

**YABANCILARA VERİLEN SAĞLIK HİZMETLERİNDE
KDV İSTİSNASI**

2023

YABANCILARA VERİLEN SAĞLIK HİZMETLERİNDE KDV İSTİSNASI RİNOPLASTİ- SAÇ EKİMİ (Hair Transplantation) OPERASYONLARININ ÖRNEKLEM KAPSAMINDA İNCELENMESİ

[7104 sayılı Kanunla](#) 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (1) 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.

İstisnadan Yararlanan Alıcılar;

Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 19 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile belirlenmiş olup, tebliğ kapsamında ayrıntılı olarak yerleşik olmayan kişiler tarif edilmiştir.

Buna göre İstisnadan, Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler yararlanabilecek olup .5901 sayılı Kanununun [Türk Vatandaşlığı Kanunu](#) (3/1-d) maddesinde, yabancının Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan kişiyi ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler açıklaması 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 4. Ve 5. Maddelerinde açıklanmış olup, kanunun ilgili maddelerine göre;

Yerleşik olma hali; İkametgahı Türkiye’de bulunanlar ve bir takvim yılı içerisinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (geçici ayrılmalar Türkiye’de oturma süresini kesmez)

Yerleşik olmama hali; belli ve geçici görev veya iş icabı Türkiye’ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın kuruluşlarında çalışan ve bunlara benzeyen diğer kimselerle, tahsil veya tedavi, istirahat veya seyahat amacıyla gelenler, tutukluluk hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alıkonulmuş veya kalmış olanlar; Türkiye’de altı aydan fazla kalsalar dahil yerleşik sayılmazlar.

Olarak açıklanmaktadır.

Sonuç olarak; Buna göre, Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan ve 193 sayılı Kanuna göre Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler bu istisnadan faydalanabilecek olup bununla birlikte 5901 sayılı Kanununun 28 inci maddesi uyarınca kendilerine **mavi kart verilen ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler de bu istisnadan faydalanabilecektir.**

İstisna kapsamında hizmet sunan sağlık kurum ve kuruluşları, alıcının istisna kapsamında olduğunun tevsikine ilişkin olarak uyuşukunda 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.

Kanunun kapsamı dahilinde istisnadan faydalanmak için mavi kart ve pasaport ile yabancı hastanın mukim olmadığını ispatlamakla mükellef sağlık kuruluşlarından biri için özel talep formumuzda tereddütlerimizi aşağıdaki gibi belirtmiştik;

“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 yabancıların 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.” olarak belirtilmiştir

Tereddüt hasıl olan durumlarımız aşağıdaki gibidir;

1) Açıklamalara göre T.C. Dışişleri Bakanlığı tarafından yayınlanan listeye göre (<https://www.mfa.gov.tr/vatandaslarinin-ulusal-kimlik-belgeleri-ile-ulkemize-girebilecegi-ulkelere-iliskin-liste.tr.mfa>) listedeki ülkelerin vatandaşları “**Ulusal Kimlik Belgeleri**” ile **ülkemize giriş yapabileceği belirtilmiştir. Bu minvalde kurumumuz hastanesine “Yabancı Mukim” uyruklu veya listede yer alan ülke uyruğuna bağlı bir şahsın Ulusal Kimlik kartı ile ülkeye girdikten sonra özel sağlık kurum ve kuruluşlarının yukarıda Kurumlar Vergisi Kanunu ve KDV Kanunundaki bahsedilen istisnalardan faydalanabilmesi mümkün müdür** , bu istisnalardan faydalandığı takdirde hizmet alıcısının istinada kapsamında olduğuna ilişkin özel sağlık kurum ve kuruluşların tarafından istisna şartlarının uygulanabilmesi için ilgili şahsın ulusal kimlik kartı ile ülkeye giriş yapmasına istinaden, mukim olmadığına ilişkin hangi tevsik edici belgelerin temin edilmesi gerekmektedir.

5682 Sayılı Pasaport Kanunu’nun 12 Maddesi uyarınca Pasaport yerine geçen vesikalar bölümünde belirtilen “**Gemi Adamı Cüzdanı**” ifade edilmiştir. Türkiye ‘ye gemi adamı cüzdanı ile giriş yapan yabancı mukim kişilere sunulan sağlık koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerine ilişkin düzenlenecek faturalarda KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı ve mukim olmadıklarına ilişkin hangi tevsik edici belgelerin temin edilmesi gerekmektedir.

Özelge talebimiz karşılığında İdare tarafından verilen cevap aşağıdaki gibidir.

.....

Buna göre, Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan ve 193 sayılı Kanuna göre Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere verilen sağlık hizmetleri 3065 sayılı KDV Kanununun (13/1) maddesi kapsamında KDV’den istisnadır.

Ayrıca, Türkiye Cumhuriyeti’nin taraf olduğu anlaşmalarla ya da Cumhurbaşkanı kararıyla vizeden muaf tutularak, ulusal kimlik belgeleri ile ülkemize girebilecek ülkelerin vatandaşlarının, Türkiye’de 6 aydan daha az süreli bulduklarını (Türkiye’de yerleşik olmadıklarını) Türkiye’ye girişte verilen belge üzerindeki tarih ile tevsik etmeleri halinde, yabancı ülke kimlik fotokopisi ve Türkiye’ye girişte verilen belgeye istinaden, istisna için gerekli diğer şartların da sağlanması şartıyla istisnadan yararlanması mümkün bulunmaktadır.

<https://www.gib.gov.tr/node/170184>

Dolayısıyla kanun ve tebliğde belirtilmeyen bu hususlar, Türkiye ile farklı devletler arasındaki anlaşmalar neticesinde yabancı mukim kişilerin ulusal kimlik kartları ile ülkeye giriş-çıkış yapabildikleri “yetkilendirilmiş sağlık kuruluşlarında” tedavi olan bu kişilere düzenlenen faturalarında istisna kapsamında değerlendirilebileceği ifade edilmiştir.

İstisnanın Uygulanması

Önceki bölümde belirtildiği gibi istisna kapsamında istisnanın uygulanabileceği kişiler Türkiye’de yerleşik olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilerin vatandaşlık bağı ile bağlı olduğu ülke tarafından verilmiş pasaportun ibrazı (çıkma izni almak suretiyle Türk vatandaşlığını kaybeden kişilerde mavi kartı) halinde kanunla belirlenen şartlar dahilinde altı aydan daha az sürede bulduklarını ispat etmek ve belgelendirmek zorundadırlar.

Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler, Türkiye’de yerleşik sayılmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, münhasıran sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verdikleri koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerine ilişkin faturada;

- hizmeti alan kişinin adı soyadı
- hangi ülke uyruğunda olduğu
- pasaport veya mavi kart numarası
- izin verilmiş sağlık kurum veya kuruluşları tarafından verilen hizmetin içeriği,
- hizmet tutarı

Bilgileri yer almalıdır. Sağlık Bakanlığınca izin verilmiş Koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerini veren gerçek ve tüzel kişiler ilgili hastaların pasaportları ve pasaportlarında bulunan son giriş tarihinde sağlık kuruluşuna başvurduğu tarih arasında altı ayı aşmış olmadığını tevsik etmek amacıyla fotokopisi alınmalı ve muhafaza edilmeli, bunun birlikte İdare tarafından incelenmek üzere talep edildiği takdirde ilgili kuruluşun bu bilgileri ibraz yükümlülüğü mevcuttur. ([19 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ](#))

Kanunun ihdas edildiği zaman öngörülemediği olacak ki tebliğde; Dışişleri Bakanlığının çalışmaları kapsamında ikili anlaşmalar gereğince Ulusal Kimlik Kartları ile Türkiye’ye giriş yapan kişilere ilişkin durum açıklanmamış, **İstisnadan Yararlanan Araçlar** bölümünde belirttiğimiz güncel özgeçmişte açıklandığı üzere pasaport ve mavi kart dışında Türkiye’ye girişte verilen ve giriş tarihinin bulunduğu belge ile tevsik edilebileceği hizmeti sağlayan sağlık kuruluşunun sayılan diğer şartların varlığı ve kimlik kartı ve bu belgenin fotokopisini alması halinde istisnadan yararlanmanın mümkün olacağı açıklanmıştır.

Yabancı hastalara ilişkin sağlık kuruluşları bünyesinde sunulan koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlere ilişkin düzenlenecek faturanın hizmeti alan gerçek kişi yerine;

- Sigorta Kuruluşlarına,
- Yabancı sosyal güvenlik kurumları tarafından yönlendirilen hastalar için ilgili sosyal güvenlik kurumlarına, (mütekabiliyet kapsamı dışındaki)
- Sağlık Bakanlığının düzenlemiş olduğu yetkili acente kriterlerini sağlamış ve yetki belgesine haiz kuruluşlara,
- Ülkemizin taraf olduğu ikili Sosyal Güvenlik Anlaşmaları kapsamında karşı akit devletin Sosyal Güvenlik Kurumuna yansıtılmak üzere Sosyal Güvenlik Kurumumuza, (yabancı hastaya verilen hizmet bedelinin Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmesi durumunda)

Hasta yerine yukarıda belirtilen kurum ve kuruluşlara düzenlenebilme imkânı bulunan faturalarda yukarıdaki sayılan asgari bilgiler bulunmalı ve sağlık hizmeti sunucusu tarafından muhafaza edilmesi gereken belgeler temin edilmelidir.

Örneğin; Özel hastanenin vermiş olduğu “sağlık hizmeti” bedelinin yabancı hasta yerine yetkilendirilmiş “sağlık hizmeti” acenteye belirtilen kriterlerin sağlanması şartı ile düzenlemiş olduğu KDV hesaplamadığı gibi, bu fatura akabinde Yetkili acentenin yabancı hastaya düzenleyeceği yine aynı kriterler geçerli (fatura nizamı şekil ve usul şartları) kapsamında düzenleyeceği faturada da KDV hesaplamayacaktır. Ancak aracı kurumlar vasıtasıyla yabancı hastalara verilen konaklama, ulaşım gibi hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

İstisna Kapsamında Sağlık Hizmeti Sunucuları ve Aracı Kuruluşlarının Yetkilendirilmesi

7104 sayılı Kanunla 3065 sayılı Kanununun 13'üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (1) bendine göre, Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından 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 Bakanlığınca 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, hemoglobiniopati 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.

GİB-15.06.2022 Tarihli E-67854564-105[1741-7683]-320325 sayılı “Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu kişilere Türkiye’de verilen obezite cerrahisi hizmeti.” Konu başlıklı özelge içeriğinde;

Özelge içeriğinde Sağlık Bakanlığınca izin verilen kurum ve kuruluş olma şartının ilgili yönetmelik kapsamında izin belgesi alınma şartının aranmadığı ifade edilmektedir.

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 (13/1) maddesi hükmü gereğince KDV’den istisna olacaktır.

<https://www.gib.gov.tr/turkiyede-yerlesmis-olmayan-yabanci-uyruklu-gercek-kisilere-verilen-saglik-hizmetinin>

Ancak sağlık hizmetini sunan kuruluşun, doğrudan hastaya fatura düzenlemeyip, acenteye KDV İstisnası kapsamında fatura düzenleyebilmesi için acentenin yetkilendirilmiş olması gerekmekte olup bu kapsamdan sağlık turizmi işini ifa edecek acentenin A Grubu Seyahat acentesi olmakla beraber Sağlık Turizmi yapabilmesi için Sağlık Bakanlığının [Uluslararası Sağlık Turizmi ve Turist Sağlığı Hakkında Yönetmelik](#) kapsamında yetkilendirilmiş olması gerekmektedir.

İstisnanın Beyan Edilmesi

İstisna kapsamında sunulan sağlık hizmeti 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.

Yazımızın bu bölümünün son kısmında “İstisna Kapsamına Giren Hizmetleri” detaylandırıp Vergi İncelemelerinde verilen hizmetlerin “insan sağlığına yönelik teşhis ve tedavi” kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceğini irdeleyeceğiz.

İstisna Kapsamındaki Hizmetler

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun (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.

Kanunun lafzından anlaşılacağı üzere öncelikle hizmetin yetkilendirilmiş **sağlık sunucusunun bünyesinde** verilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda genelde tatil bölgelerinde konaklama hizmeti sunan otel pansiyon vb. bünyesinde sağlık hizmeti veren kuruluşların bazı hizmetleri verebildikleri görülebilir, verilen bu hizmetler karşılığında düzenlenen faturalarda KDV istinasından faydalanılması mümkün değildir. Zaten ilgili sağlık kuruluşunun Bakanlıkça yetkilendirilme sürecinde sağlık kuruluşunun hizmet verdiği ruhsatın ait olduğu adres baz alınmaktadır.

İstisna kapsamına yalnızca Sağlık Bakanlığı tarafından izin verilenlerce gerçekleştirilen bazı sağlık hizmetleri girmektedir. Bu hizmetler koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri olarak açıklanmış olup, içeriği Sağlık Bakanlığı tarafından belirlenecektir.

Bu kapsamda, **Saç ekimi, cilt bakımı, kırışıklık tedavisi, dolgu maddeleri uygulamaları gibi estetik amacıyla yapılan hizmetler bu istisna kapsamında** değerlendirilmez. İstisna edilen sağlık hizmeti yanında sunulan diğer hizmetler de (ambulans ve hasta nakli dahil) istisna kapsamına girmeyecektir.

MEVZUAT KAPSAMINDA-VERGİ İNCELEMELERİNDE ESTETİK OPERASYON TENKİTLERİ VE RİNOPLASTİ- SAÇ EKİMİ (Hair Transplantation) KDV ETKİSİ

Rinoplasti; Burun estetiği, ya da diğer adıyla rinoplasti burun şeklini değiştirmek amacıyla yapılan **cerrahi** operasyonlara verilen isimdir.

Bu operasyonun yapılma nedenleri arasında travma yaralanma gibi deformasyonların onarılması veya doğum kusurunun düzeltilmesi için burnun fiziksel görünümünü değiştirmek ya da bazı solunum güçlüklerinin iyileştirerek, nefes almayı kolaylaştırmak bulunmaktadır.

Bazı vakalarda hem solunum güçlükleri hem de fiziksel görünüm rinoplasti seçeneğinin tercih edilmesinin arkasındaki nedenler arasında yer alabilir. Örnek olarak Burun Kemliği eğriliği (deviasyon) sonucu hasta sağlık yönünden, günlük hayatını zorlaştırıcı sorunlar yaşamaktadır.

Saç Ekimi: Saç kaybın genel itibariyle genetik faktörlerden kaynaklandığı bilinmektedir ancak ayrıca yaşın ilerlemesi sonucu, travmalar farklı tıbbi rahatsızlıklardan dolayı yaşanan komplikasyonlar sonucunda gerçekleşebilmektedir.

Hastanın saçlarının dökülmeye dirençli bölgesinden dökülen yerlere taşınma işlemi kapsamında yapılan mikro cerrahi bir operasyondur.

Örneklem olarak iki operasyon tipini baz aldığımızda, vergi incelemelerinde tenkit edildiğini görmekte beraber eğer bu operasyonlar yabancı mukim hastalar nezdinde gerçekleştiriliyorsa kanun içeriğinde belirtildiği üzere zaten KDV'den istisna uygulanmamakta ve bunun dışında bu cerrahi operasyonların İdare nezdinde “insan sağlığına yönelik teşhis ve tedavi” hizmeti kapsamında değerlendirilmediği dolayısıyla ile ilgili hizmetin yabancı mukim ve yerleşik kişiye %20 KDV li fatura düzenlenmesini gerekeceği yönündedir.

İdarenin çeşitli zamanlarda vermiş olduğu özelgelere estetik amaçlı yapılan operasyonların, insan sağlığına yönelik teşhis tedavi hizmetlerinden ayrımına işaret edilerek aşağıdaki gibi uçu açık görüşler verilmiştir;

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 kapsamında olması halinde, bunların sözü edilen BKK eki II sayılı listenin B/21 inci sırası kapsamında değerlendirilmesi ve % 8 oranında 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.

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 yetkisinde olan tıbbi işlemlerin şirketinizde tıp fakültesi diploması olan biri çalıştırılarak yapılsa bile genel oranda (%18) katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Belirtilen iki özelge dışında son verilen özelgelerden birinde ise;

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.

Görüldüğü üzere idare görüşünde yukarıda belirtilen operasyonları birinde net cevap vermemekle beraber ikinci özelge sonucunda hekim yapsa dahi genel oranda KDV uygulanması gerektiği son güncel özelgede ise (15.06.2022 tarihli E-67854564-105[1741-7683]-320325 sayılı özelge) mide küçültme (obezite) operasyonunu yabancı mukim hastaya yapılması münasebetiyle KDV 'den istisna olduğunu belirtmiştir.

Peki Estetik operasyon veya “insan sağlığına yönelik teşhis ve tedavi” ayrımı net olarak ortaya konulmakta mıdır ve dahada önemlisi genel söyleniş ile “estetik” operasyonlar insan sağlığına yönelik teşhis ve tedavi kapsamında değil midir?

Uzman hekimlerin sağlık kuruluşları bünyesinde vermiş olduğu Tıbbi Müdahale kavramı; “İnsanın vücut veya ruh bütünlüğü üzerinde, doğumundan itibaren var olan konjenital anomali / doğumsal anomali) veya sonradan ortaya çıkan bir sebebe bağlı olarak fizyolojik ve psikolojik olumsuz etki oluşturan herhangi bir durumun, tıp biliminin mümkün kıldığı en son olanaklar ölçüsünde ortadan kaldırılması veya etkilerinin azaltılması, ortaya çıkması öngörülebiliyorsa henüz oluşmadan önlenmesi ya da nüfus planlaması amacıyla, belirlenen alan dahilinde kanunen yetkilendirilmiş kişilerce yapılan faaliyetler tıbbi müdahale kavramını oluşturmaktadır.”

Bu açıklamadan yola çıkarak, enjeksiyon veya gebeliği önleyici spiral takılması gibi en basit tedbirlerden en zorlu ameliyatlara, kök hücre tedavisi ve organ naklinden, kısırlık tedavisi ve tüp bebek uygulamalarına, ortodontik tel tedavisinden ağızda yapılan bir dolguya kadar birçok faaliyet, tıbbi müdahale (in vitro operasyonlar) kavramının içerisinde değerlendirilmelidir.

Tıbbi müdahaleyi gerektiren operasyon bir hastalıktan kaynaklanmasa ve bir anomali olarak nitelenemese, herhangi bir fizyolojik soruna neden olmasa ve hatta tıbbi açıdan bir zorunluluk gerektirmese bile, sadece manevi açıdan rahatsızlık yaratan vücuttaki bir durumun değiştirilmesi için yapılan müdahaleler, Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi amaçlı cerrahi müdahaleler de tıbbi müdahale kavramı içinde yer almaktadır. Tıbbi literatür içerisinde de böyle açıklanmaktadır.

Zira tıbbi müdahale ile korunması veya yeniden sağlanması amaçlanan sadece vücut bütünlüğü değil, bununla birlikte belli durumlarda vücut bütünlüğünden de **bağımsız olarak ruhsal bütünlük de tıbbi müdahalenin konusunu oluşturmaktadır.**

Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi amaçlı cerrahi müdahaleler operasyon esnasında veya sonrasında oluşan uzman hekimin operasyonu gerçekleştirme esnasındaki hataları (Tıbbi Malpraktis) sonucu hasta/ hasta yakınları tarafından açılan davalar incelendiğinde, cerrahi ana dal kapsamındaki yapılan hatalı operasyonların hukuki dava süreci arasında farklılık bulunmamaktadır. Dolayısı ile uzman hekim tarafından gerçekleştirilen operasyon kapsamında hatalı tıbbi bir işlem sonucu (Tıbbi Malpraktis) hukuka yansıyan davalarda uygulanan cerrahi operasyonların hatalı olduğu takdirde mahkeme tarafından değerlendirilmesinde farklılık olmadığından cerrahi (mikro veya genel) işlemlerin hepsinin insan sağlığına yönelik teşhis tedavi kapsamında değerlendirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

Genel olarak sıklıkla uygulanan cerrahi operasyon örneğin belli bir uzuvdan kist alınması gibi Tıbbi Müdahale olarak anılması, buna nazaran Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi operasyonlarının tıbbi müdahale olarak kabul edilmemesi hukuki açıdan da olanaksızdır.

1219 Sayılı Tababet ve Şuabatı Sanatlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun'da tıbbi müdahaleyi yapmaya yetkili olan kimseler biçimde sayılmıştır. Buna göre; hekimler, diş hekimleri, ebeler, sağlık memurları, sünnetçiler, hasta bakıcı hemşireler ve diş protez teknisyenleri tıbbi müdahale noktasında kanunen yetkili kılınmış kimselerdir. Bu açıklamalardan hareketle, bir girişimin tıbbi müdahale olarak isimlendirilebilmesi için sadece iki şartın varlığı gerekmektedir. Birincisi; müdahalenin resmi ehliyetli bir kimse tarafından yapılmış olması. İkincisi; doğrudan doğruya veya dolaylı olarak hastayı tedavi amacına yönelik olması ve son olarak; müdahalenin, hastanın rızası dâhilinde olması gerekmektedir. Dolayısı ile uzman hekimler tarafından yapılacak tüm işlemler tıbbi müdahale kavramı içindedir.

Vergi incelemelerinde sayılan ve benzeri operasyonların Sağlık Uygulama Tebliği (kısaca SUT) listesinde mevcut olmayan ya da özel sağlık kuruluşlarında SGK'na faturalandırılmayan veya SGK tarafından karşılanmayan tüm operasyonları tenkit edilebilmektedir.

Örneğin Rinoplasti ve Septoplasti açısından;

Rinoplasti çeşitleri SUT listesinde mevcut ancak sağlık kurulu raporu ile tıbbi endikasyonu gerekçelendirilmesi şartı ile SGK kısmi karşılamakta,

Septoplasti ise burun ortasındaki kemik veya kıkırdağın eğriliği (deviasyonu) neticesinde hasta nefes almakta zorlanmakta veya normal yaşamı içinde sorunlar yaşayabilmektedir. SUT listesinde bazı işlemlerde birlikte faturalandırılmaz yani SGK tarafından karşılanmaz

Septorinoplasti ise Septoplasti ve Rinoplastinin aynı anda yapılmasıdır. Yani burun içi kemik / kıkırdak doku eğriliği giderilmesi aynı anda bu deviasyon bazı hastalarda dışarıdan görünür hale gelebilmektedir bu sorunu da hasta operasyona alınmışken tek seferde sorunun giderilmesidir. Bu operasyon ise yine SUT tebliğinde tıbbi endikasyonu yani bu operasyonun gereklilik hali Sağlık Kurulu raporunda onaylandığı halde karşılanır.

Örnek Varsayım Vaka-1;

Türkiye'de yerleşik A hastası SGK ile anlaşması olmayan bir özel sağlık kuruluşunda Septorinoplasti ameliyatı olacak ise dolayısı ile Sağlık Kurulu Raporu da almasına gerek bulunmamaktadır. Dolayısıyla yapılacak bu operasyon bedelini hasta kendisi karşılayacak olup doğal olarak bu bedelin kısmi olarak SGK tarafından ödenecek kısmı bulunmamaktadır.

A hastası için özel hastanede düzenlemiş faturada KDV oranının %10 olarak hesaplandığı (7346 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile değişen ibare. Yürürlük: 10/07/2023) Ve akabinde ilgili özel sağlık kuruluşu vergi incelemesine tabi tutulduğunu varsayalım.

Vergi Müfettişi ilk etapta talep ettiği bilgi ve belgeler dışında, hastanın operasyonu yapan hekim/hekimlerin hastanın sağlık kuruluşuna başvurduğu andan itibaren hikayesini anlatan uzman hekim onaylı "**Epikriz Raporunu**" talep edebilecektir.

Epikriz raporunda hastanın burun içi deviasyonun olduğu burnunun ameliyat öncesi resimlerinin çekildiği burun içi kemiğinin sağa doğru dışarıdan görünür şekilde belirginleştiği dolayısıyla hastanın Septorinoplasti operasyonunun uygun görüldüğü ifade edilsin. Bu alanda incelediği diğer benzer operasyonların zaman zaman KBB Uzman Cerrahları, Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi uzmanı hekimler tarafından ya da KBB Uzmanlarının Estetik Cerrahi kişilerden destek alınarak beraberinde gerçekleştirdiğini tespit etmiştir.

Vergi İncelemesini gerçekleştiren kişi bu operasyon sonucu faturalandırmada KDV oranının %10 olmayacağını, "İnsan Sağlığına yönelik teşhis ve tedavi" kapsamında olmadığını genel oran olarak %20 den faturalandırılması gerektiğini yapılan operasyonun kısmen veya tamamen estetik operasyon olarak nitelendirebilecek olup, dayanak olarak SUT tebliğinde farklı operasyonların beraber yapıldığı takdirde bazılarının birlikte faturalandırılmayacağından veya epikriz raporlarındaki eksiklikleri baz alarak hareketle ifade ederek tenkit edebilecek, cezalı tarhiyat sonucu ortaya çıkabilecektir.

Mükellef kurumlar bu sonuç karşısında genel itibariyle hukuk yolunu tercih edip dava yoluna gidebilmektedirler. Asıl tartışma konusu Estetik operasyonların "İnsan Sağlığına Yönelik Teşhis ve Tedavi kapsamında değerlendirilmesi / değerlendirilmemesi kapsamında başlamaktadır.

Yukarıda vergi incelemesine benzer bir uyuşmazlık neticesinde hukuki olarak inceleme sonucu dava eden tüzel kişiliğin İstanbul Vergi Mahkemelerinde süren dava kapsamında” Bu minvalde, hastalık kavramının fiziksel bir rahatsızlıkla sınırlandırılmayarak ruh sağlığı bakımından da değerlendirilmesi gerekmekte olup, kişinin kendini daha iyi hissetmesi ve yaşam kalitesini artırmasına ilişkin olarak doğumsal olarak ya da yaşlanmaya bağlı vücutta meydana gelen değişimleri düzeltmeye ilişkin yapılan estetik faaliyetlerin bir hastalığın tedavisi olarak değerlendirilip %8 oranında katma değer vergisi oranı belirlenmesi gerektiği” gerekçesi ile davanın kabulüne ilişkin verilen kararın istinaf kanun yolu aşamasında onandığı kararlar mevcuttur.

Örnek Gerçekleşmiş Vaka-2

Yabancı Mukim, 18 yaşındaki hasta, babasının doğum günü sebebiyle hediye ettiği lüks aracı ilk kullanımında büyük bir kazaya karışmıştır. Kaza sonucunda kişinin neredeyse tüm uzuvlarında kırıklar ve kaza sonucu yanan aracın içinden çıkarılmasını geç kalındığı için yüz, boyun ve baş kısmında saçlı bölgede 2. Ve 3. Derece yanıkların olduğu, neredeyse vücut bütünlüğü bozulmuştur.

Kaza sonucu standart tedavi dışında seri olarak yüz bölümünde burun, elmacık kemiği, yüz derisi, saç ve saç derisi operasyonlarına tabi tutulacaktır.

Bu kapsamda kanun gereği Özel Sağlık kuruluşu tarafından düzenlenecek faturada hesaplanması gereken KDV oranı ne olmalıdır. Standart tedavi akabinde, seri ameliyatların adet ve bedel olarak çoğunu Plastik, Rekonstrüktif ve Estetik Cerrahi bölümündeki Estetik Cerrahi uzman hekimleri gerçekleştirecek olup, bu yapılacak ağır ve uzun süreli nekahat dönemi gerektirecek operasyonların hastanın vücudunun sağlıklı hale getirilmesi, yani fiziksel ve ruhsal sağlığının bir bütün olarak yeniden tesis amaçlıdır.

SONUC VE DEĞERLENDİRME

Tıbbi müdahale; kişilerin bedensel, fiziksel veya psikolojik bir rahatsızlığını bir bütün içinde ele alıp, teşhis ve tedavi etmek ayrıca tedavinin mümkün olmadığı durumlarda rahatsızlığı hafifletmek, acıları dindirmek ya da kişileri hastalıklardan korumak vb. faaliyetler kapsamında için Tıp eğitimi almış, yetkili kimseler tarafından, deontolojik olarak kabul edilen kural ve esaslara uygun çerçevede gerçekleştirilen her türlü faaliyeti kapsamaktadır.

Dolayısıyla yazımız içeriğinde bahsedilen Estetik Cerrahi operasyonlarda ve diğer cerrahi operasyonlar hekimin tıbbi müdahalede bulunurken kişinin yararına fiziksel ya da ruhsal olacak mutlak bir amacın bulunduğu katidir.

Kaldı ki Uluslararası literatürde “Sağlık” kavramı sadece hastalık ve sakatlık durumunun olmayışı değil kişinin beden, ruhen ve sosyal yönden tam bir iyilik halidir. Dünya Sağlık Örgütü (WHO) sağlığı, "sadece hastalıkların ve rahatsızlıkların olmayışı değil, bir bütün olarak fiziki, ruhi ve sosyal açıdan iyi olma hali" olarak açıklamaktadır. (Wikipedia)

Bununla birlikte Mal ve Hizmetlere Uygulanacak KDV Oranları listesinde;

- a) Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için, (7346 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile değişen ibare. Yürürlük: 10/07/2023) % 20
- b) Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, % 1
- c) Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, (7346 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile değişen ibare. Yürürlük: 10/07/2023) % 10

Olarak belirtilmiş olup, II Sayılı listenin B/21 bölümünde

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,

ifade edilmiştir. Dolayısı II Sayılı listede “insan sağlığına yönelik” hizmet dışına çıkartılan estetik cerrahi hizmetleri doğrudan listelerde yer almadan ve açıklanmadan listede yer almayan sınıfına dahil edilip % 20 KDV (7346 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile değişen ibare. Yürürlük: 10/07/2023) olarak nitelendirilmesi “insan sağlığına yönelik teşhis ve tedavi” hizmeti kavramının kısmi olarak yorumlandığını göstermektedir.

Hasta üzerinde gerçekleştirilen tüm tıbbi müdahalelerin 1219 Sayılı Kanun’da belirtilen yetkili kişilerce yani uzman hekimlerce gerçekleştirilmesi halinde “İnsan Sağlığına Yönelik Teşhis ve Tedavi” kapsamında değerlendirilmesi ve ilgili KDV oranından hastaya faturalandırılması yazımızın asıl konusu dahilinde eğer bu tıbbi müdahaleler Kanunu 13/1 kapsamındaki şartlar sağlandığı takdirde ilgili hizmet faturasının KDV ‘den istisna tutularak uygulaması gerektiği kanaatindeyiz.

[Türk Tabipler Birliğinin 2020 Yılında Hazine ve Maliye Bakanlığı VDK Başkanlığına İletmiş Olduğu Görüşü bu minvaldedir.](#)

Sonuç olarak; bacasız sanayi olarak nitelendirilebileceğimiz Sağlık Turizmi ülke ekonomisine büyük bir katma değer sağlamakta olup, kurum ve kuruluşlara sağlanan teşviklerin verimli olarak kullanılması yasal mevzuatların daha uygulanabilir hale dönüştürülebilmesi ve netleştirilmesini, sektörün taleplerinin dikkate alınmasının uygun olacağı düşüncesindeyiz.

KAYNAKÇA

[Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği](#)

[Özel Hastaneler Yönetmeliği](#)

[Ayakta Teşhis ve Tedavi Yapılan Özel Sağlık Kuruluşları Hakkında Yönetmelik](#)

[1219 Sayılı Tababet ve Şuabat Sanatlarının Tarzı İcrasına Dair Kanun](#)

[T.C. Sağlık Bakanlığı Yetkilendirilmiş Sağlık Tesisleri ve Aracı Kuruluşlar Listesi](#)

[Uluslararası Sağlık Turizmi ve Turistin Sağlığı Hakkında Yönetmelik](#)