



AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



ABDULLAH ARMAĞAN

TÜRKİYE'DE TURİZM SEKTÖRÜNDE VERGİLENDİRME

Maliye Anabilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2024



AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



ABDULLAH ARMAĞAN

TÜRKİYE'DE TURİZM SEKTÖRÜNDE VERGİLENDİRME

Danışman

Prof. Dr. Yakup KARABACAK

Maliye Anabilim Dalı
Yüksek Lisans Tezi

Antalya, 2024

T.C.
Akdeniz Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne,

Abdullah ARMAĞAN'ın bu çalışması, jürimiz tarafından Maliye Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı tezi olarak kabul edilmiştir.

Başkan : Doç. Dr. Servet AKYOL

Üye (Danışman) : Prof. Dr. Yakup KARABACAK

Üye : Dr. Murat İÇMEN

Tez Başlığı:	Türkiye’de Turizm Sektöründe Vergilendirme.
-----------------	---

Onay: Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Tez Savunma Tarihi : 03/07/2024

Mezuniyet Tarihi : 18/07/2024

AKADEMİK BEYAN

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “TÜRKİYE’DE TURİZM SEKTÖRÜNDE VERGİLENDİRME” adlı bu çalışmanın, akademik kural ve etik değerlere uygun bir biçimde tarafımda yazıldığını, yararlandığım bütün eserlerin kaynakçada gösterildiğini ve çalışma içerisinde bu eserlere atıf yapıldığını belirtir; bunu şerefimle doğrularım.

Abdullah ARMAĞAN

13/06/2024





T.C.
AKDENİZ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ



.../.../2024

Öğrenci Bilgileri	
Adı-Soyadı	Abdullah Armağan
Öğrenci Numarası	202252034001
Anabilim Dalı	Maliye
Programı	Maliye Yüksek Lisans
Danışman Öğretim Üyesi Bilgileri	
Unvanı, Adı-Soyadı	Prof. Dr. Yakup Karabacak
Yüksek Lisans Tez Başlığı	Türkiye’de Turizm Sektöründe Vergilendirme
Turnitin Bilgileri	
Ödev Numarası	
Rapor Tarihi	.../.../2024
Benzerlik Oranı	Alıntılar hariç: %14 Alıntılar dahil: %28
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE, Yukarıda bilgileri bulunan öğrenciye ait tez çalışmasının a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana Bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 181 sayfalık kısmına ilişkin olarak Turnitin adlı intihal tespit programından Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orijinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esaslarında belirlenen filtrelemeler uygulanarak yukarıdaki detayları verilen ve ekte sunulan rapor alınmıştır. Danışman tarafından uygun olan seçenek işaretlenmelidir: () Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşmıyor ise: Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporunun doğruluğunu onaylarım. () Benzerlik oranları belirlenen limitleri aşıyor, ancak tez/dönem projesi danışmanı intihal yapılmadığı kanısında ise: Yukarıda yer alan beyanın ve ekte sunulan Tez Çalışması Orijinallik Raporunun doğruluğunu onaylar ve Uygulama Esaslarında öngörülen yüzdelik sınırlarının aşılmasına karşın, aşağıda belirtilen gerekçe ile intihal yapılmadığı kanısında olduğumu beyan ederim.	
Gerekçe:	
Benzerlik taraması yukarıda verilen ölçütlere uygun olarak tarafımda yapılmıştır. İlgili tezin orijinallik raporunun uygun olduğunu beyan ederim. Danışman Öğretim Üyesi Prof. Dr. Yakup KARABACAK İmza	

İÇİNDEKİLER

GRAFİKLER LİSTESİ.....	v
TABLolar LİSTESİ.....	vi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	viii
ÖZET.....	ix
SUMMARY.....	x
TEŞEKKÜR.....	xi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TURİZM SEKTÖRÜNE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1	Turizm Kavramı	2
1.2	Turizmin Tarihi Gelişimi.....	3
1.3	Turizm Çeşitleri.....	5
1.4	Dünya’da Turizmin Gelişimi.....	6
1.5	Türkiye’de Turizmin Gelişimi.....	8
1.6	Turizm Sektörünün Ekonomideki Yeri	10
1.6.1	Turizm Sektörünün Gayrisafi Yurtiçi Hasılaya Etkisi.....	13
1.6.2	Turizm Sektörünün Gelir Dağılımına Etkisi.....	15
1.6.3	Turizm Sektörünün İstihdama Etkisi	16
1.6.4	Turizm Sektörünün İhracata Etkisi	19
1.6.5	Turizm Sektörünün Ödemeler Dengesine Etkisi	20
1.7	Turizm Sektöründe Kayıtdışı Ekonomi.....	22
1.8	Turizm Sektörü ve Vergileme	24

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE TURİZM SEKTÖRÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİ

2.1	Vergilendirme Kavramı	28
2.2	Turizm İşletmelerinin Vergilendirilmesi	34
2.2.1	Bireysel Firmalar.....	35
2.2.2	Kurumsal Firmalar	39
2.3	Turizm Sektöründeki Mal ve Hizmetlerinin Vergilendirilmesi	47
2.3.1	Katma Değer Vergisi	47
2.3.2	Konaklama Vergisi	58
2.3.3	Özel Tüketim Vergisi.....	63

2.3.4	Turizm Payı.....	64
2.4	Turist Rehberlerinin Vergilendirilmesi	65
2.5	Turizm Sektöründe Servet Vergisi Uygulamaları	67
2.5.1	Emlak Vergisi	67
2.5.2	Motorlu Taşıtlar Vergisi.....	67
2.5.3	Veraset İntikal Vergisi	68
2.6	Diğer Vergiler.....	68
2.6.1	Damga Vergisi	68
2.6.2	Stopaj Vergisi.....	70
2.6.3	Harçlar Kanunu	71
2.6.4	Vergi Usul Kanunu	71
2.7	Yerel Yönetim Vergileri.....	75
2.7.1	Çevre Temizlik Vergisi	75
2.7.2	Eğlence Vergisi	75
2.7.3	Yerel Yönetimler Tarafından Alınan Diğer Vergi ve Harçlar	76
2.8	İstihdam Vergileri.....	76
2.8.1	Sosyal Güvenlik Primleri	76
2.8.2	İşsizlik Sigortası Kanununa Göre Tahsil Edilen İşsizlik Primi.....	77
2.9	Turizm Sektörünün Vergilendirilmesinde Denetimin Rolü	79

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE TURİZM SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN MÜKELLEFLERE YÖNELİK VERGİ DENETİMİ VE KARŞILAŞILAN SORUNLAR

3.1	Sahte Belge Kullanma	81
3.1.1	Vergi Suçu Yönünden Değerlendirme	85
3.1.2	Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirme	85
3.1.3	Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirme	85
3.1.4	Sahte Belge Kullanma İncelemesinin Değerlendirilmesi	86
3.2	Bilerek Sahte Belge Kullanma	86
3.2.1	Vergi Suçu Yönünden Değerlendirme	89
3.2.2	İhtirazi Kayıtlı Verilen Beyannamelerinin Değerlendirilmesi	90
3.2.3	Kurumlar Vergisi Yönünden Değerlendirme.....	90
3.2.4	Katma Değer Vergisine Yönelik Eleştiri	91
3.2.5	Bilerek Sahte Belge Kullanma İncelemesinin Değerlendirilmesi.....	91
3.3	Sahte Belge Düzenleme.....	92

3.3.1	Vergi Suçu Yönünden Değerlendirme	100
3.3.2	Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirme ..	100
3.3.3	Sahte Belge Düzenleme Fiilinde Meslek Mensubunun Sorumluluğu	101
3.3.4	Sahte Belge Düzenleme İncelemesinin Değerlendirilmesi	101
3.4	Genel Giderlere İlişkin Eleştiriler.....	102
3.4.1	Gelir Vergisi Yönünden Yapılan Eleştiri	104
3.4.2	Katma Değer Vergisi Açısından Yapılan Eleştiri	106
3.4.3	Genel Giderlere İlişkin Eleştirilerin Değerlendirilmesi	106
3.5	Kolluk Kimlik Bildirimi ile Fatura Bilgisi Arasındaki Tutarsızlık	106
3.5.1	Usulsüzlük Cezası Yönünden Yapılan Eleştiri	107
3.5.2	Gelir Vergisi Yönünden Yapılan Eleştiri.....	107
3.5.3	Katma Değer Vergisi Açısından Eleştiri.....	111
3.5.4	Villa Kiralama Faaliyeti ile İlgili İncelemenin Değerlendirilmesi	114
3.6	Otel İşletmesi İle İlgili Tam İnceleme	115
3.6.1	Karlılık Oranının Araştırılması	122
3.6.2	Kurumlar Vergisi Yönünden Yapılan Eleştiri	123
3.6.3	Otel İşletmesine İlişkin Tam İncelemenin Değerlendirilmesi	125
3.7	Hizmet İhracatında Yararlanma Kavramı.....	125
3.7.1	Hizmet İhracatına Bağlı KDV İadesi	130
3.7.2	Hizmet İhracatına İlişkin İncelemenin Değerlendirilmesi	133
3.8	Yasal Defter ve Belgelerin İncelemeye İbraz Edilmemesi.....	133
3.8.1	Özel Usulsüzlük Cezası Yönünden Yapılan Eleştiri.....	134
3.8.2	Mükellefin Mücbir Sebep İddiasının Değerlendirilmesi	135
3.8.3	Katma Değer Vergisi Açısından Yapılan Eleştiri	136
3.8.4	Vergi Suçu Yönünden Değerlendirme	136
3.8.5	Yasal Defterlerin İbraz Edilmemesinin Değerlendirilmesi.....	137
3.9	Değerleme Hataları Üzerine Eleştiriler	137
3.9.1	Fazladan Kambiyo Zararı Yazılmasının Eleştirilmesi	141
3.9.2	Kambiyo Karının Eksik Hesaplanmasının Eleştirilmesi.....	142
3.9.3	Kurumlar Vergisi Yönünden Yapılan Eleştiri	143
3.9.4	Değerleme Hatalarına İlişkin İncelemenin Değerlendirilmesi.....	144
3.10	Yüksek Kasa Bakiyesinin Eleştirilmesi (Adatlandırma)	145
3.10.1	Katma Değer Vergisi Yönünden Yapılan Eleştiri.....	145
3.10.2	Kurumlar Vergisi Yönünden Yapılan Eleştiri	147

3.10.3	Gelir Stopaj Vergisi Yönünden Yapılan Eleştiri.....	149
3.10.4	Yüksek Kasa Bakiyesine İlişkin İncelemenin Değerlendirilmesi.....	149
3.11	Dönemsellik ve Tahakkuk İlkesine Aykırılık Nedeniyle Yapılan Eleştiri ...	150
3.11.1	Kurumlar Vergisi Yönünden Yapılan Eleştiri	150
3.11.2	Dönemsellik Esasına İlişkin İncelemenin Değerlendirilmesi	151
3.12	Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Hakları ve Ödevleri	152
3.13	Vergi İnceleme Süreci Sonunda Mükellefin Yasal Hakları	153
SONUÇ		155
KAYNAKÇA.....		161
Ö Z G E Ç M İ Ş		165

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1.1 Dünya Geneli Uluslararası Turist Sayısı (milyon kişi)	11
Grafik 1.2 Dünya Geneli Uluslararası Turist Sayısının Bölgesel Dağılımı (milyon kişi).....	11
Grafik 1.3 Dünya Geneli Turist Harcamaları (Milyar Dolar)	12
Grafik 1.4 Dünya Geneli Turizm Gelirinin Gayri Safi Yurt İçi Hasılaya Katkı Oranı	12
Grafik 1.5 Dünya Geneli Turizm Gelirinin Gayri Safi Yurt İçi Hasılaya Katkı Tutarı	13
Grafik 1.6 Türkiye’de Gayrisafi Yurtiçi Hasılanın İktisadi Faaliyet Koluna Göre Oranı.....	14
Grafik 1.7 Türkiye’de Gayrisafi Yurtiçi Hasılada Sektörlerin Payları (yüzde)	15
Grafik 1.8 Dünya Geneli Turizm Sektörünün İstihdama Katkısı (Milyon)	17
Grafik 1.9 Seçili Ülkelerde Turizm Sektörünün Toplam İhracattaki Payı (yüzde).....	19
Grafik 1.10 Türkiye’de Ödemeler Dengesine Turizm Gelirlerinin Katkısı (milyon dolar)	21

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1 Yıllara Göre Uluslararası Turist Sayıları ve Turistik Harcamalar	6
Tablo 1.2 Dünya Geneli En Fazla Ziyaretçi Alan Ülkeler Sıralaması	7
Tablo 1.3 Dünya Geneli Turizm Geliri Sıralaması.....	8
Tablo 1.4 Turizm Geliri, Gideri Ve Ortalama Harcamanın Yıllara Göre Dağılımı	10
Tablo 1.5 Türkiye’de İstihdamın Ekonomik Sektöre Göre Dağılımı (bin)	18
Tablo 1.6 Türkiye’de İstihdamın Ekonomik Faaliyete Göre Dağılımı (bin).....	18
Tablo 1.7 Dünya Geneli Turizm Sektöründe En Yüksek İstihdam Sağlayan Ülkeler (bin)	19
Tablo 1.8 Türkiye’de Ödemeler Dengesine Turizm Gelirlerinin Katkısı (milyon dolar)	21
Tablo 2.1 Turizm Vergilerinin Sınıflandırılması.....	34
Tablo 2.2 İtalya’da Bölgeye Göre Uygulanan Maktu Konaklama Vergisi	62
Tablo 2.3 Prim oranları.....	78
Tablo 2.4 Asgari Ücretteki Sosyal Güvenlik Prim Kesintileri	78
Tablo 3.1 Bilmeden Kullanılan Sahte Fatura	82
Tablo 3.2 Bilerek Kullanılan Sahte Faturalar	87
Tablo 3.3 Envanterde Kaydı Olmayan Araç Giderleri	103
Tablo 3.4 İşle İlgili Olmayan Eğitim Gideri.....	103
Tablo 3.5 Kolluk Kimlik Bildirimindeki Konaklama Bilgisi.....	108
Tablo 3.6 Kolluk Bildirimi ile Faturadaki Gün Sayısının Karşılaştırılması.....	108
Tablo 3.7 Olması Gereken Villa Kiralama Gelirinin Hesaplanması	109
Tablo 3.8 Villa Kiralama Gelirindeki Matrah Farkının Hesaplanması	110
Tablo 3.9 Resen Takdir Edilen Katma Değer Vergisi Matrahı	110
Tablo 3.10 Resen Takdir Edilen Gelir Vergisi Matrah Farkı	110
Tablo 3.11 Mükellefin Gelir Vergisi Beyannamesinin Yeniden Düzenlenmesi	111
Tablo 3.12 Resen Tarhı Önerilen Katma Değer Vergisinin Hesaplanması.....	114
Tablo 3.13 Resen Tarhı Önerilen KDV ve Kesilmesi Gereken Vergi Ziyatı Cezası	114
Tablo 3.14 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	115
Tablo 3.15 Geçmiş Yıl Zararları	116
Tablo 3.16 Oteldeki Yatak ve Odası Sayısı.....	116
Tablo 3.17 Otel İşletmesindeki Gider Kalemleri ve Oranları	116
Tablo 3.18 Otel İşletmesindeki Gelir Kalemleri	118
Tablo 3.19 Oteldeki Yıllık Müşteri Sayısı	119
Tablo 3.20 449- Alınan Diğer Avanslar Hesabı ile İlgili Veriler	120

Tablo 3.21 Kredi Kartı Satış Verisi ile KDV Matrahının Karşılaştırılması	121
Tablo 3.22 Şüpheli Alacaklar Karşılığı Hesabı ile İlgili Yevmiye Kaydı.....	121
Tablo 3.23 Mükellefin Vadeli Döviz Mevduat Hesabı ile İlgili Veriler	122
Tablo 3.24 Vadeli Döviz Banka Hesabına Dönem Sonunda Faiz Geliri Hesaplanmaması ...	122
Tablo 3.25 Merkez Bankası Konaklama Sektörü Karlılık Oranları	123
Tablo 3.26 Döviz Cinsinden Çek İçin Yapılması Gereken Kur Değerlemesi.....	124
Tablo 3.27 Yabancı Para Cinsinden Alacak İçin Kambiyo Karının Hesaplanması	124
Tablo 3.28 Vadeli Mevduat İçin Hesaplanan Faiz Geliri	124
Tablo 3.29 Hizmet İhracatına İlişkin Düzenlenen Fatura.....	126
Tablo 3.30 Mükellefin İncelemeye İbraz Etmediği Defterlerin Noter Tasdik Bilgisi	134
Tablo 3.31 Mükellefin İncelemeye İbraz Etmediği Belgelerin Matbaacı Bildirim Bilgisi	134
Tablo 3.32 Fazladan Yazılan Kur Zararı	138
Tablo 3.33 Mükellefin Yaptığı Kur Değerlemesinin Kontrolü	138
Tablo 3.34 Mükellefin Döviz Hesaplarının Dönem Sonu Bakiye Bilgisi	139
Tablo 3.35 Mükellefin Döviz Hesaplarının Yasal Defter Kayıt Bilgisi	140
Tablo 3.36 Mükellefin Dönem Sonundaki Yabancı Para Değerinin Hesaplanması	140
Tablo 3.37 Mükellefin Bankalar Hesabı İçin Kaydettiği Kambiyo Geliri	141
Tablo 3.38 Merkez Bankası Döviz Alış Kuru Tutarı	141
Tablo 3.39 Kur Değerlemesinin Kontrolü	142
Tablo 3.40 Değerleme İşlemi Üzerinden Hesaplanan Matrah Farkı	142
Tablo 3.41 Bankadaki Dolar Hesabının Eksik Değerlenmesinden Doğan Matrah Farkı.....	143
Tablo 3.42 Kasa Adatlandırma Hesaplama Formülü	148
Tablo 3.43 Gelir Stopaj Vergisi Matrah Farkının Hesaplanması	149
Tablo 3.44 Dönemsellik İlkesine Aykırı Kaydedilen Fatura.....	150

KISALTMALAR LİSTESİ

CSGB	: Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
SGK	: Sosyal Güvenlik Kurumu
SMMM	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
TCMB	: Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası
TÜİK	: Türkiye İstatistik Kurumu
TÜRSAB	: Türkiye Seyahat Acentaları Birliği
UNWTO	: United Nations World Tourism Organization
VUK	: Vergi Usul Kanunu

ÖZET

Ekonomik faaliyetler tarım, sanayi ve hizmet sektörü olarak sınıflandırılabilir. Turizm hizmet sektörü içinde yer alan bir ekonomik faaliyet olup, istihdam, ihracat ve milli gelir içindeki payı dünyada olduğu gibi Türkiye’de de her geçen gün artmaktadır.

Vergilendirmenin ekonomik faaliyetler üzerinde olumlu veya olumsuz etkileri olduğundan bu çalışmada Türkiye’de turizm sektörü üzerinden alınan vergiler araştırılmıştır. Türkiye’de gelir, işlemler ve servet üzerinden vergi alınmaktadır. Türkiye’de turizm sektöründen faaliyet gösteren bireysel ve kurumsal firmalar merkezi yönetim tarafından ve yerel yönetim tarafından vergiye tabi tutulduğu gibi çalışanların geliri üzerinden sosyal güvenlik kurumu sosyal güvenlik primi de tahsil etmektedir.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’deki vergi mevzuatını tetkik ederek, uygulamada Türkiye’de turizm sektöründe faaliyet gösteren firmaların karşılaştığı sorunları ortaya koymak ve çözüm önerileri sunmaktır. Bu çalışmada Türkiye’de turizm sektörünün vergilendirilmesine ilişkin örnek olaylar analiz edilmiş vergi denetiminde karşılaşılan eleştiri konuları somut vakalar olarak ele alınmıştır.

Çalışmanın sonucunda, Türkiye’de Turizm sektöründe faaliyette bulunan firmaların satışları genel olarak döviz üzerinden yapıldığından dövizli işlemlere ilişkin değerlendirme işlemlerinde hatalar yapıldığı, sahte belge kullanımının önemli bir sorun olduğu bu kapsamda belge düzeninin tam oturmadığı, Türkiye’de şirket olarak faaliyette bulunan bazı firmaların aile şirketi özelliği gösterdiği ve kurumsallaşmanın tam oturmadığı, bu kapsamda şirket hesaplarının şirket ortaklarınca kullanılabildiği, şahsi giderlerin şirket gideri olarak gösterilebildiği gözlemlenmektedir. Ayrıca, turizm sektörü sezonluk bir faaliyet olduğundan elde edilen gelirin ve yapılan işlemin hangi tarihte vergilendirilmesi gerektiği konusunda sorunlar çıkabildiği gözlemlenmektedir.

Bu kapsamda, kurumsallaşmanın teşvik edilmesi, vergi yükünün adil dağılımı için vergi gelirleri içinde Gelir/Kurumlar Vergisi payının artırılması, işçi gelirleri üzerinden alınan vergi ve primlerin azaltılarak kayıtdışı istihdam ile etkin mücadele yapılması, belge düzeninin tam oturması ve etkin denetim için vergilendirmeye ilişkin bütün belgelerin elektronik ortamda düzenlenmesi gerektiği önerilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergilendirme, turizm sektörü, vergi denetimi, konaklama vergisi

SUMMARY

Taxation in the Tourism Sector in Türkiye

Economic activities can be classified as agriculture, industry and service sectors. Tourism is an economic activity within the service sector, and its share in employment, exports and national income is increasing day by day in Turkey as well as in the world.

Since taxation has positive or negative effects on economic activities, taxes collected on the tourism sector in Turkey were investigated in this study. In Turkey, there are taxes on income, transactions and wealth. Individual and corporate companies operating in the tourism sector in Turkey are subject to tax by the central and local government, and the social security institution also collects social security premiums on the income of their employees.

The aim of this study is to examine the tax legislation in Turkey, to reveal the problems faced by companies operating in the tourism sector in Turkey and to offer solutions. In this study, case studies regarding the taxation of the tourism sector in Turkey were analyzed and the criticisms encountered in the tax audit were discussed as concrete cases.

As a result of the study, it is observed that since the sales of the companies operating in the tourism sector in Turkey are generally made in foreign currency, errors are made in the valuation transactions related to foreign currency transactions, the use of forged documents is an important problem, in this context, the document order is not fully established, some companies operating as companies in Turkey show family business characteristics and institutionalisation is not fully established, in this context, company accounts can be used by company partners and personal expenses can be shown as company expenses. In addition, since the tourism sector is a seasonal activity, it is observed that there may be problems regarding the date on which the income and transactions should be taxed.

In this context, encouraging institutionalization, increasing the share of income/corporate tax in tax revenues for a fair distribution of the tax burden, effectively combating unregistered employment by reducing the tax and premiums collected on workers' income, ensuring that the document system is fully established and all documents related to taxation are kept in electronic form for effective auditing.

Key Words: Taxation, tourism sector, tax audit, accommodation tax

TEŞEKKÜR

Bu tezin hazırlanma sürecinde bilgisinden yararlanmamı sağlayan danışman hocam Sayın Prof. Dr. Yakup KARABACAK'a teşekkür ederim. Ayrıca, bünyesinde çalışmakta olduğum Vergi Denetim Kuruluna, bu çalışmada katkısı olsun olmasın bugünlere kadar gelmemde emeği geçen hocalarıma, meslektaşlarıma, özellikle saygıdeğer meslektaşım Dr. Kemal Faruk YAZGAN'a ve aileme teşekkür ederim.

Abdullah ARMAĞAN

Antalya, 2024



GİRİŞ

Türkiye'nin zengin kültürel mirası ve coğrafi konumu nedeniyle özellikle 1980 sonrası dönemde turizm sektörü büyümüştür. İstihdama katkısı ve döviz kazandırması ile öne çıkan sektör hem Türkiye'de hem dünyada gelişmektedir. Artan turizm gelirleri yarattığı katma değer yanında dış ticaret açığının kapatılmasında da önemli rol oynamaktadır. Kanuni düzenlemeler, yatırım teşvikleri ve devletin vergilendirme politikası turizm sektörünün gelişim sürecini etkilemektedir.

Türk vergi sisteminde beyan esası geçerlidir. Beyan esasının tamamlayıcısı etkin vergi denetimidir. Türkiye'de kayıtdışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ciddi bir sorun olup, bu durum haksız rekabete neden olmakta, gelirin adil dağılım sürecini bozmakta ve ekonominin efektif işleyişine zarar vermektedir. Ayrıca, vergi mevzuatının karmaşık yapısı ve sık değişen vergi düzenlemeleri ekonominin sağlıklı gelişimine olumsuz etki yapmaktadır. Bu nedenle Türkiye'de turizm sektöründe faaliyette bulunan firmaların tabi olduğu vergilerin niteliğini ortaya koymak ve bu vergilerin uygulamasında karşılaşılan sorunları araştırmak önem arz etmektedir.

Türkiye'de uygulanan vergiler temel olarak dolaylı ve dolaysız olarak ikiye ayrılabilir. Türkiye'de ekonomik faaliyette bulunan gerçek kişilerin geliri gelir vergisine tabi iken kurumların geliri ise kurumlar vergisine tabidir. Türkiye'de mükelleflerin geliri üzerinden doğrudan alınan bu vergiler yanında ekonomik faaliyet kapsamında yapılan mal teslimi veya hizmet ifası gibi işlemler üzerinden katma değer vergisi de alınmaktadır. Türkiye'de turizm sektörüne ilişkin vergilendirmede genel vergi kanunları uygulanmakla beraber turizm sektöründe geceleme hizmeti veren firmalara özgü uygulanan konaklama vergisi de bulunmaktadır.

Türkiye'de turizm sektöründeki vergilendirmenin niteliğini ortaya koyabilmek için öncelikle sektördeki işletmelerinin faaliyet yapısının belirlenmesi gerekir. Bu nedenle bu çalışmanın birinci bölümünde turizm sektörünün ekonomik etkileri analiz edilecek ve turizm sektörüne ilişkin kavramsal çerçeve ele alınacaktır. İkinci bölümde, Türkiye'de turizm sektöründe faaliyette bulunan işletmeler tarafından elde edilen gelirin ve yaratılan katma değer vergilendirilmesine ilişkin mevzuat hükümlerine yer verilecektir. Üçüncü bölümde ise turizm sektörüne yönelik vergi incelemelerinde karşılaşılan sorunlar değerlendirilecek ve son olarak çözüm önerilerine yer verilecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM

TURİZM SEKTÖRÜNE İLİŞKİN KAVRAMSAL ÇERÇEVE

1.1 Turizm Kavramı

17. yüzyıla kadar uzanan turizm teriminin kökeni “tour” sözcüğü olup, İbranice’de “öğrenme, araştırma” anlamına gelen “torah” kelimesinden türemiştir. Turizm kavramı ilk olarak 1905 yılında Guyer-Feuler tarafından; ticaret, sanayi ve ulaşımın gelişmesi ile insanların yakınlaşmasını sağlayan modern çağa özgü ekonomik bir olay olarak tanımlanmıştır. Çağdaş turizm tanımı ise ilk olarak İsviçreli ekonomistler Walter Hunziker ve Kurt Krapf tarafından; insanların ikamet ettiği (veya sürekli çalıştığı) yer haricinde yaptıkları seyahat ve konaklamalardan oluşan ilişki ve olaylar bütünü olarak tanımlanmıştır (Hunziker ve Krampf, 1942: 2, Aktaran: Bahar ve Kozak, 2014: 28-29).

Cambridge sözlüğünde turizm kavramı, turistlere seyahatlerini, otellerini, eğlencelerini vb. organize etmek de dahil olmak üzere hizmet sağlama işi olarak açıklanmıştır (Cambridge, 2024).

Britannica ansiklopedisine turizm; ticari hizmet sunumundan yararlanırken, hoşça vakit geçirme, dinlenme ve keyif içinde evden uzakta zaman geçirme eylemi ve sürecidir (Britannica, 2024).

Turizm, iş dışı bir amaçla ikamet edilen yer dışında bir yeri geçici olarak ziyaret olarak tanımlanmaktadır (Lickorish ve Jenkins, 1997: 2).

Yukarıda belirtilen tanımlardan yola çıkıldığında turizmin, seyahat ve konaklama olmak üzere başlıca iki ana faaliyeti bünyesinde barındırdığı söylenebilir.

Bununla beraber turizmin öne çıkan özellikleri aşağıda belirtildiği gibi sıralanabilir (Bahar ve Kozak, 2014: 30):

- Turizm, sosyal ve kültürel bir etkinlik olup turizm ürünü soyut veya somut çok sayıda ekonomik aktiviteyi içermektedir.
- Turizm; ulaştırma/seyahat, konaklama, eğlenme, dinlenme, yeme, içme, sağlık ve alışveriş gibi çok sayıda faaliyetten meydana gelen geniş kapsamlı bir ekonomik sektördür.
- Turizm, turistin gittiği yerdeki harcamaları nedeniyle iktisadi ve mali bir özelliğe sahiptir.

- Turizm; tatil bölgesinde, yerel, sosyal, ekonomik, çevreyle ilgili ilişkilerin ve doğal hayatın, tarihi eserlerin ve kültürel mirasın korunmasını gerektiren çok yönlü ekonomik bir faaliyettir.
- Sosyal bir olay olan turizm farklı insan, kültür, din ve ulus özellikleri gösteren sosyolojik yapılar arasında barışın, dostluğun ve kardeşliğin korunmasında önemli bir araçtır.
- Turizm sektörü sağladığı fayda ile bir ülkede bulunan üreticileri, tüketicileri ve milli ekonomiyi ilgilendiren makro ve mikro yönleri olan iktisadi bir faaliyettir.

1.2 Turizmin Tarihi Gelişimi

Modern anlamda turizmin ortaya çıkmasından önce, insan hareketliliğini savaş, beslenme ve barınma ihtiyacı belirlemekte idi. Sonraları ticaret ve din de insan hareketliliğini artırmıştır. Tekerleğin bulunması, atın evcilleştirilerek seyahat aracı olarak kullanılması, sonra tekerlekli araba eklenerek at arabaların kullanılması ve gemilerin deniz ulaşımında kullanımı insanoğlu için seyahati kolaylaştırmıştır (Lickorish ve Jenkins, 1997: 14). Günümüzdeki oteller ile benzeşen ilk yapılar ise hanlar ve kervansaraylardır. Bu yapılar konaklama imkânı verme yanında güvenlik ihtiyacını da karşılıyordu. Ticaret yolları üzerinde kurulan bu yapılar ticaretin gelişmesine olumlu katkı yapmıştır.

Seyyahlar gezi faaliyetlerinde ve dünyayı tanımada önemli rol oynamıştır. Örneğin Marko Polo dünyayı gezmiş ve gözlemlerini bir kitapta toplayarak insanlarla paylaşmıştır. Venedikli tüccar Marko Polo (1254-1324), Venedik'ten Çin'e gezisindeki gözlemlerini seyahatname isimli eserinde anlatmıştır. Bu çalışmalar, batıların gözünde doğuyu keşfedilmeye değer gizemli bir yer olarak görünmesine neden olmuştur. Bu tarz geziler dünyada farklı medeniyetlerin birbirini tanımalarına olanak sağlamıştır. Faslı İbn-i Battuta (1304-1368), hac için çıktığı yolda dünyayı gezmiş ve gezisindeki gözlemlerini seyahatname isimli eserinde anlatmıştır. Eserinde gezdiği ülkelerin coğrafyası, kültürü hakkında bilgiler vermiştir.

Önemli gezginlerden biri olan bir diğeri Evliya Çelebi (1611-1685) dünyayı gezmiş ve gördüklerini seyahatname isimli eserinde anlatmıştır. Bu bakımdan seyyahların, gezi faaliyetleri modern anlamda turizmin temelini oluşturduğu söylenebilir. Belirtilen seyyahlar döneminde uzun yolculukların veba salgını gibi hastalık risklerini ihtiva etmesi göz önünde bulundurulduğunda seyyahların gezileri ve gezilerini kaleme aldıkları kitapları insanlık için önemlidir. Diğer taraftan, belirtilen dönemlerde yolcuların çok sayıda güvenlik riskini bünyesinde barındırması, yolların ve ulaşım araçlarının kısıtlı olması da bir başka zorluğu ifade etmektedir.

Ulaşımın gelişmesi, pusula ve usturlabın deniz yolculuğundan kullanılması, dayanıklı gemiler yapılması denizlerin ulaşım ve keşif amacıyla kullanılmasında önemli rol oynamıştır. Örneğin, Avrupa'nın ekonomik olarak büyümesinin en önemli nedeni coğrafi keşiflerdir. Bu keşiflerde gelişmiş gemiler, pusula kullanılmıştır. Önceleri baharat ve ipek yolu üzerinden kara yolu ile yapılan ticaret için alternatif yol arayışı yeni yerlerin keşfine ve yeni yerleri keşfedenlerin buradaki zenginliği ülkelerine taşımalarına yol açmıştır. Diğer yandan haclı seferlerinde olduğu gibi coğrafi keşiflerde de, Portekiz ve İspanya'nın dünyayı Hristiyanlaştırma gibi dinsel motivasyonları (misyonerlik) vardı (Hanilçe, 2010). Önceleri dünya içindeki bilinmeyen kara parçalarının keşfi ile başlayan süreç, günümüzde uzayın ve dünya dışı gezegenlerin keşfi için yapılan çalışmalar ile devam etmektedir.

Eski çağlarda insanlar genelde ticaret için uzun yolculuklara çıkar ve yol boyunca kervansaray ve han gibi yerde konaklardı. Kara yolunda at ve deve gibi araçlar kullanılmaktaydı. Eski zamanlarda kara yolları gelişmiş olmadığından deniz yolunda gemi ile ticaret de yaygındı. Diğer taraftan, Hristiyanlık ve Müslümanlık gibi dinlerin yayılması ile insanların dini yerleri ziyaret motivasyonu da seyahati teşvik etmiştir. Dinin seyahat ve konaklamadaki etkisine İslam'daki hac ibadeti örnek olarak sunulabilir. İpek yolu ve baharat yolu gibi ticaret yolları da insanların seyahat etmesini ve yol boyunca konaklayabilmesini kolaylaştırmıştır. Bu şekilde doğudan batıya, batıdan doğura mallar gitmiş gelmiş ve insanlar bu şekilde hem ticaret hem seyahat yapmışlardır. Ticaretin, seyahatin gelişmesi ile farklı kültürlerin birbirini tanıma olanağı artmıştır.

Spor etkinlikleri de insanların seyahat ve konaklama ihtiyaçlarına gündeme getirmiştir. Eski Yunan'da başlayıp hala devam eden olimpiyat oyunları buna örnek olarak verilebilir.

Turizmin gelişmesinde Rönesans'ın (yeniden doğuş) da önemli katkısı olmuştur. Rönesans, göreceli siyasi istikrarın, ekonomik genişlemenin, gelişen kentsel medeniyetin ve diğer kültürlerle geniş temasın yeni bir dünya görüşünü ve insanların çevrelerine hâkim olabileceği ve geleceklerini kontrol edebilecekleri konseptine zemin hazırlayan İtalya'da başladı. İtalya'dan Rönesans Avrupa'nın geri kalanına yayıldı. Rönesans ya da yeniden doğuş, hakikatin zihnin ve ruhun dışında olduğu görüşünü ortaya atmıştı. Böylece tarihsel ve bilimsel araştırmaları teşvik ederek icat etme, keşfetme ve anlama arzusu güçlenmişti. Aynı dönemde kâşifler uzak diyarlarla ilgili hikâyeler getiriyordu ve aristokratlar ve zenginler Avrupa'da yoğun bir şekilde seyahat ediyorlardı (Coltman, 1989: 8).

Turizmin gelişmesinde en ciddi ilerleme sanayi devrimi sonrası olmuştur. Sanayi devrimi ile buharlı trenlerin kullanılması ulaşım imkânını ileri taşımıştır. Gemilerin gelişmiş motor ve teknoloji ile deniz ulaşımında kullanılması, sanayi devrimi ile gemi kapasitelerinin

artması, uçağın ve motorlu kara taşıtlarının çoğalması seyahati ve dolayısıyla turizm sektörünü geliştirmiş.

Trenin ulaşımında kullanılması ve demiryolunun gelişmesi ile beraber İngiltere’de Thomas Cook (1808-1892) 1840 yılında bir turist grubunu gezdirmiştir. Thomas Cook ilk seyahat acentesi olarak kabul edilmektedir. Thomas Cook’un bu faaliyeti ile modern anlamda turizmin başladığı söylenebilir. 1862 yılından sonra turistik gezilere olan ilginin artmasıyla tur organizasyonu yapan acentelerin sayısı artmaya başlamıştır (Güleryüz, 2020).

Sanayi devrimi sonrası dönemde turizmin gelişimini sekteye uğratan ana unsur savaşlar olmuştur. 18. yüzyılda ortaya çıkan bölgesel savaşları takip eden dünya savaşları ve 1930’daki ekonomik kriz turizmin gelişimini yavaşlatmıştır. Ancak 2. Dünya savaşından sonra sağlanan barış ortamı turizmin gelişimini artırmıştır. Özellikle 2. Dünya savaşında ivme kazanan savaş teknolojisiyle ortaya çıkan bilgi birikiminin sivil hayata aktarılmasıyla sivil havayolu ulaşım araçları gelişmiş ve ucuzlamıştır. Bu gelişmeler, 1950’li yıllarda 25 milyon turistin katıldığı ve 2,1 milyar dolarlık turistik harcamaya sebep olan uluslararası turizmi, 2000 yılında 698 milyon turist ve 477 milyar dolarlık turistik harcamaya ulaştırmıştır (Öztaş, 2002: 4).

1.3 Turizm Çeşitleri

Turizm günümüzde çok geliştiğinden türleri artmıştır. Turistin niteliğine, gidilen yere, gidilen zamana ve gitme amacına göre çok çeşitli sınıflandırmalar (şifalı kaynak suyu için yapılan sağlık turizmi, kış turizmi, yayla, kongre turizmi, Kruvaziyer gemileri yapılan seyahatler ve inanç turizmi gibi) yapılabilmektedir.

Deniz Turizmi, sahiller, deniz, kumsal ve güneş deniz turizminin temelidir. Türkiye’de Ege ve Akdeniz kıyıları deniz turizmi açısından zengindir.

Kış Turizmi, kayak tesislerinin faaliyetleri ile ve konaklama tesislerinin iç içe geçtiği yeterli karın olduğu yerlerde yapılmaktadır. Ülkemizde, Uludağ, Palandöken, Erciyes ilk akla gelen kış turizmi merkezleridir.

Sağlık turizmi termal su kaynaklarının şifa amacıyla kullanılması ile gelişmiştir. Türkiye kaplıcalar yönünden zengin olduğundan özellikle Marmara ve Ege bölgesi olmak üzere sağlık turizmi gelişmektedir.

Yayla turizmi, özellikle sıcaklığından yüksek olduğu dönemlerde serinlik ve temiz hava için tercih edilmektedir. Ülkemizde özellikle Karadeniz yayla turizmi açısından gelişmiştir.

Kruvaziyer turizmi, büyük yüzer gemilerle yapılan uluslararası gezi faaliyetidir. Limanların uygun yapısı ve kapasitesi önem arz etmektedir. Türkiye’de özellikle limanlarının avantajlı konumu nedeniyle Akdeniz bölgesinde Kruvaziyer turizm faaliyetleri gelişmektedir.

Modern bir kavram olan turizm, sürekli gelişmekte ve farklı turizm çeşitleri hem Türkiye’de hem dünyada ortaya çıkmaya devam etmektedir.

1.4 Dünya’da Turizmin Gelişimi

Turizmdeki ciddi gelişme sanayi devrimi sonrası olmuştur. Turizmi geliştiren en önemli şey ulaşım teknolojisindeki gelişmedir. Buharlı gemi ve trenin kullanılması sonrasında seyahati kolaylaştırmıştır. Kalabalık insan gruplarını, sabit fiyatla gezdiren seyahat firmaları kurulmaya başlamıştır. 1871 yılında Thomas Cook 570 kişilik bir gruba trenle seyahat hizmeti vermiştir. İlk turizm işletmesini kuran Cook, 1872’de dünya turu düzenlemiştir. Gelişen teknoloji ile beraber yaşam şartlarında nispi iyileşme turizmin gelişmesini sağlamıştır. Dünya savaşları ve 1929 ekonomik buhranı döneminde turizmin gelişimi yavaşlamıştır. 2. Dünya savaşı sonrası sağlanan barış ortamında turizm tekrar gelişme eğilimine girmiştir. 2. Dünya savaşında gelişen savaş teknolojisinin sağladığı bilgi birikiminin sivil yaşamda kullanımı havayolu ulaşımını geliştirmiş ve ucuzlatmıştır. 1950’li yıllarda turist sayısı 25 milyon ve turistik harcamalar 2,1 milyar dolar iken 2000 yılında turist sayısı 698 milyon ve turistik harcamalar 477 milyar dolar olmuştur (Öztaş, 2002: 4-5).

Tablo 1.1 Yıllara Göre Uluslararası Turist Sayıları ve Turistik Harcamalar

YILLAR	TURİST SAYISI (MİLYON KİŞİ)	TURİSTİK HARCAMALAR (MİLYAR DOLAR)
1950	25	2,1
1960	75	6,8
1970	165	18,0
1980	285	105,0
1990	458	268,0
2000	698	477,0
2010	1.300	1.000,0
2019	1.465	1.494,0
2020	407	559,0
2021	456	638,0
2022	963	1.031,0

Kaynak: (Öztaş, 2002: 5) ve (TÜRSAB, 2024)

Dünya çapında turizm sektörü, özellikle küresel köy teriminin ortaya çıkmasına neden olan küreselleşmenin ortaya çıkışından bu yana hızla artmaktadır. Dünyada, her yıl bir milyardan fazla turist farklı yerleri ziyaret etmektedir. Turizm endüstrisinin küresel gayrisafi yurtiçi hasıladaki katkısı %10,3’tür ve 2019’daki toplam dünya ihracatının %7’sini oluşturmaktadır (Zheng vd., 2023). Turizm endüstrisindeki bu hızlı bir genişleme, ülkelerin ekonomilerine birçok yönden katkıda bulunmaktadır: özellikle gelir yaratma, döviz gelirleri ve istihdam yaratma yoluyla. Dünya Seyahat ve Turizm Konseyi’nin bir raporuna göre turizm, dünya çapında 330 milyon istihdam yaratıyor; bu da küresel istihdam seviyesinin yaklaşık

%10'una tekabül etmektedir. Dünya genelinde küresel ekonomi %2,5 oranında büyürken turizm %3,5 oranında büyümektedir. Turizm, ödemeler dengesi, yoksulluğun azaltılması, döviz oluşumu, iç piyasada iş kurulması ve otellerin geliştirilmesi yoluyla birçok bölgede insani kalkınmaya önemli katkılar sağlamaktadır (Zheng vd., 2023).

Ekonomik faktörler; tarım, sanayi ve hizmet olarak başlıca üç gruba ayrılabilir. Turizm sektörü hizmet faaliyeti içinde yer almaktadır. Turizm sektörü konaklama ve ulaşım başta olmak birçok sektörü içermektedir.

Turizmin emek yoğun olması gelişmekte olan ülkelerin turizm sektörüne yönelmesine neden olmaktadır. Bu şekilde gelir artmakta, yoksulluk azalmakta ve iş arayan kişiler için alternatif iş alanları oluşmaktadır. Özellikle genç iş gücü, kadınlar, göçmenler ve kırsal nüfus için iş gücü piyasasına ulaşım turizm sektörü ile beraber daha kolay hale gelmektedir (Garsous, 2017).

Dünyada, diğer sektörlerle göre turizmin büyüme oranı daha yüksektir (Kalkınma Bakanlığı, 2018: 4). Salgın hastalıklar, savaşlar, terör faaliyetleri, ekonomik türbülanslar insanların seyahat arzusunu azaltsa da uluslararası seyahat eden turist sayısı genel olarak artmaktadır. Örneğin küresel covid-19 salgınında Türkiye’de ve dünyada ziyaretçi sayısı çok azalmıştır ancak 2022 itibarıyla 2019’daki rakamlara ulaşılmıştır. Dünyada, diğer sektörlerle göre en fazla ziyaretçi alan ülkeler Tablo 1.2’de belirtilmiştir:

Tablo 1.2 Dünya Geneli En Fazla Ziyaretçi Alan Ülkeler Sıralaması

Yıla Göre Sıralamadaki Yeri					Yıllar (milyon kişi)			
2019	2020	2021	2022		2019	2020	2021	2022
				DÜNYA	1,465	407	456	963
1	1	1	1	Fransa	90.9	41.7	48.4	..
2	5	3	2	İspanya	83.5	18.9	31.2	71.7
3	4	6	3	ABD	79.4	19.2	22.1	50.9
6	6	4	4	Türkiye	51.2	15.9	29.9	50.5
5	2	5	5	İtalya	64.5	25.2	26.9	49.8
7	3	2	6	Meksika	45	24.3	31.9	38.3
10	9	19	7	Birleşik Krallık	39.4	10.7	6.3	...
9	8	9	8	Almanya	39.6	12.4	11.7	28.5
13	13	7	9	Yunanistan	31.3	7.4	14.7	27.8
11	7	8	10	Avusturya	31.9	15.1	12.7	26.2

Kaynak: (Türsab, 2024)

Tablo 1.2’de görüldüğü üzere, Türkiye, toplam 50 milyon ziyaretçi ile 2022 yılında dünya genelinde 4. sıradadır. Birinci Fransa, ikinci İspanya, üçüncü ise ABD’dir.

Tablo 1.3 Dünya Geneli Turizm Geliri Sıralaması

Yıla Göre Sıralamadaki Yeri					Yıllar (milyar \$)			
2019	2020	2021	2022		2019	2020	2021	2022
				DÜNYA	1,494	559	638	1,031
1	1	1	1	ABD	199	72.5	70.2	135.2
2	8	3	2	İspanya	79.7	18.5	34.5	72.9
5	3	5	3	Birleşik Krallık	58.6	26.6	33.1	68.2
3	2	2	4	Fransa	63.5	32.6	40.8	59.7
6	7	7	5	İtalya	49.6	19.8	25.2	44.3
13	12	6	6	Türkiye	34.3	13.3	26.6	41.2
11	5	4	7	BAE	38.4	24.6	34.4	..
9	6	8	8	Almanya	41.8	22.1	22.3	31.5
17	14	9	9	Meksika	24.6	11	19.8	28
15	10	12	10	Kanada	29.8	13.6	14.5	24

Kaynak: (Türsab, 2024)

Tablo 1.3’de görüldüğü üzere, Türkiye 2022 verilerine göre 41,2 milyar dolar gelir ile dünyada 6. Sıradadır. İlk beş ülke ile sırayla, ABD, İspanya, Birleşik Krallık, Fransa ve İtalya’dır.

1.5 Türkiye’de Turizmin Gelişimi

Buharlı gemi ve tren gibi seyahati kolaylaştıran gelişmeler dünyada olduğu gibi Türkiye’de de turizmi etkilemiştir. Paris-İstanbul arasında sefer yapan şark ekspresi ile İstanbul’a gelen turist sayısı artınca yasal düzenlemeler gündeme gelmiştir.

Türkiye’de cumhuriyet öncesi döneme ilişkin ilk yasal düzenleme 1890 yılında yürürlüğe giren “Seyyahine Tercümanlık Edenler Hakkın Tatbik Edilecek 190 Sayılı Nizamname”dir. Yasa ile ülkeye gelen yabancılara Osmanlı uyruklu kişilerin rehberlik etmesi öngörülüyordu. Şark ekspresi seferlerindeki artış beraberinde konaklama ihtiyacını artırmış ve Pera Palas gibi İstanbul’da faaliyet icra eden otel işletmelerin sayısı da artmaya başlamıştır. 1890 sonrası Osmanlı Devleti’nin parçalanma sürecine girmesi nedeniyle 1. Dünya savaşı ve kurtuluş savaşının gölgesinde 1923 yılına kadar Türkiye’de turizmin gelişiminin normal bir seyir izlemesini beklemenin normal olmadığı açıktır. Türkiye Cumhuriyeti’nin kurulması ile beraber 1923 yılında Türk Seyyahin Cemiyeti kurulmuştur. Cemiyetin amacı, tur düzenlemek ve tarihi/kültürel yönden zengin şehirleri turistlere tanıtmaktır. 1929 yılında Türkiye Turing ve Otomobil Kulübü adını alan Türk Seyyahin Cemiyeti Türk turizmin gelişimine ve tanıtımına katkı sağlamıştır. Türkiye’de cumhuriyet sonrası ilk yasa 1934 yılında yürürlüğe giren 4250 sayılı yasa olup bu kapsamda Türk Ofisine bağlı bir turizm bürosunun kurulmasına karar verilmiştir. Çeşitli müdürlükler bünyesinde yer alan turizm idaresi 1949 yılında Basın Yayın ve Turizm Genel Müdürlüğü adını almıştır. 1953 yılında ise 6086 sayılı Turizm Endüstrisini

Teşvik Kanunu yürürlüğe girmiştir. 1963 yılında 265 sayılı kanunla Turizm ve Tanıtma Bakanlığı kurulmuştur. Aynı dönemde ekonomik gelişme için planlı kalkınma modeli benimsenmiştir. Kalkınma planları; perspektif planlar, beş yıllık kalkınma planı ve kısa dönemli planlar şeklinde uygulanmıştır. Ancak 1970’li yıllardaki olağanüstü olaylar (ekonomik kriz, askeri muhtıra, Kıbrıs askeri harekâtı) nedeniyle uzun vadeli perspektif planlar tam olarak uygulanamamıştır (Öztaş, 2002: 8).

Türkiye zengin kültürü ve coğrafi konumu nedeniyle turistler için cazibe merkezidir. Bu nedenle Türkiye’de turizm sektörü sürekli gelişme halindedir. Dünya genelinde turizm sürekli bir gelişim ve değişim süreci içerisinde iken Türkiye turizminde de önemli gelişmeler kaydedilmiştir. Türkiye’de, 20.06.1980 tarih ve 8/1133 sayılı Turizmi Teşvik Çerçeve Kararının alınması ile 1980 sonrası dönem Türkiye’de turizm sektörünün gelişiminde kritik öneme sahiptir. 1982 yılında yürürlüğe giren 2634 sayılı Turizm Teşvik Kanunu ile turizmin gelişimi Türkiye’de hız kazanmıştır. Teşvikler sonrası Türkiye uluslararası alanda kendisine yer bulmayı başarmıştır (Kalkınma Bakanlığı, 2018).

Türkiye’de 24.01.1980 tarihinde uygulamaya konulan ekonomik istikrar tedbirleri içinde turizm sektörünü etkileyen maddeler aşağıda belirtilmiştir (Öztaş, 2002: 10-11):

- Devalüasyon Kararı
- Yabancı Sermaye Çerçeve Kararnamesi
- Kambiyo Mevzuatının Değiştirilmesi
- Yurtdışına Turistik Çıkışlarla İlgili Kararlar
- 2634 Sayılı Turizmi Teşvik Kanunu

1980 sonrası turizmi teşvik kapsamında Türkiye’de yürürlüğe konulan 2634 sayılı turizmi teşvik kanununda sağlanan sektörel bazı kolaylıklar aşağıda belirtilmiştir (Öztaş, 2002: 11):

- Uzun vadeli düşük faizli uygun kredi
- Yatırım indirimi
- Muhtelif vergi harç istisnaları

Kültür ve Turizm Bakanlığı verilerine göre 2023 yılında Türkiye’yi 56.693.837 turist ziyaret etmiştir.

Tablo 1.4’te Türkiye’nin turizm geliri, gideri ve ortalama harcamanın yıllara göre dağılımı gösterilmiştir:

Tablo 1.4 Turizm Geliri, Gideri Ve Ortalama Harcamanın Yıllara Göre Dağılımı

	TOPLAM					VATANDAŞ ¹	
YILLAR	GELEN ZİYARETÇİ SAYISI	ÇIKAN ZİYARETÇİ SAYISI	TURİZM GELİRİ	ORTALAMA HARCAMA	TURİZM ² GİDERİ	TURİZM GELİRİ	ORTALAMA HARCAMA
			(1000 \$)	(\$)	(1000 \$)	(1000 \$)	(\$)
2004	20 753 734	20 262 640	17 076 607	843	2 954 459	3 862 552	1 262
2005	25 045 142	24 124 501	20 322 111	842	3 394 601	4 374 383	1 214
2006	23 924 023	23 148 669	18 593 951	803	3 270 948	4 463 614	1 153
2007	27 239 630	27 214 988	20 942 500	770	4 043 283	4 703 850	1 121
2008	31 137 774	30 979 979	25 415 067	820	4 266 197	5 418 439	1 191
2009	31 759 816	32 006 149	25 064 482	783	5 090 440	5 690 629	1 222
2010	32 997 308	33 027 943	24 930 997	755	5 874 520	5 558 366	1 231
2011	36 769 039	36 151 328	28 115 692	778	5 531 486	5 638 484	1 168
2012	37 715 225	36 463 921	29 689 249	814	4 593 389	6 365 680	1 243
2013	39 860 771	39 226 226	33 073 502	843	5 253 565	6 776 776	1 255
2014	41 627 246	41 415 070	35 137 949	848	5 470 481	6 301 489	1 132
2015	41 114 069	41 617 530	32 492 212	781	5 698 423	6 052 415	1 004
2016	30 906 680	31 365 330	22 839 468	728	5 049 793	6 184 432	1 014
2017	37 969 824	38 620 346	27 044 542	700	5 137 244	6 076 804	929
2018	46 112 592	45 628 673	30 545 924	669	4 896 310	5 511 261	825
2019	51 747 199	51 860 042	38 930 474	751	4 403 670	5 896 124	825
2020	15 971 201	15 826 266	14 817 273	936	1 104 545	2 965 813	951
2021	30 038 961	29 357 463	30 173 587	1 028	1 851 922	5 830 953	1 076
2022	51 387 513	51 369 026	46 477 871	905	4 276 533	7 067 152	1 006
2023	56 693 837	57 077 440	54 315 542	952	7 068 901	8 903 472	1 152

Kaynak: (Kültür ve Turizm Bakanlığı, 2024) (1 - Yurt dışında ikamet eden vatandaş ziyaretçilerden elde edilen gelir. 2 - Yurtiçi ikametli vatandaşların yurtdışında yapmış olduğu harcamalardır.)

Tablo 1.4'te görüldüğü üzere Türkiye'nin 2004 yılındaki turizm geliri 17 milyar dolar iken bu rakam 2023 yılında 54 milyar dolara çıkmıştır. Gelen turist sayısındaki ve toplam gelirdeki artışa rağmen turistlerin ortalama harcamasında ciddi bir artış olmadığı görülmektedir.

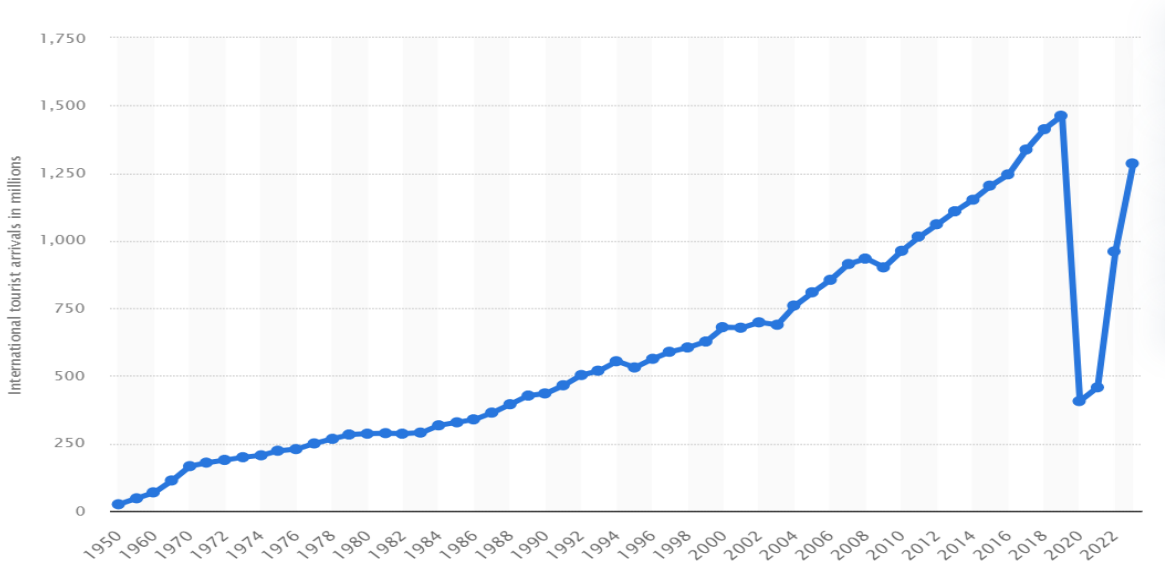
1.6 Turizm Sektörünün Ekonomideki Yeri

Ekonomik faaliyetler tarım, sanayi ve hizmet olmak üzere başlıca üç gruba ayrılmaktadır. Ekonomik faaliyetler, genel olarak bir araya gelen emek, sermaye ve doğal kaynaklar ile mal veya hizmet üretim sürecidir. Turizm sektörü hizmet sektörü içinde yer almaktadır. Hizmetin tarım ve imalat sektöründen en önemli farkı somut olmamasıdır. Tarımda topraktan fiziki bir ürün elde etme ve imalatla bir hammadde üzerinden mamul üretme şeklinde somut göstergeler varken hizmet sektöründe üretilen fiziki bir ürün bulunmamaktadır.

Uzmanlaşma, Adam Smith'ten beri ekonomi biliminin üzerinde durduğu önemli bir konudur. Kendi içinde giderek daha fazla dala ayrılan turizm, uzmanlaşmayı gerektirir (Yağcı, 2007: 8).

Ekonominin genel gelişimine ve zamana göre, tarımın, sanayinin ve hizmet sektörünün ekonomideki payı değişmektedir. Sanayi devrimi öncesi genel olarak ekonomik faaliyetler tarım ağırlıklı iken sanayi devrimi sonrasında imalat sanayinin önemi artmıştır. Ekonomik kalkınmanın aşamaları gelişen teknoloji ile beraber sürekli ilerlemiştir. Teknolojik ilerleme ile gelen verimlilik artışı, daha az zamanda daha çok üretim yapılmasını kolaylaştırmıştır. Bu

durum, gelirin ve boş zamanın artmasına ve eğlence ve turizm gibi faaliyetlere ilginin artmasına neden olmuştur. Günümüzde özellikle ulaşım ve iletişim teknolojisindeki ilerleme ile beraber hizmet sektörünün ekonomik faaliyetler içindeki önemi de sürekli artmaktadır. Grafik 1.1’de 1950’den 2023’e kadar dünya çapındaki uluslararası turist sayısı gösterilmiştir:

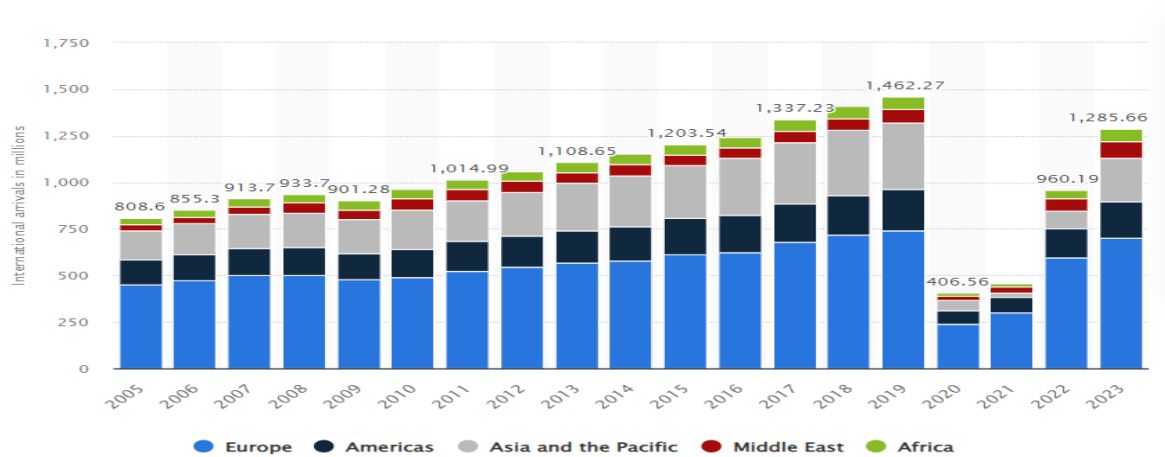


Grafik 1.1 Dünya Geneli Uluslararası Turist Sayısı (milyon kişi)

Kaynak: (Statista, 2024)

Dünya çapında uluslararası turist geliş sayısı 2023 yılında 1,3 milyar olmuştur. Bu rakam, koronavirüs (COVID-19) salgını öncesi dönem olan 2019’da rakamın altındadır. Pandeminin ilk yılında (Türkiye’de ilk tespit edilen vaka günü 11.03.2020’dir.) küresel turist sayısı yaklaşık 407 milyondur. Bu rakam 1989’dan bu yana kaydedilen en düşük rakamdır.

Turist sayısının bölgesel dağılımı Grafik 1.2’de belirtilmiştir:

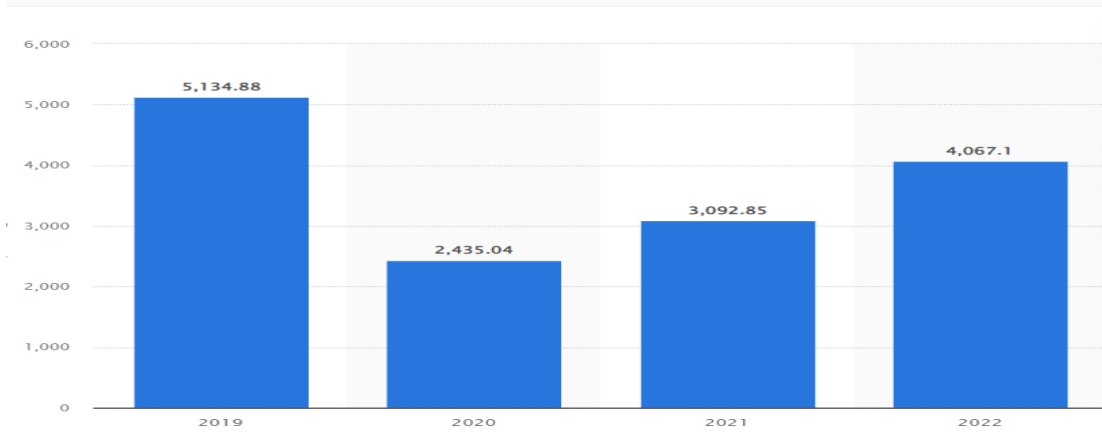


Grafik 1.2 Dünya Geneli Uluslararası Turist Sayısının Bölgesel Dağılımı (milyon kişi)

Kaynak: (Statista, 2024)

Bölgelere göre 2005-2023 dünya çapındaki uluslararası turist sayısı 2020’de düşüşten sonra artışa geçmiştir. Grafik 1.2’de görüldüğü üzere her dönemde Avrupa uluslararası turist varışında ilk sıradadır. Grafik 1.2’ye göre Avrupa, 2023’te yaklaşık 700 milyon varışla, en yüksek gelen yolcu hacmine sahiptir.

Dünya çapında eğlence ve iş gezileri de dâhil olmak üzere toplam seyahat ve turizm harcamaları küresel salgında düşmüştür. Ancak 2021 itibariyle artış sürmektedir. Turistlerin 2019-2022 harcamaları Grafik 1.3’te belirtilmiştir:

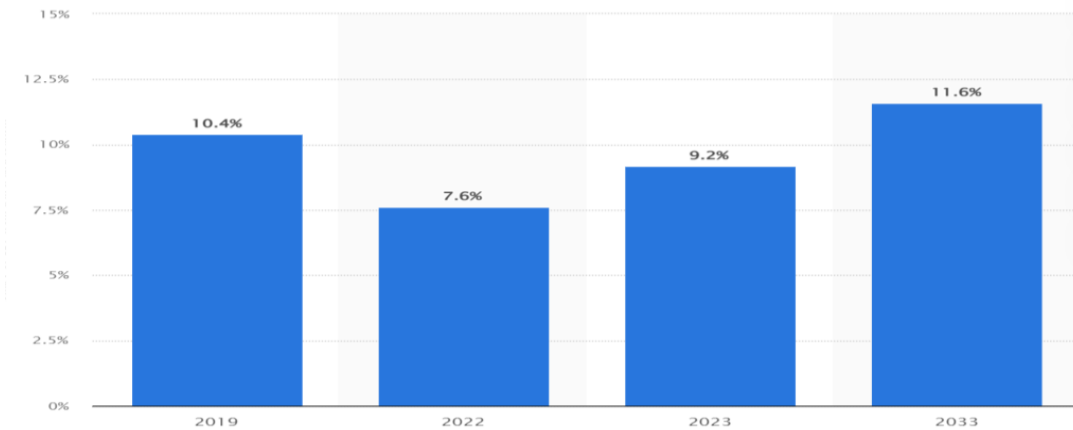


Grafik 1.3 Dünya Geneli Turist Harcamaları (Milyar Dolar)

Kaynak: (Statista, 2024)

Küresel eğlence turizmi harcamaları 2022’de bir önceki yıla göre yüzde 31,5 artmıştır. Dünya çapında seyahat edenlerin harcamaları, 2022’de yaklaşık 4,1 trilyon ABD doları olup koronavirüs (COVID-19) salgınının etkisinden önceki yıl olan 2019 yılı rakamının (5,1 trilyon dolar) altında kalmıştır.

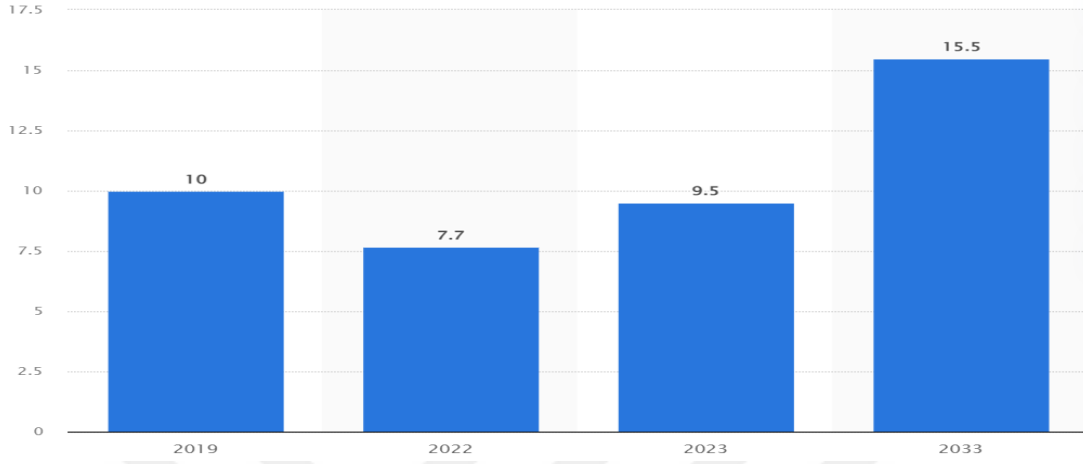
Grafik 1.4’te dünya genelinde turizm gelirinin gayrisafi yurtiçi hasılaya etki oranı gösterilmiştir.



Grafik 1.4 Dünya Geneli Turizm Gelirinin Gayri Safi Yurt İçi Hasılaya Katkı Oranı

Kaynak: (Statista, 2024)

2022'de seyahat ve turizm endüstrisinin küresel gayri safi yurt içi hasılaya katkısı, yüzde 7,6'dır. Tutar, 7,7 trilyon ABD dolarıdır. Seyahat ve turizm endüstrisinin küresel gayri safi yurt içi hasılaya katkısının 2023'den sonraki 10 yılda Pandemi öncesi dönemi aşması (%11,6) beklenmektedir.



Grafik 1.5 Dünya Geneli Turizm Gelirinin Gayri Safi Yurt İçi Hasılaya Katkı Tutarı

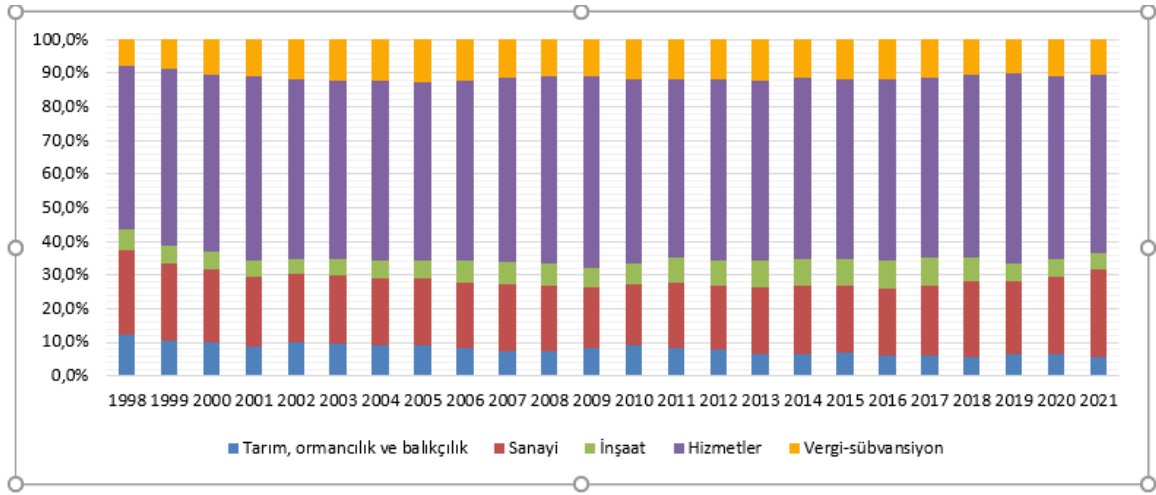
Kaynak: (Statista, 2024)

Grafik 1.5'e göre 2022'de seyahat ve turizmin küresel gayri safi yurt içi hasılaya (GSYİH) toplam katkısı, koronavirüs (COVID-19) salgınının başlangıcından önceki yıl olan 2019'a göre yüzde 23 daha düşüktür. Seyahat ve turizm endüstrisinin küresel gayri safi yurt içi hasılaya katkısının 2023'den sonraki 10 yılda Pandemi öncesi dönemi aşması (10 trilyon dolardan 15 trilyon dolara çıkması) beklenmektedir.

1.6.1 Turizm Sektörünün Gayrisafi Yurtiçi Hasılaya Etkisi

Ulusal gelir hesaplamaları ekonomide bir yılda üretilen nihai mal ve hizmetlerin piyasa değerinin ölçülmesini sağlar. Gayrisafi milli hâsıla, ekonomideki yıl içinde üretilen tüm nihai mal ve hizmetlerin toplam parasal değeridir. Gayrisafi milli hasıladan, dış alem ait faktör gelirleri çıkarılarak gayrisafi yurtiçi hasıla değerini ulaşılır. (Yağcı, 2007: 150).

Türkiye'de cari fiyatlarla gayrisafi yurtiçi hasılanın iktisadi faaliyet kollarına göre dağılımı Grafik 1.6'da belirtilmiştir:

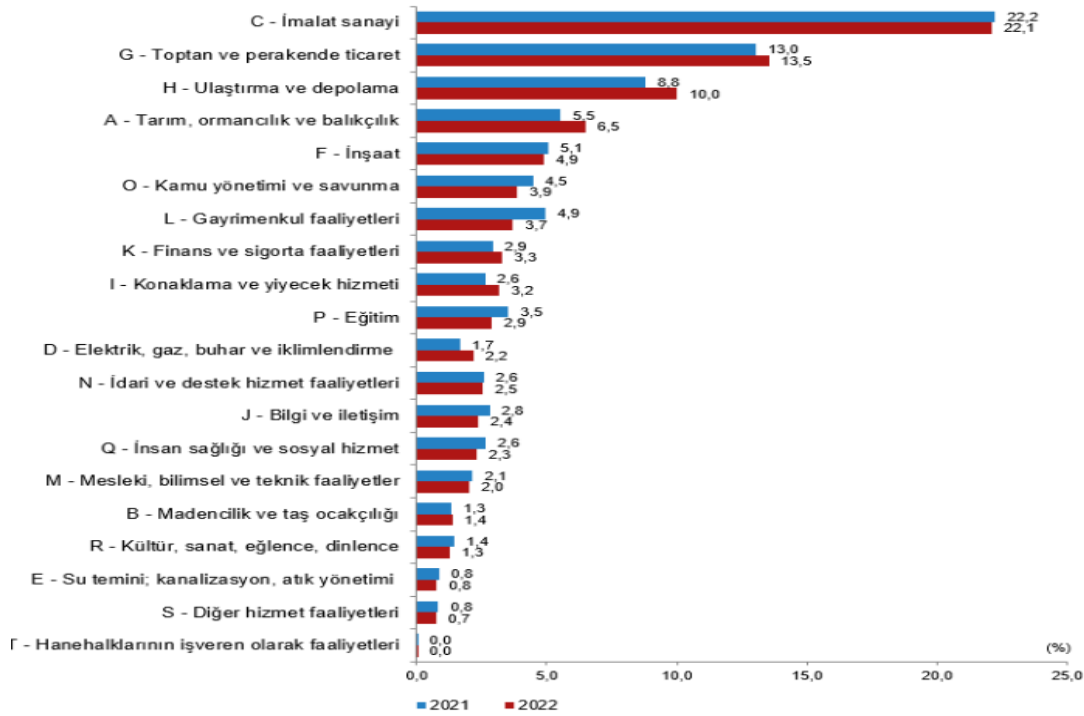


Grafik 1.6 Türkiye’de Gayrisafi Yurtiçi Hasılanın İktisadi Faaliyet Koluna Göre Oranı

Kaynak: (Çevre Şehircilik Bakanlığı, 2024)

Grafik 1.6’da görüldüğü üzere ekonomik faaliyetler içinde en önemli bölümü hizmet sektörü oluşturmaktadır. Turizm sektörünün de içinde yer aldığı hizmetler sektörü Türkiye ekonomisinde önemli bir role sahiptir. Hizmetler sektöründen sonra ikinci sırada sanayi sektörü, sonrasında ise tarım ve inşaat sektörü gelmektedir. Diğer taraftan tarımın ekonomik faaliyet kolları içindeki payının azaldığı buna mukabil hizmet sektörünün payının arttığı dikkati çekmektedir. İnşaat ve imalat sektörünün ise yıllar itibariyle payında ciddi değişiklik olmadığı görülmektedir.

Türkiye’de 2022 itibariyle gayrisafi yurtiçi hasıla 15 trilyon Türk Lirası olup kişi başı gelir 176.751,00 ₺’dir. ABD doları cinsinden ise 10.659\$’dır. Üretim yöntemine göre Türkiye’nin gayrisafi yurtiçi hasıla hesabında sektörlerin payları Grafik 1.7’de belirtilmiştir:



Grafik 1.7 Türkiye’de Gayrisafi Yurtiçi Hasılda Sektörlerin Payları (yüzde)

Kaynak: (TÜİK, 2024)

Grafik 1.7’de görüldüğü üzere 2022 yılı itibariyle Türkiye’nin gayrisafi yurtiçi hasıla hesabında konaklama ve yiyecek sektörü %3,2 paya sahiptir. Konaklama ve yiyecek hizmeti faaliyetleri payı bir önceki yıla göre (2021) %32,1 artmıştır.

1.6.2 Turizm Sektörünün Gelir Dağılımına Etkisi

Adam Smith, David Ricardo ve Stuart Mill ile başlayan klasik iktisadi düşünürler, ulusların zenginliğini yöneten hareket yasalarını anlama ve “kim kazanıyor, kim kaybediyor?” araştırmasını yapma geleneğini analitik olarak izlediler. Ana üretim faktörlerinin (toprak, sermaye, emek) sahipleri arasındaki büyümenin paylaşımıyla ilgili sorunları izlemek klasik iktisatçılar için vazgeçilmezdi. Onlar için bölüşüm ve büyüme sorunları birbiriyle bağlantılı görülüyordu. Örneğin David Ricardo, “bölüşüm oranlarını belirleyen yasaların keşfi politik ekonominin birinci sorunudur” diyordu (Yeldan, 2011: 8).

Bir ulusal ekonomide sadece milli gelirin yükselmesi önemli değildir. Esas önemli olan artan gelirin nasıl dağıtıldığıdır. Gelirin adil dağılımı kalkınma ve sürdürülebilir büyüme için de gereklidir. Turist gönderen bir ülkedeki gelirin yüksek olması ve gelir dağılımının adil olması o ülke vatandaşlarının turizm eğilimlerinde artışa neden olur. Turist kabul eden ülkedeki gelir dağılımındaki adaletin sağlanması ise turizmden elden edilen gelirlerin toplum içinde daha geniş kesimlere ulaşmasını sağlayacaktır (İçöz, 2005: 190).

Devletlerin turizm sektörünü teşvik etmesi milli gelirde büyümeye ve kalkınmaya katkı sağlamaktadır. Turizm bölgesinde yapılacak yatırımlar ile yeni iş olanakları oluşmaktadır. Yiyecek ve konaklama hizmetleri, seyahat acenteleri ve ulaştırma, perakende ve hediyelik eşya endüstrileri gibi turizmle ilgili çeşitli işletmeler kurulması ilgili bölgede yaşayan kişiler için istihdam olanağı yaratmaktadır. Gelir eşitsizliğini azaltacak bir araç olma potansiyelini taşıyan turizm sektörü kalkınma stratejisi olarak kullanılabilir (Subramaniam vd., 2022).

Emek yoğun bir sektör olan turizmde yapılan işler göreceli olarak istihdama katkı yaptığı gibi ilgili bölgedeki ticari ekonomik faaliyetleri de artırdığından turizm bölgesi için gelirde artışa neden olabilmektedir. Turizm faaliyetleri elde edilen gelirin, turizm bölgesinde yaşamayan ülkenin diğer bölgelerindeki kişilerin gelirine katkısını ise genel olarak devletin politikaları belirlemektedir.

Turizmdeki gelişiminin faydalarının yalnızca turizm hizmeti sağlayıcılarının sahipleri, girişimciler, yatırımcılar ve turizm işletmelerinin yöneticileri gibi toplumdaki belli bir sınıfla sınırlı kalabileceği de söylenebilir. Turizmle ilgili ticari işletmeler yerel topluluklarda yalnızca düşük ücretli işler oluşturması gelir eşitsizliğini artırabilir. Bu noktada turizmle ilgili hizmetlerin sağlanmasından elde edilen kazançlar üzerinden alınan vergilerin nasıl kullanıldığı konusu önem arz etmektedir. Bu gelirler sosyal refah programları aracılığıyla düşük gelirli topluluklar arasında yeniden dağıtılabilir. Turizmle ilgili hizmetlerde çalışan vasıfsız işgücüne eğitim hizmetlerinin sağlanması da önemlidir. Eğitimlerini ve becerilerini artırmak, işçilerin ücretlerinin belirlenmesinde girişimcilerle pazarlık etme imkanını artıracaktır. Ayrıca, turizm endüstrisinin geliştiği ekonomilerdeki gelir eşitsizliklerini azaltmak için asgari ücret tutarı belirli periyotlarda -enflasyonist ortamda senede 2,3 kez olabilir- güncellenebilir (Alam vd., 2016).

1.6.3 Turizm Sektörünün İstihdama Etkisi

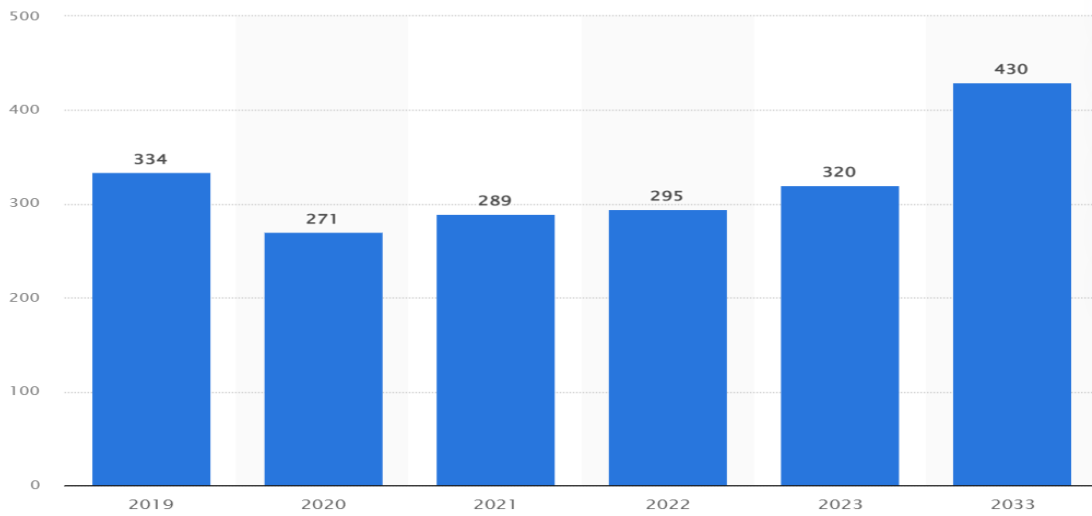
Çalışma yeteneği olan kişilerin gelir sağlama talebi kapsamında hizmetlerinden yararlanmak üzere çalıştırılmalarına istihdam denilmektedir. Bu çalıştırma zorla değildir ve işverenler belli bir sözleşmeye göre belli bir ücret karşılığında kişileri işe alırlar. Ücretler iş gücü piyasasındaki arz ve talep hareketlerine göre belirlenir. Turizm sektöründe piyasanın canlı olduğu dönemlerde ücretler artar. Turizm sektöründe genel olarak ücret oranları düşük olup bu durum turizm piyasasının kendine özgü yapısının da bir sonucudur. Piyasanın belirli özellikleri aşağıda belirtilmiştir (Yağcı, 2007: 170):

- Turizm emek yoğun bir sektör olmakla beraber günümüzde teknolojik gelişmelere bağlı olarak emeğin sermaye ile ikamesi söz konusu olmaktadır.

- Turizmdeki işler niteliği gereği yüksek uzmanlık gerektirmediğinden iş gücü arzının fazla olur.
- Turizmde sektöründeki çalışma süresi ve çalışma koşulları nedeniyle iş gücü devir hızı yüksektir ve örgütsel bağlılık oranı düşüktür. Bu nedenle, işverenler tarafından başlangıç ücret düzeyleri düşük tutulabilmektedir.
- Turizmde iş gücü piyasası sezona göre farklı fiyatların değişmesine neden olur. Sezon dışında iş gücü arzının fazla olması ücreti düşürürken, sezon içinde iş gücü talebi ve dolayısıyla ücret artar.
- Yarı zamanlı ve geçici çalışmalar ücret düzeyini etkiler.

Turizm sektörü kendi içinde istihdam yarattığı gibi dolaylı olarak turizme girdi sağlayan diğer sektörlerde de istihdam alanı yaratmaktadır.

Otel işletmelerinde, genellikle yüksek sayıda çalışan olduğundan personel giderleri fazladır. Uluslararası rekabet ve müşteri memnuniyeti gibi kıstaslar göz önüne alındığında turizm sektörü için nitelikli personel (örneğin yabancı dil bilen) istihdamı önemli bir yer tutmaktadır. Pandemi öncesi, pandemi dönemi ve sonrası olmak üzere turizm sektöründeki istihdam sayısı Grafik 1.8’de belirtilmiştir:



Grafik 1.8 Dünya Geneli Turizm Sektörünün İstihdama Katkısı (Milyon)

Kaynak: (Statista, 2024)

Grafik 1.8’e göre, seyahat ve turizm sektöründeki küresel istihdam, koronavirüs (COVID-19) salgınının başlamasıyla birlikte düşmüştür. 2019’da istihdam sayısı 334 milyon iken 2020’de rakam 271 milyondur. Bununla beraber pandemi etkisi geçmiş ve 2022 yılından itibaren istihdam sayısı artmaya başlamıştır. 2023’den sonraki 10 yılda istihdam sayısının 430 milyona ulaşması beklenmektedir.

Türkiye’de sektörlere göre istihdam sayısı Tablo 1.5’te belirtilmiştir:

Tablo 1.5 Türkiye’de İstihdamın Ekonomik Sektöre Göre Dağılımı (bin)

Yıllar	Toplam	Tarım	Sanayi	İnşaat	Hizmetler
2005	19.357	4.945	4.140	1.096	9.176
2006	19.717	4.612	4.299	1.182	9.624
2007	20.001	4.410	4.388	1.228	9.975
2008	20.399	4.445	4.524	1.237	10.193
2009	20.534	4.783	4.153	1.299	10.299
2010	21.810	5.073	4.619	1.423	10.696
2011	23.166	5.289	4.855	1.672	11.350
2012	23.738	5.156	4.891	1.714	11.977
2013	24.486	5.039	5.133	1.788	12.525
2014	25.774	5.220	5.339	1.913	13.302
2015	26.501	5.357	5.345	1.916	13.884
2016	27.126	5.287	5.295	1.991	14.552
2017	28.075	5.401	5.394	2.108	15.171
2018	28.691	5.282	5.686	2.012	15.711
2019	28.042	5.096	5.572	1.566	15.808
2020	26.695	4.737	5.482	1.546	14.930
2021	28.797	4.948	6.143	1.777	15.928
2022	30.752	4.866	6.663	1.846	17.378
2023	31.632	4.695	6.711	1.997	18.230

Kaynak: (TÜİK, 2024)

Tablo 1.5’de görüldüğü üzere Türkiye’de 2022 itibariyle istihdamın %56,5’i hizmet sektöründedir. Yıllar itibariyle hizmet sektörünün payı artmaktadır.

Türkiye’de ekonomik faaliyete göre hizmet sektöründeki istihdam sayısı Tablo 1.6’da belirtilmiştir:

Tablo 1.6 Türkiye’de İstihdamın Ekonomik Faaliyete Göre Dağılımı (bin)

Yıllar	Toplam Total	Hizmetler												
		Toptan ve perakende ticaret (G)	Ulaştırma ve depolama (H)	Konaklama ve yiyecek hizmeti faaliyetleri (I)	Bilgi ve iletişim (J)	Finans ve sigorta faaliyetleri (K)	Gayri-menkul faaliyetleri (L)	Mesleki, bilimsel ve teknik faaliyetler (M)	İdari ve destek hizmet faaliyetleri (N)	Kamu yönetimi ve savunma (O)	Eğitim (P)	İnsan sağlığı ve sosyal hizmet faaliyetleri (Q)	Kültür, sanat, eğlence, dinlence ve spor (R)	Diğer hizmet faaliyetleri (S+T+U)
2020	26 695	3 714	1 206	1 371	242	313	289	872	865	1 921	1 763	1 462	118	794
2021	28 797	4 052	1 338	1 413	247	299	289	926	1 000	1 995	1 805	1 614	124	826
2022	30 752	4 363	1 493	1 699	282	315	329	939	1 103	2 022	1 893	1 836	153	951
2023	31 632	4 539	1 567	1 807	313	336	361	978	1 130	2 076	1 953	1 997	187	986

Kaynak: (TÜİK, 2024)

Tablo 1.6’da görüldüğü üzere 2022 yılı itibariyle konaklama ve yiyecek hizmeti faaliyetlerinde çalışan sayısı 1.699.000 kişidir. Yıllar itibariyle konaklama sektöründe çalışan kişi sayısı artmaktadır. Toplam istihdamın %6’sıdır. ($1699/30752=$). Hizmet sektörünün içinde ise konaklama sektöründe çalışanların oranı %10’dur. ($1699/17.378$)

Turizm sektörünün gelişmesi ile beraber istihdama da katkısı da artmaktadır. Emek yoğun bir sektör olduğundan turizmin gelişmesi işsizlik sorununun çözümünde önemli bir rol oynamaktadır. Dünya geneli turizm sektöründe en yüksek istidam sağlayan ülkeler ve Türkiye’deki çalışan sayısı Tablo 1.7’de belirtilmiştir:

Tablo 1.7 Dünya Geneli Turizm Sektöründe En Yüksek İstihdam Sağlayan Ülkeler (bin)

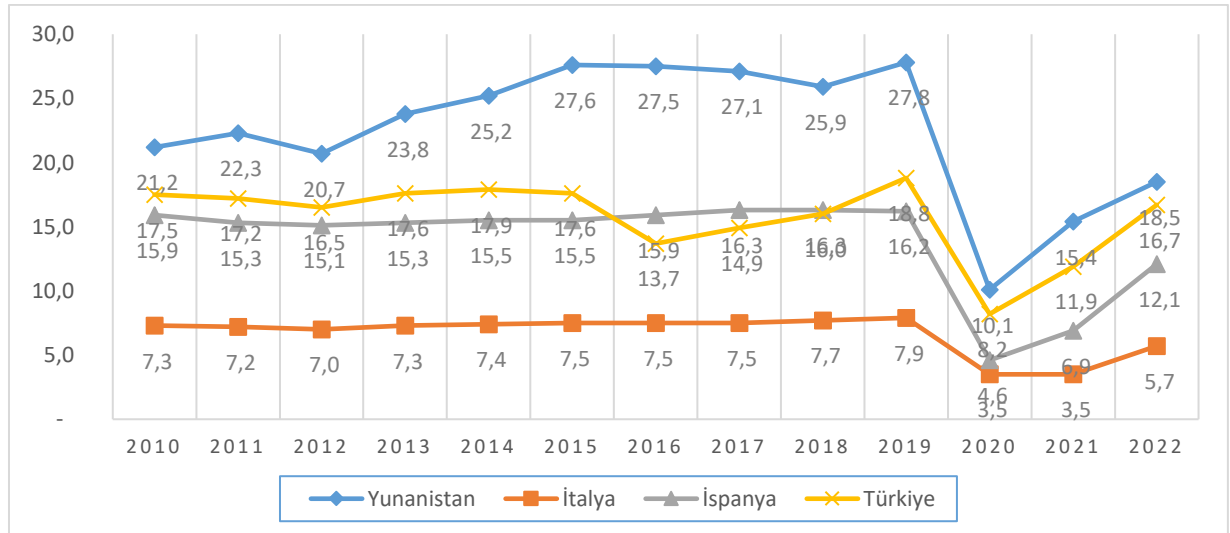
Ülke	Bin Çalışan	Veri Yılı
Hindistan	29.683	2020
Japonya	5.889	2019
Filipinler	4.395	2021
Tayland	4.258	2016
Birleşik Devletler	3.337	2020
Malezya	3.520	2021
Birleşik Krallık	2.743	2016
Endonezya	2.565	2020
İspanya	2.368	2021
Brezilya	2.192	2019
Meksika	2.006	2020
Mısır	1.993	2015
Türkiye	1.437	2021
Fransa	1.340	2020
Rusya Federasyonu	1.333	2015
Arjantin	1.260	2019
Uganda	1.173	2015
Suudi Arabistan	320	2021

Kaynak: (UNWTO, 2024)

Tablo 1.7’de görüldüğü üzere turizm sektöründe 2021 yılı itibariyle istihdam sayısı Türkiye için 1.437.000 kişidir. İspanya’da ise 2021 yılı itibariyle istihdam sayısı 2.368.000 kişidir.

1.6.4 Turizm Sektörünün İhracata Etkisi

Turizmin istihdam yanında döviz kazandırma özelliği de vardır. Seçili ülkeler ve Türkiye için toplam ihracat içindeki turizm sektörünün payı Grafik 1.9’da gösterilmiştir:

**Grafik 1.9 Seçili Ülkelerde Turizm Sektörünün Toplam İhracattaki Payı (yüzde)**

Kaynak: (UNWTO, 2024)

Grafik 1.9’da görüldüğü üzere turizmin ihracattaki payı Pandemi döneminde düşmüş ve 2022 itibariyle eski düzeyine (2019 yılı düzeyine) yaklaşmıştır. Grafik 1.9’da görüldüğü üzere,

Türkiye'nin toplam ihracatındaki turizm ihracat oranı 2022 itibariyle %16,9'dur. Yunanistan'ın 2022 verisi %18, İspanya %12,1 ve İtalya ise %6,1'dir. Grafik 1.9'da görüldüğü üzere, 2022 itibariyle turizmin ihracattaki payının Yunanistan ve Türkiye'de İtalya ve İspanya'ya göre daha yüksek olduğu söylenebilir.

1.6.5 Turizm Sektörünün Ödemeler Dengesine Etkisi

Ödemeler dengesi bir ülkenin diğer ülkelerle gerçekleştirdiği ekonomik işlemlerin bilançosudur. Başlıca ödemeler dengesi kalemleri; cari işlemler dengesi, sermaye hesabı, net hata noksan ve resmi rezervlerdir. Cari açık cari işlemler dengesinin negatif olmasıdır. Burada en önemli unsur dış ticaret dengesidir. İthalat ihracattan fazla olursa cari açık verilir. Cari işlemler dengesinin bir unsuru da hizmet dengesidir. Hizmet dengesi hizmet gelirleri ve giderleri karşılaştırılması ile bulunur.

Hizmet dengesi içinde turizm, taşımacılık, bankacılık ve sigortacılık gibi sektörleri kapsamaktadır. Turistlerin diğer ülkede yaptığı harcamalar harcamaya yapılan ülke için ihracat etkisi yaparken, turistin kendi ülkesi için ithalat etkisi yapmaktadır. Bir ülkeye yönelik turizm hareketlerinden elde edilen döviz gelirleri, o ülke insanların yurtdışında yapmış olduğu harcamalardan yüksek ise, turizmin cari işlemler bilançosu üzerindeki etkisi pozitif olacaktır. İç piyasada üretilip ihracat yapılmayan/yapılamayan (hediye eşya, takı, yiyecek içecek vb.) ürünlerin turistlere satışı döviz geliri sağlar. Turizm bölgesinde üretilen ürünler, ihracata göre daha düşük ulaşım, taşıma ve sigorta maliyetine katlanarak turistlere ihracat fiyatından yüksek bir fiyata da satılabilir. Bu bakımdan önemli bir katma değer sağlayan turizm işlemleri döviz kazandıran yönü ile ödemeler dengesine olumlu katkı yapmaktadır (Bahar ve Kozak, 2014: 18).

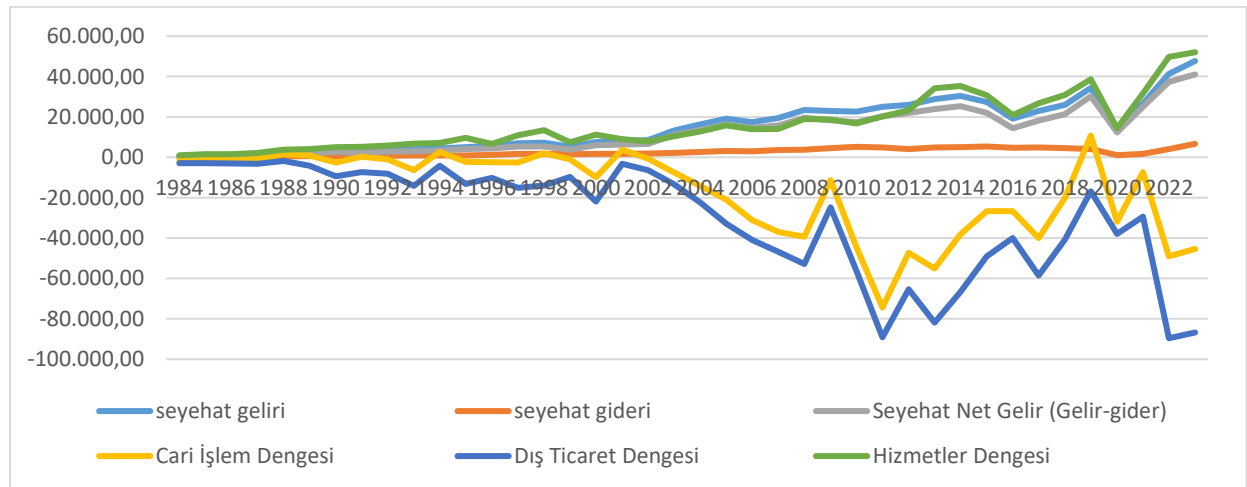
Türkiye için turizm sektör gelirlerinin ödemeler dengesine katkısı Tablo 1.8'de belirtilmiştir:

Tablo 1.8 Türkiye’de Ödemeler Dengesine Turizm Gelirlerinin Katkısı (milyon dolar)

Tarih	Seyahat Geliri	Seyahat Gideri	Seyahat Net Gelir (Gelir-Gider)	Cari İşlem Dengesi	Dış Ticaret Dengesi	Hizmetler Dengesi
1984	548,00	277,00	271,00	-1.439,00	-2.910,00	986,00
1985	1.094,00	324,00	770,00	-1.013,00	-2.976,00	1.600,00
1986	950,00	313,00	637,00	-1.465,00	-3.018,00	1.590,00
1987	1.476,00	448,00	1.028,00	-806,00	-3.206,00	2.162,00
1988	2.355,00	358,00	1.997,00	1.596,00	-1.813,00	3.833,00
1989	2.557,00	565,00	1.992,00	938,00	-4.190,00	4.028,00
1990	3.225,00	520,00	2.705,00	-2.625,00	-9.448,00	4.966,00
1991	2.654,00	592,00	2.062,00	250,00	-7.290,00	5.164,00
1992	3.639,00	776,00	2.863,00	-974,00	-8.076,00	5.807,00
1993	3.959,00	934,00	3.025,00	-6.433,00	-14.081,00	6.740,00
1994	4.321,00	866,00	3.455,00	2.631,00	-4.167,00	7.052,00
1995	4.957,00	911,00	4.046,00	-2.339,00	-13.152,00	9.620,00
1996	5.650,00	1.265,00	4.385,00	-2.437,00	-10.264,00	6.657,00
1997	7.002,00	1.716,00	5.286,00	-2.638,00	-15.048,00	10.912,00
1998	7.177,00	1.754,00	5.423,00	2.000,00	-13.927,00	13.407,00
1999	5.203,00	1.471,00	3.732,00	-925,00	-9.667,00	7.398,00
2000	7.636,00	1.713,00	5.923,00	-9.920,00	-21.959,00	11.277,00
2001	8.090,00	1.738,00	6.352,00	3.760,00	-3.282,00	9.055,00
2002	8.479,00	1.880,00	6.599,00	-626,00	-6.404,00	7.899,00
2003	13.298,00	2.247,00	11.051,00	-7.554,00	-13.411,00	10.394,00
2004	16.311,00	2.714,00	13.597,00	-14.198,00	-22.438,00	12.732,00
2005	19.191,00	3.104,00	16.087,00	-20.980,00	-32.936,00	15.872,00
2006	17.457,00	2.989,00	14.468,00	-31.161,00	-40.894,00	13.904,00
2007	19.430,00	3.649,00	15.781,00	-36.946,00	-46.831,00	14.092,00
2008	23.365,00	3.824,00	19.541,00	-39.425,00	-52.917,00	18.908,00
2009	22.980,00	4.575,00	18.405,00	-11.360,00	-24.762,00	18.726,00
2010	22.585,00	5.194,00	17.391,00	-44.620,00	-56.325,00	16.745,00
2011	25.054,00	4.883,00	20.171,00	-74.402,00	-89.160,00	20.288,00
2012	26.027,00	4.094,00	21.933,00	-47.278,00	-65.367,00	23.226,00
2013	28.761,00	4.817,00	23.944,00	-55.092,00	-81.885,00	34.134,00
2014	30.383,00	5.072,00	25.311,00	-38.020,00	-66.572,00	35.240,00
2015	27.315,00	5.368,00	21.947,00	-26.625,00	-49.009,00	30.687,00
2016	19.113,00	4.783,00	14.330,00	-26.668,00	-39.923,00	20.893,00
2017	22.968,00	4.823,00	18.145,00	-39.955,00	-58.575,00	26.823,00
2018	25.934,00	4.595,00	21.339,00	-20.151,00	-40.726,00	30.888,00
2019	34.305,00	4.110,00	30.195,00	10.798,00	-16.781,00	38.560,00
2020	13.330,00	1.040,00	12.290,00	-31.914,00	-37.874,00	14.359,00
2021	26.634,00	1.650,00	24.984,00	-7.398,00	-29.321,00	31.657,00
2022	41.370,00	4.053,00	37.317,00	-49.085,00	-89.600,00	49.665,00
2023	47.677,00	6.653,00	41.024,00	-45.383,00	-86.789,00	52.029,00

Kaynak:(TCMB,2024)

Tablo 1.8’e göre Türkiye’de turizm/seyahat gelirleri 2023 yılında 47 milyar dolar seyahat gideri ise 6 dolar milyar olmuştur. Sonuç olarak net seyahat geliri 41 milyar dolar olmuştur. Dış ticaret dengesi ise eksi 86 milyar dolar olmuştur. Hizmetler kaleminin olumlu katkısı ile cari açık azalmış ve 45 milyar dolar olmuştur.

**Grafik 1.10 Türkiye’de Ödemeler Dengesine Turizm Gelirlerinin Katkısı (milyon dolar)****Kaynak:** (TCMB, 2024)

Grafik 1.10’da görüldüğü üzere Türkiye’de dış ticaret dengesi negatiftir. Bu durum cari açık olmasının ana nedeni olup cari açığın azaltılmasında turizm gelirlerinin ciddi katkısı bulunmaktadır.

1.7 Turizm Sektöründe Kayıtdışı Ekonomi

Turizm sektörünün yarattığı katma değer hizmettir. Hizmet, emtia gibi üretim sürecinden (hammadleden mamule veya tersi) kontrol edilebilir nitelikte olmaması ve depolanamayan soyut bir işlem olması nedeniyle hizmet sektöründeki kayıtdışı işlemlerin tespiti sanayi ve tarım sektörüne göre daha zordur. Bu nedenle özellikle kara para aklama veya sahte işlemler için hizmet sektörü kullanılabilir.

Kayıtdışı ekonomi resmi kayıtlara girmediğinden gelirler beyan edilmemekte ve bu şekilde devletin topladığı vergi azalmaktadır. Kayıtdışı ekonomide işlemler üzerinden veya safi gelir üzerinden alınan vergi alınamamaktadır. Bazı işletmeler ise bir kısım işlemlerini kayıtlı bir kısım işlemlerini kayıtsız yapabilmektedir. Böyle bir durumda kayıt dışında kalan gelir üzerinden vergi alınamadığından matrah aşınmaktadır. Vergi matrahı temel olarak iki şekilde azaltılabilir. Birinci geliri olduğundan düşük göstermek ikincisi gideri olduğundan fazla göstermek. Örneğin bir otel işletmesi, 2 gün konaklayan müşterisi için 1 günlük fatura kestiğinde gelirinin bir kısmını gizlemiş olur. Yahut otel restoran mutfağında kullanılan et miktarının şişirilmesi ve dolayısıyla harcamalarının artırılması vergi matrahını azaltacaktır. Vergi matrahını düşük göstermek gibi vergi oranını da düşük göstermek de vergi miktarını azaltır. Örneğin %20 Katma Değer Vergisine tabi bir ürünü %10 olarak faturada göstermek gibi.

Konaklama sektöründe tedarik zinciri geniş ve emek yoğunudur. Sektörün belirtilen bu yapısı denetim açısından zorlayıcıdır ve çokça finansal risk içermektedir. Örneğin Birleşik Krallıkta Finansal Raporlama Konseyi, denetimlerde konaklama sektörünü öncelikli risk alanı olarak belirlemiştir (Kassem, 2024).

Turizm sektöründeki ekonomik faaliyette hizmet sunulduğundan, hizmetin yapıldığı yapılmadığının veya ne kadar yapıldığından takibi emtia üzerinden yapılan bir randıman incelemesi kadar kolay değildir. Çünkü emtiada kaynağa inilebilir. Ürünün; üretim sürecine, yarı mamul haline ve hammaddesine gidilerek belirli bir üretim çıktısı için matematiksel bir formül üretilebilir. Turizm sektöründe yapılan randıman incelemelerinde ise emtia üretimindeki randıman incelemesi kadar direkt sonuçlar verecek matematiksel formüller bulma olanağı düşüktür. Bununla beraber; turizm sektöründeki randıman incelemelerinde, otelde kullanılan yemek, tüketilen elektrik miktarı veya kullanılan su miktarı gibi harcamalar kullanılabilir.

Diğer taraftan, dijital teknolojilerin ilerlemesi her sektörü dönüştürdüğü gibi turizmi de etkilemektedir. Bu bakımdan, turizm sektöründe dijital işlemlerin yaygınlaşması işlemlerin takibini kolaylaştırmaktadır. Benzer şekilde vergi dairesindeki dijital dönüşümde vergiden kaçınma oranını düşürmektedir. Çin’de turizm sektöründe iş yapan bazı şirketler üzerinde yapılan bir çalışmaya göre turizmdeki dijital dönüşümün özel çıkar arayan yöneticilerin agresif vergiden kaçınma davranışlarını engellediği ve yöneticilerin vergiden kaçınmanın faydalarını ve maliyetlerini tartmasını sağlayarak Kurumlar Vergisinden kaçınma stratejisini etkilediği belirtilmiştir (Tiantian vd., 2023).

Kayıt dışı ekonomi, vergi gelirlerini azaltır. Azalan vergi, kamu hizmetlerinin tam ve zamanından yapılmasını zorlaştırır. Kayıt dışı çalışanlar sağlık harcamaları ve emekli maaşları açısından riskli bir durumda kalır. Kayıtlı işletmeler kayıtsız işletmelere göre fiyat rekabeti açısından dezavantajlıdır. Bu bakımdan kayıt dışı ekonominin hem şirketler, hem çalışanlar hem de kamu için zararlı olduğu açıktır.

Kayıtdışı ekonomiyi besleyen en önemli unsurlardan biri de kayıtdışı istihdamdır. Özellikle işsizlik oranının yüksek olduğu ülkelerde, şirket karlılığını artırmak için maliyeti düşük olarak görünen kayıtsız işçiler istihdam edilebilmektedir. Bu noktada işçi ücretleri üzerinden stopaj yoluyla alınan Gelir Vergisi ve sigorta primlerinin yüksek görülmesi işletmelerin kayıtdışı istihdama yönelmesine yol açabilmektedir. Bu noktada Türkiye’de 01.01.2022 tarihi itibarıyla uygulamaya başlanan asgari ücret üzerinden alınan verginin istisna edilmesi örneği, işçi üzerindeki vergi yükünü azaltarak gelir dağılımının adil dağılımına olumlu katkı yaptığı gibi kayıtdışı ekonominin azaltılması anlamında da önemli gelişmedir.

Turizm en çok ve en hızlı büyüyen endüstrilerden biri haline gelmiştir. Turizmin önemi yalnızca ülkenin gelirine, iş ve iş fırsatlarına sağladığı katkıyla sınırlı olmayıp, aynı zamanda turizmle bağlantılı çeşitli endüstrileri de içermesi nedeniyle de önem taşımaktadır. Turizm değer zinciri, hem ileri hem de geri bağlantılar yoluyla ekonominin birçok sektörünü kapsamaktadır: turizm, enerji, telekomünikasyon ve çevre hizmetleri gibi temel altyapı hizmetlerinin geliştirilmesine ihtiyaç duymaktadır. Turizm sektörünün; tarım, imalat ve diğer destek hizmetlerinin yanında finans, telekomünikasyon, perakende, eğlence, kültürel, konaklama, güvenlik ve sağlık hizmetleri gibi alanlara yönelik hizmet tedarikine de ihtiyacı vardır. Ancak kayıt dışı ekonominin yaygınlığı turizm endüstrisinin gelişimini sınırlayabilecek ve aksatabilecek bir engeldir. Kayıt dışı ekonomi, toptan ve perakende satış, otel ve restoranlar, ulaşım ve iletişim endüstrileri gibi turizmle ilgili endüstrilerin yüzde 25 ila 35’ini (Schneider, 2013, Aktaran: Badariah vd., 2016: 175) oluşturmaktadır. Kayıtdışı ekonomi turizm sektöründeki rekabeti ve ilerlemeyi etkilemektedir. Vergi kaçakçılığının yaygın olması,

herhangi bir sosyal güvencesi olmayan eğitimsiz personelin istihdamı ve sağlık ve güvenlik düzenlemelerine uymayan çalışma koşulları ile çevreye ve yerel topluluklara olumsuz dışsallıklar yaratmaktadır. Vergi kaçakçılığı faaliyetlerinden kaynaklanan haksız rekabet, dürüst işletmelerin hukukun doğru tarafında kalma olanaklarını zora sokmakta ve sektördeki ve ülkelerin genelinde vergi ahlakını olumsuz etkilemektedir. Bu bakımdan kayıtdışı ekonomi büyüdükçe dürüst mükelleflerin rekabet gücü azalacak ve piyasa kayıtdışı ekonomiye kalacaktır. Kontrolsüz vergi dışı ekonominin büyümesi ise suç oranlarını (yasadışı silahlar, tefecilik, fidye için adam kaçırma, uyuşturucu vb.) artıracak ve bu durum da turistleri ürkütecek ve dolayısıyla turizmi bitirecektir (Badariah vd., 2016).

Gelen turist sayısı, varış ülkelerinin güvenlik düzeyiyle ilişkilidir. Terörizm, turistlerin kararlarını doğrudan etkilemektedir. Kanun ve düzen sorunu yaşayan ülkeler turistler için riskli görünmektedir. Terör ve savaşın yanı sıra suç oranının yüksek olduğu ülkeler yurt dışından daha az ziyaretçi almaktadır. Turizm sektörü organize suç örgütlerinin kara parayı aklama aracı da olabilmektedir. Kumar, uyuşturucu kaçakçılığı ve yasa dışı göç faaliyetlerinden elde edilen gelirler turizm sektörüne yatırılarak, yasa dışı yoldan kazanılan paralar aklanabilmektedir (Badariah vd., 2016).

1.8 Turizm Sektörü ve Vergileme

Son birkaç on yılda en fazla büyüme gösteren ekonomik faaliyetlerden biri turizmdir. Mevcut istatistiklere göre, turizmin hem hacmi hem de büyüme hızı yüksektir. Dünya Turizm Örgütü'nün açıkladığı rakamlara göre 1950'li yıllardan bu yana yurtdışına yapılan seyahatler yirmi beş kat artarken, 2000 yılında bu gezilerden elde edilen gelir 1950 yılına göre iki yüz kat artmıştır. Ayrıca, yurtdışına yapılan seyahatlerdeki büyüme oranının artmaya devam edeceği ve bunu takiben turizm sektörünün uluslararası üretim ve istihdamdaki payının artacağı tahmin edilmektedir. Bu açıdan turizm harcamalarının turistik yerlerde üretim, gelir ve istihdam üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğu söylenebilir (Palmer vd., 2003).

Vergiler turizm işletmelerinden veya doğrudan turistlerden alınabilir. Dünya Turizm Örgütü, çeşitli ülkelerde turizm endüstrisine uygulanan 40 farklı vergi türü (ülkeye giriş çıkışta alınan, otelde konaklama üzerinden, araç kiralamadan, çevre vergileri, kumar, eğlence, havaalanı uçak biletinden vb.) belirlemiştir. 45 vergi türünden 30'u doğrudan turistler tarafından ödenirken, 15'i işletmelere uygulanır; ancak talep ve arzın fiyat esnekliklerinin göreceli boyutlarına bağlı olarak yük her ikisine de düşebilmektedir. Turizm sektörüne diğer sektörlerle nispeten ağır vergiler getirilmesi, gelir yaratma açısından cazip görünse de, gayrisafi yurtiçi hasılanın ve gelenlerin sayısının düşürülmesi açısından daraltıcı olabilir. Yüksek

vergiler nedeniyle ülkenin, uluslararası alanda rekabet gücü azalır ve bu da turizm sektörünün süregelen gelişimine ve büyümesine zarar verebilir (Gooroochurn vd., 2005).

Turizm sektörü üzerinden alınan vergiler bazen direkt otel ile ilgili olabildiği gibi bağlantılı bir sektör üzerinde de olabilir. Devlet bazen milli park, ören yeri, müze gibi yerler için turistten giriş ücreti almaktadır. Bu ücretlerin adı vergi olmasa da kamu için bir gelir kaynağı olmaktadır. Seyahat sektöründe ise vize ücretleri, giriş ve çıkış ücretleri söz konusu olmaktadır. Hava ve gemi taşımacılığında havaalanı ve liman harçları, seyahat bileti harçları, yakıt katkıları ve vergileri, transit vergisi, güvenlik ödeneği gibi isimlerle ücretler söz konusu olmaktadır. Otel ve diğer konaklama yerlerinde ise Konaklama Vergisi gibi vergiler söz konusu olmaktadır. Konaklama yerlerindeki restoranlarda ise Katma Değer Vergisi, alkolden alınan tüketim vergisi gibi vergiler alınabilmektedir. Turizm sektöründeki araçların yolcu taşımalarında veya araç kiralamalarında ise alınan geçiş ücretleri ve çeşitli adlar altında tüketim vergisi alınabilmektedir. Ayrıca, turistik yerleri ziyaret etmek için alınan giriş ücretleri ve kumarhanedeki şans oyunlarına ilişkin vergiler de turizm sektörü üzerinden alınan vergiler arasında sayılabilir (Vjekoslav vd., 2012).

1960'ların başında turizm sektörü üzerinde ciddi bir vergi yükü yoktu. Özellikle uçakların turizmde kullanılması ile beraber sektör hızla gelişti ve buna paralel olarak vergi yükü de arttı. Kamu kurumları için turistler üzerinden vergi almak iki açıdan avantajlı olmaktadır. Birincisi turistlerin oy kullanmaması nedeniyle vergi uygulayan hükümetin oy kaybı riski bulunmamaktadır. İkincisi ise uygulama kolaylığıdır. Turist uçak biletini alırken, havaalanına gelirken, havaalanından ayrılırken veya otelden ayrılıp faturasını öderken vergiye tabi tutulabilir. Turist vergisinde temel motivasyonlardan biri hükümetin gelirini artırma isteği iken diğeri turistlerin ev sahibi ülkenin kamu imkanlarını tüketmesinin yerleşik kişileri maruz bıraktığı negatif dışsallığın (örneğin, trafik, kirlilik, hava kirliliği, altyapıya aşırı yüklenme gibi) veya maliyetin tazminidir. Bu bakımdan, turizm sektörü üzerinden uygulanan vergiler çevresel olarak hassas alanlara turist akışını düzenlemek için de kullanılmaktadır. Turizm sektörü üzerinde uygulanan vergilerin seyahat ve turizm sektörünün işleyişini aksatmaması gerekir. Bu sektöre uygulanan vergilerin ekonominin diğer sektörlerine uygulanan vergiler ile karşılaştırıldığında adil ve tarafsız olması beklenir. Diğer taraftan aşırı vergi yükünün ekonomik aktiviteyi azaltacağı göz önünden bulundurulduğundan vergilendirmenin verimlilik ilkesine uyması gerekir (Jensen vd., 2002).

Turizm ulaşım araçlarının en yoğun kullanıldığı sektörlerden biridir. Araçlar ise kıt bir enerji kaynağına muhtaçtır. Arzda yaşanan sorunlar başta ulaşım ve turizm olmak üzere tüm sektörleri etkilemektedir. Özellikle 1973 petrol krizi sonrası oluşan maliyet artışı, yüksek

enflasyon sorunu, enerji kıtlığı ve günümüzde petrol ürünlerinin sera gazı salınımı ile artan küresel ısınma fosil yakıtlara alternatif arayışını beraberinde getirdi. Diğer taraftan kirleten öder prensibinin bir sonucu olarak fosil yakıtlar üzerindeki vergilerin artırılması, yoğun araç kullanımının çevreye verdiği zararın azaltılması amacıyla kullanılmaktadır. Bu bakımdan, yoğun turist hareketliliğinin olduğu bölgelerde sezona göre taşıtlar üzerinden alınan vergilerin daha fazla alınması hem kamu gelirini artıracak hem de turistlerin neden olduğu çevresel zararın kısmen tazminini sağlayabilecektir (Bakhat vd., 2013). Diğer taraftan, turizm sektörü üzerinden alınan vergilerde yapılacak indirimin turist sayısında, turizm gelirinde ve gayrisafi yurtiçi hasılda artışa neden olduğu çeşitli çalışmalarda ortaya konulmuştur (Ponjan vd., 2016). Bu bakımdan turizm sektörü üzerinden alınacak optimal vergilendirmenin belirlenmesi konusu rekabetin hız kazandığı günümüzde önemini korumaktadır.

Turizm, doğal kaynaklardan yoğun bir şekilde faydalanmakta ve dolayısıyla uzun vadede doğal kaynakların sürdürülebilirliğini tehlikeye atmaktadır. Bu bakımdan sürdürülebilir ekonomik büyüme gibi sürdürülebilir turizm kavramı da önem kazanmaktadır. Burada temel ikilem turizm sektörü gelişirken çevrenin korunması arasındadır. Turizm sektörünün faaliyeti doğal sermayenin konaklama ve hizmet tesislerine dönüştürülmesine dayanmaktadır. Bu nedenle turizm sektörü, turizm kapasitesini ve ürünlerinin kalitesini, onları ayakta tutan ve besleyen çevreyi olumsuz etkilemeden geliştirmek gibi zor bir sınavla karşı karşıyadır. Bu bakımdan yerel yönetimin turizm bölgesinde arazi üzerinden alacağı vergi veya tesis ruhsat harcı turizm sektörünü üzerindeki vergilerin önemini ortaya koymaktadır (Piga, 2003).

Turizm sektörüne getirilecek vergilerin olumlu yanları olmakla beraber çeşitli sakıncaları da olabilmektedir. Turizm sektöründe tur operatörleri ile oteller arasında uzun vadeli sözleşmeler yapıldığından, sektöre getirilecek yeni dolaylı vergiler fiyata da eklenemediğinden otelin kar marjı düşecektir. Bu bakımdan turizm sektör temsilcileri yeni turizm vergilerine karşı çıkmaktadır. Bu karşı çıkışta vergi toplayan hükümetin vergiyi harcama biçimine güven duyulmaması gibi saikler olabileceği gibi vergi yükünün fazlalığı da bu duruma neden olabilmektedir. Örneğin, İspanyol Balear Adaları'ndaki uygulanan bir turizm vergisinin turizm sektörünün lobi faaliyetleri sonrası kısa süre sonra kaldırıldığı belirtilmektedir. Diğer taraftan, artan turizm vergileri turistlerde ve turizm işletmelerinde kayıt dışına kaçışa neden olabilecektir (Gago vd., 2009).

Turizm vergilendirmesi, turizmle ilgili çevresel etkileri ele almak ve turistler tarafından talebi artan kamu mal ve hizmetlerinin (örneğin ulaşım ve kamu güvenliği) sağlanmasını finanse etmek için kullanılabilecek bir politika aracıdır. Bu, bölge sakinlerine olduğu kadar yerleşik olmayan turistlere de uygulanabilecek çok çeşitli dolaylı vergileri içermektedir. Bu tür

vergiler spesifik (örn. konaklama vergileri) veya genel (örn. turizm mal ve hizmetlerine uygulanan KDV) olabilir ve aynı zamanda ad valorem (fiyatların yüzdesi olarak) veya ad quantum (miktar esaslı spesifik vergi, konaklama durumunda olduğu gibi birim vergi, yatak veya kişi başı vergiler olarak da tasarlanabilir.) Dikkate değer diğer vergiler/ücretler, milli parklar gibi korunan alanlara giriş için ödenen ücretlerin yanı sıra otopark ve araç ücretleridir. Bu vergi araçları, kültürel ve doğal kaynakları korumak ve kaynakların yönetim mekanizmalarını geliştirmek için ek fon sağlayarak, turizm kaynaklarının kullanımında sürdürülebilirliği artırır ve turizm akışlarını yönetmek ve trafik sıkışıklığı maliyetleriyle mücadele etmek için güçlü araçları temsil eder. Turizm ve konaklama sektöründe talebin fiyat esnekliği nedeniyle (Satılan mal veya hizmetin fiyatı değiştiğinde, tüketicinin talep ettiği miktar değişmektedir.) Konaklama Vergisinin turist akışı üzerinde olumsuz etkisi olabilecektir (Alfano vd., 2022).

Talebin yeterince esnek olması durumunda oteller konaklama fiyatını artırıp vergiyi misafirlere yükleyemeyecek, bunu kendileri üstlenmek (karı azaltmak) zorunda kalacaklardır. Öte yandan talebin esnek olmaması durumunda oteller konaklama fiyatlarını artıracak ve konuklar artan konaklama fiyatı yoluyla yeni getirilen veya artırılan vergiye katlanmak zorunda kalacaktır. Otel sektörü için fiyat esnekliğinin yüksek olduğu durumlarda vergi ve vergi dışı yüklerin artması nedeniyle konaklama fiyatlarının artması durumunda, sonuçta konukların büyük miktarda başka ucuz ve daha rekabetçi ülkelere yönelmesi söz konusu olabilir (Vjekoslav vd., 2012).

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE TURİZM SEKTÖRÜNÜN VERGİLENDİRİLMESİ

2.1 Vergilendirme Kavramı

Vergi, kanunla belirtilen sınırlar çerçevesinde, herkesin kamu giderlerinin finansmanı için, ekonomik gücüne göre devlete yapmak zorunda oldukları ödemedir. Sosyal ihtiyaçlar ve bu ihtiyaçlarının karşılanması gerekliliği ile beraber ilk vergiler ortaya çıkmıştır. Mısır, Babil, Roma ve Yunan medeniyetlerinde vergiler uygulanmıştır. Önceleri gönüllü ödeme olarak toplanan mali yardım niteliğinde olan vergi, daha sonra savaşların finansmanı ve kolektif ihtiyaçların karşılanması amacıyla zorunluluk altında tahsil edilmiştir. Roma'da dolaysız vergiler ile beraber dolaylı vergiler de uygulanmıştır. Bu bakımdan vergi insanın sosyal hayatı kadar eskidir. Verginin ve toplumların kökeni ile birbirine yakın olsa da verginin niteliği tarih boyunca evrim geçirmiştir (Oktar, 2014: 4-8).

Vergi sistemi, belirli bir ülkede belli zamanda uygulanan vergilerin tümü olarak tanımlanabilir. Vergi sistemi başlıca tek vergisi sistemi ve çoklu vergi sistemi olarak ikiye ayrılabilir. Fizyokratların sadece tarım sektörünü vergilendirme önerisi buna örnek olabilir. Benzer şekilde Ricardo ve Henry George'un sadece arazi rantında vergi alınması, Menier ve Girardin'in sadece sermayeden vergi alınması, Schuller'in sadece enerjiden vergi alınması veya Thiers'in sadece hammaddeden vergi alınması önerisi de tek vergi sistemine örnek olarak sayılabilir. Türkiye için ise 1963 yılında Macar asıllı iktisatçı Kaldor tarafından araziden alınacak tek vergi önerilmişse de uygulama alanı bulmamıştır. Günümüzde kamu harcamaların artması ve devletin ekonomik ve sosyal amaçlar ile gelir dağılımında adaleti sağlama aracı olarak da vergiyi kullanması gibi nedenlerle çoklu vergi sistemi kullanılmaktadır. Çoklu vergi sisteminde genel olarak gelir, harcama ve servet üzerinden vergilendirme yapılmaktadır. Safi gelir üzerinden tahsil edilen Gelir Vergisi/Kurumlar Vergisi, harcama işlemlerine uygulanan Katma Değer Vergisi ve kişisel servet (veya özel mülkiyet) üzerinden tahsil edilen Motorlu Taşıtlar Vergisi çoklu vergi sistemine örnek olarak verilebilir (Susam, 2016: 227).

Türkiye Vergi Sisteminde 1949-1950 yılları önemli değişiklikleri içeren mali reformların yapıldığı bir dönem olmuştur. Türkiye dünyadaki politik ve ekonomik dönüşüme uygun olarak değişen dünya koşullarına uyum sağlamaya çalışmıştır. Türkiye'de önemli mali reformların yapıldığı 1950 yılına ve öncesine dünya düzeyinde bakmak gerekirse 1913-1950 tarihleri arası dönem dünya için savaş ve bunalım dönemi (iki dünya savaşı ve 1929 buhranı gibi) olarak tanımlanabilir. Bu dönemde dünya haritasında sınırlar yeniden çizilmiş sermaye

egemenliğini ilan etmiş ancak Sovyet rejiminin sosyalist rekabeti ile karşılaşmıştır. 1950-1973 tarihleri arası dönemde ise göreceli olarak dünyada refah dönemi yaşanmıştır. Bu dönem kapitalizmin altın çağı olarak tanımlanmıştır. Bu dönemde ülkeler arası ticaret yılda %7 artmış, gayrisafi milli hasıla %2,9 artmıştır. Keynesçi politikaların etkisi ile istihdam emek temelli büyüme önem kazanmıştır. Kitlemel tüketim için kitlemel üretimi olanaklı kılan Fordist üretim teknolojileri sanayinin büyümesine neden olmuştur. Bu dönem kapitalizmin altın çağı olarak tanımlanmıştır. 1973'ten günümüze ise karlılık oranı düşmüş, sermaye birimi azalmış, petrol şokları (1974,1979) ve 1980 sonrası borç krizleri oluşmuştur. Bu dönemde üretim emeğin yoğun ve ucuz olduğu Çin, Hindistan, Uzak Doğu ve Latin Amerika'ya kaymıştır. Erken sanayileşen ülkeler bilgi temelli hizmet ekonomilerine yönelmiş ve finansallaşma ile 20. Yüzyıl küreselleşmesi gündeme gelmiştir (Yeldan, 2011: 16-17).

Türkiye'de kurumların (veya tüzel kişilerin) gerçek kişilerden farklı ve ayrı olarak vergilendirilmesi uygulaması 1950 yılında başlamıştır. 1949 ve 1950 yılları Türk Vergi Sisteminde kritik öneme sahiptir. Bu dönemde Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi ve Vergi Usul Kanunu'ndan oluşan kapsamlı bir mali reform yapılmıştır. 5422 sayılı yasa 1950 yılından 2006 yılına kadar 55 yıl çeşitli değişikliklere uğramıştır. Ancak ticaretin ve ekonominin uluslararası nitelik kazanması, yabancı sermaye kavramı, uluslararası firmaların güçlenmesi ve para-mal hareketliliğindeki artış özellikle dar mükellef vergilemesinde değişiklik ihtiyacını doğurmuştur. Bu kapsamda kontrol edilen kurum kazancı, kesinti suretiyle vergilemenin kapsamını genişletme, tam mükelleflerin yurt dışı faaliyetine ilişkin vergileme, vergi cennetleri ile mücadele, uluslararası vergilendirme transfer fiyatlandırması sorunları ülkelerde vergi reformu ihtiyacı doğurmuştur. Bu noktada ülkelerin ekonomik gelişme yarışlarında beceri kazanmış işgücü ve teknoloji ile gelen verimlilik artışı yanında vergi düzenlemeleri de önemli bir rekabet unsuru olarak ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda düz oranlı vergilendirme ve vergi oranlarını düşürme yarışı gündeme gelmiştir. Bu kapsamda Türkiye'de de özellikle Avrupa Birliği ile bütünleşme çabalarını da içeren politik ekonomik dönüşümün etkisi ve küreselleşme gibi kavramların ekonomik yapıda oluşturduğu değişimin da bir sonucu olarak 2006 senesinden itibaren uygulanmak üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uygulanmıştır (Arpacı, 2015: 12).

Vergileme, verginin seçimi, usulü, tekniği ve uygulaması olarak tanımlanabilir. Bu noktada ilk olarak vergi konusu alana bakılabilir. Gelir, harcama veya servet bu noktada konuyu oluşturan ana unsurlardır. Belirli konularda kanun koyucu istisna getirebilir yahut belirli işlemlere ilişkin vergi oranını değiştirebilir. Bu bakımdan vergilendirme genel bir kavram olmakla beraber spesifik bir sektöre (tarım, sanayi ve hizmet olmak üzere başlıca üç sektör

sayılabilir) ilişkin özel vergi düzenlemeleri de gündeme gelebilir. Örneğin Konaklama Vergisi sadece geceleme hizmete veren işletmelere özgüdür. Kurumlar Vergisi ise geceleme hizmeti veren işletmeler dışında bütün şirketleri ilgilendiren bir düzenlemedir. Vergi Usul Kanunu ise vergileme faaliyetindeki genel kurallar bütünü olup idarenin vergileme işlemlerinde uyması gereken kuralları ve vergilemede mükellefin hak ve ödevlerini ortaya koyar. İdare ile mükellef arasındaki uyuşmazlıkta ise vergi yargılaması gündeme gelir.

Ekonomik aktiviteler başlıca mal üretimi ve hizmet üretimi olarak ikiye ayrılabilir. Malın fiziki yapısı ve ürünün ortaya çıkışından satışına kadar giden süreç ile hizmetin ortaya çıkışı ve hizmetten yararlanan kişiye ulaşması süreçleri birbirinden farklıdır. Belli bir hammaddeyi işleyerek fiziki emtia ortaya koyan şirketin veya müşterilerine konaklama hizmeti sunan bir şirketin yapısı kendine özgüdür. Dolayısıyla ekonomik aktivitenin farklılığı vergilendirmenin de niteliğini değiştirmektedir. Örneğin mal satıcı tarafından alıcıya teslim edildiğinde Katma Değer Vergisi doğarken, hizmette, hizmetin ifası ile doğmaktadır. Konaklama hizmetinde ise müşterinin otelden ayrıldığı tarih hizmetin tamamlandığı tarih olduğundan bu tarihte Katma Değer Vergisi doğmaktadır. Diğer taraftan sanayileşme yarışında geri kalmış kimi ülkeler ekonomik aktivitelerini hizmet sektörüne kanalize edebilmektedir. Bu noktada seçili sektörlerle ilişkin özel vergi düzenlemeleri gündeme gelebilmektedir. Hizmet sektörü içinde yer alan turizm sürekli büyümektedir. Maslow'un ihtiyaçlar hiyerarşisi teorisine göre barınma ve beslenme gibi temel ihtiyaçlarını karşılayan insanlar sosyal ihtiyaçları karşılamaya yönelir. Hizmet sektörünün ve bunun içinde turizmin insanın sosyal ihtiyaçlarını karşıladığı söylenebilir. Seyahat özgürlüğün artması, gelir artışı, eğitim düzeyindeki artışı, verimlilik artışı ile çalışma saatlerini azalması, ulaşım ve iletişim teknolojisinin gelişmesi turizm sektörünün gelişmesine neden olmuştur. Üç tarafı denizle çevrili Türkiye'de turizm sektörü teşvik¹ edilmiştir. Bu teşvikler içinde kredi desteği, arazi tahsis, yanında vergilendirme ile ilgili getirilen kolaylıklar da vardır. Örneğin hizmet sektörü içinde yer alan turizm, istihdama katkısı yanında döviz gelirini de artırmak isteyen bir ülke için teşvik edilebilir. Bu noktada vergiden istisna olan alanların artırılması ve diğer sektörlerden daha düşük oranda vergi uygulanması gündeme gelebilir. Örneğin Türkiye'de genel KDV oranı %20 olarak uygulanmakla beraber %1 ve %10 olarak uygulanan mal veya hizmetler (örneğin inşaat ve turizm sektörü) de vardır.

¹ 22.05.1953 sayılı 6086 sayılı Turizm Endüstrisini Teşvik Kanununda kredi kolaylığı ve arazi tahsisine ilişkin hükümler mevcuttur. Belirtilen kanunun 10'uncu maddesinde turizm işletmesinin gayrimenkul tescilinin tapu harcından muaf olduğu belirtilmiştir. 12.03.1982 tarihli 2634 sayılı Turizmi Teşvik Kanunu da sektöre kolaylıklar tanımıştır. Kanunun amacı; "turizm sektörünü düzenleyecek, geliştirecek, dinamik bir yapı ve işleyişe kavuşturacak tertip ve tedbirlerin alınmasını sağlamaktır". Bu kanundaki turizm işletmelerine arazi tahsis, kredi kolaylığı gibi hususlar belirtilmiştir. Yatırımlar için öncelik sırasının kültür, turizm koruma ve gelişim bölgeleri ile turizm merkezleri olduğu belirtilmiştir.

Türk vergi sisteminde gelir üzerinden tahsil edilen Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi ile işlemlere uygulanan KDV iki ana vergilendirme unsurudur. Gelir/Kurumlar Vergisi ve KDV dışında, turizm sektörüne özgü konaklama vergisi gibi işlem üzerinden alınan vergi de Türkiye’de uygulanmaya başlamıştır. Gelir/Kurumlar Vergisi matrahının belirlenmesinde amortisman ve değerlendirme hükümleri ile belge düzenine ilişkin ise Vergi Usul Kanunu hükümlerine bakılması gerekmektedir. Ayrıca, imzalanan kâğıtlar üzerinden hesaplanan Damga Vergisi ile ilgili de turizm sektörünü ilgilendiren hususlar söz konusudur. Turizm sektörüne özgü bir iş alanı olan profesyonel turist rehberlerinin vergilendirilmesi ile kruvaziyer gemi işletmeciliğinin vergilendirilmesi de ele alınması gereken önemli başlıklardır.

Verginin toplanma amacı ekonomik ve sosyal ihtiyaçlara göre değişebildiğinden verginin sınıflandırılması da çeşitli kriterlere göre yapılabilmektedir. Yaygın kullanılan yöntem konuya göre sınıflandırmadır. Bu kapsamda vergiler başlıca, gelir üzerinden, harcama üzerinden ve servet üzerinden tahsil edilen vergiler olarak sınıflandırılmaktadır. Bir diğer ayırım ise dolaylı vergi ve dolaysız vergi olarak yapılan ayırımdır. Dolaylı dolaysız ayırımı çeşitli kriterlere göre yapılabilmektedir. Örneğin verginin vergi adaleti açısından yapılacak bir ayırmada dolaysız vergiler sübjektif olduğundan adildir. KDV gibi dolaylı vergiler ise objektif olduğundan adil değildir. Gelir Vergisinde kişilerin, ailevi durumu ve gelir düzeyi dikkate alınarak artan oranlı bir tarife uygulanırken Katma Değer Vergisinde kişilerin ailevi durumu ve gelir durumuna bakılmaksızın tüm bireyler aynı işlem için aynı oranda vergiye tabi olur. Vergiler etkilerine göre, düzeltici olup olmadığına göre ayni/nakdi olup olmadığına göre veya spesifik yahut ad valorem olup olmadığına göre de ayırma tabi tutulabilir. Örneğin sigara ve alkol üzerinden alınan Özel Tüketim Vergisi negatif dışsalılığı azaltıcı etkisi olan düzeltici bir vergidir. Benzer şekilde Pigocu vergilerden karbon vergisi ve çevre vergileri de düzeltici vergilerdir. Osmanlı’da uygulanan aşar vergisi ise ayni vergiye örnek olup günümüzde vergiler nakdi olup para olarak alınmaktadır. Ad valorem verginin konusu değer iken spesifik vergide miktarsal ölçütler (adet, ağırlık, hacim vb.) esas alınır (Susam, 2016: 224).

Türkiye’de vergiler, merkezi bütçe tarafından alınan vergiler, yerel bütçeli idareler tarafından alınan vergiler ve parafiskal vergiler olarak da sınıflandırılabilir. Genel bütçe üç gruba ayrılmaktadır. Merkezi yönetim bütçesi, sosyal güvenlik kurumu bütçesi ve mahalli idareler bütçesi. Belirtilen bütçelerin nitelikleri 10.12.2003 tarih 5018 Kamu Malî Yönetimi Ve Kontrol Kanununun 12’inci maddesinde açıklanmıştır.

Merkezi yönetim tarafından toplanan vergiler ve belediyeler tarafından alınan vergiler dışında sosyal güvenlik kurumu da 5510 sayılı kanuna istinaden prim toplamaktadır. Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından primler sosyal parafiskal gelirdir. Parafiskal gelir vergi benzeri

bir gelir olup; kanunla konulur, zorunlu bir ödemedir ve karşılığı vardır. Prim veya aidat adı altında ödemeyi yapan kişi bir belirli bir fayda elde eder. Bu bakımdan genel bütçenin vergi gelirindeki adem-i tahsis ilkesinin aksine tahsis ilkesi vardır.

Merkezi yönetim bütçe gelirlerinin ekonomik sınıflandırmasında ana gelir kalemi vergi gelirleridir. Sınıflandırma aşağıda belirtilmiştir:

“I-Vergi Gelirleri

II-Teşebbüs ve Mülkiyet Geliri

III-Alınan Bağışlar ve Yardımlar ile Özel Gelirler

IV-Faizler, Paylar ve Cezalar

V-Sermaye Gelirleri

VI-Alacaklardan Tahsilat”

Genel bütçe tarafından alınan vergiler başlıca gelir üzerinden tahsil edilen Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisidir. Mülkiyet üzerinden tahsil edilen vergiler ise Veraset İntikal Vergisi, Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Değerli Konut Vergisidir. Ayrıca, kamu arazilerinin kullanılması karşılığında tahsil edilen ecrimisil ve kira geliri mülkiyet gelirlerine örnektir. Dahildeki mal ve hizmet işlemleri üzerinden alınan vergiler ise Katma Değer Vergisi, Özel Tüketim Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Şans Oyunları Vergisi, Özel İletişim Vergisi, Dijital Hizmet Vergisi, Konaklama Vergisidir. Uluslararası ticaret ve işlemler üzerinden alınan vergiler ise gümrük vergisi ve ithalde alınan katma değer vergisidir. Ayrıca imzalanan kâğıtlar üzerinden alına Damga Vergisi ve çeşitli harçlar bulunmaktadır².

Yerel bütçe tarafından alınan vergiler gelir üzerinden alınan bir vergi yoktur. Mülkiyet (veya servet) üzerinden tahsil edilen vergiler ise Bina Vergisi, Arazi Vergisi, Arsa Vergisi ve Çevre Temizlik Vergisidir. Dahildeki mal ve hizmet işlemleri üzerinden alınan vergiler ise haberleşme vergisi, Elektrik ve Havagazı Tüketim Vergisi, Eğlence Vergisi, İlan ve Reklam Vergisi, Çevre Temizlik Vergisi gibi vergilerdir. Ayrıca çeşitli işlemler üzerinden alınan harçlar bulunmaktadır³.

Sosyal güvenlik kurumunun gelirlerinin önemli kısmını oluşturan işlemler çalışanlardan alınan prim kesintileridir. Bu primler malullük, yaşlılık ve ölüm sigortası prim gelirleridir. Prim tahsil edilen ana gruplar, hizmet sözleşmesine dayalı prim gelirleri (işçiler), bağımsız çalışanlardan alınan prim gelirleri, kamu hizmetlerinde çalışanlardan elde edilen prim gelirleri (memurlar), isteğe bağlı sigorta kapsamında tahsil edilen prim gelirleri ve tarım sigortası prim

² <https://muhasebat.hmb.gov.tr/merkezi-yonetim-butce-istatistikleri> (erişim tarihi: 12.03.2024)

³ <https://muhasebat.hmb.gov.tr/mahalli-idareler-butce-istatistikleri> (erişim tarihi: 12.03.2024)

gelirleridir. Malullük, yaşlılık ve ölüm sigortası prim gelirleri dışında genel sağlık sigortası ve iş kazaları ve meslek hastalıkları primi de tahsil edilmektedir. Emekli olup yaşlılık aylığı alan çalışanlardan ise sosyal güvenlik destekleme primi geliri tahsil edilmektedir⁴.

Vergi ve benzeri gelirleri toplayanla yönünden yapılacak sınıflamada başlıca üç grup olup bunlar merkezi yönetim, yerel yönetim ve sosyal güvenlik kurumu olarak sayılabilir. Aşağıda merkezi yönetim tarafından tahsil edilen vergi türleri incelenecektir.

Merkezi yönetim bütçesinde yer alan vergiler gelir üzerinden, servet üzerinden veya belirli işlemlerden alınmaktadır. Söz konusu vergiler aşağıda belirtilmiştir.

Gelir, kar ve sermaye kazançları üzerinden alınan vergiler:

- Gelir Vergisi
- Kurumlar Vergisi

Mülkiyet Üzerinden Alınan Vergiler

- Veraset ve İntikal Vergisi
- Motorlu Taşıtlar Vergisi
- Değerli Konut Vergisi

Dahildeki İşlemler Üzerinden Alınan Mal ve Hizmet Vergileri

- Dahilde Alınan Katma Değer Vergisi
- Özel Tüketim Vergisi
- Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
- Şans Oyunları Vergisi
- Özel İletişim Vergisi
- Dijital Hizmet Vergisi
- Konaklama Vergisi

Uluslararası Ticaret ve Muamelelerden Alınan Vergiler

- Gümrük Vergileri
- İthalde Alınan Katma Değer Vergisi

Damga Vergisi

Turizm sektörü, pek çok ve çeşitli ekonomik faaliyetleri bünyesinde barındırdığından, dünyada turizm sektörüne özgü çeşitli vergi harçlar uygulanmaktadır. Vergilerin mükellefi bazen tüketici (turist veya müşteri) bazen ise turizm işletmesi (veya turizm ile bağlantılı bir

⁴ <https://muhasabat.hmb.gov.tr/sosyal-guvenlik-kurumlari-butce-istatistikleri> (erişim tarihi: 12.03.2024)

tesis) olabilmektedir. Dünya uygulamasında turizm sektörüne yönelik vergilerin sınıflandırılması Tablo 2.1’de belirtilmiştir (Kurular, 2020: 170)

Tablo 2.1 Turizm Vergilerinin Sınıflandırılması

Sektör	Vergi
Kumar	Kumarhane Vergisi
	Bahis Vergisi
Giriş-Çıkış	Yurt Dışı Seyahat Vergisi Vize/Seyahat İzni
Konaklama	Yatak Vergisi
	İşgaliye Vergisi
	Satış Vergisi
	KDV
	Hizmet Vergisi
	Otel Konaklama Vergisi
	Otel ve Restoran Vergisi
	Geçici Konaklama Vergisi
	Yan Ödemeler Vergisi
	Gümrük ve Tüketim Vergisi
Yol	Bordro Vergisi
	Yakıt Vergileri
Hava Yolculuğu	Geçiş Ücretleri
	Hava Yolcu Vergisi
Çevre	Bilet Vergisi
	Eko-Turizm Vergisi
	Depolama Vergisi
Araç Kiralama	Karbon Vergisi
	Yerel Vergiler
	Yakıt Vergileri

Kaynak: (Kurular, 2020: 170)

2.2 Turizm İşletmelerinin Vergilendirilmesi

Turizm sektöründe başta konaklama, ulaşım ve yeme içme faaliyetleri olmak üzere çok sayıda firma hizmet üretmektedir. Bunların bir kısmı doğrudan turizm sektörü ile ilgili iken bazıları dolaylı olarak turizm sektörünü etkilemektedir. Turizm sektörü ile ilgili firmalar şu şekilde sıralanabilir; oteller, seyahat acenteleri, marinalar, yat işletmeleri, restoranlar, spor ve dinlenme tesisler, eğlence merkezleri, tur operatörleri, ulaştırma firmaları ve kongre merkezleri, hediyelik ürün satışı yapan firmalar, sergiler gibi.

Konaklama işletmeleri; eğlence, gezi, sağlık gibi amaçlarla seyahat eden turistlerin konaklama ihtiyacını karşılayan oda, yatak, eğlenme, dinlenme imkânı sunan işletmelerdir. Tatil köyü, pansiyonlar, otel, motel gibi isimlerle hizmet verebilmektedir. Turizm acenteleri ise paket tur gibi turizm faaliyetleri yapan ticarî bir kuruluştur.

1618 sayılı Seyahat Acentaları ve Seyahat Acentaları Birliği Kanununa göre seyahat acentaları paket turlarda; belirli koşullarda turist rehberi bulundurmak zorundadır. Rehber

Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından rehber belgesini haiz kişiyi ifade etmektedir. Turist rehberlerine ilişkin Türkiye’de meslek kanunu (6326 sayılı yasa) mevcuttur. Rehberlik için gerekli kriterler ve faaliyetin kapsamına ilişkin belir hususlar söz konusu kanunda açıklanmıştır. Yabancı dil bilen turist rehberi, turiste gezdirme ve tanııtma faaliyeti icra etmektedir.

Yat Turizmi hakkındaki düzenlemeler Yat Turizmi Yönetmeliği’nde yer almaktadır. Yatlar yük ve yolcu taşıyan gemi niteliğinde değildir. Sınırlı sayıda kişiye hizmet veren gezi veya spor amacıyla kullanılan deniz taşıtıdır. Deniz turizmi araçları Turizmi Teşvik Kanununda açıklanmıştır. Deniz araçları ticarî yat, kruvaziyer gemi, günübürlük gezi teknesi, dalabilir deniz araçları gibi araçlardır. Yat Limanı (Marina) İşletmesi de turizm sektörü faaliyette bulunan işletmelerdendir.

Turizm Sektörü ile ilgili doğrudan faaliyette bulunan işletmeler olduğu gibi turizm faaliyetleri ile bağlantılı işletmeler de bulunmaktadır. Örneğin, restoran, lokanta ve kafeterya işletmeler gibi yiyecek içecek hizmeti sunan işletmeler de turizm sektöründe dolaylı olarak hizmet sunmaktadır. Tatil beldelerinde yer alan spor, eğlence ve dinlenme işletmeleri, gazinolar, barlar, iş toplantıları veya konferanslar için ve kültürel düzeyde düzenlenen kongre ve sergi merkezleri, tatil beldelerinde turistlere hediyelik eşya satışı yapan işletmeler ile otel ile havalimanı arası veya otel ile gezilen yerler arasında turistlere ulaştırma hizmeti veren işletmeler de turizm sektörü içinde faaliyette bulunan işletmeler arasında sayılabilir.

Turizm faaliyeti şahıslar tarafından yapılabildiği gibi kurumlar tarafından da yapılabilmektedir. Bireysel firmaların geliri Gelir Vergisine tabidir. Kurumların gelirleri ise Kurumlar Vergisine tabidir.

2.2.1 Bireysel Firmalar

Turizm sektöründe şahıs olarak faaliyette bulunan gerçek kişilerin elde ettiği gelirler Gelir Vergisine tabidir. Gelir kişilerin alım gücündeki artış olarak tanımlanabilir. Buna göre, gelir üretim faktörlerindeki bir artış olabileceği gibi servet unsurlarındaki bir değer artışı da olabilir. Gelirin tanımlanmasında kaynak teorisi ve net aktif teorisi kullanılmaktadır. Kaynak teorisine göre gelir, kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerinin üretim faaliyetine katılması karşılığında elde edilen değerdir. Net aktif teorisi ise, belli bir dönemde yapılan tüketim ile net servette meydana gelen artışlar ve azalışların toplamını ifade etmektedir (Atabey, 2011: 3).

2.2.1.1 Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

Gelir vergisi kapsamında ticari kazancın belirlenmesinde genel olarak tahakkuk⁵ ve dönemsellik esası geçerlidir. Konaklama hizmeti bileşik bir hizmet olduğundan işin tamamlandığı tarih, müşterinin otelden ayrıldığı tarih olmaktadır. Bu bakımdan gelir vergisi açısından vergiyi doğuran olay müşterinin tesisten ayrılması ile doğmaktadır. Örneğin 25.12.2022 tarihinde otele giren müşteri 10.01.2023 tarihinde otelden ayrıldığından fatura 2023 Ocak ayında kesilecek ve tahakkuk 2023 yılına yapılacaktır (Tekin, 2008: 56).

2.2.1.2 Verginin Mükellefi ve Konusu

Gelir Vergisi Kanununun 1'inci maddesine göre gerçek kişilerin gelirlerinin gelir vergisine tâbi olduğu belirtildikten sonra gelir şu şekilde tanımlanmıştır: “Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safî tutarıdır.” Kanunun ikinci maddesinde gelirin unsurları sayılmıştır. Buna göre “Gelire giren kazanç ve iratlar şunlardır: 1. Ticarî kazançlar, 2. Ziraî kazançlar, 3. Ücretler, 4. Serbest meslek kazançları, 5. Gayrimenkul sermaye iratları, 6. Menkul sermaye iratları, 7. Diğer kazanç ve iratlar.” Gelir Vergisi Kanununun 37'inci maddesinde ise ticari kazancı tarifi yapılmıştır. Buna göre “her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır.” Ticari kazanç, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine ve Gelir Vergisi Kanununda yer alan gerçek (Bilanço veya işletme hesabı esası) veya basit usullere göre tespit edilir.

Gelir vergisinde mükellefiyet tam ve dar mükellefiyet olarak iki başlıkta incelenebilir. Tam mükellef gerçek kişinin, Türkiye içinde ve dışında elde ettiği gelirin tamamı vergiye tabidir. Dar mükellef gerçek kişinin, yani Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişinin ise sadece Türkiye’de elde ettiği gelir vergiye tabidir.

2.2.1.3 Ticari Kazancın Niteliği

Konaklama hizmeti verilmesi gibi işlemlerin gelir unsurlarından olan ticari kazanç girip girmediğinin belirlenmesinde devamlılık kriterine bakılır. Ticari faaliyetin asli unsurlarından biri, faaliyetin sürekli yapılmasıdır. Her ne kadar kanunda bu unsur açıkça belirtilmemiş olsa da, 82'nci maddede “arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya ticari muamelelere

⁵ Gelir Vergisi Kanununun 39'uncu maddesine göre “İşletme hesabı esasına göre ticari kazanç bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. (Elde edilen hasılat, **tahsil olunan paralarla** tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder.)” denildiğinden ticari kazancın belirlenmesinde tahsilat ve tahakkuk esası birlikte geçerlidir de denilebilir. Yahut kıdem tazminatının ödendiğinde gider yazılabilmesi veya sosyal güvenlik priminin ödendiğinde gider yazılabilmesi de tahsilat esasının da geçerli olduğu durumlar olduğunu göstermektedir.

tavassuttan” elde edilen gelirlerin arızı kazanç sayılmış olması, bir kazancın ticari kazanç olarak tanımlanabilmesi için ticari faaliyetlerin devamlı şekilde yapılması gerektiğini göstermektedir.

Bir ticari işlemin devamlı bir faaliyet çerçevesi içinde mi yoksa geçici olarak mı yapıldığını tespit etmekte devamlılık kastının olup olmadığına bakılabilir. Devamlılık kastının göstergelerinden biri de ticari organizasyonun varlığıdır. Ticari organizasyonun olup olmadığı çeşitli göstergelere göre anlaşılabilir: Birincisi; sermaye tahsis etmek, işyeri açmak, personel çalıştırmak, ticaret siciline kaydolmak, reklam vermek gibi. İkincisi ise ticari organizasyon şekli göstergeleri bulunmasa da işlemlerin sayısına bakılarak belirlenebilir. Örneğin bir yılda bir konut satışı ticari işlem sayılmazken, bir yılda birden fazla konut satışı veya birden fazla yılda konut satışı ticari kazanç sayılabilir.

Gelir Vergisi Kanununun 38’inci maddesine göre “bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce: 1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir; 2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur. Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur. Gelir Vergisi Kanununun 39’uncu maddesine göre işletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır.”

Gelir Vergisi Kanununda vergiye tabi matrah safi gelirdir. Gayrisafi gelir üzerinden indirim konusu yapılabilecek giderler ise kanunda sınırlı olarak sayılmıştır. Gelir Vergisi Kanununun 40’ıncı maddesine yer alan indirim konusu olabilecek giderlerden bazı örnekler aşağıda belirtilmiştir.

40/1: “Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler.

Genel giderlere örnek olarak temsil ve ağırlama gideri sayılabilir. Bu giderlerin mükellefin faaliyet hacmi ile orantılı olması ve işle ilgili olması gerekmektedir. İşle ilgili olmayan kişisel giderlerin genel olarak matrahı azaltacak şekilde gider olarak kaydedilmesi kanuna aykırı olacaktır.

40/2: “Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı, 27 nci maddede yazılı giyim giderleri”

İşçilerin sigorta giderlerinin gider yazılması için ödenmiş olması gerekmektedir. Diğer taraftan söz konusu işçilerin işte çalışmış olması gerekir. Örneğin ilgili sosyal güvenlik merkezi denetmenleri tarafından yazılan bir raporla sahte sigortalı olarak gösterilmiş işçiler varsa bu kişiler için ödenmiş de olsa sigorta primlerinin gider yazılması kanuna aykırı olacaktır.

40/4: “İşle ilgili ve yapılan işin ehemmiyeti ve genişliği ile mütenasip seyahat ve ikamet giderleri (Seyahat maksadının gerektirdiği süreye maksur olmak şartıyla)”

Seyahat ve ikamet giderlerinin seyahat süresi ile sınırlı olması ve işin önemi genişliği orantılı olması gerekmektedir. Örneğin mükellef 5 günlük konaklama giderini kalmadığı halde gider yazmıştır. Bu örnekte otel işletmesi konaklama hizmeti vermediği halde fatura düzenlediğinden bu fatura sahte belge olacaktır ve konaklama giderini yazan mükellef ise sahte belge kullandığından gider reddedilecektir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu 359’uncu maddeye göre kaçakçılık kapsamında suç duyurusunda bulunulması gerekecektir.

2.2.1.4 Beyan Esası

Gelir Vergisi Kanununda beyan esası geçerlidir. Bu husus Gelir Vergisi Kanunun 83’üncü maddesinde açıklanmıştır. “Hilafına hüküm olmadıkça, Gelir Vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur.” Gelir vergisi başlıca 3 çeşit beyanname ile verilir. Gelir vergisi kapsamında vergi dairesine verilen beyanname türleri kanunun 84’üncü maddesinde belirtilmiştir. Bunlar yıllık beyan, muhtasar beyanname ve münferit (kelime anlamı tek başına) beyanname. Tanımları ise yine Gelir Vergisi Kanununun 84’üncü maddesinde şu şekilde yapılmıştır:

“1. Yıllık beyanname, muhtelif kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesine mahsustur. Gelirin takvim yılının belli bir dönemine taalluk etmesi, beyannamenin yıllık vasfını değiştirmez.

2. Muhtasar beyanname, işverenler veya vergi tevkifatı yapan diğer kimseler tarafından kesilen vergilerin matrahları ile birlikte, toplu olarak vergi dairesine bildirilmesine mahsustur.

3. Münferit beyanname, dar mükellefiyete tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirilmesine mahsustur.”

2.2.1.5 Kiralama Gelirinin Gayrimenkul Sermaye İradı Yönünden Değerlendirilmesi

Turizm sektörünün gelir vergisi açısından değerlendirilmesinde üzerinde durulması gereken bir diğer nokta ise ticari kazanç ile gayrimenkul sermaye iradı arasındaki farklılığın kavranmasıdır. Gelir Vergisi Kanunun 2’inci maddesine göre gelirin unsurları sayılmıştır. Ticari kazanç ve gayrimenkul sermaye iradı gelirin unsurları için yer almaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 70’inci maddesinde “mal veya hakların kiraya verilmesinden elde edilen gelir gayrimenkul sermaye iradı” olarak tanımlanmıştır. Vergiye tabi gelir safi (net) gelir olduğundan, gayrisafi hasılat (brüt gelir) iradın sağlanması ve devamı için yapılan giderler

düşülür. İşlem sonrası kalan olumlu fark vergiye tabi gelir olur. Kiralama işleminde brüt gelir, bir takvim yılı içinde o yıla ait veya geçmiş yıllara ait olarak nakden (para) veya aynen (para dışı bir mal yahut eşya olarak) tahsil edilen kira bedellerinin toplam tutarıdır.

Ticari kazançta tahakkuk esaslı geçerli iken gayrimenkul sermaye iradında tahsil esaslı geçerlidir. Tahakkuk esasından anlaşılması gereken, gelirin miktar ve tutar itibarıyla kesinleşmesidir.

Ticari kazanç ile gayrimenkul sermaye iradı arasındaki ana fark ticari bir faaliyetin olup olmadığıdır. Örneğin tatil beldesindeki bir konutu bir yıllığına mesken olarak kiraya verilmesi sonucunda kazanç elde edilmesi gayrimenkul sermaye iradı iken konutun günlük olarak sürekli olarak turistlere kiralanması işlemi ticari kazanç olacaktır. Ticari kazanç elde eden kişinin yasal defter tutması, fatura düzenlemesi, müşteri listesi düzenlemesi, Katma Değer Vergisi, Geçici Vergi gibi yükümlülükleri varken gayrimenkul sermaye iradı elden kişinin sadece yıllık beyanname verme yükümlülüğü vardır. Bu bakımdan vergilendirme için yapılan işin mahiyeti, devamlı olup olmadığı gibi hususlar gelirin hangi vergilendirme rejimine tabi olacağının belirlenmesinde dikkate alınması gereken önemli noktalardır.

2.2.2 Kurumsal Firmalar

Turizm sektöründe faaliyet gösteren gerçek kişilerin ticari kazançları Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre vergilendirilir. Anonim şirket veya limitet şirket gibi sermaye şirketi olarak faaliyette bulunan firmaların vergilendirilmesi ise Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılmaktadır.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (01.01.1950’de yürürlüğe girmiştir) mülgadır ve 13.06.2006 tarihli 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu halen (2006 yılından itibaren) uygulanmaktadır. 1/1/2006 tarihinden itibaren cari olan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasına ilişkin ise Kurumlar Vergisi Genel Tebliği⁶ yayınlanmıştır.

2.2.2.1 Kurumlar Vergisinin Konusu

Kurumlar vergisinde verginin konusu kurum kazancıdır. Hangi kurumların kazancının kurumlar vergisine tabi olduğu kanunun birinci maddesinde sayılmıştır. Kurum kazancını oluşturan unsurlar, gelir vergisinin konusuna giren kazançlardır.

2.2.2.2 Kurumlar Vergisinin Mükellefi

Kanunun birinci maddesinde kurum kazancı elde ettiği için kurumlar vergisine tabi olacak mükellefler sayılmıştır. Kanunda sayılan kurumlar arasında sermaye şirketleri (anonim şirket, limitet şirket gibi), kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait

⁶ Resmî Gazete Tarihi: 03.04.2007 Resmî Gazete Sayısı: 26482

iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının kazançları üzerinden kurumlar vergisi alınmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanununun 2'inci maddesine göre sermaye şirketleri şu şekilde tanımlanmıştır: “29/6/1956 tarihli ve 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre kurulmuş olan anonim, limitet ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler ile benzer nitelikteki yabancı kurumlar sermaye şirkettir. Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır.”

Kurumlar Vergisi Kanununda mükellefiyet ikiye ayrılmaktadır: tam ve dar. Tam mükellefiyete tabi olan kurumlarda “kanuni veya iş merkezinin Türkiye’de olup olmadığına” bakılmaktadır. Şayet kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar, “Türkiye içinde ve Türkiye dışında elde ettikleri kazançların hepsi üzerinden vergilendirilirler.” Dar mükellefiyette ise, “kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin ikisi de Türkiye’de bulunmayanlar ise Türkiye’de elde ettikleri kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisine tabi olarak vergilendirilirler.”

Dar mükellefiyette, kurumun Türkiye’de elde ettiği kazanç vergilendirilir. Kurum kazancı gelirin konusuna giren aşağıdaki kazanç ve irat unsurlarından oluşmaktadır:

- ticari kazançlar,
- zirai kazanç,
- serbest meslek kazancı,
- kiralama gelirleri,
- menkul sermaye iradı gelirleri,
- diğer kazanç ve iratlar.

2.2.2.3 Kurumlar Vergisinde Muafiyet

Muafiyette vergi mükellefi için özel olarak belirtilen bir hüküm ile “kişi” vergi kişi kalırken istisnada verginin konusunu oluşturan bir unsur vergi dışı kalmaktadır. Örneğin, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinde vergiden muaf olanlar sayılmıştır. Bunlardan biri de Otelcilik ve turizm meslek liseleri uygulama otelleridir. Uygulama otellerinin kurumlar vergisi karşısındaki durumu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Söz konusu tebliğe göre, “Meslek okullarındaki öğrenciler, otelcilik ve turizm ile ilgili olarak öğrendikleri bilgileri, okullarına bağlı uygulama otellerinde veya özel girişimcilere ait otellerde staj yaparak pratiğe dönüştürmektedirler. Stajın, özel girişimcilere ait otellerde yapılıyor olması ile meslek okullarına ait uygulama otelleri bünyesinde yapılıyor olması, teorinin pratiğe dönüşmesi açısından temel bir farklılık yaratmayacaktır. Okulların iktisadi alandaki ticari faaliyetlerinin muafiyet kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Otel işletmeciliği işi ticari bir organizasyonu gerektirdiğinden, meslek okulları bünyesinde faaliyet gösteren uygulama

otellerinde okul öğrencilerinin stajlarını yapıyor olması, otelin iktisadilik vasfını değiştirmemekte ve iktisadi işletme olarak kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesini gerektirmektedir.”

Benzer şekilde kurumlar vergisinden muaf olan bir diğer örnek ise kamu idare ve kuruluşları tarafından açılan sergiler, fuarlar ve panayırlardır. Sergi ve fuar muafiyeti ile ilgili detaylar ile elde edilen kurum kazancının kurumlar vergisi karşısındaki durumu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Söz konusu tebliğe göre, Buna göre “Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idarî makamların izni ile açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırılar Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftır. Bu muafiyet, fuar alanında ticari faaliyet gösteren mükellefleri kapsamamaktadır.”

2.2.2.4 Kurumlar Vergisinde İstisnalar

Kanunun 4’üncü maddesinde kurumlar vergisinden muaf olan kişiler ile kanunun 5’inci maddesinde kurum kazançlarından vergi dışı kalan (istisnalar) konular sayılmıştır. Kanunun 5’inci maddesinde özel olarak turizm sektörü için kazanç dışı kalan bir konu sayılmamıştır. Genel olarak istisna kapsamında sayılan kazançların bir kısmı şu şekilde sıralanabilir:

İştirak (ortaklık) kazançları istisnası, yurt dışı iştirak (ortaklık) kazançları istisnası, tam mükellef anonim şirketlerin yurt dışı iştirak hisselerini elden çıkarmalarına ilişkin istisna, emisyon primi (hisse senedi ihraç ederken elde edilen kazanç) kazancı istisnası, Taşınmazlar ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnası.

Belirtilen istisnalar dışında belli sektörleri etkileyen istisnalar da vardır. Örneğin eğitim işletmelerinin ilk beş yıl kazancı kurumlar vergisinden istisnadır.

İstisnalara bakıldığında genel olarak mükerrer vergilendirmenin önlenmesi, kurumsallaşmayı teşvik, işletmelerinin sermaye yapısının güçlendirilmesi, döviz girişi ile ihracatı teşvik, eğitimi teşvik gibi amaçları olduğu söylenebilir.

2.2.2.5 Turizm Kazançları İstisnası (Mülga)

Mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8/3 maddesine göre (Mülga bent: 29/7/1998 t. 4369 s. K.) ise turizm kazançları için Türkiye’de belirli bir dönem sadece kurumlar vergisi mükellefleri için geçerli olmak üzere 31.12.1998 tarihine kadar kazanç istisnası uygulanmıştır (Türkmen, 1999: 92). 01.01.1999 yılına kadar turizm kazançları için istisna (turizm faaliyetinden döviz olarak elde edilen ve bozdurulan hasılatın %20’si, 10 yıl süre ile) uygulaması yapılmıştır. İstisna, turizm işlemlerinden elde edilen döviz kazancının bozdurulan kısmına uygulanmıştır. Turizm istisnasının, turistik faaliyetlere uygulanmasının amacı bu faaliyetlerin teşviki iken sadece kurumlar vergisi mükelleflerine uygulanıp gelir vergisi

mükellefi gerçek kişilerin istisna dışında tutulmasının neden ise kurumsallaşmayı teşvik etmektir. Uygulamadan ilgili kurumlardan alınan turizm işletme belgesi yahut seyahat acentesi belgesine sahip şirketler yararlanmıştır (Türkmen, 1999: 94).

Kurumlar Vergisi Kanununun dışında özel kanunlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinin bazı kazançlarının vergi dışı bırakıldığı durumlar söz konusu olabilmektedir.

2.2.2.6 Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin ve Yatların İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

4490 sayılı yasaya göre Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir vergisinden ve kurumlar vergisinden ve fonlardan istisnadır. Kanunun ve vergi istisnasının amacı Türk denizcilik sektörünün geliştirilmesidir. İstisnadan yurt içinde inşa edilen gemiler ve yatlar yararlanmaktadır.

Yat ise “gezi ve spor amacıyla yararlanılan, taşıyacakları kişi sayısı sınırlı, yük ve yolcu gemisi boyutunda olmayan, turizm şirketinin envanterinde kayıtlı ve tonilato⁷ belgelerinde "Ticari Yat" olarak tanımlanan deniz araçlarını” ifade etmektedir.

Kazanç istisnasından gerçek kişi veya tüzel kişi ve tam mükellef veya dar mükellef yararlanabilmektedir. Gemi ve yatın işletilmesinden elde edilen kazanç yanında gemi ve yatın devrinden elde edilen kazanç da istisna kapsamındadır.

Gemi işletmeciliği kapsamında sayılan Time-Charter İşletmeciliği (belirli bir süre yük eşya taşımak üzere geminin kullanım hakkını kiralama) de kazanç istisnasına tabidir.

Kanunun amacından da anlaşıldığı üzere denizcilik faaliyetlerinin teşviki ve yurtiçinde üretimi teşvik gibi amaçlarla belirli kazançların kurumlar vergisinden istisna edildiği görülmektedir.

2.2.2.7 Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisna

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu geçici 2 nci maddesi⁸ aşağıdaki belirtilmiştir:

“Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2028 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.”

⁷ “Gros Tonilato: Bu hacim, geminin güverte altı ve güverte üstü bütün kapalı yerlerinin hacmini ifade eder.” (2.83m3=1 gros tonilato) 4490/4-h

⁸ Ek: 25/12/2003-5035/44 md. (Değişik fıkra: 16/2/2016-6676/14 md. 28/1/2021 tarihli ve 7263 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle, birinci fıkrada yer alan “31/12/2023” ibaresi “31/12/2028” şeklinde değiştirilmiştir.

Belirtilen kanun maddesi ile araştırma geliştirme faaliyetlerinin teşviki ve üretimi ihracatı teşvik gibi amaçlarla belirli kazançların kurumlar vergisinden istisna edildiği görülmektedir.

2.2.2.8 Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununa göre, belirli koşullarda serbest bölgedeki faaliyetten elde edilen kazanç gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

Belirtilen kanun ihracat faaliyetlerinin teşviki ve üretimi teşvik gibi amaçlarla belirli kazançların kurumlar vergisinden istisna edildiği görülmektedir.

2.2.2.9 Tam Mükelleflerde Kurum Kazancının Hesaplanması ve Vergi Tarhiyatı

Kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden vergi ödemekle yükümlü mükelleflerin belir bir hesap dönemi (takvim yılı veya özel hesap dönemi olabilir) içinde elde ettikleri safi (net; hasılatтан gider ve maliyet düşüldükten sonra kalan kısım) kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

Kurum kazancı “gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından (ticari ve zirai kazanç, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ile diğer kazanç ve iratlar)” oluşur.

Safi kurum kazancı hesaplanırken uygulanacak hükümler Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleridir.

Ticari kazancın belirlenmesinde dikkate alınan öz sermaye karşılaştırma kurum kazancında da dikkate alınır. Net kazanç belirlenirken dönem sonu ve dönem başındaki öz sermaye kıyaslanır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, Gelir vergisinin konusuna giren 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun (GVK) 2. maddesinde sayılan gelir unsurlarından oluşan kazançlarının tamamı “kurum kazancı” olarak tanımlanmıştır.

Kurum kazancının belirlenmesinde indirim konusu olabilecek giderler 8’inci maddede sayılmıştır, 11’inci maddede ise Kurum kazancının tespitinde indirimlerin yapılması kabul edilmeyen unsurlar sıralanmıştır.

Kurumlar vergisinde de gelir vergisinde olduğu gibi beyan esası geçerlidir. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 14. maddesinde bu husus şu şekilde ifade edilmiştir: “Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir.”

Kurumlar vergisinde vergiye tabi kazancı dönemi, bir takvim yılını kapsayan hesap dönemidir. Çeşitli sektörlerde duruma göre takvim yılı yerine özel hesap dönemi vergilendirmeye esas dönem olabilmektedir.

Kesinti suretiyle ödenen vergilerde, vergi kesintisinin ilgili olduğu dönem vergilendirme dönemi olmaktadır. Kurumlar vergisi, mükellef tarafından beyannamenin verildiği vergi dairesi tarafından mükellef kurum adına tarh olunur.

2.2.2.10 Dar Mükelleflerde Kurum Kazancının Hesaplanması ve Vergi Tarhiyatı

Dar mükellef kurum sadece Türkiye’de elde ettiği kazanç üzerinden vergiye tabi olur. Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunup bulunmaması tam/dar mükellefiyetin belirlenmesinde temel kıstastır. Kanuni merkez veya iş merkezinden ikisi de Türkiye’de bulunmayan bir kurum dar mükellef olmaktadır.

Kanuni merkez ifadesinden kasıt, kurumlar vergisine tabi kurumun varsa kuruluş kanununda, tüzüğünde, ana statüsünde veya sözleşmesinde belirtilen merkezdir. İş merkezi faaliyet konusu işlemlerin bilfiil yapıldığı ve yönetildiği merkez anlaşılabilir.

Dar mükellef kurumun sadece Türkiye’de elde ettiği safi kazanç vergiye tabi olmaktadır. Safi kurum kazancı hesaplanırken hasılatın maliyet ve giderler (varsa diğer indirimler) düşülür. Kanunen kabul edilmeyen gider unsurları ise eklenir. Dar mükellef kurumun kazancını oluşturan unsurlar belirli koşullarda Türkiye’de elde edilen ticari kazanç, zirai kazanç, serbest meslek kazancı, kiralama geliri, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç iratlardan oluşur. Kazancın unsurları ile daimi temsilci konularında Gelir Vergisi Kanunundaki hükümler işyeri kavramının belirlenmesinde ise Vergi Usul Kanunundaki hükümler dikkate alınır. Daimi temsilci veya işyeri kavramları ticari kazancın niteliğinin belirlenmesinde dikkate alınan temel kıstaslar olduğundan özellikle çifte vergiyi önlemek açısından varlığının tespiti önem arz etmektedir.

Dar mükellefiyete göre kurumlar vergisine tabi tutulan yabancı bir kurum için uygulanacak kurumlar vergisi bu kurumun;

- Türkiye’deki müdür ve temsilcisi,
- Müdür ve temsilci yoksa, kazancı veya iradı yabancı kuruma temin edenler adına tarh edilmektedir.

2.2.2.11 Kurumlar Vergisi Oranı

Türkiye’de kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %25⁹ olarak uygulanmaktadır. Banka gibi çeşitli finans kurumlarında ise bu oran %30’dur.

⁹ (Değişik:8/4/2022-7394/25 md.) 14/7/2023 tarihli ve 7456 sayılı Kanunun 21 inci maddesiyle bu maddenin birinci fıkrasında yer alan “%20” ibaresi “%25” şeklinde, “%25” ibaresi “%30” şeklinde değiştirilmiştir.

Belirli koşullarda borsada halka arz edilen şirketlerde 5 hesap dönemi için kurumlar vergisi 2 puan indirimli uygulanmaktadır.

İhracat yapan şirketlerin özel olarak ihracattan elde ettikleri kazançlarda kurumlar vergisi 5 puan indirimlidir.

Sanayi sicil belgesini sahip olup bilfiil üretim faaliyetinde bulunan kurumların belirtilen bir bu üretim faaliyetine özgü olarak elde ettikleri kazançlarda kurumlar vergisi 1 puan indirimlidir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde ise indirimli kurumlar vergisi açıklanmıştır. Buna göre, belirli koşullarda yatırım teşvik belgesine tabi yatırımlarda indirimli kurumlar vergisi uygulanmaktadır.

2.2.2.12 Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi

Kruvaziyer gemi; konaklama hizmeti sunan belirli güzergâhta taşıma hizmeti sunan yolcu gemisidir.

Deniz Turizmi Yönetmeliğinin 22'inci maddesine göre, “Kruvaziyer gemiler, gezi, eğlence ve spor amacıyla önceden belirlenmiş program ve rotada seyreden, deniz turizminde kullanılmaya uygun konaklama, yeme, içme, eğlence, dinlenme, spor etkinliklerine uygun üniteleri bulunan, denize elverişli olan deniz turizmi aracıdır.”

Deniz Turizmi Yönetmeliğinin 23'üncü maddesine göre, “Yatlar, gezi, spor ve eğlence amacıyla deniz turizminde kullanılmaya uygun, taşıdığı yolcu sayısı on ikiyi geçmeyen, yük, yolcu ve balıkçı gemisi niteliğinde olmayan, kamarası, tuvaleti ve mutfağı olan deniz aracıdır.”

Deniz Turizmi Yönetmeliğinin 27'inci maddesine göre, “Deniz turizmi araçları işletmecileri, mülkiyetlerinde bulundurdıkları veya sahiplerinden kiraladıkları deniz turizmi aracını, mürettebatlı veya mürettebatsız olarak gezi, spor, eğlence amacıyla kiralayan, pazarlamasını yapan, Bakanlıktan belgeli gerçek ve tüzel kişilerdir.”

Türk Ticaret Kanununun 11'inci maddesine göre “ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız şekilde yürütüldüğü işletmedir.” Türk Ticaret Kanununun 931'inci maddesine göre “suda ekonomik menfaat sağlama amacına tahsis edilen veya fiilen böyle bir amaç için kullanılan her gemi, kimin tarafından ve kimin adına veya hesabına kullanılırsa kullanılsın “ticaret gemisi” sayılır.” Denizde yük veya yolcu taşımacılığı yapan kişilerin kazancı ticari kazanç olduğundan şahıslar için gelir vergisi sermaye şirketleri açısından kurumlar vergisine göre vergileme söz konusu olmaktadır.

Diğer taraftan, Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanununun 12'inci maddesinde “Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların

işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır." hususu belirtilmiştir. Kanunun amacı Türk denizciliğinin geliştirilmesini teşviktir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 23'üncü maddesine (ayrıca gerçek kişiler için GVK, md.15'te benzer hükümler vardır) göre; "yabancı ulaştırma kurumlarının vergiye matrah olacak kurum kazancı, hasılatı ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle hesaplanır. Ortalama emsal oranları, Türkiye'de daimî veya arızî olarak çalışan bütün kurumlar için; a) Kara taşımacılığında % 12, b) Deniz taşımacılığında % 15, c) Hava taşımacılığında % 5, olarak uygulanır."

Yabancı ulaştırma kurumunun kazancının hesabına ilişkin bir örnek aşağıda belirtilmiştir:

(A) ülkesinde kurulu bir havayolu firması Antalya'ya uçak seferleri düzenlemektedir. Firma Türkiye'deki faaliyetlerini bir acente aracılığı ile yapmaktadır. Havayolu firmasının elde ettiği hasılat 800.000 TL'dir. Bu durumda havayolu taşımacılığı için ortalama emsal %5 olduğundan safi kurum kazancı $(800.000 \times 5 / 100)$ 40.000 TL olacaktır (Hesap Uzmanları Kurulu, 2013: 858).

Gelir Vergisi Kanununun 101'inci maddesine göre "dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar; 45 inci maddede yazılı işleri arazi olarak yapmalarından elde ettikleri diğer kazanç ve iratlar için faaliyetin yapıldığı veya yolcu veya yükün taşıta alındığı yerin vergi dairesine münferit beyanname ile bildirmeye mecburdurlar."

Denizde yük veya yolcu taşımacılığı yapan kişilerin kazancı ticari kazanç olduğundan katma değer vergisi de gündeme gelmektedir. Katma Değer Vergisi Kanununa göre Türkiye'de yapılan ticari, faaliyet çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir. Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesinde göre; "Faaliyetleri kısmen veya tamamen deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçların kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olan mükelleflere bu amaçla yapılan deniz, hava ve demiryolu taşıma araçlarının, yüzer tesis ve araçlarının teslimleri, bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılan teslim ve hizmetler ile bunların tadili, onarım ve bakımı şeklinde ortaya çıkan hizmetler ve faaliyetleri deniz taşıma araçları ile yüzer tesis ve araçların imal ve inşası olanlara bu araçların imal ve inşası ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır."

Katma Değer Vergisi Kanununun 13/b maddesinde göre; "deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler vergiden müstesnadır."

Kruvaziyer gemilerin faaliyetlerinin vergilendirilmesine ilişkin yapılan bir çalışmada (Kükrer, 2012: 211), Türkiye'de kruvaziyer gemileri ağırlayabilecek kapasitede toplam sekiz

kruvaziyer liman (İstanbul, Kuşadası, İzmir, Marmaris, Bodrum, Trabzon, Alanya ve Antalya) olduğu ancak uygulanan vergisel teşviklerin karışık ve yetersiz olduğu bu durumun da Türkiye'nin denizlerdeki rekabet gücünü olumsuz etkilediği belirtilmiştir. Belirtilen çalışmaya göre, Türkiye'de uygulanan katma değer vergisi oranının rakip ülkelere (İspanya, Fransa, İtalya, Portekiz ve Yunanistan gibi) göre yüksek olduğu bu durum nedeniyle kruvaziyer gemilerle gelen turist sayısının az olduğu belirtilmiştir (Kükrer, 2012: 212).

2.3 Turizm Sektöründeki Mal ve Hizmetlerinin Vergilendirilmesi

Turizm sektöründe sunulan hizmetler ve satılan mallar katma değer vergisine tabidir. İşlem üzerinden alınan bu katma değer vergisi dolaylı bir vergidir. Dolaylı dolaysız vergi ayrımı, vergiye ilişkin sınıflandırmalardaki tarih itibarıyla en eskisidir. İşlem sırasında mal ve hizmetin fiyatına eklenerek tahsil edilen vergi dolaylı vergidir (Susam, 2016: 223). Katma Değer Vergisi harcamalar üzerinden alınan dolaylı bir vergi olup Türkiye'de 01.01.1985 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

2.3.1 Katma Değer Vergisi

Katma Değer Vergisi Kanununun 1. Maddesine göre; "Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler" katma değer vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

Ticari faaliyetler, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinden yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisinin konusunu oluşturan ana unsurlar olduğundan bir faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliğinin belirlenmesi önem arz etmektedir. Bu noktada belirleme "Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tespit edilmektedir."

Katma değer vergisinin konusunu mal teslimi ve hizmet ifası oluşturduğundan teslim ve hizmet kavramlarının tanımı kanunda yapılmıştır. Buna göre kanunda teslim şu şekilde tanımlanmıştır. "bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesidir." Katma Değer Vergisi Kanununun 4'üncü maddesine göre hizmet; "teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler; bir şeyi yapmak ve işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebilir." Katma değer vergisini konusunu Türkiye'de yapılan mal teslimi ve hizmet ifası oluşturduğundan kanunun 6'ncı maddesinde işlemlerin Türkiye'de

yapılmasından anlaşılması gereken husus açıklanmıştır. Buna göre, mal teslimi açısından malların teslim anında Türkiye'de bulunması kastedilmektedir. Hizmet ifası açısından işlemin Türkiye'de yapılmasından kastedilen ise hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasıdır.

2.3.1.1 Katma Değer Vergisinin Mükellefi

Mal teslimi ve hizmet ifası açısından verginin mükellefi belirtilen işlemleri yapanlardır.

2.3.1.2 Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay

Türk Vergi Sisteminde vergiyi doğuran olay vergi kanununun veriyi bağladığı olayı gerçekleşmesi veya hukuki durumun tamamlanması ile doğmaktadır. Mal teslimi ve hizmet ifası açısından vergiyi doğuran olay malın (emtianın) teslimi veya hizmetin yapılması ile doğar. Diğer taraftan, mal teslimi ve hizmetin tamamlanmasından daha önce fatura veya benzeri belge düzenlenirse, belgede gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere faturanın veya benzeri belgenin düzenlenmesi anında doğar.

Vergiyi doğuran olayın tarihinin belirlenmesi, işlem tarihinde hangi kanun hükmün uygulanacağını belirlenmesinde ve vergi alacağını hangi tarihte zamanaşımına uğradığının belirlenmesinde önem arz etmektedir (Oktar, 2014: 112).

Konaklama işletmelerinde vergi doğuran olay turistin konaklama tesisinden ayrılması ile doğar. Örneğin 28.01.2023'te konaklamak üzere (A) oteline giren turist (B), ödemesini 05.05.2022 tarihinde yapmıştır. Turist (B) 05.02.2023 tarihinde otelden ayrılmıştır. Burada katma değer vergisinin konusunu oluşturan unsur konaklama hizmeti olup verginin mükellefi (A) otelidir. Vergilendirme dönemi ise 2023/Ocak ayı veya 2022/Mayıs dönemi değil 2023/Şubat ayıdır. Vergiyi doğuran olay konaklama hizmetinde tesisten ayrılış olduğundan vergilendirme dönemi 2023/Ocak ayı değildir. Ayrıca, ticari kazançta tahakkuk esası geçerli olduğundan verilen hizmetin tahsilatının yapılıp yapılmaması veya 2022/Mayıs döneminde yapılmasının ticari kazanç açısından veya katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olayın ve zamanın belirlenmesinde önemi bulunmamaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanunun 10/b maddesine göre “hizmetin yapılmasından önce fatura düzenlenmesi halinde düzenlenen belgede gösterilen sınırlı olmak üzere belgenin düzenlendiği tarihte” vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Fatura içeriği konaklama hizmeti tamamlanmadan fatura düzenlenmesi halinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Ancak fatura düzenlendiği halde müşteri konaklamaktan vazgeçerse (hizmet tamamlanmazsa) müşterinin iade faturası kesmesi (KDV mükellefi ise) veya gider pusulası (müşteri KDV mükellefi değilse) ile hizmet iadesin belgelendirilmesi gerekir (Tekin, 2008: 58).

2.3.1.3 Katma Değer Vergisinde İstisna

İstisna verginin konusuna giren bazı unsurların vergi dışı bırakılmasıdır. Katma değer vergisi uygulamasında mal veya hizmet ithalatı vergiye tabi iken mal veya hizmet ihracatı vergiden müstesnadır. İhracat yapan mükellefler için satışta katma değer vergisi hesaplanmadığından söz konusu satış için yüklenilen katma değer vergileri belirli koşullar altında indirim yapılabildiği gibi mükellefe mahsuben veya nakden iade edilebilir. Ayrıca, “Türkiye’de ikamet etmeyen yolcuların satın alarak Türkiye dışına götördükleri malların teslimi anında Katma Değer Vergisi tahsil edilir. Ancak gümrükten malın çıkışı anında fatura veya belgenin ibrazında tahsil edilen Katma Değer Vergisi iade olunur.”

2.3.1.4 Hizmet İhracatında İstisna

Mal teslimi somut olduğundan tespiti hizmete göre kolaydır. Örneğin yurtdışına mal ihracatında, yurt dışındaki müşteri için teslim edilen “teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye ulaşması yahut gümrüksüz satış mağazalarında (gümrük vergilerinden muaf) satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına veya yetkili gümrük antreposuna konulması” gibi kıstaslar mevcuttur. Hizmetin ihracat sayılması için ise “hizmetlerin yurt dışında bulunan bir müşteri için yapılmış olması yanında, hizmetten yurt dışında faydalanılma şartı” da aranmaktadır. Hizmet ihracatının kıstaslarına ilişkin kanunda yurtdışında faydalanma hususu belirtilmiş olmakla beraber yurtdışından faydalanma kavramının detayları belirtilmemiştir. Yurtdışında faydalanma kavramının irdelenmesi açısından ilgili Katma Değer Vergisi Kanunu Tebliği’nde yer alan bazı örnekler aşağıda belirtilmiştir:

“Örnek 3: Türkiye’de yerleşik olan ve seyahat acenteliği yapan (B) A.Ş., yurtdışında bulunan bir seyahat acentesinin gönderdiği turist grubuna konaklama, tur düzenleme ve yeme-içme hizmeti vermektedir. (B), söz konusu hizmeti karşılığında 25.000 TL almıştır. Türkiye’deki seyahat acentesi aldığı bu paranın 10.000 TL’lik kısmını, turist grubunun Türkiye’deki konaklama, yeme-içme gibi masraflarında kullanmıştır. Yaptığı bu masraflardan sonra kendisine 15.000 TL kalmıştır.

Bu durumda, (B), yabancı seyahat acentesine 15.000 TL’lik hizmette bulunmuş olup, bu hizmet KDV’den istisna olacaktır.

Ancak, (B) A.Ş. nin turist grubuna Türkiye’de verdiği yeme-içme, konaklama gibi hizmetlerden Türkiye’de faydalanıldığından, bu hizmetler KDV’ye tabidir.

Bu mükellefin, yabancı seyahat acentesine verdiği söz konusu hizmetlere ait düzenleyeceği faturada, vergiden istisna tutulan hizmet bedeli ile vergiye tabi tutulacak hizmet

bedelini ayrı ayrı gösterebileceği gibi, bu hizmetler için ayrı ayrı fatura düzenlemesi de mümkündür.”

3. örneğin değerlendirilmesi: Örnekte yurtiçinde yerleşik şirket, yurtdışında yerleşik bir şirkete hizmet vermiştir. Hizmetin bir kısmından Türkiye’de yararlanıldığından bu kısım katma değer vergisine tabi tutulmuş, yurtdışındaki müşteriye verilen hizmetin Türkiye’de yararlanılmayan kısmı ise katma değer vergisinden istisna olmuştur.

“Örnek 10: Türkiye’de mukim (T) havayolu firması kendisine ait uçaklarla yurtdışındaki havayolu firmalarına kendi uçuş ekibinin denetimi ve yönetimi altında uçuş saatine endeksli ücretlendirme yapılmak suretiyle yurtdışında uçuş hizmeti vermektedir.

(T) havayolu firmasının yurtdışındaki havayolu firmalarına yurtdışında vermiş olduğu uçuş hizmeti KDV’nin konusuna girmediğinden hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmez.”

10. örneğin değerlendirilmesi: örnekte tam mükellef şirket yurtdışında bir müşteriye hizmet vermiştir ve hizmetten yararlanan yer yurtdışıdır. Diğer taraftan hizmetin verildiği yer Türkiye değil yurtdışıdır. Katma Değer Vergisi Kanununun 1’inci maddesinde verginin konusu belirtilmiş olup buna göre Türkiye’de yapılan hizmetler verginin konusunu oluşturmaktadır. İşlem yurtdışında yapıldığından verginin konusu dışında olmaktadır.

2.3.1.5 Yüzer Tesis ve Araçlarının Tesliminde İstisna

Katma Değer Vergisi kanununda ihracat dışında özel olarak belirlenen çok sayıda istisna vardır. Bunlardan biri de kanunun 13/b maddesinde yer alan istisnadır. Buna göre, 3065 sayılı Kanunun (13/a) maddesine göre, belirli deniz araçlarının imal ve inşası ile ilgili olarak yapılacak teslim ve hizmetler KDV’den istisnadır. Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nde konu ile ilgili yer alan örnekler aşağıda belirtilmiştir:

“Örnek: Mimarlık faaliyetinde bulunan bir mükellefe yapılacak yat tesliminde istisna uygulanamaz. Mükellefin yatı iktisaptan sonra kiraya vermesi de istisna şartlarının tekemmülü için yeterli değildir. İstisna uygulanabilmesi için teslimin yapıldığı tarih itibarıyla yat kiralama faaliyetlerinin mükellefin asli işgal konuları arasında yer alması ve sürekli olarak yapılması gerekir.”

Örneğin değerlendirilmesi: örnekte görüldüğü üzere katma değer vergisinin konusu dışına bırakılan (istisna edilen) işlemler için şart faaliyetin niteliğidir. Söz konusu istisna için faaliyet konusunun yat kiralama olması gerekir.

“Örnek: Yat işletmeciliği ile uğraşan mükellef (A), işletmesinde kullanmak amacıyla mükellef (B)’den bir yat satın almaya karar vermiştir. (A), bağlı olduğu vergi dairesine başvurduğunda kendisine tebliğ ekindeki belge verilir. Vergi dairesince verilen istisna

belgesinin bir örneğinin satıcı (B)'ye verilmesi üzerine (B), bu satış işleminde KDV uygulamaz.”

Örneğin değerlendirilmesi: örnekte görüldüğü üzere katma değer vergisinin konusu dışına bırakılan (istisna edilen) işlemler için ana şart faaliyetin niteliği olmakla beraber kanunun verdiği yetki ile yürürlüğe giren tebliğ ile vergi dairesine tebliğ ekinde taslak form ile başvuru şartı getirilmiştir.

2.3.1.6 Yatırım Teşvik İstisnası

Katma değer vergisi istisnalarında turizm sektörü ile ilgili olan bir diğer istisna ise kanunun geçici 37'inci maddesinde¹⁰ yer almaktadır. Buna göre, “imalat sanayii ile turizme yönelik yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere belge kapsamındaki inşaat işlerine ilişkin mal teslimleri ve hizmet ifaları 31/12/2025 tarihine kadar katma değer vergisinden müstesnadır.” Söz konusu istisnada yüklenim katma değer vergileri için indirim ve iade hakkı da vardır. İstisna, belirtilen yatırımlar kapsamında icra edilen “inşaat taahhüt işi, nakliye, hafriyat ve benzeri inşa” işlerine ilişkindir. İstisna, belirtilen inşaat işlerine ilişkin hizmet ve mal alımlarını kapsamaktadır.

2.3.1.7 Yurtdışına Düzenlenen Turlar ve Taşımacılık İstisnası

Katma Değer Vergisi Kanununun 14'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına göre transit taşımacılık ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, belirli taşıma işleri vergiden müstesnadır.

Türkiye'deki seyahat acentelerinin yurtdışına düzenlediği turlarda yapılan hizmet katma değer vergisi karşısındaki durumu katma değer vergisi tebliğinden açıklanmıştır. Buna göre; “Türkiye'de yerleşik seyahat acentelerince organize edilerek yurt dışına düzenlenen turlara katılanlara, yurt dışında verilen yeme-içme, konaklama, ulaştırma, rehberlik, gezi, sağlık vb. hizmetler yurt dışında verildiğinden ve yolcular bu hizmetlerden yurt dışında yararlandığından, bu hizmetler Türkiye'de ayrıca KDV'ye tabi tutulmaz. Ancak, tur organizasyonuna katılanlara yurt içinde verilen hizmetler KDV'ye tabidir.

Bu nedenle tur faaliyetiyle ilgili olarak yurt dışından satın alınan hizmet bedellerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu çerçevesinde belgelenmesi koşuluyla, bu hizmetlere ait masraf ve belgelerde gösterilen tutarlara KDV uygulanmaz.

Seyahat acentesi tarafından müşterilere kesilecek faturada hizmet karşılığını teşkil eden tüm bedel gösterilir. Ancak, KDV yurt dışında verilen hizmet bedelleri düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden hesaplanır.

¹⁰ Geçici Madde 37- (Ek: 18/1/2017-6770/10 md.) (Değişik:8/4/2022-7394/11 md.)

Diğer taraftan, yurt dışına yapılan yolcu taşımacılığına ait bedelin ayrıca fatura edilmesi veya kesilecek faturada taşımacılık karşılığını teşkil eden bedelin ayrıca gösterilmiş olması halinde, bu bedel 3065 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi uyarınca KDV'den istisnadır.” Konuyla ilgili Katma Değer Vergisi Tebliği'nde yer alan örnek aşağıda belirtilmiştir:

“**Örnek:** (A) seyahat acentesinin Nisan/2013 döneminde düzenlediği tur faaliyetleri nedeniyle elde ettiği bedellerin toplamı 50.000 TL'dir. Firmanın bu seyahat sırasında müşterileri için yurt dışından satın aldığı konaklama, yeme-içme, rehberlik gibi hizmetlere ait giderler 213 sayılı Vergi Usul Kanununa uygun belgelerle tevsik edilmiştir. Bu tür giderler toplamı 15.000 TL, taşımacılığa ait bilet bedelleri toplamı ise 20.000 TL'dir. Bu işlemde,

$$15.000 + 20.000 = 35.000 \text{ TL KDV'ye tabi tutulmaz.}$$

$$50.000 - 35.000 = 15.000 \text{ TL üzerinden ise KDV hesaplanır.}$$

Ancak bu şekilde işlem yapılabilmesi için firmanın müşterilerine keseceği faturalarda; yurt dışında yapılan masraf tutarını ve taşımacılık bedelini ayrı ayrı göstermesi, kalan bedel üzerinden vergi hesaplaması gerekir.”

Örneğin değerlendirilmesi: Katma Değer Vergisi Kanununun 14'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına göre transit taşımacılık ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasındaki taşımacılık işlerinde, belir koşullarda işlemler vergiden müstesnadır. Örnekte yurtdışında verilen hizmet, verginin konusuna girmemekte, taşımacılık bedeli istisna olmakta ancak yurtiçinde verilen hizmetlerde ise yararlanma da Türkiye'de olduğundan katma değer vergisi hesaplanması gerekmektedir.

2.3.1.8 Türkiye’de İkamet Etmeyen Taşımacılar ile Fuar, Sergi, Panayır Katılımcılarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna

3065 sayılı Kanunun (11/1-b) maddesinde, “Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunmayanların taşımacılık faaliyetlerine ilişkin olarak satın alacakları mal ve hizmetler ile fuar, panayır ve sergilere katılımları dolayısıyla satın alacakları mal ve hizmetler nedeniyle ödedikleri KDV’nin, karşılıklı olmak kaydıyla iade edileceği” belirtilmiştir. Konuyla ilgili Katma Değer Vergisi Tebliği'nde yer alan örnek aşağıda belirtilmiştir:

“**Örnek:** Türkiye’de düzenlenen fuara katılım sağlayan yabancı firmanın, fuarın yapıldığı yerdeki stant kiralama, buradaki elektrik, su ve benzeri genel giderler, fuara katılım nedeniyle Türkiye’deki konaklama giderlerine ilişkin olarak ödenen KDV tutarları iade konusu yapılabilir.”

Örneğin değerlendirilmesi: Katma Değer Vergisi Kanununda ithalat vergiye tabi iken ihracat istisnadır. Kanunun 11'inci maddesinde mal ve hizmet ihracatı vergi konusunun dışında bırakılmıştır.

2.3.1.9 Katma Değer Vergisinin Matrahı

Matrah, üzerinden vergi hesaplanan tutardır. Örneğin gelir vergisi açısından matrah safi tutar olduğundan gayrisafi kazanç üzerinden giderler düşüldükten sonra ulaşılabacak safi kazanç üzerinden vergi hesaplanır. Katma değer vergisi açısından matrah ise mal teslimi veya hizmet ifası işlemlerinde bu işlemlerin karşılığını oluşturan bedeldir. Katma Değer Vergisi Kanununda vergi matrahının hesaplanmasında toplama dahil edilecek ve toplamdan çıkarılacak unsurlar sayılmıştır. Buna göre; “teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri, ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar ve vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler matrah dahildir. Teslim ve hizmet işlemlerinde fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar ile hesaplanan katma değer vergisi ise matrah dahil edilmeyen unsurlardır.”

Katma değer vergisinin matrahı bazen özel olarak belirlenebilir. Buna özel matrah uygulaması denilmektedir. Örneğin, Katma Değer Vergisi Kanununun (23/f) maddesine göre, “ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticareti yapan mükelleflerin, KDV mükellefi olmayanlardan alarak özelliklerinde esaslı bir değişiklik yapmadan sattıkları ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmazların tesliminde matrah, alış bedeli düşüldükten sonra kalan tutar”dır.

Özel matrah uygulaması ile ilgili tebliğde yer alan örnek aşağıda belirtilmiştir:

“Örnek 4: (A) Mobilya İmalat, Turizm A.Ş. 3 yıl önce yatırım amaçlı almış olduğu arsayı (B) Konut Yapı Kooperatifine satmıştır. (A) Mobilya İmalat, Turizm AŞ’nin faaliyet konusu taşınmaz ticareti olmadığından arsa tesliminde özel matrah uygulanmayacaktır.”

Örneğin değerlendirilmesi: Katma Değer Vergisi Kanununun 23/f maddesine göre, özel matrah şekline tabi olan işlemlerde faaliyet konusu şartı mevcuttur. Buna göre faaliyetin ikinci el motorlu kara taşıtı veya taşınmaz ticareti olması gerekmektedir. Örnekte faaliyet konusu işletmenin faaliyet konusu turizm olduğundan, belirtilen işlem ile ilgili özel matrah şekli söz konusu olmamaktadır.

Katma değer vergisinin matrahını teşkil eden işlemin bedeli dövizse, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki geçerli kur üzerinden Türk parasına çevrilir. Buna göre, işlem günü için Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenerek ilan edilen bir kur varsa o, yoksa merkez bankası döviz alış kuru dikkate alınmaktadır.

2.3.1.10 Katma Değer Vergisinde İndirim

Vergi dairesine ödenmesi gereken katma değer vergisinin belirlenmesinde satışta tahsil edilen katma değer vergisi ile alışlarda ödenen ve indirim konusu olabilen katma değer vergisi

kıyaslanır. Farkta hesaplanan fazla ise ödenecek vergi doğar. Örneğin mükellef (A) 2023/Ocak ayı hesaplanan KDV 100.000,00-TL, indirim KDV 80.000,00-TL. Mükellefin hesaplanan KDV'si fazla olduğundan satışta tahsil ettiği hesaplanan KDV tutarından 20.000,00-TL'yi vergi dairesine ödemesi gerekmektedir. Tersi durumda ise (indirim KDV'nin hesaplanan KDV'den fazla olması) ödenecek KDV olmayacak ve fazla tutar sonraki döneme devreden KDV olacaktır.

İndirim konusu olan veya olmayan katma değer vergisinin neler olduğu Katma Değer Vergisi Kanununda açıklanmıştır. Örneğin yapılan faaliyetle ilgili olarak alınan mal veya hizmetin alış faturasında yer alan katma değer vergisi indirim konusu yapılabilir. İndirim için belge şartı, belgede katma değer vergisinin gösterilmesi şartı yanında defter kaydı şartı da vardır. Buna göre, indirim hakkı için vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını takip eden takvim yılının aşılması gerekir. Bu durumda, ilgili alış belgelerinin kanuni defterlere kaydedildiği yılda veya takip eden yılda indirim hakkı kullanılabilir. Belirli koşullarda ise belge, defter kaydı olsa bile indirim hakkı olmayan unsurlar da mevcuttur. Örneğin gelir/kurumlar vergisi açısından kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi indirim konusu yapılamaz. Binek otomobillerinin¹¹ alış belgesinde gösterilen katma değer vergisi ile zayı (kaybolan) olan¹² emtiaya ait katma değer vergisi de indirimi kabul edilmeyen unsurlar arasında sayılabilir.

2.3.1.11 Katma Değer Vergisini Tarh İşlemi

Vergi alacağı, vergi kanununun vergiye tabi tuttuğu olayın gerçekleşmesi veya vergiye tabi hukuki işlemin tamamlanması ile doğar. Vergi idaresinin vergi alacağı mükellef açısından vergi borcudur. Verginin tarhı, “kanunda belirtilen matrah ve oran üzerinden vergi dairesi tarafından ödenecek verginin hesaplanarak vergi alacağını miktar itibarıyla tespit eden idari işlem”dir.

Türk Vergi Sisteminde beyan esas geçerlidir. Katma değer vergisi de mükellefin yazılı beyanına istinaden tarh edilir. Mükellef, katma değer vergisi beyannamesini vergi dairesine verir ve vergi, mükellefin işyerinin bulunduğu yerdeki vergi dairesince tarh edilir.

2.3.1.12 Katma Değer Vergisi Oranı

Genel olarak katma değer vergisi oranı % 10 olmaklar beraber, oranı dört kata kadar artırma veya %1'e kadar indirime yetkisi kanuna yürütme erkine tevdi edilmiştir. Bu yetki

¹¹ “Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç”

¹² “Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilân ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç”

çerçevesinde Türkiye’de genel olarak %18 vergi oranı (indirimli oran %1 ve %8) uygulanmakta iken yapılan değişiklikle bu oran %20’ye¹³ (indirim oranlarından %8 ise %10’a) çıkarılmıştır. Katma değer vergisi genel tebliğinde yer alan ve turizm sektörünü ilgilendiren ve oran bilgileri aşağıda belirtilmiştir:

2.3.1.13 Yiyecek ve İçecek Sunulan Yerlerde KDV Oranı

Yiyecek ve içecek hizmet sunan yerlerde KDV oranı %10 olarak uygulanmaktadır. Alkollü içecek olması durumunda oran %20’dir. Söz konusu oranlar 10.07.2023 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Konaklama tesislerinde yeme içme hizmeti sunulduğundan KDV oranı için işyerinin özelliklerinin tespiti¹⁴ gerekmektedir.

Konaklama tesisi turizm işletme belgesine sahipse indirimli oran (%10) değilse genel oran (%20) uygulanmaktadır. Alkollü içecek hizmetleri ise her durumda genel orana (%20) tabidir.

2.3.1.14 Geceleme Hizmetlerinde KDV Oran

KDV genel tebliğine göre “2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin 25 inci sırasında yer alan; otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmetlerinde KDV oranı (% 10) olarak uygulanır.” tebliğden anlaşıldığı üzere konaklama hizmetinde indirimli oran (%10) uygulanması için iki şart gerekmektedir: birincisi geceleme hizmetinin bir konaklama tesisinde verilmesi gerekir. İkincisi de hizmetin niteliği ile ilgilidir. Diğer taraftan bir işletmenin konaklama tesisi olup olmadığının tespiti açısından ise işletmenin ruhsatına ve turizm işletme belgesi olup olmadığına bakılabilir.

2.3.1.15 Konaklama İşletmelerinde Kullanılan Alkollü İçecekler Dolayısıyla Yüklenilen KDV

KDV genel tebliğine göre “Geceleme hizmetleri kapsamında sunulan alkollü içeceklerle ait yüklenilen KDV tutarları, konaklama tesisleri tarafından hesaplanan KDV tutarlarından indirilemez.” İndirim yapılamayan söz konusu yüklenim gider veya maliyet olarak dikkate

¹³ 07.07.2023 tarih ve 32241 sayılı resmi gazete. 7346 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile;

– %18 olarak uygulanmakta olan genel KDV oranı % 20’ye

– % 8 KDV’ye tabi teslim ve hizmetlerin KDV oranı %10’a,

yükseltilmiştir. Düzenleme 10.07.2023 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Belirtilen karar öncesi uygulama 30/12/2007 tarihli ve 26742 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre idi. Buna göre;

a) Ekli listelerde yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için, %18

b) Ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, %1

c) Ekli (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, %8

¹⁴ Katma Değer Vergisini oranının %10 mu %20 mi uygulanacağına ilişkin İşyerinin mahiyetinin belirlenmesinde "İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmelik" ve ilgili diğer mevzuat esas alınır.

alınmaktadır. Eğer alkollü içecek için ayrıca fatura düzenleniyorsa bu durumda genel oranda KDV hesaplandığından söz konusu satışa ilişkin indirim yapılabilmektedir. İçecekler ve konaklama için tek fatura düzenlendiğinde ise KDV oranı indirimli olduğundan bu defa alkole isabet eden indirim KDV'nin ilave edilecek KDV olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bu işlemler için alkole ilişkin verilerin muhasebe kayıtlarında detaylı olarak yardımcı hesaplarda gösterilmesi gerekir.

2.3.1.16 Seyahat Acentelerinin Geceleme Hizmetleri İçin Verdikleri Aracılık Hizmetleri

KDV genel tebliğine göre “Geceleme hizmetinin seyahat acenteleri aracılığıyla verilmesi halinde hizmeti veren konaklama tesisleri faturayı seyahat acentesine düzenleyebilmektedir. Bu durumda seyahat acenteleri hizmeti alan kişi veya kuruluşlara ayrıca bir hizmet faturası düzenlemektedir.”

2007/13033 sayılı kararnameye göre ise, “1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığından işletme belgesi almış seyahat acenteleri tarafından müşteriye aktarılan geceleme hizmet tutarı ve bu hizmete ilişkin aracılık bedellerine de konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmetlerinin ait olduğu oran uygulanır.” ibaresi yer almaktadır.

Bu kapsamda, seyahat acentesi tarafından geceleme hizmet bedelinin hizmeti alan kişiye aktarılmasında ve işleme ilişkin alınan komisyona (% 10) KDV uygulanmaktadır. Aracılık hizmeti karşılığı seyahat acentesinin aldığı komisyon bedeli dışında kalan kısım ise (%20) KDV'ye tabidir.

2.3.1.17 Katma Değer Vergisi ile İlgili Özelgeler

Turizm sektörüne ilişkin gelir idaresi özelgeleri içinde satılan mal veya yapılan hizmetin katma değer vergisi oranının belirlenmesine ilişkin çok sayıda örnek olay olduğu görülmüştür. Konuya ilişkin yapılan bir çalışmada (Çam, 2021) turizm sektöründeki katma değer vergisi oranına ilişkin özelgelerin önemli bir yer tuttuğu belirtilmiş olup söz konusu çalışmaya göre turizm sektörünün özelge başvuru konuları aşağıda belirtilmiştir:

- Merkez otel ve şubelerinin birbirine olan satışlarında katma değer vergisi,
- Üniversiteye bağlı otel işletmesinin kurumlar vergisi karşısındaki durumu,
- Yurt dışı müşterilere aracılık hizmeti sunan seyahat acentasının komisyon bedeli için hesaplayacağı katma değer vergisi oranı,
- Ödeme kaydedici cihaz kullanma zorunluluğu olup olmadığı,
- Otel dışındaki organizasyonlara verilen yemek hizmetlerinde katma değer vergisi oranı.” (Çam, 2021: 131)

2.3.1.18 Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulaması

Katma Değer Vergisinde Sorumluluk Uygulaması vardır. Katma Değer Vergisi Kanununun 9'uncu maddesinin 1'inci fıkrasına göre “Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.” Buna göre kanun koyucu vergi alacağını güvence altına almak için çeşitli durumlarda verginin mükellefin dışında işleme taraf olan kişileri sorumlu tutabilmektedir. Örneğin tevkifat uygulaması buna örnektir. Bir satışta normalde satıcının beyan etmesi gereken katma değer vergisinin bir kısmını alıcı tarafından beyanı gerekmektedir. Örneğin katma değer vergisi tebliğine göre Turistik Mağazalara Sunulan Müşteri Bulma Müşteri Götürme Hizmetleri tevkifat kapsamındadır.

Konaklama hizmeti Türkiye’de işyeri olmayan yurtdışı turizm acentelerinden da alınabilmektedir. Dar mükellef kurumdaki alınan bu hizmette katma değer vergisi doğmaktadır. Yurtdışındaki acentenin ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezinin Türkiye’de bulunmaması nedeniyle, hizmetten ise Türkiye’de faydalandığından yurtiçinde söz konusu hizmeti alan seyahat acentesi tarafından katma değer vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Burada katma değer vergisi oranı genel oran (%20) olacaktır.

Türkiye’de kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan yabancı kurumların veya ikametgâhı, işyeri, bulunmayan yabancı kişilerin Türkiye’de yaptığı hizmetler KDV’ye tabidir. Ayrıca, belirtilen kişilerin yurt dışında yaptığı ancak söz konusu hizmetten Türkiye’de faydalandığında yine işlem KDV’ye tabi olacaktır.

Bu işlemlerde mükellef hizmeti sunan yabancı kişi/kurum olsa da yararlanan Türkiye’de olduğundan yurtiçinde bulunup hizmetten fayda sağlayan kişi sorumlu sıfatı ile KDV’yi beyan edip ödeme yükümlülüğü altındadır. Sorumlu sıfatıyla beyan için KDV mükellefi olma şartı yoktur. Bir başka ifade ile KDV mükellefi olamayan bir kişi de sorumlu sıfatı ile KDV beyanname (tevkifat yapılan tutarı belirten 2 nolu beyan) verme yükümlülüğü altında olabilir.

Hizmet konusu işlem vergiden müstesna ise sorumlu sıfatıyla beyan söz konusu olmayacaktır. Yahut yurtdışında yapılan hizmetten yararlanma da yurtdışında ise verginin konusuna girmediğinden sorumlu sıfatıyla beyan da söz konusu olmayacaktır.

2.3.1.19 Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma / Götürme Hizmetleri

KDV genel tebliğine göre; “Turizm acentesi, rehber ve benzerlerince verilen müşteri bulma hizmetlerinde, alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır. Turizm acentesi, rehber ve benzerlerinin turist kabilelerini alışveriş etmeleri için belirli dükkânlara/mağazalara götürmeleri karşılığında bu işletmelerden aldıkları komisyonlar genel

oranda KDV'ye tabidir. Bu kapsamdaki komisyon ve benzeri ödemeleri yapan işletmeler tarafından komisyon tutarına ait KDV üzerinden tevkifat uygulanır.” söz konusu tevkifat uygulaması bir vergi güvenlik müessesesidir. Buna göre normalde satıcının beyanı gerekirken sorumluluk uygulaması kapsamında alıcı söz konusu işlemi beyan etmektedir. Burada alıcı işlem üzerinden hesaplanan KDV'nin bir kısmın satıya ödememekte ve doğrudan vergi dairesine beyan ederek ödemektedir.

2.3.1.20 Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri

Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri de tevkifat kapsamındadır. Katma değer vergisi tebliğine göre, “belirli alıcılara verilen her türlü yemek servis ve organizasyon hizmetlerinde alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır. Yemek servis hizmetleri; belirli alıcıların¹⁵ personel, öğrenci, hasta, müşteri, misafir, yolcu sıfatı taşıyan kişilerin yemek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapacakları hizmet alımlarını kapsamaktadır.”

KDV genel tebliğine göre “Otel, motel, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde, konaklama hizmetinden ayrı olarak verilen veya birlikte verilmekle beraber ayrı bir fatura ile belgelendirilen ya da aynı faturada ayrı olarak gösterilen durumlarda, yemek servis hizmeti ile ilgili olarak tevkifat uygulaması kapsamında işlem yapılır.” Tebliğde yer alan örnek aşağıda belirtilmiştir:

“Örnek: (A) Organizasyon şirketi, (B) kamu kurumu ile kutlama organizasyonunu düzenlemek için anlaşmıştır. Kutlama için (A), bir otelle (C) anlaşmıştır.

Otel işletmesi (C) tarafından organizasyon firması olan (A)'ya verilen konaklama, salon kiralaması ve benzeri hizmetler tevkifata tabi olmayacaktır. Organizasyon şirketi (A)'nın, (B)'ye keseceği faturada ise tevkifat yapılacaktır. Fatura tutarı üzerinden hesaplanan KDV (5/10) oranında tevkifata tabi tutulacaktır.”

2.3.2 Konaklama Vergisi

Turizm sektörü içinde yer alan konaklama hizmeti üzerinden konaklama vergisi alınabilmektedir.

Turizmin yaygın olduğu ülkelerde konaklama vergisi olmakla beraber Türkiye'den farklı olarak yerel yönetimler tarafından tahsil edilmektedir. Türkiye'de sabit oran vardır ve mükellefin niteliği önemli değildir. Yabancı ülke örneklerinde ise mükellefin türüne göre muafiyetler vardır ve vergi maktudur.

¹⁵ Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrımında sayılan idare, kurum ve kuruluşlar

Türkiye’de ilk olarak 2004 yılında gündeme gelen Konaklama Vergisi, 2008 yılında İl Özel İdareleri ve Belediye Gelirleri Kanun Tasarısında yer alarak Meclis Alt Komisyonunda görüşülmüş ancak sektör temsilcilerinin de baskısıyla yasalaşamamıştır (Bozdoğanoglu, 2013: 147). İlk önce yerel yönetim için öngörülen ancak yasalaşamayan konaklama vergisi bu defa merkezi yönetimin bir geliri olarak 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununa (5/12/2019 tarihli ve 7194 sayılı Kanunun 9 uncu maddesi ile) eklenmiştir.

Konaklama vergisinin amacı turizm faaliyetlerinin yürütüldüğü bölgelerde yer alan altyapıya katkı sağlamaktadır. Büyüyen turizm sektörünün çevresel zararı serbest piyasa ekonomisinin olumsuz yönlerinden biridir. Bu noktada negatif dışsallıklar için vergileme gündeme gelmektedir. Konaklama vergisinin, sürdürülebilir büyüme için turistlerin çevreye verdiği zararın finansmanı aracılığı kullanıldığı da göz önünde bulundurulduğunda “çevre vergisi” olarak da ifade edilebilir. Dünya uygulamasında konaklama vergisi genel olarak yerel yönetim tarafından turistlerden alınmaktadır. Ülkemizde ise konaklama vergisi merkezi yönetim tarafından alınmaktadır. Turistleri ağırlayan şehirlerin buna uygun altyapı yatırımlarına (su, kanalizasyon vb.) ve daha fazla temizliğe ihtiyacı olduğundan yerel yönetimlerin işleri ve maliyeti artmaktadır. Turistlerin çevresel maliyeti de ilgili bölgede kalmaktadır. Ancak Türkiye’de turizm üzerinden alınan konaklama vergisi yerel yönetime değil merkezi yönetime gitmektedir. Bu bakımdan konaklama vergisini toplama yetkisinin, turizmin maliyetini yüklenen yerel yönetime bırakılabileceğini belirtilen görüşler vardır (Serçek ve Börüteçene, 2022).

2.3.2.1 Konaklama Vergisinin Konusu

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunun “Konaklama vergisi” başlıklı 34’üncü¹⁶ maddesine göre; “Otel, motel, tatil köyü, pansiyon, apart otel, misafirhane, kamping, dağ evi, yayla evi gibi konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmeti ile bu hizmetle birlikte satılmak suretiyle konaklama tesisi bünyesinde sunulan diğer tüm hizmetler (yeme, içme, aktivite, eğlence hizmetleri ve havuz, spor, termal ve benzeri alanların kullanımı gibi) konaklama vergisine tabidir.”

2.3.2.2 Konaklama Vergisinin Mükellefi ve Oranı

Verginin mükellefi belirtilen hizmetleri sunanlardır ve vergi oranı %2’dir. Konaklama vergi, vergiye tabi bedelin katma değer vergisi hariç tutarı üzerinden hesaplanır. Bu bakımdan %10 katma değer vergisine tabi konaklama hizmeti için %2 de ayrıca konaklama vergisi söz konusu olmaktadır. Meblağ üzerinden nispi (oransal) vergi alınmasının anayasal “vergilemede

¹⁶ Türkiye’de Konaklama Vergisi 01.01.2023 tarihinden itibaren uygulanmıştır.

eşitlik” ilkesinin bir kıstası olarak “ölçülülük” ilkesine aykırı olduğu yönünden eleştiriler (Konaklanan mekânın nitelikleri, verginin konusuna giren hizmetlerin kapsamının geniş tutulması ve konaklama hizmeti alınan dönemlerin dikkate alınmaması; vergiden istisna olan konular ve vergiden muaf olacak kişilerin kapsamının dar tutulması gibi nedenlerle) mevcuttur (Akıncı, 2020).

Türkiye’de uygulanan konaklama vergisi maktu değil nispidir. Tesislerin oda sayısı, gecelik konaklama ücreti, otelin yıldız sayısı gibi kriterler içeren herhangi bir sınıflandırma yoktur. Bu bakımdan verginin maktu olması ve tesisin yapısına göre sınıflandırma yapılması önerilmektedir (Bozdoğanoglu, 2013: 149).

Konaklama vergisinin, uygulamasına ilişkin yetkili makam Hazine ve Maliye Bakanlığı olup, bu yetki çerçevesinde Konaklama Vergisi Uygulama Genel Tebliği¹⁷ yayınlanmıştır.

Hizmeti niteliği, konaklama vergisinin mükellefi, verginin konusu, vergi istisnası ve vergiyi doğuran olayın belirlenmesi açısından tebliğde örnekler verilmiştir.

Konaklama vergisinde verginin konusu geceleme hizmetidir. Bir günlük konaklamada kişinin erken ayrılması vergilendirmeyi etkilemez.

Konaklama vergisinde verginin konusu geceleme hizmeti olup vergi konusu olayın fiilen gerçekleşmesi gerekir. 7 günlük anlaşılan kişinin 3. Gün sonunda tesisten ayrılması halinde hizmet alınan 3 günün bedeli üzerinden konaklama vergisi hesaplanır ancak hizmet alınmayan 4 gün verginin konusuna girmemektedir.

Konaklama vergisinin konusunu geceleme hizmeti oluşturmakla beraber, geceleme hizmeti ile birlikte tesis bünyesinde verilen yeme içme aktivite gibi diğer hizmetler de konaklama vergisinde tabidir. Konaklama hizmeti dışında verilen hizmetlerin ayrı fatura edilmesinin veya konaklama hizmeti ile beraber verilen hizmetlere ilişkin birlikte fatura düzenlenmesinin konaklama vergisinin uygulaması açısından bir farklılığı yoktur.

Konaklama vergisinde geceleme hizmeti ile birlikte sunulan hizmetler de vergiye tabidir ancak tesis dışında sunulan hizmetler için konaklama vergisi hesaplanmaz. Tesis içinde sunulan hizmetler ise vergiye tabidir.

Gecelme hizmetinde aynı tesiste sunulan hizmetler konaklama vergisine tabi olmakla beraber geceleme hizmeti dışında sunulan ve ayrıca ücreti alınan hizmetler söz konusu olabilmektedir. Kuru temizleme hizmet günlük konaklama hizmetine dahil değilse ve ayrıca sunulan bir hizmet ise vergiye tabi olmamaktadır.

¹⁷ Resmi gazete: 14 Aralık 2022 – Sayı : 32043

Geceleme hizmetinde aynı tesiste sunulan hizmetler konaklama vergisine tabi olmakla beraber geceleme hizmeti dışında sunulan ve ayrıca ücreti alınan hizmetler söz konusu olabilmektedir. Eğlence hizmet günlük konaklama hizmetine dahil değilse ve ayrıca sunulan bir hizmet ise vergiye tabi olmamaktadır.

Konaklama vergisinde vergi konusu esas unsur geceleme hizmeti ve bu hizmetle beraber sunulan diğer hizmetlerdir. Şayet ortada bir geceleme hizmeti yoksa, geceleme dışındaki satışlar ile ilgili konaklama vergisi söz konusu olmayacaktır.

Konaklama vergisinde vergi konusu esas unsur geceleme hizmeti ve bu hizmetle beraber sunulan diğer hizmetlerdir. Şayet ortada bir geceleme hizmeti yoksa, geceleme dışındaki satışlar ile ilgili konaklama vergisi söz konusu olmayacaktır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 26'ncı maddesinde belirtildiği üzere, “katma değer vergisi açısından döviz ile yapılan işlemlerde bedel, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilir.” Buna göre genel uygulama hazine ve maliye bakanlığı tarafından belirlenen tutar bu yoksa merkez bankası döviz alış kurudur. Benzer durum konaklama vergisi için de geçerli olup tesisten ayrılış tarihindeki döviz alış kuru esas alınmaktadır. Diğer taraftan konaklama hizmetlerinde vergiyi doğuran olay hem katma değer vergisi hem konaklama vergisi açısından tesisten ayrılma ile doğmaktadır.

Konaklama Vergisi Tebliğine göre “Konaklama hizmetinin müşteriye acente tarafından konaklama vergisi dahil satılması durumunda, konaklama tesisi tarafından acentaya düzenlenecek faturada konaklama vergisi gösterilir. Konaklama hizmetinin müşteriye acente tarafından konaklama vergisi hariç satışında ise hizmet tamamlanınca sadece konaklama vergisi tutarı kadar bir fatura düzenlenir.”

Konaklama vergisinde matrah geceleme hizmeti ile bu hizmetle beraber sunulan diğer hizmetlerin toplam bedelidir. Bu tutarda katma değer vergisi hariç tutar üzerinden hesaplama yapılmaktadır. Bir başka ifade ile katma değer vergisi matrahı ile konaklama vergisinin matrahı aynı olmaktadır.

Turizm sektöründe müşteriler çoğunlukla acenteler vasıtasıyla otel bulmaktadır. Bu bakımdan acentenin müşteriye hizmet satışında konaklama vergisinin dahil olup olmadığı önem arz etmektedir. Eğer acenteye konaklama vergisi hariç satış yapılmışsa, hizmet tamamlanınca (müşteri tesisten ayrılıp vergiyi doğuran olay gerçekleşince) konaklayan kişiye konaklama vergisi kadar bir fatura kesilerek tahsili gerekmektedir.

Konaklama vergisinde matrah KDV hariç geceleme hizmetinin satış bedelidir. Acente vasıtası ile satışta şayet acente konaklama vergisi dahil satış yapmışsa, otel işleten tesis acenteye

satışına ilişkin düzenlediği faturada KDV hariç tutarın %2'si kadar konaklama vergisini göstererek acenteden tahsil etmektedir.

2.3.2.3 Türkiye’de Konaklama Vergisinin Dünyadaki Diğer Uygulamalar ile Kıyaslanması

Fransa’da konaklama vergisi yerel yönetim tarafından uygulanmaktadır. Vergi, gecelik olarak kişi başına uygulanmaktadır. Almanya’da, konaklama vergisini yerel yönetim tahsil etmektedir. Eyaletlere göre farklı yaşlardan itibaren uygulanmakta. Mevsimlere göre farklı miktar ve oranlar söz konusudur. Çalışmak için gelenler vergiden muaf iken engelliler için yarı ücret uygulaması söz konusudur. İtalya’da vergiyi yerel yönetim tahsil etmektedir. Şehre, konaklama yapılan otelin yıldız sayısına ve kalınan gece sayısına göre ödenen vergi miktarı değişiklik göstermektedir. Uygulayan belediyeye göre farklılık göstermekle beraber yaş sınırı ve birtakım kişiler için (engelli ve ciddi sağlık problemi olan kişilere refakat eden bakıcılar) vergi muafiyetleri de söz konusu olmaktadır. Portekiz’de yerel yönetimin uyguladığı vergi, şehirlere göre farklılıklar göstermektedir. Yaş sınırlaması, engelli vatandaşlara muafiyet ve sezona göre farklı ücretlendirme bulunmaktadır. İspanya’da yerel yönetimin uyguladığı vergi miktarı bölgeye göre, otelin türüne, otelin yıldız sayısına göre, kalış ve gece başına değişkenlik göstermektedir. İllere göre değişen yaşlardan itibaren vergilendirme başlamaktadır. Avusturya’da yerel yönetimin aldığı vergi, turizm vergisidir. Vergi, Kişi başına otel maliyetinin ya da konaklamanın belirli bir oranında vergi alınmaktadır. Yaş sınırı uygulaması bulunmaktadır (Akyıldız ve Bayram, 2023: 94).

İtalya’da yerel yönetimin aldığı kişi başı maktu verginin çeşitlendirme örneği Tablo 2.2’de belirtilmiştir (Güzel ve Yıldız, 2019: 14):

Tablo 2.2 İtalya’da Bölgeye Göre Uygulanan Maktu Konaklama Vergisi

ŞEHİR	5 YILDIZ €	4 YILDIZ €	3 YILDIZ €	2 YILDIZ €
MİLANO	5	4	3	2
NAPOLİ	4	3	2	1
ROMA	7	6	4	3
VEDENİK (yoğun sezon)	5	4	3	2
VEDENİK (düşük sezon)	2,5	2	1,5	1

Kaynak: (Güzel ve Yıldız, 2019: 14)

Tablo 2.2’de görüldüğü üzere İtalya Uygulamasında Türkiye’den farklı olarak göze çarpan hususlar aşağıda belirtilmiştir:

- 1- İtalya’da yerel yönetim vergi almakta Türkiye’de merkezi yönetim almaktadır.
- 2- İtalya’da vergi maktu, Türkiye’de nispidir.
- 3- İtalya’da sezon dikkate alınmakta Türkiye’de dikkate alınmamaktadır.

4- İtalya’da verginin uygulandığı bölge dikkate alınmakta, Türkiye’de dikkate alınmamaktadır.

2.3.3 Özel Tüketim Vergisi

Özel Tüketim Vergisi belirli mal teslimleri üzerinden alınan dolaylı bir işlem vergisidir. 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Türkiye’de bütçe gelirleri içindeki payı yüksektir. Özel Tüketim Vergisi tek aşamalıdır. Vergiye tabi mallar kanunda sayılmıştır. Takibi ve yönetimi kolaydır. Lüks ürünlere uygulanabilmesi ve uygulamasındaki kolaylık nedeniyle etkin bir maliye politikası aracıdır. Kanunun kapsamına sadece belirli mallar girmekte olup aşağıda belirtilmiştir:

I Sayılı Liste (Petrol Ürünleri, Doğalgaz ve Madeni Yağlar)

II Sayılı Liste (Taşıtlar)

III Sayılı Liste (Kolalı Gazozlar, Alkollü İçkiler ve Tütün Mamulleri)

IV Sayılı Liste (Lüks Tüketim Malları)

(I) sayılı liste için (petrol ürünleri) vergiyi doğuran olay bir defaya mahsus olmak üzere rafineriler, imalatçılar veya ithalatçılar tarafından yurt içinde tesliminde meydana gelmektedir. I sayılı listedeki mallar için ÖTV, maktu tutarlarda (spesifik vergi) belirlenmiştir.

(II) sayılı listede taşıtlar yer almaktadır. Taşıtlar kayıt ve tescile tabi olup olmamaya göre iki gruba ayrılmaktadır. (II) sayılı listedeki mallar için verginin matrahı; “bunların ilk iktisabında hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan” oluşmaktadır.

Örnek aşağıda belirtilmiştir:

A- Otomobil satış fiyatı : 400.000

B- Vade farkı : 40.000

C- Yükleme, Taşıt Gid. : 10.000

D- ÖTV Matrahı(A+B+C) : 450.000

E- Hes. ÖTV(%50*) : 225.000

F- KDV Matrahı (E+F) : 675.000

G- Hes. KDV (%20) : 135.000

H- Tüketicie Yansıyan Fiyat : 810.000

* ÖTV oranı aracın silindir hacmi ve satış tutarına göre değişmektedir.

Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listede alkollü içecek ve tütün mamulleri gibi ürünler yer almaktadır. A ve B cetvellerinden oluşmaktadır. III sayılı listedeki mallar için nispi vergi oranlarının yanı sıra asgari maktu vergi tutarları tayin edilmiştir. Nispi

vergi oranının uygulanması suretiyle hesaplanacak vergi tutarının asgari maktu vergi tutarından düşük olması halinde asgari maktu vergi tutarı dikkate alınacaktır. Özel Tüketim Vergisi (III) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan verginin hesabına ilişkin bir örnek aşağıda belirtilmiştir:

“13/7/2015 tarihinde, KDV ve ÖTV hariç imalatçı teslim fiyatı 80 TL, alkol derecesi 5 olan, 20 litre biranın imalatçısı tarafından teslimine ilişkin düzenlenen faturada aşağıdaki bilgilere yer verilir.

Satış bedeli (KDV ve ÖTV hariç)	:	80 TL
Hesaplanan ÖTV Tutarı *	:	89,66 TL
KDV Matrahı (80 TL + 89,66 TL=)	:	169,66 TL
Hesaplanan KDV Tutarı (169,66 TL x 0,18=)	:	30,54 TL
GENEL TOPLAM	:	200,20 TL

Yalnız iki yüz Türk Lirası, yirmi Kuruştur.

* Örnekte, nispi olarak hesaplanan ÖTV tutarı, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanan ÖTV tutarından düşük olduğundan $[(80 \text{ TL} \times 0,63) < (5^\circ \times 0,8966 \text{ TL} \times 20 \text{ lt})]$, faturada asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanan ÖTV tutarı dikkate alınmıştır.”

Örnekte görüldüğü üzere vergisiz satış fiyatı 80 TL olan alkollü içecek özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi dahil edildiğinde 200,20 TL rakamına ulaşmıştır.

IV sayılı liste, lüks tüketim malları ve dayanıklı tüketim malları olarak adlandırılan birbirinden farklı çok değişik mal gruplarından oluşmaktadır.

Turizm işletmelerinde alkollü içecek tüketimi yaygın olduğundan; Türkiye'deki alkollü içecekler üzerindeki yüksek vergi oranı işletmelerin uluslararası piyasadaki rekabet gücünü olumsuz etkilediği söylenebilir.

2.3.4 Turizm Payı

Türkiye'de turizm sektöründe faaliyet gösteren firmalardan merkezi yönetim tarafından turizm payı alınmaktadır. 7183 sayılı Türkiye Turizm Tanıtım ve Geliştirme Ajansı Hakkında Kanununa göre, Ajansın kuruluş amaçlarının gerçekleştirilmesi ve faaliyetlerin devamı için kullanılmak üzere turizm payı alınır. Kanunun amacı birinci maddede belirtilmiştir. Buna göre, kanunun amacı; Türkiye'de turizm sektörünün gelişimine katkı sağlamaktır.

Turizm payı ile ilgili tebliğ¹⁸ yayınlanmıştır. Söz konusu tebliğe göre, “Konaklama tesisleri: Bakanlık tarafından düzenlenen kısmi turizm işletmesi veya turizm işletmesi belgesiyle ya da ilgili kurum veya kuruluş tarafından düzenlenen işyeri açma ve çalışma

¹⁸ RG: 2 Kasım 2019; 30936 sayılı.

ruhsatıyla faaliyet gösteren oteller, tatil köyleri, butik oteller, konaklama içeren özel tesisler, moteller, hosteller, pansiyonlar, apart oteller ve konaklama içeren kırsal turizm tesisleri (dağ evi, köy evi, çiftlik evi, yayla evi ve oberj) ile kampingleri” ifade etmektedir.

Turizm payı, konaklama, acente ve benzeri tesislerdeki hizmetleri sunan ticari işletmenin net satış gelir ile kira gelirlerinin toplamı üzerinden alınır. Konaklama tesisi ve seyahat acentelerinde oran on binde 7,5 tur. Turizm payı, mükellefin gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine beyan edilir. Ödenen turizm payı, gelir/kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilir.

2.4 Turist Rehberlerinin Vergilendirilmesi

Turizm sektörü hizmet sektörü içinde yer almakta olup doğrudan veya dolaylı olarak çok sayıda faaliyet alanını ilgilendirmektedir. Ayrıca emek yoğun bir sektör olduğundan çok sayıda kişi çalıştırmaktadır. Çalışanlar bir işverene bağlı olarak ücretli çalışabildiği gibi kendi nam ve hesabına çalışma da yürütebilmektedir. Çalışanın faaliyetinin niteliği vergilendirmenin de mahiyetini değiştirmektedir. Örneğin turist rehberleri işveren bağlı çalışırsa elde ettiği gelir ücret olmaktadır. Kendine adına iş yaparsa serbest meslek kazancı sayılarak vergilendirme buna göre yapılmaktadır.

Diğer taraftan turizm sektöründe iç turist olduğu gibi dış turist de olabilmektedir. Deniz, hava, kara gibi bütün ulaşım araçları seyahat için kullanılabilir. Bu kapsamda turizm faaliyetinin niteliğine göre vergilendirme esası değişebilmektedir.

Turist rehberliği ile meslek kanununa göre, “turist rehberliği hizmeti; seyahat acentalığı faaliyeti niteliğinde olmamak kaydıyla kişi veya grup hâlindeki yerli veya yabancı turistlerin gezi öncesinde seçmiş oldukları dil kullanılarak ülkenin kültür, turizm, tarih, çevre, doğa, sosyal veya benzeri değerleri ile varlıklarının kültür ve turizm politikaları doğrultusunda tanıtılarak gezdirilmesini ...,” ifade eder.

Turist rehberliği faaliyeti serbest meslek faaliyetidir. Şayet turist rehberliği bir işverene bağlı yapılıyorsa elde edilen kazanç ücret olacaktır. Turist rehberliği sürekli olarak yapılmıyorsa arızı kazanç söz konusu olmaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 2’inci maddesine göre gelirin unsurları içinde serbest meslek kazancı, ücret ve diğer kazanç ve iratlar (arızı kazançlar) da sayılmıştır. Gelir Vergisi Kanununun 61’inci maddesine göre ücret, “işverene tabi belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.” Gelir Vergisi Kanununun 65’inci maddesine göre serbest meslek faaliyeti; “sermayeden ziyade şahsi mesaiye ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk

altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır.” Gelir Vergisi Kanununun 82’inci maddesine göre “arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hâsılat vergiye tâbi arızı kazançlar arasındadır.”

Serbest meslek faaliyeti icra eden turist rehberlerine yapılan ödemeler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu’nun 94/2-b maddesine göre kesinti¹⁹ yapılmaktadır. Ücret geliri elde turist rehberlerine yapılan ödemeler üzerinden ise Gelir Vergisi Kanunu’nun 94/1 maddesine göre kesinti yapılmaktadır.

Ayrıca Gelir Vergisi Kanununun 65’inci maddesine göre, Vergi Usul Kanununun 155 inci ²⁰maddesinde belirtilen şartlardan “en az ikisini taşıyan rehber gibi mesleki faaliyette bulunanların işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılacağı” belirtilmiştir. Ancak, belirtilen şartlardan (örneğin mesleki teşekküle kayıt veya işyeri açmak gibi) “en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000’i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muaf olduğu” belirtilmiştir. Vergiden muafiyet Gelir Vergisi Kanununun 94’üncü maddesinin (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca yapılacak tevkifatı etkilemez.

Elde ettiği gelir üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94’üncü maddesine göre belirli bir oranda vergi kesintisi yapılan, gerçek usulde vergilendirilen serbest meslek kazancı elde rehber yıllık gelir vergisi beyannamesi verme yükümlülüğü altındadır. Vergiden muaf rehber ise sadece tevkifata tabi olup yıllık beyan vermez. Arızı olarak turist rehberliği yapana ve vergiden muaf olan turist rehberinin serbest meslek makbuzu düzenleme zorunluluğu olmadığından bu kişilerden hizmet alan mükelleflerin gider pusulası düzenlemesi gerekir.

Türkiye’de turist rehberlerinin vergilendirilmesi ilişkin yapılan bir çalışmada (Demircan, 2007: 67); “profesyonel turist rehberlerinin:

- % 1,03’nün gerçek usulde vergi mükellefi olarak GV beyannamesi verdiği,
 - % 65,82’nin vergiden muaf serbest meslek erbabı,
 - % 33,15’nin bağımlı çalışan (ücretli-maaşlı vb.),”
- olduğu tespit edilmiştir.

¹⁹ Gelir Vergisi Kanunu’nun 94’üncü maddesinde kimlerin tevkifat sorumluluğu olduğu belirtilmiştir.

²⁰ VUK, md. 155; “Serbest meslek erbabı için aşağıdaki hallerden her hangi biri "işe başlama" yı gösterir: 1. Muayenehane, yazıhane, atelye gibi özel iş yerleri açmak; 2. Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden alametleri asmak; 3. Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğu gösteren ilanlar yapmak; 4. Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere **mesleki teşekküllere kaydolunmak**. Mesleki teşekküllere kaydolunanlardan görevleri veya durumları icabı bilfiil mesleki faaliyette bulunmayacak olanlar bildirmelerinde bu ciheti de açıklarlar.”

2.5 Turizm Sektöründe Servet Vergisi Uygulamaları

2.5.1 Emlak Vergisi

Belediyelerin 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununa göre tahsil ettiği başlıca üç vergi konusu olup bunlar bina, arsa ve arazidir. Hepsi niteliği itibariyle mülkiyet üzerinden alınan vergilerdir.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununa göre, “Türkiye sınırları içinde bulunan binalar bu kanun hükümlerine göre Bina Vergisine tabidir.” Bina Vergisini, binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa binaya malik gibi tasarruf edenler öder. Kanunda daimi muafiyetler ve geçici muafiyetler sıralanmıştır. Buna göre turizm sektörü için belirli koşullarda geçici muafiyet tanınmıştır. Kanunun 5’inci maddesine göre, “b) Turizm Endüstrisini Teşvik Kanunu hükümleri dairesinde turizm müessesesi belgesi almış olan Gelir veya Kurumlar Vergisi mükelleflerinin adı geçen kanunda yazılı maksatlara tahsis ettikleri ve işletmelerine dahil binaları, inşalarının sona erdiği veya mevcut binaların bu maksada tahsisi halinde turizm müessesesi belgesinin alındığı yılı takip eden bütçe yılından itibaren 5 yıl süre ile geçici muafiyetten faydalandırılır.”

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 12’inci maddesine göre “Türkiye sınırları içinde bulunan arazi ve arsalar arazi vergisine tabidir.”

Emlak vergisi taşınmazın bulunduğu belediyeye bildirilmekte ve hesaplanan vergi ilgili yılda iki taksit halinde ödenmektedir.

2.5.2 Motorlu Taşıtlar Vergisi

Turizm sektöründe turistlerin belirli bir yerden yerlere taşınması veya belirli bölgelerde gezdirilmesi için ulaşım araçları sıkça kullanılmaktadır. Türkiye’de uygulanan Motorlu Taşıtlar Vergisi motorlu deniz, hava ve kara taşıtlarından alınan bir vergidir. Belirtilen bu vergi servet vergilerinin bir çeşididir.

Motorlu kara taşıtları, yat, tekne benzeri motorlu deniz taşıtları ile uçak, helikopter gibi hava taşıtları MTV’ye tabidir. MTV’nin mükellefi; trafik, belediye veya liman sicili ile taşıtın adına kayıt ve tescil edildiği kişidir.

Kanunun vergilendirme ölçüsü olarak kabul ettiği ölçüler zaman içerisinde değişmiştir. Genel olarak verginin kapsamına giren araçlar cinsleri, yaşları ve motor silindiri hacimleri ve beygir gücü gibi kıstaslar dikkate alınarak vergilendirilmektedir. Motorlu Taşıtlar Vergisi, “taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak” tahakkuk ettirilir.

Ticari amaçla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç MTV Kanununa bağlı (I), (I/A) ve (IV) sayılı tarifelerde yer alan taşıtlardan alınan vergi ve cezalar ile gecikme zamları gelir/kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmemektedir.

2.5.3 Veraset İntikal Vergisi

Miras ve karşılıksız bağış gibi servet intikalleri veraset intikal vergisine tabidir. Verginin konusunu “Türkiye’de bulunan malların veraset yoluyla veya her hangi bir şekilde karşılıksız (hibe, bağış gibi) olarak bir şahıstan diğer şahsa intikali” oluşturmaktadır. Şahıstan kasıt gerçek ve tüzel kişidir. Mal ise mülkiyete konu olabilen taşınır ve taşınmaz şeylerle mülkiyet konusu olabilen bütün hakları ve alacakları kapsamaktadır. Veraset tabiri ise miras, vasiyet ve miras sözleşmesi gibi ölüme bağlı işlemleri ifade etmektedir.

Veraset ve İntikal Vergisinin mükellefi, veraset yoluyla veya bedelsiz mal kazanan şahıstır. Elde edilen kazanç bir beyanname ile vergi dairesine bildirilir. Yarışma ve çekiliş sonrası ikramiye kazançları için ise vergi stopaj usulüyle ödendiğinden beyanı yarışma ve çekilişi düzenleyen gerçek ve tüzel kişiler beyanname verir.

2.6 Diğer Vergiler

Türkiye’de merkezi yönetim veya yerel yönetim tarafında tahsil edilen çok sayıda vergi bulunmaktadır. Ana vergiler gelir üzerinden gelir vergisi ile işlemler üzerinden alınan katma değer vergisi özel tüketim vergisidir. Ayrıca turizm sektörü için konaklama hizmeti üzerinden konaklama vergisi ana vergiler arasında sayılabilir. Bunun dışında damga vergisi, stopaj vergisi ve çeşitli harçlar söz konusudur. Damga vergisi imzalanan sözleşmeler üzerinden alınmakta olup detayları aşağıda belirtilmiştir:

2.6.1 Damga Vergisi

Damga vergisinin konusunu, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesi uyarınca “Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtlar” oluşturmaktadır. Aynı maddede “kâğıt terimi; yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan verileri ifade eder” hükmü yer almaktadır.

Damga Vergisi Kanunu’nun 3’üncü maddesine göre, “damga vergisinin mükellefleri kağıtları imza edenlerdir. “

Damga Vergisi Kanunu'nun 10. Maddesinde "damga vergisi nispi veya maktu olarak alınacağı, nispi vergide kağıtların nevi ve mahiyetlerine göre bu kağıtlarda yazılı belli paranın esas alınacağı belirtilmiştir." Aynı maddeye göre "belli para terimi, kağıtların ihtiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceği parayı ifade eder."

Örneğin Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun "I-Akitlerle İlgili Kağıtlar" başlığı altındaki, "1. Mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler" için belirli oranda nisbi damga vergisine tabi olacağı belirtilmektedir.

30 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde, "...bundan böyle nispi damga vergisine tabi kağıtların muhtevasında, katma değer vergisi yönünden herhangi bir düzenleme olup olmadığına bakılmaksızın, 1. Damga vergisinin katma değer vergisi hariç olmak üzere sadece işin bedeli üzerinden hesaplanması, 2. Katma değer vergisi dahil edilerek düzenlenen kağıtlardan alınması icabeden damga vergisinin ise katma değer vergisi tutarı düşüldükten sonra kalan meblağ üzerinden hesaplanması... uygun görülmüştür." hususları belirtilmiştir. Belirtilen nedenle nispi olarak hesaplanacak damga vergisi matrahının tespitinde katma değer vergisi hariç tutarın esas alınması gerekmektedir. Diğer taraftan, Damga vergisinin matrahının belirlenmesinde vergi konusu sözleşmedeki tutar yabancı para ise döviz satış kurunun esas alınması gerekmektedir.

VUK'un 114. maddesinin 4. fıkrası uyarınca "damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan belgenin hükmünden tarh zamanaşımı süresi olan beş yıl dolduktan sonra da olsa faydalanıldığı takdirde (bir resmi daireye ibraz gibi belgenin kullanımı durumunda) belirtilen belgeye ait damga vergisi alacağı yeniden doğmaktadır."

Damga Vergisi Kanununun ek 2'inci maddesinde istisnalar sayılmıştır. Kanunun ek 2'inci maddesinin 2'inci fıkrasına göre, "döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemler nedeniyle, belgenin geçerlilik süresi içerisinde belgede yer alan tutarla sınırlı olmak kaydıyla, h) Turizm müesseseleri ile seyahat acentelerinin yurt içindeki ve yurt dışındaki turizm faaliyetleri sırasında yaptıkları döviz karşılığı hizmet satışları, nedeniyle düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır."

Damga vergisi nispi (oransal) veya maktu alınabilir. Nispi vergide imzalanan vergi konusu sözleşmedeki tutarın belli bir oranı üzerinden damga vergisi hesaplanır. Maktuda ise tutarın önemli değildir ve kağıt başına belli bir tutarda vergi hesaplanır. Turizm işletmelerinin ve seyahat acentelerinin kendi aralarında düzenledikleri kontenjan sözleşmeleri de belli bir parayı ihtiva etsin veya etmesin maktu vergiye tabidir.

2.6.2 Stopaj Vergisi

Vergilemede genel kural verginin mükellef tarafından beyan edilmesidir. Bir kısım gelirlerde kanun koyucu mükellefin beyanını beklemeden mükellefe geliri sağlayan kişilerin (vergi sorumlusu) vergiyi beyan etmesini öngörmüştür (Hesap Uzmanları Kurulu, 2013: 667). Gelir Vergisi Kanununda stopaja ilişkin hükümler genel olarak 94'üncü ve geçici 67'inci maddede belirtilmiştir. Kurumlar Vergisi kanununda ise stopaja ilişkin hükümler kanunun 15'inci ve 30'uncu maddesinde belirtilmiştir.

Vergi stopajı uygulaması ile vergi idaresi, alacağını düşük maliyetler, güven ve kolaylıkla tahsil edebilir (Oktar, 2014: 73).

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 11'inci maddesine göre, “yaptıkları/yapacakları ödemelerden vergi tevkifatı (kesintisi) yapmak zorunda olan vergi sorumluları, verginin vergi dairesine tam olarak kesilip ödenmesinden sorumludurlar.”

Muhtasar beyanname ile işverenler veya vergi tevkifatı yapan kişiler kesilen vergiyi ve matrahı vergi dairesine bildirir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. Maddesinde hangi kurumları ve hangi şahısların vergi tevkifatından sorumlu olduğu sayılmıştır. Ticaret şirketleri ve ticari kazanç elde eden kişiler belirli ödemeleri nakden veya hesaben yaparken tevkifat yapmaya mecburdurlar. Tevkif edilen tutarı ödemeyi alan kişi yıllık beyannamesinde mahsup konusu yapabilmektedir.

Muhtasar beyanname vergi sorumluları tarafından verilmektedir. Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir. Örneğin işçi çalıştıran (A) oteli çalıştırdığı (B) kişisine aylık bir ödeme yapmaktadır. Bu ödeme işçi için ücret olup vergilendirmesi stopaj yoluyla yapılmakta ve ödeme yapan (A) oteli söz konusu vergiyi muhtasar beyanname ile vermektedir. Benzer şekilde çiftçilerden alınan zirai ürünlerde de Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 11. bendine göre stopaj yükümlülüğü vardır. Buna göre “çiftçilerden satın alınan zirai mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden; Zirai mahsuller için, ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlar için %2 ticaret borsalarına kayıtlı olmayanlar için %4 nispetlerinde vergi sorumluluklarınca tevkifat (stopaj) kesintisi yapılması” gerekmektedir.

İşçi ücretleri üzerinden gelir vergisi ve sosyal güvenlik primleri işveren tarafından beyan edilmektedir. Ancak işveren, bu vergilerden kaçınmak için kayıtsız işçi çalıştırma yoluna gidebilmektedir. Bu bakımdan kayıtdışı istihdamı önlemek için işçiler üzerindeki vergi-prim yükünün hafifletilmesi ve etkin denetim gerekmektedir.

2.6.3 Harçlar Kanunu

Harçlar belirli hizmetlerden yararlanan kişilerden alınan zorunlu bir ödemedir. Vergiden farklı olarak sadece ilgili hizmeti alan öder. Örneğin konut satışında konutun alıcısı ve satıcısı tapu harcı öder. 492 sayılı kanuna göre belirli bazı işlemler harca tabidir. Harçlar başlıca, “1. Yargı harçları, 2. Noter harçları, 3. Vergi Yargısı Harçları, 4. Tapu ve Kadastro harçları, 5. Konsolosluk harçları, 6. Pasaport, ikamet tezkeresi, çalışma izni, çalışma izni muafiyeti, vize ve Dışişleri Bakanlığı tasdik harçları, (3) 7. Gemi ve liman harçları, 8. İmtiyazname, ruhsatname ve diploma harçları, 9. Trafik harçları” Olarak sayılabilir. Bu kapsamda harçlar kanununa göre turizm müessesesi kuruluş belgelerinden ve turizm müessesesi işletme belgesinden maktu olarak belirli bir tutarda harç alınmaktadır.

Harçlar kanununun ek 1’inci maddesine göre, “Vergi, Resim, Harç İstisnası Belgesine bağlanan aşağıda sayılan diğer döviz kazandırıcı faaliyetlere ilişkin işlemler, belgenin geçerlilik süresi içerisinde belgede yer alan tutarla sınırlı olmak kaydıyla harçtan müstesnadır:

h) Turizm müesseseleri ile seyahat acentelerinin yurt içindeki ve yurt dışındaki turizm faaliyetleri sırasında yaptıkları döviz karşılığı hizmet satışları.”

2.6.4 Vergi Usul Kanunu

Vergi Usul Kanunu “genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır.” Bu bakımdan bütün vergilere ilişkin genel düzenlemeler içermektedir. Ancak belirli sektörlere özgü düzenlemeler de vardır. Örneğin fatura bütün mükellef için öngörülen bir belge iken adisyon yemek hizmeti veren mükellefler tarafından düzenlenmesi öngörülen bir belgedir. Günlük müşteri listesi düzenleme yükümlülüğü ise konaklama hizmeti veren mükelleflere ilişkindir.

Konaklama sektöründeki vergi kayıplarının ana nedeni, turizm sektöründeki belge düzeninin iyi işlememesidir.

Turizm işletmeleri, satışlarını, alışlarını ve vergileme ile ilgili hususları Vergi Usul Kanununda öngörülen vesikalar ile tevsik etmek zorundadır.

İspat edici belgeler Vergi Usul Kanunu’nda ve Türk Ticaret Kanunu’nda belirtilmiştir. Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen belgeler: “Fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış belgeleri, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri” olarak sayılabilir. Türk Ticaret Kanunu’nda düzenlenen belgeler: “Police, bono, çek, hisse senedi, konşimento, hamule senedi, taşıma senedi” gibi belgelerdir.

Belge; hüküm ifade eden, bir hakkın doğmasına veya bir olayı ispatlamaya elverişli yazıdır. Belge, mükellef yönünden kayıtların ve beyannamelerin doğruluğunu kanıtlayan bir

ispat aracıdır. Vergi idaresi yönünden ise belge, vergi denetiminin temelini oluşturur. 1930 tarihli İtalyan Ceza Kanunu gerekçesinde belge şu şekilde tanımlanmıştır: taşınabilen bir vasıta üzerinde tespit edilen, belirli bir kimsenin eseri olan, usuli bir ilişki veya bu iddiayı çürütmeye ya da hukuken önemli bir olayı ispat etmeye elverişli irade açıklama veya beyanlarını yahut hakikat iddialarını ihtiva eden her türlü belge (Kızılot ve Kızıltot, 2009: 31-39).

Türk Vergi Sisteminde işlemlerin belgeye dayalı olması aranmaktadır. Nitekim 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 228’inci maddesine göre “aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir”. Bu durumun istisnaları 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 228’inci maddesinde sayılmıştır:

“Aşağıdaki giderler için ispat edici kâğıt aranmaz: 1. Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutad olmayan müteferrik giderler; 2. Vesikasının teminine imkân olmayan giderler; 3. Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler. 1 ve 2 numaralı fıkralarda yazılı giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması şarttır.”

VUK’un “Taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler” başlıklı 240’ıncı maddesine göre, “otel motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri işleten geceleme hizmeti veren mükellefler günlük müşteri listesi düzenlemek zorundadır.”

Vergi Usul Kanununa göre “Otel, motel ve pansiyon gibi konaklama yerleri, odalar, bölmeler ve yatak planlarına uygun olarak müteselsil seri ve sıra numaralı günlük müşteri listeleri düzenlerler ve işletmede bulundururlar. Bu listelerde aşağıdaki bilgiler bulunur: 1. Mükellefin adı, soyadı, varsa unvanı ve adresi, 2. Oda numaraları yazılmak suretiyle müşterinin adı, soyadı ve oda ücreti, 3. Düzenleme tarihi.”

Konaklama hizmetinde oda sayısının fazla olması nedeniyle tek sayfada müşteri listesinin düzenlenememesi durumunda, bir güne ilişkin müşteri listesinin müteselsil sırayı takip etmesi ve devam eden sayfalarda aynı günün belirtilmesi halinde arka arkaya birden fazla sayfada düzenlenmesi mümkündür (Özyer, 2014: 484).

Turizm işletmeleri ticari kazanç elde ettiği için diğer mükellefler gibi yasal defter (yevmiye defteri, defteri kebir, envanter defteri vb.²¹) tutma ve fatura²² düzenleme zorunluluğu altındadır. Belirtilen temel yükümlülükler dışında turizm işletmelerine özgü olan tek belge

²¹ VUK, 207; Yabancı nakliyat kurumlarına özgü ise hasılat defteri yükümlülüğü vardır. VUK 2220’ye göre tasdike tabidir.

²² VUK, 229; Fatura, “satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.”

günlük müşteri listesidir. Belirli durumlarda gider pusulası ve müstahsil makbuzu da düzenlenmesi gerekebilir. Gider pusulası, tacirin satış belgesi düzenleme yükümlülüğü olmayan kişilerden alımında gündeme gelmektedir. Müstahsil makbuzu ise tacirin, gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden mal satın alması durumunda düzenlenmektedir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 253'üncü maddesine göre "defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar."

Vergi Usul Kanununda yer alan amortisman ile ilgili düzenlemeler aşağıda belirtilmiştir:

Otel hizmetlerinin stok imkanı olmadığından konaklama işletmelerinde aktif büyüklüğün büyük kısmı duran varlıklardan oluşur cüzi bir kısmı ise dönen varlıklardır. Bu nedenle otel işletmelerinde amortisman konusu önem arz etmektedir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununda vergi mükelleflerinin bilançolarında amortisman tabi iktisadi kıymetler için amortisman listesi tutulması öngörülmüştür. Amortisman ayırma koşulları da özel olarak belirtilmiştir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununa göre (Md. 189) "üzerinden amortisman yapılan kıymetler ve bunların amortismanları aşağıda yazılı şekillerden her hangi biri ile gösterilir:

1. Envanter defterinin ayrı bir yerinde;
2. Özel bir amortisman defterinde;
3. Amortisman listelerinde."

Vergi Usul Kanununa göre amortisman konusu mevcutlarda, alacaklarda ve sermayede amortisman olarak ayırma tabi tutulmuştur. VUK'a göre "normal amortisman, azalan bakiyeler usulüyle amortisman, madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman" gibi amortisman ayırma çeşitleri vardır.

Alacaklar ise mükellefin satışlarına ilişkin tahsil etmediği ancak alacak hesabında takip ettiği tutarlara ilişkin ayırma tabi tutulmuştur. Buna göre alacaklar değersiz alacaklar, şüpheli alacaklar ve vazgeçilen alacaklar olarak ayırma tabi tutulmuştur.

Değersiz alacak mahkeme kararına veya ikna edici bir belgeye göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklardır ve gider yazılır. Şüpheli alacak ise hala tahsil imkanı olan ancak dava veya icra süreci devam eden alacaklardır ve tahsile kadar karşılık ayrılarak gider yazılır. Tahsil edilirse karşılık hesabı kapatılır ve gelir yazılır.

Vergi Usul Kanununda yer alan cezalar ile ilgili düzenlemeler aşağıda belirtilmiştir:

Mükelleflerin vergi ödevlerindeki aksamalara yönelik vergi dairesi tarafından uygulanabilecek cezalar Vergi Usul Kanununda belirtilmiştir. Bunlar usulsüzlük cezası, özel

usulsüzlük cezası ve vergi ziyayı cezası olarak sayılabilir. Usulsüzlük “vergi kanunlarının şekle ve usule ilişkin hükümlerine riayet edilmemesidir.” Vergi ziyayı, “ödenmesi gereken verginin eksik ödenmesi veya zamanında ödenmemesi ile ilgilidir.” Haksız vergi iadesi alınması da vergi ziyasına neden olmaktadır. Bu durumlarda fazla iade alınan, eksik ödenen veya zamanından ödenmeyen vergi kadar (bir kat) ceza uygulanır. Kaçakçılık suçu varsa ceza üç kat uygulanır.

Vergi Usul Kanununda yer alan değerlendirme ile ilgili düzenlemeler aşağıda belirtilmiştir:

İşletmelerin bilançosunu oluşturan aktif ve pasif bütün kalemlerin hesap dönemleri itibariyle nasıl değerlendirileceği Vergi Usul Kanununda özel olarak belirtilmiştir. Maliyet bedeli, borsa bedeli, tasarruf değeri, mukayyet değer gibi. Mevcutlar, alacaklar ve borçlar işletmeye dahil iktisadi kıymetleri ifade eder.

VUK’a göre “envanter çıkarmak, bilanço günündeki mevcutları, alacakları ve borçları saymak, ölçmek, tartmak ve değerlemek suretiyle kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit etmektir.”

Envantere alınan iktisadi kıymetler değerlendirme esaslarına göre değerlendirilir.

Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur. Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespittir.

Değerleme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre, belirtilen ölçülerden biri ile yapılır: “1. Maliyet bedeli; 2. Borsa rayici; 3. Tasarruf değeri; 4. Mukayyet değer; 5. İtibari değer; 6. Vergi değeri; 7. Rayiç bedel, 8. Emsal bedeli ve ücreti. 9. Alış bedeli.”

Örneğin yabancı para 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 280’inci maddesine göre borsa rayici ile değerlendirilir. Kasada mevcut yabancı paralar efektif alış kuru, yabancı para cinsinden alacaklar/borçlar ve banka hesabındaki yabancı paralar ise döviz alış kuru (Hazine Maliye Bakanlığının belirlediği yoksa Merkez Bankasının belirlediği kur) ile değerlendirilecektir.

Vergi Usul Kanununda yer alan yoklama ile ilgili düzenlemeler aşağıda belirtilmiştir:

VUK’a göre vergi dairesince mükellef nezdinde yapılan yoklamanın amacı, “mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.”

Yoklamaya yetkili memurlar²³, günlük hasılat tespiti, belgesiz alış satış olup olmadığı gibi alanlarda tespit yetkisine sahiptir. Örneğin, (A) otelinde geceleme hizmeti verildiği halde

²³ 1. Vergi dairesi müdürleri;

2. Yoklama memurları;

3. Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler;

4. Vergi incelenmesine yetkili olanlar;

fatura kesilmediği yönünden bir ihbar alan vergi dairesi yoklama yetkisi olan iki gelir uzmanını ilgili otele göndermiştir. İşyerinde yapılan rezervasyon listeleri kalan kişileri gösterilen listeler tespit edilip tutanağa bağlanmıştır. Diğer taraftan fatura seri numaraları ve günlük müşteri listesinde son kullanılan seri numaraları da tutanağa bağlanmıştır. Bu noktadan sonra belirti sürelerinde düzenlemesi gereken belgeleri düzenlemeyen ve vergi beyanlarını doğru bildirmeyen mükellef için özel usulsüzlük cezası, vergi ziyai cezası ve resen vergi tarhiyatı durumu söz konusu olabilecektir.

2.7 Yerel Yönetim Vergileri

Mahalli idareler tarafından alınan vergilerin yasal dayanağı 29/7/1970 tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ile 29.05.1981 tarihli 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'dur.

Mahalli idareler bazı işlemler üzerinden veya mülkiyet üzerinden vergi alabilmektedir. İşlemlerin yasal dayanağı 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu olup, belirtilen kanunda yer alan vergi türleri aşağıda belirtilmiştir:

2.7.1 Çevre Temizlik Vergisi

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 44. maddesine göre, "Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan konut, iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binalar çevre temizlik vergisine tabidir. Verginin mükellefi, binaları kullananlardır. Mükellefiyet binanın kullanımı ile başlar." Konutlara ait çevre temizlik vergisi; su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle metreküp başına büyükşehir belediyeleri (büyükşehirlerde %25 artırımlı uygulanır) diğer belediyelerde ayrı ayrı olmak üzere maktu olarak hesaplanır. Kalkınmada öncelikli yörelerdeki belediyeler ile nüfusu 5.000'den az olan belediyelerde %50 indirimli olarak uygulanır. Taşınmaza ilişkin su faturasına yansıtılan çevre temizlik vergisi; taşınmazın maliki veya kiracısı tarafından su faturası ile birlikte ödenir.

Maktu tarifeye göre yerel yönetim tarafından tahsil edilen çevre temizlik vergisi, çevre temizliği için toplandığından özellikle turizm bölgelerindeki yerel yönetimlerin artan altyapı hizmeti maliyetlerinin karşılanabilmesi için önem arz etmektedir.

2.7.2 Eğlence Vergisi

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 17'inci maddesine göre, "belediye sınırları ile mücavir alanlar içinde yer alan eğlence işletmelerinin faaliyetleri Eğlence Vergisine tabidir.

5. (Ek: 5/5/2005-5345/34 md.) Gelir uzmanları;

Verginin mükellefi, eğlence yerlerini işleten gerçek veya tüzelkişilerdir.” Kanunun 19’uncu maddesinde istisna ve muafiyetler sayılmıştır. Örneğin maddenin 2’inci bendine göre;

“2. Genel ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler ve köyler tarafından kültürel, sosyal, turistik ve ekonomik amaçlarla düzenlenen kongre, konferans, fuar, festival, şenlik, sergi ve benzeri faaliyetler ile tertip edilen eğlenceler ve konserler.” İstisna kapsamındadır. Vergi biletli işlemlerde bilete diğer işlemlerde hizmete tutarına eğlence vergisi eklenecek tüketiciden tahsil edilir. Verginin mükellefi eğlence yerini işleten yüklenici ise nihai tüketicidir. Mükellef olan eğlence yeri işletmesi tahsil ettiği vergiyi belediyeye öder.

2.7.3 Yerel Yönetimler Tarafından Alınan Diğer Vergi ve Harçlar

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 12’inci maddesine göre, “belediye sınırları ile mücavir alanları içinde yapılan her türlü İlan ve reklam, ilan ve reklam vergisine tabidir. İlan ve Reklam Vergisinin mükellefi, ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıran gerçek veya tüzel kişilerdir.” Kanunun 14’üncü maddesine muafiyet ve istisnalar sayılmıştır. Kanunun 8’inci maddesine göre kamu kurumları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ve kooperatifler tarafından ülke ürünlerinin ve turizminin reklamını yapmak amacıyla yapılan ilan ve reklamlar vergi dışı tutulmuştur.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunun 29’uncu maddesine göre haberleşme vergisi, 34’üncü maddesine göre, elektrik ve havagazı tüketim vergisi ve 40’ıncı maddeye göre yangın sigortası vergisi uygulanabilmektedir. Kanunun 36’ıncı maddesinde istisna ve muafiyetler sayılmıştır. Örneğin maddenin 3’üncü bendine göre; “Milletlerarası panayır, sergi ve fuarlarda, bunların giriş yerlerinde, mal teşhir edilen ve satılan pavyonlarda tüketilen elektrik ve havagazı vergiden müstesnadır.”

Yukarıda belirtilen vergiler dışında mahalli idareler çeşitli harçlar almaktadır. Örneğin, Bina inşaat harcı, işgal harcı, işyeri açma izni harcı, Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcı ve Altyapı Kazı İzni Harcı gibi.

2.8 İstihdam Vergileri

Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından alınan primlerin yasal dayanağı 31/5/2006 tarih ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ile 25/8/1999 tarih ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunudur. Belirtilen kanunlara göre tahsil edilen söz konusu primler aşağıda belirtilmiştir.

2.8.1 Sosyal Güvenlik Primleri

Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından alınan sosyal sigorta ve genel sağlık sigortası primlerinin yasal dayanağı 31/5/2006 tarih ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık

Sigortası Kanunudur. Kanunun amacı, “sosyal sigortalar ile genel sağlık sigortası bakımından kişileri güvence altına almak”tır. Sigortalar kısa vadeli ve uzun vadeli olmak üzere başlıca iki gruba ayrılabilir.

Kısa vadeli sigorta kolları: “İş kazası ve meslek hastalığı, hastalık ve analık sigortası kollarını, Uzun vadeli sigorta kolları: Malullük, yaşlılık ve ölüm sigortası kollarını” ifade etmektedir. Genel sağlık sigortası ise “kişilerin öncelikle sağlıklarının korunmasını, sağlık riskleri ile karşılaşmaları halinde ise oluşan harcamaların finansmanını sağlayan sigortayı” ifade etmektedir.

Prim gelirlerinin önemli bir kısmını malullük, yaşlılık ve ölüm sigortası prim gelirleri oluşturmaktadır. Ayrıca emekli olup sigortadan yaşlılık aylığı alanlardan çalışanlar için ise Sosyal Güvenlik Destekleme Primi tahsil edilmektedir.

5510 sayılı kanunun 81’inci maddesine prim oranları açıklanmıştır. Buna göre, “Malullük, yaşlılık ve ölüm sigortaları prim oranı, sigortalının prime esas kazancının % 20’sidir. Bunun %9’u sigortalı hissesi, %11’i işveren hissesidir. Kısa vadeli sigorta kolları prim oranı, sigortalının prime esas kazancının %2’sidir. Bu primin tamamını işveren öder. Genel sağlık sigortası primi, kısa ve uzun vadeli sigorta kollarına tâbi olanlar için 82 nci maddenin birinci fıkrasına göre hesaplanan prime esas kazancın %12,5’idir. Bu primin %5’i sigortalı, %7,5’i ise işveren hissesidir.”

2.8.2 İşsizlik Sigortası Kanununa Göre Tahsil Edilen İşsizlik Primi

Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından alınan işsizlik sigortası primlerinin yasal dayanağı 25/8/1999 tarih ve 4447 sayılı İşsizlik Sigortası Kanunudur. Kanunun amacı, “işsizlik sigortasına ilişkin kuralları ve uygulama esaslarını düzenlemek ve bu Kanunda öngörülen hizmetlerin verilmesini sağlamaktır.” İşsizlik sigortası primi, “işsizlik sigortasının gerektirdiği her türlü ödeme ile hizmet giderlerini karşılamak amacıyla bu Kanunda belirtilen esas ve usullere göre Devlet, işveren ve sigortalı tarafından ödenen primi” ifade etmektedir. İşsizlik sigortası zorunludur. İşsizlik sigortası primi, sigortalının 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun 80 ve 82 nci maddelerinde belirtilen prime esas aylık brüt kazançlarından % 1 sigortalı, % 2 işveren ve %1 Devlet payı olarak alınır.

İşçi olarak çalışanlar için (5510 sayılı yasanın 4/a maddesine tabi olanlar) Sosyal güvenlik primlerinin oranları ilişkin bilgiler Tablo 2.3’te belirtilmiştir:

Tablo 2.3 Prim oranları

Hizmet Akdine Tabi Olanlar Açısından Prim Oranları (5510 Sayılı Kanunun 4/1 (a) Bendi Kapsamında Olanlar)			
Sigorta Kolu	İşveren Payı (%)	Çalışan Payı (%)	Toplam (%)
Kısa Vadeli Sigorta Kolları (Malullük, Yaşlılık ve Ölüm)	11	9	20
Kısa Vadeli Sigorta Kolları (İş Kazası, Meslek Hastalığı, Hastalık ve Analık Sigortası)	2	-	2
Genel Sağlık Sigortası	7,5	5	12,5
İşsizlik Sigortası	2	1	
Toplam	22,5	15	37,5
Sosyal Güvenlik Destek Primi Oranı			
(4/a kapsamındakiler için)	İşveren Payı (%)	Çalışan Payı (%)	Toplam (%)
	22,5 + 2	7,5	32

Kaynak: (SGK, 2024)

Asgari ücret alan bir işçinin, gelirinden yapılan prim kesintileri Tablo 2.4'te belirtilmiştir.

Tablo 2.4 Asgari Ücretteki Sosyal Güvenlik Prim Kesintileri

ASGARİ ÜCRET	20,002.50
SGK PRİMİ% 14	2,800.35
İŞSİZLİK SİG. PRİMİ % 1	200.03
KESİNTİLER TOPLAMI	3,000.38
NET ASGARİ ÜCRET	17,002.12
İŞVERENE MALİYETİ (TL / AY)	
ASGARİ ÜCRET	20,002.50
SGK PRİMİ% 15.5 (İşveren Payı) (*)	3,100.39
İŞVEREN İŞSİZLİK SİGORTA PRİMİ % 2	400.05
İŞVERENE TOPLAM MALİYET	23,502.94

Kaynak: (CSGB, 2024)

*5510 sayılı Kanunun 81. maddesinin (1) bendine göre, bentte belirtilen şartları (aylık prim hizmet belgesini süresinde vermek, primleri zamanında ödemek, borcu olmamak gibi) sağlayan işverenlere, SGK primi işveren payında 5 puanlık indirim öngörülmüştür. Hazinece karşılanan bu indirim tutarı gelir/kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider/maliyet unsuru olarak dikkate alınmamaktadır.

5510 sayılı kanunun 88'inci maddesine göre tahakkuk eden primlerin ödenmesi halinde ödendiği dönemde gider yazılabilir. 19.02.1994 tarih ve 21854 sayılı resmi gazetede yayınlanan 174 Seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğine göre bir aya ait sigorta primleri ertesi ayın sonuna kadar ödenebildiğinden, Aralık ayı priminin ertesi yıldaki Ocak ayında ödenmesi halinde Aralık ayının ait olduğu hesap dönemine ait gider olarak dikkate alınabilmektedir.

Türkiye’de işçilerin gelirleri üzerinden hesaplanan gelir stopaj vergisi yanında sosyal güvenlik primleri de işveren tarafından beyan edilmektedir. Bazı durumlarda vergi primleri yüksek bulan işverenler kayıtdışı işçi çalıştırma yoluna gidebilmektedir. Kayıtdışı istihdam işçiler için olumsuz sonuçlar doğurduğu gibi hazine ve sosyal güvenlik kurumu açısından finansman sorunlarına yol açmaktadır. Bu bakımdan kayıtdışı istihdam ile etkin mücadele için denetim birimlerinin etkin çalışması önem arz etmektedir.

2.9 Turizm Sektörünün Vergilendirilmesinde Denetimin Rolü

Beyan esasının tamamlayıcı vergi denetimidir. Bu noktada vergi denetimi ile gelir/kurumlar vergisi açısından kayıtdışı hasılat olup olmadığı, beyan edilen matrahın doğruluğu, indirim konusu yapılan giderlerin gerçek olup olmadığı araştırılır. Benzer şekilde, vergi denetimi ile katma değer vergisinin matrahının doğru tespit edilip edilmediği, indirim yapılan tutarlarda indirim hakkı olup olmadığı, indirimlere ilişkin belgelerin olup olmadığı, indirim yapılan tutarların yasal defterlerde kaydı olup olmadığı gibi unsurlar kontrol edilir. Vergi mükellefi harcanabilir gelirinde azalmaya neden olduğundan mükellefler bu yükten kaçınma yoluna gidebilmektedir. Vergiyi ödememek için kanunla suç sayılan fiillerin işlenmesi ile vergi kaçakçılığı yapılabilmektedir. Örneğin sahte belge ile giderlerini artıran bir mükellef kurumlar vergisi ve katma değer vergisi yükünü azaltabilir. Bu durum ilk etapta mükellefin vergi yükünü azaltmıştır ancak idarenin inceleme yetkisi ile söz konusu vergiyi geri alma hakkı vardır.

Vergi Usul Kanununda yer alan incelemeler ile ilgili düzenlemeler aşağıda belirtilmiştir:

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 137’inci maddesine göre, “Vergi Usul Kanununa veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler.”

Vergi Usul Kanununa göre “Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.”

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 3’üncü maddesine göre “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.” Örneğin otel işleten bir (A) firması 2022 yılı için fatura düzenlememiştir ve gelir vergisi matrahı “sıfır” dır. Yapılan bir incelemede otelin elektrik ve su tüketim bilgileri temin edilmiştir. Benzer şekilde emniyet müdürlüğünden otelde konaklayan kişilere ilişkim kimlik bilgisi temin edilmiştir. Ayrıca, otel işleten (A) firmasının müdürü (B)’nin banka hesaplarında yüklü miktarda havale ve EFT tespit edilmiştir. Tespit edilen hususlar mükellefin 2022 yılında ticari kazancı olduğunu ve bunu beyan

etmediğini göstermektedir. Bu durumda artık, 2022 yılında ticari faaliyetinin olmadığını ispat yükü mükellefte olmaktadır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 9’uncu maddesine göre “vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz.” Örneğin otel işleten bir (A) firması 2022 yılında otelin bir katında kumar oynatmaktadır. Bu durumda söz konusu faaliyet kanun²⁴ tarafından yasaklanmış olsa da vergi aranır.

Türk Vergi Sisteminde beyan esası geçerli olduğundan vergi mükellefin beyanı üzerine tarh edilir. Ancak idarenin zamanaşımı süresi içinde eksik vergiyi tamamlamak üzere inceleme tarhiyat hakkı vardır. Bu noktada ikmalen, idarece veya resen tarh söz konusu olmaktadır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 114’üncü maddesine göre, “vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.”

Vergi Usul Kanununa göre “İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama da yapılabilir.”

Ödenmesi gereken verginin tam ve doğru olup olmadığı inceleme ile ortaya çıkarılmaktadır. Türkiye’de turizm sektöründeki kayıt dışılığın azaltılması sektördeki haksız rekabeti de önleyici etki yapacaktır. Çalışmanın bundan sonraki bölümünde (üçüncü bölüm) turizm sektörüne ilişkin Türk vergi sisteminde vergi incelemelerinde karşılaşılan hususlar örneklerle açıklanacaktır.

²⁴ Türk Ceza Kanunu Md.228; “Kumar oynanması için yer ve imkan sağlayan kişi, bir yıldan üç yıla kadar hapis ve iki yüz günden aşağı olmamak üzere adli para cezası ile cezalandırılır. Ceza Kanununun uygulanmasında kumar, kazanç amacıyla icra edilen ve kar ve zararın talihe bağlı olduğu oyunlardır.” 2634 sayılı Turizmi teşvik kanununun 19’uncu maddesi: “Turizm işletmelerine bağlı ya da müstakil olarak talih oyunları oynatılabilecek mahallerin açılması yasaktır. Diğer kanunların bu Kanuna aykırı hükümleri yürürlükten kaldırılmıştır.”

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE TURİZM SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN MÜKELLEFLERE YÖNELİK VERGİ DENETİMİ VE KARŞILAŞILAN SORUNLAR

Turizm sektörüne ilişkin vergi incelemelerinde en sık karşılaşılan konulardan biri sahte belge kullanımıdır. Sahte belge kullanımında amaç ödenmesi gereken verginin azaltılması istediğidir. Maliyet ve gider kalemin artırılması ile gelir/kurumlar vergisi daha az ödenmiş olmakta ayrıca indirim katma değer vergisi artırılarak ödenecek katma değer vergisi azaltılmaktadır. Bu faturaları paravan şirketler üzerinden düzenleyenler ise belirli oranlarda komisyon geliri elde etmektedir. Sahte belge kullanma incelemeleri başlıca ikiye ayrılabilir. Bilerek veya bilmeden sahte belge kullanma. Bilerek kullanmada 3 kat vergi ziyai cezası yanında savcılığa suç duyurusu söz konusu olmakta iken bilmeden kullanma incelemelerinde 1 kat vergi ziyai cezası olmakta, savcılığa sevk olmadığı gibi tarhiyat öncesi uzlaşma imkânı da doğmaktadır. Örnek olaylar aşağıda belirtilmiştir:

3.1 Sahte Belge Kullanma

Turizm sektöründe özellikle belgelendirmenin zor olduğu hizmet alımlarına ilişkin mükellefler tarafından sahte belge kullanma yoluna başvuru olabilmektedir. Örneğin organizasyon hizmeti alımında, hizmeti veren firmalar kayıtdışı çalışabilmektedir. Gerçekten bir hizmet alındığı halde belgesi temin edilemediği için sahte belge kullanılabildiği gibi hiç hizmet alınmadığı halde alınmış gibi sahte belge de kullanılabilir. Bu iki durumu birbirinden ayırmak gerekmektedir. Bunlardan birisi sadece katma değer vergisi yönünden bir eleştiri gerektirirken diğeri gelir/kurumlar vergisi yönünden de eleştiri gerektirebilmektedir. Çünkü bir durumda ortada gerçekten alınan bir hizmet varken bir diğerinde hiçbir hizmet alınmamıştır. Bu iki ana farklılık üzerinde durulduktan ve genel açıklamadan sonra şimdi sahte belgenin bilmeden kullanıldığı bir duruma ilişkin örneğe bakılabilir:

X Turizm Ltd. Şti. (Mükellef kurum), sahte belge düzenlediği tespit edilen mükellef kurum tarafından adına tanzim olunan faturaları alış kaydı olarak defter kayıtlarına intikal ettirmiştir. Bu durum, mükellefin yasal defter kayıtları ile bununla ilgili belgelerin doğru bir vergi incelemesi yapılmasına mümkün kılmayacak düzeyde eksik, usulsüz ve karışık olması nedeniyle sağlam bir delil niteliğinde olmadığını göstermektedir.

Bu durum, 213 sayılı VUK'un 30/4. maddesi hükmüne istinaden aynı zamanda da resen takdir sebebi olduğundan, aynı kanunun 352/I-3. maddesi hükmü gereğince mükellef adına iki kat 1. derece usulsüzlük cezası kesilmesi, cezanın uygulaması sırasında VUK'un 336. maddesinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Belirtilen nedenlerle mükellef kurumun ilgili hesap dönemine ilişkin katma değer vergisi matrahlarının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30/4. Maddesi hükmü gereğince resen takdiri gerekmektedir.

Mükellef kurumun, ... Vergi Dairesinin... vergi kimlik numaralı mükellef kurumu ...'den aldığı ve aşağıda Tablo 3.1'de dökümü yapılan 2009 yılına ait faturayı defterlerine kaydettiği ve faturada gösterilen katma değer vergisini ilgili dönemlerde indirim konusu yaptığı defter ve belgelerinin tetkiki neticesinde tespit edilmiştir.

Tablo 3.1 Bilmeden Kullanılan Sahte Fatura

Fatura Bilgileri						Yev. Kayıt	
Tarihi	No	İçeriği	Tutar	KDV	Toplam Tutar	Tarihi	No
23.11.2009	...	Kalamar, çimçim karides	13.872,00	1.109,76	14.981,76	30/11/2009	129

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Mükellef kurum temsilcisine, Tablo 3.1'deki faturaları düzenleyen kişinin herhangi bir hizmet teslimi olmadan fatura tanzim ettiğinin belirlenmiş olduğu, konu hakkındaki rapor, bilgi ve belgeler izah edildikten sonra; söz konusu faturaları düzenleyeni tanıyıp tanımadığı, faturaların içeriğindeki malları alıp almadığı ve ödemelerle ilgili bilgi vermesi istenmiş, mükellef kurum temsilcisi cevaben aşağıda belirtilen şekilde beyanda bulunmuştur:

-Bahse konu faturaların içeriğinde yer alan mal ve hizmeti tedarikçilerimizden gerçekten aldık. Bu alımlarımız karşılığında verilen Tablo 3.1'de belirttiğiniz faturaları alarak kanuni defterlerimize ve beyannamelerimize dahil ettik. Faturaların sahte olduğunu bilmiyorduk. Bilseydik kesinlikle kullanmaz, yasal defter kayıtlarımıza ve beyanlarımıza intikal ettirmezdik. Herhangi bir kasıt ve sorumluluğumuz bulunmamaktadır. Bahsi geçen firmaya ödemelerimizin tamamını nakit olarak yapılmıştır. Vergisel ödevlerini düzenli olarak yerine getirmekte titizlik gösteren bir firmayız.

... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ... vergi kimlik numaralı mükellefi ... hakkında Vergi Müfettişi tarafından ... tarih ve ... sayılı Vergi Tekniği Raporu yazılmıştır. İlgili rapora göre: 'nin inceleme konusu yıllarda gerçek bir mal/hizmet alım satımına dayalı ticari faaliyetinin olmadığı, komisyon karşılığı sahte fatura düzenlemek amacıyla faaliyette

bulunduğu ve 2009 yılından itibaren düzenlemiş olduğu tüm faturaların sahte fatura olarak dikkate alınması gerektiği belirtilmiştir.

Vergiye doğuran olayla ilgisi bulunan muamelelerin, kanunda şekli ve muhtevası belli esaslara bağlanmış vesikalarla tevsikinin zorunlu olduğu 213 sayılı VUK'un 227. maddesi ile hükme bağlanmıştır. Bu vesikalar, kanuni defterlerdeki kayıtların, dolayısıyla beyanların doğruluğunun tevsikine yaramaktadır. 213 sayılı VUK'un 227. maddesinde *“Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.”* hükmü yer almaktadır.

213 sayılı VUK'un 229. maddesinde fatura; *“satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır.”* şeklinde tarif edilmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesinde, *“mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini indirim konusu yapabilecekleri”* hükme bağlanmıştır.

Yine, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 34. maddesinde, *“Yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait Katma Değer Vergisi, alış faturası veya benzeri vesikalar ve gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmek ve bu vesikalar kanuni defterlere kaydedilmek suretiyle indirilebilir.”* hükmü yer almaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29. maddesinde yazılı vergi indiriminden yararlanabilmenin ön koşulu, vergisi indirim konusu yapılacak işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikaların gerçeği yansıtması, bunların kanuni defterlere kaydedilmesi ve bu belgeler üzerinde gösterilen vergilerin gerçekten ödenmiş olmasıdır. Diğer bir ifade ile bu belgelerin sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olmaması gerekir.

Bu durumda, mükellefin, sahte faturaya istinaden indirim konusu yaptığı katma değer vergisinin 3065 sayılı Kanunun 29. ve 34. Maddeleri gereğince indirimi ve iadesi mümkün bulunmamaktadır. Aşağıdaki Danıştay kararlarında da belirtildiği üzere sahte faturaya dayalı indirimlerin reddedilmesi gerekmektedir.

“Naylon faturalara istinaden yapılan KDV indirimlerinin kabul edilmeyeceği... (Dan.7.D.8.2.1994 Tarih ve E. 1991/6109,K.1994/526)” şeklinde kararlar verilmiştir.

“Beyan ettikleri yüksek cirolar elde edecek sermayeye ve iş organizasyonuna sahip olmayan, yüksek cirolar beyan etmelerine karşın düşük tutarlı katma değer vergisi ödeyen ya da hiç ödemeyen, işyeri bulunmayan, alışlarının gerçek olmadığı yetkililerince de kabul edilen şirketler tarafından düzenlenen faturaların gerçek dışı olduğu, bu nedenle, söz konusu faturalarda yer alan katma değer vergilerinin indiriminin reddi suretiyle yapılan tarh ve ceza kesme işlemlerinde hukuka aykırılık bulunmadığı.” (DANIŞTAY 7. DAİRE E.2003/1347 K.2005/372)

“Faturalarına konu hizmetlerin ifası ve malların teslimi yeterli miktarda sermayenin araç ekipman, iş gücü ve diğer faktörlerle organizasyonu gerektirmekte olup, bu amaca yönelik organizasyonda bulunmadan, sadece şekli şartlar yerine getirilerek düzenlenen faturalarda yazılı katma değer vergisi indiriminin kabul edilmemesi suretiyle tarhiyat yapılmasında yasaya aykırılık bulunmadığı”(DANIŞTAY 9. DAİRE 26.09.2006 K.2006/2284)

Ayrıca, sahte fatura kullanımı 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Kaçakçılık olarak tanımlanmıştır. Kaçakçılık suçları ile bu suçlar için hükmolunacak hapis cezalarına 359. maddede yer verilmiştir.

Yine 213 sayılı VUK’un 333. maddesinde *“Bu kanunun 359. maddesinde yazılı fiillerin işlenmesi halinde bu fiiller için 359. ve 360. maddelerinde öngörülen cezalar, bu fiilleri işleyenler hakkında hükmolunur.”* denilmektedir.

Kanunda sahte belge kullanma fiili kaçakçılık suçları arasında sayılmıştır. Ancak sahte belge kullanan failin, işlenen suç fiili sonucu oluşan suçtan failin sorumlu tutulabilmesi suçu oluşturan fiilin bilerek ve istenerek işlenmiş olması aranacaktır.

Konuyla ilgili olarak 306 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ çıkarılmıştır. Tebliğde özetle; *“... , sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin bilerek kullanılıp kullanılmadığının araştırılmasında bu belgelere bilmeden kullandığı sonucuna varılan mükellefler adına vergi sucu raporları düzenlenmemesi ve haklarında cumhuriyet savcılıklarına suç duyurularında bulunulmaması gerekmektedir. Ayrıca sahte belgeleri kullanmak suretiyle vergi ziyaına sebebiyet verilmiş olması halinde bu mükellefler adına 344’uncu maddenin ikinci fıkrası uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir.”* hükmü yer almaktadır.

Yapılan sınırlı inceleme neticesinde, inceleme konusu faturaları düzenleyenin gerçek manada ticari faaliyetinin olmaması düzenlediği faturaların ve içeriğini oluşturan hizmetlerin de sahte olduğu anlamına gelmektedir. Kullanılan sahte faturalarla ilgili olarak mükellef kurumun, sahte faturaya istinaden indirim konusu yaptığı katma değer vergisinin 3065 sayılı

Kanunun 29. ve 34. Maddeleri gereğince indirimi ve iadesi mümkün bulunmamaktadır. Danıştay'ın konuyla ilgili olarak verdiği kararlarda bu yöndedir.

3.1.1 Vergi Suçu Yönünden Değerlendirme

Kullanılan sahte faturaları kaçakçılık açısından değerlendirildiğinde, inceleme konusu faturaları düzenleyen sahte fatura ticareti yapan kişi olması düzenlediği faturaların ve içeriğini oluşturan hizmetlerin de sahte olduğu anlamına gelmekle birlikte, 306 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde de ifade edildiği gibi gerçekte yapılan bir mal veya hizmet alımı karşılığında mal veya hizmeti sağlayan tarafından kendi belgesi yerine bir başka mükellefin belgesi verilebilmektedir. Bu durumda belgeyi alan tarafın aldığı belgenin mal veya hizmetin sağlandığı mükellefe ait olmadığını bilemediği durumlar söz konusu olabilmektedir. Mükellef kurum temsilcisinin ifadesinin aksini ispat edecek yeterli donelerin olmaması dolayısıyla faturaların bilmeden kullanıldığı değerlendirilmiştir.

3.1.2 Kurumlar Vergisi Açısından Değerlendirme

Tespit edilen faturaların gerçeği yansıtmadıkları sabit olmasına rağmen, mükellef kurum yetkilisi söz konusu fatura mukabilinde muhteviyatında yer alan hizmetleri gerçekten aldığını ifade etmektedir. Yapılan sınırlı inceleme neticesinde mükellef kurum yetkilisinin ifadesinin aksine bir delil tespit edilememiştir. Geçmiş dönem olmasından dolayı fiili tespit yapma durumu da söz konusu değildir. Bu nedenle mükellef kurum yetkilisinin bu ifadesine kısmen itibar edilmiş olup her satışın bir maliyeti olacağından ve de alınan mal veya hizmetler mükellef kurumun ticari faaliyetiyle alakalı mal veya hizmetler olması ve de çok büyük tutarlarda olmaması nedeniyle bu faturalarda belirtilen tutar maliyet olarak kabul edilmiş ve neticede mükellef kurum hakkında bu faturalarla ilgili olarak kurumlar vergisi yönünden yapılacak herhangi bir işlem bulunmadığı değerlendirilmiştir.

3.1.3 Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirme

Mükellef kurumun, yasal defter kayıtlarına intikal ettirdiği sahte faturaya dayanarak indirim konusu yaptığı katma değer vergisinin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 29. ve 34. maddeleri gereğince indirimi mümkün bulunmamaktadır. Bu durumda mükellef kurum tarafından sahte faturaya dayanılarak indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin reddi gerekmektedir.

Sahte faturaya isabet eden ve reddi gerektiğinden 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30/4. maddesi hükmü uyarınca ilgili dönemler itibarıyla matrahları resen takdir edilmiştir.

İndirim reddi nedeniyle yapılan hesaplama göre resen tarhı gereken katma değer vergileri üzerinden 213 sayılı VUK'un 341. ve 344/1 maddeleri gereğince bir kat tutarında vergi ziyayı cezası kesilmesi gerekmektedir.

Mükellef kurum temsilcisinin inceleme sonunda çıkacak vergi ve cezalar için tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunduğunun dikkate alınması gerekmektedir.

3.1.4 Sahte Belge Kullanma İncelemesinin Değerlendirilmesi

İncelemede vergi ziyayı cezası 1 kat kesilmiş, kurumlar vergisi yönünden eleştiri yapılmamış ve savcılığa sevk durumu söz konusu olmamıştır. Ayrıca, mükellefin uzlaşma talebi kabul edilmiştir.

Örnek bir sahte belge kullanımının “bilmeden” kullanıldığı durumu göstermektedir. Gerçekten, 306 Sıra Nolu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde de ifade edildiği gibi gerçekte yapılan gerçekte bir mal/hizmet alındığı halde, malı/hizmeti alan kişiye başka bir mükellefe ait belge verilebilmektedir. Bu durumda belgeyi alan tarafından belgenin sahte olduğunu ve gerçekte mal aldığı kişiye ait olmayabileceğini bilememesi söz konusu olabilmektedir. Böyle durumlar göz önünde bulundurulduğunda bütün sahte belge kullanımı incelemelerinin savcılığa sevk edilmesi halinde, yargının iş yükü artacağı gibi mağduriyetler de olabilmektedir. Bu bakımdan inceleme elemanlarında bilerek/bilmeden kullanma yönünden takdir yetkisi bulunmaktadır. Bu takdir yetkisi kullanılırken mükellefin kullandığı sahte belgelerin toplam alışlar içindeki oranı, birden fazla mükelleften kullanım olup olmadığı, birde fazla yılda kullanılıp kullanılmadığı ve alınan faturaya ilişkin ödeme/taşıma belgelerinin mahiyeti, fatura içeriğinin mükellef kurumun faaliyeti ile bağlantısı ve benzeri konular dikkate alınarak değerlendirilmektedir. Bu noktada mükelleflerin sahte belge kullanımı yönünden bir incelemeye girmemek için alış faturalarını bilindik sağlam firmalardan yapmaları ve ödemelerini Havale/EFT gibi yöntemleri seçmeleri ve malların taşınmasına ilişkin, depolama veya sigorta gibi işlemler varsa bunların bir örneğinin faturaya eklenerek arşivlenmesi önem arz etmektedir.

3.2 Bilerek Sahte Belge Kullanma

Tespit edilen hususlar, mevzuat ve konunun değerlendirmesi genel olarak sahte belge kullanma incelemeleri ile aynı olmakla beraber ayırt edici husus olarak bilerek sahte belge kullanma incelemelerinde vergi suçu gündeme gelmektedir. Örnek aşağıda belirtilmiştir:

X Turizm Ltd. Şti. (Mükellef kurum), sahte belge düzenlediği tespit edilen mükellefler tarafından adına tanzim olunan faturaları yasal defter kayıtlarına intikal ettirerek bu faturalara ilişkin katma değer vergilerini ilgili dönem beyanında indirim konusu yapmıştır.

Bu durumda mükellef kurumun defter kayıtları ve ilgili vesikaları vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermediğinden delil niteliğinde değildir. Dolayısıyla mükellefin kurumun ilgili dönemine ilişkin katma değer vergisi matrahlarının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30/4. Maddesi hükmü gereğince resen takdiri gerekmektedir.

Mükellef kurumun ilgili hesap döneminde alarak defter kayıtlarına ve beyannamelerine intikal ettirdiği, katma değer vergisi tutarlarını ilgili dönemlerde indirim konusu yaptığı faturaların defter kayıt bilgileri Tablo 3.2’de belirtildiği gibidir:

Tablo 3.2 Bilerek Kullanılan Sahte Faturalar

Sıra No	Tarihi	Fatura No	Malın/Hizmetin Cinsi	Fatura Tutarı	KDV	Toplam	Kayıt Tarihi	Yevmiye No
1	1.5.2010	4039	Teknik ekipman kurulum bedeli	11.500,00	2.070,00	13.570,00	1.5.2010	40299
2	5.5.2010	4258	Teknik ekipman kurulum bedeli	15.000,00	2.700,00	17.700,00	5.5.2010	40303
3	11.5.2010	4221	Teknik ekipman kurulum bedeli	13.500,00	2.430,00	15.930,00	11.5.2010	40309
4	14.5.2010	4348	Teknik ekipman kurulum bedeli	12.000,00	2.160,00	14.160,00	14.5.2010	40312
5	19.5.2010	428	Teknik ekipman kurulum bedeli	13.000,00	2.340,00	15.340,00	19.5.2010	40317
6	2.6.2010	1066	Teknik ekipman kurulum bedeli	13.000,00	2.340,00	15.340,00	2.6.2010	40331
7	9.6.2010	208	Teknik ekipman kira bedeli	17.500,00	3.150,00	20.650,00	9.6.2010	40338
8	16.6.2010	1339	Teknik ekipman kira bedeli	15.000,00	2.700,00	17.700,00	16.6.2010	40345
9	19.6.2010	4221	Teknik ekipman kira bedeli	12.000,00	2.160,00	14.160,00	19.6.2010	40348
10	24.6.2010	188	Teknik ekipman kira bedeli	17.500,00	3.150,00	20.650,00	24.6.2010	40353
11	6.7.2010	2564	Teknik ekipman kira bedeli	6.000,00	1.080,00	7.080,00	6.7.2010	40365
12	2.8.2010	167	Teknik ekipman kira bedeli	13.500,00	2.430,00	15.930,00	2.8.2010	40392
13	7.8.2010	866	Teknik ekipman kira bedeli	17.000,00	3.060,00	20.060,00	7.8.2010	40397
14	13.8.2010	1646	Teknik ekipman kira bedeli	24.500,00	4.410,00	28.910,00	13.8.2010	40403
15	19.8.2010	172	Teknik ekipman kira bedeli	12.750,00	2.295,00	15.045,00	19.8.2010	40409
16	27.8.2010	107	Teknik ekipman kurulum bedeli	11.750,00	2.115,00	13.865,00	27.8.2010	40417
			Toplam	225.500,00	40.590,00	266.090,00		

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

... Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün ... vergi kimlik numaralı ... hakkında Vergi Müfettişi ... tarafından ... tarihli ve ... sayılı Vergi Tekniği Raporu yazılmıştır. İlgili raporda; “Mükellef kurumun kuruluş tarihi olan 12.01.2010 tarihinden itibaren gerçekte mal teslim ve hizmet ifası olmadan komisyon karşılığı sahte fatura düzenlediği, mükellef tarafından düzenlenen faturaların tamamının sahte fatura olarak değerlendirilmesi gerektiği” hususları belirtilmiştir.

Tablo 3.2’de dökümü yapılan faturalarda yer alan Katma Değer Vergilerinin yevmiye kayıtlarında yer alan dönem için verilen KDV beyannamelerinde indirim konusu yapıldığı tespit edilmiştir. Fatura tutarlarının tümünün 740- Hizmet Üretim Maliyetleri Hesabına Borç, 320 Satıcılar Hesabına Alacak kaydedildiği tespit edilmiştir.

Mükellef kurum temsilcisi vekiline, inceleme konusu faturaların, belgeyi düzenleyen mükellefler nezdinde yapılan vergi incelemesi sonucunda sahte fatura olduğunun tespit edildiği belirtilerek konu ile ilgili bilgi vermesi istenilmiş, mükellef kurum temsilcisi vekili aşağıda belirtilen şekilde beyanda bulunmuştur:

-... Turizm. Tic. Ltd. Şti olarak otelcilik işleri ile iştigal etmekteyiz. Bahis konusu firmalardan, söz konusu faturalarda muhteviyatı belirtilen mal ve hizmetleri gerçekten aldık. Bu aldığımız mal ve hizmetler faaliyet konumuzla ilgili, otellerimizde ses ve ışık sistemleri yapımıyla ilgili mal ve hizmetlerdir. Bu firmalar ve şahıslar ile başkaca bir ticari ilişkimiz olmamıştır. Bahsettiğiniz firmalar ve şahıslar ile süregelen bir ticari ilişkimiz veya herhangi bir yakınlığımız ve tanışıklığımız yoktur. Bahis konusu faturalara ilişkin ödemelerin önemli bir kısmını ‘Çek’ vermek suretiyle, bir kısmını ‘Banka’ aracılığıyla, bir kısmını ise nakit ödemek suretiyle yaptık. Kurumsal bir firma olarak mal aldığımız firmalar hakkında elimizden geldiğince araştırma yapmaktayız. İlgili dönemde mal ve hizmet aldığımız bu firmalar, o dönemde faal olan ve herkesçe bilinen firmalardı. Biz bu mal ve hizmetleri gerçekten aldık. Belirtilen faturaların sahte olduğu konusunda herhangi bir bilgimiz yoktur. Biz daha çok kurumsal firmalara hizmet vermekteyiz. Bizim mal alışlarımız gerçektir. Söz konusu faturaların sahte olduklarını bilmiyorduk. Bu faturaları bilerek, kasıtlı bir şekilde almamız söz konusu değildir. Belirtilen firma ile ilgili KDV Düzeltme beyannamesi verdik. Konu hakkında söyleyeceklerimiz bundan ibarettir.

Mükellef kurum tarafından, sahte fatura olduğu tespit edilen hizmet alışları ile ilgili ödemenin ... TL’sinin çek, ... TL’sinin banka havalesi ile... TL’sinin ise nakit olarak yapıldığı ve ödeme detaylarından nakit ödemenin toplam ödemeler içindeki payının %43 olduğu anlaşılmaktadır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 785. maddesine göre düzenlenen çekler ile yapılan ödemelerin şekil şartı itibariyle emre veya nama yazılı olması ve ödeme yapılan kişinin tam ünvanı ile vergi kimlik numarasının çekte bulunması gerekir. Buna ek olarak çekle yapılan ödemenin gerçek bir işlem karşılığı yapılması gerekir. Bir başka ifade ile çekin sadece şekil şartlarına uyması olayın esas itibariyle de gerçek olduğu sonucunu doğurmayabilir. Nakit ödemelerin ise ispat vasıtası olmadığı açıktır.

Bu nedenle incelemeye ibraz edilen çeklerin gerçek mahiyeti çekin muhatabı bankaya sorulmuştur.

Yapılan ayrıntılı çalışma sonucunda, çeki tahsil edenlerle ilgili; sahte belge düzenleyicisi tespiti, adreste bulunamama, bilgi verme talebini mazeretsiz olarak reddetme ve ifade veren kişinin de çeki aldığı kişiyi tanımama gibi çelişkili ifadeler vermiş olması, ayrıca çekle ödeme yapıldığı belirtilen tarihte mükellef kurumun hesabına çekte yer alan veya bu tutara yakın tutarlarda para girişleri olması, bu tahsilatların da yevmiye defterine kaydedilmiş olması, mükellef kurum hesabına para yatırdığı ekstrede görülen ...’ın para yatırılan tarihte şirketin sigortalı çalışanı olması hususları birlikte değerlendirildiğinde, çek ödemelerinin sahte belge

düzenleyicisi ile sahte belgeyi kullanan mükellef kurum arasında muvazaaya dayanan bir işlem olduğu kanaatine varılmıştır.

Sahte fatura kullanımı 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Kaçakçılık olarak tanımlanmıştır. Kaçakçılık suçlarının nitelikleri ile bu suçların icrası halinde uygulanması gereken cezalara belirtilen kanunun 359. maddesinde yer verilmiştir.

Bu madde sahte belge kullanımı kaçakçılık suçları arasında sayılmıştır. Buna göre; sahte belge kullanan failin, sorumlu tutulabilmesi için suçu bilerek ve isteyerek işleyip işlemediği bir başka ifade ile kasıt unsurunun varlığı aranacaktır.

Yapılan sınırlı inceleme neticesinde, inceleme konusu faturaları düzenleyenlerin gerçek manada ticari faaliyetinin olmaması düzenlediği faturaların ve içeriğini oluşturan mallarında sahte olduğu anlamına gelmektedir. Kullanılan sahte faturalarla ilgili olarak mükellefin, sahte faturaya istinaden indirim konusu yapılan katma değer vergisinin 3065 sayılı Kanunun 29. ve 34. Maddeleri gereğince indirimi ve iadesi mümkün bulunmamaktadır. Danıştay'ın konuyla ilgili olarak verdiği kararlar da bu yöndedir.

3.2.1 Vergi Suçu Yönünden Değerlendirme

Kullanılan sahte faturalar kaçakçılık açısından değerlendirildiğinde, inceleme konusu faturaları düzenleyenlerin sahte fatura ticareti yapan kişiler olması düzenlediği faturaların ve içeriğini oluşturan mallarında sahte olduğu anlamına gelmekle birlikte, suçun bilerek işlenip işlenmediğinin belirlenmesi açısından kullanılan sahte faturaların kayıtlara yansıtılarak beyanlara konu edilen tutarının mükellefe ait satışların maliyeti içindeki oranının, belirlenmesi gerekir. İnceleme konusu faturaların KDV hariç toplam tutarı ... TL olup, faturaların muhteviyatı hizmet kiralama işleminden oluşmaktadır. Mükellefin ilgili hesap dönemi satılan hizmet maliyeti tutarı ... TL'dir. Bu durumda Sahte Faturaların Satışların Maliyeti İçindeki Payı %77'dir. (.../...=0,77)

Kullanılan sahte faturaların toplam maliyetlere oranı yaklaşık olarak %77'dir. Mükellefin ilgili hesap döneminde karlılık oranı (.../...) %8'dir. Bu oran diğer dönemlere göre düşük olmakla beraber, Sahte faturaların oluşturduğu maliyetleri (...) satılan hizmet maliyetinden (...) çıkardığımızda (...) karlılık oranı %79 (...) olacaktır. Bu kadar yüksek karlılık ticari icaplara uygun olmadığından ve sahte belge ile tevsik edilse de Vergi Usul Kanunu'nun 3 üncü maddesi gereği olayın gerçek mahiyeti esas olduğundan mükellefin sahte faturalara dayalı olarak yaptığı alışların gerçek maliyet olarak kabul etmek mümkündür.

Ancak, sahte faturaların toplam hizmet maliyeti içerisindeki payının yüksek olması, hakkında Vergi Tekniği Raporu yazılmış faaliyetlerinin gerçek olmayan komisyon karşılığı

sahte fatura düzenlediği tespit edilen 9 ayrı mükelleften toplamda 57 adet sahte fatura almış olması, fatura içeriğinde alındığı belirtilen kiralama hizmetlerinin gerçekliğini ispatlayacak kiralama konusu teknik ekipmanın kurulum, taşıma, depolama, nakil, yükleme, boşaltma, ambalajlama ve benzeri işlemlerin yapıldığına yönelik belgeler, sigorta belgesi gibi vesikalar sunulamaması, ödemelerin önemli bir bölümünün (%43) nakit olarak yapılması (... TL) ve sahte faturaya isabet eden maliyet tutarının ilgili dönem toplam maliyetleri içindeki payının çok yüksek (%77) olması hususları dikkate alındığında sahte faturaların ödenmesi gereken vergiyi azaltma amacıyla bilerek kullanıldığı kanaatine varılmıştır.

Bu fiil, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununa 359. maddesine göre kaçakçılık suçu olarak tanımlanmıştır.

Yukarıda yapılan tespitler doğrultusunda, kaçakçılık suçu işlediği sonucuna varılan mükellef kurum yetkilisi ... hakkında VUK'un 367. Maddesi gereğince Vergi Suçu Raporu tanzim edilecektir.

3.2.2 İhtirazi Kayıtlarla Verilen Beyannamelerinin Değerlendirilmesi

Mükellef kurumun ... Ltd. Şti ile ilgili, haklarında Vergi Tekniği Raporu bulunması gerekçesiyle ... vergi dairesinin mükellefe gönderdiği yazı üzerine ihtirazi kayıtlarla KDV Düzeltme beyannamesi vererek ... TL'lik KDV'yi indirimlerden çıkardığı sonra da verilen beyannameleri dava konusu yaptığı tespit edilmiştir. Vergi mahkemesi de inceleme raporu olmaksızın düzeltme beyannamesi talebi ile indirimden çıkarılan ve buna bağlı olarak tahakkuk ettirilen KDV'yi iptal etmiştir. Dolayısıyla düzeltme beyanındaki indirim tutarları mükellefin kendi beyanına yaptığı itiraz sonucu mahkeme kararı ile iptal edildiğinden mükellef kurumun düzeltme beyanından önceki KDV beyannamesindeki indirim tutarlarının dikkate alınması gerekmektedir.

3.2.3 Kurumlar Vergisi Yönünden Değerlendirme

Uygulamada mükellefler, birtakım mal/hizmet alışları ve giderlerini daha ucuz olması gibi nedenlerle belge almaksızın yapmakta, daha sonra yüksek tutarda ödenecek vergi ortaya çıkacağı için sahte belge ile bu maliyet ve giderleri kayıt altına almaya çalışmaktadırlar.

Mükellef kurum, ilgili hesap döneminde KDV hariç toplam ...-TL tutarında sahte fatura kullanmıştır. Mükellef kurumun kullanmış olduğu sahte faturaları maliyetlerden (...) çıkardığımızda, brüt karlılık oranı %79 olarak hesaplanmaktadır.

Mükellef kurumun, bu oranda kâr elde etmesinin ticari teamüllere uygun olmaması nedeniyle, sahte fatura içeriği emtia ve hizmetlerin ödevlinin faaliyetine bağlı olarak temin

edildiği, ancak gerçek tedarikçilerinden alınması gereken belgeler yerine sahte faturalarla tevsik edilerek kayıtlara intikal ettirildiği kanaatine ulaşılmıştır. Bu doğrultuda aksine bir tespit olmadığından, sahte faturalara dayanılarak maliyet unsuru olarak dikkate alınan mal ve hizmetlerin dönemin maliyetlerinden çıkarılmasına gerek bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kurumlar vergisi yönünden herhangi bir eleştiri yapılmamıştır.

3.2.4 Katma Değer Vergisine Yönelik Eleştiri

Mükellef kurumun sahte belgelere dayanarak indirim konusu yaptığı katma değer vergisinin reddi gerekmektedir. Reddi gereken katma değer vergilerinin düzeltilmesi neticesinde bulunan fark ödenmesi gereken verginin ilgili dönemler itibarıyla 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 30/4. Maddesine istinaden mükellef adına resen tarh edilmesi, resen tarhı gereken katma değer vergileri üzerinden 213 sayılı VUK'un 341. ve 344/2 maddeleri gereğince üç kat tutarında vergi ziyai cezası uygulanması gerekmektedir. Mükellef kurumun bilerek sahte belge kullanması kaçakçılık kapsamına girdiğinden önerilen tarhiyatlar için mükellef kurumun tarhiyat öncesi uzlaşma imkanından yararlanmaması gerekmektedir.

3.2.5 Bilerek Sahte Belge Kullanma İncelemesinin Değerlendirilmesi

İncelemede, sahte belgelere isabet eden katma değer vergisi indirimlerinin reddi nedeniyle bulunan fark resen tarh edilen katma değer vergileri için vergi ziyai cezası 3 kat kesilmiş, kurumlar vergisi yönünden eleştiri yapılmamış ve savcılığa sevk durumu söz konusu olmuştur. Ayrıca, mükellef kurumun tarhiyat öncesi uzlaşma talebi dikkate alınmamıştır.

Örnek inceleme, sahte belge kullanımının “bilerek” kullanıldığı durumu göstermektedir. İnceleme elemanı mükellefin kullandığı sahte belgelerin toplam alışlar içindeki oranı, birden fazla mükelleften kullanım olup olmadığı, birden fazla yılda kullanılıp kullanılmadığı ve alınan faturaya ilişkin ödeme/taşıma belgelerinin mahiyeti, fatura içeriğinin mükellef kurumun faaliyeti ile bağlantısı ve benzeri konuları dikkate alarak değerlendirme yapmıştır. Sonuç olarak kullanılan sahte faturaların 9 farklı mükelleften temin edilmiş olması ve tüm alışlar içindeki oranının fazlalığı göz önünde bulundurularak bilerek kullanma olarak değerlendirilmiş ve vergi suçu raporu tanzim edilerek savcılığa sevk edilmiştir.

Bu örnekte dikkati çeken bir diğer husus ise, ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleridir. Örnekte mükellef kurum, inceleme öncesi düzeltme beyanı ile bir kısım sahte fatura alışlarına isabet eden katma değer vergisini indirimlerden çıkarmıştır. Ancak kendi beyanını dava konusu yaparak tarh edilen vergilerin iptalini sağlamıştır. Bu durum vergi sistemindeki beyan usulünün de bir istisnasını oluşturmaktadır. Gerçekten mükellefin kendi

beyanına itiraz etmesi mümkün değildir. Bunun tek istisnası vergi hatasıdır. İhtirazi kayıtla verilen beyannameye dava açılabilmesine ilişkin uygulamanın dayanağı ise 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun'un 27/4. maddesidir. “4. Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26 ncı maddenin 3 üncü fıkrasına göre işlemden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir. (Ek cümle: 19/1/2022-7351/2 md.) (İptal cümle: Anayasa Mahkemesi'nin 1/6/2022 tarihli ve E.: 2022/14, K.: 2022/70 sayılı Kararı ile.)”

Örnek olayda, Vergi mahkemesi inceleme raporu olmaksızın vergi dairesinin düzeltme beyannamesi talebi ile indirimden çıkarılan ve buna bağlı olarak tahakkuk ettirilen KDV'yi iptal etmiştir. Dolayısıyla düzeltme beyanındaki indirim tutarları mükellefin kendi beyanına yaptığı itiraz sonucu mahkeme kararı ile iptal edildiğinden mükellef kurumun düzeltme beyanından önceki KDV beyannamesindeki indirim tutarları dikkate alınmıştır.

3.3 Sahte Belge Düzenleme

Turizm sektöründe yer alan firmalarda sık karşılaşın eleştiri konularının başında sahte belge kullanımı gelmektedir. Sahte belge kullanımı iki taraflıdır. Sahte faturayı düzenleyen ve kullanan. Bu noktada sahte fatura düzenleyen bir firma ile yapılan bir incelemede karşılaşılan hususların irdelenmesi yararlı olacaktır:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin (B) fıkrasında, “vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu; gerçek mahiyetin, yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği; vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan tanık ifadesinin, ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı; iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfetinin bunu iddia edene ait olduğu” düzenlemesi yer almıştır.

Bu düzenlemeye göre; mükellefler tarafından düzenlenen fatura ve benzeri belgelerin biçimsel olarak doğru olarak düzenlenmesi ve yasal deftere kaydedilmesi yeterli değildir. Usule ilişkin bütün işlemler eksiksiz olsa bile belgenin dayandığı ticari işlemin yani mal teslimi veya hizmet ifası işleminin de gerçek bir işlem olması gerekir.

Vergilendirmede olayın gerçek mahiyeti esas alındığından bir işlem yapılmış gibi düzenlenen bir belgenin biçimsel olarak usule uygun olmasının yanında içerik olarak da doğru

olduğunun ortaya konulması için belirli kıstaslara bakılabilir. Bunla ilişkin bazı örnekler aşağıda belirtilmiştir:

- Yeterli ticari organizasyonun olup olmadığı,
- Fatura belirtilen işin yapılabilmesi için gerekli makine ve ekipmanın olup olmadığı,
- Yeterli sayıda işi yapabilecek nitelikte personel olup olmadığı,
- Satışı yapılan mal veya hizmete ilişkin alım olup olmadığı ve bu gerçek olup olmadığı (alım yapılan firmalar hakkında vergi tekniği raporu olup olmadığı),
- Şirketin ve şirket yöneticinin ekonomik durumu,
- faaliyet hacmi ile bankacılık işlemleri arasında uyum olup olmadığı,
- ticari faaliyet için konulan sermayenin niteliği,
- ticari faaliyet için banka kredisi kullanılıp kullanmadığı,
- vergi borcu olup olmadığı, vergi ödenip ödenmediği,
- sigorta primi borcu olup olmadığı, primlerin ödenip ödenmediği,
- mal alım satımına ilişkin taşıma işlemlerinin gerçek olup olmadığı,
- mal alım satımına ilişkin ödeme tahsilat belgelerinin gerçek olup olmadığı,
- işyerinin büyüklüğü, işyerinin mülkiyet ve kira bilgisi,
- işyerinde vergi dairesinde yapılan tespitler,
- mükellef adına kayıtlı taşıt olup olmadığı.

Kayıt dışı ekonominin varlığı, vergi tabanının genişletilememesi gibi nedenlerle kayıt altında olan mükelleflerin vergi kaçırma eğilimini artırabilmektedir. Vergi ödemek istemeyen kişilerin başvurduğu yollardan birisi de sahte fatura kullanımıdır. Sahte fatura kullanım ihtiyacı komisyon karşılığında sahte fatura ticareti yapan paravan şirketleri ortaya çıkarmaktadır.

Günümüz koşullarında sahte fatura ticareti ile uğraşanlar, suç organizasyonlarının ortaya çıkmaması için gerekli yasal işlemlerin bir kısmını görünürde yapmaktadır. Bu tarz paravan şirketlerin veya şahıs işletmelerinin hem alışlarının hem de satışlarının ya tamamı ya da tamamına yakını gerçeği yansıtmamaktadır.

Vergi incelemelerinde karşılaşılan sahte belge düzenleyen kişilere özgü bazı özellikler aşağıda belirtilmiştir:

- Yetersiz sermaye, makine, ekipman, tesis, demirbaş, banka işlemi ve yetersiz personel. 20 veya 30 metre kare gibi küçük bir işyeri.

- Paravan şirketler kuruluş aşamasında faaliyet kollarını geniş tutmaktadır. İnşaat, turizm, taşıma, nakliye gibi. Görünüşte birden fazla alanda faaliyette bulunuyor gibi görünerek çok çeşitli firmalara sahte belge düzenleyebilmektedirler.

- Vergi dairesine beyan edilen işyerinde yapılan yoklamalarda genelde başka şube ve depo tespit edilmez. Küçük bir ofis şeklinde olup demirbaşlar masa, sandalye ve koltuktan oluşur.

- Paravan şirketlerin beyan ettikleri adreslerde başka şirketler de faaliyette gibi görünür ve bu şirketler hakkında da genelde olumsuz tespitler olur.

- Paravan şirketler beyanname verme, fatura kesme, defter tasdiki gibi biçimsel ödevlerin bir kısmını yerine getirerek vergi dairesinin dikkatini çekmemeye çalışır.

- Yüksek satış hacmine rağmen düşük karlılık beyan edilir. Ödenecek KDV beyanı az olur veya olmaz. Az miktarda tahakkuk eden vergi de ödenmez.

- Katma değer vergisi sürekli devreden KDV beyanı verir, çünkü sahte fatura düzenleyen firmanın alışları da sahte olduğundan indirim KDV tutarı yüksek beyan edilir.

- Firmalar genelde üzerinden menkul veya gayrimenkul olmayan kişiler üzerinde kurulduğundan vergi dairesi vergi borcunun tahsili için haciz uygulayabileceği mal bulamaz.

- Paravan şirketler ve yöneticileri üzerinde gayrimenkul veya taşıt tescili olmaz.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359/a-2. fıkrasında, "...gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiye veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgedir." 359/b bendinde, "...gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir." hükmü yer almaktadır.

Sahte belge kullanmanın amacı vergi kaçırmaktır. Vergi kaçırma ise genellikle aşağıdaki şekillerde yapılmaktadır.

- Maliyetleri/giderlerini fazla göstermek,
 - Hasılatlarını/Gelir ve satışlarını az göstermek,
 - Çeşitli nedenlerle belgesiz alışları varsa bunları belgelendirmek,
 - Haksız katma değer vergisi indirimi nedeniyle KDV ödememek,
 - Haksız katma değer vergisi iadesi almak,
- olarak sıralanabilir.

Sahte belge düzenlemenin amacı komisyon geliri elde etmektir. Komisyon tutarı genelde düzenlenen belgenin belli bir oranıdır. Örneğin %2 veya %5 gibi. Sahte belge düzenleyen ile kullanan arasında ortak bir çıkar vardır. Sahte belge düzenleyen komisyon geliri elde etmekte,

sahte belge kullanan ise daha az vergi (normalde ödeyeceği vergiden sahte belge düzenleyene ödediği komisyon bedelinin düşülmesi sonrası bulunan tutar, normalde ödemesi gereken vergiden daha az olacaktır) ödemektedir.

Konuya ilişkin örnek Danıştay kararları aşağıda belirtilmiştir:

Danıştay VDDGK 09.03.1990 tarih E. No: 1989/205 K. No: 1990/17 nolu kararında “VUK’un kayıt düzeni ile ilgili hükümlerine uygun olarak düzenlenmiş faturaların içeriği taraflarınca doğrulanmış olsa da, vergi idaresince işlemin mahiyeti hakkında aksine tespitler yapılması halinde faturaların gerçeği yansıttığı kabul edilemez” denilmiştir.

Danıştay 9. D. 17.10.1995 tarih E. No: 1994/6247 K. No: 1995/2587 nolu kararında “İşyerinde yapılan tespitte, iş yerlerinin boş olduğu, faaliyetler ile ilgili beyannameleri vermedikleri, işyeri adreslerinde başka şahısların faaliyette bulunduğu sadece sahte ve kapsamı itibariyle yanıltıcı fatura ticareti yapabilmek için, vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirip belge bastırdığı ve sonradan ortadan yok oldukları tespit edilen şahıslardan alınan faturalara itibar edilmez.” denilmiştir.

Danıştay 7. D. 12.06.2001 tarih E. No: 2000/7368 K. No: 2001/220 nolu kararında “Faturanın sahteliğine; düzenleyenin ekonomik durumu, işgal konusu, organizasyonu, işçi çalıştırıp çalıştırmadığı, emtia alışlarının niteliği, vergi ödevlerini yerine getirmedeki özen gibi kriterlere bakılarak karar verilebilir” denilmektedir.

Danıştay 7. D. 02.12.2002 tarih E. No: 2002/3509, K. No: 2002/3896 nolu kararında “İşyerinde aranmasına karşın bulunamayan, yeni adresini de bildirmeyen şirket, gerçekte faaliyette bulunmuyor veya faaliyetini gizliyor demek olacağından düzenlediği faturalara itibar edilemez. Belgelerin idari düzenlemelerde öngörülen biçimsel kurallara uygun bulunması, mükellefiyet tesisi, belge bastırma izni alınması, sevk irsaliyesi düzenlemesi, çek verilmesi, borsa tescili, gibi işlemlerin yapılması, düzenlenen belgelerin ve bu belgelere dayanılarak gerçekleştirilen defter kayıtlarının, vergilendirme muamelelerine esas alınması için yeterli değildir. Ayrıca söz konusu biçimsel işlemlerin vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti ile uyumlu olması gerekir” denilmektedir.

Danıştay 11. D. 08.01.1997 tarih E. No: 1995/4947 K. No: 1997/57 nolu kararında “Yanıltıcı/Sahte belge düzenlediği öne sürülen kişinin gerçek anlamda tacir olup olmadığı (işyeri, depo, nakil vasıtası, faaliyet süresi, sermaye durumu, işçi çalıştırma gibi kriterler), faturaların gerçek emtia ticareti karşılığı düzenlenip düzenlenmediği, vergileme ile ilgili ödevlerini yerine getirip getirmediği gibi hususlar değerlendirilerek kararlaştırılabilir” denilmektedir.

Danıştay 7. D. 28.10.1991 tarih E. No: 1989/4179 K. No: 1991/2686 nolu kararında “Faturalarda yazılı tutarlarda malı alıp satabilecek ticari geçmiş ve kapasiteye sahip olmadığı anlaşılan kişi tarafından düzenlenen faturalar gerçek değildir” denilmektedir.

Danıştay 11. D. 11.10.2000 tarih E. No: 1999/897, K. No: 2000/3818 nolu kararında “Yıllık kurumlar vergisi beyannamesini vermeyen, KDV beyannamelerini vermekle beraber, ödenecek KDV çıkmayan firmanın bildirilen adreste olmaması durumunda, bu firmadan temin edilen faturaların gerçek durumu yansıtması mümkün değildir” denilmektedir.

Danıştay 11. D. 12.03.1997 tarih E. No: 1996/3856 K. No: 1997/902 nolu kararında özetle “İşyerinde bulunamayan vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmeyen, ödenecek KDV beyanı bulunmayan defter ve belgelerini ibraz etmeyen kişilerin düzenleyip vermiş oldukları faturalarını gerçek emtia satışına ilişkin olduğunun kabulü mümkün bulunmadığından, bu faturalarda yazılı KDV’nin indirim konusu yapılamayacağı...” belirtilmiştir.

Danıştay 11. D. 24.02.1998 tarih E. No: 1997/3868 K. No: 1999/798 sayılı kararında “Sahte fatura ticareti yapmak üzere kurulduğu iddia edilen şirketin, bilinen tüm adreslerinde bulunamaması, defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemesi ve çok yüksek tutarda cirosu olduğu halde, sembolik denebilecek düzeyde kar elde etmiş olması, şirketin sahte fatura yapmak üzere kurulduğu kanaatini doğrulayıcı tespitler olarak göz önüne alınacağı” belirtilmiştir.

Danıştay 7.D. 27.01.2004 tarih ve E.No:2000/8348, K.No: 2004/122 sayılı kararında “Vergilendirmeye esas alınan belge ve kayıtlarının gerçek mahiyetle uyumlu olduğunun söylenebilmesi ise, biçimselliklerin ötesine geçilerek, belgeyi düzenleyen işteğal konusu, satmış görüldüğü emtia veya yapmış olduğu hizmet bakımından organizasyonu, ekipmanı, işin gerektirdiği sayıda işçinin olup olmadığı, emtia alımlarının gerçekliği, alım satım için zorunlu veya bu işlemlerin doğal sonucu olan diğer işlemlerin gerçekleştirilme biçimi, ekonomik durumu ile vergilendirme döneminde yapmış görüldüğü işin hacmi arasındaki ilişki, kredi kullanıp kullanmadığı, vergi ödevlerinin yerine getirilmesindeki özen gibi unsurlardan hareketle yapılacak inceleme sonuçlarının, ortada gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifası olduğunu göstermesine bağlıdır ” denilmektedir.

Danıştay 7. D. 15.03.2005 tarih ve E.No:2003/1347, K.No: 2005/372 sayılı kararında; “Beyan ettikleri yüksek ciroları elde edecek sermayeye ve iş organizasyonuna sahip olmayan, yüksek cirolar beyan etmelerine karşın düşük tutarlı katma değeri vergisi ödeyen ya da hiç ödemeyen, işyeri bulunmayan mükellefler tarafından düzenlenen faturaların gerçek dışı olduğu, bu nedenle, söz konusu faturalarda yer alan katma değeri vergilerinin indiriminin reddi suretiyle yapılan tarh ve ceza kesme işlemlerinde hukuka aykırılık yoktur.” denilmiştir.

Yukarıda sahte belge düzenleme fiiline ilişkin mevzuat ve örnek bazı yargı kararları belirtilmiştir. Şimdi, örnek bir incelemede karşılaşılan somut olaya bakılabilir:

Vergi dairesinde toptan ticaret faaliyetinde bulunmak üzere mükellefiyet tesis ettiren ancak inceleme raporu ile paravan olduğu tespit edilen bir şirkete ilişkin tespit edilen hususlar aşağıda belirtilmiştir:

Mükellef kurum hakkında defter ve belgelere ulaşılamaması nedeniyle ... Vergi Dairesi'nde yer alan tarh dosyasından harici verilerden yapılan araştırma ve inceleme neticesinde;

- Açılış yoklamasında, işyerinin 120 m² civarında olduğu, işyeri mülkiyetinin ...'ya ait olduğu, aylık kira bedelinin net 1.000,00 TL olduğu, şirketin muhasebecisinin ... olduğu, henüz çalışan personel olmadığı, şirketin faaliyet konusunun toptan ve perakende bitkisel ürün ilaç alım satımı olduğu, ofiste kullanılmak üzere 1 adet bilgisayarın demirbaş olarak tahsis edildiğinin tespit edilmiş olması,

- Mükellef Kurumun ... tarih ve ... sayılı ticaret sicil gazetesinde tescil ve ilan edilen son adresine (... İstanbul) gönderilen tebligatın ilgisine tebliğ edilememesi, adreste yapılan ... tarihli yoklamada; ödevli şirketin bu adresteki işyerini yaklaşık 16 (on altı) ay önce kapatarak terk ettiği yeni adresinin bilinmediği hususlarının tespiti, mükellef kurumun tarh dosyasında ve ticaret sicil kayıtlarında adres değişikliği ile ilgili bir bildirimde bulunmadığının tespiti,

- mükellef kurum temsilcisi ...'ün ikametgâh adresine (...) ... tarih ... sayılı defter belge isteme yazımızın tebliğ edilmemesi, ilgili adreste düzenlenen tutanakta; "mükellefin belirtilen adreste olmadığı ve tanınmadığı gerekçesi ile tebligatın yapılamadığı" hususlarının ... Mahallesi Muhtarı ... imzası ile beyan ve tespit edilmiş olması,

- şirket ortağı ...'un ... tarihli yazısında, ... tarihinde ... vergi kimlik numaralı ... TİC.LTD.ŞTİ.'ni iki ortak olarak kurduk. Şirketimde bir süre aktif olarak çalıştıktan sonra konumumu ve etkinliğimi kaybettirdiler. Bir süre sonra da beni saf dışı bıraktılar. Tüm ailevi düzenimi de dağıtarak eşimin memleketi olan ... ilçesine yerleşmek zorunda kaldım. Ortaklığımın da üzerimden alınması için beni arayarak yüklü miktarlarda para istemişlerdir. Benimde bunu karşılayacak maddi imkânlarım olmadığından bu güne kadar geldi. Bir an önce de bu utanç verici durumun içerisinden kurtulmak istiyorum, diyerek şirketin belli bir dönemden sonra yönetsel açıdan da değiştiğini göstermesi,

- şirket yetkilisi ... hakkında Vergi Müfettişi ... tarafından ... tarih ve ... sayılı Vergi Teknik Raporu düzenlendiği ilgili rapora göre; mükellefin herhangi bir ticari faaliyetinin olmadığı, komisyon karşılığı sahte fatura düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği ve

sahte belge ticareti üzerine faaliyet gösterdiği ve mükellef adına mükellefiyet tesis ettirildiği ... tarihinden itibaren düzenlemiş olduğu tüm faturaların sahte olarak dikkate alınması gerektiği sonucuna varılmış olması,

- ... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ... vergi numaralı mükellefi ...'nin %100 hisse sahibi şirket müdürü ... olup firmanın, vergi dairesince sahte belge düzenleyicisi olarak özel esaslar kapsamına alınmış olması,

- Mükellef kurumun, ... hesap döneminde ...'ün %50 ortak olduğu Mayıs döneminden itibaren yüksek tutarlarda KDV matrahları beyan etmesi, devamlı devreden KDV indirimleri beyan ederek ödenecek KDV çıkmamasını sağlaması ve çok düşük tutarda çıkan vergileri de ödememiş olması,

- mükellef kurumun 2013 hesap dönemi Kurumlar vergisi beyanında gelir tablosu ve bilanço verilerinin tamamını 1,00 olarak, kurumlar vergisi matrahı ve matrah hesabına dair diğer verileri 0,00 TL olarak beyan etmesi, 2013 hesap dönemi 3. Dönemden itibaren (bu dönem dahil) muhtasar beyanname vermemesi, 2013 hesap dönemi 2. Dönemden itibaren (bu dönem dahil) geçici vergi beyannamesi vermemesi, 2014 hesap dönemi Ağustos, Eylül ve Aralık KDV beyannamelerini vermemesi,

- ödemelerin büyük bölümünün 2012 dönemi için tahakkuk eden vergilerle ilgili olması, 2013 hesap döneminde ...'ün devraldığı tarihten itibaren tahakkuk eden vergiler için ödeme yapılmaması,

- Mükellef kurumun beyannamelerinin 2013/Mayıs dönemine kadar düzenli verilmesine rağmen, bu tarihten sonra beyanname verilmeyen dönemler olması, 2013 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin tutarsız verilerle girilmiş olması, 2013/Mayıs öncesi beyannamelerini düzenleyen meslek mensuplarının mükellef kurumun faaliyeti ile ilgili bilgi vermesine rağmen, 2013/Mayıs sonrasında tutarsız beyanname ve bildirimleri mükellef kurum adına düzenlediği tespit edilen muhasebeci ...'nin bütün iletişim kanalları denenmesine rağmen bilgisine başvurulamaması, kendisine gönderilen bilgi ve belge talebine cevap vermemesi, ... hakkında çok sayıda sorumluluk, inceleme ve suç raporu bulunması,

- BA-BS bildirimlerinin uyumsuz olması, hiç alım yapıldığına dair bildirim olmaması, hiç alım yapmadan yüksek satış yapmanın ekonomik, ticari ve teknik gerekliliklere uygun olmaması,

- mükellefin satış yaptığı firma nezdinde düzenlenen karşıt tespit tutanağında, mükellef kurumdan alım yaptığını bildiren iki firmanın mal tedarik ettikleri ...'un, faturaları düzenleyen ... olduğunu ve faturaları ...'den aldığını belirtmesi, mükellef kurumun ticaret sicil ve vergi dairesinde kayıtlı bulunan son adresini yapılan tebligatların yapılamadığı

belirtildiğinde bu adresi bilmediğini belirtmesi, kendisine malları nereden aldığı sorulduğunda adres bilgisini vermekten imtina etmesi,

- ödevlinin toptan ve perakende bitkisel ürün ilaç alım satımı işini yaptığı tespit edilmiş olmasına rağmen yapılan karşıt tespitte tercüme faaliyeti ile uğraşan bir firmaya tercüme hizmeti satıldığına dair satış faturası düzenlenmiş olması;

- ilgili hesap döneminde, belge satış formu ile 1.117.662,00 TL satış ve 1.177.230,00 TL KDV matrahı bildirilmesine rağmen kurumlar vergisi beyannamesinde net satış tutarının 1,00 TL bildirilmesi, böyle bir tutarsızlığın normal bir durum olmadığı açık olması,

- merkezi taşıt kütüğü sorgulamasında mükellef kurum ve mükellef kurum temsilcisi adına kayıtlı taşıt olmaması, taşıt-işçi-demirbaş ve alım yapmadan bir başka ifade ile ticari organizasyona sahip olmadan yüksek cirolu işlem yapmanın mümkün olmadığı açık olması,

- Mükellef kurumun ilgili hesap dönemi KDV matrah beyanı 1.177.230,00-TL olmasına rağmen ilgili hesap dönemi için vermiş olduğu kurumlar vergisi beyannamesinde bilanço kalemlerini ve gelir tablosundaki faaliyet verileri ile satış kalemlerini 1,00 TL olarak beyan etmesi, 1,00 TL kaynakla (özkaynak+borç) yüksek cirolu satışlar yapmanın ticari hayatın gerçekleri ile örtüşmemesi,

- Mükellef kurumun ilgili hesap dönemlerindeki yüksek cirosu ile paralel muhtasar beyanname ile işçi bildiriminde bulunmaması, ... Sigorta İl Müdürlüğü'ne bildirim yapılan işçilik beyanları ile ilgili ise SGK denetmenleri tarafından yapılan inceleme sonucunda Mükellef kurum bünyesinde beyan edilen bildirimlerinin gerçeği yansıtmadığının tespit edilmesi, işyerinin para karşılığı sahte bildirim yapan paravan bir şirket olduğu ve gerçek bir faaliyeti olmadığı için işçilik prim beyanlarının tamamının iptal edildiğinin belirtilmesi,

- Mükellef kurumun beyan ve bildirimlerindeki tutarsızlığın başladığı dönemle ...'ün şirkete ortak olduğu dönemin aynı (2013/5 ve sonrası) olması, hakkında Sahte Belge Düzenleyicisi firmaların muhasebe işlemlerini yürütmesi nedeniyle hakkında dört adet sorumluluk raporu bulunan meslek mensubu ...'nin beyanname vermeye başladığı dönemin de 2013/5 dönemi olması,

hususları topluca göz önünde bulundurulduğunda ...'ün şirkete ortak olduğu tarihten itibaren mükellef kurumun faaliyetinin ticari, zirai yahut mesleki bir faaliyeti olmadığı özellikle sahte belge düzenlemek olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.

Bu durum, mükellef kurumun şirket ortaklarından ...'ın ½ hissesini (25.000,00 TL) ...'e (...) devrederek ortaklıktan ayrıldığının ticaret sicilinde ilan tarihinden itibaren düzenlediği tüm belgelerin gerçek mal teslimine veyahut hizmet ifasına dayanmaksızın özellikle komisyon karşılığı düzenlenen sahte faturalar olduğu sonucunu ortaya koymaktadır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 160. Maddesinde işi bırakmanın bildirilmesinin mecburi olduğu belirtilmiştir. Vergi ziyai cezası 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 341. maddesinde tanımlanmıştır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde ise hangi fiillerin kaçakçılık olarak nitelendirilecekleri sayılmıştır. Buna göre: “... belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, üç yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344 üncü maddede yazılı vergi ziyai cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.”

Yukarıdaki tespitler, değerlendirmeler ve örnek Danıştay kararları ile ilgili kanun maddeleri doğrultusunda mükellef kurumun, şirket ortaklarından ...'ın ½ hissesini (25.000,00 TL) ...'e devrederek ortaklıktan ayrıldığıının ticaret siciline ilanı tarihinden itibaren düzenlediği tüm faturaların sahte belge kabul edilmesi ve düzenlendiği belirlenen satış fatura tutarları üzerinden ilgili Takdir Komisyonunca mükelleflerin Ba-Bs ve KDV beyanlarına göre gerekli matrah takdirlerinin yapılması gerekmektedir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 160. Maddesi gereği vergi dairesince resen terkin işlemi yapılması gerekmektedir.

Mükellef kurum tarafından ilgili hesap dönemlerinde adlarına belge düzenlendiği tespit olunan mükellefler hakkında vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi maksadıyla inceleme yapılması gerektiği sonuçlarına varılmıştır.

3.3.1 Vergi Suçu Yönünden Değerlendirme

Sahte belge düzenleme fiili kaçakçılık suçunu oluşturduğundan, mükellef kurum temsilcisi ... hakkında 213 sayılı VUK' un 359/b ve 367. maddeleri uyarınca yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunulması gerekmektedir.

3.3.2 Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Açısından Değerlendirme

Mükellef kurumun düzenlemiş olduğu sahte faturalar nedeniyle elde edilen komisyon gelirinin ve komisyon gelirinin oluşturduğu Kurumlar vergisi, KDV, Geçici Vergi matrahlarının 213 sayılı VUK'un 30. maddesi gereğince ilgili dönemlerin Ba-Bs ve KDV beyanlarındaki tutarlar dikkate alınarak Takdir Komisyonunca belirlenmesi gerekmektedir.

3.3.3 Sahte Belge Düzenleme Fiilinde Meslek Mensubunun Sorumluluğu

Mali Müşavir ... hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. Maddesi ile 3568 sayılı Kanun uyarınca sorumluluk raporu yazılması gerekmektedir.

... Tarih ve ... sayılı Vergi Tekniği Raporu ile sahte belge düzenlediği tespit edilen mükellef kurumun beyanname ve bildirimlerini yapan meslek mensubu ...'nin Takdir komisyonu tarafından belirlenecek olan komisyon gelirleri üzerinden hesaplanacak matrah farkı üzerinden tarh edilecek vergi ile kesilmesi gereken cezalardan ve vergi dairesince hesaplanacak gecikme faizlerinden dolayı mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulması gerekmektedir.

Gerçek bir faaliyeti olmayan, komisyon karşılığında sahte belge düzenleyen mükelleflerin, yasal defterlerini tutan, mali tablolarını ve beyannamelerini düzenleyerek imzalayan ve beyan eden SMMM ...'nin meslek mensuplarının görev ve sorumluluklarına ilişkin yasal düzenlemeler çerçevesinde kendisine yüklenilen görevleri yerine getirmediği kanaatine varılmıştır.

Bu nedenle Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ... hakkında 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 48. maddesi ile Disiplin Yönetmeliği gereğince daha önce yazılan raporlar da dikkate alınmak suretiyle aynı kanunun 9/a maddesi göz önünde bulundurularak disiplin kovuşturması yapılması gerektiği, ayrıca raporun bir örneğinin Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ...'ın bağlı olduğu ... Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odasına gönderilmesi gerekmektedir.

Müşterek ve müteselsil sorumluluğu tespit edilen SMMM ... nezdinde, ... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nce yapılacak takibatın, vergi ve ceza tahakkukunun kesinleşmesinden sonra başlanması gerekmektedir.

3.3.4 Sahte Belge Düzenleme İncelemesinin Değerlendirilmesi

İncelemede sahte belge düzenlemek üzere mükellefiyet tesis ettirmiş paravan bir firma ile ilgili yapılan vergi incelemesinde eleştirisi konusu yapılan hususlara yer verilmiştir. Örnek olaydaki firma münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla faaliyette bulunduğu resen terk yapılmıştır. Ayrıca, elde ettiği %2 komisyon gelirin (düzenlenen KDV dahil fatura toplamının %2'si) vergilendirilmesi için takdir komisyonuna sevk edilmiştir. Takdir komisyonu tarafından takdir edilecek ve katma değer vergisi, kurumlar vergisi ve kurum geçici vergi matrahları üzerinden resen tarh edilecek vergiler üzerinden 3 kat vergi ziyai cezası kesilecektir. Diğer yandan sahte belge düzenleme suçu kaçakçılık suçu olarak sayıldığından Vergi Usul Kanunu 359 ve 367'inci maddeler gereği savcılığa suç duyurusunda bulunulmuştur. Ayrıca,

belirtilen firmadan mal alan firmalar ise sahte belge kullanma yönünden incelenmek üzere inceleme elamanı tarafından incelemeye sevk edilmiştir. Mükellefin beyannamelerini veren mali müşavir hakkında ise 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227. Maddesi gereği mali sorumluluk ile 3568 sayılı Kanun uyarınca disiplin sorumluluğu yönlerinden görüş ve öneri raporu yazılmıştır.

3.4 Genel Giderlere İlişkin Eleştiriler

Vergi incelemelerinde en sık karşılaşılan eleştiri konularından biri kanunen gider kabul edilmeyen giderlerin vergi matrahının belirlenmesinde gider olarak dikkate alınmasıdır. Giderler içinde dikkati çeken bir başlık ise işin devamı için genel gider kapsamına hangi harcamaların girip hangilerinin girmediğinin belirlenmesidir. Genel giderlere yönelik eleştiriler için bir mükellefe ilişkin incelemede tespit edilen hususlar aşağıda belirtilmiştir:

... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ... vergi kimlik numaralı mükellefi A kişisi (mükellef) tarihinden itibaren ... adresinde konaklama ve turizm faaliyetinde bulunmaktadır. Yapılan inceleme sonucunda, vergi kanunlarına göre gider kaydedilmesi mümkün olmayan belgelerin mükellef tarafından ilgili dönem yılına ait yasal defterlere gider olarak kaydedildiği tespit edilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 352'nci maddesinde usulsüzlük fiilinin re'sen takdiri gerektirmesi halinde bağlı cetvelde yazılı cezaların iki kat olarak kesileceği de hüküm altına alınmıştır.

Belirtilen belgelerin gider kaydedilmesi ve bu faturalara ilişkin katma değer vergisinin ilgili dönem katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılması, resen takdir nedeni olduğundan mükellef adına iki kat 1'inci derece usulsüzlük cezası kesilmesi, ancak ceza uygulamasında söz konusu kanunun 336. madde hükmünün dikkate alınması gerekmektedir.

Vergi kanunlarına göre gider kaydedilmesi mümkün olmayan harcamaların, mükellef tarafından ilgili dönemde ait yasal defterlere gider olarak kaydedildiği dönem kazancının hesaplanmasında hasılatтан indirildiği tespit edilmiştir.

Bu fiil, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30/4,6. maddesi uyarınca re'sen takdiri gerektirdiğinden mükellef kurumun 2013 yılı vergilendirme dönemine ait gelir vergisi matrahının resen takdir edilmesi gerekmektedir.

Mükelleften ilgili takvim yılı giderleri için izahat talep edildiğinde aşağıda belirtilen şekilde beyan ve ifadede bulunmuştur:

-Cari yılda genel giderlerin yüksek olmasının sebebi hizmet kalitesini yükseltmek için eleman sayımızı artırmamızdır. Kurumsal bir yapı oluşturmak istememiz bizim maliyetlerimizin

aşırı yükselmesine sebep vermiştir. Faaliyetimizi icra ederken elaman maliyetleri yol ve yemek olmak üzere oldukça yükselmektedir. Ayrıca ulaşım ve iletişim maliyetlerinin yüksekliğinin göz önünde bulundurulması gerekir. Genel giderlerimiz zaten işçilik, yemek, yol ve telefondan ibarettir. Karlığın düşük olmasının asıl sebebi haksız rekabetten kaynaklanan ucuz hizmet verilmesi ve kurumsal yapıya dönüşemeyip kendimizi daha iyi pazarlamayarak ücretlerimizi yükseltememiş olmamızdır. Her ne kadar gider tasarrufu yapsak da mevcut ücret politikası ile geliri artırmak mümkün olmamaktadır.

Envanter kayıtlarında bulunmayan araçlara ilişkin yakıt giderleri Tablo 3.3'te belirtildiği gibidir:

Tablo 3.3 Envanterde Kaydı Olmayan Araç Giderleri

Tarih	No	Hizmet/Mal	KDV Hariç	KDV	KDV Dahil	Defter Kayıt Tarihi	Defter Kayıt No
20.01.2013	11	Benzin (.. Bn ...)	16.970	3.060	20.030	20.01.2013	2333
20.01.2013	10	Motorin (.. Bn ..)	67.810	12.200	80.010	20.01.2013	3812

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Mükellef bu hususla ilgili aşağıda belirtilen şekilde beyan ve ifadede bulunmuştur:

-... BN ... plakalı aracın amortisman ömür süresi dolduğundan dolayı sabit kıymet listesinde itfa edilmiştir. Kayıtlarda olamamasının sebebi budur. Envanter listesinde olmayan araca ait giderin indirim konusu yapılmasının Gelir Vergisi Kanunu'na ve Vergi Usul Kanununa aykırı olduğunu bilmiyordum. Sehven indirim konusu yapılmıştır.

Mükellefin, ... Vergi Kimlik Numaralı ... Yabancı Dil Eğitim Merkezi Şirketi isimli firmadan Tablo 3.4'te ayrıntıları mevcut özel İngilizce dersi faturasını yasal defterine indirilecek gider olarak kaydettiği ve bu belgelerde yer alan bedellerin tamamını geçici vergi ve yıllık gelir vergisi matrahlarının tespitinde indirilebilir gider, KDV tutarlarını da KDV beyannamelerinde indirilecek KDV olarak dikkate aldığı tespit edilmiştir:

Tablo 3.4 İşle İlgili Olmayan Eğitim Gideri

Sıra No	Tarihi	Fatura No	Malın/Hizmetin Cinsi	Fatura Tutarı	KDV	Toplam	Yasal Defter Kayıt Tarihi-No
1	17.05.2013	1431	Özel ders	3.704,00	296,32	4.000,32	17.05.2013-1989

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Mükellef bu hususla ilgili aşağıda belirtilen şekilde beyan ve ifadede bulunmuştur:

-Yabancı sermayeli Rus müşterim (...AŞ) ile olan ilişkileri daha sağlıklı ilerletmek için İngilizce dil eğitimi aldım. Sehven gider yazılmıştır

Mükellefin, çeşitli genel giderleri (yemek, belgesiz giderler, elektrikli ev aletleri vb.) ilgili takvim yılı ticari kazancının elde edilmesinde yasal defterine indirilecek gider olarak

kaydettiği ve bu belgelerde yer alan bedellerin tamamını geçici vergi ve yıllık gelir vergisi matrahlarının tespitinde indirilebilir gider, KDV tutarlarını da KDV beyannamelerinde indirilecek KDV olarak dikkate aldığı tespit edilmiştir.

Belirtilen giderlerin bir kısmının mükellefin işyeri adresine uzak yerlerde düzenlendiği ve bir kısmının mükellefin faaliyeti ile ilgisiz olduğu tespit edilmiştir.

Mükellef bu hususla ilgili aşağıda belirtilen şekilde beyan ve ifadede bulunmuştur:

-Belirtilen harcamaların tamamı tarafımdan yapılmıştır. Bazı harcamaların saatlerine dikkat çekilmiş; bu harcamalar müşterilerim yaptığım görüşmeler esnasında yenilen yemektir. Tamamı mesleki faaliyetim için yapılmıştır. Yemek giderlerinin fazlalığı ile ilgili olarak ilgili yılı içinde ortalama olarak sigortalı çalışan 7 kişidir. İlgili dönemde yıllık yemek gideri KDV dahil ... olarak kayıtlara alınmıştır. Bu yemek giderlerinin içinde mükelleflerime yapmış olduğumuz temsil ve ağırlamadan kaynaklanan yemek masrafları da dahildir.

3.4.1 Gelir Vergisi Yönünden Yapılan Eleştiri

Ticari kazancı belirlenmesinde indirilecek giderler Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinde sıralanmıştır. Giderin dikkate alınabilmesi için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belgelendirilmesi gerekecektir.

Vergi Usul Kanunu'nda (Md. 228) belge aranmayan giderler sınırlı olarak sayılmıştır. Bunlar "Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutad olmayan müteferrik giderler, Vesikanın teminine imkan olmayan giderler ve Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler"dir. Bunun dışındaki giderlerin tevsiki mecburidir (VUK, md.227).

Bu çerçevede giderlerin fatura ile belgelendirilmesi esas olup (VUK Md. 232) perakende satış fişi ile belgeleme istisnaıdır. Zira, Maliye bakanlığı 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak "mükelleflerin ticari faaliyetlerine ilişkin olarak; işyerlerinde kullanılmak ve tüketilmek amacıyla satın aldıkları (Kırtasiye, büro ve temizlik malzemeleri gibi) ve bedeli fatura düzenleme mecburiyetini belirleyen kanuni haddi aşmayan diğer bir anlatımla perakende satış fişi (veya yazar kasa fişi) düzenleme sınırları (2013 yılı için 800,00 TL) içinde kalan mal ve hizmet bedelleri için düzenlenen perakende satış veya yazar kasa fişlerinin gider belgesi olarak kabul edilmesini" uygun görmüştür. (VUK 204 Nolu Tebliğ) Bununla beraber, ticaret erbabının herhangi bir tutar sınırına tabi olmaksızın fatura düzenleme mecburiyetinde olanlardan (VUK Md. 232) fatura talep etmesi her zaman için mümkündür.

Gelir Vergisi Kanununun 40/1 maddesine işletme ile ilgili genel giderlerin indirim konusu olabileceği belirtilmiş ancak genel giderin tanımı yapılmamıştır. Genel giderler

denildiğinde, “aydınlatma, ısıtma, su, telefon, kırtasiye giderleri, işle ilgili şehir içi ulaşım, posta giderleri, işle ilgili bina, demirbaş, taşı alımı, dolayısıyla ödenen faizler, bina ya da demirbaş eşyaların bakım ve onarım giderleri, hizmetli ya da işçilere ödenen ücretler, ihbar ve kıdem tazminatları, reklam giderleri, mesleki gelişim için açılan kurslara yapılan ödemeler, yapılan faaliyetin hacmi ile orantılı temsil ağırlama giderleri” vb. giderler kazancın tespitinde dikkate alınabilecektir.

Yapılan bir giderin genel gider olarak dikkate alınabilmesi için öncelikle belgeli olması (VUK, Md. 227) daha sonra gider ile kazancın elde edilmesi veya idamesi (sürdürme, devam ettirme) arasında açık bir illiyet bağı olması gerekir. Söz konusu bu giderin kazanç ile illiyet (nedensellik) bağı direkt ve etkisi görülebilir şekilde olmalıdır. Yapılan gider keyfilik unsuru taşımamalıdır. Bir genel giderin kanunen kabul edilebilir düzeyde olup olmadığı veya keyfilik unsuru taşıyıp taşımadığı sübjektif bir veri olup, sübjektif değerlendirmeye tabi olan bu unsuru tespit ederken oransal uyum dikkate alınabilir. İcra edilen ticari faaliyet ile yapılan giderin niteliği arasında oransal bir uyum yoksa giderin yapılmasında keyfilik unsurunun varlığından bahsedilebilir.

Mükellefin işyeri adresi dışında mükellefin kendisi ve personelinin ikamet adreslerinde yapıldığı anlaşılan özel market alışverişleri, lokanta harcamaları, elektrikli ev aletleri gibi demirbaş alımları ve bunların işyeri adresinden uzak olması, ticari kazancın elde edilmesi ve sürdürülmesi ile ilgili bulunmaması nedeniyle bu giderlerin hâsılatтан indirilmesi söz konusu değildir.

Kiralanen/envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtlara ilişkin giderler (tamir, bakım, yakıt) de hasılatтан düşülebilir.

Burada, gider yazma şartı olarak hem işte kullanılma hem de envantere dahil olma şartlarının bir arada bulunması gerekir. Bu durum ilgili taşıt için ayrılacak amortisman gideri için de geçerlidir. Bu tarz giderlerin brüt gelirden düşülmesi için binek otomobillerin envantere girmesi şarttır. Bu nedenle mükellefin beyannameye yansıttığı envantere dahil olmayan araca ait yakıt giderlerinin kanunen kabul edilmesi mümkün değildir.

Ayrıca, belirli koşullarda (beyan edilen toplam gelirin % 10'unu aşmamak, eğitimin Türkiye’de yapılması ve fatura tevsik gibi) mükellef, mükellefin eşi veya çocuğu için eğitim gideri beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilmektedir. 255 Nolu Gelir Vergisi Tebliği’nde, dershanelere eğitim amacıyla yapılan ödemeler ile eğitim amaçlı kurs ücretlerinin GVK 89/2 kapsamında indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla mükellefin özel ders giderinin gider yazılması doğru olmamakla beraber beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilecektir.

Mükellefin ilgili takvim yılına ait ticari kazancı yukarıda açıklanan hususlar dikkate alınmak suretiyle 213 sayılı VUK'un 30/4,6 maddesi uyarınca gelir vergisi matrahı resen takdir edilmiştir. Resen takdir edilen matrah üzerinden de hesaplanan gelir vergisinin mükellef adına resen tarh edilmesi ve VUK'un 341. ve 344. maddesi uyarınca mükellef adına bir kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

3.4.2 Katma Değer Vergisi Açısından Yapılan Eleştiri

Katma Değer Vergisi Kanununun 30'uncu maddesinde "Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez: d) Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi." hükmü yer almaktadır.

Kanunen kabul edilmeyen giderlerin KDV indirimi mümkün olmadığından mükellef kurumun ilgili dönemdeki kanunen kabul edilmeyen giderlere isabet eden KDV indirimlerinin reddi gerekmektedir. İndirim reddi nedeniyle hesaplana fark katma değer vergisinin mükellef adına resen tarh edilmesi ve VUK'un 341. ve 344. maddesi uyarınca mükellef adına bir kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir. Mükellef inceleme süresince, tutanak imzalanırken tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmiştir. Mükellefin vergi suçu işlediğine dair bir tespit olmadığından mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma talebi dikkate alınabilecektir.

3.4.3 Genel Giderlere İlişkin Eleştirilerin Değerlendirilmesi

Genel giderlerin reddine ilişkin incelemede işle ilgili genel giderlerin indirim konusu yapıp yapılamayacağı ve hangi genel giderlerin hangi durumlarda eleştiri konusu yapıldığı belirtilmiştir. Örnek incelemede, Gelir Vergisi Kanunu 40/1. Maddeye göre genel giderlerin indiriminde faaliyeti hacmi ile orantılı olup olmadığı, giderin işle ilgili olup olmadığı ve giderin belgesinin olup olmadığı üzerinden durulduğu görülmektedir.

3.5 Kolluk Kimlik Bildirimi ile Fatura Bilgisi Arasındaki Tutarsızlık

Turizm sektörüne ilişkin vergi incelemelerinde en sık karşılaşılan konulardan biri de emniyet ve jandarma birimlerinden temin edilen kimlik bildirimleri ile ilgili fatura düzenlenip düzenlenmediğinin araştırılmasıdır. Örnek olay aşağıda belirtilmiştir:

... Müdürlüğünün ... vergi numaralı ... mükellefi (A), ... / Antalya adresinde konaklama faaliyetlerinde bulunmaktadır.

Mükellefin 2022 takvim yılında bir kısım gayrimenkul kiralama faaliyetleri için fatura düzenlemediği, yasal defterlere gelir olarak kaydetmediği ve ilgili beyanlara yansıtmadığı tespit edilmiştir.

3.5.1 Usulsüzlük Cezası Yönünden Yapılan Eleştiri

Mükellefin bir kısım konaklama gelirlerini kayıt dışı bırakması, mükellefin beyanlarının gerçek durumu yansıtmadığının göstergesi olduğundan ve bu durum 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30/4 ve 6'ncı maddesinde resen takdir nedeni olarak sayıldığından mükellef adına VUK'un 352. maddesi gereğince iki kat usulsüzlük cezası kesilmesi ancak bu ceza uygulamasında VUK'un 336. Maddesinin dikkate alınması gerekmektedir.

Mükellefin 2022 takvim yılında gayrimenkul kiralama faaliyetleri için fatura düzenlemediği tespit edilmiştir.

Bu kapsamda 2022 takvim yılı için VUK'un 353/1 maddesi gereği mükellef adına 15.823,50-TL özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir. $(158.235,01 \times 10\%) =$

3.5.2 Gelir Vergisi Yönünden Yapılan Eleştiri

Mükellefin 2022 takvim yılında bir kısım taşınmaz kiralama gelirleri için fatura düzenlemediği, ilgili dönem yasal defterlere kaydedilmediği ve beyanlara aktarılmadığı tespit edilmiştir.

213 sayılı VUK'un 30/4. "defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek şekilde noksan usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa" ve 30/6. maddesindeki "tutulması zorunlu olan defterlerin veya beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa" hükmü gereğince mükellefin 2022 takvim yılı gelir vergisi matrahının resen takdir edilmesi gerekmektedir.

Mükellefin 2022 takvim yılındaki bir kısım gayrimenkul kiralama faaliyetine ilişkin düzenlediği herhangi bir satış faturası ve yasal defter kayıt bilgisi olmadığı tespit edilmiştir.

Kolluk verilerine göre mükellef adına konaklama faaliyetine ilişkin bildirimlerin olduğu adres bilgisinin Antalya'da villa olduğu tespit edilmiştir.

Taşınmazdaki 2022 yılındaki kolluk verilerine göre kiralama bilgisi Tablo 3.5'te belirtilmiştir:

Tablo 3.5 Kolluk Kimlik Bildirimindeki Konaklama Bilgisi

YIL	AY	GÜN	KONAKLAMA SAYISI
2022	7	23	2
2022	7	25	8
2022	7	30	9
2022	8	1	4
2022	8	8	5
2022	8	10	5
2022	8	16	6
2022	8	21	5
2022	8	29	6
2022	9	2	5
2022	9	5	5
2022	9	9	5
2022	9	15	5
2022	9	24	2
2022	10	12	5
2022	12	22	2
	TOPLAM	252	

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Mükellefin 2022 yılındaki taşınmaz kiralama işlemlerine ilişkin kolluk bildirimindeki gün sayısı, yasal defter kayıt bilgileri, faturalarda yer alan bilgileri dikkate alınarak aylık olarak hesaplanan fark günlük konaklama bilgisinin Tablo 3.6'da belirtildiği gibi olduğu tespit edilmiştir:

Tablo 3.6 Kolluk Bildirimi ile Faturadaki Gün Sayısının Karşılaştırılması

Ay	Kolluk Gün* Sayısı (A)	Yasal Defterde Kayıtlı Faturalardaki Gün Sayısı (B)	Faturadaki Gün Sayısı (C)	Fark* (D=A-B)
7	11	7	7	4
8	31	27	0	4
9	30	4	4	26
10	12	0	0	12
12	22	0	0	22
TOPLAM	106	38	11	68

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

* Kolluk bildirimindeki günler toplamı 30'dan fazla olanlar 30 gün (veya 31) olarak dikkate alınmıştır. Ancak mükellefin emniyete kimlik başvuru tarihi 21.07.2022 olduğundan temmuz ayı 11 gün olarak alınmıştır.

Mükellefin Tablo 3.6'da belirtilen 2022 takvim yılındaki günlük konaklama işlemlerinin bir kısmına ilişkin belge düzenlemediği ve elde edilen hasılatı yasal defterlere kaydetmediği tespit edilmiştir. Bu hususla ilgili ve 2022 yılındaki günlük kiralama bedeli ile elde edilen

hasıllata ilişkin gider olup olmadığı hususunda mükellef vekili aşağıda belirtilen şekilde beyan ve ifadede bulunmuştur:

-Villanın mülkiyeti ...'a aittir. Ruhsatı 2022 yılında yoktu 2023 yılında ruhsatı alınmıştır. 2022 yılında Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan iznim yoktur. Villa havuzludur. Tek binadır. Konaklayan kişiler Emniyet'e bildirilmiştir. Ancak 2022 Temmuz'da kimlik bildirimini 21.07.2022'de başlamıştır. Bu nedenle, 30 gün konaklama olma ihtimali yoktur. Emniyet e bildirdiğim kişilere ilişkin genel olarak fatura kesip deftere kaydettim. Sehven tutarlarda veya günlerde eksiklikler olmuş olabilir. ... bölgesinde ücret sezona ve konumuna göre değişebilir. Okullar açılınca ücret düşer. Bu nedenle 2022 yılı ... için günlük kiralama ücreti sezon dönemi (temmuz ağustos) ortalama KDV dahil 2.100 TL olabilir, diğer dönemler (eylül ve sonrası) ortalama KDV dahil 1.500 TL olabilir. Kiralama gelirlerine ilişkin gider payı %50 olabilir. Giderlerimiz temizlik ve bakım işletme giderleri şeklinde sayılabilir.

Mükellef vekili 2022 takvim yılındaki banka işlemlerinin mahiyeti ile ilgili aşağıda belirtilen şekilde beyan ve ifadede bulunmuştur:

-Banka hesap hareketleri genel olarak şahsi işlemlerdir. Villa için gelen ödemeler ise kaparo veya ücret olabilir. Her ne kadar genelde ...'de kaparo alınacak olursa oranı %20 olsa da kısa süreli kiralamalarda ve kiralamanın hangi sezonda olduğuna göre bazen ücretin tamamı bile alınabilir. Bazen de hasar depozitosu olarak ücret alınır ve hasar (örneğin cam kırılması, ayna kırılması bir eşyanın bozulması gibi) yoksa iade edilebilir.

Mükellefin 2022 yılındaki olması gereken konaklama gelirinin hesaplanmasına ilişkin bilgi Tablo 3.7'de belirtilmiştir:

Tablo 3.7 Olması Gereken Villa Kiralama Gelirinin Hesaplanması

2022 AYLAR	GÜN (A)	KDV DAHİL GÜNLÜK TUTAR (B)	KDV HARİÇ TOPLAM TUTAR $C=E/118*100$	KDV $D=CX18\%$	KDV DAHİL TOPLAM TUTAR $E=AXB$
7	11	2.100,00 ₺	19.576,27 ₺	3.523,73 ₺	23.100,00 ₺
8	31	2.100,00 ₺	55.169,49 ₺	9.930,51 ₺	65.100,00 ₺
9	30	1.500,00 ₺	38.135,59 ₺	6.864,41 ₺	45.000,00 ₺
10	12	1.500,00 ₺	15.254,24 ₺	2.745,76 ₺	18.000,00 ₺
12	22	1.500,00 ₺	27.966,10 ₺	5.033,90 ₺	33.000,00 ₺
	106		156.101,69 ₺	28.098,31 ₺	184.200,00 ₺

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Beyan edilen ve edilmeyen KDV dahil konaklama gelirinin gösterildiği bilgi Tablo 3.8'de belirtilmiştir:

Tablo 3.8 Villa Kiralama Gelirindeki Matrah Farkının Hesaplanması

BEYAN EDİLMESİ GEREKEN KDV DAHİL TOPLAM TUTAR (A)	BEYAN EDİLEN KDV DAHİL TUTAR (B)	FARK (BEYAN EDİLMEYEN KDV DAHİL TUTAR) (C=A-B)
184.200,00 ₺	25.964,99₺	158.235,01₺

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Mükellefin bir kısım gayrimenkul kiralama faaliyetine ilişkin bir kısım satışları için fatura düzenlemediği, yasal deftere gelir olarak kaydetmediği ve ilgili beyanlara yansıtmadığı tespit edilmiştir.

Tespit edilen hususlar, mükellefin 2022 takvim yılı defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahının doğru olarak tespitine imkân vermediği, bu defter ve belgelere göre oluşturulan beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığını göstermektedir. Bu nedenle verilen beyannameler gerçeği yansıtmadığından gelir vergisi matrahının resen takdiri gerekmektedir.

Mükellefin 2022 takvim yılı için belirlenen KDV hariç satış tutarları Tablo 3.9’da belirtilmiştir:

Tablo 3.9 Resen Takdir Edilen Katma Değer Vergisi Matrahı

YIL	AY	KDV HARIÇ TUTAR
2022	7	19.576,27 ₺
2022	8	55.169,49 ₺
2022	9	38.135,59 ₺
2022	10	15.254,24 ₺
2022	12	27.966,10 ₺
	TOPLAM	156.101,69 ₺

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Mükellefin Tablo 3.9’da yer alan olması gereken gayrisafi hasılatından resen belirlenen (aynı sektörde ve bölgede faaliyet gösteren emsal firma verileri dikkate alınarak) %50 oranında giderin düşülmesi suretiyle hesaplanan safi gelir Tablo 3.10’da belirtilmiştir:

Tablo 3.10 Resen Takdir Edilen Gelir Vergisi Matrah Farkı

2022AYLAR	GÜN (A)	KDV HARIÇ TUTAR	SAFİ GELİR
7	11	19.576,27 ₺	9.788,14 ₺
8	31	55.169,49 ₺	27.584,75 ₺
9	30	38.135,59 ₺	19.067,80 ₺
10	12	15.254,24 ₺	7.627,12 ₺
12	22	27.966,10 ₺	13.983,05 ₺
	106	156.101,69 ₺	78.050,85 ₺

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 3.10’da gösterilen safi gelirin mükellefin 2022 takvim yılı için beyan gereken ticari kazanç olarak dikkate alınması ile hesaplanacak gelir vergisinin 213 sayılı Vergi Usul

Kanunun 30/4-6 maddesi hükmü gereğince mükellef adına resen tarh edilmesi gerekmektedir.

Tarhı gereken vergi Tablo 3.11’de belirtildiği şekilde hesaplanmıştır:

Tablo 3.11 Mükellefin Gelir Vergisi Beyannamesinin Yeniden Düzenlenmesi

Dönem		2022
Beyan Edilen Ticari Kazanç	A	8.261,61
Beyan Edilmeyen Ticari Kazanç	B	69.789,24
Olması Gereken Ticari Kazanç	C=B+A	78.050,85
Genç Girişimci İstisnası*	D	75.000,00
Beyan Edilen Gelir Vergisi Matrahı	E	0,00
Beyan Edilmesi Gereken Gelir Vergisi Matrahı	F=C-D-E	3.050,85
Matrah Farkı	G=F	3.050,85
İncelemede Hesaplanan Gelir Vergisi	H	457,63
Beyan Edilen Gelir Vergisi	I	0,00
Resen Tarhı Gereken Gelir Vergisi	İ=H-I	457,63 ₺
Vergi Ziyai Cezası	J=İX1	457,63 ₺

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

*... Malmüdürlüğü tarafından mükellefe gönderilen 18.07.2022 tarih ve E-... sayılı yazıda aşağıda belirtilen husus yer almaktadır:

-Gelir Vergisi Kanunundaki Genç Girişimcilerde Kazanç İstisnası madde 3'te belirtilen şartları taşıdığınız tetkik edilmiştir.

Yapılan incelemede malmüdürlüğü tarafından belirtilen hususun aksine bir tespit yapılmamıştır.

Yapılan inceleme sonucunda eksik ödendiği belirlenen verginin mükellef adına resen tarh edilmesi ve resen tarh edilecek gelir vergisi üzerinden VUK 344. Madde kapsamında bir kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

3.5.3 Katma Değer Vergisi Açısından Eleştiri

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 1/1’inci maddesinde, ticari bir faaliyet çerçevesinde Türkiye’de yapılan hizmetlerin KDV’ye tabi olduğu belirtilmiştir. Mezkur kanunun 4/1’inci maddesinde, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerin hizmet mahiyetinde olduğu belirtilmiştir. Mezkur kanunun 10’uncu maddesinin (a) bendinde, vergiyi doğuran olayın mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması anında meydana geleceği belirtilmiştir.

KDV Kanununun 1’inci maddesinin 3-f bendinde Gelir Vergisi Kanunun 70’inci maddesinde sayılan mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV’ye tabi olduğu belirtilmiş olup, aynı Kanunun 17/4-d maddesi ile iktisadi işletmelere dahil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri KDV’den istisna tutulmuştur.

Ayrıca kanunun 1'inci maddesinin ikinci fıkrasında; "Ticari, sınai, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmayan hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edilir." hükmü yer almaktadır.

KDV oranları, kanunun 28'inci maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile belirlenmiştir. Buna göre kararname eki I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8, listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için %18 olarak tespit edilmiştir. (10.07.2023 ten itibaren 8 olan oran 10, 18 olan oran 20 olarak değiştirilmiştir.)

Kararname eki (II) sayılı listenin "B) DİĞER MAL VE HİZMETLER" bölümünün 25'inci sırasında; geceleme hizmeti de yer almıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/B-2.5) bölümüne göre "konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmetinin, 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin B/25 inci sırası kapsamında değerlendirilmesi ve KDV Genel Uygulama Tebliğinin ilgili bölümündeki açıklamalar da göz önünde bulundurulduğunda, % 8 oranında KDV oranı uygulanması gerekmektedir."

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararname eki (II) sayılı listenin "B) Diğer Mal Ve Hizmetler" bölümünün 25'inci sırasında yer verilen geceleme hizmetiyle ilgili uygulanan orana ilişkin olarak;

- 31/7/2020 tarihinde yayımlanan 2812 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 31.12.2020 tarihine kadar konaklama hizmetlerindeki KDV oranı %1'e indirilmiş, 3318 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile bu süre 31 Mayıs 2021 tarihine kadar uzatılmıştır.

- 30.04.2021 tarihli ve 31470 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3931 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Haziran 2021 ayı içerisinde yapılacak konaklama hizmetlerinde KDV oranının %1 olarak uygulanması öngörülmüştür. Bu amaçla KDV oranlarının tespit edildiği 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına 3931 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile eklenen geçici 9'uncu maddede, Kararname eki %8 oranına tabi mal ve hizmetlerin yer aldığı (II) sayılı listenin (B) cetvelinin 25'inci sırasında yer alan otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmetlerinde 01.06.2021 ilâ 30.06.2021 tarihleri arasında %1 oranında KDV uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

- Ayrıca 1618 sayılı Kanun hükümlerine uyarınca Kültür ve Turizm Bakanlığında işletme belgesi almış seyahat acenteleri tarafından müşteriye aktarılan Haziran

2021 ayı geceleme hizmeti tutarı ve bu hizmete ilişkin aracılık bedellerinde de KDV oranının %1 olarak hesaplanacağı açıklanmıştır.

Konuya ilişkin verilen bazı özelgeler aşağıdaki gibidir:

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 19.02.2016 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01- 120[40-2014/891]-14193 sayılı özelgesi; “...*Buna göre, mülkiyeti size ait gayrimenkullerin üçüncü şahıslara günlük veya haftalık sürelerle kiraya verilmesi işleminin 2007/13033 sayılı Kararname eki II sayılı listenin 25 inci sırası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından bu hizmetin **%18 oranında KDV**’ye tabi tutulması gerekmektedir.*”

- Gelir İdaresi Başkanlığının 23.02.2007 tarihli ve B.07.1.GİB.0.01.57/5728-92 sayılı Özelgesi; “... *konutların işletmenin aktifinde bulunduğu ve odalar halinde kiraya verildiği, odaların möbleli olduğu, yemek hizmetinin kiracılar tarafından dışarıdan sağlandığı, hizmetin aylık olarak verildiği, **işyeri açma ve çalışma ruhsatının bulunmadığı** tespit edilmiştir. Buna göre, işyeri açma ve çalışma ruhsatı bulunmayan ve aktifinde kayıtlı konutları kiralayan söz konusu şirketin verdiği bu hizmetin geceleme hizmeti olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Şirketin verdiği bu hizmetin gayrimenkul kiralaması kapsamında **%18 oranında KDV**’ye tabi tutulması gerekmektedir.*”

- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 01.10.2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.34.17.01- KDV.28-395 sayılı Özelgesi; “... *başvurunuzdan Şirketinizin konaklama hizmeti vermek üzere yetkili makamlardan alınmış bir ruhsata sahip bulunmadığı anlaşıldığından, Şirketiniz aktifinde kayıtlı bina içerisinde bulunan 1, 1+1, 1+2 şeklindeki dayalı döşeli dairelerin günlük, haftalık, aylık olarak kiraya verilmesinin geceleme hizmeti kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamakta, bu kiralamalara **genel oranda (%18) KDV** uygulanması gerekmektedir.*”

Mükellefin kiralama faaliyetine ilişkin turizm işletme belgesi veya çalışma ruhsatı olmadığı tespit edilmiştir. Bu nedenle mükellefin işlemlerine indirimli değil genel oranda KDV hesaplanması gerekmektedir. Mükellefin 2022 takvim yılında bir kısım taşınmaz kira gelirleri için fatura düzenlemediği, ilgili dönem gelir hesaplarına kaydedilmediği ve ilgili beyanlara yansıtılmadığı tespit edilmiştir.

Bu durumda, mükellefin defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalarının vergi matrahının doğru olarak tespitine imkân vermediği, bu defter ve belgelere göre oluşturulan beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığını göstermektedir. Bu nedenle verilen beyannameler gerçeği yansıtmadığından katma değer vergisi matrahlarının resen takdiri gerekmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3. maddesi ve aynı kanunun 134. maddesindeki hükümler gereğince, yeniden oluşturulan KDV beyanları dikkate alındığında mükellef

tarafından 2020 takvim yılında eksik beyan edilen KDV tutarlarının mükellef adına 213 sayılı VUK'un 30/4,6 madde hükümlerine istinaden mükellef adına resen tarhı gerekmektedir.

Tablo 3.12 Resen Tarhı Önerilen Katma Değer Vergisinin Hesaplanması

Dönem (2022)	Mükellef Tarafından Beyan Edilen Ödenecek KDV	Bulunan Ödenecek KDV	Fark Ödenecek KDV
Temmuz	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Ağustos	0,00 ₺	9.334,76 ₺	9.334,76 ₺
Eylül	0,00 ₺	5.411,57 ₺	5.411,57 ₺
Ekim	0,00 ₺	2.745,76 ₺	2.745,76 ₺
Kasım	0,00 ₺	0,00 ₺	0,00 ₺
Aralık	0,00 ₺	4.850,23 ₺	4.850,23 ₺
Genel Toplam	0,00 ₺	22.342,32 ₺	22.342,32 ₺

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Resen Tarh Edilmesi Gereken KDV tutarları Tablo 3.13'de yer almaktadır:

Tablo 3.13 Resen Tarhı Önerilen KDV ve Kesilmesi Gereken Vergi Ziyai Cezası

Dönem (2022)	Re'sen Tarh Edilmesi Gereken Katma Değer Vergisi	Kesilmesi Gereken Vergi Ziyai Cezası
Temmuz	0,00 ₺	0,00 ₺
Ağustos	9.334,76 ₺	9.334,76 ₺
Eylül	5.411,57 ₺	5.411,57 ₺
Ekim	2.745,76 ₺	2.745,76 ₺
Kasım	0,00 ₺	0,00 ₺
Aralık	4.850,23 ₺	4.850,23 ₺
Genel Toplam	22.342,32 ₺	22.342,32 ₺

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 3.13'te belirtilen resen tarhı gereken vergilere 213 sayılı VUK'un 341. ve 344. üncü madde hükümleri gereği bir kat vergi ziyai cezası uygulanması gerekmektedir.

3.5.4 Villa Kiralama Faaliyeti ile İlgili İncelemenin Değerlendirilmesi

1774 Sayılı Kimlik Bildirme Kanunu ve bu kanuna ilişkin yayımlanan "Kimlik Bildirme Kanunun Uygulanması İle İlgili Yönetmelik" çerçevesinde konaklama bilgilerini işleticiler kolluk birimlerine bildirmektedir. Vergi incelemesinde söz konusu bilgi ilgili birimden temin edilerek mükellefin beyanı ile kıyaslanmaktadır. VUK'un 3'üncü maddesine göre vergilendirmede gerçek mahiyet esastır ve gerçek durum yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Kolluk bildirimindeki konaklama gün sayısı faturalarda yer alan gün sayısından az ise mükelleften açıklama talep edilmektedir. Yeterli açıklama olmadığı zaman aradaki fark günlerin kayıtdışı gelir olduğu değerlendirilerek gelir vergisi ve katma değer vergisi yönünden bulunan matrah farkları üzerinden hesaplanan vergilerin resen tarhı önerilmektedir. Resen tarhı

öneriler vergiler için bir kat vergi ziyai cezası da kesilmektedir. Eksik düzenlenen veya düzenlenmeyen faturalar için ise özel usulsüzlük cezası önerilmektedir.

Örnekte dikkati çeken bir diğer husus ise mükellefin genç girişimci istisnasından yararlanmasıdır. Gelir Vergisi Kanununun Mükerrer 20 nci maddesinde yer alan şartları (örneğin 1. İşe başlamanın yasal sürede beyanı, 2. Yapılan işte bizzat çalışmak veya işin mükellef tarafından sevk ve idare edilmesi gibi) taşıyan mükelleflerin 75.000 TL’lik kazancı gelir vergisinden istisna edilmiştir. Konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar 292 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.

3.6 Otel İşletmesi İle İlgili Tam İnceleme

Belirli bir konu ile sınırlandırılmamış olan vergi incelemesine tam inceleme denilmektedir. Tam incelemede “sınırlı” incelemeden farklı olarak spesifik bir konu bulunmaz. Bu tarz incelemelerde inceleme elemanı gerekli gördüğü yerleri ve riskli bulduğu hususları tutanağa bağlar ve eleştiri gereken hususlara yapacağı değerlemeye ilişkin vergi inceleme raporu düzenler. Şayet eleştirilecek herhangi bir husus bulmazsa vergi inceleme raporu (kabul) yazabilir. Otel işletmesine ilişkin bir tam inceleme ve tespit edilen hususlar ile tenkit edilen noktalar aşağıda belirtilmiştir:

... Vergi Dairesinin ... vergi numaralı mükellefi ... Turizm Ve Tic. Ltd. Şti. (Mükellef Kurum), .../ANTALYA adresinde konaklama hizmeti faaliyeti ile iştigal etmektedir.

Mükellef kurumun 2018 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesindeki kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin bilgiler Tablo 3.14’te belirtilmiştir:

Tablo 3.14 Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler

GİDERİN TÜRÜ	TUTAR
KVK m.11 hükmüne göre kabul edilmeyen gider	4.661,65
Bağış ve yardımlar	3.869,54
6802 sayılı gider vergileri kanunu uyarınca gider yazılan Özel İletişim Vergisi	2.981,27
MTV Kanunu M.14 uyarınca gider kaydedilen MTV	1.583,41
Diğer Giderler	2.611,53

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Mükellef kurum yetkilisi kanunen kabul edilmeyen giderler ile ilgili aşağıda belirtilen şekilde beyan ve ifadede bulunmuştur:

2018 yılında toplam kanunen kabul edilmeyen gider gerçekleşmiş olup matraha ilave edilmiştir. Söz konusu giderler Tablo 3.14’te görüldüğü gibi Özel iletişim vergileri, Motorlu Taşıtlar Vergisi, KVK 11. Madde kapsamında kabul edilmeyen giderler, bağış ve yardımlar (... vakfı, ... çevre derneği ve ... turistik işletmeciler derneği’ne yapılan makbuz karşılığı bağış ve

yardımlardır), Diğer Giderler (Kredi kartı puanı ile alınan Malzemeler) 'dir Mükellef kurumun geçmiş yıllar zarar bilgileri Tablo 3.15'te belirtilmiştir:

Tablo 3.15 Geçmiş Yıl Zararları

DÖNEM	ZARAR-TL
2013	15.702,44
2015	24.393,03
2016	21.508,93
2017	14.066,70

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Mükellef kurum yetkilisi geçmiş yıllar zararları ile ilgili aşağıda belirtilen şekilde beyan ve ifadede bulunmuştur:

Firma yapmış olduğu yatırımların neredeyse tamamını uzun vadeli döviz cinsinden banka kredisi ile gerçekleştirmiş olup yüklü miktarda finansman gideri ve kambiyo zararına katlanmıştır. Söz konusu rakamlar ilgili yıl gelir tablosunda gözükmektedir. Aynı zamanda turizm sektöründeki belirsizlik ve riskler (2016 yılında meydana gelen Uçak Krizi, politik riskler, sonrasında Pandemi vb.) sektörü olumsuz etkilemiş olup zararın kısa sürede kapatılmasına engel olmuştur.

Mükellef kurumun otellerine ilişkin yatak-oda sayısı bilgileri Tablo 3.16'da belirtilmiştir:

Tablo 3.16 Oteldeki Yatak ve Odası Sayısı

Oteller	Oda Sayısı	Yatak Sayısı	Bina (otel) Sayısı	Yıldız Sayısı
A oteli	195	394	1	*** (3)
B oteli	372	1.098	1	***** (5)
C oteli	460	1.170	1	***** (4)
D oteli	290	760	1	***** (5)
E oteli	491	1.444	1	***** (5)
F oteli	800	2.026	1	***** (5)

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Mükellef kurumun ilgili hesap dönemi 740-Satılan Hizmet Maliyetinin detayına ilişkin bilgiler Tablo 3.17'de belirtilmiştir:

Tablo 3.17 Otel İşletmesindeki Gider Kalemleri ve Oranları

GİDER TÜRÜ	Oran
Yiyecek Giderleri	0,21
Maaş ve Ücretler	0,20
Alkollü İçecek Giderleri HD	0,12
İçecek Giderleri	0,06
Elektrik Giderleri	0,05
A Amortisman Giderleri	0,05
Konaklatma Giderleri	0,04
Ssk İşveren Hissesi	0,03

Tamir Bakım Onarım Giderleri	0,02
B Amortisman Giderleri	0,02
Güvenlik Gideri (Tevkifatlı %18)	0,02
Temizlik Malzemesi Giderleri	0,02
C Amortisman Giderleri	0,01
Eğlence Giderleri	0,01
D Amortisman Giderleri	0,01
Yakacak Giderleri	0,01
E Amortisman Giderleri	0,01
Peyzaj Danışmanlığı	0,01
Atık Su Bedeli Giderleri	0,01
F Amortisman Giderleri	0,01
Can Kurtaran Hizmet Bedeli	0,01
Kira Giderleri	0,01
Kıdem ve İhbar Tazminatları	0,01
Reklamasyon (Acenta Şikâyet) Giderleri	0,01
Danışmanlık Hizmeti	0,00
Servis Malzemesi Giderleri	0,00
G Amortisman Giderleri	0,00
İşveren İşsizlik Hissesi	0,00
Havuz Kimyasalları Giderleri	0,00
Akaryakıt Giderleri	0,00
Callcenter Hizmeti Tevkifatlı	0,00
Buket Malzemesi Giderleri	0,00
H Amortisman Giderleri	0,00
Diğer Giderleri	0,00
Alkollü İçecek Giderleri	0,00
Mutfak Malzemesi Giderleri	0,00
Kırtasiye Giderleri	0,00
İ Amortisman Giderleri	0,00
İlan ve Reklam Giderleri	0,00
Matbaa Giderleri	0,00
İşkur Eğitim Personeli Maaş ve Ücretler	0,00
Vergi Resim ve Harçlar	0,00
Üniforma Giderleri	0,00
İş Güvenliği Hizmetleri	0,00
Analiz Giderleri	0,00
Servis Taşıma Giderleri	0,00
Banka Eft, Havale, Hes. İşl. Giderleri	0,00
Teberru Giderleri	0,00
Su Giderleri	0,00
Demirbaş Sayılamayan Giderleri	0,00
Nakliye Giderleri	0,00
Tekstil Giderleri	0,00
Stajer Öğrenci Maaş ve Ücretler	0,00
Tehlikeli Atık Gideri % 18	0,00
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler /	0,00
Aidat ve Katılım Payları Giderleri	0,00

Tehlikeli Atık Giderleri	0,00
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler /	0,00
Bağış Ve Yardımlar	0,00
Müşteri Sağlık Hizmetleri	0,00
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	0,00
HİZMET ÜRETİM MALİYETİ YANSITMA HESABI-TOPLAM	1,00

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Mükellef kurum yetkilisi satılan hizmet maliyeti ile ilgili aşağıda belirtilen şekilde beyan ve ifadede bulunmuştur:

-Söz konusu maliyetler Net satışlar, brüt satış karı rakamları, tesis sayısı ve yatak sayısı dikkate alındığında sektör ortalaması ile uyumludur.

Mükellef kurumun 2018 hesap döneminde 600-Yurtiçi Satışlar Hesabında takip ettiği tutarların detayı Tablo 3.18’de belirtilmiştir:

Tablo 3.18 Otel İşletmesindeki Gelir Kalemleri

MUAVINADI	ALACAK TOPLAM
A oteli %18 Alkollü İçecek Gelirleri	95.165,11 ₺
A oteli % 18 Alkolsüz İçecek&Yiyecek Gelirleri	126.317,03 ₺
A oteli %18 Diğer Gelirler	2.693.795,37 ₺
A oteli %18 Telefon Kart Gelirleri	385,67 ₺
A oteli %8 Acenta Gelirleri	158.106.526,59 ₺
A oteli %8 Callcenter Oda Gelirleri	12.728.395,37 ₺
A oteli %8 Oda Gelirleri	1.070.053,39 ₺
B oteli %18 Alkollü İçecek Gelirleri	402.562,30 ₺
B oteli %18 Alkolsüz İçecek&Yiyecek Gelirleri	497.542,12 ₺
B oteli %18 Diğer Gelirler	776.860,74 ₺
B oteli %8 Acenta Gelirleri	21.977.127,83 ₺
B oteli %8 Callcenter Oda Gelirleri	6.504,16 ₺
B oteli %8 Oda Gelirleri	667.663,08 ₺
Harcamalara Katılım Bedeli	72.494,45 ₺
C oteli %18 Alkollü İçecek Gelirleri	108.752,04 ₺
C oteli %18 Alkolsüz İçecek & Yiyecek Gelirleri	35.450,66 ₺
C oteli %18 Diğer Gelirler	1.186,43 ₺
C oteli %18 Tesis Kullanım Gelileri	1.279.401,97 ₺
Kira Gelirleri %18	30.295.435,24 ₺
D oteli %18 Alkollü İçecek Gelirleri	30.287,81 ₺
D oteli %18 Alkolsüz İçecek & Yiyecek Gelirleri	100.512,16 ₺
D oteli %18 Diğer Gelirler	1.681.321,78 ₺
D oteli %18 Telefon Kart Gelirleri	19,99 ₺
D oteli %18 Tesis Kullanım Gelileri	7.314,72 ₺
D oteli %8 Acenta Gelirleri	91.445.438,46 ₺
D oteli %8 Callcenter Oda Gelirleri	17.493.914,76 ₺
D oteli %8 Oda Gelirleri	621.136,81 ₺
E oteli %18 Alkollü İçecek Gelirleri	94.521,60 ₺
E oteli %18 Alkolsüz İçecek & Yiyecek Gelirleri	168.552,27 ₺
E oteli %18 Diğer Gelirler	1.888.804,37 ₺

E oteli %18 Telefon Kart Gelirleri	900,97 ₺
E oteli %8 Acenta Gelirleri	213.436.763,02 ₺
E oteli % 8 Alkolsüz İçecek & Yiyecek Gelirleri	7.660,84 ₺
E oteli %8 Callcenter Oda Gelirleri	33.194.985,57 ₺
E oteli %8 Oda Gelirleri	2.546.193,27 ₺
F oteli %0 Acenta Gelirleri	3.344.250,00 ₺
F oteli %18 Alkollü İçecek Gelirleri	38.812,06 ₺
F oteli % 18 Alkolsüz İçecek & Yiyecek Gelirleri	72.418,29 ₺
F oteli %18 Diğer Gelirler	1.301.612,34 ₺
F oteli %18 Telefon Kart Gelirleri	5,36 ₺
F oteli %8 Acenta Gelirleri	99.491.952,21 ₺
F oteli %8 Callcenter Oda Gelirleri	1.271.533,97 ₺
F oteli %8 Oda Gelirleri	329.555,84 ₺
G oteli %18 Alkollü İçecek Gelirleri	114.772,14 ₺
G oteli %18 Alkolsüz İçecek&Yiyecek Gelirleri	61.735,28 ₺
G oteli %18 Diğer Gelirler	1.424.014,94 ₺
G oteli %8 Acenta Gelirleri	146.769.905,73 ₺
G oteli %8 Callcenter Oda Gelirleri	2.837.441,71 ₺
G oteli %8 Oda Gelirleri	327.973,03 ₺

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Mükellef kurum yetkilisi satışlar ile ilgili aşağıda belirtilen şekilde beyan ve ifadede bulunmuştur:

2018 yılı bölgedeki turizm sektörü açısından verimli bir sezondur. 2017 yılı ile kıyaslandığında yaklaşık 2 katı oranında doluluk ve ciro artışı gerçekleşmiştir. Söz konusu satışların ...TL'si Acenta satışları olup geri kalan ... TL'si münferit müşterilerden oluşmuştur. Sonuç olarak ilgili yıl satışlarının %86'sı doğrudan acente satışlarından oluşmuştur.

Mükellef kurumun 2018 hesap dönemindeki toplam günlük müşteri sayısı listesinin oteller itibariyle Tablo 3.19'da belirtildiği gibi olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.19 Oteldeki Yıllık Müşteri Sayısı

SIRA NO	OTEL	MÜŞTERİ SAYISI
1	A oteli	171.752
2	B oteli	200.060
3	C oteli	118.713
4	D oteli	157.966
5	E oteli	353.595
6	F oteli	37.328
TOPLAM		296.975

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Mükellef kurum yetkilisi günlük müşteri listeleri ile ilgili aşağıda belirtilen şekilde beyan ve ifadede bulunmuştur:

-2018 yılı günlük müşteri listesi özet olarak Tablo 3.19’da sunulmuştur. 2018 yılında yaklaşık 296.975 kişi konaklamış olup konaklayanların %86’sı acente müşterisi geri kalanlar ise münferit müşteriler olup tamamının faturası düzenlenmiştir. Söz konusu listelerde yer alan kişiler giriş çıkış tarihlerinde yine hatalı girişler dolayısıyla değişimler kolluk birimlerine bildirilmektedir.

Mükellef kurumun 2018 hesap döneminde 449-Alınan Diğer Avanslar hesabında takip ettiği tutarlar Tablo 3.20’de belirtilmiştir:

Tablo 3.20 449- Alınan Diğer Avanslar Hesabı ile İlgili Veriler

MUAVINKODU	ALACAK
449.10.001	1.205.600,00
449.10.002	36.168.000,00
449.10.004	1.025.073,69
449.10.007	17.887.060,00

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Mükellef kurum temsilcisi 449-Alınan Diğer Avanslar hesabının mahiyeti ile ilgili aşağıda belirtilen şekilde beyan ve ifadede bulunmuştur:

-...*Vergi Dairesinin ... vergi kimlik numaralı mükellefin ... TURİZM TIC. LTD. ŞTİ’ne yapılan otel kiralaması için 2018 hesap dönemi sonrası 4 yıl için peşin alınan 3.400.000,00 dolarlık çek tahsilatları 449 nolu hesapta takip edilmektedir. 2018 yılı için oluşan kira gelirlerine ilişkin gerekli satış faturaları düzenlenmiştir. Söz konusu sözleşmeye ilişkin damga vergisi beyannamesi sözleşmenin imzalandığı 2017/9 döneminde beyan edilmiştir. ... Turizm ve Tic. Ltd. Şti turizm acentesi olup 2018 yılı cari hesaba karşılık ileri tarihli çek alınmış olup çeklerin tahsil edilememe ihtimaline karşılık avans hesabında takip edilmiştir. ... Turizm İşletmeciliği A.Ş. turizm acentesi olup 2019 yılında konaklayacak olan misafirler için ön ödeme olarak alınan çeklerdir. ...Turizm Seyahat A.Ş. yine turizm acentesi olup 2019 yılında konaklayacak misafirler için alınan ön ödeme çekleridir.*

Mükellef kurumun ... Vergi Dairesinin ... vergi kimlik numaralı mükellefin ... TURİZM İTH. . TIC. LTD. ŞTİ’den aldığı, mükellef kurumun 2018 hesap döneminde aktifinde yer alan alacak senetleri hesabında takip edilen (2018 hesap dönemi sonrası 4 yıl için peşin alınan; 2019-2020-2021-2022 vadeli) dolar olarak düzenlenmiş alınan çeklere ilişkin 2018 hesap döneminde kur değerlemesi yapılmadığı tespit edilmiştir.

Mükellef kurum temsilcisi belirtilen hususla ilgili aşağıda belirtilen şekilde beyan ve ifadede bulunmuştur:

-*Turizm sektöründeki tahsil edilememe riskinden dolayı ileri tarihli çeklerin tahsil edildiği zaman değerlemesi yapılmaktadır.*

Mükellef kurum temsilcisine 2018/1, 2018/2, 2018/3 ve 2018/12 KDV vergilendirme dönemlerinde KDV dâhil matrah tutarının kredi kartı ile tahsil edilen KDV dâhil teslim ve hizmet bedeli tutarından düşük olduğu tespit edilmiştir:

Tablo 3.21 Kredi Kartı Satış Verisi ile KDV Matrahının Karşılaştırılması

Dönem-2018	Matrah İle Hesaplanan KDV Toplamı-TL	Kredi Kartı İle Tahs. Edil. Tes. Hiz. Kdv Dahil Bedeli-TL
OCAK	1.736.361,45	6.299.162,56
ŞUBAT	896.905,80	7.549.813,39
MART	3.135.857,48	1.884.078,53
ARALIK	2.279.799,20	6.093.394,55

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 3.21’de belirtilen husus mükellef kurum yetkilisine sorulduğunda; Mükellef kurum temsilcisi 2018/1, 2018/2, 2018/3 ve 2018/12 KDV vergilendirme dönemlerinde KDV dahil matrah tutarının kredi kartı ile tahsil edilen KDV dahil teslim ve hizmet bedeli arasındaki farka ilişkin aşağıda belirtilen şekilde beyan ifadede bulunmuştur:

-Farkın sebebi; ileri tarihli olarak (call center satışları) yapılan satışlara ait kredi kartı tahsilatlarından kaynaklanmaktadır. Kredi kartı ile tahsilat yapılmış olup, hizmet ifası gerçekleşmediğinden ilgili dönemlerde faturalar düzenlenmemiştir. Hizmet ifası gerçekleştiğinde faturalar düzenlenmiştir.

Mükellef kurumun 2018 hesap dönemindeki 129-Şüpheli Ticaret Alacak Karşılığı hesabında yer alan kayıt bilgileri Tablo 3.22’de belirtilmiştir:

Tablo 3.22 Şüpheli Alacaklar Karşılığı Hesabı ile İlgili Yevmiye Kaydı

YEV NUMARASI	YEVMIYE TARİHİ	HESAP KODU	HESAP ADI	MUAVINADI	HESAP ACIKLAMASI	BORC	ALACAK
1	01.01.2018	129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı(-)	...Turizm Sey. San. Tic. A.Ş.	AÇILIŞ	-	15.521.598,54
130	31.12.2018	129	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı(-)	 Turizm Sey. San. Tic. A.Ş..... Es. Nolu Dosya 3. İcra Müdürlüğü	KAPANIŞ FİŞİ	15.521.598,54	-

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Mükellef kurum yetkilisine 2018 hesap döneminde tahsilat olup olmadığı sorulduğunda aşağıda belirtilen şekilde beyan ifadede bulunmuştur:

- ... Tur A. Ş. ' den gelirler 2013 yılına ait olup, herhangi bir tahsilat yapılamamıştır. söz konusu şirketin iflas etmesinde dolayı alacak tahsil edilememiştir. ... 3 (Kapanan) 3. İcra Müdürlüğünün ... es. Nolu dosyasındaki ...-Tur Turizm Sey. San. Tic. A.Ş den olan alacağımız şirket hakkında iflas kararı verilmesinden dolayı dosya ... 1. İflas Dairesinin ... es. Sayılı dosyası ile devam etmektedir. Hiç tahsilat yapılmamış olup Şirketin tasfiye işlemleri devam etmektedir. Şirketimiz iflas masasına kayıtlı olup iflas dosyası ile ilgili evraklar ektedir.

Mükellef kurumun ... bankası ... ve ... nolu vadeli Euro hesaplarına ilişkin 2018 yılı işlem bilgileri Tablo 3.23'te belirtilmiştir:

Tablo 3.23 Mükellefin Vadeli Döviz Mevduat Hesabı ile İlgili Veriler

İŞLEM TARİHİ	İŞLEM TUTARI	B/A	BAKİYE	DVZ CİNSİ
3.10.2018	1.000.000,00	A	1.000.000,00	EUR
8.10.2018	1.000.000,00	A	1.000.000,00	EUR
5.11.2018	1.000.000,00	A	1.000.000,00	EUR

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Mükellef kurumun Halk bankası ... ve ... nolu vadeli Euro hesaplarına ilişkin 2018 yılı yevmiye kayıt bilgileri Tablo 3.24'te belirtilmiştir:

Tablo 3.24 Vadeli Döviz Banka Hesabına Dönem Sonunda Faiz Geliri Hesaplanmaması

YEVMIYE TARİHİ	HESAPADI	MUAVINKODU	BORC	ALACAK
03.10.2018	BANKALAR	102.43.004	6.974.100,00	-
08.10.2018	BANKALAR	102.43.005	7.078.600,00	-
05.11.2018	BANKALAR	102.43.006	6.246.000,00	-
31.12.2018	BANKALAR	102.43.004	-	950.300,00
31.12.2018	BANKALAR	102.43.005	-	1.054.800,00
31.12.2018	BANKALAR	102.43.006	-	222.200,00
31.12.2018	BANKALAR	102.43.004	-	6.023.800,00
31.12.2018	BANKALAR	102.43.005	-	6.023.800,00
31.12.2018	BANKALAR	102.43.006	-	6.023.800,00

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Mükellef kurum yetkilisine vadeli mevduat hesabındaki tutarların yıllık faiz oranı ve söz konusu tutarların Vergi Usul Kanununun 281. Maddesine göre değerlendirme günü olan 31.12.2018 gününe kadar hesaplanacak faiziyle birlikte dikkate alınmamasının nedeni sorulduğunda aşağıda belirtilen şekilde beyan ifadede bulunmuştur:

-... nolu hesabın yıllık faiz oranı %4'tür. ... nolu hesabın yıllık faiz oranı %4,25'tir. ... nolu hesabın faiz oranı % 3,75'tir. 31.12.2018 gününe kadar hesaplanacak faiziyle birlikte dikkate alınmamasının nedeni sehven faiz tahakkuk kaydı unutulmuştur.

3.6.1 Karlılık Oranının Araştırılması

Antalya Ticaret ve Sanayi Odasının Sektörlere Göre Karlılık Oranları listesinde (<https://www.atso.org.tr>) yer alan “otel işletmeciliği” ile ilgili 04.05.2007 tarihli kararda; “sektördeki otellerin üç yıldız, dört yıldız ve beş yıldız ayrımı olduğu, bu ayrımın satış yöntemlerine yansıdığı ifade edilmiştir. Sektörel olarak yarım pansiyon ve tam pansiyon fiyat uygulamasının acentelerle yapılan sözleşmelerde belirtildiği, dört yıldızlı bir otelinde sözleşmeye bağlı olarak tam pansiyon uygulaması yapabileceği, brüt satış karının ve net satış

karının sözleşmelerdeki tarafların anlaşma koşullarına bağlı olduğu belirtilmiştir. Bu bağlamda sabit bir karlılık oranının söz konusu olmadığı, sürekliliği devam ettirmek amacıyla, maliyetine veya zararına satış yapılan dönemler bile olduğu ifade edilmiştir. Sonuçta İşletme büyüklüğünün ve her şey dâhil sistemin sürekliliği için karlılık oranlarının sabitlenemeyeceği belirtilmiştir.” hususu yer almaktadır.

2015 yılına ilişkin bir kararda; “otel vb. konaklama yerlerinin faaliyeti ile iştigal eden kurumların 2015 yılına ait brüt satış karlılık oranı ve satıştan iadelerin brüt satışlara oranının, otel işletmesinin bulunduğu bölge-mevkii, konsepti (her şey dâhil veya ultra her şey dâhil), yatak kapasitesi, doluluğu, personel sayısı, tedarikçilere olan uzaklığı- yakınlığı, vb. kriterlere göre değişebileceği, ayrıca bu oranının işletmelere göre farklılıklar gösterebileceği de belirtilerek, talep edilen hususlarda genel olarak sağlıklı bir tespit yapılamayacağı yönünde görüş belirtilmiştir.” hususu belirtilmiştir.

Merkez Bankası Konaklama faaliyetine ilişkin Sektörel karlılık oranları ile mükellef kurumun verilerinin karşılaştırıldığı bilgi Tablo 3.25’te belirtilmiştir:

Tablo 3.25 Merkez Bankası Konaklama Sektörü Karlılık Oranları

Q, Sektördeki firmaların oranlarının aritmetik ortalaması			2018			
Sektördeki firmaların %25' inin oranı Q1'e (Alt Kartil) eşit ya da küçüktür	-	-			-	Mükellef Kurumun Verileri
Sektördeki firmaların %50 'sinin oranı Q2'ye (Medyan) eşit ya da küçüktür	Firma Sayısı*	Q	Q1	Q2	Q3	
Sektördeki firmaların %75' inin oranı Q3'e (Üst Kartil) eşit ya da küçüktür						
2-Kar ile Satışlar Arasındaki İlişkileri Gösteren Oranlar						
a) Faaliyet Karı (Zararı) / Net Satışlar Oranı (%)	5.957	22,6	0,3	9,1	25,1	0,40
b) Brüt Satış Karı (Zararı) / Net Satışlar Oranı (%)	6.344	46,0	14,7	35,4	60,5	0,44
c) Net Kar (Zarar) / Net Satışlar oranı (%)	5.811	-6,3	-5,4	3,4	14,3	-0,26
d) Satılan Malın Maliyeti / Net Satışlar Oranı (%)	5.671	57,5	49,6	68,9	87,6	0,56
e) Faaliyet Giderleri / Net Satışlar Oranı (%)	5.661	22,6	6,9	18,2	42,0	0,03
f) Faiz Giderleri / Net Satışlar Oranı (%)	3.417	11,9	0,5	2,3	8,9	0,68

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 3.25’te görüldüğü üzere 2018 hesap döneminde konaklama sektöründeki faaliyet karlılık oranı ortalama %22,6 iken mükellef kurumun faaliyet karlılık oranı %40’tır. 2018 hesap döneminde konaklama sektöründeki brüt karlılık oranı ortalama %46 iken mükellef kurumun faaliyet karlılık oranı %44’tür. 2018 hesap döneminde konaklama sektöründeki maliyet/net satışlar oranı %57,5 iken mükellef kuruma ilişkin oran oranı %56’dır.

Belirtilen oranlar mükellef kurumun karlılık oranının Sektörel ortalama karlılık oranı ile uyumlu olduğunu göstermektedir.

3.6.2 Kurumlar Vergisi Yönünden Yapılan Eleştiri

Mükellef kurumun 2018 hesap döneminde XYZ Turizm İthalat İhracat İnşaat Kuyumculuk ve Ticaret Limited Şirketi’nden aldığı alacak senetleri hesabında takip ettiği

toplam 3.400.000,00 dolarlık çeke ilişkin hesaplanan kur farkı bilgisi Tablo 3.26’da belirtilmiştir.

Tablo 3.26 Döviz Cinsinden Çek İçin Yapılması Gereken Kur Değerlemesi

DOLAR	KAYITLI DEĞER TL (A)	31.12.2018 OLMASI GEREKEN DEĞERİ-TL (kur:5,2609) (B)	KUR FARKI-TL (C=B-A)
3.400.000,00	12.077.140,00	17.887.060,00-	5.809.920,00

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 28’inci maddesinde “*Yabancı paralar borsa rayici ile değerlendirir. Borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayici yoksa değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur.*” hükmü yer almaktadır. Bu kapsamda 2018 yılı için hesaplanan kur gelirinin 2018 hesap dönemi kurum kazancına dâhil edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda mükellef kurumun 2018 hesap dönemi ticari bilanço zararının azaltılması gerekmektedir.

Söz konusu kur farkının geçici dönemler itibariyle gösterilmesi Tablo 3.27’de belirtilmiştir:

Tablo 3.27 Yabancı Para Cinsinden Alacak İçin Kambiyo Karının Hesaplanması

TUTAR DOLAR	TARİH	KUR	TUTAR-TL	KAYITLI DEĞER-TL	FARK-TL
3.400.000,00	31.03.2018	3,9489	13.426.260,00	12.077.140,00	1.349.120,00
3.400.000,00	30.06.2018	4,5607	15.506.380,00	12.077.140,00	3.429.240,00
3.400.000,00	30.09.2018	5,9902	20.366.680,00	12.077.140,00	8.289.540,00
3.400.000,00	31.12.2018	5,2609	17.887.060,00	12.077.140,00	5.809.920,00

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Mükellef kurumun vadeli mevduat hesaplarına ilişkin değerlendirme gününe kadar tahakkuk eden faizi dikkate alınmadığı tespit edilmiştir.

Değerleme Gününe (31.12.2018) Kadar Hesaplanacak Faiziyle Birlikte Dikkate Alınmayan Faiz Geliri Tablo 3.28’de belirtilmiştir:

Tablo 3.28 Vadeli Mevduat İçin Hesaplanan Faiz Geliri

İŞLEM TARİHİ	İŞLEM TUTARI €	FAİZ ORANI	DEĞERLEME GÜNÜ	GÜN SAYISI	FAİZ (€)	EURO KURU	FAİZ TL
3.10.2018	1.000.000,00	4%	31.12.2018	89	9.753,42	6,0280	58.793,64
8.10.2018	1.000.000,00	4,25%	31.12.2018	84	9.780,82	6,0280	58.958,79
5.11.2018	1.000.000,00	3,75%	31.12.2018	56	5.753,42	6,0280	34.681,64
TOPLAM	3.000.000,00				25.287,66		152.434,08

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 281’inci maddesinde; “*Alacaklar mukayyet değerleriyle değerlendirir. Mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacaklar değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınır.*” hükmü yer almaktadır. Bu kapsamda 2018 yılı için hesaplanan 152.434,08 TL tutarındaki faiz gelirinin 2018 hesap dönemi

kurum kazancına dâhil edilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda mükellef kurumun 2018 hesap dönemi ticari bilanço zararının 152.434,08 -TL azaltılması gerekmektedir.

Mükellef kurumun 2018 hesap dönemi için zarar azalması sonucunda kurumlar vergisi matrahı oluşmamıştır. Ancak, mükellef kurumun 2018 hesap dönemi kurum zararının ve gelecek yıla devreden cari yıl zararı tutarının düzeltilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, mükellef kurumun 2018 hesap dönemi kurum zararının azaltılması ile ilgili 2018 ve müteakip dönem kurumlar vergisi beyannamelerine ilişkin gerekli düzeltme işlemlerinin vergi dairesi tarafından yapılması gerekmektedir.

3.6.3 Otel İşletmesine İlişkin Tam İncelemenin Değerlendirilmesi

Otel işletmesindeki inceleme, tam incelemedir. Tam incelemede sınırlı incelemedeki gibi belli bir konu yoktur. Mükellefin inceleme konusu vergi türleri itibariyle bütün vergisel işlemlerine bakılır.

Örnek incelemede, mükelleflerin gelir ve gider kalemleri tetkik edildiğinde, giderlerin büyük bölümünün işçi maaş ve ücretleri, yiyecek içecek giderleri, elektrik gideri ve amortisman giderinde olduğu, gelirlerin ise büyük bölümün acente satış gelirinden olduğu dikkati çekmektedir. Belirtilen gelir gider dağılımı emek yoğun bir hizmet sektörü olan turizm işletmesi için normal bir durumdur.

İncelenen mükellefin zarar beyanı vardır ve özel bir inceleme gerekçesi yoktur. Bu noktada inceleme elemanı bilanço ve gelir tablosu verileri üzerinden bir araştırma yapmış ayrıca, beyanname üzerindeki verileri değerlendirmiştir. Özellikle dikkati çeken cari yıl zararı ve geçmiş yıl zararlarını araştırmış, şirketin gider kalemlerini irdeleyerek giderlerin toplam gider içindeki oranının makul olup olmadığını değerlendirmiştir. Bu noktada zararı esas olarak artıran unsurun dövizli borçlara ilişkin hesaplana faiz ve kur farkı olduğu tespit edilmiştir. İlgili dönem sonları itibariyle yapılan kur değerlemelerinin faiz hesaplarının kontrolü yapılmıştır. İncelemede alınan dövizli çeklere ilişkin ilgili hesap dönem dönemi sonlarında değerlendirme yapılmadığı tespit edilmiştir. Diğer yandan vadeli faiz hesabında yer alan tutarlara ilişkin dönem sonuna kadar tahakkuk eden faiz gelirin dikkate alınmadığı tespit edilerek mükellefin zararı azaltılmıştır.

3.7 Hizmet İhracatında Yararlanma Kavramı

Turizm sektörü hizmet sektörü içinde yer almaktadır. Turizm sektöründe yurtdışından müşteri bulma faaliyetleri gibi ülke dışına sunulan hizmetler söz konusu olabilmektedir. Bu şekilde hizmet ihracatı kapsamına girebilen hizmetler için katma değer vergisi istisnası vardır.

Ancak, hizmet ihracatına ilişkin istisnanın ortaya konulabilmesi için hizmetten nerede yararlanıldığıнын belirlenmesi gerekmektedir. Bu noktada “yararlanma” kavramının anlaşılması önem arz etmektedir.

Hizmet ihracatı ile ilgili Katma Değer Vergisi Genel Tebliği’nde yer alan bir örnek aşağıda belirtilmiştir:

“Örneğin Türkiye’de seyahat acenteliği yapan (x) A.Ş., yurtdışında bulunan bir seyahat acentesinin gönderdiği turist grubuna konaklama, tur düzenleme ve yeme-içme hizmeti vermektedir. (B), söz konusu hizmeti karşılığında 25.000 TL almıştır. Türkiye’deki seyahat acentesi aldığı bu paranın 10.000 TL’lik kısmını, turist grubunun Türkiye’deki konaklama, yeme-içme gibi masraflarında kullanmıştır. Yaptığı bu masraflardan sonra kendisine 15.000 TL kalmıştır. Bu durumda, (B), yabancı seyahat acentesine 15.000 TL’lik hizmette bulunmuş olup, bu hizmet KDV’den istisna olacaktır. Ancak, (B) A.Ş. nin turist grubuna Türkiye’de verdiği yeme-içme, konaklama gibi hizmetlerden Türkiye’de faydalanıldığından, bu hizmetler KDV’ye tabidir...”

Turizm sektöründe faaliyette bulunan şirketlerde hizmet ihracatı ve hizmet ihracatında “yararlanma” kavramının ortaya konulabilmesi için bir incelemede karşılaşılan örnek olay aşağıda belirtilmiştir:

... Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün ... vergi kimlik numaralı mükellef kurumu ... Bilişim ve Turizm ve Dış Ticaret Limited Şirketi, (“mükellef kurum” olarak anılacaktır.) ... adresinde konaklama faaliyetleri ve başka ülkeyle yapılan toptan ticaret alanında faaliyet göstermektedir.

Mükellef kurum Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti’nde bulunan ... Tic. San. Tur. Ltd. Şti.’ne düzenlemiş olduğu faturalar ile bunların defter kayıt bilgileri Tablo 3.29’daki gibidir:

Tablo 3.29 Hizmet İhracatına İlişkin Düzenlenen Fatura

Sıra No	Fatura Tarih	Fatura No	Hizmetin Cinsi	Fatura Tutarı (TL)	Yevmiye Tarih	Yev. No
1	02.02.2014		 Oyun Hizmeti Sunumu	400.000,00	28.02.2014	39

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Mükellef kurum Tablo 3.29’da belirtilen faturanın bedelini 601-Yurtdışı Satışlar hesabının alacağına, 120- Alıcılar hesabının ise borcuna kaydederek muhasebeleştirmiştir. Bu bedelin dönem sonunda hâsılatın tespitinde dikkate alındığı ve yapılan bu hizmet ihracına ilişkin yüklenilen KDV’de ilgili vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde iade edilebilir KDV olarak beyan edildiği tespit edilmiştir.

Mükellef kurum yetkilisine söz konusu hizmet faturalarının içeriğinin ne olduğu sorulduğunda aşağıda belirtilen şekilde beyan ifadede bulunmuştur:

-... A.Ş., merkezi ..' de olan online oyun hizmeti sunan bir firmadır. Oyun hizmeti sunduğu ... ürünü ise, ...' de üretilen soyut bir ürün olup, şirket burada ilgili oyunun isim hakkını satın alarak hizmetini sunmaktadır. Ürünün Türkiye sınırları içerisinde üretimi yapılmamaktadır. Oyun, ana firmadan alınan isim ve hizmet hakkına istinaden, Türkiye' de ilgili sunucular üzerinden oynanmasını, oyun içerisinde ki sanal ürünlerin satışı ve kullanılmasını sağlamaktadır. Ürün, çevrimiçi bir hizmet olup, sürekli oyuncular tarafından kullanıma açıktır. Herhangi bir sanal ürün satın alınmak istendiğinde, oyun içinde bulunan veya farklı şirketler tarafından satışa sunulan oyun şifreleri, çeşitli ödeme sistemleri kullanılarak yapılmakta ve oyuncunun, satış işlemi gerçekleştikten sonra otomatik olarak, yeni aldığı sanal ürünler, oyuna yüklenmektedir. İnternet ortamında oynanan bu oyunun dünya çapında birçok oyuncusu vardır. Biz ... Ltd. Şti. olarak bu oyunların oynanması için gerekli şifre epin kodlarının satışını yapmaktayız.

Mükellef kurum temsilcisine, ihracata konu oyun kodlarının büyük bölümün (%99) Türkiye'de kullanıldığının tespit edildiği belirtilmiş konuyla ilgili izahat talep edildiğinde aşağıda belirtilen şekilde beyan ifadede bulunmuştur:

-... Ltd. Şti. hiçbir şekilde Türkiye'ye ... oyun hizmet satışı yapmamaktadır. Ürünlerin tamamı yurt dışına satılmaktadır. Yurt dışına satış yaptığımız firmalar dünyanın her yerine çevrimiçi olarak satış yapabilirler bizim bu konuda bu firmaları denetlemeye, kontrol etmeye ne yetkimiz nede sorumluluğumuz bulunmamaktadır. Ayrıca tespit edilebileceği üzere, Türkiye'ye tekrar toplu olarak yeni bir şirket üzerinden geri dönüşü olmadığı, sadece oyuncuların bunu bireysel kullanım için satın aldıkları kesindir. Yabancı uyruklu bir oyuncu bu oyunu Türkiye'de tatil için bulunurken de oynayabilir, Türkiye vatandaşı bir oyuncu da yurtdışındaki başka bir ülkede oynayabilir. Bu oyun şu anda ... ayrı ülkede oynanıyor ve üye sayısı giderek artıyor. Daha ileri zamanlarda daha farklı ülkelerde de oynanabileceği ihtimali daha da güçleniyor. Üreticisi olan ... firması sadece kredi kartı ile satış yapmaktadır. Oysa ... Tic Ltd. Şti. kredi kartsız diğer banka işlemleri ile oyun kodları satışı yapmaktadır. Bu yöntem ile kredi kartı bilgilerini bu sistemde kullanmak istemeyen, ya da kredi kartı bulunmayan oyuncular daha güvenilir alışveriş yapabilmektedirler.

Mükellef kurum temsilcisine, oyun kodlarının Türkiye'de ... vasıtasıyla çevrimiçi ortamda satılıp satılmadığı bunların belgelendirilip belgelendirilmediği ile ilgili izahat talep edildiğinde aşağıda belirtilen şekilde beyan ifadede bulunmuştur:

-... oyun kodlarını herhangi bir web sitesinden satışını yapmamaktadır. Anlaşmalı olduğu web sitelerine ürün ve hizmet vermektedir. ... sitesi yazılım olarak bizim destek verdiğimiz bir firmadır. ... sitesi piyasadaki marka bilinirliğini, kredibilitesini, itibarını ve

prestijini arttırmak için bizden talepte bulunmuş bizde ... firmasına bu internet sitesini satış sayfaları arasına ekletmiş bulunmaktayız. Konumuzla alakalı hiçbir durum söz konusu değildir. Tamamen çalıştığımız firmalar için yardımcı olmaktır. Sattığımız tüm ürünler KDVK ve VUK'a göre belgesi düzenlenmektedir ve yükümlülüklerimiz yerine getirilmektedir.

Mükellef kurum temsilcisine, oyun kodlarının yurtiçi ve yurtdışı satış fiyatı aynıyken ve yurtdışında satış yapıldığı belirtilen firmanın kod üreticisi firmadan direkt hizmet alışları da varken; yurtdışındaki firmanın bir aracı vasıtasıyla hizmet alımının ticari ve iktisadi teamüllere uymadığı hatırlatılıp konuyla ilgili izahat talep edildiğinde aşağıda belirtilen şekilde beyan ifadede bulunmuştur:

-İktisadi teamüllere uymadığı kesinlikle doğrudur, fakat ticari teamüllere göre yeni bir ticari ilişkinin başlaması aşamalarında bazı mal ve hizmetlerin, bazen maliyetine bazen de maliyetinin altına verildiği bir gerçektir. Üreticisi olan ... firması kurumsal bir firmadır, kesinlikle vadeli satış yapmamaktadır. Biz ise hem vadeli hem de maliyetine satışlar yaparak bu piyasaya girmeye çalışıyoruz. Vademiz azami 7 gün olmakla birlikte faturası ödeme günü kesilmektedir. Nitekim bu sayede ...Tic. Ltd. Şti. ile Türkiye’de belirli bir süre için hizmet anlaşması yaptık, bu hizmeti KDV’li olarak belgelendirip, iadesini talep etmedik.

Mükellef kurumun satış yaptığı firma Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti’nde bulunan ... Vergi Numaralı ... Tic. Ltd. Şti.’dir. Firmanın %99,99 hisseli yetkili müdürünün Türkiye’de ikamet eden tam mükellef ... olduğu ve Mükellefin Türkiye’de bulunduğu tespit edilmiştir.

... Tic Ltd. Şti.’nin ... Bankası Kıbrıs şubesinde bulunan hesabına yapılan para girişlerinin büyük bölümünden Bankası’nın Türkiye’de bulunan şubelerinden transfer edildiği tespit edilmiştir. Bu hususla ilgili firmanın müdürü ... “... Limited Şirketi’nin müşterilerinin büyük çoğunluğu Türkiye’denir” şeklinde beyan ve ifadede bulunmuştur.

Mükellef kurumun, yüklenim listesinde bulunan oyun kodları temin edilmiş olup, bu kodların nerede kullanıldığı ile ilgili ...’de bulunan üretici firma ... vasıtasıyla İP (İnternet Protokol Adresi) bilgileri temin edilmiştir. Temin edilen kullanıcı detay bilgileri incelendiğinde, ürünlerin tamamına yakınının (%99) Türkiye’de kullanıldığı tespit edilmiştir:

Hizmet ihracatında yararlanma kavramı ile ilgili özelgeler aşağıda belirtilmiştir:

“Şirketinizce internet ortamında verilen bilgisayar yazılım hizmetinden yurtdışındaki müşterilerin Türkiye’de yararlanmaları halinde vermiş olduğunuz hizmet genel hükümler çerçevesinde KDV’ye tabi olacaktır.” İstanbul VDB 19.01.2012 Tarih Ve 4.34.17.01.KDV-11-217 Sayılı Özelge

“Dünyanın her yerinden bireysel ve kurumsal yatırımcıların Foreks piyasalarında işlem yapmaları için, yatırımcılarla müşteri olan aracı kurumları tanıştırmak suretiyle Türkiye’de

vereceğiniz aracılık *hizmetlerinden Türkiye’de yararlanıldığından* söz konusu hizmetlerin, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.” İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, 09.05.2011 Tarihli B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV 12-473 Sayılı Özelge

“Şirketinizin yurtdışında yayımlanan bir dergiye Türkiye’de abone bulma şeklinde vereceği hizmetten, yurt dışındaki müşteri Türkiye’de yararlanmış olacağından, bu hizmetin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Diğer taraftan söz konusu hizmete ilişkin sözleşmede, hizmet bedeline KDV’nin dahil olduğuna dair bir hüküm bulunmadığı takdirde, KDV komisyon bedeli üzerinden ayrıca hesaplanacaktır.” GİB 19.07.2011 tarih ve KDV-2-2010-14001-43-561 Sayılı Özelge

“Türkiye’de verilen hizmetin, hizmet ihracatı olarak değerlendirilebilmesi için 26 Nolu Tebliğ’de belirtilen şartların tümünün birlikte taşınması gerekmektedir. Bu şartlarda birisi de ‘hizmetten yurtdışında yararlanılması’ diğer bir ifadeyle yurtdışındaki müşteri için verilen hizmetin, bu müşterilerin Türkiye’deki faaliyetleri ile ilgisinin bulunmaması gerektiğidir. ‘müşterinin Türkiye’deki faaliyetleri ile ilgisinin bulunmaması’ ifadesi ise, *yurtdışındaki firmaya verilen hizmetin, bu firmanın Türkiye’de KDV mükellefiyetini gerektiren bir faaliyetiyle ilgili olmaması* şeklinde yorumlanması gerektiği açıktır.” İstanbul VDB 03.03.2009 tarih ve 34.17.01.12.1966 sayılı Özelge

“Yurtdışında mukim uluslararası faaliyeti bulunan aracı kuruma, Türk hisse senetleri ve tahvilleri ile Türk Sermaye Piyasaları hakkında verilen raporların, aracı firma tarafından yurtdışındaki müşterilerine sunulması durumunda, Türkiye’deki faaliyetleri ile ilgili olmaması, diğer bir ifade ile yurtdışındaki kendi müşterilerine (bedelli veya bedelsiz veya promosyon olarak) verilmek amacıyla alınıyor olması halinde, bu *hizmetlerden yurtdışında yararlanılacağından*, hizmet ihracıyla ilgili dört şartın da gerçekleşmesi halinde hizmet ihracı kapsamında KDV den istisna olacaktır.” İstanbul VDB, 03.07.2009 tarihli KDV.MUK.B.07.01.GİB4.34.17.01.12.25- 37761 Sayılı Özelge

“Yurtdışına (Amerika) ihraç edilecek ilaçlarla ilgili yurtdışındaki firmanın talebi doğrultusunda verilen kalite kontrol hizmetleri, ihracata konu mallar yurtdışında tüketildiğinden, dolayısıyla *hizmetten de yurtdışında faydalanıldığından* yukarıda sayılan tüm şartların da gerçekleşmesi halinde hizmet ihracı istisnası kapsamında katma değer vergisine tabi olmayacaktır.” Büyük Mükellefler VDB, 23.10.2008 tarihli B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk-353 Sayılı Özelge

Hizmet ihracatı ile ilgili örnek yargı kararları aşağıda belirtilmiştir:

Dava, “yurt dışındaki müşterilerinin internet vasıtasıyla Türkiye’ye gönderdiği elektronik postaları SMS formatına çevirerek müşterisinin belirlediği çeşitli ülkelerdeki çeşitli

GSM numaralarına kısa mesaj olarak yollayan davacı tarafından yabancı internet servisi sağlayıcılarına verilen telekomünikasyon hizmetinin istisna kapsamında olup olmadığı” ile ilgilidir. Mahkemenin değerlendirilmesi aşağıda belirtilmiştir:

“Yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olabilmesi için sadece hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması yeterli olmayıp aynı zamanda hizmetten yurt dışında faydalanılması gerekmektedir. Buna göre, yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmakla beraber şayet hizmetten yurt dışında yararlanılmamış ise, maddede öngörülen koşul gerçekleşmiş sayılamayacaktır. Vergi Mahkemesi, her ne kadar hizmetin yurt dışında bulunan firmaya yapıldığı ve hizmetten yurt dışında faydalanıldığı gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmiş ise de; gerek dava gerekse temyiz aşamasında *davalı idarece hizmetten Türkiye’de (yurt içinde) faydalanıldığı, bu nedenle söz konusu hizmetin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilemeyeceği ileri sürüldüğünden, bu konudaki iddialar araştırılarak sonucuna göre bir karar verilmesi gerekmektedir.*” şeklinde karar verilmiştir. Danıştay Dokuzuncu Daire Esas : 2006/4956 Karar : 2008/2251 Tarih : 30.04.2008

“Yurtdışındaki bir firmaya verilen mümessillik hizmetinin, yurtdışındaki firmanın Türkiye’ye ihraç edeceği mallara Türkiye’de müşteri bulunması, aracılık mahiyetindeki *hizmetlerden yurtiçinde faydalanılması* nedeniyle hizmet ihracı istisnasından faydalanılamaz.” Dn. 9. D. 20.05.2004 tarih ve E.2002/3226, K.2004/3435

3.7.1 Hizmet İhracatına Bağlı KDV İadesi

KDV tüketim üzerinden alınan bir işlem vergisidir. Bu nedenle vergi yükü nihai olarak tüketicinin üzerinde kalır. Mükellefler vergiye tabi işlemler üzerinden hesapladıkları KDV'sinden aynı dönemde yükledikleri KDV'yi indirerek vergi yükünden kurtulurlar. Mükellefler hesaplanan KDV'den yüklenilen KDV'yi indirdikten sonra arada olumlu fark kalırsa bunu vergi dairesine öderler. Hesaplanan ile indirim arasındaki fark olumsuz ise ilgili dönemde indirim yapılamayan bu tutar daha sonra indirilmek üzere sonraki döneme devreder. Buna ilişkin yasal düzenleme KDV Kanunu'nun 29'uncu maddesinde yer almaktadır. Yurtiçindeki süreç belirtildiği şekilde işlemektedir. İhracatta ise malın veya hizmetin nihai tüketicisi yurtiçinde olmadığından vergileme, ithalat yapan varış ülkesinde yapılır. Buna varış yerinde vergileme veya destinasyon ilkesi denir ve Avrupa Topluluğu da bu ilkeyi benimsemiştir. Burada ithalat KDV'ye tabidir, ihracat ise KDV'den istisnadır. Bu, serbest ticarin ve uluslararası rekabetin sonucudur.

Malı veya hizmeti ithal eden ülke malı alırken KDV uyguladığından aynı mal veya hizmete ihracat yapan ülkenin de KDV uygulanması vergide mükerrerliğe yol açar. Bu durum,

aynı mal veya hizmeti ihraç eden ve KDV istisnası uygulayan ülkeler dikkate alındığında rekabet eşitsizliğine yol açabilir. Bu kapsamda ihracatta KDV hesaplanmaması gerekmektedir. Buna ilişkin yasal düzenleme KDV Kanunu'nun "istisna edilmiş işlemlerde indirim" başlığını taşıyan 32'nci maddesinde hükme bağlanmıştır. Madde hükmü şöyledir: "Bu Kanunun 11, 13, 14 ve 15 inci maddeleri uyarınca vergiden istisna edilmiş bulunan işlemlerle ilgili fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen Katma Değer Vergisi, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinden indirilir. Vergiye tabi işlemlerin mevcut olmaması veya hesaplanan verginin indirilecek vergiden az olması hallerinde indirilemeyen Katma Değer Vergisi, Maliye Bakanlığınca tespit edilecek esaslara göre bu işlemleri yapanlara iade olunur."

Kanun metninden anlaşıldığı üzere, ihracat işlemlerinde, ihracat konusu mal veya hizmet ile ilgili yüklenilen KDV önce indirim konusu yapılacak, indirim konusu yapılamayan kısım ise iade edilecektir.

Gümrük Kanunu'nda ihracata dair hükümler mal ile ilgili olduğu için ve emtianın fiziki niteliği nedeniyle ihracatın tespiti hizmete göre daha kolaydır. Hizmet ise, emtia harici her şeyi kapsadığı için ve niteliği gereği soyut olduğundan hizmetin niteliği ve hizmetten yararlanma kavramı önem kazanmaktadır.

Hizmet, mal teslimi dışında kalan işlemler olduğundan kapsamı geniştir. Bir şey yapmak, bir şeyi işlemek, bir şey meydana getirmek, bir şeyi onarmak gibi çok sayıda şekilde gerçekleşebilir. KDV kanununda hizmet ifasının, somut mal teslimi gibi sınırlı bir kapsamı olmadığından kapsamı geniş tutulmuştur.

Vergiye doğuran olayın meydana gelmesi hizmetin gerçekleşmesi veya tamamlanması ile meydana gelmektedir. Ancak hizmet tamamlanmadan önce fatura düzenlenirse belgenin düzenlendiği an vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

KDV kanununa göre Türkiye'de yapılan ticari, sınaî, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan hizmetler vergiye tabidir. Türkiye'de hizmetin vergiye tabi olması için iki durum vardır:

1-Hizmetin Türkiye'de yapılması

2-Hizmetten Türkiye'de faydalanılması.

Yukarıda belirtilen iki durumdan herhangi bir durumun gerçekleşmesi halinde vergi doğmaktadır. Hizmet Türkiye'de yapılmışsa, faydalanmanın nerede olduğunun bir önemi olmadan vergiye tabi olur. Ancak, hizmetin yabancı ülkede ifa edilmesine rağmen faydalanma Türkiye'de ise yine vergiye tabi olur. Bir hizmetin ihracat kapsamında istisna sayılabilmesi için ise iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekir:

1- Hizmet ifasının yurtdışındaki müşteriye yapılması

2- Hizmetten yurtdışında yararlanma.

Yukarıda belirtilen iki şartında birlikte gerçekleşmesi halinde istisna doğar. Belirtilen iki şarttan sadece biri varsa hizmet ihracatı olmaz.

Hizmet ihracatının istisna kapsamında olduğu kanunun 11/a maddesinde belirtildikten sonra 12'nci maddesinde şartlar sayılmıştır:

“Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder. Bir hizmetin yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmet sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.

a) Hizmetler yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olmalıdır.

b) Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.”

Hizmet ihracatının gerçekleşmesine ilişkin usul ve esaslar 26, 30 ve 84 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren 1 Nolu KDV Uygulama Genel Tebliği'nde düzenlenmiştir. 1 Nolu KDV uygulama Genel Tebliği'nde, hizmet ihracı istisnasından faydalanılabilmesi için KDV Kanunu'nun 12'nci maddesinde sayılan ve yukarıda belirtilen şartların yanında aşağıdaki şartların da aranacağı ifade edilmiştir:

“a) Fatura veya benzeri nitelikteki belge yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmelidir.

b) Hizmet bedeli döviz olarak Türkiye'ye getirilmelidir.”

Diğer taraftan 1 Nolu KDV Uygulama Genel Tebliği'nde KDV kanununda (12. Md.) geçen “Hizmetten yurt dışında faydalanılmalıdır.” şartı ile ilgili “Hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kasıt, Türkiye’de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır. Yurtdışındaki firmaların, Türkiye'ye gönderecekleri mal ve hizmetler Türkiye’de tüketildiğinden, bu firmalara söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye’de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetler, hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilmez ve KDV’ye tabidir.” denilerek ihraç konusu **hizmetin tüketim yerinin önemi** vurgulanmış (II/A-2.1.) ve çeşitli örnekler verilmiştir:

“Türkiye'de yerleşik olan ve aracılık faaliyetinde bulunan (A) şirketi, Japonya'da yerleşik bir firmanın mallarına Türkiye'de müşteri bulmaktadır. Bu şirketin aracılık faaliyeti kapsamında yaptığı hizmetten Türkiye'de faydalanılmakta olup bahse konu hizmet ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmez. Faturanın yabancı firma adına düzenlenmiş ve hizmet bedelinin Türkiye'ye getirilmiş olması bu durumu etkilemez. (II/A-2.1. Örnek 4)”

Dolayısıyla, mükellef kurumun yüklenim listesinde bulunan oyun kodlarının tamamına yakınının (%99) Türkiye’de kullanıldığı ve ödemelerinin büyük bölümünün Türkiye’den yapıldığı tespit edildiğinden, hizmetin bu kısma isabet eden kısmının KDV Kanunu’nun 12/2-b Maddesi gereği hizmet ihracı kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Yukarıda açıklanan hususlar ve konuyla ilgili mevzuat topluca değerlendirildiğinde mükellef kurum tarafından ...Tic. Ltd. Şti. isimli firma adına düzenlenen faturaların yurt içinde yararlanılan kısmı, KDV Kanunu’nun 12/2-b Maddesi gereği hizmet ihracatı kapsamında değerlendirilemeyeceğinden mükellef kurumun hizmet ihracından doğan KDV iade talebinin hizmetin yurt içine isabet eden kısmının yerine getirilmesi mümkün olmadığından yapılan mahsuben iadenin 213 sayılı VUK’un 30/4,6 ile 341,344 maddeleri hükmü gereği bir kat vergi ziyayı cezası ile birlikte mükellef kurumdan geri alınması (resen tarh edilmesi) gerekmektedir.

3.7.2 Hizmet İhracatına İlişkin İncelemenin Değerlendirilmesi

Turizm sektörü hizmet sektörü içinde olduğundan hizmet ihracatında yararlanma kavramı ancak somut örnekler ile anlaşılabilir. Katma Değer Vergisi Kanunu tüketim üzerinden alınan bir vergidir ve mal/hizmet ihracatında istisna vardır. Mal ihracatının takibi hizmet ihracatına göre kolaydır. Malın gümrükten geçip geçmediği ve araçlarla taşınıp taşınmadığı sorgulanabilir somut verilerdir. Hizmet ise somut değildir. Hizmetin soyut oluşu, hizmet ihracatında yararlanma kavramının tam olarak anlaşılmasını gerektirmektedir. Bu kapsamda bir hizmetin ihracat sayılabilmesi için yurtdışındaki müşteriye yapılması ve hizmetten yurtdışında yararlanılması şartlarının gerçekleşmesi gerekmektedir. Turizm sektörü de hizmet sektörü içinde olduğundan hizmet ihracatında yararlanma kavramının önemi açıktır. Örnek incelemede mükellef, hizmet ihracatı yaptığı için vergi dairesine başvurmuş ve yüklendiği katma değer vergisinin mahsuben iadesini talep etmiştir. Konu vergi inceleme tarafından incelenmiştir ve iade uygun görülmemiştir. İadenin uygun görülmemesinin nedeni hizmet ihracatının gerçekleşmemesidir. İnceleme konusu olayda ihraç edildiği belirtilerek yurtdışına fatura düzenlenen fatura içeriği hizmetten yurtdışında değil yurtiçinde yararlanıldığı tespit edilmiştir.

3.8 Yasal Defter ve Belgelerin İncelemeye İbraz Edilmemesi

Vergi incelemesi yasal defter belgeler üzerinden yapıldığından incelemeye başlayan müfettiş öncelikle mükelleften ilgili dönem yasal defter ve belgelerin ibrazını talep eder. Verilen kanuni sürede defter belgeler ibraz edilince inceleme defter ve belgelerin kontrolü ile devam eder. Ancak bazı durumlarda mükellefler yasal defter belgeleri ibraz etmemektedir. Örnek bir incelemede bu durum ele alınmıştır.

... Vergi Dairesinin ... vergi kimlik numaralı mükellef kurumu ... Turizm İthalat İhracat San ve Tic. Ltd. Şti. adresinde konaklama ve çeşitli malların toptan ticareti faaliyetinde bulunmakta iken faaliyeti sonlandırmıştır.

Mükellef kurumun, inceleme dönemine ilişkin defterlerinin tasdik bilgisi Tablo 3.30'da belirtildiği gibidir:

Tablo 3.30 Mükellefin İncelemeye İbraz Etmediği Defterlerin Noter Tasdik Bilgisi

Yılı	Yasal Defterin Türü	Defter Tasdik Tarihi ve Numarası	Tasdik Yeri
2010	Yevmiye Defteri	25.12.2009-7445	... 6. Noterliği
2010	Defteri Kebir	25.12.2009-7446	... 6. Noterliği
2011	Yevmiye Defteri	31.12.2010-5740	... 47. Noterliği
2011	Envanter	31.12.2010-5740	... 47. Noterliği

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Mükellef kurum tarafından basımı yapılan belgelere ilişkin bilgilerin Tablo 3.31'de belirtildiği gibi olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.31 Mükellefin İncelemeye İbraz Etmediği Belgelerin Matbaacı Bildirim Bilgisi

Vergi No	Matbaanın Unvanı - Adı Ve Soyadı	Sisteme Giriş Tarihi	Belge Teslim Tarihi	Belge Türü	Belge Seri No	Belge Başlangıç No	Belge Bitiş No	Belge Adedi
...	... Matbaacılık Kırtasiye San. Tic. Ltd.	15/08/2006	11/08/2006	Fatura	A	498801	501800	60

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Mükellef kurumun 2010 ve 2011 hesap dönemi yasal defter ve belgeleri, yazı ile istenilmiş olup, söz konusu defter belge isteme yazısı mükellef kurum temsilcisi ...'ya kendi rızası ile müfettişlik adresinde tebliğ edilmiştir. Ancak, mükellef kurum yetkilisi yasal defter ve belgeleri -tutanak tarihi itibarıyla- vergi inceleme elemanına ibraz etmemiştir.

Mükellef kurum temsilcisine, yasal defter ve belgeleri ibraz etmeme gerekçesi sorulmuş, mükellef kurum temsilcisi aşağıda belirtilen şekilde beyan ifadede bulunmuştur:

-06.01.2015 tarihinde ben beyin kanaması nedeni ile ameliyat geçirdim. Bu nedenle defter ve belgeleri tam olarak hatırlamıyorum. 2010 yılı ile ilgili daha önce inceleme yapıldı. O zaman ibraz etmiştim. O rapordan sonra tekrar bu belgelerin istenebileceğini düşünmedim. Ben bu belgelerin saklanması gerektiğini bilmiyordum. Bilsem daha dikkatli olurdum. 2011 yılı ile ilgili ise muhasebecim defterleri bana verdiğini söylüyor ama ben nereye koyduğumu tam hatırlamıyorum. Hala arıyorum. Ama henüz bulamadım.

3.8.1 Özel Usulsüzlük Cezası Yönünden Yapılan Eleştiri

Vergi Usul Kanununun 253. maddesine göre “Defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle kullanmak zorunda oldukları vesikaları, ilgili bulundukları yılı takip eden

takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.” Vergi Usul Kanununun 256. maddesine göre “Mükellefler, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda bulundukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar.”

Mükellef kurum tarafından defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle, 213 Vergi Usul Kanununun mükerrer 355/1. maddesi uyarınca mükellef kurum adına ...-TL özel usulsüzlük cezasının kesilmesi gerekmektedir.

3.8.2 Mükellefin Mücbir Sebep İddiasının Değerlendirilmesi

Mücbir sebep hallerini sıralayan VUK’un 13. Maddesinde göre; “Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk ile Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması halleri” mücbir sebep olarak tanımlanmıştır. Aynı kanunun 15’inci maddesi ise; “Mücbir sebeplerden her hangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zamanaşımı işlemeyen süreler kadar uzar. Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malum olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lazımdır.” denilmiştir. Aynı kanunun Cezaların ödenmesi ve kalkması bölümünde bulunan 373’üncü maddeye göre ise; “Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin vukua geldiği malum ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez.” hükmü mevcuttur.

Mükellef kurum temsilcisinin ameliyat durumunun mücbir sebep kapsamında olup olmadığı noktasında ise mükellef kurum temsilcisi, müfettişlik adresine gelerek defter belge tebliğ yazısını tebliğ almış ve inceleme tutanağını imzalamıştır. Mükellef kurum temsilcisi ifadesinde, beyin ameliyatı (anevrizma) geçirmiş olduğunu beyan etmiş ve vergi incelemesine ameliyat raporunu sunmuştur. Vuk madde 13’e göre; “Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır hastalık” mücbir sebep olarak sayılmıştır. VUK 15’inci maddede ise “*Mücbir sebep hali ortadan kalkıncaya kadar sürelerin işlemeyeceği belirtilmiştir.*” VUK 373’üncü maddede ise mücbir sebep hali varsa bu süre içinde yapılamayan vergisel ödevler dolayısıyla ceza kesilemeyeceği belirtilmiştir.

Kanun hükümlerinden açıkça anlaşıldığı üzere, mücbir sebep hali ortadan kalkınca yasal sorumluluklar ve vergisel ödevler devam etmektedir. Dolayısıyla mükellef kurum temsilcisinin ameliyatı mücbir sebep sayılmakla beraber, bu mücbir sebep hali ortadan kalktığı için ve defter

belge isteme yazısı ameliyattan uzun zaman sonra tebliğ edildiğinden, aynı zamanda mükellef kurum temsilcisi kısıtlı olmadığından ve normal hayatı/ticari faaliyetlerini devam ettirebildiğinden mücbir sebep hükümlerinin uygulanmasına olanak olmadığı kanaatine varılmıştır.

3.8.3 Katma Değer Vergisi Açısından Yapılan Eleştiri

Mükellef kurum temsilcisine yazı ile tebliğ edilmesine rağmen ve yazıda belirtilen 15 günlük yasal süre geçmiş olmasına rağmen defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmemiştir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 30/3. maddesi gereğince tutulması ve muhafazası mecburi bulunan defterlerin ve belgelerin, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir nedenle ibraz edilmemesi resen takdir nedenidir.

Mükellef kurum indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin doğruluğu veya bu alış belgelerinin yasal defter kaydının varlığı, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 134. maddesi uyarınca kanuni defterler üzerinde yapılacak inceleme ile tespit edilebilmektedir. Mükellef kurumun kanuni defter ve belgeler incelemeye ibraz edilmemiştir. Bu nedenle, yüklenildiği beyan edilerek indirim konusu yapılan katma değer vergilerinin, 3065 Sayılı KDV Kanununun 29/3. ve 34/1. Maddelerine istinaden kabul edilmesi mümkün değildir.

Bu durumda, indirimlerin reddedilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla inceleme yılına ilişkin katma değer vergisi matrahlarının 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30/3. maddesi hükmü uyarınca resen takdir edilmesi gerekmektedir. İndirim reddi nedeniyle hesaplanan fark katma değer vergilerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30/3. maddesi hükmüne istinaden ilgili dönemler itibarıyla mükellef adına resen tarh edilmesi gerekmektedir. Mükellef adına yapılacak katma değer vergisi tarhiyatına 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 341, 344/2. ve 359/a-2 maddeleri gereğince üç kat tutarında vergi zıyaı cezası kesilmesi gerekmektedir.

3.8.4 Vergi Suçu Yönünden Değerlendirme

Mükellef kurum temsilcisinin defter belge ibraz etmeme fiili, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesine göre kaçakçılık suçu kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden, defter ve belge ibraz etmeme fiiline ilişkin olarak mükellef kurum temsilcisi hakkında Vergi Suçu Raporu düzenlenmesi ve hakkında Cumhuriyet Başsavcılığına suç duyurusunda bulunulması gerekmektedir.

3.8.5 Yasal Defterlerin İbraz Edilmemesinin Değerlendirilmesi

Örnek incelemede yasal defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesinin sonuçları irdelenmiştir. Diğer yandan, mükellef kurum temsilcisinin mücbir sebep iddiası değerlendirilmiştir. Yasal defter belgeler ibraz edilmediğinden mükellef kurum hakkında aşağıda belirtilenler söz konusu olmuştur:

Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesinin ikinci fıkrasının 3 numaralı bendi uyarınca, vergi matrahları resen takdir edilmiştir.

Vergi Usul Kanununun Mükerrer 355 inci maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmiştir.

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 29 uncu maddesine göre “indirim konusu yapılan katma değer vergileri, aynı kanunun 34 ve 54 üncü maddelerine göre belgelendirilmemiş sayıldığından” reddedilmiştir.

Mükellef kurum yetkilisinin, Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinin a fıkrasının ikinci bendinde belirtilen kaçakçılık suçunu işlemiş olması nedeniyle, Kanunun 367 nci maddesi uyarınca ilgili kişi hakkında Cumhuriyet Savcılığına suç duyurusunda bulunulmuştur.

Ayrıca, mükellefin ibraz etmeme fiili Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesi kapsamında bir suç olduğundan indirim reddi nedeniyle yapılacak resen katma değer vergisi tarhiyatı ve uygulanan vergi ziyaı cezaları için Vergi Usul Kanununun Ek 11 inci maddesi kapsamında “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma” hükümlerinden yararlanma olanağı da bulunmamaktadır.

Yukarıda açıklanan yaptırımlar dikkate alındığında yasal defter belgelerin gerekli sürede (vergi hukuku açısından genel süre 5 yıl; ticaret kanunu ve sosyal sigorta mevzuatı açısından 10 yıl) muhafazası ve yetkilerce istenmesi halinde ibrazının önemi görülmektedir.

Ayrıca, mükellef kurum temsilcisinin mücbir sebep iddiası dikkati çekmektedir. Bu talebi ise mücbir sebep hali ortadan kalktığından, kısıtlı olmadığından ve normal hayati/ticari faaliyetlerini devam ettirebildiğinden mücbir sebep hükümlerinin uygulanmasına olanak olmadığı belirtilerek reddedilmiştir.

3.9 Değerleme Hataları Üzerine Eleştiriler

Vergi incelemelerinde değerlendirme işlemlerinin kanunda belirtilen ölçülere göre yapılıp yapılmadığı kontrol edilir. Bunun nedeni değerlendirme hatalarının ilgili dönemdeki vergi matrahını etkilemesidir. Turizm sektöründe yabancı para ile yapılan işlemler fazla olduğundan özellikle kur değerlemesinin doğru yapılması önem arz etmektedir. Yapılan bir incelemedeki değerlendirme hataları üzerine yapılan bir eleştiri aşağıda belirtilmiştir:

... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ... vergi kimlik numaralı mükellef kurumu ...Tur. San. ve Tic. Ltd. (mükellef kurum) ... adresinde konaklama faaliyeti ile iştirak etmektedir.

Mükellef kurumun, ilgili hesap döneminde ... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ... vergi kimlik numaralı mükellefi ... A.Ş.'den kayıtlı değeri 75.754,49-TL (42.496,63-\$X1,7826) olan alacağını 10.04.2013 tarihinde 75.771,49-TL olarak (1\$= 1,7830) tahsil ettiği ve bu tahsilat sonrası 193.338,80-TL kur zararını yasal defter kayıtlarına gider olarak intikal ettirdiği tespit edilmiştir:

Tablo 3.32 Fazladan Yazılan Kur Zararı

YEVMIYE TARİHİ	YEVMIYE NO	HESAP KODU	İŞLEM AÇIKLAMASI	BORÇ	ALACAK
10.04.2013	57	102-Bankalar	...Bankası Dolar Hesabı	75.771,49	
		656-Kambiyo Zararı	Kur Zararı	193.338,80	
		120-Alıcılar	... A.Ş.		193.338,80
		120-Alıcılar	... A.Ş.		75.771,49

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 3.32'deki yevmiye kaydında belirtilen kur zararının dönem sonunda 690-Dönem kar veya zararı hesabına aktarıldığı, kurum kazancının belirlenmesinde gider olarak dikkate aldığı ve kurumlar vergisi beyannamesine yansıtıldığı, geçici vergi beyannamelerine yansıtılmadığı tespit edilmiştir. Alacak bakiyesi ile ilgili ilgili hesap dönemi ilgili geçici vergi dönem sonunda değerlendirilmediği tespit edilmiştir.

Mükellef kurumun, Tablo 3.32'de belirtilen kur zararının yasal defter kayıtlarına intikal ettirildiği ... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ... vergi kimlik numaralı mükellefi ... A.Ş.'den olan toplam 119.381,17-\$ (119.381,17x1,7826=212.808,87-TL) alacağına ilişkin tahsilatlarının yasal defter kayıt değerleri ile tahsil edilen tutarlara ilişkin bilgilerin Tablo 3.33'te belirtildiği gibi olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.33 Mükellefin Yaptığı Kur Değerlemesinin Kontrolü

TAHSİL TARİHİ	ALACAK TUTARI \$	KAYITLI DEĞER (TL)	TAHSİL EDİLEN TUTAR \$	TAHSİLAT YEV. KAYDI (TARİH-NO)	TAHSİL EDİLEN TUTAR TL	MÜKELLEFİN TAHSİL KAYDINDA DİKKATE ALDIĞI KUR TL (1\$=)	MÜKELLEF TARAFINDAN KUR FARKINA İLİŞKİN	
							GELİR YAZILAN TUTAR	GİDER YAZILAN TUTAR
09.01.2013	8.074,09	14.392,87	8.074,09	10.01.13-4	14.295,18	1,7705	0,00	0,00
23.01.2013	68.810,45	122.661,51	68.810,45	30.01.13-13	120.913,72	1,7572	0,00	0,00
10.04.2013	42.496,63	75.754,49	42.496,63	10.04.13-57	75.771,49	1,7830	0,00	193.338,80
TOPLAM	119.381,17	212.808,87	119.381,17		210.980,39		0,00	193.338,80

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Mükellef kurumun, yasal defter ve kayıtları tetkik edildiğinde 10.01.2013 tarihindeki ve 30.01.2013 tarihindeki tahsilatlara ilişkin herhangi bir kambiyo karı veya zararı yazmadığı, belirtilen tarihlerde tahsilatlara ilişkin oluşan kur farklarının kurum kazancının belirlenmesinde dikkate alınmadığı ve ilgili beyannamelere yansıtılmadığı tespit edilmiştir. 10.04.2013

tarahindeki tahsilata ilişkin ise 193.338,80-TL kambiyo zararı yazdığı, zararın kurum kazancın belirlenmesinde gider olarak dikkate alındığı ve kurumlar vergisi beyannamesine yansıtıldığı, ilgili geçici vergi beyannamelerine yansıtılmadığı tespit edilmiştir.

Alacağın mükellef kurum tarafından ... A.Ş.'ye 2012 yılında düzenlenen 62.682,17-\$ ve 56.699,00-\$ olmak üzere toplam KDV dahil 119.381,17-\$'lık iki adet satış faturasına ilişkin olduğu tespit edilmiştir. Mükellef kurumun yasal defter kayıt bilgilerinden 01.01.2013 tarihinden 10.04.2013 tarihine kadar ... A.Ş.'ye düzenlediği satış faturası, iade faturası, ... A.Ş.'den mal veya hizmet aldığına dair bir alış faturası veya kur farkı dışında alacağın gider yazılmasını gerektirebilecek herhangi bir kanaat getirici vesika olmadığı tespit edilmiştir.

Mükellef kurum yetkilisi tespit edilen hususlar hakkında aşağıda belirtilen şekilde beyan ifadede bulunmuştur:

-Şirketimiz dövizli alacaklarına ilişkin dönem sonlarında ve dönem içindeki tahsilatlarda Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen döviz alış kuruna göre değerlendirme yapmaktadır. ... A.Ş.'ye olan dolar bazlı malzeme satışımla ilgili doğan 42.496,63-Dolar alacağımız ile ilgili 10.04.2013 tarihindeki tahsilatta neden ve nasıl kur zararı hesaplandığını bilmiyorum. Değerleme, alacak hesabının bakiyesi ve kur hesaplamalarına ilişkin tarafımızda herhangi bir belge mevcut değildir. Bu nedenle size hesaplamaların detayı ile ilgili bilgi veya belge ibraz edemiyorum. İlgili dönemlerde şirket yönetimi bizde olmadığından konu hakkında detaylı bilgim yoktur.

Mükellef kurumun, banka hesap hareketlerinin tetkikinden aşağı belirtilen tarihler itibariyle dolar hesabındaki tutarların Tablo 3.34'te belirtildiği gibi olduğu tespit edilmiştir:

Tablo 3.34 Mükellefin Döviz Hesaplarının Dönem Sonu Bakiye Bilgisi

DOLAR BANKA HESABI		Tutar-DOLAR			
		31.03.2013	30.06.2013	30.09.2013	31.12.2013
		(USD)	(USD)	(USD)	(USD)
1	... Şubesi USD (...)	431.067,95	139.280,13	212.550,16	61.674,54
2	... USD (...)	1.513.057,30	1.464.609,26	1.469.522,24	1.093.967,24
3	... Şubesi USD (...)	450.000,00	0,00	0,00	100.000,00
4	... Şubesi USD (...)	145.719,45	0,00	0,00	0,00
5	... Şubesi USD (...)	1.003.795,50	1.003.795,50	850.395,50	850.395,50
6	... Şubesi USD (...)	1.250.000,00	1.250.000,00	750.000,00	777.140,00
7	... Şubesi USD (...)	0,00	0,00	0,00	75.928,66
8	... Şubesi USD (...)	0,00	0,00	0,00	250.000,00
TOPLAM (USD)		4.793.640,20	3.857.684,89	3.282.467,9	3.209.105,94

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Mükellef kurumun ilgili hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesi tetkikinden ‘Yabancı Para Pozisyonuna İlişkin Bilgiler’ bölümünde 102-Bankalar hesabında TL Karşılığı 3.209.105,94 Doların (USD-\$) beyan edildiği tespit edilmiştir.

Mükellef kurumun ilgili hesap dönemi yasal defter ve kayıt bilgilerinin tetkikinden 102-Bankalar hesabında yer alan yabancı paranın (dolar) kayıtlı değerlerinin ilgili dönem sonları itibarıyla Tablo 3.35’te belirtildiği gibi olduğu tespit edilmiştir:

Tablo 3.35 Mükellefin Döviz Hesaplarının Yasal Defter Kayıt Bilgisi

102-BANKALAR HESABI		(KAYITLI DEĞER-TL)			
		(31.03.2013)	(30.06.2013)	(30.09.2013)	(31.12.2013)
		TL	TL	TL	TL
1	... Şubesi USD (...)	755.499,12	197.794,40	308.678,31	10.142,78
2	... USD (...)	2.679.135,76	2.566.895,08	2.580.536,68	1.818.809,51
3	... Şubesi USD (...)	802.140,00	-	-	173.430,00
4	... Şubesi USD (...)	251.752,78	-	-	-
5	... Şubesi USD (...)	1.738.019,85	1.738.019,85	1.441.819,79	1.441.819,79
6	... Şubesi USD (...)	2.272.000,00	2.264.820,00	1.257.570,00	1.313.600,53
7	... Şubesi USD (...)	-	-	-	533.575,00
8	... Şubesi USD (...)	-	-	-	152.304,01
TOPLAM (TL)		8.498.547,51	6.767.529,33	5.588.604,78	5.443.681,62

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Mükellef kurumun ilgili hesap döneminde geçici vergi dönemlerinde 102-Bankalar hesabında takip edilen dolar hesaplarına ilişkin kur değerlemesi yapmadığı ve değerleme sonucunun ilgili ilk 9 aylık geçici vergi dönem beyannamelerine yansıtılmadığı tespit edilmiştir.

Mükellef kurumun 102-Bankalar yabancı para (dolar) hesabının kapanış kaydındaki tutar, dönem sonunda banka hesaplarında yer alan dolar tutarlarına ilişkin değerleme kapsamında gelir yazılan tutar ile yılsonu değerleme öncesi kayıtlı değerlere ilişkin bilgilerin Tablo 3.36’da yer aldığı gibi olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.36 Mükellefin Dönem Sonundaki Yabancı Para Değerinin Hesaplanması

102-BANKALAR HESABI	KAPANIŞ KAYDINDAKİ TUTAR TL(A)	DÖNEM SONU KUR GELİRİ (B)	DEĞERLEME ÖNCESİ TUTAR(C=A-B)
Yevmiye Kaydı	31.12.2013-215	31.12.2013-199	KAYITLI DEĞER (TL)
... Şubesi USD (...)	129.858,33	119.715,55	10.142,78
... USD (...)	2.333.213,33	514.403,82	1.818.809,51
... Şubesi USD (...)	213.280,00	39.850,00	173.430,00
... Şubesi USD (...)	1.813.723,52	371.903,73	1.441.819,79
... Şubesi USD (...)	1.656.754,12	343.153,59	1.313.600,53
... Şubesi USD (...)	161.940,65	9.636,64	152.304,01
... Şubesi USD (...)	533.575,00	-	533.575,00
TOPLAM	6.842.344,95	1.398.663,33	5.443.681,62

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Mükellef kurumun 102-Bankalar hesabında takip ettiği ve dönem sonunda mevcut olan dolar hesaplarına ilişkin 4. Geçici Vergi Dönemi ve ilgili hesap dönemi sonunda banka hesaplarında yer alan yabancı para (ABD doları) varlıklarına ilişkin kur değerlemesi sonucu kambiyo geliri yazdığı tutarlara ilişkin yevmiye kaydı Tablo 3.37’de belirtilmiştir:

Tablo 3.37 Mükellefin Bankalar Hesabı İçin Kaydettiği Kambiyo Geliri

31.12.2013-299			
Hesap Kodu	Açıklama	BORÇ	ALACAK
102-Bankalar	... Şubesi USD (...)	119.715,55	
	... USD (...)	514.403,82	
	... Şubesi USD (...)	39.850,00	
	... Şubesi USD (...)	371.903,73	
	... Şubesi USD (...)	343.153,59	
	... Şubesi USD (...)	9.636,64	
646-Kambiyo Karı			1.398.663,33

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 3.37’de belirtilen yevmiye kaydında yer alan 646-Kambiyo Geliri hesabındaki tutarın dönem sonunda 690-Dönem Kar veya Zararı hesabına aktarıldığı, ilgili hesap dönemi kurum kazancının belirlenmesinde gelir olarak dikkate alındığı ve 4. Geçici vergi ve ilgili hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesine yansıtıldığı tespit edilmiştir. Mükellef kurum temsilcisi banka hesaplarındaki yabancı paraya (dolar) ilişkin 1,2,3. geçici vergi dönem sonlarında değerleme yapılmaması ve ilgili dönem sonunda yapılan değerleme ile ilgili olarak aşağıda belirtilen şekilde beyan ifade edilmiştir:

-1-2-3 geçici vergi dönem sonlarında 102-Bankalar hesabında takip edilen yabancı paraya ilişkin değerleme yapılmama nedenini bilmiyorum. 4 geçici vergi döneminde ve inceleme hesap dönemi sonunda gelir yazılan kambiyo gelirinin nasıl hesaplandığı ile ilgili ise herhangi belge bulunmamaktadır.

3.9.1 Fazladan Kambiyo Zararı Yazılmasının Eleştirilmesi

Tarihler itibarıyla merkez bankası dolar alış kurunun Tablo 3.38’de belirtildiği gibi olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.38 Merkez Bankası Döviz Alış Kuru Tutarı

TARİH	KUR
31.12.2012	1,7826
09.01.2013	1,7705
23.01.2013	1,7572
10.04.2013	1,7830

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Mükellef kurumun tahsilat tarihindeki yevmiye kayıtlarında esas aldığı kurun Tablo

3.38’de belirtilen tutarlarla uyumlu olduğu tespit edilmiştir.

Mükellef kurumun satış yaptığı ... Vergi Dairesi Müdürlüğü’nün ... vergi kimlik numaralı mükellefi ... A.Ş., 10.04.2013 tarihindeki 42.496,63\$’lık ödemeden sonra 10.04.2013 tarihi itibarıyla borç bakiyesinin sıfırlandığını ve mükellef kuruma herhangi bir borcu kalmadığını beyan etmiştir.

Tahsilat tarihlerindeki Merkez Bankası döviz alış kuru esas alındığında fark ve mükellef tarafından farka ilişkin kambiyo karı ve zararı yazılan tutarlar Tablo 3.39’da belirtilmiştir:

Tablo 3.39 Kur Değerlemesinin Kontrolü

TAHSİLAT TARİHİ	TAHSİL EDİLEN ALACAK (\$)	KAYITLI DEĞER DEĞER	TAHSİL TARİHİNDEKİ KUR	TAHSİL EDİLEN TUTAR	FARK	KUR KARI YAZILAN TUTAR	KUR ZARARI YAZILAN TUTAR
	A	B	C	D=AXC	E=D-B	F	G
09.01.2013	8.074,09	14.392,87	1,7705	14.295,18	-97,69	0	0
23.01.2013	68.810,45	122.661,51	1,7572	120.913,72	-1.747,79	0	0
10.04.2013	42.496,63	75.754,49	1,7830	75.771,49	17	0	193.338,80
TOPLAM	119.381,17	212.808,87		210.980,39	-1.828,48	0	193.338,80

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 3.39’da yer alan mükellef kurum tarafından kur geliri yazılan ve kur gideri yazılan tutarlar ile olması gereken kur karı-zararı arasındaki farka ilişkin bilgiler Tablo 3.40’da belirtilmiştir:

Tablo 3.40 Değerleme İşlemi Üzerinden Hesaplanan Matrah Farkı

TAHSİLAT TARİHİ	KUR GELİRİ YAZILAN TUTAR	KUR GELİRİ YAZILMASI GEREKEN TUTAR	FARK	KUR GİDERİ YAZILAN TUTAR	YAZILMASI GEREKEN	FARK
	A	B	C=B-A	D	E	F=E-D
09.01.2013	0	0	0	0	97,69	97,69
23.01.2013	0	0	0	0	1.747,79	1.747,79
10.04.2013	0	17,00	17,00	193.338,80	0,00	-193.338,8
TOPLAM	-	17,00	17,00	193.338,80	1.845,48	-191.493,32

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 3.40’da görüldüğü üzere mükellef kurum 2013 hesap döneminde kur gelirini 17,00-TL eksik, kur giderini ise 191.493,32-TL fazla hesaplamıştır.

3.9.2 Kambiyo Karının Eksik Hesaplanmasının Eleştirilmesi

Maliye Bakanlığı tarafından ilgili hesap dönemi sonu itibarıyla belirlenen dolar alış kurunun 2,1343 olduğu tespit edilmiştir. Belirtilen bu kur esas alındığında dönem sonunda banka hesabındaki mevcut olan yabancı paranın değerlendirilmiş tutarı Tablo 3.41’de belirtildiği gibi hesaplanmıştır.

Tablo 3.41 Bankadaki Dolar Hesabının Eksik Değerlenmesinden Doğan Matrah Farkı

DOLAR HESABI	BANKA HESABINDAKİ TUTAR \$ (A)	DEĞERLENMİŞ TUTAR TL (B=AX2,1343)	DEFTERDE KAYITLI DEĞER (C)	HESAPLANAN KUR GELİRİ (D=B-C)	BEYAN EDİLEN KUR GELİRİ (E)	FARK (F=D-E)
... Şubesi USD (...)	61.674,54	131.631,97	10.142,78	121.489,19	119.715,55	1.773,64
... USD (...)	1.093.967,24	2.334.854,28	1.818.809,51	516.044,77	514.403,82	1.640,95
... Şubesi USD (...)	100.000,00	213.430,00	173.430,00	40.000,00	39.850,00	150,00
... Şubesi USD (...)	850.395,50	1.814.999,12	1.441.819,79	373.179,33	371.903,73	1.275,60
... Şubesi USD (...)	777.140,00	1.658.649,90	1.313.600,53	345.049,37	343.153,59	1.895,78
... Şubesi USD (...)	75.928,66	162.054,54	152.304,01	9.750,53	9.636,64	113,89
... Şubesi USD (...)	250.000,00	533.575,00	533.575,00	0,00	0	0,00
TOPLAM	3.209.105,94	6.849.194,81	5.443.681,62	1.405.513,19	1.398.663,33	6.849,86

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Mükellef kurumun ilgili hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesi tetkikinden ‘Yabancı Para Pozisyonuna İlişkin Bilgiler’ bölümünde 102-Bankalar hesabında TL Karşılığı 3.209.105,94 Doların (USD-\$) beyan edildiği tespit edilmiş olup beyan edilen bu rakamla mükellef kurumun banka hesaplarındaki dolar varlıklarının uyumlu olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.41’de görüldüğü üzere mükellef kurum 2013 hesap döneminde kur gelirini 6.849,86-TL eksik hesaplamıştır.

3.9.3 Kurumlar Vergisi Yönünden Yapılan Eleştiri

Kurumlar vergisi, safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır ve kazancın belirlenmesinde Gelir Vergisi Kanununda belirtilen ticari kazanç hakkındaki hükümler uygulanır. Gelir Vergisi Kanununa göre bilanço esasında ticari kazanç öz sermaye kıyaslaması ile bulunur. İşletmedeki dönem başında öz sermaye ile hesap dönemi sonundaki öz sermaye arasındaki olumlu fark kazanç olmaktadır. Gelir Vergisi Kanununda belirtilen indirilecek veya indirilemeyecek giderlere ilişkin hükümler mali karın tespitinde dikkate alınır. Ayrıca, Ticari kazanç tespit edilirken Vergi Usul Kanununda yer alan değerlendirme esasları uygulanır.

Ticari kazanç tespit edilirken tahakkuk esası ve dönemsellik ilkesi dikkate alınır. Tahakkuk esısından kasıt gelirin veya giderin miktar itibarıyla kesinleşmesi veya hukuki durumun tamamlanması ile doğmasıdır. Bir başka ifade ile gelir ve giderin oluşması için ödeme veya tahsil etme şartı aranmaz. Gelir veya giderin ilgili olduğu döneme kaydedilmesi gerekir.

Ticaret yapan işletmelerin işlemleri sonraki dönemlere sarkabilir. Bu durumda her bir dönemi ilgilendiren borç ve alacak hesapları değerlendirme işlemlerine göre ayrıştırılır. Değerleme işlemi dönemsellik ilkesini tamamlar. İşletmede ödeme veya tahsilat yabancı para ile yapılmışsa alacak ve borç hesapları işlemin tahakkuk ettiği tarihte cari olan kurla değerlendirilir. Bedelin sonradan tahsili sırasında kurda meydana gelen bir artış nedeniyle doğan gelir de vergi matrahına dahil edilir.

Vergi Usul Kanununda işlemeye ait hangi kıymetlerin nasıl değeri olacağı belirtilmiştir. Vergi matrahının doğru hesaplanması için değeri esaslarına tam uyulması gerekir. Yasal defterler hesap dönemi itibarıyla tutulur. Her bir hesap dönemi takvim yılıdır. Yasal defterler yılın son günü (31 Aralık) itibarıyla kapatılır. Bu nedenle temel olarak iktisadi kıymetlerin envanteri ve değeri yıl sonunda yapılır. Değeri yapılacak yabancı para cinsinden alacak ve borçlar için borsa rayisi bulunmadığından, Maliye Bakanlığı'na belirlenen kur, böyle bir kur belirlenmemişse 130 sıra nolu VUK Genel Tebliği'ne göre T.C. Merkez Bankası tarafından ilan edilen döviz alış kuru değeri lemede esas alınmaktadır.

Mükellef kurumun ilgili hesap döneminde tahsil ettiği dövizli alacak ile ilgili kur geliri olmasına rağmen kur gideri hesaplamıştır. Bu durumda dönem başındaki kayıtlı değeri ile tahsil tarihindeki değeri arasındaki farktan doğan gelirin (75.754,49-75.771,49=17,00-TL) ilgili hesap dönemi kurum kazancına dahil edilmesi, fazladan yazılan kambiyo giderinin (191.493,32-TL) ise ilgili hesap dönemi kurum kazancına dahil edilmesi gerekir.

Mükellef kurum incelenen hesap dönemi sonunda banka hesabında bulunan dolar varlıkları ile ilgili yapılan değeri lemede kur gelirini eksik hesaplamıştır. Bu durumda eksik beyan edilen kambiyo gelirinin (6.849,86-TL) 2013 hesap dönemi kurum kazancına dahil edilmesi gerekir. Belirtilen nedenlerle, mükellef kurumun ilgili yılı kurumlar vergisi beyannamesinin yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

Yeniden düzenlenen kurumlar vergisi beyannamesine göre 39.672,04-TL kurumlar vergisinin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30/4-6. maddesi uyarınca mükellef kurum adına re'sen tarh edilmesi, re'sen tarh edilecek tutar üzerinden anılan kanunun 341'inci ve 344'üncü maddeleri uyarınca bir kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekmektedir.

3.9.4 Değeri leme Hatalarına İlişkin İncelemenin Değeri lendirilmesi

Turizm sektöründe yabancı para kullanımı sık karşılaşılan bir durumdur. Bu kapsamda yabancı paraların değeri lemesi önem arz etmektedir. Avans olarak alınan/verilen tutarlar ile hizmetin gerçekleştiği tarihteki kura göre belirlenen tutarlar arasında fark olabilmektedir. Benzer şekilde geçici vergi dönem sonlarında ve hesap dönemi sonundaki kur bilgisine göre de değeri leme yapılması gerekmektedir. Kur değeri lemelerinin doğru tutarlar ve doğru zamanda yapılması gerekmektedir. Örnekte, ödeme ve tahsilat tarihindeki kur bilgisinde değişiklik ile bankadaki yabancı paranın dönem sonundaki değeri lemesinde hata yapıldığı tespit edilmiş ve kurumlar vergisi yönünden eleştiri yapılmıştır.

3.10 Yüksek Kasa Bakiyesinin Eleştirilmesi (Adatlandırma)

İşletmelerin kasasında günlük ihtiyaç duyulan nakit tutardan fazla para bulundurması halinde bu tutar üzerinden faiz hesaplanır. Bu işleme adetlandırma denilmektedir. Basiretli bir tacir, kasasında ihtiyacı dışında bir meblağ tutmayıp bu nakit fazlasını çeşitli finansal araçlar (örneğin vadeli mevduat) vasıtasıyla değerlendirecektir. Kasada yüksek tutarda nakit bulundurmak ekonomik, ticari ve teknik gerekliliklere aykırı bir durum oluşturduğundan incelemelerde eleştiri konusu olmaktadır. Kasada bulunan yüksek tutar gibi aktif hesaplardan 131-Ortaklardan Alacaklar gibi hesaplarda da günlük bakiye üzerinden faiz hesaplaması söz konusu olabilmektedir. Yüksek kasa bakiyesi ile faiz geliri hesaplamayan bir mükellef ile ilgili yapılan bir incelemede tespit edilenler aşağıda belirtilmiştir:

... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ... vergi kimlik numaralı mükellef kurumu ... Tur. San. ve Tic. Ltd., (mükellef kurum) ... adresinde konaklama faaliyeti ile iştigal etmektedir.

Mükellef kurum incelenen hesap döneminde çeşitli tarihlerde gün sonu kasa bakiyesinde yüksek tutarlar bulunmasına rağmen, söz konusu tutarlar için faiz hesaplamamış ve gelir olarak kaydetmesi gereken faiz tutarları ile söz konusu tutarlara ait KDV tutarlarını yasal defterlere kaydetmemiştir.

Açıklanan bu husus, mükellef kurumun incelenen hesap dönemi defter kayıtları ve vesikaların, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede eksik, usulsüz ve karışık olması nedeniyle delil niteliğini haiz olmadığını göstermektedir. Bu durum Vergi Usul Kanununun 30'uncu maddesinde resen takdir nedeni olarak sayılmıştır.

3.10.1 Katma Değer Vergisi Yönünden Yapılan Eleştiri

Mükellef kurumun ilgili dönemde elde etmesi gereken faiz tutarı 20.281,43-TL, bu tutar üzerinden hesaplanması gereken KDV tutarı ise 3.650,66-TL olmaktadır.

Mükellef kurumun yasal defter kayıtları incelendiğinde, banka veya benzeri kurumlar vasıtası ile ödeme zorunluluğu bulunmayan (Kira, maaş vb. hariç, 7.000,00-TL'nin altında olan) harcamalarını karşılamak için kasada bulundurması gereken günlük nakit tutarın 7.000,00-TL olması gerektiği mükellef kurum temsilcisi ile birlikte tespit edilmiştir.

Mükellef kurumun incelenen hesap dönemi yasal defterlerinde "100. Kasa" hesabında oluşan gün sonu bakiye tutarlarına ilişkin olarak herhangi bir adetlandırma yapmadığı, faiz tahakkukunda bulunmadığı, başkaca bir menfaat sağlamadığı ve bu işlemlere ilişkin KDV hesaplamadığı mükellef kurum temsilcisi ile birlikte tespit edilmiştir.

Esas itibariyle kuruluş amacı kâr etmek olan tacirin parasını faizsiz yahut düşük faiz ile başkasına kullandırması, ticari gerekliliklere uygun olmayacak ve parayı bedelsiz olarak kullandığı kişi şirket ortağı olsa bile durum değişmeyecektir. Ticaret şirketlerin kendi tüzel kişiliği olup, şirketin ortakları üçüncü şahıs durumundadır. Bu nedenle, şirketin ortak gibi ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde, üçüncü şahıslarla yapılan işlemlerden farklı bir tasarrufta bulunması mümkün değildir.

Danıştay 3. Dairesinin 1700/1998 E., 3185/1999 K. sayılı kararında özet olarak; “*Örtülü kazanç dağıtımı hususunun tespiti halinde matrah farkının hesaplanmasında, ortaklara karşılıksız olarak kullandırılmış olan paraların şirketten çekildiği ve daha sonra tekrar şirkete yatırıldığı tarihler arasındaki süre için o tarihler arasında Merkez Bankası tarafından uygulanmış olan reeskont faiz oranının esas alınması gerekmektedir.*” denilmektedir.

Mükellefin şirketle ilişkili ortağa borç para vermesi, Katma Değer Vergisi Kanununun 1. maddesine göre ticari faaliyet çerçevesinde yapılan bir hizmet niteliğinde olduğundan katma değer vergisine tabidir. Şirketin ortağı bedelsiz finansmanı halinde, şirket normal şartlarda elde edebileceği faiz gelirinden mahrum kalmaktadır. Şirketin ortağına borç para vermesi finansman hizmeti olduğundan KDV’ye tabidir. Bu finansman hizmetinin şirket ortaklarına veya üçüncü şahıslara verilmesi arasında vergilendirme yönünden herhangi bir fark bulunmamaktadır. KDV yönünden vergilendirme yapılabilmesi için, verginin konusuna giren işlemin gerçekleşmiş olması yeterlidir. Bedelin tahsil edilip edilmemesi, KDV yönünden bir hüküm ifade etmemektedir.

Nitekim aşağıda özeti bulunan Danıştay 9. Dairesi’nin 23.10.1997 Tarih ve E. No: 1996/3270, K. No: 1997/3335 Sayılı kararında da belirtildiği üzere sermaye şirketlerinin ortaklarına vermiş olduğu finansman hizmetlerinin KDV’ye tabi olduğu görüşünü benimsemiştir. “*Anonim şirketin kendi ortaklarına önemli ölçüde faizsiz borç para vermesi işlemi Kurumlar Vergisi Kanunu 17/3.maddesi uyarınca örtülü kazanç dağıtımı olduğundan, katma değer vergisine de tabi olması gerektiği.*”

Danıştay’ın bu konuda vermiş olduğu bir başka kararın özeti (4. Dairesinin 07.2006 Tarih, E: 2006/133, K: 2006/106) “*3065 sayılı kanunun 1,2,3,4 ve 5 inci maddelerinde açıklanan hükümleri karşısında, ortaklarına borç para vermek suretiyle faiz geliri elde edilmesinin anılan kanun kapsamında ticari faaliyet olarak kabul edilmesi ve borç verme işlemi sonucu elde edilen faiz gelirlerinin katma değer vergisine tabi olması gerektiği bu işlemler nedeniyle yükümlülerin banka ve sigorta muameleleri vergisi mükellefi olamayacaklarının kanun hükmü gereği olduğu.*” şeklindedir.

3.10.2 Kurumlar Vergisi Yönünden Yapılan Eleştiri

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257. maddelerinin, Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan, *"1 Sıra Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği"*nde, 100. Kasa hesabı için; *"İşletmenin elinde bulunan ulusal ve yabancı paraların TL karşılığının izlenmesi için kullanılır."* denilmektedir. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere kasa hesabı şirketlerin nakit olarak ellerinde bulunan paranın muhasebeleştirildiği hesaptır. Ticari olarak kar elde etme amacıyla kurulan şirketlerin günlük ihtiyaçları için gerekli nakdin belirlenerek kasada tutulması, günlük ihtiyacı aşan kısmın ise bankada vadeli mevduat olarak veya başka gelir getirici yatırımlarda değerlendirilmesi hem güvenlik açısından hem de kazanç sağlama amacı açısından daha basiretli bir yaklaşım olacaktır. TTK 369. maddesinde yer alan *"tedbirli bir yöneticinin özeniyle"* ifadesi de kasa hesabında gereğinden fazla bir fonun bekletilmesini engelleyen bir düzenlemedir. Ticari hayatın bir gerçeği de, hiçbir işletmenin atıl olarak nakit para tutmayacağıdır. Basiretli tacir, kasasında günlük normal ihtiyaç dışında para tutmayacak ve fazlasını yatırım aracı olarak değerlendirecektir. Kasada normalden fazla nakit bulundurmak ticari gerekliliklere aykırı bir durum oluşturmaktadır. Kasada normalden fazla nakit bulunduran mükellef, atıl tuttuğu paranın muhtemel kazancından vazgeçmek yanında paranın korumasına ilişkin güvenlik riski maliyetini de yüklenmektedir. Ticari faaliyetin nihai amacı kazanç elde etmek olduğundan elde edilebilecek muhtemel kazançtan vazgeçmek ticari gerekliliklere aykırı olacaktır.

Mükellef kurumun incelenen hesap döneminde günlük nakit ihtiyacının 7.000,00-TL olduğu tespit edilmiştir. Mükellef kurumun *"100. Kasa"* hesabının gün sonu bakiyesinin 221.790,80-TL tutarına kadar yükseldiği günler söz konusudur. Bu durumun iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olmadığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle mükellef kurumun kasa hesabında günlük ihtiyacı dışında yer alan yüksek meblağdaki nakdin ortaklarına veya ortakları ile ilişkili kişilere kullandırıldığı kanaatine ulaşılmıştır.

Mükellef kurum, kasasında görülen günlük ihtiyacı dışındaki (üçüncü şahıslara kullandırılan) nakit paralar üzerinden faiz hesaplaması gerekirken faiz hesaplamamış, herhangi bir belge düzenlememiş ve yasal defterlerine hâsılat olarak da kaydetmemiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında; mükellef kurumun *"100. Kasa"*, hesabı vasıtasıyla ortaklarına karşılıksız olarak para kullandırmasının ve kullandığı paralar karşılığında herhangi bir menfaat temin etmemesinin, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinde yer alan hükümler uyarınca transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında ele alınması gerekmektedir.

Mükellef kurum, "100. Kasa" hesabı vasıtasıyla ortaklarına karşılıksız olarak para kullandırmıştır. Mükellef kurumun "100. Kasa" hesabı vasıtasıyla ortaklarına karşılıksız olarak kullandığı paralar için yapılan adet hesaplama çalışması aşağıda gösterilmiştir.

İncelenen hesap döneminde mükellef kurumun yasal kayıtlarında her hangi bir finansman gideri veya kullandırılan krediler için finansman geliri hesaplamadığı tespit edilmiş olup anılan sebeple karşılıksız kullandırılan nakit paralar için elde edilen faiz tutarı hesaplanırken kullanılacak faiz oranı iç emsal yöntemi ile tespit edilememiştir. İlgili mevzuat ve konuyla ilgili yargı kararlarına göre mükellef kurum tarafından ortaklara veya ortakla ilişkili kişilere kullandırılan ödünç paralar nedeniyle esas alınacak emsal faiz oranı T.C Merkez Bankasının reeskont işlemlerinde uyguladığı faiz oranı olacaktır.

Mükellef kurumun günlük ticari işlemlerini idame ettirebilmesi için kasasında nakit paranın bulunması gerektiği aşikârdır. Bu durumda mükellef kurumun kasasında bulunan her tutarın kasa fazlası olarak kabul edilmesi hatalı olacaktır. Dolayısıyla ilgili dönem için azami kasa haddinin tespit edilmesi gerekmektedir.

Mükellef kurumun ilgili yılı için günlük nakit ihtiyacının 7.000,00-TL olduğu mükellef kurum temsilcisi ile birlikte tespit edilmiştir.

Faiz gelirinin hesabında Tablo 3.42'de yer alan formül kullanılacaktır.

$$\text{Faiz} = [(Kasadaki\ Fazlalık \times \text{Merkez Bankası Reeskont Faiz Oranı} \times \text{Gün Sayısı}) /$$

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, mükellef kurumun elde etmesi gereken faiz gelirinin hesabına ilişkin formül Tablo 3.42'de hesaplanmıştır:

Tablo 3.42 Kasa Adatlandırma Hesaplama Formülü

Tarih	(A) Kasa Bakiyesi	(B) Nakit İhtiyacı	(C=A-B) Kasa Fazlası	(D) Süre(Gün)	(E) Faiz Oranı	(F) Faiz Geliri (F=CXDXE/36.500)
31.12.2016	200.156,44	7.000	193.156,44	365	0,9	17.384,08-TL

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

"100. Kasa" hesabında izlenen ve ilgili hesap dönemi için faiz geliri hesaplanması gereken hesap hareketleri üzerinden yapılan çalışma sonucunda, mükellef kurum tarafından ilgili hesap döneminde ortaklarına transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı $[(Bakiye\ Tutar \times Faiz\ Oranı \times Gün\ Sayısı)/36.500]$ formülü ile hesaplanan faiz tutarlarının toplanması ile 17.384,08-TL olarak hesaplanmıştır.

Bu durumda mükellef kurumun, ilgili hesap döneminde tahakkuk ettirerek gelir kaydetmesi gereken 17.384,08-TL'yi KVK'nın 13'üncü maddesi gereğince kurum kazancına eklemesi gerekmektedir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 30/4. maddesi istinaden resen tarh

edilmesi gereken kurumlar vergisi tutarı üzerinden aynı kanunun 341. ve 344. maddesi hükmü gereğince bir kat tutarında vergi ziyai cezasının kesilmesi gerekmektedir.

3.10.3 Gelir Stopaj Vergisi Yönünden Yapılan Eleştiri

Transfer fiyatlandırması yoluyla dağıtılan örtülü kazanç tutarı olan 17.384,08-TL'nin GVK'nın 94/6-b-i maddesi hükmü gereğince tevkifata tabi tutulması gerekmektedir. Tevkifat matrahının tespit edilmesi için mükellef kurum tarafından dağıtılan örtülü kazanç tutarının brüte tamamlanarak, üzerinden GVK'nın 94/6-b-i maddesine uyarınca % 15 oranında gelir vergisi stopajı yapılması gerekmektedir.

Tablo 3.43 Gelir Stopaj Vergisi Matrah Farkının Hesaplanması

Dağıtılan Net Kar Payı Tutarı (TL) (a)	Brüt Kar Payı Tutarı (TL) (b=a/0,85)	Uygulanacak Stopaj Oranı (%) (c)	Stopaj Tutarı (TL) (d=b*c)
17.384,08	20.451,86	0,15	3.067,78

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Buna göre, ilgili vergilendirme dönemine (incelenen hesap döneminin son ayı) ilişkin olarak tevkifat matrahına eklenmesi gereken 20.451,86-TL üzerinden hesaplanan 3.067,78-TL (=20.451,86-TL * 0,15) tutarındaki gelir vergisi stopajının mükellef kurum adına VUK'un 30/4'üncü maddesi gereğince re'sen tarh edilmesi gerekmektedir. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 30/4. maddesi istinaden re'sen tarh edilmesi gereken 3.067,78-TL fark stopaj gelir vergisi tutarı üzerinden aynı kanunun 341. ve 344. maddesi hükmü gereğince bir kat oranında 3.067,78-TL vergi ziyai cezasının kesilmesi gerekmektedir.

3.10.4 Yüksek Kasa Bakiyesine İlişkin İncelemenin Değerlendirilmesi

Ticaret şirketlerin amacı kar elde etmek olduğundan kasada günlük ihtiyacın üzerinde yüksek tutarda nakit bulundurmamak veya ortaklardan alacaklar hesabında yüksek bakiye bulundurmamak sık eleştiri konusu olmaktadır. Bunun ana nedeni vadeli mevduat hesabına yatırıp faiz geliri elde etme imkânı varken kasada nakit para tutmanın ticari ve iktisadi icaplara uymamasıdır. Böyle bir durumda, mükellef kurum tarafından kasada tutulan para üzerinden hesaplanacak faiz gelirinin şirketin ortaklarına transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç olduğu değerlendirilmektedir. Diğer taraftan, kasada yüksek tutarda bakiye bulundurma yanında ortaklardan alacaklar hesabı gibi normal dışı yüksek görünen diğer borç bakiyesi fazla alacak hesapları için de eleştiri yapılabilir. Hesaplanması gereken faiz geliri kurumlar vergisi matrahına eklenmekte ve finansman hizmeti üzerinden katma değer vergisi hesaplanmaktadır. Ayrıca, hesaplanan faiz tutarı ortağa dağıtılan kar payı sayıldığından

gelir stopaj vergisi tarhiyatı ve resen tarh edilen tutar üzerinden vergi ziyayı cezası kesilmesi söz konusu olmaktadır.

3.11 Dönemsellik ve Tahakkuk İlkesine Aykırılık Nedeniyle Yapılan Eleştiri

Ticari kazancın belirlenmesinde dönemsellik ve tahakkuk esası geçerlidir. Buna göre kazancın gelir yazılması için tahsil edilmesi gerekmez. Gelir ait olduğu hesap döneminin kazancına dahil edilir. Dönemsellik ve tahakkuk esasına uyulmaması incelenen yılın vergi matrahlarının yanlış hesaplanmasına yol açabilir. Örnek inceleme aşağıda belirtilmiştir:

... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ... vergi kimlik numaralı mükellef kurumu ... Tur. San. ve Tic. Ltd., (mükellef kurum) ... adresinde konaklama faaliyeti ile iştirak etmektedir.

Mükellef kurumun ilgili hesap döneminde mükellef kurum tarafından ...Anonim Şirketi'ne düzenlenen faturalar Tablo 3.44'te belirtilmiştir:

Tablo 3.44 Dönemsellik İlkesine Aykırı Kaydedilen Fatura

No	Tarih	Fatura No	Açıklama	Fatura Tutarı (TL)	KDV (TL)	Toplam Tutar (TL)	Yevmiye Tarihi	Yevmiye No
1	04/07/2014	456	ORGANİZASYON HİZMETİ	228.386,72	41.109,61	269.496,33	10.07.2014	789

Kaynak: Tablo çalışmanın yazarı tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 3.44'da yer alan faturanın 380-Gelecek Aylara Ait Gelirler hesabına alacak, 120-Alıcılar hesabına borç kaydedildiği, fatura tutarının incelenen hesap döneminde gelir hesaplarına aktarılmadığı, ilgili dönem kazancının belirlenmesinde dikkate alınmadığı ve ilgili hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesine ve ilgili Geçici vergi beyannamesine yansıtılmadığı, fatura tutarına isabet eden KDV'nin ilgili dönem KDV beyannamesine yansıtıldığı tespit edilmiştir.

Mükellef kurum yetkilisi, konuyla ilgili aşağıda belirtilen şekilde beyan ifadede bulunmuştur:

-Belirtilen satış faturasının neden incelenen hesap dönemi gelir hesaplarına aktarılmadığını bilmiyorum.

3.11.1 Kurumlar Vergisi Yönünden Yapılan Eleştiri

Mükellef kurum, incelenen hesap döneminde gelirlerin bir kısmını yasal defter kayıtlarına eksik intikal ettirerek kurumlar vergisi matrahını olması gerekenden daha az beyan etmiştir. Bu durum, mükellef kurumun defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalarının vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede eksik, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla delil niteliğini haiz olmadığını göstermektedir. Dolayısıyla mükellef kurumun ilgili hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi matrahının 213 sayılı Vergi Usul

Kanununun 30/4 maddesi hükmü gereğince resen takdir edilmesi ve bulunan fark kurumlar vergisinin resen tarh edilmesi gerekmektedir.

Ticari kazanç belirlenirken gelir getirici işlem, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının belirlenmesinde dikkate alınır.

VUK'un 174. maddesinde "Defterler hesap dönemi itibarıyla tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır..." denilmektedir. Yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 38. maddesinde; "*Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır...*" denilmektedir. Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 39. maddesi, 55. maddesi ve 67. maddeleri de dönemsellik ilkesini ortaya koymaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6. maddesi; "*Kurumlar Vergisi birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.*" hükmüne yer vermiştir. Yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinin birinci fıkrasında "... *Beyanname ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içerir...*" denilmektedir. Ayrıca aynı kanunun 16. maddesinde; "...*Kurumlar Vergisinde vergilendirme dönemi hesap dönemidir...*" denilmek suretiyle dönemsellik ilkesi vurgulanmıştır.

Mükellef kurum 04.07.2014 tarih ve ... nolu KDV Hariç 228.386,72-TL'lik mal ve hizmet satış faturasını 2014 hesap döneminde gelir hesaplarına kaydetmemiştir. Eksik beyan edilen 228.386,72-TL yurtiçi satış gelirinin ilgili hesap dönemi kurum kazancına dahil edilmesi gerekir. Belirtilen nedenle, mükellef kurumun kurumlar vergisi beyannamesinin yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

Mükellef kurumun ilgili yılı kurumlar vergisi beyanının yeniden düzenlenmesi sonucunda re'sen takdir edilen kurumlar vergisi matrahı üzerinden hesaplanan 45.677,34-TL tutarındaki kurumlar vergisi farkının 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 30/4. maddesi gereğince re'sen tarh edilmesi gerekmektedir.

213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 30/4. maddesi istinaden re'sen tarh edilmesi gereken fark kurumlar vergisi tutarı üzerinden aynı kanunun 341. ve 344. maddesi hükmü gereğince bir kat tutarında vergi ziyai cezasının kesilmesi gerekmektedir.

3.11.2 Dönemsellik Esasına İlişkin İncelemenin Değerlendirilmesi

Ticari kazancın belirlenmesinde dönemsellik ve tahakkuk esası geçerlidir. Gelirin ilgili döneme ve tahakkuk ettiğinde kaydedilmesi esastır. Bu sistemde gelirin tahsil edilip edilmediğinin veya ne zaman tahsil edildiğinin önemi yoktur. Örnek inceleme bir dönemde gelir yazılması tutarın bilanço hesabına (380-Gelecek Yıllara Ait Gelirler) aktarıldığı ve ilgili

dönem gelir kaydedilmeyip beyanlara yansıtılmadığı tespit edilmiştir. Bu noktada söz konusu gelirin tahakkuk ettiği dönemde gelir hesaplarına aktarılması gerekir. İncelemede faturası kesilen, katma değer vergisi beyan edilen ancak ilgili yılda gelir kaydedilmeyen tutar kurumlar vergisi matrahına eklenmiş ve resen tarh edilen vergi üzerinden bir kat vergi ziyai cezası önerilmiştir.

3.12 Vergi İnceleme Sürecinde Mükellef Hakları ve Ödevleri

İnceleme mükellefe gönderilen işe başlama bildirimi ile başlar. İnceleme süresinde mükellefin hakları ve ödevleri vardır. Bu konuda mükellef bilgilendirilir.

Vergi incelemesine tabi tutulan mükellefin inceleme sürecindeki hakları aşağıda belirtilmiştir:

1. Vergi incelemesi yapacak kişiden yetkili olduğuna dair kimlik belgesini göstermesini talep edebilir.
2. Yapılacak vergi incelemesinin kapsamının ne olduğunu öğrenebilir. Bu bilgiler genellikle işe başlama bildiriminde yer almaktadır. Ancak mükellef incelemenin mahiyeti hakkında inceleme elemanından bilgi talep edebilir.
3. Vergi inceleme elemanı yasal defter belgeleri sözlü olarak isteyebilir. Ancak mükellef, yasal defter ve belgelerin ibrazı için resmi yazı isteyebilir.
4. Yasal defter belgeler 15 günlük sürede ibraz edilmesi gerekir. Bazı durumlarda bu süre yeterli olmayabilir. Bu durumda mükellef, ibraz için ek süre talep edebilir.
5. İncelemeler esas olarak dairede yapılır. Mükellef incelemenin işyerinde yapılmasını talep edebilir. Bu talebin yazılı olması ve ibraz süresi içinde yapılması gerekir. Ayrıca, inceleme yapılacak yerin inceleme için uygun olması (gerekli şartları sağlaması) gerekir.
6. İşyerinde yapılan incelemelerde mükellef, incelemenin resmi çalışma saatleri içinde yapılmasını talep edebilir.
7. Fiili envanter sırasında yapılan ve inceleme elemanı tarafından onaylanan giderler mükellefe ödenebilir.
8. Mükellef inceleme tutanağında yer alan tespitlere ilişkin itiraz ve açıklamalarını ekleyebilir. Tutanaktan bir örnek alabilir.
9. Mükellef, inceleme tutanağı imzalanmadan önce taslak tutanağı talep edebilir.
10. İncelemenin başlangıç tarihinden bitimine kadar inceleme elemanından inceleme süreci hakkında bilgi talep edebilir.
11. Mükellef, inceleme sırasında yanında mali müşavir ve avukat gibi bir temsilci bulundurabilir.

12. Vergi incelemesi yasal süresinde bitirilir. Bazı durumlarda inceleme elemanı ek süre alabilir. İncelenen mükellef incelemenin ne zaman biteceğine dair bilgi alma hakkında sahiptir.

13. Mükellef vergi inceleme tutanağı düzenlendikten sonra yazılacak raporun özetini talep edebilir.

14. Mükellef rapor değerlendirme komisyonunda dinlenme talep edebilir. Mükellef, rapor özetindeki eleştiri konularını görerek rapor değerlendirme komisyonunda eleştirilen hususlar hakkında yeniden bir değerlendirme yapılabilir.

15. Mükellef inceleme süresinde tarhiyat öncesi uzlaşma talep edebilir. Bu talebi inceleme tutanağına alınabilir.

16. Mali tatil (1-20 Temmuz) hükümlerinden yararlanabilir. Belirtilen dönemde belirli istisnalar hariç işyerinde incelemeye başlama veya defter belge ibrazı talep edilememektedir.

17. İnceleme sürecinde ve inceleme bittikten sonra incelenen mükellefin bilgileri idare nezdinde gizli kalmaktadır. Bu bilgilerin paylaşılması mümkün değildir. Bu kapsamda idarenin, mükelleflerin vergi mahremiyetine riayet etmesi gerekmektedir.

İncelenen mükelleflerin hakları olduğu gibi ödevleri de vardır. İnceleme iki taraflı (mükellef ve idare) bir eylem olduğundan kanun koyucu iki tarafın da uyması gereken kuralları belirlemiştir. İncelenecek mükellefin sorumlulukları aşağıda belirtilmiştir:

1. Yasal defter ve belgelerin belirlenen sürede inceleme elemanına eksiksiz olarak ibraz edilmesi.
2. İncelemenin işyerinde yapılmasının talep edilmesi halinde işyerinin çalışma için uygun hale getirilmesi.
3. İnceleme sürecinde tespit edilen hususlarla ilgili açıklama yapmak.
4. İnceleme elemanı işyerini ve üretim sürecini görmek isterse, işyerinin inceleme elamanına gösterilmesi.
5. Fiili envanter yapılması durumunda inceleme elemanına gerekli kolaylığı göstermek.

3.13 Vergi İnceleme Süreci Sonunda Mükellefin Yasal Hakları

Mükellefe gönderilen işe başlama bildirimi ile başlayan incelemede öncelikle defter ve belgeler müfettişe ibraz edilir. Yapılan inceleme sonucunda tespit edilenler ilgili vergi inceleme tutanağı düzenlenir. İnceleme bitince müfettiş rapor düzenler. Düzenlenen rapor, rapor değerlendirme komisyonunun okumasından geçtikten sonra vergi dairesine gönderilir.

Vergi incelemeleri sonunda vergi inceleme elemanı tarafından düzenlenen ve eleştiri içeren raporlar tarhiyat önerisidir. Bu öneri üzerine vergi dairesi mükellefe ihbarname gönderir. Bu ihbarnamenin mükellef tarafından tebliği ile yasal süreç başlamış olur. İhbarnameyi tebliğ

alan mükellefin yasal hakları başlıca; ödeme, vergi ziyayı veya usulsüzlük cezasında indirim, tarhiyat öncesi uzlaşma, tarhiyat sonrası uzlaşma ve vergi mahkemesinde dava açma şeklinde belirtilebilir.

Belirli bir sürede mahkemeye gitmeden mükellefin ödeme yapması halinde belirli koşullarda cezalarda yarı oranda indirim uygulanmaktadır. Uzlaşma, mükellefin dava yoluna gitmeden, vergi ve ceza tutarı üzerinde idare ile anlaşmasıdır. İdari bir çözüm yolu olup ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilecek veya edilen vergiler ile bu vergilere ilişkin kesilecek veya kesilen vergi ziyayı cezalar ile belirli usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını kapsamaktadır. Başlıca ikiye ayrılır. Tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma. Tarhiyat öncesi uzlaşma mükellefe henüz vergi/ceza ihbarnamesi gönderilmeden (vergi inceleme raporu vergi dairesine gönderilmeden önce denetim yapan birimde) önce yapılmaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşma ise vergi/ceza ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi veya yetkili birime yapılmaktadır. Mükellef veya vergi sorumlusu uzlaşmadan birini (tarhiyat öncesi veya sonrası) seçebilmektedir.

Mükellef idareye uzlaşma yolu seçmeyip vergi mahkemesine dava da açabilir. Dava açma süresi, ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz (30) gündür.

İhbarname gönderilen mükellef, vergi veya cezaya dava açabileceği gibi ödeme yolunu da seçebilir. Tarha konu vergi için ayrıca gecikme faizi hesaplanmaktadır.

SONUÇ

Turizm günümüzde ekonomi için önemi giderek artan bir sektördür. Dünya çapında turizm sektörü, küreselleşmenin ortaya çıkışından bu yana hızla gelişmektedir. Salgın hastalıklar, savaşlar, terör faaliyetleri, ekonomik türbülanslar insanların seyahat arzusunu azaltsa da uluslararası seyahat eden turist sayısı genel olarak artmaktadır. Turizm endüstrisindeki bu hızlı bir genişleme, ekonomilere birçok yönden etkilemektedir. Turizm sektörü; ödemeler dengesine olumlu katkı yapma, milli gelirin artırılması, yoksulluğun azaltılması, döviz rezervinin artırılması, iç piyasada iş kurulması ve otellerin geliştirilmesi yoluyla birçok bölgede insani kalkınmaya önemli katkılar sağlamaktadır.

Turizm sektöründeki ekonomik faaliyetler neticesinde yaratılan katma değerin doğru vergilendirilmesi sektörün gelişimine olumlu etki yapacaktır. Bu nedenle bu çalışmada vergi mevzuatının turizm sektörüne yönelik hükümleri ve uygulama örnekleri analiz edilmiştir. Türkiye’de kayıtdışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ciddi bir sorun olup, bu durum haksız rekabete neden olmakta, yaratılan katma değerin doğru vergilendirilmesini engellemekte, gelirin adil dağılım sürecini bozmakta ve ekonominin efektif işleyişine zarar vermektedir. Diğer taraftan, Türkiye’de uygulanan vergi kanunlarının karmaşık yapısı ve sık değişen vergi düzenlemeleri kayıt altındaki mükelleflerin vergi uyumunu da azaltabilmektedir.

Vergi sistemindeki beyan esasının tamamlayıcısı denetim olmakla beraber Türkiye’de etkin/yeterli denetimin olmaması, matrah artırımları, kayıtdışı işlemler ve sıkça başvuru alan vergi afları gibi nedenlerle gelir vergisinin toplam vergiler içindeki payı düşüktür. Gelir vergisinin çoğunluğu stopaj usulüyle (çalışanların ücret geliri üzerinden) tahsil edildiğinden bu durumun gelirin adil dağılımını bozduğu söylenebilir. Türkiye’de kurumlar vergisi uygulamasına bakıldığında, kurumlar vergisinde çok sayıda muafiyet/istisna olduğu ve şirketlerde yeterli kurumsallaşma olmadığı değerlendirilmiştir. Şirket olarak faaliyette bulunan firmaların ortakları, şirketin kaynaklarını şahsi amaçları için kullanabilmektedir. Özellikle, ortaklara borçlar ve alacaklar hesapları şirket kaynaklarının ortaklar tarafından kullanılmasında önemli rol oynamaktadır. Şirketin parasını kendi adına kullanan ortaklar kar dağıtımını yoluna da gitmediğinden stopaj usulüyle alınması gereken vergi kayba uğrayabilmektedir.

Türkiye’de mal ve hizmet teslimleri üzerinden alınan katma değer vergisi uygulamasına bakıldığında ise önemli sorunların başında belge düzeninin tam oturmaması ve çokça sahte belge kullanımı gelmektedir. Özellikle kurumsallaşması yetersiz firmalarda daha fazla gözlemlenen sahte belge kullanımı nedeniyle yüksek tutarlı indirim katma değer vergisi sonraki

dönemlere devretmektedir. Bu şekilde indirim mekanizması bozulduğunda Hazine yeterli katma değer vergisi tahsilatını yapamamakta, haksız katma değer vergisi iadeleri alınabilmekte ve kamu zarara uğramaktadır. Yük ise nihai tüketici üzerinde kalmaktadır. Diğer yandan, kamu finansmanının kurumlar vergisi ve gelir vergisi gibi beyana dayanan dolaysız vergilerden sağlanamadığı koşullarda finansman kaynağı katma değer vergisi gibi dolaylı vergiler olmaktadır. Harcama işlemleri üzerinden sabit bir oranda alınan vergilerde kişinin gelir ve servet durumu dikkate alınmadığından, katma değer vergisi oranlarındaki artış gelir düzeyi düşük kişilerin aleyhine bir durum oluşturmaktadır.

Türkiye’de bazı malların tesliminde özel tüketim vergisi uygulanmaktadır. Bunlar Özel Tüketim Vergisi Kanununda listeler halinde belirlenmiş olup; akaryakıt ürünleri, araçlar, alkollü içecekler/tütün mamulleri ve lüks sayılabilecek tüketim malzemeleridir. Özel tüketim vergisinin kamu finansmanına yaptığı katkı yanında çevreye ve insan sağlığına yararlı olduğu değerlendirilebilir. Ayrıca, Türkiye’deki özel tüketim vergisi uygulamasının zorunlu tüketim malları dışındaki lüks sayılabilecek mallara yönelik uygulanması durumunda gelirin adil dağılımı açısından olumlu etki yarattığı söylenebilir.

Turizm sektöründe turistlerin ulaşım amacıyla sıkça taşıt kullandığı göz önünde bulundurulduğunda Türkiye’de servet üzerinden alınan vergiler içinde yer alan Motorlu Taşıtlar Vergisi dikkati çekmektedir. Motorlu Taşıtlar Vergisinde motor hacmi veya bedeli yüksek olanlardan fazla vergi alınması gibi uygulamalar, çevre açısından yaptığı olumlu katkı yanında gelir dağılımının bozulmasını da engelleyici etki yaratmaktadır. Bu bakımdan Türkiye’deki servet vergilerinin toplam vergi gelirleri içindeki payının artırılması hem kamu finansmanı hem toplumsal refah açısından önemlidir.

Türkiye’de maktu tarifeye göre yerel yönetim tarafından tahsil edilen Çevre Temizlik Vergisi, çevre temizliği için toplandığından özellikle turizm bölgelerindeki yerel yönetimlerin artan altyapı hizmeti maliyetlerinin karşılanabilmesi için kullanılabilir. Bu noktada, turizm faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan kirliliğin azaltılması ve yerel yönetimlerin artan temizlik ihtiyacını tam olarak karşılayabilmesi için, turizm faaliyeti yoğun olan belediyelerin özel olarak turistlerden temizlik vergisi tahsil etmesi yöntemi değerlendirilebilir.

Turizm sektörü emek yoğun olduğundan çok sayıda kişiye istihdam imkanı sağlamaktadır. Türkiye’de işçilerin gelirleri üzerinden hesaplanan Gelir Stopaj Vergisi yanında sosyal güvenlik primleri de işveren tarafından beyan edilmektedir. Bazı durumlarda vergi ve primleri yüksek bulan işverenler kayıtdışı işçi çalıştırma yoluna gidebilmektedir. Kayıtdışı istihdam işçiler için olumsuz sonuçlar doğurduğu gibi Hazine ve Sosyal Güvenlik Kurumu açısından finansman sorunlarına yol açmaktadır. Bu bakımdan kayıtdışı istihdam ile etkin mücadele için denetim birimlerinin etkin

çalışması önem arz etmektedir. Kayıtdışı istihdam ile mücadele genel olarak iş müfettişleri, sosyal güvenlik denetmenleri ve Sosyal Güvenlik Kurumu müfettişleri işlemler yapmakla beraber vergi müfettişleri de inceleme ve yoklamalarda kayıtdışı istihdama ilişkin veriler bulduğunda bu bilgileri Sosyal Güvenlik Kurumu ile paylaşmaktadır. Bu bakımdan kayıtdışı ekonomi ile mücadelede kurumlar arası işbirliğinin ve bilgi paylaşımının artırılmasının önemli olduğu değerlendirilmiştir.

Türkiye’de turizm sektöründeki faaliyette bulunan firmalar üzerinde yapılan örnek incelemelerin analizinin yapıldığı bu çalışma sonucunda; sektöre yönelik başlıca eleştiri konuları şu şekilde özetlenebilir:

- Dönemsellik kuralına aykırılıklar: Turizm sektörü sezonluk bir faaliyet olduğundan elde edilen gelirin ve yapılan işlemin hangi tarihte vergilendirilmesi gerektiği konusunda sorunlar çıkabilmektedir. Ticari kazancın belirlenmesinde dönemsellik esası geçerli olduğundan işlemlerin ilgili olduğu hesap döneminde gösterilmesi gerekir. Turizm sektörü sezonluk bir faaliyet olduğundan ve avans alarak iş yapma yaygın olduğundan bir işlemin veya gelirin hangi tarihte vergilendirileceği noktasında hatalar yapılabilmektedir.

- Değerleme hataları: Turizm sektöründe, gelirler genelde yabancı turistlerden veya acentelerden tahsil edilen döviz olduğundan işlemlerin hangi tarihte hangi kur üzerinden değerlendirilmesi gerektiği konusunda hatalar yapılabilmektedir.

- Şirket hesapları ile ortakların şahsi hesaplarının karıştırılması: 131-Ortaklardan Alacaklar veya 100-Kasa Hesabının şirket ortağı tarafından kullanılması. Şirket ortaklarının şahsi giderlerinin şirket hesabında gider olarak gösterilmesi. Türkiye’de şirket olarak faaliyette bulunan bazı firmalar aile şirketi özelliği göstermekte ve kurumsallaşma tam oturmamıştır. Bu kapsamda şirket hesaplarının şirket ortaklarınca kullanılabildiği, şahsi giderlerin şirket gideri olarak gösterilebildiği ve kurumsallaşmamış firmalarda daha fazla sahte belge kullanımı olduğu gözlemlenmiştir.

- Belge düzenine aykırılıklar: Giderlerin gerçek bir belgeye dayanması gerekmekte ise de bazen firmalar tarafından bilerek veya bilmeden sahte fatura kullanılabilmektedir. Yahut müşteri listesi düzenlediği halde fatura düzenlememek veya kolluğa konaklama bildirimi yapıldığı halde müşteri listesi düzenlememek gibi. Türkiye’deki turizm sektöründe faaliyet gösteren firmalarda başta sahte belge kullanımı olmak üzere, belge düzenine ilişkin eleştirilerin olduğu gözlemlenmiştir. Sahte belge kullanımının fazlalığı nedeniyle yeterli vergi tahsilatı olmamakta, haksız Katma Değer Vergisi indirimi sonraki dönemlere devretmekte ve haksız iadelere yol açabilmektedir. Ayrıca, Türkiye’de katma değer vergisi oranı başta olmak üzere, sık değişen kanunlar nedeniyle vergi mevzuatının karmaşık

bir yapısı vardır ve indirimli Katma Değer Vergisi oranının uygulamasında belirsizlikler söz konusudur.

Türkiye’de turizm sektöründe faaliyette bulunan firmalardan yıldız ve şube sayısı fazla otellerin genel olarak Limited Şirket ve Anonim Şirket olarak faaliyette bulunduğu, kurumsallaşmanın fazla olduğu firmalarda belge düzenine uyumun da yüksek olabildiği değerlendirilmiştir. Villa kiralama veya pansiyon kiralama gibi konaklama kapasitesi kısıtlı nispeten küçük işletmelerde kiralama hizmeti veren işletmelerin ise genel olarak şahıs işletmesi olarak faaliyette bulunduğu ve bu tarz kurumsallaşmamış küçük işletmelerde belge düzenine aykırı işlemlerin daha yoğun gözlemlenebildiği değerlendirilmiştir.

Turizm sektöründeki kayıtdışı işlemleri azaltmak için kurumlar arası koordinasyon artırılmalıdır. Konaklama sektöründeki kimlik bildirimini buna örnek gösterilebilir. 1774 Sayılı Kimlik Bildirme Kanununa göre konaklama tesislerinin kolluk kuvvetlerine konaklayan kişilerle ilgili olarak anlık bildirim yapması gerekmektedir. Konaklama sektörüne ilişkin vergi incelemelerinde, konaklama kimlik bildirimleri ile mükellefin fatura bilgileri karşılaştırıldığında mükelleflerin kolluk birimine kimlik bildirimini yaptığı halde vergi beyannamelerini vermediği veya eksik beyan ettiği görülmüştür. Bu bakımdan, kolluk bildirimleri toplu olarak direkt Hazine ve Maliye Bakanlığına intikal ettirilebilir. Uygulamada inceleme konusu mükellefle ilgili bilgiler ilgili bölgedeki kolluk birimlerine gönderilen bir yazı ile temin edilmektedir. Söz konusu kimlik bildirimleri mükellef tarafından beyan edilmekte olup elektronik ortamdadır. Bu bakımdan söz konusu verilerin herhangi bir talebe bağlı olmadan toplu olarak Hazine ve Maliye Bakanlığının bilgi sistemine aktarılması vergi denetiminde etkinliği artırabilir.

Turizm sektöründe belge düzeni genel olarak diğer sektörlerle aynı olmakla beraber konaklama tesislerinde ayrıca düzenlenmesi gereken günlük müşteri listesi fiziki ortamda düzenlenmektedir. Günlük müşteri listesi elektronik ortamda bildirilmelidir ve kolluk birimlerine yapılan kimlik bildirimleri ile aynı anda verilebilmelidir. Muhtasar beyanname ve SGK’ya bildirilen aylık prim hizmet beyannamesinin birleştirilmesi gibi kimlik bildirimini ile günlük müşteri listesi de birleştirilmeli ve sadece elektronik ortamda gönderilmelidir. Bu şekilde kâğıt ve zaman israfı önlenmiş olacağı gibi vergi idaresinin denetim imkânı da artmış olacaktır.

Türk Vergi Sisteminde beyan esası geçerlidir. Beyanların doğruluğu incelenirken öncelikle banka hesapları ile beyanlar karşılaştırılmaktadır. Bu karşılaştırma günümüz teknolojisinde inceleme başlamadan önce otomatik olarak yapılabilir. Bu kapsamda, mükellefin banka hesapları ile beyanname verileri birbirine entegre edilebilir. Mükellefin beyan ettiği 102-

Bankalar hesabı ile banka hesabına gelen paralar beyannamede karşılaştırılmalı olarak görülebilmelidir. Farklılık olması halinde, mükellef tarafından vergi dairesine izahat verilmelidir.

Konaklama sektörüne ilişkin incelemelerde, karşıt tespit yapılmasında zorluklar söz konusu olabilmektedir. Hizmeti alan tarafın yabancı ülke vatandaşı olması veya özel hayatın mahremiyeti gibi konular ile ilgili çekinceler nedeniyle konaklayan kişilerden bilgi temininde güçlükler çıkabilmektedir. Bu bakımdan, konaklama sektöründe, hizmeti alan tarafın tutarı ne olursa olsun ödemeyi bankadan yapması zorunlu tutulabilir. Herhangi bir tutar sınırı olmaksızın bütün ödemelerin bankadan yapılması, bu şekilde ödeme yapmayanlara özel usulsüzlük cezası uygulanması kayıtdışı işlemleri azaltabilir.

Kayıt dışı olarak evlerin günlük kiraya verilmesi işlemleri güvenlik anlamında risk olduğu gibi vergi kaybına da neden olmaktadır. Bu bakımdan bu gibi yerlerdeki kolluk denetimleri artırılabilir. Denetim neticesinde ulaşılan veriler eş zamanlı olarak Hazine ve Maliye Bakanlığına intikal ettirilebilir.

Turizm sektörüne özgü olarak, konaklama hizmeti ile ilgili Türkiye Turizm Yatırım ve Geliştirme Ajansı'na aktarılan turizm payı ve Konaklama Vergisi alınmaktadır. Ayrıca, verilen hizmetler Katma Değer Vergisine de tabi tutulmaktadır. Sonuç olarak ortada tek hizmet (konaklama) olmakla beraber aynı işlem birden fazla vergiye tabi olmaktadır. Aynı işlem ile ilgili birden fazla vergi olması vergi toplamada etkinliği azaltabilir. Aynı işleme, yeni vergiler ihdas etmek yerine, uygulaması eski vergiyi etkin toplamaya odaklanmak daha verimli olabilir.

Konaklama Vergisi, Türkiye'de genel yönetim tarafından nispi olarak alınmaktadır. Niteliği gereği konaklama hizmeti veren bölgenin finansmanı için kullanılması beklenen bu verginin yerel yönetim tarafından, maktu ve belirli sınıflandırmalara (bölge, kişi, mevsim vb. kriterlere göre) göre tahsili turizm sektörü açısından daha uygun olabilir.

Konaklama, seyahat acenteleri, tur operatörleri ve turist rehberliği gibi alanlarda faaliyette bulunan mükelleflerin özelge başvuruları genel olarak Katma Değer Vergisi oranı ve belge düzeni ile ilgilidir. Bu kapsamda konaklama sektöründe Katma Değer Vergisi oranı ve belge düzenine ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından sektörel rehber yayınlanması faydalı olabilecektir. Diğer yandan Gelir İdaresi Başkanlığındaki mevzuat arama portalına, sektörel arama sekmesi de eklenebilir. Örneğin kişi konaklama sektörüne ilişkin mevzuata ulaşmak istediğinde belirtilen sektöre yönelik mevzuata toplu bir şekilde ulaşabilmelidir. Gelişmekte olan ülkelerdeki kalkınma yarışında rekabet alanlarından biri de turizmdir. Bu nedenle diğer ülkelerle rekabeti teşvik için vergi mevzuatının karmaşık yapısı sadeleştirilerek Katma Değer Vergisi düşük ve sabit bir oran olarak belirlenebilir.

Günümüzde vergi idaresi işlemlerinde sıklıkla kullanılan, elektronik tebligat, e-defter, e-fatura, e-arşiv fatura, e-irsaliye, e-müstahsil makbuzu, defter beyan sistemi gibi elektronik uygulamalar ve elektronik beyannameler vergi dairesinin ve mükelleflerin işlemlerine hız kazandırmıştır. Bu şekilde mükelleflerin yasal defterleri saklaması ve talep halinde ibrazı daha kolay hale geldiği gibi vergi incelemelerinin de hızı artmıştır. Bu kapsamda, yapay zekâ ve yazılımlar ile mükelleflerin beyanlarının kontrolü süreci hızlanmalı ve mükellefle fiziki tutanak düzenleme gibi yöntemler kaldırılmalıdır. Vergi incelemeleri ile ilgili düzenlenecek tutanaklar (karşıt tespit tutanağı, vergi inceleme tutanağı gibi) elektronik ortamda yapılabilmelidir. Bu şekilde mükelleflerin beyanının doğruluğunun kontrolüne ilişkin işlemler daha hızlı ve etkin neticelenebilecektir.



KAYNAKÇA

- Akıncı, N. A. (2020). "Konaklama Vergisi: Ölçülülük Meselesi". *TBB Dergisi* (148), 78-100.
- Akyıldız, S., ve Bayram, Z. (2023). "Avrupa Birliği Ülkelerinde ve Türkiye'de Konaklama Vergisi Uygulamasının İncelenmesi". *Vergi Raporu*, 287, (86-96).
- Alam, M., ve Paramati, S. (2016). "The impact of tourism on income inequality in developing economies: Does Kuznets curve hypothesis exist?". *Annals of Tourism Research*, 111–126.
- Alfano, V., De Simone, E., Marcella, D., ve Gaeta, G. (2022). "Exploring motivations behind the introduction of tourist accommodation taxes: The case of the Marche region in Italy". *Land Use Policy* 113, 1-12.
- Arpacı, A. Ö. (2015). *Kurum Matrahının Tespitinde Giderler*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Atabey, T. (2011). *Gelir Vergisi Rehberi*. İstanbul: Gelirler Kontrolörleri Derneği.
- Badariah, H., Habibullah, M., Baharom A. ve Saari, M. (2016). "Are Shadow Economy and Tourism Related? International Evidence". *Procedia Economics and Finance* 35, 173 – 178.
- Bahar, O., ve Kozak, M. (2014). *Turizm Ekonomisi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Bakhat, M., ve Rosselló, J. (2013). Evaluating a seasonal fuel tax in a mass tourism destination: A case study for the Balearic Islands. *Energy Economics* 38, 12-18.
- Bozdoğanoglu, B. (2013). "Konaklama Vergisi Uygulaması ve Türkiye’de Uygulanabilirliği". *Maliye Dergisi, Sayı 164*, 131-149.
- Britannica. (2024). "Çevrimiçi: <https://www.britannica.com/dictionary>" (erişim tarihi: 15.02.2024)
- C. Jensen, T., ve Wanhill, S. (2002). Tourism’s taxing times: value added tax in Europe and Denmark. *Tourism Management* 23, 67–79.
- Cambridge. (2024). "Çevrimiçi: <https://dictionary.cambridge.org/tr/>" (erişim tarihi: 15.02.2024)
- CSGB (2024). <https://www.csgeb.gov.tr/asgari-ucret/> (erişim tarihi: 15.03.2024)
- Coltman, M. (1989). *Introduction to Travel & Tourism An International Approach*. New York: Van Nostrand Reinhold.
- Çam, B. (2021). *Türkiye’de Turizm Sektörünüde Vergi Uygulamaları*. İstanbul: İstanbul Üni. Sos. Bil. Ens. Turizm İşletmeciliği Ana Bilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

- Çevre Şehircilik Bakanlığı (2024). <https://cevreselgostergeler.csb.gov.tr/gayri-safi-yurtci-hasilanin-sektorel-dagilimi-i-85707> (Erişim Tarihi: 15.03.2024)
- Demircan, M. (2007). *Vergi Hukuku Açısından Profesyonel Turist Rehberliği*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Gago, A., Labandeira, X., Picos, F., ve Rodriguez, M. (2009). Specific and general taxation of tourism activities. Evidence from Spain. *Tourism Management* 30, 381–392.
- Garsous, G. (2017). Tax Incentives and Job Creation in the Tourism Sector of Brazil's SUDENE Area. *World Development* Vol. 96,, 87-101.
- Gooroochurn, N., ve Sinclair, M. (2005). "Economics of Tourism Taxation Evidence from Mauritius". *Annals of Tourism Research*, Vol. 32, No. 2, 478–498.
- Güleryüz, U. (2020). Thomas Cook Şirketi' nin Tarihçesi ve Batışı. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 24 (3), 1433-1445.
- Güzel, V., ve Yıldız, S. (2019). Konaklama Vergisinin Gerekliliği ve Türkiye'de Uygulanabirlidiği. *Vergi Raporu sayı 243*, 11-21.
- Hanilçe, M. (2010). "Coğrafi Keşiflerin Nedenlerine Yeniden Bakmak". *Tarih Okulu Sayı VII*, 47-70.
- Hesap Uzmanları Kurulu. (2013). *Denetim İlke ve Esasları*. İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği.
- Hunziker, W., ve Krampf, K. (1942). *Allegemeine Fremdenverkehrslehre*. Zürih: s.2'den aktaran Sait Evliyaoğlu (1989), Genel Turizm Bilgileri, Ankara, s.53 (Bahar ve Kozak, 2014: 29).
- İçöz, O. (2005). *Turizm Ekonomisi*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Kalkınma Bakanlığı. (2018). *On Birinci Kalkınma Planı (2019-2023) Turizm Özel İhtisas Komisyonu Raporu*. Ankara: Kalkınma Bakanlığı.
- Kassem, R. (2024). "Spotlight on fraud risk in hospitality a systematic literature review". *International Journal of Hospitality Management* 116, 1-16.
- Kızılot, Ş., ve Kızılot, Z. (2009). *Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Nasyon Fatura İhtilafları*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Kurular, G. Y. (2020). Konaklama Vergisinin Turizm Sektörü ve Bütçe Üzerinde “Olası” Etkileri Usul ve Esas Bağlamında Düşünceler. *Vergi Raporu sayı: 247*, 167-184.
- Kükrer, C. (2012). *Kurvaziyer Turizmin Vergilendirilmesi Ve Türkiye’de Uygulanan Vergi Teşvikleri*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Kültür Turizm Bakanlığı (2024) <https://yigm.ktb.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 15.02.2024)

- Lickorish, L., ve Jenkins, C. (1997). *An Introduction to Tourism*. Glasgow: Routledge.
- Oktar, A. (2014). *Vergi Hukuku*. İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Öztaş, K. (2002). *Turizm Ekonomisi Genel Turizm Bilgileri*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Özyer, M. A. (2014). *Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.
- Palmer, T., ve Riera, A. (2003). "Tourism and environmental taxes. With special reference to the Balearic ecotax". *Tourism Management* 24, 665–674.
- Piga, C. A. (2003). "Territorial Planning and Tourism Development Tax". *Annals of Tourism Research*, Vol. 30, No. 4, 886–905.
- Ponjan, P., ve Thirawat, N. (2016). "Impacts of Thailand's tourism tax cut: A CGE analysis". *Annals of Tourism Research* 61, 45–62.
- Serçek, S., ve Börüteçene, Y. (2022). "Türkiye'de Konaklama Vergisinin Mukayeseli Hukukta Değerlendirilmesi". *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi/The Journal of International Social Research Cilt: 15 Sayı: 92*, 46-57.
- SGK (2024). <https://www.sgk.gov.tr/> (erişim tarihi: 15.03.2024)
- Statista (2024). <https://www.statista.com/> (erişim tarihi: 15.02.2024)
- Subramaniam, Y., Masron, T. ve Loganathan, N. (2022). "Tourism and income inequality". *Journal of Business and Socio-economic Development*, Vol. 2 No. 2, 181-194.
- Susam, N. (2016). *Kamu Maliyesi*. İstanbul: Beta.
- TCMB (2024). <https://www.tcmb.gov.tr/> (erişim tarihi: 15.02.2024)
- Tekin, İ. (2008). "Konaklama İşletmelerinde Gelirin Elde Edilmesi ve Vergi Kanunları, Musg Tebliği ve TMS-18 Hasılat Standartı Çerçevesinde Değerlendirilmesi". *Vergi Raporu*, 53-64.
- Tiantian, G., Hailin, C., Zhou, X., Ai, S., ve Siyao, W. (2023). "Does corporate digital transformation affect the level of corporate tax avoidance? Empirical evidence from Chinese listed tourism companies". *Finance Research Letters* 57, 1-6.
- TÜİK (2024). <https://data.tuik.gov.tr/> (erişim tarihi: 15.02.2024)
- TCMB (2024). <https://evds2.tcmb.gov.tr/> (erişim:15.03.2024)
- Türkmen, N. (1999). *Türk Vergi Sisteminde Turizm Sektörünün Vergilendirilmesi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- TÜRSAB (2024). www.tursab.org.tr (erişim tarihi: 15.02.2024)
- UNWTO. (2024). <https://www.unwto.org/> (erişim tarihi: 15.02.2024)

- Vjekoslav, B., Bejaković, P. ve Anton, D. (2012). Tax system as a factor of tourism competitiveness: The case of Croatia. *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 44, 250 – 257.
- Yağcı, Ö. (2007). *Turizm Ekonomisi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yeldan, E. (2011). *İktisadi Büyüme ve Bölüşüm Teorileri*. Ankara: Efil Yayınevi.
- Zheng, C., Wu, S., Teng, Y., Wu, S. ve Wang, Z. (2023). "Natural resources, tourism resources and economic growth: A new direction to natural resources perspective and investment". *Resources Policy* 86, 1-12.



Ö Z G E Ç M İ Ş

Adı ve SOYADI	Abdullah ARMAĞAN
EĞİTİM DURUMU	
Mezun Olduğu Lise	Melikgazi İmam Hatip Lisesi
Lisans Diploması	İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi
Tezsiz Yüksek Lisans Diploması	
Dönem Proje Konusu	
Tezli Yüksek Lisans Diploması	
Yüksek Lisans Tez Konusu	Türkiye’de Turizm Sektöründe Vergilendirme
Doktora Diploması	-
Doktora Tez Konusu	-
Yabancı Dil / Diller	İngilizce
BİLİMSEL FAALİYETLER	
-	
İŞ DENEYİMİ	
Stajlar	-
Projeler	-
Çalıştığı Kurumlar	Vergi Denetim Kurulu