

## Turizm İşletmelerinde Servis Taşımacılığında KDV Tevkifatı

14 Nisan 2012 Tarih ve 28264 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan **117 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği** ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 9 uncu maddesinin birinci ve 29 uncu maddesinin dördüncü fıkraları ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 120 nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiler çerçevesinde, **KDV tevkifat uygulamasına ve bu uygulamadan doğan iade taleplerinin yerine getirilmesine ilişkin usul ve esaslar** açıklanmıştır.

Daha önce 10 ve 17 Mayıs 2012 tarihli yazılarımızda açıklandığı üzere; anılan Tebliğde yer alan düzenlemeler **1 Mayıs 2012** tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olup, KDV Tevkifatı uygulaması **tam tevkifat** ve **kısmi tevkifat** olarak iki ayrımda ele alınmıştır. KDV tevkifatı uygulaması, teslim veya hizmet bedeli üzerinden hesaplanan verginin, teslim veya hizmeti yapanlar tarafından değil bu işlemlere muhatap olanlar tarafından kısmen veya tamamen vergi sorumlusu sıfatıyla beyan edilip ödenmesidir.

“**Tam tevkifat**” işlem bedeli üzerinden hesaplanan verginin tamamının işleme muhatap olan alıcılar tarafından beyan edilip ödenmesi; “**kısmi tevkifat**” ise hesaplanan verginin Maliye Bakanlığınca belirlenen kısmının, işleme muhatap olan alıcılar tarafından, diğer kısmının ise işlemi (teslim veya hizmeti) yapan tarafından beyan edilip ödenmesidir.

Anılan Tebliğde kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulabilecekler **iki grup** halinde sayılmış olup, tevkifat uygulaması kapsamındaki her bir işlem bazında **tevkifat yapacaklar**, söz konusu gruplardan birine veya ikisine veyahut söz konusu gruplar kapsamında olan bazı sorumlulara atıf yapılmak suretiyle Tebliğin **ilgili bölümlerinde** belirtilmiştir.

Turizm işletmeleri, özellikle de **seyahat acentaları** ya da **tur operatörleri** açısından, “turistleri havaalanından ya da otagardan otellere veya otellerden havaalanlarına ya da otogara **transfer** ederken satın aldıkları taşımacılık hizmetlerine ilişkin ödedikleri katma değer vergileri üzerinden tevkifat yapıp yapmayacakları” konusu büyük önem arz etmekte olup, bu konuda farklı uygulamalar görülebilmekte ve hizmeti alanlarla hizmeti verenler arasında sorunlar yaşanabilmektedir. Keza, aynı işletmelerin “turistler için düzenlemiş oldukları **geziler** için satın aldıkları taşımacılık hizmetlerine ilişkin ödedikleri katma değer vergileri üzerinden tevkifat yapıp yapmayacakları konusu”nda da tereddütlere ve farklı uygulamalara rastlanmaktadır.

Anılan taşımacılık hizmetleri farklı şekillerde gerçekleştirilmekte, genellikle sezon başında yapılan anlaşmalar çerçevesinde;

- ya aylık olarak belli sayıda aracın çoğu zaman şoförleriyle birlikte hizmet vermek üzere tur operatörü ya da acentaya tahsis edilmesi,
- ya önceden belirlenmiş güzergahlar için sefer başına belirlenmiş bedellerle talep edildiğinde hizmet verilmesi,

şeklinde veya günlük ya da saatlik olarak ve o anda belirlenen bir başlangıç ve varış noktası arasında taşımacılığın gerçekleştirilmesi şeklinde olabilmektedir. Bu ve benzeri taşımacılık hizmetleri, taşımacılığı üstlenen firmanın sahip olduğu araçlarla verilebildiği gibi çoğu zaman dışardan kiralama yoluyla temin edilen şoförsüz araçlarla veya dışardan şoförüyle birlikte temin edilen araçlarla da verilebilmektedir.

### **İşgücü Temini Kapsamında KDV Tevkifatı**

Anılan taşımacılık hizmetleriyle ilgili kdv tevkifatı konusu **ilk olarak**; 96 Seri Nolu KDV Genel Tebliği ile **01.12.2005** tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, katma değer vergisi mükelleflerinin alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden temin ettikleri **işgücü hizmetine** ait katma değer vergisinin **% 90'**ının **tevkifata tabi tutulması** ve bunlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesinin benimsenmesiyle gündeme gelmiştir. İşgücü temininde KDV tevkifatını öngören sözü edilen düzenleme, 97 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde açıklandığı üzere; **eleman temini** şeklindeki hizmetleri kapsamaktadır. Tevkifat uygulaması kapsamına giren işgücü temin hizmetleri, mal veya hizmet üretimine ilişkin olarak ihtiyaç duyulan işgücünün, hizmet akdi ile işletmeye bağlı hizmet erbabı çalıştırılmak yerine, alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer kurum, kuruluş ve organizasyonlardan satın alınması şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Bu tür hizmetler, alt işverenlerden temin edilen elemanların, hizmeti alan işletmenin **bilfiil sevk, idare ve kontrolü altında** çalıştırılabilmesinin mümkün bulunduğu durumlarda tevkifat kapsamına girmektedir. Gerek konuya ilişkin olarak, daha önce 59 Seri Nolu Katma Değer Vergisi Sirkülerinde açıklandığı gerekse 117 Seri Nolu KDV Genel Tebliğinde de belirtildiği üzere; temin edilen elemanların işletmenin mal veya hizmet üretimi safhalarından herhangi birinde çalıştırılması halinde, sevk ve idarenin hizmeti alan işletmede olduğu kabul edilecektir. İşgücü temin hizmeti veren mükellefin, söz konusu hizmeti bir başka mükelleften temin ettiği elemanları kullanarak sunması halinde bu işlem işgücü temini olarak addedilmeyip, aracılık faaliyeti olarak değerlendirilecek ve kdv tevkifatı yapılmayacaktır. Ancak, anılan hizmeti sunan mükellefler bu hizmetleri sunmak için başka mükelleflerden temin ettikleri işgücü hizmeti için kdv tevkifatı uygulayacaklardır. Bugüne kadarki uygulamada şekillendiği üzere; seyahat acentaları ya da tur operatörlerine verilen gerek transfer gerekse gezilere ilişkin taşımacılık hizmetlerinde şayet taşıma hizmeti şoförle birlikte verilmişse bu hizmete bedeline ilişkin kdv tutarı üzerinden "işgücü temini" kapsamında tevkifat yapılmaktadır. Anılan hizmetlerde **işgücü** için ayrıca bir bedel belirlenmiş ve faturada bu tutar gösterilmişse ya da bu tutar için ayrı diğer taşımacılık hizmet bedeli için ayrı fatura düzenlenmişse, sadece işgücü için belirtilen bedel üzerinden kdv tevkifatı yapılmakta, diğer taşımacılık bedeli üzerinden ise kdv tevkifatı yapılmamaktadır. Günlük ya da saatlik olarak o anda belirlenen başlangıç noktasından varış noktasına kadar olan taşımacılık hizmetlerinde ise, işgücü alımı olmadığı kabul edilmekte ve ödenen bedel üzerinden kdv tevkifatı yapılmamaktadır.

### **Servis Taşımacılığı Kapsamında KDV Tevkifatı**

İşgücü temin olarak değerlendirilen ve yukarıda belirtilen işlemler 117 Seri Nolu Tebliğde de aynen yer aldığı için, bu işlemlerdeki tevkifat uygulamasında bir değişiklik olmayacak, aynen

devam edecektir. **Ancak**, anılan taşımacılık hizmetlerinde kafaları karıştıran ve tereddütler yaratan asıl konu 117 Seri Nolu Tebliğ ile **01 Mayıs 2012** tarihinden itibaren tevkifat kapsamına alınan ve anılan Tebliğin “**3.2.11**” nolu bölümünde yer alan “**Servis Taşımacılığı Hizmetleri**”dir. Söz konusu taşımacılık hizmeti alımlarında **5/10** oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

Anılan Tebliğde servis taşımacılığı hizmetleri kapsamına, personel, öğrenci, **müşteri** ve benzerlerinin **belirli bir güzergah dahilinde taşınması** amacıyla ihdas ettikleri servis hizmetlerine ilişkin olarak yaptıkları taşımacılık hizmeti alımlarının girdiği; söz konusu hizmetin, tahsis edilmiş özel plakalı araçlar ile yapılıp yapılmamasının tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesisine engel olamayacağı; servis hizmetinin, personel veya öğrencilerin (veya velilerin) kendi aralarında anlaşmak suretiyle doğrudan taşımacı ile sözleşme yapılması/anlaşılması suretiyle sağlanması halinde, esas olarak hizmete ait faturaların servis hizmetinden yararlanan personel, öğrenci (veya velisi) adına düzenlenmesi gerektiğinden, tevkifat uygulanmayacağı, ancak, faturanın tevkifat yapmakla sorumlu tutulanlar adına düzenlenmesi halinde tevkifat uygulaması kapsamında işlem tesis edileceği ifade edilmiştir.

İlk bakışta, anılan düzenlemenin, turizm sektöründe yukarıda açıklandığı şekilde verilen taşımacılık hizmetlerini kapsamadığı, anılan Tebliğde yer alan “... müşteri ve benzerlerinin belirli bir güzergah dahilinde taşınması amacıyla ihdas ettikleri servis hizmetlerine ilişkin olarak yaptıkları taşımacılık hizmeti” ifadesinden turizm sektöründe verilen taşımacılık hizmetlerinden çok, marketlerin ya da alışveriş merkezlerinin müşterilerini belli güzergahlardan kendilerinin bulunduğu yerlere taşımalarının kastedildiği anlamı çıkartılmaktadır. Ancak, konuyla ilgili ilave açıklamaların yapıldığı **21.06.2012** tarihli 63 Seri Nolu KDV Sirkülerinde;

“...Bir taşımacılık işinin servis taşımacılığı hizmeti olarak tevkifata tabi tutulabilmesi için,

-belli güzergâhlar dâhilinde yapılması,

-hizmetin alıcısı ile satıcısı arasındaki anlaşma uyarınca belirli bir dönem süresince devam etmesi,

-fiilen yapılması,

gibi hususlar göz önünde bulundurulmalıdır.

Sorumlu tayin edilmekle beraber, 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde sayılmayan bir kuruluşun personel taşınması gibi herhangi bir servis taşımacılığı hizmeti alım ihalesini alan bir firma, bu işi bizzat ifa etmeyip bir başka firmaya devrederse, sorumlu tayin edilen kuruluşa karşı ifa edilen hizmet aracılık hizmeti mahiyetinde olduğundan, sorumlu tayin edilen kuruluş bu firmanın düzenlemiş olduğu faturadaki KDV tutarı üzerinden tevkifat yapmayacaktır. Ancak, ihaleyi alan firmaya servis taşımacılığı hizmetini fiilen ifa eden firma tarafından düzenlenen faturadaki KDV tutarı 5/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.” açıklaması yapılmış ve servis taşımacılığı hizmetine ilişkin tevkifat uygulamasına verilen örnekler arasında aşağıdaki örnek de yer almıştır:

“Doğu Karadeniz Bölgesine düzenlenen geziler için tur operatörüyle yaptığı anlaşma uyarınca 2012 yılının yaz döneminde gezi güzergâhındaki taşımacılık hizmetini veren AB taşımacılık şirketinin söz konusu hizmeti servis taşımacılığı kapsamında tevkifata tabidir.”

Dolayısıyla, 117 Seri Nolu Tebliğle tevkifat kapsamına alınan “Servis Taşımacılığı Hizmetleri” ni Maliye İdaresinin daha geniş kapsamlı olarak düşündüğü anlaşılmaktadır. Nitekim, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca TURSAB’a (Türkiye Seyahat Acentaları Birliği’ne) verilen 19.07.2012 tarih ve 074023 sayılı Muktezada; “seyahat acentalarının, yurt dışından gelen misafirlerin havaalanlarından konaklayacakları otele ve otelden havaalanlarına transferleri ile bölgelerinde bulunan ören yerlerine, müzelere düzenledikleri turlar için firmalardan aldıkları taşıma hizmeti alımlarının servis taşımacılığı hizmeti kapsamında değerlendirileceği ve (5/10) oranında kdv tevkifatına tabi tutulacağı” ifade edilmiştir. Keza, Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınca Antalya Vergi Dairesi Başkanlığına gönderilen 09.07.2012 tarih ve 070394 sayılı bir başka muktezada da aynı görüş tekrarlanmış ve “... taşıma hizmet sözleşmesi ile belli güzergahlar dahilinde tur operatörlerine taşımacılık hizmeti veren mükelleflerin bahse konu hizmetlerinin servis taşımacılığı kapsamında tevkifata tabi tutulacağı” ifade edilmiştir.

### **KDV Tevkifatı İle İlgili Değerlendirmelerimiz**

KDV Kanununun 9 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağıın emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine sahiptir.

Ancak, daha önceki yazılarımızda da belirttiğimiz üzere; Katma Değer Vergisi Kanununun gerekçesinde de vurgulandığı gibi; katma değer vergisi uygulama sisteminde en önemli müessese “**vergi indirimi**” rejimidir. Bu rejim, katma değer vergisinin diğer muamele vergilerine olan üstün ve farklı yönünü teşkil etmektedir. İndirimin mahiyeti, en yaygın uygulamasıyla, satışlar üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu satışların girdilerine ilişkin katma değer vergilerinin indirilmesidir. Bu indirim müessesesi yoluyla, bir malın ya da hizmetin üretilmesi aşamasından nihai tüketicisine ulaşması aşamasına kadar, her safhada yaratılan katma değer üzerinden vergi alınmakta, her aşamada tarafların bir altındaki satıcıyı kontrol etmesi şeklinde otokontrol sağlanmakta ve vergi nihai tüketiciye yansıtılmaktadır.

Katma değer vergisindeki bu indirim müessesesinin kırılması ya da zedelenmesi, katma değer vergisinin ruhuna aykırılıktır. Özellikle son yıllarda, Mali İdare tarafından, yukarıda belirtilen Katma Değer Vergisi Kanunundaki 9. maddedeki yetkiye atıf yapılarak getirilen ve “**katma değer vergisi tevkifatı**” olarak adlandırılabilir düzenlemeler “indirim müessesesi”nin zedelenmesi niteliği taşımakta, dolayısıyla da Katma Değer Vergisi Kanununun ruhuna aykırılık teşkil etmektedir. Mali İdare, sahte belge ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanımını engelleyecek diğer tedbirlerle yeterince sonuç alamadığı ve kolay yoldan devlet hazinesine katma değer vergisinin bir an önce girmesi amacıyla yönelik olarak yoğun bir şekilde katma değer vergisi tevkifatı yoluna başvurmaktadır.

Her ne kadar, yukarıda belirtilen Kanun maddesinde; “**gerekli görülen diğer hallerde**” ibaresi geçse ve madde gerekçesinde bu hallerin; mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu, dolayısıyla vergi tarh, tahakkuk ve tahsilatında kaybın mümkün bulunduğu haller olduğu

açıklansa da, **kanımızca**, anılan madde hükmü amacını aşan bir şekilde kullanılmaktadır. Bize göre, anılan madde hükmü, daha çok vergiyi beyan edip ödemek durumunda olacak mükelleflerin, mükellef olarak takibinin zor ya da imkansız olduğu durumlar için uygulanabilecek bir yetki maddesidir. Yoksa, gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olarak kayıtlı bulunan, dolayısıyla adı adresi ve takibi kolayca mümkün olan katma değer vergisi mükelleflerinin, kendilerine mal ve hizmet teslimleri nedeniyle alıcılar tarafından ödenen katma değer vergilerini sahte ya da muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanarak veya başka bir şekilde devlete ödemeyecekleri ya da eksik ödeyecekleri gerekçesiyle, kendilerine ödenmesi gereken katma değer vergilerinin bir kısmının kesilmesi ve mal ve hizmeti alanlarca doğrudan vergi dairelerine ödenmesi için getirilmiş bir sorumluluk maddesi değildir. Eğer bu anlamda bir yetki maddesi olsaydı, bu tevkifat müessesesinin uygulama esaslarının ne olduğunun, tıpkı Gelir Vergisi ve Kurumlar vergisi Kanunlarında olduğu gibi, Katma Değer Vergisi Kanununda da ayrıntılı olarak hüküm altına alınması gerekirdi. Dolayısıyla, anılan madde hükmüne dayanılarak yapılan vergi tevkifatı niteliğindeki düzenlemelerin vergilerin yasallığı ilkesine aykırılığı ya da yetki aşımı niteliğinde değerlendirilebilmesi mümkündür.

Katma değer vergisinde sorumluluk uygulaması getirilirken, gerçek usulde katma değer vergisi mükellefi olanlara ödenen vergilerin bir kısmından tevkifat yapılması uygulamasından vazgeçilmeli ve eğer bu uygulamaya devam edilmek isteniyorsa, bu hususla ilgili daha açık bir yasal düzenleme yapılmalıdır.

Yasal düzenleme yapıncaya kadar da, yukarıda belirtilen seyahat acentalarına ya da tur operatörlerine verilen taşımacılık hizmetlerinde mükellefler arasında sorunlar yaşanmasına ve bu tevkifat nedeniyle mükelleflerin ileride cezalı vergi tarhiyatlarına muhatap olmalarına yol açılmaması için, Mali İdarece, mukteza bazında yapılan açıklamaların Tebliğ ya da Sirküler bazında ve daha ayrıntılı bir biçimde yapılması yoluna gidilmelidir. Keza, mukteza bazında servis taşımacılığı kapsamında kdv tevkifatı yapılacağı açıklanan taşımacılık hizmetlerinde “işgücü temini” kapsamında da tevkifat yapılıp yapılmayacağının Tebliğ ya da Sirkülerle açıklığa kavuşturulması gereklidir.