**Hastanelerde Çalışan Serbest Meslek Erbabı Doktorlarda Kdv Muamması**

**Önsöz**

Daha önceki “Hastanelerde Doktorlarda Ücret ve Serbest Meslek Ayrımı” makalemiz sonrasında konunun devamı olarak ister istemez Özel Hastanelerde Serbest Meslek Erbabı olarak çalışan doktorların düzenlemiş oldukları Serbest Meslek makbuzlarında Kdv’nin %8’mi yoksa %18’mi olarak değerlendirilip, değerlendirilmeyeceği ile bunun yanı sıra düzenlenen makbuzlarda Kdv’nin tevkifata tabi olup olmadığı konusunu ele alarak açıklık getirilmesi hususu zaruri bir hal almıştır.

**Giriş**

Bilindiği üzere 2002/4480 sayılı Kararnameye ekli (II) sayılı listenin **“Diğer Mal ve Hizmetler”** başlıklı (B) bölümüne 2004/8301 sayılı Kararnameyle 01.01.2005 tarihinden geçerli olmak üzere eklenen 12. sıra ile, **01.01.2005 tarihinden itibaren** **ilgili Bakanlıklar tarafından ya da kanunlarla izin verilen gerçek ve tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil) ile ambulans hizmetlerinde KDV oranı % 18’den % 8’e indirilmiştir.**

Bu indirim temel unsuru olarak ise Devlet hastanelerindeki yoğunluğun azaltılarak, kamu hastanelerine göre nispeten daha pahalı olan özel sektör hastanelerinden halkın daha ucuza sağlık hizmetlerinden faydalanabilmesinin önünü açmak idi. Bu uygulamanın şu anki görünüş itibari ile başarılı olduğundan da bahsetmek mümkündür.

Hastaneler tarafından halka sunulan sağlık hizmetleri de bu kapsamda %8 Kdv oranıyla hali hazırda hizmet sunulmaya devam etmektedir. Burada herhangi bir sıkıntı olmamasına karşın, özel hastaneler doktorlar vasıtası ile serbest meslek makbuzu düzenlemek şartı ile almış oldukları sağlık hizmetlerinde ise uygulanacak Kdv oranı hakkında mali idare tarafından vergi inceleme memurlarınca tereddütler oluştuğu gözlenmektedir.

Bunları kısaca sıralayacak olursak,

* Doktorlar tarafından düzenlenen Serbest Meslek Makbuzlarında Kdv Oranı %8’mi %18’mi,
* Düzenlenen bu makbuzlarda işçilik tevkifatı varmıdır, yokmudur,
* Tevkifat var ise, uygulanacak tevkifat oranı %8 üzerindenmi, %18 üzerindenmi uygulanmalıdır,
* Serbest Meslek Erbabı işçilik hizmetlerinde makbuz düzenleyebilirmi,
* Serbest Meslek makbuzu ile Kdv tevkifatı uygulanabilirmi,

Bu makalemizde yukarıdaki sorular burada sırası ile cevap bulmaya çalışacağız.

Bilindiği üzere **60 Nolu Kdv Sirkülerinde** konuya bir örnek verilerek izahat getirilmeye çalışılmıştır. Bu örneğe göre İşgücü Temin Hizmetleri aşağıdaki şekilde izah edilmiştir.

**“60 Nolu Kdv Sirküleri**

**2.2.2.5. İşgücü Temin Hizmetleri**

117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.5) bölümünde, Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılanlara, faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili işlemlerde kullanacakları işgücünün sağlanması şeklinde verilen hizmetlerde (işgücü temin hizmeti alımlarında) alıcılar tarafından 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı ifade edilmiştir.

Gerçek veya tüzel kişiler faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin olarak ihtiyaç duydukları işgücünü kendilerine hizmet akdi ile bağlı ücretli statüsünde hizmet erbabı çalıştırarak temin etmek yerine, alt işverenlerden veya bu alanda ya da başka alanlarda faaliyette bulunan diğer kişi, kurum, kuruluş veya organizasyonlardan temin etmektedirler.

Bu tür hizmetler, esas itibariyle, temin edilen elemanların, hizmeti alan işletmenin bilfiil sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılabilmesinin mümkün bulunduğu durumlarda tevkifat kapsamına girmektedir.

Bu şekilde ortaya çıkan hizmetlerde aşağıdaki şartların varlığı halinde tevkifat uygulanacaktır.

- Temin edilen elemanların, hizmeti alana ücretli statüsünde hizmet akdiyle bağlı olmaması gerekmektedir.

- Temin edilen elemanların, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gerekmektedir. Elemanların işletmenin mal ve hizmet üretimi safhalarından herhangi birinde çalıştırılması halinde, sevk, idare ve kontrolün hizmeti alan işletmede olduğu kabul edilecektir.

Dolayısıyla işgücü temin hizmetinin varlığının tespitinde; hizmetin ifasında kullanılan elemanların işgücü temin hizmetini veren firmanın bünyesinde bulunması ve ona hizmet akdiyle bağlı olması, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gibi karineler göz önünde bulundurulacak, bu hususların varlığı, taraflar arasında bir sözleşme yapılmışsa bu sözleşmedeki hükümler veya sözleşmeye bağlı teknik şartnamedeki açıklamalar da dikkate alınarak tespit edilecektir.

İşgücü temin hizmeti veren mükellefin, söz konusu hizmeti bir başka mükelleften temin ettiği elemanları kullanarak sunması halinde sadece kendisine verilen işgücü temin hizmetinde tevkifat uygulanacaktır.

Tebliğin (3.1.2) bölümünde sayılanlara verilen özel güvenlik ve koruma hizmetleri de işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabi tutulacaktır.

Buna göre, güvenlik hizmetleri sektöründe faaliyet gösteren işletmeler tarafından verilen;

- sabotaj, yangın, hırsızlık, soygun, yağma, yıkma tehditlerine karşı caydırıcı ön tedbirleri alma,

- tesis, alan, alış-veriş merkezi, bina, nakil vasıtaları, konut, işyeri, etkinlik, gösteri, toplantı, kutlama, tören, müsabaka, organizasyon ve benzerlerinin güvenliğini sağlama,

- arama ve kurtarma, özel eğitimli şoför,

- güvenlik sistemi oluşturma ve izleme, giriş çıkış kontrolü, güvenlik etütleri hazırlama, personel güvenlik tahkikatları yapma, araştırma, koruma,

- güvenlik ve korumaya yönelik eğitim ve danışmanlık,

- değerli evrak, nakit, koleksiyon, maden ve eşya gibi kıymetlerin bir yerden başka bir yere transferi,

- ikaz-ihbar, alarm izleme,

ve benzeri tüm hizmetler işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabi olacaktır.

Yalnızca özel güvenlik sistemlerinin kurulması bu kapsamda tevkifata tabi değildir. Ancak bu kurulumun Tebliğin (3.2.1) bölümünde açıklanan yapım işlerinin özelliklerini taşıması halinde, bu kapsamda tevkifat uygulanacaktır.” denilmektedir.

Aynı sirkülerde konumuzu yakından ilgilendiren aşağıda örnekte verilmiştir.

**“Örnek 8:** (C) özel hastane işletmesinin ortağı olan Doktor (A), hem ortağı olduğu hastanede hem de haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde çalışmaktadır.

Doktor (A)'nın, haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde belirli bir bedel karşılığında çalışması hususunda her iki işletmenin anlaşmış olması ve bu hizmetin (C) tarafından (D)'ye fatura edilmesi halinde, söz konusu işlem işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (D) tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak, Doktor (A)'nın, haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde belirli bir bedel karşılığında çalışması hususunda her iki işletme arasında bir anlaşma olmaması ve bu hizmetin (C) tarafından (D)'ye fatura edilmemesi halinde, (A) tarafından (D) özel sağlık merkezine verilen hizmet, ücret niteliğinde olmadığından serbest meslek faaliyeti çerçevesinde vergilendirilecektir.” denilmektedir.

Yukarıdaki sirkülerde de ifade edildiği gibi İşgücü tevkifatı sayılabilmesi için iki madde üzerinde durulmaktadır. Bunlardan birincisi;

**1 – “Temin edilen elemanların, hizmeti alana ücretli statüsünde hizmet akdiyle bağlı olmaması gerekmektedir.”** denilmektedir. Her ne kadar Serbest Meslek Erbabı olarak faaliyet gösteren doktorlar 6645 Sayılı kanun öncesinde SGK anlaşması olan bir Özel Hastanede çalışmak istemeleri durumunda, muhakkak suretle İşletmeye branş tahsis edilebilmesi için SGK girişleri yapılması gerekmekte idi. Bu kanun ile birlikte bu zorunlulukta ortadan kalkmıştır.

Ancak halen Özel Hastanede hem sigortalı hem de Serbest Meslek Erbabı olarak makbuz düzenleyen doktorlardan mevcut mevzuat çerçevesinde KDV tevkifatı kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği de çıkmaktadır.

**2– “Temin edilen elemanların, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gerekmektedir. Elemanların işletmenin mal ve hizmet üretimi safhalarından herhangi birinde çalıştırılması halinde, sevk, idare ve kontrolün hizmeti alan işletmede olduğu kabul edilecektir.”** denilmektedir. Burada ise temin edilen eleman ki burada bunu doktor olarak kabul etmek durumundayız, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolünde çalıştırılmaması gerekmektedir.

Şöyle ki Hekimlik sorumluluğu gerektiren, kamusal nitelikli bir meslektir. Hekim, her yerde, her zaman her durumda tıbbi yardımda bulunmak zorundadır. Görev ve çalışma yeri dışında sıradan bir insan gibi bulunduğu yerde, yolda, yolculukta, çarşıda pazarda, alış veriş merkezlerinde, eğlence yerlerinde kalp krizi geçiren, ağır yaralanan bir kimseye hemen tıbbi yardımda bulunmak zorundadır. Eğer ilgisiz kalırsa, kimliğini gizlerse, yardımdan kaçınırsa meslek ahlâkına aykırı hareket etmiş, bir tür haksiz fiil işlemiş olur. Burada Doktorların yükümlülüklerinden kısaca bahsetmek gerekmektedir.

Hekimlerin sorumluluğuna yol açan başlıca yükümlülüklerini şöyle bölümlendirebiliriz:

1. **Hastalığı belirleme (Tanı-teşhis) yükümlülüğü :** Hekimin öncelikli işi, kendisine gelen hastanın yakınmalarını dinlemek ve hastalığı belirlemeye çalışmaktır. Hastalık belirlenmeden (teşhis konmadan) tedaviye başlamak hastaya zarar verebilir ve bu durumda hekimi sorumlu kılar.
2. **Tedavi yöntemini seçme ve uygulama yükümlülüğü** : Hekim tarafından hastanın hastalığı net olarak belirledikten ve gereken her türlü önlemleri aldıktan sonra, tedavi için en uygun ve en ileri yöntemi seçilir. Eğer tıptaki gelişmeleri izlememişse, bilgilerini geliştirmemişse ve eski tedavi yöntemlerinden öteye geçememişse öncelikle meslek sorumluluğu söz konusu olacak ve bunun yanı sıra savsama (ihmâl) nedeniyle doğal olarak sorumlu olacaktır. Hekim, tedavi yöntemini seçerken, kuşkusuz, kendi karar verecek ise de, tedaviye başlamadan önce hastasını yeterince bilgilendirmeli, onu aydınlatmalı ve onayını almalıdır. Hekim olağan tedavide veya ameliyatta yardımcı kişi kullanacaksa, bunları özenle seçmelidir. Bilindiği gibi yardımcı kişilerin kusurlu eylemlerinden doğrudan doğruya hekim sorumlu olacaktır. Bunun gibi, ameliyatı yapacağı hastaneyi seçme işi kendisine bırakılmışsa, olası tehlikelerden ve zararlı sonuçlardan da hekim sorumlu olacaktır.
3. **Hastayı ve yakınlarını aydınlatma ve onamlarını alma yükümlülüğü :** Tedavi (hekimlik) sözleşmesinden doğan bir borç olarak hastanın ve gerekiyorsa yakınlarının aydınlatılması, hekimin vereceği bilgilerle uygulanması düşünülen tedavi yöntemi üzerinde hastayı özgürce karar verebilecek bir duruma getirilmesi gerekmektedir. Çünkü yeterince bilgilendirilen hasta önerilen tedaviye razı olup olmama hususunda özgür istenciyle (iradesiyle) ve etki altında kalmadan karar verebilir. Olumlu ve olumsuz yönlerini bilmeden tedaviye onay veren hastanın kendi özgür istenciyle karar verdiğinden söz edilemez. Baskı altında kalmadan özgür istence dayanan bir onama (razı olma) ise, gerçekleştirilecek tıbbi elatmanın (tedavinin) hukuka uygunluğu için vazgeçilmez koşuldur. Yeterli derecede aydınlatılmadığı için hastanın onamı geçersiz ise, tıbbi elatma, gereken özenle ve yöntemince yapılmış olsa bile, hem sözleşmeye hem de hukuka aykırı olur ve tedavinin olumsuz sonuçlanmasında hekimin herhangi bir kusuru bulunmasa bile sorumlu tutulur.

Sonuç olarak hasta, uygulanması düşünülen tıbbi elatmanın türü, şekli, kapsamı, olumsuz sonuçları (tehlikeleri) hakkında kesin aydınlatılmalıdır. (Tıbbi Deontoloji Nizamnamesi m.14, Hasta Hakları Yön.m.15, TTB Meslek Etiği Kuralları m.26)

İşte hekim tarafından hastanın aydınlatılması, tıbbi elatmaya onamın geçerli olabilmesi için şarttır. Çünkü, ancak yapılacak tıbbi elatmanın türü, şekli, kapsamı ve sonuçları üzerinde önceden aydınlatılmış bir hasta özgür istenciyle karar verip elatmaya onay verebilir. Hasta, neye razı olduğunu bilmelidir. Hasta, önceden aydınlatılmadığı, yani neye razı olduğunu bilmeden irade açıklamasında bulunduğu takdirde, onama geçersiz ve dolayısıyla yapılan tıbbi elatma da kural olarak hukuka aykırıdır. (HHY m.22/1 ve m.24)

Yargıtay’ın bir kararında “Rızanın hukuken geçerli olabilmesi için kişinin sağlık durumunu, yapılacak müdahaleyi ve etkileri ile sonuçlarını bilmesi, bu konuda yeteri kadar aydınlatılması ve iradesini bildirirken baskı altında kalmaması, serbest olması gerekir. Bu itibarla ki, ancak aydınlanmış ve serbest bir irade sonucu verilmiş rıza hukuken değeri olan bir rızadır” denilmiştir.

Aydınlatma borcu, öğretide Anayasa’nın 17.maddesi ile Medeni Yasa’nın kişilik hakkını koruma amacına yönelik hükümlerine (m.24,25) ve ayrıca 1219 sayılı Tababet ve Şuabatı Sanatlarının Tarzı İcrasına Dair Kanunun 70. maddesine dayandırılmakta; rızanın geçerli olabilmesi için, hastanın, onama açıklamasından önce elatmanın türü, kapsamı ve sonuçları üzerinde aydınlatılması gerektiği savunulmaktadır. Bu açıdan genel nitelikli bir hüküm, Tıbbi Deontoloji Nizamnamesinin 14.maddesinde öngörülmüştür. Sözkonusu maddenin 2. fıkrasının 2’nci cümlesine göre “Teşhise göre alınması gerekli tedbirlerin hastaya açıkça söylenmesi lazımdır.” Hasta Hakları Yönetmeliği’nin 15.maddesine göre de “Hasta, sağlık durumu, kendisine uygulanacak tıbbi işlemler, bunların yararları ve olası sakıncaları, alternatif tıbbi müdahale usulleri, tedavinin kabul edilmemesi durumunda ortaya çıkabilecek olası sonuçlar, hastalığın seyri ile sonuçları konusunda sözlü veya yazılı olarak bilgi isteme hakkına sahiptir.”
Aydınlatma borcunun konusu, tanı (teşhis) ve buna bağlı tehlikeler yanında, herşeyden önce uygulanması düşünülen tedavinin şekli, özellikle elatmanın biçimi ve kapsamıdır. Hasta, geçerli bir şekilde onamada bulunabilmek için neye razı olduğunu bilmelidir. Alman Federal Mahkemesinin bir kararına göre, geleneksel bir ameliyat yöntemini uygulamak isteyen hekim, literatürdeki buna karşı ileri sürülmüş önemli itirazlar varsa, bunları da hastaya bildirmelidir. Bu esas yalnızca cerrahi elatmalar için değil, teşhis amacına yönelik elatmalar, ilaçla tedaviler ve genel narkozdan ayrılıp özel tehlikeleri bünyesinde taşıyan narkoz faaliyetleri için de geçerlidir.

Uygulanması düşünülen tıbbi elatmanın şekli, kapsamı ve başarı şansı yanında, hastaya, bunun zorunlu ve olası sonuçları da gösterilmelidir. Burada öncelikle ölüm olasılığı üzerinde durulmalı, daha sonra meydana gelebilecek diğer komplikasyonlar açıklanmalıdır. Komplikasyonlar bakımından, gerçekleşmesinden korkulan zararın ağırlığı ve kalıcılığı önemlidir. Ağır ve kalıcı zararlar mutlaka bildirilmelidir. Ayrıca, bu tip genel ameliyat riskleri yanında, hastanın durumundan veya somut olayın özelliklerinden kaynaklanan tehlikeler anlatılmalıdır.

Hastanın tedavi ve ameliyat öncesinde yeterli derecede aydınlatılmış ve bilgilendirilmiş olması, “aydınlatılmış bilgi” çerçevesinde ameliyata ve tedaviye razı edilmesi, hekimi ceza yasası yönünden de sorumlu olmaktan, suçlu duruma düşmekten kurtaracaktır. 5237 sayılı TCK 26.maddesi 1.fıkrasına göre “Hakkını kullanan kişiye ceza verilmez” ise de, 2.fıkraya göre “kişinin mutlak surette tasarruf edebileceği bir hakkına ilişkin olmak üzere, açıkladığı rızası çerçevesinde” hareket edilmiş (tıbbi elatmada bulunulmuş) olmalıdır.

**Hukukumuzda baskın olan görüş ve Yargıtay’ca benimsenen, hasta ile hekim arasında “Vekalet Sözleşmesi” kurulduğu yönündedir.** Böyle olunca da Borçlar Yasası 386. maddesine göre değerlendirme yapmak durumundayız. Bilindiği gibi sözleşmede tarafların ehliyeti söz konusudur.

1. **Aldatmama ve yanıltmama yükümlülüğü :** Öğretide ve uygulama ile birlikte Yargıtay kararlarında hekimin “sadakat borcu” olarak adlandırılan bu yükümlülük, hekimin, hastanın çıkarlarını kendi çıkarlarından üstün tutması, güven vermesi, dürüst davranması, aldatmaması olarak tanımlanabilir. Her mesleğin kötüleri vardır. Ancak insan sağlığıyla oynayan kötülerin kötüsü olur. Hekim, hastayı tedavi ediyormuş gibi yaparak onu oyalamamalı, salt daha fazla ücret alabilmek için tedaviyi gereksiz yere uzatmamalı ve hastaya yanlış bilgiler vermemelidir.
2. **Sır saklama yükümlülüğü :** Hekim ile hasta arasındaki ilişki, vekillik sözleşmesi olarak nitelenmesine göre, Borçlar Yasası’nda açık bir hüküm yer almamış ise de, vekil durumundaki hekim, hastasının sırlarını saklamakla yükümlü bulunmaktadır. Toplumca duyulmaması ve hasta yakınlarınca bilinmemesi gereken bir hastalık söz konusu olup da, hekim bunu bir biçimde açığa vurursa sorumlu olur. Özellikle psikolojik tedavide hasta sırları özenle saklanmalıdır. Türk Ceza Kanunu’nunda görev sırasında öğrenilen sırların ve özel yaşamın gizliliğinin açıklanması suç sayılmıştır. (m.134,258) Tıbbi Deontoloji Nizamnamesinin 4/1.maddesine göre “Tabip ve diş tabibi, meslek ve sanatını yaptığı sırada öğrendiği sırları, yasal zorunluluk olmadıkça, açığa vuramaz. Hekimlik Mesleği Etik Kuralları m.9/1-c’ye göre de “Hekim, mesleğini uygularken öğrendiği sırları açıklayamaz.”
3. **Kayıt tutma yükümlülüğü** : Hekim, tıbbi tedaviyle ilgili bilgi, belge ve bulguları kayda geçirmek, belgeleri dosyalamakla ve bunları saklamakla yükümlüdür. Hekimin kayıt tutma zorunluluğu, Tababet ve Şuabatı Sanatlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun’un 72. maddesinde yer almış; bundan başka Yataklı Tedavi Kurumları işletme Yönetmeliği’nin 32.maddesinde “her yataklı tedavi kurumunda bir tıbbi arşiv kurulması” ve Özel Hastaneler Tüzüğü’nün 29.maddesinde “her hasta için ayrı ayrı dosya tutulması” öngörülmüştür.
4. **Yüksek özen gösterme yükümlülüğü :** Hekim, hastanın tedavisini gerçekleştirirken özenli hareket etmekle yükümlüdür. (BK.390/2, TBK.506/2, Tıbbi Deontoloji Nizamnamesi m.2, 14/1) Hekim ile hasta arasındaki ilişkinin “vekâlet sözleşmesi” olarak nitelenmesine göre, vekilin göstermekle yükümlü olduğu özenin ölçüsü, BK.390 (TBK.506) maddesiyle açıklanmaktadır. Buna göre “Vekilin sorumluluğu, genel olarak, işçinin sorumluluğuna ilişkin kurallara bağlıdır.” Ancak, ondan çok daha farklı olarak hekimin özen yükümlülüğü nesnel ölçülerle değerlendirilmelidir. Zira **Hekim, gerek teşhisi koyup (hastalığı belirleyip), en uygun tedavi yöntemini seçerken, gerek seçilen tedavi yöntemini uygularken ve gerekse hastayı bilgilendirme (aydınlatma) görevinin yerine getirirken hep özenli hareket etmek zorundadır.**

Yukarıda saymış olduğumuz yükümlülükler çerçevesinde de hekimlerin sorumluluklarını da göz önünde bulundurmak gerekir. Buna göre Hekim ve sağlık personeli “yüksek özen borcu” nedeniyle **“en hafif kusur”larından dahi “tam sorumlu”durlar.** Bu durumun varlığından dolayı tazminata hükmedilirken kusur oranlarına bakılmaz. Tazminattan indirim, yalnızca hastanın ihmal ve hatası saptanmışsa söz konusu olabilir.

Yüksek özen borcu nedeniyle, hekimin ve sağlık personelinin “en hafif kusur” durumunda dahi “tam kusur” esasına göre sorumlu tutulacaklarına ve tazminattan kusura göre indirim yapılmayacağına ilişkin birçok Yargıtay kararı bulunmaktadır.

Yukarıda açıklanan sebeplerden dolayı bir doktorun Özel Hastaneler ve yönetimlerince tam olarak sevk ve idaresinden bahsedilemeyeceği kanaatindeyiz. Zira bir Serbest Meslek faaliyeti olarak kabul edilen Hekimlik mesleği ile uyumlu olarak, sorumluluk da Hekim ile hasta arasında doğal bir Vekalet Sözleşmesinin oluştuğu ve bu sözleşme kapsamında Borçlar Kanununa göre en hafif sorumluluğun bile tam sorumluluğa varan neticeleri olduğu görülmektedir.

Dolayısı ile aksine bir hüküm bulunmadıkça Özel bir Hastanede dahi olsa bir Serbest Meslek Erbabı olarak faaliyet gösteren hekimin vermiş olduğu hizmetin işçilik hizmeti olarak değerlendirilemeyeceği ve tevkifata tabi tutulamayacağı kanaatindeyiz.

Mali İdarenin Özel Hastanelerde hizmet veren hekimlerin düzenlemiş oldukları serbest meslek makbuzlarının Kdv oranının %8 değil %18 olarak değerlendirilmesi gerektiği ve verilen hizmetinde işçilik olarak değerlendirilerek tevkifata tabı tutulması yönündedir.

Ancak iş sözleşmelerinde ve Yargıtay Kararlarında sorumluluk ve cezai şartların geçerliliği aşağıdaki şekil şartlarının gerçekleşmesine bağlanmıştır.

“Yargıtay, işçi aleyhine düzenlenen cezai şarta isabetli olarak birtakım sınırlamalar getirmiştir ve bu sınırlamalara aykırı şekilde düzenlenen cezai şart hükümlerini kısmen veya tamamen geçersiz saymaktadır. Yargıtay’ın cezai şartı sınırlamakta kullandığı en temel ölçü karşılıklılıktır. Cezai şart için karşılıklılık; sözleşmenin her iki tarafı için de cezai şart öngörülmüş olması ve cezai şartın miktarının da her iki taraf için eşit veya dengeli miktarda kararlaştırılmış olmasıdır.

Yargıtay 9. Hukuk Dairesi’nin 07.05.2002 tarihli ve 2002/2161 E., 2002/7195 K. sayılı kararı[2] da bu durumu açıkça ifade eder: “Dairemizin yerleşmiş uygulamasına göre işçi ve işveren yararına öngörülmüş cezai şart ile ilgili düzenlemelerde denklik mevcut değilse, bir başka anlatımla işçi aleyhine daha ağır bir cezai şart söz konusu ise işçinin sorumluluğu, işverenin sorumluluğundan daha ağır olamaz.” Bu doğrultuda kanun koyucu, ceza koşulunda karşılıklılık kuralını benimsemiş ve hizmet sözleşmelerinde cezai şartı düzenleyen Borçlar Kanunu m. 420’de, sadece işçi aleyhine öngörülen cezai şartları geçersiz saymıştır.

**Karşılıklılık koşulunun yanında, iş sözleşmelerinde cezai şartın geçerli kabul edilmesi için gerekli bir diğer şart da işçi ve işveren arasındaki sözleşmenin belirli süreli iş sözleşmesi olmasıdır. Zira belirsiz süreli iş sözleşmelerinde sona erme tarihleri tespit edilmediğinden bu cezai şarta belirsiz bir süre ile bağlı kalınması kabul edilemez bir sonucu doğurur.”** denilmektedir.

Yukarıdaki cezai şartlar ve Hekimlik mesleğinin kendi iç doğasından kaynaklanan sorumluluklar bir işçi işveren kıstası içerisinde değerlendirebilmek nerede ise imkânsızdır. Zira hiçbir iş sözleşmesinde en hafif kusurdan doğan tam sorumluluktan bahsedilemez. Bu bağlamda bir önceki yazımızda da Doktorların Mesleki Zorunluluk Sigortası yaptırmak zorunda olduklarını ve yapılan sigortanın Özel Hastane ile Hekim arasında eşit olarak paylaştırıldığını beyan etmiş idik.

Bunun dışında ise yine Mali İdare tarafından Doktorlar tarafından Özel Hastanelere verilen hizmet karşılığında kesilen Serbest Meslek makbuzlarında beyan edilen Kdv’nin bir hekimlik hizmeti değil de danışmanlık ücreti olarak değerlendirilmesi gerektiği yönünde olup uygulanacak Kdv oranın ise %18 olması gerektiği görüş bildirmektedirler.

Ancak SGK Başkanlığı tarafından 2013/11 sayılı Genelgesinde “**1.18- Özel sağlık hizmeti sunucularında görev yapan hekimler”** başlığı altında

“1219 sayılı Tababet ve Şuabatı San’atlarının Tarzı İcrasına Dair Kanunun 12 nci maddesi gereğince, Kurumumuzla branş bazında sözleşme yapılan özel sağlık kurum ve kuruluşları ile vakıf üniversiteleri yalnızca sözleşme yaptıkları branşlarda, mesleğini serbest olarak icra edenler, hizmet bedeli hasta tarafından karşılanmak ve Kurumumuzdan talep edilmemek kaydıyla, **sağlık kuruluşlarında hastaların teşhis ve tedavisini** yapabilmektedirler.

Kanuna 6645 sayılı Kanunla eklenen ve 23/4/2015 tarihinden itibaren yürürlüğe giren ek 10 uncu maddede; Kurumla sözleşmeli özel sağlık hizmeti sunucuları tarafından Kuruma bildirilen hekimlerden Kurumca belirlenen yüzdelik oran içerisinde kalan ve sözleşme kapsamı branşlarda fiilen hizmet sunan sağlık hizmet sunucusu bünyesindeki hekimlerle sınırlı olmak üzere,

a) İl Sağlık Müdürlüklerinden çalışma izni almak suretiyle ve 1219 sayılı Kanuna aykırı olmayacak şekilde **sözleşme ile çalıştırmış oldukları hekimlerden aynı zamanda fatura karşılığı hizmet alımı yaparak**,

b) Bir iş sözleşmesine tabi olmamakla birlikte, İl Sağlık Müdürlüklerinden çalışma izni almak suretiyle ve 1219 sayılı Kanuna aykırı olmayacak şekilde hekimlerden fatura karşılığı hizmet alımı yaparak, **genel sağlık sigortası kapsamındaki kişilere vermiş oldukları sağlık hizmetlerini** Kurumca belirlenmiş usul ve esaslara uygun olarak fatura etmeleri halinde, verilmiş olan **sağlık hizmetlerinin bedeli** Kurum tarafından karşılanacağı,” beyan edilmiştir.

Görüleceği üzere SGK kurum olarak hekimler tarafından verilen hizmetin aksine bir hüküm olmadıkça sağlık hizmeti olarak kabul ettiği gibi Özel Hastanelerde çalışan doktorları da bir hizmet sunucusu olarak değerlendirmektedir. Bu kapsamda Serbest Meslek Erbabı olan ve Özel Hastanede çalışan Doktorlar tarafından verilen hizmetin bir danışmanlık hizmeti değil bir sağlık hizmeti olarak değerlendirilmesi gerektiği ve Doktorlar tarafından Özel Hastanelere düzenlenen makbuzlarda ise %8 Kdv oranının dikkate alınması gerektiği kanaatindeyiz.

**SONUÇ**

Yukarıda yapılan açıklama ve izahatlardan da görüleceği üzere Özel Hastanelerde çalışan Doktorları sadece Vergi Mevzuatı içerisinde değerlendirilmemesi gerektiği, mesleğin kendine özgü mevzuatı ile birlikte İş Kanunu ve Sosyal Güvenlik Mevzuatları ile birlikte değerlendirilmesi gerektiği ve aksine bir hüküm bulunmadıkça Özel Hastanelerde çalışan Serbest Meslek Erbabı Doktorlar tarafından verilen hizmetlerin bir sağlık hizmeti olarak değerlendirilmesi gerektiği ve düzenlenen makbuz ve faturalarda herhangi bir tevkifata tabi tutulmaksızın %8 Kdv oranı esas alınarak makbuz düzenlenmesi gerektiğini ve konumuzu kapsayan mevcut mevzuatların bir biri ile uyumunun esas olarak dikkate alınması gerektiği gibi; sağlık hizmeti sunumunu sonuç olarak halkın aldığı göz önünde bulundurulduğunda toplumun tamamını ilgilendiren (Mevcut Politikalar da toplumun daha ucuza sağlık hizmet sunumunu alabilmesini hedeflemektedir. Bu kapsamda da %18 olan Kdv Oranı %8’e indirilmiştir.) konunun bu kapsamda değerlendirilmesi gerektiği yönünde kanaatlerimizi paylaşmış bulunmaktayız.