



## Türkiye'de sunulan sağlık turizmi hizmetlerinde katma değer vergisi uygulaması\*

Fatih Pekşen\*

\* Dr., Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Antalya Denetim Başkanlığı, Uncalı Hizmet Binası Kat:3, Konyaaltı, Antalya, TÜRKİYE. E-posta: fatih\_peksen@yahoo.com  
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-4246-3460>

### MAKALE BİLGİSİ

Geliş Tarihi: 17.02.2021  
Kabul Tarihi: 27.07.2021  
Çevrimiçi Kullanım Tarihi: 18.10.2021  
Makale Türü: Derleme makalesi

**Anahtar Kelimeler:**  
Sağlık turizmi,  
Yabancılara verilen sağlık hizmeti, KDV istisnası.

### ÖZ

Dış ticaretin yaygınlaşması ile birlikte hizmet sektöründe de önemli ölçüde gelişmeler olmuştur. Her ülke ihracat oranlarını yükseltebilmek için bazı teşvikler uygulamaktadır. Türkiye de ihracat yapan firmalara yönelik bazı vergi teşvikleri sağlamıştır. Bu teşviklerden en önemlisini ihracata yönelik Katma Değer Vergisi istisnası oluşturmaktadır. Katma Değer Vergisi mal ve hizmet teslimi ile nihai tüketiciye yüklenen bir vergi türüdür. Aynı zamanda, Katma Değer Vergisi Türkiye’de tahsil olunan vergiler arasında önemli bir orana sahip bir tüketim vergisidir. Diğer taraftan, Türkiye için en önemli dış ticaret kalemlerinden birisi turizm gelirleridir. Son yıllarda “sağlık turizmi” faaliyetleri Türkiye’de oldukça ivme kazanmıştır. Bu sektörün gelişmesi için 7104 sayılı Kanun ile birlikte 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 13’üncü maddesine (I) bendi eklenmek suretiyle, Türkiye’de yabancılara verilen sağlık hizmetlerinde KDV istisnası düzenlenmiştir. Yapılan düzenlemenin gerekçesi; sağlık turizmini teşvik etmek, canlandırmak ve sağlık sistemini ekonominin güçlü bir parçası haline getirerek ülkeye döviz girişini sağlamaktır. Bu çalışmada, yabancılara verilen sağlık hizmeti istisnasının kapsamı, özellikleri ve uygulamada yaşanan sorunlara bağlı olarak ortaya konulan öneriler ele alınmıştır.

## Value added tax practice in the health tourism services in Turkey

### ARTICLE INFO

Received: 17.02.2021  
Accepted: 27.07.2021  
Available online: 18.10.2021  
Article Type: Review paper

### ABSTRACT

With the spread of foreign trade, there have been significant developments in the service sector. Every country has some incentives to increase its export rates. Turkey has provided some tax incentives for exporting firms. The most important of these incentives is the value added tax exemption for exports. Value added tax is a type of tax imposed on the final consumer with the delivery of goods and services. At the same time, the value added tax is a consumption tax which constitutes a significant proportion of the tax collected in Turkey. On the other hand, it is one of the most important trade item for Turkey's

**Keywords:**

Health tourism, Health services provided to foreigners, VAT exemption.

tourism income. In recent years, “health tourism” activities have gained momentum in Turkey. For the development of this sector, VAT exemption has been arranged for health services provided to foreigners in Turkey by adding subparagraph (I) to the 13<sup>th</sup> article of the Value Added Tax Law no. 3065 together with the Law No. 7104. The justification of the arrangement is that it encourages and revitalizes health tourism and makes the health system a strong part of the economy and provides foreign currency inflow to the country. In this study, the scope of the health service exemption given to foreigners, its features and recommendations on the problems experienced in practice are discussed.

**1. Giriş**

Türkiye'nin bulunduğu coğrafi konum ve sahip olduğu kültürel mirası dolayısıyla önemli bir turizm potansiyeline sahip olduğu ifade edilebilir. Mevsimsel çeşitliliğin fazla olması, sadece yaz ve kış turizminin elverişli olmasını değil yılın her ayında farklı turizm hizmeti sunulabilmesini sağlamaktadır. Türkiye sahip olduğu bu potansiyel sayesinde, yabancı vatandaşlar tarafından yaygın bir şekilde seyahat düzenlenen ülkeler arasındadır. Yabancıların Türkiye'de buldukları tatil süresince, yaşanması muhtemel bazı sağlık sorunları nedeniyle sağlık kuruluşlarına müracaat edebildikleri gibi doğrudan tedavi olmak amacıyla da geldikleri bilinmektedir.

Sağlık turizmi olarak adlandırılan bu kavram, diğer turizm türlerinden farklı olarak, belirli bir zaman dilimine özgü yani “sezonluk” olarak adlandırılan turizm dallarına göre süreklilik arz eder. Bu durum, insanların ne zaman hasta olacağını belli olmamasının yanında, tedavi planlamalarında oluşan zamansal farklılıklardan kaynaklanmaktadır. Sağlık altyapıları oluşturulup, nelere ihtiyaç duyulduğu belirlenebilirse doğru ve zamanında yapılan planlamalar sayesinde ülkeler için oldukça önemli iktisadi kazançlar elde etme fırsatı oluşabilir. Bununla birlikte, sağlık turizminin gelişmesi insanların yaşadıkları sağlık sorunlarından kurtulmasına aracılık ederek, ülkenin tanıtımına olumlu katkıda bulunacaktır (Gümüş ve Polat, 2012, ss. 33-34).

21. Yüzyılın başlarından itibaren dünyanın gündeminde olan sağlık turizmi, gerek yararlanan kişi sayısı gerekse yapılan yatırımlar anlamında popüler hale gelmiştir. Kişilerin tedavi olma gereksinimlerinin yanında, ortaya koydukları estetik ihtiyaçlar da sağlık turizminin varlığını kısa süre zarfında tüm dünyaya hissettirmeye başlamıştır (Burtan Doğan ve Aslan, 2019, s. 392).

Bununla birlikte, sağlık turizmi alanında gün geçtikçe artan talebin ve getirisinin farkına varan ülkeler, bu mecrada faaliyetlerin artmasını sürekli olarak teşvik etmeye yönelik adımlar atmışlardır. Yurt dışından tedavi amaçlı hasta getirme veya tatile gelen turistlere sağlık hizmeti sunma günümüzde oldukça yaygın hale gelmiştir. Bu gelişmeler sayesinde sağlık turizmi günümüzün en gözde sektörlerinden biri haline gelmiştir (Kördeve, 2016, s. 52).

Ülkemizde son yıllarda sektöre yapılan yatırımlar ile sağlık standartlarında olumlu manada önemli bir artış meydana gelmiştir. Türkiye'de sağlık sektörünün gelişen yapısı diğer ülkeler ile rekabet edilebilirliği arttırmış, devlet tarafından yapılan yasal düzenlemeler ile birlikte sağlık hizmetine ulaşmanın yolları kolaylaşmış ve teşvik edilmiştir.

Bahsi geçen teşviklerden birisi de Türkiye'de yabancılara verilen sağlık hizmeti nedeniyle Katma Değer Vergisi (KDV) istisnasının tanınmasıdır. Bu sebeple, Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsat verilen gerçek ve tüzel kişiler (hastane, poliklinik gibi) tarafından Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı ülke vatandaşlarına kendi bünyesinde verdikleri koruyucu hekimlik teşhis ve tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri KDV'den istisna tutulmuştur. Çalışmada, yabancılara verilen sağlık hizmetlerinde KDV istisnasının nasıl uygulanacağı, uygulamada yaşanan aksaklıklar ve öneriler ayrıntılı olarak değerlendirilmiştir.

## 2. Sağlık turizmi kavramı

İnsanların beklentileri, ihtiyaçları ve taleplerinin değişmesine istinaden bazı kavramlarda da değişim kaçınılmaz olmaktadır. Turizm de aynı şekilde zamanla gelişerek değişime uğrayan bir tanıma sahiptir. Turizmin en bilinen tanımlarından birisi, sürekli ikamet edilen yer dışında tatil, dinlenme veya eğlenme benzeri ihtiyaçların giderilmesi amacıyla yapılan seyahatler ve sürekli olmayan konaklama hareketleridir (Kozak vd., 1997, s. 1). Ancak bu tanım günümüzde başka sektörlerle desteklenmek suretiyle daha geniş bir hale gelmiştir.

Sağlık turizmi de sağlığın korunması, geliştirilmesi ve hastalıkların tedavi edilmesi amacıyla ikamet edilen yerden başka bir yere seyahat edilmesi olarak tanımlanmaktadır (Sağlık Bakanlığı). Özellikle tıpta ortaya çıkan yeni tedavi yöntemleri ve metotları sayesinde, turizmin gelişen trendlerinden olan sağlık turizmi önemli bir sektör haline gelmektedir. Sağlık turizmine olan talep sadece zorunlu tedavi ihtiyaçlarından kaynaklanmamaktadır. Bireylerin daha iyi görünüme sahip olma beklentileri ve estetik operasyonlarda geline nokta da sağlık turizmine olan talebi arttırmaktadır. Bu bağlamda, turizmin gelişen ve gözde dallarından biri olan sağlık turizmi kavramı ülkeler için yeni bir gelir kaynağı olarak karşımıza çıkmaktadır.

### 2.1. Sağlık turizminin gelişimi ve önemi

Romalılar ve Antik Yunan medeniyeti içerisinde şifa bulmak için yeni yerler arama girişimleri olması ve sıcak su kaynakları ile çeşitli tedavi amaçlı merkezler kurulması, sağlık turizminin geçmişinin çok eski tarihlere dayandığına işaret etmektedir. Yine 15 ve 17. Yüzyıl arasında, Avrupa'da meydana gelen salgınlardan korunmak için kaplıcalar ve minarelli sular ilgi görmüş, ünlü tıp fakültelerinde tedavi görebilmek amacıyla hareketlilik olmuştur. Bu durumun sonucunda kaplıcalara rağbet artmış ve termal turizm gelişmiştir (Swarbrooke ve Horner, 2007, s. 16). Sonraki dönemlerde daha çok sıcak yerlere, tatil köylerine ve sahil kenarlarına yapılan turizm seyahatleri önem kazanmış olsa da sağlık sektöründe meydana gelen atılımlar sağlık turizminin gelişmesine neden olmuştur. Bugün geldiğimiz noktada da sağlık sektörü sağlık turizmini olumlu manada etkileyerek sağlık ekonomisine katkı sağlamıştır.

Sağlık sektörü ve sağlık turizmi dünyanın en hızlı gelişen sektörlerinden biri haline gelmiştir. Sağlık turizmi doğrudan veya dolaylı olarak birçok farklı sektörü de etkilemektedir. Bu nedenle, sağlık turizmine yapılacak yatırımlar sayesinde oluşan katma değer katlanarak artış gösterir. Şöyle ki sağlık turizminin gelişmesi ve bu yönde atılacak adımlar; konaklama, inşaat, ulaşım, finans ve iletişim gibi sektörleri doğrudan veya dolaylı olarak etkilemektedir. Dünya Sağlık Örgütü, 2013 yılından sonra büyük aşama kaydeden sağlık turizmi sektörü sayesinde, elde edilen gelirin 100 milyar doları geçtiğini bildirmiştir (Sülkü, 2017, s. 104). Bu çerçevede, sağlık turizminin gösterdiği gelişim, ülkelerin elde edeceği gelirlerin seviyesi açısından çok önemlidir.

### 2.2. Türkiye'de sağlık turizmi

Türkiye tarihsel olarak birçok medeniyetin merkezi olması, doğal güzellikleri, kültürel yapısı, coğrafi konumu ve mevsimsel çeşitliliği ile önemli bir cazibe merkezidir. Bununla birlikte, son yıllarda yapılan yatırımlar ile sahip olunan gelişmiş sağlık kuruluşları, nitelikli ve eğitilmiş insan gücü, teknik alt yapısı ile sağlık turizminde öncü ülkelerden birisi olma potansiyeline sahip bir ülkedir. Türkiye, günümüzde sağlık göstergelerinin çoğunluğunda OECD ülkeleri ortalamasının altında kalıyor gibi görünse de son yıllarda sağlık turizminde önemli bir çekim merkezi olmayı başarmıştır (Bulut ve Şengül, 2019, s. 57).

Dünyada ve doğal olarak Türkiye'de gün geçtikçe gelişmeye devam eden sağlık turizmi, diğer sektörleri de etkilemesi nedeniyle giderek daha önemli bir sektör haline gelmiştir. Özellikle ülkelerin bu sektörden daha fazla gelir elde etmek istemeleri, Türkiye içinde geçerlidir. Bu kapsamda sağlık turizminin gelişmesi için tüm paydaşlar elbirliği ile gayret göstermektedir. Sektör bazında yapılan yatırımlar ve teşvikler konuya gösterilen önemin üst düzeyde olduğunu işaret etmektedir (Edinsel ve Adıgüzel, 2014, s. 175).

Geldiğimiz noktada, yalnızca sağlık turizmi sayesinde yapılan medikal harcamalar ile Türkiye'ye giren döviz tutarı 2019 sonunda yıllık bazlı olarak bir milyar doları geçmiştir. Sağlık turizminin

doğrudan etkilediği konaklama, ulaşım ve gıda sektörünün elde ettiği kazançların bu tutarın dışında bırakılmıştır. Yine 2019 yılında, yalnızca sağlık ve tıbbi nedenlerle ülkeye gelen kişi sayısı 662.087 olarak tespit edilmiştir. Ülkeye giriş amacı farklı olduğu halde, sonradan sağlık hizmetinden yararlananlar bu sayıya dâhil değildir. Verilere göre, Türkiye sağlık turizminin parlayan yıldızı olma yolunda hızla ilerlemektedir. 2020 yılı verileri, tüm dünyayı etki altına alan Covid-19 salgını nedeniyle dikkate alınmamıştır (TÜİK, 2021).

Bu çerçevede, Türkiye'nin turizmde çok güçlü bir potansiyele sahip olması ve son yıllarda yapılan sağlık yatırımlarının da etkisiyle sağlık turizmi alanında dünyanın en gözde ülkelerinden birisi olma yolunda hızla ilerlemektedir. Devletin bu konuda sağladığı teşvikler, doğru tanıtım ve pazarlama stratejileriyle desteklenerek daha hızlandırılabilir.

### 3. Sağlık turizminin KDV karşısındaki genel durumu ve mevzuat düzenlemeleri

Sağlık turizmi daha önce açıklandığı üzere, yurtdışında ikamet edenlere ülke içinde verilen sağlık hizmetleridir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde ticari, zirai ve serbest faaliyeti kapsamında olup Türkiye'de yapılan mal teslimi ve hizmet ifalarının katma değer vergisine (KDV) tabi olduğuna hükmedilmiştir. Yine aynı Kanun'da yer alan hükümlere göre bazı mal teslimi ve hizmet ifalarının belirli şartlar altında KDV'den istisna olduğuna yer verilmiştir (Katma Değer Vergisi Kanunu, 1984). İstisna müessesinin amacı bazen sosyal fayda sağlamak bazen ilgili sektörün teşvik edilmesi bazen de ekonomik gerekçeler olabilmektedir.

Bu doğrultuda, sağlık sektörünün teşvik edilmesi ve sektöre yatırım yapılmak suretiyle sağlık standartlarında önemli bir artış sağlanarak diğer ülkelerle rekabet edebilir hale gelmesi amaçlanmıştır. Özellikle sağlık turizmi gelirlerinin artırılması amacıyla, 7104 sayılı Kanun ile bir düzenleme yapılmıştır. Bahsi geçen düzenleme ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 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.) 01.06.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV'den istisna haline getirilmiştir (Katma Değer Vergisi Kanunu, 1984) (7104 Sayılı Kanun, 2018).

Diğer yandan, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/1-ğ maddesinde, "sağlık hizmeti" olarak tanımlanmış konuya ilişkin bir düzenleme mevcut olup, ilgili düzenlemede sağlık hizmeti olarak ifade edilen uygulamanın kapsamı KDV Kanununda yer alandan daha farklıdır. KDV Kanunu bu kapsamda istisnayı daraltarak koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmeti olması halinde KDV yönünden iadeye hak kazabileceğini hüküm altına alınmıştır. Yani söz konusu istisna kapsamında tanımlanan sağlık hizmetleri, Kurumlar Vergisinden farklı olarak, daha dar kapsamlıdır.

Ayrıca, 19 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine II-B.16. numaralı "Yabancılara Verilen Sağlık Hizmetleri İstisnası" başlıklı bölümünde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir. Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar çalışmanın sonraki bölümlerinde detaylı olarak açıklanmıştır (KDV Genel Uygulama Tebliği, 2014) (19 Seri Nolu KDV Genel Tebliği, 2018).

#### 3.1. Yabancılara sunulan sağlık hizmeti istisnasının kapsamı

Sağlık sektörünün gelişmesinin teşvik edilmesi amacıyla, 3065 sayılı Kanunun (13/1) maddesinde hüküm altına alınan istisnanın kapsamına Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı ülke vatandaşlarına verilen bazı sağlık hizmetleri girmektedir. Hangi hizmetlerin istisna kapsamında değerlendirileceğine Sağlık Bakanlığı tarafından izin verileceği Tebliğ'de belirtilmiştir. Bu hizmetler, izin verilenler tarafında gerçekleştirilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri olarak belirtilmiştir (19 Seri Nolu KDV Genel Tebliği).

### 3.2. İstisna kapsamına giren hizmetler

Yabancılara verilen sağlık hizmetleri istisnası kapsamına, açıklandığı üzere, Sağlık Bakanlığı tarafından izin verilen *teşhis, tedavi, rehabilitasyon ve koruyucu hekimlik* hizmetleri girmektedir. İstisna kapsamında sunulan hizmetlerin izin verilen kuruluşlar bünyesinde yürütülmesi zorunludur.

Diğer taraftan, estetik işlemler olarak adlandırılan cilt bakımı, saç ekimi, dolgu maddeleri uygulamaları, kırışıklık tedavisi ve buna benzer uygulamalar için KDV hesaplanacaktır. Ayrıca, istisna kapsamında sunulan sağlık hizmetleri kapsamında verilebilen ulaşım, yemek, konaklama benzeri hizmetler için de KDV hesaplanması gerekmektedir (19 Seri Nolu KDV Genel Tebliği).

### 3.3. İstisnadan yararlanabilecekler ve istisnanın uygulanması

İstisna kapsamında sunulan sağlık hizmetlerinden kimlerin yararlanabileceği KDV Genel Uygulama Tebliğinde yapılan düzenleme ile açıklanmıştır. İstisnadan, her şeyden önce Türkiye’de yerleşmiş olmayan yani sürekli ikamet etmeyen, yabancı uyruklu gerçek kişiler yararlanabilmektedir. Yine 5901 sayılı Türk Vatandaşlığı Kanunu’nun (3/1-d) maddesinde, yabancının Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan kişiyi ifade ettiğine hükmedilmiştir (Türk Vatandaşlığı Kanunu, 2009).

Türkiye’de ikamet etmeyenlerin tespit edilebilmesi için Tebliğ’de 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’na atıf yapılmıştır. Söz konusu Kanunun 4 üncü maddesi hükmünde yer alan düzenlemeye göre, ikametgâhı Türkiye’de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar Türkiye’de yerleşmiş sayılmaktadır. Bu açıklamalara göre, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan ve Mezkur Kanunu’na göre Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı ülke vatandaşları istisnadan yararlanabilecektir. Diğer taraftan, 5901 sayılı Kanunun 28 inci maddesi hükmü gereğince Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin ve kendilerine mavi kart verilenlerin de bu istisnadan faydalanabileceği düzenlenmiştir (Gelir Vergisi Kanunu, 1961) (19 Seri Nolu KDV Genel Tebliği).

İstisnanın uygulanabilmesi için KDV Genel Uygulama Tebliğinde belirli şartlardan bahsedilmiştir. Türkiye’de yerleşmiş sayılmayan yabancı kişilerin vatandaşı olduğu ülke tarafından verilen pasaportu (çıkma izni olarak Türk vatandaşlığını kaybetmiş olanlarda mavi kartı) ibraz ederek, Türkiye’de yerleşmiş sayılmadıklarını ispat etmeleri öncelikli şarttır. Yerleşmiş sayılmamaktan maksat, ibraz ettikleri pasaport veya mavi kartta Türkiye’de 6 aydan daha az kaldıklarını ispat etmelerini de kapsamaktadır (19 Seri Nolu KDV Genel Tebliği).

Ayrıca, Sağlık Bakanlığı tarafından bu kapsamda hizmet sunmaya izin verilenler, söz konusu hizmete ilişkin düzenleyecekleri faturada hastanın adı, soyadı, vatandaşı olduğu ülkenin adı, pasaport veya mavi kart numarası, hizmetin sunulduğu yer, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli bilgilerine yer vererek KDV hesaplamazlar. İlgili ülkenin pasaportunun veya söz konusu kişinin mavi kartının fotokopisi, sağlık hizmeti verenler tarafından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun ilgili hükümlerine uygun olarak saklanmak zorunda olduğu da açıklanmıştır (19 Seri Nolu KDV Genel Tebliği).

Yabancılara sunulan istisna kapsamındaki hizmetler aracılar vasıtasıyla gerçekleşirse, düzenlenmesi gereken faturanın hasta yerine yabancı sosyal güvenlik kurumları, aracı olan sigorta kuruluşları, Sosyal Güvenlik Kurumu ya da yetkili acenteler adına düzenlenmesi gerekmektedir. Böyle bir durumda düzenlenen faturada hizmet alan hastanın adı, soyadı, vatandaşı olduğu ülke, pasaport veya mavi kart numarası, Türkiye’ye son giriş tarihi, sunulan hizmetin niteliği ve bedeline ilişkin bilgiler de yer almalıdır (19 Seri Nolu KDV Genel Tebliği).

### 3.4. İstisnaya tabi hizmetin beyanı ve iade alınıp-alınamayacağı

Sağlık turizmini teşvik etmek için düzenlenen, yabancılara verilen ve istisna kapsamında olan hizmetlerin beyanı Tebliğ’de açıklanmıştır. Buna göre, hizmetin yapıldığı döneme ilişkin KDV beyannamesi “İstisnalar-Diğer İade Hakkı Doğuran İşlemler” bölümünün, “Tam İstisna Kapsamına Giren İşlemler” tablosunda, 334 kod numaralı “Yabancılara Verilen Sağlık Hizmetlerinde İstisna” satırı vasıtasıyla beyan edilecektir. (19 Seri Nolu KDV Genel Tebliği).

Sağlık Bakanlığı tarafından istisna kapsamında hizmet vermeye izin verilenler, bu hizmetleri sunarken katlandıkları KDV tutarlarını indirim konusu yapamadıkları takdirde iadesini alabilmektedirler. Sağlık turizmini teşvik etme imkânı sunan istisna düzenlemesinin, iadeye de hak tanması sektörün gelişimi açısından önemlidir. İade almak isteyen hizmeti sunanlar, iade taleplerinde bazı belgeleri ibraz etmelidir. Bu belgeler;

- Standart iade talep dilekçesi
- İade hakkı doğuran işleme ait yüklenilen KDV listesi
- İstisnanın beyan edildiği döneme ilişkin indirilecek KDV listesi
- Satış faturaları listesi
- İadesi talep edilen KDV hesaplama tablosu

- Türkiye’de yerleşik olmayan başka bir ülkenin uyruğundaki gerçek kişilerin pasaportlarının veya çıkma izni olarak Türk vatandaşlığını kaybetmiş kişilerde mavi kartlarının fotokopisi (19 Seri Nolu KDV Genel Tebliği).

Bu doğrultuda, iade talebinde bulunan mükelleflerin iade talepleri mahsuben veya nakden olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilmektedir. Mükelleflerin istisna kapsamında mahsuben iade talepleri yukarıda sayılan belgelerin ibrazıyla birlikte vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat aranmadan miktarına bakılmaksızın yerine getirileceği belirtilmiştir. Ayrıca, 5.000-TL’ye kadar olan nakden iade talepleri de vergi inceleme raporu, YMM raporu ve teminat gibi şartlar aranmadan yerine getirilecektir. 5.000-TL’yi aşan iade taleplerinde, aşan kısım iadeleri vergi inceleme raporu ya da YMM raporuna göre yapılacaktır. Mükellefin teminat vermesi halinde de iade talebinin yerine getirileceği ve teminatın vergi inceleme raporu ya da YMM raporu sonucuna göre çözüleceği açıklanmıştır (19 Seri Nolu KDV Genel Tebliği).

#### 4. Genel değerlendirme

Yabacılara verilen sağlık hizmetine ilişkin KDV istisnası; 7104 sayılı Kanunun 4üncü maddesiyle 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13 maddesinin birinci fıkrasının (I) bendinde ihdas edilmiş olup, 01.06.2018 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Buna ilişkin uygulama hükümleri ise 19 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğine II-B.16. numaralı başlığına eklenerek açıklamalar yapılmıştır.

Söz konusu istisnadan yararlanabilmek bazı şartların birlikte gerçekleşmesine bağlanmıştır. Bu şartlar aşağıda sıralanmıştır.

*a) Sağlık Bakanlığı tarafından izin verilenlerce hizmetin sunulması gerekmektedir.*

Sağlık Bakanlığınca izin verilecek gerçek ve tüzel kişiler tarafından hizmetin verilmesi gerekmektedir. İzinden kasıt, Sağlık Bakanlığı tarafından verilen; gerçek veya tüzel kişilere ait adının/unvanın, adresinin, faaliyetinin, hasta yatak, yoğun bakım ve gözlem yatak sayının yer aldığı ruhsat belgesini ifade eder. Diğer yandan, poliklinik tarzındaki küçük tedavi merkezlerinde ise bağlı olduğu ilin valiliği bünyesinde bulunan İl Sağlık Müdürlükleri tarafından verilen faaliyete ilişkin “Uygunluk Belgesi” olarak anlaşılması gerekmektedir.

*b) Hizmet Türkiye’de yerleşmiş sayılmayan yabancı ülke vatandaşlarına verilmelidir.*

Sağlık turizmi istisnasından yabancı ülke vatandaşı olan ve Türkiye’de yerleşmiş sayılmayan gerçek kişiler yararlanabilir. Yabacının tanımı 5901 sayılı Kanunun (3/1-d) maddesinde yapılmış olup, vatandaşlık bağı bakımından Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile ilişkisi olmayan kişiyi ifade ettiği hüküm altına alınmıştır. Ancak, söz konusu KDV istisnasının uygulanması sırasında hizmeti alan yabancı kişinin yurt dışı mukimi olup olmadığının tespiti önem arz etmektedir. Bu hususun tespiti için 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Türkiye’de yerleşme” başlıklı 4 üncü maddesindeki şartların sağlanıp sağlanmadığının tetkik edilmesi gerekmektedir.

Anılan kanun hükmüne göre; ikametgâhı 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 sayılırlar ve bu hükümden yararlanamazlar.

Sağlık hizmetini veren kurum ve kuruluşlar, yabancı olarak nitelendirilen şahıslara verilen hizmet karşılığı fatura düzenlenmeden önce mutlak suretle Türkiye’de ikametgâhının olup olmadığı hastaya sorulmalı ve İl Göç İdaresinden oturma izni alınıp alınmadığı araştırılmalıdır. Hastanın yabancı statüsünde olduğu ve Türkiye’de yerleşmediği tespit edildikten sonra diğer şartlarında sağlanması halinde fatura KDV’den istisna olarak düzenlenebilecektir.

Diğer yandan tebliğe göre; hizmetten yararlananın yani hastanın istisna şartlarına uyduğunun teyidi maksadıyla, hizmet sunanlar tedavi olanın pasaportunu kontrol ederek Türkiye’ye son girişinin altı ayı aşmış olmadığına bakmak ve pasaportun (çıkma izni olarak Türk vatandaşlığını kaybeden kişilerde mavi kartın) fotokopisini hizmet sunulmadan önce hastadan almak zorundadır.

Buradan anlaşıldığı üzere, hizmet veren kurumundaki sağlık kurum ve kuruluşlarının hizmetin verildiği tarihte yabancıya ait pasaportun üzerinden Türkiye’ye son giriş tarihinin altı aydan fazla olmadığını kontrol ederek, pasaportun fotokopisini alma ve faturaya ek yapma zorunluluğu olup, Maliye idaresi tarafından incelenmek üzere istenmesi halinde ise ibraz yükümlülüğü bulunmaktadır.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, yabancı hastanın hastaneye başvurduğu ve hizmeti aldığı tarihte bir takvim yılı içinde altı aydan fazla ülkede bulunmamış olması gerekmektedir. Yalnız tebliğde yapılan açıklama dikkate alınmadan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 4 üncü maddesine göre altı aylık ülkede kalıp kalmamasının değerlendirilmesi yanlış olacak ve uygulamanın ise doğru bir şekilde uygulanmayacağını sonucunu doğuracaktır. Burada önemli olan yabancı statüsünde bulunan kişinin hastaneden hizmeti aldığı tarih itibarıyla şartın sağlanıp sağlanmadığının kontrol edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde bir takvim yılı içinde ülkede altı aydan fazla kalmamış ama tedavi sonrasında hastaneye ilişkisi kesildikten sonra ülkede kalmaya devam etmesi KDV iade müessesesine aykırılık teşkil edecektir. Konunun daha iyi anlaşılabilmesi için verdiğimiz örnekler aşağıda yer almaktadır.

**Örnek.1:** İngiliz vatandaşlığına sahip Bay (A) uzun süreli tatil yapmak için 01.01.2021 tarihinde Türkiye’ye giriş yapmıştır. Ülkede 13.07.2021 tarihinde hastalanarak hastaneye tedavi olmak için başvurmuş olup, tedavisi 16.07.2021 tarihinde sonuçlanmıştır. Bay (A) 17.07.2021 tarihinde Türkiye’den ayrılmıştır.

İngiliz vatandaşı Bay (A)’ya verilen sağlık hizmeti nedeniyle düzenlenecek faturanın KDV istisnasına tabi olup olmayacağı Türkiye’ye yapmış olduğu giriş tarihi ile hastanede tedavi hizmeti aldığı tarih itibarıyla ülkede altı ay kalıp kalmadığı şartına bakılmalıdır. Bu iki tarih arasındaki süre altı ayı aştığından dolayı Bay (A) almış olduğu sağlık hizmeti nedeniyle KDV istisnasından faydalanamayacaktır.

**Örnek-2:** Alman vatandaşlığına sahip Bay (B) uzun süreli tatil yapmak için 01.01.2021 tarihinde Türkiye’ye giriş yapmıştır. Ülkede 05.02.2021 tarihinde hastalanarak hastaneye tedavi olmak için başvurmuş olup, tedavisi 6.02.2021 tarihinde sonuçlanmıştır. Bay (A) 17.07.2021 tarihinde Türkiye’den ayrılmıştır.

Alman vatandaşı Bay (B) ülkede altı aydan fazla kalmasına rağmen ilk bakışta KDV istisnasından faydalanamayacağı akla gelmektedir. Ancak, şahsın Türkiye’ye yapmış olduğu giriş tarihi ile hastanede tedavi hizmeti aldığı tarih arasındaki süre altı ayı geçmediğinden, KDV istisnasından faydalanabilecektir. Aksi takdirde, şahsın hastaneden tedavi aldıktan sonra ayrılması durumunda hastane ile ilişkisi kesildiğinden, hastane yetkilileri tarafından ülkede altı ay kalıp kalmadığı hususunun araştırılması mümkün değildir. Kaldı ki 213 sayılı Vergi Usul Kanuna göre hizmetin verildiği tarih itibarıyla en fazla 7 gün içinde faturanın düzenlenmesi gerekmektedir.

*c) Sağlık hizmetlerin sağlık kurum ve kuruluşların bünyesinde verilmesi gerekmektedir.*

İhdas edilen söz konusu KDV istisnasından genel olarak turizm bölgesinde faaliyette bulunan sağlık kurum ve kuruluşları şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Bu tür kurum ve kuruluşlardan bazıları,

satış politikaları gereğince bulunduğu bölgede hizmet veren otellerin revirlerini kiralamak suretiyle müşteri temin etmektedirler.

Yabancıların tatil süresince basit yaralanmaları neticesinde tedavisi hastaneye ait otel revirinde kolaylıkla yapılabilen, yapılamayanlar ise hastaneye sevk edilmektedir. Daha önce bahsedildiği üzere, hastanelerin sağlık hizmeti verebilmesi için Sağlık Bakanlığında muhteviyatında adresinin de bulunduğu ruhsat verilmektedir.

Kanun lafzından açık bir şekilde anlaşıldığı üzere, “münhasıran” sağlık kurum ve kuruluşların bünyesinde verilen hizmetlerin KDV istisnasından faydalanabileceği açıkça belirtilmektedir. Bu nedenle, sağlık kurum ve kuruluşların otel bünyesinde bulunan revirde yabancılara verilen hizmetlerin istisna hükmünden faydalanması mümkün değildir. Bu kapsamda verilen hizmetler nedeniyle KDV hesaplanması gerekmektedir.

*d) Verilen sağlık hizmetinin niteliği Koruyucu Hekimlik, Teşhis, Tedavi ve Rehabilitasyon olmalıdır.*

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 doğrultuda, estetik olarak değerlendirilen işlemler istisnaya konu değildir. İstisna edilen sağlık hizmeti yanında sunulan diğer hizmetler de (ambulans ve hasta nakli dahil) istisna kapsamına girmez.

## 5. Özellik arz eden durumlar

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinin (I) bendinde yer alan hükümler ve KDV Genel Uygulama Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, yabancılara verilen sağlık hizmetlerinde uygulama olanağı bulan KDV istisnası ile ilgili olarak tartışma konusu olan bazı hususlar bulunmaktadır. Bu hususlara ilişkin yapılan değerlendirmeler bu bölümde açıklanmıştır.

### 5.1. Aracı kurumlar tarafından verilen sağlık hizmetleri

Tebliğe göre, yabancılara verilen istisna kapsamındaki hizmetlere ilişkin faturanın, hizmet sunulan yabancı hasta yerine, tebliğde sayılan aracı kurumlara düzenlenmesi mümkün olabilmektedir.

Dolayısıyla, yabancılara sağlık turizmi kapsamında verilen sağlık hizmetlerine ilişkin hizmetin tebliğde geçen yetkili aracılara vasıtasıyla yapıldığı durumlar olabilmektedir. Bu durumda, faturanın ilgili Tebliğde belirlenen şekilde, yani hizmet verilen yabancı hasta ve hizmete ilişkin bilgilere yer verilmek suretiyle, hasta yerine aracı kurumlara düzenlenmesi halinde de istisna uygulanması mümkündür. Ancak, aracı kurumlar vasıtasıyla yabancı hastalara verilen konaklama, ulaşım gibi hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Konuyla ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vermiş olduğu bir özeldede de; aracı kurumlar tarafından yabancı hastalara düzenlenecek faturada sağlık hizmet bedeli (sağlık hizmeti veren tarafından yukarıda belirtilen şekilde aracı kuruma fatura düzenlenmesi şartıyla) için KDV hesaplanmaması, sağlık hizmeti dışındaki diğer hizmetlere ilişkin bedel ile komisyon tutarı üzerinden KDV hesaplanması gerektiği açıklaması yapılmıştır (Gelir İdaresi Başkanlığı, 2020).

Ancak, faturaların yabancı hastanın dışında tebliğin izin verdiği kurum ve kuruluşlara düzenlenmesi durumunda bazı sorunların ortaya çıktığı görülmektedir.

Örneğin; 2019/Ocak vergilendirme döneminde düzenlenen ve KDV iadesine konu edilen faturaların ekseriyetine ilişkin hizmetlerin verildiği dönem 2018/Aralık ve öncesine ait olma ihtimali mevcuttur.

Bunun sebebi, sağlık kurum ve kuruluşları tarafından hizmet bedellerinin yüksek tutarda düzenlenmesine karşın yabancı özel sağlık sigortası kuruluşlarının uyguladığı tedbirlerdir. Yabancılara verilen hizmetler nedeniyle, sağlık kurum ve kuruluşları ile yabancı sağlık sigortaları arasındaki teyitleşmenin uzun sürmesi nedeniyle fatura kesilme süreleri hizmetin verildiği dönemden sonrasında sarkmasına neden olmaktadır.



KDV Kanunu'nun "Vergiyi Doğuran Olay" başlıklı 10 uncu maddesine göre; mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi ve hizmetin yapılması halinde vergi doğmuş olmaktadır. Bu bağlamda, hizmetin verildiği dönemde KDV doğmuş olmakla birlikte dönemi sarkan bu faturaların 2019/Ocak vergilendirme döneminde KDV iadesine konu edilmesi mümkün değildir.

Sağlık kurum ve kuruluşları tarafından böyle bir durumla karşılaşılmaması halinde, hizmetin verildiği dönemde proforma fatura düzenlenerek teyitleşmenin hızlı bir şekilde tamamlanarak hizmetin verildiği döneme ait faturanın kesilmesi gerektirir. Aksi takdirde, mükelleflerin istisnaya ilişkin KDV iade talepleri vergi idaresi tarafından dikkate alınmaması sonucunu doğurabilmektedir.

### 5.2. Sağlık kuruluşları tarafından sunulan ambulans, hasta nakil ve ulaşım hizmetleri

Sağlık kurum ve kuruluşları tarafında yabancılara verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri yanında verilen bazı diğer hizmetlerin istisna kapsamında girip girmeyeceği bu tür kurum ve kuruluşlar tarafından tereddüt edilmektedir. Örneğin, sağlık kurum ve kuruluşları tarafından yabancı hastaya verilen ambulans, hasta nakil aracı hizmeti ile ulaşım (transport) hizmetleri istisna kapsamında olup olmadığı hususu bunlardan biridir.

Konunun çok yönlü olarak ele alınması gerekmektedir. 3065 sayılı Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (I) bendine göre, şartları taşıyan hastaneler tarafından yabancılara verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri denilmek suretiyle KDV istisnasının kapsamı daraltmıştır.

Bir diğer ifadeyle, KDV Genel Uygulama Tebliğine göre Sağlık Bakanlığının belirlemiş olduğu tanımlar içinde ambulans, hasta nakil aracı hizmeti ile ulaşım (transport) hizmetleri yer almamaktadır.

Diğer taraftan, Bakanlar Kurulu 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28 inci maddesinde belirtilen yetkiye dayanarak 30.12.2007 tarihinde yayımlanan 2007/13033 sayılı Kararnamenin 1'inci maddesinde KDV oranlarını; Kararname eki ( I ) sayılı listede yer alan mal ve hizmet teslimleri için %1, ( II ) sayılı listede yer alan mal ve hizmet teslimleri için %8, bu listelerde yer almayan mal ve hizmet teslimleri için de %18 olarak belirlemiştir. Mezkur kararnamenin (II) sayılı listenin B/21'nci sırasında "*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*" ibaresine yer verilmiştir.

Sağlık Bakanlığı mevzuatı çerçevesinde teşhis, tedavi, rehabilitasyon ve koruyucu hekimlik hizmetlerine ilişkin tanımlamalara bakıldığında ambulans, hasta nakil aracı ve transport hizmetlerinin bu hizmetlere dahil olmadığı anlaşılmakta olup, ayrıca Bakanlar Kurulunun kararına bakıldığında ambulans hizmetlerini koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinden ayrı tutmak suretiyle KDV oranlarını belirlediği görülmüştür.

Açıklanan nedenlerle, sağlık kurum ve kuruluşları tarafından yabancı hastaya verilen ambulans, hasta nakil aracı hizmeti ile ulaşım (transport) hizmetleri istisna kapsamında değerlendirilmemesi ve faturanın düzenlenmesi durumunda KDV hesaplanması gerekmektedir.

### 5.3. Pasaport kullanma mecburiyeti olmayan yabancı hastalar

Özellikli durumlardan bir tanesi de ülkeye pasaportları olmadan girebilen ülke vatandaşları için geçerlidir. 5682 Sayılı Pasaport Kanununun 2'nci Maddesinde Pasaport veya Pasaport Yerine Geçerli Vesika Zorunluğu hususu hüküm altına alınmıştır (Pasaport Kanunu, 1950).

Yukarıda yer alan yasal düzenleme ile Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığına verilen yetki çerçevesinde; pasaport yerine ulusal kimlik belgeleri ile ülkemize girebilecek kişilerin tabiiyetinde bulunduğu ülkeler bugün itibarıyla 15 olarak tespit edilmiştir. Bu ülkeler Almanya, Belçika, Fransa, Gürcistan, Hollanda, İspanya, İsviçre, İtalya, KKTC, Lihtenştayn, Lüksemburg, Malta, Portekiz, Ukrayna ve Yunanistan'dır (Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı, 2021).

Dışişleri Bakanlığına verilen yetki çerçevesinde 15 ülke vatandaşının Türkiye'ye ulusal kimlik kartları ile giriş sağlık hizmetinden faydalanması durumunda tebliğe göre bu hükümden faydalanamayacağı sonucu çıkmaktadır. Ancak, bu durumun düzenleme esnasında öngörülemediği

düşünülmektedir. Aksi takdirde böyle bir ayrışma ve zorunluluğa tabi tutulması yasalara aykırı olacaktır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3/B maddesine göre vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti vergilendirme için esas olduğundan dolayı yabancı statüsünde bulunup, yerleşme hükümleri uyarınca gerekli şartları sağlayan tüm yabancıların KDV istisnasından faydalanacağı açıktır. Burada önemli olan yabancı statüsünde bulunan kişinin hastaneden hizmeti aldığı tarih itibarıyla şartın sağlanıp sağlanmadığının hastane yetkilileri tarafından titizlikle araştırılması ve ülkeye giriş ve çıkış tarihlerini içeren bir form yabancılara doldurarak imzalatılması gerekmekte olduğu kanaatindeyiz.

İstisna nedeniyle KDV iade talebinde bulunacak mükelleflerin, bu tür yabancılara düzenlemiş olduğu faturalar ile birlikte gerek formların tetkiki gerekse Emniyet Müdürlüğünden söz konusu şahısların ülkeye giriş-çıkış tarihlerinin araştırılması gerekmektedir.

Ancak bunlara gerek kalmadan vergi idaresinin tebliği pasaport kanunu hükümlerine uygun hale getirmek suretiyle KDV iade sistemindeki bu aksaklığı gidermesi gerekmektedir.

## 6. Sonuç

Sağlık turizmi, ülkelere sağladığı döviz getirisi ve birçok farklı sektör ile doğrudan etkileşim halinde olması nedeniyle son dönemlerin en gözde ve yatırım yapılan sektörleri arasındadır. Ülkeler bu sektörden daha fazla kazanç sağlayabilmek için çeşitli teşvikler ve tanıtım faaliyetleri yapmaktadırlar.

Türkiye'de sağlık turizminin gelişmesi için bu kapsamda değerlendirilen hizmetlerin bazıları için vergi teşvikleri düzenlemiştir. Bu amaçla, Sağlık Bakanlığı tarafından izin verilen gerçek ve tüzel kişiler tarafından, Türkiye'de yerleşmeyen yabancılara verilen teşhis, tedavi, rehabilitasyon ve koruyucu hekimlik hizmetlerinin KDV'den istisna tutulması 01.06.2018 tarihinde yürürlüğe girmiş yeni bir müessesedir. Kanunla genel çerçevesi çizilmiş ve KDV Uygulama Genel Tebliği ile uygulamaya yön verilmeye çalışılmıştır.

Düzenlemeye göre; Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'na göre Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere verilen teşhis, tedavi, rehabilitasyon ve koruyucu hekimlik hizmetleri KDV'den istisna tutulmuştur. Tedavi hizmeti ile birlikte verilen ulaşım, hasta nakil gibi hizmetler istisna kapsamında değildir.

Diğer taraftan, Türkiye'ye Pasaportu olmaksızın ulusal kimlik kartları ile giriş yapma imkânı bulunan yabancıların almış olduğu sağlık hizmetine ilişkin olarak, sağlık kurum ve kuruluşların pasaport fotokopisini saklama zorunluluğunun esnetilmesi gerekmektedir.

Bununla birlikte; koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyona ilişkin hizmetlerin yoruma bırakılmaksızın tebliğde ayrıntılı olarak açıklanması gerekmektedir. Tebliğdeki genel ifadeler konunun tam anlaşılmasına neden olmaktadır.

Sağlık kurum ve kuruluşları tarafından, aracı kuruluşlara veya yabancı hastaların özel sağlık kuruluşlarına düzenlenen faturaların geç düzenlemesi sonucu bazı problemler oluşabilmektedir. Özellikle yılsonu itibarıyla verilen bir sağlık hizmetine istinaden düzenlenen faturanın ertesi yıla sarkması halinde, bu fatura KDV iadesine konu edilememektedir. Bu doğrultuda oluşabilecek sorunların önlenmesi için özel bir düzenlemenin yapılmasına ihtiyaç vardır.

Bu itibarla, uygulamada karşılaşılan hususlar hakkında gerekli düzenlemelerin idare tarafından ivedi bir şekilde yapılması, sağlık turizminin daha fazla gelişmesi için yapılan bu teşvikin amacına ulaşmasına katkı sağlayacaktır.

## Kaynakça

Bulut, A. ve Şengül, H. (2019). Dünyada ve Türkiye'de sağlık turizmi. *Yönetim, Ekonomi ve Pazarlama Araştırmaları Dergisi*, 3(1), 45-62. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/sarad/issue/60062/747595>

- Burtan Doğan, B. ve Aslan, A. (2019). Türkiye'de sağlık turizminin mevcut durumu ve ülke ekonomisine katkıları. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 9(18), 390-418. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/868582>
- Edinsel, S. ve Adıgüzel, O. (2014). Türkiye'nin sağlık turizmi açısından son beş yıldaki dünya ülkeleri içindeki konumu ve gelişmeleri. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 4(2), 167-190. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/382312>
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2020, 12 Haziran). *Antalya Vergi Dairesi Başkanlığı* (Sayı: E.87824). Erişim adresi: <https://www.gib.gov.tr/node/145273>
- Gelir Vergisi Kanunu. (1961, 6 Ocak). *Resmi Gazete* (Sayı: 10700, No: 193).
- Gümüş, S. ve Polat, N. (2012). *Sağlık turizminde pazarlama değişkenlerine bir bakış ve İstanbul örneği*. İstanbul: Hiperlink yayınları (Yayın No:47).
- Katma Değer Vergisi Kanunu. (1984, 2 Kasım). *Resmi Gazete* (Sayı: 18563, No: 3065).
- Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2018, 6 Nisan). *Resmi Gazete* (Sayı: 30383, No: 7104).
- KDV Genel Uygulama Tebliği. (2014, 26 Nisan). *Resmi Gazete* (Sayı 28983).
- Kozak, N., Akoğlan, M. ve Kozak, M. (1997). *Genel turizm ilkeler ve kavramlar* (3. Baskı). Ankara.
- Kördeve, M. K. (2016). Sağlık turizmine genel bir bakış ve Türkiye'nin sağlık turizmindeki yeri. *Uluslararası Sağlık Yönetimi ve Stratejileri Araştırma Dergisi*, 2(1), 51-61. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/228047>
- Kurumlar Vergisi Kanunu. (2006, 21 Haziran). *Resmi Gazete* (Sayı: 26205, No: 5520).
- 19 Seri Nolu KDV Genel Tebliği. (2018, 6 Temmuz). *Resmi Gazete* (Sayı: 30478).
- Pasaport Kanunu. (1950, 24 Temmuz). *Resmi Gazete* (Sayı: 7564, No: 5682).
- Sağlık Bakanlığı, (2021). *Sağlık turizmi nedir?*, Sağlık Hizmetleri Daire Başkanlığı, Erişim: 10.01.2021 <https://saglikturizmi.saglik.gov.tr/Eklenti/10944/0/02pdf.pdf>
- Sülkü, N. (2017). Sağlık turizminde Türkiye'nin dünyadaki yeri ve potansiyeli. *Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 3(1), 99-133. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/272129>
- Swarbrooke, J. ve Horner, S. (2007). *Consumer behaviour in tourism* (2 edn). Oxford: Butterworth-Heinemann/Elsevier. Erişim adresi: <https://www.economy.gov.ae/Publications/Consumer%20Behaviour%20in%20Tourism.pdf>
- Türkiye Cumhuriyeti Dışişleri Bakanlığı (2021). *Vatandaşlarının ulusal kimlik belgeleri ile ülkemize girebileceği ülkelere ilişkin liste*. Erişim: 11.01.2021 <http://www.mfa.gov.tr/vatandaslarinin-ulusal-kimlik-belgeleri-ile-ulkemize-girebilecegi-ulkelere-iliskin-liste.tr.mfa>
- Türkiye İstatistik Kurumu, (2021). *İstatistik veri portalı, turizm istatistikleri*. Erişim: 11.01.2021 <https://data.tuik.gov.tr/Kategori/GetKategori?p=egitim-kultur-spor-ve-turizm-105&dil=1>
- Vergi Usul Kanunu (1961, 10 Ocak). *Resmi Gazete* (Sayı: 10703, No: 213).