

Duyuru Tarihi : 02.11.2009
Duyuru No : DUYURU/2009-100
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ / KASIM 2009 / SAYI : 203 / Sayfa : 275 - 279

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

TIBBİ GÖRÜNTÜLEME ve TAHLİL HİZMETLERİNİN TİCARÎ FAALİYET SAYILMASI VE BUNUN SONUÇLARI

1- GENEL AÇIKLAMA :

Günümüzde, röntgen, ultrason ve MR gibi cihazlarla görüntü elde edilmesi veya tahlil yapılması suretiyle daha etkin tıbbi teşhis ve takip yapılması, çok yaygın bir hale gelmiştir.

Özel cihazlarla tıbbi amaçlı görüntü elde etme ve tahlil yapma faaliyetinin vergisel açıdan ;

- Serbest meslek faaliyeti mi olduğu,
- Yoksa ticarî faaliyet mi olduğu,

bazı hallerde önem taşımaktadır.

Örnek vermek gerekirse, yurtdışında görüntüleme veya tahlil yaptırılması durumunda, ödenen bedelin stopaj karşısındaki durumunun tespiti için bu ödemenin meslekî hizmet bedeli mi olduğu, ticarî hizmet bedeli mi olduğu hususunun belirlenmesine ihtiyaç vardır.

Aynı şekilde, şahsen bu gibi hizmetleri vermek üzere mükellefiyet tesisi talebinde bulunan gerçek kişinin serbest meslek erbabı mı yoksa tacir mi sayılacağı (serbest meslek kazanç defteri tutup, serbest meslek makbuzu mu düzenleyeceği, yoksa ticarî defter tutup fatura mı keseceği) önem arz etmektedir.

Aşağıdaki bölümlerde tıbbi görüntüleme ve tahlil faaliyetinin niteliği ve vergisel açıdan tabi olduğu hükümler hakkındaki görüşlerimiz açıklanmıştır:

2- SERBEST MESLEK FAALİYETİ NEDİR? TİCARÎ FAALİYET NEDİR?

Tıbbi görüntüleme veya tahlil hizmetlerinin ne tür bir faaliyet olduğunu tespit için öncelikle ticarî faaliyetin ve serbest meslek faaliyetinin tanımına ve açılımına bakmak gerekmektedir.

Aşağıdaki iki bölümde, bu kavramlar hakkında kısaca bilgi verilmiştir. Faaliyet türlerinin kapsam ve ayrımı konusunda geniş bilgi için, www.bdodenet.com.tr adresli sitemizdeki KDV kitabımızın (ücretsiz e-kitap) KDV Kanunu'nun 1 inci maddesine ilişkin 2 no.lu bölüme bakınız.

2.1. Serbest Meslek Faaliyeti Nedir ?

Serbest meslek faaliyeti Gelir Vergisi Kanunu'nun 65 inci maddesinde şöyle tanımlanmıştır.

"Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsî mesaiye, ilmî veya meslekî bilgiye ve ihtisasa dayanan ve ticarî mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsî sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır"

Görüldüğü gibi bir faaliyetin serbest meslek faaliyeti sayılmasındaki ana unsurlar ;

- Faaliyette sermayenin değil, ilmî veya meslekî bilgiye ve ihtisasa dayanan şahsî mesainin ağır basması ve
- Hizmetin ticarî mahiyette olmamasıdır.

Meslekî faaliyetin icrasında meslekî alet veya cihaza ihtiyaç duyulması ve bazı sarf malzemeleri kullanılması doğaldır. Ancak bunlar, ilmî ve meslekî ihtisasa dayanan şahsî mesai unsuruna nazaran geri planda kalmalıdır. Cihazların ve sarf malzemelerinin çok önemli olduğu (Hizmet maliyeti içindeki payının ağır bastığı) hallerde hizmet serbest meslek hizmeti ticarî nitelik taşır.

Yine serbest meslek hizmetinden bahsedebilmek için hizmetin ilmî veya meslekî bilgiye ve ihtisasa dayanıyor olması gerekir. Örnek vermek gerekirse, otomobil tamirciliği, sıhhi tesisatçılık veya benzeri işler yapanlarda da emek unsuru ön planda olmakla beraber, yapılan iş daha çok bedendir. Bu nedenle uygulamada yüksek bir eğitim düzeyine ihtiyaç göstermeyen bu gibi faaliyetler ticarî veya esnaf faaliyeti sayılmaktadır.

2.2. Ticarî Faaliyet Nedir ?

Gelir Vergisi Kanunu'nda ticarî ve sınaî faaliyetin tanımı yapılmamıştır. Bu Kanunun 37 nci maddesindeki *"Her türlü ticarî ve sınaî faaliyetlerden doğan kazançlar ticarî kazançtır."* hükmünden hareketle ticarî ve sınaî faaliyetlerin ticarî faaliyet olduğu anlaşılmaktadır.

Ancak ticarî faaliyet, sadece mal alıp satmak veya mal yapıp satmak ile sınırlı olmayıp **"Ticarî nitelikte hizmetlerde bulunmak"** da bir ticarî faaliyet türüdür.

Hizmetin ticarî olması için bu hizmetin serbest meslek hizmeti tanımına girmeyen ticarî mahiyette hizmet olması gerekir.

Buna göre ;

- İlmî veya meslekî bilgi ve ihtisasa ihtiyaç göstermeyen hizmetler,
- İlmî veya meslekî bilgi ve ihtisas gerektiriyor olsa bile, sermayenin ve malzeme sarfiyatının ve ticarî organizasyonun ağır bastığı hizmetler,

ticarî nitelikteki hizmetlerdir.

Türk Ticaret Kanunu'nun 12 nci maddesi, ne tür hizmetlerin ticarî hizmet olduğu hakkında fikir vermektedir. Örnek vermek gerekirse menkul malların kiraya verilmesi, (mesela rent-a car işletmeciliği) istihbarat işleri, tiyatro, sinema, otel, lokanta, özel okul, hastane, depo gibi yerlerin işletilmesi, bankacılık, sigortacılık, nakliyecilik, telefon operatörlüğü, acentelik, komisyonculuk ve mahiyeti itibarıyla bunlara benzeyen hizmetler ticarî hizmetlerdir.

Ticarî nitelikteki hizmetler hakkında daha fazla fikir verebilmek amacıyla aşağıdaki örnekleri sunuyoruz :

- Eskiden diş protezciliği serbest meslek faaliyeti olarak kabul edilmekteydi. Daha sonra 4842 sayılı Kanunla GVK nun 66-4 üncü maddesi değiştirilerek **diş protezciliğinin ticarî faaliyet olduğu** hükme bağlanmıştır. Bu değişiklikle ilgili gerekçe metni şöyledir :

"Bu madde ile yapılan düzenlemeyle diş protezciliğinden elde edilen kazançlar ticarî kazanç olarak tanımlanmaktadır."

Diş protezciliği faaliyeti esas olarak şahsî mesai, ilmî veya meslekî bilgiye dayanan ve uzmanlık gerektiren bir faaliyet olmayıp, daha çok sermaye unsuruna dayanmakta, yapılan işte kullanılan ham ve yardımcı maddeler, el emeği ile diş protezine dönüştürülmektedir. Dolayısıyla yapılan faaliyet esas olarak imalat faaliyeti niteliğinde olduğundan, ticarî kazanç hükümlerine göre vergilendirilmesi

gerekmektedir. Yapılan düzenleme ile bu durum sağlanmakta, bu kazançların niteliğine uygun bir vergileme sistemi getirilmektedir.”

- 14.04.1994 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11-GVK-65-3503-6420 sayılı Bakanlık Muktezasında ;

“... harita yapım işi mühendislik işi olarak serbest meslek faaliyeti olmakla beraber adı geçen **harita yapım işini mühendis, topograf ve teknisyen gibi elemanlarla birlikte çalışarak yapması ticarî bir organizasyon olduğundan söz konusu işin ticarî faaliyet olarak kabul edilmesi** ve yapılan ödemeler karşılığında Müdürlüğünüze fatura düzenlemesi gerekmektedir.” denilmiştir.

- İstanbul Defterdarlığı'nın 21.09.1996 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11-GVT-65-4345-10422 sayılı Muktezasında ise ;

“... çeşitli firmalara pazarlama ve müşteri ilişkileri, bir mümessilde olması gereken nitelikler, rekabet ve rakiplerin pazarlama yaklaşımları, prezantasyon teknikleri konusunda verilen seminer hizmetleri ticari organizasyon içinde yapılmayı gerektirdiğinden, elde edilen gelirin ticari kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.” denilmektedir.

3- RÖNTGEN ve ULTRASON ÇEKİMİ TİCARİ HİZMET SAYILMAKTADIR :

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 12.1.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.02.29/2928-236 sayılı muktezasında şöyle denilmektedir. (Mukteza metni Yaklaşım Dergisinin Ekim 2009 sayısında yayınlanmıştır.)

“Bu açıklamalara göre, röntgen ve ultrason mütehassısı faaliyetinin şahsi mesaiden ziyade sermayeye dayanması ve ticari bir organizasyon çerçevesinde yapılması nedeniyle serbest meslek faaliyeti kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, söz konusu faaliyetten doğan kazancın ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, 379 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile serbest meslek faaliyeti icra eden hekimlerin (diş hekimleri ile veteriner hekimler dahil), iş yerlerinde anılan Tebliğde belirtilen özellikleri haiz kredi kartı okuyucuları (POS) bulundurmaları ve kredi kartı ile yapılan ödemelerde bu cihazları kullanmaları zorunluluğu getirilmiş ve bu cihazlarla düzenlenecek POS fişlerinin, anılan mükelleflerce yürütülen serbest meslek faaliyetlerinde Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş “serbest meslek makbuzu” olarak kabul edilmesi uygun görülmüştür.

Ancak, adı geçen mükellefin faaliyetinin ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerektiğinden, 379 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği uyarınca iş yerinde POS cihazı bulundurma ve kullanma mecburiyeti bulunmamaktadır.”

4- TAHLİL HİZMETLERİ TİCARİ HİZMET SAYILMAKTADIR :

Bu konudaki Maliye İdaresinin görüşü, tahlil hizmetlerinin ticarî hizmet olduğu yönünde olup, konu hakkında yargı kararına rastlanmamıştır :

Gelirler Genel Müdürlüğünce verilen 24.05.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2928-236-82/24424 sayılı özelgede “...**doktor olmakla beraber muayene ve teşhis yapmayan ve tedavi önermeyen sadece tıbbî tahlil laboratuvarı işletmeciliği faaliyetinde bulunanların bu faaliyetlerinin, şahsî mesaiden ziyade sermayeye dayanması ve ticarî bir organizasyon çerçevesinde yapılması nedeniyle serbest meslek faaliyet olarak değerlendirilmesi mümkün olmayıp, ticarî kazanç faaliyeti olarak kabulü gerekecektir.**” denilmiştir.

(NOT : Konumuzun dışında olmakla beraber yukarıdaki Muktezada yer alan, tıbbî tahlil laboratuvarlarının başka laboratuvarlara tahlil için kan veya patolojik parçalar göndermesi halinde sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekeceği görüşüne katılmıyoruz. Çünkü kan ve patolojik parçalar ticarî emtia değildir.)

Yine Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 07.04.2000 tarih ve B.07.0.GEN.0.40/4042-47/15927 sayılı Muktezasında şu ifadelerle yer verilmiştir :

“... Tıbbî Tahlil Laboratuvarı işleten'ın ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyetinin bulunup bulunmadığının tayini bakımından yapmakta olduğu işin, ticarî faaliyet mi, yoksa serbest meslek faaliyeti mi sayılacağı konusunda tereddüte düşüldüğü anlaşılmıştır.

.....

...adı geçen laboratuvar işletmeciliği (Tanı Merkezi) faaliyetinden elde ettiği gelirin ticarî kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

.....

... ticarî kazanç mükellefi olan ödevlinin Kanunda belirtilen süre içerisinde **ödeme kaydedici cihaz alması ve kullanması gerekmektedir.**"

5- TIBBİ GÖRÜNTÜLEME ve TAHLİL HİZMETLERİNİN TİCARİ HİZMET OLMASININ SONUÇLARI :

Yukarıda belirtildiği gibi tıbbi görüntüleme tahlil hizmetleri faaliyeti ticarî niteliktedir. Faaliyetin ticarî nitelik taşıması vergisel açıdan bazı sonuçlar doğurmakta olup, bu sonuçlar aşağıda özetlenmiştir:

Kazanç tespitine ilişkin hükümler açısından durum :

Şahsî mükellefiyet tesis ettirmek suretiyle görüntüleme ve tahlil hizmetlerinde bulunan gerçek kişiler bu hizmetlerden sağlanan vergiye tabi kazancın tespitinde Gelir Vergisi Kanunu'nun serbest meslek kazançlarına ilişkin 65-68 inci maddelerini değil, aynı Kanununun ticarî kazançlara ilişkin 37-51 inci maddelerini dikkate alacaklardır. (Anonim veya limited şirket kurmak suretiyle faaliyette bulunanların bu faaliyetleri, faaliyetin niteliğine bakılmaksızın ticarî faaliyet sayıldığı için bunlar, hem Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerini, hem de Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazançlara ilişkin hükümlerini göz önünde tutmak zorundadırlar.)

Defter ve belge açısından durum :

Tahlil hizmetleri yapanların faaliyetleri ticarî sayıldığı için bunlar,

- Serbest meslek kazanç defteri yerine, işletme hesabı esasında veya bilanço usulüne göre defter tutacaklardır.
- Serbest meslek makbuzu yerine, fatura, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi düzenleyeceklerdir.
- POS cihazı bulundurmak ve kullanmak zorunda değildirler.

Yurtdışından alınan görüntüleme ve tahlil hizmeti bedellerinin stopaj ve KDV sorumluluğu karşısındaki durumu :

Bilindiği üzere yurtdışından ithal edilen hizmetler, ticarî hizmet niteliği taşıyorsa stopaja tabi değildir. Çünkü gerek 5422 sayılı Eski KVK nun 24 üncü maddesinde, gerekse 5520 sayılı Yeni KVK nun 30 uncu maddesinde dar mükellefiyete tabi kurumlara yapılan ticarî hizmet bedeli ödemeleri stopaj kapsamı dışında tutulmuştur. Nitekim İstanbul Defterdarlığının bir muktezasında, "...Amerika Birleşik Devletlerinde mukim firmanın Türkiye'de elde ettiği komisyonun yukarıda açıklandığı gibi ticarî kazanç mahiyetinde olması (ilgili firmanın Türkiye'de işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunmaması) halinde söz konusu komisyon bedellerinin Türkiye'de vergiye tabi tutulması mümkün olmayacağından; bahsi geçen komisyon ödemeleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24 üncü maddesi uyarınca kurumlar vergisi tevkifatı yapılmaması gerekmektedir." denilmektedir. (Bu Muktezanın tam metni Sayın Hesap Uzmanı Ali TUĞLU'nun Yaklaşım Dergisinin Kasım 2006 sayısında yayımlanan yazısında mevcuttur.)

Dolayısıyla tıbbi görüntüleme ve **tahlil hizmetlerinin ticarî hizmet olması, yurtdışından (dar mükellefiyete tabi kurumlardan) bu hizmetlerin alınması halinde bu hizmetin bedelinin ödenmesinde stopaj yapılmayacağı** sonucunu doğurmaktadır.

KDV Kanunu'nun 9 uncu maddesi yurtdışından hizmet alınması (hizmet ithali) halinde sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi verilerek bu hizmete ait KDV nin hizmeti alan tarafından vergi dairesine yatırılmasını emretmektedir. KDV sorumluluğu açısından hizmetin niteliği (ticarî hizmet mi yoksa serbest meslek hizmeti mi olduğu) önem taşımaz. Önemli olan hizmetten nerede faydalandığıdır. Maliye İdaresi'nin anlayışına göre tedavi hizmetlerinde faydalanma, tedavinin yapıldığı yerde gerçekleşmektedir. Bu anlayışa göre Türkiye'de mukim bir kişi yurt dışına giderek veya yurt dışında bulunduğu sırada, görüntüleme, tahlil, ameliyat ve sair tıbbi hizmet alırsa, bu hizmetin bedeli Türkiye'deki ticari defterlere kaydedilse bile KDV sorumluluğu gerektirmez. Çünkü bu hizmetten yurt dışında faydalandığı (hizmet ithali olmadığı) kabul edilmektedir. Ancak, hasta bünyesinden alınan bir madde veya parça, tahlil için yurt dışına gönderilse ve yurt dışından tahlil raporu gelse, bu işlem hizmet ithali tanımına sokularak KDV sorumluluğu aranabilir. (KDV sorumluluğu hakkında geniş bilgi için www.bdodenet.com.tr adresli sitemizdeki KDV konulu e-kitabımızın 9 uncu maddeye ilişkin bölümüne bakınız.)