

Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere verilen sağlık hizmetinin vergilendirilmesi ve belge düzeni hk.

Belge türü	Özelge
Kanun	VERGİ USUL KANUNU
Özelge no	E-67854564-105[1741-7683]-320325
Tarih	15.06.2022

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı

Gelir Kanunları Usul Grup Müdürlüğü

Sayı : E-67854564-105[1741-7683]-320325

15.06.2022

Konu : Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu kişilere Türkiye'de verilen obezite cerrahisi hizmeti.

İlgide kayıtlı özelge talep formlarının incelenmesinden; ... Ltd. Şti. aracılığı ile yurt dışından gelen hastaya (obezite cerrahisi) mide küçültme ameliyatı yaptığınız, yapılan işlemin hizmet gideri mi yoksa sağlık hizmeti mi sayıldığı, aracılık eden şirket adına düzenleyeceğiniz serbest meslek makbuzunda uygulanacak stopaj ve KDV oranları ile makbuzda hasta adının belirtilip belirtilmeyeceği, ayrıca başvurusunu yaptığınız sağlık turizm sertifikası onaylandıktan sonra yurt dışından gelecek hastalar için KDV, stopaj ve gelir vergisi yönünden yapmanız gereken işlemler hakkında Başkanlığımızın görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

I- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU VE VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun (13/1) maddesinde, Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek ve tüzel kişiler tarafından, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, münhasıran sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinin KDV'den istisna olduğu ancak Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere söz konusu hizmetlerle birlikte sağlanan diğer teslim ve hizmetlerin istisna kapsamına dahil olmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu istisna hükmünün uygulamasına ilişkin olarak, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/B-16.) bölümünde de, "7104 sayılı Kanunla 3065 sayılı Kanunun 13 üncü 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.) 1/6/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV'den istisnadır.

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

16.1. Kapsam

3065 sayılı Kanunun (13/I) 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, muayenahaneler, 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, terapötikaferez 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." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bunun yanı sıra, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 236 ıncı maddesinde; "*Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir.*"

- 237 inci maddesinde; "*Serbest meslek makbuzlarına:*

1. *Makbuzu verenin soyadı adı veya unvanı, adresi, vergi dairesi ve hesap numarası;*

2. *Müşterinin soyadı, adı veya unvanı ve adresi;*

3. *Alınan paranın miktarı;*

4. *Paranın alındığı tarih;*

Yazılır ve bu makbuzlar serbest meslek erbabı tarafından imzalanır.

Serbest meslek makbuzları seri ve sıra numarası dahilinde teselsül ettirilir."

hükümleri yer almaktadır.

Bu bağlamda, koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinde KDV istisnası uygulanabilmesi için; bu hizmetleri veren gerçek veya tüzel kişilerin ilgili mevzuat çerçevesinde Sağlık Bakanlığınca izin verilen sağlık kurum ve kuruluşu olmaları zorunlu olup, "*Uluslararası Sağlık Turizmi ve Turist Sağlığı Hakkında Yönetmelik*" kapsamında yetki belgesi alınmış olması aranmamaktadır.

Buna göre, Sağlık Bakanlığınca izin verilen sağlık kurum ve kuruluşu olmanız durumunda, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, münhasıran sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde vereceğiniz mide küçültme ameliyatı (obezite cerrahisi) hizmeti KDV Kanununun (13/l) maddesi hükmü gereğince KDV'den istisna olacaktır.

Bu durumda, söz konusu sağlık hizmetine ilişkin aracı yetkili acenteye düzenleyeceğiniz serbest meslek makbuzunda 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 verilerek KDV hesaplanmayacaktır.

Diğer taraftan, tedavi amaçlı olmayan ve estetik amaca yönelik hizmetlerin (yağ alma (liposuction), karın germe, cilt sarkmalarına yönelik operasyonlar vb.) bahse konu istisna uygulaması kapsamında değerlendirilemeyeceği tabiidir.

II- GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

- 65 inci maddesinde, "*Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.*

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olamayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. ...",

- 94 üncü maddesinde, "*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.*

...

2. Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç);

a) 18 inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden %17,

b) Diğerlerinden %20 ..."

hükümlerine yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, yurt dışından gelen hastalara Türkiye'de yapmış olduğunuz (obezite cerrahisi) mide küçültme ameliyatı faaliyetinizin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi ve aracı şirket tarafından tarafınıza yapılan ödemeler üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2/b) bendi uyarınca % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Bilgi edinilmesini rica ederim.

(*) Bu Özelge 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 413.maddesine dayanılarak verilmiştir.

(**) İnceleme, yargı ya da uzlaşmada olduğu halde bu konuya ilişkin olarak yanlış bilgi verilmiş ise bu özelge geçersizdir.

(***) Talebiniz üzerine tayin edilmiş olan bu özelgeye uygun işlem yapmanız hâlinde, bu fiilleriniz dolayısıyla vergi tarh edilmesi icap ederse, tarafınıza vergi cezası kesilmeyecek ve tarh edilen vergi için gecikme faizi hesaplanmayacaktır.

Bu metin Mevzuat Bankası (mevzuat.vergibulustayi.com) aracılığıyla gib.gov.tr arşivinden alınmıştır. Resmî işlemlerde Resmî Gazete metni esastır. — 18.09.2026