

AİLE HEKİMLİĞİ MÜESSESESİNİN VERGİ MEVZUATI YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF FAMILY MEDICINE INSTITUTION
IN TERMS OF TAX LEGISLATION



Alaattin CEYHAN*



Tanju GÜNDÜZ**

ÖZ

Sağlık hizmetlerinin en uygun şekilde yerine getirilebilmesi amacıyla, 5258 sayılı Aile Hekimliği Kanunuyla aile hekimliği uygulamasına geçilmiştir. Aile sağlığı merkezlerinde istihdam edilen aile hekimleri, kendi adlarına özel olarak çalışan hekim/işveren statüsünde sayılmaktadır. Birinci basamak temel sağlık hizmetlerinin sunumunda önemli görevleri bulunan aile hekimlerinin vergi mevzuatı yönünden tabi olduğu sorumluluk ve yükümlülüklerin değerlendirilmesi makalemizin konusu oluşturmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Aile Hekimi, Damga Vergisi, Gelir Vergisi, Katma Değer Vergisi, Tevkifat.

ABSTRACT

In order to perform the health services in the most appropriate way, Family Medicine Law No. 5258 was introduced. Family physicians employed in family health centers are considered as physicians/employers working in their own names. The subject of our article is the evaluation of the responsibilities and obligations of the family physicians who have important duties in the provision of primary health care services.

Keywords: Family Physician, Stamp Duty, Income Tax, Value Added Tax, Withholding

* Vergi Müfettişi

** Vergi Müfettiş Yardımcısı

M.G.T.: 21.09.2018 / M.K.T.: 16.10.2018

GİRİŞ

Ülkemiz sağlık hizmetlerinin gelişimi ve organizasyonunda, koruyucu ve tedavi edici sağlık hizmetlerinin bireylere ulaştırılması yönündeki çalışmalar, Cumhuriyetin ilanından itibaren günümüze kadar olan süreçte hız kazanmıştır. Cumhuriyet döneminde bir yandan tedavi hizmet ağını genişletmek istenirken diğer yandan da koruyucu sağlık hizmetlerinde büyük bir atağa geçilmiştir. İlk olarak 24/04/1930 tarih ve 1593 sayılı Umumi Hıfzısıhha Kanunu¹ çıkarılmış olup kanun ile sağlık politikaları sağlık hizmetlerinin planlanması ve programlanması, koruyucu ve tedavi edici hekimliğin yürütülmesi, bulaşıcı hastalıkların önlenmesi, tıp fakültelerine ilginin artırılması amaçlanmış ve bu çerçevede sağlık hizmetlerinin koordineli bir şekilde yürütülmesi sağlanmıştır.

Sağlık Bakanlığı sağlık hizmeti sunumunda, hizmetten yararlanan bireylerin memnuniyetini arttırmak, ailenin bütün bireylerinin sağlık durumlarını, yaşama koşullarını, koruyucu sağlık uygulamaları ve sağlık eğitimini bir elden yürütecek bir sistem kurmak amacıyla aile hekimliği uygulamasına geçmiştir. Aile hekimliği uygulaması birincil basamak sağlık hizmeti olarak tanımlanmaktadır. Birinci basamak sağlık hizmetinde başlıca amaç, birey ihtiyaçların göz önünde bulundurularak koruyucu sağlık hizmetine ağırlık verilmektedir. Birinci basamak hizmetlerinin etkili bir şekilde verilebilmesiyle, toplumun hastalık yükünün azaltılması, ikinci ve üçüncü basamak tedavi kuruluşların daha iyi ve kaliteli sağlık hizmeti ve eğitimi vermesi amaçlanmaktadır.²

Dünyanın pek çok ülkesinde aile hekimliği başarıyla uygulanmakta olup ülkemizde ise aile hekimliği uygulaması ilk olarak 15/09/2005 tarihinde Düzce ilinde başlamış olup 2010 yılı sonundan itibaren bütün illerde aile hekimliği uygulamasına geçilmiştir. Ayrıca Sağlık Bakanlığı'nın 2017 yılı Faaliyet Raporunda; aile hekimliği uygulamasına geçilmesiyle birlikte 970 Toplum Sağlığı Merkezine bağlı 7.756 Aile Sağlığı Merkezi'nin 25.069 Aile Hekimliği Birimi ile hizmette bulunduğu belirtilmiştir.³ Aile Hekimliği müessesesi için merkezi yönetim bütçe kalemlerinden de ödemeler yapılmaktadır. 2013-2017 dönemlerinde merkezi yönetim bütçesinde yer alan "03.5.1.90 – Diğer Müşavir Firma ve Kişilere Ödemeler" tertibinden aile hekimliği için 24,5 Milyar TL, 2018/Ocak-Nisan döneminde ise 2 milyar 368 milyon TL harcama yapılmıştır.⁴

1- AİLE HEKİMLİĞİ MÜESSESİNE GEÇİŞ ve HUKUKİ DÜZENLEMELER

Ülkemizde aile hekimliği uygulamasına geçiş 24/11/2004 tarih ve 5258 sayılı Aile Hekimliği Kanununun⁵ çıkarılmasıyla başlamıştır. Bu kapsamda ikincil mevzuat olarak ise "Aile Hekimliği Ödeme ve Sözleşme Yönetmeliği"⁶ ve "Aile Hekimliği Uygulama Yönetmeliği"⁷ çıkarılmıştır.

5258 sayılı Aile Hekimliği Kanununun 1'inci maddesi ile "*Sağlık Bakanlığının belirleyeceği illerde,*

¹ 06/05/1930 tarih ve 1489 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² http://www.ailehekimligi.gov.tr/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=5 &l temid=211 Erişim Tarihi: 11 Eylül 2018

³ <https://sgb.saglik.gov.tr/dokumanlar/faaliyet-raporlari> Erişim Tarihi: 11 Eylül 2018

⁴ <http://maliye.gov.tr/duyuru/maliye-bakanligi-basin-aciklamasi-butce> Erişim Tarihi: 11 Eylül 2018

⁵ 09/12/2004 tarih ve 25665 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Kanunun adı, 11/10/2011 tarih ve 663 sayılı KHK'nın 58'inci maddesiyle ile "Aile Hekimliği Pilot Uygulaması Hakkında Kanun" iken "Aile Hekimliği Kanunu" olarak değiştirilmiştir.

⁶ 30/12/2010 tarih ve 27801 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

⁷ 25/01/2013 tarih ve 28539 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır. İlk Uygulama Yönetmeliği 25/05/2010 tarih ve 27591 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olup ilgili yönetmelik sonraki Uygulama Yönetmeliği ile uygulamadan kaldırılmıştır.

birinci basamak sağlık hizmetlerinin geliştirilmesi, birey ihtiyaçları doğrultusunda koruyucu sağlık hizmetlerine ağırlık verilmesi, kişisel sağlık kayıtlarının tutulması ve bu hizmetlere eşit erişimin sağlanması amacıyla aile hekimliği hizmetlerinin yürütülebilmesini teminen görevlendirilecek veya çalıştırılacak sağlık personelinin statüsü ve malî hakları ile hizmetin esaslarını” düzenlemek suretiyle aile hekimliği müessesesi mevzuatımıza girmiştir.

Bu Kanunun 2’nci maddesinde ise aile hekimi kavramı açıklanmıştır. Anılan madde hükmüne göre, aile hekimi, kişiye yönelik koruyucu sağlık hizmetleri ile birinci basamak teşhis, tedavi ve rehabilita edici sağlık hizmetlerini yaş, cinsiyet ve hastalık ayrımı yapmaksızın her kişiye kapsamlı ve devamlı olarak belli bir mekânda vermekle yükümlü, gerektiği ölçüde gezici sağlık hizmeti veren ve tam gün esasına göre çalışan aile hekimliği uzmanı veya Sağlık Bakanlığı’nın öngördüğü eğitimleri alan uzman tabip veya tabiptir. Aile sağlığı elemanı ise; aile hekimi ile birlikte hizmet veren hemşire, ebe, sağlık memuru gibi sağlık elemanı olarak tanımlanmıştır.

Ayrıca Kanunun “Personelin statüsü ve malî haklar” başlıklı 3’üncü maddesi ise;

“Sağlık Bakanlığı; Bakanlık veya diğer kamu kurum veya kuruluşları personeli olan uzman tabip, tabip ve aile sağlığı elemanı olarak çalıştırılacak sağlık personelinin, kendilerinin talebi ve kurumlarının veya Bakanlığın muvafakatı üzerine, 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ile diğer kanunların sözleşmeli personel çalıştırılması hakkındaki hükümlerine bağlı olmaksızın, sözleşmeli olarak çalıştırmaya veya bu nitelikteki Bakanlık personelinin aile hekimliği uygulamaları için görevlendirmeye veya aile hekimliği uzmanlık eğitimi veren kurumlarla sözleşme yapmaya yetkilidir.

Aile sağlığı elemanları, aile hekimi tarafından belirlenen ve Sağlık Bakanlığı tarafından uygun görülen, kurumlarınca da muvafakatı verilen Bakanlık veya diğer kamu kurum ve kuruluşları personeli arasından seçilir ve bunlar sözleşmeli olarak çalıştırılır. Bu suretle eleman temin edilememesi halinde, Sağlık Bakanlığı, personelinin bu hizmetler için görevlendirebilir. İhtiyaç duyulması halinde, Türkiye’de mesleğini icra etmeye yetkili ve 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 48 inci maddesinin (A) bendinin (4), (5) ve (7) numaralı alt bentlerindeki şartları taşıyan kamu görevlisi olmayan uzman tabip, tabip ve aile sağlığı elemanları; Sağlık Bakanlığının önerisi, Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine sözleşme yapılarak aile hekimliği uygulamalarını yürütmek üzere çalıştırılabilir.

...Kadroya bağlı olarak veya sözleşmeli personel pozisyonlarında görev yapan personelden Sağlık Bakanlığınca aile hekimi veya aile sağlığı elemanı olarak görevlendirilenlere, 209 sayılı Sağlık ve Sosyal Yardım Bakanlığınca Bağlı Sağlık Kuruluşları ile Esenlendirme (Rehabilitasyon) Tesislerine Verilecek Döner Sermaye Hakkında Kanun uyarınca ek ödeme yapılmaz. Bunlara, aylıklarına ve ücretlerine ilaveten, çalıştıkları günler dikkate alınarak aşağıdaki fıkrada belirlenen miktarların yarısını aşmamak üzere tespit edilecek tutarda ödeme yapılır.

*Sözleşme yapılan aile hekimi ve aile sağlığı elemanlarına, 657 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin (B) bendine göre belirlenen en yüksek brüt sözleşme ücretinin aile hekimi için (6) katını, aile sağlığı elemanı için (1,5) katını aşmamak üzere tespit edilecek tutar, çalışılan ay sonuçlarının ilgili sağlık idaresine bildiriminden itibaren onbeş gün içerisinde ödenir. **(Ek cümle : 4/7/2012-6354/ 12 md., Değişik ikinci cümle: 20/8/2016-6745/59 md.)** Aile hekimlerine ve aile sağlığı elemanlarına ihtiyaç hâlinde, 657 sayılı Kanunun ek 33 üncü maddesinde belirtilen yerlerde haftalık çalışma süresi ve mesai saatleri dışında nöbet görevi verilir. **(Ek cümle: 2/1/2014-6514/52 md.)** Bunlara entegre sağlık hizmeti sunulan merkezlerde artırımlı ücretten yararlananlar hariç olmak üzere, 657 sayılı Kanunun ek 33 üncü maddesi çerçevesinde nöbet ücreti ödenir.*

... Aile hekimi ve aile sağlığı elemanlarının durumları ve aile hekimliği uzmanlık eğitimi almış olup olmadıkları da dikkate alınmak suretiyle yapılacak ödeme tutarlarının tespitinde; çalıştığı bölgenin sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyi, aile sağlığı merkezi giderleri, (...), kayıtlı kişi sayısı ve bunların risk grupları, gezici sağlık hizmetleri ile aile hekimi tarafından karşılanmayan gider unsurları, belirlenen standartlar çerçevesinde sağlığın geliştirilmesi, hastalıkların önlenmesi, takibi ve kontrolündeki başarı oranı gibi kriterler esas alınır. Sağlık Bakanlığınca belirlenen standartlara göre, koruyucu hekimlik hizmetlerinin eksik uygulaması (...) halinde bu ödeme tutarından brüt ücretin % 20'sine kadar indirim yapılır. Sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyi creti, aile sağlığı merkezi giderleri, (...) ve gezici sağlık hizmetleri demelerinden Damga Vergisi hariç herhangi bir kesinti yapılmaz. **(Ek cümle: 2/1/2014-6514/52 md.)** Aile hekimlerince talep edilen tetkik ve sarf malzemelerinin giderleri halk sağlığı müdürlükleri tarafından hak sahiplerine ayrıca ödenir..." hükmü yer almaktadır.

Aile Hekimliği Kanununun 4'üncü maddesinde ise, hazine, belediye veya il özel idaresine ait taşınmazlardan aile sağlığı merkezi olarak kullanılması uygun görülenler, Maliye Bakanlığı, belediye veya il özel idarelerince bu amaçla kullanılmak üzere doğrudan aile hekimine kiraya verilebileceği belirtilmiştir.

Aile Hekimliği Kanununun 5 ve 6'ncı maddesinde aile hekimliği hizmetinin esasları, denetim, sorumluluk ve mal bildirimine ilişkin hususlar belirtilmiştir. Söz konusu madde ve yönetmeliklerde yer alan hukuki düzenlemelere göre;

- Kişilerin sadece bir aile hekimine kaydı yapılacağı ve Bakanlıkça belirlenen süre sonunda kişi-lerin aile hekimlerini değiştirebileceği,
- Aile sağlığı merkezi, Kurum tarafından öngörülen nüfus kriterleri esas alınmak suretiyle sözleşme yapmış bir ya da daha fazla aile hekimi tarafından aılabileceği,
- Aile sağlığı merkezinde birden çok aile hekimi hizmet veriyor ise aile hekimleri kendi aralarında bir yönetim planı oluşturarak yönetici belirleyeceği ve yöneticinin isminin Halk Sağlığı Müdürlü-ğne bildirilmesi gerektiği,
- Yönetici seçilen aile hekiminin alınan kararları karar defterine işleyeceği, aile sağlığı merkezi- nin işletilmesinden ve koordinasyonundan birinci derecede sorumlu olduğu, ancak yöneticinin diğer aile hekimleri ve aile sağlığı elemanları üzerinde herhangi bir idari görev ve sorumluluğu- nun bulunmadığı,
- Her bir aile hekimi için kayıtlı kişi sayısı; asgar 1000, azam 4000 kişiyi geçemeyeceği, aralıksız iki ayı aşmayan süreyle kayıtlı kişi sayısı 1000'den az olabileceği,
- Aile hekimliği hizmetlerinin ücretsiz olduğu ve aile hekimliği hizmetlerinin acil haller hariç haf- tada kırk saatten az olmayacağı ve Bakanlıkça belirlenen kıstaslar çerçevesinde ilgili aile heki- minin talebi ve o yerin sağlık idaresince onaylanan çalışma saatleri içinde yerine getirileceği,
- Acil haller ve mücbir sebepler dışında aile hekiminin sevki olmaksızın sağlık kurum ve kuruluş- larına müracaat edenlerden katkı payı alınacağı, aile hekimliği hizmetleri dışında kalan birinci basamak sağlık hizmetleri toplum sağlığı merkezleri tarafından verileceği,
- Aile hekimleri, sağlık hizmetlerine yardımcı olmak amacıyla ebe, hemşire, sağlık memuru, tıbbi sekreter gibi ilave sağlık hizmetleri personeli ile güvenlik, temizlik, kalorifer, sekreteryaya ve benzeri hizmetler için ferden veya müştereken personel çalıştırabileceği ya da hizmet satın ala- bileceği,
- Aile hekimlerinin şaşs kayıtları ilgili il ve ile sağlık idare birimlerinde tutulacağı,

- Aile hekimleri ve aile sağlığı elemanları, mevzuat ve sözleşme hükümlerine uygunluk ile diğer konularda Bakanlık, ilgili mülkî idare ve sağlık idaresinin denetimine tâbi olduğu,
- Aile hekimi ve aile sağlığı elemanları, görevleriyle ilgili ya da görevleri başında işledikleri veya kendilerine karşı işlenen suçlarda devlet memurları gibi kabul edildiği,
- Aile hekimi ve aile sağlığı elemanları, 3628 sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu gereğince mal bildiriminde bulunmakla yükümlü olduğu, belirtilmiştir.

Aile Hekimliği Kanununun 8'inci maddesi, aile hekimi ve aile sağlığı elemanlarının çalışma usul ve esasları; çalışılan yer, kurum ve statülerine göre öncelik sıralaması; aile hekimliği uygulamasına geçiş ve nakillere ilişkin puanlama sistemi ve sayıları; aile sağlığı merkezi olarak kullanılacak yerlerde aranacak fizikî ve teknik şartlar; meslek ilkeleri; iş tanımları; performans ve hizmet kalite standartları; hasta sevk evrakı, reçete, rapor ve diğer kullanılacak belgelerin şekli ve içeriği, kayıtların tutulması ile çalışma ve denetime ilişkin usul ve esasları ile aile hekimi ve aile sağlığı elemanlarıyla yapılacak sözleşmede yer alacak hususlar ve bu Kanunda belirlenen esaslar çerçevesinde bunlara yapılacak ödeme tutarları ile bu ücretlerden indirim oran ve şartları, sözleşmenin feshini gerektiren hallerinde yönetmelikle düzenleneceğini belirtmiştir.

Aile Hekimliği Ödeme ve Sözleşme Yönetmeliğinin 16'ncı maddesinde aile hekimlerine yapılan ödemelerin unsurları sayılmış ve maddenin (C) bendinde, *"Aile Sağlığı Merkezi Giderleri: Sözleşmeyle çalıştırılan aile hekimine, hizmet verdiği merkezlerin kira, elektrik, su, yakıt, telefon, internet, bilgi-işlem, temizlik, büro malzemeleri, küçük onarım, danışmanlık, sekretarya ve tıbbi sarf malzemeleri gibi Aile Hekimliği Uygulama Yönetmeliğinin 23üncü ve 24üncü maddeleri ile belirlenen asgari fiziki ve teknik şartların devamına yönelik giderleri için her ay tavan ücretin %50' sinin, Türkiye İstatistik Kurumu tarafından yayımlanan illerin satın alma gücü paritesi puanı ile çarpımı sonucuna göre bulunacak tutarda ödeme yapılır..."* açıklamasına yer verilmiştir.

Ayrıca, Aile Hekimliği Uygulama Yönetmeliğinin 4'üncü maddesinin (1) numaralı bendinde, *"Aile hekimi, aile sağlığı merkezini yönetmek, birlikte çalıştığı ekibi denetlemek ve hizmet içi eğitimlerini sağlamak, Bakanlıkça ve Kurumca yürütölen özel sağlık programlarının gerektirdiği kişiye yönelik sağlık hizmetlerini yürütmekle yükümlü"* olduğu; 22'nci maddesinin (3) numaralı bendinde *"Aile hekimleri, sağlık hizmetlerine yardımcı olmak amacıyla ebe, hemşire, sağlık memuru, tıbbi sekreter gibi ilave sağlık hizmetleri personeli ile güvenlik, temizlik, kalorifer, sekretarya ve benzeri hizmetler için ferdan veya müştereken personel çalıştırabilir ya da hizmet satın alabileceği"*, 26'ncı maddesinde ise *"Aile sağlığı merkezinde birden çok aile hekimi hizmet veriyor ise, aile hekimleri kendi aralarında bir yönetim planı oluşturarak yönetici belirler ve yönetici ismini müdürlüğe bildireceği"* açıklamalarında bulunmaktadır.

Dolayısıyla 5258 sayılı Aile Hekimliği Kanunu ve söz konusu kanuna dayanılarak çıkarılan yönetmeliklerle aile hekimleri ile aile sağlığı elemanlarının, Sağlık Bakanlığı'nın emir ve talimatları doğrultusunda ücretli olarak istihdam edildikleri, ayrıca aile hekimliği faaliyetinin yürütölmeye başlanması sırasında yapılacak giderlerin karşılanması ve aile sağlığı merkezinin yönetimine ilişkin yükümlölüğün de Sağlık Bakanlığı'nca aile hekimlerine verildiği anlaşılmaktadır. Aile hekimi, aile sağlığı merkezini yönetmek, birlikte çalıştığı ekibi denetlemek ve hizmet içi eğitimlerini sağlamak, Bakanlıkça ve Kurumca yürütölen özel sağlık programlarının gerektirdiği kişiye yönelik sağlık hizmetlerini yürütmekle yükümlüdür. Yükümlölüğünü kendisine kayıtlı kişileri bir bütün olarak ele alıp kişiye yönelik koruyucu, tedavi

ve rehabilite edici sağlık hizmetlerini bir ekip anlayışı içinde sunması gerektiği tabidir. Bu bağlamda koruyucu, tedavi ve rehabilite edici sağlık hizmetlerinin sunumunda sorumluluk ve yükümlülükler taşıyan aile hekimlerinin, vergi mevzuatı yönünden de tabi olduğu sorumluluk ve yükümlülükler bulunmaktadır. Söz konusu sorumluluk ve yükümlülükler vergi türleri itibariyle makalenin ilerleyen bölümlerinde konu edilmiştir.

2- AİLE HEKİMLERİNİN VERGİ MEVZUATI YÖNÜNDEN SORUMLULUK ve YÜKÜMLÜLÜKLERİ

2.1- 193 Sayılı Gelir Vergisi Yönünden

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa⁸ göre, gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabi olup gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır. Gelir Vergisine tabi gelir unsurları, ticari kazanç, zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlardan oluşmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun 61'nci maddesine göre ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar (hizmet karşılığının mal olarak verilmesi) ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Gerçek kişilerin elde etmiş oldukları ücret gelir vergisine tabidir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı, tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık ilişkisi niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması ücretin niteliğini değiştirmez. Aynı Kanunun 62'nci maddesinde ise işverenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dâhilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olarak tanımlanmıştır.

Gelir Vergisine tabi gelir elde eden gerçek kişi tam/dar mükellefler, aksine bir düzenleme olmadığı sürece yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadır. Gelir Vergisi Kanunu'nun "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86'ncı maddesinin birinci fıkrasında;

"Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dâhil edilmez.

1. Tam Mükellefiyette;

...

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler(birden fazla işverenden ücret almakla beraber birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103üncü maddede yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dâhil)....." hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla, 5258 Sayılı Kanunda da açıklandığı üzere, Aile Hekimleri Sağlık Bakanlığı'na bağlı sözleşmeli personel statüsünde çalışmaktadırlar. Bu nedenle tüm aile hekimlerinin bu çalışmaları karşılığında aldıkları paralar Gelir Vergi Kanunu açısından ücrettir. Bu nedenle, aile hekimlerinin tek işverenden aldığı ve tevkif suretiyle vergilendirildiği ücret gelirinin tutarı ne olursa olsun, GVK'nın 86/1-b maddesi uyarınca beyan edilmeyecektir. Aile hekimliğinin yanında başkaca bir yerden ücret alan ve birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı Gelir Vergisi Kanunu'nda yazılı tarifinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı⁹ aşmayan aile hekimlerinin, tamamı kesinti yoluyla vergilendiril-

⁸ 06/01/1961 tarih 10700 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

⁹ 2018 takvim yılı ücret gelirlerine uygulanmak üzere Gelir Vergisi ikinci gelir diliminde belirlenen tutar 34.000,00 TL'dir.

miş ücretleri de yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir. Ancak aile hekimlerinin birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı Gelir Vergisi Kanunu'nda yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması halinde, ücret gelirlerinin tamamı beyan edilecektir.

Aile hekimleri, Sağlık Bakanlığı'nın emir ve talimatları doğrultusunda ücretli olarak çalıştırıldığından ve ayrıca aile hekimliği hizmetlerinin yürütülmesi sırasında yapılacak giderlerin karşılanması ve aile sağlığı merkezinin yönetimine ilişkin yükümlülük anılan Bakanlıkça aile hekimlerine verildiğinden, aile hekimlerinin kurumlar vergisi mükellefiyeti tesisine ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun¹⁰ 172 ve 173 'üncü maddelerinde belirtilen defter tutma mecburiyetine de gerek bulunmamaktadır. Bu duruma ilişkin verilen bir özeltede¹¹ özetle, "...Aile Sağlığı Merkezinin gelir, kurumlar ya da katma değer vergisi yönünden mükellefiyeti bulunmadığından Vergi Usul Kanunu esaslarına göre defter tutma mecburiyeti bulunmadığı" belirtilmiştir.

2.2- Katma Değer Vergisi Yönünden

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun¹² 1'inci maddesine göre ticarî, sınaî, ziraî faaliyetler ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. Katma değer vergisine tabi faaliyetlerin kanunların veya resmî makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukuki statü ve kişilikleri, Türk tabiyetinde bulunup bulunmaması, ikametgah veya işyerlerinin yahut kanunî merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmez ve vergilendirmeye mani teşkil etmemektedir.

Kanunun "*Vergi Sorumlusu*" başlıklı 9'uncu maddesine göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine sahiptir. Vergi alacağını güvence altına almak amacıyla düzenlenen bu madde sadece ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar için öngörülmüş değildir. Maliye Bakanlığı, bunların dışında gerekli gördüğü diğer hallerde de verginin ödenmesinden işleme taraf olanları sorumlu tutabilecektir.

Maddede belirtilen işlemlere taraf olanlar, kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve/veya kurumlardır. Bunlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır. KDV tevkifatı uygulamasıyla, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil, bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi yöntemidir.

5258 Sayılı Kanunda da açıklandığı üzere, aile hekimleri Sağlık Bakanlığı'na bağlı sözleşmeli personel statüsünde çalışmaktadırlar. Bu nedenle tüm aile hekimlerinin bu çalışmaları karşılığında aldıkları paralar Gelir Vergisi Kanunu açısından ücrettir. Dolayısıyla, aile hekimliği yapan doktorlar salt bu görevleri nedeniyle KDV mükellefi değillerdir.

Aile hekimlerinin işyerlerine ait temizlik, güvenlik, sekreteryaya, hasta bilgilendirme işlerini kendilerine bağlı işçi statüsünde çalışan personellerine yaptırabilecekleri gibi, bu işlerini bu hizmeti veren kurumsal şirketlere de yaptırabilirler.

¹⁰ 10/01/1961 tarih 10703 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹ Adana Vergi Dairesi Başkanlığının 04/03/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.17.02-VUK.172-11 sayılı özeltesi.

¹² 02/11/1984 tarih 18563 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

91 seri No.lu KDV Genel Tebliğinin¹³ (A/2) bölümünde belirtilen kurum ve kuruluşlar arasında yer alan Sağlık Bakanlığı'na bağlı aile hekimliği kurumlarına verilecek hizmetlerin belli oranlarda tevkifata tabi tutulması, tevkif edilen KDV tutarının ise, aile hekimliği kurumu tarafından 2 No.lu KDV beyannamesi ile bağlı bulunulan vergi dairesine beyan edilmesi gerekmektedir. Ancak 01/05/2012 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 117 seri No.lu KDV Genel Tebliğinin¹⁴ (3.1.3.) bölümü ile Sağlık Bakanlığı'na bağlı aile hekimleri kısmi tevkifat yapma sorumluluğu dışında tutulmuşlardır. Bu nedenle aile hekimlerinin satın aldıkları mal ve hizmetler nedeniyle KDV mükellefi olarak tevkifat yapmaları söz konusu olmayacaktır. Bu kurumlar, Sağlık Bakanlığı bünyesinde faaliyet göstermelerine rağmen, bu özellikleri nedeniyle belirlenmiş alıcı olarak da tevkifat yapmalarına gerek olmadığı hususu yine 01/05/2014 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin¹⁵ (2.1.3.1.) bölümünde de açıkça belirtilmiştir. Sonuç olarak Sağlık Bakanlığı bağlı aile hekimlerinin satın aldıkları ve tevkifata tabi tutulan mal ve hizmetler nedeniyle tevkifat yapma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Kütahya Defterdarlığı Gelir Müdürlüğü'nün vermiş olduğu özeldede¹⁶; "Sağlık Bakanlığı'na bağlı aile hekimliğinin 117 seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nin (3.1.2.) bölümünde belirtilen alıcılar arasında yer almaması nedeniyle kısmi tevkifat kapsamındaki mal ve hizmet alımlarında KDV tevkifatı uygulanmaması" gerektiği ifade edilmiştir. Öte yandan Uşak Defterdarlığı Gelir Müdürlüğü tarafından verilen bir özeldede¹⁷ ise 91 seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nin (A/2) bölümünde belirtilen kurum ve kuruluşlar arasında yer alan Sağlık Bakanlığı'na bağlı aile hekimliği kurumlarına verilecek genel temizlik hizmetinin 2/3 oranında tevkifata tabi tutulması, tevkif edilen KDV tutarının ise, aile hekimliği kurumu tarafından 2 numaralı KDV beyannamesi ile bağlı bulunulan vergi dairesine beyan edilmesi gerektiği, 14/4/2012 tarih ve 28264 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 1/5/2012 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 117 seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nin 3.1.3. bölümü ile Sağlık Bakanlığı'na bağlı aile hekimleri kısmi tevkifat yapma sorumluluğu dışında tutuldukları, ancak bu düzenlemenin geçmiş dönemlere etkisi bulunmadığı açıklanmıştır.

Ayrıca 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17'nci maddesinin "Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar" başlıklı 2'inci maddesinin (a) fıkrasına göre, genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla ve Cumhurbaşkanlığı kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasî partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıfların; hastane, nekahathane, klinik, dispanser, prevantoryum, sanatoryum, kan bankası ve organ nakline mahsus bankalar, anıtlar, botanik ve zooloji bahçeleri, parklar ile veteriner, bakteriyoloji, seroloji ve distofajin laboratuvarları gibi kuruluşlar, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve engelli bakım ve huzurevleri, parasız fukara aşevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri ile bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapı-

¹³ 28/02/2004 tarih ve 25387 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁴ 14/04/2012 tarih ve 28264 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁵ 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁶ Kütahya Defterdarlığının 14/08/2013 tarih ve 61504625-13975-8231-23 sayılı özeldesi.

¹⁷ Uşak Defterdarlığının 06/09/2012 tarih ve B.07.4.DEF.0.64.10.00-3065/03-3 sayılı özeldesi.

cakları teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir. İstisna kapsamındaki teslim ve hizmetlerin bedelli veya bedelsiz olması, istisna uygulamasına engel teşkil etmemektedir.

Yine Kanununun 17'nci maddesinin "Diğer İstisnalar" başlıklı 4'inci maddesinin (d) fıkrasına göre ise, Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanununun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri katma değer vergisinden istisnadır.

2.3- Gelir (Stopaj) Vergisi Yönünden

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında; "Kamu İdare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergisine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar." hükmü yer almaktadır. Ayrıca aynı maddenin son fıkrasında ise "Maliye Bakanlığı, vergiye tâbi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre yukarıda belirtilen mükellefler anılan Kanunun 94'üncü maddesinde bentler halinde sayılan ödemeleri nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hükme bağlanmıştır.

275 Seri Numaralı Gelir Vergisi Tebliğinde¹⁸, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapacaklar arasında sayılmayan aile hekimlerinin; aile hekimliği hizmetlerinin verilmesiyle ilgili olarak temizlik, sekreterlik, şoförlük gibi hizmetler için yanlarında çalıştıracakları hizmet erbabına yapılacak ücret ödemelerinden, serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemeler ile işyerine ilişkin kira ödemelerinden ve esnaf muafılığından yararlananlardan mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden aynı maddede belirtilen oranlarda tevkifat yapmalarının uygun bulunduğu belirtilmiştir. Birden çok aile hekiminin görev yaptığı aile sağlığı merkezlerinde ise bu yükümlülüğün yönetici olarak belirlenen aile hekimi tarafından yerine getirileceği vurgulanmıştır. Aynı Tebliğin devamında Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi kapsamında vergi tevkifatı yapmak zorunda olan aile hekimlerinin yapacakları ödemelerden, ilgili vergi dairesinde muhtasar yönünden mükellefiyet kaydı yaptırmaları ve yapmış oldukları tevkifat tutarlarını muhtasar beyanname ile beyan ederek ödemeleri gerektiği açıklanmıştır.

Aile hekimlerinin tevkifat yapma zorunluluğuna ilişkin olarak 275 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğ'in iptali ve yürürlüğünün durdurulması için yargı yoluna başvurulmuştur. Danıştay vermiş olduğu kararla tebliğ'in yürürlüğünü durdurmuştur. Danıştay kararı sonrasında ise söz konusu hususlara ilişkin olarak 27/06/2011 tarih ve GVK-77/2011-3 sayılı Gelir Vergisi Sirküleri yayımlanmıştır. Söz konusu sirkülerde yeni bir Genel Tebliğ veya Sirküler yayımlanıncaya kadar ve 28/06/2011 tarihinden itibaren uygulanmak üzere aile hekimlerince Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde sayılan ödemelerden tevkifat yapmayacağı belirtilmiştir.

¹⁸ 26/08/2010 tarih ve 27684 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Danıştay'ın vermiş olduğu yürütmeyi durdurma kararına itirazda bulunmuş ve itiraz Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından görüşülmüş ve yürütmenin durdurulması kararını kaldırmıştır.¹⁹

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın tekrar 03/08/2011 tarihinde yayımladığı ve 78 sayılı Gelir Vergisi Sirkülerine göre ise aile hekimleri tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin ödemelerin vergilendirilmesi hakkında mahkemenin nihai kararı sonrasında 275 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğini uygulamasına devam edileceğini açıklamıştır.

Dolayısıyla, Aile Hekimleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinde tevkifat yapacaklar arasında sayılmamakla birlikte anılan maddenin son fıkrasındaki hüküm ve 275 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar doğrultusunda aile hekimliği hizmetlerinin verilmesiyle ilgili olarak;

- Temizlik, sekreterlik, şoförlük gibi hizmetler için yanlarında çalıştıracakları hizmet erbabına yapılacak ücret ödemeleri, (193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 103'üncü maddesinde belirtilen oranlar)
- Serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemeler, (%20)
- İşyerine ilişkin kira ödemeleri, (%20)
- Esnaf muafılığından yararlananlardan mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemeler (Mal alışı %5; Hizmet alışı %10) üzerinden,

maddede belirtilen oranlarda tevkifat yapmaları gerekmektedir. Tevkif edilen verginin muhtasar beyannamesi ile bağlı bulunulan vergi dairesine beyan edilmesi gerekmekte olup, birden çok aile hekiminin görev yaptığı aile sağlığı merkezlerinde ise bu yükümlülük yönetici olarak belirlenen aile hekimi tarafından yerine getirilecektir. Aynı Tebliğin devamında Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi kapsamında vergi tevkifatı yapmak zorunda olan aile hekimlerinin yapacakları ödemelerden, ilgili vergi dairesinde muhtasar yönünden mükellefiyet kaydı yaptırmaları ve yapmış oldukları tevkifat tutarlarını muhtasar beyanname²⁰ ile beyan ederek ödemeleri gerektiği açıklanmıştır.

Söz konusu yükümlülüğün yerine getirilmesi için yönetici olarak belirlenen aile hekiminin isminin Sağlık Bakanlığı tarafından İl Sağlık Müdürlüğü'ne bildirildiğine ilişkin yazı veya aile hekimlerinin listesi ile yönetici seçilen kişinin imza sirküsü ve varsa kira kontratı ile bağlı bulunulan vergi dairesinde mükellefiyet tesisi yapılacaktır.

Bu düzenlemelere göre yapacakları ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapmak zorunda olan aile hekimlerinin, yetki alanı bakımından bağlı olduğu vergi dairesinde kendi adına muhtasar yönünden mükellefiyet kaydı yaptırmaları ve yaptıkları tevkifat tutarları için verecekleri muhtasar beyannamesini ve sorumlu sıfatıyla yaptıkları tevkifat tutarları için beyan edilmesi gereken 2 No.lu KDV Beyannamesinin 340 ve 346 sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda verilmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Bu zorunluluğa uymayanlara, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 355 inci maddesi uyarınca durumlarına uygun özel usulsüzlük cezası kesilebilecektir.

¹⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 08/07/2011 tarih ve K:2011/13 sayılı kararı.

²⁰ 15/07/2016 tarih ve 6728 sayılı Kanun ile muhtasar ve prim hizmet beyannamelerinin verilmesinde değişikliğe gidilmiş olup ilgili mevzuat hükümlerinde yapılan atıflar muhtasar ve prim hizmet beyannamesine yapılmış sayılacağı belirtilmiştir.

Bu konuya ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vermiş olduğu birden çok özelge mevcuttur.²¹ Örneğin Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının özelgesinde²² özetle; "*aile hekimliği merkezinizde aile hekimliği hizmetlerinin verilmesiyle ilgili olarak; hizmet erbabına yapılacak ücret ödemeleri, serbest meslek işleri dolayısıyla yapılacak ödemeler, işyerine ilişkin kira ödemeleri ve esnaf muafılığından yararlananlardan mal ve hizmet alımları karşılığında yapılacak ödemelerden, yönetici olarak belirlenen aile hekimi tarafından GVK.nun 94. maddesinde belirtilen oranlarda vergi tevkifatı yapılarak, merkezinizin bağlı bulunduğu vergi dairesine muhtasar beyanname ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.*" şeklindedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bir diğer özelgesinde²³ ise, aile hekimliği merkezinde temizlik işçisi olarak çalıştırılacak personele ödenecek ücret ve ücret niteliğinde olan ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatının aile hekimi tarafından yapılarak muhtasar beyanname ile beyan edilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

2.4- Damga Vergisi Yönünden

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun²⁴ 1'inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; 3'üncü maddesinde, damga vergisinin mükellefinin kâğıtları imza edenler olduğu, resmi dairelerle kişiler arasındaki işlemlere ait kâğıtların damga vergisinin kişiler tarafından ödeneceği; 4'üncü maddesinde, bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini için o kağıdın mahiyetine bakılacağı ve buna göre tabloda yazılı vergisinin bulunacağı, kağıtların mahiyetlerinin tayininde, şekli kanunlarda belirtilmiş olanlarda kanunlardaki adlarına, belirtilmemiş olanlarda üzerlerindeki yazının tazammun ettiği hüküm ve manaya bakılacağı, mahiyeti tayin edilmek istenen kağıt üzerinde başka bir kağıda atıf yapılmışsa, atıf yapılan kağıdın hükümlerine nazaran iktisap ettiği mahiyete göre vergi alınacağı; 8'inci maddesinde, bu Kanunda yazılı resmi daireden maksadın, genel ve özel bütçeli idarelerle, il özel idareleri, belediyeler ve köyler olduğu, bu dairelere bağlı olup ayrı tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerin resmi daire sayılmayacağı belirtilmiştir.

Kanunun 9'uncu maddesinde, bu Kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisinden müstesna olduğu; 10'uncu maddesinde, damga vergisinin nispi veya maktu olarak alınacağı, nispi vergide, kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre, bu kağıtlarda yazılı belli paranın, maktu vergide kağıtların mahiyetlerinin esas olduğu, belli para teriminin kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade edeceği hükümlerine yer verilmiştir.

Ayrıca mezkur Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "*1.Akitlerle ilgili kağıtlar*" başlıklı bölümünün A/1 fıkrasında da, belli parayı ihtiva eden mukavelenamelerin nispi damga vergisine tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.²⁵

Aile Hekimliği, 5258 sayılı Kanunun 3'üncü maddesinde belirtildiği üzere hekimlerle düzenlenen

²¹ Bu konuda ayrıca İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 20/12/2010 Tarih ve 176200-132 sayılı ve İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 30/12/2016 tarih ve 2016/346-271573 sayılı özelgeleri bulunmaktadır.

²² Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 17/11/2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-120 [94-11/16]-1010 sayılı özelgesi.

²³ Gelir İdaresi Başkanlığının 27/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.0.02.62-010-17 sayılı özelgesi.

²⁴ 11/07/1964 tarih ve 11751 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²⁵ 62 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliğinde belirtildiği üzere, 01/01/2018 tarihinden geçerli olmak üzere Kanuna ekli (1) sayılı tablonun I/A-1 fıkrasındaki kağıtlara ilişkin damga vergisi oranı binde 9,48 olarak belirlenmiştir.

bir sözleşmeye göre yürütülen bir müessesedir. Aile hekimliği için düzenlenen sözleşme bir tip sözleşme olup, üzerinde değişiklik yapılması söz konusu değildir. Sözleşmede; “Aile Hekimliği Ödeme ve Sözleşme Yönetmeliği” referans alınmış, çalışma koşulları, ilkeleri, hak ve sorumluluklarının aile hekimliği ile ilgili mesleki mevzuata uygun olacağı belirtilmiş; izin, sağlık, askerlik, nöbet, sosyal güvenlik, yer değişikliği vb. konular ile ücret sözleşmede yer almıştır.

Aile Hekimliği Ödeme ve Sözleşme Yönetmeliğinin 16’ncı maddesinin 1’inci fıkrasına göre ise, aile hekime aylık olarak yapılacak olan ödemeler dört kalemden oluşmaktadır:

- a) Kayıtlı kişiler için ödenecek ücret
- b) Sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyi ücreti
- c) Aile sağlığı merkezi giderleri
- ç) Gezici sağlık hizmetleri giderleri

Yönetmeliğin 16’ncı maddesinin 4’üncü fıkrasında ise, aynı maddenin birinci fıkrasında sayılan ödemelerin hepsinin damga vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

Ancak, 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun²⁶ 17’nci maddesi ile Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun “V-Kurumlarla ilgili kağıtlar” başlıklı bölümünün (25) numaralı fıkra hükmüne “(Söz konusu kurum, kuruluş ve işletmelerde geçici personel olarak istihdam edilenlerle yapılan sözleşmeler ile 24/11/2004 tarihli ve 5258 sayılı Aile Hekimliği Kanununa göre hizmet alımına ilişkin yapılan hizmet sözleşmeleri dahil)” ibaresi eklenmiş olup, söz konusu kanun hükmünün yürürlüğe girdiği 15/06/2012 tarihinden itibaren düzenlenen aile hekimliği hizmet sözleşmelerinin damga vergisinden müstesna tutulacağı belirtilmiştir.

Konuya ilişkin olarak verilen bir özeltede özetle “... Diğer taraftan, 15/06/2012 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 6322 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 17 nci maddesi ile Damga Vergisi Kanununa ekli (2) sayılı tablonun “V-Kurumlarla ilgili kağıtlar” başlıklı bölümünün (25) numaralı fıkra hükmüne “(Söz konusu kurum, kuruluş ve işletmelerde geçici personel olarak istihdam edilenlerle yapılan sözleşmeler ile 24/11/2004 tarihli ve 5258 sayılı Aile Hekimliği Kanununa göre hizmet alımına ilişkin yapılan hizmet sözleşmeleri dahil)” ibaresi eklenmiş olup, söz konusu Kanun hükmünün yürürlüğe girdiği 15/06/2012 tarihinden itibaren düzenlenen “Aile Hekimliği Hizmet Sözleşmeleri”nin damga vergisinden müstesna tutulacağı tabii olduğu” belirtilmiştir. Ayrıca husus ile ilgili yargı kararları da mevcuttur. Örneğin İstanbul Vergi Mahkemesinin 17/02/2012 tarih ve 2011/727 Esas No ve 2012/383 numaralı kararında özetle, “...kâğıda bağlı işlem bedelinin hesaplanmasına olanak bulunmadığından, Damga Vergisinin tahsiline ilişkin işlemde hukuka uyarlık görülmediği.” şeklindedir.

Ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığı’nın konuyla 20/03/2013 tarih ve 23207 sayılı ilgili yazısında; 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nda, 6322 sayılı Kanunun 17’nci maddesi ile yapılan değişiklikten sonra Aile Hekimliği Kanunu’na göre hizmet alımına ilişkin yapılan hizmet sözleşmelerinden 15/06/2012 tarihinden itibaren damga vergisi alınmayacağı, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önce kendisinden sözleşme karşılığında damga vergisi alınan aile hekimleri ve aile sağlığı elemanlarının çalıştıkları dönemde sözleşme yaptıkları yerde kendilerinden damga vergisi tahsil eden saymanlıklara alınan

²⁶ 15/06/2012 tarih ve 28324 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

damga vergisinin geri ödenmesi ile ilgili düzeltme dilekçesini vermeleri gerektiği ifade edilmiştir. Dolayısıyla 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu'ndaki değişiklikten önce (15/06/2012 tarihinden önce) aile hekimlerinden hizmet sözleşmeleri karşılığı tahsil edilen damga vergileri, bu kişilerin vergiyi tahsil eden saymanlıklara düzeltme talebinde bulunmaları halinde iade edilebilecektir.

SONUÇ

5258 sayılı Aile Hekimliği Kanunu ve ilgili diğer mevzuatlar çerçevesinde aile hekimleri, Sağlık Bakanlığı'nın emir ve talimatları doğrultusunda ücretli olarak istihdam edilen, koruyucu sağlık hizmetleri ile birinci basamak teşhis, tedavi ve rehabilite edici sağlık hizmetlerini yaş, cinsiyet ve hastalık ayrımı yapmaksızın, belirli bir mekânda hizmet vermekle yükümlü uzman tabip veya tabiplerdir. Koruyucu, tedavi ve rehabilite edici sağlık hizmetlerinin sunumunda sorumluluk ve yükümlülükler taşıyan aile hekimlerinin, vergi mevzuatı yönünden de tabi olduğu sorumluluk ve yükümlülükler bulunmaktadır.

5258 sayılı Kanunda da açıklandığı üzere, aile hekimleri Sağlık Bakanlığı'na bağlı sözleşmeli personel statüsünde çalışmaktadırlar. Bu nedenle tüm aile hekimlerinin bu çalışmaları karşılığında aldıkları paralar 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu açısından ücret sayılmaktadır. Katma Değer Vergisi Kanunu yönünden Sağlık Bakanlığı'na bağlı aile hekimlerinin kısmi tevkifat yapma sorumluluğu bulunmamaktadır. Ayrıca, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrası aile hekimleri; aile hekimliği hizmetlerinin verilmesiyle ilgili olarak temizlik, sekreterlik, şoförlük gibi hizmetler için yanlarında çalıştıracakları hizmet erbabına yapılacak ücret ödemelerinden, serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemeler ile işyerine ilişkin kira ödemelerinden ve esnaf muafliğından yararlananlardan mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden aynı maddede belirtilen oranlarda tevkifat yapmaları gerekmektedir. 6322 sayılı Kanunla yapılan değişiklik sonrasında 5258 sayılı Aile Hekimliği Kanununa göre hizmet alımına ilişkin yapılan aile hekimliği hizmet sözleşmeleri ise damga vergisinden müstesnadır.

KAYNAKÇA

- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 08/07/2011 Tarih ve K:2011/13 sayılı Kararı.
- Maliye Bakanlığı, Katma Değer Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 91, 28/02/2004 Tarih ve 25387 Sayılı Resmi Gazete.
- Maliye Bakanlığı, Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 275, 26/08/2010 Tarih ve 27684 Sayılı Resmi Gazete.
- Maliye Bakanlığı, Katma Değer Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 117, 14/04/2012 Tarih ve 28264 Sayılı Resmi Gazete.
- Maliye Bakanlığı, Katma Değer Kanunu Uygulama Genel Tebliği, Sıra No: 1, 26/04/2014 Tarih ve 28983 Sayılı Resmi Gazete.
- Sağlık Bakanlığı, Aile Hekimliği Ödeme ve Sözleşme Yönetmeliği, 30/12/2010 Tarih ve 27801 Sayılı Resmi Gazete.
- Sağlık Bakanlığı, Aile Hekimliği Uygulama Yönetmeliği, 25/01/2013 Tarih ve 28539 Sayılı Resmi Gazete.
- T.C. Yasalar (06/05/1930). 1593 sayılı Umumi Hıfzısıhha Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (1489 sayılı).

- T.C. Yasalar (06/01/1961). 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (10700 sayılı).
- T.C. Yasalar (10/01/1961). 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (10703 sayılı).
- T.C. Yasalar (11/07/1964). 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (11751 sayılı).
- T.C. Yasalar (02/11/1984). 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (18563 sayılı).
- T.C. Yasalar (09/12/2004). 5258 sayılı Aile Hekimliği Kanunu. Ankara: Resmi Gazete (25665 sayılı).
- T.C. Yasalar (15/06/2012). 6322 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. Ankara: Resmi Gazete (28324 sayılı).
- http://www.ailehekimligi.gov.tr/index.php?option=com_content&view=category&layout=blog&id=5&Itemid=211 Erişim Tarihi: 11 Eylül 2018
- <http://www.gib.gov.tr> Erişim Tarihi: 11 Eylül 2018
- <http://maliye.gov.tr/duyuru/maliye-bakanligi-basin-aciklamasi-butce> Erişim Tarihi: 11 Eylül 2018
- <https://sgb.saglik.gov.tr/dokumanlar/faaliyet-raporlari> Erişim Tarihi: 11 Eylül 2018