

Özel Hekimlik Alanındaki Çalışma Koşullarını Değiştiren Kanun Hakkında Bilgi Notu

7394 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 2. maddesi şöyledir:

“193 sayılı kanunun 66'nı maddesinin ikinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.

‘6. 5510 sayılı kanunun ek 10 uncu maddesi uyarınca anılan kanunun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında; sigortalı sayılan hekimler ile tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan kişiler’”

Teklifin genel gerekçesinde, *“Düzenleme ile bir veya birden fazla özel sağlık kuruluşu ile sözleşme düzenleyerek hekimlik faaliyetini yürüten hekimlerin serbest meslek erbabı olarak kabul edilmesi ve kazançlarının serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergilendirilmesi sağlanmaktadır. Düzenleme ile serbest meslek mükellefiyeti bulunan ve ayrı bir muayenehanesi ve organizasyonu bulunmaksızın faaliyetlerini özel sözleşmelere istinaden; özel sağlık kuruluşları ile vakıf üniversitelerine ait sağlık kurum ve kuruluşlarında yürüten dış hekimleri dahil hekimler ile tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olan kişilerin gelirlerinin ücret olarak mı serbest meslek kazancı olarak mı vergilendirileceği hususunda yaşanan tereddütlerin giderilmesi amaçlanmış ve bu kişilerin kazançlarının serbest meslek kazancı olacağı hüküm altına alınmaktadır”* denilmiştir.

Yapılan düzenleme ile sosyal güvenlik statüsü Anayasa'ya aykırı biçimde değiştirilen hekimlerin mükellef olarak statüleri değiştirilmiştir. Bu yolla aslen işçi olan hekimler serbest meslek erbabı sayılmakta, aynı durumda ve aynı işi yapan hekimler arasında ayrımcılık yapıldığı gibi, eşit statüde olan kişiler arasında fark yaratılarak ödeyecekleri veri tutarı ile vergi dönemleri de değiştirilmektedir.

Yapılan düzenleme Anayasa'nın 2, 10, 49, 55 ve 73. maddelerine aykırıdır.

İşverene Bağlı Çalışan Hekimlerin Serbest Meslek Erbabı Sayılması Anayasa'ya Aykırıdır

Türkiye'de özel sağlık kuruluşları Anayasa'nın 56. maddesi hükmü gereği, kamu hizmetini ruhsat yoluyla görmektedir. Sağlık Bakanlığı'nın verdiği ruhsatın gereklerine uygunluk ilgili birimlerce denetlenmektedir. Özel sağlık kuruluşlarında hekimler esasen İş Kanunu hükümleri uyarınca ücreti karşılığında çalışmaktadır. Muayenehanesi olan hekimler, işverene bağlı olmaksızın ve Sosyal Güvenlik Kurumu'ndan geri ödeme almaksızın, serbest meslek kazancı elde etmektedirler ve 5510 sayılı yasanın 4/b hükmüne tabidirler.

5510 sayılı yasaya 6645 sayılı yasa ile eklenen ek-10. maddesi, özel sağlık kuruluşlarının *“Sözleşme ile çalıştırmış oldukları hekimlerden aynı zamanda fatura karşılığı hizmet alımı yaparak”, “Bir iş sözleşmesine tabi olmamakla birlikte, il sağlık müdürlüklerinden çalışma izni almak suretiyle ve 1219 sayılı kanuna aykırı olmayacak şekilde hekimlerden fatura karşılığı hizmet alımı yaparak”* sunulan hizmetleri SGK tarafından karşılanacağı kabul edilmiştir. Aynı madde ile *“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” düzenlemesi yapılarak hekimlerin sosyal güvenlik statüsü de değiştirilmiştir.

7394 sayılı yasa ile de bu hekimlerin serbest meslek erbabı sayılan kişilerden sayılanlar arasına alınması ve serbest meslek kazancı üzerinden vergi mükellefi olacakları kabul edilmiştir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun “Serbest meslek kazancının tarifi” başlıklı 65. maddesine göre *“Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Tahkim işleri dolayısıyla hakemlerin aldıkları ücretler ile kolektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da, serbest meslek kazancıdır.”*

Kanunun “Serbest meslek erbabı” başlıklı 66. maddesinin 1. fıkrasına göre *“Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez.”*

Maddenin 2. fıkrası ise kimlerin bu kapsamda değerlendirileceğini düzenlemektedir. Değişiklikten sonraki haline göre hekimler serbest meslek faaliyeti yürütmemesine karşın, gümrük komisyoncuları, bilumum borsa ajan ve acenteleri, noterler, noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, konser veren müzik sanatçıları, ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar arasına eklenmiştir.

193 sayılı kanun uyarınca serbest meslek faaliyetinden doğan kazanç, serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti de sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Serbest meslek erbabı ise serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenlerdir.

Kanun teklifinin gerekçesinde de açıkça ifade edildiği gibi, aslen işverene tabi, kendi nam ve hesabına olmayan, İş Kanunu hükümlerine göre bağlı çalışma karşılığı ücret alan kişilerin gerçek durumuna uygun olmayan biçimde vergilendirilmesi söz konusudur. Böylelikle özel sağlık kuruluşlarında çalışan kimi hekimler ücreti üzerinden aynı durumda olmalarına karşın işverenlerin dayatması nedeniyle makbuz karşılığı hizmet satmak zorunda bırakılan hekimlerse serbest meslek kazancı adı altında vergilendirilecektir.

Hukuk devleti ilkesi mülkiyet hakkında müdahale niteliğindeki vergilendirmenin hukuka uygunluk sınırını da belirlemektedir. Vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerinin gerçekleştirilmesi temel amaçlar arasındadır. Kanun koyucu vergi yükümlüleri veya vergi konuları bakımından ortaya çıkan fiilî eşitsizlikleri göz önüne alarak farklı düzenlemeler yapma yetkisine sahiptir. Ancak mali politika, sosyal ve ekonomik ve kimi teknik gerçekler, kimi durumlarda bazı grupların vergi kapsamı dışında bırakılmasını gerektirebilir. Bu durum genellik ilkesine aykırılık oluşturmaz.¹ Ancak kanun koyucunun takdir yetkisinin belirlenen ilkelere uygun kullanılıp kullanılmadığının yargısal denetimi mümkündür. Anayasa Mahkemesi, takdir

¹ Anayasa Mahkemesi 6.7.1995 gün ve E. 1994/80, K. 1995/27

yetkisinin keyfi olarak kullanılıp kullanılmadığını, eşitlik ilkesine aykırı görünen durumların haklı bir nedene dayanıp dayanmadığını denetlemektedir.²

Anayasa Mahkemesi mükelleflere ek yükler getirilmesini ve kanunların geriye yürümezliği ilkesi ile korunan hakları ihlal ettiği gerekçesiyle iptal kararı verdiği 28.4.2011 günlü ve E.2009/39-K.2011/68 sayılı kararında “*Hukuk devletinin sağlamakla yükümlü olduğu hukuk güvenliği ilkesi, hukuk normlarının öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılan ve temel hak güvencelerinde korunan ortak değerdir*” denilmiştir.

Hem 6645 sayılı kanunla hem de 7394 sayılı kanunla yapılan değişikliklerle, özel sağlık kuruluşlarında çalışan hekimlerin, işverenlerce çalışma koşulu olarak dayatılması ve idari kolluk faaliyetinin de yerine getirilmemesi nedeniyle fiili uygulamaya dönüşen ücretin gerçek duruma aykırı biçimde makbuz karşılığı alınmasına dayanan modelde çalışmasına ve hak kayıplarına neden olmuştur. Yapılması gereken taraflar arasındaki sözleşmenin niteliğine uygun, ilişkinin esasını koruyan, gerçek duruma göre belgelendirilmesi yönünde işlem tesis edilmesiyken hekimlerin işçilikten kaynaklı haklarının ortadan kaldırılması sonucunu doğuran ve aslen aynı durumdaki hekimler arasında ayrımcılığa neden olan düzenleme yapılması tercih edilmiştir.

7394 sayılı yasada, aynı statüdeki hekimler arasında ayrımcılığa neden olan, çalışanların haklarının korunmasına dair devlete yüklenen ödevi ihlal eden düzenleme yapılarak Anayasa'nın 2, 10, 49 ve 55. maddeleri ihlal edilmiştir.

Ücretin Serbest Meslek Kazancı Olarak Vergilendirilmesi Vergi Adaleti Ve Hukuk Devleti İlkelerine Aykırıdır

Anayasa'nın “Vergi ödevi” başlıklı 73. maddesine göre “*Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.*” Yapılan düzenleme ile özel sağlık kuruluşlarının işverenleri üzerindeki vergi ve sosyal güvenlik primi yükü, aslen işçi olan hekimler üzerine kaydırılmaktadır.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin vergide adalet (m. 73, f.1, 2) ve vergilerin kanuniliği ilkesi (m. 73, f.3, 4) yapılan düzenleme ile ihlal edilmiştir. Yine Anayasa ile korunan “hukuk devleti” ve “eşitlik” ilkelerinin sonucu olan genellik ilkesi, hakların tanınması ve yükümlülüklerin konulmasında uyulması zorunlu kurallardandır. Vergi yükümlülüğü getiren veya bunda değişiklik öngören kanunların da genellik ilkesine uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla yasama organı şekli anlamda kanunla kimliği belli kişilere mali yükümlülükler yükleyemeyecektir. Yapılan düzenleme aynı statüdeki kimi hekimlerin vergilendirilmelerinde ayrışma yaratırken gerekçesinde amaca dair açıklama da yapılmamıştır.

Yükümlüler arasında eşitliği bozan, vergi konusunu doğuran faaliyetin aynı olmasına, mükelleflerin de esasen aynı durumda olmasına karşın hekimlerin bir bölümü ücret üzerinden, kazandığı yılda, aylık olarak ve ücretin vergi dilimlerine göre vergi öderken diğer hekimler gelirin elde edildiği yılı takip eden yılda ve üç taksit halinde vergi ödeyeceklerdir. Yine vergiyi doğuran faaliyet ve asıl statüleri de aynı olmasına karşın kimi muafiyetlerden yararlanmada da eşitsizlik yaratılmaktadır. Kanun bu yönüyle vergide eşitlik ve vergi adaleti ilkelerine de aykırıdır.

² Anayasa Mahkemesi 24.12.1970 gün ve E. 1970/36, K. 1970/50, Anayasa Mahkemesi 24.10.1974 gün ve E. 1974/31, K. 1974/43

Anayasa Mahkemesi 10.2.2011 günlü ve E.2007/114-K.2011/36 sayılı kararında “Anayasa’nın 2. maddesinde yer alan sosyal hukuk devleti, insan haklarına dayanan, kişilerin huzur, refah ve mutluluk içinde yaşamalarını güvence altına alan, kişi hak ve özgürlükleriyle kamu yararı arasında adil bir denge kurabilen, millî gelirin adalete uygun biçimde dağıtılması için gereken önlemleri alan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak sosyal adaleti ve toplumsal dengeleri gözetan devlettir. Anayasa’nın 10. maddesinde yer verilen ‘eşitlik ilkesi’ ile eylemli değil hukuksal eşitlik öngörülmektedir. **Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin yasalarca aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak ve kişilere yasalar karşısında ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak yasa karşısında eşitliğin ihlâli yasaklanmıştır.** Durum ve konumlardaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları gerekli kılabilir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar farklı kurallara bağlı tutulursa Anayasa’nın öngördüğü eşitlik ilkesi ihlâl edilmiş olmaz. Anayasa’nın 73. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında, ‘Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır’ denilmiştir. Verginin malî güce göre alınması ve genelliği ilkeleriyle vergilendirmede eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmesi amaçlanmıştır. Ekonomi ve vergi hukuku alanında malî güce ilişkin göstergelerin gelir, sermaye ve harcamalar olduğu kabul edilmektedir. Malî güç, ödeme gücünün kaynağı, dayanağı, nedeni ve varlık koşuludur. Yasakoyucunun vergilendirmede, kişilerin sahip olduğu ekonomik değer ile malî güçlerini göz önünde bulundurması gerekir. Vergide genellik ilkesi, herhangi bir ayırım yapılmaksızın malî gücü olan herkesin vergi yüküne katılmasını ve vergi ödemesini ifade eder. Malî güce göre vergilendirme, verginin, yükümlülerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olup, malî gücü fazla olanın malî gücü az olana göre daha fazla vergi ödemesini gerektirir. Vergide eşitlik ilkesi ise malî gücü aynı olanlardan aynı, farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması esasına dayanır” denilmiştir. Kararda “... **eşitlik ilkesine aykırılıktan söz edilebilmesi için bir yasanın aynı hukuksal durumda olanlar arasında bir ayırım veya ayrıcalık yaratması gerekir.** İtiraz konusu kural uyarınca öngörülen vergi, aynı hukuksal konumda olan tüm kişilere uygulanacağından eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz” denilerek iptal talebi reddedilmiştir.

7394 sayılı yasa ile yapılan düzenleme, verginin sosyal amacına aykırı, vergiyi doğuran faaliyete dair yaratılmış muvazaayı kanunla koruyarak çalışanların sosyal güvenlik hakları ile mükellef statülerini bozarak mülkiyet hakkının da ihlaline neden olmaktadır. Yapılan düzenleme aynı zamanda sosyal güvenlik primi ile vergi kaybı yoluyla kamu zararına da neden olmaktadır.

Açıklanan nedenlerle, Anayasa’nın 2, 10, 49, 55 ve 73. maddelerine aykırı olan düzenlemenin iptali için Anayasa Mahkemesi’ne başvurulması gerektiği değerlendirilmektedir.