



HASTANE İŞLETMELERİNE ÖZGÜ ÖNEMLİ VERGİ KONULARI

Battal DOĞAN
Yeminli Mali Müşavir

SUNUM PLANI

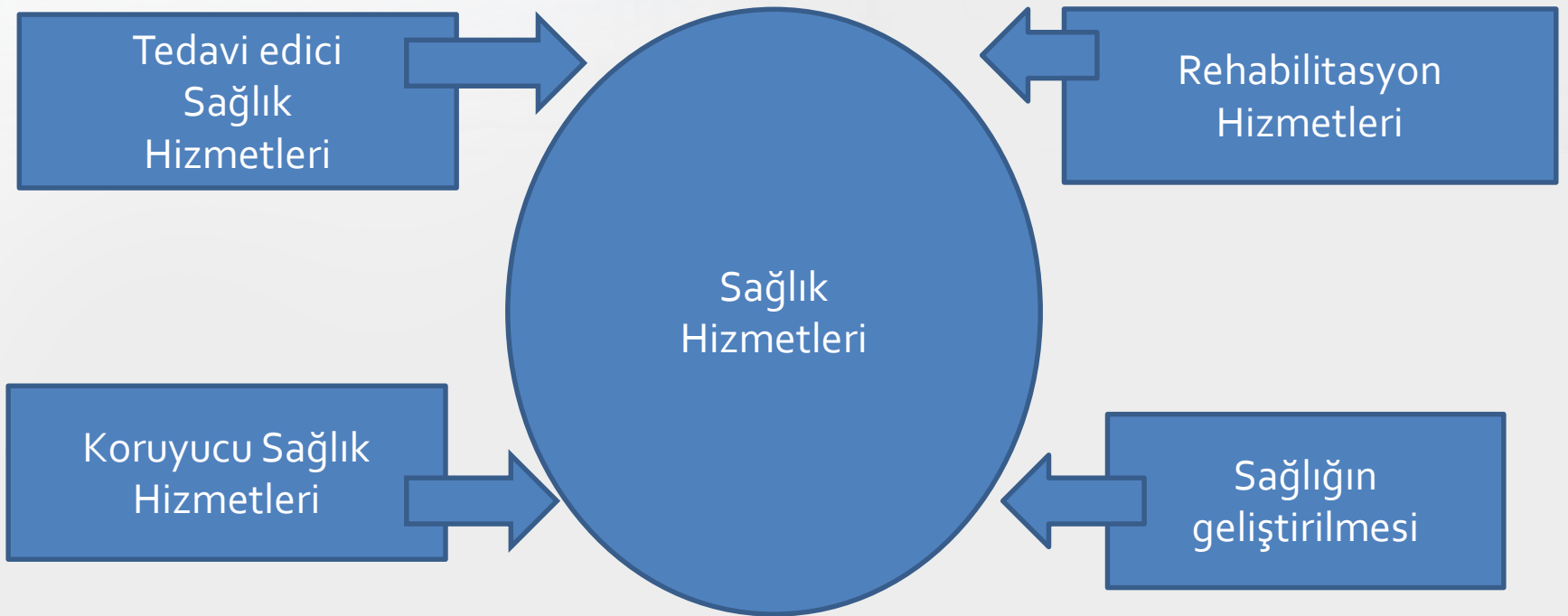
- Sağlık sektörü hakkında Genel Bilgi
- Özel Hastane İşletmelerinde Vergi
- Hekimlerin Ücretlendirme ve Vergilendirme Modelleri
- Özellikli Konular
- Örnek muktezalar
- Sorular Ve Cevaplar

Genel Olarak Sağlık

"Sağlık sektörü, sağlık elde etmek ve toplumu sağlıklı kılmak amacını gerçekleştirmek üzere, çok geniş bir alanı kapsayan sağlıkla ilgili mal ve hizmet türündeki her türlü ürünü üretmek ve tüketmek üzere kurulan sistem ve alt sistemler ve bunların içinde yer alan kişi, kurum, kuruluş, statü, ürün vb. unsurların tümünü belirtmek için kullanılan genel ve kapsayıcı bir kavramdır."

Sağlık sektörünün başlıca ürünleri

- Üst kademe sağlık yönetimi hizmetleri,
- Sağlık insan gücü eğitimi hizmetleri,
- Koruyucu sağlık hizmetleri,
- Yataklı tedavi hizmetleri,
- Ayakta tedavi hizmetleri,
- Poliklinik ve muayenehane hizmetleri,
- Laboratuvar hizmetleri,
- İlaç, aşı, serum vb. üretim ve satış hizmetleri,
- İlaç dağıtım hizmetleri,
- Eczane hizmetleri,
- Tıbbi cihaz ve tıbbi malzeme üretim ve satışı,
- Ortez ve protez üretim ve satışı,
- Ambulans hizmetleri,
- Adli tıp hizmetleri,
- Hudut ve sahiller sağlık hizmetleri,
- Sağlık güvenliği hizmetleri.



Koruyucu Sağlık Hizmetleri Nedir?

Sağlığın korunması hastalıkların önlenmesi için verilen hizmetler ile yapılan düzenlemeler bu gruba girer.

Kişiye ve çevreye yönelik olarak iki grupta ele alınır.

a. Kişiye yönelik koruyucu hizmetler

1. Bağışıklama
2. Hastalıkların erken tanı ve tedavisi
3. İlaçla koruma
4. İyi beslenme
5. Kişisel temizlik ve bakım
6. Aile planlaması
7. Sağlık eğitimi

b. Çevreye yönelik koruyucu hizmetler

1. Besin kontrolü ve güvenliği
2. Yeterli ve temiz su sağlanması
3. Hava kirliliğinin kontrolü
4. Atıkların kontrolü
5. Konut sağlığı
6. İş ortamında sağlığı tehdit edebilecek etkenlerin kontrolü

Koruyucu Sağlık Hizmeti Sunan Kurumlar

- Sağlık Evi
- Sağlık Ocağı
- Ana Çocuk Sağlığı ve Aile Planlaması Merkezleri(AÇSAP)
- Verem Savaşı Dispanseri
- Sıtma Savaş Birimleri
- Deri ve Tenasül Hastalıkları Dispanserleri
- Kanser Erken Teşhis, Tarama ve Eğitim Merkezi
- Toplum Sağlığı Merkezi ve Toplum Sağlığı Birimi
- Aile Hekimliği ve Aile Sağlığı Merkezi

Tedavi hizmetleri nedir?

Tedavi hizmetleri, sağlık durumu bozulan kişilerin, eski sağlık düzeylerine ulaşmalarını sağlamak üzere verilen sağlık hizmetleridir. Tedavi edici sağlık hizmetleri, temel olarak hekim sorumluluğunda, diğer sağlık profesyonellerinin katkılarıyla gerçekleştirilir.

Tedavi hizmetleri üç ana gruba ayrılmaktadır:

Birinci basamak sağlık hizmetleri, daha çok ayaktan tedavi hizmetlerini içermektedir.

İkinci basamak tedavi hizmetleri, yoğun tıbbi bilgi ve teknoloji gerektirmeyen hastalıkların tedavisiyle ilgili hizmetleri kapsamaktadır.

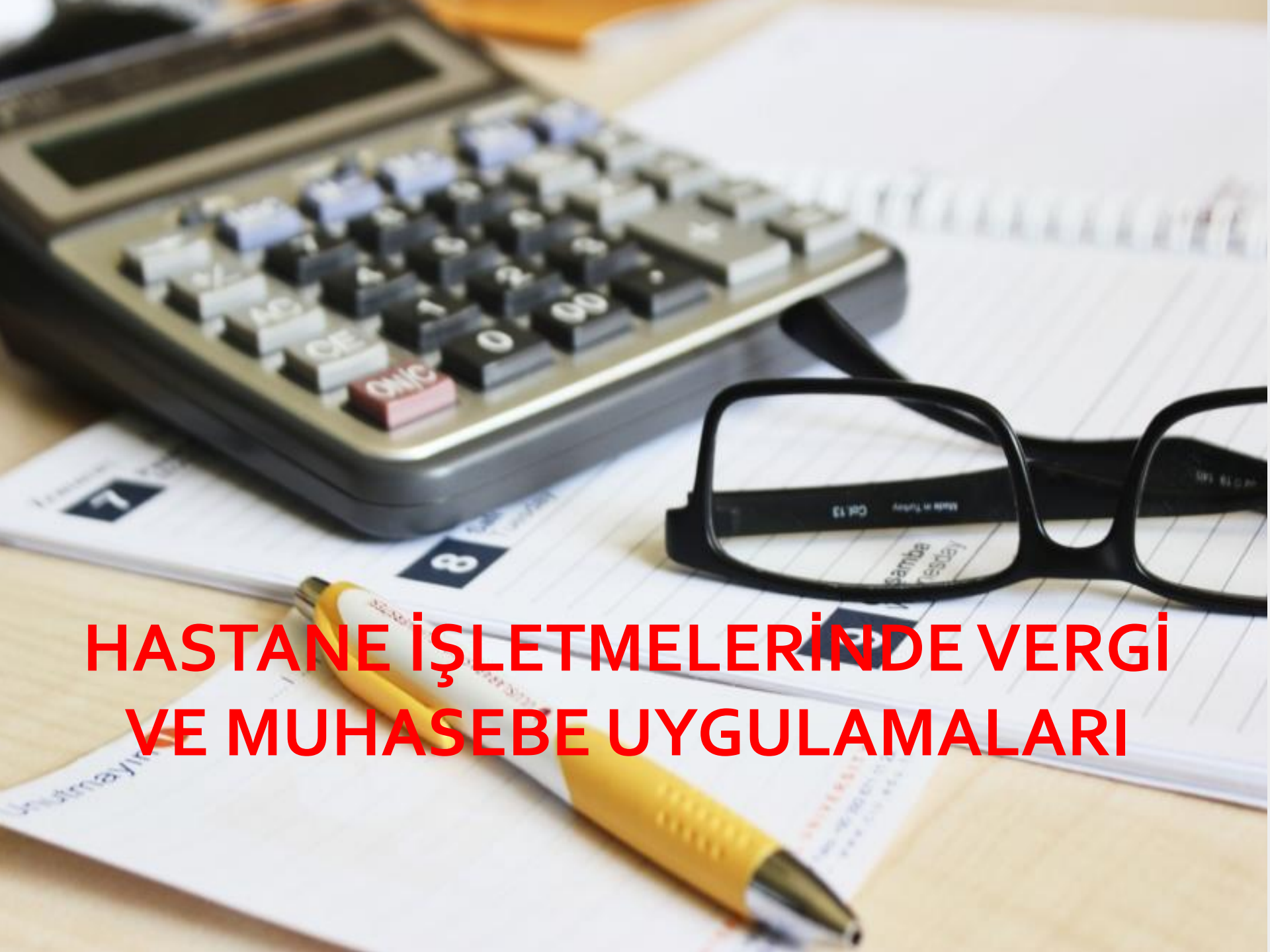
Üçüncü basamak sağlık hizmetleri, üniversite hastanesi gibi eğitim hastaneleri tarafından verilen, yoğun bilgi ve teknoloji gerektiren tedavi hizmetleridir.

Tedavi Hizmeti Sunan Kurumlar

- Özel Muayenehane
- Günübirlik Cerrahi Merkezleri
- Evde Bakım
- Hastaneler

Sağlık sistemi içinde hastaneler sayısal ve sunduğu hizmetler açısından sisteminin en önemli alt sistemidir. Hastane sistemi, sağlık sistemi gibi karmaşık bir sistemdir ve bedensel, ruhsal ve sosyal iyilik durumunun kazandırılmasında önemli rol oynamaktadır.

- Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ) Hastaneleri; hastaları kontrol altında tutan, tanı ve tedavilerinin yanı sıra rehabilitasyon hizmetleri veren sağlık kuruluşları olarak tanımlamaktadır.
- Sağlık Bakanlığı Yataklı Tedavi Kurumları İşletme Yönetmeliği'nde hastaneler, "hasta ve yaralıların, hastalıktan şüphe edenlerin, ayakta veya yatarak müşahede, muayene, teşhis, tedavi ve rehabilite edildikleri aynı zamanda doğum yapılan kurumlar» olarak tanımlanmaktadır.

A close-up photograph of a desk setup. In the upper left, a silver and black calculator with a red 'ON/C' button is visible. To its right, a pair of black-rimmed glasses rests on a white spiral-bound notebook. A yellow pen with a silver tip lies diagonally across the notebook pages. The notebook has some text and numbers, including '7', '8', and 'Samba Tuesday'. The background is a light-colored wooden surface.

HASTANE İŞLETMELERİNDE VERGİ VE MUHASEBE UYGULAMALARI

SAĞLIK HİZMETLERİ SEKTÖR MEVZUATI

- Sağlık Hizmetleri Sektörü;
- sağlık hizmetleri sunum sektörü (kamu ve özel hastaneler),
- tıbbi cihaz sektörü ve ilaç sektörü

şeklinde üç ana alt başlık halinde değerlendirilmiştir. Ülkemizde sağlık hizmetlerinin sunumunu kamu hastaneleri, özel hastaneler ve serbest meslek erbabı hekimler aracılığıyla yerine getirilirken, tıbbi cihaz ve ilaç tedarik ve sunumu ise özel sektörde faaliyet gösteren firmalar ve gerçek kişiler aracılığıyla yerine getirilmektedir.

Bu bağlamda yukarıda belirtilen mal ve hizmet sunumlarında Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) ve Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) ve ilgili tebliğlerde yer alan temel düzenlemeler aşağıda kısaca belirtilecektir.

MÜKELLEFİYET

- – Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti
- – Katma Değer Vergisi Mükellefiyeti

GELİR ve KURUMLAR VERGİSİ AÇISINDAN;

- GVK'nın 37'nci maddesi uyarınca hastane işletmeciliği ticari faaliyettir. Bundan elden elde edilen kazanç ticari kazançtır.
- Şahıs şirketleri, adi ortaklıklar ve şahıs işletmesi şeklinde kurulan özel hastanelerde ortakların kazancı gelir vergisine;
- Sermaye şirketleri veya dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler şeklinde kurulan özel hastanelerin kazançları ise, kurumlar vergisine tabidir.
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ait hastaneler Kurumlar Vergisine tabidir.
- Kamuya yararlı derneklere ait hastanelerde elde edilen kazançlar Kurumlar Vergisine tabidir.
- Kamu idare ve kuruluşlarına ait hastaneler kurumlar vergisinden muaftır(KVK Md. 4).
- Üniversite hastaneleri (Vakıf üniversitesi hastaneleri dahil) Kurumlar Vergisinden muaftır(YÖK Kanunu Md.5 6)

Kurumlar Vergisi Kanunu

- Bilindiği üzere yukarıda belirtilen sektörlerde faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin söz konusu faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisine tabidir.
- Ancak, 5520 sayılı KVK'nın "Muafiyetler başlıklı 4/1-b maddesinde kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi etmek amacıyla işletilen kuruluşların kurumlar vergisinden muaf olduğu hükmüne yer verilmiştir.
- KVK'nın "Diğer İndirimler" başlıklı 10'uncu maddesinin (ğ) bendinde Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen aşağıda kanun maddesinde belirtilen hizmetlerden elde edilen kazancın % 50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebilmesi hükmüne bağlanmıştır.

KVK 1 seri no'lu tebliğ uyarınca; sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerden elde ettikleri kazancın % 50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebilmesi için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekir. Bunlar;

- İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı **esas faaliyet konusunda sağlık hizmetleri sunmak** olmalıdır.
- Sağlık Bakanlığından alınan **ruhsat çerçevesinde faaliyette** bulunulması zorunludur.
- Hizmetin Türkiye'den **münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum** için yapılmış olması
- **Faturanın yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi**
- İlgili bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen **eğitim ve sağlık hizmetlerinin yararlanıcısının yurt dışında olması**

Sağlık Bakanlığınca **ruhsatlandırılmış olmak şartıyla** sağlık turizmi ile uğraşan işletmelerin de indirimden faydalanması mümkündür.

Nakdi Ve Ayni Başış Ve Yardımlar

KVK'nın 10/1-ç maddesinde özetle; "Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara başışlanan **sağlık tesisi veya bu tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar** veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü başış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan **her türlü nakdi ve ayni başış ve yardımların tamamı**«

kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilir.

Gelir Vergisi Kanunu

- KVK'da yer alan düzenlemelere paralel düzenlemeler GVK'nın "*Diğer indirimler*" başlıklı 89'uncu maddesinde Gelir vergisi mükellefleri için de düzenlenmiştir. Mezkur maddenin 5'inci bendinde özetle; "*Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan, sağlık tesisi veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamı.*"
- GVK 89/13'üncü maddesinde özetle; "*Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan 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'si.*«

Gelir vergisi matrahının tespitinde gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilir.

SAĞLIK HİZMET SUNUMU SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELER İÇİN OLUŞAN BAŞLICA GİDERLER

- Sağlık hizmet sektörü emek ve teknoloji yoğun bir sektördür. Bu sebeple sağlık işletmelerinde özellikle ücret giderleri ve tıbbi cihazlar sebebiyle amortisman giderleri yüksektir. Yine yüksek teknoloji tıbbi cihazların finansmanı için kredi kullanımı sebebiyle finansman giderleri yüksek olabilmektedir.
- Sağlık hizmet sektöründe faaliyet gösteren sağlık işletmelerinde **esas üretim merkezleri giderleri**; işletmenin ana faaliyet konusu olan mamul ya da hizmetin üretildiği ana gider merkezleridir. Örneğin, bir hastanede sağlık hizmetlerinin sunulduğu veya hastayla buluştuğu poliklinik, servis gibi yerler esas üretim gider merkezleridir. KBB polikliniği giderleri, kardiyoloji polikliniği giderleri, pediatri polikliniği giderleri gibi.
- **Yardımcı üretim gider merkezleri**; esas üretim gideri dışında kalan, işletmenin ana faaliyet konusu olan mamul ya da hizmetin üretilmesiyle doğrudan ilişkisi olmayan, ancak faaliyetlerin sürdürülebilmesi için gerekli olan gider merkezleridir. Örneğin, bir hastanede sağlık hizmetinin sunulmasına katkı sağlayan laboratuvar, röntgen birimi, tomografi birimi gibi yerler yardımcı üretim gider merkezleridir.

Yardımcı (Destek) Hizmet Gider Merkezleri ;

İşletmenin ana faaliyet konusu olan mamul ya da hizmetin üretiminin dışında faaliyet gösteren ve tüm gider merkezlerine destek veren gider merkezleridir.

Örneğin, bir hastanede sağlık hizmetinin sunulduğu poliklinik gibi esas gider merkezlerinin, hizmetin sunumuna katkı sağlayan laboratuvar gibi, başhekimlik giderleri, finansman birimi giderleri, kalite birimi giderleri, hasta kabul birimi giderleri, ev idaresi birimi giderleri, yemekhane giderleri gibi Sağlık kurumlarında direkt ilk madde ve malzeme giderleri; üretilen sağlık hizmeti için gerekli olan ve her hizmet için tüketimi izlenilen madde ve malzemelerdir.

Örneğin, enjeksiyon işleminde kullanılan disposable iğne, bütün tıbbi malzemeler ve ilaçlar. Sağlık kurumlarında kullanılan malzemeler genel olarak (direkt ve endirekt ayrımı yapılmadan) 8 ana grupta toplanmaktadır:

- Tıbbi malzeme,
- İlaç,
- Kimyasal malzeme,
- Kırtasiye,
- Temizlik malzemesi,
- Tuhafiye malzemesi,
- Genel malzemeler,
- Teknik malzemesi.

Sağlık kurumlarında direkt işçilik giderleri, sağlık hizmetini üretmek için maliyetlere doğrudan yüklenen işçilik giderleridir. Örneğin, herhangi bir hastalığın tedavisi için hastaneye gelen hastaya bakan hekimin gideri direkt işçilik gideridir. Sağlık kurumlarında çalışan personeli genel olarak (direkt ve endirekt ayrımı yapılmadan) 4 grupta toplayabiliriz.

-
- Sağlık Personeli (Doktor, Hemşire, ATT)
- Yardımcı Sağlık Personeli
- Teknik Personel
- İdari Personel

Genel üretim giderleri, direkt işçilik ve malzeme dışında üretimle ilgili olan bütün giderlerdir. Sağlık hizmeti üretimi dışında kalan bütün hastane faaliyetlerinin giderlerini sağlık hizmetleri genel üretim gideridir. Örneğin, çamaşırhane, yemekhane, bakım onarım, elektrik giderleri gibi.

MÜKELLEFİYET

KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN;

Genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekleri, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıfların hastane işletmek suretiyle kuruluş amaçlarına uygun teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır(KDV Md. 17/2)

- **Bunun dışında kalan hastanelerin teslim ve hizmetleri KDV'ye tabidir.**

Sağlık Hizmetlerinde KDV

“İlgili Bakanlıklar yada kanunlarla izin verilen gerçek ve tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan ve hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri(hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil), ambulans hizmetleri” nde

- **KDV oranı %8'dir**

Sağlık Hizmetlerinde KDV oranı %8'dir.

YANLIŞ

“İlgili Bakanlıklar yada kanunlarla izin verilen gerçek ve tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan ve hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri(hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil), ambulans hizmetleri” nde KDV oranı %8'dir.

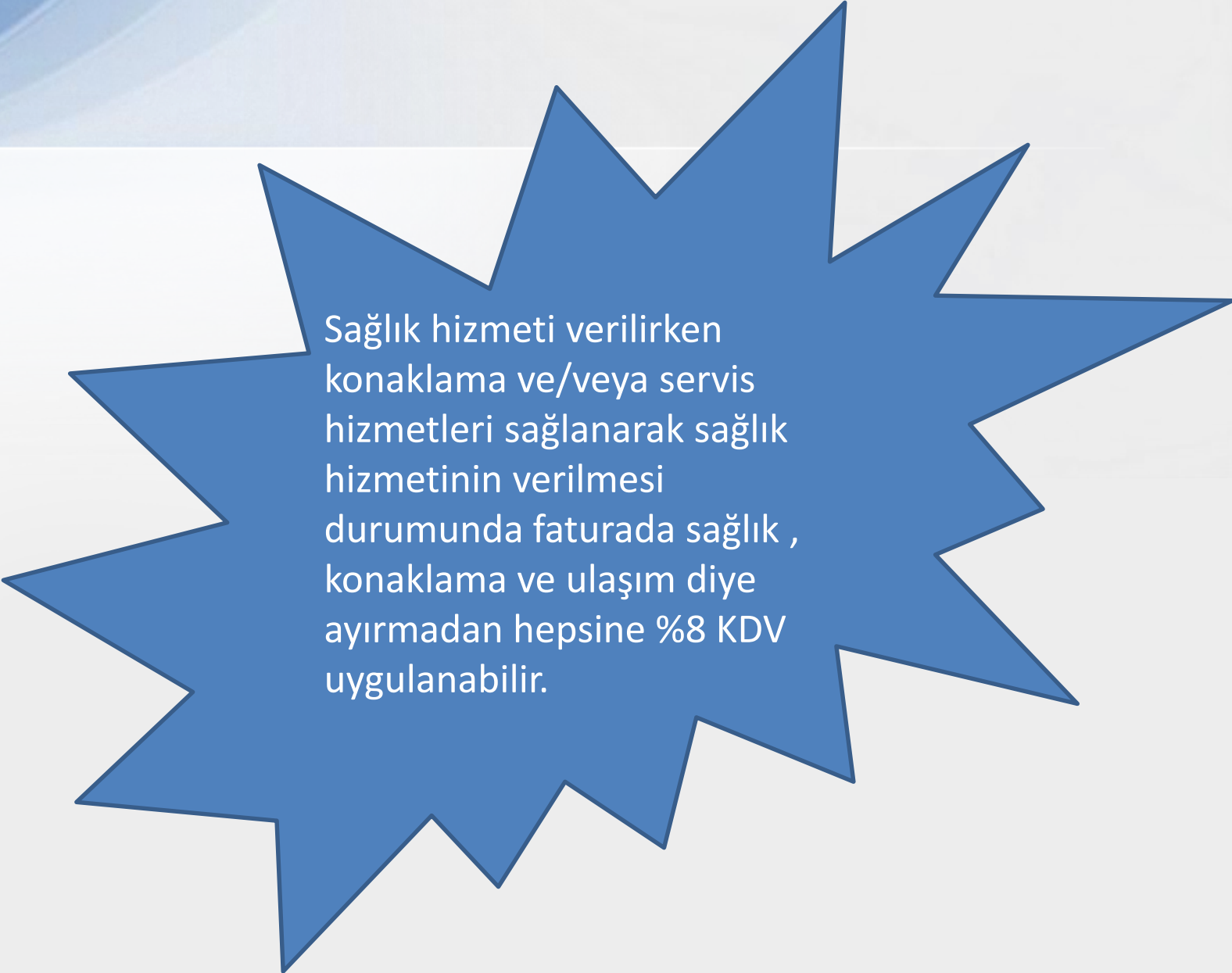
DOĞRU



Verilen bir sağlık hizmetinin % 8 KDV oranına tabi olması için;

1. Yapılan hizmetin izne tabi olması
2. İznin Bakanlıklar veya Kanunlarca verilecek türden olması
3. Hizmeti yapanın bu izne sahip olması
4. Yapılan hizmetin koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi, rehabilitasyon ve ambulans hizmetlerinden olması(Ambulans kiralama işlemleri % 18)

Şartlarının tamamı birlikte gerçekleşmelidir



Sağlık hizmeti verilirken konaklama ve/veya servis hizmetleri sağlanarak sağlık hizmetinin verilmesi durumunda faturada sağlık , konaklama ve ulaşım diye ayırmadan hepsine %8 KDV uygulanabilir.

Sağlık Hizmetlerinde KDV

KDV ile ilgili 20/7/2008 tarihli Bakanlar Kurulu Kararı ile II sayılı

- tablonun B-22 sırasında tıbbi cihaz ve malzemeler GÜMRÜK TARİFE İSTATİSTİK POZİSYONLARI referans alınarak %8 KDV ne tabi tutulmuştur.
- Bu tabloda yer almayan malzemeler için ise %18 oranı uygulanmaktadır.
- Bu tablodaki cihazlar ve malzemelerle ilgili oranlar tespit edilir iken, parantez içi hükümlere dikkate edilmesi gerekir.

Örnek; TIPTA ,CERRAHİDE ,DİŞÇİLİKTE KULLANILAN ALET VE CİHAZLAR (aksam ve parçalar hariç) denilerek tarif edilmiştir. Bu durumda bunların ithali ve yurtiçi teslimlerinde aksam, parça ve aksesuarlar için (örn ;endoskopi cihazının monitörü) % 18 KDV uygulanmaktadır.

YABANCILARA VERİLEN SAĞLIK HİZMETLERİNDE KDV İSTİSNASI

- 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 **19 Seri No’lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde** belirlenmiştir. İstisna kapsamında **nakden/mahsuben iade** istenmesi mümkündür.

İSTİSNA KAPSAMINA GİREN HİZMETLER

1- 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.

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

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

İSTİSNADAN YARARLANACAK ALICILAR

1- İstisnadan, **Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler** yararlanabilir.

2-5901 sayılı Kanunun (3/1-d) maddesinde, **“yabancının”** Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile **vatandaşlık bağı bulunmayan kişiyi** ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.

3- 193 sayılı Kanunun **“Türkiye’de yerleşme”** başlıklı 4 üncü 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.

4- 193 sayılı Kanunun 5 inci 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.

İSTİSNADAN YARARLANACAK ALICILAR

5- Öte yandan, 5901 sayılı Kanunun 28 inci maddesi uyarınca kendilerine mavi kart verilen ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler de bu istisnadan faydalanabilir. (Doğumla Türk vatandaşı olup da çıkma izni almak suretiyle Türk vatandaşlığını kaybedenler)

6- 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.

İSTİSNANIN UYGULANMASI

1- 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 bulunduklarını tevsik etmeleri gerekmektedir.**

2- 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.**

3- **Yabancı ülke pasaportunun veya mavi kartın fotokopisi, hizmeti sunanlar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır.**

İSTİSNANIN UYGULANMASI

4- Yabancılar 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 yabancıların 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.

5- 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 "Yabancılar 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 "o" yazmalıdır.

Hekimlerin Ücretlendirme ve Vergilendirme Modelleri

Özel Sağlık Sektöründe Hekimlerin Çalışma-Sözleşme Biçimleri

Hekimler;

1. Çalışan-işçi olarak 4A'lı (SSK)
2. Serbest meslek makbuzu karşılığında 4B'li (BAĞ-KUR)
3. Şirket faturası karşılığında 4B'li (BAĞ-KUR)

olarak çalıştırılmaktadır.

Özel Sağlık Sektöründe Hekimlerin Ücretlendirilme Biçimleri

Sektörde hekim ücretlerine yönelik 4A ya da 4B kapsamına bakılmaksızın birden fazla ücretlendirme modeli uygulanmaktadır. 4A kapsamında bordrolu ödeme temel alınmakla birlikte, ücretin tamamının ödenmesinde ise birden çok ödeme şekli kullanılmaktadır.

Pratikte kullanılan en yaygın ücretlendirme modelleri **sabit ödeme (fix), hakediş, sabit ödeme ve hakediş** şeklinde olmaktadır. Ücretlendirme açısından bazen prim sözcüğü kullanılıyor olsa da pratikte karşılığı bulunmamaktadır.

Sabit (fix) ödeme; sözleşme ile belirlenen çalışmaya uygun olarak aylık yapılan net ödemedir. Hekim tanımlanan hizmeti gerçekleştirdiği sürece bu ücreti hak eder.

Hakediş: Çalışan hekimin iş sözleşmesinde belirtilen aylık-sabit ödemesine ilaveten gerçekleştirdiği tüm hekimlik uygulamalarından (muayene, konsültasyon, cerrahi ve girişimsel işlemler vb) sözleşmede belirtilen oranda alacağı ek ödemedir.

Sabit Fix+Hakediş: Yaygın olarak her iki uygulama da birlikte kullanılmaktadır.

Özel Hastanelerin Doktorlara Yaptıkları Ödemeler

Ücret Ödemeleri

ÜCRETİN TARİFİ(GVK 61):

"İŞVERENE TABİ ve belirli bir İŞYERİNE BAĞLI olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir."

Serbest Meslek Ödemeleri

SERBEST MESLEK KAZANCININ TARİFİ(GVK 65):

"Sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin iş verene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır."

- Serbest meslek faaliyetinde bulunan kollektif, adi komandit ve adi şirketler tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti neticesinde doğan kazançlar da, serbest meslek kazancıdır (**GVK 65/3**).
- Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması **BU VASFI DEĞİŞTİRMEZ (GVK 66)**.
- Bizzat serbest meslek erbabı tarifine girmemekle beraber serbest meslek erbabını bir araya getirerek teşkilat kurmak veya bunlara sermaye temin etmek suretiyle veya sair suretlerle serbest meslek kazancından hisse alanlar da serbest meslek erbabıdır. (**GVK 66/2**)

Hastane ile hekim arasında;

- Oda ve bölüm tahsisi (kirasız),
- Kendi adına onay almadan hasta kabul edememe,
- İzinsiz başka kuruluştaki çalışmama,
- İzin ,nöbet ve mesai saatlerinin hastane tarafından belirlenmesi
- Hizmet bedelinin çalışılan süreyle bağlantılı ödenmesi
- hükümlerini taşıyan sözleşmeler yaygın olarak yapılmaktadır.

- Bu Sözleşmeler de Hastaneler tarafından Sağlık İl Müdürlüğüne ibraz edilerek MEDULA sistemine kayıt edilmekte, hekim için çalışma izni verilmektedir.
- Bu konuyu düzenleyen, "SGK ÖZEL SAĞLIKKURULUŞLARINDAN SAĞLIK HİZMETLERİ SATINALMA SÖZLEŞMESİ "UYARINCA "HİZMET AKDİ BELGELERİ (İŞ SÖZLEŞMELERİ) kuruma ibraz edilmektedir.
- Bu sözleşmelerde hukuken; emir talimat ilişkisinin tanımlandığı,
- Hekimlerin, hiyerarşik zincir içerisinde, işverenin direktifi altında çalışması, **hizmet akdi** gibi değerlendirilmelidir.
- Serbest meslek tanımındaki **"işverene tabi olmaksızın"** koşulu yerine gelmediği için vergisel anlamda ÜCRETTİR ve serbest meslek muamelesi yapılması halinde vergisel risk taşımaktadır.

Bunun sonucunda da hastaneye, GV stopaj ve SSK primi riski tarh edilmesi doğabilir.

Nitekim 40 nolu VUK sirkülerinde de "arada hizmet sözleşmesi bulunması, işverene tabiiyet, işyerine bağlılık, işverenin emir ve talimatları altında çalışma" tespitleri, ücretin varlığına dayanak sayılmaktadır.

BU NEDENLE HASTANELERİN ,HEKİMLERLE YAPACAKLARI SÖZLEŞMELERİN **"HİZMET AKDİ"** MAHİYETİNİ TAŞIYIP TAŞIMADIĞINA DİKKAT ETMESİ GEREKMEKTEDİR.

Örnek: Sadece belirli cerrahi müdahaleyi yapmak için hastaneye gelen cerrah, hastaya doğrudan makbuz düzenleyecek, hastane masrafları ise hastane tarafından hastaya fatura edilecektir.

Bu açıklamalar doğrultusunda hekimin kendi işyeri olması gerekmektedir.

Sadece Belirli bir hastaneyle çalışır iken kendi işyerinde de hasta kabul edebilmesi, bütün mesaisiyle, hastaneye bir emir komuta zinciri ile bağlı olmak yerine **BAĞIMSIZ** faaliyet göstermesi, **SADECE BELİRLİ VAKALAR VEYA BELİRLİ SAATLER İÇERİSİNDE KALMAK KAYDIYLA** hastaneye hizmet vermesi durumunda serbest meslek faaliyetine devam ettiği kabul edilir.

Bu durumda, hekim makbuz kesecek, hastane stopaj yaptıktan sonra KDV de içeren tutarı hekime ödeyecektir. Hekim geçici vergi dönemlerinde ve yıl sonunda beyanname vererek GV stopajını mahsup edecektir.

HEKİMLERİN LİMİTED VEYA ANONİM ŞİRKET KURARAK HASTANEYE HİZMET VERMELERİ

Bu durumda ,hekimin ortak olduğu şirket ,hastaneyle sözleşme yapar ve kendi ortak yada çalışanlarından temin edeceği **“doktorluk hizmetini”** yani işgücünü hastaneye, belli bir bedel mukabilinde tahsis eder.

Bu durumda, şirket sözleşmedeki süreler içerisinde (örneğin her ay) hastaneye KDV li faturasını keser , bedeli tahsil eder.

Şirket de ortaklarına bu bedeli kar payı olarak (duruma göre serbest meslek makbuzu karşılığında) dağıtır.

ÖRNEK: (63 no' lu KDV Sirküleri)

(C) özel hastane işletmesinin ortağı olan Doktor (A), hem ortağı olduğu hastanede hem de haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde çalışmaktadır.

Doktor (A)'nın, haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde belirli bir bedel karşılığında çalışması hususunda her iki işletmenin anlaşmış olması ve bu hizmetin (C) tarafından (D)'ye fatura edilmesi halinde, söz konusu işlem işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (D) tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır. Ancak, Doktor (A)'nın, haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde belirli bir bedel karşılığında çalışması hususunda her iki işletme arasında bir anlaşma olmaması ve bu hizmetin (C) tarafından (D)'ye fatura edilmemesi halinde, (A) tarafından (D) özel sağlık merkezine verilen hizmet, ücret niteliğinde olmadığından serbest meslek faaliyeti çerçevesinde vergilendirilecektir.

ÖRNEK: (63 no' lu KDV Sirküleri)

Sağlık Bakanlığına bağlı (H) hastanesi laboratuvar hizmetlerini (L) laboratuvar firmasından temin etmektedir. (L) laboratuvar firmasının personeli hastaneye ait laboratuvarlarda doktorlar tarafından istenilen tahliller için kan, idrar vb. örnekleri almakta, gerekli analizleri, hastaneye ait cihazları kullanarak yapmakta ve sonuçları ilgili doktorlara bildirmektedirler.

Bu işe ilişkin sözleşmede, laboratuvar hizmetinin (L) laboratuvar firmasına hizmet akdiyle bağlı elemanlar tarafından (H) hastane yönetiminin sevk, idare ve kontrolü altında ve (H) hastanesine ait araç ve gereçlerle verileceği ifade edildiğinden, bu hizmet "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (H) hastanesi tarafından 9/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Laboratuvar hizmetinin hastane yönetiminin tahsis ettiği bir bölümde, (L) firmasının kendi araç ve gereçleri ile sunulması veya alınan örneklerin (L) firmasının hastane dışındaki işyerine götürülerek orada gerekli analizler yapıldıktan sonra sonuçların bildirilmesi şeklinde ifa edilmesi halinde, işgücü temin hizmeti kapsamında KDV tevkifatı yapılmayacaktır. Öte yandan, Sağlık Bakanlığı 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer aldığından (H) hastanesine verilen bu analiz hizmeti Tebliğin (3.2.13) bölümü kapsamında 5/10 oranında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

ÜCRETTE VERGİ VE SİGORTA YÜKÜ

	HASTANE	HEKİM
VERGİ YÜKÜ	% 35	EK VERGİ YOK
SİGORTALILIK	Tavandan SGK İşçi ve İşveren Primi	YOK
KDV	YOK	YOK
YASAL BELGE	Ücret Bordrosu	Defter ve Belge Yok

SERBEST MESLEK ERBABINDA VERGİ SİGORTA YÜKÜ

	HASTANE	HEKİM
VERGİ YÜKÜ(STOPAJ/GEÇİCİ VERGİ)	% 20	%15-%35
SİGORTALILIK	SGK PRİMİ YOK	4/b Sigorta Primi
KDV	% 8	Tahsil Edip Yatırır
YASAL BELGE	Belgeleri Yasal Defter Kayıtlarına Aktarır	Belge Düzenler ve Defter Tutar

ŞİRKETTE VERGİ SİGORTA YÜKÜ

	HASTANE	HEKİM
VERGİ YÜKÜ(STOPAJ/GEÇİCİ VERGİ)	YOK	%22+%15 (Kar Dağıtımı Halinde)
SİGORTALILIK	SGK PRİMİ YOK	4/b Sigorta Primi
KDV	% 8	Tahsil Edip Yatırır

HEKİMLERİN İŞ YERLERİNDE POS CİHAZI BULUNDURMA VE KULLANMA ZORUNLULUĞU (V.U.K. 40 NOLU SİRKÜLER)

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 belgelerinin, anılan mükelleflerce yürütülen serbest meslek faaliyetlerinde Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş "serbest meslek makbuzu" olarak kabul edilmesi uygun görülmüştür.

-Anılan Tebliğde belirtilen özellikleri haiz POS cihazlarını iş yerlerinde bulundurmayan veya iş yerinde bulundurmakla beraber Tebliğde öngörülen şartları taşımayan cihazları kullandıkları tespit edilenlere, Vergi Usul Kanununun mükerrer 355/1 inci maddesine göre özel usulsüzlük,

-Tebliğde belirtilen özellikleri haiz POS cihazlarını kullanmakla birlikte söz konusu tebliğin 3 üncü bölümde açıklanan özellikleri taşımayan kağıt ruloları kullandığı veya günlük kapanış raporu almadığı tespit edilen mükelleflere ise her bir tespit için ayrı ayrı olmak üzere, Vergi Usul Kanununun 352/II-7 nci maddesine göre ikinci derece usulsüzlük, cezası kesilecektir.

İkametgâhlarını İşyeri Adresi Olarak Gösteren Hekimlerin Durumu

2002/3 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu İç Genelgesinde, mükelleflerin ticari, sınai ve zirai faaliyetlerini sürdürdükleri yerlerin işyeri özelliğini taşıyabilmesi için bu yerlerin "faaliyetin icrasına tahsis edilmesi" veya faaliyetin icra edildiği "yer" olma özelliğini taşımasının şart olduğu, işgal konusu itibarıyla bir işyeri olmaksızın faaliyetini yürütebilmesi mümkün olabilen mükelleflerin ikametgah adreslerinin işyeri olarak kabulü suretiyle mükellefiyet kayıtlarının yapılmasının mümkün olduğu, ancak, mükelleflerin yaptıkları faaliyet türleri için mutlaka faaliyetin icra edileceği yerin şart olduğunun vergi dairelerince tespiti halinde, bunların mükellefiyet kayıtlarının işyeri adresi olmaksızın yapılmasına imkan bulunmadığı belirtilmektedir.

Buna göre, sağlık kuruluşlarına hizmet veren ve iş yeri adresi olarak ikametgâhlarını gösteren hekimler hakkında yaptırılacak yoklama sonucunda ikametgâhlarının bir bölümünün dahi "faaliyetin icrasına tahsis edilmesi" veya faaliyetin icra edildiği "yer" olma özelliğini taşıdığının tespit edilmesi halinde bu yer hekimlik faaliyetinin yapılacağı işyeri olarak kabul edilecektir.

Bu itibarla, sağlık kuruluşlarına hizmet veren ve iş yeri adresi olarak ikametgâhlarını gösteren hekimler hakkında yaptırılacak yoklama sonucunda ikametgâhının bir bölümünün dahi "faaliyetin icrasına tahsis edilmesi" veya faaliyetin icra edildiği "yer" olma özelliğini taşıdığının tespit edilmesi halinde bu yerde POS cihazı bulundurma ve kullanma zorunluluğu bulunmaktadır.

Diğer taraftan, sağlık kuruluşlarında ücretli olarak görev yapmakla beraber günlük çalışma saatlerinin bir kısmında bu kuruluşların odalarını kiralamak suretiyle serbest meslek faaliyetinde bulunan hekimlerin bu iş yerlerinde POS cihazı bulundurmaları ve kullanmaları zorunludur.

Özel Hastanelerin SGK' dan Tahsil Edemediği Hizmet Bedellerinin Durumu

SGK özel sağlık kuruluşlarıyla yaptığı protokol ile sigortalı hastalar için bu kuruluşlardan teşhis, tedavi hizmetleri almaktadır.

Ancak, SGK kendisine hastanelerin kestiği faturalardaki hizmetin yerindeliği ile bedelin protokole uygunluğu ve doğruluğunu denetlemekte ;verilmeyen hizmet, tanımlanmamış ilaç ve hizmet, yüksek fiyat "gibi gerekçelerle, faturaları KESİNTİ yaparak ödemektedir.

Özel Hastanelerce SGK'dan Tahsil Edilemeyen Alacaklar için Karşılık Ayrılmakta ve Katma Değer Vergisi Düzeltmeye Tabi Tutulmaktadır

Sosyal Güvenlik Kurumu ile her yıl sözleşme yapan özel hastaneler SGK'lı hastalara Sağlık Uygulama Genel Tebliğinde belirtilen şartlara uygun olarak ücretsiz veya ilave katkı payı almak sureti ile sağlık hizmeti sunmaktadırlar.

Daha sonra, sağlık kurumları (özel hastaneler vb.) tarafından her ayın birinci günü ile son günü arasında SGK'lı hastalara verilen tedavi hizmetlerine ilişkin düzenlenen fatura takip eden ayın birinci gününden 15'inci gününe kadar faturada yazılı olan bedelin tahsil edilmesi için SGK'ya gönderilmektedir.

Özel Hastanelerce SGK'dan Tahsil Edilemeyen Alacaklar için Karşılık Ayrılmakta ve Katma Değer Vergisi Düzeltmeye Tabi Tutulmaktadır

Özel hastaneler tarafından SGK'ya fatura edilen sağlık hizmet bedelinin tamamı kurumlar vergisi ve geçici vergi beyanına dahil edilmekle birlikte bu bedel üzerinden hesaplanan KDV'de ilgili dönem katma değer vergisi beyanına dahil edilmektedir.

SGK fatura inceleme birimlerince incelenen faturalardan ilgili mevzuat uyarınca kabul edilmeyen işlemlere ilişkin fatura bedeli özel hastaneler tarafından SGK'ya gönderilen fatura bedeli üzerinden tenzil edilmekte ve kalan kısım ise ilgili özel hastaneye ödenmektedir. Bu ödeme yapılırken SGK tarafından ilgili sağlık kurumuna herhangi bir iade faturası ya da benzer belge verilmemekte sadece ödemeye ilişkin hesap dökümü verilmektedir.

Özel Hastanelerce SGK'dan Tahsil Edilemeyen Alacaklar için Karşılık Ayrılmakta ve Katma Değer Vergisi Düzeltmeye Tabi Tutulmaktadır

Böyle bir durumda; genelde özel hastaneler SGK tarafından yukarıda belirtilen sebeplerle tahsil edemedikleri tutarları kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate almakta ya da "610 Satıştan İadeler" hesabına borç kaydı yapmak suretiyle net satış tutarına ulaşmaktadır.

KDVK açısından ise özel hastane daha önce SGK'ya ibraz ettiği hizmet bedelinin tamamı üzerinden KDV hesaplayıp bu tutarı KDV beyannamesine dahil etmiştir. SGK tarafından yapılan söz konusu kesintiye isabet eden KDV ilgili dönemde özel hastane tarafından "indirilecek KDV" hesabına kaydedilmekte ve bu suretle SGK'dan tahsil edilen net tutar üzerinden KDV ödenmiş olmaktadır.

Yukarıda belirtilen yaygın uygulama vergi mevzuatı çerçevesinde değerlendirildiğinde aşağıdaki sonuca ulaşılmaktadır:

Özel Hastanelerce SGK'dan Tahsil Edilemeyen Alacaklar için Karşılık Ayrılmakta ve Katma Değer Vergisi Düzeltmeye Tabi Tutulmaktadır

Kurumlar Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirme

SGK tarafından ilgili özel hastanelere verilen belge, döküm vb., kanaat verici vesika kapsamında değerlendirilip değersiz alacak olarak dikkate alınıp gider yazılabilir.

Özel Hastanelerce SGK'dan Tahsil Edilemeyen Alacaklar için Karşılık Ayrılmakta ve Katma Değer Vergisi Düzeltmeye Tabi Tutulmaktadır

Katma Değer Vergisi Kanunu Açısından Değerlendirme

KDV Kanununun; 1/1 inci maddesi ile ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV'ye tabi tutulmuş, 10 uncu maddesi ile mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun 20 nci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu ve bu bedel deyiminin, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne surette olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği belirtilmektedir.

Buna göre, teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedelin alıcılardan tahsil edilip edilememesi, bu bedel üzerinden hesaplanacak KDV'nin beyan edilmesine engel teşkil etmemektedir.

Bu sebeple, özel hastaneler tarafından gerçekleştirilen ve ilgili dönem beyannamesine dahil edilen hizmetler karşılığında düzenlenen fatura bedellerinin, anlaşmalı kurum veya sigorta şirketleri tarafından ödenmemesi veya eksik ödenmesi halinde, KDV düzeltme konusu yapılamayacak (191 İndirilecek KDV hesabı kullanılarak indirim konusu yapılamayacak) ve beyan edilerek ödenecektir. Öte yandan, KDVK 58'inci madde uyarınca indirim hesaplarından çıkarılacak KDV kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

TIBBİ KÖTÜ UYGULAMAYA İLİŞKİN ZORUNLU MALİ SORUMLULUK SİGORTASI

SİGORTANIN KAPSAMI

Bu sigorta sözleşmesi, 1219 sayılı Kanunun Ek 12 nci maddesi çerçevesinde, serbest ya da kamu veya özel sağlık kurum ve kuruluşlarında çalışan tabipler, dış tabipleri ve tıpta uzmanlık mevzuatına göre uzman olanların poliçe kapsamındaki mesleki faaliyeti ifa ederken, sözleşme tarihinden önceki on yıllık dönemdeki veya sözleşme süresi içinde mesleki faaliyeti nedeniyle verdiği zararlara bağlı olarak sözleşme süresi içinde kendisine yapılan tazminat taleplerine, bu taleple bağlantılı yargılama giderleri ile hükmolunacak faize ve sigortalı aleyhine ileri sürülen tazminat talebine ilişkin makul giderlere karşı poliçede belirlenen limitler dahilinde teminat sağlar.

Bu sigorta, sigortalının Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde ifa ettiği mesleki faaliyetleri için geçerlidir. Türk Silahlı Kuvvetlerinin kadrosunda görev yapan sigortalının yurt dışındaki mesleki faaliyetleri teminat kapsamındadır

FAKİR VE MUHTAÇ HASTALARIN TEDAVİSİ

ÖZEL HASTANELER YÖNETMELİĞİ

Fakir ve muhtaç hastaların tedavisi

Madde 56- Özel hastanelerde, en az bir yatak olmak kaydıyla, yatakların % 3'ü fakir ve muhtaç hastaların tedavisi için ayrılır ve bu sayı ruhsatlarında gösterilir.

Ücretsiz tedavi için ayrılan bu yataklarda, Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Fonu Başkanlığınca öngörülen kriterlere uygun fakir ve muhtaç kişilerden, hastanenin bulunduğu yerdeki en büyük mülki amir veya müdürlük tarafından sevk edilen hastalar ile acil olarak müracaat eden ve başka bir kuruma nakli tıbben mümkün olmayan fakir ve muhtaç hastaların tedavileri ücretsiz olarak yapılır.

Bu hastalara ait bilgiler, EK-8'de yer alan Ücretsiz Hasta Bilgi Formuna uygun olarak doldurulur ve **üç ayda bir** müdürlüğe gönderilir.

3065 sayılı KDV Kanununun 1/1 inci maddesinde;

Türkiyede yapılan, Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ne tabi olduğu belirlenmiştir.

... Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar başlıklı 17/2-b maddesinde ise;

*"... **kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifaları**, birinci fıkrada sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları ile fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin teslimi" KDV den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.*

Bu kanun hükmüne göre KDV istisnasının uygulanabilmesi için başka bir kanunda bu konuda hüküm altına alınmış olması şartı aranmaktadır. Yani **2219 sayılı Hususi Hastaneler Kanununda bu konuda hüküm bulunması gerekir. Bu kanunun 31. Ve 32 maddelerinde parasız kabul edilebilecek hastalarla ilgili hüküm mevcut olup, 31. Maddede ruhsatlarda yazılı parasız yatak sayısı kadar parasız hasta kabul edecekleri belirtilmiştir.** Bu maddeler kapsamında ücretsiz verilen hizmetler KDV istisnası kapsamındadır.

Ancak Özel Hastaneler Yönetmenliğinin 56. Maddesi kapsamında bire bir paralel bir kanuni düzenleme bulunmamaktadır. Bu itibarla Özel Hastaneler tarafından, kanuni düzenlemeler dışındaki fakir ve muhtaç kişilere verdikleri ücretsiz tedaviler için **KDV istisna uygulaması mümkün görülmemektedir.**

Böyle bir durumda da 3065 sayılı KDV Kanunun 27. Maddesi uyarınca verilen hizmetin VUK uyarınca tespit edilecek emsal bedeli üzerinden **KDV'nin hesaplanarak beyan edilmesi gerekecektir.**

Bu durum çok adil gözükme de maalesef Gelir idaresinin uygulaması da bu yöndedir. Zira bu konuda verilmiş muktezalar mevcuttur. Gerekçe olarak ta **bedelsiz verilen hizmetin Kanunun (17/2-b) maddesi kapsamında değerlendirilebilmesi için söz konusu hizmetin bedelsiz verileceği yönünde herhangi bir kanunda hüküm bulunmaması gösterilmektedir. (İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 05/01/2015 tarih ve 39044742-010.01-29 sayılı özelgesi)**

Bu durumda ister özel hastaneler yönetmenliği kapsamında, ister başka bir hukuki düzenleme kapsamında (Kanun dışındaki) fakir ve muhtaç kişilere ücretsiz tedavi zorunlu olsa dahi bu hizmet için KDV istisnası uygulanabilmesi için mutlaka bu zorunluluğa ilişkin paralel bir düzenlemenin 2219 sayılı Hususi Hastaneler Kanununda veya başka bir kanunda yer alması gerekecektir.



Özel Hastane Acilleri Ücretsiz Mi?

Özel Hastane Acilleri Ücretsiz Mi?

Özel Hastane Acillerinde Ücretsiz Olarak Verilen Hizmetler Nelerdir?

Sağlık Bakanlığı yayınladığı aldığı Yeşil Alan Uygulaması genelgesi ile **özel hastanelerde hangi durumlarda para alamaz** sorusunun sınırlarını belirlemiş, göreceli bir kavram olan acil vaka durumlarının göreceli olmasından doğacak mağduriyetleri engellemiştir. Yeşil Alan Uygulamasına göre;

- Ciddiyetine dikkat edilmeksizin gerçekleşen travma vakaları,
- Özel hastane acillerine başvuruda bulunan vaka için yatış işleminin talep edildiği durumlar,
- Tıbbi müdahale ile sonuçlanan başvurular,
- Başvuru sonrasında müşahede altına alınma ihtiyacı doğan vakalar,
- Sevklı olarak gelen vakalar

Kapsama alınmıştır.

Acile başvuran ve yukarıda sayılan haller dışında kalan olaylar acil değildir ve “Yeşil Alan” hastası sayılır.

Acil servislere başvuran tüm hastaların ilk müracaatta acil hasta olarak değerlendirilerek acil servislere kabul edilmesi ve buna göre işlem yapılması esastır.

Ancak yapılan muayene sonucunda hekim değerlendirmesine göre yeşil alan muayenesi kapsamına girdiği (acil olmadığı) belirlenen hastalar için muayene ücreti ile eczane ilaç ücretini eczaneye gittiğinizde ödemeniz gerekir.

Özetle durumunuz acil olmadığı halde örneğin sadece randevu almadan kolayca doktora ulaşmak ya da ücretsiz muayene olmak amacıyla acil servise başvurduğunuzda ücret ödemeniz gerekir.

Acil Halin Sona Ermesi

Hastanın acil servislerde 24 saat içinde stabilizasyonu esastır. Hastanın acil servise başvurusundan itibaren 24 saat içinde stabilize edilerek ilgili kliniğe yatışı ya da başka bir sağlık hizmeti sunucusunun yataklı kliniğine sevk edilmesiyle acil hal sona erer.

Acil servislerden kabul edilerek doğrudan uygulanan acil girişimsel işlemler ile 24 saat içinde acil gözlem ünitelerinde uygulanan tüm sağlık hizmetleri için ilave ücret alınamaz. Hastadan ilave ücret alınabilmesi için hastaya/hasta yakınına acil halin sona erdiğine ve müteakip işlemlerin ilave ücrete tabi olduğuna ilişkin **“Acil Halin Sona Ermesine İlişkin Bilgilendirme Formu”** kullanılarak, yazılı bilginin imza karşılığı verilmesi zorunludur.”(SUT değişiklik 04.02.2018)

ÖZELLİKLİ KONULAR

SAĞLIK HİZMET SUNUMU SEKTÖRÜNDEKİ VERGİSEL RİSKLER

Tedavi edici sağlık hizmetleri ülkemizde Sağlık Bakanlığına bağlı tam teşekküllü devlet hastaneleri, özel hastaneler, tıp fakültesi hastaneleri ve yataklı sağlık merkezleri aracılığıyla sunulmaktadır.

Kamu idare ve kuruluşları tarafından işletilen hastane, klinik, dispanser vb. sağlık kurumlarının faaliyetlerinin gerek KVK gerek KDV kanununda belirtilen şekliyle muaf ya da istisnadır.

Vergi incelemelerinde dikkat edilen başlıca hususlara bakalım.

1.Özel Hastanelerde Çift Kayıt Tutulabilmektedir.

- Sektördeki firmalar hakkında daha önce tanzim edilen vergi inceleme raporları tetkik edilmiş, hastane çalışanları (doktor, teknisyen, yönetici) ile görüşmeler yapılmış ve özel hastanelerde çift kayıt (veri tabanı) tutulmasının yaygın bir uygulama olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
- Bilindiği üzere SGK ile anlaşmalı özel hastaneler SGK'lı hastalara hizmet verebilmektedir. Sosyal Güvenlik Kurumu Sağlık Uygulama Tebliği'nin 1.9 "İlave Ücret" başlıklı bölümünde "SGK ile sözleşmeli vakıf üniversiteleri ile özel sağlık kurum ve kuruluşlarınca SGK'nca belirlenen oranı geçmemek kaydıyla kişilerden ilave ücret alınabileceği" belirtilmiştir.
- Bu bağlamda, SGK ile anlaşmalı özel hastanelerce gerçeğe aykırı olarak tutulan veri tabanlarında Sağlık Uygulama tebliğinde belirtilen ilave ücret oranını geçmemek kaydıyla kişilere verilen sağlık hizmetleri faturalandırılmak suretiyle kayıtlara alınmaktadır. Fiili olarak elde edilen hasılatı içeren kayıtlar ise gerçek verileri içeren ikinci bir veri tabanında tutulmaktadır.
- Özel hastanelerin vergi incelenmesi sırasında ilgili hastanenin muhasebe biriminden SGK'lı hastalara inceleme döneminde verilen sağlık hizmetlerinin listesi ile bu kişilerden alınan ilave ücretlere ilişkin tahsilat listesi talep edilmelidir. Ayrıca, ilgili dönemde mezkur hastaneden sağlık hizmeti alan kişiler ile irtibata geçilip örnek yoluyla karşıt tespit yapılmalıdır. İnceleme elemanı tarafından mükellefin çift veri tabanı kullanmak suretiyle vergi kaçırdığına delalet eden emareler tespit etmesi halinde "Aramalı İnceleme" yapılması ve bu suretle mükellefin bilgisayar kayıtlarının kopyalarının alınıp detaylı inceleme yapılması yerinde olacaktır.
- Çift kayıt tutulması işlemleri her nevi vergi mükellefi kişi ve kurumlar tarafından başvurulmuş yöntem olarak görülmektedir. Dolayısıyla, özel hastanelerin vergi incelenmesi sırasında SGK ile anlaşması olmayan özel hastaneler açısından da yukarıda belirtilen karşıt tespitler, aramalı incelemeler yapılmak suretiyle mükellefler tarafından ilgili dönemlerde ödenen verginin doğruluğunun araştırılması yapıp karşılaştırma yapılabilir.

2.Özel Hastaneler Hafta İçi Mesai Saatinden Sonra ve Hafta Sonu Kamu Hastanelerinde Görev Yapan Hekimlerden ve Serbest Meslek Erbabı Hekimlerden Hizmet Satın Almaktadır.

- Özel hastanelerin bir kısmı kadrolarında sözleşmeli olarak çalışan doktorların gerek sayısının azlığı dolayısıyla gerek mesai saatleri dışında nöbet tutmamak kaydıyla sözleşme yapmalarından dolayı hafta içi mesai saati dışında (16:00 - 08:00 saatleri arası gece) ve hafta sonu tüm gün acil servis, kadın doğum ünitesi, genel cerrahi vb. acil müdahale gerektiren ünitelerde özel hastane kadrosunda sözleşmeyle çalışanlar dışında kamu hastanelerinde görev yapan ya da özel sektörde kendi namına çalışan hekimleri kısmı zamanlı olarak çalıştırılabilmektedir.
- **Özel hastanelerce dışarıdan temin edilen bu işgücü hastanelerin resmi olmayan kayıtlarında izlenmek suretiyle ilgili doktorlara yapılan ödemeler kayıt dışı bırakılmaktadır.**
- Hekimlerin özel hastanelerde çalışma koşulları 27.03.2002 tarih ve 24708 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan Özel Hastaneler Yönetmeliği ile düzenlenmiştir. Mezkur yönetmelikte özetle; "Tabip ve tabip dışı personel özel hastane kadrosunda sözleşmeyle ve Ek-12'deki Personel Çalışma Belgesi düzenlenerek çalışır. Özel hastaneler, acil sağlık hizmetlerini düzenleyen ilgili diğer mevzuata da uymak zorundadır. Özel hastanelerin acil ünitesinde günün her saatinde tabip bulundurulması şarttır. Acil tabibi tarafından yapılacak davete ilgili dal uzmanının ve diğer personelin uymaları zorunludur. Normal çalışma saatleri dışında faaliyet gösterilen uzmanlık dallarındaki uzman tabipler «icapçı» konumda görev yaparlar. Mesul müdür tarafından düzenlenen çalışma belgesi ile üstlerinde fotoğraflı "nöbetçi tabip" yazılı kimlik kartı bulunmak kaydıyla, kadrolu veya kadro dışı geçici çalışan uzman tabipler ve/veya tabipler veyahut sadece nöbet hizmetleri için kısmi zamanlı çalışan uzman tabipler ve/ veya tabipler nöbet tutar. Nöbetçi tabip listesi haftalık olarak hazırlanır ve mesul müdür tarafından onaylanarak dosyalanır. Özel hastanelerde, adlarına personel çalışma belgesi düzenlenmeyen tabip ve diğer sağlık personeli çalıştırılmaz. Başkasına ait tabip kaşesi, diğer tabip veya personel tarafından hiç bir surette kullanılamaz", hükümleri yer almaktadır.

2.Özel Hastaneler Hafta İçi Mesai Saatinden Sonra ve Hafta Sonu Kamu Hastanelerinde Görev Yapan Hekimlerden ve Serbest Meslek Erbabı Hekimlerden Hizmet Satın Almaktadır.

- Yönetmelik hükümlerinden anlaşıldığı üzere; özel hastaneler sözleşme düzenlenmeksizin ya da personel çalışma belgesi düzenlenmeksizin hekim çalıştıramazlar. Yine, acil servislerde günün her saatinde tabip bulundurmak zorundadırlar. Normal çalışma saatleri dışında faaliyet gösterilen uzmanlık dallarında ise uzman tabiplerin icapçı olarak görev yapması zorunludur. İcapçı; normal çalışma saatleri dışında nöbeti hastane yerine evde tutan ve her an hastaneden çağrılmayı bekleyen doktordur. Uygulamada, gerek özel hastanelerin kadrolarında çalışan doktorların sayısının azlığı, dolayısıyla haftada iki üç gün icapçı olmak zorunluluğunu aşmak gerekse kadrolu doktorların icapçı olmak istememeleri nedeniyle yukarıda belirtildiği üzere dışarıdan, kamuda ya da kendi namına çalışan doktorlardan bu tarz hizmetler alınmaktadır. Uygulamada, yönetmelik uyarınca hastane personeli olmayan doktorlar tarafından yapılması yasak kabul edilen işler, ilgili özel hastanenin fiili çalışan doktorlarının kaşeleri ve isimleri kullanılmak suretiyle dışarıdan temin edilen doktorlar marifetiyle yerine getirilmektedir.
- **Bu kapsamda özel hastaneler tarafından kayıt dışı ve kısmi zamanlı olarak istihdam edilen doktorlara hizmet karşılığı hastane tarafından yapılan ödemeler ücret olarak değerlendirilmeli ve GVK 94'üncü madde uyarınca ücret stopajı yapılması gerekmektedir.**
- Yukarıda belirtilen tespitlerin yapılabilmesi için, hastanenin kadrolu çalışan tabip listesi alınarak ilgili tabiplerin imzaları hizmet verilen hastalara düzenlenen reçetelerdeki imzalar ile karşılaştırılabilir. Örneklem yoluyla bazı hastaların ifadelerine başvurulabilir. Aramalı inceleme yapmak suretiyle harici tutulan bilgisayar, defter vb. kayıtlara erişilebilir.

3.Özel Sağlık Kuruluşlarında Çalışan Doktorların Ücret Matrahı Düşük Beyan Edilmektedir.

Özel sağlık kuruluşlarında istihdam edilen doktorların maaşlarının bir kısmının ücret matrahına dahil edilmediği ya da döner sermaye işletmesinden doktorlara pay verilmesi durumunda bu kısmın ücret matrahına dahil edilmediği ve bu suretle sadece ücret bordrosunda gösterilen tutarın safi kazanç olarak gelir vergisine tabi tutulduğu görülmektedir.

İnceleme sürecinde çalışan doktorlara ait ücret bordroları tetkik edilebilir, özel sağlık kuruluşlarınca personele yapılan ödemelerin banka kayıtları ile kanuni defter ve belgeler karşılaştırılabilir, emsal ücret bedeli araştırması yapılabilir, sözleşmeli çalışan doktorların bilgisine başvurulabilir.

4.Özel Maliyet Niteliğinde Olmayan Harcamalar Amortisman Yoluyla İtfa Edilmektedir

- Sağlık sektöründe faaliyet gösteren hastaneler hakkında daha önce yapılan vergi incelemeleri sırasında genel olarak bilançolarda yüksek tutarlı "Özel Maliyet" kalemine rastlanmış olup söz konusu özel maliyet bedellerinin 5 yıllık süre içerisinde amortisman uygulanmak suretiyle itfa edildiği tespit edilmiştir.
- özel hastaneler inşa ettikleri binalar ya da finansal kiralama yoluyla kiraladıkları gayrimenkuller adına yaptıkları harcamaları özel maliyet kapsamında değerlendirip aktifleştirilen tutarlardan 333 no'lu VUK Genel Tebliği uyarınca ilgisine göre %2 ya da %4 oranında amortisman ayırmak ya da VUK mükerrer 290'ıncı madde de belirtilen finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme hükümleri uyarınca amortisman ayırmak yerine, kira süresi belli olmadığı gerekçesiyle % 20 oranında amortisman tabi tutmaktadırlar. Böylece, örneğin 20 yılda itfa edilmesi gereken söz konusu iktisadi kıymetler 5 yılda itfa edilmek suretiyle vergi kaybına sebebiyet verilmektedir. Yapılan vergi incelemelerinde bilanço kalemlerinde "Özel Maliyet" hesabına rastlanması durumunda konunun yukarıda belirtilen husus çerçevesinde de irdelenmesi gerekmektedir.

5.Özel Hastanelerde Doktorların Sözleşme Kapsamında Gerçekleştirdikleri Ameliyatlardan Elde Ettikleri Yüksek Tutarlı Gelirlerin Bir Kısmı Vergi Dışı Bırakılmaktadır

Branşında ün yapmış olan bir işverene bağlı olmaksızın serbest meslek erbabı olarak çalışan veya bir özel hastanede hizmet akdiyle çalışan bazı doktorlar, başka bazı özel hastanelerde ara sıra (tek seferlik ya da yıl içinde birkaç kez) ameliyatlara girmek suretiyle yüksek tutarlarda kazanç elde edebilmektedirler.

Söz konusu kazançların büyük bir kısmının kayıt dışı bırakılma ihtimalleri söz konusudur. Bu hususun tespit edilebilmesi için, hastanelerde tutulan ameliyat kayıtlarına ulaşıp, ameliyatın hangi doktor ya da doktorlar tarafından yapıldığı, söz konusu ameliyatın yapıldığı tarihte ilgili doktorun hastanede çalışıp çalışmadığı, çalışmıyor ise ne kadarlık bir ödeme de bulunduğu ve ödenen tutar üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmadığı ile şayet kayıtlara yansıtılmış ise söz konusu bedelin emsallerine uygun olup olmadığı hususları araştırılmalıdır.

6.Özel Hastanelerde Gerçekleşen Doğumlardan Elde Edilen Hasılat Kayıt Dışı Bırakılmaktadır

Uygulamada özel hastanelerin doğum hizmeti karşılığı düzenlediği belge sayısı ile nüfus müdürlüklerine bildirimde bulunduğu doğum sayısı arasında uyumsuzluklar ile karşılaşılabilir.

Bu durumda özel hastaneler bünyesinde tutulan protokol defteri, ameliyathane kayıtları, fatura ve benzeri belgelerde yer alan ayrıntılı dökümler ile nüfus müdürlüklerine bildiri yapılan doğum sayıları karşılaştırılmak suretiyle, doğum hizmeti karşılığı alınan bedellerin kayıt dışı bırakılıp bırakılmadığının tespiti yerinde olacaktır.

Ayrıca söz konusu ödemeleri yapan hastaların ifadesine başvurmak da, vergi kaybının tespiti açısından önemlidir.

7.Serbest Meslek Erbabı Doktorlar Özel Hastanelerin İmkânından Faydalanmaktadır.

- Özel muayenehanesinde SME olarak faaliyet gösteren, özellikle cerrahi alanlarda uzman olan doktorlar kendi hastalarının tedavisinde özel hastanelerin ameliyathane, klinik, laboratuvar vb. imkânlarını, sözleşme yapmak suretiyle kullanmaktadır. Böyle uygulamalar aşağıdaki şekillerde gerçekleşebilmektedir.
- **a)** Özel muayenehane sahibi serbest meslek erbabı doktor hastalığın tedavisi için verdiği ve/veya vereceği hizmetin bedelini hastasından tahsil etmektedir. Tedavi sürecinde gerekmesi halinde özel muayenehane sahibi doktor anlaşma yaptığı hastanenin ameliyathane, ekipman, sarf malzemesi vb imkanlarını kullanmaktadır. Örneğin, ameliyatı özel hastanenin ameliyathanesinde bizzat kendisi gerçekleştirmektedir. Özel hastane tarafından özel muayenehane sahibi doktora kendi hastası adına sunduğu hizmet ticari kazanç açısından değerlendirilmeli ya da varsa sözleşmeler tetkik edilmeli ve kayıt dışı hasılatın olup olmadığı irdelenmelidir.
- **b)** Şahsi muayenehanesi olan SME doktorlar kendi hastalarının tedavi sürecini anlaşma yaptığı özel hastanelerde tamamlamaktadır. Özel hastaneye hasta (müşteri) sağlayan özel muayenehanesi olan doktor özel hastanenin imkanlarını (ameliyathane, klinik, malzeme vb) kullanarak hizmeti kendi hastasına bizzat özel hastanede vermektedir. Ayrıca, hasta özel hastaneden doğrudan sağlık hizmetini almış gibi hastaneye müracaat etmektedir ve özel hastane de sağlık hizmetinin bedelini hastadan tahsil etmektedir. Hastanenin SGK ile anlaşması var ise ve hasta SGK'lı ise hizmet bedelinin bir kısmı yasal ilave ücretler de dahil olmak üzere SGK'dan karşılanmaktadır. Böyle bir durumda, özel hastane aslında SME hekimden hizmet satın almaktadır. Özel hastanenin aldığı bu hizmetin Gelir vergisi ve KDV açısından irdelenmesi gerekmektedir. Karşılıklı olarak alınan ve verilen hizmetin bedeli yasal defterlere kaydedilmiş ise bu bedellerin emsal araştırması yapılabilir.

8.Serbest Meslek Erbabı Hekimler Özel Hastanelerde Oda Kiralamak Suretiyle Hizmet Vermektedir

SME doktora özel hastanede oda tahsis ediliyor ve hastanenin hastaları SME doktor tarafından tedavi ediliyor. Doktor bu kapsamda özel hastanenin hastalarına sunduğu hizmet karşılığında hastaneye serbest meslek makbuzu düzenliyor.

Öncelikli olarak özel hastane ile doktor arasında hekimlik hizmet sözleşmesi düzenlenmektedir. Söz konusu sözleşmede hekimin özel hastaneye sunacağı hizmetin niteliği, çalışma şartları, mesai saatleri, izin süreleri, özel hastane tarafından hekime ödenecek ücret, tedavi, takip, ameliyat, bakılan hasta sayısı vb. kriterler göz önüne alınarak hizmet karşılığında özel hastane tarafından hekime yapılacak ödeme tutarları belirlenmektedir. Daha sonra özel hastane ile hekim arasında düzenlenen sözleşme kapsamında özel hastane ilgili doktor adına oda tahsis etmektedir. Özel hastane hekime tahsis ettiği oda için herhangi bir bedel talep etmemektedir. Yukarıda belirtilen sözleşme şartları uyarınca özel hastanede hekimlik yapan doktorun baktığı hastalar adına tedavi hizmet faturası özel hastane tarafından hasta adına tanzim edilmektedir. Hekim ise hastaya verdiği hizmet nedeniyle özel hastane adına serbest meslek makbuzu düzenlemektedir. Hekim hasta adına herhangi bir serbest meslek makbuzu düzenlememektedir.

8.Serbest Meslek Erbabı Hekimler Özel Hastanelerde Oda Kiralamak Suretiyle Hizmet Vermektedir

SME doktor hastanede oda kiralıyor ve burada kendi nam ve hesabına hastalarına ve ayrıca hastanenin hastalarına hizmet veriyor.

Önceki bölümlerde yapılan açıklamalar çerçevesinde SME doktor hastanede kiraladığı oda için kira ödemesinde bulunuyor, hastalara kendi nam ve hesabına şahsi sorumluluğu altında hizmet veriyor, hizmet karşılığı düzenlenen serbest meslek makbuzu doğrudan hastalar adına düzenleniyor ise doktorun kazancı serbest meslek kazancının tespiti açısından değerlendirilmelidir. Aksi uygulamalar eleştiri konusu edilmelidir.

9.Döner Sermayeden Yapılan Ek Ödemeler Ücret Matrahına Dâhil Edilmemektedir

özel hastanelerde ücretli olarak çalışan hekimler çalıştıkları hastaneler ile aralarında yapmış oldukları sözleşme uyarınca belli tutarda sabit maaşa ek olarak hastanenin cirosunun, karının, hasılatının vb. belli tutarı kadar ilave ücret alabilmektedirler. Bu ve buna benzer durumlarda **hekimlere yapılan ek ödemelerin de ücret geliri olarak değerlendirilmesi ve sabit maaş ile ek ödemelerin toplam tutarı üzerinden vergilendirme yapılması gerekmektedir.**

10.Özel Hastane ve Muayenehaneler Tarafından Verilen Güzellik ve Bakım Hizmetlerinde Hatalı Kdv Oranı Uygulanmaktadır

Sağlık sektöründe faaliyette bulunan özel hastane ve özel muayenehanelerde sağlık hizmetlerinin yanı sıra solaryum, botox, lazer epilasyon, cilt bakımı, güzellik ve bakım hizmetleri de sunulmaktadır. Söz konusu güzellik ve bakım hizmetleri hizmeti sunan özel hastane, muayenehanelerce sağlık hizmeti kapsamında değerlendirilmekte ve düşük oranda (% 8) KDV hesaplandığı görülmektedir.

KDVK'na Ekli (II) sayılı listede yer alan; ilgili 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) %8 oranında; solaryum, botox, lazer epilasyon, cilt bakımı v.s. gibi güzellik ve bakım hizmetleri ise bu kapsamda olmadığından % 18 oranında KDV ye tabi olacaktır.

Bu sebeple, yapılan incelemelerde özel hastanelerin, muayenehanelerin ve kliniklerin güzellik ve bakım hizmeti sunup sunmadığı fiili ve kaydi olarak tespit edilmeli, söz konusu hizmetler için düzenlenen faturalar üzerinden hesaplanan katma değer vergisi tutarları kontrol edilmelidir.

ÖRNEK MUKTEZALAR

Özel Hastanelerce Yapılan Hizmetler İçin Kesilen Faturaların İadesinde Düzenlenecek Belgeler (B.07.1.GİB.4.42.17.02-VUK-2-38 21/04/2012)

- Sağlık hizmetinden yararlanan SGK'nın fatura bedelini herhangi bir şekilde düşük ya da reddedilen miktar kadar eksik ödemesi durumunda ödenmeyen kısmın faturayı düzenleyen hastaneniz tarafından hasılatтан çıkarılması, Vergi Usul Kanununun alacaklarda amortisman (değersiz alacaklar) hükümlerine göre mümkün bulunmaktadır.
- Teslim ve hizmetlerin bedelinin SGK'dan tahsil edilememesi, bu bedel üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinin beyan edilmesine engel teşkil etmemektedir. Ancak, fatura tutarından Kurum tarafından yapılan kesinti içerisinde yer alan katma değer vergisinin de iç yüzde yöntemiyle hesaplanarak alacağın aslı ile birlikte gider hesaplarına intikal ettirilmesi mümkündür.

Özel hastaneye yapılan eşya temizliği hizmetleri ve laboratuvar firmasından temin edilen hizmetler ile SGK'na düzenlenen faturalarda KDV tevkifatı yapıp yapılmayacağı (18008620-130[ÖZG-2012-40]-37 07/05/2013)

1- SGK hastalarına sunduğunuz sağlık hizmetleri nedeniyle hizmetin gerçek alıcısı konumunda olmayıp sigorta uygulamaları çerçevesinde bedelin ödenmesini garanti eden bir başka anlatımla sigorta hizmeti veren SGK adına düzenlenen faturalarda adı geçen kurum tarafından KDV tevkifatı yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

2- Çarşaf, havlu, elbise, nevresim, örtü, battaniye gibi eşyaların temizliğini yapan firmalarca Şirketinize verilen hizmetlerin, birbirinden bağımsız ayrı birer hizmet şeklinde sunulması ve işlem bazında da KDV dâhil bedelin 1.000,00 TL'yi geçmemesi kaydıyla KDV tevkifatı yapılmayacaktır.

3- Hastalardan alınan kan örneklerinin laboratuvar firmasınca Hastaneniz dışındaki işyerine götürülerek orada gerekli analizler yapıldıktan sonra sonuçların bildirilmesi hizmetleri işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden söz konusu hizmetlerde KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

özel hastanelerin üroloji servislerine, özel şirkete ait personel, makine, cihaz ve demirbaşlar kullanılarak verilen sağlık hizmetlerine uygulanacak olan KDV oranı ve KDV tevkifatı. (50426076-130[9-2014/20-1192]-156 28/10/2015)

- ...Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; Şirketinize ait makine, cihaz, demirbaş, medikal malzeme ve personel kullanılarak, üroloji servisinde sunulacak olan muayene, teşhis, tedavi ve ameliyat hizmetlerinin işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.
- Diğer taraftan, benzer konuyla ilgili olarak Sağlık Bakanlığı Sağlık Hizmetleri Genel Müdürlüğünden alınan yazıda, Özel Hastaneler Yönetmeliği hükümleri uyarınca hastanenin herhangi bir faaliyet alanının üçüncü kişilere kiralanması veya devredilmesinin yasaklandığı belirtilmiştir. Dolayısıyla Şirketinizce verilen hizmet, KDV Kanunun 28 inci maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesine ekli (II) sayılı listenin 21 inci sırasına göre insan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri olarak değerlendirilmeyerek, söz konusu hizmetlerin genel oranda (% 18) KDV 'ye tabi tutulması gerekmektedir.

**Hastane ameliyathanesinin hastane ile ilişkisi bulunmayan
hekimlere kullandırılması hizmetinde uygulanacak KDV oranı
(50426076-130[28-2016/20-1332]-20853 18.05.2017)**

...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 inci sırası kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından, söz konusu hizmetin genel oranda (% 18) KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

Özel hastanelerde verilen hekimlik hizmetinde kdv oranı ve tevkifat (39044742-130[Özelge]-98945 10.04.2017)

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, tıp merkezi olarak faaliyette bulunan Şirketinizde istihdam edilen doktorlardan bazılarının aynı zamanda başka şirketlerde ortaklıkları bulunduğu belirtilerek, bu şirketler tarafından düzenlenecek faturalarda hangi oranda katma değer vergisi (KDV) uygulanması gerektiği ve söz konusu hizmetin tevkifata tabi olup olmadığı sorulmaktadır.

...KDV Genel Uygulama Tebliğinin "I/C-2.1.3.2.5.2. İşgücü Temin Hizmetleri" başlıklı bölümünde, "Kısmi tevkifat kapsamındaki işlemleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili olup, insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerini ifa edenlere hekimler vasıtasıyla verilen hizmetler için işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifat uygulanmayacaktır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, tıp merkezinizde verilen hizmetlerin ilgili Bakanlıktan izin alınmak suretiyle insan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri kapsamında ifa ediliyor olması halinde, başka şirketlerde ortaklıkları bulunan doktorlar vasıtasıyla aldığınız hizmetlerin, anılan BKK eki (II) sayılı listenin B/21'inci sırası kapsamında değerlendirilmesi ve bu doktorların ortağı olduğu şirketler tarafından düzenlenecek olan faturalarda 25.11.2016 tarihinden itibaren % 8 oranında KDV uygulanmakla birlikte söz konusu hizmetin tevkifata tabi tutulmaması gerekmektedir.

Yurtdışından gelen hastaların hastane ve komisyon ücretinde KDV oranı (76464994-130[2014.63]-224 29/09/2014)

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; yurtdışından hasta getirip Türkiye'deki hastanelerde tedavi ettirilip, karşılığında hastaneden tedavi masrafları ve komisyon bedeli birlikte fatura edildiği, bazı durumlarda da hastaların tedavi bedelini şirketinize ödediği ve ödemenin hastaneye şirketiniz tarafınızdan yapıldığı belirtilerek, düzenleyeceğiniz faturada katma değer vergisi oranının ne olacağı konusunda başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

...Buna göre, hastaneler tarafından verilen sağlık hizmetleri % 8 oranında KDV'ye tabidir. Aracılık faaliyetinde bulunan firmanız tarafından hastaneye ödenen sağlık hizmeti bedelinin tedavi hizmeti verilen hastaya birebir aktarılması amacıyla düzenlenen faturada söz konusu sağlık hizmetinin %8 oranında, 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 gerekmektedir.

Ambulans personelinin hastanelerde verdiği danışmanlık hizmetinde KDV oranı.(39044742-130[Özelge]-226231 28.07.2017)

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, aktifinize kayıtlı 2 adet kırmızı şeritli ambulansla hasta taşıma hizmeti verildiği, bu hizmet karşılığında düzenlediğınız faturalarda % 8 oranında katma değer vergisi (KDV) uygulandığı, yanınızda çalışan doktorların ve acil tıp teknisyenlerinin hastanelere tıbbi konularda (örneğin, ambulanstaki küvezde bebek taşınması sırasında yapılması gerekenler, hastanenin ambulans yoğun bakım servisinde çalışan personelinin cihaz kullanımı, ilk müdahalenin yapılması ve benzeri) eğitim ve bilgi de verildiği belirtilerek, tıbbi konularda verilen danışmanlık hizmetinde uygulanması gereken KDV oranı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

...Buna göre; aktifinizde kayıtlı 2 adet kırmızı şeritli ambulansla vermiş olduğunuz hasta taşıma hizmetinin söz konusu BKK eki (II) sayılı listenin B/21 inci sırası kapsamında değerlendirilerek % 8 oranında; bünyenizde çalışan doktor ve acil tıp teknisyenlerinin, hastanelere tıbbi konularda (örneğin, ambulanstaki küvezde bebek taşınması sırasında yapılması gerekenler, hastanenin ambulans yoğun bakım servisinde çalışan personelin cihaz kullanımı, ilk müdahalenin yapılması ve benzeri) vermiş olduğu danışmanlık hizmetinin ise anılan sıra kapsamında değerlendirilemeyeceğinden genel oranda (% 18) KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

Özel hastanelerde verilen hekimlik hizmetinde KDV oranı ve tevkifat (39044742-130[Özelge]-98945 10.04.2017)

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, tıp merkezi olarak faaliyette bulunan Şirketinizde istihdam edilen doktorlardan bazılarının aynı zamanda başka şirketlerde ortaklıkları bulunduğu belirtilerek, bu şirketler tarafından düzenlenecek faturalarda hangi oranda katma değer vergisi (KDV) uygulanması gerektiği ve söz konusu hizmetin tevkifata tabi olup olmadığı sorulmaktadır.

Buna göre, tıp merkezinizde verilen hizmetlerin ilgili Bakanlıktan izin alınmak suretiyle insan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri kapsamında ifa ediliyor olması halinde, başka şirketlerde ortaklıkları bulunan doktorlar vasıtasıyla aldığınız hizmetlerin, anılan BKK eki (II) sayılı listenin B/21'inci sırası kapsamında değerlendirilmesi ve bu doktorların ortağı olduğu şirketler tarafından düzenlenecek olan faturalarda 25.11.2016 tarihinden itibaren % 8 oranında KDV uygulanmakla birlikte söz konusu hizmetin tevkifata tabi tutulmaması gerekmektedir.

Özel Hastaneler Yönetmeliğinin 56. maddesine göre verilen hizmetin KDV'den istisna olup olmadığı. (39044742-010.01-29 05/01/2015)

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, 27/03/2002 tarih ve 24708 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Özel Hastaneler Yönetmeliği kapsamında fakir ve muhtaç hastalara hastaneniz tarafından verilen ücretsiz tedavi hizmeti üzerinden katma değer vergisi (KDV) hesaplanıp hesaplanmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır. 3065 sayılı KDV Kanununun;

-1/1 inci maddesinde; Türkiye'de, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,

-17/2-b maddesinde ise kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarının KDV den istisna olduğu,

hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin " II. İstisnalar / F. Sosyal ve Askeri Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar / 2.Sosyal Amaç Taşıyan İstisnalar / 2.3.Kanunların Gösterdiği Gerek Üzerine Yapılan Bedelsiz Teslim ve Hizmetlerde İstisna " başlıklı bölümünde ise ;

"3065 sayılı Kanunun (17/2-b) maddesinde, kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan teslimler ve ifa edilen hizmetler muhatabına bakılmaksızın istisna kapsamına alınmıştır.

Konuyla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Örnek1:2219 sayılı Hususi Hastaneler Kanununun ilgili hükümleri gereğince özel hastanelerde ücretsiz olarak verilen sağlık hizmetleri KDV'den istisnadır.

..."

açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre; Hastaneniz tarafından bedelsiz verilen hizmetin Kanunun (17/2-b) maddesi kapsamında değerlendirilebilmesi için söz konusu hizmetin bedelsiz verileceği yönünde herhangi bir kanunda hüküm bulunması gerekmektedir. Yönetmelikte bedelsiz verileceği ifade edilen hizmetin KDV den istisna tutulması mümkün olmayıp, bu hizmet için genel hükümlere göre KDV hesaplanması gerekmektedir.

Yurt dışında mukim firmalardan alınan hizmetler ile yapılan kiralamaların kurumlar vergisi ve KDV karşısındaki durumu (39044742-KDV.9-108937 19.04.2017)

....yurt dışında ana organizatör olarak yer aldığınız fuarlara ilişkin olarak yurt dışında alınan hizmetler, fuarda kullanılacak küçük emtialar, ikram ve tanıtım malzemeleri ya da ödenen kira bedelleri için yurt dışındaki şirketler açısından Türkiye'de elde edilen bir kazanç söz konusu olmadığından yaptığınız bu ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

...yurt dışında düzenlenen fuarlara katılım sağlanmak üzere, yurt içinden müşteri bulunması ve yurt dışı mukimi organizatör firmadan kiralanan fuar alanlarının yurt içindeki firmalara pazarlanması hizmetleri karşılığında elde ettiğiniz komisyon geliri, aracılık hizmetinden Türkiye'de faydalanılması nedeniyle KDV'ye tabi olup, söz konusu komisyon bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin mükellef sıfatıyla 1 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, yurt içindeki firmalara pazarlanmak üzere organizatör firmadan kiralanan fuar alanı için ödenen kira bedeli ile hostes hizmetleri, araç kiralama, güvenlik, yer döşemesi vb. hizmetlerinin yurt dışında verilmesi ve hizmetten yurt dışında faydalanılması nedeniyle yurt dışındaki firmanın düzenlediği faturalara ilişkin olarak sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir.

İsviçre mukimifirmadan alınan hizmet karşılığı ödenen bedellerden vergi tevkifatı yapıp yapılamayacağı (B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.9-371 30/01/2012)

...firmanızın İsviçre mukimi ... firması ile yapmış olduğu anlaşma gereği bu şirketten üretim, pazarlama ve finansal danışmanlık kapsamında alacağı hizmet desteği nedeniyle yapacağı ödemelerin serbest meslek kazancı niteliğinde değerlendirilmesi ve bu hizmetler karşılığında yapılacak ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30/1-b maddesi uyarınca %20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

...İsviçre'de mukim üretici firmadan alınan destek hizmeti, hizmetten Türkiye'de yararlanıldığından genel oranda (%18) KDV ye tabi olacak ve hesaplanan bu vergi 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek aynı dönemde 1 No.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabilecektir.



TEŞEKKÜRLER