

HEKİMLİK ÜCRETLERİNİN ASGARİ ÜCRET TARİFESİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF MEDICAL CHARGES IN TERMS OF THE MINIMUM CHARGE TARIFF



Alkan YARAR*

ÖZ

Mesleğini bir işverene bağlı olmaksızın kendi nam ve hesabına açmış oldukları özel kliniklerde icra eden hekimlerin vermiş olduğu hizmetler karşılığında bedel tahsil etmemesi veya emsal bedeline nazaran düşük bir bedel tahsil etmesinin Katma Değer Vergisi karşısındaki durumunun; Türk Tabipleri Birliği tarafından yayımlanan eski adıyla “Asgari Ücret Tarifesi” yeni adıyla “Hekim Uygulamaları Vergi Tabanı” (HUV) tarifesi, vergi idaresi özelgeleri ile yargı kararları kapsamında değerlendirilerek örnek uygulamaya yer verilmesi makalemizin konusunu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Serbest Meslek Kazancı, Hekim, Emsal Bedel, Asgari Ücret Tarifesi

JEL Sınıflandırma Kodları: K34, M20

ABSTRACT

Doctors who provide personal health services at privately owned clinics on their behalf, sometimes do not charge their patients. On the other hand, this situation of free charge which is lower than the imputed charge, should also be discussed in terms of the value added tax. This study evaluates “The Doctor Applications Tax Base”, formerly known as “The Minimum Charge Tariff”, issued by Turkish Medical Association, the related tax rulings in the light of recent court decisions.

Keywords: Income from independent personal services, doctor (MD), imputed charge, the minimum charge tariff

JEL Classification Codes: K34, M20

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, alkanyarar@hotmail.com, ORC-ID: 0000-0003-3960-4664.

Yarar, A. (Haziran 2021). Hekimlik Ücretlerinin Asgari Ücret Tarifesi Yönünden Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 261, (21-28).

GİRİŞ

Türk Vergi Sistemi beyan esasına dayanmakta olup, mükellefler bildirdikleri matrahlar üzerinden hesaplanan vergileri ödemektedirler. Vergi sisteminin beyan esasına dayanması vergi kayıp ve kaçığının da oluşmasına sebebiyet verilmektedir. Bu sebeple kanun koyucu yasal düzenlemeler yaparken bir takım vergi güvenlik müesseselerini de oluşturarak beyan esasına dayanan vergi sisteminde muvazaalı işlemlerle matrahın aşınmasını önlemeyi ve bu sayede vergi kayıp kaçığını en aza indirmeyi amaçlamaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun emsal bedeli düzenleyen 27. Maddesi bahsetmiş olduğumuz vergi güvenlik müesseselerinden biridir. Söz konusu madde ile serbest meslek faaliyetleri için meslek odalarınca tespit edilmiş bir tarife varsa hizmetin bedelinin bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamayacağı düzenlenmiştir.

Mesleğini açmış oldukları özel kliniklerde ifa eden hekimlerin vermiş oldukları hizmetler karşılığında ücret almaması veya emsaline nazaran düşük ücret almasının vergi kanunları karşısındaki durumu Türk Tabipleri Birliği mevzuatı ile birlikte değerlendirilerek örnek uygulamalara çalışmamızda yer verilecektir.

1- SERBEST MESLEK FAALİYETİNE İLİŞKİN VERGİ MEVZUATIMIZDA YER ALAN DÜZENLEMELER

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Serbest Meslek Kazancının Tarifi” başlıklı 65.maddesinde; “Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.” denilerek, 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.

Aynı Kanunun 66. Maddesi ise, serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenlerin serbest meslek erbabı olduğu, serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılmasının bu vasfı değiştirmeyeceği şeklinde düzenlenmiştir.

Serbest meslek kazancını ticari kazançtan ayıran temel unsur mesleki faaliyetin sermayeden çok şahsi çalışma ve mesleki ilme dayanması, ücret kazancından ayıran temel unsur ise bağımsız olarak mesleğin icra edilmesidir.

Söz konusu kanunun “Serbest Melek Kazancının Tespiti” başlıklı 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 farktır. şeklinde düzenlenmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun “Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler” başlıklı 1.maddesinde “Türkiye’de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

1. Ticarî, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler, ...”

hükmü yer almaktadır.

Anılan kanunun “Hizmet” başlıklı 4. Maddesinde “Hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir.

Bu işlemler; bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir.” şeklinde düzenlenme yapılmıştır.

Adı geçen kanunun “Teslim ve Hizmet İşlemlerinde Matrah” başlıklı 20. Maddesi “Teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir” şeklinde düzenlenme yapılmıştır.

Yine aynı kanunun “Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti” başlıklı 27. Maddesi ise;

“1. Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.

2. Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.

3. Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur.

4. Katma değer vergisi uygulaması bakımından emsal bedelin tayininde genel idare giderleri ve genel giderlerden mamule düşen hissenin be-dele katılması mecburidir.

5. Serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamaz.

şeklinde düzenlenmiştir.

2- TÜRK TABİPLERİ BİRLİĞİ MEVZUATINA İLİŞKİN DÜZENLEMELER

6023 sayılı Türk Tabipleri Birliği Kanununun 1. Maddesi “Türkiye sınırları içerisinde meslek ve sanatlarını icraya yetkili olup da sanatını serbest olarak yapan veya meslek diplomasından istifade etmek suretiyle resmi veya özel görev yapan tabiplerin katıldığı Türk Tabipleri Birliği; tabipleri arasında mesleki deontolojiyi ve dayanışmayı korumak, tabipliğin kamu ve kişi yararına uygulanıp geliştirilmesini sağlamak ve meslek mensuplarının hak ve yararlarını korumak amacıyla kurulmuş kamu kurumu niteliğinde mesleki bir kuruluştur.” Şeklinde düzenlenmiştir.

Adı geçen kanunun 7. Maddesi ise “Bir tabip odası sınırları içinde sanatını serbest olarak icra eden tabipleri bir ay içinde o il veya bölge tabip odasına üye olmak ve üyelik görevlerini yerine getirmekle yükümlüdürler.” şeklinde düzenlenmiştir.

Türk Tabipleri Birliği Disiplin Yönetmeliğinin “Disiplin Suç ve Cezaları” başlıklı ikinci bölümünün “Para Cezası” başlıklı 4. Maddesi;

“.....

k) Türk Tabipleri Birliği veya odalarca saptanmış asgari ücret tarifeleri altında ücret almak,

Şeklinde düzenlenmiştir.

3- TÜRK TABİPLERİ BİRLİĞİ ASGARI ÜCRET TARİFESİNE İLİŞKİN AÇIKLAMALAR¹

Türk Tabipleri Birliği internet sitesinde yer alan asgari ücret tarifesine ilişkin açıklamaları aşağıdaki gibidir:

“Hekimlerimizin sunduğu sağlık hizmetlerinin tanımını, uygulama şekillerini ve karşılığı olan ücretleri belirleyen Asgari Ücret Tarifesi, Türk Tabipleri Birliği(TTB) tarafından, 6023 sayılı TTB Kuruluş Yasası ile kendisine verilen yetki kapsamında hazırlanmaktadır. Bu amaçla başlangıcından bu yana, Asgari Ücret Tarifesi (AÜT), iki veya üç yılda bir olmak üzere TTB tarafından kitap şeklinde hazırlanmış ve yayımlanmıştır. En son kitap şeklinde yayınlanması ise 2008 yılında olmuştur.

Değişen dünya ve ülke koşulları, elektronik iletişim olanaklarının ve bilgiye erişim isteklerinin artması, hızla yani bilgilerin ortaya çıkması ve bu nedenle mevcut bilgi birikimlerinin çok hızlı değişime uğraması gibi nedenler, kitap şeklinde hazırlanan asgari ücret tarifesinin kullanımını pratik olmaktan çıkarmıştır.

¹ Türk Tabipleri Birliği. “TTB Huv Tarifesi Nedir?”. (<https://vergiraporu.com.tr/Content.aspx?Id=31362e63-25bc-42ef-8b25-bddf94674f20>). Erişim Tarihi: 08 Ekim 2020.

Diğer taraftan, 2006 yılında çıkarılan 5477 sayılı kanunla 6023 sayılı TTB Kanununun 28. maddesinde değişikliğe gidilerek, TTB Asgari Ücret Tarifesinde (AÜT) bulunan asgari ücret tanımı yerine rehber ücret tanımı getirilmiştir. Böylece TTB Asgari Ücret Tarifesi, TTB Referans ücret tarifesine dönüşmüştür.

Bu nedenle, Türk Tabipleri Birliği (TTB), daha önce uygulanmakta olan ve TTB Asgari Ücret Tarifesi (AÜT) adıyla bilinen hekimlik uygulamaları ücret tarifesinin adında da değişikliğe giderek, günün değişen koşullarına uygun şekilde güncelleyerek, eksiklerini tamamlayarak ve 5846 Sayılı Yasada belirlenen kuralları da dikkate alarak TT-B-Hekimlik Uygulamaları Veritabanı (HUV) Tarifesi adıyla yeni bir liste hazırlamış, 01 Ocak 2015 tarihinden geçerli olacak şekilde bu listeyi uygulamaya koymuştur. Bu bakımdan, TTB-HUV Tarifesi, aslında eski TTB-AÜT'den bağımsız ve ondan ayrı bir liste değildir. TTB tarafından son olarak çıkarılan ve zaten güncellenmesi ihtiyacı bulunan 2008-Asgari Ücret Tarifesi kitabının, Birliğimizde bilgi birikimi ve uzmanlık derneklerinin öneriler doğrultusunda güncellenip, elektronik ortamında sunulmak suretiyle günün koşullarına uygun hale getirilmiş yeni halidir. TTB-HUV'un online bir uygulama olması burada önemli bir kullanım kolaylığı sağlamaktadır. Bu uygulama zaman içinde oluşan revizyon veya güncelleme gereksiniminin belli periyodik aralıklarla ve çok daha kolay gerçekleştirilebilmesine olanak sağlamaktadır.

TTB-HUV Tarifesi ile Sağlık hizmet sunucuları tarafından verilen sağlık hizmetinin karşılığı olan ücreti hesaplamak için, verilen hizmetin TTB-HUV Tarifesi ile tanımlanan işlem birimine ve hizmetin verildiği il'deki o yıl için ilan edilen TTB katsayısına gereksinim vardır. Bu nedenle, TTB-HUV Tarifesi ile ücretlerin hesaplanmasında yıllık TTB Katsayısı, ikinci önemli bileşeni oluşturmaktadır. Yıl içinde geçerli olacak TTB Katsayılar listesi, her yılın Aralık ayında TTB Merkez Konseyi tarafından, Türkiye İl Tabip Odaları'nın ve TTB-HUV Danışma

Kurulu'nun da görüşleri alınarak genel bir görüş birliği ile belirlenmekte ve ilan edilmektedir.

Listenin hazırlanmasında T.C. Kalkınma Bakanlığı tarafından son yayınlanan illerin sosyo-ekonomik gelişmişlik sıralamalarını belirleyen SEGE-2011 çalışması dikkate alınarak illerimiz altı bölge olarak değerlendirilmiş ve Katsayılar belirlenmiştir.

HUV Tarifesi kapsamında, hastaya uygulanan sağlık hizmetinin karşılığı ücreti hesaplamak için, ilgili hizmetin karşılığını belirten sabit rakama birim denir. İşlemin birimi, işlem ücretinin hesaplanmasında kullanılan iki önemli bileşenden biridir. Bu nedenle listemizdeki her bir işlemin tanımı ve birimi, HUV Çalışma Gruplarımızın bilimsel, tarafsız, titiz ve yoğun çalışmalarıyla belirlenmektedir."

4- HEKİMLİK ÜCRETLERİNİN TARİFE KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Hekimlik mesleğinin şahsi çalışma ve mesleki bilgiyle bir işverene tabi olmaksızın kendi nam ve hesabına yapılması serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmekte ve bu faaliyetleri sonucu elde ettikleri kazanç ise serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmektedir.

Serbest meslek kazancında gelirden elde etme tahsil esasına bağlanmış olup, geçmiş veya gelecek yıllara ait ödemeler ise tahsil edildiği döneminin kazancına dahil edilecektir. Gelir Vergisi açısından vergiyi doğuran olay tahsil esasına dayanması nedeniyle hekimlik hizmetinin verildiği dönemden bağımsız olarak tahsil edilen paralar ödemenin yapıldığı dönemin sonuç hesaplarına intikal ettirilecektir.

Serbest meslek faaliyetinde vergilemenin tahsil esasına dayanması Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi açısından farklılıklar doğurmaktadır. Hizmet verilmekle birlikte tahsilatın yapılması Gelir Vergisi açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediği ancak Katma Değer Vergisi açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği

sonucunu ortaya çıkarmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunun 10. Maddesinde hizmetin ifa edilmesi ile vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği düzenlenmiştir. Verilen hizmet karşılığında bir ücret tahsilatının olmaması durumunda KDV matrahının ne olacağı ve verilen hizmetin emsalinin nasıl belirleneceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Hekimlerin aynı koşullarda verilen bir hizmet karşılığı farklı kişilerden farklı ücretler alması gelir vergisi açısından tahsil esası gereği eleştiri konusu yapılamazken Katma Değer Vergisi yönünden değerlendirme kanunun 27. Maddesine göre yapılacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 27. Maddesinde emsal bedel ve emsal ücretin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edileceği düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanununun 267. Maddesinde ise emsal bedel tespitine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Ancak madde lafzına bakıldığı zaman VUK 267. Maddesi “mal” üzerinden emsal bedel kavramını açıklamış emsal bedelin tespitinde hizmete ilişkin bir düzenlemeye yer vermemiştir. Niteliği itibarıyla zaten hizmette emsal bedel tespiti yapmak oldukça zordur ki işte bu sebeple hizmette KDV matrahının aşınmasına engel olmak için meslek teşekküllerince tespit edilen tarifelerin dikkate alınması gerektiği düzenlenmiştir.

Mevzuat bölümünde yer verildiği üzere Türk Tabipleri Birliği (TTB) kanununu 7. Maddesine göre mesleğini serbest olarak icra eden hekimlerin tabip odasına kayıtlı olması zorunludur.

TTB Disiplin yönetmeliğinin “Disiplin Suç ve Cezaları” başlıklı 2. Bölümünün “Para Cezası” başlıklı 4’ncü maddesinde asgari ücret tarifesinin altında ücret almak disiplin suçu olarak sayılarak karşılığında uygulanacak yaptırım belirlenmiştir.

TTB mevzuatına göre mesleğini serbest olarak icra eden hekimlerin tabip odasına kayıt olması ve asgari ücret tarifesini dikkate alarak ücret alması zorunludur.

6023 sayılı TTB kuruluş yasasının birliğe verdiği yetki ile Asgari Ücret Tarifesi (AÜT) yayımlanmaktadır. TTB asgari ücret tarifesini (AÜT) 2015 yılında günümüz ekonomik koşullarına uygun hale getirerek ve eksikleri tamamlayarak “Hekim Uygulamaları Vergi Tabanı” (HUV) tarifesi hazırlayarak uygulamaya koymuştur. TTB açıklamasına göre HUV tarifesi asgari ücret tarifesinden mahiyet itibarıyla farklı değildir. HUV birliğin bilgi birikimi ve uzmanlık derneklerinin önerileri doğrultusunda AÜT’nin güncellenmiş halidir.

Türk Tabipleri Birliği Merkez HUV tarifesinde 8256 adet işlem türü bulunmakta olup işlem türleri itibarıyla belirlenen birimler şehirlerin gelişmişlik seviyesine göre yıllık olarak belirlenen kat sayı ile çarpılarak tahsil edilmesi gereken asgari ücret tutarı bulunmaktadır. Türk Tabipleri Birliği tarafından yapılan örnek hesaplama göre bulunan ücret KDV matrahını oluşturmakta bu tutar üzerinden KDV hesaplaması yapılmaktadır.

Açıklandığı üzere HUV listesi alanında uzman kişilerce hazırlanmakta günün değişen koşullarına göre güncellenmekte ve şehirlerin ekonomik koşullarına göre katsayılar belirlenmektedir. Bu yönden bakıldığında tarife işlem birimleri ve katsayıları tarafsız ve nesnel olmanın yanında iktisadi ve ticari icaplara da uygun düşmektedir.

Serbest Meslek Erbabı tarafından bedel tahsil edilmeden verilen hizmetle ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı Denizli Vergi Dairesi Başkanlığının 20.07.2011 tarih ve B.07.1.Gİ-B.4.20.15.01-30-MUK-2010-54-203 sayılı özelgesinde özetle;

Katma değer vergisi bakımından vergiyi doğuran olay malın teslimi veya hizmetin ifasına bağlı olduğundan, serbest meslek faaliyetine ilişkin kazancın tahsil edilmediği durumlarda düzenlenecek serbest meslek makbuzunda, sadece KDV tutarına yer verilerek “...TL mal teslimine . hizmet yapılmasına ilişkin olup bedeli tahsil edilmemiştir.” şeklinde açıklama yazılması gerektiği ifade edilmiştir.

Asgari Ücret Tarifesinin uygulanmasına ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığının 27.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-758 sayılı özel-gesinde;

“3065 sayılı KDV Kanununun 27/5 inci maddesinde, serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedelinin, bu tarifiede gösterilen ücretten düşük olamayacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre; mimarlar odasına ait asgari ücret tarifesinde gösterilen asgari ücretten daha düşük bir hizmet bedelinin uygulanması mümkün bulunmamaktadır. Söz konusu ücret tarifesinde belirtilen tutardan daha düşük bir tutar uygulanması halinde, KDV söz konusu tarifiedeki tutar üzerinden hesaplanacaktır.”

şeklinde açıklamalar yapılmıştır.

Söz konusu özelgeler ile aynı görüşte olan Danıştay 4. Dairesinin 2007/3699 Esas ve 2009/5106 No.lu kararında özetle, *“davacının verdiği hizmet bedelinin Asgari Ücret Tarifesinde belirlenen ücretten düşük olamayacağından davacının tarifiede belirlenen ücret üzerinden katma değer vergisi beyan etmesi gerekmektedir. Bu itibarla, davacı tarafından mükelleflere verilen serbest meslek hizmeti karşılığı asgari ücret tarifesinde belirlenen ücret dikkate alınarak her ay için hesaplanan katma değer vergisi matrah farkı üzerinden yapılan tarhiyatın bu kısmında hukuka aykırılık görülmemiştir.”* denilmektedir.

Danıştay'ın konuyla ilgili kararları ise serbest meslek hizmeti karşılığı hizmet bedelinin asgari ücret tarifesinde tespit edilen ücretten düşük olamayacağı, tarifiede belirlenen ücret üzerinden KDV'nin beyan edilmesi gerektiği ve emsal bedel tespitinde dikkate alınacak tarifelerin Resmi Gazetede yayımlanma şartının bulunmadığı şeklindedir.

Konuyla ilgili bir başka ihtilaf konusu ise emsal bedel tespitinde dikkate alınacak asgari ücret tarifelerinin Resmi Gazetede yayımlanması şartının olup olmadığı konusudur. Bu konuda bilindiği üzere mesleğini serbest olarak ifa eden avukatların ücret tarifesi resmi gazetede yayımlan-

maktadır. Ancak Türk Tabipleri Birliği tarafından yayımlanan tarife ise resmi gazetede yayımlanmamaktadır. Bu konuyla ilgili gerek Katma Değer Vergisi Kanunu gerekse Katma Değer Vergisi Uygulama Genel Tebliği dikkate alınacak asgari ücret tarifelerinin resmi gazetede yayımlanma şartını aramamıştır. Bu konuda Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 2018/1222 Esas ve 2019/476 No.lu kararında *“inceleme elemanınca matrah tespitinde esas alınan asgari ücret tarifesinin Resmi Gazetede ilan edilmiş olup olmamasının bir önemi bulunmamaktadır.”* denilmektedir.

İdare tarafından verilen özelgelerde ve Danıştay kararlarında serbest meslek faaliyeti karşılığında bedel tahsil edilmezse veya emsali-ne nazaran düşük bedel tahsil edilmesi halinde emsal bedel üzerinden KDV hesaplanarak belge düzenlenmesi gerektiği yönünde paralel görüşler paylaşılmıştır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu ise ihtilaf konusu olayda inceleme elemanınca dikkate alınan asgari ücret tarifesinin resmi gazetede yayımlanma şartı olmadığı yönünde karar vermiştir.

Mevcut yasal düzenlemeler ve yargı kararları göz önünde bulundurularak hekimlerin mesleklerini serbest olarak ifa etmeleri için Tabip Odasına üye olmasının zorunlu olduğu, Tabipleri Birliği Disiplin Yönetmeliğine göre asgari ücret tarifesinin altında ücret almalarının yasak olduğu hususları birlikte değerlendirildiğinde hekimler için zorunlu olarak dikkate almaları gereken bu tarifenin Katma Değer Vergisi Kanunun 27. Maddesi kapsamında emsal bedel tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

5- ÖRNEK UYGULAMA

Örnek: Mesleğini Serbest olarak ifa eden Kadın Doğum Uzmanı Bay E.T.'nin sezaryen doğum hizmeti karşılığında 2020 yılında düzenleyeceği serbest meslek makbuzunda dikkate alması gereken KDV matrahı iller itibarıyla aşağıdaki tablodaki gibidir.

Sıra No	İl	Yıl	Huv Kodu	İşlem	Birim (A)	Katsayı (B)	KDV Matrahı (C) (C=A*B)	KDV (D) (D=C*%8)
1	İzmir-Ankara-İstanbul	2020	13.63651	Sezaryen	525	9,14	4798,50	383,88
2	Aydın	2020	13.63651	Sezaryen	525	8,77	4604,25	368,34
3	Artvin	2020	13.63651	Sezaryen	525	8,01	4205,25	336,42
4	Van	2020	13.63651	Sezaryen	525	7,28	3822,00	305,76

Sağlık hizmetinin karşılığı ücreti hesaplama-ya ilişkin örnek hesaplama-ya tabiileri birliğinin sitesinde yer verilmiştir. Buna göre TTB-HUV tarifi işlem birimi ile o il için belirlenen katsayının çarpılmasıyla hesaplanmaktadır. Bu şekilde hesaplanan ücrete ayrıca KDV eklenmesi gerektiği TTB’ce açıklanmaktadır.

Hizmet türleri itibariyle belirlenen işlem birimleri tüm iller için aynı olup, Katsayılar illerin gelişmişlik seviyesine göre farklılık göstermektedir. 2020 yılı için İzmir, Ankara ve İstanbul için belirlenen kat sayı 9,14 olup, bu katsayı Aydın için 8,77, Artvin için 8,01 ve Van için 7,28’dir.² İller itibariyle belirlenen katsayıların işlem birimleri ile çarpılması sonucu bulunan tutarlar Türk Tabipleri Birliğine göre o hekimin hizmet verdiği kişilerden tahsil etmesi gereken asgari ücret olmaktadır. Bu asgari ücret aynı zamanda KDV matrahını oluşturmakta ve bu tutar üzerinden %8 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir. İşte Bay E.T.’nin vermiş olduğu sezaryen doğum hizmeti karşılığında hizmet alan kişilerden bedel tahsil etmemesi veya tahsil ettiği ücretin C sütununda belirtilen ücretten düşük olması durumunda düzenleyeceği belgelerde göstermesi gereken KDV tutarı D sütunundaki tutarlar olacaktır. Bay E.T.’nin İstanbul ilinde faaliyet gösterdiği ve sezaryen ücreti için KDV hariç 4.000,00 TL aldığı varsayımında düzenlenmesi gereken belgede 4.000,00 TL ve 383,88 TL KDV tutarının toplamı olan 4.383,88 TL tutarı gösterilecektir.

Bay E.T.’nin İstanbul ilinde faaliyet gösterdiği ve sezaryen ücreti için hastalarından bedel talep etmemesi halinde ise düzenleyeceği belgede sadece 383,88 TL KDV tutarı yazılacaktır.

SONUÇ

Katma Değer Vergisinin 27. Maddesi Emsal Bedel müessesesi, işleme ait bedelin bilinmediği, bulunmadığı ve tespit edilemediği durumlarda KDV matrahının aşınmasını engellemek amacıyla uygulama bulan bir müessesedir.

Çalışmamızda hekimlerin mesleğini kendi nam ve hesabına bir işverene bağlı olmaksızın sürdürebilmeleri için Türk Tabipleri Birliğine kayıt olmasının zorunlu olduğu ve vermiş olduğu hizmetler karşılığı Tabip Odalarınca belirlenen ücretten daha düşük tutarda bedel almasının yasak olduğu mevzuat hükümleri çerçevesinde açıklanmıştır. Bu durum vergi idaresinin görüşleri ve yargı kararları ışığında değerlendirilmiş ve mesleğini bağımsız olarak kendi nam ve hesabına yürüten hekimlerin vermiş olduğu hizmetler karşılığında bedel tahsil etmemeleri veya emsali nazaran düşük tutarda ücret tahsil etmeleri durumunda Katma Değer Vergisinin HUV tarifesinde belirlenen asgari ücret tutarı üzerinden hesaplanması gerektiği sonucuna varılmıştır.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

² Türk Tabipleri Birliği. “TTB Özel Hekimlik Uygulamaları 2020 Yılı Katsayıları”. (https://www.ttb.org.tr/katsayi_goster.php?Guid=e4222574-2332-11ea-829a-0d1e6fd2cf97). Erişim Tarihi: 08 Ekim 2020.

- 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 6023 Sayılı Türk Tabipleri Birliği Kanunu
- Türk Tabipleri Birliği Disiplin Yönetmeliği
- Türk Tabipleri Birliği. “TTB Huv Tarifesi Nedir?”. (<https://vergiraporu.com.tr/Content.aspx?Id=31362e63-25bc-42ef-8b25-bddf94674f20>). Erişim Tarihi: 08 Ekim 2020.
- Türk Tabipleri Birliği. “TTB Özel Hekimlik Uygulamaları 2020 Yılı Katsayıları”. (https://www.ttb.org.tr/katsayi_goster.php?Guid=e4222574-2332-11ea-829a-0d1e6fd2cf97). Erişim Tarihi: 08 Ekim 2020.
- Gelir İdaresi Başkanlığı Denizli Vergi Dairesi Başkanlığının 20.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.20.15.01-30-MUK-2010-54-203 sayılı özelgesi
- Gelir İdaresi Başkanlığının 27.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-758 sayılı özelgesi
- Danıştay 4. Dairesinin 2007/3699 Esas ve 2009/5106 No.lu kararı
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 2018/1222 Esas ve 2019/476 No.lu kararı