

Turizm Sektöründe Vergisel Sorunlar

MEHMET ERKAN
Hesap Uzmanı

GİRİŞ :

Turizm ekonomisi, bir ülkenin turistik işletmeleri ve kurumları aracılığı ile, turistlere sunduğu mal ve hizmetlerin, ülkenin maddi ve manevi zenginliklerinin bütünü olarak ifade edilebilen, geniş kapsamlı bir ekonomidir.

Turizm sektörü, bir hizmet sektörü olup, esas olarak arz edilen şey fiziki malla birlikte daha çok hizmettir. Hizmetleri talep edenler ise, ticari gayelerden çok, seyahat amacıyla diğer ülkeleri ziyaret edenlerdir.

Turizm sektörünün geniş kapsamlı olması, söz konusu sektörde her bir işletmenin tek başına talep edilecek mal ve hizmetleri karşılayacak durumda olmamasından kaynaklanmaktadır. Söz konusu sektörde, hizmet işletmeleri sundukları hizmetleri kendilerine tedarik eden başka bir işletmeden temin etmekte ve bu şekilde zincirleme hizmetler ve işletmeler bütünü ortaya çıkmaktadır. Bu açıdan turizm sektörü diğer sektörlerle bağlantılı mal ve hizmet alış verişinin yoğun yaşandığı bir sektör olma özelliğini bünyesinde barındırmaktadır.

Turizm sektöründe sunulan hizmetler daha çok yabancı para veya yabancı para cinsinden ifade edilen değerler ile tespit edilmektedir. Bu yönü ile turizm işletmelerinde uygulamada bazı vergilerde sorunların yaşandığı ve söz konusu sorunların çözümünde bir çok uygulamanın mevcudiyeti saptanmış olup, yazımızda söz konusu sektörde yaşanan vergisel sorunlar KDV açısından irdelenecek ve çözüm üretilmeye çalışılacaktır.

I – TURİZM İŞLETMELERİNCE SUNULAN HİZMET İFALARINDA HİZMET İFASININ GERÇEKLEŞTİĞİ TARİH VE UYGULANACAK KUR SORUNU :

Turizm işletmesi esas itibari ile, işletmesinde konaklayan müşterilerine yeme-içme, konaklama, ulaştırma, rehberlik, gezi, sağlık, vb. hizmetlerin bir kısmını veya tamamını bir paket olarak sunmakta ve bu hizmetin bedelini fatura ile müşteriden veya müşteri herhangi bir tur operatörü ile gelmiş ise ilgili tur operatörü veya seyahat acentasından tahsil etmektedir. Konaklama işletmelerinde sunulan hizmetleri takip etmek amacıyla bir çok belge kullanılmakta olup, bunlardan konumuzu yakından ilgilendirenlere kısaca değinmekte yarar vardır.

Voucher; seyahat acentalarının müşteri için yaptıkları rezervasyonlarla ilgili olarak müşteriye verdikleri hizmet bonusu olarak da adlandırılan belgedir. Voucher, düzenleyen seyahat acentasına ilişkin bilgiler ile müşterinin konaklayacağı otele ilişkin bilgiler ile varsa müşteriye verilen özel hizmetler ve ödeme şekline ilişkin bilgiler yer almaktadır. Otelde kalacak nüsha fatura ekinde seyahat acentasına otel tarafından iade edilmektedir.

Folio (müşteri hesabı); konaklama işletmelerinde hesabı ayrıca çıkarılacak her müşteri veya müşteri grubu için kullanılan belge olup, müşteri veya müşteri grubuna fatura edilmesi gereken tüm harcamalar bu belgede toplanmaktadır.

Konaklama işletmeleri sunulan hizmetlerin yabancı para cinsinden bedellerinin TL' sına dönüştürülmesinde ;

-Müşterinin tesise giriş tarihindeki T.C.M.B. kurunu,

-Müşterinin tesise giriş tarihinin ilgili olduğu ayın birinci işgünündeki T.C.M.B. kurunu,

-Veya müşterinin tesisten ayrıldığı tarihteki T.C.M.B. kurunu esas alabilmektedirler. Bu konu ile ilgili olarak Turizm Bakanlığı İşletmeler Genel Müdürlüğü'nün 10.07.2002 tarih ve B17010M002-1370-11639-23055 sayılı ve 2002-5 genelgesinin 5.maddesi aşağıda yer almaktadır;

“Tesisler, pazarlamalarını Türk Lirası ve konvertibl para birimleri ile yapabileceklerdir. Tesiste 1 aya kadar konaklama yapan münferit müşterinin tesise giriş yaptığı gün T.C.Merkez Bankası'nca ilan edilen ABD Doları döviz alış kuru esas alınarak tespit edilecek TL fiyatları ile diğer konvertibl para birimleri fiyatları müşteri tesisten ayrılana kadar değiştirilmeyecektir. Tesisten 1 aydan fazla konaklama yapan münferit müşteriler ise; ilk ay müşterinin tesise giriş yaptığı tarihteki ABD doları döviz alış kuru, sonraki aylar için ise her ayın birinci iş günündeki T.C. Merkez Bankası'nca ilan edilen ABD Doları döviz alış kuru esas alınarak fiyat belirlenecektir.”

Söz konusu genelgenin ilgili maddesi ve konaklama işletmelerinin yukarıda belirtilen değişik uygulamaları birlikte değerlendirilerek söz konusu sorunun KDV açısından ayrıntıları, yazının devam eden kısmında açıklanacaktır.

II-UYGULAMANIN K.D.V.K. AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ ;

K.D.V.K.'nun 4.maddesinde hizmet;teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak tanımlandıktan sonra bu işlemler; Bir şey yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek şekillerinde gerçekleştirilebileceği belirtilmiştir. Ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan hizmetler, hizmet ithalatı ve 1 inci maddenin 3 üncü fıkrasında sayılan diğer hizmetler KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Hizmet şeklindeki işlemleri KDV kapsamına alan kanun koyucu hizmetin tanımı'ni yapmak ihtiyacı duymuş ve 4 üncü maddede şu tanıma yer vermiştir.

“Hizmet teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir”. Burada bahsi geçen teslim kavramı aynı kanununun 2 nci maddesinde, teslim sayılan haller ise 3 üncü maddesinde düzenlenmiştir.

Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere KDV uygulaması bakımından hizmet, alabildiğine geniş bir kavramdır.

Maddede:

- . Bir şey yapmak,
- . İşlemek,
- . Meydana getirmek,
- . İmal etmek,
- . Onarmak,
- . Temizlemek,
- . Muhafaza etmek,
- . Hazırlamak,
- . Değerlendirmek,
- . Kiralamak,

. Bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek

şeklinde birkaç örnek verildikten sonra, gibi edadı kullanılmak suretiyle bu örneklerin çoğaltılabileceği vurgulanmıştır. Örneğin;

- . Otel, lokanta, kreş, okul, sağlık tesisi ve benzeri yerlerin işletilmesi,
- . Her türlü komisyon ve tavassut işleri,
- . Serbest meslek faaliyeti tanımına giren işler,

ve benzeri işlemlerin Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde (KDV kapsamına girecek şekilde) yapılması da (açık bir istisna hükmü yoksa) KDV hesaplamasına konu edilmesini gerektirmektedir.

Hizmetin KDV ye konu edilmesi için;

-Yukarıdaki tarife uyan bir hizmetin mevcut olması,

-Hizmetin KDV kapsamına girmesi, (yani ticari, sınai, zirai faaliyet veya serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmış olması yahut 1'inci maddenin 3 no.lu bendinde ismen belirtilmiş bulunması.)

-Hizmetin Türkiye'de yapılmış olması (Md.6/b) veya Türkiye'ye ithal edilmiş olması (Md.1/2) gerekmektedir. KDV Kanunu'nun 6/b maddesinde 4503 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra Türk KDV mevzuatında hizmetin verildiği yerin tespiti konusunda ifa yeri veya yararlanma yeri kriterleri esas alınmaktadır.

Hizmetin Türkiye'de yapılmış sayılması için belirtilen iki şart birlikte aranmamakta, herhangi birisinin oluşması halinde hizmet Türkiye'de yapılmış sayılmaktadır. Yani hizmet Türkiye'de yapılmışsa hizmetten hangi ülkede faydalanılırsa faydalanılsın işlem Türkiye'de yapılmış sayılacak, dolayısıyla Türkiye'de vergiye tabi olacaktır. Hizmetin başka bir ülkede yapılması halinde, bu hizmetten Türkiye'de faydalanılmış ise işlem yine Türkiye'de yapılmış sayılacaktır.1

Ancak Türkiye'de yapılan bir hizmetten yurt dışında yararlanılması halinde gerekli şartların sağlanması kaydıyla ihracat istisnasının uygulanabileceği tabiidir.

Hizmetin ifa edildiği yer, hizmetin fiilen ve fiziken icra edildiği yerdir. Buna göre, fiilen ve fiziken Türkiye'de icra ve ifa edilen hizmetler Türkiye'de ifa edilmiş sayılacaktır. Hizmeti verenin Türkiye'de ikametgahının, kanuni ve iş merkezinin veya iş yerinin bulunmaması hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş olmasına engel teşkil etmez. Ancak eğer böyle bir durum varsa, vergi hizmeti alan tarafından sorumlu sıfatıyla ödenir.

Hizmetin ifa edildiği yerin belirlenmesinde ikinci kural yararlanma esasıdır. Türkiye'de fiilen ifa edilmeyen hizmetten Türkiye'de yararlanılması halinde bu hizmet Türkiye'de ifa edilmiş sayılarak vergiye tabi tutulacaktır.

K.D.V. Kanunu'nun 10.maddesinin a fıkrası hükmünce K.D.V. nin doğuşuna yol açan ana işlem malın teslimi veya hizmetin ifasıdır. Prensip böyle olmakla birlikte, bazı özel durumlarda K.D.V. mal tesliminden veya hizmetin ifasından önce veya sonra da doğabilmektedir.Örneğin;

- Malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,

- Kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya her bir kısım hizmetin yapılması,

- Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi,

- Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciy veya sürücüye tevdi,hallerinde olduğu gibi.

Yukarıda belirtilen haller dışında K.D.V.nin doğuşuna yol açan ana işlem malın teslimi veya hizmetin ifasıdır.

Konaklama hizmetlerinde vergiyi doğuran olay; müşterilerin otele yerleşmesi ile başlar, otele kalınan süre boyunca devam eder ve müşterinin oteli terk etmesi ile sona erer.Bu süre boyunca verilen tüm hizmetler(konaklama,yeme, içme, eğlence vb. hizmetler)bir bütün teşkil eder. K.D.V. Kanunu'nun 10. maddesinin a fıkrası hükmünce K.D.V.nin doğuşuna yol açan ana işlem malın teslimi veya hizmetin ifası olduğuna göre,hizmet işletmelerinden olan otel işletmeciliği ve buna bağlı hizmetlerde kdv de, müşterinin otelden ayrılma tarihi itibarı ile gerçekleşmiş olmaktadır.

KDV Kanunu'nun 20-27 inci maddelerinde KDV matrahının nasıl tespit edileceğine dair hükümler yer almaktadır. Matrah, üzerinden KDV hesaplanacak olan (KDV oranının uygulanacağı) meblağdır.

Kanunun 20 inci maddesinin 1 no.lu fıkrasında, KDV ye tabi mal teslimlerine ve hizmet ifalarında KDV matrahının, o teslim veya hizmetin bedeli olduğu hükme bağlanmıştır. Mal teslimlerinde ve hizmet ifalarında KDV matrahı, bu mal ve hizmetin karşılığını teşkil eden bedeldir.

Maddenin 2 no.lu fıkrasında belirtildiği üzere bedel deyimi;

“.....mal teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder”.

Bedel ise, teslim veya hizmet karşılığında tahsil edilecek olan KDV hariç satış tutarı olup, para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade etmektedir. KDV Kanunu'nun 25'nci maddesine göre KDV matraha, dolayısıyla bedele dahil değildir. Bedel aynı zamanda, teslimi veya hizmeti yapan KDV mükellefinin bu teslim ve hizmete ilişkin olarak hasılat kaydına konu edeceği meblağa eşit olmaktadır.

KDV'ne konu olan teslim ve hizmet bedellerinin Yabancı para cinsinden belirlenmiş olması durumunda KDV matrahının ne şekilde belirleneceğine ilişkin düzenlemeler KDV Kanunu'nun 26.maddesinde yer almaktadır. Buna göre;

“Döviz ile yapılan işlemler

Madde 26- Bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk parasına çevrilmesine ilişkin esasları Maliye ve Gümrük Bakanlığı belirler.”

Maddeye göre KDV matrahının tespitine yönelik Türk Lirasına çevirme işlemi, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki;

. Cari kur üzerinden,

. Cari kuru belli olmayan dövizlerde, Maliye Bakanlığı'nın belirleyeceği şekilde yapılacaktır. Dövizli işlemlerde KDV matrahının tespiti amacıyla dikkate alınması gereken kur cari kurdur. Vergileme alanında T.C.Merkez Bankası tarafından günlük olarak belirlenen döviz alış kuru dikkate alınmaktadır.

Yoğun şekilde işlem gören konvertible dövizlerden bir kısmının T.C.M.B tarafından tesbit edilen günlük kurları Resmi Gazete yayınlanmaktadır. KDV matrahının tespiti bakımından, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği gün aynı zamanda kurun ilgili olduğu gün olmaktadır.

III- GENEL DEĞERLENDİRME ;

Turizm Bakanlığı'nın verilerine göre, 2002 yılında elde edilen 11.9 milyar USD turizm geliri ve 13.2 milyon ziyaretçi ile dünyanın gelecek vadeden turizm merkezlerinden birisi olan ülkemizde, bu sektörde faaliyet gösteren turizm işletmelerinin, toplam hizmet kalitesinin artırılmasında “uygulama birliği” önemli bir kriter olarak görünmektedir.

Zincirleme hizmetlerin sunulduğu sektörde, konaklama işletmelerinin sundukları hizmet ifalarının gerçekleştiği tarih ve yabancı para cinsinden sunulan hizmetlere uygulanması gereken kur sorunu K.D.V.K. açısından irdelenmeye çalışılmıştır.

Katma Değer Vergisi Kanunu açısından konaklama işletmelerinde, sunulan hizmetlerde vergiyi doğuran olay, müşterinin otele yerleşmesi ile başlamakta, otelde kalınan süre boyunca devam etmekte ve müşterinin otelden ayrıldığı tarih itibarı ile sona ermektedir. K.D.V.K. 10.maddesi hükmünce, vergiyi doğuran olay, otel işletmeciliği ve buna bağlı hizmetlerde, müşterinin otelden ayrılma tarihi itibarı ile gerçekleşmiş olmaktadır.

Söz konusu hizmet bedelinin yabancı para ile veya yabancı para cinsinden belirlenmiş olması durumunda KDV matrahının, vergi doğuran olayın gerçekleştiği tarihteki T.C.Merkez Bankası döviz alış kuru esas alınmak suretiyle belirlenmesi gerekmektedir.