

T.C.
ANTALYA
2. VERGİ MAHKEMESİ

ESAS NO : 2020/962

KARAR NO : 2021/1848

DAVACI :

DAVALI : ANTALYA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI ÜÇKAPILAR VERGİ
DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ

VEKİLİ : AV. MEHMET KİS
-UETS[35105-25010-30757]

DAVANIN ÖZETİ : Davacı tarafından, adına düzenlenen ihbarnameler içeriği 2015/1 ila 12 dönemlerine ait bir kat vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatı ile 2015/01 dönemine ait Vergi Usul Kanunu 353/1. maddesi gereğince kesilen özel usulsüzlük cezasının; usul ve yasalara aykırı olduğu, 2015 yılı hesap işlemleri üzerinde yapılan inceleme sonucunda hakkında vergi tekniği raporu ve bu rapora dayanılarak vergi inceleme raporu düzenlendiği, tespitlere istinaden KDV tarhiyatı yapıldığı ve cezaların kesildiği, iyi niyetli ve vergiye uyumlu bir mükellef olduğu, Türk Tabipler Birliği tarafından belirlenen tarifelerin referans ücretler olduğu, uyma zorunluluğunun olmadığı, varsayma dayalı yapılan tarhiyatın ve cezaların hukuka aykırı olduğu iddia edilerek kaldırılması istenilmektedir.

SAVUNMANIN ÖZETİ : Davacının hekimlik faaliyeti ile iştigal ettiği, hakkında 04.05.2020 tarih ve 2020-A-2780/25 sayılı Vergi Tekniği raporu ve bu rapora istinaden 04.05.2020 tarih ve 2020-A-2780/26 sayılı Vergi İnceleme Raporu düzenlendiği, raporda davacının 2015 yılında serbest meslek faaliyeti ile ilgili olarak gerçekleştirdiği bir takım satışlarını belgelendirmeyerek kayıt ve beyan dışı bıraktığı, bir takım satışlarla ilgili olarak KDV hesaplaması yaparken Türk Tabipler Birliği tarafından belirlenen emsal bedellerin dikkate alınmadığından KDV tutarlarının eksik hesaplandığı, ayrıca 10 adet serbest meslek makbuzunun da düzenlenmediğinin tespit edildiği, dava konusu tarhiyat ve cezaların hukuka uygun olduğu iddiasıyla davanın reddine karar verilmesi gerektiği savunulmaktadır.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Karar veren Antalya 2. Vergi Mahkemesi'nce, dava dosyası incelenerek işin gereği düşünüldü:

Dava, davacı adına yapılan 2015/1 ila 12 dönemlerine ait bir kat vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatı ile 2015/01 dönemine ait Vergi Usul Kanunu 353/1. maddesi gereğince kesilen özel usulsüzlük cezasının kaldırılması istemine ilişkindir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu ve gerçek mahiyetin, yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesinin ispatlama vasıtası olarak kullanılmayacağı, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğu; **30. maddesinde**, re'sen vergi tarhının; vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh edilmesi olduğu hükümleri yer almaktadır.

Aynı Kanununun 353/1 maddesinde; verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası,



T.C.
ANTALYA
2. VERGİ MAHKEMESİ

ESAS NO : 2020/962

KARAR NO : 2021/1848

müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması veya düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi halinde, bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için kanunda belirtilen tutardan aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1. maddesine göre; Türkiyede yapılan ticari, sinai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olduğu, **20/1. maddesinde;** teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, **27. maddesinin 1. fıkrasında;** bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın, işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu, **5. fıkrasında ise;** serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedelinin, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamayacağı hükmüne yer verilmiştir.

Dosyanın incelenmesinden; doktor olan davacının 2015 yılı hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucu düzenlenen 04.05.2020 tarih ve 2020-A-2780/25 sayılı Vergi Tekniği Raporu ile 04.05.2020 tarih ve 2020-A-2780/26 sayılı vergi inceleme raporuna istinaden, Katma Değer Vergisi Kanunu 27. maddesinde yazılı emsal bedel hükmü esas alınarak davacının dava konusu dönemde ifa ettiği muayene ve ameliyat işlemlerine ilişkin Türk Tabipler Birliği Hekimlik Uygulamaları Veri Tabanı Tarifesine (HUV) göre belirlenen ücretin altında bedel üzerinden serbest meslek makbuzu düzenlediği ve ayrıca bazı hizmet satışına ilişkin serbest meslek makbuzunu düzenlemediği ve söz konusu satışlarla ilgili olarak hesaplanması gereken kdv tutarını kayıt ve beyan dışı bıraktığından bahisle anılan tarife uyarınca belirlenen asgari tutarlara isabet eden fark matrah üzerinden 2015 yılı için hesaplanan katma değer vergileri esas alınarak 04.05.2020 tarih ve 2020-A-2780/26 sayılı vergi inceleme raporuyla yeniden düzenlenen beyan tablosuna göre 2015/1 ila 12 dönemleri için bir kat vergi ziyat cezalı katma değer vergilerinin tarh edilmesi ve davacının 10 adet düzenlemesi gereken serbest meslek makbuzunu düzenlemediğinden bahisle özel usulsüzlük cezası kesilmesi üzerine bakılmakta olan davanın açıldığı anlaşılmıştır.

Davacı hakkında dava konusu vergi ve cezalara dayanak olarak düzenlenen **04.05.2020 tarih ve 2020-A-2780/25 sayılı Vergi Tekniği Raporunda özetle;** mükellefin;

adresinde "Özel Muayenehanelerde Sağlanan Yatılı Olmayan Genel Hekimlik Faaliyetleri" ni yaptığı; mükellefin 2015 ve 2016 hesap dönemleri işlemlerinin gelir vergisi ve katma değer vergisi yönünden tam incelenmesinin istenildiği; mükellefin hem muayenehanesinde hem de özel hastanelerde ifa etmiş olduğu tıbbi işlemlere ilişkin tahsil ettiği gerçek bedellerin tespitine yönelik muayene, ameliyat, teşhis ve tedavi uyguladığı örneklem yoluyla seçilen hastaların ifadelerine başvurulduğu, COVID-19 salgını nedeniyle hastalarla görüşmelerin durdurulduğu; mükellefin özel sağlık kurumlarında kendi hastaları için gerçekleştirdiği teşhis ve tedavi hizmetlerine ilişkin düzenlemiş olduğu yasal belgeler ve defter kayıt bilgileri ile bu işlemlere ait Sağlık Uygulama Tebliği (SUT) veya Hekimlik Uygulamaları Veri Tabanı (HUV) kodlarının belirlendiği, mükellefe 2015 ve 2016 takvim yıllarında serbest hekimlik faaliyeti kapsamında vermiş olduğu ameliyat ve tedavi hizmetleri ile ilgili olarak bahsi geçen yıllarda her bir işlem başına tahsil etmiş olması gereken minimum hizmet bedellerinin sorulduğu mükellefin cevaben: "2015 ve 2016 yıllarında yapmış olduğum işlemlerin büyük bir çoğunluğu 13.6365.J.H.U.V. kodlu işlem olup bu işlemin 2015 yılındaki işlem bedeli KDV dahil 200,00 TL; 2016 yılında ise KDV dahil 300,00 TL civarında idi. Yapmış olduğum diğer işlemler sınırlı sayıda olup hatırlayabildiğim kadarıyla bu işlemlerin bedelleri de bu aralıktadır." şeklinde ifade ve beyanda bulunduğu; mükellefin 2015 ve 2016 vergilendirme dönemi yasal defter ve belgeleri üzerinde yapılan incelemeler neticesinde ve il Sağlık Müdürlüğü kayıtlarına



2. VERGİ MAHKEMESİ

ESAS NO : 2020/962

KARAR NO : 2021/1848

göre, mükellef tarafından 2016 vergilendirme döneminde 23 hastaya özel hastanelerde ameliyat, teşhis ve tedavi hizmeti verildiği ve bu hastalara verilen sağlık hizmetlerinin genel olarak 13.63651 H.U.V. kodlu sağlık hizmeti olduğu; mükellef tarafından 2015 ve 2016 takvim yıllarında sağlık hizmeti verildiği tespit edilen 2015 yılında 10, 2016 yılında 1 adet hastaya mükellef tarafından serbest meslek makbuzu düzenlenmediği ayrıca söz konusu hasta tarafından banka kanalı ile gönderilmiş bir paraya rastlanılmadığı, bu hususun mükellefe sorulması üzerine cevaben, "Yukarıda bilgilen verilen kişiler tıp sektöründe faaliyet gösteren hekim arkadaşlarımızın eşleri, tanıdıkları, medikalci ve eczacı arkadaşlarımızın tanıdıklarıdır. Bu sebeple bu kişilerden herhangi bir bedel tahsil etmedim. Tahsilat yapmadığım için de makbuz düzenlemedim." şeklinde ifade ve beyanda bulunduğu; mükellefin serbest hekimlik faaliyeti kapsamında vermiş olduğu sağlık hizmetlerinin birim fiyatlarının tespit edilebilmesi amacıyla Türk Tabipler Birliğinden bilgi istenildiği, Türk Tabipler Birliği tarafından gönderilen cevabi yazıda, özetle Hekim Uygulamaları Veri tabanında (HUV) bulunan işlemlerin referans ücretlerinin, illere göre tanımlanan katsayılar ile uygulanan sağlık işlemine ait belirlenmiş olan birim değerlerin çarpımı neticesinde bulunan rakama % 8 KDV tutarının eklenmesi ile hesaplandığı, ayrıca söz konusu tutarın sadece doktor ücretini gösterdiği, laboratuvar hizmetleri, anestezi ve ameliyathane ücretlerini kapsamadığının belirtildiği, yine aynı yazıda Antalya ili için belirlenen katsayıların 2015 yılında 4.90, 2016 yılında ise 5.30 olduğu; mükellefin serbest hekimlik faaliyeti kapsamında yapmış olduğu hizmet satışları, Katma Değer Vergisi Kanununa ekli 2007/13033 sayılı KDV Oranlarına İlişkin Genel Kararname hükümlerine göre % 8 oranında Katma Değer Vergisine tabi olduğu, ayrıca Katma Değer Vergisi Kanununun 27. maddesinde serbest meslek faaliyetleri ile ilgili hizmet bedellerinin, ilgili meslek teşekküllerince belirlenen tarifelerde gösterilen tutarlardan düşük olamayacağına hüküm altına alındığı; mükellefin 2015 vergilendirme döneminde muayenehanesinde verdiği sağlık hizmetlerine ve özel hastanelerde gerçekleştirmiş olduğu teşhis, tedavi ve ameliyat işlemlerine ait bilgiler ile Türk Tabipler Birliği tarafından söz konusu işlemler için belirlenen taban fiyatlara ait bilgiler, mükellefin Özel hastanelerde gerçekleştirmiş olduğu teşhis, tedavi ve ameliyat işlemlerine ilişkin olarak tahsil ettiği tespit edilen tutarlara ait bilgiler ışığında, mükellefin 2015 takvim yılında gerçekleştirdiği sağlık hizmetleri ile ilgili olarak beyan ettiği KDV matrahları, beyan etmesi gereken KDV matrahları ile fark KDV matrahları ve fark KDV tutarlarının tespit edilmesi gerektiği tespitlerine yer verilmektedir.

Dava konusu, 2015/1 ila 12 dönemlerine ait bir kat vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatları ile ilgili olarak; Olayda, her ne kadar Katma Değer Vergisi Kanununun emsal bedel uygulaması hükümleri doğrultusunda Türk Tabipler Birliği'nin hazırladığı rehber tarifede Antalya ili için belirlenen katsayı tutarları esas alınarak fark matrah belirlenmiş ise de; söz konusu tarifelerin hekimlik uygulamalarında yol gösterici nitelikte olduğu, fiyat performansı bakımından hekimleri bağlayıcı olmadığı, nitekim 6023 sayılı Türk Tabipler Birliği Kanunu'nun 28. maddesinde yer alan, "Birliğin, hekimlik uygulamalarına ilişkin ücret tarifelerini belirleme yetkisi; tabip tedavisi ücretlerinin en az miktarlarını gösteren tarifeler düzenlemek" iken, 2006 yılında yapılan değişiklik ile "muayene ameliyat ve girişimsel işlem ücretlerinin miktarlarını gösteren rehber tarifeler düzenlemek" şeklinde değiştirildiği, dolayısıyla hekimlik mesleğinin doğası ve etik değerleri gereği anılan tarifeye bağlı kalınmasının bu anlamda mümkün olmadığı, öte yandan tarhiyatın, davacının serbest meslek makbuzu düzenlenmediği için söz konusu 10 adet satışla ilgili olarak hesaplanması gereken kdv tutarını kayıt ve beyan dışı bıraktığı iddia edilen kısmı yönünden ise, davacının tanidik olması nedeniyle ücret tahsil etmediği beyanı karşısında, hastanın adı, soyadı, işlem tarihi belirtildiği halde karşıt tespit yapılarak araştırılmadığı anlaşılmakla, davacı adına yapılan cezalı tarhiyatlarda hukuka uyarlık görülmemiştir.

Dava konusu, 2015/01 dönemine ait Vergi Usul Kanununun 353/1. maddesi gereğince kesilen özel usulsüzlük cezası ile ilgili olarak;

Olayda, davacının 2015 yılında 10 adet verdiği sağlık hizmeti karşılığında serbest meslek

T.C.
ANTALYA
2. VERGİ MAHKEMESİ

ESAS NO : 2020/962

KARAR NO : 2021/1848

makbuzu düzenlemediğinin tespit edildiğinden bahisle özel usulsüzlük cezası kesilmiş ise de, davacının bahse konu hizmetin tanıdık ve yakınlarına verdiğiinden tahsilat yapmadığını ve bu yüzden makbuz düzenlemediğini beyan ettiği, raporda ayrıca söz konusu hastalar tarafından banka kanalı ile gönderilmiş bir paraya rastlanılmadığının belirtildiği, makbuz düzenlenmeyen hastanın adı, soyadı, işlem tarihi belirtildiği halde karşıt tespit yapılarak ödeme yapılıp yapılmadığı, yapıldı ise ne kadar yapıldığı hususunun ortaya konulmadığı anlaşılmalı dava konusu özel usulsüzlük cezasında da hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Açıklanan nedenlerle; **davanın kabulüne**, dava konusu vergi ziyai cezalı tarhiyatlar ile özel usulsüzlük cezasının **kaldırılmasına**, aşağıda dökümü yapılan 148,90-TL yargılama giderinin davalı idareden alınarak davacıya verilmesine, artan posta gideri avansının kararın kesinleşmesinden sonra yatıran tarafa iadesine, karara karşı tebliğini izleyen günden itibaren otuz (30) gün içinde Konya Bölge İdare Mahkemesi nezdinde istinaf yolu açık olmak üzere, 31/12/2021 tarihinde karar verildi.

HAKİM
SEMRA AKKAN
212462

YARGILAMA GİDERLERİ	
Başvurma Harcı :	54,40 TL
Posta Gideri :	94,50 TL
TOPLAM :	148,90 TL

