma amacını da taşır. Haksız rekabet ve vergi kaçakçılığına yol açabilecek vergi mükellefleri arasında eşit muamele yapılması sağlanarak, adil bir rekabet ortamının oluşması amaçlanır. Bu şekilde, hem vergi mükelleflerinin hem de devletin haklarının korunması sağlanır.

2.4.2. Ekonomik Amaç

“Vergi denetiminin ekonomik amacı, ekonomik büyüme ve kalkınmanın yanında ekonomik istikrarın sağlanması ve etkin bir maliye politikasının gerçekleştirilmesine yardımcı olmaktır. Bu amaçlara ulaşabilmek için öncelikle gelir dağılımında adaletin sağlanması ve vergi denetiminin düzgün bir şekilde işlemesi gerekmektedir.”³⁴

Vergi denetiminin ekonomik amaçları, ekonomik faaliyetlerin düzenlenmesi, adaletli bir rekabet ortamının sağlanması ve ekonomik kalkınmanın desteklenmesidir. Vergi denetimi yoluyla vergi kayıplarının önlenmesi, vergiye gönüllü uyumun artırılması ve vergi

³³ Bakır, G. B. (2009). Türkiye’de Vergi denetiminin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemedeki etkinliği. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.

³⁴ Gez, H. (2011). Türkiye’de kayıt dışı ekonominin önlenmesinde vergi denetiminin rolü ve Afyonkarahisar ilinde faaliyet gösteren mükelleflere yönelik bir uygulama. Afyon Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar.

kaçakçılığıyla mücadele edilmesi amaçlanır. Bu da vergi gelirlerinin artırılmasını ve kamu kaynaklarının daha etkin bir şekilde kullanılmasını sağlar.

Ayrıca, vergi denetimi ekonomik faaliyetleri düzenlemek ve rekabeti sağlamak için de önemlidir. Vergi kaçıran veya vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyen işletmeler, vergi ödemek zorunda olan işletmelerin aleyhine avantaj elde edebilirler. Bu nedenle, vergi denetimi yoluyla eşit koşulların sağlanması ve rekabetin adaletli bir şekilde yürütülmesi amaçlanır. Vergi kayıplarının önlenmesi ve vergi gelirlerinin artırılması, kamu harcamalarının daha etkin bir şekilde yapılmasını ve ekonomik kalkınmanın desteklenmesini sağlar.

2.4.3. Sosyal Amaç

Vergi denetiminin sosyal amaçları, vergi sisteminin adaleti ve toplumsal huzuru sağlamak için tasarlanmıştır. Bu amaçlar genellikle, gelir dağılımı eşitsizliğinin azaltılması, kayıt dışı ekonominin engellenmesi, yoksulluk ve sosyal adaletsizliğin azaltılması ve toplumsal refahın artırılması gibi konulara odaklanır.

*“Vergilerin bu düzeltici fonksiyonu ile mali gücü fazla olanlardan daha fazla vergi alınması ve bu yolla gelirin yeniden dağıtılarak düşük gelirliilerin gelirlerinin arttırılmasıyla sosyal adaletin sağlanması amaçlanmaktadır.”*³⁵ Bu kullanım amacı vergilerin sosyal fonksiyonudur. Etkin yapılan bir vergi denetimi, verginin ödeme gücü ilkesi kapsamında alınmasını ve böylelikle gelir düzeyi düşük kimselerin refahını artırmak amacıyla kullanabilmesine olanak sağlamayı amaçlamaktadır.

Vergi denetimi, tüm toplumun adil bir şekilde vergi ödemesini sağlamak için önemli bir araçtır. Vergi kaçakçılığı, vergi adaletsizliği ve vergi kaçırma gibi sorunlar toplumsal huzuru bozar ve vergi sistemine olan güveni azaltır. Vergi denetimi, vergi mükelleflerinin vergi yasalarına uyumlu davranmalarını sağlamak, toplumsal huzuru korumak ve vergi sisteminin sosyal amaçlarını gerçekleştirmek için önemlidir. Bu nedenle, vergi denetimi, sadece mali amaçlarla değil, aynı zamanda sosyal amaçlarla da ilgilidir.

³⁵ Merter, M. E. (2004). Türkiye'de vergi denetimi ve vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında toplam kalite yönetimi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir.

2.4.4. Hukuki Amaç

Vergi denetiminin hukuki amaçlarından biri, vergi kanunlarına uygunluğun sağlanmasıdır. Bu kapsamda, vergi denetimi yoluyla vergi mükelleflerinin vergi kanunlarına uygun şekilde hareket etmeleri sağlanır.

Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği, bir verginin tahsil edilmesinin dayanağı kanunda yer almasıdır.³⁶ Vergi denetiminin temel amacı mükellefin ödeme gücüne göre vergi vermesini sağlamaktır. Bu kapsamda vergi ile ilgili tüm işlemlerin adil ve tarafsız şekilde yürütülmesi asli unsurdur. Devlet, tüm vatandaşlarına eşit mesafede davranmalıdır. Bu durum hukuk devletinin temel gereklerindendir.³⁷

Ayrıca, vergi denetimi sonucunda vergi kayıplarının önlenmesi, vergi kayıt dışılığının azaltılması ve vergi kaçakçılığı ile mücadele edilmesi hukuki amaçlar arasındadır. Vergi denetimi aynı zamanda vergi hukukuna uygunluğun denetlenmesini ve vergi davalarına konu olan uyuşmazlıkların çözülmesini de amaçlar. Vergi mükelleflerinin haklarının korunması ve vergi idaresinin yetkilerinin doğru kullanılması da vergi denetiminin hukuki amaçları arasındadır.

2.5. Vergi Denetiminin İşlevleri

Vergi denetimi işlevleri ile mükelleflerin kanunda yer verilen ödevlerini yerine getirip getirmediğini tespit etmeyi amaçlamaktadır. Vergi denetiminde temel işlev araştırma işlevidir. Araştırma işlevi, mükellef hakkındaki bilgi ve belgelerin araştırılması, tespit edilmesi olarak tanımlanabilmektedir.

Diğer işlevleri ise vergi uyumunu artırmak, vergi kayıplarını önlemek, vergi mevzuatını uygulamak, halkın güvenliğini sağlamak ve vergi sisteminin etkinliğini artırmaktır. Bu, vergi yükümlülerini doğru beyanda bulunmaya ve vergi yasalarına uymaya teşvik ederken, aynı zamanda vergi idaresinin gelirlerini artırmak ve vergi kayıplarını azaltmak için kritik bir rol oynamaktadır.

³⁶ Akdoğan, A., (1979), Vergi İncelemesi Ankara İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi Yayın No: 127.

Ankara: Kalite Matbaası,s.9.

³⁷ Tekin, F. ve Çelikkaya, A., (2014), Vergi Denetimi, 6. Baskı, İstanbul: Seçkin Yayınevi,s.50.

Bunun yanında vergi denetimi sırasında kanuni yükümlölüklerini yerine getirmediğini bilen mükelleflerin ilgili denetim sonucunda cezai yaptırıma uğrayacaklarını bilmeleri mükellef üzerinde baskı yaratacaktır. İlgili baskı psikolojik etkisi ile ileride yaşanabilecek vergi kayıp ve kaçığının önlenmesine de olanak sağlayacaktır. Mükellef aynı duruma düşmek istemeyecek veya denetim yapan yetkili tarafından verilecek bilgiler ile yanlış istemeden düşme durumundan da kurtulabilecektir. Bu kısımda vergi denetimin önleyici işlevidir.³⁸

2.5.1. Araştırma İşlevi

Kanuni olarak vergi denetiminin asli işlevi araştırma işlevidir. Bu işlev, vergi incelemesi yapmak ve vergi mükelleflerinin beyan ettikleri gelir, gider ve diğer vergi unsurlarının doğruluğunu belirlemek için kullanılır.

VUK 135. Maddesinde belirtildiği üzere; vergi müfettişi, vergi müfettiş yardımcıları ve gelir idaresinin merkez ve taşra kadrolarında müdür kadrolarında yer alanlar, vergi mükelleflerinin finansal kayıtlarını, belgelerini ve diğer ilgili verileri incelerler ve bu verilerin doğruluğunu ve uygunluğunu değerlendirirler. Ayrıca vergi mükelleflerinin vergi yasalarına uygun olarak vergi beyannamelerini hazırlayıp hazırlamadıklarını da denetlerler.

Vergi denetiminin araştırma işlevi, vergi kaçakçılığı ve vergi kaybını azaltmaya da yardımcı olur. Vergi mükelleflerinin doğru şekilde vergi beyanında bulunmalarını sağlayarak, devletin vergi gelirlerini artırmaya yardımcı olur. Aynı zamanda, vergi mükelleflerinin yasal haklarını korumak ve vergi yasalarına uygun olarak hareket etmelerini sağlamak da bu işlevin bir parçasıdır.

2.5.2. Önleme İşlevi

Vergi denetiminin önleme işlevi, vergi yükümlülerinin vergi hukukuna uygun davranmalarını sağlamak ve vergi kaçakçılığı ile vergi kaçırmanın önlenmesini amaçlayan bir işlevdir. Vergi kaçakçılığı, vergi kanunlarına aykırı hareket ederek vergi ödeme yükümlölüğünü yerine getirmeyen mükellefler tarafından gerçekleştirilen bir faaliyettir. Vergi kaçırma ise, vergi yükümlölüklerinin yerine getirilmesinde kasıtlı olarak yanıltıcı işlemler

³⁸ Kulmanova, L., (2006), Vergi Denetiminin Etkinliği (Türkiye Uygulaması). (Yayınlanmamış YL Tezi). Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa,s.11

yapılarak, eksik veya yanlış beyanlar verilerek veya vergi beyannamelerinde hile yaparak vergi kaçırma amaçlı bir faaliyettir.

Vergi denetimi önleme işlevi ile, vergi yükümlülerinin vergi hukukuna uygun davranmaları için eğitim, danışmanlık ve bilgilendirme hizmetleri verilir. Bu hizmetler sayesinde vergi yükümlülerinin vergi kanunlarına uygun davranmaları sağlanır.

“Araştırma işlevi daha çok denetimin gerçekleştiği esnaya kadar yapılmış olan hata ve hilelerin ortaya çıkarılmasına yönelik iken, önleyici işlev ile mükellefin denetim sonrasında da kanunlara uygun davranması ve dolayısıyla vergi kaybı ve kaçığının engellenmesi hedeflenir. Vergi denetiminin önleyici işlevi, hata yapılmasını önleyici etkiler yaratılarak hataların kaynaklarının yok edilmesi düşüncesine dayanır.”³⁹

Ayrıca, denetim elemanları, vergi yükümlülerinin işlemlerini ve vergi beyannamelerini denetleyerek, vergi kaçakçılığı ve vergi kaçırmanın önlenmesine yardımcı olurlar. Vergi denetiminin önleme işlevi, vergi hukukuna uygun davranma kültürünün oluşmasına katkıda bulunarak, vergi gelirlerinin artırılmasını sağlar.

2.5.3. Eğitici İşlevi

Vergi denetiminin eğitici işlevi, mükelleflerin vergi mevzuatı ve uygulamaları konusunda bilgilendirilmesini ve bilinçlendirilmesini sağlamaktır. Vergi denetçileri, yaptıkları incelemeler sırasında mükelleflere vergi mevzuatı ve uygulamaları hakkında bilgi verirler ve vergi konularında doğru davranışları benimsemeleri için tavsiyelerde bulunurlar.

“Çağdaş vergi sistemleri, beyana dayalı olma özelliğinin yanı sıra aynı zamanda mükellef odaklı olma özelliği de taşımaktadır. Devlet, mükelleflerin kanundan doğan yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini araştırırken mükelleflerin haklarını da göz önünde bulundurmalıdır. Yapılan araştırmalar sırasında mükellefler tarafından yapılan hatalar konusunda mükelleflere gerekli açıklamaların yapılması, kendi yükümlülükleri hakkında eğitici bilgi verilmesi mükelleflerin bir yandan ilerleyen dönemlerde vergi kaybı ve

³⁹ Akdoğan, A., (1979), Vergi İncelemesi Ankara İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi Yayın No: 127. Ankara: Kalite Matbaası,s.10.

kaçacağına neden olmasını engellerken diğer yandan devlet ile mükellef arasında daha sağlıklı bir ilişkinin kurulmasına katkı sağlar.”⁴⁰

Vergi denetimleri, mükelleflerin vergi mevzuatına uygun davranmalarını sağlayarak, dolaylı olarak diğer mükellefleri de etkileyerek genel bir uyumun sağlanmasına yardımcı olur. Vergi uyumunun artması, devletin vergi gelirlerinin artmasını sağlar ve vergi sisteminin daha adil ve etkili olmasını sağlar.

Vergi denetiminin eğitici işlevi, vergi mükelleflerinin değişen vergi mevzuatına uyum sağlamalarına da yardımcı olur. Vergi mevzuatı ve uygulamaları sürekli olarak güncellenmektedir ve bu değişiklikler mükelleflere bildirilmelidir. Vergi denetimleri, bu bilgilendirme görevini de yerine getirerek, mükelleflerin vergi mevzuatındaki değişiklikleri takip etmelerini sağlar.

2.6. Vergi Denetiminin Özellikleri

Vergi denetimi, vergi kanunlarına uygunluğun sağlanması amacıyla yapılan bir denetim faaliyetidir. Vergi denetimi, vergi mevzuatı hükümlerinin etkin bir şekilde uygulanabilmesi için vergi idaresi tarafından gerçekleştirilir. Vergi denetimi ile vergi mükelleflerinin vergi beyannameleri, fatura, irsaliye, defter ve belgelerinin incelenmesi sonucu vergi inceleme raporları düzenlenir.

Vergi denetiminin en önemli özelliklerini tarafsız olma, hukuki olma, yaptırım gücünün olması ve hesap denetimi olması şeklinde belirtilebilir.

2.6.1. Tarafsız Olma Özelliği

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 134’üncü maddesine göre; “*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek sağlamaktır. İncelemeye yetkili olanlar tarafından gerek görüldüğü takdirde inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken*

⁴⁰ Koç, M., (2011), Türkiye’de Vergi Kayıp Kaçağı ve bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul,s.100.

unsurların tetkikine de teşmil edilebilir. Fiili envanterin yapılmasının gerektirdiği ve incelemeyi yapan tarafından tasdik edilen giderler Hazinece mükellefe ödenir.”

Görüldüğü üzere vergi denetimi, vergi mükelleflerinin yasal yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini, vergi beyannamelerinin doğruluğunu ve vergi usul ve esaslarına uygunluğunu denetleyen bir faaliyettir. Vergi denetiminin en önemli özelliklerinden biri tarafsız olmasıdır. Vergi denetimi, objektif kriterler ve standartlar kullanılarak yapılmalı ve kişisel görüşlere ya da etkilere açık olmamalıdır. Bu nedenle, inceleme elemanları, herhangi bir önyargı veya çıkar çatışması olmadan, yasalara ve düzenlemelere uygun olarak hareket etmelidirler.

“Bununla birlikte, denetimin kamu tarafından yapılması, yalnızca devletin haklarının korunduğu ve vergi mükelleflerinin haklarının gözetilmediği ve dolayısıyla hazinenin faydalarının gözetildiği anlamına gelmez. Yapılan denetimlerle, bir taraftan hazine aleyhine ortaya çıkan hatalar düzeltilirken, diğer taraftan vergi mükelleflerine karşı yapılacak hataları önlemek mümkündür.”⁴¹

Sonuç olarak, vergi denetimi sürecinde tarafsızlık ilkesinin gözetilmesi, adil ve doğru bir vergi sistemi için oldukça önemlidir. Vergi mükellefleri, vergi denetiminden korkmadan ve çekinmeden vergi beyannamelerini düzenleyebilirler. Aynı şekilde, vergi idaresi ve vergi mahkemeleri de tarafsızlığı gözeterek, adil bir şekilde kararlarını verebilirler. Bu nedenle, vergi denetiminde tarafsızlık ilkesi, vergi sisteminin temel taşlarından biridir.

2.6.2. Hukuki Olma Özelliği

Vergi denetimi, vergi uygulamalarının hukuka uygunluğunu denetlemek için yapılan bir faaliyettir. Bu nedenle, vergi denetimi özelliği olarak hukuki olma özelliği taşır. Vergi denetimi yapılırken, vergi hukukunun ilgili mevzuatı doğrultusunda hareket edilir ve vergi yükümlülüklerinin yerine getirilip getirilmediği, beyan edilen verilerin doğruluğu ve uygunluğu gibi konular hukuki açıdan değerlendirilir.

Vergi ödevi, Anayasanın 73. maddesinde yer alması dolayısıyla anayasal bir ödevdir. İlgili madde ile verginin kimlerce, hangi zamanlarda, hangi koşullarda ödenmesi gerektiği

⁴¹ Aydın, B. (2006). “Türkiye'deki Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi”. İstanbul: Şafak Matbaacılık.

belirlenmiştir. Yapılan vergi denetimi bu yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini araştırmaktadır. Bu durum denetimin hukuki olma özelliğini gösterir.⁴²

Vergi denetiminin hukuki olması, denetim faaliyetinin objektif, adil ve tarafsız olmasını sağlar. Denetimler, vergi mükelleflerinin haklarını koruyan ve vergi idaresinin vergi hukuku mevzuatına uygun hareket etmesini sağlayan bir denetim mekanizmasıdır. Vergi hukuku mevzuatı doğrultusunda yapılan denetimlerde, vergi mükelleflerine karşı haksız bir tutum sergilenmez ve vergi idaresi yetkilileri tarafından keyfi uygulamalara yer verilmez.

Hukuki olma özelliği sayesinde, vergi denetimi sonuçlarına karşı vergi mükelleflerinin itiraz etme hakları bulunmaktadır. Vergi mükellefleri, denetim sonuçlarına itiraz ederek, vergi idaresinin yanıltıcı, hatalı ya da hukuka aykırı kararlar almasını önleyebilirler. Bu şekilde, vergi denetiminin hukuki olma özelliği, hem vergi mükelleflerinin haklarını korurken hem de vergi idaresinin vergi mevzuatına uygun hareket etmesini sağlar.

2.6.3. Yaptırım Gücünün Olması

Yaptırım gücü, vergi denetimi sonucunda tespit edilen hatalı beyanların veya eksik ödemelerin düzeltilmesi için çeşitli yaptırımların uygulanabilmesini ifade eder. Vergi denetimi sonucunda tespit edilen hatalı beyanlar veya eksik ödemeler nedeniyle mükelleflere cezai işlem uygulanabilir. Vergi denetiminde, sorumlunun ödemesi gereken tutardan az veya hiç ödeme yapmamasının tespitinde devlet, zorla tahsil etme özelliği ile; eksik ödenen veya hiç ödenmemiş olan vergiyi 6183 sayılı AATUHK hükümleri uyarınca tahsil edecektir.⁴³

Yaptırım gücünün vergi denetimi için önemli bir özellik olmasının nedeni, mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirme konusunda caydırıcı bir etki yaratmasıdır. Vergi denetimi sonucunda yapılan düzeltmeler ve uygulanan yaptırımlar, vergi kaçırmayı veya vergiye uyumlu davranmamayı düşünen mükellefler için bir uyarı ve caydırıcı bir etki yaratabilir.

⁴² Bakır, G. B., (2009), Türkiye’de Vergi Denetiminin Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlemedeki Etkinliği (Yayınlanmamış YL Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul,s.15.

⁴³ Topçu, H. İ. (2005). “Vergi Denetimi Beyandışı Ekonomi İlişkisi, İstanbul Örneği”. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul

Bu nedenle, vergi denetiminin yaptırım gücüne sahip olması, vergiye uyumlu davranmanın teşvik edilmesi ve vergi kayıplarının önlenmesi için önemli bir özelliktir.

2.6.4. Hesap Denetimi Olma Özelliği

Vergi denetimi, vergi mükelleflerinin vergi beyannamelerinde beyan ettikleri gelir ve giderleri, ödeme yükümlülüklerini, hesaplamalarını ve diğer işlemlerini doğrulamak amacıyla yapılan denetim faaliyetidir. Vergi denetiminin birçok özelliği vardır ve bunlardan biri hesap denetimi olma özelliğidir.

Hesap denetimi, vergi mükelleflerinin beyan ettiği finansal bilgilerin doğruluğunu, dürüstlüğü ve güvenilirliğini doğrulamak için yapılan bir denetim şeklidir. Bu denetim, vergi mükelleflerinin gelir ve giderlerinin doğru beyan edildiğinden emin olmak için yapılır. Hesap denetimi aynı zamanda, vergi mükelleflerinin finansal kayıtlarının düzgün bir şekilde tutulduğundan, vergi yasalarına uygun bir şekilde hazırlandığından ve vergi beyannamelerinin doğru bir şekilde hazırlandığından emin olmak için de kullanılır. Yapılan her hesap denetimi bir vergi denetimi değildir. Bununla birlikte vergi denetimleri uygulanış açısından hesap denetimi olma özelliği göstermektedir.⁴⁴

Hesap denetimi, vergi denetiminin en temel özelliklerinden biridir ve vergi mükellefleri için son derece önemlidir. Bu özellik, vergi mükelleflerinin finansal kayıtlarının doğruluğunu ve doğru bir şekilde hazırlanmasını sağlayarak, vergi idaresi ile vergi mükellefleri arasındaki güven ilişkisini korumakta ve vergi uyumunu artırmaktadır. Aynı zamanda, hesap denetimi vergi kaçakçılığı ve vergi hilelerine karşı bir önlem olarak da kullanılmaktadır. Vergi idaresi, vergi mükelleflerinin hesaplarının doğru ve güvenilir olduğundan emin olmak için gerekli denetimleri yaparak, adil ve doğru bir vergi sistemi oluşturmaktadır.

⁴⁴ Akbay, M. (1990). “Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi”. 1990 Yılına Girerken Türkiye’de Denetimin Etkinliği ve Verimliliği Sempozyumu s.222-223. Ankara: Maliye Bakanlığı APK Yayını

3. HEKİMLİK FAALİYETLERİNİN VERGİ MEVZUATI YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. 193 Sayılı GVK ve 5520 Sayılı KVK Yönünden

Serbest meslek kazancı ve serbest meslek faaliyeti, GVK'nın 65. maddesinin birinci fıkrasında, “*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.*” şeklinde tanımlanmıştır.⁴⁵

İlgili kanunun maddesini anlamak için öncelikle “*faaliyetin sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması ve ticari mahiyette olmaması*” ne demektir onu anlamak gerekir. Öncelikle bilinmesi gereken serbest meslek faaliyetinde ana unsurun, faaliyetin sermayeden ziyade şahsi mesaiye yani emeğe dayanması gerekliliğidir. Bu durum serbest meslek faaliyeti için emeğin sermayeden daha belirleyici olduğunu göstermektedir. Ayrıca söz konusu emeğin ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması gerekir. Aksi durumda bu faaliyet dolayısıyla elde edilen gelirin ticari kazanç olarak kabul edilmesi gerekliliğini doğurur. Bu özellik serbest meslek kazancını ticari kazançtan ayıran temel özelliştir. Dolayısıyla bir gelirin serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilebilmesi için emeğe dayanan bir organizasyon yeterli değildir, aynı zamanda emeğin ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması gerekmektedir. Serbest meslek faaliyeti niteliğindeki işleri yürütebilmek için genellikle diploma veya sertifika gibi (bir hekimin veya avukatın diplomaya sahip olması, bir mali müşavirin veya yeminli mali müşavirin ilgili odalar tarafından verilen belgelere sahip olması ve benzeri) ilmi veya mesleki bilgi düzeyini kanıtlayıcı yeterlilik belgeleri gerekmektedir.

GVK'nın 37. maddesinde ise, “*mesleki bilgi ve ihtisası gerektiren faaliyetlerden yalnızca özel okul ve hastane işletmeciliğinin ticari uğraşı sayılacağı*” açıkça belirtilmek suretiyle bunlar dışında kalan özel bilgi ve ihtisası gerektiren faaliyetlerin sermayeyi gerektirse bile serbest meslek uğraşısı sayılacağı belirtilmek istenmiştir.

⁴⁵ Gelir Vergisi Kanunu(GVK), Resmi Gazete 10700, (06/1/1961), Kanun No.193, Md.65

193 sayılı GVK'nın 65. maddesinde, serbest meslek faaliyetinde şahsi mesainin, ilmi veya mesleki bilgi ve ihtisasın sermayeye hâkimiyeti esaslı bir unsur olarak benimsenmiş, ancak, bu faaliyetin ticari mahiyette olmaması şartı getirilmiştir. Bu nedenle, ticari mahiyet arz eden bir faaliyette şahsi mesai, ilmi veya mesleki bilgi ve ihtisasın ağırlığı ne olursa olsun, bu faaliyetin serbest meslek faaliyeti olarak kabulü mümkün değildir. Örneğin, diş hekiminin porselen diş imal ederek bunları satması halinde elde edilen kazanç ticari kazanç olacaktır. Ancak bir hastası için porselen diş alarak bunu hastasına kullanması serbest meslek kapsamında değerlendirilecektir.

Serbest meslek faaliyetinde belli koşullarda sermaye unsuru da üretime katılabilir, ancak faaliyet esas olarak emek ağırlıklı yürütülmelidir. Örneğin, bir hekim muayenehanesinde tıbbi görüntüleme cihazları gibi pek çok elektronik cihaza ihtiyaç duyabilir. Ancak ilmi veya mesleki bilgi veya ihtisas asıl unsur olduğu için elde edilen gelir serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir. Çünkü, ultrason aleti elinde olan herkes güvenilir bir tespit yapamamaktadır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 23.11.2018 tarih ve 62030549-120[65-2018/270]-E.1052623 sayılı Özelge'de *“Fizyoterapistlik faaliyeti olarak belirttiğiniz faaliyetin, masaj salonu işletmeciliği faaliyetiniz kapsamında yürütülen bir faaliyet olması halinde, bu faaliyetin de mevcut ticari faaliyetiniz kapsamında değerlendirilmesi, fizyoterapistlik faaliyetinin, mevcut ticari faaliyetiniz dışında, ticari bir organizasyon ve sermaye unsuru hâkim olmaksızın, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabınıza, sermayeden ziyade şahsi mesaiye ve mesleki bilgiye dayalı olarak yapılması halinde, elde edeceğiniz kazancın serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.”* görüşü bildirilmiştir.⁴⁶

Ticari kazanç ve serbest meslek kazancı ayrımı her bir gelir unsuru bakımından elde etmenin farklı esaslara (ticari kazançta tahakkuk esası serbest meslek kazancında tahsil esası) bağlanmış olması, safi kazancın tespitindeki farklılıklar, kaynakta vergilemede (stopaj)

⁴⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, “23.11.2018 tarih ve 62030549-120[65-2018/270]-E.1052623 Sayılı Özelge”, [Fizyoterapistlik faaliyetinin vergilendirilmesi | Gelir İdaresi Başkanlığı \(gib.gov.tr\)](http://gib.gov.tr)

farklılıklar ve defter ve belge düzenindeki farklılıklar sebebiyle vergisel açıdan önem arz etmektedir.

3.1.1. Serbest Meslek Erbabı

193 sayılı GVK'nın 66. maddesinde⁴⁷ “Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez.”

“Bu maddenin uygulanmasında:

1. Gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acenteleri, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar,

2. Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar,

3. Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif ve adi şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler,

4. Dava vekilleri, müşavirler, kurumlar ve tüccarlarla serbest meslek erbabının ticarî ve meslekî işlerini takip edenler ve konser veren müzik sanatçıları,

5. VUK'un 155. maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar (şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaftır.)

6. (Ek:8/4/2022-7394/2 md.) 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 işler dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar.” hükmüne yer verilmiştir.

⁴⁷ GVK, Md.66

Ayrıca GVK'nın 18.maddesinin birinci fıkrasında “*telif eserleri ve ihtira beratlarının müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitler ile bunların kanuni mirasçıları tarafından kiralanması, satılması, devir ve temlik edilmesi neticesinde doğan kazançların ve aynı Kanunun 65. maddesinin üçüncü fıkrasında tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançların da, serbest meslek kazancı olduğu belirtilmiştir.*”⁴⁸

Bu kapsamda hekimlerin birçoğu serbest meslek erbabı olarak faaliyetlerini yürütmektedirler.

3.1.2. Serbest Meslek Kazancının Tespiti

193 sayılı GVK'nın 67. maddesinde “*serbest meslek kazancı, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark*” olarak tanımlanmıştır. Söz konusu maddenin 5. fıkrasında serbest meslek erbabının mesleki kazançlarını VUK hükümlerine göre tuttıkları “*Serbest meslek kazanç defteri*”ne istinaden tespit edeceği belirtilmiştir. 213 sayılı VUK'un 210'uncu maddesinde serbest meslek kazanç defterinin bir tarafına giderlerin, diğer tarafına da hasılatın kaydolunacağı, defterin gider tarafına, yapılan giderlerin nev'i ile yapıldığı tarih ve hasılat tarafına ise ücretin alındığı tarih ve miktarı ile kimden alındığının yazılacağı ifade edilmiştir.⁴⁹

Ayrıca 193 sayılı GVK'nın 67. maddesi ile kollektif, adi komandit ve adi şirketlerin de mesleki kazançlarını “*Serbest meslek kazanç defteri*” üzerinden tespit edeceği, bu şirketlerin bilanço esasına göre tuttıkları defterlerin serbest meslek kazancı defteri yerine geçeceği, 213 sayılı VUK'un 210. maddesi ile hekimlerin diledikleri takdirde, yukarıda yazılı malumatı protokol defterinde göstermek şartıyla ayrı kazanç defteri tutmayabileceği, 213 sayılı VUK'un 212. maddesi ile noterlerin ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanların ve borsa acentelerinin resmi defterinin “*kazanç defteri*” yerine geçeceği belirtilmiştir.

486 sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nde Defter Beyan Sistemi'ne ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. “*Defter Beyan Sistemi; serbest meslek kazancı elde eden mükelleflerin*

⁴⁸ GVK, Md.18

⁴⁹ Vergi Usul Kanunu(VUK), Resmi Gazete 10703, 10704, 10705 (10/1/1961), Kanun No.213, Md.210,212

kayıtlarının elektronik ortamda tutulmasına, bu kayıtlardan mükelleflerin defterlerinin elektronik olarak oluşturulması ve saklanmasına, vergi beyannameleri, bildirim ve dilekçelerin elektronik olarak verilebilmesine, elektronik ortamda belge düzenlenebilmesine imkân tanıyan ve kapsamda yer alan mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığı veri tabanında yer alan diğer bilgilerini mükelleflerin bilgisine sunan bir sistemdir. Serbest meslek kazancı elde eden mükelleflerin sistemi kullanmaları zorunludur.”

“Takvim yılı içerisinde mükellefiyet tesis ettiren ve söz konusu sistemi kullanmak zorunda olan mükellefler, kendileri veya aracılık ve sorumluluk yetkisi verdiği kişiler aracılığıyla işe başlama bildirimini verildiği günü izleyen yedinci iş günü mesai saati sonuna kadar gelir vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine başvuru yapacaklardır. Söz konusu başvuru işe başlama bildirimini verildiği günü izleyen yedinci iş gününün sonuna kadar www.defterbeyan.gov.tr adresi üzerinden de yapılabilecektir. Sisteme giriş yapılarak gelir ve gider kayıtları elektronik ortamda gerçekleştirebilir, defterler bu kayıtlardan hareketle elektronik ortamda oluşturulabilir, saklanabilir ve beyannameler hazırlanarak onaylanabilecektir. Diğer taraftan fatura, serbest meslek makbuzu gibi belgeler elektronik ortamda düzenlenebilecektir.”

“Defter Beyan Sistemini meslek mensubu aracılığıyla kullanan mükellefler de sistemi, herhangi bir işlem yapmadan bilgilenme amacıyla görüntüleme yapmak suretiyle kullanabileceklerdir.” demektedir.⁵⁰

509 sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile yapılan düzenlemeler kapsamında, vergiden muaf olmayan serbest meslek erbaplarınca düzenlenen serbest meslek makbuzları, 01/06/2020 tarihinden itibaren elektronik serbest meslek makbuzu (e-SMM)olarak düzenlenecektir.⁵¹

Konuya ilişkin Danıştay Üçüncü Dairesinin, 19/12/1989 tarih ve E.1989/1488, K.1989/2863 sayılı kararı özetle aşağıdaki gibidir:

“193 sayılı GVK’nın 67’nci maddesinin 5. fıkrasında; serbest meslek erbabının, mesleki kazançlarını VUK hükümlerine göre tuttukları serbest meslek kazanç defterine istinaden tespit edebilecekleri, 213 sayılı VUK’un 210’uncu maddesinde de, serbest meslek erbabının bir (kazanç defteri) tutacağı, serbest meslek kazanç defterinin gider tarafına, yapılan giderlerin neviyle yapıldığı tarih ve hasılat tarafına ise, ücretin alındığı tarih ve miktarıyla kimden

⁵⁰ VUK, 486 sıra No.lu Genel Tebliğ

⁵¹ VUK, 509 sıra No.lu Genel Tebliğ

alındığının yazılacağı hükme bağlanmış olup, aynı Kanunun 220'nci maddesinin 1'inci fıkrasında ise, serbest meslek kazanç defterlerinin, tasdiki mecburi defterlerden olduğu belirtilmiştir. Diğer bir taraftan VUK'un 30'uncu maddesinin 2'nci fıkrasının 3'üncü bendinde, bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olması veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi halleri re' sen takdir sebebi olarak sayılmıştır.”

“213 sayılı VUK'un 351'inci maddesinde usulsüzlük, vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine riayet edilmemesi şeklinde tanımlanmış olduğundan, serbest meslek faaliyeti için ayrıca defter tutma mecburiyeti bulunan davacının serbest meslek kazancını işletme defterine hasılat olarak yazması onun vergi kanunlarının şekle ve usule aykırı davranışını ortadan kaldırmayacağından cihetle mükellef adına serbest meslek kazanç defteri tutmaması nedeniyle kesilen usulsüzlük cezasını terkin eden mahkeme kararında kanuna uyarlık görülmemiştir.”⁵²

Tahsil Esası

193 sayılı GVK'nın 67'nci maddesinde belirtildiği üzere, serbest meslek kazancında elde etme tahsil esasına bağlanmıştır. Tahsil esası uyarınca, elde edilen hasılat faaliyetin ifa edildiği döneme bakılmaksızın tahsilatın yapıldığı dönemde gelir kaydedilirken, yapılan giderler ise faaliyetin ilgili olduğu döneme bakılmaksızın ödemenin yapıldığı dönemde gider kaydedilir. Tahsil edilen hasılat avans niteliği taşısa da, istihkaka henüz hak kazanılmamış olsa da, tahsil edildiği dönemin hasılatına dâhil edilir.

193 sayılı GVK'nın 67'nci maddesinde, serbest meslek erbabı için;

- *“İttıla hâsıl etmeleri kaydıyla, serbest meslek erbabının adına kamu müesseselerine, icra dairelerine, bankalara, noterlere veya postaya para yatırılmasının,”*
- *“Serbest meslek kazancı olarak doğan alacağın başka bir şahsa temliki (temlikin ivazlı olup olmadığına bakılmaz, ivazlı temliklerde tahsil şartı aranmaz) veya müşteriye olan borçla takas edilmesinin tahsil hükmünde sayıldığı”* belirtilmiştir. ⁵³

Ticari kazançta gelirin elde edilmesi tahakkuk esasına bağlandığı halde, serbest meslek kazancında gelirin elde edilmesinin tahsil esasına bağlanmış olması, serbest meslek erbabının

⁵² Danıştay Üçüncü Dairesinin, 19/12/1989 tarih ve E.1989/1488, K.1989/2863 sayılı kararı

⁵³ GVK, Md.18

sosyal ve ekonomik durumuyla ilgilidir. Tahsil edilmeyen bir gelir üzerinden vergi ödenmesi, sermayeye dayanmayan serbest meslek faaliyetinde fiilen de mümkün değildir. Şöyle ki; tek başına muayenehanesi olan bir hekimin hastasından para almadan vergi ödeyebilme gücü ile bir sermaye sahibi hastanenin kendisine başvuran bir hastadan para almadan vergi ödeyebilme gücünün aynı olmadığı aşîkârdır.

Konuyla ilgili İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 23.02.2012 tarih B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-719 sayılı Özelge’de “ *Tahakkuk eden borç karşılığında senet verilmesinin fiili ödeme anlamına gelmediği, senedin verildiği tarih itibariyle değil de ödemenin yapıldığı vade tarihi itibariyle fiili ödemenin gerçekleştiği*” görüşü bildirilmiştir.⁵⁴

Serbest meslek kazancında elde etmenin tahsil esasına bağlanması, serbest meslek erbabının şüpheli alacak karşılığı, değersiz alacak ve reeskont uygulamalarından yararlanamaması sonucunu doğurur. Şüpheli hale gelen alacaklar için karşılık ayrılması, VUK’un 323. maddesi uyarınca, bilanço esasında defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine tanınmış bir hak olup, böyle olmasa dahi, serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına göre belirlendiğinden hasılat olarak kabul edilmeyen alacaklar için karşılık ayrılamayacaktır.

Benzer şekilde, VUK’un 322’nci maddesinde öngörülen şartları taşıyan “*tahsiline imkân kalmayan alacaklar*”ın değersiz alacak olarak gider yazılması, tahsil esası çerçevesinde yalnızca tahsil ettiği tutarları hasılat olarak kaydeden serbest meslek erbabı için mümkün değildir.

Bunlara ek olarak reeskont uygulamasına ilişkin olarak, bu imkan da bilanço esasında defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine tanındığından ve serbest meslek kazançlarında elde etme tahsil esasına göre belirlendiğinden, hasılat olarak kabul edilmeyen alacaklara ilişkin reeskont giderlerinin indirilmesi mümkün olmayacak, bu nedenlerle serbest meslek erbabı alacak ve borç senetlerini reeskonta tabi tutamayacaktır.

Serbest meslek kazancının tespitinde GVK açısından tahsil esası uygulanmakla beraber, KDV açısından tahsil esası uygulamasının geçerli olmadığı Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun verdiği aşağıda belirtilen kararlarla ortaya konmuştur. Diğer bir ifade ile serbest

⁵⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, “23.02.2012 tarih B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-719 Sayılı Özelge”

meslek faaliyetinde de ticari faaliyetlerde olduğu gibi KDV yönünden tahakkuk esasının geçerli olduğu kabul edilmiştir. Söz konusu uygulama, serbest meslek erbabının tahsil etmediği hasılatı ait KDV’i ne şekilde beyan edeceği ve belgelendireceği, müşteriden(hekim için hastasından) tahsil etmediği vergiyi hangi kaynaktan ödeyeceği hususları yönünden eleştirilmektedir.

Yine söz konusu konu ile bağlantılı olarak, hiç tahsil edilmeyen veya emsaline göre düşük bedelle tahsil durumlarında, GVK açısından tahsil esası çerçevesinde hiç tahsilat yapılmamış ise serbest meslek kazancı söz konusu olmazken, düşük bedelli tahsilat halinde tahsil edilen tutar kadar serbest meslek kazancı doğacaktır. Ancak KDV açısından, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun (KDVK) 27’nci maddesi uyarınca, emsal bedel matrah olarak esas alınacak ve bu tutar üzerinden katma değer vergisi hesaplanacaktır.

Konuya ilişkin İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 15.12.2014 tarihli ve 39044742-130-2665 sayılı Özelge’de “*Hekimlik faaliyetinin, şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına, sermayeden ziyade şahsi mesaiye ve mesleki bilgiye dayalı olarak yapılmasının serbest meslek faaliyeti, söz konusu faaliyetten dolayı elde edilen kazancın da serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilmesi gerektiği, diğer taraftan, serbest meslek kazancının tespitinde tahsil esası geçerli olduğundan, uzun süreli tedavi görmesi gereken hastalara yalnızca reçete yazmak suretiyle gerçekleşen ve kontrol muayene muhteviyatı içermeyen sağlık hizmeti kapsamında verilen hizmet dolayısıyla nakden veya aynen tahsil edilen bir tutar söz konusu olmadığı takdirde elde edilen bir serbest meslek kazancından söz edilemeyeceği, ancak söz konusu faaliyet çerçevesinde verilen hizmet karşılığı nakden veya ayın olarak tahsil edilen bir tutar bulunması halinde elde edilen serbest meslek kazancının tahsil edildiği dönemin kazancı olarak beyan edilmesi gerektiği ifade edilmiştir. Diğer taraftan, ruh sağlığı ve hastalıkları alanında uzman doktor olarak uzun süreli tedavi görmesi gereken hastalara (6 aylık reçete yazmak Sağlık Bakanlığı mevzuatına aykırı olduğundan aylık dönemlerde yapılan) yalnızca reçete yazmak suretiyle ifa edilen ve kontrol muayene muhteviyatı içermeyen hasta kabulü şeklinde verilen ve tahsil edilen herhangi bir tutar bulunmayan hizmetlere ilişkin olarak bedeli, ilk muayene sonucunda düzenlenen serbest meslek makbuzunda göstermek suretiyle KDV matrahına dâhil ederek vergilendirilmiş olduğundan tekrar KDV beyanına konu edilmeyeceği” görüşlerine yer verilmiştir.*⁵⁵

⁵⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, “15.12.2014 tarihli ve 39044742-130-2665 Sayılı Özelge”,

Konuya ilişkin Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun, 22/11/1996 tarih ve E.1996/102, K.400 sayılı kararı özetle aşağıdaki gibidir:

“3065 sayılı KDVK’nın 1’inci maddesinin ilk fıkrasının (1) işaretli bendinde, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, bu verginin konusunu teşkil eden işlemler arasına alınmış ve 10’uncu maddesinin (a), (b) ve (c) bentlerinde, kısım kısım mal veya hizmet tesliminde mutabık kalınmadıkça veya fatura ve benzeri belgeler malın teslimi ya da hizmetin ifasından önce verilmedikçe vergiyi doğuran olay, malın teslimi ve hizmetin ifasına bağlanmıştır. Bu düzenleme karşısında (b) ve (c) bentlerindeki koşullar gerçekleşmedikçe davacı yönünden katma değer vergisini doğuran olay, işlemleri izlenen müşteriler tarafından gerekli ödemenin kısmen veya tamamen yerine getirilmesi ile tamamlanacaktır. Esasen bu durum, serbest meslek faaliyeti ve kazancına ilişkin GVK’nın 67’nci maddesinde ve serbest meslek makbuzunun düzenlenmesiyle ilgili VUK’un 236 ve 237’nci maddelerinde yer alan kuralların da gereğidir. Serbest meslek faaliyeti yürüten yükümlünün, bu faaliyeti nedeniyle kendisine yapılan ödemeler için serbest meslek makbuzu düzenleyerek, katma değer vergisini bu makbuzda göstermesi ve tahsilat dönemine ilişkin beyanına dâhil etmesinin zorunlu olduğu, yükümlünün işlemlerini bu gerekliliğe uyarak yürüttüğü anlaşıldığından, verginin zaman yönünden geç tahakkukuna yol açtığından söz edilemeyeceğinden, adına kesilen cezanın kusura çevrilmesi yolundaki ısrar kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.”⁵⁶

Danıştay Onbirinci Dairesinin, 08/01/1997 tarih ve E.1995/5209, K.1997/61 sayılı kararı özetle aşağıdaki gibidir:

“Davacının müşterilerine serbest meslek faaliyeti hizmetinin sözleşme hükümlerine göre yürütüldüğü, sözleşmede ücretin aylık olarak ödenmesi koşulu getirildiği halde tahsilâtın yapılmasıyla birlikte serbest meslek makbuzunun düzenlendiği dönemde katma değer vergisinin beyan edildiği, bu suretle vergi kaybına yol açıldığından bahisle cezalı tarhiyat yapılmış ise de, ancak ücretin elde edildiği anda serbest meslek makbuzu düzenlenebilmesi ve ilgili dönemde beyan edilmesi zorunluluğu karşısında vergi kaybından söz edilemeyeceği gerekçesiyle cezalı tarhiyatın terkinine”⁵⁷

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 19/02/1998 tarih ve E.1997/402, K.1998/651 sayılı kararı özetle aşağıdaki gibidir:

⁵⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun, 22/11/1996 tarih ve E.1996/102, K.400 sayılı kararı

⁵⁷ Danıştay Onbirinci Dairesinin, 08/01/1997 tarih ve E.1995/5209, K.1997/61 sayılı kararı

“KDVK’nın 1. maddesinin 1. bendi ve aynı yasanın 10’uncu maddesinin (c) bendinde açıklanan hükümler göz önüne alınarak dosya incelendiğinde, serbest muhasebecilik ve mali müşavirlik faaliyetiyle uğraşan davanın 1994 yılında elde ettiği serbest meslek kazancına ait beyannamelerini Ocak, Şubat, Mart, Nisan, Mayıs, Haziran, Temmuz, Ağustos, Eylül, Ekim, Kasım dönemlerinde matrahsız olarak vermesi, tamamını ise aynı yılın Aralık ayında beyan etmesi nedeniyle takdir komisyonu kararına dayanılarak yıl içinde elde edilen hâsılâtın 12 aya bölünmesi suretiyle belirlenen matrah üzerinden uyuşmazlık konusu tarhiyatın yapıldığı görülmüş ise de, davacının müşterilerden tahsil ettiği ücretin aylık yada üçer aylık olarak tahsil edildiğine ilişkin herhangi bir somut saptama yapılmadığı gibi ücret gelirlerinin de ... tarihinde tahsil edildiği anlaşıldığından yapılan tarhiyatta isabet bulunmadığına”⁵⁸

Danıştay Onbirinci Dairesinin, 17/02/1999 tarih ve E.1997/4149, K.1999/707 sayılı kararı özetle aşağıdaki gibidir:

“KDVK’nın 10’uncu maddesi hükmü ile hizmet ifasında vergiyi doğuran olay hizmetin veya kısmi hizmetin yapılmasına bağlanmakla birlikte, muhasebecilik ve mali müşavirlik hizmetinin belli bir zaman dilimi içinde süreklilik göstermesi ve her evresinin birbirine bağlı hizmet olması itibarıyla kısmi hizmetin ne zaman yapıldığını tespit etmenin mümkün olmadığı, dolayısıyla bu tür hizmetlerde ücret ödemesinin yapıldığı zamanı vergiyi doğuran olayın meydana geldiği an olarak kabul etmek gerektiği, olayda söz konusu hizmete ait sözleşmenin yıllık olarak yapılmasının hizmetin kesintisiz bir yıl boyunca devam ettiğini gösterdiği, diğer taraftan 193 sayılı GVK’nın 67’inci maddesinde de, serbest meslek kazancının tespitinde tahsil esasının cari olduğu kabul edildiğinden, yükümlü tarafından serbest meslek ücreti tahsil edilmeden serbest meslek makbuzu düzenlenmesi ve dolayısıyla katma değer vergisi tahsil ve tahakkukunun söz konusu olamayacağı, bu durumda süreklilik gösteren hizmetlerde serbest meslek ücret ödemesi olmadığı halde her ay hizmet yapıldığı kabul edilemeyeceğinden tarh edilen cezalı vergide yasaya uyarlık bulunmadığına”⁵⁹

Danıştay Yedinci Dairesinin, 31/03/2004 tarih ve E.2001/765, K.2004/791 sayılı kararı özetle aşağıdaki gibidir:

“3065 sayılı KDVK’nın “Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi” başlıklı 10’uncu maddesinin (a) fıkrasında, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin

⁵⁸ Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 19/02/1998 tarih ve E.1997/402, K.1998/651 sayılı kararı

⁵⁹ Danıştay Onbirinci Dairesinin, 17/02/1999 tarih ve E.1997/4149, K.1999/707 sayılı kararı

yapılması; (b) fıkrasında da, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgelerin verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi; (c) fıkrasında ise, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hükme bağlanmıştır.”

“Bu yasal düzenlemelere göre; katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay, malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana gelmekte olup, bu hususta ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler yönünden farklı bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Serbest meslek kazancının tespitinde, gelir vergisi açısından, tahsilat esasının getirilmiş olması da, yukarıda anılan hukuki durumu değiştirmez.”

“Bu bakımdan; dava hakkında, serbest muhasebecilik faaliyetinde verilen hizmet tanımlandıktan sonra, hizmetin yapıldığı tarihin araştırılması ve vergiyi doğuran olayın, hizmetin yapıldığı tarihte meydana geldiği hususunun gözetilmesi suretiyle yapılacak yargılamayla ulaşılabilecek sonuca göre karar verilmesi gerektiğinden, aksi yoldaki temyize konu mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”⁶⁰

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun, 14/04/2006 tarih ve E.2006/19, K.2006/92 sayılı kararı özetle aşağıdaki gibidir:

“213 sayılı VUK’un “Vergiyi doğuran olay” başlıklı 19’uncu maddesinde, vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı belirtilmiştir.”

“3065 sayılı KDVK’nın “Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi” başlıklı 10’uncu maddesinin (a) fıkrasında, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması; (b) fıkrasında da, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgelerin verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi; (c) fıkrasında ise, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması anında vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hükme bağlanmıştır.”

⁶⁰ Danıştay Yedinci Dairesinin, 31/03/2004 tarih ve E.2001/765, K.2004/791 sayılı kararı

“1998 yılı işlemleri incelenen yükümlü nezdinde düzenlenen tutanakla, 46 mükellefe hizmet verdiği, 1998 yılında tahsil edilen ve 1998’de tahsil edilmeyip, 1999 yılına devreden ücretler olduğu belirtilmiş, bunları gösterir liste inceleme elemanına ibraz edilmiştir. 1998 yılından 1999 yılına katma değer vergisi dâhil 6.454.455.000 lira alacak devrettiği tespit edilmiş, KDVK’nın 10’uncu maddesinde yer alan vergiyi doğuran olayın, malın teslimi veya hizmetin ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana geleceği yolundaki düzenleme uyarınca ilgili yılda verilen hizmetin en son 31.12.1998 tarihi itibarıyla gerçekleştiği kabul edilerek, tutanakla belirlenen tutardan katma değer vergisi tenzil edilerek Aralık 1998 dönemi katma değer vergisi matrahına dâhil edilmiştir.”

“Katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana gelmekte olup, ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde, yapılan teslim veya hizmetler yönünden farklı bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Serbest meslek kazancının tespitinde, gelir vergisi açısından tahsilat esasının getirilmiş olmasının da belirtilen hukuki durumu değiştirmeyeceği açıktır.”

“Bu bakımdan, dava hakkında serbest muhasebecilik faaliyetinde verilen hizmetin yapıldığı tarihin araştırılması ve vergiyi doğuran olayın, hizmetin yapıldığı tarihte meydana geldiği hususunun gözetilmesi suretiyle yapılacak yargılamayla ulaşılabilecek sonuca göre karar verilmesi gerektiğinden, aksi yoldaki temyize konu ısrar kararında isabet görülmemiştir.”⁶¹

3065 sayılı KDVK’nın 10’uncu maddesinde *“Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi”* düzenlenmiştir. İlgili madde (a) fıkrası, malın teslimi veya hizmetin yapılmasını, mal teslimi ve hizmet ifası sayıp vergiyi doğuran olay olarak değerlendirmiştir. İlgili madde (b) fıkrası, mal teslimi veya hizmet ifasından önce fatura veya benzeri belge düzenlenmesi hallerinde, düzenlenen bu belgelerdeki miktarlarla sınırlı olarak mal teslimi ve hizmet ifasının gerçekleştiği anı vergiyi doğuran olay olarak kabul etmektedir. Yine aynı madde (c) fıkrasında ise; vergiyi doğuran olay kısmı kısmı mal teslimi veya hizmet yapılmasının süreklilik arz ettiği hallerde veya bu hususlarda mutabık kalınması hallerinde, her bir kısmın teslimini veya bir kısmı hizmetin yapılmasını vergiyi doğuran olay olarak kabul etmektedir.

Görüldüğü üzere vergiyi doğuran olay, katma değer vergisi açısından malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana gelmektedir. Yani vergiyi doğuran olay kapsamında ticari,

⁶¹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun, 14/04/2006 tarih ve E.2006/19, K.2006/92 sayılı kararı

sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler yönünden farklılık arz etmemektedir. Kazancın tespitinde, gelir vergisi açısından, katma değer vergisinden farklı olarak tahsilat esasının getirilmiş olması, katma değer vergisi açısından yukarı anlatılan hukuki durumu değiştirmeyecektir.

Özetle görüldüğü gibi; hekimler dahil tüm serbest meslek kazanç sahipleri için tahsilat ile serbest meslek makbuzu düzenlenmesi GVK ile mümkün kılınmış iken; KDVK açısından tahsilat yapılmamış olması (hizmet verilmesi sebebiyle katma değer vergisinin konusu olduğundan) katma değer vergisi ödeme ve bildirme yükümlülüğünü doğurmaktadır.

KDVK genel itibarıyla öncelik durumuna bakar. Yani hekim hastasına hiçbir müdahalede bulunmadan serbest meslek makbuzu keserse ve daha sonraki bir günde müdahalede bulunursa; serbest meslek makbuzunu kestiği gün için katma değer vergisi doğar. Veya tam tersi durumda (önce muayene edip; sonraki günlerde serbest meslek makbuzu kesilmesi halinde) muayene ettiği gün için katma değer vergisi doğar. Bu durum için serbest meslek makbuzu kesilmesi sonuçta bir belge dayanağı olduğundan katma değer vergisi tespiti açısından daha kolay olmaktadır. Ancak ilgili tahsilatların elden yapıldığı durumlar için bu husus matrah aşındırma ve/veya vergi ödeme tutarını kontrol altına alma sonuçlarını doğurabilir.

Serbest meslek faaliyetinden elde edilen hasılat ifadesini tanımlamamız gerekirse; GVK'nın 67. maddesi uyarınca, *“serbest meslek kazancı, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farktır. Bunun yanı sıra yine aynı maddede;”*

- *“Serbest meslek erbabının müşteri veya müvekkilinden serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde aldığı gider karşılıklarının,”*
- *“Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde VUK'un 328. maddesine göre hesaplanan müspet farkın kazanca ilave edileceği belirtilmiştir.”*

“Ancak, vergi, resim, harç, keşif, şahitlik, bilirkişilik ve ekspertiz gibi hususlara harcanmak üzere müşteri veya müvekkilinden alınan ve tamamen bu hususlara sarf edilen para

ve ayınlar, serbest meslek kazancı sayılmaz ve serbest meslek kazancının tespitinde hasılat olarak dikkate alınmaz.”⁶²

Nakden yapılan tahsilatlarda, ödeme yabancı parayla yapılmış ise, söz konusu tutar ödeme gününün borsa rayici ile, yabancı paranın borsada rayici yoksa Maliye Bakanlığı’na tespit edilecek kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Maliye Bakanlığı kurları sadece yılın son günü tayin ettiğinden, yılın son günü haricinde, yabancı para cinsinden tahsilatların Türk parasına çevrilmesinde, 130 seri No.lu VUK Genel Tebliği⁶³ ve 217 seri No.lu GVK Genel Tebliğinde⁶⁴ belirtildiği üzere, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası’nın açıkladığı “*döviz alış kurları*”nın esas alınması gerekir.

Ayın olarak yapılan tahsilatlarda ise, söz konusu ayınların VUK’un 267. maddesinin 3. sırasında belirtildiği gibi, Takdir Komisyonlarınca belirlenecek emsal bedellerinin hasılat yazılması gerekir.⁶⁵

Ödemenin para ile temsil edilebilen bir menfaat sağlanması şeklinde olması halinde, hasılatın tespit edilebilmesi için, sağlanan yararın niteliğine göre, ya emsal kira bedeli veya emsal bedel ile değerlendirilmesi gerekir. Emsal bedelin tespiti ise, yine Takdir Komisyonlarınca yapılacaktır.

Faaliyetin Devamlı Olması

Bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilebilmesi için gerekli unsurlardan bir diğeri de devamlılık unsurudur. GVK’nın 65. maddesinde belirtilen diğer unsurları taşımasına rağmen devamlı bir şekilde yürütülmeyen serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar GVK’nın 82/1-4 bendi uyarınca arazi kazanç hükümlerine göre vergilendirilecektir. Görüldüğü üzere, devamlılık unsuru, serbest meslek faaliyetini arazi olarak yapılan serbest meslek faaliyetinden ayırmaktadır.

Zaten GVK 66. Madde serbest meslek erbabı tanımını yaparken, serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenlerin serbest meslek erbabı olarak belirlendiğini açıkça belirtmiştir. Serbest meslek erbabı sayılmak için sadece serbest meslek faaliyetinde bulunması yeterli olmayıp; aynı zamanda serbest meslek faaliyetinin mutad meslek halinde yapılması

⁶² GVK, Md. 67

⁶³ VUK, 130 seri No.lu Genel Tebliğ

⁶⁴ GVK, 217 seri No.lu Genel Tebliği

⁶⁵ VUK, Md. 267

şarttır. Yine GVK 66. Madde kapsamında belirttiği üzere; serbest meslek faaliyetinin yanında başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmeyecektir. Yani bir kişi hem serbest meslek erbabı hem de ticari kazanç sahibi veya ücretli olabilmektedir. Bu durum o kişinin serbest meslek erbabı olma özelliğini etkilemez.

Mesela; kadrolu öğretim görevlisi olarak üniversitede çalışan Hekim (A) 2021 yılında aynı zamanda bir müzik stüdyo sahibi olan arkadaşının yanında ara sıra beste yapmış ve yaptığı besteleri satmıştır. Hekim (A), beste yapma faaliyetini arızı olarak gerçekleştirmiş olup; bu faaliyet GVK Madde 18 kapsamında sayılan faaliyetlerdendir. İlgili madde kapsamındaki bu faaliyetinden elde ettiği hasılatla maddede belirtilen istisna uygulanacaktır.

Yine kamu görevinde bulunan Hekim (B), doğa yürüyüşlerini çok sevmekte, ilgili doğa yürüyüşlerinde de amatör olarak doğa fotoğrafları çekmektedir. Bir gün gezi dergisi okurken; çektiğiniz doğa fotoğraflarını bize gönderin yayımlayalım diye bir köşe görür. Çektiği doğa fotoğraflarını bu kapsamda dergilere göndermeye başlar. Dergiler Hekim (B)'nin gönderdiği doğa fotoğraflarından bazılarını yayınlamış ve her yayınlandığı fotoğraflar karşılığında da, Hekim (B)'ye ödeme yapmaktadırlar. Bu kapsamda fotoğraflardan elde ettiği gelir, serbest meslek kazancıdır. Ayrıca GVK Madde 18 kapsamında sayılan eserlerden olan bu doğa fotoğrafları karşılığında yapılan ödeme, gelir vergisinden istisna olacaktır. Hekim (B)'nin çektiği doğa fotoğraflarından elde ettiği kazançları kapsamında ilgili faaliyetini süreklilik arz edecek şekilde ifa etmediğinden, defter tutma ve belge düzenleme gibi yükümlülükleri bulunmamaktadır.

Serbest meslek faaliyeti ve arızı serbest meslek faaliyeti doğurduğu vergisel sonuçlar açısından önem taşımaktadır. Serbest meslek faaliyetinin arızı olarak yapılması halinde, mükellefin katma değer vergisi, geçici vergi, muhtasar ve damga vergisi beyannameleri verme ve bu beyannamelere istinaden tahakkuk edecek vergileri ödeme yükümlülükleri ile defter tutma ve makbuz düzenleme zorunluluğu bulunmazken, serbest meslek faaliyetinin devamlı olarak yapılması halinde mükellefin tüm bu yükümlülükleri yerine getirmesi gerekecektir.

3.1.3. Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Dikkate Alınabilecek Giderler

Serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilecek giderler bulunmaktadır. Serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilecek giderler GVK'nın 68. maddesinde sayılmıştır. Serbest meslek kazancında elde etmenin “tahsil” şartına bağlanmasına paralel

olarak, giderlerin de serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alınabilmesi için “ödeme” şartı aranmaktadır. Bu kapsamda serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alınabilecek giderler aşağıda ayrıntılı olarak açıklamıştır.

3.1.3.1. Mesleki Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler

GVK’nın 68/1. bendi uyarınca, genel gider olarak mesleki kazancın tespitinde dikkate alınabilecek giderlerin gelirin elde edilmesi veya idamesi arasında doğrudan ve açık bir şekilde ilişkili olmasıdır. Kira, aydınlatma, ısıtma, telefon ve benzeri genel giderler ile yapılan işin hacmi ile orantılı temsil ve ağırlama giderleri bu kapsamda örnek olarak gösterilebilir.

Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderlere hekimler özelinde Tabipler Odasına kayıt ücreti ile ödenen aidatlar ve mesleki sağlık sigortası uygulaması kapsamında yapılan ödemeler örnek gösterilebilir.

Özel Sağlık Kuruluşunda Çalışan Hekimin Tabip Odasına Üye Olma Zorunluluğu

6023 sayılı Türk Tabipleri Birliği Kanunu’nun 7’inci Maddesinin 1’inci Fıkrasında; *“Bir tabip odası sınırları içinde sanatını serbest olarak icra eden hekimler bir ay içinde o il veya bölge tabip odasına üye olmak ve üyelik görevlerini yerine getirmekle yükümlüdürler.”* demektedir.⁶⁶

Bu kapsamda hekimin özel sağlık kuruluşunda çalışması halinde de tabip odasına üye olma zorunluluğu vardır ve üye olmayan hekimler hakkında 6023 sayılı Türk Tabipleri Birliği Kanunu ve Türk Tabipleri Birliği Disiplin Yönetmeliği⁶⁷ çerçevesinde disiplin soruşturması başlatılabilmektedir.

Zaten 657 Devlet Memurları Kanunu(DMK)’na tabi olmaması dolayısıyla ilgili hekimin üye olmama işleminin kamusal görevinden mi, yoksa mesleki ve deontolojik yükümlülüklerinden mi kaynaklandığı konusunda değerlendirme yapılmasına gerek kalmamaktadır.

Bunun yanında hekimin Tabip Odasına kayıt için ödediği tutarlar ile ödediği aidatları herhangi bir sınıra tabi olmaksızın GVK Madde 68/8 kapsamında gider yapılabilir. İlgili tutarların gider yapılması ödenmesine ve mesleki teşekküle kaydın (Tabipler Odası, TÜRMOB,

⁶⁶ 6023 sayılı Türk Tabipleri Birliği Kanunu

⁶⁷ Türk Tabipleri Birliği Disiplin Yönetmeliği

Barolar gibi) zorunlu olmasına bağlıdır. Mesleki faaliyeti yürütmek için yasal bir zorunluluk olmayan, mesleki teşekkül niteliğinde olmayan serbest meslek erbabının kendi aralarında kurduğu dernek, vakıf veya birliklere masraf ve katılma payları ve benzeri şekilde ödenen tutarlar gider olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Örneğin; Beşiktaşlı Hekimler Odasına üyeliğe ilişkin aidatların gider yapılması GVK Md. 68/8 kapsamına mümkün değildir.

Hekimin Mesleki Sigorta Yaptırma Zorunluluğu

Ticaret Kanunu; sigorta ettirenin, rizikonun gerçekleştiğini öğrenince durumu gecikmeksizin sigortacıya bildirmesi gerektiğini düzenlemiştir. Yani arabamıza sigorta yaptırdıysak; kaza yapmamız halinde sigortacımızı arayarak durumu kaza yapan olarak biz bildirme yükümlülüğü altındayızdır. Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası Genel Şartları, B.2. Rizikoya İlişkin Olarak Sigorta Ettirenin Yükümlülükleri Kapsamında yine aynı doğrultuda; *“Zarardan dolayı, dava yolu ile veya başka yollarla bir tazminat talebi karşısında kaldığı veya aleyhine cezai kovuşturmaya geçildiği hâllerde, durumdan sigortacıyı derhal haberdar etmek ve tazminat talebine ve cezai kovuşturmaya ilişkin olarak almış olduğu ihbarname, davetiye ve benzeri tüm belgeleri gecikmeksizin sigortacıya vermek”* gerektiğini düzenlemiştir.⁶⁸

Görüldüğü üzere belli bir süre şartı koşulmamışsa da; risk yaratmamak adına, dava açılacağına yahut açıldığına dair bilgi ulaştığı andan itibaren olaylar ilerlemeden makul süre içerisinde sigortacıya bildirimde bulunulmalıdır.

1219 sayılı Tababet Ve Şuabatı San’atlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun Ek Madde 12 kapsamında hekimlerin mesleklerini serbest meslek olarak da icra etseler istihdam suretiyle de icra etseler Zorunlu Mesleki Sorumluluk Sigortası (ZMSS) yaptırma zorunluluğu bulunmaktadır.⁶⁹

Hekimler için mesleki sorumluluk sigortasının zorunluğu olmasının altında ise; hekimlik faaliyetinin diğer mesleki faaliyetler ile kıyasında risk unsuru çok daha yüksek derecede barındırması yatar. Bu yüksek risk hem hekimi hem de hastayı içermektedir. Bu

⁶⁸ Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasında Kurum Katkısına İlişkin Usul Ve Esaslara Dair Tebliğ (2010/1), <https://www.mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=9&MevzuatNo=14124&MevzuatTertip=5>

⁶⁹ 1219 sayılı Tababet Ve Şuabatı San’atlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun Ek Madde 12

sebeple bilinçli bir toplum, hak arama bilincinin kazanılması kapsamında ilgili sigortanın hekimler için zorunlu olarak yapılması gerekliliği doğmuştur. Mesleki sigorta sadece hekimi değil, aynı zamanda hastayı da korumaktadır. Bu kapsamda mesleki sorumluluk sigortası, yapılan bir hata sonucu doğan zararı hem hekim hem de zarara uğrayan hasta ve/veya hasta yakınları yönünden telafi etme amacı taşımaktadır.

ZMSS 2010 yılından bu yana ülkemizde uygulanmaktadır. Kamu, özel sağlık kuruluşları ya da muayenehanesinde mesleğini uygulayan asistan hekimler, uzman hekimler ve dış hekimleri dahil tüm hekimler yasa gereği ZMSS yaptırmak zorundadır. ZMSS yaptırmayan hekimlere, mülki idare amiri tarafından para cezası verilir.

ZMSS kapsam olarak hekimlerin yaptıkları tüm mesleki faaliyetleri kapsar. Bu kapsamda poliçede açıkça mesleki faaliyet yerinin belirtilmemesi veya eksik belirtilmiş olması sorumluluk sigortasının kapsamını etkilemez.

ZMSS, sözleşme tarihinden önceki on yıllık dönemdeki veya sözleşme süresi içinde mesleki faaliyet nedeniyle ortaya çıkan zararlara bağlı olarak sözleşme süresi içinde yapılan tazminat taleplerine, bu taleple bağlantılı yargılama giderleri ile hükmolunacak faize ve sigortalı aleyhine ileri sürülen tazminat talebine ilişkin makul giderlere karşı poliçede belirlenen limitler dahilinde teminat sağlar. Ancak on yıllık dönemin başlangıcı 30 Temmuz 2009'u (2010 yılında yürürlüğe girmesi sebebiyle böyle bir tarih atanmıştır.) geçemez ve bir aydan fazla sigortasız kalan dönemlerde meydana gelen olaylara bağlı olarak sigortalı dönemlerde yapılan ihbarlar için sigorta koruması yoktur.

Hekimin mesleki faaliyetine son vermişse, geçmişe etkili teminatın yanı sıra, son sigorta sözleşmesi dönemindeki mesleki faaliyetinden dolayı sözleşmenin bitiş tarihinden itibaren iki yıl sonrasına kadar ortaya çıkabilecek talepler de teminat dahilindedir.

Her bir olay için (tutarlar her yıl değişmekle birlikte) azami teminat tutarı risk gruplarına göre 200.000 TL - 800.000 TL arasında olup; ilgili tutar kapsamında ödenecek toplam tazminat miktarı 1.800.000 TL'yi aşamaz. Bu yönüyle biraz VUK'daki "Özel Usulsüzlük Cezasına" benzemektedir. Teminat tutarı maddi, manevi tazminat ve yargılama giderlerinin tümü için geçerlidir. Yargılama giderlerinin içinde hekimin kendini savunmak için yardım aldığı avukata ödediği vekalet ücreti de girmektedir. Vekalet ücreti kapsamında avukata ödenen ücretin tamamının mı yoksa belli bir miktarının mı karşılanacağı konusunda her sigorta şirketleri farklı bir uygulama yürütmekte olup; aralarında uygulama birliği yoktur. Ancak en azından Türkiye

Barolar Birliği'nin bu tür davalar için belirlediği avukatlık asgari ücret tarifesinde yer alan miktarın tamamının ödenmesi gerekeceği açıktır.

Mesleki sağlık sigortası uygulaması hekimin kamuda, özel sektörde, kendi muayenehanesinde veya kamu, özel, kendi muayenehanesinde eşzamanlı çalışma durumuna göre farklılıklar barındırmaktadır.

Hekimin kamuda görevli olması halinde; ilgili sigorta, hekim tarafından seçilen sigorta şirketine yaptırılacaktır. Hekim tarafından seçilen sigorta şirketine primlerin tamamının ödenmesi hekim tarafından yapılacak; ödeme sonrasında primlerin yarısı döner sermayesi bulunan kurumlarda döner sermayeden, döner sermayesi bulunmayan kurumlarda kurum bütçesinden geri alacaktır. Bahsedilen primlerin geri ödemesinde ödeme yapılan sigorta şirketinin/acentesinin kaşesini taşıyan ödeme makbuzlarının ibraz istenecektir. İlgili belge ibrazı üzerine başvuru alan kurum en geç 30 gün içinde ödemeyi yapacaktır.

Hekimin özel sağlık kurum ve kuruluşlarında görevli olması halinde; sigorta süreci tersten işlemektedir. Şöyle ki; özel sağlık kurum ve kuruluşlarında görevli olan hekimin mesleki sağlık sigorta primleri öncelikle işveren tarafından ödenir, sonrasında ödenen primin yarısı hekimden aranır.

Muayenehanesinde çalışan hekimler ya da aile hekimi olanlar ise Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasında Kurum Katkısına İlişkin Usul Ve Esaslara Dair Tebliğ⁷⁰ uyarınca, sigorta primlerinin tamamını kendileri öder.

Kamuda sağlık kurum ve kuruluşunda çalışan hekimin, aynı zamanda özel sağlık kurum ve kuruluşunda çalışan ve/veya muayenehane açarak mesleğini serbest olarak icra eden ya da birden çok özel sağlık kuruluşunda çalışan hekim için düzenlenecek poliçe için özel kurallar getirilmiştir. Buna göre hekimin bulunduğu risk grubu için(Örneğin pratisyen hekimler 2.risk grubundadır.) belirlenen sigorta primine %35'ten fazla olmamak üzere ilave yapılarak farklı sağlık kuruluşlarındaki bütün çalışmaları teminat kapsamına alınacaktır. İkinci ve izleyen

⁷⁰ Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasında Kurum Katkısına İlişkin Usul Ve Esaslara Dair Tebliğ (2010/1), <https://www.mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=9&MevzuatNo=14124&MevzuatTertip=5>

Çalışmaların her biri için ayrı ayrı %35 ilavesi söz konusu değildir. Tebliğ ile belirlenen prim miktarı, birden çok çalışma sebebiyle en fazla %35'e kadar arttırılır.

Eğer mevcut olan bir sigortadan sonra ikinci çalışma ortaya çıkarsa poliçe düzenlenmiş olacağı için zeyilname belgesi düzenlenerek hekimin tüm mesleki faaliyetleri poliçe kapsamına alınmalıdır. Böyle bir durumda poliçe primi, tarife ve talimat ile belirlenen prime kalan gün esasına göre en fazla %35 tutarında ilave edilmek suretiyle belirlenir. Burada önemli olan ödenecek prime çalışılan kurumların yapacağı katkı hususudur. Hekimin çalıştığı kurumların prime katkısı, poliçe prim toplamının istihdam eden kurum sayısına bölünmesi suretiyle belirlenir.

Mesela; zel B Hastanesinde alışan Hekim (A), ortopedi ve travmatoloji hekimi olarak ayrıca (C) niversitesinde görev yapmaktadır. Hekim (A), eğer tek bir sağlık kuruluşunda çalışsaydı ödeyeceği prim 300 lira, birden çok yerde sağlık kuruluşunda çalıştığı içinse primini en fazla %35 arttırılarak (300+105) 405 lira olarak belirleyebilecektir.

Hekim (A) için en st sınırdan yapılan 405 lira hekim sigortası [(405 x 0,5)=] 202,5 lira olarak zel B Hastanesi ile (C) Üniversitesi tarafından eşit tutarda ödenecektir.

Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortası Genel şartları'nda poliçenin teminat kısmına girmeyen durumlar tek tek sayılmıştır. Bu kapsamda;

- Sigortalının, poliçede belirlenmiş ve sınırları hukuk kuralları veya etik kurallar ile tespit edilen mesleki faaliyeti dışındaki faaliyetlerinden kaynaklanan tazminat talepleri,
- Mesleki faaliyetin ifası sırasında sigortalı tarafından kasten sebep olunan her tür olay ile davranışları,
- Sigortalı veya çalıştırdığı kişilerin, poliçede belirtilen mesleki faaliyeti ifa ederken alkol, uyuşturucu ya da narkotik maddelerin tesiri altında bulunması sonucunda meydana gelen olaylar,
- İnsani görevin yerine getirilmesi hariç, sigortalının, sigorta primine destek veren kuruluşların sorumluluk alanı dışındaki faaliyetlerinden kaynaklanan tazminat talepleri,
- İdar ve adl para cezaları dahil her tür ceza ve cezai şartlar,
- Her türlü deneyden kaynaklanan tazminat talepleri,

poliçenin teminat kısmında yer almamaktadır.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 30.12.2020 tarih ve 38418978-120[89-2020/24-İ]-E.367714 sayılı Özelge’de “*Meslek mensupları tarafından, mesleki faaliyetlerini ifa ederken meydana gelen zarar, ziyan ve tazminatların karşılanması amacıyla yaptırılan mesleki sorumluluk sigortalarına ilişkin ödemelerin, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesine yönelik bir gider olarak kabul edilmesi ve serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Buna göre, mesleki sorumluluk sigortasına yönelik yaptığınız ödemeleri, GVK’nın 68 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre serbest meslek kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılmasının mümkün bulunduğu*” görüşleri bildirilmiştir.⁷¹

Muayenehane Hakkında

Diğer taraftan, GVK’nın 68/1. bendi parantez içi düzenleme uyarınca, “*ikametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.*” Amortisman oranının uygulanacağı tutar, biliniyorsa gayrimenkulün “maliyet bedeli”, bilinmiyorsa VUK’un 268⁷². maddesi uyarınca saptanmış “vergi değeri”dir. VUK’un 268. maddesi uyarınca, vergi değeri, binanın 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nun 29. maddesine göre tespit edilen değeridir.⁷³

Konuya ilişkin Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 02.01.2013 tarih ve 38418978-120[68-12/4]-3 sayılı Özelge’de “*Banka kredisi kullanarak iktisap edilen konutun home office olarak kullanılması nedeniyle, söz konusu konut için hesaplanacak amortismanların ve ödenecek faizlerin yarısının serbest meslek kazancından indirilmesi mümkün olup, kredi ile satın alınan konutun işyeri olarak kullanılmaması halinde ise söz konusu konuta ilişkin olarak hesaplanacak amortismanların ve ödenen faizlerin gider olarak indirilemeyeceği*” görüşüne yer verilmiştir.⁷⁴

⁷¹ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 30.12.2020 tarih ve 38418978-120[89-2020/24-İ]-E.367714 sayılı Özelge

⁷² VUK, Md. 268

⁷³ 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, Md. 29

⁷⁴ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 02.01.2013 tarih ve 38418978-120[68-12/4]-3 sayılı Özelge

Bir hekim için muayenehane olarak tutulan yerin kira bedeli, ısınma, elektrik ve benzeri bedeller bu kapsamda değerlendirilir.

Ayrıca 213 sayılı VUK'un;

“- 156 ncı maddesinde, muayenehanenin, mesleki faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan işyeri olduğu,”

“- 187 nci maddesinde, ticaret hanları gibi oda oda veya kısım kısım kullanılabilen binalarla evlerin ve apartmanların yansından fazlasının işletmede kullanıldığı takdirde envantere ithal edileceği,”

“- 313 üncü maddesinde, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil edeceği, değeri (2022 yılı için) 2.000-TL'yi aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri (2022 yılı için) 2.000-TL'yi aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşların amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabileceği, iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu haddin topluca dikkate alınacağı,”

“- 328 inci maddesinde ise, amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki farkın kar ve zarar hesabına geçirileceği, işletme hesabı esasında defter tutan mükelleflerle serbest meslek kazanç defteri tutan mükelleflerin bu farkı defterlerinde hasılat veya gider kaydedeceği” hükme bağlanmıştır.”⁷⁵

Bu kapsamda hekim için muayenehanenin mesleki faaliyetin yürütüldüğü işyeri olduğu, mesleki kazancın bu işyerinde icra edilen faaliyet dolayısıyla elde edildiği ve faaliyetin icra edildiği gayrimenkul ile faaliyet arasında bağ bulunduğu dikkate alındığında, hekimlik faaliyetini icra ettiği muayenehaneyi kiralık olarak kullanırken satın alması halinde söz konusu işyerini envanterine dahil etmesi zorunludur. Zaten ilgili işyerine amortisman ayrılabilmesi için de bu işyerinin envantere dahil edilmesi gereklidir.

⁷⁵ VUK, Md. 156-187-313,328

3.1.3.2. Hizmetli ve İşçilerin İşyerinde veya İşyerinin Müstemilatındaki İaşe ve İbate Giderleri, Tedavi ve İlaç Giderleri, Sigorta Primleri ve Emekli Aidatı ile 27. Maddede Yazılı Giyim Giderleri

Sigorta Primleri ve Emekli Aidatı

Sigorta primlerinin ve emekli aidatının mesleki kazancın tespitinde indirim olarak dikkate alınabilmesi için geri alınmamak üzere Türkiye’de kâin sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları gerekmektedir.

27. Maddede Yazılı Giyim Giderleri

GVK’nın 27. maddesi kapsamında “*demirbaş olarak verilen ve sadece işte kullanılan giysi ya da üniforma giderleri, herhangi bir tutarla sınırlı olmaksızın, serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilir.*” Söz konusu maddede öngörülen şartları taşımayan giyim eşyalarının bedellerinin GVK’nın 63. maddesine göre emsal bedelle değerlendirilip, ücret geliri olarak vergilendirilmesi gerekir. Personele bu şekilde ödenen ücretin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 17.11.2020 tarih ve 13649056-120.04.01[2018/ÖZE-24]-E.63571 sayılı Özelge’de ise “*Mesleki faaliyetinizin ifasında kullandığınızı belirttiğiniz dış giyim eşyalarının münhasıran faaliyetinizin yürütülmesine mahsus olmaması nedeniyle, belirtilen harcamalarınız ile mesleki kazancın elde edilmesi veya idamesi arasında doğrudan bir bağ olduğundan söz edilemeyeceğinden yapmış olduğunuz takım elbise, gömlek, kravat ve ayakkabı gibi harcamaların, mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün bulunmadığı; çalışanların için satın alınan giyim eşyalarının ise çalışanlara sağlanan menfaat kapsamında değerlendirilerek ücret hükümlerine göre vergilendirilmesi ve ücret gideri olarak mesleki kazancınızın tespitinde indirim konusu yapılmasının mümkün bulunduğu*” görüşleri bildirilmiştir.⁷⁶

Hekimler için bu madde kapsamındaki demirbaş olarak tıbbi cihazlar, alet-edevatlar (neşter gibi, ateşölçer cihazı, ultrason ve benzeri gibi) sayılabilmektedir. Bunun yanında yine hekimler için sadece işte kullanılan giysi ya da üniforma gideri önlük için düşünülmüştür. Yani

⁷⁶ Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 17.11.2020 tarih ve 13649056-120.04.01[2018/ÖZE-24]-E.63571 sayılı Özelge

kanunda hekim için kendi işyerini temsile ilişkin kılık kıyafet sınırı olamayacağı ve/veya günlük hayatta da ilgili kıyafetleri kullanabileceği için idare giyim eşyalarını işte kullanılan olarak sınırlamıştır.

Hizmetli ve İşçilerin İşyerinde veya İşyerinin Müştemilatındaki İlaç ve İbate Giderleri,

Hekimlerin kendi muayenehanesinde çalışanlarının yeme içme, barınma giderleri kanunen kabul edilen giderlerdendir.

Yemek bedeli faturasının, yemek hizmetinin verildiği lokanta tarafından hizmetin yapıldığı tarihten itibaren yedi gün içinde işveren adına düzenlenmiş olması şartıyla serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Yani işveren adına 7 gün içinde faturalandırılmış yemek hizmeti de işyerinde veya işyeri müştemilatında olsun olmasın gider olarak kanunen kabul edilir.

Tedavi ve İlaç Giderleri,

Hekimlerin kendi muayenehanesinde çalışanlarının tedavi ve ilaç giderleri kanunen kabul edilen giderlerdendir. Buradaki tedavi ve ilaç giderlerinden kasıt acil olarak zaruri ihtiyaçlardan doğan tedavi ve ilaçlardır. Tedavi sırasında hekim asistanının elinin kesilmesi sonucu yapılan pansumanı, bandaj uygulamasını buna örnek olarak gösterebiliriz. Yapılan botox, dolgu, jawline dolgusu gibi uygulamalar bu kapsamda değerlendirilemez.

Burada mesela migren ağrısını geçirmek için yapılan botox işlemi nasıl değerlendirilmelidir konusu gündeme gelmektedir. Bu konuda sıkıntı idarenin bu kıyası hekimin yerine incelemeyi yapan denetim elemanına vermesi ile başlamaktadır. Migren görece olarak ağır bir rahatsızlık olup; yapılan tedavi zaruri olabilir ancak aciliyet konusuna bakılacaksa; kısa sürede müdahale edilmezse kimse migrenden ölmez. Bu nedenle yapılan işlem genelde tedavi ve ilaç giderleri kapsamında burada değerlendirilmez.

3.1.3.3. Mesleki Faaliyetle İlgili Seyahat ve İkamet Giderleri

Seyahat harcamaları, yolculuklar nedeniyle taşıma araçlarına (uçak, tren, otobüs vb.) ödenen ücretlerden ve konaklama nedeniyle (otel, motel vb.) yapılan ödemelerden ve seyahat süresince şehir içi ulaşım araçlarına ödenen ücretlerden oluşur. Söz konusu harcamaların, VUK'un ilgili maddelerinde düzenlenen vesikalar ile tevsik edilmesi gerekmektedir. Yine

Kanun’da hükmolunduğu üzere, seyahatin işle ilgili olması, seyahat süresinin seyahatin nedeni olan işin gerektirdiği süreyi aşmaması, seyahat ve ikamet giderlerinin işin genişliği ve ehemmiyeti ile orantılı olması gerekmektedir.

Konu ile ilgili İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 13.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 68-968 sayılı Özelge’de “*Hafta sonları ve diğer tatil günlerinde Ankara’da ikamet eden ailesini ziyaret maksadıyla yapılan seyahatler ile Ankara’da yapılan akaryakıt giderlerinin, mesleki faaliyetle ilgili bir gider olmaması nedeniyle GVK’nın 68’inci maddesi gereğince serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmadığı*” görüşüne yer verilmiştir.⁷⁷

Hekim için uluslararası tıp kongrelerine katılım kapsamında yapılan yol, konaklama, gidilen şehir içindeki ulaşım ödenen tutarlar VUK’a uygun şekilde tesvik edilirse seyahatin olması gereken süre, seyahat ve ikamet giderlerinin işin genişliği ve ehemmiyeti ile orantısına bakılarak değerlendirilmelidir. Yani hekim beş günlük bir tıp kongresine Cenevre’ye davet edilip, katılımı gerçekten hekime değer katacaksa; Cenevre’ye gidiş-dönüş uçak biletlerinin gideri kanuna kabul edilir. Ancak beş günlük kongre için yirmi gün Cenevre’de kalmış ise; kongre kapsamında aynı günlere denk gelen sadece beş günlük kısmın konaklama gideri VUK kapsamında tesvik edilmek ve diğer şartların sağlanması koşulu ile kabul edilebilir. Diğer kalan on beş güne ilişkin konaklama gideri kanunen kabul edilemez. Burada unutulmaması gereken konaklama hizmetlerinde konaklama sonunda faturalandırma yapılması sebebiyle; kongre günlerini kapsayan beş günün sonunda çıkış yapılarak VUK kapsamında vesikalandırma yapılmasıdır. Diğer halde yirmi gün konaklama faturası yirminci günün sonunda kesilecektir. Ve denk gelen beş günün ayıklaması tamamen denetim elemanının inisiyatifine kalacaktır. İlgili denetim elemanı on beş günlük kısım beş gün ile karıştığundan ayırttırma yapılamıyor diye ödenen beş günlük tutarın ispatını hekimden isteyebilir. Bu kapsamda belgelendirme sağlanamayacağı için yapılan tüm bu tür giderlerin reddiyatını yapabilir.

3.1.3.4. Mesleki Faaliyette Kullanılan Tesisat, Demirbaş Eşya ve Envantere Dâhil Taşıtlar İçin VUK Hükümlerine Göre Ayrılan Amortismanlar

GVK’nın “mesleki giderler” başlıklı 68’nci maddesinin 4’ncü bendine göre “mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dâhil taşıtlar için VUK hükümlerine

⁷⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 13.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 68-968 sayılı Özelge

göre ayrılan amortismanların (amortismana tâbi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328'inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dâhil) serbest meslek kazancı tespitinde hasılatтан indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. (Ek parantez içi hüküm:5/12/2019-7194/14 md.) (Şu kadar ki özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 Türk lirasını (500.000 TL), söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismana tabi tutarı 250.000 Türk lirasını (950.000 TL) aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.)”

Serbest meslek kazançlarının belirlenmesinde, hasılat ve giderler bakımından geçerli olan tahsil esasıdır. Serbest meslek kazançlarının belirlenmesinde geçerli olan tahsil esasının en önemli istisnası amortisman uygulamasıdır. Mesleki faaliyette kullanılan tesisat ve demirbaş eşya için 213 sayılı VUK hükümlerine göre ayrılan amortismanlar tahsil esası çerçevesinde ödeme şartını taşımamakla birlikte hesaben ayrılan gider niteliğine sahip bulunmaktadır. Hesaben ayrılrsa dahi Kanunun 68/4 hükmü gereği de serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilebilmektedir.

193 sayılı GVK'nın 67. maddesinde amortismana tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde 213 sayılı VUK'un 328. maddesine göre hesaplanan olumlu farkın kazanca ekleneceği ifade edilmiştir. Hasılat ayağındaki bu kanun hükmüne benzer şekilde, gider ayağındaki GVK'nın 68/4. bendi parantez içi hükmü “*amortismana tâbi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde VUK'un 328. maddesine göre hesaplanacak zararlar dâhil*” şeklinde hükmolünmek suretiyle, her iki maddedeki düzenleme birbirine paralel hale getirilmiştir. Esasında her iki düzenleme birbirini tamamlar niteliktedir. Çünkü, kazanç tespitinde tahsilat esastan ayrılarak hesaben dikkate alınan amortisman giderlerinin, amortismana tabi iktisadi kıymetin elden çıkarılması halinde, hasılat unsuru olarak değerlendirilmesi gerekir.

Serbest meslek kazanç defteri tutan serbest meslek erbabının azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırması mümkün değildir. Çünkü VUK'un 315. maddesi uyarınca, azalan bakiyeler usulünden bilanço usulüne göre defter tutan mükelleflerin yararlanabileceği belirtilmiştir, Ancak, GVK'nın 67. maddesi uyarınca, bilanço esasına göre defter tutan kollektif, adi komandit ve adi şirketler ile GVK'nın 37. maddesi uyarınca, serbest meslek kazançlarını bilanço usulüne göre defter tutan özel okul ve hastanelerle benzeri işyerlerinin kayıtlarına dâhil eden serbest meslek erbabı azalan bakiyeler usulünden yararlanabilirler.

Yenileme fonu ayırabilmenin şartlarından birinin bilanço usulüne göre defter tutmak olması sebebiyle; azalan bakiyeler usulü açısından geçerli olan aynı uygulamanın yenileme fonu ayırabilme yönünden de geçerli olması gerektiği düşünülmektedir. Yani serbest meslek kazançlarını bilanço usulüne göre defter tutarak tespit eden serbest meslek erbabı azalan bakiyeler usulünden ve yenileme fonu uygulamasından yararlanabilir. Ancak Gelir İdaresinin aksi yönde kararları da mevcuttur.

Aksi yönde kararlarına örnek vermek gerekirse; Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 14.01.2015 tarih ve 41931384-105[328-2014-3]-2 sayılı Özelge'de *"Serbest meslek erbaplarının ve işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin yenileme fonu uygulamasından yararlanması mümkün bulunmamaktadır."* görüşüne yer verilmiştir.⁷⁸

Konuya ilişkin Danıştay Dokuzuncu Dairesinin, 22/10/2018 tarih ve E.2016/1761, K.2018/6508 sayılı kararı özetle aşağıdaki gibidir:

"Davacının envanterine kayıtlı iki araçtan biri olan, lüks sınıfa ait olduğu belirtilen arazi taşıtına ait amortisman ve giderlerin 2008 yılında beyan edilen giderlerin %26,15'lik kısmını oluşturduğu, bu taşıtın serbest meslek faaliyetinin icrasında kullanılmasının ticari ve teknik icaplara uygun olmadığı ve envantere dâhil üç televizyondan ikisinin serbest meslek faaliyetiyle ilgisi bulunmadığından bunlar için ayrılan amortisman ve harcamaların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak kabul edilemeyeceği yönünde düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak 2008 yılı için re'sen tarh edilen bir kat vergi zıyaı cezalı gelir vergisi ile 20 adet serbest meslek makbuzunun düzenlenmediği ve 21.240 TL tutarlı ödemenin, banka ve finans kuruluşları veya posta idaresi aracılığıyla yapılmadığından bahisle 213 sayılı VUK'un 353/1. ve mükerrer 355/4. maddeleri uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezalarının kaldırılması istemiyle dava açıldığı anlaşılmaktadır."

"Yukarıda yer verilen düzenlemelerden anlaşılabacağı üzere; serbest meslek kazancının tespitinde, taşıtlara ait amortisman ve giderler, taşıtın envantere kayıtlı olması ve mesleki faaliyette kullanılması şartlarının birlikte sağlanması halinde; demirbaşlara ait amortismanlar ise, mesleki faaliyette kullanılması koşuluyla hasılatтан indirilebilecektir. 02/01/2004 tarihinde yürürlüğe giren 5035 sayılı Kanunun 13. maddesiyle, GVK "Mesleki Giderler" başlıklı 68. maddesinde yapılan değişiklikle, "binek otomobili" ifadesi yerine "taşıtlar" sözcüğü kullanılmış

⁷⁸ Sakarya Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen 14.01.2015 tarih ve 41931384-105[328-2014-3]-2 sayılı Özelge

olup, bu değişikle binek otomobiller dışındaki taşıtlara ait amortisman ve giderlerin hasılatıtan indirilmesine olanak tanınmıştır.”

“Cari hesap sۆzleşmesi, 6762 sayılı Kanuna göre yazılı şekil şartına tabidir. Cari hesap mahsuplaşması sonucu bir bakiyenin oluşması ve bunun belirtilen haddi aşması halinde yapılacak ödemenin, banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğu doğacaktır. Mahsuplaşma sonucu ortaya bir bakiye çıkmaması halinde ise, tevsik zorunluluğundan bahsedilemeyeceği tabiidir.”

“Bu durumda; envantere kayıtlı olduğu belirtilen taşıt ve demirbaşın, mesleki faaliyette kullanılıp kullanılmadığına ilişkin yapılmış bir tespit bulunmadığı; 21.240 TL tutarlı ödemenin, vergi inceleme raporuna ekli 28/06/2011 tarihli tutanağın 14. maddesinde, aralarında cari hesap sۆzleşmesi olduğu ileri sürölen mükellefe mahsuben yapıldığı ileri süröldüğü halde, geçerli bir şekilde kurulmuş cari hesap sۆzleşmesinin ve mahsuplaşma sonucu ortaya çıkmış bir bakiyenin varlığına yönelik herhangi bir tespit yapılmadığı anlaşıldığından, yeterli inceleme ve araştırmaya dayanmayan vergi inceleme raporu uyarınca salınan vergi ziyai cezalı gelir vergisi ile 213 sayılı Kanunun mükerrer 355/4. maddesi uyarınca kesilen özel usulsözlük cezasında ve Vergi Mahkemesinin redde ilişkin hükmü fıkrasında yasal isabet bulunmamaktadır.”⁷⁹

3.1.3.5. Kiralanan veya Envantere Dâhil Olan ve İşte Kullanılan Taşıtların Giderleri

GVK’nın 68’nci maddesinin 5’nci bendine göre serbest meslek erbabı, serbest meslek faaliyetini icra ederken kullandığı taşıtların giderlerini hasılatıtan indirebilir. Taşıtların giderlerinden kasıt, genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt ve benzeri giderleridir. Ancak bu tür giderlerin hasılatıtan indirilebilmesi için, söz konusu taşıtların kiralananmış veya envantere dâhil olması gerekmektedir.

7194 sayılı Kanun’un 14’öncü maddesi ile 01.01.2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete(RG)’de yayımlanarak GVK’nın 68/5’inci bendine “(şu kadar ki binek otomobillerine ilişkin giderlerin en fazla %70’i ve kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 Türk lirasına(323 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2022 yılında uygulanmak üzere 17.000) kadarlık kısmı ile binek

⁷⁹ Danıştay Dokuzuncu Dairesinin, 22/10/2018 tarih ve E.2016/1761, K.2018/6508 sayılı kararı

otomobillerinin iktisabında ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının 115.000 Türk lirasına (323 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2022 yılında uygulanmak üzere 440.000) kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir.)” binek otomobil gider kısıtlaması hükmü eklenmiştir. Ayrıca indirim yapılmak üzere dikkate alınabilecek amortisman tutarı; 323 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2022 yılında uygulanmak üzere özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç 500.000 TL, vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde 950.000 TL olarak tespit edilmiştir.

213 sayılı VUK’un “Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Değerlenmesi” başlıklı Geçici 5. maddesinde öteden beri faaliyete devam eden serbest meslek erbabının amortisman tabi iktisadi kıymetlerini maliyet bedeli, maliyet bedeli bilinmiyorsa bizzat kendilerince alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedeli ile değerleyebileceği, bu kıymetlerin alış tarihleri ile mükellefiyete giriş veya gerçek usule geçiş tarihi arasındaki yıllara ait amortisman tutarının bu değerden düşüleceği ve bakiyesinin amortismanına devam olunacağı belirtilmiştir. Konuyla ilgili 221 seri No.lu GVK Tebliğinde “*Öteden beri faaliyette bulunan serbest meslek erbabı, işlerinde kullandıkları halde envanterlerine dâhil etmedikleri binek otomobillerini maliyet bedeli ile envanterlerine dâhil edebileceklerdir. Maliyet bedelinin tespit edilememesi veya bilinmemesi halinde binek otomobilleri, mükellefler tarafından alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedeli ile envantere dâhil edilecektir. Bu şekilde envantere dâhil edilecek binek otomobillerin maliyet bedeli veya alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedelinden, otomobilin iktisap tarihinden envantere alınma tarihine kadar ayrılması gereken amortisman tutarlarının indirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla amortisman süresinin başlangıcı binek otomobilinin iktisap edildiği tarih olacaktır. Amortisman süresi dolmamış ise kalan süre için amortisman ayrılabilir.*” açıklamalarına yer verilmiştir.⁸⁰

Konuyla ilgili İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK-68-714 sayılı Özelge’de “*2004 yılında alınan binek otomobilin envantere dâhil edilmesinin mümkün olduğu, envanter defterine kaydedilebilmesi için gider pusulası düzenlenmesi gerektiği, aracın faydalı ömrünün 5 yıl olduğu, buna göre amortisman süresinin başlangıcı aracın iktisap edildiği (2004) yılı olduğu, bu nedenle araca ait amortisman*

⁸⁰ GVK, 221 seri No.lu Tebliğ

ayırma süresi dolmuş olduğundan, amortisman ayrılabilmesinin mümkün olmadığı” görüşlerine yer verilmiştir.⁸¹

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 13.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-65-19-513 sayılı Özelge’de “Serbest meslek faaliyetinde kullanmak üzere satın alınan araç için GVK ve VUK madde hükümlerine göre envantere kaydedilmek suretiyle amortisman ayrılması ve kıst amortisman yönteminin kullanılması mümkün bulunmakta olup, bu şekilde envantere dâhil edilen ve işte kullanılan söz konusu araca ilişkin ayrılan amortismanlar ile tamir, bakım, onarım, yakıt ve sigorta giderlerinin serbest meslek kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği” görüşüne yer verilmiştir.⁸²

Binek otomobil gider kısıtlamasına ilişkin Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 17.11.2020 tarih ve 13649056-120.04.01[2018/ÖZE-24]-E.63571 sayılı Özelge’de ise “Serbest meslek faaliyetinin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olması kaydıyla işte kullanılan araçlara ilişkin 01/01/2020 tarihinden önce yapılan tamir, bakım, yakıt ve benzeri giderlerin tamamının, 01/01/2020 tarihinden sonra yapılan giderlerin ise en fazla %70’inin kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabileceği” görüşü bildirilmiştir.⁸³

Bu kapsamda serbest meslek faaliyetinde bulunan hekimlerin işlerinin ehemmiyet ve genişliği ile mütenasip olması kaydıyla işte kullanılan araçlara ilişkin 01/01/2020 tarihinden önce yapılan tamir, bakım, yakıt ve benzeri giderlerin tamamının, 01/01/2020 tarihinden sonra yapılan giderlerin ise en fazla %70’inin kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir. Ancak ücretli olarak çalışan hekimlerin ise bu kapsamda her hangi bir gider kaydı yapmaları halinde ilgili giderin kanunen kabul edilmeyen gider kapsamında olduğu unutulmamalıdır.

3.1.3.6. Alınan Mesleki Yayınlar İçin Ödenen Bedeller

Mesleki yayınlara ödenen bedeller, hasılatтан indirilebilir. Sadece mesleki kitap ve dergi alımı ile sınırlı olan bu gider tanımı, 5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunla yapılan düzenleme ile değiştirilmiştir. Değişiklik sonrasında gider tanımı

⁸¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK-68-714 sayılı Özelge

⁸² Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 13.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-65-19-513 sayılı Özelge

⁸³ Samsun Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 17.11.2020 tarih ve 13649056-120.04.01[2018/ÖZE-24]-E.63571 sayılı Özelge

genişletilmiş olup; mesleki faaliyetle ilgili tüm yayınlar mesleki yayınlara ödenen gider olarak dikkate alınabilir hale gelmiştir.

Yani ilgili madde kapsamında mesleki kitap ve mesleki dergi tabiri kullanılmış olsa bile, mesleki faaliyetle ilgili basılı veya elektronik ortamdaki her türlü yayın bu kapsamda gider olarak yazılabilir.

Rize Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 08.12.2020 tarih ve 85550353-120.04.02[2020]-E.28855 sayılı “*Serbest meslek mensubunun aldığı kitap ve eğitim programlarının gelir vergisi ve KDV açısından durumu hk.*” zelge’de; “... Tarih, coğrafya, genel kültür ile ilgili kitap ve dergiler gibi mesleki faaliyetiniz yürütülmesi için zorunlu olmayan kitap ve dergiler için ödenen bedellerin ise adı geçen Kanunun 68’inci maddesi kapsamında gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Bu kitaplara ilişkin giderlerin Kanunun 89’uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi kapsamında da indirimini mümkün değildir.”

“Diğer taraftan, online eğitim (bağımsız denetim, office programları) giderleri GVK’nın 68’inci maddesindeki serbest meslek kazancının tespitinde indirilecek giderler arasında sayılmadığından, söz konusu eğitimler için yapılan ödemelerin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılatıtan indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak, söz konusu eğitim giderlerinin anılan Kanunun 89’uncu maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yer alan şartların taşınması halinde, yıllık beyanname üzerinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.” görüşlerine yer verilmiştir.⁸⁴

3.1.3.7. Mesleki Faaliyetin İfası İçin denen Mal ve Hizmet Alım Bedelleri

Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde, bir hekimin mesleğinin ifasına lüzumlu aletlerin, eczaların ve sair maddelerin tedariki için yaptığı harcamalar hasılatıtan gider olarak indirilebilmektedir.

Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 15.08.2014 tarih ve 18008620-120[ZG-2013-28]-81 sayılı zelge’de ise “*Serbest meslek kazancı olarak vergilendirilen diş hekimliği faaliyetinizin ifası için ödenen implant diş bedellerinin, henüz hastalarda*

⁸⁴ Rize Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 08.12.2020 tarih ve 85550353-120.04.02[2020]-E.28855 sayılı

kullanılmayan kısmı da dâhil olmak üzere ilgili döneme ait geçici vergiye tabi kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunduğu” görüşü bildirilmiştir.⁸⁵

Bu kapsam ameliyat yapan bir hekimin, ameliyatta narkoz kullanımı için başka bir hekim meslektaşından hizmet almasını örnek olarak gösterebiliriz.

3.1.3.8. Serbest Meslek Faaliyetleri Dolayısıyla Emekli Sandıklarına Ödenen Giriş ve Emeklilik Aidatları ile Mesleki Teşekküllere Ödenen Aidatlar

Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar için tutar sınırlaması bulunmamaktadır. Aidatların tamamı ödenmiş olması şartıyla hasılatтан indirilebilir. Emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatların kanuni olarak ödenmesi zorunlu olan ödemelerden olması gerekmekte olup; kanun ile kurulmuş olsa bile sigorta kuruluşu veya emeklilik kuruluşuna yapılan kanuni olarak zorunlu olmayan tutarlar indirim konusu yapılamaz.

Konuya ilişkin İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 17.12.2012 tarihli ve 62030549-GVK-68-3226 sayılı Özelge’de “*Sosyal Güvenlik (Bağkur) primlerinin indirimi, 110 seri No.lu GVK Tebliği ile gider olarak indirime değil, 89. Madde hükmü uyarınca ilgili yıla ait beyan edilen gelir üzerinden indirimine izin verecek şekilde düzenlenmiştir. Dolayısıyla Bağ-Kur primleri sadece indirimi kabul edilen gelir unsurlarına ilişkin olarak, beyan edilen gelir üzerinden indirilebilecektir. Kazancın yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutarların ne diğer gelir unsurlarından indirimi, ne de ertesi yıllara devri söz konusudur. Nitekim yıllık gelir vergisi beyannamesi ve eklerinin dizaynı da bu çerçevede yapılmıştır.*” şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.⁸⁶ 110 seri No.lu tebliğde ve yukarıdaki özelgede bahsedilen husus ortaklık şeklinde yürütülen faaliyetlere ilişkin olup ortaklık şeklinde yürütülmeyen serbest meslek faaliyetinde GVK’nın 68/8 Maddesine istinaden bu ödemelerin gider olarak indirilmesi mümkündür.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 21.05.2013 tarihli ve 84098128-120.04.01[21-2013-1]-311 sayılı Özelge’de “*Sosyal güvenlik primlerinin fiilen ödenmesi*

⁸⁵ Mersin Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 15.08.2014 tarih ve 18008620-120[ÖZG-2013-28]-81 sayılı Özelge

⁸⁶ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 17.12.2012 tarihli ve 62030549-GVK-68-3226 sayılı Özelge

şartıyla, ödendiği yıla ilişkin kazancın tespitinde yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinden indirilmesi mümkün olup, sosyal güvenlik primlerinin (Bağ-Kur primlerinin) geçici vergiye ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağının tabii olduğu” görüşüne yer verilmiştir.⁸⁷

3.1.3.9. Mesleki Kazancın Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Ödenen Meslek, İlan ve Reklam Vergileri ile İş Yerleriyle İlgili Ayni Vergi, Resim ve Harçlar

GVK’nın 68/9. bendi uyarınca, meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili ayni vergi, resim ve harçlar mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak kaydıyla hasılatтан indirilebilir.

1219 Sayılı Tababet ve Şuabatı Sanatlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun’u;

“Madde 24 – İcrayı sanat eden tabipler hasta kabul ettikleri mahal ile muayene saatlerini ve ihtisaslarını bildiren ilanlar tertibine mezun olup diğer suretlerle ilan, reklam ve saire yapmaları memnudur.” Demekte;⁸⁸

Ayrıca yine ilgili maddeye benzer şekilde düzenlenen Tıbbi Deontoloji Tüzüğü;

“Madde 8 – Tabiplik ve dış tabipliği mesleklerine ve tedavi müesseselerine, ticari bir veçhe verilemez. Tabip ve dış tabibi, yapacağı yayınlarda tababet mesleğinin şerefini üstün tutmaya mecbur olup, her ne suretle olursa olsun, yazılarında kendi reklamını yapamaz. Tabip ve dış tabibi, gazetelerde ve diğer neşir vasıtalarında, reklam mahiyetinde teşekkür ilanları yazdıramaz.” demektedir.

Yine aynı tüzükte *“Madde 9 – Tabip ve dış tabibi, gazete ve sair neşir vasıtaları ile yapacağı ilanlarda ve reçete kağıtlarında, ancak ad ve soyadı ile adresini, Tababet İhtisas Nizamnamesine göre kabul edilmiş olan ihtisas şubesini, akademik ünvanını ve muayene gün ve saatlerini yazabilir.”*

⁸⁷ İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 21.05.2013 tarihli ve 84098128-120.04.01[21-2013-1]-311 sayılı Özelge

⁸⁸ 1219 Sayılı Tababet ve Şuabatı Sanatlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun

“Muayenehane kapılarına veya binaların dışına asılacak tabelaların ebadı ve adedi, mahalli tabip odaları tarafından tespit edilebilir. Tabipler ve dış tabipleri, tabip odalarının bu husustaki kararlarına riayet etmekle mükelleftirler.” demektedir.⁸⁹

Yani ilgili mevzuat hükümlerine göre; hekimlerin adlarını, Tıpta Uzmanlık Tüzüğü’ne göre kabul edilmiş olan ihtisaslarını, akademik unvanlarını, hasta kabul ettikleri mahal ile muayene saatlerini bildiren ilanlar verebilmeleri mümkündür. Ancak bunların haricinde ilan, reklam, vesaire yapmaları yasaktır.

Özetle; hekimler ticari bir görüntü sergilemeden, bilimsel doğrular kapsamında ve hukuki sınırlar içinde bilgilendirmelerde bulunabilir, bunları yaparken reklam niteliğinde bunu sergilememesi gerektiği açıktır.

Mesela; hekimin sabah kuşağı kapsamında bir TV programına konuk olarak danışanlara tedavi yolları konusunda bilgi vermesine ilişkin olarak hekim tarafından TV yapımcısına yapılan ödemeler bu kapsamda değerlendirilir.

3.1.3.10. Mesleki Faaliyetle İlgili Olarak Kanun, İlam ve Mukavelenameye Göre Ödenen Tazminatlar

Burada sayılan ödemelerin gider olarak dikkate alınabilmesi için gerekli olan başlıca şartlar; *“ödenen zarar, ziyan ve tazminatın faaliyetin normal gerekleri ile ilgili olması, ödemenin serbest meslek erbabının kamu düzenine aykırı fiilleri dolayısıyla oluşmaması, ödemenin bir mukavelenameye, kanun hükmüne veya ilama dayanılarak yapılması ve serbest meslek erbabının şahsi kusurundan kaynaklanmaması”* olarak sayılabilir.

Diğer taraftan, GVK’nın 68. maddesinin son fıkrası hükmü uyarınca, *“serbest meslek kazancının tespitinde, her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez.”* Bununla beraber, GVK’nın 90. maddesinde Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun’a göre alınan *“gecikme zamları ve faizler ile VUK’a göre ödenen gecikme faizlerinin, ödenen gelir vergisi ve diğer şahsi vergilerin gelir vergisi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemeyeceği”* hükme bağlanmıştır.

⁸⁹ Tıbbi Deontoloji Tüzüğü

Konuya ilişkin İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 04.05.2015 tarih ve 62030549-120[65-2014/811]-52161 sayılı Özelge’de “*Mesleki faaliyet kapsamında çalışanların hatası sonucu müşterilere kesilen ve tarafınızca ödenen cezaların GVK’nın 68’inci maddesi kapsamında mesleki kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmadığı*” görüşüne yer verilmiştir.⁹⁰

Konuya ilişkin Danıştay Üçüncü Dairesinin 10/04/2012 tarih ve E.2009/6095, K.2012/1194 sayılı kararı özetle aşağıdaki gibidir:

“Serbest meslek kazancı elde eden davacının bir bölümünü işyeri olarak kullandığını beyan ettiği konuta ilişkin bazı giderleri indirim konusu yapabilmesi için söz konusu bölümün yasada tarifî yapılan işyeri niteliğinde olması gerektiği, muayenehane hekimlerin hastalarını kabul ettikleri yer olup, temel özelliğinin hasta tedavisine ayrılmış yer olduğu, olayda davacının ikametgâhının söz konusu bölümünde hasta kabul ve muayene etmeyip mesleki gelişmeleri takip ettiği, bazı büro işleriyle akademik çalışmalarda bulunduğu inceleme raporunun eki tutanaktaki ifadesinden anlaşıldığından söz konusu yerin işyeri olarak kabulüne imkân bulunmadığından ikametgâhın bir bölümüne ilişkin giderlerin maliyetlerden çıkarılmasında yasaya aykırılık görülmemiştir.”

193 sayılı GVK’nın “Mesleki giderler” başlıklı 68’inci maddesinin (5) işaretli bendinde, kiralanan veya envantere dâhil olan ve işte kullanılan taşıtların giderlerinin hasılatından indirileceği hükme bağlanmıştır. Dosyada bulunan inceleme raporundan, envantere dâhil edilen ikinci aracın şahsi kullanım için edinildiği ve mesleki faaliyette kullanılmadığı iddiasıyla söz konusu araca ilişkin giderler maliyetlerden çıkarılmış, mahkemece, envantere kaydı yapılan araçların herhangi bir sayı kısıtlamasına tabi olmadan giderlerinin maliyetlere ilave edilebileceği yönünde hüküm kurulmuş ise de; davacının mesleki faaliyetinde kullandığı envanterine dâhil taşıtı bulunuyor iken ve bu taşıt, envanterden çıkarılmadan envantere dâhil edilen ikinci bir aracın işyerinde davacı dışında çalışan başkaca bir şahsın olmadığı da dikkate alındığında mesleki faaliyette kullanılmadığı sonucuna ulaşıldığı gibi tek kişi tarafından icra edilen serbest meslek faaliyetinde ikinci bir aracın kullanılmasıyla oluşan giderlerin maliyete dâhil edilmesi, Kanun’un yukarıda sözü edilen bendinde yer alan “....işte kullanılan taşıtların giderleri....” ibaresi kapsamına dâhil olduğundan söz edilemez.”⁹¹

⁹⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 04.05.2015 tarih ve 62030549-120[65-2014/811]-52161 sayılı Özelge

⁹¹ Danıştay Üçüncü Dairesinin 10/04/2012 tarih ve E.2009/6095, K.2012/1194 sayılı kararı

3.1.4. Matrahtan ve Gelir Unsurlarından İndirilmeyecek Giderler

193 sayılı GVK'nın "Matrahtan ve gelir unsurlarından indirilmeyecek giderler" başlıklı 90. maddesinde, "*gelir vergisi ile diğer şahsi vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizlerin ve VUK hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin gelir vergisinin matrahından ve gelir unsurlarından indirilmeyeceği*" hüküm altına alınmıştır.

3.1.5. Serbest Meslek Kazançlarında İstisna

Serbest meslek kazançlarına ilişkin olarak GVK'da yer alan istisnalar GVK'nın 18. maddesinde düzenlenen "*telif hakkı ve ihtira beratı kazanç istisnası*", GVK'nın mükerrer 20. maddesinde düzenlenen "*genç girişimcilerde kazanç istisnası*" ve GVK'nın 30. maddesinde düzenlenen "*sergi ve panayır istisnası*"dır.

3.1.5.1. Telif Hakkı ve İhtira Beratı Kazanç İstisnası

GVK'nın 18. maddesi uyarınca, "*Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat*" gelir vergisinden istisna edilmiştir.⁹²

Kanun maddesinden de görüldüğü üzere, istisnadan müellif, tercüman, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, mucitler ve bunların kanuni mirasçıları yararlanabilir. Kanuni mirasçılar, birinci derecede çocuk ile ana ve baba, ikinci derecede bunların fûru ile büyük anneler ve büyük babalar, üçüncü derecede büyük anne ve babanın fûrularıdır. Sağ kalan eş, her derecedeki mirasçılarla beraber yasal mirasçı niteliğini taşır.

⁹² GVK, Md. 18

Diğer taraftan, telifle konu olan eserlerin, şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi nitelikte olması gerekir. Yukarıda sözü edilen eserlerin 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanun hükümlerine göre eser niteliğinde olması ve ihtira beratlarının da tescil edilmiş bulunması gerekmektedir. 5846 sayılı Kanun'un birinci maddesine göre eser, "*sahibinin hususiyetini taşıyan ve kanun uyarınca ilim, edebiyat, musiki, güzel sanatlar ve sinema eserleri sayılan her nevi fikir ve sanat mahsülleri*" olarak tanımlanmıştır. Bu Kanun kapsamına giren eserler, ilim ve edebiyat eserleri ile musiki eserleri, güzel sanat ve sinema eserleri ve bilgisayar yazılımı olmak üzere beş grup halinde sayılmıştır.

Eserlerin gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserlerle ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut hakları devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle gelir elde edilmesi gerekir. Buna ek olarak, eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretlerin istisnaya dâhil olduğu ve yukarıda yazılı kazançların arızı olarak elde edilmesinin istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği de kanun hükmünde belirtilmiştir.

Söz konusu istisna, GVK'nın 94. maddesi uyarınca, tevkif suretiyle ödenecek vergiyi kapsamamaktadır. Dolayısıyla, bu hasılat üzerinden GVK'nın 94/2-a maddesi uyarınca % 17 oranında (2009/14592 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı) tevkifat yapılacaktır.

Münhasıran GVK'nın 18. maddesinde belirtilen türden faaliyetlerde bulunan ve eserlerini sadece aynı Kanun'un 94. maddesinde belirtilen kişi veya kurumlara teslim eden serbest meslek erbabının defter tutma ve defter tasdik ettirme (defter beyan sistemine kaydolma) ile belge düzenleme zorunluluklarının kaldırılması 311 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile uygun bulunmuştur.⁹³

Söz konusu istisna, GVK'nın 18. maddesinde sayılan kişilerin, bir işverene bağlı olmaksızın münhasıran serbest meslek faaliyetinin kapsamı içinde şahsi mesaiye, ilmi ve mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan işleri yapmaları karşılığında elde ettikleri kazançlara uygulanır. Bu gibi kişilerin, ödemeyi yapan kişi ile çalışan-işveren ilişkisi bulunduğu takdirde alınan bedel serbest meslek kazancı değil, ücret olarak vergilendirilecektir. Bu durumda serbest meslek kazançlarına ait olan bu istisnadan yararlanılması söz konusu olmayacaktır. Diğer

⁹³ GVK, 311 seri No.lu Genel Tebliğ

tafaftan, ihtira beratlarına konu olan buluşların ve telif haklarının ticari veya sınai bir işletmeye dâhil iken satılması, devir ve temlik edilmesi veya kiralanması ya da ihtira beratına konu olan buluşun üretilerek satılması hallerinde elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı kapsamına girmeyeceğinden bu kazançlara söz konusu istisna uygulanmayacaktır.

Diğer taraftan, 7194 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesi ile 01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı RG ile GVK'nın 18'inci maddesine *“Bu madde kapsamındaki kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2021 yılı için 650.000 TL) aşanlar bu istisnadan faydalanamazlar. Bu durumda olanların, 94'üncü maddenin birinci fıkrası kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü yoktur.”* hükmü eklenmiştir.

Telif kazançları için yazılmış olan makalelerin, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu kapsamında eser niteliği taşıdığından Kültür ve Turizm Bakanlığından alınacak yazı ile tevsik edilmesi halinde, GVK'nın 18'inci maddesinde yer alan istisnadan faydalanmanız mümkün bulunmakta olup elde edilen bu gelir için ayrıca beyanname verilmeyecektir. Ancak, yazılan makalelerin danışmanlık hizmeti niteliğinde değerlendirilmesi durumunda, GVK'nın 18'inci maddesinde belirtilen istisnadan faydalanmanız mümkün bulunmamakta olup, elde ettiğiniz gelirin serbest meslek kazancı olarak GVK'nın 94'üncü maddesi hükmü gereğince %20 nispetinde gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

Danıştay Dokuzuncu Dairesinin, 10/02/2010 tarih ve E.2007/3489, K.2010/701 sayılı kararı özetle aşağıdaki gibidir:

“193 sayılı GVK'nın 65'inci maddesinde, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu, serbest meslek faaliyetinin, sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması olarak belirtildiği, aynı Kanun'un 18'inci maddesinde, müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikâye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bandı, radyo ve televizyon senaryo ve oyuncu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, cd, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleriyle ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir

vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir. Madde hükmü uyarınca serbest meslek kazanç istisnasının uygulanabilmesi için, elde edilen gelirin serbest meslek kazancı olması, kazancın maddede sayılan meslek erbabı tarafından elde edilmesi ve yaratılan eserlerin 5846 sayılı “Fikir ve Sanat Eserleri Kanununun” 1 inci maddesinde tanımı yapılan eser niteliğinde olması gerekmektedir. Sözü edilen Kanun’un 1’inci maddesinde eser; sahibinin hususiyetlerini taşıyan ve kanun uyarınca ilim, edebiyat, musiki, güzel sanatlar ve sinema eserleri sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulleri olarak tanımlanmış, bu kanun kapsamına giren eserler ilim ve edebiyat eserleriyle musiki eserleri, güzel sanat ve sinema eserleri olmak üzere dört grup halinde sayılmıştır. Kanun koyucunun serbest meslek kazançlarına istisna hükmü getirmekteki amacı, müellif, mütercim, heykeltıraş, ressam, bestekârların ve mucitlerin ilim ve edebiyat eserleriyle musiki eserleri; güzel sanat ve sinema eserlerinin devamını sağlamak ve teşvik etmektir.”

“Davacının toplanan kitaplarının kullanım hakkını süreli olarak devretmesi nedeniyle elde ettiği gelirin 193 sayılı GVK’nın 65’inci maddesi uyarınca serbest meslek kazancı olduğu, ancak davacının kırk civarında kitaptan oluşan, internet ortamında yararlanılabilen ve 5846 s. Kanun kapsamında olan eserlerinin kullanım hakkının devredilmesinden dolayı elde edilen kazancın 193 s. Kanun’un 18’inci maddesinde öngörülen istisna kapsamında olduğundan tarhiyatın kaldırılmasına karar veren Mahkeme kararı sonucu itibariyle hukuka uygun bulunmuş, aksi yoldaki temyize konu bu mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”⁹⁴

Daha önce belirttiğimiz üzere; kanun maddesinden de görüldüğü üzere, istisnadan müellif, tercüman, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı, mucitler ve bunların kanuni mirasçıları yararlanabilir. Çalışma kapsamında örneklandırmek gerekirse; örneğin hekimlerin estetik kapsamında işlem yapmadan önce danışanın fotoğrafını yükleyerek; estetik için burun çeşitlerini görsel olarak eklemek için tasarladığı uygulamayı başka kişilere satması halinde elde ettiği gelir GVK’nın 18. maddesinde düzenlenen “telif hakkı ve ihtira beratı kazanç istisnası” kapsamında vergiden istisna edilmiştir.

3.1.5.2. Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası

GVK’nın mükerrer 20. maddesi ile “mesleki faaliyeti nedeniyle adlarına ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunan ve mükellefiyet başlangıç tarihi itibarıyla yirmi dokuz yaşını doldurmamış tam mükellef gerçek kişilerin, faaliyete başladıkları takvim yılından itibaren üç

⁹⁴ Danıştay Dokuzuncu Dairesinin, 10/02/2010 tarih ve E.2007/3489, K.2010/701 sayılı kararı

vergileendirme dönemi boyunca elde ettikleri bu kazançlarının 75.000 Türk lirasına kadar olan kısmı, aşağıdaki şartlarla gelir vergisinden istisna edilmiştir.”

“1. İşe başlamanın kanuni süresi içinde bildirilmiş olması,

2. Kendi işinde bilfiil çalışılması veya işin kendisi tarafından sevk ve idare edilmesi (Çırak, kalfa veya yardımcı işçi çalıştırmak ya da seyahat, hastalık, askerlik, tutukluluk ve hükümlülük gibi zaruri ayrılmalar dolayısıyla geçici olarak işinde bilfiil çalışmamak bu şartı bozmaz.),

3. Faaliyetin adi ortaklık veya şahıs şirketi bünyesinde yapılması halinde tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla bu maddedeki şartları taşıması,

4. Ölüm nedeniyle faaliyetin eş ve çocuklar tarafından devralınması hali hariç olmak üzere, faaliyeti durdurulan veya faaliyetine devam eden bir işletmenin ya da mesleki faaliyetin eş veya üçüncü dereceye kadar (bu derece dâhil) kan veya kayın hısımlarından devralınmamış olması,

5. Mevcut bir işletmeye veya mesleki faaliyete sonradan ortak olunmaması.

Ayrıca, aynı maddede istisna kapsamındaki faaliyetlerden kazanç elde edilmemesi veya istisna haddinin altında kazanç elde edilmesi hallerinde dahi yıllık beyanname verileceği ve bu istisnanın, bu Kanunun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü olmayacağı” hüküm altına alınmıştır.⁹⁵

Konu ile ilgili Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 12.08.2020 tarih ve 49327596-120[GVK.ÖZ.2019.85]-E.124377 sayılı Özelge’de “GVK’nın mükerrer 20’nci maddesine göre genç girişimcilerde kazanç istisnasından yararlanacak mükellefler için yalnızca ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri nedeniyle ilk defa gelir vergisi mükellefiyeti tesis olunma şartı arandığından, menkul sermaye iradı nedeniyle gelir vergisi mükellefiyet kaydı açılmış olmasının istisna uygulaması açısından önemi bulunmamaktadır.” görüşü bildirilmiştir.⁹⁶

⁹⁵ GVK, Mük. Md.20

⁹⁶ Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 12.08.2020 tarih ve 49327596-120[GVK.ÖZ.2019.85]-E.124377 sayılı Özelge

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 03.06.2021 tarih ve 62030549-120[Mük.20-2020/629]-436747 sayılı Özelge’de “Gelir vergisi mükelleflerinin anılan Kanunun “Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası” başlıklı mükerrer 20’nci maddesinde yer alan şartları topluca taşımaları kaydıyla söz konusu istisnadan işe başladıkları takvim yılından itibaren üç vergilendirme dönemi süresince yararlanmaları mümkün bulunmakta olup, faaliyette bulunduğunuz 2018 ve 2019 takvim yılları için geçmişe dönük olarak söz konusu istisnadan yararlanabileceğiniz tabiidir.” görüşüne yer verilmiştir.⁹⁷

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 04.06.2021 tarih ve 17192610-120[ÖZG-20-92]-93337 sayılı Özelge’de ise “Faaliyetin adi ortaklık şeklinde yapılması halinde genç girişimcilerde kazanç istisnasından yararlanılabilmesi için tüm ortakların işe başlama tarihi itibarıyla Kanunda belirtilen şartların tamamını taşıması gerekmektedir. Bu minvalde, ortaklardan birinin şartları taşıyamaması halinde diğer ortakların da anılan istisnadan faydalanmaları mümkün bulunmamakta olup, şartları sağlamayan ortağın ortaklıktan ayrılmasından sonra da diğer ortakların söz konusu istisnadan faydalanamayacakları tabiidir.” görüşlerine yer verilmiştir.⁹⁸

Bunun ile birlikte genç girişimcilere ilişkin istisnanın katma değer vergisi kapsamında bir karşılığı mevcut değildir.

3.1.5.3. Sergi ve Panayır İstisnası

GVK’nın 30. maddesi ile “Türkiye’de yerleşmiş sayılmayan (dar mükellef) serbest meslek erbabının, hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, gelir vergisinden istisna edilmiştir. Dar mükellef serbest meslek erbabının, Türkiye’de başkaca işyeri veya daimi temsilcileri bulunması istisnaya engel teşkil etmez.”⁹⁹

⁹⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 03.06.2021 tarih ve 62030549-120[Mük.20-2020/629]-436747 sayılı Özelge

⁹⁸ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 04.06.2021 tarih ve 17192610-120[ÖZG-20-92]-93337 sayılı Özelge

⁹⁹ GVK, Md. 30

3.1.6. Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi

3.1.6.1. Yıllık Beyan Esası

193 sayılı GVK'nın 85. maddesi uyarınca “*Mükellefler, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanması zorunludur. Tacirlerle çiftçiler ve serbest meslek erbabı ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler.*” hükmü yer almaktadır.¹⁰⁰

3.1.6.2. Zarar Mahsubu

193 sayılı GVK'nın “Zararların kârlara takas ve mahsubu” başlıklı 88. maddesi ile “*gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hâsıl olan zararların (80'inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edileceği, bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmının, müteakip yılların gelirinden indirileceği, arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesinin müteakip yıllara naklolunmayacağı ifade edilmiştir. Ayrıca aynı madde hükmünde menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında, gider fazlalığından doğanlar hariç, sermayede vukua gelen eksilmelerin zarar addolunmayacağı*” belirtilmiştir.¹⁰¹

Tam mükellefiyete tabi kişiler, yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlarını, faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması ve raporun aslı ve tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı halinde mahsup edebileceklerdir.

Türkiye'de mahsup edilen yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi halinde, Türkiye'de beyannameye dâhil edilecek yurt dışı kazanç, mahsuptan önceki tutar olacaktır.

Türkiye'de gelir vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili yurt dışı zararlar, yurt içindeki kazanç ve iratlardan mahsup edilemez.

¹⁰⁰ GVK, Md. 85

¹⁰¹ GVK, Md. 88

Geçmiş yıllarda oluşan ve mahsup edilemeyen zararların cari yıl kazançlarından mahsubu mümkündür. Arka arkaya 5 yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi takip eden yıllara devredilemez. Burada dikkat edilmesi gereken husus “arka arkaya” ifadesidir. Bu ifade ile 5 yıl kapsamında atlanan yıl olması halinde mükellefin ilgili zarar mahsubundan gönüllü olarak vazgeçildiği varsayılır. Örneğin; 2017 yılındaki zararınızı 2018 yılında mahsup etme şansınız varken mahsup etmemişseniz ilgili zararı 2022 yılında mahsup ediyorum diyemezsiniz.

Terk edilen serbest meslek faaliyetine ilişkin zararın yeni başlanan mükellefiyette dikkate alınmayacağı da tabidir.

3.1.6.3. Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Dikkate Diğer İndirimler

Serbest meslek erbabı, kazanç temin etmemiş olsa bile yıllık beyanname vermek zorundadır. Gelir vergisi beyannamesinde indirimlerin yapılabilmesi için; yıllık beyanname ile bildirilecek bir gelirin bulunması ve yapılacak indirimlerin ilgili mevzuatta belirtilen şartları taşınması gerekmektedir. Söz konusu indirimlerin kazanç yetersizliği sonucu indirilememesi durumunda (5746 sayılı Kanuna göre indirim konusu edilen AR-Ge indirimi hariç olmak üzere) gelecek yıllara devri söz konusu değildir. Bu kapsamda kendi muayenehanesinde faaliyette bulunan hekimin (serbest meslek erbabı sayılan kısım içinde yer aldığı varsayımı ile) ilgili faaliyetinden kazanç temin etmese dahi yıllık beyanname verme zorunluluğu bulunmaktadır.

193 sayılı GVK’nın “Diğer İndirimler” başlıklı 89. maddesine göre serbest meslek kazancından aşağıdaki indirimler yapılabilir. Diğer indirimleri, kendi faaliyet konusu olmayan kazançlarda indirim olarak tanımlayabiliriz. Yani Madde 89 özetle; yıllık beyanname verilmesi halinde bildirilen gelirlerden indirim konusu yapabilecekleri indirimleri kapsar.

3.1.6.3.1 Şahıs Sigorta Primleri

193 sayılı GVK’nın 89. maddesinin birinci fıkrasının birinci bendi uyarınca; “*beyan edilen gelirin %15’ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla (Bu şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile 63 üncü maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.) mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50’si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, engellilik, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri indirilebilir. Bunun yanında sigortanın Türkiye’de kâin ve merkezi Türkiye’de bulunan bir emeklilik veya sigorta*

şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir. İndirilmeyen kısım ise devredilemez.”¹⁰²

Mesela; Tacir Bay A kendisi ve muayenehanesi olan hekim eşi için şahıs sigortası primi öderse herkes kendi beyannamesinde kendi için ödenen kısmı indirir.

Beyan edilen gelirden kasıt Gelir Vergisi 21 no.lu sirkülerde tanımlanmıştır. Bu sirkülere göre beyan edilecek gelirin geçmiş yıl zarar mahsubu öncesi beyan edilen gelirler toplamı olduğu ifade edilmiştir. ¹⁰³Özetle beyan edilen gelir, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirim ve geçmiş yıl zararları düşülmeden önceki tutardır.

Mesleki faaliyeti ifa ederken meydana gelecek zararlara karşı ödenen mali sorumluluk sigortasının, GVK’nın 89’uncu maddesinin 1 numaralı bendinde yer alan şahıs sigortası kapsamında olmaması nedeniyle, yıllık beyanname üzerinden indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

İlgili durumun hekim için zorunlu olan mesleki sorumluluk sigortasını kapsamadığı unutulmamalıdır. Çünkü hekim için ilgili sigorta mesleğini icra etmesi için zorunlu olarak yapılmak zorunda olan bir sigortadır.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 06.08.2019 tarih ve 38418978-120[65-19/5]-E.266277 sayılı Özelge’de “Kendiniz, eşiniz ve çocuklarınız adına düzenlenen ve bireysel emeklilik sistemine ödenen primlerin gerek GVK’nın 68 inci maddesinde gerekse 89 uncu maddesinde gider veya indirim konusu yapılacağına dair herhangi bir hüküm bulunmadığından, söz konusu primlerin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak veya gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir.” görüşü bildirilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 14.08.2020 tarih ve 62030549-120[89-2018/285]-E.595925 sayılı Özelge’de ise “Eşinize ait beyana tabi bir gelir unsuru bulunması nedeniyle, eşinize ait hayat sigortası priminin %50’sinin, eşe ait beyan edilen gelirin %15’ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmaması koşuluyla, kendisi tarafından gayrimenkul

¹⁰² GVK, Md.89

¹⁰³ Gelir Vergisi 21 no.lu sirküler

sermaye iradı dolayısıyla verilen yıllık gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmakta olup, bu indirimden arta kalan tutarın tarafınızca serbest meslek faaliyeti kapsamında beyan edilen gelir vergisi matrahından indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.” görüşlerine yer verilmiştir.

3.1.6.2. Eğitim ve Sağlık Harcamaları

Beyan edilen gelirin % 10'unu aşmaması, Türkiye’de yapılması ve gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamaları indirilebilir. Bunun yanında; Mükerrer 121’inci madde çerçevesinde *“eğitim ve sağlık harcamaları nedeniyle vergi indiriminden yararlanan ücretliler, aynı harcamalarını bu hükümden yararlanarak matrahlarından indiremezler.”* Demektedir.

Bu kapsamda hekim için uyarılama gerekirse; hekimin her hangi bir özel eğitim sertifikası edinmek için harcadığı tutarları serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indiremeyeceği açıktır.

Bunun haricinde Gelir Vergisi 255 no.lu Tebliğ kapsamında ilgili eğitim ve sağlık harcamalarının sınırları belirlenmiştir. İlgili tebliğ kapsamında özetle;*“teşhis ve/veya tedavi sürecinde yapılan sağlık harcamalarının bu kapsamda değerlendirildiği, keyfi olarak değerlendirilen (keyfi estetik nitelikli) sağlık harcamalarının indirilemeyeceği”* açıklanmıştır.¹⁰⁴

Eğitim harcamaları içinse; anaokulu, kreş, dersane, kurs ücreti, okul servisi ücreti, kitap-kırtasiye harcamaları, öğrenci özel yurt ve pansiyon ücretlerini eğitim harcaması kapsamında saymıştır.

Kanun metninden anlaşıldığı üzere; devlet okullarında yapılan eğitim harcamaları ve devlet hastanelerinde yapılan sağlık harcamaları gider yazılamaz. Bunun sebebi devlet okullarının ve devlet hastanelerinin gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmamasıdır.

¹⁰⁴ Gelir Vergisi 255 no.lu Tebliğ

3.1.6.3. Engellilik İndirimi

Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya basit usulde vergilendirilen engellilerin beyan edilen gelirlerine, 31'inci maddede yer alan esaslara göre hesaplanan yıllık indirim (Bu indirimden bakmakla yükümlü olduğu engelli kişi bulunan serbest meslek erbabı ile hizmet erbabı (tevkifat matrahı dâhil) da yararlanır.

222 seri No.lu GVK Tebliğinde: “*Engellilik indirimi uygulamasında bakmakla yükümlü olunan kişi tabirinden; engelli kişinin tabi olduğu çalışma mevzuatına göre bakmakla yükümlü sayılan anne, baba, eş ve çocukların anlaşılması gerektiği*” belirtilmiştir.¹⁰⁵ Bunun yanında basit usulde vergilendirilen engelliler için ilgili indirimden sadece kendisi yararlanabilmektedir. Bakmakla yükümlü oldukları kişiler için bir yararlanma söz konusu değildir.

Konuya ilişkin Yalova Defterdarlığı tarafından verilen 13.10.2020 tarih ve 42152853-250.99-E.11689 sayılı Özelge’de “*Babanızın emekli aylığı alması nedeniyle 5510 sayılı Kanuna göre bakmakla yükümlü olduğunuz kişi olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, babanızın engelliliğinden dolayı engellilik indiriminden yararlanmanız mümkün değildir.*” görüşü bildirilmiştir.¹⁰⁶

3.1.6.4. Bağış ve Yardımlar

Kazancın %5'i ile Sınırlı Bağış ve Yardımlar

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar indirim konusu yapılabilir. KDVK Madde 17/2b'e göre katma değer vergisinde de istisnadır.

Eğitim, Sağlık ve Dini Eğitim Tesisleri ile Gençlik Merkezleri, Gençlik ve İzcilik Kamplarına İlişkin Bağış ve Yardımlar

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi,

¹⁰⁵ Gelir Vergisi 222 no.lu Tebliğ

¹⁰⁶ Yalova Defterdarlığı tarafından verilen 13.10.2020 tarih ve 42152853-250.99-E.11689 sayılı Özelge

bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı indirim konusu yapılabilir. KDVK Madde 17/2b'e göre katma değer vergisinde de istisnadır.

Fakirlere Yardım Amacıyla Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Bağış ve Yardımlar

Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamı indirim konusu yapılabilir. Burada dikkat edilmesi gereken husus dernek ve vakıfların kamu yararına çalışan derken, vergiden muaf vakıf olması gerekmediğidir. Yine diğer farklı husus makbuz şartı aranmamasıdır. KDVK Madde 17/2b'e göre katma değer vergisinde de istisnadır.

Burada ilgili malın faaliyet konusu ile ilgili olmaması gerekir. Eğer faaliyet konusu olan malı fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetine bulunan derneğe gerekli şartları taşıyarak bağışlarsa GVK Madde 40'ın 10.bendi kapsamında değerlendirilir.

Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

“a)Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,”

“b) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dâhil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,

c)Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,”

“d) 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşıatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,”

“Nakil işleri hariç olmak üzere d bendi KDV Madde 17/2b’e göre katma değer vergisinde de istisnadır.”

“e)Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,”

“f) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye ’ye getirilmesi çalışmalarına,”

“g) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,”

“h) 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar,  ağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanması,”

“i)Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema,  ağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatın tedariki ile film yapımına,”

“j)Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına ilişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların % 100’  indirim konusu yapılabilir (Cumhurbaşkanı, bölgeler ve faaliyet türleri itibariyle bu oranı yarisına kadar indirmeye veya kanuni oranına kadar çıkarmaya yetkilidir).”

Burada dikkat edilmesi gereken husus; GVK’da ilgili bent kapsamında makbuz şartı aranmaz iken; KVK kapsamında makbuz şartı olmasıdır.

3.1.6.5. Cumhurbaşkanınca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar

Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdî bağışların tamamı indirim konusu yapılabilir.

3.1.6.6. Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine Yapılan Nakdi Bağış ve Yardımlar

İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı indirim konusu yapılabilir.

Bunun haricinde GVK'da sayılmasa da; diğer kanunlarda yer alan bağış ve yardımlara ilişkin;

- Tübitak Madde 13 kapsamında makbuz karşılığı olmak üzere sadece nakdi bağış ve yardımları,
- Gülhane Askeri Tıp Akademisi Kurumu Madde 46/6 kapsamında makbuz karşılığı olmak üzere sadece nakdi bağış ve yardımları,
- Türk Silahlı Kuvvetleri Güçlendirme Vakfı Kanunu Madde 3 kapsamında makbuz karşılığı olmak üzere her türlü ayni ve nakdi bağış ve yardımları,
- Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu Ek Madde 44 kapsamında makbuz karşılığı olmak üzere her türlü ayni ve nakdi bağış ve yardımları,
- Yüksek Öğrenim Kurumu Madde 56 kapsamında her türlü ayni ve nakdi bağış ve yardımlar beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla,

İndirebilirler.

Ayrıca ortaklık halindeki teşebbüslerde (adi veya kollektif) bağış ve yardımlar yılsonunda hisseleri oranında ortağın şahsi hesabına nakledilecek ve her ortak hissesine düşen bağış ve yardımı şahsi beyannamesinde indirebilecektir.

3.1.6.7. Sponsorluk Harcamaları

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun¹⁰⁷ ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri

¹⁰⁷ 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun

Hakkında Kanun¹⁰⁸ kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si indirim konusu yapılabilir.

Konuya ilişkin İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 07.10.2016 tarih ve 62030549-120[68-2016/40]-158011 sayılı Özelge'de “Yurt dışında mukim bankanın İstanbul'da düzenlediği konferans için yurt dışındaki bankaya nakdi olarak yaptığınız sponsorluk harcamalarının GVK'nun 68 inci maddesinin (1) numaralı bendi kapsamında genel gider olarak, 89 uncu maddesi kapsamında gider veya indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.” görüşü bildirilmiştir.¹⁰⁹

3289 sayılı “Gençlik Ve Spor Hizmetleri Kanunu” na göre Gençlik ve Spor Bakanlığı tarafından profesyonel spor dalı tespiti yapılmaktadır. Bu kapsamda sadece futbol 1951 yılında profesyonel kabul edilmiştir. Kanuni olarak tek profesyonel spor dalımız futboldur. Diğer tüm spor dalları ülkemizde amatör sayılmaktadır.

3.1.6.8. Girişim Sermayesi Fonu

VUK'un 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların beyan edilen gelirin %10'unu aşmayan kısmı indirim konusu yapılabilir. İndirimin yapılabilmesi için girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların pasifte geçici bir hesapta tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla bu indirimden sadece bilanço esasına göre defter tutan mükellefler yararlanabilecektir. İlgili toplam fon tutarının öz sermayenin %20'sini aşmaması gerekir.

Kurumlar Vergisi 7 no.lu Genel Tebliğ kapsamında;

(Beyan edilen gelir= Ticari Bilanço Karı + Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler – Geçmiş Yıl Zararları – Tüm İstisna Ve İndirimler)

Olarak tanımlanmıştır.

3.1.6.9. Türkiye’den Yurt Dışı Mukimi Kişi ve Kurumlara Verilen Hizmetler

Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi,

¹⁰⁸ 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun

¹⁰⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 07.10.2016 tarih ve 62030549-120[68-2016/40]-158011 sayılı Özelge

sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50’si. Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır. Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları ve kazanç tutarları itibarıyla sıfıra kadar indirmeye veya %100’e kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, bu bendin uygulamasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.

İlgili hizmetlerin fiilen verilmesi şarttır. Asistanlık, danışmanlık, aracılık bu kapsamda değerlendirilmez.

3.1.6.4. Tevkifat Uygulaması

Serbest meslek faaliyetiyle uğraşanlara (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç) yapılan ödemeler (arızı serbest meslek faaliyeti nedeniyle yapılan ödemeler dâhil) esnasında ödemeyi yapanlar tarafından gelir vergisi tevkifatı (kesintisi) yapılması gerekir. Bu kesinti, bir ön vergileme olup, yıllık beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir. Mahsubu yapılan kesinti tutarı, beyannamede hesaplanan vergiden fazla olduğu takdirde, vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine iade edilir. Arızı serbest meslek kazançları için istisna haddi altında kalan (2022 yılı için 58.000 TL) kazançlardan yapılan gelir vergisi tevkifatı ile serbest meslek kazanç istisnası kapsamına giren kazançlardan yapılan gelir vergisi tevkifatı nihai bir vergilendirmedir. Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibelerle (18.04.2013 tarihinden önce sağlanan hibeler dâhil) finanse edilen ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, GVK’nın Geçici 84’üncü maddesine istinaden 18.04.2013 tarihinden itibaren vergi kesintisi yapılmaz. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmaz.

Konu ile ilgili İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 16.04.2014 tarihli ve 11395140-105[2012/236]-980 sayılı Özelge’de “*Serbest meslek mensubuna ait işyerinin kiralandığı, yapılan ödemeler karşılığında bu kişinin serbest meslek makbuzu düzenlediği,*

kiralanan işyeri için yapılan kira ödemelerinin serbest meslek kazancı kapsamında olup olmadığı, yapılan ödemelerde gelir ve katma değer vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı ve belge düzeninin ne şekilde olacağı hususları sorulmuş olup, söz konusu özelge ile serbest meslek erbabından kiralanan işyeri için yapılan ödemelerin; GVK'da serbest meslek faaliyetinde kullanılan mal ve hakların kiralananmasından doğan kazancın serbest meslek kazancı sayılacağına dair bir hüküm bulunmaması nedeniyle serbest meslek kazancı değil, gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilmesi gerektiğinden, tahsil edilen kira bedelleri için serbest meslek makbuzu düzenlenmesinin söz konusu olmayacağı, dolayısıyla yapılan kira ödemeleri üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesinin (5-a) bendine istinaden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması ve 98'inci maddede belirtilen süreler dâhilinde muhtasar beyanname ile beyan edilerek ödenmesi gerektiği” görüşlerine yer verilmiştir.¹¹⁰

Konuya ilişkin Danıştay Üçüncü Dairesinin, 03/02/2014 tarih ve E.2012/4410, K.2014/339 sayılı kararı özetle aşağıdaki gibidir:

“193 s. Kanun'un 65'inci maddesinde, elde ettiği kazancı serbest meslek kazancı olarak kabul edilen şirketler arasında limited şirketlerin yer almadığı, 5520 s. Kanun'un 2'nci maddesi uyarınca limited şirketin sermaye şirketi olduğu ve sermaye şirketlerinin kazançlarının kurumlar vergisine tabi olup, limited şirketlerin elde ettiği kazancın serbest meslek kazancı sayılamayacağı sonucuna varılmaktadır. bu durumda serbest meslek kazancı sayılmayan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılması ve tevkif edilen verginin kurumlar vergisinden indirilmesine imkan bulunmadığından, davacı tarafından kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılan gelir (stopaj) vergisinin indiriminin kabul edilmemesi suretiyle adına yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık görülmemiştir.”¹¹¹

3.1.6.5. Geçici Vergi

GVK'nın “Geçici Vergi” başlıklı mükerrer 120'nci maddesinde, (7338 sayılı kanunun 9 uncu maddesiyle değişen fıkra; Yürürlük: 2022 yılı vergilendirme dönemine ilişkin verilecek beyannamelerden itibaren uygulanmak üzere 26.10.2021) “*Ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümleri uyarınca ilgili hesap döneminin ilk*

¹¹⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 16.04.2014 tarihli ve 11395140-105[2012/236]-980 sayılı Özelge

¹¹¹ Danıştay Üçüncü Dairesinin, 03/02/2014 tarih ve E.2012/4410, K.2014/339 sayılı kararı

dokuz ayı için belirlenen üçer aylık dönem kazançları üzerinden 103 üncü maddede yer alan tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler. Şu kadar ki; 42'nci madde kapsamına giren kazançlar ile noterlik görevini ifa ile mükellef olanların bu işlerden sağladıkları kazançlar geçici vergi matrahına dâhil edilmez. Geçici vergi matrahının hesaplanmasında VUK'un değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunda düzenlenen indirim ve istisnalar dikkate alınır. Dönem sonundaki mal mevcutları, istenirse sadece kayıtlar üzerinden de tespit edilerek, geçici vergi matrahının hesabında dikkate alınabilir."

"Hesaplanan geçici vergi üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın on dördüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve on yedinci günü akşamına kadar ödenir. Aynı dönem içinde tevkif edilmiş bulunan gelir vergisi (42'nci maddede belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç) hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir."

"Yapılan incelemeler sonucunda, geçmiş dönemlere ait geçici verginin % 10'u aşan tutarda eksik beyan edildiğinin tespiti halinde, eksik beyan edilen bu kısım için re' sen veya ikmalen geçici vergi tarh edilir. Mahsup süresi geçtikten sonra, kesinleşen geçici vergiler terkin edilir, ancak gecikme faizi ve ceza tahsil edilir."

"Bir önceki takvim yılında üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici vergi, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Mahsup edilemeyen tutar, mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarı, o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edilir."

"İşin bırakılması halinde, işin bırakıldığı dönemi izleyen dönemlerde geçici vergi ödenmez." hükmü yer almaktadır.¹¹²

Hekimler, hekimlik faaliyetini şirket kurarak icra etmesi halinde ticari kazanç sahibi olarak, muayenehane açarak icra etmesi halinde serbest meslek erbabı olarak, adi ortaklık ile kollektif şirket ortakları ve/veya adil ve eshamlı komandit şirketlerde komandite ortak olarak geçici vergi ödemek zorundadır.

¹¹² GVK, Mük. Md.120

3.1.6.6. Vergiye Uyumlu Mükelleflerde Vergi İndirimi

GVK'nın "Vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi" başlıklı mükerrer 121'inci maddesine göre; *"ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olan vergiye uyumlu mükelleflerin yıllık gelir vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan verginin %5'i, ödenmesi gereken gelir vergisinden indirilir."*

"Söz konusu indirimden faydalanmak için belirlenen şartlar yine aynı maddede düzenlenmiştir. Buna göre mükelleflerin;"

"1. (7194 sayılı kanunun 18 inci maddesiyle değişen bent; Yürürlük: 1/1/2020 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 07.12.2019)İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) olması,"

"2. (7338 sayılı kanunun 10 uncu maddesiyle değişen bent; Yürürlük: 1/1/2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 26.10.2021) (1) numaralı bentte belirtilen süre içerisinde kesinleşmiş olması koşuluyla vergi beyannamelerindeki vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması (Kesinleşen tarhiyatların, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl için geçerli olan, birinci fıkradaki indirim tutar sınırının %1'ini aşmaması durumunda bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.)"

"3. (7194 sayılı kanunun 18 inci maddesiyle değişen bent; Yürürlük: 1/1/2020 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 07.12.2019)İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla, (1) numaralı bent kapsamındaki vergi beyannameleri üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmiş olması (Ödemenin, ilgili mevzuatı gereği istenilen bilgi ve belgelerin tam ve eksiksiz olarak ibraz edilmiş olması koşuluyla, vergi kanunları gereği doğan iade alacaklarından mahsuben yapılmış olması ve indirimden yararlanıldıktan sonra söz konusu iade alacağı tutarının mahsuben ödemesi talep edilen vergi borcu tutarının altına düşmesi hâlinde, eksik ödenmiş duruma gelen vergilerin mahsuben ödenmek istenilen tutarın%10'unu aşmaması kaydıyla, eksik ödenmiş vergiler dolayısıyla veya vergi kanunları gereğince, tecil edilerek belirlenen şartların gerçekleşmesine bağlı olarak terkin edilecek vergilerin, şartların

sağlanamaması hâlinde kanunlarında belirlenen tecil süresinin sonunu takip eden on beşinci günün bitimine kadar ödenmesi şartıyla, bu şart ihlal edilmiş sayılmaz.), ayrıca, vergi aslı (vergi cezaları ile fer'i alacaklar dâhil) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması şarttır.”

“Hesaplanan indirim tutarı, her hâl ve takdirde 1 milyon (1)(313 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 1/1/2021 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 1.500.000 TL)Türk lirasından fazla olamaz. İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içinde mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilir. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar red ve iade edilmez. Gelir vergisi mükelleflerinin yararlanacağı indirim tutarı, ticari, zirai veya mesleki faaliyet nedeniyle beyan edilen kazançların toplam gelir vergisi matrahı içerisindeki oranı dikkate alınmak suretiyle hesaplanan gelir vergisi esas alınarak tespit edilir.”

“İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında 213 sayılı VUK'un 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilenler, bu madde hükümlerinden yararlanamazlar.”

“Vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın tarh edilir.”

“Bu hüküm, indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yılda herhangi bir vergiye ilişkin beyanların gerçek durumu yansıtmadığının indirimden yararlanıldıktan sonra tespiti üzerine yapılan tarhiyatların kesinleşmesi hâlinde de uygulanır ve bu takdirde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler açısından zamanaşımı, yapılan tarhiyatın kesinleştiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlar. (7338 sayılı kanunun 10 uncu maddesiyle kaldırılan cümle; Yürürlük: 1/1/2022 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere 26.10.2021)”

“Bu maddede geçen vergi beyannameleri ibaresi, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi

ve özel tüketim vergisi beyannamelerini; vergi ibaresi, anılan Bakanlığa bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade eder.”¹¹³

Konuya ilişkin Edirne Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 09.12.2020 tarih ve 60938891-120.01.02.04[GVK:3-1]-E.45079 sayılı Özelge’de “193 sayılı GVK’nın 121 inci maddesinde düzenlenen “Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi” müessesesinden faydalanabilmeniz için indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması şartı bulunduğundan, söz konusu şart tamamlanmadan mükellefiyetinizin başlangıç tarihi göz önünde bulundurulduğunda GVK’nın mükerrer 121 inci maddesinde yer alan vergi indiriminden faydalanmanız mümkün bulunmamaktadır.” görüşü bildirilmiştir.¹¹⁴

3.2. 213 sayılı VUK Yönünden

Çalışmamızın 3.1.2. bölümünde Serbest Meslek Kazancının tespitine ilişkin olarak hem GVK hem de VUK’daki maddelere değindiğimizden bu bölümde doğrudan hekimler için VUK’daki eksikliklere değinilecektir.

VUK’da standart serbest meslek erbabı tanımı ile hekim tanımı arasında bazı farklılıklar doğmuştur. Hekimler işleri gereği tuttukları “Protokol Defteri”ni kazanç defteri yerine geçirebilirler. Bu defter, VUK Md. 212 kapsamında “Özel Defterler” yerine geçer. Normalde özel defter müessesesi noterlere ve noterlik görevini ifa ile mükellef olanların ve borsa acentalarının resmi defteridir.

VUK’un 236.maddesinde, “Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilat için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir.” hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca 213 sayılı VUK’un mükerrer 257. maddesinin Bakanlığa verdiği yetkiye istinaden çıkarılan 379 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile serbest meslek faaliyeti icra eden hekimlerin (diş hekimleri ile veteriner hekimler dahil), iş yerlerinde anılan Tebliğde belirtilen özellikleri haiz kredi kartı okuyucuları (POS) bulundurmaları ve kredi kartı ile yapılan ödemelerde bu cihazları kullanmaları zorunluluğu getirilmiş ve bu cihazlarla düzenlenecek POS belgelerinin,

¹¹³ GVK, Mük. Md.121

¹¹⁴Edirne Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 09.12.2020 tarih ve 60938891-120.01.02.04[GVK:3-1]-E.45079 sayılı Özelge

anılan mükelleflerce yürütülen serbest meslek faaliyetlerinde VUK uyarınca düzenlenmiş “serbest meslek makbuzu” olarak kabul edilmesi uygun görülmüştür.^{115, 116}

213 sayılı VUK’un 256’ıncı maddesinde; “*Defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti; Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike ve 3568 sayılı Kanunun 8/A maddesi uyarınca düzenlenecek katma değer vergisi iadesine dayanak teşkil eden rapora konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerinin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.*” demektedir.¹¹⁷

Serbest meslek kazanç defterinin günü gününe tutulması¹¹⁸, yoklama veya inceleme elemanına ibraz edilmemesi halinde her tespit için özel usulsüzlük cezası kesilir. Ayrıca serbest meslek kazanç defterinin tasdiki zorunludur.

Türk Vergi Sisteminde Hekimlik Faaliyetlerinin Vergilendirilmesinde Bilgi İsteme Yazılarının Yeri

VUK Madde 148’de ayrıntısıyla belirtildiği üzere; “*Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez. ...*” demektedir.¹¹⁹

¹¹⁵ VUK, Md.236

¹¹⁶ VUK, 379 no.lu Genel Tebliğ

¹¹⁷ VUK, Md.256

¹¹⁸ VUK, Md.219/c

¹¹⁹ VUK, Md.148

Ayrıca VUK Madde 151’de “Bilgi Vermekten İmtina Edememek” kısmının istisnalarından 2. Bent olan “2. *Hekimlerden, dış hekimlerinden, dışçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevi'ine mütaallik bilgiler istenemez.*” demektedir.¹²⁰

Türk vergi sisteminde hekimlik faaliyetlerinin vergilendirilmesinde; mükellef olan hekimler ile işlemleri bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler (yani hasta/danışan ve/veya özel sağlık kuruluşları) bilgilerine başvurulmak üzere inceleme elemanı tarafından bilgi vermek üzere davet edilebilmektedirler.

Türk vergi sisteminde hekimlik faaliyetlerinin vergilendirilmesinin doğruluğu ve güvenilirliği açısından hekimler ile söz konusu hekimlerin sağlık hizmeti sunduğu kişilerden bilgi ve belge istenmesi hususunda hukuki bir engel yoktur. Bu kapsamda bilgi istemelere ilişkin olarak; Türk Plastik Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi Derneği tarafından hekimlerin sağlık hizmeti sunduğu kişilerden kişisel verilerin talep edilmesine yönelik olarak dava açmış olup; ilgili davayı ilk derece mahkemesinde Ankara 5. İdare Mahkemesinin 2021/3 esas, 2022/470 sayılı kararı ile kazanmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı ilgili karara ilişkin istinaf başvurusunda bulunmuş ve Ankara Bölge İdare Mahkemesi 10. İdari Dava Dairesi 2022/3468 esas, 2022/3167 sayılı kararı ile Ankara 5. İdare Mahkemesinin idare aleyhine vermiş olduğu kararın kaldırılmasına hükmetmiştir.¹²¹

Bölge İdare Mahkemesi tarafından verilen karar neticesinde, incelemesi yürütülen bütün hekimler ile söz konusu hekimlerin sağlık hizmeti sunduğu kişilerden bilgi ve belge istenmesi hususu hukuki olarak da netleşmiştir.

VUK Madde 151 kapsamındaki istisnai hususlar temel bilgiler hariç bilgi vermekten kaçınabilecekleri kapsamaktadır. Türk vergi sisteminde hekimlik faaliyetlerinin vergilendirilmesinin değerlendirildiği bu aşamada, inceleme elemanları burada hekim ile hasta arasındaki özel konuşmaları, hastalığa ilişkin tedavi süreçlerinin nasıl işlediğini en basit anlatımla hastanın tedavi olup olmak istemediğine ilişkin özel süreçleri sormamaktadır. İnceleme elemanı burada temel bilgilere başvurarak gelir yönünden yapılan işlem kapsamını, gider yönünden tedavi kapsamında kullanılan malzeme tutarlarını araştırmaktadır. Çünkü bu kısımlar doğrudan vergisel ödevler ile ilgili olmaktadır.

¹²⁰ VUK, Md.151

¹²¹ Ankara Bölge İdare Mahkemesi 10. İdari Dava Dairesi 2022/3468 esas, 2022/3167 sayılı kararı

3.3. Hekimlik Faaliyetlerinin Vergilendirilmesinde Türk Vergi Mevzuatı Açısından Özellikli Durumlar

Sağlık Bakanlığı tarafından yayımlanan 20.12.2001 tarih ve 8597 sayılı “Sağlık Hizmetlerinin Yürütülmesi Hakkında Yönerge”de yer alan “kadro durumu” tablolarında “1- “Sağlık Hizmetleri Sınıfı” (SHS): Sağlık grup başkanı, baştabip, tabip, diş tabibi, eczacı, tıbbi teknolog, sosyal çalışmacı, psikolog, diyetisyen, kimya ya da gıda mühendisi, sağlık memuru (toplum sağlığı), sağlık memuru (çevre sağlığı), sağlık memuru (laboratuvar), sağlık memuru (röntgen teknisyeni), ebe, hemşire, diş ve protez teknisyeni.” olarak belirlenmiştir. Yani bu sayılan kişiler sağlık personelidir.¹²²

Bunun yanında Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ), görevi toplumlarının sağlığını korumak ve geliştirmek olan, sağlık kurum veya kuruluşlarında istihdam edilen tüm ücretli çalışanları sağlık çalışanı olarak tanımlamakta ve 1) doğrudan hastayla teması olan ya da kişisel veya kişisel olmayan hizmetleri sunan ve sağlık hizmeti sunucuları olarak adlandırılan çalışanları “sağlık profesyonelleri” ve 2) dolaylı olarak sağlık hizmet sunumunda yer alan çalışanları ise “sağlık yönetimi ve destek çalışanları” olarak iki gruba ayırmaktadır.

Uluslararası Çalışma Örgütü tarafından yapılan Uluslararası Standart Meslek Sınıflandırmasında (ISCO - International Standard Classification of Occupations)¹²³ ise sağlık çalışanları için yapılan tanımlama ülkemizde Çalışma Bakanlığı ve TÜİK tarafından da kullanılmaktadır. ISCO-08’e göre Sağlık Hizmetleri Meslekleri üst grubunda genel tıp hekimleri ve uzman tıp hekimleri ve hemşireleri ayrı bir grup olarak değerlendirmiş ve “sağlık profesyonelleri” tanımlamıştır. Bu çalışanlara ek olarak paramedikal uygulama yapan çalışanlar, yardımcı sağlık personelleri, ambulans çalışanları, tıbbi protez ve diş protez teknisyenleri, kişisel bakım hizmetleri veren elemanlar, sağlık hizmetleri yardımcıları, evlerde kişisel bakım hizmeti veren çalışanlar, sağlık hizmetleri yöneticileri, yaşlı bakım hizmetleri yöneticileri, tıbbi sekreterler hatta geleneksel ve tamamlayıcı tıp uygulayıcıları da sağlık çalışanı olarak birkaç başlık altında gruplanmıştır.

Bir diğer önemli husus; Özel Hastaneler Yönetmeliği Ek 5.maddesine eklenen (ı) bendi ile; “*Mesleğini serbest olarak icra eden hekimler muayenehanesine müracaat eden hastalarının*

¹²² 20.12.2001 tarih ve 8597 sayılı Sağlık Hizmetlerinin Yürütülmesi Hakkında Yönerge

¹²³ Uluslararası Standart Meslek Sınıflandırmasında (ISCO - International Standard Classification of Occupations) <https://uluslararasi.yok.gov.tr/Documents/avrupa-yuksekokretim-alani-ile-uyumlasma-projesi/documents/isco-08.pdf>

*teşhis ve tedavisini özel hastanelerde yapabilirler. Bu durumda hastalar, hastanedeki tedavi masraflarının kendileri tarafından karşılanacağı hususunda bilgilendirilir. Bu hekimlere hizmet sunan hastanenin mesul müdürü her ay sonu itibariyle tedavi edilen hasta sayısı ve hekim ismini müdürlüğe bildirir. Ayrıca bu şekilde tedavi gören hastalara ayrıntılı fatura düzenlenir.” kuralı getirilmiştir.*¹²⁴

İlgili hüküm kapsamında özel hastaneler tarafından İl Sağlık Müdürlüklerine bildirilen, serbest meslek faaliyetinde bulunup muayenehanesine başvuran hastalarına ait teşhis ve tedaviyi özel hastanelerde icra eden hekimin, özel hastane bazında ve yıllar itibariyle baktığı hastaların toplam sayısı, T.C. kimlik numaraları, ad-soyad bilgileri ile hastanelerin vergi kimlik numarası ve ticari unvanlarının İl Sağlık Müdürlüklerinden temin edilerek kontrol edilmelidir.

Sonrasında ise; asgari bir bedelin tespit edilmesi amacı ile serbest meslek faaliyetinde bulunan hekimler tarafından ifa edilen hizmetlere ilişkin olarak Sosyal Güvenlik Kurumu ile yazışma yapılmalıdır. Yazılan yazı ile serbest meslek faaliyetinde bulunan hekim tarafından ifa edildiği tespit edilen ameliyat ve tedavi işlemlerinin “Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliği”¹²⁵ (SUT) kapsamında finansmanı sağlanan sağlık hizmetlerinden olup olmadığı; söz konusu sağlık hizmetlerinin ilgili tebliğ kapsamında finansmanı sağlanan hizmetlerden olması durumunda, bu hizmetler için SGK tarafından özel sağlık hizmeti sunucularına ne kadar bedel ödendiğinin tespit edilmesi önem arz etmektedir. Bu yazışma vergilendirilmesini doğru ve güvenilir kaynaklarla desteklemek isteyen hekim temsilcileri tarafından makul süre aralıkları ile yapılarak kontroller sağlanabileceği gibi, incelemede olan yıllar için inceleme elemanı tarafından da yapılabilmektedir.

Serbest meslek faaliyetinde bulunan hekimin, hem muayenesinde hem de özel hastanelerde ifa etmiş olduğu tüm tıbbi işlemlerin bilgisi edinildikten sonra ilgili işlemlere ilişkin tutarların doğru kaydedilip edilmediği, bu tutarların kayıtları sırasında asgari bedellere dikkat edilip edilmediğinin kontrolü yapılmalıdır. Bu kontrol belirttiğimiz gibi hekimin muhasebe kayıtlarını tutan temsilcileri tarafından yapılabileceği gibi, incelemeye alınması durumunda inceleme yılları ile ilgili olarak denetim elemanı tarafından da yapılabilmektedir.

¹²⁴ Özel Hastaneler Yönetmeliği

¹²⁵ Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliği

<https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=17229&mevzuatTur=Tebliğ&mevzuatTertip=5>

Tüm bu bilgiler eğer denetim elemanı tarafından istenecekse ve/veya düzenlenecek raporlarda işlenecekse; kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerden elde edilen tüm verilerde, mahremiyet hususları, hasta hakları, kişisel verilerin gizliliği hususları ile bunların ilgili bulunduğu mevzuat hükümlerine önem verilmesi gerekmektedir. Aksi durumda bu durumun yazıyı çıkan denetim elemanı için de KVKK kapsamında suç oluşturduğu unutulmamalıdır.

Hekimlik faaliyetinin vergilendirilmesinde, hekimin bağımsız yürüttüğü serbest meslek faaliyeti haricinde, faaliyette bulunduğu sektöre ait bir şirkette de ortaklığının bulunup bulunmadığının; ortaklığın bulunması halinde ise bahsi geçen hekimin, serbest meslek faaliyeti doğrultusunda ifa ettiği her bir hizmetin, ilgili şirket veya şirketler vasıtası ile sunulan hizmetler arasında bir bağlantısının bulunup bulunmadığının tetkik edilmesi gerekmektedir. Çünkü bir hekimin bağımsız yürüttüğü serbest meslek faaliyeti sonucu elde ettiği kazanç GVK Madde 103 kapsamında artan oranlı şekilde vergilendirilecek iken; aynı faaliyetin şirket bünyesinde elde edilmesi sonucu ortaya çıkan kazanç ise Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) Madde 32'deki sabit oran (yıllara gören %20 veya %22) şeklinde vergilendirilecektir. Bir diğer temel husus ise KDVK kapsamında olacaktır. Hekimin bağımsız yürüttüğü serbest meslek faaliyetinde bir tedavi işlemi yüzde 8 (10.07.2023 tarihinden itibaren %10) katma değer vergisine tabi iken; şirket bünyesinde verilen aynı tedavi işleminde Sağlık Bakanlığı'ndan alınan bir izni olmadığı için katma değer vergisi yüzde 18 (10.07.2023 tarihinden itibaren %20) olarak uygulanmalıdır.

Serbest meslek faaliyetinde bulunan veya sektöre ilişkin bir şirket ortaklığı bulunan hekimin, herhangi bir özel sağlık kurum ve kuruluşunda çalışma durumu bulunması halinde; hekim ile özel sağlık kurum ve kuruluşu arasında, özellikle de SGK ile sözleşmesi olan bir özel hastanede çalışan durumunda olan hekimlere ilişkin olarak, hizmet alımının ve çalışma şeklinin belirlenmesine yönelik olarak tanzim edilen sözleşmelerin temin edilerek tetkik edilmesi gerekmektedir.

Eğer serbest meslek faaliyetinde bulunan veya sektöre ilişkin bir şirket ortaklığı bulunan hekim ile özel sağlık kurum ve kuruluşu arasında, sözleşmelere istinaden istihdam ve hizmet alımı söz konusu ise;

- Hekimin, özel sağlık kurum ve kuruluşunda çalışma süreleri ile tam gün çalışıp çalışmadığının tetkik edilmesi;

- Hekimin, özel hastanenin oda ve demirbaş gibi donanım ve imkânlarından, ne şekilde istifade ettiği; bu hususlara ilişkin belge tanziminin bulunup bulunmadığının tetkik edilmesi;
- Kendi nam ve hesabına serbest meslek icrası için ya da şirket olarak mükellefiyet tesis ettiren ilgili hekimlerin, iş yerlerinde veya iş yeri olarak gösterdikleri ikametgâh adreslerinde, mesleklerini fiilen icra edebilecekleri bir bölüm veya donanımın mevcut bulunup bulunmadığının tetkik edilmesi;
- Özel sağlık kuruluşlarında elde ettikleri gelirin (hak ediş) çok cüzi bir kısmı ücret olarak vergilendirilen, kalan kısmı ise hekimin serbest meslek mükellefiyeti varsa makbuz, şirket ortaklığı var ise fatura tanzimi karşılığında elde edildiği durumlarda; yukarıda belirtilen hususlar dikkate alınarak, hekimlerin faaliyetlerini iş yerine bağlı ve işverene tabi olarak özel hastane organizasyonu içinde yürütüp yürütmediklerinin tetkik edilmesi gerekmektedir.
- İlgili hekimin bankalar nezdinde bulunan hesap ayrıntılarının talep edilerek tetkik edilmesi;
- Hekimin, beyan ve bildirimleri ile hizmetlerine ait asgari bedellerin uyumlu olup olmadığı; beyan ve bildirimlerine intikal ettirilmeyen herhangi bir gelirin bulunup bulunmadığının tetkik edilmesi;
- Serbest meslek faaliyetinde bulunan hekim tarafından indirim konusu yapılan giderlerin mevzuatta uygunluğunun kontrol edilmesi;
- Serbest meslek faaliyetinde bulunan hekimin, sunmuş oldukları hizmet ifalarına ilişkin olarak mükellefiyet ödevlerinin yerine getirilip getirilmediğinin, beyan ve bildirimlerine intikal ettirilmeyen herhangi bir gelirin bulunup bulunmadığının, kazançlarına ilişkin belge tanzim edilip edilmediğinin ve ifa edilen hizmetin ilgili bulunduğu oranlardaki KDV ile tevkifat yükümlülüklerinin yerine getirilip getirilmediğinin tetkik edilmesi gerekmektedir.
- Bankalardan mükellefler adına mevduat hesaplarına yatırılan nakit tutarlar, çek-senet suretiyle yapılan tahsilat tutarları, hesaba gelen havale tutarları ile bu paraları gönderen şahıs/firmalara ait bilgiler istenilmeli ve bu bilgiler mükellefin düzenlemiş olduğu makbuz vb. ile karşılaştırılmalıdır.
- Gelir Vergisi açısından serbest meslek kazancının tahsil esasına göre elde edilmesi sebebiyle; taksitler halinde veya kısım kısım tahsil edilen kazançlara ilişkin makbuz

düzenlenme tarihine dikkat edilmeli, mükelleflerin tahsil ettikleri bedeller için tahsilat tarihinde belge düzenleyip düzenlemedikleri kontrol edilmelidir.

- Eğer hekim diş hekimi olarak görev yapıyorsa; hastalarına verilen hizmet karşılığı düzenlemiş oldukları belgelerde yer alan tutarlar ile her yıl RG’de yayımlanan “Diş Hekimlerinin Yapacakları Muayene ve Tedavilere Uygulanacak Ücretlerin Asgari Hadleri Hakkında Tebliğ”de yer alan tutarlar karşılaştırılabilir.¹²⁶ Ayrıca Türk Dişhekimleri Birliği’den “Türk Dişhekimleri Birliği Ağız Ve Diş Sağlığı Hizmetleri Asgari Ücret Tarifesinin Maliyet Esaslı Olarak Yeniden Belirlenmesi Projesi”¹²⁷ kapsamında yapılan çalışma ile her bir ağız ve diş sağlığı hizmeti için belirlenen asgari ücretin maliyet unsurları ile ilgili ayrıntılı bilgi verilmesi talep edilebilir. Türk Diş Hekimleri Birliği tarafından belirlenen asgari ücret tarifesine göre her bir ağız ve diş sağlığı hizmetinin asgari ücretini oluşturan maliyet unsurları ve ücret içindeki oranları verisinden hareketle, mükellefin defterlerinde kayıtlı giderleri (Örnek: tıbbi malzeme alımları, sabit giderleri vb.) ile elde edilebilecek hasılat yaklaşık olarak tespit edilmelidir. Tespit edilen hasılat ile mükellefin beyan ettiği hasılat tutarları karşılaştırılmalı, varsa farklılıkların sebebi mükellefe sorulmalıdır.

Tüm belirtilen bu hususlar; hekimlik faaliyetlerinin vergilendirilmesinde ülkemizdeki vergi mevzuatı açısından özellik arz etmektedir.

3.3.1. Muayenehane Açarak (Şirket Kurmaksızın) Çalışan Hekimler

Muayenehane açarak çalışan hekimler, serbest meslek erbabı olarak vergilendirilirler. Muayenehane sahibi hekimlerin kazançları, faaliyetleriyle ilgili giderlerin indirimi yapıldıktan sonra elde edilen brüt kazancın vergilendirilmesiyle belirlenir. Kazançlarının vergilendirilmesi için hekimler yıllık olarak Gelir Vergisi Beyannamesi vermek zorundadırlar.

KDVK’na göre, muayenehanelerde verilen sağlık hizmetleri KDV’ye tabidir. Muayenehane sahibi hekimler, bu hizmetleri karşılığında aldıkları ücretlerden KDV hesaplamak ve beyan etmek zorundadırlar.

¹²⁶ Diş Hekimlerinin Yapacakları Muayene ve Tedavilere Uygulanacak Ücretlerin Asgari Hadleri Hakkında Tebliğ

¹²⁷ Türk Dişhekimleri Birliği Ağız Ve Diş Sağlığı Hizmetleri Asgari Ücret Tarifesinin Maliyet Esaslı Olarak Yeniden Belirlenmesi Projesi

Bunun yanında meslek odaları, hekimlerin meslek faaliyetleri ve vergi yükümlölükleri konusunda denetim yapabilirler.

GVK'nın 65. Maddesinde bir diğér husus faaliyetin bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması gerekliliğidir.

Ücret ve serbest meslek kazancının ortak özelliğ-i emek karşılığı elde edilmeleri ya da emek ağırlıklı olarak yürütölen faaliyetlerden doğmalarıdır. Bir hizmet akdi ile işverene tabi olarak emek karşılığı elde edilen gelir ücret iken, belli bir öğrenime ve uzmanlığ-a dayanan emeğ-in ağırlıklı olduğı bir faaliyetten doğan gelir ise serbest meslek kazancı olarak adlandırılır.

Bu kapsamda ücret, bağımlı emeğ-in gelirini oluştururken, serbest meslek kazancı bağımsız, uzmanlaşmış emeğ-in geliri şeklinde tanımlanabilir. Dolayısıyla, bu başlık altında ele alınan serbest meslek faaliyeti unsuru, aynı zamanda ücret ve serbest meslek kazancı ayırımına işaret etmektedir.

Ücret ve serbest meslek kazancı ayırımı vergisel sonuçları açısından önem arz etmektedir. Kazancı serbest meslek kazancı vergilendirilen bir mükellefin serbest meslek kazanç defteri tutma, serbest meslek makbuzu düzenleme, katma değér vergisi, geçici vergi ve hatta duruma göre muhtasar ve damga vergisi beyannameleri verme ve bu beyannamelere göre tahakkuk edecek vergileri ödeme yükümlölükleri olacaktır.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 13.11.2020 tarih ve 45404237-130[I-16-129]-174523 sayılı Özelge'de “... Tic. Ltd. Şti'ye verdiğ-iniz hekimlik hizmetinin; hizmet akdi ile işverene tabi ve işyerine bağılı olarak verilmesi durumunda, elde edilen gelirin ücret kabul edilerek, GVK'nın 61, 94, 103 ve 104 üncü maddelerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir. İşverene tabi ve işyerine bağılı 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 GVK'nın 94 üncü maddesinin 2/b bendi uyarınca % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiğ-i” görüşlerine yer verilmiştir.¹²⁸

Yine Nevşehir Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 15/08/2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.50.10.00-GV-5-10 sayılı Özelge'de “Hastanenizin hizmet alım sözleşmesi

¹²⁸ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 13.11.2020 tarih ve 45404237-130[I-16-129]-174523 sayılı Özelge

yapmış olduğu serbest meslek mensubu doktorlardan hizmet aldığı, bu hizmet karşılığında serbest meslek makbuzu ile doktorlara ödeme yapıldığı söz konusu doktorların aynı zamanda hastanenizin ortağı olduğundan bahisle bu uygulamada alınan hizmetin ücret kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda görüş sorulmaktadır.¹²⁹

“Bilindiği üzere, 193 sayılı GVK’nın;”

“ - 61 inci maddesinde, “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, pirim, 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”,

“- 65 inci maddesinde, “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.” hükümleri yer almaktadır.”

“Ayrıca, 221 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ücret ve serbest meslek kazancı ayrımının önemi ve vergilendirilmesine ilişkin kriterler ayrıntılı olarak açıklanmış bulunmaktadır.”

“Diğer taraftan, 40 Seri No.lu VUK Sirkülerinde, sağlık kuruluşlarında çalışan hekimlerin, elde ettikleri gelirin niteliği belirlenirken; hekimlerin işe başlama bildirimi, bildirim üzerine düzenlenen yoklama fişi varsa kira sözleşmesi, özel hastane işleten gerçek veya tüzel kişilerle hekim arasında düzenlenen sözleşmeler dikkate alınarak;”

“- Hekimlerin, günlük çalışma saatlerinin bir kısmında çalışmak üzere kiraladıkları (sağlık kuruluşlarının odaları dahil) bu işyerlerinde kendi nam ve hesabına serbest meslek faaliyetinde bulunması, mesleki faaliyetine ilişkin tahsilatları için hizmet verdiği hastalara serbest meslek makbuzu vermeleri ve bu işyerlerinde pos cihazı bulundurmaları ve kullanmaları kaydıyla elde ettikleri gelirin serbest meslek kazancı,”

¹²⁹ Nevşehir Defterdarlık Gelir Müdürlüğü tarafından verilen 15/08/2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.50.10.00-GV-5-10 sayılı Özelge

“- İşveren ile hekim arasında hizmet sözleşmesi düzenlenmesi, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak onun emir ve talimatları dahilinde çalışması halinde ise, elde edilen gelirin ücret,”

“olarak değerlendirilmesi gerektiği görüşü yer almaktadır. Hastanenizde çalışan hekimin durumunun söz konusu açıklamalar kapsamında değerlendirilerek elde ettiği gelirin niteliğinin belirlenmesi gerekmektedir. Öte yandan, hekimin şirketinizin ortağı olması durumu hekim olarak fiilen çalışması karşılığında elde ettiği gelirin niteliğine etki etmemektedir.” görüşlerine yer verilmiştir.

40 Seri No.lu VUK Sirkülerinin “2. Sağlık Kuruluşlarında Çalışan Hekimlerin (Diş Hekimleri ve Veteriner Hekimler Dahil) Vergilendirilmesi” başlıklı bölümünde, “hekimlerin, günlük çalışma saatlerinin bir kısmında çalışmak üzere kiraladıkları (sağlık kuruluşlarının odaları dahil) bu işyerlerinde kendi nam ve hesabına serbest meslek faaliyetinde bulunması, mesleki faaliyetine ilişkin tahsilatları için hizmet verdiği hastalara serbest meslek makbuzu vermeleri kaydıyla elde ettikleri gelirin serbest meslek kazancı, işveren ile hekim arasında hizmet sözleşmesi düzenlenmesi, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak onun emir ve talimatları dahilinde çalışılması halinde ise elde edilen gelirin ücret, olarak değerlendirilmesi gerektiği” açıklamaları yer almıştır.

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 GVK’nın 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

GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 2/b bendine göre tevkifat yapılması gerekmektedir.” ifadelerine yer verilmiştir.¹³⁰

Bu kapsamda şirket kurmaksızın sadece muayenehane açarak burada çalışan hekimin bu hekimlik faaliyetini bir işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yaptığı aşıkardır.

Ancak sağlık kuruluşu ile arasında hizmet sözleşmesi olmaması halinde bile; sağlık kuruluşunda bir odası olması, odasının kapısında isimlik bulunması, hasta randevularının bir hastane çalışanı tarafından takibinin yapılması, çalışma saatleri gibi çalışma şartlarının sağlık kuruluşu tarafından belirlenmesi ve benzeri durumlar hekimin o sağlık kuruluşuna bağlı olarak çalıştığını gösterir. Tüm bu ve benzer karineler hekimin kendi nam ve hesabına çalışmadığını, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak onun emir ve talimatları dahilinde çalıştığını gösterir.

Bu değerlendirmeler kapsamında yapılan geri dönüşler kanun koyucu tarafından dikkate alınarak GVK'nın 66.maddesi 6.bent olarak; “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” serbest meslek erbabı sayılır hükmü 2022 yılı Nisan ayında eklenmiştir. Bu hüküm ile bir iş sözleşmesine tabi olmamakla birlikte, İl Sağlık Müdürlüklerinden çalışma izni almak suretiyle ve 1219 sayılı Kanuna aykırı olmayacak şekilde hekimler serbest meslek erbabı olarak sayılmıştır.

3.3.2. Şirket Kurarak Şirket Üzerinden Sağlık Hizmeti Veren Hekimler

Hekimin 3.3.1. bölümünde değindiğimiz aksine hekimlik faaliyetinin şirket kurarak bu şirket üzerinden vermesi halinde ilgili hekimin kendisinin şirketi olsa bile bir işveren kuruma mevzuat önünde tabi olacağı nettir. Sağlık hizmetinin şirket kurularak bu şirket üzerinden verilmesindeki şirket ifadesinden kasıt Limited Şirket veya Anonim Şirket türleridir. İlgili durumda üzerinden sağlık hizmeti verilen şirketlerin Kurumlar Vergisi yönünden mükellef olacağı aşıkardır.

Şirket üzerinden sağlık hizmeti verilmesi birçok avantajı ve dezavantajı beraberinde getirmektedir. Örneğin kazanç kapsamında vergi dilimleri olarak Kurumlar Vergisi yüzde 20'e

¹³⁰ VUK, 40 Seri No.lu Sirküler

(yıl kapsamında %22 olarak belirlenen yıllar mevcuttur.) tabi iken; Gelir Vergisi kapsamında GVK Madde 103. Kapsamında artan oranlı bir vergiden kaçınma sağlanmış olmaktadır. Ayrıca KVK Madde 1 ve Madde 6 kapsamında şirket gelirlerinin safi kazançları tespit edilirken, GVK kapsamındaki ticari kazanç hükümleri uygulanmaktadır. Bu da şirket olarak kurulma halinde KVK Madde 6 kapsamından GVK Madde 40 ve 41 kapsamında ticari kazanç gelir ve giderlerinden yararlanma sonucunu doğurmaktadır. İlgili durumda Kurumlar Vergisi Oranı üzerinden az bir oran ile vergi ödeyip, gider yönünden ise GVK Madde 41 kapsamından yararlanma sonucu ortaya çıkmış olmaktadır.

Bir hekim şirket kurarak faaliyet gösteriyorsa, hekimlik faaliyetleri şirketin faaliyetleri olarak vergilendirilir. Şirketin karı üzerinden kurumlar vergisi ödenir ve kalan kar payı da ortaklara paylaştırılır.

1 Ekim 2008 tarihinden sonra çalıştığı şirkete ortak olan kişilerin ise doğrudan Bağ-Kur'lu olmaları gerekmektedir. Eğer kişinin çalıştığı şirket limited şirketse ortak olması halinde Bağ-Kur'lu olarak sigortalanması bir zorunluluktur. Kişinin çalıştığı şirket anonim şirketse, kişinin yönetim kurulu üyesi olması halinde sigortalanması zorunluluğu söz konusu olur. Eğer kişi çalıştığı anonim şirkete yalnızca ortak olmuş, yönetim kurulu üyesi olmamış ise SSK'lı olarak sigortalanmaya devam edebilir. Ancak limited şirketlerin tüm ortakları ve anonim şirketlerin yönetim kurulu üyesi ortakları, 1 Ekim 2008 sonrasında çalıştıkları şirkette SSK'lı olarak sigortalanmaya devam edemezler. Hekimler için de durum tam olarak budur.

Hekimlerin üzerinden sağlık hizmeti verdiği anonim şirketlerde yönetim kurulu üyesi ortağı olmaları halinde 5510 sayılı kanun uyarınca sigortalı olması gerekmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, hekimin anonim şirketin ortağı olduğunda değil, sadece yönetim kurulu üyesi ortağı olması halinde 4/b'li olmak zorunda olmasıdır. Diğer yandan, hekimin sağlık hizmeti verdiği şirketin türünün limited şirket olması halinde bütün ortaklarının (dolayısıyla hekim olan ortaklarının da) 4/b'li (Bağ-Kur'lu) olması zorunludur.

Hekimlik faaliyetleri için şirketler tarafından ayrıca katma değer vergisi de ödenir. Öte yandan, hekimin şirketinden aldığı ücretler kendi nezdinde gelir vergisine tabidir. Çoğu durumda hekim, kendisi için belirlediği ücret üzerinden gelir vergisi öder. Şirketin kazancı ise, ortaklara paylaştırılan kâr payları üzerinden kişisel gelir vergisine tabi tutulur.

3.3.2.1. Özel Hastanelerde Çalışan Hekimler yönünden

Özel hastanelerde çalışan hekimlerin GVK Madde 61 kapsamında ücret geliri elde ettikleri ortadadır. Hekimlerin özel hastanelerde çalışmaları, genellikle sözleşme esasına dayanır. Sözleşmede belirtilen ücret üzerinden hesaplanan kazanç, GVK kapsamında vergilendirilir.

Özel hastane tarafından sağlanan sosyal güvenlik primleri, işsizlik sigortası primleri, iş kazası ve meslek hastalığı sigortası primleri ve diğer haklar, ilgili yasal mevzuata uygun olarak işveren tarafından karşılanmalıdır.

Ancak hekimlerin özel sağlık kuruluşlarında çalışmaları; farklı yöntemlerde olabilmektedir. Bunlardan en önemlisi ve en yaygını hekimlerin şirket kurarak özel sağlık kuruluşlarında sağlık hizmetini vermeleri şeklindedir. Bu tür hekim şirketleri, özel sağlık kuruluşlarından oda, ameliyathane, malzeme kiralaması yaparak sağlık hizmeti vermektedirler.

Özel sağlık kuruluşları böyle şirketlere bu tür kiralamar yapılarak olası sorumluluktan kaçınmaya çalışmaktadırlar. Ancak unuttukları husus; Sağlık Bakanlığı kapsamında özel sağlık kuruluşunda ameliyathane, oda gibi bağımsız bölüm kiralaması yapamayacaklarıdır. Ayrıca özel sözleşmeler tarafları bağlar. Yani vergisel yükümlülükleri etkilemez. Hasta burada kurumsal bir hastaneye başvurmakta olup; genellikle hekimin çalışmasını hastaneye bağlı olarak bilmektedir. Hekim adına gelerek ilgili hastanede ameliyat olan hastalarda bile sorumluluk ilgili işlemin yasadışı bir işlem olmasından dolayı hekim ve özel sağlık kuruluşu taraflarını kapsamaktadır.

Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 18.05.2017 tarih ve 50426076-130[28-2016/20-1332]-20853 sayılı Özelge’de “*Hastane ameliyathanesinin hastane ile ilişkisi bulunmayan hekimlere kullandırılması hizmetinde uygulanacak KDV oranı hk.*” “30.12.2016 tarihli talep formu ve eklerinde; kendi nam ve hesabına çalışan hekimlerin, steril alan olması ve ameliyat için gerekli tıbbi makine, tesisat ve medikal malzemelerin bulunması sebebiyle hastaneniz ameliyathanesini kullanmayı talep ettikleri, hekimlerin ameliyathaneyi sadece kendi hastalarını tedavi etmek üzere kullanacakları, kullandıkları tüm malzemelerin hastaneniz tarafından karşılanacağı, yapılan anestezi türüne göre belirlenen ücretin hastanenize ödeneceği, hekimler ile hastaneniz arasında düzenlenen sözleşmenin iş ortaklığı/gelir paylaşımı sözleşmesi olduğu ve İş Kanunu kapsamında hizmet sözleşmesi olarak yorumlanamayacağı belirtilmekte ve hastanenizce, hekimlere kullandırılan ameliyathane, tıbbi

ilaç ve malzemeler de göz önünde bulundurularak, düzenlenecek faturalarda uygulanması gereken katma değer vergisi oranının ne olacağı sorulmaktadır.

KDV oranları, 3065 sayılı KDVK 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için % 18 olarak tespit edilmiştir.

Söz konusu BKK eki (II) sayılı listenin B/21 inci sırasındaki "İlgili Bakanlıklar ya da kanunlarla izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil) ile bu hizmetleri ifa edenlere hekimlerce veya hekimler vasıtasıyla verilen hizmetler, ambulans hizmetleri" % 8 oranında KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Buna göre, hastaneniz ameliyathanesinin gerekli tıbbi makine, tesisat ve medikal malzemelerle birlikte kendi hesabına çalışan hekimlere kullandırılmasının 2007/13033 sayılı BKK ekli (II) sayılı listenin B/21 inci sırası kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından, söz konusu hizmetin genel oranda (% 18) KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.” görüşlerine yer verilmiştir.¹³¹

Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 30/09/2016 tarih ve 50426076-130[13028-2016/20-1287]-149 sayılı Özelge’de “İşyeri hekimliği, akupunktur tedavi, hemşirelik ve sağlık hizmetlerinde uygulanacak KDV oranı hk.”: “KDV oranları, 3065 sayılı KDVK’nın 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için % 18 olarak tespit edilmiştir. Söz konusu BKK eki (II) sayılı listenin B/21 inci sırasında, “İlgili Bakanlıklar ya da kanunlarla izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil), ambulans hizmetleri” belirtilmiştir.¹³²

¹³¹ Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 18.05.2017 tarih ve 50426076-130[28-2016/20-1332]-20853 sayılı Özelge

¹³² Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 30/09/2016 tarih ve 50426076-130[13028-2016/20-1287]-149 sayılı Özelge

“Öte yandan, 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanununun 8 inci maddesinin 2 numaralı bendinde; “işverene iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili konularda rehberlik ve danışmanlık yapmak üzere görevlendirilen işyeri hekimi ve iş güvenliği uzmanının, görev aldığı işyerinde göreviyle ilgili mevzuat ve teknik gelişmeleri göz önünde bulundurarak iş sağlığı ve güvenliği ile ilgili eksiklik ve aksaklıkları, tedbir ve tavsiyeleri belirleyeceği ve işverene yazılı olarak bildireceği” hüküm altına alınmıştır.”¹³³

“İşyeri Hekimi ve Diğer Sağlık Personelinin Görev, Yetki, Sorumluluk ve Eğitimleri Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinin ikinci bendinde ise; “işyeri hekimlerinin iş sağlığı ve güvenliği hizmetleri kapsamında; rehberlik, risk değerlendirmesi, sağlık gözetimi, eğitim, bilgilendirme ve kayıt, ilgili birimlerle işbirliği görevlerini yapmakla yükümlü oldukları” belirtilmiştir.”¹³⁴

“Geleneksel ve Tamamlayıcı Tıp Uygulamaları Yönetmeliği ekinde yer alan Ek-3 sayılı Ünite ve Uygulama Merkezlerinde Yapılabilecek Uygulamalar Listesinin 1 inci sırasında akupunktur sayılmış, bunun söz konusu listede belirtilen uygulamalar ve ilişkili olabilecek alanlarda tedaviyi destekleyici yöntem olarak kullanılabileceği ancak hastalığı ortadan kaldıracığı veya tek başına tedavi edeceği gibi beyanlarda bulunulamayacağı şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.”¹³⁵

“Konu ile ilgili olarak Sağlık Bakanlığı ile yapılan yazışmada, “Geleneksel ve Tamamlayıcı Tıp Uygulamaları “insan sağlığına yönelik” olarak, “kamu ve özel hukuk tüzel kişileri ile gerçek kişilere ait sağlık kuruluşları” bünyesinde, “İlgili alanda sertifikası bulunan tabip ve/veya diş tabibi sorumluluğunda” ve “Bakanlıkça yetkilendirilmesi” durumunda yapılabilen uygulamalardır” ifadelerine yer verilmiştir.”

“Buna göre, Şirketinizce Sağlık Bakanlığının izni doğrultusunda işyeri hekimi olarak verilen hekimlik hizmeti ile hastalarınıza yönelik hemşirelik, sağlık ve yukarıda belirtilen şekilde verilen akupunktur hizmetlerinin 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin B/21 inci sırası kapsamında değerlendirilerek % 8 oranında; iş güvenliği hizmeti ile iş yeri hekimi olarak verilen ancak tedavi edici unsuru bulunmayan danışmanlık (eğitim, rehberlik, bilgilendirme ve

¹³³ 6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu

¹³⁴ İşyeri Hekimi ve Diğer Sağlık Personelinin Görev, Yetki, Sorumluluk ve Eğitimleri Hakkında Yönetmeliği

¹³⁵ Geleneksel ve Tamamlayıcı Tıp Uygulamaları Yönetmeliği

benzeri) hizmetlerin ise genel oranda (% 18) KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.” görüşlerine yer verilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 19.08.2020 tarih ve 39044742-130-E.608719 sayılı Özelge’de “*Estetik ve saç ekimi hizmetlerinin tabi olduğu KDV oranı hk.*”: “*Şirketiniz tarafından genelde yabancı uyruklulara estetik ve saç ekimi hizmetleri ile ilgili olarak danışmanlık hizmeti verildiği; bu hizmetin anlaşmalı hastanelerden satın alınan saç ekimi ve/veya estetik uygulamaları hizmetleri ile birlikte danışmanlık, bakım malzemeleri ve gıda takviyelerinin temini hizmetlerini yahut bunlara ilaveten konaklama, yeme-içme, seyahat gibi hizmetleri de içerebildiği belirtilmekte ve müşterilerinize verilen bu hizmetler için uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.*”¹³⁶

“*Mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranları, 3065 sayılı KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, maddede yer alan sınırlar dahilinde, 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname(KHK) ile değişmeden önce Bakanlar Kurulu, değişiklik sonrasında ise Cumhurbaşkanı tarafından belirlenmektedir.*”

“*Bu kapsamda KDV oranları, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8, sözü edilen listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler içinse %18 olarak belirlenmiştir.*”

“*Söz konusu BKK eki (II) sayılı listenin;*”

“*- B/21 inci sırasında, ilgili Bakanlıklar ya da kanunlarla izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil) ile bu hizmetleri ifa edenlere hekimlerce veya hekimler vasıtasıyla verilen hizmetler, ambulans hizmetleri,*”

“*- B/24 üncü sırasında, gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerler hariç olmak üzere kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı, kiraathane, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği*

¹³⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 19.08.2020 tarih ve 39044742-130-E.608719 sayılı Özelge

pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler, lokanta, içkili lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerde (birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da işletme belgesine sahip olan yerler ile üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesislerin bünyesindeki lokantalar hariç) verilen hizmetler (bu yerlerde verilen hizmetlerin alkollü içeceklerle isabet eden kısmı hariç), ”

“- B/25 inci sırasında, otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmeti (1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığında işletme belgesi almış seyahat acenteleri tarafından müşteriye aktarılan geceleme hizmet tutarı ve bu hizmete ilişkin aracılık bedellerine de konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmetlerinin ait olduğu oran uygulanır. Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinden yararlanmayanlara verilen tüm hizmetler ile geceleme hizmetiyle beraber verilen ancak ayrıca belgelendirilen ya da geceleme hizmetine ait belgede ayrıca fiyatlandırılan hizmetler bu sıra kapsamında yer almamaktadır. Ancak geceleme hizmeti kapsamında verilmesi ve geceleme bedeline dahil edilmesi mutlak olan diğer hizmetler bu sıra kapsamında yer almakla birlikte bu şekilde belirlenen geceleme bedeli içinde sunulan alkollü içeceklerle ilişkin yüklenilen katma değer vergisi tutarları, hizmeti sunanlar tarafından indirim konusu yapılamaz.)”

sayılmış ve bu hizmetlere %8 oranında KDV uygulanması öngörülmüştür.”

“Ayrıca, KDV Kanununun 13 üncü maddesinin (1) bendiyle; Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından, Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, münhasıran sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinin KDV’den müstesna olduğu; ancak söz konusu hizmetlerle birlikte sağlanan diğer teslim ve hizmetlerin istisnanın kapsamına dahil olmadığı hüküm altına alınmıştır.”¹³⁷

“KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/B-16.1.1.) bölümünde ise “koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinin kapsamının “Sağlık Bakanlığının ilgili mevzuat hükümlerine göre belirlendiği ve saç ekimi, cilt bakımı, kırışıklık tedavisi, dolgu maddeleri uygulamaları gibi estetik amacıyla yapılan hizmetlerin bahsi geçen istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği; koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri ile

¹³⁷ KDV, Md.13

birlikte verilebilen konaklama, ulaşım, yemek gibi teslim ve hizmetlerin de bu istisna kapsamına girmeyeceği” açıklanmıştır.”¹³⁸

“Buna göre, hizmeti veren ve/veya alandan bağımsız olarak, saç ekimi ve/veya estetik uygulamaları hizmetlerinin; koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinin arasında yer aldığıın kabulüne imkan bulunmamaktadır. Bu durumda, saç ekimi ve/veya estetik uygulamaları hizmetlerinin gerek KDV Kanununun 13 üncü maddesinin (I) bendinde belirtilen istisna gerekse 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin B/21 inci sırası kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.”

“Bu bağlamda, sözü edilen istisna kapsamına girmeyen ve 2007/13033 sayılı BKK eki (I) ve (II) sayılı listelerde yer almayan saç ekimi ve/veya estetik uygulamaları hizmetleri için genel oranda (%18) KDV uygulanması gerekmektedir.”

“Öte yandan, Şirketinizce verilen hizmetin, anlaşmalı hastanelerden satın alınan saç ekimi ve/veya estetik uygulamaları hizmetleri ile birlikte danışmanlık, bakım malzemeleri ve gıda takviyelerinin teminini yahut bunlara ilaveten konaklama, yeme-içme, seyahat gibi hizmetleri de içeren bir organizasyon hizmeti olduğu anlaşılmaktadır. Hizmetin bu şekilde organizasyon hizmeti olarak ifası halinde, anılan BKK eki listelerde yer almadığından, genel oranda (%18) KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.”

“Bununla birlikte, Şirketinizin "1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığından işletme belgesi almış seyahat acentesi" olması ve fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi halinde, organizasyon hizmetleri içinde verilen geceleme hizmetinin, 2007/13033 sayılı Karar eki (II) sayılı listenin B/25 inci sırası kapsamında (tesislerle ilgili şartları da taşımak kaydıyla) değerlendirilerek %8 oranında KDV'ye tabi tutulması mümkündür.”

“Ancak, Şirketinizce saç ekimi ve/veya estetik uygulamaları ile birlikte verilen diğer hizmetlerin toplam bedelinden ayırt edilebilse dahi, anılan BKK eki (II) sayılı listenin B/24 üncü sırasında B/25 inci sıranın parantez içi hükmünde belirtilen türden bir düzenlemeye yer verilmediğinden, organizasyon hizmetinizin bir parçası olan yeme-içme hizmetine indirimli oran uygulanması mümkün değildir.” görüşlerine yer verilmiştir.

¹³⁸ KDV Genel Uygulama Tebliği (II/B-16.1.1.)

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 10.04.2017 tarih ve 39044742-130-98945 sayılı Özelge’de “Özel hastanelerde verilen hekimlik hizmetinde KDV oranı ve tevkifat hk.”: “Tıp merkezi olarak faaliyette bulunan şirketinizde istihdam edilen doktorlardan bazılarının aynı zamanda başka şirketlerde ortaklıkları bulunduğu belirtilerek, bu şirketler tarafından düzenlenecek faturalarda hangi oranda katma değer vergisi uygulanması gerektiği ve söz konusu hizmetin tevkifata tabi olup olmadığı sorulmaktadır.”

“3065 sayılı KDVK 9 uncu maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hükme bağlanmıştır.”

“KDV oranları, aynı Kanunun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için % 18 olarak tespit edilmiştir. Sözü edilen BKK eki (II) sayılı listenin B/21 inci sırasında “İlgili Bakanlıklar ya da kanunlarla izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil) ile bu hizmetleri ifa edenlere hekimlerce veya hekimler vasıtasıyla verilen hizmetler, ambulans hizmetleri” hükmüne yer verilmiştir.”¹³⁹

“Bununla birlikte, KDV Genel Uygulama Tebliğinin “I/C-2.1.3.2.5.2. İşgücü Temin Hizmetleri” başlıklı bölümünde, “Kısmi tevkifat kapsamındaki işlemleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili olup, insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerini ifa edenlere hekimler vasıtasıyla verilen hizmetler için işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifat uygulanmayacaktır.” açıklamalarına yer verilmiştir.”

“Buna göre, tıp merkezinde verilen hizmetlerin ilgili Bakanlıktan izin alınmak suretiyle insan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri kapsamında ifa ediliyor olması halinde, başka şirketlerde ortaklıkları bulunan doktorlar vasıtasıyla aldığınız hizmetlerin, anılan BKK eki (II) sayılı listenin B/21'inci sırası kapsamında değerlendirilmesi ve bu doktorların ortağı olduğu şirketler tarafından düzenlenecek olan

¹³⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 10.04.2017 tarih ve 39044742-130-98945 sayılı Özelge

*faturalarda 25.11.2016 tarihinden itibaren % 8 oranında KDV uygulanmakla birlikte söz konusu hizmetin tevkifata tabi tutulmaması gerekmektedir.” görüşlerine yer verilmiştir.*¹⁴⁰

Şirket kurarak sağlık hizmeti verilmesi yönünden ise kim tarafından kurulursa kurulsun olması gereken şartın; Sağlık Bakanlığından ve Gelir İdaresi Başkanlığından izin alınması gerekliliği olduğudur. Eğer bir işyerinde sağlık hizmeti verildiği bariz olsa bile; Sağlık Bakanlığı tarafından sağlık hizmeti verme yönünden yetkilendirilmemişse verdiği hizmet Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından sağlık hizmeti olarak sayılmamaktadır. Yani halk diliyle ruhsatsız olarak çalışmış olarak konumlandırılmıştır. Bu da ilgili şirket tarafından sağlık hizmeti verilemeyeceği bu kapsamda ise verilen hizmetin sağlık hizmeti sayılmadığından Katma Değer Vergisi kapsamından %8'e(10.07.2023 tarihinden itibaren %10) değil, %18'e (10.07.2023 tarihinden itibaren %20) tabi olması gerektiği sonucunu doğurmaktadır.

07.07.2023 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Karar ile¹⁴¹ 24.12.2017 tarih ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile yürürlüğe konulan Mal ve Hizmetlere Uygulanacak Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Kararın 1. maddesinin 1. fıkrasının;

1) (a) bendinde yer alan %18 ibaresi %20,

2) (c) bendinde yer alan %8 ibaresi %10 şeklinde değiştirilmiştir.

Dikkat edilmelidir ki; KDV oranı değiştirilerek %8’den %10’a çıkarılan hizmetler arasında; Karar’ın 1. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendinde yer alan (II) sayılı Listenin 21. Sırasında;“21- *İlgili Bakanlıklar ya da kanunlarla izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil) ile bu hizmetleri ifa edenlere hekimlerce veya hekimler vasıtasıyla verilen hizmetler, ambulans hizmetleri*” yer almaktadır.

İlgili düzenleme 07.07.2023 olan yayım tarihini izleyen üçüncü gün yürürlüğe girecek olup, 10.07.2023 tarihinden itibaren hekimlerin düzenleyeceği serbest meslek makbuzu ve faturalarda KDV oranını %10 olarak hesaplaması gerektiği unutulmamalıdır.

¹⁴⁰ KDV Genel Uygulama Tebliğinin I/C-2.1.3.2.5.2.bölümü

¹⁴¹ T.C. Cumhurbaşkanlığı Resmi Gazete, Sayı: 32241,Tarih:07.07.2023

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/07/20230707-11.pdf>

Bu durumun VUK Madde 3’de belirlenen “B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” hususunu da ilgilendirmedeği ortadadır. Çünkü burada Sağlık Bakanlığı izin vermediği bir hizmeti sağlık hizmeti saymamaktadır. İşin gerçek mahiyeti Sağlık Bakanlığı tarafından sağlık hizmeti sayılmazken; VUK 3.Madde’ye dayandırılarak hekimin muhasebe kayıtlarını tutan temsilcileri ve/veya incelemeye alınması durumunda denetim elemanları tarafından sağlık hizmeti olarak değerlendirilemez.

Tüm buraya kadar Katma Değer Vergisi yönünden özetlemek gerekirse;

Verilen bir sağlık hizmetinin % 8 (10.07.2023 tarihinden itibaren %10) KDV oranına tabi olması için;

1. Yapılan hizmetin izne tabi olması,
2. İzin Bakanlıklar veya Kanunlarca verilecek türden olması,
3. Hizmeti yapanın bu izne sahip olması,
4. Yapılan hizmetin koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi, rehabilitasyon ve ambulans hizmetlerinden olması

Şartlarının tamamı birlikte gerçekleşmelidir.

Şirketin sağlık hizmeti vermesi yönünde Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılması halinde; verilen sağlık hizmetinin gerekliliğine bakılacaktır. (10.07.2023 tarihinden önce değerlendirmek üzere;)Gerçekten gerekli bir uygulaması olması halinde (örneğin: Tavşan Dudak rahatsızlığına yapılan dudak dolgusu işlemi) %8 Katma Değer Vergisine tabi olacak iken; eğer ihtiyari olarak yapılan bir sağlık uygulaması ise (örneğin: Dudağını kendi bakış açısı kapsamında ince bulan bir insana yapılan dudak dolgusu işlemi) %18 Katma Değer Vergisine tabi olmaktadır. Aynı durumun 10.07.2023 ve sonrasında olması halinde ise %8 olan KDV oranının %10 olarak, %18 olan KDV’nin ise %20 olarak dikkate alınacağı unutulmamalıdır. Başka bir örnek vermek gerekirse; botox işlemi hem güzellik amaçlı olarak kırışıklarda hem de migren tedavisinde kullanılmaktadır.

Buradaki sıkıntı bu gerekliliğinin hekimin muhasebe kayıtlarını tutan temsilcileri ve/veya inceleme hallerinde hayatında sağlık eğitimi almamış olan Vergi Müfettişleri

tarafından tespit edilmesindedir. Çünkü bahsedilen gereklilik ibrazı zorunlu defter ve belgelerde de işlem bazında ayrılmamaktadır.

Şirketin sağlık hizmeti vermesi yönünde Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılmaması halinde ise; 10.07.2023 tarihinden önce olması halinde yapılan sağlık uygulaması her hal ve şartta gerekli-gereksiz ayrımına bakılmaksızın %18 Katma Değer Vergisine tabi olmaktadır. Şirketten hizmet alan hastalara kesilen faturalarda bu Katma Değer Vergisi hususunun göz önünde tutulması önem arz etmektedir. Hekim faaliyetlerinin vergilendirilmesinde (10.07.2023 tarihinden önce olması hali dikkate alınarak) %8 ile %18 arasındaki %10'luk Katma Değer Vergisi oran farkının olası bir incelemede eleştiri konusu yapılacağı unutulmamalıdır. 10.07.2023 ve sonrasında olması halinde ilgili KDV oranlarının %10 ile %20 olması sebebiyle aradaki %10'luk Katma Değer Vergisi oran farkı olası bir incelemede eleştiri konusu yapılacaktır.

Şirketin yönetici konumundaki hekimin özel hastanelerde çalışması halinde ise; şirket tarafından özel hastanelere kesilen faturalardaki Katma Değer Vergisi oranının içerik bakılmaksızın %18 (10.07.2023 ve sonrasında olması halinde ilgili KDV oranı %20) olarak belirtilmesi gerekir. Çünkü verilen hizmet, sağlık hizmeti olarak hastaya verilmektedir. Faturanın doğrudan hastaya kesilmesi gereklidir.

Eğer sağlık hizmetine ait fatura gibi ispat edici bir vesika çalışılan özel hastane tarafından hastaya kesilmişse (yani hekimin yönetici olarak çalıştığı şirketten sağlık hizmeti verilen hastaya doğrudan ispat edici bir vesika kesilmemiş olması halinde) ilgili faturada Katma Değer Vergisi Oranı %8 (10.07.2023 ve sonrasında olması halinde ilgili KDV oranı %10) olarak dikkate alınırken; hekimin yönetici olarak çalıştığı şirketten hastaneye bu kapsamda yansıtma faturası kesilmesi halinde bile Katma Değer Vergisi Oranı %8(10.07.2023 ve sonrasında olması halinde ilgili KDV oranı %10) olarak dikkate alınamaz. Bu kapsamda verilen hizmet "Hizmet temini" olarak olay temelli ayrıca değerlendirilmelidir.

Hizmet temini kapsamında Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 01/10/2015 tarih ve 45404237-130[I-15-194]-202 sayılı Özelge'de: "*Şirketiniz ile ... arasında 19.01.2015 tarihinde "Kadın Doğum 2 Poliklinik Muayenesi Hizmeti Alımına Ait Sözleşme" düzenlendiği, sözleşmenin konusu olan muayene hizmetini şirketinize hizmet akdiyle bağlı olmayan hekimden aldığınız belirtilerek, hekim tarafından verilen hizmetin işgücü temin hizmeti olarak mı yoksa sağlık hizmeti olarak mı değerlendirileceği, hekim tarafından şirketiniz*

adına düzenlenen serbest meslek makbuzunda hangi oranda Katma Değer Vergisi uygulanacağı ve verilen hizmetin işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilmesi halinde tevkifat yapıp yapılmayacağı, ayrıca şirketinizce belediye başkanlığına düzenlenecek olan faturada hangi oranda Katma Değer Vergisi uygulanacağı konusunda bilgi verilmesinin istenildiği anlaşılmaktadır.”

“Konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalara 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı RG’de yayımlanarak 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğinin “I/C-2.1.3.2.5.İşgücü Temin Hizmetleri” başlıklı bölümünde; “Gerçek veya tüzel kişiler, faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin olarak ihtiyaç duydukları işgücünü, kendilerine hizmet akdi ile bağlı ücretli statüsünde hizmet erbabı çalıştırarak temin etmek yerine, alt işverenlerden veya bu alanda ya da başka alanlarda faaliyette bulunan diğer kişi, kurum, kuruluş veya organizasyonlardan temin etmektedirler. Bu tür hizmetler, esas itibarıyla, temin edilen elemanların, hizmeti alan işletmenin bilfiil sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılabilmesinin mümkün bulunduğu durumlarda tevkifat kapsamına girmektedir.”

“Bu şekilde ortaya çıkan hizmetlerde aşağıdaki şartların varlığı halinde tevkifat uygulanır:”

“- Temin edilen elemanların, hizmeti alana ücretli statüsünde hizmet akdiyle bağlı olmaması gerekmektedir.”

“ -Temin edilen elemanların, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gerekmektedir. Elemanların işletmenin mal ve hizmet üretimi safhalarından herhangi birinde çalıştırılması halinde, sevk, idare ve kontrolün hizmeti alan işletmede olduğu kabul edilir.”

“Dolayısıyla işgücü temin hizmetinin varlığının tespitinde; hizmetin ifasında kullanılan elemanların işgücü temin hizmetini veren firmanın bünyesinde bulunması ve ona hizmet akdiyle bağlı olması, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gibi karineler göz önünde bulundurulur, bu hususların varlığı, taraflar arasında bir sözleşme yapılmışsa bu sözleşmedeki hükümler veya sözleşmeye bağlı teknik şartnamedeki açıklamalar da dikkate alınarak tespit edilir.”

“İşgücü temin hizmeti veren mükellefin, söz konusu hizmeti bir başka mükelleften temin ettiği elemanları kullanarak sunması halinde, sadece kendisine verilen işgücü temin hizmetinde

tevkifat uygulanır." açıklamalarına yer verilmiştir. Aynı Kanunun 28 inci maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan, mal teslimi ve hizmet ifalarına uygulanacak KDV oranlarının belirlendiği 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Kararname eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8, bu listeler dışındaki vergiye tabi işlemler için ise %18 olarak tespit edilmiştir.”

“Söz konusu Kararname eki (II) sayılı listenin (B) “Diğer Mal ve Hizmetler” başlıklı bölümünün 21 inci sırası uyarınca “İlgili Bakanlıklar ya da kanunlarla izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil), ambulans hizmetleri” % 8 oranında KDV’ye tabi bulunmaktadır.”

“Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; Şirketiniz ile ... Belediyesi Sağlık İşleri Müdürlüğü arasında düzenlenen sözleşme kapsamındaki hizmete ilişkin Şirketinizce Belediye Başkanlığına düzenlenecek faturada genel oranda (%18) KDV hesaplanması gerekmektedir. Söz konusu hizmet, Şirketiniz bünyesinde bulunan personel tarafından sunulmadığından tevkifata tabi tutulmayacaktır. Öte yandan, serbest meslek erbabı doktor tarafından Belediye binasında verilen sağlık hizmeti nedeniyle Şirketinize düzenlenecek serbest meslek makbuzunda % 18 oranında KDV hesaplanması ve bu hesaplanan KDV'nin de tevkifata tabi tutulmaması gerekmektedir.” görüşlerine yer verilmiştir.¹⁴²

Günümüzde özel hastanelerin ameliyat, kanser tedavisi ve benzeri ağır sorumluluk doğabilecek sağlık hizmetlerinde sorumluluktan kaçmak için hekimlere şirket kurdurmaya zorlamaları çok gündemdedir. Hekimlerin özel hastanelerde çalışmak için şirket kurmaları özel hastaneler tarafından çoğunlukla zorunlu tutulmaktadır. Hekimlerin özel hastanelerde yaptıkları işlemleri kurdukları şirket üzerinden yapabilmektedirler. Burada unutulmaması gereken husus; Özel Hastaneler Yönetmeliği Madde 10’dur.

Özel Hastaneler Yönetmeliği Madde 10 “Bina durumu”: “... Özel hastanenin tıbbi hizmet birimleri; tıbbi hizmeti engelleyecek tarzda ve hastane binasından veya bina kompleksinden ayrı yerde tesis edilemez.”

“Özel Hastaneler, müstakil binada faaliyet gösterir. Binanın hastane olarak kullanılan kısmında, hiçbir surette başka amaca yönelik işyeri bulunamaz ve hastane içerisindeki bir

¹⁴² Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 01/10/2015 tarih ve 45404237-130[I-15-194]-202 sayılı Özelge

bölüm, başka bir amaçla faaliyet göstermek üzere üçüncü kişilere kiralanamaz veya herhangi bir şekilde devredilemez.”

“Hastane personeline, hasta ve hasta yakınlarına hizmet vermek üzere kurulan kafeterya, kantin, çiçekçi, berber, lostra gibi birimler işletilebilir veya bunların işletilmesi için hizmet satın alınabilir veyahut bu hizmetler başkalarına gördürülebilir. Bu türden kısımlar, tıbbî hizmet birimlerinin bulunduğu yerler ile hasta tedavi ve istirahatini engelleyecek yerlerde kurulamaz.” Olarak belirtilmiştir.¹⁴³

Yani Özel Hastanede çalışmak için şirket kurmasının zorunluluk olarak önüne getirildiğini iddia eden hekimin Özel Hastanenin müstakil binada faaliyet gösterdiğini, binanın hastane olarak kullanılan kısmında, hiçbir surette başka amaca yönelik işyeri bulunamayacağını ve hastane içerisindeki bir bölüm, başka bir amaçla faaliyet göstermek üzere üçüncü kişilere kiralanamayacağını veya herhangi bir şekilde devredilemeyeceğini unutmaması gerekir. Yani hekim şirket kurmuş olsa bile; Özel Hastanede ameliyat yapamaz, bir kiralama işleminde bulunamaz. Özel Hastanede hekime şirket kurdurarak ilgili şirkete kiralama yaptırdığı için hiçbir şekilde sorumluluktan kaçamaz. Zaten usul olarak kiralama yapamayacağı ameliyathane gibi bir bölümü kiralamış olmaktadır.

3.3.3. Kamu Hastanelerinde Çalışan Hekimler

GVK kapsamında, kamu hastanelerinde çalışan hekimler de diğer ücretli çalışanlar gibi gelir vergisine tabidir. Vergi matrahı, brüt ücretleri üzerinden hesaplanır. Ayrıca kamu hastanelerinde çalışan hekimler, emeklilik primleri de dahil olmak üzere Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından belirlenen primleri ödemekle yükümlüdürler.

Hekimin sadece kamu hastanesinde çalışması halinde devlet memuru olarak 657 sayılı DMK’a tabi olacağı açıktır. Bu kapsamda elde ettiği gelir, GVK kapsamında ücret olarak değerlendirilir.

Hekimin hem kamu hastanesinde hem de muayenehanesi olması durumunda kamu hastanesinde ücret geliri elde edeceği, muayenehanesinde elde ettiği kazancın ise serbest meslek kazancı olarak değerlendirileceği malumdur. Aynı durumda muayenehanesinin şirket

¹⁴³ Özel Hastaneler Yönetmeliği, Md. 10

kapsamında kurularak sağlık hizmeti veren bir yer olması halinde ise elde edeceği gelir, ticari kazançtır.

Türk Ticaret Kanunu(TTK) Madde 13 Tacir tanımını yapmıştır. Bu madde kapsamında “(1) Bir ticari işletmeyi, kısmen de olsa, kendi adına işleten kişiye tacir denir. (2) Bir ticari işletmeyi kurup açtığını, sirküler, gazete, radyo, televizyon ve diğer ilan araçlarıyla halka bildirmiş veya işletmesini ticaret siciline tescil ettirerek durumu ilan etmiş olan kimse, fiilen işletmeye başlamamış olsa bile tacir sayılır.” Şeklinde tanımlanmıştır. Aynı kanunun 15.maddesinde Esnaf ise “(1) İster gezici olsun ister bir dükkânda veya bir sokağın belirli yerlerinde sabit bulunsun, ekonomik faaliyeti sermayesinden fazla bedenî çalışmasına dayanan ve geliri 11 inci maddenin ikinci fıkrası uyarınca çıkarılacak kararnamede gösterilen sınırı aşmayan ve sanat veya ticaretle uğraşan kişi esnaftır.” Şeklinde tanımlanmıştır.¹⁴⁴

İlgili maddeler kapsamında bir belirleme yapılması amacıyla “ticari işletme” nedir buna bakmamız gerekir. TTK 11.Madde kapsamında; “(1) Ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir.”¹⁴⁵

Bu kapsamda hekimlerin açtıkları muayenehanelerin TTK’daki ticari işletme kavramı kapsamında değildir; çünkü ticaret siciline kaydedilmeleri söz konusu değildir.

Zaten kanun metninde de görüldüğü üzere; tacir sıfatı değerlendirilmesi; ticari işletmeye bağlanmıştır. Muayenehanenin ticari işletme tanımına uygun olmaması sebebi ile muayenehanesi bulunan ya da evinde hasta bakan hekimin tacir sayılması olası değildir.

Muayenehane açan kamu görevlisi hekimin, muayenehane faaliyeti nedeniyle gelir elde ediyor olması, bu kapsamda vergi mükellefi olması hekimi tek başına tacir ya da esnaf tanımına sokmaz. Çünkü tacir ve esnaf kavramları başlı başına teknik ve hukuksal kavramlar olarak; olma koşulları açısından da açık bir şekilde sınırlarıyla TTK’da gösterilmiştir.

Bunun yanında kamu görevlisi hekimlerin mesai sonrası çalışmaları sadece muayenehane açmaları ile sınırlı değildir.

¹⁴⁴ TTK, Md. 13,15

¹⁴⁵ TTK, Md. 11

Danıştay kararı ile;¹⁴⁶ 5947 sayılı Üniversite ve Sağlık Personelinin Tam Gün Çalışmasına ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 7.madde ile 12.madde 2.fıkrasındaki bentlerden yalnızca birinde sayılan kurum ve kuruluşlarda çalışmaları ve serbest mesleklerini de yapabilmeleri konusundaki kısıtlayıcı düzenleme iptal etmiştir. Böylece hekimlerin özel muayenehane açabilmelerinin yanı sıra, kamu veya özel sağlık kurum ve kuruluşlarında aynı zamanda çalışabilmeleri mümkün hale gelmiştir. Kamuda çalışan hekimlerin mesleklerini serbest olarak yapabilmeleri;

- Belli koşullar altında 2368 sayılı Sağlık Personelinin Tazminat ve Çalışma Esaslarına Dair Kanun yasayla sağlanmış iken,
- Sonrasında kamuda çalışan hekimlerin muayenehane açma serbestisi 5947 sayılı Üniversite Ve Sağlık Personelinin Tam Gün Çalışmasına Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile kaldırılmıştır.
- Sonrasında ise bu defa 1219 sayılı Tababet Ve Şuabatı San'atlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun'un 12. maddesinde yapılan değişiklikle sınırlandırarak yasaklayan ibare iptal edildiğinden, maddeyle getirilen kamuda veya SGK ile anlaşması bulunan kurum ve kuruluşlarda çalışan hekimlerin özel muayenehane açmak suretiyle mesleklerini serbest olarak da yapmaları hususuna ilişkin yasak kalkmıştır.

Maddedeki “bentlerden yalnızca birindeki” (kamu veya özel sağlık kurum ve kuruluşlarından birinde) ibaresinin iptali ile kamuda çalışan hekimlerin özel muayenehane açmalarını yasaklayan bir hüküm kalmadığı gibi, hekimlerin, maddenin ikinci fıkrasının bentlerinde sayılan kurum ve kuruluşların hepsinde çalışmaları ve özel muayenehane de açmaları hukuken mümkün hale gelmiştir.

Buradaki diğer önemli ayrım ise; Yüksek Danıştay Dairesi tarafından alınmıştır. Yüksek Danıştay Dairesi, aynı kararında hekimleri öğretim üyesi hekimler ile kamuda çalışan hekimler olarak ayırmış ve kamuda çalışan (öğretim üyesi olmayan) hekimlerin muayenehane açabileceklerine ama özel sağlık kuruluşlarında çalışamayacaklarına karar vermiştir.

Sonrasında ise, 650 sayılı KHK çıkartılarak hekimlerin çalışma düzenine ilişkin yeni kurallar getirilmiş ve 657 sayılı DMK'nın 28. Maddesine aşağıdaki fıkra eklenmiştir:

¹⁴⁶ Danıştay 5. D., E.2010/4406 – K.2011/1696, 06.04.2011.

“MADDE 28- ... Memurlar, meslekî faaliyette veya serbest meslek icrasında bulunmak üzere ofis, büro, muayenehane ve benzeri yerler açamaz; gerçek kişilere, özel hukuk tüzel kişilerine veya kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına ait herhangi bir işyerinde veya vakıf üniversitelerinde çalışamaz.”

Bu maddeye dayanarak 657 sayılı DMK kapsamındaki memurların ikinci görev yasağı bulunmaktaydı. Bu durumun tek istisnası öğretmenler olup; öğretmenlerin hem branş öğretmeni olması hem de aynı okulda okul müdürü ve benzeri ikinci görevi yapabilmesiydi. Burada devlet, özellikle köy okullarındaki tek öğretmen bulunma durumunu göz önüne alarak onlara bir istisna getirmişti. Geri kalan 657 sayılı DMK kapsamındaki memurların yani bizi ilgilendiren kısmıyla kamuda çalışan tüm kadrolu hekimlerin (657 sayılı DMK kapsamında devlet memuru sayılmaları sebebiyle) ikinci görev yasağı kapsamında bulunmaları söz konusuydu.

Ancak 650 sayılı KHK düzenlemesi ile¹⁴⁷ eklenen fıkra dava konusu edilmiş olup; Anayasa Mahkemesinin 18.07.2012 tarih ve E.2011/113 – K.2012/108 sayılı Kararı ile iptal edilmiştir. ¹⁴⁸Böylece 657 sayılı Kanuna eklenen ofis, büro, muayenehane ve benzeri yerler açma yasağı yürürlükten kaldırılmıştır.

Sonuç olarak,

- Öğretim üyesi hekimlerin üniversitedeki tam gün mesailerinden sonra muayenehane açmaları ya da 1219 sayılı Kanunun 12. maddesinde sayılan özel sağlık kuruluşlarında çalışmaları mümkün iken;
- Öğretim üyeleri dışında kamuda çalışan hekimlerin tam gün mesailerinden sonra sadece muayenehane açmaları mümkün olup; bu hekimlerin 1219 sayılı Kanunun 12. maddesinde sayılan özel sağlık kuruluşlarında çalışmaları mümkün değildir.

Disiplin Hukuku Açısından Sorumluluk

Kanun metnine atıf yapmak gerekirse; 657 sayılı DMK’nın 28. maddesi, memurlara “ticaret ve diğer kazanç getirici faaliyetlerde bulunma yasağı” getirmektedir. İlgili madde kapsamında memurlar TTK’a göre (Tacir) veya (Esnaf) sayılmalarını gerektirecek bir faaliyette bulunamazlar. Bu kanun hükümleri kapsamında memurların; tacir ya da esnaf sayılmalarını gerektiren faaliyetlerde bulunmaları, ticaret ve sanayi müesseselerinde görev almaları, ticari

¹⁴⁷ 650 sayılı KHK

¹⁴⁸ Anayasa Mahkemesinin 18.07.2012 tarih ve E.2011/113 – K.2012/108 sayılı Kararı

şirketlerde ortak veya komandit şirkette komandite ortak olmaları ve mesleki ya da serbest faaliyette bulunmak üzere ofis vb. yer açmaları yasaklanmıştır. Burada kanun gereği memurların, sadece kollektif şirketlerde ortak veya komandite ortak olmaları (Görevli oldukları kurumların iştiraklerinde kurumlarını temsilen alacakları görevler hariç) yasaklanmıştır. Ancak memurların limited şirketlere ve anonim şirketlere ortak olmaları yasaklanmamıştır. Burada devlet tarafından amaçlanan husus; memurların kendi üzerine şahıs şirketi ile sınırsız sorumluluk altına girmeleri halinde ekonomik olarak zarar etmelerini engellemek ve bu yolla memurun düzenli, verimli çalışmasını sağlamaktır. Bu amaç ile; limited şirketlere ve anonim şirketlere ortak olmaları yasaklanmamıştır ancak ilgili şirketlerin yönetim mekanizmasında yer almamaları koşul olarak konmuştur. Yani aslında memurlar için yasak olan şey bu şirketlerin yönetiminde yer almaları ve yönetim faaliyeti icra etmeleridir.

Hekimlerin hastane zoruyla ve/veya kendi istekleriyle Ltd. Şti. ya da A.Ş. şeklinde kurulan şirketlere ortak olması bu şartlar altında mümkün iken, uygulamada zaten doğrudan hekimlik faaliyeti kapsamında yönetim faaliyetini icra etmesi dolayısıyla olayın doğrudan hekimlik faaliyeti göstermek olduğu aşikardır. Bu da kamu görevlisi için DMK’a aykırı işlem yürüttüğü ve disiplin hükümlerinin bu hekimler için uygulanması gerekliliği sonucunu doğurmaktadır.

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu’nun 29.11.2007 tarihli, E. 2004/762,K. 2007/2427 sayılı kararında¹⁴⁹ özetle; hekimlik meslek mensubu olup,

- Aynı zamanda kamu görevlisi olan hekimlerin bağlı olduğu kamu tüzel kişiliğine karşı,
- Mesleğini serbest icra eden hekimlerin ise kendi meslek kuruluşuna karşı,

disiplin hukuku açısından sorumlu olduğu, şeklinde kesin bir sonuca ulaşılmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir. Disiplin hukuku açısından kime karşı sorumlu olduğunun “*disiplin hukuku bakımından önemli olanın, disiplin cezasına konu eylemin ağırlıklı olarak hangi görevden kaynaklandığının tespiti*” olduğu belirtilmiştir. Bu karara göre, bir Devlet Hastanesinde doktor olan davacı hekimin eylemi nedeniyle davalı Türk Tabipleri Birliği tarafından soruşturulup sonucuna göre ceza verilmesinin tabii olduğu, ifade edilmektedir.

¹⁴⁹ Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu’nun 29.11.2007 tarihli, E. 2004/762,K. 2007/2427 sayılı kararı

Kamuda çalışan hekimlerin “konusu disiplin suçu oluşturan eylemlerinde”, ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının kendi disiplin yönetmeliklerinde yazan disiplin hükümlerinin, kendi disiplin amirleri veya kurulları tarafından ilgili hekimlere tatbik edilmesi genel uygulamadır. Ancak bunun yanında Danıştay’ın değişen içtihadına göre Tabip Odaları ve Türk Tabipleri Birliği Onur Kurulu tarafından, kamuda çalışan hekimlere disiplin cezası verilmesinin önü açılmıştır. Danıştay’ın yeni yaklaşımı sonucu; kamuda çalışan hekimlerin hekimlik mesleğinden kaynaklanan ve disiplin cezasını gerektiren fiilleri nedeniyle hem meslek örgütleri tarafından, hem de kendi disiplin amirleri ve kurulları tarafından ayrı ayrı cezalandırılmaları durumu ortaya çıkmıştır. Bu da ilgili hekimlik faaliyetindeki hataların değerlendirilmesinde mesleği hekim olanların değerlendirilmesi gereken özellikli konular açısından doğru bir uygulama olmuştur.

İlgili yetki; kamu kurumlarının, Tabip Odaları tarafından kendi bünyelerinde çalışan hekimlere verilen disiplin cezalarının “ilgili hekimin kamusal görevinden mi, yoksa mesleki ve deontolojik yükümlülüklerinden mi kaynaklandığı” konusunda değerlendirme yapmalarını engelleyen bir husus değildir. Bu durumun yeni idari davalara yol açacaktır. Mesela; Tabip Odaları ve Türk Tabipleri Birliği Onur Kurulu tarafından kamuda çalışan hekimlere bir disiplin cezası olarak verilen “geçici olarak meslekten alıkoyma” cezası ile “oda bölgesinde çalışmanın yasaklanması” cezalarına kamu kurum ve kuruluşlarınca iştirak edilmediği takdirde hali hazırda konunun idari yargı mercilerince çözüme kavuşturulmasından başka bir seçenek bulunmamaktadır. Bu kapsamda doktorun çalışmaya devam edip etmeyeceği yönünde belirsizlik doğmaktadır.

Buradaki sorun, hekimlerin ifa ettikleri “kamu görevi” ile “mesleki etik ilkeler”, hekimlerin yürüttükleri “idari görevler hariç” iç içe olmasından kaynaklıdır. Örneklendirmek gerekirse; hekimin hastasına gereken özeni göstermemesi ve bu ilgisizliğin sonucunda, hastanın tedavisinin aksaması ve hastanın mağdur olması olayının gerçekleştiğini düşünelim. Bu örnek olayda hekimin hem mevcut mevzuat çerçevesinde kendisine verilen kamusal bir görevi yapmaması, hem de deontolojik¹⁵⁰ olarak hastaya karşı dikkat ve özen borcunu yerine getirmemesi fiilleri iç içe geçmiştir. Kamuda çalışan hekimin yürüttüğü kamu görevinin niteliği ve sınırları dışında kalan, yani hekimlik faaliyeti ağırlığı kapsamında “etik ilkelerin daha fazla ön plana çıktığı” hususlarda; örneğin, “tıbben geçerliliği ispatlanmamış, bilimsel olarak genel

¹⁵⁰ Deontolojik tanımı; Mesleklerin ahlaki değerleri ve etik kuralları ne ölçüde yerine yetirdiği hakkında inceleme yapan bir bilim dalıdır.

kabul görmemiş tedavi yöntemlerine hastaları özendirme” veya “hastalara çıkar sağlama amaçlı yanıltıcı bilgi verme” gibi hususların, hekimlerin meslek örgütleri tarafından da ele alınması normaldir.



4. BÖLÜM HEKİMLİK FAALİYETLERİNİN TÜRK VERGİ MEVZUATI YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİNE İLİŞKİN ARAŞTIRMALAR

4.1. Araştırmanın Amacı

Vergiye tabi kazanç türleri çok çeşitlidir. Bu kazançlar ülkemizde belli sınıflandırmalara tabi tutulmuşlardır. Bu sınıflandırmaları yaparken, kazancın konusu, elde edilme şekli, kazanç elde etmek için konulan sermayenin türü gibi hususlar dikkate alınır. Bazı durumlarda ise elde edilen kazanç türünün tespiti, diğer kazançlarla benzer noktaların olması sebebiyle zor olabilmektedir. Bu zorluğu aşmak, kazancın nasıl tanımlandığına, nasıl elde edildiğine ve nasıl tarif edildiğine bağlıdır. Serbest meslek kazançları içerisinde değerlendirilmesi gereken hekim kazançları konusu da ticari kazanç veya ücret geliri kazançlarıyla yer yer benzerlikler taşımaktadır. Mesela; ticari kazanç elde eden bir şahıs ya da kurum için faaliyetler ağırlıklı olarak işletmeye konulan parasal ya da parayla ifade edilebilen sermayeye dayanılarak yürütülür. Ticari kazançta elde edilen gelirin tamamına yakını parasal sermayeye dayalıdır. Serbest meslek faaliyetinde de ortada bir sermaye vardır. Ancak bu sermaye daha çok beşerî sermayeden oluşur. Bu kazanç türünde kişinin sermayeden daha ziyade şahsi mesai, ilmi ya da mesleki bilgisini kullanması ön plandadır. Bu nedenle, yürütülen faaliyette kişinin mesleki bilgisini ön planda tutması, bu faaliyeti ticari kazançtan ayıran en önemli noktalardan biridir.

Hekimlerin kazancının bahse konu kazanç türlerine olan benzerlikleri nedeniyle, bazı ülkelerde bu kazanç türü ticari kazanç olarak tanımlanmış bazı ülkelerde ise kazancın bir kısmı sermaye geliri kalan kısmı emek geliri olarak değerlendirilmiştir. Ülkemizin de içinde bulunduğu diğer bir kısım ülkelerde ise serbest meslek faaliyeti ticari kazançtan ve emek gelirinden bağımsız olarak ayrı bir vergilendirme rejimine tabidir.

Belirtilen sebeplerden dolayı hekimlik faaliyetlerinin vergilendirilmesi konusunda yaşanan sorunlara değinilecek olup çözüm önerileri sunularak konuya açıklık getirilmesi bu araştırmanın amacını oluşturmaktadır.

4.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırma kapsamında incelenmek istenen konu Türk Vergi Sisteminde hekimlerin vergilendirilmesi konusudur. Bu sebeple araştırmanın ana konusunu ve kapsamını hekimlik faaliyetlerinin vergilendirilmesi ve bu konuda yaşanan sorunlara çözüm getirilmesi

oluşturmaktadır. Araştırma kapsamında; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 135’inci maddesine göre vergi incelemesi yapmaya haiz kişilerin uygulamalarda karşılaştığı vaka analizlerinin KVKK kapsamında değerlendirilmesi ele alınmıştır.

4.3. Araştırmanın Önemi

Araştırmanın önemi, literatür kapsamında uygulama olarak ilk defa ele alınmasıdır.

4.4. Araştırmanın Yöntemi

Bu araştırmada yöntem olarak nitel araştırmalardan metin/doküman analizi yönteminden faydalanılacaktır. Bu sayede Türk Vergi Sisteminde hekimlerin vergilendirilmesi konusuyla ilgili yapılan gözlem ve görüşmeler ile ulaşılan dokümanlarının sistemli bir şekilde analiz edilmesi yöntemi kullanılmıştır.

4.5. Araştırmanın Kısıtları

Araştırmanın kısıtlarını, vergi mevzuatındaki gizlilik esasları ile KVKK kapsamında dikkat edilmesi gereken kişisel verilerin gizliliği dikkate alınarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 135’inci maddesine göre vergi incelemesi yapmaya haiz kişilerin incelemelerinde yapılan gözlem ve görüşmeler ile ulaşılan dokümanların objektif olarak değerlendirilmesi oluşturmaktadır. Bu kapsamda evraklar, belgeler, yazılar gizli tutulmuştur.

4.6. Araştırmaya İlişkin Örnek Uygulamalar

4.6.1. 193 Sayılı GVK ve 5520 Sayılı KVK Yönünden Gelirin Toplanması Örnekleri

4.6.1.1. 193 Sayılı GVK Madde 18 Uygulanmasına Yönelik Örnek:

Psikiyatri hekimi olan Bayan (A) aynı zamanda bir televizyon kanalında gerçek hikayelerden uyarlandığı iddiası taşıyan haftalık yayınlanan bir dizinin senaryo yazarlığına karşılık, 2022 yılından 1.000.000,00 TL kazanç elde etmiştir. Hekim (A)’ya yapılan ödemeler üzerinden GVK’nın 94’üncü maddesi uyarınca %17 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır. Tevkifat tutarı $[(1.000.000,00 \times 0,17)=]$ 170.000,00 TL’dir.

Hekim (A)’nın yazdığı senaryo, 5846 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığınca eser olarak kayıt-tescil edilmiştir.

Hekim (A)'nın yazdığı senaryo karşılığında elde ettiği 1.000.000,00 TL'lik kazanç, GVK Madde 103'de bahsedilen tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2022 yılı için 880.000,00 TL) aştığından, Hekim (A) GVK Madde 18'deki gelir vergisi istisnasından yararlanamayacak ve bu kazancını yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edecektir. Ayrıca tevkif suretiyle ödediği vergileri beyanname üzerinde hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

4.6.1.2. 193 Sayılı GVK Madde 18, Madde 68 ve Madde 89 Uygulanmasına Yönelik Örnek:

Hekim (A), hekimlik faaliyetleri yanında şarkıları ile ön plana çıkmaktadır. Kendisine ait söz ve beste çalışmaları yapan Hekim (A), 2021 yılı içinde (M) A.Ş.'ye sattığı besteler karşılığında 912.500,00 TL hasılat elde etmiştir. (M) A.Ş. tarafından Hekim (A)'ya yapılan ödemeler üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca %17 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır. Tevkifat tutarı $[(912.500,00 \times 0,17)=]$ 155.125,00 TL'dir.

Bunun yanında Hekim (A)'nın bu faaliyeti ile ilgili olarak yapmış olduğu ve tevsik edebildiği giderleri toplamı 87.500,00 TL'dir. Bunun yanında eğitim harcaması olarak da 62.500,00 TL'lik bir harcaması mevcuttur.

Hekim (A)'nın, yaptığı söz ve beste çalışmaları 5846 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığına eser olarak kayıt-tescil edilmiştir.

Hekim (A)'nın, yaptığı söz ve beste çalışmaları GVK Madde 18 kapsamında eser kapsamında değerlendirilse bile elde ettiği kazanç yılsonu itibarıyla $[(912.500,00 - 87.500,00)=]$ 825.000,00 TL, aynı kanunun 103.maddesinde yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2021 yılı için 650.000,00 TL) aştığından söz konusu istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

Bu kapsamda Hekim (A)'nın beyanı aşağıdaki gibidir;

Gayrisafi Hasılat Toplamı	912.500,00
İndirilecek Gider Toplamı	87.500,00
Beyan Edilecek Serbest Meslek Kazancı (912.500,00 – 87.500,00)	825. 000,00
Eğitim Harcaması	62.500,00
Vergiye Tabi Gelir(Matrah) (825.000,00 – 62.500,00)	762.500,00

Hesaplanan Gelir Vergisi	247.737,50
Mahsup Edilecek Gelir Vergisi	155.125,00
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	92.612,50

4.6.1.3. 193 Sayılı GVK Maddeleri Kapsamında Gelirin Toplanması Uygulanmasına Yönelik Örnek-1:

Tam mükellef Hekim (A)'nın 2022 takvim yılına ilişkin faaliyet bilgileri aşağıdadır.

- Hekim (A) danışanına 2022 takvim yılında vermiş olduğu hekimlik hizmetinin karşılığında 01.01.2023 tarihinde brüt 3.750,00 TL tahsil etmiştir.
- Yine verdiği sağlık hizmeti kapsamında net 100.000,00 TL tahsil etmiş, söz konusu ödeme sırasında kendisinden toplam 25.000,00 TL gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.
- Danışanlarından biri parasının olmadığını söyleyerek verdiği sağlık hizmeti karşılığında Hekim (A) ticaretini yaptığı televizyonlardan bir tanesini vermiştir. Televizyonun VUK'un 267.Maddesinin birinci sırasına göre emsal bedelinin 6.250,00 TL olduğu tespit edilmiştir. Hekim (A) danışanına 7.812,50 TL tutarında serbest meslek makbuzu düzenlemiştir. Bu tutar üzerinden ticaret yapan danışan %20 oranında vergi kesintisi yapılmıştır.
- Danışanına 09.09.2018 tarihinde vermiş olduğu brüt 1.250 Euro tutarındaki sağlık hizmeti bedelini 25.09.2022 tarihinde döviz olarak tahsil edilmiştir. İlgili tutar danışanı tarafından 25.09.2022 tarihinde banka hesabına havale yapılmış olup; hekim ilgili tutarın yattığı bilgisini banka uygulaması iletilisinden görmüştür. Hizmet bedelinden gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır. (Merkez Bankası döviz alış kurları; 09.09.2018 tarihinde 1 Euro:3 TL ve 25.09.2022 tarihinde 1 Euro:7,5 TL'dir.)
- 2022 ve 2023 takvim yıllarında muayenehane kira bedeli olarak 18.750,00 TL'yi peşin ödemiştir.
- Elektrik, su ve ısınma giderleri olarak 6.250,00 TL ödemiştir.
- Türk Tabipler Odasına 2022 yılı için 1.500,00 TL aidat ödemiştir.
- Hekime gazetede yazmış olduğu köşe yazısı kapsamında net 1.037,50 TL telif ücreti yatırılmıştır. Kendisi bu ödeme üzerinden 212,50 TL gelir vergisi tevkifatı yapmıştır.

- Danışanlarından biri Hekim (A)'a karşı yanlış teşhis yaptığı gerekçesiyle dava açmıştır. Hekim (A) itibarını düşünerek davasından vazgeçmesi için, danışanına 6.250,00 TL tazminat ödemiştir.
- Hekim (A) amortisman listesine kayıtlı binek aracı için 5.000,00 TL yakıt, 1.250,00 TL motorlu taşıtlar vergisi ödemesi yapmıştır.

Çözüm:

Hekim (A) hekimlik faaliyetini ilmi ve mesleki bilgiye dayanan bir faaliyet kapsamında yaptığından ve faaliyetini işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına ilişkin yürüttüğünden elde ettiği kazanç serbest meslek kazancı olarak vergilendirilecektir.

GVK'nın 85'inci maddesine göre hekimler serbest meslek faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsa bile yıllık beyanname vermek zorundadırlar. Bu kapsamda Hekim (A)'nın kazançlarını maddeler halinde tespit edelim.

- Hekim (A) danışanına 2022 takvim yılında vermiş olduğu hekimlik hizmetinin karşılığında 01.01.2023 tarihinde brüt 3.750,00 TL tahsil ettiğinden ilgili tutar 2023 takvim yılının hasılatı olarak dikkate alınacaktır. Bu gelire ilişkin 2022 yılı beyannamesinde bir beyanda bulunulmayacaktır.
- Serbest meslek faaliyetine giren sağlık hizmeti kapsamında brüt 125.000,00 TL hasılat 2022 takvim yılının kazancı olarak dikkate alınacak, toplam 25.000,00 TL gelir vergisi beyanname üzerinden mahsup edilecektir.
- Danışanlarından biri parasının olmadığını söyleyerek verdiği sağlık hizmeti karşılığında Hekim (A) ticaretini yaptığı televizyonlardan bir tanesini vermiştir. Bu televizyon tahsil hükmünde olup; tespit edilen emsal bedeli 6.250,00 TL 2022 takvim yılının net hasılatı olarak dikkate alınacak, bu tutar brüte iblağ edilmek suretiyle bulunan 7.812,50 TL gayri safi hasılatı olacak ve 1.562,50 TL'lik tevkifat da gelir vergisi beyannamesi üzerinden mahsup edilecektir.
- Danışanına 09.09.2018 tarihinde vermiş olduğu brüt 1.250 Euro tutarındaki sağlık hizmeti bedelini 25.09.2022 tarihinde döviz olarak tahsil edildiğinden söz konusu hizmetin bedeli 2022 takvim yılının hasılatı olarak dikkate alınacaktır. Döviz olarak tahsil edilen tutar tahsil edildiği günün Merkez Bankası döviz alış kuru ile TL'ye çevrilecektir. Bu durumda söz konusu hizmet nedeniyle 2022 takvim yılında gayri

safi hasılat olarak dikkate alınacak tutar $[(1.250 \text{ Euro} \times 7,5)=]$ 9.375,00 TL ve yıllık beyanname üzerinden mahsup edilecek vergi tutarı da $[(9.375,00 \times 0,20)=]$ 1.875,00 TL olacaktır.

- 2022 ve 2023 takvim yıllarında muayenehane kira bedeli olarak 18.750,00 TL'yi peşin ödemiştir. Ayrıca elektrik, su ve ısınma giderleri olarak 6.250,00 TL ödemiştir. Serbest meslek kazanç tespiti tahsil esasına bağlanmıştır. Aynı şekilde bu kapsamda yapılan faaliyet giderleri niteliğindeki giderlerde de fiilen ödeme şartı vardır. İlgili giderler fiilen ödendiği takvim yılında indirim konusu yapılacaktır. Bu nedenle 2022 takvim yılında peşin olarak ödenen 2022,2023 kira bedelinin tamamı 2022 takvim yılında gider olarak dikkate alınacaktır. Toplamda genel gider olarak dikkate alınacak tutar $[(18.750,00 + 6.250,00)=]$ 25.000,00 TL olmaktadır.
- Türk Tabipler Odasına 2022 yılı için 1.500,00 TL aidat ödemiştir. Hekim için mesleki teşekkül olan ve üyeliği zorunlu olan bu birime ödenen aidat GVK 68.Maddenin birinci fıkrasının 8 numaralı bendi kapsamında gider olarak dikkate alınacaktır.
- Hekime gazetede yazmış olduğu köşe yazısı kapsamında brüt 1.250,00 TL telif ücreti 2022 yılı için belirtilen 880.000,00 TL'lik sınırı geçmediği için bu kazanç GVK 18.Maddesi gereğince gelir vergisinden istisnadır. Hekim (A) tarafından elde edilen telif ücreti beyannameye dahil edilmeyecek olup tevkif suretiyle yapılan vergilendirme nihai vergilendirme olacaktır.
- Hekim (A)'a karşı yanlış teşhis yaptığı gerekçesiyle açılan dava için ödenen 6.250,00 TL tazminat, GVK Madde 68 birinci fıkra 10 numaralı bent kapsamında mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminat hükmünde olup; gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak dava sonucu beklenmeksizin ödenen 6.250,00 TL tutar sulh ödemesi olması sebebiyle gider olarak dikkate alınamayacaktır.
- Envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderlerinin kazancın tespitinde dikkate alınabileceği GVK 68.Madde birinci fıkranın 5 numaralı bendinde geçmektedir. Bunun yanında 7194 sayılı Kanun'un 14'üncü maddesi ile 5 numaralı bende eklenen parantez içi hükümle birlikte binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Yine 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14.Maddesine göre Hekim (A) ödediği 1.250,00 TL motorlu taşıtlar vergisi tutarını gider olarak dikkate alamaz.

Tüm bu açıklamalar sonucunda Hekim (A)'nın 2022 takvim yılına ilişkin kazancı aşağıdaki gibi hesaplanmalıdır.

Toplam Hasılat	142.187,50	
-Sağlık Hizmeti-1	125.000,00	
-Euro ile verilen Sağlık Hizmeti	9.375,00	
-TV karşılığı verilen Sağlık Hizmeti	7.812,50	
Toplam Giderler	28.750,00	
-Kira, Elektrik, Su ve Doğalgaz Giderleri	25.000,00	
-Mesleki Teşekküle Ödenen Aidat	1.500,00	
-Taşıt için Katlanılan Gider	3.500,00	
Beyan Edilecek Serbest Meslek Kazanç Tutarı [(142.187,50 - 28.750,00)=]	113.437,50	

Hekim (A)'nın 2022 takvim yılı gelir vergisi beyannamesi aşağıdaki gibi düzenlenecektir.

Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	113.437,50	
Hesaplanan Gelir Vergisi	24.128,12	
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	28.437,50	
- Sağlık Hizmeti-1 Nedeniyle Kesilen Vergi	25.000,00	
- Euro ile verilen Sağlık Hizmeti Nedeniyle Kesilen Vergi	1.875,00	
- TV karşılığı verilen Sağlık Hizmeti Nedeniyle Kesilen Vergi	1.562,50	
İadesi Gereken Gelir Vergisi	4.309,38	

4.6.1.4. 193 Sayılı GVK Maddeleri Kapsamında Gelirin Toplanması Uygulanmasına Yönelik Örnek-2:

Hekimlik faaliyetine bulunan tam mükellef Bay (A)'nın 2021 takvim yılında elde ettiği gelirler şöyledir;

- Bay (A) özel sağlık kuruluşunda çalışması sebebiyle tevkifata tabi tutulmuş 75.000,00 TL safi ücret geliri elde etmiştir.
- Özel muayenehanesi bulunan Bay (A) burada tevkifata tabi tutulmamış 45.000,00 TL hasılat elde etmiştir.
- Uluslararası üne sahip olan Bay (A) özel bir ameliyat için İtalya'ya giderek burada yaptığı ameliyat sebebiyle 15.000,00 TL gelir elde etmiştir.
- Muayenehanesinde kiracı olarak bulunan hekim, mülk sahibi ile kirada anlaşamamıştır. Ancak muayenehanesini tahliye etmesi karşılığında 28.500,00 TL gelir elde etmiş ve muayenehanesini boşaltmıştır.
- Japon hayranlığı bulunan hekim, Japonca öğrenmek amacıyla dil kursuna yazılmış ve belgelendirdiği 6.000,00 TL'lik harcama yapmıştır.
- 15.12.2015 tarihinde iktisap edilen tam mükellef kuruma ait ve BİST'te işlem gören hisse senedinin 14.05.2021 tarihinde satılmasından 52.500,00 TL kazanç elde etmiştir.
- Okula kayıt etmeleri için küçük çocuğunun okulundan istenen 1.500,00 TL ödemeyi okul aile birliğine bağış yapmıştır.
- Depremzedeler için Kızılay'a aynı bağış olarak değeri 3.750,00 TL olan battaniye göndermiştir.

Çözüm:

- GVK Madde 61'de ücret, tanımı yapılmıştır. Mükellefin işyerine bağlı olarak elde ettiği tevkifata tabi tutulmuş 75.000,00 TL gelir ücret kapsamında değerlendirilecektir. GVK Madde 86/1b gereği tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş 103.Maddedeki yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı (2021 takvim yılı için 650.000,00 TL, 2022 takvim yılı için 880.000,00 TL) aşmayan ücretler için yıllık beyanname verilmez, bu gelirler diğer gelirler için verilecek beyannameye dahil edilemez.

- Hekim (A)'ın özel muayenehanesi ve İtalya'ya giderek burada yaptığı ameliyat sebebiyle elde etmiştir olduğu kazanç GVK Madde 65 kapsamında serbest meslek kazancıdır. Hekim (A) tam mükellef olması sebebiyle; hem Türkiye içinde hem de Türkiye dışında (Örneğimiz için İtalya'da) elde ettiği kazanç ve iratları dolayısıyla vergilendirilecektir. GVK'nın 85.maddesine göre serbest meslek erbabı mesleki faaliyetlerinden kazanç elde etmemiş olsa bile yıllık beyanname vermek zorundadır. Bu sebeple; özel muayenehanede tevkifata tabi tutulmamış 45.000,00 TL hasılat, İtalya'ya giderek burada yaptığı ameliyat sebebiyle 15.000,00 TL gelir olmak üzere toplam 60.000,00 TL'lik serbest meslek kazancı her şartta beyan edilecektir.
- Hekimin muayenehanesini tahliye etmesi karşılığında elde ettiği 28.500,00 TL gelir GVK'nın 82.maddesinin birinci fıkrasının 3 numaralı bendine göre gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar arızı kazanç olarak vergilendirilecektir. Bu kapsamda elde edilen kazancın ise yine aynı kanun maddesi kapsamında 2021 yılında 43.000,00 TL'si istisna olacaktır. Yani hekimin tahliye etmesi karşılığında elde ettiği 28.500,00 TL gelir istisna tutarının altında kaldığı için GVK Md.86/1a kapsamı gereği beyan edilmeyecektir.
- Japonca öğrenmek amacıyla dil kursuna ödenen 6.000,00 TL'lik belgeli harcama GVK Md.89/2 kapsamında eğitim harcaması olarak değerlendirilecek ve ilgili madde kapsamında yapılan 6.000,00 TL'lik harcama, beyan edilen gelir toplamının %10'unun aşmamak üzere beyanname üzerinden indirilebilecektir.
- Hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar GVK'nın Mükerrer 80.maddesi 1 numaralı bendi kapsamında değer artışı kazancı kapsamında değerlendirilecektir. Ancak 01.01.2006 tarihinden sonra iktisap edilen hisse senetlerinin elden çıkarılmasında geçici 67.maddesi hükümleri uygulanmaktadır. Geçici 67.maddesi 1.fıkra gereği tam mükellef kurumlara ait olarak Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirlere hem tevkifat uygulanmayacak hem de bu gelirler beyan edilmeyecektir. Yani bu hisse senetlerinin elden çıkarılmasından elde edilen gelirler için GVK'nın Mükerrer 80.madde hükümleri de uygulanmayacaktır. Burada dikkate edilmesi gereken hisse senedinin iktisap edildiği tarih ve elde tutulduğu süredir.

- Okul aile birliğine ödeme yapan hekimin Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 25.01.2011 tarih ve 27 sayılı özelgesi kapsamında ilgili tutarı bağış kapsamında indirim konusu yapması mümkün değildir. Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 25.01.2011 tarih ve 27 sayılı özelgesi “Okul aile birliklerin GVK Md.89/4 ve GVK Md.89/5 bentlerinde sayılan kamu kurum ve kuruluşları arasında ve kamu yararına çalışan dernek veya Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıf kapsamında yer almadığından... Bu okul aile birliğine yapılan nakdi bağışın beyan edilen gelirinizden indirimi mümkün bulunmamaktadır.” Şeklindedir.
- Hekimin Kızılay’a yaptığı aynı bağış GVK Md.89/4 ve Md.89/11 kapsamında değerlendirilmelidir. GVK Md.89/11 kapsamında; Türkiye Kızılay Derneği ve Türkiye Yeşilay Cemiyeti’ne (iktisadi işletmeleri hariç) makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımların tamamı beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilecektir. Hekim tarafından ilgili bağışın aynı olarak yapılması GVK Md.89/11 hükmünden yararlanmasını engellemiştir. Bunun yanında aynı bağışlar GVK Md.89/4 kapsamında değerlendirildiğinde, beyan edilen gelirin %5’i ile sınırlı olarak indirilecektir. Beyan edilen gelirin %5’i aşması sebebiyle indirilemeyen bağışların izleyen yıllarda indirilmesi yani devri mümkün değildir.

Tam mükellef Hekim (A)’nın 2021 takvim yılı gelir vergisi beyannamesi aşağıdaki gibi düzenlenecektir.

Serbest Meslek Kazancı	60.000,00	
Beyan Edilen Gelir	60.000,00	
Diğer İndirimler	9.000,00	
-Eğitim Harcaması	6.000,00	
-Kızılay’a yapılan Bağış (%5)	3.000,00	
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	51.000,00	
Hesaplanan Gelir Vergisi	9.000,00	
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	9.000,00	

4.6.1.5. 193 Sayılı GVK Maddeleri Kapsamında Gelirin Toplanması Uygulanmasına Yönelik Örnek-3:

4.6.1.4. bölümde yer alan örnek olayın tamamının aynı olduğu varsayımı ile Hekim (A)'ın dar mükellef olmasına göre aynı örneği değerlendirilelim. Doğrudan çözüme geçelim.

Çözüm:

- GVK Madde 61'de ücret, tanımı yapılmıştır. Mükellefin işyerine bağlı olarak elde ettiği tevkifata tabi tutulmuş 75.000,00 TL geliri bulunuyordu; dar mükellefler tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan ücret gelirleri için GVK Md.86/2 kapsamında beyanname vermeyeceklerdir.
- Dar mükellef Hekim (A)'ın Türkiye'deki özel muayenehanesinde tevkifata tabi tutulmamış 45.000,00 TL hasılatı için GVK Md.85 ve GVK Md.86 kapsamında yıllık beyanname vermesi gerekir. İtalya'ya giderek burada yaptığı ameliyat sebebiyle 15.000,00 TL geliri için ise dar mükellef Hekim (A) GVK Md.6 kapsamında sadece Türkiye'de elde ettiği kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilecektir. Yani İtalya'ya giderek burada yaptığı ameliyat sebebiyle 15.000,00 TL olarak elde ettiği gelir, verginin konusuna girmeyecektir. Dar mükellef Hekim (A) sadece Türkiye'de elde ettiği 45.000,00 TL serbest meslek kazancını yıllık beyanname ile bildirecektir.
- Muayenehanesini tahliye etmesi karşılığında elde ettiği gelirin istisna olması kapsamında Hekim (A) için tam mükellef veya dar mükellef olması sebebiyle örnek 4'tekinden farklı bir durum oluşması söz konusu değildir.
- Hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlarda Geçici Md.67'in uygulanması açısından Hekim (A) için tam mükellef veya dar mükellef olması sebebiyle örnek 4'tekinden farklı bir durum oluşması söz konusu değildir. Burada yine dikkate edilmesi gereken hisse senedinin iktisap edildiği tarih ve elde tutulduğu süredir.
- Okul aile birliğine ödeme yapan Hekim (A) için tam mükellef veya dar mükellef olması sebebiyle örnek 4'tekinden farklı bir durum oluşması söz konusu değildir.
- Kızılay'a yaptığı aynı bağış kapsamında Hekim (A) için tam mükellef veya dar mükellef olması sebebiyle örnek 4'tekinden farklı bir durum oluşması söz konusu değildir.

Dar mükellef Hekim (A)'nın 2021 takvim yılı gelir vergisi beyannamesi aşağıdaki gibi düzenlenecektir.

Serbest Meslek Kazancı	45.000,00
Beyan Edilen Gelir	45.000,00
Diğer İndirimler	6.750,00
-Eğitim Harcaması	4.500,00
-Kızılay'a yapılan Bağış (%5)	2.250,00
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	38.250,00
Hesaplanan Gelir Vergisi	6.450,00
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	6.450,00

4.6.1.6. 193 Sayılı GVK Maddeleri Kapsamında Gelirin Toplanması Uygulanmasına Yönelik Örnek-4:

(A) Kollektif Şirketi sağlık hizmeti alanında faaliyet göstermek üzere Bayan (A) ve Bayan (B) tarafından kurulmuş olup, her iki ortak eşit sermaye payına sahiptir. (A) Kollektif Şirketi'nin 2022 takvim yılına ilişkin faaliyet bilgileri aşağıdaki gibidir.

- (A) Kollektif Şirketi vermiş olduğu sağlık hizmeti karşılığında 2022 takvim yılında brüt 250.000,00 TL hasılat elde etmiştir. Söz konusu hasılatın 25.000,00 TL gelir vergisi tevkifatı yapılmıştır.
- (A) Kollektif Şirketinin faaliyetini yürüttüğü muayenehane ortaklardan Bayan (A)'a aittir. Bayan (A), Bayan (B) ile bedelsiz kira sözleşmesi imzalamıştır. Bu nedenle Bayan (B) herhangi bir kira ödemesi yapmamaktadır. Söz konusu muayenehane yerinin emsal kira bedeli 2022 takvim yılı için 50.000,00 TL'dir. Bayan (A) kira ödemesi için götürü usul yöntemini seçmiştir.
- Muayenehaneye 2022 yılında 25.000,00 TL toplam elektrik, su ve doğalgaz gideri ödenmiştir.
- Mesleki yayınlar için 2.500,00 TL ödeme yapılmıştır.
- Muayenehanede bulunan demirbaşlar için 1.250,00 TL amortisman hesaplanmıştır.
- Bayan (A) çocuğu için yıllık olarak 15.000,00 TL, Bayan (B) ise çocuğu için yıllık olarak 12.500,00 TL özel okul ücreti ödemişlerdir.

- Bayan (A), dudaklarını beğenmediğini söyleyerek keşke daha dolgun dursalardı diye hekim arkadaşı Bayan (B) ile sohbet ederken, Bayan (B) gel hemen yapalım demiştir. Bunun üzerine Bayan (A)'a ayaküstü dolgu işlemi yapılmış ve dudakları istediği şekle getirilmiştir. Bu işlem karşılığında öğle yemeklerini Bayan (A) ısmarlamıştır.
- Bayan (A) Sosyal Güvenlik Kurumu'na 5.000,00 TL 4/B kapsamında prim ödemesinde bulunmuştur.
- Bayan (A) ilgili takvim yılında toplam 7.500,00 TL geçici vergi ödemiştir.

Çözüm:

(A) Kollektif Şirketi tarafından yapılan serbest meslek faaliyet neticesinde doğan kazançlar ortaklar arasında hisselerine düşen paylarda ortak Bayan (A) ve Bayan (B)'nin kendi serbest meslek kazançları olacaktır. Bu kapsamda;

- (A) Kollektif Şirketi tarafından tahsil edilen brüt 250.000,00 TL hasılat 2022 takvim yılının hasılatı olarak dikkate alınacaktır. Söz konusu hasılatı tevki edilecek vergiler ortaklar tarafından verilen gelir vergisi beyannamelerinde hisselerine düşen oranda mahsup edilecektir.
- (A) Kollektif Şirketi tahsil esaslı faaliyeti yürüttüğü muayenehane için kira ödemesinde bulunmadığından emsal kira bedelini gider olarak dikkate alamaz. Ancak Bayan (A)'nın GVK 73.Maddesi uyarınca emsal kira bedeli üzerinden gayrimenkul sermaye iradını beyan etmesi gerekmektedir. Yapılacak beyan esnasında kendi hissesine düşen emsal kira tutarı Bayan (A) tarafından aynı zamanda gider olarak dikkate alınabilecektir. Gider olarak dikkate alırken Bayan (A)'nın götürü gider yöntemini seçtiği ve götürü gider olarak %15 oranı uygulaması gerektiği unutulmamalıdır.
- (A) Kollektif Şirketi elektrik, su ve doğalgaz giderlerini ödediği için 25.000,00 TL'lik bu tutarı GVK Md.68/1 kapsamında gider olarak dikkate alabilecektir.
- (A) Kollektif Şirketi mesleki yayınlar için ödediği 2.500,00 TL'i GVK Md.68/6 kapsamında gider olarak dikkate alabilecektir.
- (A) Kollektif Şirketi muayenehanede bulunan demirbaşlar için 1.250,00 TL amortismanı GVK Md.68/4 uyarınca dikkate alabilecektir. Ayrıca ilgili tutar 2.000,00 TL altında olduğundan VUK Md.313 kapsamında da doğrudan gider olarak dikkate alınabilecektir.

- Bayan (A) ve Bayan (B) çocukları için ödedikleri eğitim harcamalarını GVK Md.89/2 bendindeki şartları taşıması halinde gelir vergisi beyannamelerinde ayrıca bildirerek indirebileceklerdir. Bu kapsamda özel okulların Kurumlar Vergisi mükellefi olması ve ödenen tutarların eğitim harcaması olması şartları sağlanmıştır. Bayan (A) ve Bayan (B) tarafından ayrı ayrı verilen beyannamelerde beyan edilen gelir çıkması halinde %10'lık kısmının beyanname üzerinden indirilebileceği unutulmamalıdır.
- Bayan (B)'in Bayan (A)'nın dudaklarına yaptığı dolgu işlemi;
Bayan (A) için öğlen ısmarlanan yemek tutarının gider yapılmasının değerlendirilmesi yönünden bakıldığında; ilgili sağlık harcamasının tedavi etme amacı taşıması sebebiyle GVK Md.89/2 kapsamında beyannameden indirilemeyeceği açıktır. Bayan (B) için ise; yenilen öğle yemeği inceleyen denetim elemanı tarafından her ne kadar tespiti çok zor olsa da; serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilmelidir. Katma Değer Vergisi kapsamında ise; %18 oranında dikkate alınmalıdır. Sorumuzda her hangi bir tutar verilmediğinden bilgi olarak geçilmiş olup; gelirin toplanmasında dikkate alınmayacaktır.
- Bayan (A) 4/B kapsamında ödediği 5.000,00 TL sigorta primini 110 seri no.lu GVK Genel Tebliği kapsamında yıllık gelir vergisi beyannamesi ekinde yer alan “Tablo-7. Serbest Meslek Kazançlarına İlişkin Bildirim” üzerinde kar olması halinde bu tutarlar sınırlı olarak indirebilecektir.
- Bayan (A) 2022 yılından ödediği 7.500,00 TL geçici vergiyi vereceği gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan gelir vergisinden mahsup edebilecektir.

(A) Kollektif Şirketi'nin bu açıklamalar kapsamında 2022 takvim yılı faaliyetine ilişkin kazanç dökümü aşağıdaki gibidir.

Toplam Hasılat	250.000,00	
-Sağlık Hizmeti	250.000,00	
Toplam Giderler	28.750,00	
- Elektrik, Su ve Doğalgaz Giderleri	25.000,00	
-Mesleki Yayınlar için Ödenen Bedel	2.500,00	
-Amortisman Tutarı	1.250,00	
Serbest Meslek Kazanç Tutarı	221.250,00	

[(250.000,00 – 28.750,00)=]		
Ortak Bayan (A)’nın Payın Düşen Kazanç Tutarı [(221.250,00 x %50)=]	110.625,00	
Ortak Bayan (B)’nın Payın Düşen Kazanç Tutarı [(221.250,00 x %50)=]	110.625,00	

Ortak Bayan (A)’nın 2022 takvim yılı gelir vergisi beyannamesi aşağıdaki gibi düzenlenmelidir.

Serbest Meslek Kazancı		110.625,00
(A)’nın “Tablo-7. Serbest Meslek Kazançlarına İlişkin Bildirimi” 32.satıra yazacağı primi		5.000,00
Beyan Edilecek Serbest Meslek Kazancı		105.625,00
Safi Gayrimenkul Sermaye İradı		42.500,00
Götürü Gider [(50.000,00 x 0,15)=]	7.500,00	
Beyan Edilen Gelir Toplamı		148.125,00
Eğitim ve Sağlık Harcaması		14.812,50
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)		133.312,50
Hesaplanan Gelir Vergisi		29.494,37
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı		20.000,00
-Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	12.500,00	
-Geçici Vergi	7.500,00	
Ödenecek Gelir Vergisi		9.494,37

Ortak Bayan (B)’nın 2022 takvim yılı gelir vergisi beyannamesi aşağıdaki gibi düzenlenmelidir.

Beyan Edilecek Serbest Meslek Kazancı		110.625,00
---------------------------------------	--	------------

Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararları ve İndirimler Toplamı	11.062,50	
-Eğitim ve Sağlık Harcaması	11.062,50	
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	99.562,50	
Hesaplanan Gelir Vergisi		20.381,87
Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı	12.500,00	
-Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	12.500,00	
Ödenecek Gelir Vergisi		7.881,87

4.6.2. Türk Vergi Sisteminde Hekimlik Faaliyetlerinin Vergilendirilmesine İlişkin Örnekler¹⁵¹

4.6.2.1. Örnek 1: Hekimlerin, Günlük Çalışma Saatlerinin Bir Kısımında Çalışmak Üzere Kiraladıkları (Sağlık Kuruluşlarının Odaları Dahil) Bu İşyerlerinde Kendi Nam Ve Hesabına Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunması, Mesleki Faaliyetine İlişkin Tahsilatları İçin Hizmet Verdiği Hastalara Serbest Meslek Makbuzu Vermeleri Ve Bu İşyerlerinde Pos Cihazı Bulundurmaları Ve Kullanmaları Kaydıyla Elde Ettikleri Gelirin Serbest Meslek Kazancı Olmasına İlişkin Örnek:

Hekim (A) kendi muayenehanesi olan bir doktordur. Danışan (B) karnında bir şişlik olması ve ağrı hissetmesi sebebiyle Hekim (A)'nın muayenehanesine başvurmuştur. Hekim (A), Danışan (B)'nin hastanede yapılan tetkiklerini incelemiş ve Danışan (B)'nin batin bölgesinde bir kitle olduğunu alınması gerektiğini söylemiştir. Danışan (B), Hekim (A) ile ameliyat günü için anlaşmışlardır. Anlaşma sözlü olarak yapılmıştır. Anlaşmaya göre ameliyat (C) Hastanesinde Hekim (A) ve ekibi tarafından yapılacaktır.

Ameliyat planlanan günde tıbbi açıdan sorunsuz bir şekilde tamamlanmıştır. Ameliyat sonrasında Danışan (B) Hekim (A)'ya banka yoluyla 55.000 TL KDV dahil (10.07.2023 tarihinden önce olsaydı KDV %8 olarak 54.000 TL ödeme olacaktı.) parasını ödemiştir.

¹⁵¹ 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 135'inci maddesine göre vergi incelemesi yapmaya haiz kişilerin uygulamalarda karşılaştığı vaka analizlerinden derlenmiştir.

Bankadan ödeme yaparken açıklama kısmını boş bırakmıştır. Hekim (A) ise 50.000 TL +5.000 TL KDV olmak üzere toplam 55.000 TL olarak kestiği serbest meslek makbuzunu Danışan (B)'e vermiştir.

(C) Hastanesi ise ameliyathane kullanım ücreti, tıbbi malzeme ücreti, sekreteryaya hizmetleri ve benzeri hizmetler adı Hekim (A)'dan KDV hariç 2.000 TL ödeme yapmasını istemiştir. Hekim (A), (C) Hastanesine ödeme yaparken %20 oranında (10.07.2023 tarihinden önce KDV %18) KDV ödeyecektir. Bu kapsamda 2.360 TL KDV dahil ödemeyi yapmış ve tarafına kesilen faturayı almıştır.

Bu olayda ameliyathanede ve/veya sonrasında herhangi komplikasyon olması durumunda sorumluluğunu yaptığı işlemler ile sınırlandırmak için protokol defterine yaptığı tedaviyi yazmaktadır. Protokol defterine yapılan işlemler, tanı, ilaçlar gibi kullanılan malzemeler yazılmaktadır. Bir nevi ilgili defter işlemlerin özetini içermektedir.

Tespitler;

Hekim (A) tarafından (C) Hastanesine ameliyathane kiralama işlemi Sağlık Bakanlığı kapsamında Özel Hastaneler Yönetmeliği Madde 10 uyarınca yasak olsa da; Hazine ve Maliye Bakanlığı kapsamında bir olayın yasak, suç sayılması vergilendirmesine engel değildir hükmü gereği vergilendirme işlemlerine devam edilecektir. Bu kapsamda hekimlerin, günlük çalışma saatlerinin bir kısmında çalışmak üzere kiraladıkları (sağlık kuruluşlarının odaları dahil) bu işyerlerinde kendi nam ve hesabına serbest meslek faaliyetinde bulunması, mesleki faaliyetine ilişkin tahsilatları için hizmet verdiği hastalara serbest meslek makbuzu vermeleri ve bu işyerlerinde pos cihazı bulundurmaları ve kullanmaları kaydıyla elde ettikleri gelirin serbest meslek kazancıdır. Olayımızda; serbest meslek makbuzu kesilmesi ve tutarlar hususunda bir yanlışlık yoktur.

Hekim (A) tarafından (C) Hastanesine ameliyathane kullanım ücreti, tıbbi malzeme ücreti, sekreteryaya hizmetleri ve benzeri hizmetleri kapsamında yapılan 2.360 TL ödeme ise GVK Madde 68 kapsamında gider olarak dikkate alınabilecektir.

4.6.2.2. Örnek 2: İşveren İle Hekim Arasında Hizmet Sözleşmesi Düzenlenmesi, İşverene Tabi Ve Belirli Bir İşyerine Bağlı Olarak Onun Emir Ve Talimatları Dahilinde Çalışması Halinde İse Elde Edilen Gelirin Ücret Olmasına İlişkin Örnek:

Hekim (A) mezuniyet sonrasında (C) Hastanesine girmek istemiştir. (C) Hastanesi ise Hekim (A)'ya bir şirket kurmasını ve onun üzerinden hastaneye hizmet vermesini bu şartla kendisini işe alabileceğini iletmiştir. Bu durum üzerine Hekim (A), (B) Sağlık Ltd. Şti. adında şirket kurmuş ve (C) Hastanesinde hekim olarak göreve gelmiştir.

Hekim (A)'nın (C) Hastanesinde kendi adının kapıda yazdığı odası ve danışanlarını takip eden sekreteri bulunmaktadır. Ayrıca (C) Hastanesinin internet sitesi üzerinden de Hekim (A)'dan randevu alınabilmektedir. (C) Hastanesinin internet sitesinde Hekim (A)'nın tüm çalışma saatleri ve uygun günleri belirtilmiştir.

Hekim (A), danışanlarını gördükten sonra danışanları hekimin odasının önündeki bankoda ödeme yapmaktadırlar. Daha sonrasında yatırılan tutarlar (C) Hastanesi tarafından dönemsel olarak Hekim (A) bildirilmekte; bu tutarlar üzerinden (B) Sağlık Ltd. Şti. sağlık hizmeti içerikli faturayı (C) Hastanesine kesmektedir. (C) Hastanesi de faturayı aldıktan sonra (B) Sağlık Ltd. Şti.'ne ödeme yapmaktadır.

İlgili olayda; Hekim (A) gerek kendisine ait odası olması gerekse çalışma saat ve günlerinin (C) Hastane yönetimi tarafından belirlenmesi sebepleri ile ücretli statüsünde değerlendirilmelidir. Bu sebeple (B) Sağlık Ltd. Şti. tarafından (C) Hastanesine kesilen faturaların aslında Hekim (A)'nın elde ettiği ücret geliri olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda ilgili ücret geliri düzeltilmesi yapılarak Hekim (A) GVK Madde 103 kapsamında vergilendirilecekken, (C) Hastanesi için ilgili tutarların gider olması yönünden bir değişiklik bulunmamaktadır. Ancak (B) Sağlık Ltd. Şti. için elde edilen kazanç üzerinden ödenen kurumlar vergisi, kurum geçici vergi ve katma değer vergisi beyanlarının da düzeltilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda (B) Sağlık Ltd. Şti.'nin sadece (C) Hastanesine fatura kestiği durumlarda ödenen bu tür vergilerin iade alınması durumu doğmaktadır. Elbette ödenen vergilerin iade alınmasının durumun tespit edildiği tarihi izleyen bir yıl içinde başvurulması ve Hekim (A) ücretinin hesabı üzerinden (C) Hastanesi tarafından verginin ödenmesi şartına bağlı olduğu unutulmamalıdır.

4.6.2.3. Örnek 3: Yapılan İşlemin Koruyucu Hekimlik Kapsamında Olup Olmadığının Değerlendirmesi Sonucunda Katma Değer Vergisi Oranlarının Tespitine İlişkin Örnekler:

Örnek 4.6.2.3.1.: Hekim (A) kendi muayenehanesi olan bir doktordur. Danışan (B) dudakları çok ince bulması sebebiyle Hekim (A)'nın muayenehanesine başvurmuştur. Hekim (A), Danışan (B)'nin dudaklarını botox işlemine tabi tutarak kalınlaştırabileceğini iletmiştir. Danışan (B) ile tutar konusunda anlaşmıştır. Anlaşma sözlü olarak yapılmıştır. Anlaşma kapsamında Danışan (B)'e, Hekim (A) ve ekibi tarafından hekimin muayenehanesinde botox işlemi yapılmıştır.

İşlem tıbbi açıdan sorunsuz bir şekilde tamamlanmıştır. Hekim (A), Danışan (B)'den ödemesini almış ve serbest meslek makbuzunu kesmiştir.

İlgili serbest meslek makbuzunda KDV oranı işlemin ihtiyari olması sebebiyle koruyucu hekimlik kapsamında değerlendirilmeyecek ve KDV oranı %18 (10.07.2023 tarihinden sonra KDV %20) olarak hesaplanacaktır.

Örnek 4.6.2.3.2.: Hekim (A) kendi muayenehanesi olan bir doktordur. Danışan (B) sürekli migren ağrısı çekmesi sebebiyle Hekim (A)'nın muayenehanesine başvurmuştur. Hekim (A), Danışan (B)'nin migren tedavisini botox işlemi yaparak geçireceğini iletmiştir. Danışan (B) ile tutar konusunda anlaşmıştır. Anlaşma sözlü olarak yapılmıştır. Anlaşma kapsamında Danışan (B)'e, Hekim (A) ve ekibi tarafından hekimin muayenehanesinde botox işlemi yapılmıştır.

İşlem tıbbi açıdan sorunsuz bir şekilde tamamlanmıştır. Hekim (A), Danışan (B)'den ödemesini almış ve serbest meslek makbuzunu kesmiştir. İlgili serbest meslek makbuzunda KDV oranı işlemin gerekli olması sebebiyle koruyucu hekimlik kapsamında değerlendirilecek ve KDV oranı %8 (10.07.2023 tarihinden sonra KDV %10) olarak hesaplanacaktır.

4.6.2.4. Örnek 4: Yapılan İşlemin Koruyucu Hekimlik Kapsamında Olmasına Rağmen Kim Tarafından Belgelendirilmesi Durumunun Katma Değer Vergisi Oranının Tespitine Etkisine İlişkin Örnekler

Hekim (A) kendi muayenehanesi olan bir doktordur. Danışan (B) çocuktur ve yarık dudaklı (tavşan dudak sendromlu) doğmuştur. Bu sebep ile Hekim (A)'nın muayenehanesine

başvurmuştur. Hekim (A), Danışan (B)'nin dudaklarını ameliyat ile düzeltebileceğini iletmiştir. Danışan (B) ile tutar konusunda anlaşmıştır. Anlaşma sözlü olarak yapılmıştır. Anlaşma kapsamında Danışan (B)'ye, Hekim (A) ve ekibi tarafından hekim ile hizmet sözleşmesi bulunan (C) Hastanesinde ameliyat yapılmıştır.

İşlem tıbbi açıdan sorunsuz bir şekilde tamamlanmıştır. Hekim (A), Danışan (B)'den ödemesini almış ve serbest meslek makbuzunu kesmiştir. Kendisi de (C) Hastanesine ameliyathane kiralaması kapsamında ödemesini yapmış ve bu tutarı gider olarak beyanlarında göstermiştir.

İlgili serbest meslek makbuzunda KDV oranı işlemin ihtiyari olması sebebiyle koruyucu hekimlik kapsamında değerlendirilecek ve KDV oranı %8 (10.07.2023 tarihinden sonra KDV %10) olarak hesaplanacaktır. (C) Hastanesine yapılan ödemenin ise gider yapılması yönünden bir sakınca bulunmamaktadır. Burada Hekim (A)'nın yaptığı hizmet sözleşmesinin içeriğinde işveren olarak (C) Hastanesine bağlı olduğuna dair emarelerin bulunmaması önem arz etmektedir. Ayrıca Sağlık Bakanlığı kapsamında Özel Hastaneler Yönetmeliği Madde 10 değerlendirilmesi sonucunda ameliyathane kiralanması durumunun yasak olması vergisel işlemleri etkilemeyecektir.

Hekim (A)'nın aynı işlemlerin tümünü (B) Sağlık Ltd. Şti. kurarak şirket üzerinden yapması durumunda ise;

1. Durum: Sağlık Bakanlığından şirket üzerinden izni varsa; Diğer tüm şartları da sağlarsa KDV oranı %8 (10.07.2023 tarihinden sonra KDV %10) olarak hesaplanacaktır.

2. Durum: Sağlık Bakanlığından şirket üzerinden izni yoksa; Diğer tüm şartları sağlasa bile KDV oranı %18 (10.07.2023 tarihinden sonra KDV %20) olarak hesaplanacaktır.

4.6.2.5. Örnek 5: Protokol Defterinin İbraz Edilmesi Zorunlu Defterlerden Sayılmasının Önemine İlişkin Örnek:

Vergi Müfettişi (A) kendisine Vergi Denetim Kurulu tarafından yapılan görevlendirme sonucunda 213 Sayılı VUK'un 134. maddesi uyarınca Hekim (B)'nin 2020,2021 dönemlerine ait hesap ve işlemlerini vergi kanunları yönünden incelemektedir. Bu kapsamda 213 Sayılı VUK'un 256 ve 257.maddeleri uyarınca belirtilen dönemlere ait defter ve belgelerini (gelir ve giderlerini işlediğiniz defterler, gelir ve giderlerinize ait fatura, senet, bordro, makbuz vs. belgeler) Hekim (B)'den ibraz etmesi için defter belge isteme yazısı çıkartarak istemiştir.

Hekim (B), ilgili yazının kendisine tebliğ edilmesinden sonra muhasebecisi iletişime geçerek kendisine biz yazı geldiğini iletmiştir. Muhasebecisi de defter belgelerini Müfettişe ibraz etmesi gerektiğini, ancak az vergi çıkması için kayıt dışı yaptığı çok işlemi olduğunu hatırlatarak, banka hesabına gelen paralar kapsamında sadece defter kayıtları olduğunu belirtmiştir. Bunun üzerine Hekim (B) ile muhasebecisi sadece yasal defter ve belgeleri vermek zorunda olduklarını hatırlayarak, Sağlık Bakanlığı tarafından her hastanın kaydının zorunlu tutulduğu protokol defterini verirlerse kayıt dışı işlemin ortaya çıkacağını düşünerek bu defteri Müfettişe ibraz etmemeyi kararlaştırmışlardır.

Vergi Müfettişi kendisine ibrazı zorunlu olan serbest meslek kazanç defterini incelediğinde bu defterde sadece açıklama kısmına “botox”, “dolgu işlem bedeli” ve benzeri içerikli olan banka hesabına havale ile gelen paraların kaydının olduğunu görmüştür. Ancak banka kayıtlarını incelediğinde aynı günde birçok para gelişi görmüştür. İlgili tutarlarda açıklama kısmına “botox”, “dolgu işlem bedeli” ve benzeri içerikli olanlarla aynı veya çok yakın tutarlardır. Bunun üzerine para gönderenlere tek tek Bilgi İsteme Yazısı çıkan Müfettiş, bazı hastalardan dönüş alamamış, bazılarında ulaşamamış, bazılarında borç verdim şeklinde açıklamalar almıştır.

Bunun üzerine Vergi Müfettişi belgelere yoğunlaşmış ve 2022 yılı kapsamında dışında Aralık ayı yazan dosyanın aslında Kasım ayının belgelerinden oluştuğunu Aralık ayı belgelerinin dosyalarda olmadığını görmüştür. Bunun üzerine eksik belgeleri getirmesi için mükellefle iletişime geçmiştir.

Hekim ilgili durumu muhasebecisine söylemiş ve muhasebecisi de yanında çalışan personeline dosyanın yerini söyleyerek Vergi Müfettişine götürmesi gerektiğini iletmiştir. Ancak personel o dosyanın olduğu yerdeki hekime ait dosyaların tamamını toplamış ve Vergi Müfettişine getirmiştir.

Vergi Müfettişi ilgili belgelerin arasında Hekim (B)’e ait protokol defterini görmüş ve içeriğinde banka hesabına para gönderen diğer şahısları ve yapılan işlemleri görmüştür. Ancak muhasebe elemanı, muhasebeci patronunu arayıp tüm belgeleri verdiğini iletğinde protokol defterinin de verildiğini fark etmiştir.

Durum 1: Vergi Müfettişi ilk defter belgeleri aldığı anda içerik bakmadığına ilişkin not yazarak “Defter Belge Teslim Alma Tutanağı” yaptığından eksik belgelerin getirilmesi sırasında protokol defterinin dökümünü ayrıca yaparak tutanak almamıştır.

Bu durumda tüm bu tespitler ibraz edilen defter kapsamında olmadığından hiçbir işlem yapılamamaktadır. Muhasebeci defteri unutmuşum, yanlışlıkla vermişiz diyerek alıp gidebilmektedir.

Durum 2: Vergi Müfettişi ilk defter belgeleri aldığıında içerik bakmadığına ilişkin not yazarak “Defter Belge Teslim Alma Tutanağı” yaptığından eksik belgelerin getirilmesi sırasında ek “Defter Belge Teslim Alma Tutanağı” protokol defterinin dökümünü ayrıca yaparak tutanak almıştır.

Bu durumda protokol defteri ibraz edilmiş sayıldığından, tüm tespitler vergi incelemesinde değerlendirilecek, eksik/yanlış bilgi verdiği tespit edilen hastalar dahil olmak üzere herkes hakkında işlem yapılacaktır. Protokol defterinde bir önceki örnekte belirtildiği üzere; hastalara yapılan işlemler (koruyucu hekimlik kapsamında değerlendirilip değerlendirilmemesi gerekmesi yönünden önem arz etmektedir.), hastalardan alınan tutarlar, hastalara uygulanan ve gider olarak dikkate alınan ilaçlar yazmaktadır.

4.6.2.6. Örnek 6: Öğretim Üyesi Olmayan Kamuda Çalışan Hekimin Özel Hastanede Çalışmasına İlişkin Örnek:

Örnek 4.6.2.6.1.: Öğretim üyesi olmayan Hekim (A), (D) devlet hastanesinde görev yapmaktadır. Hekim (A), tam gün mesaisini tamamladıktan sonra kendi muayenehanesinde danışan görmeye devam etmektedir. Hekim (A) muayenehanesinde verdiği hizmet kapsamında aldığı ödemeler üzerine Serbest Meslek Makbuzu keser. Makbuzlarda yer alan KDV oranının tespiti; verilen sağlık hizmetinin izne tabi olması, iznin Bakanlıklar veya Kanunlarca verilecek türden olması, hizmeti yapan Hekim (A)’nın bu izne sahip olması, yapılan hizmetin koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi, rehabilitasyon ve ambulans hizmetlerinden olması şartlarının tamamının birlikte gerçekleşmesi halinde % 8 (10.07.2023 tarihinden itibaren %10), aksi durumlarda ise % 18 (10.07.2023 tarihinden itibaren %20) olarak yapılacaktır.

Örnek 4.6.2.6.2.: Öğretim üyesi olmayan Hekim (A), (D) devlet hastanesinde görev yapmaktadır. Hekim (A), tam gün mesaisini tamamladıktan sonra (C) Özel Hastanesinde danışan görmeye devam etmektedir. Hekim (A), bu kapsamda ücretli olarak (C) Özel Hastanesinde çalışıyorsa; vergilendirilmesi GVK Madde 103 kapsamında gelirin toplanması üzerinden yapılır. Ayrıca ilgili durum DMK kapsamında ikinci iş yasağına girmektedir. Unutulmamalıdır ki; öğretim üyeleri dışında kamuda çalışan hekimlerin tam gün mesailerinden

sonra sadece muayenehane açmaları mümkün olup; bu hekimlerin 1219 sayılı Kanunun 12. maddesinde sayılan özel sağlık kuruluşlarında çalışmaları mümkün değildir.

Örnek 4.6.2.6.3.: Öğretim üyesi olmayan Hekim (A), (D) devlet hastanesinde görev yapmaktadır. Hekim (A), tam gün mesaisini tamamladıktan sonra (C) Özel Hastanesinde danışan görmeye devam etmektedir. Hekim (A), bu kapsamda (B) Sağlık Ltd. Şti. kurmuş (C) Özel Hastanesinde hizmet sözleşmesine istinaden görev yapmaktadır.

Öğretim üyesi olmayan Hekim (A) her ne kadar (B) Sağlık Ltd. Şti. ile (C) Özel Hastanesinde arasında hizmet sözleşmesi yapmışsa bile; bir işverene tabi bir işyerine bağlı şekilde çalıştığına ilişkin emarelere sahipse (sekreteryaya hizmetinin özel hastane tarafından yapılması, sabit odasının olması, kendine ait pos cihazının bulunmaması, çalışma saatlerinin özel hastane tarafından belirlenmesi ve benzeri gibi) yine Hekim (A)'nın gelir vergilendirilmesi GVK Madde 103 kapsamında gelirin toplanması üzerinden yapılmak zorundadır. Ayrıca yine ilgili durum DMK kapsamında ikinci iş yasağına girmektedir. Yine 1219 sayılı Kanunun 12. maddesinde sayılan özel sağlık kuruluşlarında çalışması mümkün değildir.

4.6.2.7. Örnek 7: Öğretim Üyesi Olan Kamuda Çalışan Hekimin Özel Hastanede Çalışmasına İlişkin Örnek:

Öğretim üyesi hekimlerin üniversitedeki tam gün mesailerinden sonra muayenehane açmaları ya da 1219 sayılı Kanunun 12. maddesinde sayılan özel sağlık kuruluşlarında çalışmaları mümkün iken;

Örnek 4.6.2.7.1.: Öğretim üyesi olan Hekim (A), (D) devlet hastanesinde görev yapmaktadır. Hekim (A), tam gün mesaisini tamamladıktan sonra kendi muayenehanesinde danışan görmeye devam etmektedir. Hekim (A) muayenehanesinde verdiği hizmet kapsamında aldığı ödemeler üzerine Serbest Meslek Makbuzu keser. Makbuzlarda yer alan KDV oranının tespiti; verilen sağlık hizmetinin izne tabi olması, iznin Bakanlıklar veya Kanunlarca verilecek türden olması, hizmeti yapan Hekim (A)'nın bu izne sahip olması, yapılan hizmetin koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi, rehabilitasyon ve ambulans hizmetlerinden olması şartlarının tamamının birlikte gerçekleşmesi halinde % 8 (10.07.2023 tarihinden itibaren %10), aksi durumlarda ise % 18 (10.07.2023 tarihinden itibaren %20) olarak yapılacaktır.

Örnek 4.6.2.7.2.: Öğretim üyesi olan Hekim (A), (D) devlet hastanesinde görev yapmaktadır. Hekim (A), tam gün mesaisini tamamladıktan sonra (C) Özel Hastanesinde

danışan görmeye devam etmektedir. Hekim (A), bu kapsamda ücretli olarak (C) Özel Hastanesinde çalışıyorsa; vergilendirilmesi GVK Madde 103 kapsamında gelirin toplanması üzerinden yapılır. Öğretim üyesi hekimlerin üniversitedeki tam gün mesailerinden sonra muayenehane açmaları ya da 1219 sayılı Kanunun 12. maddesinde sayılan özel sağlık kuruluşlarında çalışmaları mümkündür.

Örnek 4.6.2.7.3.: Öğretim üyesi olan Hekim (A), (D) devlet hastanesinde görev yapmaktadır. Hekim (A), tam gün mesaisini tamamladıktan sonra (C) Özel Hastanesinde danışan görmeye devam etmektedir. Hekim (A), bu kapsamda (B) Sağlık Ltd. Şti. kurmuş (C) Özel Hastanesinde hizmet sözleşmesine istinaden görev yapmaktadır.

Öğretim üyesi olan Hekim (A) her ne kadar (B) Sağlık Ltd. Şti. ile (C) Özel Hastanesinde arasında hizmet sözleşmesi yapmışsa bile; bir işverene tabi bir işyerine bağlı şekilde çalıştığına ilişkin emarelere sahipse (sekreteryaya hizmetinin özel hastane tarafından yapılması, sabit odasının olması, kendine ait pos cihazının bulunmaması, çalışma saatlerinin özel hastane tarafından belirlenmesi ve benzeri gibi) yine Hekim (A)'nın gelir vergilendirilmesi GVK Madde 103 kapsamında gelirin toplanması üzerinden yapılmak zorundadır. DMK ve 1219 sayılı Kanunun 12. maddesinde sayılan özel sağlık kuruluşlarında çalışması mümkündür.

Bunun yanında bir işverene tabi bir işyerine bağlı şekilde çalıştığına ilişkin emarelere sahip değilse KDV oranı tespitinde (B) Sağlık Ltd. Şti. sağlık hizmeti verme iznine sahip olması, yapılan hizmetin koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi, rehabilitasyon ve ambulans hizmetlerinden olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi halinde % 8 (10.07.2023 tarihinden itibaren %10), aksi durumlarda ise % 18 (10.07.2023 tarihinden itibaren %20) olarak yapılacaktır. Kurumlar Vergisi yönünden ise KVK Madde 6 kapsamında safi kurum kazancı GVK'nın ticari kazanç hükümleri kapsamında tespit edilecektir.

4.6.2.8. Örnek 8: Protokol Defteri İle Yevmiye Defteri Farklarına İlişkin Örnek:

Protokol (Poliklinik) Defteri Örnek Tablosu:

POLİKLİNİK (PROTOKOL) DEFTERİ											
Sıra No	Tarih	Adı, Soyadı, Baba Adı, TC Kimlik No ve Oturduğu Adresi	Yaşı	Cinsiyet		Şikayeti	Tanı	Karar	Düşünceler ve Fiş No	İlaçlar	Muayeneyi Yapan Hekimin Kaşe ve İmzası
				E	K						

Yevmiye Defteri Örnek Tablosu:

YEVMIYE DEFTERİ			
Madde No	Açıklama	Borç	Alacak

Tablolarda görüldüğü üzere; Protokol (Poliklinik) Defteri danışanın TCKN, oturduğu adres, yaşı, adı soyadı, baba adı, cinsiyeti gibi belirleyici özelliklerinin yanında yapılan işlem çerçevesinde açıklama amacıyla danışan şikayeti, hekimin tanısı, kararı, düşünceleri, hekim tarafından verilen ilaçlar ile hekimin kaşe ve imzası bulunmaktadır. Yani hekim danışan şikayetleri ve muayene sonucunda koyduğu tanıyı, verdiği kararı, düşünceleri ile tüm bu kapsamda kullandığı ilaçları döküm halinde bildirmektedir. Üstelik bunu kaşileyerek imzalamaktadır. Bunun önemi ortaya çıkan bir hatada kendisi savunmasının sınırlarını belirlemiş olması yönünden çok önemlidir. Bu işin vergilendirilmesinde başta KDV yönünden olmak üzere belirleyici unsurların bulunduğunu göstermektedir. Hekimin kullandığı ilaçların dökümünün bulunması ise Gelir Vergisi veya Kurumlar Vergisi yönünden gider kapsamında önem arz eder.

Yevmiye Defterinde ise; sadece kayıt tarihi ve tutarlar bulunmaktadır. Bunun gerekliliğine ilişkin hiçbir bilgi verilmemektedir.

5. SONUÇ

Hekimlerin kendilerine duyulan ihtiyaç karşısında sayı olarak az olmaları, onlara bir çok sağlık kuruluşunda çalışma imkanını tanımıştır. Ayrıca sağlık hizmetlerine ulaşmak ülkemizde artık nüfus yoğun bölgelerde daha da zorlaştığından hekimlere ulaşma maliyetli bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır. İlgili durum hekimlik faaliyetleri sonucunda görece yüksek kazanç elde etmeyi ve bu kazancın vergisel ödevlerini yerine getirme sorumluluğunu doğurmuştur.

Hekimlik faaliyetlerinin vergilendirilmesinin Türk vergi sistemi kapsamında kavranabilmesi, yasal mevzuat yanında uygulamalarda mükellef hekimler, vergi idaresi ve Sağlık Bakanlığı ilgili birimlerinin bu konuda bilgi sahibi olması ve uyum içinde hareket etmesinin artırılması amacıyla bu çalışma ortaya konmuştur. Dolayısıyla çalışmada, hekimlik faaliyetlerinin vergilendirilmesinin daha sağlıklı, daha net anlaşılabilir hale gelmesine ilişkin olması gereken yasal mevzuat düzenlemeleri, mevzuat ile uygulamalarının açıklama ve değerlendirilmesi yapılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 134'üncü maddesi kapsamında ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmeyi sağlamak amacıyla vergi incelemesi yapılmaktadır. Bu kapsamda yine 213 sayılı VUK'un 256 ve 257. maddeleri uyarınca inceleme yılına ilişkin defter ve belgeleri (gelir ve giderlerini işlediğiniz defterler, gelir ve giderlerinize ait fatura, senet, bordro, makbuz vs. belgeler) ibraz yükümlülüğü vardır. İlgili defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi halinde, ibraz yükümlülüğü bulunanlar hakkında VUK'un 359/a-2. Maddesi kapsamında kaçakçılık suçu işlendiği tespiti yapılacaktır. VUK'un 359'uncu maddede yer alan ibraz etmeme sebebiyle kaçakçılık suçunun işlendiğinin tespit edilmesi halinde, inceleme yılına ilişkin olarak tüm katma değer vergisi indirimleri (bu döneme ait katma değer vergisi ve diğer indirilecek katma değer vergileri dahil) düzenlenen raporlar ile reddedilecektir. Ayrıca ibraz etme yükümlülüğü bulunan şahıslar hakkında 213 sayılı VUK'un 367'nci maddesi kapsamında, rapor değerlendirme komisyonu mütalaasıyla birlikte yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına bildirme bulunması gerektiği düzenlenmiştir.

213 sayılı VUK'un 256 ve 257. maddeleri uyarınca ibraz yükümlülüğü kapsamında "Protokol Defteri" ibraz edilmesi zorunlu olan defterler arasında sayılmamıştır. Protokol defteri hekimlerin gelir ve giderlerini işlediği defterler kapsamında da değildir. Oysa Sağlık Bakanlığı için protokol defteri; muayenehanede tıbbi mevzuat uyarınca bulundurulması zorunlu olan ve

hasta kayıtlarının tutulduğu tek defterdir. Bu kapsamda vergisel anlamda yapılan işlemlerin dökümünü içeren, dökümü bulunmayan kişi kapsamında hekim mesleki koruma dışında bırakan böylesine bir defterin Hazine ve Maliye Bakanlığı açısından ne tutulması ne de yoklama ve/veya inceleme esnasında ibraz edilmesi zorunludur. Bu da bakanlıklar arasında bir uyumsuzluğa neden olmakta, incelemede olan bir hekimin “Protokol Defteri” ibrazında bulunmasını hekimin inisiyatifine bırakmaktadır. İlgili eksikliğin giderilmesi elzemdir.

Türk vergi sistemi kapsamında hekimlik faaliyetlerinin vergilendirilmesinde kayıtları tutan muhasebe elemanlarının ve/veya incelemeyi yapan inceleme elemanlarının “verilen sağlık hizmetinin gerekli olup olmadığının belirlenmesi” yükünün ortadan kaldırılması gerekmektedir. Hayatının hiçbir döneminde hekim hatta sağlık personeli düzeyinde tıbbi bir eğitim almamış bu kişiler tuttuğu kayıtlarda ve/veya yaptığı incelemelerde sağlık hizmetinin gerekli olup olmadığını değerlendirmek zorunda bırakılmıştır. En yalın haliyle; çalışmada ayrıntısı ile değinildiği üzere tüm mevzuatta sağlık hizmetinin gerekli olup olmadığı katma değer vergisinin yüzde sekiz mi yüzde on sekiz mi olarak uygulanması başta olmak üzere, Kurumlar Vergisi veya Gelir Vergisi, Geçici Kurumlar Vergisi veya Geçici Gelir Vergisi yönlerinden büyük önem arz etmektedir. Bu Türk vergi sistemi kapsamında hekimlik faaliyetlerinin vergilendirilmesinin doğru yapılmasında büyük önem arz etmektedir.

Sonuç olarak Sağlık Bakanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı arasındaki “Protokol Defteri” kapsamındaki bakış açısının uyumlu hale getirerek, bakanlıklardan kaynaklı bu uygulama farkının ortadan kaldırılması uygun olacaktır.

Çalışmanın geliştirilmesi adına, hekimlerin diğer serbest meslek erbabı gibi değerlendirilmesinin aşılması, yapılan tüm faaliyetlerin gelir unsuru yönü başta olmak üzere net bir şekilde değerlendirilmesi, bu kapsamda Sağlık Bakanlığı ile Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın uyumlu şekilde düzenlemeler yapması (en başta Protokol Defteri ibraz edilmesinin zorunlu olması gibi) hekimlik faaliyetlerinin vergilendirilmesinin daha doğru ve daha net sonuçlar vermesini sağlayacaktır.

Bunun yanında verilen sağlık hizmetinin gerekliliğinin Sağlık Bakanlığı tarafından ve/veya Tabipler Odası tarafından toplanacak bir komisyonca belirlenmesi, tıbbi bir eğitim almamış olan inceleme elemanının bu yönde bir değerlendirme yapma sorumluluğunu ortadan kaldıracaktır.

Tüm bu alınabilir kararların hızlı bir şekilde alınmasının; kamu yararına ve menfaatine olacağı, bunun yanında bu tür incelemelerdeki hususları önemseyen kişilere ve kurumlara da daha kesin ve net bilgiler vereceği aşıkardır.



KAYNAKÇA

Kitaplar ve Süreli Yayınlar

- Akbay, M. (1990). “Vergi İncelemeleri ve Vergi Denetimi”. 1990 Yılına Girerken Türkiye’de Denetimin Etkinliği ve Verimliliği Sempozyumu s.222-223. Ankara: Maliye Bakanlığı APK Yayını
- Akdoğan, A., (1979), Vergi İncelemesi Ankara İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi Yayın No: 127. Ankara: Kalite Matbaası,s.10.
- Akdoğan, A., (1979), Vergi İncelemesi Ankara İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi Yayın No: 127. Ankara: Kalite Matbaası,s.9.
- Aktuğlu, M. A., (1996), Denetleme ve Revizyon, 3. Baskı, İzmir: Barış Yayınları,s.1.
- Aktuğlu, M. A., (1996), Denetleme ve Revizyon, 3. Baskı, İzmir: Barış Yayınları,s.86.
- Arens, A. A. ve Loebbecke, J. K., (1991), Auditing An Integrated Approach, 5. Baskı, New Jersey: Prentice-Hall,s.3.
- Aydın, B. (2006). “Türkiye’deki Kayıt Dışı Ekonomide Vergi Denetiminin Önemi”. İstanbul: Şafak Matbaacılık.
- Bakır, G. B. (2009). Türkiye’de Vergi denetiminin vergi kayıp ve kaçaklarını önlemedeki etkinliği. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Bakır, G. B., (2009), Türkiye’de Vergi Denetiminin Vergi Kayıp ve Kaçaklarının Önlemedeki Etkinliği (Yayınlanmamış YL Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul,s.15.
- Bakır, M., (2005), Denetim, Trabzon: Dilara Yayınevi,s.20.
- Belek, İ., (2003), Antalya’da Hekimler: Statü ve Sınıf Konumu Açısından Değerlendirme, Ankara, Türk Tabipler Birliği,s.10.
- Bozkurt, N., (2015), Muhasebe Denetimi, 7. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları,s.35.
- Coser, L. A., (2011), Sosyolojik Düşüncenin Ustaları Tarihsel ve Toplumsal Bağlamlarında Fikirler, Çev: Himmet Sülür, Serhat Toker, İbrahim Mazman, 2. Baskı, Ankara, De Ki Basım Yayın,s.64.
- Çımat, A. ve Armağan, R., (2011), Vergi Hukuku, İstanbul: Lisans Yayıncılık,s.77.
- Freidson, E., (1994), Professionalism Reborn Theory, Prophecy and Policy, The University of Chicago Press, Chicago, s.248.
- Gez, H. (2011). Türkiye’de kayıt dışı ekonominin önlenmesinde vergi denetiminin rolü ve Afyonkarahisar ilinde faaliyet gösteren mükelleflere yönelik bir uygulama. Afyon

- Kocatepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Afyonkarahisar.
- Goode, W. J., (1957), Community Within A Community: The Professions, American Sociological Review, sf.95.
- Güredin, E., (1999), Denetim, 9. Baskı, İstanbul: Beta Yayınları,s.15.
- Holmes, A. W. ve Overmyer, W. S., (1975), Muhasebe Denetimi Auditing Standartları ve Yöntemleri, 8. Baskı, Çev. Göktürk, O.), Bilimsel Yayınlar Derneği Yayın No:5,s.4.
- Holmes, A. W. ve Overmyer, W. S., (1975), Muhasebe Denetimi Auditing Standartları ve Yöntemleri, 8. Baskı, Çev. Göktürk, O.), Bilimsel Yayınlar Derneği Yayın No:5,sf.5.
- Kavut, L., Taş, O., ve Şavlı, T., (2009), Uluslararası Denetim Standartları Kapsamından Bağımsız Denetim, İSMMMO Yayın No:130,s.38-39.
- Kergen, E., (2001), Denetim, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notları, T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu,s.6.
- Kergen, E., (2001), Denetim, Denetçi Yardımcıları Eğitim Notları, T.C. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu,s.8.
- Koç, M., (2011), Türkiye’de Vergi Kayıp Kaçağı ve bunların Önlenmesinde Vergi Denetiminin Rolü (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul,s.100.
- Kulmanova, L., (2006), Vergi Denetiminin Etkinliği (Türkiye Uygulaması). (Yayınlanmamış YL Tezi). Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa,s.11
- Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2015), Denetim İlke ve Esasları, 6. Baskı, İstanbul: Acar Basım,s.15.
- Merter, M. E. (2004). Türkiye’de vergi denetimi ve vergi denetiminde etkinliğin sağlanmasında toplam kalite yönetimi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İzmir.
- Oral, H., (2005), Avrupa Birliği’ndeki Vergi Uyum Çalışmalar ve Türkiye, TBB Dergisi, 56, 261-280,sf.129.
- Saban, N., (2009), Vergi Hukuku, 5. Baskı, İstanbul: Beta Basımevi,s.183.
- Sağlam, İ., (2015), Türkiye’de Vergi İncelemelerinin Vergi Kayıp ve Kaçakları Üzerindeki Etkisi (Yayınlanmamış YL Tezi). Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir,s.4.
- SD Platform - Dergi - Tabip Mi, Doktor Mu; O Halde Hekim Kim? Mart-Nisan-Mayıs 2011-2012 tarihli Sağlık Düşüncesi ve Tıp Kültürü Dergisi, 22. sayı, s: 24-25
- Silvoso, J. A., (1972), Report of the Committee on Basic Auditing Concepts, The Auditing Review, 47, 15-74,s.18.

Tekin, F. ve Çelikkaya, A., (2014), Vergi Denetimi, 6. Baskı, İstanbul: Seçkin Yayınevi,s.28.
Tekin, F. ve Çelikkaya, A., (2014), Vergi Denetimi, 6. Baskı, İstanbul: Seçkin Yayınevi,s.50.
Topçu, H. İ. (2005). “Vergi Denetimi Beyandışı Ekonomi İlişkisi, İstanbul Örneği”.
Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
İstanbul
Türkiye Bağımsız Denetim Yönetmeliği Md.4
Türkiye İç Denetim Enstitüsü, 2022
Ümit Ataman, Rüstem Hacırustemoğlu, Nejat Bozkurt, Muhasebe Denetimi Uygulamaları,
Birinci Baskı, Alfa Yayınları, İstanbul 2001, s.18
Üstün, Ü. S., (2013), Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı? İstanbul: Beta Basım,s.11.
Üstün, Ü. S., (2013), Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı? İstanbul: Beta Basım,s.25.

İnternet Kaynakları

Anayasa Mahkemesinin 18.07.2012 tarih ve E.2011/113 – K.2012/108 sayılı Kararı
Ankara Bölge İdare Mahkemesi 10. İdari Dava Dairesi 2022/3468 esas, 2022/3167 sayılı kararı
Danıştay 5. D., E.2010/4406 – K.2011/1696, 06.04.2011.
Danıştay Dokuzuncu Dairesinin 19/02/1998 tarih ve E.1997/402, K.1998/651 sayılı kararı,
<https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=17499400&arananKelime=9.%20Daire,1997/402>
Danıştay Dokuzuncu Dairesinin, 10/02/2010 tarih ve E.2007/3489, K.2010/701 sayılı kararı
Danıştay Dokuzuncu Dairesinin, 22/10/2018 tarih ve E.2016/1761, K.2018/6508 sayılı kararı
Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu’nun 29.11.2007 tarihli, E. 2004/762,K. 2007/2427 sayılı kararı
Danıştay Onbirinci Dairesinin, 08/01/1997 tarih ve E.1995/5209, K.1997/61 sayılı kararı,
<https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=17337400&arananKelime=11.%20Daire,1995/5209>
Danıştay Onbirinci Dairesinin, 17/02/1999 tarih ve E.1997/4149, K.1999/707 sayılı kararı
Danıştay Üçüncü Dairesinin 10/04/2012 tarih ve E.2009/6095, K.2012/1194 sayılı kararı
Danıştay Üçüncü Dairesinin, 03/02/2014 tarih ve E.2012/4410, K.2014/339 sayılı kararı
Danıştay Üçüncü Dairesinin, 19/12/1989 tarih ve E.1989/1488, K.1989/2863 sayılı kararı
<https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=18016600&arananKelime=3.%20Daire,1989/1488>
Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun, 14/04/2006 tarih ve E.2006/19, K.2006/92 sayılı kararı

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulunun, 22/11/1996 tarih ve E.1996/102, K.400 sayılı kararı

Danıştay Yedinci Dairesinin, 31/03/2004 tarih ve E.2001/765, K.2004/791 sayılı kararı

Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara VDB, 02.01.2013 tarih ve 38418978-120[68-12/4]-3 sayılı Özelge

<https://www.gib.gov.tr/node/95424>

Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara VDB, 30.12.2020 tarih ve 38418978-120[89-2020/24-İ]-E.367714 sayılı Özelge

<https://www.gib.gov.tr/mesleki-sorumluluk-sigorta-primlerinin-mesleki-kazancin-tespitinde-indirim-konusu-yapilip>

Gelir İdaresi Başkanlığı, Ankara VDB, “13.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-65-19-513 sayılı Özelge”

<https://www.gib.gov.tr/node/91462>

Gelir İdaresi Başkanlığı, Antalya VDB, 12.08.2020 tarih ve 49327596-120[GVK.ÖZ.2019.85]-E.124377 sayılı Özelge

<https://www.gib.gov.tr/limited-sirket-ortakligi-bulunan-kisinin-serbest-meslek-faaliyetinden-dolayi-genc-girisimci-kazanc>

Gelir İdaresi Başkanlığı, Bursa VDB, 01/10/2015 tarih ve 45404237-130[I-15-194]-202 sayılı Özelge

<https://www.gib.gov.tr/hekimlik-hizmetinde-kdv-orani-ve-tevkifat>

Gelir İdaresi Başkanlığı, Bursa VDB, 13.11.2020 tarih ve 45404237-130[I-16-129]-174523 sayılı Özelge

<https://www.gib.gov.tr/ozel-hastaneye-sozlesme-kapsaminda-verilen-hekimlik-hizmetinin-vergilendirilmesi>

Gelir İdaresi Başkanlığı, Bursa VDB, 04.06.2021 tarih ve 17192610-120[ÖZG-20-92]-93337 sayılı Özelge

<https://www.gib.gov.tr/adi-ortaklikta-genc-girisimcilerde-kazanc-istisnasi-sartini-tasimayan-ortagin-ortakliktan-ayrilmasi>

Gelir İdaresi Başkanlığı, Edirne VDB, 09.12.2020 tarih ve 60938891-120.01.02.04[GVK:3-1]-E.45079 sayılı Özelge

<https://www.gib.gov.tr/vergiye-uyumlu-mukelleflere-vergi-indirimi-uygulamasi>

Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul VDB, “07.10.2016 tarih ve 62030549-120[68-2016/40]-158011 sayılı Özelge”

<https://www.gib.gov.tr/sponsorluk-harcamalarinin-serbest-meslek-kazancindan-indirim-konusu-yapilip-yapilmayacagi>

Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul VDB, “10.04.2017 tarih ve 39044742-130-98945 sayılı Özelge”

<https://www.gib.gov.tr/ozel-hastanelerde-verilen-hekimlik-hizmetinde-kdv-orani-ve-tevkifat>

Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul VDB, “16.04.2014 tarihli ve 11395140-105[2012/236]-980 sayılı Özelge”

<https://www.gib.gov.tr/node/100164>

Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul VDB, “23.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK-68-714 sayılı Özelge”

<https://www.gib.gov.tr/node/95419>

Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul VDB, “15.12.2014 tarihli ve 39044742-130-2665 Sayılı Özelge”,

<https://www.gib.gov.tr/node/99181>

Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul VDB, “23.11.2018 tarih ve 62030549-120[65-2018/270]-E.1052623 Sayılı Özelge”, [Fizyoterapistlik faaliyetinin vergilendirilmesi | Gelir İdaresi Başkanlığı \(gib.gov.tr\)](#)

Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul VDB, “03.06.2021 tarih ve 62030549-120[Mük.20-2020/629]-436747 sayılı Özelge”

<https://www.gib.gov.tr/faaliyeti-sonlanan-mukellefin-gecmise-donuk-olarak-genc-girisimcilerde-kazanc-istisnasindan>

Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul VDB, “04.05.2015 tarih ve 62030549-120[65-2014/811]-52161 sayılı Özelge”

<https://www.gib.gov.tr/node/90174>

Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul VDB, “13.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 68-968 sayılı Özelge

<https://www.gib.gov.tr/node/96731>

Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul VDB, “23.02.2012 tarih B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-719 Sayılı Özelge”,

[Özelge: Sözleşmesi feshedilen işçiler için hesaplanan kıdem tazminatının bir kısmının, ileriki tarihte ödenmesi için senet düzenlenmesi durumunda, kıdem tazminatlarının ne zaman gider yazılacağı hk. | Gelir İdaresi Başkanlığı \(gib.gov.tr\)](#)

Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul VDB, “19.08.2020 tarih ve 39044742-130-E.608719 sayılı Özelge”

<https://www.gib.gov.tr/estetik-ve-sac-ekimi-hizmetlerinin-tabi-oldugu-kdv-orani>

Gelir İdaresi Başkanlığı, İstanbul VDB, “03.06.2021 tarih ve 62030549-120[Mük.20-2020/629]-436747 sayılı Özelge”

<https://www.gib.gov.tr/faaliyeti-sonlanan-mukellefin-gecmise-donuk-olarak-genc-girisimcilerde-kazanc-istisnasindan>

Gelir İdaresi Başkanlığı, İzmir VDB, “17.12.2012 tarihli ve 62030549-GVK-68-3226 sayılı Özelge”

<https://www.gib.gov.tr/serbest-meslek-erbabinin-yaninda-calistirdigi-esine-odedigi-ucret-ve-hizmetlerin-indirim-konusu>

Gelir İdaresi Başkanlığı, İzmir VDB, “21.05.2013 tarihli ve 84098128-120.04.01[21-2013-1]-311 sayılı Özelge”

<https://www.gib.gov.tr/node/93956>

Gelir İdaresi Başkanlığı, Kayseri VDB, “18.05.2017 tarih ve 50426076-130[28-2016/20-1332]-20853 sayılı Özelge”

<https://www.gib.gov.tr/hastane-ameliyathanesinin-hastane-ile-iliskisi-bulunmayan-hekimlere-kullandirilmasi-hizmetinde>

Gelir İdaresi Başkanlığı, Kayseri VDB, “30/09/2016 tarih ve 50426076-130[13028-2016/20-1287]-149 sayılı Özelge”

<https://www.gib.gov.tr/isyeri-hekimligi-akupunktur-tedavi-hemsirelik-ve-saglik-hizmetlerinde-uygulanacak-kdv-orani>

Gelir İdaresi Başkanlığı, Mersin VDB, “15.08.2014 tarih ve 18008620-120[ÖZG-2013-28]-81 sayılı Özelge”

<https://www.gib.gov.tr/node/99263>

Gelir İdaresi Başkanlığı, Nevşehir Defterdarlığı, “15/08/2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.50.10.00-GV-5-10 sayılı Özelge”

<https://www.gib.gov.tr/node/99670>

Gelir İdaresi Başkanlığı, Rize VDGB, “08.12.2020 tarih ve 85550353-120.04.02[2020]-E.28855 sayılı Özelge”

<https://www.gib.gov.tr/serbest-meslek-mensubunun-aldigi-kitap-ve-egitim-programlarinin-gelir-vergisi-ve-kdv-acisindan>

Gelir İdaresi Başkanlığı, Sakarya VDB, “14.01.2015 tarih ve 41931384-105[328-2014-3]-2 sayılı Özelge”

<https://www.gib.gov.tr/node/97330>

Gelir İdaresi Başkanlığı, Samsun VDB, “17.11.2020 tarih ve 13649056-120.04.01[2018/ÖZE-24]-E.63571 sayılı Özelge”

<https://www.gib.gov.tr/envantere-kaydedilen-veya-kiralanan-arac-icin-yapilan-harcamalar-ile-dis-giyim-harcamalarinin-gider>

Gelir İdaresi Başkanlığı, Yalova Defterdarlığı, “13.10.2020 tarih ve 42152853-250.99-E.11689 sayılı Özelge”

<https://www.gib.gov.tr/serbest-meslek-erbabinin-80-engelli-babasinin-engellilik-indiriminden-faydalanip-faydalanmayacagi>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, “Geleneksel ve Tamamlayıcı Tıp Uygulamaları Yönetmeliği”

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=20164&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, “İşyeri Hekimi ve Diğer Sağlık Personelinin Görev, Yetki, Sorumluluk ve Eğitimleri Hakkında Yönetmeliği”

<https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=18615&mevzuatTur=KurumVeKurulusYonetmeli&mevzuatTertip=5>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, “KDV Genel Uygulama Tebliği”

<https://www.mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=9&MevzuatNo=19631&MevzuatTertip=5>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, “Özel Hastaneler Yönetmeliği”

<https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=4854&mevzuatTur=KurumVeKurulusYonetmeli&mevzuatTertip=5>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, “Tıbbi Deontoloji Tüzüğü”

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/2.3.412578.pdf>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, “Tıbbi Kötü Uygulamaya İlişkin Zorunlu Mali Sorumluluk Sigortasında Kurum Katkısına İlişkin Usul Ve Esaslara Dair Tebliğ (2010/1)”,

<https://www.mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=9&MevzuatNo=14124&MevzuatTertip=5>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu” (24 Eylül 2022),

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=6102&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, “Türk Tabipleri Birliği Disiplin Yönetmeliği”

<https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=5500&mevzuatTur=KurumVeKurulusYonetmeli&mevzuatTertip=5>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, Vergi Usul Kanunu(VUK), Resmi Gazete 10703, 10704, 10705 (10/1/1961), Kanun No.213, Md.210,212

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=213&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, “379 sıra No.lu VUK Tebliği”

<https://www.mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=9&MevzuatNo=11877&MevzuatTertip=5>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliği,

<https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=17229&mevzuatTur=Tebliğ&mevzuatTertip=5>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Resmi Gazete, “Dış Hekimlerinin Yapacakları Muayene ve Tedavilere Uygulanacak Ücretlerin Asgari Hadleri Hakkında Tebliğ”

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2005/12/20051227-21.htm>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Resmi Gazete, “Hasta Hakları Yönetmeliği”

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=4847&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Resmi Gazete, “1219 sayılı Tababet Ve Şuabatı San’atlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun” “Ek Madde 12”

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.3.1219.pdf>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, “6023 sayılı Türk Tabipleri Birliği Kanunu”

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.3.6023.pdf>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, “6331 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu”

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6331.pdf>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Resmi Gazete, “650 sayılı KHK”

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/08/20110826-1.htm>

Gelir İdaresi Başkanlığı, “21 sıra No.lu GVK Sirküleri”

<https://www.gib.gov.tr/node/86839>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Resmi Gazete, “222 sıra No.lu GVK Tebliği”

<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23621.pdf>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, “255 sıra No.lu GVK Tebliği”

<https://www.mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=9&MevzuatNo=6171&MevzuatTertip=5>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Resmi Gazete, Gelir Vergisi Kanunu(GVK), Resmi Gazete 10700, (06/1/1961), Kanun No.193, Md.65

<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/10700.pdf>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Resmi Gazete, “217 sıra No.lu GVK Genel Tebliği”

<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23566.pdf>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Resmi Gazete, “221 sıra No.lu GVK Tebliği”

<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23616.pdf>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Resmi Gazete, “311 sıra No.lu GVK Tebliği”

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/05/20200527-10.htm>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Resmi Gazete, “130 sıra No.lu VUK Genel Tebliği”

<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/15565.pdf>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Resmi Gazete, “40 seri No.lu VUK Sirküleri”

<https://www.gib.gov.tr/node/86946>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Resmi Gazete, “486 sıra No.lu VUK Genel Tebliği” (19 Ekim 2021),

<https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=24189&mevzuatTur=Tebliğ&mevzuatTertip=5>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Resmi Gazete, “509 sıra No.lu VUK Genel Tebliği”

<https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=33905&mevzuatTur=Tebliğ&mevzuatTertip=5>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, “1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, Md. 29”

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.1319.pdf>

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, Türk Tabipler Birliği, “20.12.2001 tarih ve 8597 sayılı Sağlık Hizmetlerinin Yürütülmesi Hakkında Yönerge”

https://ttb.org.tr/mevzuat_goster.php?Guid=5f5d8700-a285-11e7-9205-300896da83fe

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, “3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun”

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.3289.pdf>

Türk Dil Kurumu Sözlük

<https://sozluk.gov.tr/>

Türk Dişhekimleri Birliği, “Ağız Ve Diş Sağlığı Hizmetleri Asgari Ücret Tarifesinin Maliyet Esaslı Olarak Yeniden Belirlenmesi Projesi”

https://www.tdb.org.tr/tdb/v2/ekler/2023_Yili_Rehber_Tarife_Kitapcigi.pdf

Uluslararası Standart Meslek Sınıflandırmasında (ISCO - International Standard Classification of Occupations)

<https://uluslararasi.yok.gov.tr/Documents/avrupa-yuksekogretim-alani-ile-uyumlasma-projesi/documents/isco-08.pdf>

Vergi Denetimin Amaçları, <https://www.pwc.com.tr/vergi-denetimi-nedir#vergi-denetiminin-amaclari-nelerdir>