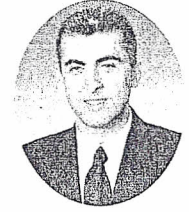


HİZMET İŞLETMELERİ AÇISINDAN ADİSYON YÜKÜMLÜLÜĞÜ



Ahmet Burçin YERELİ *

I- GİRİŞ

Vergi kayıp ve kaçaklarının en yoğun olduğu kesimlerin başında gelen hizmetler sektörünün vergi disiplini altına alınması, pek çok gelişmiş ve gelişmekte olan ülkede olduğu gibi, ülkemizde de ciddi bir sorundur. Toplumsal yapının değişimi ve kentsel yaşamın gelişmesi ile birlikte her geçen gün günlük yaşantımıza farklı hizmet konuları ile dahil olan işletmelerin vergilendirilmesi ve vergi ile ilgili işlemlerinin denetim altına alınabilmesi, vergicilik alanındaki önemli konulardan biri olmuştur.

Türkiye’de, 1980’den sonra hızlı bir kentleşme süreci yaşanırken, turizme yönelik faaliyetlerin artması ile birlikte büyük kentler ve turistik yörelerde yiyecek-içecek hizmeti veren işletmelerin sayısı da artmıştır. Bu işletmeler ekonomiye pek çok yönden katkıda bulunmaktadır. Buna karşın söz konusu işletmelerde yeteri kadar vergi denetimi yapılamaması halinde vergi kaybı oldukça yüksek olabilmektedir. Ülkemizde, belge düzenine uyulmaması ve bu hususun yeterince denetlenememesine bağlı olarak bu alandaki vergi kaybı zaman zaman artmaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 257. maddesinin 1. bendine göre Maliye Bakanlığı mükellef ve meslek grupları itibarıyla muhasebe usul ve esaslarını belirlemeye, bu kanuna göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ek olarak tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıtırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya, bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, söz konusu kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya yetkili kılınmıştır.

Maliye Bakanlığı, kendisine verilen bu yetkiye istinaden yiyecek-içecek hizmeti veren işletmelerin bir kısmına adisyon kullanma zorunluluğu getirmiştir. Adisyon, sunulan hizmetin ve emtianın cins ve miktarını göstermek amacıyla düzenlenen bir belgedir. Maliye Bakanlığı, en son 2001 yılında yaptığı bir düzenleme ile bu tür işletmelerin belge düzenini yeni bir takım esaslara bağlamış ve adisyon kullanma yükümlülüğünü yeniden ele almıştır.

* Doç. Dr. Hacettepe Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü Öğretim Üyesi

II- ADİSYON YÜKÜMLÜLÜĞÜ KAPSAMINDA OLAN İŞLETMELER

18 Ağustos 1988 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 185 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bu Tebliğ'de değişiklik yapan diğer tebliğler çerçevesinde adisyon kullanmak zorunda olan işletmeler aşağıdaki şekilde tanımlanmış idi.

Masada servis yapılan ve gerçek usulde vergilendirilen;

- Kurumlar vergisine tabi olan kurumlar tarafından çalıştırılan veya Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutulan ve alkollü içki servisi yapılan gece kulüpleri, diskotekler, barlar, pavyonlar, gazinolar, meyhaneler ve lokantalar gibi işletmeler,
- Alkollü içki servisi yapılmamakla birlikte Kurumlar Vergisi Kanunu'na tabi olan her türlü kurumlar tarafından çalıştırılan veya Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca bilanço usulüne göre defter tutulan lokanta, kafeterya, pastane, gazino gibi işletmeler,
- Kurumlar vergisi veya gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olup şehirlerarası karayolları üzerinde hizmet veren lokanta, kafeterya, pastane, kulüp ve benzeri işletmeler (1)

adisyon kullanmak zorundadırlar.

185 seri no.lu Tebliğ'e göre, Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca işletme hesabı esasına göre defter tutulan

ve alkollü içki servisi yapılmayan lokanta, kafeterya, pastane, gazino gibi hizmet işletmeleri adisyon kullanma zorunluluğu dışında tutulmuştu. Ayrıca, söz konusu tebliğin uygulanmasında, alkollü bira servisi yapılan ve yukarıda belirtilen hizmet işletmeleri, içkili hizmet veren işletmeler olarak kabul edilmişti.

Daha sonra, 25.11.1989 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 200 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile şehirlerarası karayolları üzerinde hizmet veren lokanta, kafeterya, pastane, kulüp ve benzeri işletmelere de adisyon mükellefiyeti getirilmiştir.

Adisyon yükümlülüğüne yönelik en son düzenleme geçtiğimiz yıl yapılmıştır. Buna göre, 05.08.2001 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 298 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile adisyon kullanma yükümlülüğü kapsamındaki işletmelerin, önceki uygulamalara nazaran daha dağınık gibi görünen çerçevesi, daha düzenli bir yapıya kavuşturulmuştur. Uygulama önce geniş bir mükellef kitlesini hedeflemiş ise de, 298 seri no.lu Tebliğin hemen arkasından 18.8.2001 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 299 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bu çerçevenin kapsamı iyice daraltılmıştır.

Ağustos ayının başında çıkarılan 298 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutulan gece kulüpleri, diskotekler, barlar, pavyonlar, gazinolar, meyhaneler, lokantalar, kafeteryalar ve pastane gibi işletmeler adisyon kullanma yükümlülü-

ğü kapsamında ele alınmış iken; aynı ayın ortasında çıkarılan 299 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile, sayılan bu hizmet işletmelerinin alkollü içki servisi yapmaları halinde adisyon düzenleyecekleri şeklinde bir açıklama yapılmıştır. Böylece alkollü içki servisi yapılmayan hizmet işletmelerinin adisyon düzenleme zorunluluğu tamamen ortadan kalkmıştır.

298 seri no.lu Tebliğ'in bir başka hükmüne göre, self servis esasına göre işletilen lokanta, kafeterya gibi işletmeler ile sadece çay, kahve ve meşrubat satımı yapan kahvehane, çay ocağı ve çay bahçesi gibi işletmeler, bunların yanı sıra basit usulde vergilendirilen hizmet işletmeleri ile tom boncuk veya özel kredi kartıyla takip edilen hizmetlerin verildiği tatil köyü, otel gibi konaklama işletmelerinde adisyon kullanılmasına gerek bulunmamaktadır. 298 seri no.lu Tebliğin bu hükmü ile 299 seri no.lu Tebliğ bir arada ele alındığında, yukarıda sayılan hizmet işletmeleri alkollü içki servisi yapsalar dahi adisyon yükümlülüğü kapsamında sayılmayacaklardır.

Self-servis esasına göre işletilen lokanta, kafeterya gibi işletmelerde zaten adisyon kullanılmasına gerek bulunmamaktadır. Bu tür işletmelerde müşteri yiyecek ve içecek maddelerini bizzat kendisi almakta ve masaya oturmadan önce fatura veya perakende satış fişi kendisine verilmektedir. Adisyon kullanmak zorunda bulunan hizmet işletmelerinde, masada servis yapılmasının yanında, ayrıca self-servisin ve paket halinde satışların da bulunması durumunda, adisyon yalnızca masaya yapılan servisler için kullanılacaktır.

III- MALİ BİR BELGE OLARAK ADİSYONUN ŞEKLİ ESASLARI

Vergi Usul Kanunu'nun "İspat Edici Kağıtlar" başlıklı 227. maddesinin 4. fıkrasına göre Maliye Bakanlığı, düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde bulunması gereken zorunlu bilgileri belirlemeye ve bu belgelerden uygun gördüklerine, düzenlenme saatinin yazılması zorunluluğunu getirmeye yetkili kılınmıştır. Bu yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 185 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre adisyon kullanma zorunluluğu getirilenlerin kullanacakları adisyonlarda en az aşağıdaki bilgiler bulunmak zorundadır:

- Mükellefin adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, vergi dairesi ve vergi sicil numarası.
- Hizmetin ve emtianın cinsi, miktarı,
- Adisyonun düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası.
- Adisyonun basıldığı matbaa ile ilgili bilgileri.

Aynı yetkiye istinaden çıkarılan 200 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre ise, müşterinin masasına bırakılan adisyonlara düzenlenme saatinin yazılması zorunludur.

Adisyonlar en az yukarıda belirtilen bilgileri taşıyacak şekilde ve defterdarlıklarca anlaşma yapılmış matbaalarda ilgili mevzuat esaslarına göre bastırılmaktadır. Anlaşmalı matbaalara bastırılmamış adisyonlar ile tarih ve düzenlenme saati yazılmamış, müşterinin masasına bırakılmamış adisyonlar hiç düzenlenmemiş sayılmaktadır. Adisyonlarda belirli bir ölçü aranılmamakta, işletmeler ihtiyaç-

(1) 200 Seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile bu mükellef grubu adisyon mükellefiyeti kapsamına alınmıştır.

larına göre ölçüleri belirleyebilmektedirler.

Vergi Usul Kanunu'nun 227. maddesinin 3. fıkrasına göre, Vergi Usul Kanunu uyarınca kullanılan veya söz konusu Kanun'un Maliye Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanarak, kullanma zorunluluğu getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılacaktır.

IV- ADİSYON YÜKÜMLÜLÜĞÜNDE USUL

Adisyonların kopyalı ve en az iki örnek olarak düzenlenmesi zorunludur. İlk örnek fatura veya perakende satış fişi ile birlikte müşteriye verilmekte iken, ikinci örnek işletmede kalmaktadır.

Adisyonların, müşteriden sipariş alınırken düzenlenmesi ve müşterinin masasında, daha sonraki siparişler işlenmek üzere bırakılması gerekmektedir.

Hizmetin tamamlanmasından sonra adisyon müşteriye ibraz edilmeli ve bu adisyona göre hesap ödenmelidir. Ayrıca, müşterinin talebi beklenilmeksizin derhal fatura, fatura vermeyi gerektirmeyen hallerde ise perakende satış fişi düzenlenerek adisyonun birinci örneği ile birlikte müşteriye verilmesi zorunludur.

V- ADİSYON YÜKÜMLÜLÜĞÜNÜN HUKUKİ SONUÇLARI

Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi mükellefleri tarafından kullanılması zorunlu belgeler kapsamında ele alınan adisyon, 2978 sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanun bakımından harcamaları tevsik edici bir belge olarak dikkate alınmamaktadır. Yani, adisyon tek başına vergi iadesinde geçerli bir belge değildir.

185 seri no.lu Tebliğ'e göre, VUK ve bu Kanun'a bağlı Genel Tebliğler ile belirtilen esaslara uygun olarak kullanılmayan her bir adisyon için ayrı ayrı VUK'un 352. maddesinin II/7. bendi (2) uyarınca II. derece usulsüzlük cezası kesilmesi gerekmektedir. Bu ceza, aynı takvim yılı içinde birden fazla fiil söz konusu olduğu taktirde, ilk fiili izleyen her bir fiil için, ilk fiile uygulanan ceza miktarının dörtte biri tutarında uygulanacaktır. Cezanın kesinleşmesi halinde ise, cezanın kesinleşmesini izleyen takvim yılından başlamak üzere iki yıl içinde tekrar aynı suç işlenirse, bu kere usulsüzlük cezasının %25 oranında artırılarak uygulanması gerekmektedir.

200 seri no.lu Tebliğ'e göre ise, kullanılmayan, düzenlenmeyen veya düzenlenip müşteri masasına konulmayan her bir adisyon için VUK'un 353. maddesinin 2. bendi (3) uyarınca ayrı

- (2) Söz konusu bent hükmü: "Vergi beyannameleri, bildirimler, evrak ve vesikaların kanunen belli şekil ve muhteviyatı ile ekleri ile bunlarla ilgili olarak yapılan diğer düzenlemelere ilişkin hükümlere uyulmamış olması." şeklindedir.
- (3) Söz konusu bent hükmü: "Perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulunulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin veya gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin tespiti halinde, her bir belge için 53.000.000 TL özel usulsüzlük cezası kesilir." şeklindedir.

ayrı özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Birden fazla fiilin tek tutanakla tespiti, ayrı ayrı özel usulsüzlük cezasının kesilmesine engel oluşturmamaktadır.

VI- SONUÇ

Mal ve hizmet teslimi, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre fatura veya perakende satış fişi düzenlenmesini gerektiren bir işlemdir. Yiyecek-içecek hizmetinin verildiği işletmelerde hizmetin sunulması teslim olarak kabul edilmekte ve katma değer vergisi açısından vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Müşterinin hizmet bedelini ödemesi ise gelir ve kurumlar vergisi kanunları açısından vergiyi doğuran olay mahiyetindedir. Her iki açıdan da vergiyi doğuran olayı kayıt altına alabilmek için fatura veya perakende satış vesikalarının düzenlenmesi bir zorunluluktur. Ancak, öyle işletmeler vardır ki, hizmet bir bütün olarak bir anda değil, parça parça yerine getirilmekte ve teslim belli bir süre sonunda tamamlanmaktadır. Bu süre boyunca yapılan her teslimin kayıt altına alınması ve hizmetin tamamlanıp bittiği anda asıl teslim işlemini belgelendirecek olan vesikanın düzenlenebilmesi açısından yardımcı bir vesikaya ihtiyaç duyulmuş ve bu gereksinimin doğal bir sonucu olarak adisyon uygulaması geliştirilmiştir.

Maliye Bakanlığı, adisyon düzenleme yükümlülüğü bakımında, alkollü içki servisi yapılan gece klüpleri, diskotekler, barlar, pavyonlar, gaziolar, meyhaneler, lokantalar, kafeteryalar ve pastaneler gibi işletmeleri bir arada ele almıştır. Dolayısıyla bu işletmelerin alkollü içki servisi yapmamaları halinde adisyon kullanma gibi bir yükümlülüğü bulunmamaktadır. Yiyecek-

içecek hizmeti sunulan işletmelerde, hizmetin mahiyeti itibarıyla tamamen birbirinin aynı olmasına karşın, uygulamada tek belirleyici ölçüt olarak alkollü içki servisi yapılmasının seçilmiş olması ve bu ölçüte göre işletmelerin farklı muamelelere tabi tutulması vergilemede eşitlik ilkesi açısından da tartışılması gereken bir konudur. Bugünkü uygulama itibarıyla, alkollü içki servisi yapılmayan lokanta veya restoran ya da benzeri işletmeler adisyon kullanmak zorunda olmadıkları gibi, kısa süreli olarak alkollü bir içki içmek üzere uğranılan barlar adisyon kullanmak mecburiyetindedirler.

Adisyon uygulaması dışında kalan işletmeler, verilen hizmetin ardından derhal perakende satış fişi ya da fatura düzenlemek zorundadırlar. Bu tür işletmeler için adisyon uygulaması ihtiyari bir yükümlülüktür. Ancak alkollü içki satışı yapılmasa bile, restoran, lokanta ve pastane benzeri işletmelerin mali işlemlerinin izlenmesi açısından adisyon uygulaması büyük kolaylıktır. Her masaya sunulan hizmet adisyon fişinde takip edilmekte ve en son hesap bu adisyona göre toplanarak perakende satış fişi ya da faturaya bağlanmaktadır. Dolayısıyla, alkollü içki satılmaması nedeniyle mali bir yükümlülük olmamasına karşın, bu tür hizmetlerin sunulduğu işletmelerde adisyon fişi kullanımı yaygındır.

Oysa alkollü içki satışı yapılan bar türü işletmelerde, tek bir sipariş için bile adisyon düzenlenmesi gerekmektedir. Hizmetin masada ya da bankoda veriliyor olmasının bir önemi yoktur. Tek bir sipariş dahi olsa adisyon açılması gerekiyor olması, bu tür işletmelerde hesapların izlenmesini

güçleştirmektedir. Adisyonlarda yaşanan karışıklıklar, hesaplara da yansımaktadır. Hesapların gerçek tutarların üzerinde olması, özellikle turistik yörelerimizde yabancı turistlerin memnuniyetsizliğine yol açmaktadır.

Vergileme açısından önemli olan husus, sunulan hizmetin fatura veya perakende satış vesikasına bağlanmasıdır. Hizmetin mahiyeti itibarıyla konu değerlendirildiğinde, yiyecek-içecek hizmeti sunan işletmeler ile eğlence sektöründe faaliyet gösteren işletmeler ayrı ayrı ele alınmalıdır. Yiyecek-içecek hizmetinin ön planda olduğu mekanlarda, adisyon düzenlenmesi işletmeler tarafından da tercih edilen bir uygulamadır. Onlar bu yükümlülük kapsamında olmasalar dahi, yaptıkları işin bir gereği olarak adisyon düzenlemeye devam edeceklerdir. Buna karşın eğlenme ve eğlendirme amacının ön planda olduğu işletmelerde adisyon uygulaması müessesenin hizmet şekline göre işletmenin kendi inisiyatifine bırakılabilir.

Adisyon uygulaması, sadece işletmelerin kendi hesaplarını izleyebilmeleri açısından değil, Maliye Bakanlığı'nın denetimleri açısından da önem taşımaktadır. Hizmetin parça parça sunulması halinde, sunulan hizmetin bir bütün olarak perakende satış fişi ya da faturaya bağlanabilmesi için adisyon, düzenlenmesi zorunlu mali bir belge haline gelmektedir. Bu nedenle, yiyecek-içecek hizmetinin sunulduğu restoran, lokanta, pastane, kafeterya gibi işletmelerde adisyon düzenlenmesi, bu tür işletmelerin denetimi açısından da büyük bir kolaylık sağlayacaktır. Denetim esnasında, denetlenen hizmetin saat kaçta sunulmaya başladığı

ve denetim anına kadar hangi hizmetlerin sunulduğu adisyon sayesinde daha rahat izlenebilecektir.

Buna karşın eğlence sektöründe hizmetin masada sunulduğu ortamlarda adisyon uygulaması yine bir zorunluluk gibi görünmektedir. Ancak, hizmetin bankoda ya da ayaküstü sunulduğu hallerde adisyon uygulaması güçleşeceği için, yapılan her bir satışın perakende satış fişine bağlanması daha rahat olacaktır. Eğlence sektöründe hizmetin masadan ziyade daha çok ayaküstü veriliyor olmasından ötürü, bu tür işletmelerde adisyon uygulaması yerine, doğrudan perakende satış fişi uygulamasına gidilmesi en uygun yöntemdir. Böylece bardan ya da mutfaktan çıkan her bir sipariş için perakende satış fişi anında düzenlenecek ve masada veya bankoda ya da ayaküstü yapılan her bir teslim için para tahsil edilecektir. Zaten bu tür işletmelerin pek çoğu giriş ücreti uyguladıkları için, perakende satış fişi daha işletmeye giriş esnasında düzenlenmekte ve hizmetin bedeli peşin alınmaktadır. Söz konusu uygulama daha çok ekstralar için geçerli olacak ve Maliye Bakanlığı bu sürecin denetimini daha kolay yapacaktır. Siparişin alındığı noktada adisyon düzenlenip düzenlenmediğini denetlemekten; siparişlerin çıktığı noktada perakende satış fişi düzenlenip düzenlenmediğini denetlemek Maliye Bakanlığı personelinin yükünü hafifletecektir.

Sonuç olarak adisyon yükümlülüğü getirilecek işletmelerin belirlenmesinde, alkollü içki satışı yerine bu işletmelerde sunulan hizmetin mahiyetinin esas alınması her açıdan daha gerçekçi bir yaklaşım olacaktır.