

Toplum Forumu

İşyeri Hekimlerinin Vergi Soruları ve Sorunları

Osman USTA*

Tabip Odalarına yansıyan olaylardan, işyeri hekimlerinin sağlık, çalışma, vergi ve sosyal güvenlik mevzuatı ile ilgili olarak bazı duraksamalarının bulunduğu; özellikle vergi hukuku açısından bir takım sorunlarla karşılaştıkları; soru ve sorunlarının, işlerinin ve görevlerinin sayısına, kamuda, özel sektörde, veya serbest olmasına göre değişiklik gösterdiği anlaşılmaktadır.

Bu yazıda, sözünü ettiğimiz konulardaki soruların yanıtlarını bulmaya, sorunların çözümüne yardımcı olmaya çalışacağız.

Bunun için öncelikle "işyeri hekimliği" kurumunun incelenmesini, daha sonra da işyeri hekimliği ile birlikte yürütülebilecek iş ve görevlerin araştırılmasını gerekli görüyoruz.

İŞYERİ HEKİMLİĞİNİN YASAL DAYANAKLARI

1593 sayılı Umumi Hıfzıssıhha Kanununun 180. maddesine, sürekli olarak en az elli işçi çalıştıran bütün işverenlerin, işçilerinin sağlığıyla ilgilenmek, sağlık durumlarını denetlemek, hasta olanlarını iyileştirmek amacıyla hekim sağlamak zorunda oldukları belirtilmiş olup, işyeri hekimliği, bu zorunluluğun ortaya çıkardığı bir kurumdur.

Daha sonra yürürlüğe giren 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanununun 114. maddesine konulan bir hükümle, Umumi Hıfzıssıhha Kanununun 180. maddesi (hastalanan işçilerin tedavileri ile ilgili hükümleri hariç) saklı, tutulmuş, böylece, işyeri hekimliği kurumunun devanı sağlanmıştır.

Ayrıca, 1475 sayılı İş Kanununun 74. maddesine dayanılarak 4.12.1973 gün ve 7/7583 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan İşçi Sağlığı ve İş Güvenliği Tüzüğü'nün 91. maddesinde sü-

rekli olarak en az 50 işçi çalıştırılan işyerlerinde Sosyal Sigortalar Kurumu'nca sağlanan tedavi hizmetleri dışında kalan işçilerin sağlık durumlarının denetlenmesi, ilk yardım, acil tedavi ve diğer koruyucu sağlık hizmetlerini düzenlemek üzere, işverenin, Umumi Hıfzıssıhha Kanununun 180'inci ve Sosyal Sigortalar Kanununun 114'üncü maddeleri gereğince işyerindeki işçi sayısına ve işteki tehlikenin büyüklüğüne göre, bir ya da daha fazla hekim sağlayacağı; bu hekimlerin çalışma koşulları ile görevlerinin yürütülme şeklinin çıkarılacak bir yönetmelikle düzenleneceği açıklanmış; işyeri hekimlerinin çalışma şartları ile görev ve yetkileri hakkındaki bir yönetmelik 4.7.1980 tarihinde yayımlanarak yürürlüğe konulmuştur.

İŞYERİ HEKİMİNİN TANIMI

İşyeri hekimliğinin dayanağını oluşturan bu hükümlerden yola çıkarak, bu kez "işyeri hekimi"ni tanımlayacak olursak, şöyle bir tanım getirmemiz mümkündür:

"İşyeri hekimi, mevzuatımıza göre, sürekli olarak en az 50 işçi çalıştırılan işyerlerinde Sosyal Sigortalar Kurumunca sağlanan tedavi hizmetleri dışında işçilerin sağlık durumlarını denetlemek, ilk yardım, acil tedavi ve diğer koruyucu sağlık hizmetlerini yürütmek üzere işverenin Umumi Hıfzıssıhha Kanununun 180'inci ve Sosyal Sigortalar Kanununun 144'üncü maddelerine göre yükümlü bulunduğu hekim sağlama zorunluluğu nedeniyle göreve çağırılmış kişidir."⁽¹⁾

İŞYERİ HEKİMİNİN STATÜSÜ

1 - İş Hukuku Açısından

1475 sayılı İş Kanununun 1. maddesinde, bir hizmet akdine dayanarak herhangi bir işte ücret karşılığı çalışan kişiler "işçi", işçi çalıştıran tüzel veya gerçek kişiler "işveren", işin yapıldığı yer "işyeri", işyerinde işveren adına hareket eden, işin ve işverenin yönetiminde görev alan kimseler de "işveren vekili" olarak tanımlanmış; işveren vekilliği sıfatının, işçilere tanınan hak ve vecibeleri ortadan kaldırmayacağı belirtilmiştir.

Bu tanıma göre, işçi sayılmanın esaslı unsurlarından birisi, "hizmet akdine dayalı çalışma" dğeri ise "ücret karşılığı" çalışmadır.

Borçlar Kanununun 313'üncü maddesinde hizmet akdinin tanımı, "Hizmet akdi bir mukaveledir ki, onunla işçi muayyen ve gayrimuayyen bir zamanda hizmet görmeyi ve iş sahibi dahi ona bir ücret vermeyi taahhüt eder." şeklinde yapılmıştır.

Hizmet akdinde işverene tabi olarak, onun emir

* Sayıştay Uzman Denetçisi

ve talimatı dairesinde çalışılması, bu çalışmanın da "ücret" karşılığında yapılması esastır.

Yargıtay'ın bir kararında, "İş sözleşmesinin ayrıca niteliği, işçi ile işveren arasında bağımlılık ilişkisi olup, bu da her şeyden önce iş görme ediminin işverenin işyerinde ve onun denetim ve gözetimi altında görülmesiyle gerçekleştirilir." denilmiştir.⁽²⁾

Buna göre, ortada bir hizmet akdi bulunsa dahi, eğer çalışma işverene ait işyerinde yapılmıyorsa, bu koşullarda çalışan birinin "işçi" olarak nitelendirilmesi mümkün değildir.

Örneğin, anlaşmalı olduğu işyerinin işçilerini muayenehanesinde kabul eden ve söz konusu işçilere yönelik sağlık hizmetlerini burada yürüten bir doktor, işverene ve işyerine bağlı olarak iş görmediğinden, çalışması hizmet akdine dayalı ve ücret karşılığı olsa bile, İş Kanunu anlamında "işçi" sayılamaz.

Bir işçi, aynı zamanda, işveren vekili sıfatını da taşıyorsa, bu sıfatı onun hak ve borçlarını ortadan kaldırmaz. Ancak, kabul etmek gerekir ki, bu durumda dahi ortada işverenle işçi arasında bağlanmış bir hizmet akdinin bulunması gerekir.⁽³⁾

İş Kanununa göre işçi sayılmanın başlıca koşullarını bu biçimde ortaya koyduktan sonra, işyeri hekimlerinin bu koşulları ne ölçüde taşıdıkları konusunun incelenmesine geçebiliriz.

İşyeri Hekimlerinin Çalışma Şartları ile Görev ve Yetkileri Hakkında Yönetmelik uyarınca, işyeri hekimleri "sözleşme" ile ve elbetteki bir "ücret" karşılığında, "işyeri sağlık birimi"nde görev yaparlar. Ücretlerinin miktarı ve ödeme biçimi sözleşmelerinde gösterilir.

Dolayısıyla hekim, mesleksi statüsü olan bir "işçi"dir. Bir bakıma işveren adına belli hizmetler gördüğü için "işveren vekili" niteliğini de taşımaktadır.⁽⁴⁾ Ancak, daha önce de belirttiğimiz gibi, işveren vekilliği sıfatı, işçilikten doğan hak ve vecibelerini ortadan kaldırmaz.

2 - Vergi Hukuku Açısından

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 66. maddesinde, serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabı olarak tanımlanmışlardır.

Serbest meslek faaliyeti ise, aynı Kanunun 65. maddesinde, "Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin **işverene bağlı olmaksızın** şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması" biçiminden tarif edilmiştir.

Bu hükümlerden de açıkça anlaşılacağı üzere, vergi hukuku yönünden bir gelirin serbest meslek kazancı sayılabilmesi için, gelirin serbest meslek

faaliyetinden elde edilmiş olması gerekir.

Ancak, serbest meslek faaliyetinin;

- Sermayeden ziyade şahsi meesaiye dayanması,
- Ticari mahiyette olmayan ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması,
- İşlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması,

gibi üç unsuru içeren bir faaliyet olduğu hükme bağlandığından bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti sayılabilmesi için, o faaliyetin yalnızca ticari mahiyette olmayan ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayalı olması yeterli olmayıp; sermayeden ziyade şahsi mesaiye dayanması da gerekmekte, ayrıca işlerin işverene tabi olmaksızın sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması zorunlu olduğu bulunmaktadır.

İşyeri hekimlerinin çalışmalarını tam bir mesleki örgünlük içinde ve tıbbi deontoloji kurallarına uygun biçimde yürütme yetkileri bulunmakta ise de, anılan kişilerin Yönetmelik'ten kaynaklanan bu yetkileri çerçevesinde işyerlerindeki mesleki faaliyetlerini serbestçe sürdürüyor olmaları, bunların "serbest meslek erbabı" sayılmaları için yeterli bir neden değildir. Çünkü burada tamamiyle mesleğin ve tıbbi deontoloji kurallarının gerektirdiği bir serbestlik söz konusudur. Gelir Vergisi Kanunu anlamında serbest meslek faaliyetinde ise, "işverene tabi olmama", "şahsi sorumluluk" altında ve "kendi nam ve hesabına" faaliyet unsurlarını da içeren bir serbestlik söz konusudur.

Her ne kadar işyeri hekimlerinin işçilerin sağlığı ile ilgili sorumlulukları bulunmakta ise de, buradaki sorumluluk hekimin kendi mesleksi icraatı bakımından -elindeki olanaklar ölçüsünde- işlevini en iyi biçimde yerine getirme olarak algılanmalıdır. Örneğin, sağlık denetiminde tıbbi muayeneleri en iyi biçimde yerine getirmelidir.⁽⁵⁾

Hal böyle olunca, mevzuatın, işverene yüklediği sorumluluk gereği istihdam edilen ve görevlerini işverenin nam ve hesabına, onun belirlediği gün ve saatlar içinde, yani işverene tabi olarak yürüten işyeri hekimlerinin bu faaliyetlerini "serbest meslek faaliyeti" olarak nitelendirmek, vergi hukuku açısından mümkün değildir.

İşyeri hekimlerinin faaliyetlerini serbest meslek faaliyeti olarak nitelendirmek mümkün olmadığına göre, bu faaliyet sonucunda elde edilen kazancın da "serbest meslek kazancı" sayılamayacağı ortadadır.

Şimdi de konuyu Gelir Vergisi Kanununun "ücret"e ilişkin hükümleri çerçevesinde değerlendirelim.

Anılan Kanunun 61. maddesinde ücret, "işverene tabi ve belirli bir işyerinde bağlı olarak çalışanların hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile

sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatleridir." biçiminde tanımlanmıştır.

Bu tanıma göre ücret, her şeyden önce, "İşverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanların" elde ettiği bir kazanç türüdür.

Aynı Kanununun 62. maddesinde bu kişilere, "hizmet erbabı" denilmiştir.

Ayrıca, bu kazancın, "ücret" olarak nitelendirilebilmesi için, "hizmet karşılığında" elde edilmiş olması da gerekmektedir.

Bu bilgilerin ışığında yeniden bir tanımlama yapacak olursak, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara "hizmet erbabı", bu çalışmalarını karşılığında söz konusu kişilere yapılan ödemelere de "ücret" denilmektedir.

Hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler ise, aynı Kanununun 62. maddesinde, "işveren" olarak tanımlanmışlardır.

Hatırlanacağı üzere, İş Kanunundaki "işçi" ya da "ücretli"nin tanımı da hemen hemen aynı doğrultudadır. Her iki tanımda da, çalışmanın işyerinde ve işverene tabi olarak yürütülmesi; çalışma karşılığında "ücret" verilmesi söz konusudur.

Mevzuatın işverene yüklediği sorumluluğunun bir gereği olarak istihdam edilen işyeri hekimlerinin, işverenin nam ve hesabına onun belirlediği gün ve saatlerde, sözleşmeye dayalı olarak, ücret karşılığında görev yaptıkları göz önünde bulundurulduğuna, bu özellikleri nedeniyle durumlarının, Gelir Vergisi kanunundaki "hizmet erbabı" tanımına uyduğunu rahatlıkla söyleyebiliriz.

Bu sonuca göre, işyeri hekimlerine hizmetlerinin karşılığında sözleşmeye dayalı olarak yapılan ödemeler, "serbest meslek kazancı" değil; "ücret"tir.

İŞYERİ HEKİMLERİNİN YAPABİLECEKLERİ EK İŞLER VE GÖREVLER

1 - Birden Fazla İşyerinde Hekimlik Görevi Alınabilmesi

Özel kurum ve işyeri tabiplerinin, çalıştıkları yerlerin sağlık hizmetlerinin başka bir yerde ikinci bir görev yapmalarına elverişli bulunduğu, tabip odaları yönetim kurulunca kabul edilmedikçe, her ne suretle olursa olsun, diğer bir kurum ve işyerinin tabipliğini almaları, 6023 sayılı Türk Tabipleri Birliği Kanununun 5. maddesi ile yasaklanmış; ancak, kamu kurum ve kuruluşları ile iktisadi teşebbüslerine ait kadrolarda çalışan tabiplere kurumlarınca verilecek ikinci görevler bu hükmün dışında tutulmuştur.

Öte yandan, 6023 sayılı Yasanın Ek 1. maddesinde, kayıtlı buldukları, tabip odaları yönetim

kurulunun onayını almadan ek bir tabip görevi kabul edilen tabiplerin cezalandırılmaları öngörülmüştür.

2 - Serbest Hekimlik ve İşyeri Hekimliğinin Birlikte Yürütülebilmesi

Serbest tabiplikten amacımız, tabiplik mesleğinin özel muayenehane açmak suretiyle yürütülmesidir.

Tabiplik mesleğinin özel muayenehane açmak suretiyle yürütülebilmesi, Tababet ve Şuabatı Sanatlarının Tarzı İcrasına Dair 1219 sayılı Kanunla düzenlenmiştir.

Anılan Kanunun 1. maddesinde T.C. dahilinde tabiplik mesleğinin icrası ve hasta tedavi edilebilmesi için Türkiye'deki üniversitelerin tıp fakültelerinden diploma sahibi olmak gerektiği; 2. maddesinde, mecburi hizmet süresi içinde dahi tabiplik mesleğinin icra edilebileceği; 8. maddesinde, Türkiye'de tabiplik yapabileceklerin genel olarak hastalıkları tedavi hakkını haiz oldukları; 69. maddesinde de tabiplerin bu kanunda belirtilmeyen ve diğer kanun ve tüzüklerle kendilerine verilmiş olan tüm görevlerin yerine getirilmesiyle yükümlü oldukları belirtilmiş; 12. maddesinde ise, ikametgâh hariç olmak üzere birden fazla yerde muayenehane açarak icari sanat etmek yasaklanmıştır.

Daha sonra yürürlüğe konulan 2514 sayılı Bazı Sağlık Personelinin Devlet Hizmeti Yükümlülüğüne Dair kanunun 5. maddesinde, mecburi hizmet yükümlülüğü sırasında serbest meslek icrasının kendi mevzuatı⁽⁶⁾ hükümlerine tabi olduğu belirtilmiş Tababet Uzmanlık Tüzüğü'nün 30. maddesinde de, uzmanlık belgesi alan tabiplerin, kamu ve özel sektöre ait klinik, enstitü, laboratuvar veya diğer sağlık kurumlarında uzmanlıkları ile ilgili tıbbi faaliyette bulunmak ve mesleklerini serbest olarak uygulama yetkisine sahip oldukları açıklanmıştır.

Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere, özel muayenehane açmak suretiyle tabiplik mesleğinin yürütülmesi, çeşitli düzenlemelerle olanaklı hale getirilmiş; sadece -ikametgâh hariç- birden fazla muayenehane açması konusunda kısıtlama getirilmiştir.

Bu konudaki bir diğer kısıtlama da 224 sayılı Sağlık Hizmetlerinin Sosyalleştirilmesi Hakkındaki Kanunda yer almıştır. Kanunun 4. maddesinde, "Amme sektörüne dahil kurumlardan maaş veya ücret almayan ve hiç bir şekilde ayni ve nakdi menfaat sağlamayan hekim ve tababet şubeleri mensupları, mer'i kanunların hükümleri dairesinde mesleklerini serbestçe icraya ve hususi sağlık müesseseleri ve eczane kurmaya mezdurlar." denilmek suretiyle, sağlık hizmetlerinin sosyalleştirildiği yerlerde kamu sektöründe dahil kurumlardan aylık ve ücret alan hekimlerin, mesleklerini ser-

bestçe icra edemeyecekleri öngörülmüştür.

Yukarıda belirtilen kısıtlamalar dışında, özellikle serbest hekimlik ile işyeri hekimliğinin birlikte yürütülemeyeceğine ilişkin olarak yasa ve tüzüklerde herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Bu bakımdan, serbest hekimlik ve işyeri hekimliğinin bir arada yürütülmesi konusunda yasal bir engel bulunmamaktadır.

3 - Kamuda Çalışan Hekimlerin İşyeri Hekimi Olarak Görev Alabilmeleri

Konuyu, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu kapsamındaki kurumlarda "memur" statüsüyle görev yapan hekimler açısından ele almak istiyoruz.

657 sayılı Yasanın "Ticaret ve diğer kazanç getirici faaliyetlerde bulunma yasağı" başlıklı 28. maddesinde, memurların Türk Ticaret Kanununa göre (tacir) veya (esnaf) sayılmalarını gerektirecek bir faaliyette bulunamayacakları, **ticaret ve sanayi müesseselerinde görev alamayacakları**, ticari mümessil veya ticari vekil veya kollektif şirketlerde ortak veya komandit şirketlerle komandite ortak olamayacakları açıklanmıştır.

Kamuda çalışan hekimlerin, işyeri hekimliği görevini yürütmeleri, yukarıdaki maddede "ticaret ve sanayi müesseselerinde görev almama" şeklinde ifade edilen yasaklayıcı hükme aykırı bir davranış olarak yorumlanmamalıdır. Zira, madde başlığından da anlaşılacağı üzere, yasağın kapsamı "ticaret ve diğer kazanç getirici faaliyet"ler, amacı ise, bu tür faaliyetlerin önlenmesidir. Dolayısıyla, "ticaret ve sanayi müesseselerinde görev alma" olgusunu, bu kapsam ve amaçla birlikte düşünmek gerekir. Böyle düşünüldüğünde ise, memurların, kazanç sağlamak amacıyla ticaret ve sanayi müesseselerinde görev alamayacakları sonucuna ulaşılır.

Oysa, Umumi Hıfzıssıhha Kanununun 180'inci, Sosyal Sigortalar Kanununun 114'üncü, İşçi Sağlığı ve İş Güvenliği Tüzüğü'nün 91'inci maddelerinin gereği olarak, hekimlerin görev aldıkları kurum ve kuruluşlar, onlar için, kazanç elde edilen ticaret ve sanayi kuruluşları değil, çalışanlarının sağlığından sorumlu oldukları birer işyeridir. Bir başka ifade ile, tabipler açısından işyerleri, kazanç elde etmek amacıyla faaliyette bulunulan ticaret ve sanayi müesseseleri olmadığı gibi, bu işyerlerinde görevli tabiplerin faaliyeti de kazanç sağlamaya yönelik ticari ve sınai bir faaliyet değildir.

Kaldı ki, 6023 sayılı Türk Tabipleri Birliği Kanununun 5. maddesi ile 1219 sayılı Tababet ve Şuabatı Sanatlarının Tarzı İcrasına Dair kanunun 69. maddesi, bu konuda hekimlere bir bakıma yükümlülük de getirmektedir.

Bu nedenlerle, mevzuatın gereği olarak yürütülen özel kurum ve işyeri hekimliği, 657 sayılı

Yasanın 28. maddesindeki yasaklayıcı hükmün kapsamı dışında kalmaktadır.

Öte yandan, aynı Yasanın 87, 88, 90 ve 146. maddelerinde "ikinci görev" konusunda bir takım kurallara ve sınırlamalara yer verilmişse de, kamu kurum ve kuruluşlarında alınabilecek ek görevlerle ilgili düzenlemeleri içeren bu maddelerde de, özel kurum ve işyerlerinde hekimlik görevi alınmasını engelleyen herhangi bir hükme yer verilmemiştir.

Sonuç olarak, kamuda çalışan hekimlerin özel kurum ve işyeri hekimliği görevini de yürütmelelerinde, yasal bir engel bulunmamaktadır.

4 - Serbest Hekimlik, İşyeri ve Kamu Görevinin Birlikte Yürütülebilmesi

Bizce bu konudaki en önemli engel "zaman"dır. Yasaların ve diğer kuralların hekimlere yüklediği görevlerin yerine getirilebilmesi için yeterli zaman bulunabiliyorsa, Türk Tabipleri Birliği Kanununun 5. maddesi hükmü de göz önünde bulundurulmak suretiyle, yukarıda sayılan iş ve görevlerin bir hekim tarafından yürütülebilmesi yasal olarak mümkündür.

VERGİ HUKUKUNA İLİŞKİN SORULAR VE SORUNLAR

İşyeri hekimlerinin vergi hukukuna ilişkin soru ve sorunlarının başlıcalarını şu şekilde sıralayabiliriz.

1 - İşyeri hekiminin sözleşmeyle belirlenen ücreti, bordro düzenlemek suretiyle mi yoksa serbest meslek makbuzu karşılığında mı ödenmelidir?

Hekimin kamuda görevli olması ya da muayenehanesinin bulunması işyeri hekimliği nedeniyle hak kazandığı ücretin ödeme şeklini etkiler mi?

2 - İşyeri hekimi ile işveren arasında bağtılan sözleşme uyarınca, "araba yıpranma bedeli" ya da "benzin parası" gibi, asıl ücretten ayrı olarak verilmesi öngörülen meblağların ödenmesi sırasında ne tür bir belge düzenlenmelidir. Bordro mu, gider makbuzu mu yoksa bir başka belge mi?

3 - Bordroyla ödenmesi gereken bir ücret karşılığında serbest meslek makbuzu, gider makbuzu ya da bir başka belge düzenlenmiş olması, ödemenin niteliğini değiştirir mi?

4 - İşyeri tabiplerinin hangi hallerde yıllık beyanname vermeleri gerekmektedir?

Bu soruların yanıtlarına gelince:

1 - Yazımızın ilgili bölümünde gerekçeleriyle belirtildiği üzere, işyeri hekimlerine, hizmetlerinin karşılığında sözleşmeye dayalı olarak yapılan ödemeler; serbest meslek kazancı değil, "ücret"tir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 238. maddesi uyarınca, işverenler her ay ödedikleri "ücret"ler için (ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar.

İşyeri hekiminin kamuda da görevli olması veya muayenehanesinin bulunması, işverenin bordro düzenleme zorunluluğunu ortadan kaldırmaz.

2 - 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun, ücretin tanımına ilişkin 61. maddesinin ikinci fıkrasında, ücretin tanımına ilişkin 61. maddesinin ikinci fıkrasında, "ücretin ödenek, tazminat kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı) tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, **gider karşılığı veya başka adlar** altında ödenmiş olması... onun malipetini değiştirmez." hükmü yer aldığından, araba yıpranma bedeli, benzin parası gibi gider karşılığı yapılan ödemeler de "ücret" niteliğindedir. Dolayısıyla bu tür paraların da bordroya dahil edilerek ödenmesi, 213 sayılı Yasasının 238. maddesi gereğidir.

3 - Bordroyla ödenmesi gereken ücretlerin, serbest meslek makbuzu, gider makbuzu ya da bir başka belge karşılığında verilmiş olması, yapılan ödemenin mahiyetini değiştirmez.⁽⁷⁾

4 - 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun bu konuyla ilgili hükümleri aynen şöyledir:

Gelirin toplanması

Madde 85 - (202 ile değişik) Mükellefler, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları (götürü usulde tespit edilen kazanç ve ücretler dahil) için bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname vermeye ve bu kazanç ve iratları yıllık beyannamelerinde toplamaya mecburdurlar.

İstisna hadleri içinde kalan kazanç ve iratlar, (31'inci maddedeki indirimler istisnadan madut değildir.) ile 75. maddenin ikinci fıkrasının bentlerinde yazılı iratlar için beyanname verilmez. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye ithal edilmez.⁽⁸⁾

Tacirlerle çiftçiler ve **serbest meslek erbabı**, ticari zirai ve mesleki faaliyetlerinden **kazanç temin etmemiş olsalar bile, yıllık beyanname verirler**. Bu hüküm şirketlerin faaliyet ve tasfiye devrelerine şamil olmak üzere kollektif şirket ortakları ile kamonditeler hakkında da uygulanır.

.....

Toplama yapılmayan haller

Madde 86 - Aşağıda yazılı hallerde gelir toplanmaz ve yıllık beyanname verilmez.

a) Tam mükellefiyette vergiye tabi gelir sadece;

1. Ücretlerden (birden fazla işverenden ücret alan ve ücretlerinin yıllık gayri safi tutarlar toplamı 24 milyon lirayı (bu rakamlar her yıl bakanlar kurulu kararı ile değiştirilmektedir.) aşan hizmet erbabının ücretleri hariç);

.....

Bu hükümler karşısında,

a) Sadece bir tek işyerinde ücret karşılığında görev yapan işyeri hekimlerinin yıllık beyanname verme zorunluluğu yoktur (Md 86/a-1). Burada sözü edilen madde menkul sermaye iratları ile ilgilidir.

b) İster kamu sektöründe dahil kurumlarda olsun, isterse özel kurum ve işyerlerinde olsun, üzerlerinde birden fazla ücretli görev bulunan hekimlerin yıllık beyanname verme yükümlülükleri, ücretlerinin yıllık gahi safi tutarları toplamına bağlıdır. Birden fazla işverenden aldıkları ücretlerinin yıllık gayri safi tutarları toplamı Bakanlar Kurulunca o yıl için saptanan miktarı aşan hekimler beyanname verecek, yıllık gayri safi ücretleri bu miktarın altında kalanlar ise, beyanname vermeyeceklerdir. (Md. 86/a-1)

c) İşyeri hekimliği dışında muayenehanesi de bulunan (mesleklerini serbest olarak icra eden) hekimler, ise ücretli görevlerinin sayısı ve yıllık ücretlerinin toplamı ne olursa olsun, mutlaka beyanname vereceklerdir. (Md. 85/üçüncü fıkra)

SONUÇ

İşyeri hekimlerinin soru ve sorunları kuşkusuz ele aldığımız konularla sınırlı değildir. Yukarıdaki bölümlerde ele aldığımız konularla ilgili olarak sadece genellik gösteren soru ve sorunlara çözüm aramaya çalıştık.

KAYNAKLAR

- (1) Doç. Dr. İsmail TOPUZOĞLU, İşyeri Hekimi Açısından İşçi Sağlığı İş Güvenliği Mevzuatı, İş Hekimliği Ders Notları, TTB yayını. Sayfa: 68
- (2) Yarg. 10. Hd. 1.7.1974 T. E. 3612, K. 4738 s. bu karar için bkz. İbrahim EŞMELİOĞLU, İş Kanunları ve Mevzuatı, Seçkin Kitabevi, Ankara 1988, Sh. 80)
- (3) İş Kanunu Md. 1
- (4) Doç. Dr. İsmail TOPUZOĞLU, agy. Sh. 68
- (5) Doç. Dr. İsmail TOPUZOĞLU, agy. Sh. 68
- (6) 1219 sayılı Kanun ve Tababet Uzmanlık Tüzüğü
- (7) Manisa Bölge İdare Mah. 10.12.1989 T., E. 1989/192, K. 1989/192 s.k. - TTB/İHSE/İSB/YARGI KARARLARI 3-4