

Arkan&Ergin Uluslararası  
Denetim ve Y.M.M. A.Ş.

İstanbul, 16.02.2009

**Sağlık Kuruluşlarında Çalışan Hekimler ile İşyeri Hekimlerinin  
Ne Şekilde Vergilendirileceğine İlişkin 40 Seri No.lu  
Vergi Usul Kanunu Sirküleri Yayınlandı**

***DUYURU NO:2009/24***

16.02.2009 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 40 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri'nde; sağlık kuruluşlarında çalışan hekimler (Diş hekimleri ve veteriner hekimler dahil) ile işyeri hekimlerinin ne şekilde vergilendirileceği hususu ile hekimlerin POS cihazı bulundurma ve kullanma mecburiyetine ve Sosyal Güvenlik Kurumu adına muayene katılım payı tahsil edilmesine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Bilginize Sunulur.

Arkan & Ergin Uluslararası Denetim ve Y.M.M. A.Ş.

# Arkan&Ergin Uluslararası Denetim ve Y.M.M. A.Ş.

**Tarih:** 16.02.2009

**Sayı:** VUK-40/2009-2/POS Belgesi -2 , Katılım Payı -1

T.C.

**MALİYE BAKANLIĞI**

**Gelir İdaresi Başkanlığı**

**SAYI : B.07.1.GİB.0.02.29/29-2994-41**

## **VERGİ USUL KANUNU SİRKÜLERİ /40**

**Konusu** : Sağlık Kuruluşlarında Çalışan Hekimlerin (Diş Hekimleri ve Veteriner Hekimler Dahil) Vergilendirilmesi, Hekimlerin POS Cihazı Bulundurma ve Kullanma Zorunlulukları ve Sosyal Güvenlik Kurumu adına Muayene Katılım Payı Tahsil Edilmesi

**Tarihi** : 16 / 02 /2009

**Sayısı** : VUK-40/2009-2/POS Belgesi -2 , Katılım Payı -1

**İlgili olduğu maddeler** : Gelir Vergisi Kanunu Madde 61, 65 ve 94, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu Madde 227, 229, 236 Mükerrer 257

### **1. GİRİŞ:**

Sağlık kuruluşlarında çalışan hekimler (Diş hekimleri ve veteriner hekimler dahil) ile işyeri hekimlerinin ne şekilde vergilendirileceği hususu ile hekimlerin POS cihazı bulundurma ve kullanma mecburiyetine ve Sosyal Güvenlik Kurumu adına muayene katılım payı tahsil edilmesine ilişkin açıklamalar bu Sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.

### **2. SAĞLIK KURULUŞLARINDA ÇALIŞAN HEKİMLERİN (DİŞ HEKİMLERİ VE VETERİNER HEKİMLER DAHİL) VERGİLENDİRİLMESİ:**

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 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, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez..."

Aynı Kanunun 65 inci maddesinde ise,

Yıldız Posta Cad.  
Dedeman İş Hanı No.48, Kat.6  
34349 Gayrettepe – İstanbul  
Turkey

T + 90 212 370 07 00

F +90 212 274 63 25

# Arkan&Ergin Uluslararası Denetim ve Y.M.M. A.Ş.

"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.

Öte yandan, 221 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde ücret - serbest meslek kazancı ayırımının önemi ve vergilendirmesine ilişkin kriterler ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Buna göre, 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 kaydıyla elde ettikleri gelirin serbest meslek kazancı,

- İşveren 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 gerekmektedir.

### 3. HEKİMLERİN İŞ YERLERİNDE POS CİHAZI BULUNDURMA VE KULLANMA ZORUNLULUĞU:

Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden çıkarılan 379 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu 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, anılan mükelleflerce yürütülen serbest meslek faaliyetlerinde Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş "serbest meslek makbuzu" olarak kabul edilmesi uygun görülmüş ve bu uygulamanın 01/06/2008 tarihinden itibaren başlayacağı açıklanmış, ancak uygulamanın başlama tarihi 382 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile 01/09/2008 olarak değiştirilmiştir.

-Anılan Tebliğde belirtilen özellikleri haiz POS cihazlarını iş yerlerinde bulundurmayan veya iş yerinde bulundurmamakla beraber Tebliğde öngörülen şartları taşımayan cihazları kullandıkları tespit edilenlere, Vergi Usul Kanununun mükerrer 355/1 inci maddesine göre özel usulsüzlük,

-Tebliğde belirtilen özellikleri haiz POS cihazlarını kullanmakla birlikte söz konusu tebliğin 3 üncü bölümde açıklanan özellikleri taşımayan kağıt ruloları kullandığı veya günlük kapanış raporu almadığı tespit edilen mükelleflere ise her bir tespit için ayrı ayrı olmak üzere, Vergi Usul Kanununun 352/II-7 nci maddesine göre ikinci derece usulsüzlük,

cezası kesilecektir.

# Arkan&Ergin Uluslararası Denetim ve Y.M.M. A.Ş.

Başkanlığımıza intikal eden olaylardan, uygulamada bazı tereddütlerin ortaya çıktığı anlaşılmış olup uygulama birliğinin sağlanması amacıyla aşağıdaki açıklamaların yapılması uygun görülmüştür.

## 3.1. İkametgâhlarını İşyeri Adresi Olarak Gösteren Hekimlerin Durumu

2002/3 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesinde, mükelleflerin ticari, sınai ve zirai faaliyetlerini sürdürdükleri yerlerin işyeri özelliğini taşıyabilmesi için bu yerlerin "faaliyetin icrasına tahsis edilmesi" veya faaliyetin icra edildiği "yer" olma özelliğini taşımasının şart olduğu, işgal konusu itibarıyla bir işyeri olmaksızın faaliyetini yürütebilmesi mümkün olabilen mükelleflerin ikametgah adreslerinin işyeri olarak kabulü suretiyle mükellefiyet kayıtlarının yapılmasının mümkün olduğu, ancak, mükelleflerin yaptıkları faaliyet türleri için mutlaka faaliyetin icra edileceği yerin şart olduğunun vergi dairelerince tespiti halinde, bunların mükellefiyet kayıtlarının işyeri adresi olmaksızın yapılmasına imkan bulunmadığı belirtilmektedir.

Buna göre, sağlık kuruluşlarına hizmet veren ve iş yeri adresi olarak ikametgâhlarını gösteren hekimler hakkında yaptırılacak yoklama sonucunda ikametgâhlarının bir bölümünün dahi "faaliyetin icrasına tahsis edilmesi" veya faaliyetin icra edildiği "yer" olma özelliğini taşıdığı tespit edilmesi halinde bu yer hekimlik faaliyetinin yapılacağı işyeri olarak kabul edilecektir.

Bu itibarla, sağlık kuruluşlarına hizmet veren ve iş yeri adresi olarak ikametgâhlarını gösteren hekimler hakkında yaptırılacak yoklama sonucunda ikametgâhının bir bölümünün dahi "faaliyetin icrasına tahsis edilmesi" veya faaliyetin icra edildiği "yer" olma özelliğini taşıdığı tespit edilmesi halinde bu yerde POS cihazı bulundurma ve kullanma zorunluluğu bulunmaktadır.

Diğer taraftan, sağlık kuruluşlarında ücretli olarak görev yapmakla beraber günlük çalışma saatlerinin bir kısmında bu kuruluşların odalarını kiralamak suretiyle serbest meslek faaliyetinde bulunan hekimlerin bu iş yerlerinde POS cihazı bulundurmaları ve kullanmaları zorunludur.

## 3.2. Dış Hekimlerinin POS Belgesi İle Birlikte Serbest Meslek Makbuzu Düzenlemeleri

3224 sayılı Türk Dış Hekimleri Birliği Kanununun 40 ıncı maddesine göre serbest meslek makbuzunun Asgari Ücret Tarifesine uygun olarak düzenlenmesi zorunlu olup, Asgari Ücret Tarifesi yaklaşık 300 kalemden oluşmaktadır.

Bu itibarla, Kanunun mükerrer 257 nci maddesindeki yetkiye dayanılarak, dış hekimleri serbest meslek erbabi tarafından hastaya verilen hizmete ilişkin bedelin kredi kartı ile ödenmesi sırasında ihtiyaç duyulması halinde, hizmetin asgari ücret tarifesinde yer alan muayene ve tedavi kalemlerinden kaç tanesini içerdiğine bakılmaksızın, 379 sıra numaralı Tebliğ ile bulundurma ve kullanma zorunluluğu getirilen POS cihazı ile düzenlenecek POS belgesinin yanısıra anılan Kanunun 236 ncı maddesinde yer alan "serbest meslek makbuzu"nun da düzenlenmesi ve ayrıntıların bu belge üzerinde gösterilmesi uygun görülmüştür.

# Arkan&Ergin Uluslararası Denetim ve Y.M.M. A.Ş.

Ancak, dış hekimleri tarafından düzenlenecek serbest meslek makbuzunda, 379 sıra numaralı Tebliğ uyarınca düzenlenen POS belgesinin tarih ve numarası ile birlikte kullanılması halinde bir hüküm ifade edeceğine ilişkin açıklamaya yer verilecektir. Bununla beraber POS belgesinde yer alan toplam tahsilat tutarı ile serbest meslek makbuzunda yer alan tutarın farklı olmaması ve POS belgesinin serbest meslek makbuzunun aslının altına eklenerek hastaya verilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, hekimlerin POS belgesi ile beraber serbest meslek makbuzu düzenlemeleri durumunda bu iki belgeden sadece birinin gelir olarak dikkate alınacağı, bu belgeyi kullanan açısından da her iki belgeye istinaden sadece bir gider kaydı yapılacağı tabiidir.

### 3.3. Adi Ortaklık Olarak Faaliyette Bulunan Hekimlerin Düzenleyeceği POS Belgeleri

379 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Tebliği uyarınca hekimler tarafından POS cihazı ile düzenlenecek POS belgeleri üzerinde, mükellef bilgilerinin (adı soyadı, unvanı, iş adresi, vergi dairesi ve TC kimlik numarası) yer alması zorunludur.

Ancak, adi ortaklık şeklinde faaliyet gösteren hekimlerin POS cihazı ile düzenleyecekleri belgede TC kimlik numarasının yerine ortaklık adına tesis edilen vergi kimlik numarası yazılacaktır.

### 3.4. Yeni İşe Başlayan Hekimlerin POS Cihazını İşyerinde Bulundurma ve Kullanmaya Başlama Süresi

Yeni işe başlayan hekimlerde (dış hekimleri ve veteriner hekimler dahil) POS cihazı bulundurma ve kullanma mecburiyeti işe başlama tarihini takip eden 30 günün sonundaki ilk iş gününde başlayacaktır. Ancak bu sürede bankaya müracaat etmiş olmakla beraber cihaz alamadığını ispat eden mükellefler verilen süreyi takip eden 30 gün içerisinde yeniden POS cihazı temin edebilmek için Bankaya başvuru yapacaklardır.

## 4. SOSYAL GÜVENLİK KURUMUNCA KİŞİLERDEN MUAYENE KATILIM PAYININ TAHSİL EDİLMESİ SIRASINDA UYGULANACAK İŞLEMLER:

2008 yılı Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliği ile Sağlık Kuruluşlarında yapılan muayene sonucunda kişilerden Kurum adına muayene katılım payının kurum tarafından yetki verilenlerce tahsil edilmesi uygulaması getirilmiştir.

Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 227 nci maddesinde, bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsikinin mecburi olduğu hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun 229 uncu maddesinde ise faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olduğu belirtilmiştir.

# Arkan&Ergin Uluslararası Denetim ve Y.M.M. A.Ş.

Diğer taraftan, kredi kartları, işletme tarafından yapılan bir mal satışı veya hizmet ifasının bedelinin ödenmesi için kullanılan bir ödeme aracıdır. Fatura ise, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında düzenlenen ve borçlanılan meblağı gösteren tahakkuk belgesi olup ödeme belgesi değildir. Bu nedenle fatura, mükellefler tarafından kredi kartı ile yapılan ödemelere ilişkin düzenlenmemekte, mal satışı veya hizmet ifası sonucuna göre tanzim edilmektedir.

Yapılan açıklamalar uyarınca, Sosyal Güvenlik Kurumu adına muayene katılım payı tahsil edilmesi sırasında kişilere herhangi bir mal satışı veya hizmet yapılmadığından, bu uygulamaya yönelik olarak tahsilatı yapanlarca (eczane, özel sağlık kurumu, vb.) bir belge düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

Öte yandan, Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesine göre her türlü ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi bulunmaktadır.

Aynı Kanunun 42 nci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlığımızca şekil ve muhteviyatı belirlenen 1 No.lu Katma Değer Vergisi Beyannamesinde beyannameye eklenecek belgeler sayılmış, beyannamenin 6 ncı Tablosunun 45 inci satırına "Kredi Kartı ile Tahsil Edilen Teslim ve Hizmet Bedelleri" nin (bu dönemde gerçekleştirilen teslim ve hizmetlere ait bedelin, kredi kartı ile tahsil edilen kısmı) (e-Beyannamenin Sonuç Hesapları-Diğer Bilgiler -Kredi Kartı ile Tahsil Edilen Teslim ve Hizmetlerin Katma Değer Vergisi Dahil Karşılığını Teşkil Eden Bedel) yazılacağı açıklanmıştır.

Bu düzenlemeyle vergiyi doğuran olayın vuku bulup bulmadığına bakılmaksızın belirli bir dönemde kredi kartı ile yapılan tahsilatların gösterilmesi öngörülmektedir.

Bu çerçevede, tahsilatı yapanlarca Sosyal Güvenlik Kurumu adına tahsil edilen muayene katılım payı, bunların Kurumdan alacaklarına karşılık yapılan ve avans niteliği taşıyan bir ödeme olması nedeniyle katma değer vergisine tabi bulunmamakla birlikte bu bedelin kredi kartı ile tahsil edilmesi halinde, mükellefçe verilecek beyannamenin ilgili dönemde gerçekleştirilen teslim ve hizmetlere ait bedelin kredi kartı ile tahsil edilen kısmında yer alacaktır. Ancak, yer alan bu tutarın Tablo I (e-Beynamede Matrah)'de beyan edilen tutar ile uyum göstermemesi ve vergi dairesince bu hususun mükelleften sorulması halinde tahsilatın Sosyal Güvenlik Kurumuna aktarılan hasta katılım paylarına ait olduğu "izah" nedeni olarak kullanılabilir.

Duyurulur.

**M. Akif ULUSOY**

**Gelir İdaresi Başkanı**

**İdaresi Başkanı**