

**T.C.**  
**GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI**  
**İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI**  
**Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü**

Sayı : 11395140-105[229-2014/VUK1-18421]-94202

13.07.2016

Konu : Klinikte bedelsiz verilen hizmetlerin  
vergilendirilmesi, belge ve kayıt  
düzeni

İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve ek dilekçelerinizin tetkikinden, diş kliniğinizde, Diş Hekimleri Odası asgari ücret tarifesinde olmayan ve herhangi bir ücret alınmayan protezlerin ölçü aşamaları, dikey boyut tespiti, dişli prova, okluzal uygulama gibi işlemler ile protezlerin hasta tarafından beğenilmemesi durumunda ücretsiz olarak yeniden yapılan protezler ve muhtaç durumda olan bazı hastaların ücretsiz yapılacak tedavileri için fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği hususlarında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

**I-KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Ticari kazançta elde etme tahakkuk esasına bağlanmış bulunmaktadır. Bu esas dikkate alındığında, gelir veya gider unsurunun özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönemin kazancında dikkate alınması gerekmektedir.

Yukarıda yer alan kanun maddeleri ve yapılan açıklamalar uyarınca Kurumunuz tarafından verilen hizmetler ticari faaliyet sayılacağından ticari kazancın tespitine ilişkin esas ve hükümler uygulanacaktır. Ticari kazançlarda gelirin elde edilmesi tahakkuk esasına bağlandığından söz konusu faaliyet karşılığında ücret alınmasa dahi emsal bedel esas alınarak hesaplanacak tutarın ticari kazancın bir unsuru olarak kurum kazancına dâhil edilmesi gerekmektedir.

## **II-KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,

19/1 inci maddesinde; diğer kanunlardaki vergi muaflık ve istisna hükümlerinin KDV bakımından geçersiz olduğu, KDV ye ilişkin istisna ve muafiyetlerin ancak KDV Kanununa hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği,

27/1 inci maddesinde ise bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olacağı; üçüncü fıkrasında emsal bedeli ve emsal ücretin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunacağı; beşinci fıkrasında ise serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmet bedelinin bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamayacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre; şirketiniz tarafından muhtaç durumundaki bazı hastalara bedel alınmadan ifa edilen tedavi hizmetinde emsal bedel üzerinden KDV hesaplanması gerekmekte olup, söz konusu hizmet bedeli diş hekimlerinin uygulayacakları ağız diş sağlığı muayene ve tedavi ücret tarifesinden düşük olamaz.

Öte yandan, diş kliniğinizde hasta protokol defterine kaydedilen hastalara yapılan diş yapım veya tedavi sürecinin bir parçası olan (protez ölçü aşamaları, dikey boyut tespiti vb.) işlemler ile protezlerin hastalar tarafından beğenilmemesi durumunda yapılan işlemlerin ayrıca ücretlendirilmesi halinde KDV hesaplanması gerektiği tabiidir.

### III-VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesinde; faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olduğu, 231 inci maddesinin beş numaralı bendinde faturanın, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenleneceği, 232 nci maddesinde ise birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek, satın aldıkları emtia ve hizmetler için de fatura istemek ve almak zorunda oldukları hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanunun 176 ncı maddesinde I inci sınıf tüccarların bilanço esasına göre defter tutacakları belirtilmiş, 177 nci maddesinin (4) numaralı bendinde her türlü ticaret şirketinin I inci sınıf tüccar sayılacağı hüküm altına alınmış, 182 nci maddesinde ise bilanço esasında tutulacak defterler yevmiye defteri, defteri kebir ve envanter defteri (mevcudat ve muvazene defteri) olarak belirlenmiştir.

Bu hükümlere göre, Vergi Usul Kanununun 177 nci maddesinin (4) numaralı bendi uyarınca birinci sınıf tüccar sayılan Kurumunuz tarafından faturanın, dış sağlığına ilişkin hizmetin tamamlandığı andan itibaren azami yedi günlük süre içerisinde düzenlenmesi ve işlemlerin yevmiye defteri ile defteri kebirde Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre kaydedilmesi gerekmektedir. Söz konusu hizmetin tamamlanmasından önceki aşamaların (protezlerin ölçü aşamaları, dikey boyut tespiti, dişli prova gibi), ücrete tabi ayrı ve bağımsız bir hizmet teşkil etmemesi koşuluyla, faturalandırılmasına gerek bulunmamaktadır. Söz konusu işlemler ile protezlerin hastalar tarafından beğenilmemesi durumunda yapılan işlemlerin ayrıca ücretlendirilmesi halinde de fatura düzenlenmesi gerektiği tabiidir.

Öte yandan, muhtaç durumundaki hastalara bedel alınmadan ifa edilen tedavi hizmetlerinde, hizmetin tamamlandığı tarihten itibaren azami yedi günlük süre içerisinde emsal bedel üzerinden fatura düzenlenmesi gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(\*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(\*\*) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(\*\*\*) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.