

ARAŞTIRMA MAKALESİ

 Enver Bozdemir¹

¹Düzce Üniversitesi İşletme Fakültesi
Sağlık Yönetimi Bölümü, Konuralp
Yerleşkesi Düzce, Türkiye

Yazışma Adresi:

Enver Bozdemir
Düzce Üniversitesi İşletme Fakültesi
Sağlık Yönetimi Bölümü, Konuralp
Yerleşkesi Düzce, Türkiye
E-mail: enverbozdemir@duzce.edu.tr
Tel: +90 (380) 542 13 70/3875.

Geliş Tarihi: 10.01.2019
Kabul Tarihi: 10.12.2019
DOI: 10.18521/ktd.511332

Bu çalışma 11-13 Ekim 2018 tarihleri arasında Bodrum/Muğla'da düzenlenen "2. Uluslararası 12. Ulusal Sağlık ve Hastane İdaresi Kongresinde" sözlü bildiri olarak sunulmuştur.

Konuralp Medical Journal
e-ISSN1309-3878
konuralptipdergi@duzce.edu.tr
konuralptipdergisi@gmail.com
www.konuralptipdergi.duzce.edu.tr

Özel Hastanelerde Hekimlik Hizmet Alımı Uygulamasının Mali Açısından Analizi

ÖZET

Amaç: Çalışmanın amacı özel hastanelerin işgücü temini kapsamında hekimlerden hizmet almalarının maliyet açısından avantajlı olup olmadıklarını ve buna karşın hizmeti sunan hekimlerin ekonomik, hukuki ve vergi açısından avantajlı olup olmadıklarının analizini yapmaktır.

Gereç ve Yöntem: Bu çalışmada özel hastanelerin hekimleri bağımlı çalıştırmaları veya bağımsız dışardan işgücü temini kapsamında hizmet alımı şeklinde fayda sağlamları durumunda maliyet açısından Anestezi ve Reanimasyon uzmanlık alanında faaliyet gösteren bir hekimin vaka analizi yapılmıştır.

Bulgular: Bir hekimin bir hastanede ücret karşılığında çalışması durumunda aylık net kazanç 15.862,64 TL, 4/a kapsamında SGK ödemesi yıllık 59.363,46 TL, vergi ödemesi yıllık 84.076,37 TL bulunmuştur. Fatura düzenlenmesi durumunda diğer fırsat kazançları da dikkate alarak yapılan hesaplama göre aylık net 15.087,73 TL kazanç, 4/b kapsamında SGK ödemesi yıllık 7.294,44 TL ve vergi ödemesi yıllık 98.020,00 TL olarak tespit edilmiştir.

Sonuç: Buna göre özel hastanelerin normal çalışma süreleri dikkate alındığında hekimlik hizmet alım durumunda hem maliyet hem de hukuki açıdan daha avantajlı olduğu tespit edilmiştir. Buna karşın bir hekimin fatura düzenleyerek hizmet sunmasının ücret karşılığı çalışması durumuna göre daha az kazanç sağladığı tespiti yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Hekimlik Ücreti, Hizmet Alımı, Mali Analiz

A Case Study from Financial Perspective of Physician Service Purchase Application in Private Hospitals

ABSTRACT

Objective: The aim of the study is to analyze whether the private hospitals are advantageous in terms of costs in terms of receiving services from the physicians within the framework of the labor force and despite that, to analyze whether doctors who provide services, are advantageous in terms of economic, legal and tax.

Methods: In this study, was conducted case analysis of a physician operating in the field of anesthesia and reanimation in terms of cost in the case that physicians of private hospitals are dependent on their employers or if they benefit in the form of service procurement within the framework of labor force from independent external sources.

Results: In the event that a physician works in a hospital for a fee, the monthly net income is 15.862,64 TL, in the scope of 4/a SGK payment is 59.363,46 TL annually and the tax payment is 84.076,37 TL annually. In the event that the invoice is issued, according to the calculation of other opportunities, the monthly net income is 15.087,73 TL, in the scope of 4/b SGK payment is 7,294.44 TL annually and tax payment is 98.020,00 TL annually.

Conclusions: Accordingly, taking into account the normal working hours of private hospitals, it was determined that receiving medical services was more advantageous both in terms of cost and legal aspect. On the other hand, it was determined that a physician rendered an invoice and provided less profit than if he/she provided services.

Keywords: Physician Fee, Service Purchase, Financial Analysis..

GİRİŞ

Günümüzde sağlık sektöründeki işletmeler, esas faaliyetlerini gerçekleştirebilmek için yardımcı hizmet ve üretim faaliyetlerini dış kaynak kullanarak hizmet alımı şekli giderek yaygınlaşmaktadır. Sağlık işletmeleri dış kaynak kullanımı sayesinde, kendilerine rekabet avantajı sağlayan temel yetenekleriyle ilgili işlerin dışındaki tüm işleri, başka işletmelere yaptırmak suretiyle, hem maliyetleri düşürerek kaynak tasarrufu sağlamakta, hem yapı olarak küçülmekte ve hem de kendilerini uzmanlık alanlarına yoğunlaştırma fırsatı bulmaktadırlar.

Bu doğrultuda sağlık kuruluşları, temel yetenekleri olan muayene, teşhis ve tedavi hizmetlerine odaklanırken temel yetenekleri dışındaki destekleyici hizmetler olan yemek, temizlik, güvenlik, veri girişi, danışma, hasta kabul, çamaşırhane vb. ile yardımcı tıbbi hizmetlerden olan mikrobiyoloji, biyokimya, radyoloji, nükleer tıp, vb. hizmetleri ise dış kaynak kullanımıyla yürütmektedir (Bozdemir ve Öcel, 2016:1052). İşletmeleri dış kaynak kullanımına iten nedenler maliyetlerin azaltılması, hizmet kalitesinin artırılması ve teknolojik yeniliklerin takip edilmesidir (Gözüküçük ve Çelik, 2012:19).

Özel hastanelerin yardımcı hizmet üretim unsurlarını dış kaynaktan temin etmenin yanı sıra esas faaliyet konularına giren muayene, teşhis ve tedavi hizmetlerini de (Anestezi ve Reanimasyon uzmanlık alanı gibi) dış kaynak kullanarak gerçekleştirdikleri görülmektedir. Bu kapsamda faaliyet gösteren hekimlerden alınan hizmetin niteliği fatura düzenlenerek yapıldığı için bu durum “hekimlik iş gücü” hizmet alımı şeklindedir. Hekimlerin sunmuş oldukları faaliyetlerden dolayı fatura düzenleyebilmeleri için herhangi bir sağlık kuruluşuna hizmet akdi ile bağımlı olarak çalışmaksızın kendi nam ve hesaplarına ya serbest meslek faaliyeti ya da herhangi bir şirket ortağı olmaları gerekir.

Bu durumda özel sağlık işletmeleri hizmet akdi ile hekim çalıştırmak yerine bu hizmeti dış kaynak kullanarak temin etmesinin işletmeler açısından maliyet avantajının olup olmadığı veya hukuki sorumluluk açısından daha mı avantajlı? olup olmadığı gibi sorular akla gelmektedir. Bir diğer bakış açısı olarak bir hekimin bir işletmeye bağımlı olarak çalışmak yerine bağımsız sözleşmeye istinaden hizmet sunulmasının ekonomik açıdan daha mı avantajlı? olup olmaması durumu çalışmamızın içeriğini oluşturmaktadır.

Çalışmanın amacı, özel hastanelerin işgücü temini kapsamında hekimlerden hizmet almalarının maliyet açısından avantajlı olup olmadıklarını ve buna karşın hizmeti sunan hekimlerin ekonomik, hukuki ve vergisel açısından avantajlı olup olmadıklarının analizini yapmaktır. Bu kapsamda Anestezi ve Reanimasyon uzmanlık alanında faaliyet gösteren bir hekimin bir hastanede ücret karşılığı çalıştırılması ile şirket ortağı olarak

bağımsız hizmet alımı uygulamasının ekonomik, vergisel ve sosyal güvenlik primleri karşılaştırması yapılacaktır.

Özel hastanelerle sözleşme kapsamında fatura veya serbest meslek makbuzu (SMM) düzenleyerek hizmet sunan hekimler için bazı sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu sorunların bazıları işgücü temini kapsamında sunulan hizmetlerin ifasında Katma Değer Vergisi (KDV) oranı ne olacaktır? Bu KDV’den tevkifat yapılacak mıdır? Hekimler sosyal güvenlik açısından hangi madde hükmüne göre sigortalı sayılacaklar? gibi sorular akla gelmektedir.

6552 sayılı Torba Kanunun 46. maddesi ile 5510 sayılı Genel Sağlık Sigortası Kanunun 64. maddesi 2. fıkrasına “sağlık hizmeti sunucuları, Kuruma bildirmiş oldukları hekimlerden sözleşme kapsamı branşlarda fiilen hizmet sunanlar tarafından verilen sağlık hizmetlerini, Kurumca belirlenen istisnalar hariç olmak üzere ve Kurum mevzuatına uygun olarak fatura edebilirler. Aksi takdirde, bu faturalara ait tutarlar Kurumca karşılanmaz.” diye bir ekleme yapılmıştır.

Hekimler tarafından sunulan hizmet bedelleri ise Sosyal Güvenlik Kurumu (SGK) ile sözleşmeli özel sağlık hizmeti sunucularının, sözleşmeyle çalıştırdıkları hekimlerden fatura karşılığı hizmet alımı yaparak ve bir iş sözleşmesine tabi olmamakla birlikte hekimlerden fatura karşılığı hizmet alımı yaparak genel sağlık sigortası kapsamındaki kişilere verdiği sağlık hizmetlerinin bedeli SGK tarafından karşılanmaktadır (SGK, 2015/19 Genelgesi).

Buna göre Özel Sağlık Kuruluşunun faturasının SGK tarafından ödenebilmesinin şartı; SGK ile sözleşmeli sağlık kurumunda görev yapan SGK’ye bildirim yapılmış hekim olacak ve hekim fiilen yani bizzat o özel hastane bünyesinde sunduğu sağlık hizmetini fatura edebilmesidir (Şen, 2015:8).

Ayrıca SGK ile anlaşmalı olan özel hastaneler veya özel üniversite hastaneleri (vakıf üniversitesi hastaneleri) 23/05/2015 tarihinde 6645 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 49. maddesi ile 5510 Sayılı Kanuna eklenen 10. ek madde kapsamında hekimlerden fatura karşılığı hizmet alımı yapabilmektedir.

Buna göre “şirket ortağı olan veya mesleğini serbest olarak icra eden hekimler ile tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan kişiler, özel hukuk kişileri ve/veya vakıf üniversitelerine ait sağlık kurum ve kuruluşları bünyesinde hizmet vermeleri hâlinde sözleşmelerinde aksine bir hüküm bulunmadıkça bu Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında sigortalı sayılır. Ancak, bu maddenin yayımı tarihinden önce 4 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında sigortalı olarak çalışan

sürelere ilişkin haklar saklıdır.” hükmü yer almaktadır.

Özel hastanelerdeki hekimlik hizmet alımlarıyla ilgili bazı sorunlar yer almaktadır. Bunlar SGK açısından hangi sigorta güvencesi kapsamında sayılacakları, KDV oranının kaç olacağı ve KDV tevkifatının yapılıp yapılmayacağı konusu uygulamada bazı farklılıklara neden olmaktadır.

SGK açısından; Şirket ortağı olan veya serbest çalışan doktorlarla uzman doktorlar, özel hukuk kişileri veya vakıf üniversitelerine ait sağlık kurum ve kuruluşları bünyesinde hizmet vermeleri halinde sözleşmelerinde aksine hüküm bulunmadıkça kendi adına bağımsız çalışanlar kapsamında 4/b kapsamında sigortalı sayılacaktır.

KDV oranı açısından; Özel hastane ile hekim arasında yapılan sözleşmeye istinaden hekimin sunmuş olduğu hizmet bedeli “işgücüne dayalı hizmet alımı” kapsamında değerlendirilmelidir. Bu durumda KDV uygulamasında her türlü işgücüne dayalı hizmetin ifasında KDV oranı %18 olarak uygulanmaktadır. Ancak sağlık hizmetlerinde KDV oranı ise %8 olarak uygulanmaktadır. Bu durumda KDV uygulaması açısından hizmetin çeşidi işgücü içeriği ise sağlık hizmetinin olması nedeniyle düzenlenecek faturada hangi KDV oranının kullanılacağı karmaşası vardır.

Hekimlerin ortağı olduğu şirketleri üzerinden sundukları sağlık hizmetlerinde fatura yada Serbest Meslek Makbuzu (SMM) düzenleyerek hizmet vermesinin önündeki yasal çelişki Bakanlar Kurulu tarafından 24.11.2016 tarihinde 2016/9542 Bazı Mal ve Hizmetlere Uygulanan Katma Değer Vergisi Oranları ile Özel Tüketim Vergisi Oranlarının Yeniden Belirlenmesi Hakkında Karar ile ortadan kaldırılmıştır.

Buna göre, “doktorların şirket kurarak fatura karşılığı özel hastanelere verdikleri hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinde KDV oranı %18’den %8’e indirilmiştir. Sağlık hizmeti verilirken konaklama ve/veya servis hizmetleri sağlanarak sağlık hizmetinin verilmesi durumunda faturada sağlık, konaklama ve ulaşım diye ayırmadan hepsine %8 KDV uygulanabilir (İSMMMO, 2014:22).

KDV Tevkifatı açısından; Şirketler aracılığıyla özel sağlık kuruluşlarında hekimler tarafından sunulan sağlık hizmetleri “iş gücü kiralaması” olarak kabul edildiği için hesaplanan KDV’nin, 9/10 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

Ancak KDV tevkifatı, 15/02/2017 tarihli ve 29980 nolu Resmi Gazetede Yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Seri No: 11’in madde 2’de “Kısmi tevkifat kapsamındaki işlemleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili olup, insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerini ifa edenlere hekimler vasıtasıyla

verilen hizmetler için işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifat uygulanmayacaktır” hükmü yer almaktadır. Buna göre hekimlerin ve sağlık hizmeti sunan şirketlerin özel hastanelere düzenleyecekleri serbest meslek makbuzunda veya faturalarda KDV tevkifatı yapılmayacaktır..

MATERYAL VE METOD

Çalışmamızda hekimlik hizmet alımına ilişkin bir vaka analizi yapılmıştır. Bu kapsamda Araştırmaya konu olan ve isminin açıklanmasını istemeyen özel bir hastane (A Sağlık Hizmeti San. Tic. A.Ş.- A Hastanesi) ile bu hastanede Anestezi ve Reanimasyon uzmanlık alanında faaliyet gösteren (B Tıbbi Hizmetler Eğitim Tic. Ltd.Şti.) bir hekimin 2018 yılına ait mali verileri çalışmanın içeriğini oluşturmaktadır. Bu çalışma sadece Anestezi ve Reanimasyon uzmanlık alanında ve şirket kapsamında faaliyet gösteren bir hekimden hizmet alımı ile sınırlıdır.

Bu çalışmada özel hastanelerin hekimleri bağımlı çalıştırmaları veya bağımsız dışardan işgücü temini kapsamında hizmet alımı şeklinde fayda sağlamları durumunda maliyet açısından bir vaka analizi yapılmıştır. Yapılan vaka analiz çalışmasının modeli hastanenin diğer alt birimlerine veya diğer uzmanlık alanlarına da uygulanabilir nitelik taşımaktadır.

Çalışmaya ait veriler, Anestezi ve Reanimasyon uzmanlık alanında faaliyet gösteren bir hekimin kurmuş olduğu ve isminin açıklanmasını istemeyen B Tıbbi Hizmetler Eğitim Tic. Ltd.Şti.’ne ait 2018 yılına verileri olup şirket sahibinin kendisinden alınmıştır. Bu açıdan çalışmaya ait veriler olgusal ve birincil veri niteliğini taşımaktadır. Söz konusu şirkete ait mali bilgilerin elde edilmesi sürecinde doküman analizi yapılmıştır.

BULGULAR

A Sağlık Hizmeti San. Tic. A.Ş.- A Hastanesi ve bu hastanede Anestezi ve Reanimasyon uzmanlık alanında faaliyet gösteren B Tıbbi Hizmetler Eğitim Tic. Ltd.Şti. sahibi ve tek ortaklı olan bir hekim ile 1 yıl süreliğine Doktorluk (Hekim) hizmeti satın alınmasına ilişkin 4 sayfa ve 9 maddeden oluşan bir sözleşme yapılmıştır.

Bu sözleşme kapsamında A Hastanesi Anestezi ve Reanimasyon Hekimine sözleşmeye konu olan mesleki faaliyetlerini icra etmesi anlamında hastaların her türlü muayene, tedavi ve konsültasyon hizmetleri için hastane içinde tesis ve cihazları kullanma konusunda hastanenin iş ve işlemlerini aksatmamak şartıyla belli bir program dahilinde kullanmasının sağlanmasından sorumlu tutulmuştur.

Hekimin A hastanesinden iş gücünün ifası kapsamında kiraladığı olduğu işyerinde doktorluk mesleki faaliyetinin icrasını şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına gerçekleştireceği serbest meslek faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan hasılatın %7'si + %8 KDV doktora A Hastanesi tarafından ödenmektedir. Her türlü muayene, teşhis ve tedavi hizmetlerinin yerine getirilebilmesinde kullanılacak olan malzeme ve diğer ekipmanlar A Hastanesi tarafından yerine getirilmektedir. Bu bağlamda taraflar arasında yapılan sözleşmenin niteliği işgücüne dayalı hizmet alımı sözleşmesidir.

Sözleşmeye göre Anestezi ve Reanimasyon Hekimi mesleki faaliyetini icra edebilmek için belli bir mesai saatine bağlı olmamasına karşın hafta içi 9 saat, cumartesi 6 saat ve ayda 5 ayrı nöbet tutmaktadır.

Yapılan sözleşmede hekimin hastanede vereceği hizmetler arasında tıbbi uygulama, hata, ihmal veya kusur neticesinde hastaya veya bundan zarar gören üçüncü şahıslara verilebilecek can kaybı veya diğer tüm zarardan meydana gelen tüm hukuki ve mali sorumluluklar hekime ait olduğu vurgulanmaktadır.

A Sağlık Hizmeti San. Tic. A.Ş.- A Hastanesinde Anestezi ve Reanimasyon uzmanlık alanında faaliyetini icra edebilmek için B Tıbbi Hizmetler Eğitim Tic. Ltd.Şti.'ni kuran ve tek ortaklı olan bir hekimin aylık ortalama hasılatı ve diğer gider unsurlarıyla birlikte aylık ve yıllık net kazancı tespit edilmiştir.

Bu doğrultuda söz konusu hekimi A Hastanesi ücret karşılığında çalıştırması veya hekimin şirket ortağı olarak değil de serbest meslek mensubu olarak hizmeti icra edilmesi durumunda ortaya çıkan brüt ve net kazançlar doğrultusunda ödenecek vergi ve sosyal güvenlik kesintileri Tablo 1'de gösterilmektedir.

Ücret Karşılığı Çalıştırma: Bir hekimin ücret karşılığı çalıştırılması durumunda yapılacak sosyal güvenlik kesintilerinde sigorta primine esas aylık kazancın alt ve üst sınırı (SGK primine esas tavan ve taban ücret) uygulaması mevcuttur.

5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 82. maddesine göre, bu kanun gereğince alınacak primlerin hesabına esas tutulan günlük kazancın alt sınırı, asgari ücretin otuzda biri, üst sınırı ise bu tutarın 7,5 katıdır. 2018 yılı için alt sınır 2.029,50 TL üst sınır ise 15.221,40 TL'dir. Ayrıca 2018 yılı için Asgari Geçim İndirimi Bekar birisi için 152,21 TL dikkate alınmıştır.

Ücret karşılığı çalışan bir personelden ilk olarak brüt ücretin %14 oranında işçi payı ve %1 oranında işçi işsizlik payı kesintisi yapılmaktadır. Söz konusu analizde brüt ücret SGK'nın belirlemiş olduğu tavan ücretten fazla olduğu SGK hesaplamalarında brüt ücret yerine tavan ücret (15.221,40) dikkate alınmıştır.

Ücret karşılığı personel çalıştırılmasında işçiye ödenen brüt ücretin dışında %20,50 oranında SGK işveren primi ve %2 oranında işveren işsizlik primi kesintisi yapılmaktadır. 5510 sayılı Kanunun 81. maddesinin (i) bendine göre, bentte belirtilen şartları sağlayan işverenlere, SGK primi işveren payında 5 puanlık indirim öngörüldüğünden hesaplamalarda işveren payı %15,50 olarak dikkate alınmıştır.

Ayrıca söz konusu hekim ile A Hastanesi arasında hizmet sözleşmesi yapılarak doktorların iş yerinize bağlı olarak emir ve talimatları dahilinde çalışması halinde yapılan ödemelerin ücret ödemesi olarak kabul edildiği için Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının 1 numaralı bendine göre tevkifat (stopaj) yapılması gerekir. Bu stopajlar yine aynı Kanunun 103 üncü maddesinin birinci fıkrasında yer alan gelir vergisine tabi gelirlerin vergilendirilmesinde 2018 yılı vergi tarifesi dikkate alınarak hesaplamalar yapılmıştır.

Bu hesaplamada vergi matrahının tespitinde dikkat edilmesi gereken husus brüt ücretten işçi payları kesintileri düşüldükten sonraki tutar dikkate alınmalıdır. Başka bir ifadeyle vergi matrahının hesap edilmesinde SGK'nın belirlemiş olduğu tavan tutar değil brüt ücret tutarı dikkate alınarak hesaplamalar yapılmıştır.

Buna göre işverene toplam yıllık maliyeti 331.964,94 TL, eğer işveren İş Kanunundan kaynaklanan diğer yükümlülükleri de yerine getirmesi durumunda işverene yıllık 387.304,41 TL toplam maliyet hesaplanmıştır. SGK'ya toplamda yıllık 59.363,46 TL SGK kesintisi, vergi dairesine 84.076,37 TL vergi ödemesi yapılacaktır.

Hekimin Şirketinden Fatura Alınması: Hastane ile Hekim arasında yapılan sözleşmeye göre işgücü karşılığında ilgili uzmanlık alanında elde edilen yani SGK fatura edilen toplam hasılatın %7'si KDV Hariç şirket tarafından fatura düzenlenmesi ve bu tutarın aylık ortalama 30.000,00 TL olduğu varsayımından hareketle %8 KDV'li fatura alınmıştır. Hastanenin ilgili şirket aylık KDV dahil 32.400,00 TL ve yıllık 388.800,00 TL bir ödeme yapmıştır. Hastaneye fatura karşılığı hekimlik hizmet alımının maliyeti ise 360.000,00 TL'dir.

Tablo 1. Hekimlik hizmet alımına ilişkin üç farklı alternatifin karşılaştırmalı analizi

ÜCRET KARŞILIĞI (SGK'LI) ÇALIŞTIRILMASI			HİZMET ALIM FATURA KARŞILIĞI			SERBEST MESLEK MAKBUZU		
Maliyet Unsurları	Aylık	Yıllık	Maliyet Unsurları	Aylık	Yıllık	Maliyet Unsurları	Aylık	Yıllık
Brüt Ücret	25.000,00	300.000,00	Hizmet Bedeli	30.000,00	360.000,00	Hizmet Bedeli	30.000,00	360.000,00
SGK Tavan	15.221,40	182.656,80	KDV %8	2.400,00	28.800,00	Stopaj %20	6.000,00	72.000,00
İşçi Payı	2.131,00	25.571,95	Toplam Gelir	32.400,00	388.800,00	KDV %8	2.400,00	28.800,00
İşsizlik payı	152,21	1.826,57	Faaliyet Giderleri (KDV Hariç)			Toplam Net Gelir	26.400,00	316.800,00
Vergi Matrahı	22.716,79	272.601,48	Araç Amortisman	1.562,50	18.750,00	Muhtelif Giderler		
Vergi	3.803,40	82.690,00	Araç Yakıt	1.000,00	12.000,00	Araç Amortisman	1.562,50	18.750,00
Damga	115,53	1.386,37	Araç Bakım Onarım	500,00	6.000,00	Araç Yakıt	1.000,00	12.000,00
Kesitler	6.202,14	111.474,89	İşyeri/Konut Kira Gid.	2.400,00	28.800,00	Araç Bakım Onarım	500,00	6.000,00
Net Ücret	18.797,86	188.525,11	Temizlik vs.	300,00	3.600,00	İşyeri/Konut Kira	2.400,00	28.800,00
AGİ	152,21	1.826,52	Muhasebe Ücreti	500,00	6.000,00	Temizlik vs.	300,00	3.600,00
Net Ödenen	18.950,07	190.351,63	Şirket Aidat	100,00	1.200,00	Muhasebe ücreti	500,00	6.000,00
Aylık Net Ele Geçen		15.862,64	Diğer muhtelif giderler	2.000,00	24.000,00	TTB Aidat	100,00	1.200,00
İşverene Maliyeti			Eğitim Giderleri	200,00	2.400,00	Diğer giderler	2.000,00	24.000,00
Brüt Ücret		300.000,00	Gider Toplamı	8.562,50	102.750,00	Eğitim Giderleri	200,00	2.400,00
İşveren Primi (%15,50)		28.311,80	Dönem Karı	21.437,50	257.250,00	Bağ-Kur	607,87	7.294,44
İşveren İşsizlik		3.653,14	Kurumlar Vergisi(%22)	4.716,25	56.595,00	Gider Toplamı	9.170,37	110.044,44
Toplam Yıllık Maliyet		331.964,94	Dönem Net Karı	16.721,25	200.655,00	Vergi Matrahı	20.829,63	249.955,56
SGK Prim Borç Toplamı		59.363,46	Kar Dağıtımı			Yıllık Gelir Vergisi		74.780,00
İş Kanununa Göre İşverenin Yükümlülükleri			Dönem Net Kar		200.655,00	Yıllık Dönem Net Karı		175.175,56
Kıdem tazminatı	25.000,00		Yasal Yedek Akçe		10.032,75	Aylık Net Kazanç		14.597,96
Yıllık İzin ücreti	18.442,50		Dağıtılabilir Dönem Net Karı		190.622,25	Ödenecek Vergiler		
Fazla Mesai Zammı	11.896,98		Kar Payı Dağıtım Vergisi (%15)		28.593,34	KDV	1.250,00	15.000,00
Toplam	55.339,47		Ödenecek Net Kar Payı		162.028,91	Kira Stopajı	480	5.760,00
İşçi Ücret Maliyeti	331.964,94		Yıllık Gelir Vergisinden Sonraki Net Kazanç			Net Ödenecek Yıllık Gelir Vergisi		2.780,00
İş Kanunu Fırsat Maliyeti	55.339,47		Yıllık Gelir Vergisi Tutarı		162.028,91	Hesaplan. Gelir Vergisi	74.780,00	
Toplam Maliyet	387.304,41		GVK'ya Göre Giderler Bağ-Kur (Aylık 607,87)		7.294,44	Kesilen Stopaj	72.000,00	
			Ödenecek Gelir Vergisi Matrahı		154.734,47	Toplam		23.540,00
			Ödenecek Yıllık Gelir Vergisi		41.425,00			
			Kar Payı Stopaj Kesinti Mahsubu		28.593,34			
			Ödenecek Net Yıllık Gelir Vergisi		12.831,66			
			Hekimin Yıllık Net Kazancı		141.902,81			
			Aylık Net Kazanç		11.825,23			
			Hekimin Fırsat Kazancı					
			Gerçek kişi/ortak giderleri			Hekimin Fırsat Kazancı		
			Araç Amortisman	1.562,50	18.750,00	Gerçek kişi/ortak giderleri		
			Araç Yakıt	1.000,00	12.000,00	Araç Amortisman	1.562,50	18.750,00
			Ara. Bakım Onarım	500,00	6.000,00	Araç Yakıt	1.000,00	12.000,00
			Eğitim Giderleri	200,00	2.400,00	Ara. Bakım Onarım	500,00	6.000,00
			Gider Toplamı		39.150,00	Eğitim Giderleri	200,00	2.400,00
			Aylık Gider Tasarrufu		3.262,50			39.150,00
			Aylık Fırsat Kazancı		15.087,73	Aylık Gider Tasarrufu		3.262,50
						Aylık Fırsat Kazancı		17.860,46

Şirket ortağı olan bir hekimin bu faaliyeti ile ilgili dönem net karına ulaşmak için dönem karının hesap edilmesi ve bu kardan %22 oranında Kurumlar Vergisinin indirilmesiyle bulunur. Başka bir ifadeyle Kurumlar Vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır. Safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır. Dolayısıyla safi kurum kazancının tespitinde öncelikle Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinde yer alan giderler indirim konusu yapılacak daha sonra Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinde yer alan giderler ayrıca hasıllattan indirilmektedir. Bu bağlamda söz konusu şirketin ortalama aylık yapmış olduğu faaliyet gider kalemleri hesap edilerek hasıllattan indirilerek kurum kazancı elde edilmiştir. Buna göre yıllık toplam gelir 360.000,00 TL, faaliyet giderleri toplamı 102.750,00 TL dönem karı 257.250,00 TL olarak hesap edilmiştir.

Sözleşmeye göre hekimin faaliyetini yerine getirebilmesi için kullanılacak olan ilk madde ve malzemeler (ilaç ve tıbbi malzeme vb.) ile genel hizmet üretim giderleri (elektrik, cihazlara ait amortisman, elbise vb.) Hastane tarafından karşılandığı için çalışmamızda bu giderler hizmet üretim maliyeti olarak dikkate alınmamıştır. Dönem karına ulaşabilmek için hekime ait şirketin genel faaliyet giderleri dönem gideri olarak hesap dikkate alınmıştır. Buna göre şirketin dönem karı 257.250,00 TL kurumlar vergisi 56.595,00 TL dönem net karı 200.655,00 TL olarak hesaplanmıştır.

Ayrıca aylık fatura karşılığında tahsil edilen (28.800,00 TL) ve faaliyet giderlerine ait ödenen KDV'ler şirketin karının hesaplanmasına katılmamıştır. KDV bir vergi olduğu için tahsil edilen yüklenilen KDV'den fazla olursa vergi dairesine ödenir, tam tersi olması durumunda bir sonraki aya devreder.

Yapılan bu çalışma hekimler tarafından kurulan bir şirketin kar/zararını tespit etmek olmayıp buradaki asıl amaç hekimin kazancını tespit etmektir. Bu nedenle şirket ortağı olan hekimin şirketten alacağı dağıtılabilecek kar tutarı 200.655,00 TL olarak hesap edilmiştir. Yasal olarak ortaklara kar payları dağıtımı yapılmadan önce yedek akçe ayrılması gerekir. Yedek akçeler ayrıldıktan sonra dağıtılabilecek net kar 190.622,25 TL olarak bulunmuştur.

Şirketin ortaklarına (Hekime) dağıtılacak olan kar payı (I. ve II. temettü dahil) tutardan %15

oranında vergi kesintisinin de yapılması gerekir. Başka bir ifadeyle Gelir Vergisi Kanunu'nun 94/6-b maddesinin (i) ve (ii) alt bentleri uyarınca, tam mükellef kurumlar tarafından tam mükellef gerçek kişilere, dağıtılan kâr payları %15 oranında gelir vergisi tevkifatına tabidir (Bozdemir, 2016:310).

Şirket ortağı hekime dağıtılabilecek dönem net karından (190.622,25 TL) gelir vergisi kesintisi olarak başka bir ifadeyle kar payı dağıtım vergisi olarak (%15) 28.593,34 TL yasal kesinti yapıldıktan sonra kalan 162.028,91 TL tutar hekimin yıllık menkul sermaye iradını oluşturmaktadır.

Çalışmamızda olduğu gibi şirket ortağı olan ve buradan da kar payı geliri elden eden gerçek şahıslar menkul sermaye geliri elde ettikleri için bunu yıllık gelir vergisi beyannamesi ile vergi dairesine bildirmeleri gerekir. Şirket karından pay alan gerçek kişiler (Hekimler) bir sonraki yıl Mart ayında Yıllık Gelir Vergisi beyannamesinde elde edilen kar payını Menkul Sermaye İradı olarak beyan etmek zorundadır. Gerçek kişilerce 2017 yılında elde edilen menkul sermaye iratlarının 30.000 TL'yi aşması durumunda beyan edilecektir. Beyannamede hesaplanan gelir vergisinden kar dağıtan kurum bünyesinde %15 oranında yapılan stopajın tamamı mahsup edilecektir (Bozdemir, 2016:312).

Hekimin yıllık menkul sermaye iradı beyannamesinde elde edilen temettü payından (162.028,91 TL) Gelir Vergisi Kanunun ilgili maddesine göre yapılan giderler yıllık kazançtan indirilebilmektedir. Çalışmamızda hekime ait yıllık 7.294,44 Bağ-Kur ödemesi düşüldükten sonra kalan (154.734,47 TL) tutar üzerinden yıllık gelir vergisi 41.425,00 TL olarak hesap edilmiştir. Bu tutardan daha önceden şirket tarafından yapılan stopaj vergisi (28.593,34) mahsup edildikten ödenecek net vergi 12.831,66 TL olarak hesap edilmiştir. Buna göre hekimin yıllık net kazancı 11.825,23 TL olarak tespit edilmiştir.

Ancak burada dikkate alınması gereken bir diğer durum ise eğer hekim şirket ortağı olmasaydı bazı şahsi giderlerini kendi kazancından karşılamak zorunda kalacağı için hekimin fırsat kazancını da hesap etmek gerekir. Buna göre hekim aylık şahsi gider yapıp bunu şirket üzerinden faaliyet gideri olarak kazançtan indirebildiği için bu giderlerin kazançta ilave edilmesi gerekir. Hekimin yıllık net kazancına 11.825,23 TL ilave olarak toplam aylık gider tasarrufu 3.262,50 TL ilave edilmesi durumunda aylık kazancı 15.087,73 TL olacaktır. Bu tutarda ücret karşılığı çalışmasına

göre hesap edilen 15.862,64 TL'den daha az olduğu görülmüştür.

Anestezi ve Reanimasyon uzmanlık alanında faaliyet gösteren B Tıbbi Hizmetler Eğitim Tic. Ltd. Şti yıl içerisinde 56.595,00 TL kurumlar vergisi, bu şirkette ortak olan Hekim tarafından ise yıllık 41.425,00 TL gelir vergisi ödemesi yapılarak bu iş ile ilgili olarak toplam 98.020,00 TL vergi dairesine ödeme yapılmıştır. Bu tutarda ücret karşılığı çalışma sonucunda ödenen 84.076,37 TL'den daha fazla ödeme yapıldığı anlamına gelmektedir. Ayrıca söz konusu şirket dönem içerisinde yıllık ortalama 15.000,00 TL Katma Değer Vergisi ve 4.800,00 TL kira stopajı vergisi ödemektedir.

GVK'nın mükerrer 120. maddesi ve KVK'nın 32. maddesi gereği her 3 ayda bir tüm işletmeler geçici vergi hesaplaması yapıp ödenmeleri gerekmektedir. İlgili maddelere göre gerçek usulde Gelir Vergisine tabi ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı, cari vergilendirme döneminin Gelir Vergisine mahsup edilmek üzere ve Kurumlar Vergisi mükellefleri de cari dönemin Kurumlar Vergisine mahsup edilmek üzere, bu vergiyi ödemek zorundadır. Ödenen geçici vergiler dönem sonunda yıllık gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edileceği için bu çalışmada geçici vergi hesaplaması yapılmasına gerek görülmemiştir.

Serbest Meslek Makbuzu Düzenlenmesi: Anestezi ve Reanimasyon uzmanlık alanında faaliyet gösteren hekimin şirket kurmak yerine serbest meslek faaliyeti kapsamında makbuz keserek Hastaneye hizmet sunması durumunda aşağıdaki hesaplamalar yapılmaktadır.

Serbest meslek faaliyetiyle uğraşanlara (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç) yapılan ödemeler esnasında ödemeyi yapanlar tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekir. Hekimlik faaliyetinden elde edilen gelirlerden 2006/11449 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 01/01/2007 tarihinden itibaren %20 oranında yapılmaktadır. Buna göre Hastane tarafından yıllık 360.000,00 TL kazanç sağlayan bir hekimden 72.000,00 TL stopaj kesintisi yapıldıktan sonra kalan tutar + KDV dahil edilerek toplam 316.800,00 TL ödeme yapılması gerekir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 67'nci maddesinde; bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve aylar ve diğer suretle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan farkın serbest meslek kazancı olduğu

belirtilmiş olup yukarıda belirtilen vergi dilimlerine göre verginin hesap edilmesi gerekir. Aynı Kanunun 85'inci maddesinde, serbest meslek erbabının mesleki faaliyetinden kazanç temin etmemiş olsa bile Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesinin verilmesi gerekir.

Serbest meslek faaliyetiyle uğraşanlara yapılan ödeme esnasındaki tevkifat bir ön vergileme olup, bu tevkifat yıllık beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir. Mahsubu yapılan tevkifat tutarı, beyannamede hesaplanan vergiden fazla olduğu takdirde, vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilir ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine iade edilir. Buna göre hekimin SMM düzenlemesi durumunda aylık 14.597,96 TL kazanç sağlayacaktır. Bu tutar ücretle çalışmadan daha az fatura karşılığından daha fazladır.

Fazla Çalışma Saatleri Dikkate Alınarak Ödenmesi Gereken Ücretin Hesap Edilmesi: Anestezi ve Reanimasyon Hekimi mesleki faaliyetini icra edebilmek için (başka bir ifadeyle ortalama aylık 30.000,00 TL fatura düzenleyebilmek için) sözleşmede belli bir mesai saatine bağlı olmamasına karşın gerçek uygulamada hafta içi 9 saat, cumartesi 6 saat ve ayda 5 ayrı nöbet tutmaktadır. Aylık ortalama yapılan hesaplamalara göre 180 saat normal mesai 90 saat ise fazla mesai yaptığı tespit edilmiştir. Buna göre gerçek uygulama fazla mesai çalışma saatlerini de dikkate alarak ücret karşılığı çalışılması durumunda ödenecek net ücret ve işverene maliyeti aşağıdaki gibi olacaktır.

4857 sayılı İş Kanununun 63. maddesine göre genel bakımdan çalışma süresi haftada en çok 45 saattir. Aksi kararlaştırılmamışsa bu süre, işyerlerinde haftanın çalışılan günlerine eşit ölçüde bölünerek uygulanır. Başka bir ifadeyle normal çalışma süresi günlük 7,5 saat, haftalık 45 saat olarak belirlenmiştir. Ancak genellikle uygulamada, bu süreler, haftalık 45 saati geçmemek üzere, günde 8 saat olarak gerçekleştirilebilmektedir. Ayrıca 4857 sayılı Kanunun 53. maddesine göre 5 yıldan fazla 15 yıldan az olanlara 20 gün yıllık izin verilmesi gerekmektedir.

Ülkenin genel yararları yahut işin niteliği veya üretimin artırılması gibi nedenlerle fazla çalışma yapılabilir. Tarafların anlaşması ile haftalık normal çalışma süresi, işyerlerinde haftanın çalışılan günlerine, günde 11 saati aşmamak koşulu ile farklı şekilde dağıtılabilir. Fazla çalışma, Kanunda yazılı koşullar çerçevesinde, haftalık 45 saati aşan çalışmalardır. Yani günlük fazla çalışma

süresi 3 saatten fazla olamaz. Bu fazla çalışma saati yıllık 270 saat olarak sınırlandırılmıştır. Her bir saat fazla çalışma için verilecek ücret normal çalışma ücretinin saat başına düşen miktarının %50 yükseltilmesi suretiyle ödenir. Fazla çalışma durumlarının hafta sonu ve resmi tatillere gelmesi

durumunda ödenecek ücrette tutarında farklılıklar olacaktır. Ancak bu çalışmada ortalama bir fazla çalışma mesai hesaplaması yapılmıştır. Ücret karşılığı fazla mesai çalışması durumu Tablo 2’de gösterilmektedir.

Tablo 2. Ücret karşılığı fazla mesai çalışması durumu

Maliyet Unsurları	Aylık	Yıllık
Brüt Ücret	35.000,00	420.000,00
SGK Tavan	15.221,40	182.656,80
İşçi Payı	2.131,00	25.571,95
İşsizlik payı	152,21	1.826,57
Vergi Matrahı	32.716,79	392.601,48
Vergi	3.803,40	124.690,00
Damga	115,53	1.386,37
Kesitler	6.202,14	153.474,89
Net Ücret	28.797,86	266.525,11
AGİ	152,21	1.826,52
Net Ödenen	28.950,07	268.351,63
Aylık Net Ücret		22.362,64
İşverene Maliyeti		
Brüt Ücret		420.000,00
İşveren Primi (%15,50)		28.311,80
İşveren İşsizlik		3.653,14
Toplam Maliyet		451.964,94

TARTIŞMA

Yapılan çalışmada A Sağlık Hizmeti San. Tic. A.Ş.- A Hastanesine ait toplam maliyeti, vergi tutarları, SGK kesintileri, Hekimin net aylık

kazançları aşağıdaki tabloda karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir. Tüm taraflara ait kazanç ve maliyetin karşılaştırılması Tablo 3’de gösterilmiştir.

Tablo 3. Tüm taraflara ait kazanç ve maliyetler

Taraflar	Ücret Karşılığı		Fatura		SMM	
	Aylık	Yıllık	Aylık	Yıllık	Aylık	Yıllık
Hastaneye Maliyeti	27.663,75	331.964,94	30.000,00	360.000,00	30.000,00	360.000,00
Hekimin Net Kazancı	15.862,64	190.351,63	11.825,23	141.902,81	14.597,96	175.175,56
Hekimin Net Fırsat Kazancı	22.362,64	268.351,63	15.087,73	181.052,81	17.860,46	214.325,56
Vergi Dairesi	3.918,93	84.076,37	8.168,33	98.020,00	6.231,67	74.780,00
SGK Primleri	4.946,96	59.363,46	607,87	7.294,44	607,87	7.294,44

Tablo 3’e göre A Hastanesi aylık 25.000 TL brüt ücrete yıllık toplam 331.964,94 TL maliyete katlanmaktadır. Eğer İş Kanunu hükümleri dikkate alınarak alternatif bir hesaplama yapılacak olursak, hesaplanan fırsat maliyetine göre yıllık 387.304,41 TL maliyete katlanması muhtemeldir. Buna karşın eğer hekimde fatura karşılığı hizmet alımı yapılırsa, aylık ortalama 30.000,00 TL yıllık 360.000,00 TL

maliyete katlandığı tespit edilmiştir. Bu durumda her iki alternatif yöntemine göre Hastaneye maliyeti birbirine yakın olacaktır. Eğer aylık hizmet bedeline ödenen fatura tutarı 30.000,00 TL’nin altına düşerse Hekimin ücret karşılığı çalıştırılmasının fatura karşılığı hizmet alımına göre daha fazla maliyete katlanacağı sonucu elde edilebilir. Örneğin aylık 25.000,00 TL yıllık

300.000,00 TL fatura kesilmesi durumunda ücret karşılığı çalıştırılması faturaya göre daha fazla maliyetli olacaktır.

Nisan 2015 tarihi itibarıyla 6645 sayılı kanun ile getirilen düzenleme sonucu vergi ve sigorta inceleme riski ile tereddütlerin kalktığı kabul edildiğinde, Özel Hastaneler doktorların sözleşmelerini yenilerek mükellefiyet tesis ettirilmesinin en rasyonel seçim olacaktır (Esas Bağımsız Denetim A.Ş., http://www.esasdenetim.com/upload/Doktor_Ucretleri.pdf, erişim tarihi: 02/07/2018)

Aynı zamanda hekimle yapılan sözleşmede hasılatın belli bir %'si üzerinden anlaşma yapıldığı için Hastane hasılatında da bir azalmanın sonucunda fatura karşılığı maliyetin düşmesini beraberinde getirecektir. Başka bir ifadeyle maliyet düşüşü sağlanırken hasılatta düşmüş olacaktır.

Uygulama örneğimizde A hastanesinin Anestezi ve Reanimasyon alanında uzman olan bir doktoru ortalama net ücreti aylık 16.000,00 TL ücret karşılığı çalıştırmadan ziyade bu hekimi fatura karşılığı çalıştırmasının maliyet avantajı yanında diğer avantajları da sağlamış olacaktır. Şöyle ki, söz konusu hekimle yapılan sözleşme gereği elde edilen hasılatın %7'sini hekime bırakılması, hekimin işyerinde boşa geçen zamanın olması durumundaki zararı üstlenmiş olmayacaktır. Başka bir ifadeyle hekimin normal mesai ve nöbetlerde olmasından kaynaklanan işgücü boşlukları olması muhtemeldir. Ücret karşılığı çalıştırmada bu zaman sürelerine düşen ücretin ödenmesi gerekir ki muhasebe literatüründe buna "boşa geçen zamana ait gider ve zararlar" olarak ifade edilmektedir. Yani ödenen işçi ücretin karşılığında hekimden gelir sağlayacak bir çalışma yapmamış olmasıdır. Fakat bu durum fatura alınmasında geçerli değildir. Yani hekim çalışmasının karşılığı kadar hasılatтан pay alacağı için hekim çalışma süreleri içerisinde boşa zaman harcarsa dahi Hastaneye herhangi bir maliyeti söz konusu olmayacaktır.

Fatura karşılığı çalıştırılmasının Hastaneye sağlayacağı bir diğer yarar ise İş Kanunu hükümlerine göre ödenmesi gereken kıdem ve ihbar tazminatı, yıllık izin ücreti, fazla mesai ücretleri, haftalık ve genel tatil ücretleri, yemek yardımı, yol yardımı gibi diğer sosyal hakların ödenmemesi nedeniyle ciddi bir maliyet avantajı elde etmektedir. Fakat şunu da belirtmek gerekir ki bir hastane ister ücretli ister fatura karşılığı hizmet alımı yapsın işgücüne dayalı her iki durumda da İş Kanunun hükümlerine özellikle yıllık izin ve fazla mesai konusuna uyması yasal bir zorunluluktur. Bu durum hastaneler için ciddi bir sorun oluşturmaktadır.

Buna karşın hekimin eline geçen net ücret ise ücret karşılığında çalışması durumunda brüt 25.000,00 TL'den net kazanç 15.862,64 TL, fatura düzenlenmesi durumunda aylık net 11.825,23 TL, diğer fırsat kazançları da dikkate alarak yapılan

hesaplamaya göre aylık net 15.087,73 TL kazanç sağlayacağı görülmektedir.

Fakat gerçek uygulamada yukarıda ifade edildiği üzere söz konusu hekimin ayda 180 saat normal çalışmasına ilave olarak en az 90 saatte fazla mesai yaptığı görülmektedir. Bu durumda fatura karşılığı çalışmak yerine bağımlı ücretli çalışmanın aylık 22.362,64 TL kazanç sağlayacağını ifade edebiliriz.

Ayrıca ücret karşılığı çalışılmasında fatura düzenlenmesine göre (Bağ-Kur, aylık 607,87) daha fazla tutarda (aylık 4.946,96 TL SGK primi) sosyal güvenlik primi yatırıldığı için emeklilikte daha fazla emekli maaşı alınması demektir.

SGK açısından vaka analizini yorumlayacak olursak, ücret karşılığı çalıştırılması durumunda yani 4/a kapsamında SGK tavan miktarına göre yapılacak tüm hesaplamalarda aylık 4.946,96 TL yıllık 59.363,46 TL'lik bir ödeme söz konusudur. Buna karşın şirket ortağı olarak 4/b kapsamında Bağ-Kur primi ödenmesi durumunda 2018 yılı için aylık en düşük prim tutarı olan 607,87 TL yıllık 7.294,44 TL ödendiği tespit edilmiştir. Bu durumda SGK yıllık 52.069,02 TL daha az kazanç sağlamaktadır. Buna karşın SGK emeklilikte daha az maaş ödemesi yapacaktır.

Vergi ödemeleri açısından bakıldığında, ücret karşılığı çalışılmasında yıllık toplam 84.076,37 TL, fatura düzenlenmesinde 98.020,00 TL ve SMM kesilmesi halinde ise 74.780,00 TL vergi ödemesi yapılacaktır. Bu durumda en fazla vergi ödenmesi şirket kurulmasıdır. Bunun nedeni ise elde edilen hasılatтан hem şirketin kendisi vergi ödüyor hem de şirket ortağı olan hekimin bir geliri olduğu için vergi ödemek zorunda kalmasıdır. Vergi açısından en avantajlı durum ise SMM düzenlenmesidir. Bunun nedeni ise hizmetin ifası için yapılan giderlerin hasılatтан indirildikten sonraki kalan tutarın vergiye tabi tutulmasıdır.

SONUÇ

Yapılan çalışmada Anestezi ve Reanimasyon uzmanlık alanında faaliyet gösteren bir hekimin bir hastanede ücret karşılığı çalıştırılması ile şirket ortağı olarak bağımsız hizmet alımı uygulamaların 2018 yılına ait veriler dikkate alınarak bir karşılaştırması yapılmıştır. Buna göre özel hastanelerin mevcut çalışma süreleri dikkate alındığında hekimlik hizmet alım durumunda hem maliyet hem de hukuki açıdan daha avantajlı olduğu tespit edilmiştir. Ücret karşılığı çalıştırılmasının Hastaneye sadece normal ücret ödemeleri değil buna ek olarak kıdem tazminatı, fazla mesai, yıllık izin ücreti ve diğer sosyal yardımlarının da ödenmesi durumunda daha fazla maliyetli (yıllık 331.964,94 TL'den 387.304,41 TL'ye) olacaktır. Bu durumda fatura karşılığı hizmet alımına dayalı işgücü temini (360.000,00 TL) hastane için ekonomik açıdan daha avantajlıdır.

Yine hastane fatura karşılığı hizmet alımını tercih etmesinde hukuki açıdan oluşabilecek bazı sorunları sözleşme gereği ilgili hekimin sorumluluğuna atmış olması bir diğer avantajlı durumu göstermektedir.

Ayrıca hekimlerin çalışma performansına göre faturalandırma sistemi olduğu için belli bir tutarın altında fatura edilmesi durumunda sabit giderlerin karşılanamaması nedeniyle zarar ederken, belli tutarın üzerinde fatura edilmesinde daha fazla kar elde edilebilir. Fakat yüksek kazancı elde edilebilmesinde elbette bir hekimin normal şartlarda çalışabileceği maksimum çalışma saatinin olması elde edilebilecek yüksek kazancı da sınırlandırmaktadır.

Hekimin fatura karşılığı hizmet vermesinin ekonomik açıdan dezavantajı olması yanında hukuki açıdan da gelecekte ciddi bazı sıkıntıların yaşanmasına da neden olabilir. Yani yapılan sözleşmede hekimin hastanede vereceği hizmetler arasında tıbbi uygulama, hata, ihmal veya kusur

neticesinde hastaya veya bundan zarar gören üçüncü şahıslara verilebilecek can kaybı veya diğer tüm zarardan meydana gelen hukuki ve mali sorumlulukların hekime ait olması gelecekte bazı sorunları da beraberinde getirebilir. Ayrıca fatura düzenleyerek hizmet veren bir hekim İş Kanunundan sağlanan kıdem tazminatı, fazla mesai, yıllık izin ücreti gibi diğer tüm haklardan da mahrum kalmaktadır.

Bu çalışmayla hastanelerin hekimlik hizmet alımı uygulamasıyla ekonomik açıdan daha avantajlı olmasına karşın hukuki açıdan -özellikle İş Kanunu açısından- gelecekte ciddi sıkıntılar yaşanacağı önemi ortaya konmuştur. Çalışma örneği sadece belli bir uzmanlık alanında yapılmış olup çalışmanın yöntemi diğer alanlara uyarlanarak da yapılabilir. Buna göre hastaneler her bir hekimlik işgücü alımında fatura karşılığına karar vermeden önce mutlaka bu tip bir analiz yapmalıdır.

KAYNAKLAR

1. Bozdemir, E. ve Öcel, Y. "Hastanelerde Dış Kaynak Kullanımının Maliyet Minimizasyonu Açısından Analizi: Bolu İzzet Baysal Eğitim ve Araştırma Hastanesi Manyetik Rezonans (MR) Cihazı Örneği", Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2016; 20(3):1051-1070.
2. Bozdemir, E. Genel Muhasebe Uygulamaları, Ankara, Gazi Kitabevi, 2016.
3. Esas Bağımsız Denetim A.Ş. Özel Hastanelerin Doktor Maliyetlerini Düşürebilmeleri İçin Yapılan Önemli Bir Düzenleme, http://www.esasdenetim.com/upload/Doktor_Ucretleri.pdf, (erişim tarihi: 02/07/2018)
4. Gözükcük, M. ve Çelik, Y. "Sağlık Bakanlığı Hastanelerinde Dışarıdan Sağlık Hizmeti Alımı: Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri", Hacettepe Sağlık İdaresi Dergisi, 2012; 15(2):1-25.
5. İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası. Sağlık İşletmelerinde Muhasebe ve Vergi Uygulamaları, İstanbul, 2014.
6. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Seri No: 11. 15/02/2017 tarihli ve 29980 nolu Resmi Gazete.
7. SGK Başkanlığı Sigorta Primleri Genel Müdürlüğü. 2015/19 Sayılı Genelge.
8. Şen, F. Özel Sağlık Kurumlarında Hekimlik Hizmet Alımı-Hekimlerin Fatura Karşılığı Çalıştırılması Analizi, 26/125/2015, http://www.fezasen.com/dosyalar/ozel_saglik_kurumlarında_hekim_calisma_usulleri_analizi.pdf (erişim tarihi: 28/06/2018)
9. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu. 06/01/1961 tarih ve 10700 sayılı Resmi Gazete.
10. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. 02/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete.
11. 4857 sayılı İş Kanunu. 10/6/2003 tarih ve 25134 sayılı Resmi Gazete.
12. 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu. 16/6/2006 tarih ve 26200 sayılı Resmi Gazete.
13. 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu. 21/06/2006 tarih ve 26205 sayılı Resmi Gazete.
14. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu. 14/02/2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete.
15. 6552 sayılı İş Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması ile Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair Kanun. 1/09/2014 tarih ve 29116 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete.
16. 6645 sayılı İş Sağlığı ve Güvenliği Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. 23/05/2015 tarih ve 29335 nolu Resmi Gazete.
17. 2016/9542 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı. 25/11/2016 tarihli ve 29899 sayılı Resmi Gazete.