

# DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 05.02.2018  
Duyuru No : 2018/015  
Yayınlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ -  
ŞUBAT 2018 SAYI : 170

Mehmet MAÇ  
Yeminli Mali Müşavir

[mehmet.mac@bdo.com.tr](mailto:mehmet.mac@bdo.com.tr)

## İNCOMİNG, OUTGOİNG VE İÇ TURİZM HİZMETLERİ VEREN SEYAHAT ACENTELERİNİN KDV KARŞISINDAKİ DURUMU

### Özet :

A grubu seyahat acenteleri tarafından icra edilen;

- Yurtdışından gelen turistlere Türkiye’de konaklama, ulaşım vb. hizmetleri vermek ( incoming ),
- Türkiye mukimleri için yurtdışı tur düzenlemek veya yurtdışında turizm hizmetleri sunmak (outgoing),
- Yine Türkiye mukimi kişi veya firmalara yurtiçinde tur hizmeti veya diğer turizm hizmetleri vermek,

şeklindeki işlem bedellerinin KDV karşısındaki durumu öteden beri sorunludur ve tartışma konusudur.

Maliye İdaresi’nin bu konuda yaptığı yönlendirme, gerek incoming gerekse outgoing şeklindeki hizmet bedellerinin MALİYET ve KAR şeklinde iki parçaya ayrılması;

### BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14  
Park Plaza Kat:4  
34398 Maslak/İstanbul  
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00  
Fax: +90 212 365 62 02  
e-mail: [bdo@bdo.com.tr](mailto:bdo@bdo.com.tr)  
[www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr)

*Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited’in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.*

*BDO International global ağıının toplam gelirleri 2017 yılında 8,1 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160’den fazla ülkede bulunan 1.500 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 74.000’nin üzerinde kişi çalışmaktadır.*

*Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.*

- Yabancı firmalara fatura edilen incoming hizmetlerinde hasılatın maliyet kısmının KDV'li olması, kar kısmının ise hizmet ihracatı kapsamında KDV'siz olması ,
- Outgoing hizmetlerinde hasılatın belgeli maliyet kısmının KDV kapsamı dışında (KDV'siz) olması, belgesiz maliyetler ile kar kısmının ise genel oranda (%18) KDV'li olması,

şeklindedir.

Bedelin maliyet ve kar şeklinde iki parçaya ayrılmasının ve bu parçalara farklı muameleler yapılmasının KDV Kanunu'na uymadığı kanaatindeyiz.

Kaldı ki hizmet bedelini maliyet ve kar şeklinde iki parçaya ayırttırmak ve bunlardan birini KDV'li diğerini KDV'siz yapmak, seyahat acentesini ne miktarda kar sağladığını müşterisine göstermek zorunda bırakan ve bu yönüyle ticari icaplara aykırı düşen bir yapı arz etmektedir.

İncoming ve iç turizm şeklindeki turizm hizmetlerinin hangi oranda KDV'ye tabi tutulacağı, bedel ve içerik değişiklikleri, iptaller, komisyonlar ile bunların belgelenmesine ilişkin hayli detay ve yoruma açık durumlar mevcuttur.

#### **Anahtar Kelimeler:**

İncoming, outgoing, iç turizm, seyahat acentesi, konaklama, yeme - içme, müze, yurtiçi tur, yurtdışı tur, yolcu servis ücreti, vize hizmeti, komisyon.

#### **1. SEYAHAT ACENTERİNİN FAALİYET ALANLARI VE BU FAALİYETLERİN FATURALANIŞ ŞEKLİ HAKKINDA GENEL AÇIKLAMA:**

Seyahat acentelerinin faaliyetlerini düzenleyen iki ana yasal düzenleme vardır;

- 1618 sayılı Seyahat Acenteleri ve Seyahat Acenteleri Birliği Kanunu ve

( RG: 28.09.1972 - 14320 )

- Seyahat Acenteleri Yönetmeliği ( RG: 05.10.2007 - 26664 )

1618 sayılı Kanun'un 1/e maddesinde;

*"e) Seyahat acentası: Kâr amacı ile turistlere turizm ile ilgili bilgiler vermeye, paket turları ve turları oluşturmaya, turizm amaçlı konaklama, ulaştırma, gezi, spor ve eğlence hizmetlerini görmeye yetkili olan, oluşturduğu ürünü kendi veya diğer seyahat acentaları vasıtası ile pazarlayabilen ticarî kuruluşu,*

.....

DENET DUYURU  
Sayı : 2018/015/2

*ifade eder.”*

tanımına yer verilmiştir. (Türkiye Seyahat Acentaları Birliği’nin [www.tursab.org.tr](http://www.tursab.org.tr) adresli web sitesindeki mevzuat bölümü, sektörü ilgilendiren tüm yasal düzenlemeleri içermektedir.)

Seyahat acenteleri bu faaliyetlerini Türkiye’de veya yurtdışında icra edebilmekte ve hizmet faturasını Türkiye’de mukim olanlara veya yurtdışında mukim kişi veya kuruluşlara hitaben düzenleyebilmektedirler.

Bu faturalarda hesaplanması gereken KDV;

- Hizmetin yurtiçi ( incoming ) veya yurtdışında ( outgoing ) şeklinde olmasına,
- Fatura muhatabının Türkiye’de olup olmamasına göre farklılık göstermektedir.

Aşağıdaki bölümlerde İNCOMİNG, OUTGOİNG ve İÇ TURİZM şeklindeki hizmetlere ilişkin faturaların KDV karşısındaki durumu hakkındaki idari görüş ve şahsi görüşümüz açıklanmıştır.

## **2. İNCOMİNG HİZMETLERİNDE FATURA DÜZENİ VE KDV:**

İncoming hizmetleri büyük bir ekseriyetle yurtdışında kurulu yabancı tur firmalarının Türkiye’ye gönderdikleri turistlerin konaklatılması, transferi ve gezdirilmesi şeklinde cereyan etmektedir.

Maliye İdaresi, fatura muhatabının yurtdışında bulunduğu incoming hizmetlerinde hizmet bedelinin kar kısmını ihracat istisnası kapsamında yorumlamakta maliyet kısmının ise KDV’li olması gerektiğini belirtmektedir. Bu konudaki idari görüş KDV Genel Uygulama Tebliği’nin II/A-2.1. bölümündeki 3 no.lu örnek yoluyla şöyle ifade edilmiştir:

**“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.”<sup>1</sup>*

Görüldüğü gibi, Maliye İdaresi bu örnekte incoming hizmet bedeli olan 25.000 TL’nin, bu hizmetle ilgili direkt maliyetlerin ( 10.000 TL’nin ) indirilmesinden sonra kalan kar (genel gider öncesi kar) olan 15.000 TL’nin hizmet ihracı kapsamında KDV’den istisna olduğunu kabul etmektedir.

Bu kabul sektörün lehine sonuç vermekte ise de, hizmet ihracının kapsamı konusundaki diğer idari görüşlere göre çelişki içermektedir.

KDV Kanunu’nun 20. maddesine göre KDV’ye tabi işlemlerin matrahı BEDEL’dir.

Bedel kavramı maliyet ve kar toplamını ifade eder. Bu bedel ya tümüyle kapsam dışıdır ya şu veya bu oranda KDV’ye tabidir ya da KDV’den istisnadır.

Kanunda bedelin maliyet ve kar şeklinde parçalara ayrılıp bu parçalara farklı muamele yapılmasını mümkün kılan bir hüküm yoktur.

İncoming hizmeti bedeli birden fazla hizmetin bedellerinin toplamından oluşmaktadır. Bu hizmetlerden bazıları %18 bazıları ise %8 oranında KDV’ye tabidir.

Bunun gibi birden fazla KDV oranına tabi işlemlerde işlem bedeli tek rakam olarak gösterilirse bedelin tamamına %18 oranda KDV uygulanmaktadır. Örnek vermek gerekirse %8 orana tabi leblebi, fıstık ve çikolata yanında %18 orana tabi bir şişe de şarap ihtiva eden yılbaşı sepeti, tek fiyatla fatura edilirse bedelin tamamı %18’e tabi olur, ancak sepet içeriği ayrı yarı fiyatlandığı takdirde içeriğe dahil her bir ürün kendi oranı üzerinden ( örneğimize göre leblebi, fıstık ve çikolata %8, şarap %18 üzerinden ) KDV hesabına konu edilebilir. Nitekim, bir özelgede<sup>2</sup> aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir :

*“.....birtbirinden bağımsız olarak tüketilebilen ve farklı katma değer vergisi oranlarına tabi ürünlerin paketlenerek, fatura veya benzeri vesikalarda malın cinsinin “Ramazan Paketi”, tutarının da tek bir tutar olarak gösterilmesi suretiyle*

<sup>1</sup> Tebliğin bu bölümündeki örnek 26 no.lu KDV Genel Tebliği’ndeki örneğe paraleldir. Başka bir anlatımla, Maliye İdaresi bu görüşünü, 26 no.lu Tebliğin yürürlüğe girdiği 31.12.1987 tarihinden beri devam ettirmektedir.

<sup>2</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından 13.10.2005 tarih ve 14028-4 sayılı olarak verilen özelge.

*satışa sunulması halinde, bu pakete, koli içindeki katma değer vergisi oranı en yüksek olan ürünün tabi olduğu katma değer vergisi oranı uygulanacaktır. Ancak; paket içindeki ürünlerin, fatura veya benzeri vesikalarda ayrı ayrı fiyatlandırılarak, ayrı kalemler halinde gösterilmesi durumunda ise; her bir ürüne, ürünün tabi olduğu katma değer vergisi oranının uygulanacağı tabiidir.”*

Birden fazla hizmet türünü içeren incoming şeklindeki tur hizmetlerinde de toplam KDV dahil tur ücreti KDV dahil hali ile direkt maliyet unsurlarına ayrıştırılıp bu unsurlar kendi oranları üzerinden KDV’ye tabi tutulduktan sonra kalan kısım KDV’siz bırakılmak suretiyle hizmet ihracı istisnasına konu edilebilmektedir.

İncoming hizmetinin unsurlarına dahil olabilecek hizmet türleri ve bunların KDV karşısındaki durumu aşağıda özetlenmiştir:

**- Turistlerin Türkiye’ye Gelmelerine Ve Geri Gitmelerine İlişkin Ulaşım Bedeli:**

Türkiye’de ağırlanacak turistlerin bulundukları ülkeden Türkiye’ye gelmeleri ve geri gitmeleri hizmet bedeline dahil ise, bedelin bu yurtdışı ulaşım isabet eden kısmının faturada ayrı gösterilmesi ve KDV Kanunu 14 üncü maddesi uyarınca KDV istisnasına konu edilmesi gerekmektedir. Çünkü 14 üncü maddeye göre, varış veya çıkış yerlerinden biri Türkiye’de diğeri yurtdışında olan taşımalar (yolcu taşımaları dahil) KDV’den müstesnadır.

Bu istisnadan yararlanmak için taşıma aracına sahip olmak veya aracı işletiyor olmak şart değildir. Bir seyahat acentesi müşterisi için yurtdışı ulaşım bileti almış ise, bu bilet bedeline kar koyarak veya kar koymayarak faturasına dahil ettiğinde (veya ayrı fatura kestiğinde) söz konusu ulaşım karşılığı elde ettiği hasılat kısmı 14 üncü madde kapsamında KDV’den istisna edilir. Nitekim, KDV Genel Uygulama Tebliği’nin II/C-1.1. no.lu bölümünde şu hükme yer verilmiştir :

*“İstisna kapsamına giren taşıma faaliyetlerinin tamamının veya bir kısmının başka taşımacılara yaptırılması halinde, gerek taşıma işini yaptıran firmaya karşı muhatap olarak işi yüklenen organizatör firmanın, gerekse ikinci derece yüklenici olarak fiili nakliyeyi gerçekleştiren firmanın bu faaliyetleri istisna kapsamına girdiğinden, her iki faaliyet için de vergi hesaplanmaz.”*

Buna göre, bir seyahat acentesi turistlerin Türkiye’ye gelişlerini ve gidişlerini de kapsayacak şekilde incoming hizmeti üstlenmişse bu hizmetin bedelinin dış taşımaya tekabül eden kısmını ayırıp faturasında KDV istisnalı bedel olarak göstermesi ve bu kısmı KDV beyannamesinin 14 üncü maddeye ilişkin bölümünde ve bu maddeye ait kod ( 311 ) ile beyan etmesi gerekmektedir.<sup>3</sup>

<sup>3</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 25.10.2011 tarih ve 1878 Sayılı Özelgesi.

**- Konaklama Hizmetleri ve Bu Hizmetlere Dahil Sayılan Hizmetler :**

KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Kararnamenin, 2008/13234 sayılı Kararname ile değişik şeklindeki II/B sayılı listenin 25 no.lu pozisyonu şöyledir :

*“25- Otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmeti (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. Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinden yararlanmayanlara verilen tüm hizmetler ile geceleme hizmetiyle beraber verilen ancak ayrıca belgelendirilen ya da geceleme hizmetine ait belgede ayrıca fiyatlandırılan hizmetler bu sıra kapsamında yer almamaktadır.*

*Ancak geceleme hizmeti kapsamında verilmesi ve geceleme bedeline dahil edilmesi mutat olan diğer hizmetler bu sıra kapsamında yer almakla birlikte bu şekilde belirlenen geceleme bedeli içinde sunulan alkollü içeceklere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi tutarları, hizmeti sunanlar tarafından indirim konusu yapılamaz.)”*

Görüldüğü gibi, yıldız sayısına bakılmaksızın konaklama hizmeti sunan tüm otel, motel, tatil köyü ile pansiyonlarında verilen geceleme hizmetlerinde ve bu hizmetlere dahil olduğu kabul edilen, kahvaltı dahil, öğle veya akşam yemeği dahil SPA dahil, her şey dahil, wi-fi dahil, otopark hizmeti dahil gibi yan hizmetler, ayrıca fiyatlandırılmaksızın geceleme bedeli bünyesinde %8 oranda KDV'ye tabi olmaktadır.

Konaklama hizmeti bedeline dahil edilmiş yemeklerde alkol bulunması seyahat acentesini ilgilendirmez çünkü konaklama kuruluşu yukarıdaki pozisyon uyarınca geceleme bedeline dahil edilen alkol maliyetlerine ilişkin KDV indirimlerini yapmamak suretiyle KDV konusundaki gereği yerine getirmektedir.

Buna göre, seyahat acentesinin yabancı turiste sunduğu hizmetler arasında yukarıdaki tanıma göre %8'e tabi olan hizmet çeşitlerine tekabül eden incoming ücreti kısmı %8 oranında, KDV'ye tabi olacaktır.

Bu pozisyonun kapsamı hakkında geniş açıklama, KDV 6 isimli e - kitabımızda mevcuttur. <sup>4</sup>

<sup>4</sup> [www.denet.com.tr](http://www.denet.com.tr) adresi web sitemizde bulunan KDV 6 isimli e - kitabımızın 28. maddeye ilişkin 1 no.lu bölümünde konaklama ( geceleme ) ve yeme - içme şeklindeki hizmetlerin KDV oranı bakımından durumu açıklanmıştır.

#### - Yeme - İçme Hizmetleri :

KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Kararnamenin, 2009/15200 sayılı Kararname ile değişik şeklindeki II/B sayılı listenin 24 no.lu pozisyonu şöyledir :

*“24- Gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerler hariç olmak üzere kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı, kıraathane, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler, lokanta, içkili lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerde (birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da işletme belgesine sahip olan yerler ile üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesislerin bünyesindeki lokantalar hariç) verilen hizmetler (bu yerlerde verilen hizmetlerin alkollü içeceklere isabet eden kısmı hariç),”*

Dikkat edilirse, yukarıdaki mekanlardan *“birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da işletme belgesine sahip olan yerler ile üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesislerin bünyesindeki lokantalar”* da verilen hizmetler %8 değil %18 orana tabidir. Keza, %8 orana tabi mekanlarda verilen hizmetlerin alkollü içeceklere isabet eden kısmı %18 oranda KDV'ye tabidir. Seyahat acenteleri kendi faturalarında iç ayrımları yaparken ve KDV oranlarını belirlerken bu hususları göz önünde tutmak zorundadırlar.

Yurtdışından gelen turistlere gerek bu pozisyona göre, gerekse başka pozisyonlara göre %8 orana tabi olan türde hizmetler sağlanmışsa, incoming bedelinin %8'e tabi olan hizmetlere ait kısmına, yeme - içme benzeri kısa bir açıklama ile ayrıca gösterilmek suretiyle %8 oranında KDV uygulanabilir.

Ancak verilen yeme - içme hizmeti %18 oranında KDV'ye tabi ise incoming faturasında bu hizmet için %18 KDV hesaplanmalıdır. ( Söz konusu hizmete ilişkin alış faturasında yanlışlıkla %18 yerine %8 KDV hesaplanmış olması halinde de, seyahat acentesinin incoming faturasında %18 oran üzerinden KDV hesaplaması gerekmektedir.

#### - Yurtiçi Transferler :

Yurtdışından gelen turistlerin Türkiye'de herhangi bir noktada başlayıp yine Türkiye'deki başka bir noktada biten güzergahta taşınmaları ve gezdirilmeleri %18 oranda KDV'ye tabi olup, seyahat acentesinin düzenlediği faturada incoming bedelinin transferle ilgili kısmı da %18 oranında KDV'ye tabidir.

**- Sinema, Tiyatro, Opera, Operet, Bale, Müze Giriş Ücretleri :**

İncoming hizmetlerinde turistlerin müzelere ve diğer ücretli mekanlara girmelerinin sağlanması seyahat acentesi tarafından üstlenilebilmektedir.

KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Kararname ekindeki, II/B sayılı listenin 16 no.lu pozisyonu şöyledir :

*“16- Sinema, tiyatro, opera, operet, bale, müze giriş ücretleri,”*

Buna göre, seyahat acentesi, ağırladığı turistlerin sinema, tiyatro, opera, operet, bale, müze giriş ücretlerini üstlenmişse incoming bedelinin bu üstlenime ilişkin kısmının faturada ayrıca gösterilmek suretiyle %8 oranında KDV'ye tabi tutulması mümkündür.

**- Sağlık Hizmetleri :**

KDV oranlarını belirleyen 2007/13033 sayılı Kararname eki II sayılı listenin B/18 inci pozisyonu beşeri ilaçların, 22 inci pozisyonu sağlık hizmetlerinin %8 oranda KDV'ye tabi tutulmasını öngörmektedir.

Seyahat acenteleri, ağırladığı turistlere ilaç ve sağlık hizmeti sağlamış ve bu hizmet bedellerini kendi faturasına dahil etmişse bu bedelleri karlı veya karsız olarak ayrıca göstermek suretiyle %8 oranında KDV'ye tabi tutabilirler.

**- Sair Hizmetler :**

İncoming hizmet bedelinin içinde yer alan ve bu hizmetin bedeline dahil olan diğer hizmetler tabi oldukları oranlar üzerinden KDV'ye tabi tutulur.

**- Seyahat Acentesinin Kazancı :**

Toplam incoming bedelinden bu hizmete ait direkt maliyet unsurları düşüldükten sonra kalan kısım (genel gider öncesi kar) yurtdışında mukim bir kişi veya firmaya fatura edilmişse Maliye İdaresi'nin görüşüne göre KDV Kanunu'nun 11 inci maddesi uyarınca hizmet ihracı olarak KDV'den istisna edilecektir.



**NOT:**

Tebliğ’de tur bedelinden yurtiçi maliyetlerin indirilmesi ile bulunan rakamın hizmet ihracı niteliğindeki bedel olduğu belirtilmekle beraber, incoming faturasının ayrıntılı olarak düzenlendiği durumda, faturadaki diğer unsurlar ile fatura toplamı arasındaki farkın ihracat istisnası tutarı olarak algılanması gerektiği açıktır.

Fatura muhatabının Türkiye’de bulunması halinde bu istisnanın uygulanması mümkün değildir.

Söz konusu kar kısmı hizmet ihracı sayıldığına göre seyahat acentesi indirimle gideremediği KDV bulunduğu takdirde ve isterse KDV iade talebinde bulunabilir. Bu takdirde Maliye İdaresi KDV iadesi ile ilgili diğer liste ve belgelerin yanı sıra, istisna kapsamındaki hasılatın yurtdışından döviz olarak getirildiğinin tevsikini de arayacaktır. ( KDV Uygulama Genel Tebliği’nin II/A-2.3. no.lu bölümü )

Burada iadesi istenebilecek KDV ilgili işlem bedelinin hizmet ihracı sayılan kısmına tekabül eden genel gider KDV’leri ile varsa, ilgili sabit kıymet KDV’lerinden gelen payların toplamından ibarettir. Çünkü işlem bedelinin geri kalan kısmı direkt maliyet unsurları olup, bu unsurlar faturada tabi oldukları oranlar üzerinden vergilenmektedir.

İncoming faturalarına dayanılarak indirimli oran (KDV Kanunu Md.29/2) veya dış taşıma (KDV Kanunu Md.14) kapsamında KDV iadesi istenebilmesi zayıf ihtimaldir. Çünkü bu hizmetlere ilişkin KDV yüklenimleri, hesaplanan KDV tutarlarına genel olarak paraleldir.

**Maliye İdaresi’nin anlayışına uygun incoming faturası örneği:**

İncoming şeklinde hizmet vermekte olan bir tur acentesinin, yurtdışında kurulu başka bir turizm şirketinin göndereceği 40 kişilik turist grubuna, havaalanı ile tatil köyünü arasında transfer, Kapadokya turu için gerekli taşıma, yeme - içme, müze girişleri, tatil köyü ve Kapadokya konaklama hizmetlerini de kapsayan incoming işlemini KDV dahil 180.000 TL bedel mukabilinde üstlendiğini varsayalım.

Seyahat acentesi bu tura ilişkin faturasını şu şekilde düzenlemiştir:

( Aşağıdaki fatura görünümü, e-fatura formatına uygundur )

Sıra No.	Mal Hizmet	Miktar	Birim Fiyat	KDV	KDV Tutarı	Mal Hizmet Tutarı
1	Havaalanından ve havaalanına transfer	1 Adet	1.000 TL	18	180,00 TL	1.000 TL
2	Tatil köyü	1 Adet	80.000 TL	8	6.400,00 TL	80.000 TL
3	Kapadokya turu transfer, rehberlik	1 Adet	10.000 TL	18	1.800,00 TL	10.000 TL
4	Kapadokya turu yeme - içme, konaklama, müze	1 Adet	50.000 TL	18	9.000,00 TL	50.000 TL
5	Toplam KDV'li Bedel ile Yukarıdaki Dört Adet Bedelin Toplamı Arasındaki Fark	1 Adet	21.620 TL	0	0	21.620 TL

KDV Tutarı	Mal Hizmet Tutarı
Mal ve Hizmet Toplam Tutarı	162.620,00 TL
Net Tutar	162.620,00 TL
%18 KATMA DEĞER VERGİSİ (%18)	10.980,00 TL
%8 KATMA DEĞER VERGİSİ (%8)	6.400,00 TL
KDV %0 (İstisna Kodu : 302)	0,00 TL
Vergiler Dahil Toplam Tutar	180.000,00 TL
Ödenecek Tutar	180.000,00 TL

Şayet bu faturanın muhatabı Türkiye mukimi olsaydı 5. sıradaki rakam için hizmet ihracatı istisnası uygulanamayacak ve bu kalem faturada 18.322 + 3.298 KDV = 21.620 şeklinde gösterilecekti.

Seyahat acentesi, faturasındaki bazı kalemlerde zarar etmiş bazı kalemlerde kar etmiş olabilir. Maliye İdaresi'nin görüşüne göre fatura düzenlenirken toplam KDV dahil tur bedelinden, zararına da olsa gerçekleşen hizmetlerin KDV dahil tutarları indirildikten sonra kalan pozitif fark hizmet ihracatı istisnasına konu edilir. Turun direkt maliyetleri tur hasılatını aşıyorsa ( tur genelinde zarar söz konusu ise ) faturada hizmet ihracına konu bir rakam bulunması söz konusu olmaz.

### 3. OUTGOING HİZMETLERİNDE FATURA DÜZENİ VE KDV :

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I/B-9 no.lu bölümü şöyledir :

#### **“9. Yurt Dışına Düzenlenen Turlar**

*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.*

*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.*

**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 TL KDV'ye tabi tutulmaz.  
50.000 - 35.000 = 15.000 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.”<sup>5</sup>*

Görüldüğü gibi, Maliye İdaresi Türk seyahat acentelerinin düzenledikleri yurtdışı turlar ile ilgili fatura Türkiye'de mukim muhataplara düzenlenirken toplam tur

<sup>5</sup> Tebliğin bu bölümündeki açıklamalar 40 no.lu KDV Genel Tebliği'ndeki ifadelere paraleldir. Başka bir anlatımla, Maliye İdaresi bu görüşünü, 40 no.lu Tebliğin yürürlüğe girdiği 02.06.1992 tarihinden beri devam ettirmektedir.

ücretinden bu tura ait direkt ve BELGELİ maliyet unsurlarının indirilmesi ile kalan tutarın Türkiye’de sunulan hizmetler karşılığı olduğunu varsaymakta ve bu kısmın genel (%18) oranda KDV’ye tabi tutulmasını istemektedir.

Tebliğ’deki “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’na uygun” ibaresini, “İlgili ülke mevzuatına uygun” şeklindeki algılamak gerekir. Çünkü Türkiye dışı ülkelerde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu geçerli olmadığından dış ülkelerde 213 sayılı Kanun’a uygun belge temin etmek söz konusu olamaz.

Nitekim, 253 No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yurtdışı kişi ve kuruluşlardan sağlanan hizmetler karşılığı alınan belgeler hakkında şu açıklamalar yapılmıştır:

*“..... yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan, iş veya hizmetler karşılığında ödemede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlardan aldıkları MUTEBER belgeleri, yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içindeki noterlerde Türkçe’ye tercüme ve tasdik ettirdikten sonra defterlerine gider olarak kaydedebilmekte idiler.*

*.....yurt dışında mukim kişi ve kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında alınan belgelerin, yurt dışındaki temsilciliklerimizde veya yurt içinde noterlerde Türkçe’ye tercüme ve tasdik edilme zorunluluğu kaldırılmıştır.*

*Buna göre, yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükellefler, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgelerin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında göstereceklerdir. Ancak inceleme sırasında inceleme elemanınca lüzum görülmesi halinde, mükellefler bu belgelerini tercüme ettirmek zorundadırlar.”*

Bu Tebliğdeki belgenin MUTEBER olmasından ne anlaşılması gerektiği, hangi belgelerin MUTEBER sayılacağı konusunda bir açıklamaya rastlanmamıştır.

Bu konudaki genel anlayış ve uygulama, ilgili ülkedeki usullere uygun olarak düzenlenmiş, işlemin mahiyetini, tutarını, işlem yapanın ve işlem muhatabının kimlik ve adres bilgilerini içeren belgelerin MUTEBER belge olduğu yönündedir.<sup>6</sup>

Üstelik KDV matrahına girmeyecek olan bedel kısmı BELGELİ maliyetler ile sınırlı tutulmuştur. Bu durumda karın yanı sıra belgelendirilemeyen maliyetler de KDV matrahına girmektedir. Yurtdışı turlarda oluşan giderlerin belgelenmesi çoğu zaman mümkün değildir. Bu durumda söz konusu giderlerin Vergi Usul Kanunu’nun 228 inci maddesi uyarınca belge olmaksızın dikkate alınması gerekir. Söz konusu giderlerin belgesizlik gerekçesiyle KDV matrahına dahil edilmesi, kar bölümünün

<sup>6</sup> YURT DIŞI FİRMALARDAN ALINAN HİZMETLERİN NASIL BELGELENECEĞİ başlıklı yazımız, Lebib Yalkın Dergisi’nin Haziran 2016 sayısında yayınlanmıştır.

yanı sıra bu masrafların da, kapsam dışı olmasına rağmen KDV'ye tabi tutulmasına yol açmaktadır.

Esasen outgoing hizmetlerinde yurtdışı giderlerin belgelenmesi çok ciddi sorunlar içeren bir konu olmakla beraber bu konu yazımızın kapsamı dışında kaldığı için yukarıdaki açıklama ile yetiniyoruz.

Yukarıda da açıkladığımız üzere bir işlemin bedeli,

- ya KDV'ye tabi değildir,
- ya şu veya bu oranda KDV'lidir
- ya da KDV'den istisna edilmiştir.

Bir işlemin bedelinin maliyet ve belgesiz gider + kar şeklinde ayrıştırılması ve belgeli maliyet kısmına ayrı, belgesiz maliyet ve kar kısmına ayrı muamele yapılması KDV Kanunu'nun 20 inci maddesine aykırıdır.

Dolayısıyla yurtdışı tur ücretlerinin fatura muhatabı kim olursa olsun KDV'siz olarak düzenlenmesi ve bu hizmet Türkiye'de organize edilmekle beraber ana maliyet unsurları yurtdışında olduğu ve hizmet esas itibariyle yurtdışında icra edildiği için, yurtdışı hizmet niteliği taşır ve KDV'nin konusu dışındadır. Başka bir anlatımla bizim anlayışımıza göre, yurtdışı tur faturaları tümüyle KDV'siz olarak düzenlenmeli ve bu faturalar KDV beyannamesinde yer almamalıdır.

Her ne kadar turun planlanması ve yurtdışına gidecek yolcuların karşılanıp taşıt aracına yönlendirilmesi şeklinde bazı işlemler Türkiye'de yapılmakta ise de bunlar yurtdışı hizmetin hazırlığı mahiyetinde olup, ayrıca ücretlendirilmesi gereği yoktur. Yurtdışı turlar ile ilgili hizmet bedelinin Türkiye'deki hizmetlere tekabül eden kısmını belirleyen kanun hükmü yoktur. Bu yasal boşluğun tebliğle ve toplam tur bedelinden yurtdışı belgeli giderlerin düşümü suretiyle bulunan rakamın yurtiçi hizmet bedeli olduğu varsayımını ileri sürerek doldurmak mümkün değildir.

Kaldı ki, bedelin maliyet ve kar şeklinde ikiye ayrılıp KDV açısından bunlara farklı muamele yapılması, karın müşteri tarafından öğrenilmesi sonucunu doğurur ki böyle bir durum ticari icaplara uymaz.

Yurtdışı tura ait Türkiye ile yurtdışı ülke arasındaki taşıma hizmetleri seyahat acentesi tarafından üstlenilmişse tur ücretinin bu taşımaya ait kısmı KDV kapsamında olmakla beraber KDV Kanunu'nun 14 üncü maddesi uyarınca KDV'den müstesnadır.

KDV açısından yurtdışı tur hizmetine ilişkin fatura muhatabının Türkiye'de mukim olup olmamasının önemi yoktur.

#### **Vize hizmetleri bakımından durum :**

Bazı seyahat acenteleri yurtdışına gidecek müşterilerine vize alınması konusunda aracılık hizmeti vermektedir. Söz konusu vize aracılık hizmeti outgoing hizmetine dahil olmayan müstakil bir yurtiçi hizmettir. Bu hizmet karşılığı alınan paranın konsolosluklara yapılan ödemeler düşüldükten sonra kalan kısmı vize hizmeti sunan acentenin %18'e tabi yurtiçi hizmet bedelini oluşturur. Örnek olarak, müşteriden vize hizmeti karşılığı olarak 360 TL alınmışsa ve bunun 320 TL'si konsolosluğa ödenmişse KDV dahil 40 TL karşılığında vize aracılık hizmeti sunulmuş demektir. Dolayısıyla bu hizmete ilişkin faturanın  $(40 : 118 \times 18 =)$  6,10 KDV gösterilmiş şekilde  $(33,90 + 6,10 \text{ KDV})$  ayrıca düzenlenmesi veya outgoing faturasına bu şekilde dahil edilmesi gerekir.

#### **Outgoing için Maliye İdaresi'nin anlayışına uygun fatura örneği :**

Yurtdışına tur düzenlemekte olan bir seyahat acentesi bu turlardan birine katılan müşterisinden tur bedeli olarak toplam KDV dahil 7.594,60 TL tahsilatta bulunmuştur.

Bu tahsilatın açılımı şöyledir :

2.407,11 TL Türkiye'den yurtdışına gidiş ve geri dönüş uçuş maliyeti  
3.330,49 TL yurtdışındaki konaklama ve diğer hizmetlerin maliyetleri toplamı  
1.216,38 TL vize maliyeti  
37,62 TL KDV dahil vize hizmet bedeli  $(31,88 \text{ TL} + 5,74 \text{ TL KDV} = 37,62 \text{ TL})$   
603,00 TL seyahat acentesinin KDV dahil karı  $(511,02 \text{ TL} + 91,98 \text{ TL KDV} = 603,00 \text{ TL})$

7.594,60 TL

**Bu verilere ve Maliye İdaresi'nin anlayışına göre, seyahat acentesinin düzenleyeceği fatura şu şekilde olacaktır:**

( Aşağıdaki fatura görünümü, e-fatura formatına uygundur )

Sıra No.	Mal Hizmet	Miktar	Birim Fiyat	KDV	KDV Tutarı	Mal Hizmet Tutarı
1	Yurtdışı uçuş maliyeti	1 Adet	2.407,11	0	0	2.407,11
2	Yurtdışı konaklama ve diğer maliyetler	1 Adet	3.330,49	0	0	3.330,49
3	Vize maliyeti	1 Adet	1.216,38	0	0	1.216,38
4	Vize hizmet bedeli	1 Adet	31,88	18	5,74	37,62
5	Bakiye (yurtiçi hizmet bedeli)	1 Adet	511,02	18	91,98	603,00

KDV Tutarı	Mal Hizmet Tutarı
Mal ve Hizmet Toplam Tutarı	7.496,88 TL
Net Tutar	7.496,88 TL
%18 KATMA DEĞER VERGİSİ (%18)	97,72 TL
KDV %0 (İstisna Kodu : 311)	0,00 TL
Vergiler Dahil Toplam Tutar	7.594,60 TL
Ödenecek Tutar	7.594,60 TL

**NOT :**

Faturanın ilk satırındaki yurtdışı uçuş maliyeti (2.407,11 TL) KDV beyannamesinin 311 kod ile Uluslararası Taşımacılık satırına yazılacaktır.

Örneğimizdeki bu faturanın ikinci satırındaki yurtdışı maliyetler (3.330,49 TL) KDV beyannamesine dahil edilmeyecektir. Çünkü bu maliyetler Maliye İdaresi'nce yurtdışı (KDV kapsamı dışı) hizmet bedeli olarak kabul edilmektedir. Bu kalemin e-faturada 351 no.lu kodla gösterilmesi ve KDV beyannamesine dahil edilmemesi gerekmektedir.

Vize maliyetini oluşturan rakam (1.216,38 TL) seyahat acentesine ait bir maliyet değildir. Bu rakam faturada yer almakla beraber dekont niteliğini taşır, başka bir anlatımla hizmet bedeli değil, masraf yansımasıdır.<sup>7</sup> Bu nedenle yansıtılan bu meblağın e-faturada 351 no.lu kodla gösterilmesi ve KDV beyannamesine dahil edilmemesi gerekir.

E-fatura programına göre iki ve üçüncü sıradaki satırların 351 no.lu kodla

<sup>7</sup> Masraf yansıtılması konusundaki detaylı görüşlerimiz Lebib Yalkın Dergisi'nin Kasım 2017 sayısında yayınlanan "MASRAF YANSITMA İŞLEMLERİNDE KDV" başlıklı yazımızda yer almaktadır.

gösterilmesi gerekmele beraber bu program, 351 kodla diğer istisna kodlarının bir arada olduğu faturanın kesilmesine izin vermemektedir. Bu durumda yukarıdaki e-faturanın iki parça olarak kesilmesi mecburiyeti doğmaktadır. E-fatura kullanılmayan hallerde örneğimize ait fatura aynen yukarıdaki gibi düzenlenebilir.

Faturanın dördüncü sırasındaki vize hizmet bedeli yurtdışı turdan müstakil yurtiçi bir hizmettir. Bu hizmet için alınan KDV dahil bedel iç yüzde ile ayrıştırılarak bulunan, KDV matrahı (31,88 TL) KDV beyannamesinin %18 orana tabi matrah bölümünde gösterilmelidir.

Beşinci sıradaki rakam bu örneğimizdeki toplam KDV dahil tur ücretinden, ilk dört sıradaki KDV dahil hizmet maliyeleri veya bedelleri çıkarıldıktan sonra kalan tutar Maliye İdaresi'nin anlayışına göre seyahat acentesinin Türkiye'deki (KDV'ye tabi) hizmetlerinin KDV dahil bedelini oluşturmaktadır. Bu bedele ilişkin KDV matrahının (511,02 TL'nin ) beyannamenin %18 orana tabi matrah bölümünde gösterilmesi istenmektedir.

Görüldüğü gibi, Maliye İdaresi'nin bu yönlendirmesi, seyahat acentesini müşterisine karını göstermek zorunda bırakmaktadır.

Ayrıca seyahat acentesinin gereksiz KDV hesaplamasına yol açmaktadır. (Bizim anlayışımıza ve örneğimize göre, acentenin hesapladığı 91,98 TL tutarındaki KDV gereksizdir.) Ancak burada seyahat acentesinin Maliye İdaresi'nin yasaya uygun olmayan yorumu ile 91,98 TL zarara uğratıldığı söylenemez. Çünkü seyahat acentesi bu KDV'yi hesaplamakla yine idari anlayışa göre Türkiye'deki KDV yüklenimlerini indirme hakkı elde etmektedir. Şayet yurtdışı tur faturası bizim anlayışımıza uygun olarak tamamen KDV'siz (KDV kapsamı dışı) şekilde düzenlenirse KDV Kanunu'nun 30/a maddesi uyarınca bu hasılatı tekabül eden KDV indirimleri yasaklı hale gelecektir.

Bir outgoing turunun zararlı sonuçlanması mümkün olabilir. Bu durumda faturanın tamamı KDV'siz olacaktır.

#### 4. SEYAHAT ACENTELERİ TARAFINDAN VERİLEN İÇ TURİZM HİZMETLERİ:

Seyahat acenteleri Türkiye içinde başlayıp biten turlar düzenleyerek bu hizmetleri, tura katılan kişilere veya bu turu talep eden Türkiye'de mukim firmalara fatura edebilmektedirler.

Keza, bu acenteler yine Türkiye'de mukim muhataplarına konaklama, rehberlik veya transfer şeklindeki hizmetlerden birini veya bir kaçını sunabilmekte veya bu konularda aracılık hizmetinde bulunabilmektedirler.



İçinde farklı KDV oranlarına tabi birden fazla hizmet türü bulunan iç turizm faaliyetlerinin fatura edilmesinde bu hizmetler parasal ayrıma tabi tutulmayarak tek satır ve tek rakam halinde gösterildiği takdirde uygulanması gereken KDV oranı genel KDV oranıdır, yani halen geçerli mevzuata göre %18'dir.

Ancak verilen hizmet unsurlarına ayrılarak %8 veya %18 KDV oranına tabi hizmetlerin bedelleri ayrı ayrı gösterildiği takdirde bu hizmetlerin her biri için uygulanacak KDV oranı ilgili hizmetin tabi olduğu KDV oranı ( %8 veya %18 ) olacaktır.

Yazımızın yukarıdaki 2. bölümünde yaptığımız açıklamalar iç turizm açısından da geçerlidir. Ancak iç turizmde ( fatura muhatabının yurtdışında mukim olmadığı yurtiçi turlarda ) toplam hasılatтан direkt maliyetlerin indirilmesi ile bulunan tutarın ihracat istisnası kapsamında KDV'siz olması mümkün değildir.

#### **İç turizm için fatura örneği:**

Türkiye'de mukim kişilere yönelik olarak yurtiçi turlar düzenlemekte olan bir seyahat acentesi, İstanbul çıkışlı olup Hatay İlini kapsayan 3 günlük tur düzenlemiştir. Bu turdaki İstanbul - Hatay ( gidiş ), Hatay - İstanbul ( dönüş ) uçak biletleri, 2 gecelik konaklama ücreti, 5 adet yemek, Hatay'daki ulaşım, müze girişleri ve rehberlik hizmetleri dahil olmak üzere tek kişinin katılımı için KDV dahil 1.750,20 TL ücret belirlenmiştir.

**Bu verilere göre seyahat acentesinin düzenleyeceği fatura şu şekilde olacaktır :**

( Aşağıdaki fatura görünümü, e-fatura formatına uygundur )

Sıra No.	Mal Hizmet	Miktar	Birim Fiyat	KDV	KDV Tutarı	Mal Hizmet Tutarı
1	İstanbul - Hatay - İstanbul Uçuş	1 Adet	400	18	72,00 TL	400
2	Havaalanı Yolcu Servis Ücreti <sup>8</sup>	1 Adet	23	0	0,00 TL	23
3	2 Günlük Konaklama	1 Adet	600	8	48,00 TL	600
4	Müze Girişleri	1 Adet	50	8	4,00 TL	50
5	5 adet yemek	1 Adet	250	8	20,00 TL	250
6	Alkollü İçecek	1 Adet	100	18	18,00 TL	100
7	Rehberlik - Transfer vs.	1 Adet	400	18	25,20 TL	140

KDV Tutarı	Mal Hizmet Tutarı
Mal ve Hizmet Toplam Tutarı	1.563,00 TL
Net Tutar	1.563,00 TL
%18 KATMA DEĞER VERGİSİ (%18)	115,20 TL
%8 KATMA DEĞER VERGİSİ (%8)	72,00 TL
KDV %0 (İstisna Kodu : 305)	0,00 TL
Vergiler Dahil Toplam Tutar	1.750,20 TL
Ödenecek Tutar	1.750,20 TL

##### 5. SEYAHAT ACENTELERİNİN ELDE ETTİĞİ KOMİSYONLAR:

Seyahat acenteleri incoming, outgoing veya iç turizm şeklinde tur düzenleme hizmetlerinin yanı sıra, otele, lokantaya veya taşıt aracına müşteri bulma, müşteriye otel, lokanta veya taşıt aracı bulma ve benzeri şekillerdeki aracılık hizmetleri verip komisyon faturası kesebilmektedirler.

<sup>8</sup> KDV Kanunu'nun 13/b maddesine göre havaalanlarında yolculara sunulan hizmetler KDV'den müstesnadır. ( KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/B-2.2. no.lu bölümü ) Çünkü, "yolcu servis ücreti" isimli bu ücret doğrudan yolcuyu hedeflemekte, yolcu ile havaalanı işletmesi arasındaki firmalar bu ücreti yolcudan alıp işletmeye aktarma ( yansıtma ) görevi yapmaktadır. ( TÜRSAB'ın 2014/8 sayılı Sirküleri ) Bu hizmetlerin bedeli havaalanına göre değişkenlik gösterebilmektedir. Havayolu işletmeleri bilet bedeline dahil etmek suretiyle bu hizmetlerin KDV içermeyen bedelini tahsil edip aynen havaalanı işletmesine aktarırlar. Seyahat acentesi tur yolcusu için aldığı biletteki bu ayrıntıyı müşterisi adına düzenlediği faturada göstermek ve söz konusu yolcu servis ücretlerini KDV hesaplaması dışında tutmak hakkına sahiptir. Faturanın bu kısmı, KDV beyannamesinin tam istisna kapsamındaki işlemler bölümünde 305 no.lu kod ile gösterilir. Örneğimizdeki tur müşterisi için alınan bilet üzerinde, gidiş ( İstanbul ) havaalanı için 15 TL dönüş ( Hatay ) havaalanı için 8 TL olmak üzere toplam 15 TL yolcu servis ücreti gösterildiği varsayılmıştır.

Söz konusu komisyon faturaları yazımızın konusu dışındadır. Bu nedenle aşağıdaki hususlara kısaca değinmekle yetiniyoruz:

- Komisyon Türkiye’deki konaklama yerine müşteri bulma veya müşteriye Türkiye’de konaklama yeri bulma konulu ise, bu komisyon faturasının %8 KDV’li olarak düzenlenmesi gerekmektedir. ( Yukarıdaki 2 no.lu bölümde bahsi geçen KDV oran kararnamesindeki II/B sayılı listenin 25 no.lu pozisyonu. ) Söz konusu komisyon KDV’sinin %8 olabilmesi için faturayı kesenin 1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığı’ndan işletme belgesi almış seyahat acentesi olması gerekmektedir.
- Türkiye’deki turizm imkanlarının sağlanması konulu aracılık hizmetinin yurtdışında mukim kişi veya firmalara hitaben düzenlenmesi halinde, incoming şeklindeki turlarda olduğu gibi hizmet ihracı istisnasının uygulanması gereğini çağrıştırmaktadır. Çünkü bir seyahat acentesinin yurtdışındaki muhatap lehine incoming şeklinde hizmet sunarak para kazanması ile bunun yerine aynı muhatap için Türkiye’de uygun konaklama yeri veya taşıma hizmeti bularak para kazanması benzeşmektedir. Başka bir anlatımla, incomingdeki seyahat acentesi karı ile, aynı acentenin komisyon yoluyla yurtdışı firmasının ihtiyaçlarını gidermesi benzer mahiyet arz etmektedir. Bu konuda Maliye İdaresi’nin olumlu veya olumsuz görüşüne ve yargı kararına rastlanmamıştır.
- Komisyon yurtdışında konaklama yeri bulma, yurtdışında taşıma hizmeti bulma, yeme - içme yeri bulma yahut yurtdışındaki bu gibi tesis veya taşıt araçlarına müşteri yönlendirme gibi konuları kapsıyorsa ve komisyon faturasının muhatabı yurtdışında ise, bu komisyon faturasının KDV’siz olarak düzenlenmesi ve KDV beyannamesine dahil edilmemesi gerektiği görüşündeyiz. Söz konusu komisyon faturasının Türkiye’de mukim bir kişiye hitaben düzenlenmiş olması halinde de bu fatura içeriğinin KDV’nin konusuna girmediği görüşündeyiz. Çünkü burada hizmeti alanın da verenin de Türkiye’de mukim olmasına mukabil hizmetin konusu yurtdışında olup, Türkiye dışındaki mal teslimlerine ve yurtdışındaki diğer işlemlere yönelik ücretler KDV’nin konusuna girmemektedir. Ancak muhatabın Türkiye’de mukim olması bu komisyonun KDV’li olması gerektiği fikrini uyandırabilir ve tartışmalara konu olabilir.

Keza bir seyahat acentesi yurtdışındaki bir otelde 1.000 Euro’ya satın aldığı konaklama hizmetini Türkiye’de mukim müşterisine 1.200 Euro’ya satarsa bu satış işlemi bizim anlayışımıza göre yurtdışı işlem nedeniyle KDV’nin konusuna girmez. Maliye İdaresi ise aradaki 200 Euro’luk karı iç yüzde ile ayrıştırıp KDV’ye tabi tutmak isteyebilir. Bu ayrıştırmada KDV oranının %8 mi yoksa %18 mi olması gerektiği ayrı bir tartışma konusudur.

- Komisyon Türkiye ile diğer ülkeler arasında yapılacak taşımalar için taşıt aracına müşteri bulma veya yolcu için bu nitelikte taşıt bulma şeklinde bir hizmet ise KDV Kanunu’nun 14. maddesi uyarınca bu hizmetin KDV’den istisna edilmesi

gerekir. Bu husus KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/C-1.1. no.lu bölümünde aşağıdaki şekilde açıklanmıştır;

*“KDV’den istisna edilen uluslararası taşıma işlerine ait bilet satışı yapan mükelleflerin, bu işlemlere ilişkin olarak hesapladıkları komisyonlar da taşımacılık işi içinde mütalaa edilir ve istisnadan yararlanır.*

*Bilet satış komisyonunun, acente tarafından taşıma firmasına fatura düzenlemek suretiyle taşıma firmasından tahsil edildiği durumlarda, komisyon faturasında “Uluslararası taşımaya ait bilet satışına ilişkin komisyon olduğundan 3065 sayılı KDV Kanununun 14 üncü maddesi gereğince KDV hesaplanmamıştır.” açıklamasına yer verilir ve faturadaki bedel üzerinden KDV hesaplanmaz. Komisyonun, acenteler tarafından bilet veya fatura üzerinde ayrıca gösterilerek doğrudan yolcudan tahsil edildiği durumda ise bilet, fiş veya fatura üzerinde ayrıca gösterilen komisyon tutarı üzerinden KDV hesaplanmaz.”*

- Seyahat acenteleri veya oteller tarafından, Türkiye’deki otellere veya diğer turizm faaliyetlerine müşteri kazandırılması gerekçesiyle yurtdışında mukim firmalara yapılan komisyon ödemeleri sorumlu sıfatıyla ( 2 no.lu KDV beyanname verilerek ) KDV ödenmesini gerektirmekte olup, bu KDV’nin indirilmesi mümkündür. Yabancı firmanın işlettiği web sitesi üzerinden veya başka bir şekilde Türkiye’deki konaklama tesisine müşteri bulması halinde de sorumlu sıfatıyla ödenecek KDV’nin %18 olarak hesaplanması gerekmektedir. Çünkü söz konusu komisyonlarda %8 oran uygulanabilmesi için komisyon ücretini alanın 1618 Sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığı’ndan işletme belgesi almış seyahat acentesi niteliğine sahip olması şarttır. ( Yukarıdaki 2 no.lu bölüme bakınız. )

#### **6. İNCOMİNG, OUTGOİNG VEYA İÇ TURİZM FATURASI DÜZENLENDİKTEN SONRA ORTAYA ÇIKAN LEHTE VEYA ALEYHTEKİ FİYAT FARKLARI VE NEGATİF DEĞERLİ FATURA UYGULAMASI:**

Seyahat acenteleri incoming, outgoing veya iç turizm konulu faturalarını kestikten sonra muhtelif nedenlerle bu fatura tutarına

- ek bedel alınmasını veya
- fatura tutarının bir kısmının ( veya tamamının ) iade edilmesini

gerektiren durumlar ( lehte veya aleyhte fiyat farkları ) ortaya çıkabilmektedir.

Söz konusu fiyat farklarının belgelenmesi ve KDV oranlarının tayini ile ilgili görüşlerimizi şöyle özetleyebiliriz:

### **6.1.Fiyat Farkının Seyahat Acentesinin Lehine Olması Durumunda Belgeleme:**

Diğer hasılat türlerinde olduğu gibi lehteki fiyat farklarının da farkın ortaya çıktığı tarihten itibaren 7 günlük süre içinde fatura edilmesi gerekmektedir.

Seyahat acentelerinin faturalarında birden fazla KDV oranına tabi muhtelif hizmet türleri bulunduğu için sonradan ortaya çıkan lehteki fiyat farkının hangi oranda KDV'ye tabi tutulacağı sorusu ile karşılaşabilmektedir.

Bu sorunun kesin bir cevabı yoktur. Bizim anlayışımıza göre lehteki fiyat farkının ilgili olduğu kalem belli ise bu kalemin tabi olduğu KDV oranı ( veya istisna ) fiyat farkı için de uygulanmalıdır. Fiyat farkı faturadaki unsurların bir veya birkaçı ile irtibatlı değilse ( faturanın tamamına yönelikse, ) asıl faturadaki farklı orana tabi KDV matrahlarının birbirine oranı anahtar olarak kullanılmak suretiyle lehteki fiyat farkının parçalara ayrılıp ilgili KDV oranları üzerinden KDV'lendirilmesi uygun olacaktır.

### **6.2.Fiyat Farkının Seyahat Acentesinin Aleyhine Olması Durumunda Belgeleme:**

Fiyat farkının alıcı lehine olması durumunda genel kural ve uygulama, alıcının firma olması halinde satıcıya fiyat farkı düzenlemesi, alıcının firma olmaması durumunda ise alıcı lehindeki fiyat farkının gider pusulası ile belgelenmesidir.

Ancak uygulamada yurtdışındaki alıcılardan fatura temin edememe, firma olmayan tur müşterilerinin çokluğu, farklı yerlerde ikamet ediyor olmaları gibi nedenlerle fiyat farkı faturası veya gider pusulasının temin edilemediği görülmektedir. Bu gibi durumlarda ne yapılması gerektiği konusundaki görüşlerimiz, daha önce yayınlanmış olan bir yazımızda <sup>9</sup> detaylı olarak belirtilmiştir.

Mükellefleri çok zor durumda bırakan söz konusu durumlarda, aleyhine fiyat farkı oluşan veya daha önce kestiği fatura tamamen iptale uğrayan firmaya NEGATİF DEĞERLİ FATURA düzenleme imkanı tanınarak muhatabından belge temini için uğraşma külfetinden kurtarılması gerektiği görüşündeyiz.

---

<sup>9</sup> Yaklaşım Dergisi'nin Mayıs 2016 sayısında yayınlanan “*DAHA ÖNCE KESİLMİŞ OLAN FATURADAKİ BEDEL FAZLALIĞININ GİDERİLME USULLERİ*” başlıklı yazımız.

Bu görüşümüz, söz konusu yazımızın ilgili bölümünde şu şekilde açıklanmıştır:

### **“3.NEGATİF DEĞERLİ FATURA DÜZENLEME YÖNTEMİ :**

*Bir faturadaki bedelin kısmen veya tamamen müşteriye iade edilmek istendiği durumlarda, müşteriden iade faturası istemek veya fatura veremeyen müşterilere gider pusulası imzalatmak şeklindeki zahmetli ve müşteri çokluğu durumunda imkansızlık derecesinde zor olan yöntem yerine, negatif değerli fatura düzenleme usulü uygulanabilir.*

*Maliye Bakanlığı, kısmen veya tamamen bedel iadesi yapacak olan firmalara bu iade tutarı kadar NEGATİF DEĞERLİ FATURA düzenleme imkanı tanımaya yetkilidir.*

*Nitekim, 463 no.lu Vergi Usul Kanunu Tebliği'nin<sup>10</sup> 15/g bölümünde ;*

*“g) Bu Tebliğ uyarınca e-Bilet düzenleme izni alan mükellefler, bagaj ücreti, cezalar, ücret iadesi ve benzeri işlemleri için de e-Bilet düzenleyeceklerdir.”*

*denilmek suretiyle sadece e-Bilet düzenleme izni olan mükelleflere, bedel iadesi nedeniyle NEGATİF DEĞERLİ BİLET (bu bilet fatura hükmündedir) düzenleme imkanı tanınmıştır.*

*Örnek vermek gerekirse, + 100 + 18 = + 118 TL bedelle alınmış bir yurtiçi uçuş bileti, uçuştan vazgeçildiği için iptal edilirse ve havayolu şirketi bedelin tamamını iade edecekse - 100 - 18 = - 118 şeklinde ikinci bir bilet düzenleyebilmektedir.*

*Havayolu şirketi bu ikinci biletteki KDV'yi indirmekte, muhatap firma ise bu ikinci biletteki KDV'yi “ilave edilecek KDV” satırı yoluyla beyannamesine dahil edebilmektedir.*

*Bu imkanın diğer mükelleflere de tanınmaması için sebep göremiyoruz.”*

Görüldüğü gibi negatif değerli fatura kesilmesine çok kısıtlı bir alanda izin verilmiştir. Bu iznin özellikle seyahat acenteleri, yolcu taşıyan tüm firmalar başta olmak üzere ihtiyaç duyan sektörlerde genişletilmesi gerektiği kanaatindeyiz.<sup>11</sup>

<sup>10</sup> 25.12.2015 tarihli Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

<sup>11</sup> Maliye İdaresi 463 no.lu Tebliğ ile havayolu işletmelerinin e- biletlerinin negatif bedelli olabilmesi dışında, negatif değerli faturaya hiç izin vermemiş olmasına rağmen, belgeleme pratiği nedeniyle seyahat acenteleri çok uzun süre boyunca daha önce fatura ettikleri uçuşlar veya turlar iptale uğradığı durumlarda, söz konusu hasılat kayıplarını iptal eden müşteri adına düzenledikleri negatif değerli faturalar ile belgelemiştir.

E- fatura kullanmakta olan firmalar, sistem müsait olmadığı için negatif değerli e-fatura düzenleyememektedir. E- fatura sisteminin negatif değerli fatura düzenlenmesine müsait hale getirilmesi de gerekmektedir.

## 7. SONUÇ :

Yabancı turistlere Türkiye’de sunulan turizm hizmetlerinin (incoming), yurtdışı tur hizmetlerinin (outgoing) ve iç turizm hizmetlerinin KDV ve fatura düzeni karşısındaki durumu hakkındaki görüşlerimiz yukarıda açıklanmıştır.

Maliye İdaresi tarafından uzun süreden beri sürdürülen görüş, gerek incoming ve gerekse outgoing de bedelin maliyet ve kar şeklinde ayrıştırılması ve bu kısımlara farklı muameleler yapılması şeklinde olup, bedelin kar ve maliyet şeklinde ayrıştırılması KDV Kanunu’nun 20 inci maddesine aykırı düşmektedir.

Gerek incoming, gerekse iç turizm hizmetleri, hizmet türleri ayrıştırılmak ( ayrı faturaya bağlanmak veya aynı faturada satırlar halinde ayrılmak ) suretiyle ilgili oldukları oranda KDV’ye tabi tutulabilirler.