



AİLE HEKİMLERİNİN VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Gül SONER^(*)

1 - GİRİŞ

Ülkemizde 5258 Sayılı Aile Hekimliği Pilot Uygulaması Hakkında Kanun ile aile hekimliği uygulamasına gidilmiştir. Aile Hekimliği, birinci basamak sağlık hizmetlerinin geliştirilmesi, kişisel sağlık kayıtlarının izlenebilmesi ve sağlık hizmetlerine erişimin sağlanması amacıyla oluşturulmuş bir kurumdur.

Aile hekimleri 275 sayılı GVK Genel Tebliği ile birer vergi sorumlusu haline gelmiştir ve bunu doğal bir sonucu olarak kendilerine vergisel ödevler yüklenmiştir. Söz konusu yükümlülükler ve bu yükümlülüklerle ilişkin uygulamalar çeşitli problemleri ve aksaklıkları da beraberinde getirmiştir.

Çalışmamızda aile hekimliğine ilişkin bilgilere yer verildikten sonra, Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) açısından aile hekimlerine getirilen vergisel yükümlülükler ele alınarak, konuya ilişkin tartışmalı hususlara değinilecektir.

2- AİLE HEKİMLİĞİ UYGULAMASI

2.1- Aile Hekimi Tanımı ve Aile Hekimliği Uygulamasının Amacı

5258 Sayılı Aile Hekimliği Pilot Uygulaması Hakkında Kanun¹ ile T.C. Sağlık Bakanlığı tarafından tespit edilen pilot illerde² uygulanmak üzere aile hekimliği uygulamasına gidilmiştir³.

^(*) 9 Eylül Üniversitesi Maliye ABD, Doktora Öğr.

¹ 09.12.2004 tarih ve 25665 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

² Afyonkarahisar, Aksaray, Ardahan, Artvin, Balıkesir, Batman, Bilecik, Bingöl, Bursa, Çanakkale, Çankırı, Erzincan, Iğdır, Kars, Kastamonu, Kayseri, Kırıkkale, Kırklareli, Kırşehir, Konya, Kütahya, Malatya, Mersin, Nevşehir, Niğde, Rize, Sakarya, Siirt, Tekirdağ, Tokat, Trabzon, Tunceli, Uşak, Van, Zonguldak.

³ DİKMEN Burçin, “Aile Hekimlerine Getirilen Tevkifat Sorumluluğunun Anayasal Hükümler Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, Şubat, 2011, S.354, s.53.

Dünya Sağlık Örgütü, insanların aile ve topluma dayalı temel sağlık hizmetlerine daha iyi ulaşabilmesi ve “herkes için sağlık” anlayışını benimsemiştir. Bu anlayışı geliştirmek içinde Sağlıkta Dönüşüm Programı ile aileye dayalı temel sağlık hizmetlerinin gerekli eğitim ve beceri ile donanmış sağlık ekipleri tarafından gerçekleştirilmesine yönelik çalışmalar yürütmektedir. Dünya’nın pek çok ülkesinde aile hekimliği başarı ile uygulanmış olup Türkiye’de de uygulamaları desteklenmektedir. Türkiye’de aile hekimliği pilot uygulamasına ilk olarak 15.09.2005 tarihinde Düzce İli’nde geçilmiştir. Bugün ise Türkiye’nin tamamında aile hekimliği müessesesi uygulamaya konulmuştur⁴.

5258 Sayılı Kanunun 2. maddesinde aile hekiminin tanımı yapılmıştır. Söz konusu maddeye göre ; “kişiye yönelik koruyucu sağlık hizmetleri ile birinci basamak teşhis, tedavi ve rehabilite 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 tıp doktoru veya uzman olmayan tıp doktoruna **aile hekimi** denir”.

Aile hekimliği uygulamasının amacı, “Sağlık Bakanlığının pilot olarak belirleyeceği illerde, 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 düzenlemektir.

2.2- Aile Hekimliğinin Hizmet Esasları ve Aile Hekiminin Görev, Yetki ve Sorumlulukları

5258 Sayılı Aile Hekimliği Pilot Uygulaması Hakkında Kanun’un 5.maddesine göre; “Aile hekimliği hizmetleri ücretsizdir; acil haller hariç, haftada kırk saatten az olmamak kaydı ile ilgili aile hekiminin talebi ve o yerin sağlık idaresince onaylanan çalışma saatleri içinde yerine getirilir. Aile hekimliği uygulamasına geçilen yerlerde acil haller ve mücbir sebepler dışında, kişi hangi sosyal güvenlik kuruluşuna tâbi olursa olsun, aile hekiminin sevki olmaksızın sağlık kurum ve kuruluşlarına müracaat edenlerden katkı payı alınır. Alınacak katkı payı tutarı Sağlık, Maliye ve Çalışma ve Sosyal Güvenlik bakanlıklarınca müştereken belirlenir”, hükmü ile aile hekimliği’nin hizmet esasları belirtilmiştir.

Aile Hekimliği’nin Uygulama Yönetmeliği⁵’nin “Aile Hekiminin Görev, Yetki ve Sorumlulukları” başlıklı 4. maddesine göre, aile hekimi, aile sağlığı merkezini yönetmek, birlikte çalıştığı ekibi denetlemek ve hizmet içi eğitimlerini sağlamak, bakanlıkça yürütülen özel sağlık programlarının gerektirdiği kişiye yönelik sağlık hizmetlerini yürütmekle yükümlü kılınmıştır.

5258 Sayılı Kanun’un ve Aile Hekimliği’nin Uygulama Yönetmeliği’nin, aile hekimlerine yüklediği sorumluluklara dikkat edildiğinde, görev ve sorumluluklarının oldukça geniş olduğu, sağlık merkezinin yöneticisi gibi bir konumda değerlendirildiği gözlemlenmektedir. Yani aile hekimi ücretli bir devlet memurundan öte, sağlık merkezini yöneten bir işveren şeklinde, sorumluluklar tanımlanmıştır. Bu duruma paralel olarak vergisel anlamda da aile hekimlerinin sorumlulukları genişletilmiştir. Aile hekimlerinin kapsamı arttırılan iş yüklerinin yanında bir de vergisel yükümlülüklerinin de arttırılması hem bu kişilerin çalışma koşullarında hem de vergi uygulamaları alanında bir takım olumsuzluklara

⁴ ADİBEŞ Cuma, “Aile Hekimliği ve Aile Hekimlerinin Tevkifat Yükümlülüğü”, Vergi Sorunları, Mart, 2011, S.270, s.116.

⁵ * 25.05.2010 tarih ve 27591 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

neden olmuştur. Makalenin devamında aile hekimlerine getirilen vergisel yükümlülükler ve bunun sonucu oluşan aksaklıklara değinilecektir.

3- AİLE HEKİMLERİNİN VERGİSEL YÜKÜMLÜLÜKLERİ

Çalışmamızda Aile hekimlerinin vergisel yükümlülüklerini 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu çerçevesinde açıklayacağız.

3.1- Gelir Vergisi Kanunu Bakımından Aile Hekimleri'nin Durumu

Aile hekimleri 275 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile getirilen tevkifat yükümlülüğü sonucu vergi sorumlusu konumundadır.

5258 Sayılı Aile Hekimliği Pilot Uygulaması Hakkında Kanun'un 3. maddesine göre; "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 yetkilidir. Aile sağlığı elemanları, aile hekimi tarafından belirlenen ve Sağlık Bakanlığı tarafından uygun görülen, kurumlarınca da muvafakatı⁶ 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 şartları⁷ 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", hükmü yer almaktadır.

Bu maddeye göre, aile hekimi olarak çalıştırılacak olan sağlık personeli kamu kurumlarında görev yapmakta olan personel arasından kendi istekleriyle ve sözleşmeli olarak çalıştırılacaklardır. Yani aile hekimi olacak sağlık personeli kamu kurumlarında **ücretli** olarak çalışmakta ve birçoğu **Devlet Memuru** niteliğindeki hekimlerdir. Bu hekimlerin kamu kurumları ile olan kadro ilişkileri devam etmekte, aile hekimliği dönemsel olarak yapılmakta ve istekleri halinde sözleşme yenilenmeyerek eski

⁶ Uygun görmek.

⁷ 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 48. maddesinin 4, 5, 7. maddeleri;

4.madde, Kamu haklarından mahrum bulunmamak,

5.madde, Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak.

7.madde, 53 üncü madde hükümleri saklı kalmak kaydı ile görevini devamlı yapmasına engel olabilecek akıl hastalığı bulunmamak.

kadrolarında çalışmaya devam etmeleri mümkün olmaktadır⁸. Eski kadrolarına dönenler, öncelikle eski kurumlarındaki boş pozisyonlara atanırlar ve aile hekimliği kapsamındaki çalışmaları hizmet sürelerinde dikkate alınır⁹.

Söz konusu maddeden çıkarılacak diğer bir anlamda; aile hekimlerinin statüsünde karma bir yapının oluştuğudur. 5228 sayılı Aile Hekimliği Pilot Uygulaması Hakkındaki Kanununun '*Personelin Statüsü ve Malî Haklar*' başlıklı 3. maddesinde aile hekimlerinin "*657 sayılı Devlet Memurları Kanunu ile diğer kanunların sözleşmeli personel çalıştırılması hakkındaki hükümlerine bağlı olmadan sözleşmeli olarak çalıştırılacakları*" belirtilmektedir. Buna göre kamusal bir hizmeti sunmakla görevli olup ve sunduğu hizmet karşılığı ücret alan ancak 657 sayılı Devlet Memurları Kanunundaki sözleşmeli personel tanımlarına dahil edilemeyecek olan aile hekimleri yarı resmi yarı özel bir statüde görevlerini ifa etmektedirler¹⁰.

Aile Hekimliği Pilot Uygulaması Kapsamında Sağlık Bakanlığı'nca Çalıştırılan Personele Yapılacak Ödemeler ve Sözleşme Şartları Hakkındaki Yönetmeliği¹¹'n 17. maddesine göre, aile hekimlerine yapılacak olan ödemeler beş unsurdan oluşmaktadır.

- Kayıtlı kişiler için ödenecek ücret,
- Sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyi ücreti,
- Aile sağlığı merkezi giderleri,
- Gezici sağlık hizmeti giderleri,
- Tetkik ve sarf malzemeleri giderleri.

Sözleşmeyle çalıştırılan aile hekimi ve aile sağlığı elemanlarına yönetmelikte sayılan bu beş bent uyarınca her ay yapılacak brüt ödemeler toplamı ile devletçe karşılanacak sosyal güvenlik prim veya kesenekler toplamı, tavan ücretin¹² 6 katını aşmayacaktır. Aile sağlığı elemanı için yapılacak ödeme için ise tavan ücretin 1,5 katını aşmayacaktır¹³. 275 no'lu Genel Tebliğe göre bu hadlere göre belirlenecek olan ödemeler; "*çalışılan ay sonuçlarının ilgili sağlık idaresine bildiriminden itibaren on beş gün içerisinde ödenir*" hükmü yer almaktadır¹⁴.

⁸ ŞAHİN Tayfun, "275 sayılı GVK Genel Tebliği Yargı Engeli ve Aile Hekimlerinin Stopaj Yükümlülüğünde Çözüm Fırsatı", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Ağustos, 2011, S.92, s.3.

⁹ ADİBEŞ, a.g.m., s.116.

¹⁰ KESKİN Kemal Serkan, "Aile Hekimlerinin Tevkifat Sorununa Çözüm Önerisi (2)" <http://www.vergisigorta.com/1065-aile-hekimlerinin-tevkifat-sorununa-cozum-onerisi-2.html>

¹¹ * 10.09.2011 tarih ve 28050 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹² * Tavan Ücret; 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu'nun 4. maddesinin B bendine göre istihdam edilen sözleşmeli personel için öngörülen brüt tavan ücreti ifade etmektedir.

¹³ ŞAHİN Tayfun, "Aile Hekimliğinde Ücret Uygulaması Değişti" Yaklaşım Dergisi, Şubat, 2010, S.218, s.234.

¹⁴ DİKMEN, a.g.m., s.54.

Tablo 1: Aile Hekimlerine Yapılacak Ödemeler ve Gelir Vergisi Kesintisi Durumu

Ödemeler ve Sözleşme Şartları Yönetmeliği	Aile Hekimlerine Yapılacak Ödemeler	Gelir Vergisi Kesintisi	Damga Vergisi Kesintisi
17-(A)	Kayıtlı kişiler için ücret ödemesi üzerinden	Var	Var
17-(B)	Sosyo-ekonomik gelişmişlik düzeyi ücreti ödemesi üzerinden ¹⁵	Yok	Var
17-(C)	Aile sağlığı merkezi giderleri ödemesi üzerinden ¹⁶	Yok	Var
17-(D)	Gezici sağlık hizmetleri giderleri ödemesi üzerinden ¹⁸	Yok	Var
17-(E)	Tetkik ve sarf malzemeleri giderleri ödemesi üzerinden ¹⁸	Yok	Var

Kaynak: Kemal Serkan KESKİN, “Aile hekimleri dikkat artık vergi sorumlusunuz”,
<http://www.vergisigorta.com/552-aile-hekimleri-dikkat-artik-vergi-sorumlusunuz.html>

Örnek: Kayıtlı kişiler için ödenecek tutarın belirlenmesinde kayıtlı kişilerin niteliklerine göre farklı katsayılar belirlenmiştir;

- 0-59 ay grubu için 1,6 katsayısı,
- Gebeler için 3 katsayısı,
- 65 yaş üstü için 1,6 katsayısı,
- Cezaevlerindeki tutuklu ve hükümlüler için 2,25 katsayısı,
- Diğer kişiler için 0,79 katsayısı.

Bu gruplardaki kayıtlı kişi sayısı ile grup katsayısının çarpılması ile oluşan puanların toplamı üzerinden kayıtlı kişi sayısına bakılmaksızın, ilk 1000 puana kadar, uzman tabip veya tabip için 2.167 TL, aile hekimliği uzmanları için 3.319 TL ödeme yapılacaktır. Toplamı 1000 puandan fazla olan kısım için söz konusu puanların 1,4418 değişken katsayısı ile çarpımı sonucu bulunacak tutarda ayrıca ödeme yapılır. Kayıtlı kişi sayısını 4000’den fazla olan kısmı için bu unsura göre ödeme yapılmayacaktır¹⁹.

- Örneğin tüm kayıtlı kişiler, diğer kişiler grubundan ve 4000 kişi olursa uzman tabip veya tabip için ödenecek tutar;

$$4000 \times 0,79 = 3160$$

$$3160 - 1000 = 2160 \text{ (1000 puanı aşan kısım)}$$

¹⁵ 01.01.2011 tarihinde yürürlüğe giren Aile Hekimliği Uygulaması Kapsamında Sağlık Bakanlığı’nca Çalıştırılan Personele Yapılacak Ödemeler ile Sözleşme Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 3. ekinde yer alan listede her yöre için belirlenen tutarın ödeneceği belirtilmiştir. Bu tutar aile hekimleri için en fazla 1.383.96 TL, aile sağlığı elamanları için en fazla 555.60 TL’dir.

¹⁶ Belgelendirmek kaydıyla her aile hekiminin haftalık asgari 10 saat temizlik personeli çalıştırması istenmektedir.

¹⁷ Gezici sağlık hizmetleri için ödemeler her 100 kişi için tavan ücretin binde 16’sı şeklinde olacaktır. 2011 yılı için tavan ücret 2.884 TL’dir.

¹⁸ Tetkik ve sarf malzemeleri giderleri ödemesinin tavan ücretin %100’ü aşmaması gerekmektedir. Aşması halinde aile hekiminin laboratuvar tetkiklerinin incelemeye tabi tutulacağı belirtilmektedir.

¹⁹ ŞAHİN, a.g.m.,s.235.

2160x1,448=3.114 TL

3.114 TL+ 2.167= 5.281 TL olarak hesaplanacaktır.

Aile hekimlerinin büyük bir çoğunluğu kamu kurumlarının kadrosunda bulunan (Devlet Memuru Niteliğinde olan) kamu görevlileridir. **Kamu görevlisi olan ve beyanname verme yükümlülüğü bulunmayan aile hekimlerinin gelirleri nedeniyle ödemeleri gereken vergi, maaş ödemeleri sırasında Muhasebe Müdürlükleri tarafından bordro üzerinden kesilmektedir**²⁰.

Aile Hekimliği Pilot Uygulaması Kapsamında Sağlık Bakanlığınca Çalıştırılan Personele Yapılacak Ödemeler ve Sözleşme Şartları Hakkında Yönetmelik' in 17. maddesi (C) bendinde, "Aile sağlığı merkezi giderleri: Sözleşmeyle çalıştırılan aile hekimine hizmet verdiği merkezin kira, elektrik, su, yakıt, telefon, internet, bilgi-işlem, temizlik, büro malzemeleri, küçük onarım ve tıbbi sarf malzemeleri gibi giderleri için her ay tavan ücretin %100'ü ödenir." açıklamasına yer verilmiştir. **Dolayısı ile aile sağlığı merkezi için yapılacak tüm giderler Sağlık Bakanlığı tarafından aracı kurum olarak belirtilen aile hekimlerine verilmektedir.**

3.1.1- Aile Hekimlerinin Tevkifat Yapma Yükümlülükleri Bakımından

GVK'ya ilişkin 275 sayılı Genel Tebliğinde, 5258 Sayılı Aile Hekimliği Pilot Uygulaması Hakkında Kanun uyarınca görevlendirilen aile hekimlerinin; temizlik, sekreterlik, şoförlük gibi hizmetler için yanlarında çalıştıracakları hizmet erbabına yapılacak ücret ödemeleri, serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemeler ile işyerine ilişkin kira ödemeleri^{21*} ve esnaf muaflığından yararlananlardan mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu uyarınca **gelir vergisi tevkifatı** yapmalarına ilişkin açıklamalar bulunmaktadır.

GVK 94. maddesinin 1. fıkrasında; "Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî 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 dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar", hükmü yer almaktadır. Bu hüküm içerisinde aile hekimleri sayılmamış olmakla beraber aynı maddenin son fıkrasındaki "Maliye Bakanlığı, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir" açıklamasına istinaden tevkifat yapmakla yükümlü olanlar arasında sayılmayan **aile hekimlerini de nakden ve hesaben yaptıkları bazı ödemeler sırasında istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmakla sorumlu tutulmuştur**²².

Bu hüküm ve açıklamalara göre, aile hekimliği merkezlerinde aile hekimliği hizmetlerinin verilmesiyle ilgili olarak; hizmet erbabına yapılacak ücret ödemeleri, serbest meslek işleri dolayısıyla yapı-

²⁰ ŞAHİN, a.g.m., s.7.

²¹ *Kira ödemeleri genellikle Milli Emlak Müdürlüğü veya İl Özel İdaresi tarafından yapılan sağlık ocağı kiralamaları nedeniyle gerçekleşen ödemelerdir. Bu kurumlar gelir vergisi mükellefi olmadıkları için bu ödemeler gelir vergisi kesintisine tabi olmayacaktır. Ancak bu iki idare dışında GVK 94'teki kişilerden yapılan kiralamalar 275 Seri No'lu Genel Tebliğe göre işyerine ilişkin kira ödemelerinden tevkifat yapma yükümlülüğü getirilmiştir.

²² ADİBEŞ, a.g.m., s.117.

lacak ödemeler, işyerine ilişkin kira ödemeleri ve esnaf muaflığından yararlananlardan mal ve hizmet alımları karşılığında yapılacak ödemelerden, yönetici olarak belirlenen aile hekimi tarafından Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde belirtilen oranlarda vergi tevkifatı yapılarak, merkezinizin bağlı bulunduğu vergi dairesine muhtasar beyanname ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Tablo 2: Aile Hekimleri'nin Tevkifat Kapsamı ve Oranları

Yasal Dayanak	Tevkifata Tabi Ödeme	Tevkifat Oranı
GVK 94/1-1	Yanlarında çalıştıracakları hizmet erbabına yapılacak ücret ödemeleri	103 ve 104' üncü maddelere göre
GVK 94/1-2-b	Serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemeler	%20
GVK 94/1-5	İşyerine ilişkin kira ödemeleri	%20
GVK 94/1-13	Esnaf muaflığından yararlananlardan mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden	% 2-%10

Kaynak: Kemal Serkan KESKİN, “Aile hekimleri dikkat artık vergi sorumlusunuz”, <http://www.vergisigorta.com/552-aile-hekimleri-dikkat-artik-vergi-sorumlusunuz.html>

3.1.2- Tevkifat Yükümlülüğüne İlişkin Danıştay Kararı

275 Seri No.lu Tebliğin iptali ve yürürlüğünün durdurulması için açılan dava üzerine Danıştay 4. Dairesi 31.03.2011 tarih ve 2010/7413 Esas No.lu Kararı'yla 275 Seri No.lu Tebliğ'in yürürlüğünün durdurulmasına karar vermiştir.

Söz konusu yürütmeyi durdurma kararı üzerine Gelir İdaresi Başkanlığı 27.06.2011 tarih ve 77 Seri No.lu GVK Sirküleri'ni yayımlamıştır. Anılan Sirküler'de “**275 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin yürütülmesinin durdurulmasına ilişkin Danıştay Dördüncü Dairesinin 31.03.2011 tarihli ve Esas No. 2010/7413 sayılı kararına karşı Başkanlığımızca Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'na itiraz edilmiştir. Danıştay Başkanlığı'nca konuya ilişkin yeni bir karar verilinceye kadar, anılan Tebliğ uyarınca aile hekimleri tarafından Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde sayılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılması gerekmemektedir.**” açıklamalarına yer verilmiştir.²³

Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından yayınlanan 02.08.2011 tarih ve 78 no.lu Gelir Vergisi Sirküleri ile Danıştay tarafından verilen yürütmenin durdurulması kararına karşı idarece yapılan itiraz sonucunda; Danıştay Vergi Dava Daireleri tarafından yürütmenin durdurulması kararının kaldırılmasına hükmedildiği ifade edilmiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun vermiş olduğu karar çerçevesinde ; aile hekimleri 275 no.lu GVK genel tebliğ gereği tevkifat yapmaya devam edeceklerdir.

3.2- Katma Değer Vergisi Kanunu Bakımından Aile Hekimleri'nin Durumu

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 9. maddesi ve 91, 96 ve 97. Seri No'lu olan KDV Genel Tebliği dayanak alınarak aile hekimleri KDV tevkifatından sorumlu olacaklardır. Buna göre;

²³ BAKMAZ Zübeyir, “Aile Hekimliğinde Stopaj Uygulamasına Danıştay Freni”, **E-Yaklaşım**, Ağustos 2011, S. 224.

KDVK 9. maddesine göre; “Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir”.

Bu maddeye göre; 91 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’nin A-2²⁴ Bölümünde sayılan kurum ve kuruluşların A-3²⁵ bölümünde belirtilen işlemlere ait katma değer vergisini tevkifata tabi tutacakları belirtilmiştir.

Bu maddede belirtilen işlemler ve KDV tevkifat oranları şu şekildedir²⁶;

- Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri, (1/6)
- Temizlik hizmetleri, (2/3)
- Bahçe ve çevre bakım hizmetleri, (1/2)
- Özel güvenlik hizmetleri, (4/5)
- Makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri, (1/3)
- Her türlü yemek servisi (1/2)
- Danışmanlık ve denetim hizmetleri, (1/2)
- İş gücü hizmet temini, (%90) (96 ile 97 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile)

91 Seri No’lu KDV Genel Tebliği’nin A-3 bölümünde sayılan iş gücü hizmet temini ile ilgili 96 Seri No’lu KDV Genel Tebliğine göre; “ bu tebliğin yayımını izleyen ay başından itibaren geçerli olmak üzere katma değer vergisi mükelleflerinin alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden temin ettikleri işgücü hizmetine ait katma değer vergisinin % 90’ının tevkifata tabi tutulması ve bunlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi” uygun görülmüştür. Yani 1/12/2005 tarihinden itibaren KDV mükelleflerinin, alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden temin ettikleri işgücü hizmetlerine ait KDV’ yi %90 oranında tevkifata tabi tutarak sorumlu sıfatıyla beyan etmeleri gerekecektir²⁷.

Bu duruma dahil olarak bir de 97 Seri No’lu KDV Genel Tebliği ile de “İşgücü hizmeti alımlarında tevkifat uygulayacak kuruluşlar kapsamına bu Tebliğin yayımını izleyen 5. günde başlamak üzere, KDV mükelleflerinin yanı sıra, KDV mükellefi olmasalar dahi 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölü-

²⁴ Genel bütçeye dahil daireler, katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve bunların teşkil ettikleri birlikler, Döner sermayeli kuruluşlar, Kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, Üniversiteler (vakıf üniversiteleri hariç), Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, Bankalar ve özel finans kurumları, Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülleri), Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar, Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar, Yarıdan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler.

²⁵ Yapım işleri ile bu işlere ilişkin mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetleri, temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri, özel güvenlik hizmetleri, makine, teçhizat, demirbaş ve taşıtlara ait tadil, bakım ve onarım hizmetleri, her türlü yemek servisi, danışmanlık ve denetim hizmetleri, alımlarına ait bedel üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin aşağıda belirtilen oranlara göre belirlenecek kısmı bu kurum ve kuruluşlarca sorumlu sıfatıyla beyan edilmek ve ödenmek üzere tevkifata tabi tutulacaktır.

²⁶ KESKİN Kemal Serkan, “ Aile Hekimleri KDV Tevkifatından Sorumlu Tutulamaz ” <http://www.vergisigorta.com/562-aile-hekimleri-kdv-tevkifatından-sorumlu-tutulamaz.html>

²⁷ VAN, SEZER, a.g.m., s.1.

münde sayılan kurum, kuruluş ve işletmelerin de dâhil edilmesi'' durumu da eklenmiştir. Yani 5/1/2006 tarihinden itibaren, gerçek usulde vergilendirilen KDV mükellefleri ile KDV mükellefi olmasalar dahi 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin A-2 bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmelerin faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili işlemlerde kullanacakları işgücü temin hizmeti alımlarında %90 oranında tevkifat uygulanacaktır²⁸.

Bu tebliğlerdeki düzenlemede bahsedilen iş gücü hizmet alımları, eleman temini şeklindeki hizmetleri kapsamaktadır. Eleman temin hizmeti dışındaki hizmet ifaları, bu bölümde düzenlenen tevkifat uygulaması kapsamında değerlendirilmeyecektir. İşgücü temin hizmetinden bahsedilebilmesi için temin edilen elemanların;

- Hizmeti alan işletmeye ücretli statüsünde hizmet akdiyle bağlı olmaması,
- Hizmeti alanın sevk ve idaresi altında çalıştırılabilmesi gereklidir²⁹.

Dolayısıyla aile hekimliklerinin yukarıda değinilen hizmetler nedeniyle yapacakları ödemeler üzerinden hesaplanacak KDV belirtilen oranlarda tevkifat yapması ve tevkif edilen bu vergiyi de 2 No'lu KDV beyannamesi ile bağlı bulunulan vergi dairesine beyan etmesi gerekmektedir³⁰.

Örneğin X Aile Sağlığı Merkezi, sağlık Merkezinin faaliyetleri kapsamındaki yazışma, veri girişi, hazırlama ve kontrol, hasta yardımcılığı, hasta karşılama ve yönlendirme, hasta taşıma, hasta danışmanlığı, tıbbi dokümantasyon, koli, kargo ve posta ayırım dağıtım, sekreterlik, tıbbi sekreterlik ve benzeri hizmetleri, doğrudan kendi elemanlarına (ücret akdi ile kendisine bağlı bulunan elemanlarına) yaptırmak yerine bu konuda faaliyet gösteren firmalardan almayı tercih etmiş ve (B) firması ile söz konusu hizmetlerin verilmesi hususunda anlaşmıştır.

X sağlık merkezine verilen bu ve benzeri hizmetlerde kullanılan elemanların, esas itibariyle sağlık Merkezinin yönetiminin bilfiil sevk ve idaresi altında çalışması gerektiğinden, (B) tarafından X'e fatura edilecek söz konusu işler, eleman temin hizmeti olarak değerlendirilecek ve işleme ait KDV, X tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır³¹.

3.3- Vergi Usul Kanunu Bakımından Aile Hekimleri'nin Durumu

275 Sayılı GVK Genel Tebliği çerçevesinde; GVK'nın maddesi kapsamında yapacakları ödemelerden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan aile hekimlerinin, ilgili vergi dairesinde muhtasar beyanname yönünden mükellefiyet kaydı yaptırmaları ve yapmış oldukları tevkifat tutarlarını muhtasar beyanname ile beyan ederek ödemeleri gerekmektedir.

Aile hekimlerinin bu tebliğ uyarınca yapacakları tevkifatlara ilişkin olarak verecekleri muhtasar beyannamelerinin, 3403 ve 3464 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda verilmesi zorunludur. Bu zorunluluğa uymayanlara, 213 sayılı VUK'un mükerrer 355.maddesi çerçevesinde özel usulsüzlük cezası kesilir. Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde kesilmesi gereken özel usulsüzlük cezası, beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 30 gün içinde verilmesi

²⁸ VAN,SEZER, a.g.m.,s.1.

²⁹ YILMAZ İlhan, "Aile Hekimliği Uygulamasında Vergisel Yükümlülükler" http://www.alomaliye.co_m/2011/ilhan_yilmaz_aile_hekimligi.htm

³⁰ YILMAZ, a.g.m.,s.1.

³¹ YILMAZ, a.g.m.,s.1.

halinde 1/10 oranında, bu sürenin dolmasını takip eden 30 gün sonunda verilmesi halinde ise 1/5 oranında uygulanır.

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 VUK'un 172 ve 173 üncü maddelerinde belirtilen "defter tutma mecburiyetine de" gerek bulunmamaktadır³².

Ancak aile hekimleri, hizmet erbabına ödeyecekleri ücretler için ücret bordrosu tutmaya, vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için gider pusulası düzenlemeye mecburdurlar³³.

Ayrıca aile hekimleri işyerinde kullandıkları giderler için her tüketicinin mal veya hizmet alırken almak zorunda oldukları fatura veya perakende satış fişlerini almaya zorunludurlar³⁴.

4- SONUÇ

Makale çalışmasında ayrıntılı olarak ele alındığı üzere, 275 Seri No'lu GVK Genel Tebliği sonucu 5258 Sayılı Aile Hekimliği Pilot Uygulaması Hakkında Kanun uyarınca görevlendirilen aile hekimlerinin; temizlik, sekreterlik, şoförlük gibi hizmetler için yanlarında çalıştıracakları hizmet erbabına yapılacak ücret ödemeleri, serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemeler ile işyerine ilişkin kira ödemeleri ve esnaf muaflığından yararlananlardan mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapmak zorundadırlar. Ayrıca, GVK'nın 94. maddesi kapsamında yapacakları ödemelerden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan aile hekimlerinin, ilgili vergi dairesinde muhtasar beyanname yönünden mükellefiyet kaydı yaptırmaları ve yapmış oldukları tevkifat tutarlarını muhtasar beyanname ile beyan ederek ödemeleri gerekmektedir. Eğer birden fazla aile hekimi varsa aile hekimleri kendi aralarında bir yönetim planı oluşturarak yönetici belirleyecekler ve bu yükümlülük yönetici olarak belirlenen aile hekimi tarafından yerine getirilecektir.

Aile hekimlerinin bu tebliğ uyarınca yapacakları tevkifatlara ilişkin olarak verecekleri muhtasar beyannamelerinin, 3403 ve 3464 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda verilmesi zorunludur. Bu zorunluluğa uymayanlara, özel usulsüzlük cezası kesilecektir.

Öte yandan, söz konusu Aile Sağlığı Merkezinin gelir, kurumlar ya da katma değer vergisi yönünden mükellefiyeti bulunmadığından Vergi Usul Kanunu esaslarına göre defter tutma mecburiyeti bulunmamaktadır.

Türkiye'de sağlık sektörünün mevcut yapısı, iş yükü, fiziki koşullar ve personel yetersizliği gibi çeşitli faktörler kapsamında ele alındığında, aile hekimlerine vergisel açıdan bir sorumluluk getirmenin üzerlerindeki iş yükünü ve külfeti arttırmaktan başka bir sonuç getirmeyeceği açıktır. Vergi mevzuatına

³² YILMAZ, a.g.m.

³³ VAN,SEZER, a.g.m.

³⁴ GÜNDÜZ Ahmet, "Aile Hekimlerinin KDV Karşısındaki Durumu", <http://muhasebe-haber.blogspot.com/2011/10/aile-hekimlerinin-kdv-karsisindaki.html>

dair hiçbir bilgisi hatta fikri bulunmayan aile hekimlerinin Sağlık Bakanlığı gibi tüzel bir kişilik dururken vergi sorumlusu olarak kabul edilmesi mevcut sistemi daha da karmaşık hale getirmekten başka bir sonuç ortaya koymayacaktır.

KAYNAKÇA

(ErişimTarihi:30.11.2011).

- ADİBEŞ, Cuma “Aile Hekimliği ve Aile Hekimlerinin Tevkifat Yükümlülüğü”, **Vergi Sorunları**, Mart, 2011, S.270, s.116.
- BAKMAZ, Zübeyir, “Aile Hekimliğinde Stopaj Uygulamasına Danıştay Freni”, **E-Yaklaşım**, Ağustos 2011, S. 224.
- DİKMEN, Burçin, “Aile Hekimlerine Getirilen Tevkifat Sorumluluğunun Anayasal Hükümler Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, **Vergi Dünyası**, Şubat, 2011, S.354.
- GÜNDÜZ, Ahmet, “Aile Hekimlerinin KDV Karşısındaki Durumu”, <http://muhasebe-haber.blogspot.com/2011/10/aile-hekimlerininkdvkarsisindaki.htm>
- KESKİN, Kemal Serkan, “ Aile Hekimleri KDV Tevkifatından Sorumlu Tutulamaz ” <http://www.vergisigorta.com/562-aile-hekimleri-kdv-tevkifatindan-sorumlu-tutulamaz.html>
- KESKİN, Kemal Serkan, “ Aile Hekimlerinin Tevkifat Sorununa Daha Az Maliyetli Çözüm Önerisi. Tevkifat Sağlık Bakanlığı Tarafından Yapılsın”, **Vergi Raporu**, Nisan, 2011, S.139.
- KESKİN, Kemal Serkan, “Aile hekimleri dikkat artık vergi sorumlusunuz” <http://www.vergisigorta.com/552-aile-hekimleri-dikkat-artik-vergi-sorumlusunuz.html>
- KESKİN, Kemal Serkan, “Aile Hekimlerinin Tevkifat Sorununa Çözüm Önerisi (2)” <http://www.vergisigorta.com/1065-aile-hekimlerinin-tevkifat-sorununa-cozum-onerisi-2.html>
- KESKİN, Kemal Serkan, “Aile Hekimlerinin Tevkifat Sorununa Çözüm Önerisi (1)” <http://www.vergisigorta.com/1037-aile-hekimlerinin-tevkifat-sorununa-cozum-onerisi-1.html>
- ŞAHİN, Tayfun, “ Aile Hekimliğinin Denetimi, İhtar Uygulaması ve Ücretten Yapılacak Kesintiler”, **Yaklaşım Dergisi**, Temmuz, 2011, S.223.
- ŞAHİN, Tayfun, “275 sayılı GVK Genel Tebliği Yargı Engeli ve Aile Hekimlerinin StopajYükümlülüğünde Çözüm Fırsatı”, **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi**, Ağustos, 2011, S.92.
- ŞAHİN, Tayfun, “Aile Hekimliğinde Ücret Uygulaması Değişti” **Yaklaşım Dergisi**, Şubat, 2010, S.218.
- TOSUNER, Mehmet, ARIKAN, Zeynep, **Türk Vergi Sistemi**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2013.
- TOSUNER, Mehmet, ARIKAN, Zeynep, **Vergi Usul Hukuku**, Kanyılmaz Matbaası, İzmir, 2013.
- VAN, Mert, SEZER, Nazlı, “Aile Hekimlerinin Vergisel Yükümlülükleri”, **E-Bülten**, <http://www.kurumsalhaberler.com/mertvan/bultenler/aile-hekimlerinin-vergisel-yukumlulukleri/>
- YILMAZ, İlhan, “ Aile Hekimliği Uygulamasında Vergisel Yükümlülükler ” http://www.alomaliye.com/2011/ilhan_yilmaz_aile_hekimligi.htm