

**ÖZEL SAĞLIK KURUMLARINDA ÇALIŞAN HEKİMLERİN
VERGİLENDİRİLMESİ**

BURCU HACI

IŞIK ÜNİVERSİTESİ

2020

T.C.
İŞIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE ve DENETİM
TEZLİ YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

ÖZEL SAĞLIK KURUMLARINDA ÇALIŞAN HEKİMLERİN
VERGİLENDİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
BURCU HACI

Tez Danışmanı:
Prof. Dr. Suat TEKER

İSTANBUL, 2020

İŞIK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ÖZEL SAĞLIK KURUMLARINDA ÇALIŞAN HEKİMLERİN
VERGİLENDİRİLMESİ

BURCU HACI

ONAYLAYANLAR:

Prof. Dr. Suat TEKER

(Tez Danışmanı)

Işık Üniversitesi



Dr. Öğr. Üyesi Levent POLAT

Işık Üniversitesi



Doç. Dr. İlker KIYMETLİ ŞEN

İstanbul Ticaret
Üniversitesi



ONAY TARİHİ: 09/06/2020

ÖZEL SAĞLIK KURUMLARINDA ÇALIŞAN PERSONELİN VERGİSEL BOYUTU

ÖZET

Vergi, kamusal ihtiyaçların karşılanması için alınması gereken zorunlu ve karşılıksız bir nakit akışıdır. Günümüzde özel sağlık kurumlarında görev alan hekimler 2 şekilde vergilendirilmektedir. Bazı hekimler elde edilen gelirleri ücret geliri elde etmekte olup bazı hekimlerin ise elde edilen serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmektedir. “Özel Sağlık Kurumlarında Çalışan Personelin Vergisel Boyutu” başlıklı bu tezimin amacı, özel sağlık hizmet sunucularında görev yapan personelin, işverene tabi bir kuruma bağlı olarak çalışması ya da serbest meslek makbuzu düzenlenmesi halinde elde edilen gelirlere ilişkin bilgiler edinmek ve söz konusu personelin elde ettiği ücretlerin vergisel boyutu izah edilmeye çalışılmıştır.

Özel sağlık kurumunda görev alan hekimin elde edilen ücret geliri ile serbest meslek kazancı olması halinde elde edilen kazançların vergisel avantajları ile iş hukuku açısından olumsuz tarafları detaylı bir şekilde anlatılmaktadır.

Araştırmada işveren ve işçi kapsamında elde edilen ücret ile serbest çalışan personelin elde ettiği gelirler ile ilgili hususlar vergi mevzuatı açısından değerlendirilmiş ve özel sağlık kurumlarında çalışan personele düşen görevler belirtilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Ücretlerin Vergilendirilmesi, Bağımsız çalışan personelin elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesi, Gelir Vergisi, Kaynakta Kesinti Yöntemi

TAX DIMENSION OF THE STAFF WORKING IN PRIVATE HEALTH ORGANIZATIONS

ABSTRACT

Tax is a mandatory and unpaid cash flow that must be charged to meet public needs. Nowadays, physicians working in private health institutions are taxed in two ways, some of them receive wage income and some of them are considered as self-employment earnings. The purpose of this thesis, titled “The Tax Dimension of Personnel Working in Private Health Institutions” is to obtain information on the income obtained in case the personnel working in private health service providers work under an institution subject to the employer or self-employment receipts and the salaries obtained by the personnel the size was tried to be explained.

In the case of wage income obtained by the personnel working in private health institutions and self-employment earnings, the tax advantages of the earnings obtained and their negative aspects in terms of labor law are explained in detail.

In this research, the issues related to the wages obtained in the scope of employer and employee and the income obtained by self-employed personnel were evaluated in terms of tax legislation and the duties of the personnel working in private health institutions were stated.

Keywords: Taxation of Wages, Taxation of income of independent personnel, Income Tax, Source Deduction Method

TEŞEKKÜR

Tez alıőmam boyunca bilgi ve deneyimiyle bana her tŸrlŸ desteği sağlayarak, tezi bitirmemde bŸyŸk emeği olan tez danıőmanım sayın Prof. Dr. Suat Teker'e,

Aldığım eğitimin her aőamasında maddi ve manevi olarak desteklerini esirgemeyen ve bugŸnlere gelmemde en bŸyŸk paya sahip olan annem SongŸl Őenvardar'a, babam Cemal Őenvardar'a ve eőim Cemal Hacı'ya sonsuz teőekkŸrlerimi sunuyorum.

İÇİNDEKİLER

ÖZET	i
ABSTRACT	ii
TEŞEKKÜR	iii
TABLO LİSTESİ	vii
KISALTMALAR LİSTESİ	viii
GİRİŞ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	3
DOĞRUDAN (DOLAYSIZ) VERGİLER	3
1.Kavramlar ve Terimler	3
1.1.Vergi Kavramı	4
1.2. Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler	5
1.3.Gelir Vergisi	6
1.3.1.Ücretlilerin Vergilendirilmesi	7
1.3.2. Ödemenin Mahiyeti	9
1.4. Ücretlerde Elde Etme	9
1.5.Ücretlerin Tespiti ve Ücretlerin Vergilendirilmesi.....	10
1.5.1.Gerçek Ücretler	10
1.5.2. İndirimler.....	12
1.5.3 Diğer Ücretler.....	14
1.5.4. Muafiyet ve İstisnalar	14
İKİNCİ BÖLÜM	17
İŞ AKDİNE SON VERİLEN ÇALIŞANIN HAKLARI	17
2.1.İşten Çıkarılan Personelin Hakları	17
2.2.İhbar Tazminatı	18
2.3.Kıdem Tazminatı	19
2.4. Yıllık İzin Ücretleri	20
2.5.İşe İade Davası	21
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	22
SERBEST MESLEK KAZANÇLARI	22
3.1. Serbest Meslek Kazançların Vergilendirilmesi	22

3.2. Serbest Meslek Kazancının Tespiti	22
3.3. Tahsil Çeşitleri	23
3.3.1. Nakden Tahsilat.....	23
3.3.2.Aynen Tahsilat	23
3.3.3. Menfaat Sağlanması Şeklinde Tahsilat	24
3.3.4.Geçmiş ve Gelecek Yıllara Ait Tahsilat.....	24
3.4. Serbest Meslek Kazançlarında İndirilebilecek Giderler.....	25
3.5. Serbest Meslek Kazançlarında İndirilemeyecek Giderler	25
3.6.7193 Sayılı Torba Yasa Kanunu'nun Yürürlüğe Girmesi.....	26
3.7.Serbest Meslek Kazançlarında Gelir Vergisi Stopajı	27
3.8. Serbest Meslek Kazançlarının Beyanı ve Beyanname Üzerinde Yapılacak Olan İndirimler.....	28
3.9. Beyanname Üzerinde Yapılacak İndirimler	29
3.10. Zarar Mahsubu	30
3.11. Verginin Ödenmesi.....	31
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM.....	33
SERBEST MESLEK KAZANCI İLE ÜCRET ARASINDAKİ İLİŞKİ....	33
4.1. Özel Sağlık Kurumlarında Hekimlerin Çalışma Biçimleri Neden Değişti?33	
4.2.Özel Sağlık Kurumlarında Görev Alan Doktorların Ücretlendirme Biçimleri	37
4.3.Serbest Meslek Kazancı ile Ücret Ayrıcımı	37
4.4. Ücret Gelirleri Bakımından Özel Sağlık Hekimlerin Vergilendirilmesinin Değerlendirilmesi.....	38
4.5. Serbest Meslek Kazançları Gelirleri Bakımından Özel Sağlık Hekimlerin Vergilendirilmesinin Değerlendirilmesi.....	40
4.6.İşgücü Temin Hizmeti	42
BEŞİNCİ BÖLÜM	44
ÖZEL SAĞLIK KURUMLARINDA ÇALIŞANLARIN ÜCRET GELİRLERİ VE SERBEST MESLEK GELİRLERİNİN ÖRNEKLER İLE İNCELENMESİ.....	44
5.1.Mükellef (C)'nin Vergi Durumunun İncelenmesi.....	44
5.2.Mükellef (B)'nin Vergi Durumunun İncelenmesi.....	47
5.3.Mükellef (A)'nin Vergi Durumunun İncelenmesi.....	50
5.4.Üç Mükellefin Vergi Durumlarının Karşılaştırılması	53

SONUÇ	57
KAYNAKÇA	59
ÖZGEÇMİŞ	62

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: Ücret geliri ile ve diğer unsurların elde edilme şekilleri

Tablo 2: 2019 Gelir Vergisi Dilimleri

Tablo 3: Olması hedeflenen gelir vergisine tabi gelirleri

Tablo 4: 2015 ile 2018 Yılları Arası Tüketici Fiyatları Yıllık Endeksi

Tablo 5: Hem kamu hekimleri hem de özel sağlık hekimlerinin başına düşen hasta sayısı;

Tablo 6: 2009 – 2017 Yılları Arası Hastane Sayısı

Tablo 7: 2009 ile 2017 Yılları arasında Kamu ve Özel Sağlık Kurumlarındaki Yatak Sayıları

Tablo 8: 2009 ile 2017 Yılları arasında Kamu ve Özel Sağlık Kurumlarındaki Sağlık Harcamaları

Tablo 9: Üç Serbest Meslek Mükellefin İşverene Tabii Olma Durumundaki 2018 Hesap Döneminde Gelir Vergisi Beyannameleri

Tablo 10: Üç Serbest Meslek Mükellefin Gelir Vergisi ile İşverene Tabii Olma Durumundaki 2018 Hesap Döneminde Gelir Vergisi Tutarlarının Karşılaştırılması

Tablo 11: Üç Serbest Meslek Mükellefin İşverene Tabii Olma Durumundaki 2018 Hesap Döneminde İşveren Maliyetleri

Tablo 12: Üç Serbest Meslek Mükellefin İşverene Tabii Olma Durumundaki 2018 Hesap Döneminde Karşılaştırılması

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
GV	: Gelir Vergisi
GVM	: Gelir Vergisi Matrahı
KDV	: Katma Değer Vergisi
KE	: Kayıt dışı Ekonomi
KV	: Kurumlar Vergisi
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
TÜFE	: Tüketici Fiyatları Endeksi
VUK	: Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

Özel sağlık kurumlarında çalışan doktorların elde ettikleri ücretlerin mahiyeti itibarıyla özel sağlık kurumu işleten gerçek veya tüzel kişiler ile doktorlar arasında düzenlenen anlaşmalar baz alınarak,

Doktorların, uzmanlıkları doğrultusunda mesleklerini icra etmek üzere kiralamış oldukları ofis ile bir özel sağlık kurumunda kendi mesleki bilgisine veya ihtisasına dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin özel sağlık kurumuna bağlı olmaksızın kendi sorumlulukları altında şahsına ve hesabına yapılması durumunda söz konusu mesleki faaliyetlerinden doğan alacakları için hizmet verdiği hastalara serbest meslek makbuzu düzenlemeleri halinde elde ettikleri gelirlerin serbest meslek kazancı,

Özel sağlık kurumu veya kamu hastaneleri ile doktor arasında iş sözleşmesi düzenlenmesi durumunda ise iş yerine tabi ve belirli bir iş yerine bağlı olarak onun istek ve yönetmelikleri dahilinde çalışılması halinde ise elde edilen kazancın ücret olarak tanımlanmaktadır.

Sağlık Bakanlığının yayımlamış olduğu 2016 istatistik verilerine göre sağlık hizmetinin %37'si özel sağlık sektöründen karşılanmakta olup, özel sağlık kesiminde hastanenin kurallarına ve yöneticilerin talimatlarına göre personel-işçi durumuna geldiği görülmektedir.

Özel sağlık kurumlarında çalışan hekimlerin ne şekilde vergilendirileceği ve elde edilen gelirin hangi gelir unsuru kapsamına gireceği, günümüzde karmaşık bir hale gelmekte olup, sağlık kurumunun yapısı ve çalışma koşulları esas alındığında, özel sağlık hastanesi ile hastanede çalışan personelin arasındaki işçi-işveren bağlantısı mevcut olması durumunda ücret geliri olup özel sağlık kurumu ile kurumda çalışan personelin hizmetleri karşılığı doktorlar tarafından işletmeye serbest meslek makbuzu düzenlenmesi halinde ise serbest meslek kazancına göre vergilendirilmesi gerekmektedir. Özel Sağlık Kurumlarında serbest meslek mükellefiyeti tesis ettirilerek görev alan hekimlerin, elde ettikleri kazançların vergisel avantajları ve çalışan haklarına ilişkin kayıplarına yönelik farkındalık oluşturmaktır. Konumuz itibarıyla özel sağlık kurumlarında çalışan personelin elde edilen ücretlerin Türk Vergi Sistemi

açısından ücret sayılan kazanç ile serbest meslek elde edilen ücretlerin karşılaştırmalarıyla incelenmiştir. Bu bağlamda, söz konusu doktorların elde edilen kazançların mahiyeti ve vergilendirilmesinde uygulanan yöntemler izah edilecek olup, elde edilen kazanç türlerine göre uygulamalara yer verilerek karşılaştırmalar yapılacak, tenkit ve önerilerde bulunulacaktır.

Bu amaca ulaşmak kaydıyla; birinci bölümde dolaysız vergilerin tanımı, vergi kavramı, gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler ve ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin ayrıntılı bir şekilde irdelenmiştir.

İkinci bölümde; işveren iş sözleşmesini tek taraflı fesih etmesinden kaynaklı işçi alacaklı konuma gelmekte olup iş akdine son verilen çalışan hakları incelenmiştir.

Üçüncü bölümde; serbest meslek kazancının tespiti, serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilir gider kalemleri ve verginin ödenme zamanı hususlar detaylıca açıklanmıştır.

Dördüncü bölümde; özel sağlık kurumunda görev alan hekimin serbest meslek kazancı ile ücret arasındaki ilişki, özel sağlık kurumlarında görev alan doktorların ücretlendirme biçimleri ve serbest meslek kazancı ücret ayırımı detaylıca açıklanmıştır.

Beşinci bölümde ise, Serbest meslek mükellefiyeti tesis ettiren özel sağlık kurumunda görev alan üç hekimin vergisel incelemeleri gerçekleştirilmiş olup söz konusu hekimlerin elde ettikleri kazançların ücret geliri olması halinde vergisel incelemeleri ve ilgili mükelleflerin elde ettikleri kazançların ücret geliri olması halinde işveren maliyeti analizlerinin yapılması yapılmıştır. Son olarak toplanan veri ve örnekler yardımıyla ve yorumlayıcı bir yöntemle sonuçlar değerlendirilerek sonuca ulaşılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

DOĞRUDAN (DOLAYSIZ) VERGİLER

Dolaylı vergiler kişilerin kazançları üzerinden alınan vergiler olup vergi sisteminde doğrudan vergilerin tanımlarına ve söz konusu kazançların nasıl vergilendirileceğine ilişkin detaylı açıklamalar yapılmıştır.

1.Kavramlar ve Terimler

İşveren: Tüzel veya gerçek kişilerin, sözleşmeye bağlı kalarak personel çalıştıran işyeridir.

İşçi: Bir iş anlaşmasına istinat ederek çalışan asıl kişiye,

İş ilişkisi: İşveren ile personel arasında kurulan bağa,

İşyeri: Personelin bir iş anlaşmasına bağlı kalarak çalıştığı yere,

İş Akdi: Bir tarafın (personel) kuruma bağlı olarak iş görmeyi, diğer tarafın (işveren) ise bedel ödemeyi üstlenmesinden oluşan anlaşmaya,

Ücret: Bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından ödenen ve para ile veya para ile temsil edilen meblağlara denir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesinde ücretin tanımına yer verilmiş olup, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak yapılmış ve personele verilen, kasa tazminatı, seyyar görev tazminatı, zam, yakıt veya odun/kömür yardımı, avans ödemeleri, aidat, huzur hakkı ödemeleri, prim, ikramiye, giydi yardımı veya başka hangi mahiyet ile olursa olsun ücret mahiyetini değiştirmeyeceği belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesine göre, yapılan ödemenin ücret mahiyetinde vergilendirilmesi üç unsura bağlanmakta ve bu 3 unsura bağlı olarak elde edilen gelir ücret olarak nitelendirilmektedir.

Üç unsur şunlardır:

- Bir işverene tabi olma
- Belli bir iş yerine bağlı olma
- Hizmetin bir karşılığı olarak ödeme yapılması

Mezkûr Kanun'un 65. maddesinde 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 yapılması*" olarak tanımlanmıştır (Emen & Hacı, 2019).

1.1.Vergi Kavramı

Vergi, vergilendirme yetkisine sahip kurum tarafından kamu hizmetlerinin karşılanması amacıyla millettten, mali gücüne göre alınan zorla ve karşılıksız olarak paralar olarak tanımlanmaktadır. (Ay H. , 2013) Özet olarak ülkeler kamusal ihtiyaçlarını karşılamak maksadıyla tüzel ve gerçek kişilerden maddi olarak karşılığına vergi denilmektedir.

Kanuni olarak Anayasanın 73. Maddesine göre, Millet, kamu giderlerini karşılanması amacıyla, ekonomi gücüne göre vergi ödemekle sorumludur. Vergi gibi mali sorumluluklar sadece kanun ile hüküm edilir, kaldırılır veya değiştirilir. (Akif, 1998)

Bu çerçevede verginin unsurları;

- Egemenlik gücüne dayalı olması,
- Karşılıklı olmaması,
- Başlangıçta belirlenen kaidelere göre gerçek ve tüzel kişilerden alınması,
- Zoraki olması,

Şeklindedir. Verginin dar anlamda tanımı ve onu oluşturan unsurlar yukarıdaki şekilde ifade edilmiş olup, bilhassa vergi kavramının tanımı konusunda maliye literatüründe zamana ve ekole göre farklılıklar olduğu görülmektedir (Ay S. , 1998). Devlet bu

ihtiyaçlarını için dolaylı ve dolaysız olarak nakit akışını karşılayabilmektedir.

Vergiler dolaylı (vasıtalı) ve dolaysız (vasitasız) vergiler olarak ikiye ayrılmakta olup, şu şartlara dayanmaktadır.

- *“Genel fiyat seviyesini etkilemesi açısından; genel fiyat seviyesini doğrudan etkileyen vergiler dolaylı, genel fiyat düzeyini doğrudan etkilemeyen vergiler ise dolaysız vergilerdir.*
- *Nispi fiyatlar üzerindeki etkileri açısından; nispi fiyatları değiştirmeyen vergiler dolaysız, değiştiren vergiler dolaylıdır.*
- *Yansıma ölçütüne göre; bu kriter vergilerin bu tür ayrımında en çok kullanılanıdır. Yansıtılmayan, vergi yükü üçüncü bir şahsa aktarılamayan ve bu nedenle vergiyi ödeyen kanuni yükümlüsü (mükellef) üzerinde kalan vergiler dolaysız, yansıtılarak yükü başkalarına aktarılan vergiler ise dolaylıdır”.* (Bernard, 1983)

Richard Musgrave vergilerin dolaylı-dolaysız ayrımında dört temel husus üzerinde yoğunlaşmıştır.

- *“Dolaylı vergiler, yansıma amacı düşünülerek düzenlenen vergilerdir,*
- *Dolaylı vergiler, yansımaları mümkün olan vergilerdir,*
- *Dolaylı vergiler, eşya ve hizmetleri vergi konusu yapmışlardır. Dolaysız vergiler ise şahısların özel durumlarını ve ödeme güçlerini dikkate alırlar”* (Kanlı, 2007).

Bu çalışmamızda doğrudan (dolaysız) olarak ifade edilen kaynağına göre vergiler ele alınacaktır.

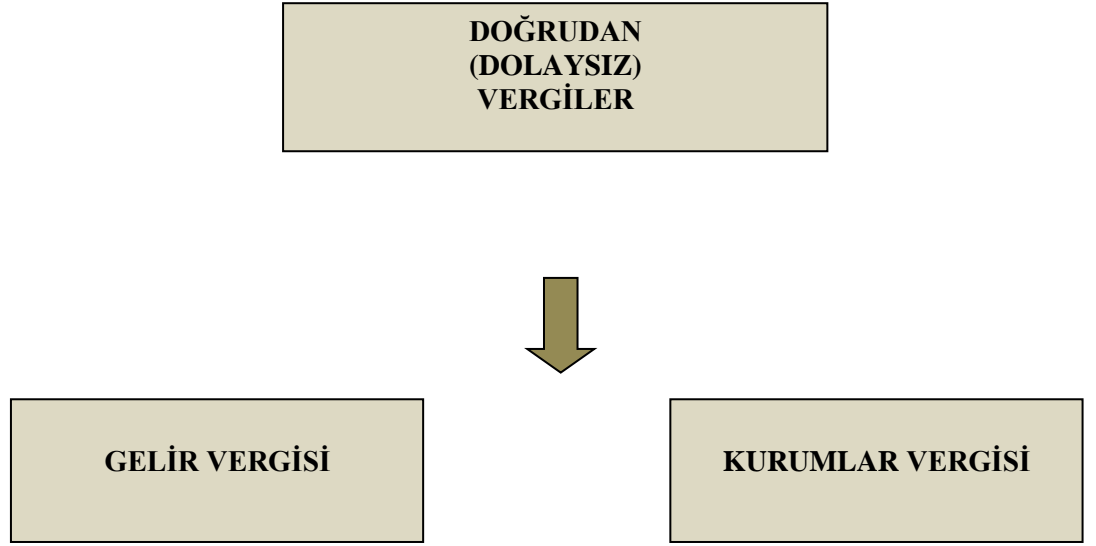
1.2. Gelir ve Kazanç Üzerinden Alınan Vergiler

Dolaylı vergiler, direkt olarak vergi ödeyicisi ile vergi yükümlüsü aynı noktada buluşan vergilerdir. Vergi mükellefi olan herkes, elde edilen gelir düzeyine göre

vergisini öder. Dolaylı vergilerde vergi yükümlüsüne düşen vergi tutarını başka bir vergi yükümlüsüne yansıtma olanağı bulunmamaktadır.

Dolaysız vergilerin en iyi örnekleri ve bu çalışmanın da konu olan gelir ve kurumlar vergisidir. Dolaysız vergilerde vergi taşıyan da vergi mükellefi de aynı kişidir. Vergi mükellefinin ekonomik gücü önemli değildir. Düşük gelir elde eden de yüksek gelir elde edene de aynı düzeyde aynı vergi oranı uygulanır.

Şekil 1: Gelir ve kazanç üzerinden alınan vergiler



1.3. Gelir Vergisi

193 sayılı Gelir vergisi Kanunu'nun birinci maddesinde "*Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.*" hükmü yer almaktadır (Gelir Vergisi, 2003). Ülkemizde gelir vergisi çoğunluk ile artan oranlı ve doğrudan vergidir.

Gelir vergisi sübjektif bir vergi ve gelir düzeyine artan oranlı bir vergi türü olması sebebiyle adaletli olduğunu göstermektedir.

Anılan Kanuna göre gelire giren yedi kazanç ve iratlar aşağıdaki gibidir.

- *“Ticari Kazançlar*
- *Zirai Kazançlar*
- *Ücretler*
- *Serbest Meslek Kazançları*
- *Gayrimenkul Sermaye İratları*
- *Menkul Sermaye İratları*
- *Diğer Kazançlar ve iratlar*

Yukarıda belirtilen emeğe dayanan gelirler “ücret”, emek ile servetin birlikte elde edilen gelir “kazanç”, yalnızca servet ile elde edilen gelirler ise “irat olarak adlan andırılmıştır (Bilici, 2011).

Özel sağlık kurumlarında yer alan personelin elde ettiği kazançların mahiyeti bakımından yukarıda belirtilen gelir unsurlarından ücret ve serbest meslek kazancı ele alınacaktır.

1.3.1.Ücretlilerin Vergilendirilmesi

Ücret, İş Kanunu’nun 32. maddesinde “*Bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve para ile ödenen tutardır*” hükmüne yer verilmektedir.

Ücret, personelin bir edim karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan para ile ödenen miktardır.

Ücret işveren tarafından en geç personelin yükümlüğünün yerine getirildiği dönemde ödenir.

Yedi gelir unsurlarından bu bölümde incelenmeye konu olan unsur üçüncü sırada yer alan ücrettir. Ücret gelir unsurunun tanımının, gayrisafi tutarının ve safi tutarının belirlendiği en az hacme sahip olmasına rağmen toplanan gelir vergisi içinde en büyük paya sahip olan gelir unsuru da ücretlerdir. Seneler içerisinde vergi indirimine konu olmayan ücret kalemler gelir vergisinden istisna getirilmiştir. Düzenlenen bu istisnalar

ücret üzerinden alınan vergi yükümlüğünü azaltıcı yönde rol oynamaktadır.

193 sayılı Gelir Kanunu'nun 61. Maddesinde ücretin tanıma yer verilmiş olup ücretin tanıma yer verilmiş olup hangi ad ile yapılmış olursa olsun ücretin mahiyetini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Ücreti üç unsura bağlanmış olup işverene tabi, belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışma ve bunun karşılığında para veya temsil edilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. Gelir vergisi açısından personelin elde edilen gelirin ücret sayılabilmesi için üç unsur barındırması gerekmektedir. Bu üç unsurun ikisini veya bir koşulunun sağlanmaması halinde ücret gelirinden bahsedilemez.

İşverene Tabi Olma

193 sayılı Kanunu'nun 62. maddesinde işverenin tanıma yer verilmiş olup "İş verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir." hükmü yer almaktadır. Bu noktada personelin gerçek veya tüzel kişi tarafından işe alınması ve söz konusu gerçek veya tüzel kişinin emir ve talimatlarına göre hareket etmesi gerekmektedir.

Belirli Bir İşyerine Bağlı Olma

Personelin elde ettiği gelirin ücret sayılabilmesi için ikinci şart, belirli bir işyerine bağlı olması gerekmektedir. Şu ki elde edilen gelirin ücret sayılması bir kuruma bağlı olarak çalışılmalıdır. Örneğin, bir kurumda işyeri hekimliği yapan doktorun tamamen kişisel bilgiye dayalıdır, işverenin hastaya konulan teşhis için müdahale etmesi gibi bir durum söz konusu olamaz. Ancak, doktorun çalışma saatleri, izin süreleri gibi değerlendirilmesi işverenin denetimi altındadır.

Hizmet Karşılığı Ödeme Yapılması

Personelin elde ettiği gelir ücret sayılabilmesi için diğer bir unsur hizmet karşılığı ödeme yapılmasıdır. Burada önemli olan yapılan hizmet ile sağlanan menfaatin doğrudan ilişkili olmasıdır.

1.3.2. Ödemenin Mahiyeti

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61.maddesinin 2. fıkrasında belirtildiği üzere, personele verilen, kasa tazminatı, seyyar görev tazminatı, zam, yakıt veya odun/kömür yardımı, avans ödemeleri, aidat, huzur hakkı ödemeleri, prim, ikramiye, giydi yardımı veya başka hangi mahiyet ile olursa olsun ücret mahiyetinde olacağı belirlenmiştir. Hizmet karşılığı yapılmış olan bütün ödemelerin ücret kapsamı içine girmesi sağlandı.

1.4. Ücretlerde Elde Etme

Gelir Vergisi Kanunu'na göre vergiyi doğuran olay, personelin geliri elde ettiği zaman olur. Vergilendirme açısından verginin ne zaman gerçekleşeceği hususu önemlidir. Bu nedenle vergi borcu bağlamında vergi doğduğu anda olayın gerçekleşeceği zaman kanun hükümleri uygulanacaktır. Gelir vergisi dilimleri ve her yıl belirlenen oranlar, istisna ve muafiyetler, vergi sorumlulukların yerine getirilme zorunluluğu gibi konular da vergiyi doğuran olayın önemini vurgulamaktadır.

Türk vergi sisteminde ticari ve zirai kazançlarda tahakkuk esasına dayanırken, diğer gelir unsurlarında tahsil esası belirlenmiştir (Pehlivan, 2012). Bu noktada personelin elde etmiş ücret gelirleri hukuki tasarruf esası geçerlidir. Hukuki tasarruf etkisi, elde edilen ücretin işvereninden talep edilebilir hale gelme durumudur. Tahsil esası ise elde edilen gelirin aynı veya para ile sağlanan menfaatlerin sahibin malvarlığına dahil olmasıdır.

Tablo 1: Ücret geliri ile ve diğer unsurların elde edilme şekilleri

Gelirin Türü	Gelirin Elde Edilme Şekli
Ticari Kazanç	Tahakkuk Esası
Zirai Kazanç	Tahakkuk Esası
Ücretler	Hukuki Tasarruf Esası
Serbest Meslek Kazancı	Tahsil Esası
Gayrimenkul Sermaye İratları	Tahsil Esası
Menkul Sermaye İratları	Hukuki ve Ekonomik Tasarruf Esası
Diğer Kazanç ve İratlar	Tahsil / Tahakkuk Esası

1.5.Ücretlerin Tespiti ve Ücretlerin Vergilendirilmesi

Gelir Vergisi Kanunu'na göre, emeğe dayanan gelirler (ücret) ikiye ayrılmaktadır. Bunlar Gelir Vergisi Kanunu'nu 63. madde yer verilen "gerçek ücretler", ikincisi ise Gelir Vergisi Kanunu'nu 64.madde yer verilen "diğer ücret" olarak adlandırılmaktadır.

1.5.1.Gerçek Ücretler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinde personelin elde etmiş olduğu ücret gelirlerinin vergilendirilmesi temel olarak gerçek usulde gelir vergisine tabi olduğu açıklanmıştır. Ücret gelirleri net ve gerçek üzerinden gelir vergisi hesaplanmaktadır.

Ücretin Net Tutarın Belirlenmesi

Ücret net tutar üzerinden, işveren tarafından yapılan para veya para ile temsil edilen menfaatlerin toplamından vergiye tabii olmayan kısaca istisna tutarların düşüldükten sonra kalan tutardır.

Ücretin Gayrisafi Tutarın Bulunması

Ücrete ilişkin gayrisafi tutarı, personele ödenen para veya para cinsinden temsil edilen menfaatlerin toplamıdır. Bu tutardan yasada belirtilen istisna ve muafiyet tutarları düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden vergi hesaplanmalıdır.

Para ile Ödenen Ücretler

Personele emeğinin karşılığı olarak Türk parası veya döviz cinsinden para ile ödenmesi mümkündür.

- Personele ödeme tutarı Türk lirası ile yapılmış ise, bu tutar gayrisafi tutardır.
- Personele ödeme tutarı döviz cinsinden yapılmış ise, Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesinde dövizli paraların borsa rayici ile değeri; borsa rayicinin

kararlaştırılmasında muvazaa olduğu anlaşılması halinde alım-satım fiyatı yerine alış bedelinin esas alınacağı hükme bağlanmıştır. Yine aynı maddede, yabancı paranın borsada rayicinin bulunmaması halinde, değerlemeye uygulanacak kurun Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği belirtilmiştir.

Ayın Olarak Verilen Ücretler, Konut ve Diğer Faydalar Sağlanması Yoluyla Ödenen Ücretler

GVK'nın 63. Maddesinde, "*Hizmet erbabına verilen ayınlar, verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına göre; konut tedariki ve sair suretle sağlanan menfaatler, konutun emsal kirasına veya menfaatin emsal bedeline göre değeri.*" hüküm altına alınmıştır.

Perakende fiyatı; personele verilen malın ödendiği gündeki tüketiciye satış fiyatı ile ortalama fiyat olmalıdır.

Personele ödenen tutarların konut veya diğer yollar ile fayda ile sağlanan menfaat ile yapılması halinde emsal bedel üzerinden yapılması gerekmektedir. Ancak personele konut tedarik etmesi suretiyle yapılan ödemenin GVK'nın 29. maddenin (9) fıkrasında belirtilen, maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan personele ve özel kanunlara göre konaklaması gereken memurlarla hizmetlilere konut temini ile konutta kullanılan elektrik, ısınma ve su temini suretiyle sağlanan menfaatler ile konutun işverene ait olması ve söz konusu konutun 100 m²'yi aşmayan konutların personele verilmesi durumunda vergi matrahına dahil edilmeyeceği belirtilmiştir. Öte yandan personele sağlanan konutun brüt 100 m²'yi aşması halinde ise gelir vergisi matrahına dahil edilmesi gerekmektedir.

Personele reel bedeli saptanamayan bir fayda sağladığı halde, bu faydanın emsal bedeli, işveren tarafından başvurusu halinde idarece tarafından ücret tutarı belli olur. Ancak reel fiyatı belli ise personelin ücretine eklenerek toplam ücret üzerinden vergilendirilecektir.

1.5.2. İndirimler

Vergiye tabii olmayan indirimler aşağıda yer almaktadır.

- Emeklilik aidatı ve sosyal sigorta primleri
- Sosyal güvenlik destekleme primleri
- Şahıs sigorta primleri
- Bireysel emeklilik katkı payları
- Sendikaya ödenen aidatları
- Engelli indirimi
- Asgari geçim indirimi

Mezkûr Kanunu'nun 63. maddesinde gerçek ücretin tespitinde şahsi vergilerin ücretten indirilemeyeceği belirlenmiştir.

Ücretin gerçek usulde vergilendirilmesi 2 şekilde olmaktadır.

- Kaynakta kesinti (Stopaj)
- Yıllık beyanname usulü

Stopaj Usulü (Kaynakta Kesinti)

Gerçek usule tabi ücretler çoğunlukla stopaj usulüyle vergilendirilmektedir. İşveren tarafından personelin elde etmiş olduğu ücret üzerinden mevcut ise söz konusu tutardan istisna ve muafiyet tutarları üzerinden kesinti yapılarak kalan tutara isabet eden vergiyi hesaplayıp, ilgili ayda vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edip, ödemek zorundalardır.

Ücret gelirleri stopaj usulü yani kaynakta kesinti yolu ile vergilendirilmekte olup artan oranlı vergi tarifesine göre vergilendirilmektedir. Personelin elde ettiği ücret gelirinin artması adaleti sağlanması açısından önemli bir rol oynamaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 maddesinin birinci fıkrasında yer alan ücretlerin her yıl ayrıca tutarları belirtmek üzere hangi oranda vergilendirileceği belirtilmiş olup 2020

hesap dönemi gelir vergisi dilim oranları aşağıdaki tabloda detayına yer verilmiştir.

Tablo 2: 2020 Gelir Vergisi Dilimleri

Bir Hesap Döneminde Elde Edilen Ücret Tutarı	Yüzde Oranı (%)
22.000 TL'ye kadar	15
49.000 TL'nin 22.000 TL'si için 3.300 TL, fazlası	20
49.000-120.000 (ücret gelirlerinde ise 49.000 TL-18.000 TL) 49.000 TL'si için 8.700 TL, fazlası	27
120.000 TL – 600.000 TL 120.000'si için 27.870 (Ücret gelirlerinde 180.000 TL'si için 44.070), fazlası	35
600.000 TL ve daha fazla için	40

2020 hesap döneminde yeni torba yasa ile vergi düzenlemeleri getirilmiş olup, yürürlüğe geçen yeni bir dilim daha eklenmiştir. Bu bağlamda 2020 hesap döneminde 600.000 TL üzerinde gelir elde edenlerin vergi oranı %40'a yükselmiştir. Söz konusu vergi oranlarının değiştirilmesinin gerekçesi adaleti sağlamak için olup daha fazla kazandıran daha fazla vergi alınması hedeflenmiştir.

Yıllık Beyanname Usulü

Ücret gelirleri vergilendirilmesi esasen stopaj usulü olmasına karşın, bazı durumlarda ücret gelirleri yıllık beyanname verilmek suretiyle vergilendirilecektir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 95. maddesinde yer verilen; ücretlerini dar mükellef olan işveren tarafından doğrudan doğruya alan hizmet erbabları ve anılan Kanunu'nun 16 maddesinde belirtilmiş olan yabancı ve konsolosluk memurların yıllık beyanname vermek suretiyle vergilendirilir. Ayrıca birden fazla işverenden ücret geliri elde edilmesi durumunda takip eden mart ayının 25. Günü akşamına kadar yıllık beyanname ile beyan etmesi gerekmektedir. Elde edilen ücretlerinin tamamı kesinti yoluyla vergilendirilmiş ücretlerin toplamı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. Maddesinde belirtilen ikinci diliminde yer alan tutarı (2020 hesap dönemi için 49.000 TL) aşılıyor ise ilk işveren dahil olmak üzere yıllık beyanname ile beyan edilmesi zorunludur.

1.5.3 Diğer Ücretler

GVK'nın 64. Maddesinde belirtilen gerçek usulde vergilendirilemeyen ücretlerin elde edilmesine bağlanmıştır. GVK'nın 109. Maddesinin 2. Fıkrasında, hizmetin ifa olduğu ilgili hesap döneminin ikinci ayında, ilgili hesap döneminde işe başlanmaması durumunda, hizmetin başladığı tarihten bir içerisinde vergi dairelerine ibraz ederek bağlı oldukları vergi dairelerine vergi tutarlarını tarh ettirmeye zorunlu oldukları belirtilmiştir. Bu bağlamda bu tür ücretlerin elde edilmesinden bağımsız olarak, işe başlamaya ve bundan sonra da belli sürelerin dolmasına bağlandığı anlaşılmaktadır.

Diğer ücretlerin kapsamına;

- Kazançları basit usulde saptanan ticaret erbabı yanındaki hizmet erbapları
- Özel hizmetlerde çalışan şoförler
- Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdıkları inşaat işçileri
- Gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin yanında çalışanlar
- Gerçek ücretlerinin saptanmasına imkân olmaması sebebiyle Danıştay'ın görüşü alınarak Maliye Bakanlığının tarafından bu kapsama alınanların

ücretleri kapsamaktadır.

Bu tür ücretlerin vergilendirilmesinde vergilendirme dönemi hizmetin gerçekleştiği takvim yılıdır. Hizmet erbabının bu tür gelirler için yıllık beyanname ile beyan edilmesine gerek yoktur.

1.5.4. Muafiyet ve İstisnalar

Bazı mükelleflerin vergiye tabi tutarları vergiden istisna edildiği, bazı mükellefler ise vergiden muaf tutulduğu görülmektedir.

Vergi muafiyeti, gerçek veya tüzel kişilerin vergi kanunları doğrultusunda vergi sorumlusunun kısmen veya tamamen vergi dışında bırakılmasıdır.

Vergi istisnası; VUK'a göre vergilendirilmesi gereken tutarın bir kısmın veya

tamamen vergi dışı bırakılmasıdır.

Adaleti sağlamak için ücret geliri elde edenler için muafiyet ve istisna tutarları kanun hükümlerine bağlanmıştır. Bu istisna ve muafiyet tutarları vergi matrahının azalmasına neden olmaktadır. Vergi istisnasının yukarıda tanıma yer verilmiş olup vergiye konu olan tutarın vergi dışı bırakılmasıdır. Dul ve yetim aylıkları, engellilik indirimi, hastalık ve işsizlik sebebiyle verilen tazminatlar, çalışanlara verilen çocuk zamları, evlilik ve ölüm yardımları vb. örnek olarak gösterilmektedir. Vergi muafiyeti ise, vergi adaletinin sağlanması amacıyla vergi mükellefi olan kişilerin ve vergi konusunun vergi dışı bırakılmasıdır. Örnek olarak spor yarışmalarını yönetmek amacıyla hakemlerin elde etmiş oldukları vergiden muaf edilmiştir.

Örnek 1: Personelin brüt ücreti 6.000 TL ve Ocak ayında evlenmesi nedeniyle bir kereye mahsus olmak üzere 2.000 TL evlilik yardımı aldığı varsayımı altında 2020 yılı Ocak ayına ilişkin personelin net ücreti aşağıdaki gibi olacaktır.

Brüt Ücret	6.000
Evlilik Yardımı	2.000
Kazanç Toplamı	8.000,00
SGK Primi (İşçi Payları)	900
GVM	5.100
GV	765
Damga Vergisi (*)	60,72
Net	6.274,28
Asgari Geçim İndirimi	220,73
Toplam Ele Geçen	6.495,01

(*) Personele ödenen evlilik yardımı damga vergisinden istisna olmadığı için ödenen tutar damga vergisi matrahına dahil edilmiştir.

Yukarıda anlaşılacağı üzere, personelin gelir vergisi matrahı bulunurken evlilik indirimi gelir vergisi matrahına dahil edilmeyecek ve evlilik indiriminin düşüldükten sonra kalan gelir vergisi matrahı üzerinden bulunan gelir vergisi meblağından her yıl belirlenen aylık asgari geçim indirim tutarı mahsup edilecektir.

Personele ödenen evlilik yardımı tutarının gelir vergisinden istisna olmaması halinde

personelin eline geçen net tutar aşağıdaki gibi olacaktır.

Brüt Ücret	6.000
Evlilik Yardımı	2.000
Kazanç Toplamı	8.000
SGK Primi (İşçi Payları)	900
GVM	7.100
GV	1.065
DV	60,72
Net	5.974,28
Asgari Geçim İndirimi	220,73
Toplam Ele Geçen	6.195,01

Yer verilen örnekte anlaşılacağı üzere, Gelir Vergisi Kanunu ile personelin elde etmiş olduğu bazı ücret kalemlerinin vergi dışı bırakılmış olmasaydı söz konusu personel 2020 yılının Ocak ayında 300,00 TL fazla vergi ödemek durumunda kalacak idi.

İKİNCİ BÖLÜM

İŞ AKDİNE SON VERİLEN ÇALIŞANIN HAKLARI

Kurumdaki işçi ve işveren arasındaki bağlantı, işe alma süreci başlar ve işten ayrılma ya da çıkarılmasıyla sona erer. İşverenin iş sözleşmesini sona erdirmesinde birçok neden olabilmektedir. Bu bölümde işveren iş sözleşmesini tek taraflı fesih etmesinden kaynaklı işçi alacaklı konuma gelir ve bu bağlamda işçi tazminat, yıllık izin ücretlerinin bazıları olup işçinin hakları araştırılacaktır. Tezimizin konusunu oluşturan doktorların, özel sağlık kurumunda uzmanlıkları doğrultusunda serbest meslek erbabı olarak mesleklerini icra etmesi durumunda üçüncü bölümde açıklanan haklarından feragat etmesi gerekecektir. Serbest meslek erbabı olarak çalışan doktorların iş güvencesi bulunmaması sebebiyle söz konusu doktorlar için dezavantaj oluşturmaktadır. Uygulamalı ve karşılaştırılmalı örnekler ile serbest meslek erbabı olarak mesleğini icra eden doktorların üçüncü bölümde bahsedilen hususlar doğrultusunda feragat ettiği haklardan bahsedilecektir.

2.1.İşten Çıkarılan Personelin Hakları

İş akdi işveren tarafından sona ermesi durumunda işsizlik ve gelecek kaygısı ile ne yapacağını bilememektedir. Bu nedenle işçinin bir anda işsizlik ve gelecek kaygısını en aza indirmek için işçinin haklarını kanunlar ile hüküm altına almıştır.

Ülkemize iş güvencesi 1936 yılından günümüze kadar çalışma mevzuatının en duyarlı konularından biridir. İş güvencesi, işverenin fesih hakkında yasa ve sözleşme ile yapılan bütün sınırlamaları ve feshin sonuçları hafiften önlemleri kapsamaktadır. (Koç & Kurt, 2007)

İşçi iş sözleşmesinin sona ermesi durumunda haklarını alabilmesi için işçinin haklı fesih ya da işverenin iş akdine son vermesi gerekmektedir.

İşçinin haklı neden feshi veya işveren tarafından işçinin çıkarılması halinde işçinin işverenden alacağı haklar aşağıdaki gibidir.

- İhbar Tazminatı
- Kıdem Tazminatı
- Kullanılmayan yıllık izin ücretleri
- İş akdinin bitiş gününe kadar kazanılmış maaş
- Fazla mesai ücretleri
- İşsizlik ödeneği (İş-Kur tarafından belirli şartları sağlanması halinde)
- İşe iade davası

2.2.İhbar Tazminatı

İşçinin ihbar tazminatını kazanabilmesi için iş sözleşmesinin belirsiz süreli olması gerekmektedir. Süreli fesih, iş akdinin tarafları olan işçi ve işverene belirli iş akdini sürelerine uyararak tek taraflı ile sona verme imkan veren bir haktır (KAYA). 4857 sayılı 17. maddesine ihbar tazminatı tanımına yer verilmiş olup bildirim şartlarına uymayan taraf, bildirim süresine ilişkin ücret tutarında tazminat ödemekte olduğu hüküm altına alınmıştır.

Bildirim süreleri işçinin işyerinde çalıştığı süreye bağlı olarak değişmektedir. Buna göre;

- 6 ayda az çalışma sürelerinde iki hafta,
- 6 ay ile 1,5 yıl çalışma sürelerinde dört hafta,
- 1,5 yıl ile 3 yıl çalışama sürelerinde altı hafta,
- 3 yıl ve daha fazla çalışma sürelerinde sekiz hafta üzerinden hesaplanır.

İşçinin iş akdini haklı sebeple fesih etmesinden değil işveren çalışma süresine bağlı kalmadan işçinin çalışmasına son vermesi halinde ihbar tazminatı almaya hak kazanır.

Örnek 2: 01.02.2014 tarihinde işe başlayan personel personelin 01.04.2019 tarihinde işveren tarafından iş akdine son verilmiş olup iş akdine verilmeden önceki 5.000,00 TL brüt ücreti kazanmaktadır. İşveren yukarıda belirtilen yasal sürelerine uymadan iş akdine son verilmesi halinde;

İhbar Günü	56
Brüt Ücret	9.333,33
Gelir Vergisi Tutarı	1.816,67
Damga Vergisi	70,84
Net Tutar	7.445,83

(*) Kümülatif Vergi Matrahı: 17.000,00

2.3.Kıdem Tazminatı

Kıdem tazminatı kesintisiz aynı kurumda bir yıl ve daha fazla çalışanları kapsamaktadır. Anlaşılacağı üzere kıdem tazminatı ödemelerinde devamlılık gerekmektedir. İşveren işçiyi haklı bir sebebe dayandırmadan işten çıkarılması halinde kazanılır. Kıdem tazminatı, iki tarafın arzu ve iradeleri nazarı itibara alınmayarak mücerret işçiyi himaye etmek ve bir dereceye kadar zaruret ve ihtiyaçtan kurtulmak maksat ve sebebine dayanmaktadır (Bedir, 1987). Görüldüğü üzere kıdem tazminatı işçinin işten ayrıldıktan sonra bir süre ihtiyaçlarını karşılamak üzere işçinin güvence altına alınmıştır. İşçinin kıdemine göre yıpranma karşılığı olarak adlandırılmaktadır. İşverenin son vermesi dışında 2 şartın gerçekleşmesi halinde personel kıdem tazminatını hak eder. Bunlar;

- Kadın personelin evlenmesi tarihinden 1 yıl içerisinde kendi isteği ile ayrılması
- Personelin ölüm sebebiyle,

Kıdem tazminatı işçinin ayrılma tarihinde brüt ücreti üzerinden aynı süre içerisinde çalışan günlere bölünmesi suretiyle bulunur. Hesaplanan tutar işveren tarafından işçiye veya mirasçılara ödenir.

Kıdem tazminatı 3 unsur üzerinden hesaplanmaktadır.

- İşten ayrılmadan önceki son kanuni ücreti
- Sosyal yardımlar
- Sürekli olarak aylık veya yıllık yapılan ödemeler (Yemek bedeli, ulaşım bedeli vb.)

Kıdem tazminatı hesabı yapılırken 3 unsur baz alınarak her yıl için otuz günlük ücreti üzerinden hesaplanır. Kıdem tazminatı 01.01.2019-31.12.2019 tarihleri arası 6.379,86 TL kısmına kadar gelir vergisinden istisna olup aşan kısmı personelin ücretine eklenerek vergilendirilmesi gerekir.

Örnek 3: 5 yıl süre ile çalışan personelin 01.09.2019 tarihinde işveren tarafından iş akdine son verilmiş olup iş akdine verilmeden önceki 10.000,00 TL brüt ücreti kazanmaktadır.

Buna göre, iş akdine son verilen personelin ($5 \times 6.379,86 =$) 31.899,30 TL gelir vergisinden istisna edilecek olup aşan kısmının personelin kümülatif vergi matrahına göre vergi dilimine isabet eden vergi oranı üzerinden vergilendirilmesi gerekmektedir.

2.4. Yıllık İzin Ücretleri

Personelin, bir yıl içerisinde İş Kanunu'nda belirtilmiş olan ücreti izin hakkıdır. Çalışanın bir yıldan fazla çalışması halinde yıllık izin ücreti hak kazanılır. Personelin uzun süreli çalışma sonucunda ruhen ve fiziksel olarak dinlenmesi amacıyla işveren tarafından işçiye yasal olarak verilen haktır.

İşçiye verilecek olan ücretli izin süreleri,

- İş süresi 1 yıl – 5 yıl arasında 14 gün,
- İş süresi 5 yıl – 15 yıl arasında 20 gün,
- İş süresi 15 yıl ve daha fazla olması halinde 26 günden az olamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Kullanılmayan senelik izin hakları ilgili yılda kullanılmaması halinde, bir sonraki yıla devretmekte olup, işçinin iş akdine son verilmesi halinde personele kazanılmış yıllık izin ücretleri işveren tarafından ödenmesi gerekmektedir.

2.5.İşe İade Davası

Kurum haklı bir nedene dayanmaksızın işçinin haklarını savunmak amacıyla işe iade davası açabilmektedir. İşe iade davası, iş akdine son verilen işçi tarafından açılabilir. İşe iade dava açılabilmesi için aşağıdaki şartları sağlıyor olması gerekmektedir.

- Kurumda en az otuz çalışanın olması gerekmektedir.
- İş akdine son verilen personelin en az 6 ay kurumda hizmet veriyor olması gerekmektedir.
- İşveren ve işçi arasında belirsiz süreli sözleşme olmalıdır.
- İş sözleşmesinin geçersiz bir sebepten iş akdine son verilmesi gerekmektedir.

İş akdine son verilen personelin iş akdine son verildiği itibaren 30 gün içerisinde işe iade davası açmalıdır. Aksi halde feshi kabul edilmiş sayılacak ve dava açma hakkını kaybedecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

SERBEST MESLEK KAZANÇLARI

Gelir vergisi Kanunu'nun 65. Maddesine göre her türlü serbest meslek hareketlerinden doğan kazançtır. Elde edilen kazancın serbest meslek faaliyet olup olmadığına ilişkin çalışma türü temel ilke olarak göz önüne alınmıştır. Bu bölümde serbest meslek faaliyetinin kapsamı ve vergilendirilmesine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

3.1. Serbest Meslek Kazançların Vergilendirilmesi

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun birinci maddesinde gerçek kişilerin elde etmiş oldukları kazançları üzerinden vergi ödemek ile hükümlü oldukları belirtilmiştir. Söz konusu kazanç gerçek kişinin bir hesap dönemi içerisinde elde edilen kazanç ve iratların safi tutar olarak adlandırılmaktadır. Anılan Kanunu'nun 65. maddesinde her türlü serbest meslek faaliyetlerinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu belirtilmiş olup ve serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi ve mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin **işverene tabi olmaksızın, kendi sorumlulukları altında yapılması** olarak tanımlanmıştır. (Türkey, 2016) Doktorlar, hemşireler, veterinerler, avukatlar, noter, yeminli mali müşavirler, yönetmen, diş hekimi, mimar vb. gibi meslek grupları örnek verilebilir.

Bir faaliyetin serbest meslek kazancı olması için aşağıdaki 3 unsuru barınması gerekmektedir.

- Sermaye gerektirmeksizin, gerçek kişinin uzmanlığına dayanması,
- İşçi – işveren ilişkisi olmaksızın kendi adına çalışması
- Süreklilik arz etmesi

3.2. Serbest Meslek Kazancının Tespiti

Gelir Vergisi Kanunu'nun 67. Maddesinde, serbest meslek kazancı ilgili hesap döneminde kendi bilgi ve ihtisasları doğrultusunda alacakları karşılığında para veya para ile temsil edilen menfaatlerden ilgili hesap dönemin faaliyete ilgili olması şartıyla giderlerin indirildikten sonra kalan fark olarak belirtilmiştir. Anlaşılacağı üzere ilk

olarak gelirlerin kazanılmasında giderlerin tespit edilmesi gerekmektedir.

Serbest meslek kazancı, serbest meslek kazancı defteri ile tespit edilmektedir. Söz konusu defterin soluna giderler ve amortisman tabii iktisadi kıymetlerin amortisman tutarları, defterin sağ tarafına ise hasılatın konusu olan ayın ve para ile sağlanan menfaatlerin toplamı yer almaktadır.

Serbest meslek faaliyetinden gelir elde eden kişinin kazancında tahsil esası geçerlidir. Bir takvim yılı içerisinde elde gelirler hasılat olarak ve işlerini icraat edebilmeleri için katlanmış oldukları mal ve hizmetlerin gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu kazanç gerçek usulde vergilendirilmektedir.

3.3. Tahsil Çeşitleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 67. maddesinde iratların tahsil çeşitlerine yer verilmiş olup, nakden, aynen ve para ile temsil edilebilen menfaat sağlanması ile üç çeşit tahsilat türü olduğu anlaşılmaktadır.

3.3.1. Nakden Tahsilat

Hizmetin ifasında bulunan serbest meslek erbabının nakden alması, Türk parası veya yabancı para döviz olarak tahsil etmesidir. Serbest meslek erbabının tahsilatını yabancı para ile tahsil etmesi durumunda paranın tahsilatını gerçekleştirdiği günün borsa rayici ile borsada rayiç bedeli yok ise Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen kur üzerine Türk parasına çevrilerek serbest meslek kazancı defterine kayıt edilir.

3.3.2. Aynen Tahsilat

Ayın, para yerine geçen her türlü maddi unsurlardır. Her türlü mal, maden, hisse senedi gibi kıymetler ayın yerine geçer.

Serbest meslek erbabı elde etmiş olduğu gelirlerin bedelin bir kısmı ve tamamını ayın olarak elde etmesi halinde belli bir bedel üzerinden gelir olarak kayıt etmesi gerekmektedir. Bu tür malların önceden belirlenmiş değeri yok ise emsal bedel

üzerinden hasılat olarak dikkate alınması gerekmektedir. Emsal bedel; malın satış tutarı belli olmayan veya doğru bir şekilde saptanamayan malın değerlendirme gününde hangi tutar üzerinden kayıtlara alınacağını fiyatıdır. VUK 267. maddesinde emsal bedel sırası ile;

- **Ortalama Fiyat Esası:** Özdeş cins ve aynı maldan değerlemenin yapılacağı ay veya bir önceki veya daha önceki aylarda satış mevcut ise, emsal bedeli bu satışların ortalaması alınarak kurum tarafından fiyatı belirlenir. Ortalama fiyat esasın uygulanabilmesi için, ilgili aydaki satış miktarı, ortalamaya konu edilen malın miktarından %25'ten az olmaması gerekmektedir.
- **Maliyet Bedeli Esası:** Eğer satışa konu olan malın maliyet bedeli biliniyor ise, kurum bu maliyet bedeline, toptan satışlar için %5, perakende satışlar için ise %10 eklenerek emsal bedelini hesaplayabilir.
- **Takdir Esası:** Yukarıda belirtilen koşullara göre hesaplanamaması durumunda mükelleflerin takdir komisyonuna başvurarak taksir yolu emsal bedeli hesaplanır.

3.3.3. Menfaat Sağlanması Şeklinde Tahsilat

Serbest meslek erbabının hasılat olarak para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Örneğin, özel sağlık kurumunda doktorun serbest mesleki faaliyeti karşılığında kuruma ait odanın muayenehane olarak kullanılmasına hak tanınması ve söz konusu kira bedelinin serbest meslek hasılatı olarak kayıt altına alınması gerekmektedir.

3.3.4. Geçmiş ve Gelecek Yıllara Ait Tahsilat

Serbest meslek erbabının elde edilen kazanç da tahsil esası geçerli olması nedeniyle, geçmiş döneme ait olsa gelecek döneme de ait olsa dönem fark etmeksizin tahsilat hangi dönemde yapılmış ise o dönemin hasılatı kabul edilecektir. Buradan çıkarılacak sonuç ilgili dönemde tahsil edildiği senenin hasılatı sayılacaktır.

3.4. Serbest Meslek Kazançlarında İndirilebilecek Giderler

GVK'nın 68. maddesinde yer alan serbest meslek kazanç faaliyetlerinden elde edilen gelirlerden indirilebilecek giderler aşağıdaki bentler ile açıklanmıştır.

- Serbest meslek erbabının gelir elde edebilmesi için katlanılan genel giderler,
- Mesleki faaliyet ile ilgili giderler,
- İşçi giderleri,
- İş yerinde kullanılan amortisman tabii iktisadi kıymetlerin amortisman giderleri,
- Mesleki dergi ve kitapların alım bedelleri,
- Mesleki faaliyetlerin ifası için başka meslek gruplarından hizmet alım bedelleri,
- Emeklilik sandıklarını ödenen giriş ve aidat bedelleri,
- Mesleki ilan ve reklam bedelleri,
- İşleriyle ilgili olmak şartıyla vergi, resim ve harçlar ile kanun ilam ve sözleşmeye dayalı ödenen tazminatlar,
- Kiralanan veya şirketin defterinde kayıtlı olan taşıtların giderleri,
- Taşıtların satın alınması durumunda ödenen ÖTV'nin taşıtın maliyetine eklenerek giderleştirilmesi,
- Taşıtların satın alınması durumunda indirilemeyen KDV tutarının taşıtın maliyetine amortisman tabii süresince giderleştirilmesi,

3.5. Serbest Meslek Kazançlarında İndirilemeyecek Giderler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 68. Maddesine göre, serbest meslek erbabının kazancının tespitinde, her mahiyetin ne olursa olsun para ve ceza tazminatlarının gider olarak dikkate alınmayacağı belirtilmiştir. Anılan Kanunu'nun 90. maddesinde ise AATUHK' ya göre ödenen cezalar, gecikme zamları, gecikme faizleri ile şahsi vergilerin, vergi matrahında indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.

3.6.7193 Sayılı Torba Yasa Kanunu'nun Yürürlüğe Girmesi

05.12.2019 tarihinde kabul edilen Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile araçlara ait kira, amortisman ve diğer giderler hakkında bazı vergisel düzenlemeler gerçekleştirilmiştir.

Araç Kira, Amortisman ve Diğer Giderler

7194 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesine göre kurum veya kurumların faaliyetlerinin kısmen veya tamamen binek araçların kiralanması veya başka bir şekilde işleten firmalar hariç olmak üzere, firmalar her bir ayrı olmak üzere aylık kira bedelinin 5.500 TL'lik kısmını, binek araçları satın alma durumunda ise özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 TL kısmını kurum kazancında indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir.

Kurum veya kuruluşların faaliyetlerinin kısmen veya tamamen binek araçların kiralanması veya başka bir şekilde işleten firmalar hariç olmak üzere, ister kiralık binek otomobillerin isterse şirketin aktifinde mevcut olan bine otomobillere ilişkin giderlerin %70'ini kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Kurum veya kuruluşların faaliyetlerinin kısmen veya tamamen binek araçların kiralanması veya başka bir şekilde işleten firmalar hariç olmak üzere, şirketlerin amortismanına tabi binek otomobilleri ilk satım bedeli 135.000 TL'sini, ikinci el olarak satın alınması halinde ise en fazla 250.000 TL'si kadar amortismanına tabi tutularak gider yazılacağı belirtilmiştir.

Gerçekleştirilen düzenleme ile serbest meslek erbaplarının başka bir Kurumdan kiralanılan araçlara istinaden ödenen aylık kira bedellerinin 5.500 TL'lik kısmı gider hesaplarına intikal ettirilebilecektir. Söz konusu sınır her bir araç için geçerli olup, sınırı aşmayan araçlara ilişkin kira bedelleri gider olarak dikkate alınmaya devam edecektir.

Ayrıca serbest meslek erbapları tarafından binek otomobillerinin kiralanması veya

çeşitli şekillerde işletilmesi amacı dışında serbest meslek erbabı tarafından kullanılmak üzere satın alınan sıfır araç bedelinin vergiler hariç (ÖTV, KDV) 160.000 TL'yi aşması durumunda 160.000 TL'yi aşan kısmının, satın alınan sıfır aracın vergiler dahil (KDV, ÖTV), ikinci el aracın ise alım bedelinin 300.000 TL'yi aşması durumlarında ise en fazla 300.000 TL'lik kısmı amortisman gideri olarak dikkate alınabilecektir. Dikkat edilmesi gereken husus sıfır araç alımında vergiler hariç 160.000 TL'nin ve vergiler dahil 300.000 TL'nin ayrı şekilde değerlendirilerek hesaplamaların yapılması gerekmektedir.

Bununla birlikte 01.01.2020 tarihi itibarıyla kiralama veya çeşitli şekillerde işletilmesi amacı dışında serbest meslek erbabı tarafından kullanılan binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'lik kısmı gider hesaplarına intikal edebileceği için, araçlara ilişkin tüm giderlerin (araç muayene, tamir-bakım, yakıt vb.) ayrı hesaplarda takip edilmesi ve giderlerin kalan %30'luk kısmı ile bu kısma isabet eden KDV tutarlarının ticari kazancın tespitinde ilave kalem olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Örnek 4: Firmanın aktif hesabında yer alan ve kiralama faaliyetinde kullanılmayan otomobil için 2.000 TL + 360 TL KDV tutarında yakıt harcaması yapılması halinde ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olmalıdır.

-----/-----	
7XX-Araç Yakıt Giderleri	1.400 TL (2.000*0,70)
689 KKEG	708 TL (2.000*0,30) +(360*0,30)
191 İndirilecek KDV	252 TL (360*0,70)
320 Satıcılar	2.360 TL
-----/-----	

*Kurum kazancından indirilemeyen gidere isabet eden KDV'nin de indirim konusu yapılamaması sebebiyle KDV tutarının %30'luk kısmı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmıştır.

3.7.Serbest Meslek Kazançlarında Gelir Vergisi Stopajı

GVK'nın 94. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen, kamu idare ve müesseseleri,

iktisadi kamu müessesleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, vakıflar, dernekler ve bu vakıf ile derneklerin iktisadi işletmeleri, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbapları, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin maddede sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada avans ödemeleri dahil olmak üzere istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben kesinti yapmaya mecbur oldukları hüküm altına alınmıştır. Tevkifat oranı;

- GVK'nın 18. maddede yer verilen serbest meslek erbaplarının gelir vergisinden müstesna olduklarını, söz konusu serbest meslek erbaplarına yapılan ödemelerin %17 oranında vergi kesintisi yapılacağı,
- Dar mükellef serbest meslek erbabına yapılan telif ve patent hakların satışına istinaden yapılan ödemelerde %20,
- Diğer serbest meslek erbabına yapılan ödemelerden de %20 oranında tevkifat yani kesinti yapılması gerekmektedir.

Bu noktada, serbest meslek faaliyeti icra eden gerçek kişilere yapılan ödemeler esnasında hizmeti alan gerçek veya tüzel kişi tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Serbest meslek faaliyetlerini icra eden gerçek kişilere yapılan ödemeler sırasında yukarıdaki oranlarda vergi tevkifatı yapılmakta olup, söz konusu tevkifat tutarlarının yıllık beyanname hesaplanan vergiden fazla olması halinde, serbest meslek erbabının bağlı olduğu vergi dairesi tarafından vergi sorumlusuna yazı ile bildirilir ve vergi sorumlusu tebliğ tarihinden bir yıl içinde vergi sorumlusuna iade edilir.

3.8. Serbest Meslek Kazançlarının Beyanı ve Beyanname Üzerinde Yapılacak Olan İndirimler

Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. Maddesinde yer alan serbest meslek faaliyetleri ile gelir vergisinden ayrı tutulan serbest meslek kazançlarının GVK'nın 94. maddesine belirtilen oranlara göre vergi kesintisi yapılmaktadır. İş merkezi ve kanuni her ikisinin Türkiye'de bulunmayan mükellefin Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş serbest meslek erbapları ile GVK'nın 86. maddesinde yer verilen kazanç ve gelirlerin

istisna hadleri içinde kalan kısmı için yıllık beyanname katılmaz.

Yukarıda bahsi geçen durumlar dışında serbest meslek kazançları, ön vergilendirmeye tabii olması ile birlikte nihai vergi GVK'nın 85.maddesi uyarınca vergi sorumlusunun beyanı üzerinden alınmaktadır. Serbest meslek erbabı hesap dönemi içerisinde kazanç elde etmemiş olsa dahi yıllık beyanname vermek zorundadır.

7193 sayılı torba yasa Kanun ile getirilen Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde yer alan serbest meslek erbaplarının kazançlarına sınırlamalar getirilmiştir. Anılan Kanun'un 103. maddesinde yer alan dördüncü vergi dilimini geçmesi halinde istisnadan yararlanamayacağı, elde edilen kazançların yıllık beyanname ile bağlı oldukları vergi dairelerine beyan etmeleri gerekmektedir.

Öte yandan beyanname üzerinde gösterilen hasıllata ilişkin olmak şartıyla;

- Kesinti yoluyla ödenen vergiler, söz konusu kesinti tutarlara ilişkin tevsik edici belgeler,
- Yabancı ülkelerde kesinti yoluyla ödenen vergi mevcut ise, söz konusu tutarlara ilişkin tevsik edici belgelerin bağlı oldukları vergi dairelerine ibraz etmeleri gerekmektedir.

3.9. Beyanname Üzerinde Yapılacak İndirimler

Serbest meslek erbabının bir takvim yılı içinde elde edilen gelirlerin toplamından indirim konusu yapılabilecek hususlar başlıklar halinde şunlardır:

- Engellilik indirimi
- Sponsorluk harcamaları
- Hayat sigortası primleri ve diğer şahıs sigorta primleri
- Bağış ve yardımlar
- Eğitim ve sağlık harcamaları

Örnek 5: Mükellef A'nın serbest meslek faaliyetlerinden 2019 hesap döneminde elde edilen gelir 200.000 TL, genel giderler 60.000 TL ve bakmak ile yükümlü olduğu 3. Derece engelli eşi bulunan serbest meslek erbabının ayrıca ilgili hesap döneminde

10.000 TL tutarında Bağ-Kur ödemesi yaptığı varsayımı adı altında hesaplanacak vergi tutarını inceleyelim.

2019 hesap döneminde engellilik indirimleri; 1. derece için 1.200 TL, 2. derece için 650 TL 3. derece ise 290 TL tutarında elde edilen gelir toplamından indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir.

Faaliyetten Elde Edilen Gelirler Toplamı	200.000,00
Genel Giderler Toplamı	60.000,00
Kazanç Toplamı	140.000,00
Bağ-Kur Gideri	10.000,00
Engellilik İndirimi	290,00
Vergi Matrahı	129.710,00

3.10. Zarar Mahsubu

Geçmiş yıllarda oluşan ve mahsup edilemeyen zararların takip eden 5 yıl içinde cari yıl kazancından mahsup edilmesi mümkündür. 5 yıl içinde mahsup edilemeyen geçmiş yıl zararların mahsup edilemez.

Örnek 6: Mükellef B'nin serbest meslek faaliyetlerinden 2019 hesap döneminde elde edilen gelir tutarı 100.000 TL olduğu ve ilgili hesap döneminde katlanılan genel giderler toplam 104.000 TL'dir.

Faaliyetten Elde Edilen Gelir	100.000,00
Genel Giderler	104.000,00
İade Edilmesi Gereken Vergi Tutarı	(4.000,00)

Serbest meslek erbabı elde kazançlarından dolayı gelirini yıllık beyanname ile beyan etmek zorundadır. Fakat 2019 yılında mali kar çıkmaması nedeniyle, 4.000,00 TL tutarındaki zararın mahsubun en geç 2024 yılına kadar mahsup etmesi gerekmektedir. Aksi geçmiş yıl zararlarının mahsup edilme hakkı kaybedilecektir.

3.11. Verginin Ödenmesi

Serbest meslek erbabı bir takvim yılı içerisinde elde edilen gelirlere ilişkin yıllık beyannamesini takip eden Mart ayının 1 ile 25'inci günü akşamına kadar bağlı olduğu vergi dairesine beyan etmek ile yükümlüdürler. Söz konusu vergi tutarlarının Mart ve Temmuz ayında iki eşit taksit halinde ödemeleri zorunludur.

Örnek 7: Avukatlık mesleği ile uğraşan bir kişinin 2019 hesap döneminde gelir ve gider kalemlerine ilişkin detaylar aşağıdaki gibidir.

- Mükellef (A) 2019 hesap döneminde vekalet ücreti kapsamında elde edilen brüt ücret 300.000 TL tahsil edilmiştir.
- Mükellef (A) 2017 hesap döneminde davayı 2019 hesap döneminde tamamlanmış olup 50.000 TL tahsil edilmiştir.
- Mükellef (A) 500 TL damga vergisi ödemesinde bulunmuştur.
- Mükellef (A) 1.500 TL kırtasiye harcamasında bulunmuştur.
- Mükellef (A) 12.000 TL kira, 4.800 TL elektrik ve su harcamasında bulunmuştur.
- Mükellef (A)'nın amortismanına tabi sabit kıymete ilişkin 10.000 TL cari dönem amortisman gideri bulunmaktadır.
- Mükellef (A)'nın kesinti yoluyla ödenen vergi tutarı 70.000 TL'dir.
- Mükellef (A)'nın 2018 hesap döneminde 12.000 TL geçmiş yıl zararı bulunmaktadır.

Yukarıdaki verilere Mükellef (A)'nın 2019 hesap dönemine ait serbest meslek kazancı aşağıdaki gibidir.

Toplam Kazanç	350.000,00
Kira Gideri	12.000,00
Elektrik ve Su gideri	4.800,00
Cari Dönem Amortisman Gideri	10.000,00
Damga Vergisi Gideri	500.000,00
Giderler Toplamı	27.300,00
2019 Serbest Meslek Kazancı	322.700,00

Geçmiş Yıl Zararı	30.000
Gelir Vergisi Matrahı	292.700
Hesaplanan Gelir Vergisi	90.905,00
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergi	70.000
Ödenmesi Gereken Vergi Tutarı	20.905,00

Mükellef (A)'nın 2019 hesap döneminde serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen kazançlardan geçmiş yıl zararlarını mahsup etmek suretiyle gelir vergisi matrahına ulaşılır. Söz konusu gelir vergisi matrahı üzerinden hesaplanan gelir vergisi tutarından da yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergi tutarı mahsup edilecektir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

SERBEST MESLEK KAZANCI İLE ÜCRET ARASINDAKİ İLİŞKİ

Bu bölümde serbest meslek kazancı ile ücret arasında farklar ele alınacak olup özel sağlık kurumlarında görev alan hekimlerin elde ettiği gelirlerin vergilendirilmesi uygulamalar ile izah edilecektir.

4.1. Özel Sağlık Kurumlarında Hekimlerin Çalışma Biçimleri Neden Değişti?

Türkiye’de 1980’li yılların başından itibaren başlayan sağlık sektörünün özelleştirilmesi günümüzde hızlı artış göstermektedir. Bu sebepler hekimler özel sağlık kurumların gerçek ve tüzel kişilerin talimatları doğrultusunda çalışır hale gelmiştir. Özel sağlık kurumları hızlı artmakta ve kamu sağlık kurumlarının kapatılarak şehir hastanesine dönmesi ile bu oran hızlıca yükselişe geçecektir.

Türkiye istatistik verilerine göre 2009 ile 2017 yılları arasında;

Tablo 5: Hem kamu hekimleri hem de özel sağlık hekimlerinin başına düşen hasta sayısı;

Yıllar	Hekim Sayısı	Hekim Başına Düşen Hasta Sayısı
2009	118.641	612
2010	123.447	597
2011	126.029	593
2012	129.772	583
2013	133.775	573
2014	135.616	573
2015	141.259	557
2016	144.827	551
2017	149.997	539

2009 – 2017 yılları arasında hem kamu hekimi hem de özel sağlık hekimi başına düşen hasta sayısı tablosu incelendiğinde, yıllar içerisinde hekim sayısında artış gözükmekte olup söz konusu artışa bağlı olarak hekim başına düşen hasta sayısında azalma meydana geldiği anlaşılmaktadır.

Tablo 6: 2009 – 2017 Yılları Arası Hastane Sayısı

Yıllar	Sağlık Bakanlığına Bağlı	Üniversite	Özel
2009	848	56	365
2010	847	57	400
2011	834	59	450
2012	843	62	489
2013	840	65	503
2014	832	65	541
2015	854	69	550
2016	866	69	556
2017	865	70	562

2009 – 2017 yılları arasında tabloda yer aldığı üzere Türkiye’de bulunan üniversite ve özel hastanelerin sayıları yıllar itibarıyla istikrarlı biçimde arttığı görülmekte olup Sağlık Bakanlığı’na bağlı hastanelerin sayılarının yıllar itibarıyla artış ve azalışların yaşandığı görülmektedir.

Tablo 7: 2009 ile 2017 Yılları arasında Kamu ve Özel Sağlık Kurumlarındaki Yatak Sayıları

Yıllar	Sağlık Bakanlığına Bağlı	Üniversite	Özel
2009	115.443	30.112	25.178
2010	120.180	35.001	28.063
2011	121.297	34.802	31.648
2012	122.322	35.150	35.767
2013	121.269	36.056	37.983
2014	123.690	36.670	40.509
2015	122.331	38.361	43.645
2016	132.921	37.707	47.143
2017	135.339	41.324	49.200

Tablo 6’da belirtilmiş olduğu üzere 2009 – 2017 yılları arasında Türkiye’de bulunan üniversite ve özel hastanelerin sayıları yıllar itibarıyla istikrarlı biçimde artması ile doğru orantılı olarak Tablo 7’de yer alan söz konusu hastanelerdeki yatak sayılarının arttığı görülmektedir. Sağlık Bakanlığı’na bağlı hastanelerde bulunan yatak sayılarında ise yıllar itibarıyla artış ve azalışların yaşandığı görülmektedir.

Tablo 8: 2009 ile 2017 Yılları arasında Kamu ve Özel Sağlık Kurumlarındaki Sağlık Harcamaları

Yıllar	Devlet	Özel
2009	46.890	11.021
2010	48.482	13.196
2011	54.580	14.028
2012	58.785	15.404
2013	66.228	18.162
2014	73.382	21.368
2015	82.121	22.446
2016	94.012	25.744
2017	109.744	30.904

2009 – 2017 yılları arasında tabloda yer aldığı üzere Türkiye’de bulunan kamu ve özel sağlık kurumlarındaki sağlık harcamalarının yıllar itibarıyla istikrarlı biçimde arttığı görülmektedir. Kamu kurumlarında 2009 yılında 46.890 TL tutarında sağlık harcamasının gerçekleştiği ve 2017 yılında ise 109.744 TL tutarında sağlık harcamasının 2009 yılına oranla %234 oranında artmış olduğu gözlemlenmiş olup özel sağlık kurumlarında bu oranın %280 olarak gerçekleştiği görülmektedir.

Özel sağlık sektörün bu kadar hızlı gelişmesine bağlı olarak, ülkemizde 2002 ile 2003 eğitim- öğretim yılında 44 fakülte mevcut iken, 2016 ile 2017 eğitim – öğretim yılları arasında 99 tıp fakültesi mevcut olduğu %125 oranında artış meydana gelmiştir. Bir eğitim- öğretim takvimi yılı içerisinde 4.616 öğrenci verirken günümüzde bu sayı 7.651 öğrenciye yükselmiştir.

Bu bilgiler ışığında, özel sağlık hastanelerin verilerine dayanarak;

- Acıbadem hastanesi 1991 yılında hizmet vermeye başlamış günümüzde 4 ülkede 22 hastanesi, 15 tıp merkezi bulunmakta olup, 3.500 tane doktoru bünyesinde bulundurmaktadır.
- Medical park hastanesi 1995 yılında hizmet vermeye başlamış 17 hastanesi bulunmakta olup, 6.000'den fazla doktoru bünyesinde bulundurmaktadır.
- Memorial hastanesi 2000 yılında hizmet vermeye başlamış 11 tane hastane 3 tane tıp merkezi bünyesinde bulundurmaktadır.
- Medicana hastanesi 1992 yılında hizmet vermeye başlamış günümüzde 13 tane hastaneyi bünyesinde bulundurmaktadır.

Yukarıda açıklamalar doğrultusunda özel sağlık sektörünün hızla büyüdüğü görülmektedir.

- Doktorların mesleklerini bağımsız olarak faaliyetlerini yürütme yönünde muayenehane açma hususunda bürokratik süreçler artırılmıştır.
- Emeğe dayalı olan doktorluk mesleğinin, sermayeye dayalı bir meslek grubu haline getirilmiştir.
- Doktorların elde etmiş ücretleri kurumda maliyet açısından fazla bulunmuş ve bu hususta kurumun zararını öne sürerek doktorların maaşlarını azaltma yönünde uygulamaya gidilmiştir.
- Doktorlara tek taraflı dayatılan iş anlaşmaları imzalayarak iş güvencesi kavramını sorgulattır hale getirilmiştir.
- Daha önceleri ücret geliri elde edilen hekimlerin sanal ofis kurdurarak serbest meslek makbuzu düzenlemeleri veya şirket kurdurarak fatura düzenlemeleri hususunda düzenlemeler getirilmiştir.

Yukarıda belirtilen sebepler ile doktorların ekonomik hak kayıplarını yoğun yaşadığı ve günümüzde hala devam edeceği apaçık ortaya çıkmaktadır. (TTB, 2018)

4.2.Özel Sağlık Kurumlarında Görev Alan Doktorların Ücretlendirme Biçimleri

Doktorlar özel sağlık kuruma bağlı olarak işverene emir ve talimatlarına göre çalışması durumunda 4A'ya tabii (SSK), serbeste meslek makbuzu karşılığında ise 4B'li Bağ-Kur'lu olarak çalıştırılmaktadır.

Doktorların en geniş ücretlendirilme şekilleri fix ödeme artı hakediş primleri üzerinden hesaplanmaktadır.

Fix ödeme: Doktorun her ay düzenli olarak belirlenen sabit ücret olup, mesleğini icra ettiği sürece bu ücreti elde eder.

Hakediş Primi ise, hekimin baktığı hasta başına (muayene ücreti, ameliyat ücretleri, tetkik ücretleri) belli bir ciroyu geçmesi halinde elde edilen ücretleri tanımlar.

Gerek SSK tabii gerek ise Bağ-Kur'lu olarak çalışan doktorun yapılan hizmetin mahiyeti hususunda aynı olmakta olup sadece vergilendirme açısından farklar bulunmaktadır. Her iki vergilendirilme türünü ayrı ayrı ele alınacak olup uygulamalı örnekler ile gösterilecektir.

4.3.Serbest Meslek Kazancı ile Ücret Ayrıcımı

İster kişi ücretten isterse serbest meslek kazancından oluşsun her ikisi de emeğe dayalı gelirin ilkesidir. Ancak bazı durumlar her iki kazanç türü birbirine karışabilmektedir. Serbest meslek kazancı uzmanlığı doğrultusunda belli bir kurum bağlı olmaksızın, işçi-işveren bağı olmaksızın kendi adına çalışması sonucu elde edilen gelir türüdür. Ücret ise işçi -işveren ilişkisine dayalı, işverenin talimatları doğrultusunda elde edilen gelir türüdür.

İşverene tabi olunup – olunmadığının tespiti epeyce süregelen tartışmalı bir konu olmuştur. Maliye Bakanlığı 34 seri numaralı Gelir Vergisi tebliğinde bu konuya açıklık getirilmiş kuruma ve sürekli bir kadroya bağlı olmadan ifa ettiği faaliyetlerden elde edilen gelirlerin ücret olarak değerlendirilemeyeceği, bir kuruma anlaşma ile

uzmanlıkları ifa etmesi halinde ise ücret sayılacağı yönünde karar verilmiştir.

Yukarıda açıklamalar dahilinde serbest meslek erbabının;

- İşverene
- Belli bir kuruma
- Kadroya

Bağlı olmadan bağımsız olarak mesleğini icra etmesini gerekmektedir. Ücret geliri elde eden bir personel için bağımsız bir şekilde kurumda faaliyet göstermesi söz konusu olamaz. Çünkü bu kişiler kurumun bir parçası olarak kabul edilir ve kurumun bordrosunda gösterilmek üzere kaynaktan kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilir. Serbest meslek erbabı ise vergi sorumlusu olarak defter tutma, vergilerini yıllık beyanname verme, serbest meslek makbuz düzenlenmesi, katma değer vergisi ve geçici vergi yükümlüdürler.

4.4. Ücret Gelirleri Bakımından Özel Sağlık Hekimlerin Vergilendirilmesinin Değerlendirilmesi

Yukarıda açıklamalara istinaden özel sağlık kurumunun bordrosunda yer alan hekimlerin elde ettikleri gelir ücret sayılmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'na göre gerçek ücretin vergilendirilmesinde geçerli olan tüm şartlar özel sağlık hastanelerde görev alan hekimlerin içinde geçerli olacaktır. Burada geçerli olan özel sağlık hastanelerde gelir elde edilen hekim artan oranlı vergi tarifesine göre tevkif suretiyle vergilendirilmektedir. 16.02.2009 tarihinde 40 No'lu Vergi Usul Kanunu'nun sirkülerinde özel sağlık kurumlarında görev alan doktorların gelirlerin mahiyeti belirlenmiş, doktorların işe başlama tebliğ, tebliğ üzerine düzenlenen yoklama fişi, mevcut ise kira sözleşmesi, özel sağlık kurumlarını işleten gerçek veya tüzel kişilerle doktorların arasında düzenlenen anlaşmalar dikkate alınarak,

- Kurum ile doktor arasında iş anlaşması düzenlenmesi, kuruma tabi ve kurumun emir ve direktifleri dahilinde çalışması halinde doktorun elde edilen gelirin ücret sayılacağı belirlenmiştir.

Emeğe dayalı elde edilen gelirler ile sermayeye dayalı elde edilen gelirlere göre daha düşük vergilendirilmesi amacıyla, artan oranlı vergi diliminin en üst sınırdaki matrah 500.000 TL'ye çıkarılmıştır. Özel sağlık kurumunda görev alan hekimin bir takvim yılı içerisinde 0-18.000 gelir elde edenler için %15, 18.001-40.000 arası gelir elde edenler için %20, 40.001-148.000 arası gelir elde edenler için %27, 148.001-500.000 arası gelir elde edenler için %35, 500.000 TL daha fazlası için %40 olmak üzere kaynaktan kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilir.

Buna göre, özel sağlık hastanelerde kuruma bağlı olarak, kurumun direktiflerine uyum sağlayarak, kurumun belirlemiş olduğu işe giriş – çıkış saatleri içerisinde doktorun mesleğini icra etmesinden dolayı elde edilen gelir ücret olarak değerlendirilmesi ve kurum tarafından tevkif suretiyle vergilendirilerek kurumun bağlı olduğu vergi dairesine stopaj tutarının beyan edilerek sorumlu sıfatı (hekimin adına) beyan edilmesi gerekmektedir.

Her çalışanın işverene karşı güçlü durması adına işçinin çalışma hakkını, iş güvencesini, iş koşullarını, tazminat haklarını yasalar ile korur.

İşçi haklarından bir kısmı şunlardır;

- Kurumda bir yıldan fazla çalışması halinde kıdem tazminatı
- İşçinin iş akdine son verilmeden önce yasalarda belirtilen süreler içinde önceden haber verilmesi
- Kurumda bir yıldan fazla çalışması halinde yıllık izin hakları
- Fazla mesai ücretleri

Doktorların çalıştıkları ortam gereği riskli ve tehlikelidir. Bu mevcut risklerden iş kazası geçirebilir bunun sonucunda mesleklerini bir süre veya tamamen icra edemeyebilirler.

- Hasta yakınlarının fiziksel ve ruhsal şiddetlerine maruz kalma,
- Çalışma ortamlarındaki kimyasal maddeye bağlı kronik hastalıklar
- Yoğun çalışma sonucu tükenmişlik sendromu ve depresyon
- Rahat ortamda olmayan çalışma koşullarına bağlı olarak kas sisteminde

rahatsızlıklar

- Kurum içi ve kurum dışı geçirilebilecek olan kaza sonu sakat kalma veya ölme riski

Doktorlar iş çalışma ortamları yaşamları boyunca birçok problem ile karşı karşıya kalma riski yüksek olup yasalar ile kurumun gerçek veya tüzel kişileri bu riskleri ortadan kaldırması hususunda gözetim altına almıştır.

İş kazaları, meslek hastalıkları ve çalışanın hasta olması halinde personele iş göremezlik ödeneği ödenir.

İş kazası veya meslek hastalığı sonucu personelin hayatını kaybetmesi sonucu mirasçılara haklar devir edilir.

Çalışanın mesleğini icra etmesinde %10 azalmış ise devamlı iş göremezlik ücreti, %60'ını kaybetmesi durumunda ise malulen emekliye ayrılıp, emeklilik aylığı almayı hak eder.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde çalışanın hakları güvence altına alınmıştır.

4.5. Serbest Meslek Kazançları Gelirleri Bakımından Özel Sağlık Hekimlerin Vergilendirilmesinin Değerlendirilmesi

Serbest meslek kazancının tanımına yukarıda yer verilmiş olup her koşulda serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin serbest meslek kazancı olduğu tanımlanmıştır. 16.02.2009 tarihinde 40 No'lu Vergi Usul Kanunu'nun sirkülerinde özel sağlık kurumlarında görev alan doktorların gelirlerin mahiyeti belirlenmiş, doktorların işe başlama tebliğ, tebliğ üzerine düzenlenen yoklama fişi, mevcut ise kira sözleşmesi, özel sağlık kurumlarını işleten gerçek veya tüzel kişilerle doktorların arasında düzenlenen anlaşmalar dikkate alınarak,

- Doktorların, günlük çalışma saatlerinin belli bir süresini çalışmak üzere kiraladıkları muayenehanede kendi adına ve hesabına serbest mesleklerini icra etmeleri, uzmanlık faaliyetlerine ilişkin hastalarından alınan ödemelere istinaden serbest meslek makbuzu düzenlenmeleri koşulu ile doktorun elde

ettikleri gelir serbest meslek kazancı sayılacağı belirlenmiştir.

Serbest meslek erbabı olması durumunda 4B kapsamında Bağ-Kur'lu olacak ve doktorun kurum tarafından yapılan ödemelere istinaden serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekecektir.

Doktorların mesleki faaliyetlerine ilişkin yapılan ödemelerden %20 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir. Doktorun ilgili hesap döneminde 3'er aylık dönemlerinde elde edilen kazancı geçici beyanname ile beyan edilecek, söz konusu ödenen geçici vergilerin yıllık beyannameye mahsup işleminden sonra kalan tutar beyan edilir.

Doktorun serbest meslek kazancı elde etmesi halinde işveren tarafından korunan 4A SSK tarafından tüm yasal haklarından feragat edecek fakat 4B kapsamında Bağ-Kur kapsamında sosyal ve sağlık hakları korunma altına alınacaktır.

Doktorun serbest meslek erbabı olması halinde aşağıdaki haklardan feragat edecektir.

- İş ve gelir güvencesi riskli hale gelecektir.
- Doktorun iş akdine son verilmesi halinde kıdem ve ihbar tazminatlarını alamayacaklardır.
- Fazla mesaiye isabet ücretlerini elde edilemeyecektir.
- Analık izni, süt izni gibi izin sürelerini hak kazanamayacaklardır.
- İş kazası sonucu herhangi bir yasal başvuru ile tazminat hakkı olmayacaktır.
- Hekimin en az bir yıl çalışması halinde yıllık izin talep edemeyecek ve iş akdine son verilmesi halinde ise kullanılmayan yıllık izin ücretlerini talep edemeyeceklerdir.

İşverenin kurumunda yer alan çalışanın tüm yasal sorumluluklarından kurtulacaktır.

Ayrıca 2 tür gelir eden doktor içinde emeklilik hem gün açısından hem de yaş açısından ayrı bir handikap oluşturacaktır. Doktorun elde edilen gelirlerin ücret olması halinde emeklilik kriterleri şunlardır;

Kadın: 7.200 Gün – 58 Yaş

Erkek:7.200 Gün – 60 Yaş

Doktorun elde edilen gelirlerin serbest meslek kazancı olması halinde emeklilik;

Kadın: 9.000 Gün- 58 Yaş veya 5.400 Gün – 61 Yaş

Erkek: 9.000 Gün- 60 Yaş veya 5.400 Gün – 63 Yaş

4.6.İşgücü Temin Hizmeti

İşgücü gücü temin hizmeti gerçek veya tüzel kişilerin ihtiyaçları doğrultusunda kendi bordrosunda çalıştırmak yerine personel eksikliğini dışarıdan sağlamak suretiyle başka bir kurumdan temin etmektedir. Yasal mevzuatta iki şartın sağlanması halinde işgücü temin sayılmayacağı belirtilmiştir. Bunlar;

- İşgücü temin hizmeti alan kurumun iş sözleşmeli kapsamında bordrosunda yer almaması
- Hizmeti alan kurumun temin edilen çalışan üzerinde sevk ve idaresinde sorumlu olması gerekmektedir. Yani hizmeti alan kurumun emir ve talimatları doğrultusunda personel hareket etmelidir.

İşgücü temini alan kurum tarafından söz fatura üzerinden katma değer vergisi tutarından 9/10 oranında tevkifat yapılacağı hüküm edilmiştir.

Açıklamalar dahilinde doktorun özel sağlık hastane ile doktorların arasında imzalanan iş anlaşmasına bağlı olarak doktor kurumun emir ve talimatları doğrultusunda hareket ediyor ise işgücü kapsamında değerlendirilmekte olup özel sağlık kurum tarafından 9/10 oranında KDV tevkifatı yapılması gerekmektedir.

4.7. Pos Cihazı Bulundurma ve Kullanmak Zorunlulukları

01.09.2008 tarihinden itibaren hekimlerin muayenehanelerinde pos kullanma zorunluluğu getirilmiş olup yeni işe başlayan doktorların işe giriş tarihinden itibaren otuzuncu günün sonundaki ilk iş günü başlaması gerekmektedir.

Olası bir inceleme halinde pos cihazı bulundurmayan doktorların özel usulsüz cezası

kesileceği ve 2019 hesap döneminde Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 355. maddesine göre 1.900,00 TL tutarında cezaya maruz kalınacaktır. Pos cihazı mevcut iken açıklanan özellikleri taşımayan kâğıt rulo kullanımı ile kapanış raporu alınmadığı tespitinde ise Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 352. maddesine göre 98 TL tutarında cezaya maruz kalınacaktır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

ÖZEL SAĞLIK KURUMLARINDA ÇALIŞANLARIN ÜCRET GELİRLERİ VE SERBEST MESLEK GELİRLERİNİN ÖRNEKLER İLE İNCELENMESİ

Bu bölümde özel sağlık kurumlarında çalışan doktorların vergisel durumu incelenecektir. Elde edilen bilgilerin gerçek kişilere ait olması ve kişisel verilerin korunması gereği nedeniyle kişilerin adları ve hangi kurumda çalıştıklarına dair bilgilere verilmeden Mükellef A, B ve C olarak isimlendirilmiştir. Söz konusu sağlık çalışanların beyanlarına göre bilgiler edinmiş ve ilgili mükelleflerin vergi incelemeleri gerçekleştirilmiştir.

5.1.Mükellef (C)'nin Vergi Durumunun İncelenmesi

Özel sağlık kurumlarında çalışan Mükellef (C)'nin vergisel durumu incelenecek olup Mükellef (C)'nin özel sağlık kurumunda ücret geliri elde etmesi durumunda elde edilen kazanç tutarları karşılaştırılacaktır.

Mükellef (C) özel sağlık kurumunda uzmanlığı doğrultusunda doktorluk mesleğini icra etmektedir. Mükellef (C)'nin 2018 yılı faaliyetine ilişkin gelir ve gider kalemleri aşağıdaki gibidir.

- Mükellef (C) 2018 yılında bakmış olduğu muayene ve ameliyatları kapsamında elde edilen brüt ücret 1.104.000 TL tahsil edilmiştir.
- Mükellef (C) 2018 yılında küçük müdahale kapsamında elde edilen brüt ücret 162.000 TL tahsil edilmiştir. Söz konusu küçük müdahaleler için 97.200 TL tıbbi malzeme giderine katlanmıştır.
- Mükellef (C) 2018 yılında ameliyathane işlemlerini gerçekleştirebilmesi için 379.500 TL hastane masrafına katlanmıştır.
- Mükellef (C)'nin işyerinde görev alan 2018 yılında 3.200 brüt ücret ile çalışan personel için 45.120 TL tutarında işveren maliyete katlanılmıştır.
- Mükellef (C)'nin işyerinde 6.257,88 TL tutarında tıbbi malzeme masrafına katlanmıştır.

- Mükellef (C)'nin muayene kira, ısınma, elektrik, su ve internet her şey dahil 120.798 TL ödemiştir.
- Mükellef (C) 2018 yılının Nisan ayında 122.000 TL'ye ikinci el araç satın almış olup cari dönem amortisman gideri 18.300,00 TL'dir.
- Mükellef (C)'nin 2018 yılında Bağ-Kur ödemesi olarak 7.184,40 TL ödemesinde bulunmuştur.
- Mükellef (C) 2018 yılında 646,75 TL kırtasiye harcaması bulunmaktadır.
- Mükellef (C)'nin kanunen kabul edilemeyen giderleri 18.356,42 TL'dir.

Mükellef (C)'nin tez de belirtilen hususlar ile vergisel açılarından değerlendirdiğimizde;

- Mükellefin mesleği ilgili katlandığı giderlerin 482.957,88 TL tamamını,
- Mükellefin personeli için katlandığı 45.120 TL tutarındaki işveren maliyeti giderlerinin tamamı,
- Mükellefin cari dönem amortisman giderlerin 18.300 tamamını,
- Bağ-Kur ödemesi olarak 7.184,40 TL tutarının tamamını,
- Mükellefin muayenehane kira, elektrik, su, internet gibi 120.798 TL tutarının tamamını
- Mükellefin 646,75 TL tutarındaki kırtasiye harcamalarının tamamını

Elde edilen kazanç toplamından indirim konusu yapılabilmektedir.

Ancak mükellefin 2018 hesap döneminde Vergi Usul Kanunu'na göre 18.356,42 TL tutarının ticari kazancın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmıştır.

Toplam Hasılat	1.266.000
Toplam Giderler	675.007,03
Ameliyat ve Küçük Cerrahi Giderler	482.957,88
Kira, Elektrik, Su VB. Genel Giderler	120.798
Personel Giderleri	45.120
Cari Dönem Amortisman Giderleri	18.300

Bağ-Kur Giderleri	7.184,40
Kırtasiye Giderleri	646,75
Kazanç Tutarı	590.992,97
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	18.356,42
Beyan Edilecek Kazanç Tutarı	609.349,39

Mükellef (C)'nin 2018 hesap döneminde Gelir Vergisi Beyanname aşağıdaki gibidir.

Beyan Edilecek Kazanç Tutarı	609.349,39
Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararı	0,00
Beyan Edilecek Gelir Tutarı	609.349,39
Bağış Tutarı	0,00
Gelir Vergisi Matrahı	609.349,39
Hesaplanan Gelir Vergisi Matrahı	203.752,29
Stopaj ile Ödenen Gelir Vergisi	195.600,00
Ödenen Geçici Vergi	0,00
Ödenmesi Gereken Vergi Tutarı	8.152,29

Özel sağlık kurumunda serbest meslek erbabı olarak mesleğini icra eden Mükellef (C)'nin ücretli olarak çalışması ve senelik brüt ücret 1.266.000,00 kazanması durumunda elde edilen net kazanç aşağıdaki gibi olacaktır.

Brüt Ücret	1.266.000,00
SSK İşçi	25.572,00
İşsizlik İşçi	1.826,52
Senelik Gelir Vergisi	420.790,52
Damga Vergisi	9.608,88
Net	808.202,02
Toplam AGİ	1.826,52
Toplam Ele Geçen	810.028,54

(*)Agi tutarı bekar ve çocuksuz olarak dikkate alınmıştır.

Yukarıdan örnek üzerinden yola çıkarak işveren maliyet tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Brüt Ücret	1.266.000,00
SSK İşveren	28.311,84
İşsizlik İşveren	3.653,16
İşveren Maliyet	1.297.964,88

5.2.Mükellef (B)'nin Vergi Durumunun İncelenmesi

Özel sağlık kurumlarında çalışan Mükellef (B)'nin vergisel durumu incelenecek olup Mükellef (B)'nin özel sağlık kurumunda ücret geliri elde etmesi durumunda elde edilen kazanç tutarları karşılaştırılacaktır.

Mükellef (B) sanal ofis kurarak özel sağlık kurumunda uzmanlığı doğrultusunda doktorluk mesleğini icra etmektedir. Mükellef (B)'nin 2018 yılı faaliyetine ilişkin gelir ve gider kalemleri aşağıdaki gibidir.

- Mükellef (B) 2018 yılında bakmış olduğu muayene ve ameliyatlari kapsamında elde edilen brüt ücret 1.132.200,00 TL tahsil edilmiştir.
- Mükellef (B) 2018 yılında ameliyathane işlemlerini gerçekleştirebilmesi için 360.000,00 TL hastane masrafına katlanmıştır.
- Mükellef (B)'nin muayene kira, ısınma, elektrik, su ve internet her şey dahil 109.287,57 TL ödemiştir.
- Mükellef (B) 2018 hesap dönemine ilişkin cari dönem amortisman gideri 35.161,44 TL'dir.
- Mükellef (B)'nin 2018 yılında Bağ-Kur ödemesi olarak 7.184,40 TL ödemesinde bulunmuştur.
- Mükellef (B)'nin işyerinde görev alan 2018 yılında 3.300 brüt ücret ile çalışan personel için 46.530 TL tutarında işveren maliyete katlanılmıştır.
- Mükellef (B)'nin işyerinde görev alan 2018 yılında 4.000 brüt ücret ile çalışan personel (hemşire) için 56.400 TL tutarında işveren maliyete katlanılmıştır.
- Mükellef (B) 2018 yılında 782,44 TL kırtasiye harcaması

bulunmaktadır.

- Mükellef (B) 2018 yılında 9.413,16 TL mutfak harcaması bulunmaktadır.
- Mükellef (B) 2018 yılında 14.382,35 TL tıbbi malzeme giderine katlanmıştır.
- Mükellef (B) 2018 yılında 44.475,16 TL temsili ağırlama giderine katlanmıştır.
- Mükellef (B)'nin kanunen kabul edilemeyen giderleri 8.353,47 TL'dir.

Mükellef (B)'nin tez de belirtilen hususlar ile vergisel açılarından değerlendirdiğimizde;

- Mükellefin mesleği ilgili katlandığı giderlerin 360.000,00 TL tamamını,
- Mükellefin personel ve hemşire için katlandığı 102.930,00 TL tutarındaki işveren maliyeti giderlerinin tamamı,
- Mükellefin cari dönem amortisman giderlerin 35.161,44 tamamı,
- Bağ-Kur ödemesi olarak 7.184,40 TL tutarının tamamını,
- Mükellefin muayenehane kira, elektrik, su, internet gibi 109.287,57 TL tutarının tamamını,
- Mükellefin 9.413,16 TL tutarındaki mutfak harcamalarının tamamını,
- Mükellefin 14.382,35 TL tutarındaki küçük müdahaleler için tıbbi malzeme harcamalarının tamamını,
- Mükellefin 44.475,16 TL tutarındaki temsili ağırlama giderlerinin tamamını,
- Mükellefin 782,44 TL tutarındaki kırtasiye harcamalarının tamamını,

Elde edilen kazanç toplamından indirim konusu yapabilmektedir.

Ancak mükellefin 2018 hesap döneminde Vergi Usul Kanunu'na göre 8.353,47 TL tutarının ticari kazancın tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmıştır.

Toplam Hasılat	1.132.200,00
Toplam Giderler	683.616,52
Kira, Elektrik, Su vb. Genel Giderler	109.287,57

Personel Giderleri	102.930
Temsili Ağırlama Giderleri	44.475,16
Cari Dönem Amortisman Giderleri	35.161,44
Ameliyat ve Küçük Cerrahi Giderler	14.382,35
Mutfak Giderleri	9.413,16
Bağ-Kur Giderleri	7.184,40
Kırtasiye Giderleri	782,44
Kazanç Tutarı	448.583,48
Kanunen Kabul Edilmeyen Gider	8.353,47
Beyan Edilecek Kazanç Tutarı	456.936,95

Mükellef (B)'nin 2018 hesap döneminde Gelir Vergisi Beyanname aşağıdaki gibidir.

Beyan Edilecek Kazanç Tutarı	456.936,95
Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararı	0,00
Beyan Edilecek Gelir Tutarı	456.936,95
Bağış Tutarı	0,00
Gelir Vergisi Matrahı	456.936,95
Hesaplanan Gelir Vergisi	150.407,93
Stopaj ile Ödenen Gelir Vergisi	147.800,00
Ödenen Geçici Vergi	0,00
Ödenmesi Gereken Vergi Tutarı	2.607,93

Özel sağlık kurumunda serbest meslek erbabı olarak mesleğini icra eden Mükellef (B)'nin ücretli olarak çalışması ve senelik brüt ücret 1.132.200,00 kazanması durumunda elde edilen net kazanç aşağıdaki gibi olacaktır.

Brüt Ücret	1.132.200,00
SSK İşçi	25.572,00
İşsizlik İşçi	1.826,52
Senelik Gelir Vergisi	373.960,52
Damga Vergisi	8.593,44
Net	722.247,56
Toplam AGİ	1.826,52

Toplam Ele Geçen	724.074,08
-------------------------	------------

(*)Agi tutarı bekar ve çocuksuz olarak dikkate alınmıştır.

Yukarıdan örnek üzerinden yola çıkarak işveren maliyet tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Brüt Ücret	1.132.200,00
SSK İşveren	28.311,84
İşsizlik İşveren	3.653,16
İşveren Maliyet	1.164.164,88

5.3.Mükellef (A)'nın Vergi Durumunun İncelenmesi

Özel sağlık kurumlarında çalışan Mükellef (A)'nın vergisel durumu incelenecek olup Mükellef (A)'nın özel sağlık kurumunda ücret geliri elde etmesi durumunda elde edilen kazanç tutarları karşılaştırılacaktır.

Mükellef (A) sanal ofis kurarak özel sağlık kurumunda uzmanlığı doğrultusunda doktorluk mesleğini icra etmektedir. Mükellef (A)'nın 2018 yılı faaliyetine ilişkin gelir ve gider kalemleri aşağıdaki gibidir.

- Mükellef (A) 2018 yılında bakmış olduğu muayene ve ameliyatları kapsamında elde edilen brüt ücret 750.000 TL tahsil edilmiştir.
- Mükellef (A) ikametgâh olarak kullanıldığı ofisin 2018 hesap döneminde elektrik ve yakıt ödemesi olarak 5.000 TL ödemesinde bulunmuştur.
- Mükellef (A) muayene odasına ait kira ödemesi olarak özel sağlık kurumuna 60.000 TL ödemesinde bulunmuştur.
- Mükellef (A) muayene odasına ait kira ödemesi olarak özel sağlık kurumuna 60.000 TL tutarındaki sözleşme için 113,40 TL tutarında damga vergisi ödemesi gerçekleştirmiştir.
- Mükellef (A)'nın işyerinde görev alan 2018 yılında asgari ücret ile çalışan personel için 28.615,92 TL tutarında maliyete katlanılmıştır.
- Mükellef (A) ameliyatlarında kullanılmak üzere 14.000 TL tutarında cerrahi aleti almıştır.

- Mükellef (A) 1.500 Euro tutarında bir kongreye katılmış ödeme 02.07.2018 tarihinde gerçekleştirmiştir.
- Mükellef (A)'nın 2018 yılında Bağ-Kur ödemesi olarak 7.184,40 TL ödemesinde bulunmuştur.
- Mükellef (A)'nın 2018 yılında kamuya yararlı bir derneğe 1.000 TL tutarında bağışta bulunmuştur.
- Mükellef (A)'nın faaliyet dışı olarak kanunen kabul edilmeyen giderlerin toplamı 25.000 TL'dir.
- Mükellef (A)'nın 2018 yılında yapılan serbest meslek ödemelerinden kesilen vergi tutarı 90.000 TL'dir.
- Mükellef (A)'nın 2018 yılına ilişkin geçici vergi ödeme 70.000 TL geçici vergi ödemesi bulunmaktadır.
- Mükellef (A) geçmiş yıl zararlarından mahsup edebileceği 40.000 TL'dir.

Mükellef (A)'nın tez de belirtilen hususlar ile vergisel açısından değerlendirdiğimizde;

- Özel sağlık kurumuna ödediği muayene kira odası için kira tutarlarının tamamını,
- Aynı zamanda ikametgâh olarak kullandığı işyeri ile ilgili GVK' 68. maddesinin 5.000 TL'nin yarısı olan 2.500 TL'yi,
- 2018 yılında işyerinde çalışan personelin 28.615,92 TL maaş ödemesinin (işverene maliyet dahil),
- İşle ilgili olan ameliyatlarda kullanılmak üzere 14.000 TL tutarında cerrahi aletin,
- Kongre giderlerine ilişkin 02.07.2018 tarihindeki 1.500 Euro'nun karşılığı 7.963,80 TL,
- Bağ-Kur ödemesi olarak 7.184,40 TL tutarının tamamını,
- Kamuya yararlı 1.000 TL tutarındaki bağışın,

Elde edilen kazanç toplamından indirim konusu yapabilmektedir.

Toplam Hasılat	750.000
Toplam Giderler	120.398,52

Kira Ödemesi	60.000
Elektrik ve Yakıt Ödemesi	2.500
Personel Giderleri	28.615,92
Kongre Giderleri	7.983,80
Bağ-Kur Giderleri	7.184,40
Cerrahi Giderler	14.000
Damga Vergisi	113,40
Beyan Edilecek Kazanç Tutarı	629.601,48

Mükellef (A)'nın 2018 hesap döneminde Gelir Vergisi Beyanname aşağıdaki gibidir.

Beyan Edilecek Kazanç Tutarı	629.601,48
Mahsup Edilecek Geçmiş Yıl Zararı	40.000
Beyan Edilecek Gelir Tutarı	589.601,48
Bağış Tutarı	1.000
Gelir Vergisi Matrahı	588.601,48
Hesaplanan Gelir Vergisi Matrahı	196.490,52
Stopaj ile Ödenen Gelir Vergisi	150.000
Ödenen Geçici Vergi	0,00
Ödenmesi Gereken Vergi Tutarı	46,490.52

Özel sağlık kurumunda serbest meslek erbabı olarak mesleğini icra eden Mükellef (A)'nın ücretli olarak çalışması ve senelik brüt ücret 750.000 TL kazanması durumunda elde edilen net kazanç aşağıdaki gibi olacaktır.

Brüt Ücret (62.500 x 12)	750.000
SSK İşçi	25.572,00
İşsizlik İşçi	1.826,52
Senelik Gelir Vergisi	240.190,52
Damga Vergisi	5.692,56
Net	476.718,46
Toplam AGİ	1.826,52
Toplam Ele Geçen	478.544,98

(*)Agi tutarı bekar ve çocuksuz olarak dikkate alınmıştır.

Yukarıdan örnek üzerinden yola çıkarak işveren maliyet tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Brüt Ücret	750.000,00
SSK İşveren	28.311,84
İşsizlik İşveren	3.653,16
İşveren Maliyet	781.964,88

5.4.Üç Mükellefin Vergi Durumlarının Karşılaştırılması

Özel sağlık kurumlarında çalışan üç mükellefin vergisel durumu incelenecek olup üç mükellefin özel sağlık kurumunda ücret geliri elde etmesi durumunda elde edilen kazanç tutarları karşılaştırılacaktır.

Tablo 9: Üç Serbest Meslek Mükellefin İşverene Tabii Olma Durumundaki 2018 Hesap Döneminde Gelir Vergisi Beyannameleri

	Mükellef (C)	Mükellef (B)	Mükellef (A)
Brüt Ücret	1.266.000,00	1.132.200,00	750.000
SSK İşçi	25.572,00	25.572,00	25.572,00
İşsizlik İşçi	1.826,52	1.826,52	1.826,52
Senelik Gelir Vergisi	420.790,52	373.960,52	240.190,52
Damga Vergisi	9.608,88	8.593,44	5.692,56
Net	808.202,02	722.247,56	476.718,46
Toplam AGİ	1.826,52	1.826,52	1.826,52
Toplam Ele Geçen	810.028,54	724.074,08	478.544,98

Tablo 10: Üç Serbest Meslek Mükellefin Gelir Vergisi ile İşverene Tabii Olma Durumundaki 2018 Hesap Döneminde Gelir Vergisi Tutarlarının Karşılaştırılması

	Mükellef (C)	Mükellef (B)	Mükellef (A)
Brüt Ücret	1.266.000,00	1.132.200,00	750.000,00
İşverene Tabii G.V.	420.790,52	373.960,52	240.190,52
Gelir Vergisi (S.M. Mükellefi)	203.752,29	150.407,93	150.000,00

Özel sağlık kurumunda serbest meslek erbabı olarak mesleğini icra eden ile ücretli olarak mesleğini icra eden hekime göre vergisel yönden daha avantajlı olduğu anlaşılmaktadır. Serbest meslek erbabı olarak mesleğini icra eden hekimin giderleri minimum seviyede olduğu halde ücretli göre daha az vergi yükümlülüğü bulunmaktadır. Bazı mükellefler daha fazla kazanmak için elde edilen gelirleri kayıt dışı olarak elde edebilir veya kazanç tutarlarından indirim konusu yapılmaması gereken gider kalemlerini indirebilmektedir. Şüphesiz ki mükellefler gelir düzeylerini maksimum seviye de tutmak istemektedirler. Bu gelir düzeyini yüksek tutma istemeleri mal veya hizmet satışlarından doğan gelirlerini gizleme çalışmaları kaçınılmazdır. Burada mükellefin etik ahlakına bağlı olarak vergisel anlamda bir avantaj sağlayacaktır.

Özel sağlık kurumunda serbest meslek erbabı ile ücretli olarak mesleğini icra eden hekime göre iş hukuku anlamında dezavantajları olacak olup serbest meslek faaliyetinde bulunması halinde işçi-işveren bağı olmayacak ve iş güvencesini kaybedecektir.

- Doktorun iş akdine son verilmesi halinde kıdem ve ihbar tazminatlarını alamayacaklardır.
- Doktor fazla mesaiye isabet ücretlerini elde edilemeyecektir.
- Analık izni, süt izni gibi izin sürelerini hak kazanamayacaklardır.
- İş kazası sonucu herhangi bir yasal başvuru ile tazminat hakkı olmayacaktır.
- Hekimin en az bir yıl çalışması halinde yıllık izin talep edemeyecek ve iş akdine son verilmesi halinde ise kullanılmayan yıllık izin ücretlerini talep edemeyeceklerdir.

Açıklamalar dahilinde anlaşılacağı üzere özel sağlık kurumu istediği zaman hekimin görevine iş akdine son verecek ve hukuksal tüm sorumluluklarından kurtulabilecektir. Öte yandan özel sağlık kurumuna hiçbir ek maliyete katlanmadan bu iş akdine son verebilecektir.

Ayrıca hekimin ücreti olarak hekimi işçi-işveren bağına bağlı olarak ve emir talimatları doğrultusunda çalıştırması durumunda ek bir maliyete katlanmayacaktır.

Yukarıdan örnek üzerinden yola çıkarak işveren maliyetleri tutarı aşağıdaki gibi olacaktır.

Tablo 11: Üç Serbest Meslek Mükellefin İşverene Tabii Olma Durumundaki 2018 Hesap Döneminde İşveren Maliyetleri

	Mükellef (C)	Mükellef (B)	Mükellef (A)
Brüt Ücret	1.266.000,00	1.132.200,00	750.000
SSK İşveren	28.311,84	28.311,84	28.311,84
İşsizlik İşveren	3.653,16	3.653,16	3.653,16
İşveren Maliyet	1.297.964,88	1.164.164,88	781.964,88

Tablodan da anlaşılacağı üzere özel sağlık kurumu hem vergi yükünü azaltmış olacak hem de olan işçinin korunmasına yönelik iş hukuki getirilmiş olan ödev ve yükümlülüklerinden sorumlu tutulmayacaktır.

Tablo 12: Üç Serbest Meslek Mükellefin İşverene Tabii Olma Durumundaki 2018 Hesap Döneminde Karşılaştırılması

	Mükellef (C)	Mükellef (B)	Mükellef (A)
S.M. Mükellefi ile İşverene Tabii Olma Durumundaki Gelir Vergisi Tutarlarının Karşılaştırılması			
Brüt Ücret	1.266.000,00	1.132.200,00	750.000,00
İşverene Tabii G.V.	420.790,52	373.960,52	240.190,52
Gelir Vergisi (S.M. Mükellefi)	203.752,29	150.407,93	150.000,00
İŞVEREN MALİYETİ			
Brüt Ücret	1.266.000,00	1.132.200,00	750.000
SSK İşveren	28.311,84	28.311,84	28.311,84
İşsizlik İşveren	3.653,16	3.653,16	3.653,16
İşveren Maliyet	1.297.964,88	1.164.164,88	781.964,88

Serbest meslek erbabının esasen iş sözleşmesine bağlı olarak çalışmaktadır. Özel sağlık hastanesi ile hekim arasında işçi – işveren ilişkisine dayanmaktadır. Söz konusu iş sözleşmesinin kurumda görev alan hekimin hakları hukuki olarak ücretli olarak

alışan hekim gibi haklarını kapsayacak şekilde imzalanmalıdır. Serbest meslek erbabı olarak görev alan hekimin iş akdine son veren özel sağlık kurumun isteğine bağlı olmaktan çıkarılmalı ve sözleşmeye bağlı olarak hekimlerin mağduriyetini giderecek şekilde bir iş sözleşmesi imzalanmalıdır.

SONUÇ

Özel sağlık kurumlarında çalışan hekimlerin vergilendirilmesi başlıklı tezimizde, özel sağlık hizmet sunucularında görev yapan hekimlerin, işverene tabi bir kuruma bağlı olarak çalışması ya da serbest meslek makbuzu düzenlenmesi halinde elde edilen gelirlere ilişkin bilgiler verilmiş ve söz konusu hekimlerin elde ettiği ücretlerin vergisel boyutu anlatılmıştır.

Özel sağlık kurumunda serbest meslek olarak mesleklerini icra eden hekimlerin ücretli olarak mesleklerini icra eden hekimlere ile karşılaştırıldığında vergisel yönden avantajlı olduğu anlaşılmıştır. Burada vurgulanmak istenilen konu, serbest meslek erbabı olan doktorun iş güvencesinin olmaması nedeniyle özel sağlık kurumu karşısında daha güçlü durması için yapılacak olan sözleşmeler doktorun haklarını da güvence altına alan sözleşme olup tek taraflı bir sözleşme olmaması gerekmektedir. Hekim ile kurum arasında imzalanan iş sözleşmesi serbest meslek erbabı hekimin mağduriyetini gidermelidir. Sözleşmede tüm detaylar hakkediş tutarları, sabit ücretleri ve yasal hakları açıkça belirtilmelidir.

Özel sağlık kurumunda görev alan hekimin elde ettiği kazancın ücret kazancı olması halinde kaynakta kesinti yapılmak suretiyle vergilendirilmesi ve ilgili yıl içinde gerçekleştirmiş olduğu ister faaliyet konusuna giren harcama isterse faaliyet dışı gider olsun hiçbir harcamayı elde ettiği gelirden indirim konusu yapamamaktadır. Ancak özel sağlık kurumunda görev alan hekimin elde ettiği kazancın serbest meslek kazancı olması halinde ise yıl içinde faaliyeti ile ilgili harcamaları indirim konusu yapabilmektedir. Ayrıca birçok vergi mükellefinin faaliyet dışı harcamalarını da beyan edeceği yıllık gelir vergisi beyannamesinde indirim konusu yaptığı görülmektedir. Öte yandan bazı mükellefler reelde gerçekleşse bile birtakım kazançlarını kayıt altına almamakta ve böylece gelirlerini vergilendirilmediği haksız bir gelir elde etmektedir.

Serbest meslek erbabı olarak görev alan hekimlerin harcamaları ve gelirleri göz önüne alındığında kayıt dışı ekonominin engellenmesi adına hem de ücretli olarak mesleklerini icra eden hekimlerin bu alandaki mesleklerin kutsallığı gereği ve geniş bir kitleye hitap etmesi pozitif ayrımcılığı göz önüne alındığında vergi yükümlülüklerini azaltmak adına vergi oranlarının değiştirilmesinin uygun olacağı

anlaşılmaktadır. Ayrıca özel sağlık kurumuna vergisel teşvikler getirilerek özel sağlık kurumunun maliyetleri indirgenerek kurumunda görev aldıkları hekimleri korumak adına ücretli olarak çalıştırılması hem kayıt dışı ekonominin azalmasına hem de doktorun iş güvencesinin sağlanması için teşvik uygulamaları yerinde olacaktır.

Özel sağlık kurumlarında görev alan doktorların elde ettikleri gelirleri ücrette tabi olması durumunda, elde edilen kazançları karşılaştırılmış olup, vergisel avantajları karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. Çalışmamızın amacı özel sağlık kurumlarında görev alan hekimlerin serbest meslek kazancı elde edilmesi durumunda olumlu ve olumsuz tarafları ortaya çıkarmaktır. Literatüre gelecek dönemlerde kazandırılacak çalışmalarda özel sağlık kurumlarında görev alan hekim şirket kurması halinde elde edilmesi durumunda olumlu ve olumsuz tarafları ayrıntılı olarak incelenebilir.

KAYNAKÇA

- Akalın, G. (1981): “Kamu Ekonomisi”, Ankara Üniversitesi Yayın No: 486, Ankara.
- Akif, E. (1998). Kamu Maliyesi, Ankara, Savaş Yayınları.
- Akkoyunlu, P. (2003): “Türkiye’de Ücretlilerden Alınan Verginin Gelir Vergisi İçindeki Yeri ve Önemi, İ.Ü. İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, İstanbul.
- Aksoy, Ş. (1999): “Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi”, Filiz Kitabevi, 5. Baskı, İstanbul.
- Armağan, R. (2006): “Gelir Vergisi’nde Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve SosyoEkonomi Etkileri Üzerine Bir Değerlendirme”, Süleyman Demirel Üniversitesi, İİBF Dergisi, Cilt:11, Sayı:2, 323-347.
- Av. Erdoğan Kaya-İhbar Tazminatı.
- Ay H(2013): Kamu Maliyesi, İzmir: Kanyılmaz Matbaası, 161.
- Ay S. (1998): Vergi Teorisi ve Politikası. İstanbul: Filiz Yayınları.
- Ayyıldırım K. (2014): Gelir Vergisi Kanunu’na Göre Ticari Kazancın Tespitinde İndirilecek Giderler.
- Bakmaz Z. (2011): "Serbest Meslek Faaliyetinde Bulunan Şahıs Şirketlerinin Vergilendirilmesinde Özellik Arz Eden Hususlar, Yaklaşım, Temmuz.
- Başar M. (2012): “Gelir Vergisi”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları.
- Bedir S. (1987): Kıdem Tazminatının Hesabında Kıdeme Dahil Süreler.
- Bernard H. (1983): Modern Public Finance.
- Bilici N, Vergi Hukuku (Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi), 26. Baskı, Seçkin Kitabevi, Ankara, 2011, s.144.
- Buyrukoğlu, S. & Erasa İ. (2012): “Vergi Bilincinin Oluşmasında Mükellef Haklarının Yeri ve Önemi
- Emen Ö. & Hacı B. (2019). Birden Fazla İşverenden Ücret Alanlara Vergi Dairesi Kancası. Nazalı Gündem.
- Erginay A. (1998): Kamu Maliyesi, Ankara, Savaş Yayınları, 32
- Erol A. (2008): “Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku”, Ankara, Yaklaşım Yayıncılık 1.Baskı.
- Gelir Vergisi Kanunu

Gelir Vergisi M. (2003). <https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat> adresinden alındı

Gülücü R. (2004): Türk Vergi Sistemi İçinde Gelir Vergisinin Yeri

Gündüz F. (2009): "Serbest Meslek Kazancının Beyanında Özellikli Konular" Yaklaşım, Mart.

Güzel, V. (2013): "Serbest Meslek Kazancı", Vergi Raporu, Mart.

Herber B.P. (1983): Modern Public Finance, Richard D. Irwin, Inc. Homewood, Illinois,147, Aktaran: Odabaşı C. Vergileme ve Firma Davranışları: Türkiye Otomobil Piyasası, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler

Hesap Uzmanları Derneği (2019): "Beyanname Düzenleme Kılavuzu" 1.Cilt, 1.Baskı.

Kanlı M. (2007): Dolaylı Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi Bölümü, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul,47-49.

Katma Değer Vergisi Kanunu

Kaya A. E. (tarih yok). İhbar Tazminatı.

Koç, & Kurt. (2007)

Kurumlar Vergisi Kanunu

Kanlı M. (2007). Dolaylı Vergiler ve Kayıt Dışı Ekonomi. Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Maliye Teorisi, Yüksek Lisans Tezi, 47-49.

Pehlivan O. (2011): Öncel Vd. 146

Pehlivan O. (2012): Öncel Vd. 252-253

Sağlanmak, B. (2016): "Özel Sağlık Kuruluşlarında Çalışan Hekimlerin (Doktorlar, Diş Hekimleri ve Veteriner Hekimlerin) Vergilendirilmesi Yeri ve Önemi", Vergi Dünyası, Kasım.

Şen, H. & Sağbaş, İ. (2016): "Vergi Teorisi ve Politikası", Kalkan Matbaacılık, Ankara.

Türk Tabipler Birliği. (2018). Özel Sağlık Sektöründe Çalışma ve Ücretlendirme Biçimleri.

Turhan S. (1998): Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz yayınları, İstanbul,20-21.

Türkay İ. (2016): "Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi", Ankara: Seçkin Yayınları, 3.Baskı.

Yılmaz K. (2005): “Ücretlerin Vergilendirilmesi”, Ankara: Ce-Ka Yayınları, Değiştirilmiş 2.Baskı.

-İnternet Kaynakları

<http://denetimakademisi.com/>

<http://dergipark.gov.tr/>

http://www.akademiktisat.net/calisma/tr_iktisat_genel/tr_kdisi_ekonomi_ggonca.htm

<http://www.gib.gov.tr/>

<http://www.tmud.org.tr>

<http://www.tuik.gov.tr/Start.do>

<http://www.vdk.gov.tr/>

<http://www.vergidunyasi.com.tr/>

<https://tez.yok.gov.tr/>

ÖZGEÇMİŞ

Burcu HACI 25 Eylül 1991 yılında İstanbul'da doğmuş olup, ilköğretim ve lise eğitimini İstanbul'da tamamlamıştır.

İstanbul Üniversitesi İşletme bölümünden 2016 yılında mezun olan Burcu Hacı kariyerine Nazalı da başlamış olup kıdemli vergi asistanı olarak iş hayatına devam etmekte olup SMMM stajını başlatmıştır.

Işık Üniversitesi'nde yüksek lisansa devam etmektedir.

Burcu Hacı İngilizce bilmektedir.

Yazılar:

- Koronavirüsün Şüpheli Ticari Alacaklara Etkisi - 2020
- Kurumlar Vergisi Beyannamesi Düzenlemesi Esnasında Özellikli Hususlar-2020
- Birden Fazla İşverenden Ücret Alanlara Vergi Dairesi Kancası-2019
- İkale Sözleşmelerinin Damga Vergisi Boyutu-2019
- Şirketlerde Nakdi Sermaye Artışının Vergisel Boyutunun Değerlendirilmesi - 2018
- İşçi-İşveren Uyuşmazlıklarında Arabuluculuğun Vergilendirilmesi -2018