

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 10.02.2021
Duyuru No : 2021/025
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ -
Şubat 2021 - Sayı : 338

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

YURTDIŞI MUKİMİ YABANCI UYRUKLULARA VERİLEN SAĞLIK HİZMETLERİNDE KDV İSTİSNASI VE GENÇLEŞTİRME, GÜZELLEŞTİRME VEYA ESTETİK AMAÇLI TIBBİ İŞLEMLERİN DURUMU

GİRİŞ

Bilindiği üzere, mal ve hizmet ihracatı KDV'den istisna edilmiştir.

Bu istisnanın amacı, yurt dışına mal veya hizmet sunan Türkiye'de mukim müteşebbislerin Dünya piyasalarında vergi açısından avantajlı kılınması veya vergi ile oluşacak dezavantajdan korunmasıdır.

KDV Kanunu yürürlüğe girdikten itibaren uzun süre "Sağlık Turizmi" olarak isimlendirilen faaliyet kapsamında Türkiye'ye sağlık hizmeti almak üzere gelen ve bu hizmeti alarak Türkiye'yi terk eden kişilere verilen hizmetlerin "Hizmet İhracı" olarak kabul edilmesi için, bizim de katıldığımız birçok öneri ortaya çıkmıştır.

Nihayet, (yaklaşık 33 yıl sonra), beklentiyi tam karşılamasa da, yurt dışından sağlık hizmeti almak üzere Türkiye'ye gelen yabancı uyruklulara verilen bir kısım hizmetler KDV'den istisna edilmiştir (KDV Kanunu'nun 13/l maddesi).

DENET DUYURU
Sayı : 2021/031/1

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2020 yılında 10,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.658 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 91.054 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilişkin görüşleri görmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Bu istisna hükmü isabetli olmakla beraber eksik yönleri olduğunu düşünüyoruz. Ayrıca Maliye İdaresi'nin güzelleştirme veya estetik amaçlı tıbbi işlemleri istisna kapsamı dışında yorumlamasının yasaya aykırı düştüğü görüşündeyiz.

Her ne kadar pandemi nedeniyle yabancılara sağlık hizmeti sunma işlemlerinde büyük bir daralma olduğu için bu konu gündemden düşmüş ise de, güzellik veya estetik amaçlı tıbbi müdahaleler hakkında istisna uygulaması ve KDV oranı açısından incelemeler yapılmakta olduğu yönündeki duyularımız ve sektörde hissedilen tedirginlik, bu konuyu ele almamıza vesile olmuştur.

II- YASA HÜKMÜ VE GEREKÇESİ

A- YASA HÜKMÜ

“I) Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından, Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, münhasıran sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere söz konusu hizmetlerle birlikte sağlanan diğer teslim ve hizmetler istisnanın kapsamına dahil değildir.)”

Bu hüküm 7104 sayılı Kanun’un 4. maddesi ile KDV Kanunu’nun 13. maddesine (I) bendi olarak eklenmiştir (Yürürlük 01.06.2018).

B- HÜKMÜN GEREKÇESİ

7104 sayılı Kanun’un genel gerekçesinde;

“Sağlık sektörünün teşvik edilmesi kapsamında Türkiye’de ikamet etmeyen yabancılara verilen sağlık hizmetleri istisna kapsamına alınmaktadır.” denilmiştir.

Bu Kanuna ilişkin madde gerekçesinde ise madde hükmü tekrarlanmış, gerekçe konusunda bir açıklamaya yer verilmemiştir.

III- KDV KANUNU’NUN 13/I MADDESİ İLE İLGİLİ TEBLİĞ HÜKMÜ

KDV Genel Uygulama Tebliği’nin II/B-16 no.lu bölümü şöyledir:

“16. Yabancılara Verilen Sağlık Hizmetlerinde İstisna
7104 sayılı Kanunla 3065 sayılı Kanun’un 13. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (I) bendine göre, Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından, Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, münhasıran sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere söz konusu hizmetlerle birlikte sağlanan diğer teslim ve hizmetler istisnanın kapsamına dahil değildir.) 01.06.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV’den istisnadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

16.1. Kapsam

3065 sayılı Kanun'un (13/l) maddesinde düzenlenen istisnanın kapsamına Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından, münhasıran sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri girmektedir.

Koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinde istisna uygulanabilmesi için bu hizmetleri veren gerçek veya tüzel kişilerin ilgili mevzuat çerçevesinde Sağlık Bakanlığınca izin verilen sağlık kurum ve kuruluşu olmaları zorunludur.

Buna göre, hastaneler (kamu, özel, üniversite), tıp merkezleri, polikliniklerin yanında Sağlık Bakanlığından izin almak suretiyle faaliyette bulunan; aile ve toplum sağlığı merkezleri, muayenehaneler, laboratuvarlar, müesseseler, ağız ve diş sağlığı hizmeti sunan özel sağlık kuruluşları, ambulans hizmetleri sunan kuruluşlar, diyaliz merkezleri, fizik tedavi ve rehabilitasyon merkezleri, genetik hastalıklar tanı merkezleri, hiperbarik oksijen tedavisi uygulanan özel sağlık kuruluşları, hemoglobinopati tanı merkezleri, madde bağımlılığı tedavi merkezleri, üremeye yardımcı tedavi merkezleri, terapötik aferez merkezleri, geleneksel ve tamamlayıcı tıp uygulama merkezleri, kordon kanı bankaları ile kaplıcaların Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere verdikleri koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinde istisna uygulanır.

16.1.1. İstisna Kapsamına Giren Hizmetler

İstisna kapsamına Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri girmektedir.

Söz konusu hizmetlerin münhasıran bu sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verilmesi gerekmektedir.

Koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinin kapsamı Sağlık Bakanlığının ilgili mevzuat hükümlerine göre belirlenir.

Saç ekimi, cilt bakımı, kırışıklık tedavisi, dolgu maddeleri uygulamaları gibi estetik amacıyla yapılan hizmetler bu istisna kapsamında değerlendirilmez.

Koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri ile birlikte verilebilen konaklama, ulaşım, yemek gibi teslim ve hizmetler istisna kapsamına girmez.

16.1.2. İstisnadan Yararlanacak Alıcılar

İstisnadan, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler yararlanabilir.

5901 sayılı Kanun'un (3/1-d) maddesinde, yabancının Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan kişiyi ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

193 sayılı Kanun'un "Türkiye'de Yerleşme" başlıklı 4. maddesine göre, ikametgahı Türkiye'de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.) Türkiye'de yerleşmiş sayılır.

193 sayılı Kanun'un 5. maddesi uyarınca, belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler ile tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olan yabancılar memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi, Türkiye'de yerleşmiş sayılmazlar.

Buna göre, Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan ve 193 sayılı Kanuna göre Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler bu istisnadan faydalanabilir.

Öte yandan, 5901 sayılı Kanun'un 28. maddesi uyarınca kendilerine mavi kart verilen ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler de bu istisnadan faydalanabilir.

İstisna kapsamında hizmet sunan sağlık kurum ve kuruluşları, alıcının istisna kapsamında olduğunun tevsikine ilişkin olarak uyruğunda bulunduğu ülke tarafından verilmiş pasaport üzerinden Türkiye'ye son giriş tarihinin altı aydan fazla olmadığını kontrol etmek ve pasaportun fotokopisini (çıkma izni almak suretiyle Türk vatandaşlığını kaybeden kişilerde mavi kartın fotokopisini) hizmet sunulmadan önce alıcıdan almak zorundadırlar.

16.2. İstisnanın Uygulanması

İstisna uygulanabilmesi için, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilerin uyruğunda bulunduğu ülke tarafından verilmiş pasaportu (çıkma izni almak suretiyle Türk vatandaşlığını kaybeden kişilerde mavi kartı) ibraz ederek, yabancı uyruklu olduklarını ve pasaport üzerinden altı aydan daha az süreli Türkiye'de bulduklarını tevsik etmeleri gerekmektedir.

Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, münhasıran sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verdikleri koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerine ilişkin faturada hizmet verilen yabancının adı, soyadı, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport veya mavi kart numarası, verilen hizmetin niteliği, hizmetin sunulduğu yer ve hizmet bedeli bilgilerine yer vererek KDV hesaplamazlar.

Yabancı ülke pasaportunun veya mavi kartın fotokopisi, hizmeti sunanlar tarafından 213 sayılı Kanun'un muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.

Yabancılara sunulan koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerine ilişkin faturanın, hizmet sunulan yabancı hasta yerine, sigorta kuruluşları, yabancı sosyal güvenlik kurumları, yetkili acenteler veya Sosyal Güvenlik Kurumuna (ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verilen hizmet bedelinin Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmesi durumunda) düzenlenmesi mümkün olabilmektedir. Bu durumda istisnanın uygulanabilmesi için düzenlenen faturada hizmet verilen yabancıya adı, soyadı, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport veya mavi kart numarası, Türkiye'ye en son giriş tarihi, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli bilgilerine yer verilmesi zorunludur.

16.3. İstisnanın Beyanı

Bu istisna kapsamında yapılan hizmetler, hizmetin yapıldığı vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinin "İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler" kulakçığının, "Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler" tablosunda, 334 kod numaralı "Yabancılara Verilen Sağlık Hizmetlerinde İstisna" satırı aracılığıyla beyan edilir. Bu satırın "Teslim ve Hizmet Tutarı" sütununa istisnaya konu hizmetlerin KDV hariç tutarı, "Yüklenilen KDV" sütununa bu hizmetlere ilişkin alış ve giderlere ait belgelerde gösterilen toplam KDV tutarı yazılır. İade talep etmek istemeyen mükellefler, "Yüklenilen KDV" sütununa "0" yazmalıdır.

16.4. İade

Bu istisnadan kaynaklanan iade taleplerinde aşağıdaki belgeler aranır:

- Standart iade talep dilekçesi
 - İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
 - İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
 - İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu
 - Satış faturaları listesi
- Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilerin uyruğunda bulunduğu ülke tarafından verilmiş pasaportun veya çıkma izni almak suretiyle Türk vatandaşlığını kaybeden kişilerde mavi kartın fotokopisi.

16.4.1. Mahsuben İade

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan mahsuben iade talepleri yukarıdaki belgelerin ibraz edilmiş olması halinde miktarına bakılmaksızın vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

16.4.2. Nakden İade

Mükelleflerin bu işlemlerden kaynaklanan ve 5.000 TL'yi aşmayan nakden iade talepleri vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan yerine getirilir.

İade talebinin 5.000 TL'yi aşması halinde aşan kısmın iadesi, vergi inceleme raporu veya YMM raporuna göre yerine getirilir. Teminat verilmesi halinde mükellefin iade talebi yerine getirilir ve teminat, vergi inceleme raporu veya YMM raporu sonucuna göre çözülür.”

III- YASA VE TEBLİĞ İLE İLGİLİ GÖRÜŞLERİMİZ

A- MADDE METNİ KAPSAM DARLIĞINA SEBEBİYET VERMİŞTİR VE MADDE GEREKÇESİ HATALIDIR

Yukarıda belirttiğimiz gibi hükmün getiriliş amacı “sağlık sektörünün teşvik edilmesi” olarak belirlenmiş, dolayısıyla istisnanın uygulama alanı, Sağlık Bakanlığı'nca ruhsatlandırılmış olan sağlık hizmetleriyle sınırlı kalmıştır. Keza, hizmetten yararlanacak olanların;

- Hem yabancı uyruklu olması,
- Hem de yurt dışında mukim bulunmaları, şeklinde şartlar yurt dışında mukim Türk vatandaşlarını bu istisnanın dışında bırakmıştır.

Bize göre bu hükmün;

- yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarını da kapsamı,
- hizmet ihracını teşvik gerekçeli olarak, KDV Kanunu'nun 11. maddesine konulması ve
- Türkiye'de alınmakla beraber etkisi yurt dışına götürülebilen tüm hizmetlerin hizmet ihracı sayılarak KDV istisnasına tabi hale getirilmesi şeklinde düzenlenmesi daha isabetli olurdu.

Örnek vermek gerekirse;

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II-A/2.1. bölümünde şöyle denilmektedir:

“Türkiye içinde taşıma hakkı bulunmayan yabancı bayraklı gemilere ve uçaklara verilen tadil, bakım, onarım hizmetleri hizmet ihracı kapsamında KDV'den istisnadır.”

Görüldüğü gibi, yabancı bandralı bir geminin Türkiye'ye gelip tadil, bakım veya onarım hizmeti alıp, Bu Hizmetin Etkilerini Üzerinde Taşıyarak Türkiye'yi Terk Etmesi, Maliye İdaresi Tarafından Hizmet İhracı Olarak Kabul Edilmiştir. Buna benzeyen, Türkiye'de icra edilmekle beraber etkilerinden yurt dışında yararlanılabilecek tüm hizmetler hizmet ihracı kapsamında yorumlanmalıdır.

Bu yorum tarzı benimsenmiş olsaydı KDV Kanunu'nun 13. maddesine 16 no.lu bendin eklenmesi yerine 11. maddeye uygun bir hüküm konulurdu.

Maliye İdaresi yabancı bandralı gemilere verilen hizmetlerin hizmet ihracı sayıldığı şeklinde isabetli bir yorumda bulunmuş olmasına rağmen, çok benzeyen başka alanlarda olumsuz yorum yaparak çelişkiye düşmektedir.

Bu konuda da örnek vermek gerekirse, yabancı ülkelerde mukim kişi ve kuruluşların Türkiye’den online eğitim almaları ve eğitim materyalinin yurt dışına gönderilmesinin hizmet ihracı olduğunda hiçbir kuşku yok iken, aynı işlemin eğitim almak üzere ilgili kişinin Türkiye’ye gelmesi, Türkiye’de eğitim aldıktan sonra, eğitim bilgilerini zihninde ve eğitim dökümanını yanında götürmesi durumu için Maliye İdaresi hizmet ihracı yorumunu yapmamaktadır.

Nitekim, bir Özelge’de(1);

“Buna göre, şirketiniz tarafından yurt dışından gelen müşterilere Türkiye’de verilen eğitim hizmeti, hizmet Türkiye’de ifa edildiğinden ve hizmetten Türkiye’de faydalandığından genel hükümler çerçevesinde KDV ye tabi bulunmakta olup, bu hizmetin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.”

B- GÜZELLİK VEYA ESTETİK AMAÇLI TIBBİ İŞLEMLER AÇISINDAN DURUM

Maliye İdaresi Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılmış kişi veya kuruluşlar tarafından sunuluyor olsa dahi, Güzelleştirme veya Estetik Amaçlı tıbbi hizmetlerde;

- KDV oranının %18 olduğu,
- KDV Kanunu’nun 13/l maddesindeki istisnanın uygulanamayacağı,

yönünde görüş belirtmektedir. Nitekim, yazımıza konu teşkil eden istisna ile ilgili Tebliğ bölümünde,

“Saç ekimi, cilt bakımı, kırışıklık tedavisi, dolgu maddeleri uygulamaları gibi estetik amacıyla yapılan hizmetler bu istisna kapsamında değerlendirilmez.”

şeklinde idari yorumda bulunmuştur.

Benzer yorumlara özelgelerde de rastlanmaktadır.

Bu konuda verebileceğimiz bir Özelge(2) örneği aşağıdadır:

“Buna göre, tıp merkezi ve özel hastane bünyesinde ünite şeklinde kurulan ... San. ve Tic. Ltd. Şti. unvanı ile faaliyet gösteren şirketiniz tarafından verilen kılcal damar varis tedavisi, lazerle cilt ve deri tedavisi, lazerle ciltte bulunan et benlerinin alınması, lazerle leke açma ve akne tedavisi, kök hücre tedavisi, saç dökülmelerinde mezoterapi tedavisi gibi tabip yetkinde olan tıbbi işlemlerin şirketinizde tıp fakültesi diploması olan biri çalıştırılarak yapılsa bile genel oranda (%18) katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir.”

Bizim Görüşümüz, Güzellik veya Estetik Amaçlı da Olsa, Sağlık Bakanlığı'nca Ruhsatlandırılmış Kişi ve Kuruluşlar Tarafından ve Yine Sağlık Hizmetleri Konusunda Yetkilendirilmiş Kişiler Eliyle Yapılan Tüm Müdahale ve İşlemlerde;

- İndirimli (%8) KDV oranı uygulanması,
- KDV Kanunu'nun 13/l maddesindeki şartlar sağlandığında KDV istisnası tatbik edilmesi

gerektiği yönündedir.

Çünkü;

- KDV ile ilgili oran Kararnamesine ekli II sayılı listenin B/21 no.lu pozisyonunda,

“21- İlgili Bakanlıklar ya da kanunlarla izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil) ile bu hizmetleri ifa edenlere hekimlerce veya hekimler vasıtasıyla verilen hizmetler, ambulans hizmetleri,”

%8 oranında KDV'ye tabi tutulmuş olup, hizmetin güzelleştirme veya estetik amaçlı olması halinde indirimli oran uygulanmayacağına dair herhangi bir hükme yer verilmemiştir.

- Maliye İdaresi'nin, gençleştirme, güzelleştirme veya estetik amaçlı tıbbi işlemlerde %8 KDV uygulatmamasının, yukarıdaki paragrafta metni bulunan II sayılı listenin B/21 no.lu pozisyonunda yer alan “....insan veya hayvan SAĞLIĞINA YÖNELİK....” ibaresindeki SAĞLIK ibaresinin dar kapsamlı olarak yorumlamasından kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

Halbuki Dünya Sağlık Örgütü'nün sağlık tanımı;

“Health is a state of complete physical, mental and social well-being and not merely the absence of disease or infirmity.”

yani,

“SAĞLIK, kişinin fiziksel, zihinsel ve sosyal olarak tam anlamıyla iyi olması durumudur. Sadece bir halsizliği ya da hastalığı olmaması hali değildir.”
Keza, Türk Dil Kurumu sözlüğünde de SAĞLIK;

“Bireyin fiziksel, sosyal ve ruhsal yönden tam bir iyilik durumunda olması, vücut esenliği, esenlik, sıhhat, afiyet.”

Görüldüğü gibi, sağlık ibaresi sadece hasta olmama halini değil, kişinin kendini aynı zamanda sosyal ve ruhsal olarak tam anlamıyla iyi hissetmesidir.

Bu resmi tanımlara göre, Kişi Kendini Daha Genç, Daha Güzel, Daha Estetik Hissetmek Amacıyla Tıbbi Hizmet Alıyor İse, Sağlık Hizmeti Alıyor Demektir.

- Keza, yukarıdaki 1.1. no.lu bölümde metnine yer verdiğimiz istisna hükmünde de güzellik veya estetik amaçlı tıbbi işlem veya müdahalelerin istisna dışı olacağına dair hüküm mevcut değildir.

Kaldı ki, KDV Kanunu'nun 13/l maddesinde, hizmetin sağlığa yönelik olması şartına bile yer verilmemiştir.

- Maliye İdaresi'nin yabancı uyruklulara verilen güzelleştirme ve estetik amaçlı tıbbi hizmetleri istisna kapsamı dışında yorumlaması, KDV Kanunu'nun 13/l no.lu maddesinin gerekçesine de uymamaktadır.

Bir kişiye verilen hizmet ister göz ameliyatı olsun ister saç ekme işlemi olsun, her iki hizmet de sağlık sektörü kapsamında verilmektedir.

Yukarıda belirttiğimiz gibi istisnanın gerekçesi

“.....Sağlık sektörünün teşvik edilmesi.....”

olarak belirlenmiş olup bu belirlemede, sağlık hizmetinin güzellik ve estetik amaçlı olması halinde istisna uygulanmayacağına dair hiçbir ifadeye yer verilmemiştir.

- Hatta Maliye İdaresi, aşağıda sonuç bölümünü sunduğumuz özelgesinde Estetik veya Güzellik Amaçlı Gibi Görünen Tıbbi İşlemlerin İndirimli Orana veya KDV İstisnasına Tabi Olabileceğini Kabul Etmiştir.

“Buna göre, poliklinik olarak faaliyet gösterdiği ve ilgili mevzuat çerçevesinde özel sağlık kuruluşu olduğu anlaşılan işletmenizde, tabip veya uzman tabiplerin tıbbi uygulaması şeklinde yürütüldüğü belirtilen botoks, dolgu, mezoterapi, PRP, lazer epilasyon, dövme silme, ipe yüz germe, ipe yüz asma ve ozon terapi hizmetlerinin, insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri KAPSAMINDA OLMASI HALİNDE, bunların sözü edilen BKK eki II sayılı listenin B/21. sırası kapsamında değerlendirilmesi ve % 8 ORANINDA KDV'ye tabi tutulması; söz konusu hizmetlerin insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri kapsamında olmaması halinde ise bunlara genel oranda (% 18) KDV uygulanması gerekmektedir.”(3).

Görüldüğü gibi, İdare bu özelgesinde, güzelleştirme veya estetik amaçlı tıbbi işlemlerin indirimli orana veya KDV istisnasına tabi olabileceği ihtimalini kabul etmektedir.

C- İSTİSNA KAPSAMINDAKİ SAĞLIK HİZMETLERİ İLE BİRLİKTE VERİLEN DİĞER TESLİM VE HİZMETLERİN İSTİSNAYA TABİ OLMADIĞI YÖNÜNDEKİ PARANTEZ İÇİ HÜKÜM İLE İLGİLİ GÖRÜŞLERİMİZ

KDV Kanunu'nun yukarıda metnini verdiğimiz 13/l maddesinde;

“(Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere söz konusu hizmetlerle birlikte sağlanan diğer teslim ve hizmetler istisnanın kapsamına dahil değildir.)”

şeklinde bir parantez içi hüküm mevcuttur.

Bu hükmün kapsamı ile ilgili idari görüş, yine yukarıda metni bulunan Tebliğ bölümünde,

“Koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri ile birlikte verilebilen konaklama, ulaşım, yemek gibi teslim ve hizmetler istisna kapsamına girmez.”

şeklinde ifade edilmiştir.

Bizim anlayışımıza göre;

- Burada sözü edilen konaklama, sağlık hizmeti alan yabancı uyruklunun hastane dışında (mesela otelde) konaklatılmasıdır. Çünkü hizmeti alana hastane odalarından veya yataklarından birinin tahsis edilmesi konaklatma olarak nitelendirilemez. Bu tahsis bir sağlık hizmetidir.
- Keza, yukarıda sözü edilen yemek, yabancı uyrukluya hastane dışında verilen yemektir. Yemeğin hastane ortamında verilmesi (hasta veya refakatçi yemeği) sağlık hizmetinin bir parçasıdır.

Yabancı uyruklulara verilen sağlık hizmetleri genellikle PAKET HİZMET şeklinde sunulmaktadır.

Bir hastane, uçuş, havaalanı transferleri, otelde konaklama, hastane dışında yemek ve turistik gezi gibi unsurları da kapsayan paket hizmet oluşturmuşsa, bu paketteki tıbbi işlem bedeli KDV istisnasına konu olacak diğer hizmetler için ilgili oldukları oranda KDV uygulanacaktır.

Ancak aynı hastane belli bir tıbbi hizmeti alana, yukarıdaki hizmetleri bedava vereceği şeklinde bir paket oluşturmuşsa, düzenleyeceği fatura tutarının tamamı için KDV istisnası uygulanabilir. Ancak bu takdirde paketteki bedava sunulan hizmetlerin tedarikinde yüklenilen KDV’ler indirilemez(4).

D- YABANCI UYUKLUYA VERİLEN TIBBİ HİZMETİN KISMEN VEYA TAMAMEN HASTANE DIŞI BİR ORTAMDA SUNULMASI

Madde metninde, sağlık hizmetinin sunulacağı yer olarak;
“.....münhasıran sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde....”
ibaresi yer almaktadır.

Bilindiği üzere, sağlık hizmetleri, muhtelif nedenlerle (mesela gizlilik nedeniyle yahut hizmet alanın hastane ortamında bulunmak istememesi nedeniyle) kısmen veya tamamen ruhsatlı sağlık kuruluşunun faaliyet gösterdiği mekanın dışında (otelde veya evde) icra edilebilmektedir.

Örnek vermek gerekirse, bir yabancı uyruklu, hastanede ameliyat olduktan sonra gerekli bakım hizmetlerini otelde konaklayarak almak isteyebilir. Böyle bir durumun istisnayı engellemeyeceği kanaatindeyiz.

Burada önemli olan, faturanın yetkili bir sağlık kuruluşu tarafından düzenlenmiş olmasıdır.

E- HEMŞİRELİK HİZMETLERİ AÇISINDAN DURUM

Bir Özelge’de(5);

“Buna göre, Şirketinizce Sağlık Bakanlığının izni doğrultusunda işyeri hekimi olarak verilen hekimlik hizmeti ile hastalarınıza yönelik HEMŞİRELİK, sağlık ve yukarıda belirtilen şekilde verilen akupunktur hizmetlerinin 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin B/21. sırası kapsamında değerlendirilerek % 8 oranında; iş güvenliği hizmeti ile iş yeri hekimi olarak verilen ancak tedavi edici unsuru bulunmayan danışmanlık (eğitim, rehberlik, bilgilendirme ve benzeri) hizmetlerin ise genel oranda (% 18) KDV’ye tabi tutulması gerekmektedir.”

denilmiştir.

Görüldüğü gibi, yetkili kişi ve kuruluşlar tarafından verilen sağlık hizmetleri kapsamında, hemşireler eliyle yapılan işlemler %8 oranında KDV’ye tabi olabilmekte ve doğal olarak KDV Kanunu’nun 13/l maddesindeki KDV istisnasına konu edilebilmektedir.

F- HEKİMLERİN KENDİ HASTALARINA RUHSATLI BİR SAĞLIK KURULUŞUNUN İMKANLARINDAN YARARLANARAK VE BU YARARLANMANIN BEDELİNİ BU SAĞLIK KURULUŞUNA ÖDEYEREK HİZMET VERMELERİ

Bir Özelge’de(6)

“Buna göre, hastaneniz ameliyathanesinin gerekli tıbbi makine, tesisat ve medikal malzemelerle birlikte kendi hesabına çalışan hekimlere kullandırılmasının 2007/13033 sayılı BKK ekli (II) sayılı listenin B/21. sırası kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından, söz konusu hizmetin genel oranda (% 18) KDV’ye tabi tutulması gerekmektedir.”

açıklaması yer almaktadır.

Görüldüğü gibi, hizmeti alan kişi yurt dışında mukim yabancı uyruklu bir kişi olsa dahi, sağlık kuruluşu bünyesinde yapılan tıbbi işlemin faturası, yabancı uyrukluya veya onun gösterdiği sigorta kuruluşuna veya aracı kuruluşa değil, bu yabancı uyrukluyu hastaneye yönlendiren doktor adına düzenlendiğinde hastanenin istisna uygulamasına izin verilmemektedir.

Doktor hastaneden aldığı hizmetin faturasındaki KDV’yi indirecek, şahsi hizmetlerinin ve hastaneden aldığı hizmetlerin toplamını (hastası ile anlaştığı total meblağı) KDV istisnalsı olarak faturaya veya serbest meslek makbuzuna bağlayabilecektir.

Bu durumlarda hastanenin KDV istisnalı fatura düzenlemesi isteniyorsa, hastane faturasının doktora değil sağlık hizmetini alana yönelik olarak düzenlenmesi ve hastane tarafından istisna gereklerinin yerine getirilmesi icabetmektedir.

G- ARACI FİRMALARIN DURUMU

Konu ile ilgili bir özalgede(7)

“.....yabancılara sunulan koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerine ilişkin faturanın, hizmet sunulan yabancı hasta yerine, yetkili acentelere düzenlenmesi halinde;

- Düzenlenen faturada hizmet verilen yabancınn adı, soyadı, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport veya mavi kart numarası, Türkiye'ye en son giriş tarihi, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli bilgilerine yer verilmesi şartıyla KDV istisnası uygulanabilecektir.

- Yetkili acente tarafından hastaneye ödenen sağlık hizmeti bedelinin tedavi hizmeti verilen yabancı hastaya birebir aktarılmasında, söz konusu madde kapsamında hizmete aracılık edilmesi nedeniyle KDV hesaplanmayacak olup, bu aktarma sırasında ödenen sağlık hizmeti bedelini aşan bir tutarın yer alması ya da ayrıca bir komisyon bedelinin gösterilmesi halinde bu bedelin genel oranda (%18) KDV'ye tabi tutulması gerekecektir.

Ancak, aracılık faaliyetinde bulunduğu anlaşılan Şirketinizin yetkili acentelerden olmaması halinde, hastane tarafından Şirketinize düzenlenecek faturada ve ödenen sağlık hizmeti bedelinin tedavi hizmeti verilen yabancı hastaya birebir aktarılmasında KDV istisnasının uygulanması mümkün bulunmadığından bu işlemler için %8 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir. Şirketinizce düzenlenen faturada ödenen sağlık hizmeti bedelini aşan bir tutarın yer alması ya da ayrıca bir komisyon bedelinin gösterilmesi halinde bu bedelin genel oranda (%18) KDV'ye tabi tutulması gerektiği tabiidir.”

açıklamalarına yer verilmiştir.

Burada bahsi geçen “yetkili acente” den kastedilenin 13 Temmuz 2017 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanan “Uluslararası Sağlık Turizmi ve Turistin Sağlığı Hakkında Yönetmelik” kapsamında yetki belgesi verilen A grubu seyahat acentesi (Yönetmeliğin 4/g maddesi) olduğu anlaşılmaktadır.

IV- SONUÇ

1985 yılından beri devam eden KDV uygulamasında neyin hizmet ihracı olduğu, neyin hizmet ihracı sayılmayacağı konusu ciddi bir karmaşa teşkil etmiş olup, bu konunun halen çözülmemiş birçok boyutu vardır.

Hizmetlerini yabancı kişi veya kuruluşlara sunan Türk firmaları verdikleri hizmetin Maliye İdaresi'nce hizmet ihracı sayılmamasından veya bu hizmetlerin hizmet ihracı

kapsamına alınması için yasal düzenleme yapılmamasından dolayı çok mağdur olmuşlardır.

Bu kapsamda sağlık sektörü, yurt dışından sağlık hizmeti almak üzere Türkiye'ye gelen ve aldıkları sağlık hizmetinin etkilerini vücutlarında yurt dışına götüren yabancılara Türkiye'de verilen sağlık hizmetlerinin hizmet ihracı kapsamına alınması beklentisi içinde olmuştur.

Bu beklenti çok yıllar sonra giderilmiş olmakla beraber yanlış gerekçe ile yanlış maddeye hüküm yerleştirilmek suretiyle sağlandığı için ve Maliye İdaresi'nin olumsuz yorumlarının da etkisiyle umulanı tam olarak karşılamamıştır. Bizim anlayışımıza göre, akla gelebilecek tüm hizmet sektörlerinde, hizmet Türkiye'de icra edilmiş bile olsa, hizmetin mahiyetine ve alınış amacına bakılmaksızın bu icraya konu gerçek kişi veya materyal, yurt dışına gittiği ve hizmetin etkileri yurt dışında devam ettiği takdirde KDV Kanunu'nun 11. maddesindeki hizmet ihracı hükmü uyarınca KDV'den istisna edilmelidir.

* YMM

- (1) Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.11.2017 tarih ve 84974990-130[1-2013/56]-439400 sayılı Özelgesi.
- (2) Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.07.2011 tarihli Özelgesi.
- (3) İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.02.2016 tarih ve 39044742-130-13056 sayılı Özelgesi.
- (4) www.denet.com.tr adresli web sitemizde bulunan KDV 6 isimli e-kitabımızın 3. maddeye ilişkin "Bir Mal veya Hizmeti Alanlara, Başka Bir Mal veya Hizmetin Bedava Verilmesi" başlıklı ve 9.3. no.lu bölümü.
- (5) Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.09.2016 tarih ve 50426076-130[13028-2016/20-1287]-149 sayılı Özelgesi.
- (6) Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.05.2017 tarih ve 50426076-130[28-2016/20-1332]-20853 sayılı Özelgesi.
- (7) İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.01.2020 tarih ve 39044742-130[Özelge]-E.109910 sayılı Özelgesi.

