

VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz.

Sayı: 6 - Ekim 2023



ÖRTÜLÜ SERMAYE KULLANAN ŞİRKETİN ZARAR VE BENZERİ SEBEPLERLE CARİ YILDA KURUMLAR VERGİSİ ÖDEMEDİĞİ DURUMDA BORÇ VEREN KURUMDA OLUŞAN FAİZ GELİRİNİN İŞTİRAK KAZANCI OLARAK İNDİRİME TABİ TUTULUP TUTULMAYACAĞI KONUSUNDA VERİLEN YARGI KARARLARINDA SON DURUM

Haluk ERDEM

7194 SAYILI KANUN'LA YAPILAN DEĞİŞİKLİĞE BİNAEN BİNEK OTOMOBİL GİDERLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Ayfer KAYACAN • Pelin COŞKUN

ASIL İŞVEREN İLE ALT İŞVEREN ARASINDAKİ ÜCRET TEVKİFATI MESELESİ

Candan DUMAN

SAĞLIK TURİZMİ ARACI KURULUŞLARI TARAFINDAN VERİLEN REHBERLİK, DANIŞMANLIK VB. HİZMETLERİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMLARI

İkbal BAŞ • Hasan KAYA

YAPAY ZEKÂ: GELİŞİMİ, ETKİLERİ VE YÖNETİMİ

Hüseyin ÖZ

TAX DAY

www.vergipusulasi.com.tr

VERGİ PUSULASI



5. YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

SAĞLIK TURİZMİ ARACI KURULUŞLARI TARAFINDAN VERİLEN REHBERLİK, DANIŞMANLIK VB. HİZMETLERİN VERGİ KANUNLARI KARŞISINDAKİ DURUMLARI

İkbal BAŞ¹ Hasan KAYA²

ÖZET

Bazı hizmet ve sektörlerin yüksek katma değer yaratma potansiyeli ve ihracatın teşvik edilmesi kapsamında vergi yasalarımıza çeşitli tarihlerde getirilen yeni düzenlemeler ile indirim ve istisna müesseseleri düzenlenmiş ve bu işlem ve faaliyetlerin böylece desteklenmesi amaçlanmıştır. Bu yazımızca özellikle sağlık turizmi alanında faaliyet gösteren yetkilendirilmiş kurumların kazançlarının niteliğine değinilecek olup, farklı tarihlerde mali idare tarafından aynı konuda verilen iki özelgenin içeriğine değinilecektir.

Anahtar kelimeler: Sağlık turizmi faaliyeti, uluslararası sağlık turizmi aracı kuruluşları, sağlık turizmi seyahat acentası, uluslararası sağlık turizmi yetki belgesi

¹Vergi Müfettişi, ORCID Numarası: 0009-0006-2993-8766

²Vergi Müfettişi, ORCID Numarası: 0000-0002-8884-6849

GİRİŞ

Ülkemiz, jeopolitik konumu ve sağlık sektörüne yapılan yatırımlarla beraber Dünya sağlık turizminin en önemli merkezlerinden biri haline gelmiştir. Bu kapsamda son yıllarda yabancı turistlerin sağlık turizmi için ülkemizi cazibe merkezi haline getirdikleri ve bu çerçevede ülke ekonomisine ciddi katkılar sağladıkları aşikardır.

Nitekim vergi kanunlarımızda da sağlık hizmetleri ve sağlık turizminin teşvik edilmesi ve hizmet ihracının ülke ekonomisine kaynak yaratılması gayesi ile elde edilen kazancın kısmen vergilendirilmesi ve işlemlerin katma değer vergisinden istisna olarak gerçekleştirilebilmesi imkanı sağlanmış ve bu konularda detaylı açıklamalara yayımlanan tebliğlerde yer verilmiştir.

1. SAĞLIK TURİZMİ NEDİR?

Sağlık turizmi; kısaca bireylerin koruyucu, tedavi edici, rehabilite edici ve sağlığı geliştirici hizmetleri almak amacı ile yaşadıkları ülke dışında bir ülkeye ziyaretleridir. Sağlık turizmi, uluslararası sağlık amaçlı hareketlilik potansiyelini kullanarak sağlık kuruluşlarının büyümesine imkan veren bir sektördür.³

Uluslararası sağlık turizminin tanımı ise 13.07.2017 tarih ve 30123 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Uluslararası Sağlık Turizmi ve Turistin Sağlığı Hakkında Yönetmeliğin “Tanımlar” başlıklı 4’üncü maddesinde yer almaktadır. Buna göre uluslararası sağlık turizmi; sağlık amaçlı yurtdışından ülkemize geçici bir süreliğine gelen, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan veya Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmakla birlikte yurtdışında ikamet eden gerçek kişilerin aldıkları her türlü sağlık hizmeti ile bunlarla ilgili destek hizmetlerini ifade etmektedir.

2. SAĞLIK TURİZMİ ARACI KURULUŞU TANIMI VE YETKİLENDİRİLME ŞARTLARI

Uluslararası sağlık turizmi aracı kuruluşlarının tanımı ilgili yönetmeliğin 4’üncü maddesinde yapılmıştır. Aracı kuruluş; Bakanlıkça, uluslararası sağlık turisti ile beraberindeki refakatçi ve diğer yakınlarına konaklama, ulaşım ve transfer hizmetlerinin sağlanması faaliyetlerini yürütmek üzere **yetkilendirilen**, 14/9/1972 tarihli ve 1618 sayılı Seyahat Acentaları ve Seyahat Acentaları Birliği Kanunu uyarınca işletme belgesi alan A grubu seyahat acentaları olarak tanımlanmıştır.

Öte yandan ilgili yönetmeliğin 5’inci maddesinde uluslararası sağlık turizmi kapsamında faaliyette bulunabilmek için Sağlık Bakanlığından yetki belgesinin alınmasının zorunluğu olduğu belirtilmiş ve yetki belgesi almayanların faaliyetlerinin ilgili Bakanlıkça durdurulacağı ifade edilmiştir.

Ayrıca söz konusu maddenin içeriğinde uluslararası sağlık turizmi sağlık tesisinin kendisine doğrudan başvuran uluslararası sağlık turistini kabul edebileceği gibi bu konuda yetki belgesi ile faaliyette bulunan aracı kuruluşlar ile protokol imzalayabileceği ve hastanın yatışından taburcu edilinceye kadar sağlık tesislerinde alacağı sağlık hizmetlerinin yanı sıra ihtiyaç duyulacak diğer hizmetlerin sunumu için de aracı kuruluşlar ile sözleşme yapılabileceği belirtilmiştir.

Yönetmeliğin 7’nci maddesinde uluslararası sağlık turizmi alanında Bakanlıkça Uluslararası Sağlık Turizmi Yetki Belgesi verilebilmesi için aracı kuruluşun, EK-2’de yer alan Uluslararası Sağlık Turizmi Aracı Kuruluşu Yetkinlik Kriterlerinde belirtilen kriterleri taşımasının zorunlu olduğuna yer verilmiştir. *(Bu yazımızda söz konusu kriterlere ayrıca*

³<https://dosyamerkez.saglik.gov.tr/Eklenti/10944/0/02pdf.pdf>

değ inilmeyecektir. Dileyen okuyucular <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/07/20170713-3.htm> linkinden ilgili kriterlere ulaşabilirler.)

3. SAĞ LIK TURİZMİ KAPSAMINDA VERİLEN HİZMETLERDEN ELDE EDİLEN GELİRLERE İLİŞ KİN OLARAK VERGİ MEVZUATINDA YER ALAN İNDİRİM VE İSTİSNALAR

Yabancılara verilecek sağlık hizmetlerine ilişkin olarak gerek 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun (KDVK) 13-1/1 maddesi, gerekse 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 89/13. maddesi ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 10/1-ğ maddesinde bazı indirim ve istisnaya yönelik hükümler bulunmaktadır. Söz konusu bu istisna ve indirimler ile ilgili olarak Katma Değer Vergisi ve Kurumlar Vergisine ilişkin yasal düzenlemelere kısaca değ inilecek olup, ilgili indirim ve istisnaların yabancılara sağlık turizmi kapsamında hizmet veren işletmelere uygulanıp uygulanamayacağı hususu mali idare tarafından verilen öz elgeler çerçevesinde değ erlendirilecektir.

3.1. Kurumlar Vergisi Kanunu ve 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Yer Alan Düzenlemeler

Sağlık hizmetleri ve sağlık turizmine ilişkin olarak KVK ve 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (KVGT) yer alan hükümler ise şöyledir;

Söz konusu Kanunun "*Diğer İndirimler*" başlıklı 10'uncu maddesine 6322 sayılı Kanunla eklenen (ğ) bendinde; Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili **Bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık**

alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'sinin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınabileceği, indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

KVGT'nin "*10.5. Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler*" bölümünde ise;

6322 sayılı Kanunla KVK'nın 10'uncu maddesine eklenen (ğ) bendi ile 15/6/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği belirtilmiştir.

Elde edilen kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebilmesi için bu kazancın;

-

- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri faaliyetlerinden elde edilmiş olması,

- İlgili şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında **eğitim ve sağlık hizmetleri** olması gerekeceği hüküm altına alınmıştır.

Şirket bünyesinde sözü edilen hizmetlerden sadece birisi verilebileceği gibi ana sözleşmelerinde yer almak şartıyla birden fazlası da verilebilir.

Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin Türkiye’de yerleşmiş olan kişilere de hizmet vermesi indirimden faydalanmaya engel teşkil etmeyeceği ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın %50’sine indirim uygulanacağı açıkça hüküm altına alınmıştır.

Sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin elde ettiği kazançlara indirim uygulanabilmesi için Sağlık Bakanlığından alınan ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunulması zorunlu olduğu, **Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak şartıyla sağlık turizmi ile uğraşan işletmelerin de indirimden faydalanacağı belirtilmiştir.**

Yukarıda yer alan yasal mevzuat çerçevesinde sağlık alanında faaliyet gösteren ve indirimden faydalanmak isteyen gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerin aşağıdaki belirtilen şartları sağlaması zorunludur.

1- Sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak sağlık alanında faaliyet göstermesi ve bu hizmetleri Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere vermesi,

2- ANA SÖZLEŞMELERİNDE YAZILI ESAS FAALİYET KONULARI ARASINDA SAĞLIK HİZMETLERİ SUNMAK OLMASI,

3- ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İNDİRİM UYGULANABİLMESİ İÇİN SAĞLIK BAKANLIĞINDAN ALINAN RUH-

SAT ÇERÇEVESİNDE FAALİYETTE BULUNULMASI GEREKMEKTEDİR.

Ayrıca KVGT’de Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak şartıyla sağlık turizmi ile uğraşan işletmelerin de indirimden faydalanacağı açıkça belirtilmiştir. Bu hüküm uyarınca sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren sağlık turizmi ile iştiğal eden işletmelerin faydalanabilmesi için, söz konusu işletmelerin Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olması şartı getirilmiş olup, bu şartı sağlayan işletmelerin **yapmış olduğu faaliyetlerden** elde edilen kazançlarının %50’sinin KVK’nın 10 uncu maddesine (ğ) bendinde yer alan indirimden yararlanması konusunda herhangi bir yasal engel bulunmamaktadır.

3.2. Katma Değer Vergisi Kanunu ve Genel Uygulama Tebliğinde Yer Alan Düzenlemeler

KDVK’nın 13/1 maddesinde, “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 hizmetlerinin (Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere söz konusu hizmetlerle birlikte sağlanan diğer teslim ve hizmetler istisnanın kapsamına dahil değildir.)” istisna kapsamında olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nin (KDVGUT) (II/B-16.) bölümünde ise istisnanın uygulamasına ilişkin açıklamalar yer almaktadır. İlgili tebliğ hükmüne göre 1/6/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, 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 hizmetlerinin

KDV'den istisna olduğu, 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 zorunlu olduğu, saç ekimi, cilt bakımı, kırışıklık tedavisi, dolgu maddeleri uygulamaları gibi estetik amacıyla yapılan hizmetlerin ise bu istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği ve **koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri ile birlikte verilebilen konaklama, ulaşım, yemek gibi teslim ve hizmetler istisna kapsamına girmeyeceği** hüküm altına alınmıştır.

Ayrıca yabancılara sunulan koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerine ilişkin faturanın, hizmet sunulan yabancı hasta yerine yetkili acentelere düzenlenmesi halinde istisnanın uygulanabilmesi için gerekli şartlarında KDVGUT'nun (II/B-16.) bölümünde açıkça belirtildiği, tebliğ hükmüne göre düzenlenen faturada hizmet verilen yabancı'nın 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 halinde istisna hükmünden faydalanacağı hüküm altına alınmıştır.

4. MALİ İDARE TARAFINDAN KONU İLE İLGİLİ VERİLEN FARKLI TARİHLERDEKİ ÖZELGELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yabancılara Türkiye'de teşhis ve tedavilerinin yapılabilmesi için konaklama ve ulaşım gibi konularda rehberlik, danışmanlık ve organizasyon hizmeti vermek amacıyla faaliyette bulunan işletmelerin, bu faaliyetlerden elde ettikleri kazançlarının KVK'nın 10'uncu maddesinin (ğ) bendinde belirtilen indirimden faydalanabilmesi

hususunda mevzuatta herhangi bir değişiklik olmamasına rağmen mali idarenin farklı tarihlerde vermiş olduğu özelgelere görüş değişikliğine gittiği anlaşılmaktadır.

12/08/2015 Tarih Ve 84098128-125(10-2014/9)-377 Sayılı Özelge⁴

Söz konusu özelgede Türkiye'de yerleşik olmayan kişilere Sağlık Bakanlığına bağlı hastanelerde tedavi ve ameliyatlarının yapılması için **konaklama ve ulaşım gibi konularda rehberlik, danışmanlık ve organizasyon hizmetleri verileceği**, hastanelerde yapılan tedavi ve ameliyat faturalarının şirketiniz adına düzenleneceği ve şirketiniz tarafından da yurtdışında mukim kişiler veya kurumlar adına fatura düzenlenerek döviz kazandırıcı hizmetler kapsamında gelir elde edileceği belirtilerek, söz konusu gelirlerin %50'sinin KVK'nın 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendine göre kurum kazancından indirilip indirilemeyeceği hususlarında görüş talep edilmiş olup, İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen cevap ise aşağıdaki gibidir;

KVK'nın "*Diğer indirimler*" başlıklı 10'uncu maddesine 6322 sayılı Kanunla eklenen (ğ) bendinde; İlgili Bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50 sinin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınabileceği; indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

KVGT'nin "*10.5. Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler*" başlıklı bölümünde konuya ilişkin açıklamalar yapılmış olup mükelleflerin bu

⁴<https://www.gib.gov.tr/yurtdisinda-mukim-kisilerin-turkiye-de-tedavi-ve-ameliyatlarinin-yapilabilmesi-icin-verilen>

indirimden faydalanabilmeleri için taşınmaları gereken şartlara Tebliğin “10.5.2. İndirimden faydalanma şartları” bölümünde yer verilmiştir.

Aynı Tebliğin “10.5.2.1. İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konusu” başlıklı bölümünde; “İlgili şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında sağlık hizmetleri sunmak olmalıdır. Şirket bünyesinde sözü edilen hizmetlerden sadece birisi verilebileceği gibi ana sözleşmelerinde yer almak şartıyla birden fazlası da verilebilir.

...

Sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin elde ettiği kazançlara indirim uygulanabilmesi için Sağlık Bakanlığında alınan ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunulması zorunludur. **Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak şartıyla sağlık turizmi ile uğraşan işletmelerin de indirimden faydalanması mümkündür.**” açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; **Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak ve KVK'nın 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi ile 1 seri no.lu KVGT'nin ilgili bölümlerinde açıklanan diğer şartları da sağlamak kaydıyla, yurt dışında mukim kişilerin Sağlık Bakanlığına bağlı hastanelerde tedavi ve ameliyatlarının yapılması için konaklama ve ulaşım gibi konularda verilen rehberlik, danışmanlık ve organizasyon hizmetleri karşılığında elde edilecek kazançların %50 si kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilir** şeklinde görüş beyan etmiştir.

23/01/2023 Tarih ve 84974990-130(KDV-4-İ-14001-2019/37) Sayılı Özelge⁵

Söz konusu özelgede,

Bakanlığına bağlı hastanelerde Türkiye’de yerleşik olmayan kişilere tedavi ve ameliyatlarının yapılması için **konaklama ve ulaşım gibi konularda rehberlik, danışmanlık ve organizasyon hizmetleri verileceği**, hastanelerde yapılan tedavi ve ameliyat faturalarının şirketiniz adına düzenleneceği ve şirketiniz tarafından da yurtdışında mukim kişiler veya kurumlar adına fatura düzenlenerek döviz kazandırıcı hizmetler kapsamında gelir elde edileceği belirtilerek, söz konusu gelirlerin %50’sinin KVK’nın 10’uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendine göre kurum kazancından indirilip indirilemeyeceği hususlarında görüş talep edilmiş olup, Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen cevap ise aşağıdaki gibidir;

KVK’nın “Diğer indirimler” başlıklı 10 uncu maddesine 6322 sayılı Kanunla eklenen (ğ) bendinde; İlgili Bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50’sinin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınabileceği, indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

KVGT’nin “10.5. Türkiye’den yurt dışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler” başlıklı bölümünde ise konuya ilişkin açıklamalar yapılmış olup, mükelleflerin bu indirimden faydalanabilmeleri için taşınmaları gereken şartlara Tebliğin “10.5.2. İndirimden faydalanma şartları” bölümünde yer verilmiştir.

Bu kapsamda Tebliğin “10.5.2.1. İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana

⁵ <https://www.gib.gov.tr/yabancilara-saglik-hizmetleri-ile-birlikte-verilen-rehberlik-danismanlik-vb-hizmetlerin>

sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konusu” başlıklı bölümünde;

.....

Sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin elde ettiği kazançlara indirim uygulanabilmesi için Sağlık Bakanlığında alınan ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunulması zorunludur. **Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak şartıyla sağlık turizmi ile uğraşan işletmelerin de indirimden faydalanması mümkündür.”** açıklamalarına yer verilmiştir.

Aynı Tebliğin, “10.5.2.2. Hizmetin, Türkiye’den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olması” başlıklı bölümünde,

“Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmetlerinin, Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara; eğitim veya sağlık hizmetlerinin de Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere verilmesi gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen hizmetlerin fiilen verilmesi gerekmekte olup bu alanlarda sunulan asistanlık, danışmanlık ve aracılık gibi hizmetlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.” açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketiniz tarafından Sağlık Bakanlığında alınmış “Uluslararası Sağlık Turizmi Aracı Kuruluşu Yetki Belgesi” olmasına rağmen, yapmakta olduğunuz hizmetler esas itibarıyla yabancı hastaların tedavi ve ameliyatlarının yapılması için aracılık hizmeti ile konaklama ve ulaşım konularında verilen rehberlik, danışmanlık

ve organizasyon hizmetlerinden oluştuğundan, söz konusu faaliyetlerinizden elde ettiğiniz kazançların KVK’nın 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığı şeklinde görüş beyan etmiştir.

Yukarıda ayrıntılı olarak bahsedilen 2 ayrı özelgede görüleceği üzere, Türkiye’de yerleşik olmayan kişilerin hastanelerde veya diğer sağlık kuruluşlarında tedavi ve ameliyatlarının yapılması için konaklama ve ulaşım gibi konularda rehberlik, danışmanlık ve organizasyon hizmeti veren işletmelerin bu faaliyetlerden elde edeceği gelirlerin %50’sinin KVK’nın 10’uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendine göre kurum kazancından indirilip indirilemeyeceği konusunda mali idarenin görüşünü değiştirdiği anlaşılmaktadır.

Yukarıda ayrıntılarına yer verilen ilk Özelgede; ilgili mevzuat çerçevesinde Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak şartıyla sağlık turizmi ile uğraşan işletmelerin de indirimden faydalanabileceği ve sağlık turizmi ile işgal eden işletmelerin, yabancıların tedavi ve ameliyatlarının yapılması için konaklama ve ulaşım gibi konularda verdiği rehberlik, danışmanlık ve organizasyon hizmetleri karşılığında elde edeceği kazançlarının %50’sinin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabileceği ifade edilmiştir. Daha sonra verilen ikinci Özelgede ise mali idaresi görüşünü tamamen değiştirmiş olup, sağlık turizmi çerçevesinde verilen hizmetlerin esas itibarıyla yabancı hastaların tedavi ve ameliyatları için aracılık hizmeti niteliğinde olduğu ve konaklama ve ulaşım gibi konularda gerçekleştirilen rehberlik, danışmanlık ve organizasyon hizmetlerinden elde edilen kazançların KVK’nın 10’uncu maddesi kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir.

SONUÇ

Bu yazımızda sağlık turizmi ile uluslararası sağlık turizmi aracı kuruluşlarının tanımına, yetkilendirilmesine ve faaliyet konularına kısaca yer verilmiş ve yabancıların Türkiye'ye teşhis ve tedavileri için gerçekleştirecekleri sağlık turizmi faaliyetleri kapsamında bu kuruluşlar tarafından sunulan hizmetlerin karşılığı olarak elde edilen kazançların vergi mevzuatı karşısındaki durumu açıklanmıştır.

Mali idare tarafından aynı hususa ilişkin olarak iki farklı tarihte verilen özgelelerde, sağlık turizmi kapsamında gerçekleştirilen faaliyetlerden elde edilen kazançların vergi matrahının tespitinde kazançtan indirim konusu yapıp yapılmayacağı konusunda farklı görüşlere yer verilmiştir.

İki özelge arasında geçen sürede KVK ve bu kanuna dayanılarak çıkarılan Tebliğlerde herhangi bir değişiklik olmamasına rağmen mali idaresi konuya bakış açısını değiştirmiş ve Sağlık Bakanlığında "*Uluslararası Sağlık Turizmi Aracı Kuruluşu Yetki Belgesi*" alınmış olsa bile ilgili kuruluşların konaklama ve ulaşım gibi konularda gerçekleştirdikleri rehberlik, danışmanlık ve organizasyon hizmetlerinden elde edilen kazançlarının indirim kapsamında olmayacağı belirtilmiştir.

Konu ile ilgili olarak önceki bölümlerde detaylarına yer verildiği üzere Uluslararası Sağlık Turizmi ve Turistin Sağlığı Hakkında Yönetmeliğin 5'inci maddesinde aracı kurumlar ile sağlık tesisleri arasında düzenlenecek protokol veya sözleşmeler ile yabancı hastaların sağlık hizmeti ve bu hizmet ile ilgili diğer ihtiyaçlarını aracı kurumlar vasıtasıyla gerçekleştirebilecekleri belirtilmiştir. Nitekim aracı kuruluşlara yetki belgesinin verilebilmesinin bir şartı da en az 3 sağlık tesisi ile imzalanmış bir protokolünün bulunmasıdır.

Öte yandan KVK'nın 10'uncu maddesinin (ğ) bendinde yer alan indirim düzenlemesi ile hizmet ihracı yoluyla ülke ekonomisinin uluslararası rekabetçiliğin artırılması, yeni ihracat alanlarının oluşturulması, yeni istihdam imkanlarının yaratılması ve yüksek katma değer yaratma potansiyeli bulunan hizmetler için yeni bir teşvik hususu ihdas edilmek istenmiştir.

Ülkemiz açısından hizmet ihracı noktasında önemli bir yere sahip olan sağlık turizminin teşvik edilme gayesi ve KVGT belirtilen **Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak** şartıyla sağlık turizmi ile uğraşan işletmelerin de indirimden faydalanacağı hususları birlikte değerlendirildiğinde, mali idarenin verdiği ilk özgelgenin yerinde olduğu, sağlık turizmi aracı yetki belgesine sahip olanların gerçekleştirdikleri faaliyetler neticesinde elde ettikleri kazançlarının sağlık hizmeti ile illiyet bağının kurulabildiği ölçüde indirim kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ve ikinci özgelgede yer alan açıklamaların konuyu tam olarak kapsayıcı bir şekilde ele almadığı sonucuna ulaşılmaktadır.

KAYNAKÇA

- Kurumlar Vergisi Kanunu
- Katma Değer Vergisi Kanunu
- Uluslararası Sağlık Turizmi ve Turistin Sağlığı Hakkında Yönetmelik
- 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- 12/08/2015 Tarih Ve 84098128-125(10-2014/9)-377 Sayılı Özelge
- 23/01/2023 Tarih ve 84974990-130(KDV-4-İ-14001-2019/37) Sayılı Özelge