

UÇAK BİLETLERİNİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ*

I- GENEL AÇIKLAMALAR

Uçak biletleri hava yolu şirketleri veya seyahat acentaları tarafından satılmaktadır. Acentalık sözleşmesi uyarınca seyahat acentalarının satılan bilet bedellerinin gerek bilet alıcısı vergi mükellefleri gerekse bilet satıcısı seyahat acentaları ve hava yolu şirketleri yönünden muhasebeleştirilmesi özellik taşımaktadır. Hava yolu şirketleri bastırılmış oldukları uçak biletlerini boş olarak seyahat acentalarına teslim etmekte, bilet seyahat acentası tarafından düzenlenmektedir. Bileti satan acentalar ayrıca fatura düzenlemektedirler.

Maliye Bakanlığı şehirlerarası otobüs firmalarına ait yolcu biletlerinin otobüs firmaları ve komisyoncular tarafından satılmasında belge düzeninin ne şekilde düzenlenmesi gerektiği konusunda 173 no'lu VUK Genel Tebliğinde açıklama yaptığı halde, uçak biletlerinin düzenlenmesi ve muhasebesi konusunda bir düzenleme yapmamıştır. Böyle bir düzenlemenin bulunmaması, biletlerde veya faturalarda yeterli ayrıntı ve açıklama yer almadığı için bazı hatalı uygulamaların ortaya çıkmasına neden olmaktadır.

Uçak biletlerinin hava yolu şirketi, acenta ve bilet müşterisi vergi mükelleflerince muhasebeleştirilmesi konusundaki görüş ve açıklamalarımıza aşağıda yer verilmiştir.

II- UÇAK BİLETİ BEDELİNE DAHİL UNSURLAR

Yurtiçi uçak bileti ücretinde KDV dışında eğitime katkı payı, özel işlem vergisi, alan vergisi, sigorta ücreti ve bilet transfer masrafı (PTA) adı altında çeşitli tahsilatlar yapılmaktadır.

1- Katma Değer Vergisi : Yurtiçi uçak bilet bedeli genel oranda (%18) katma değer vergisine tabidir. KDV Kanunu'nun 20/4. maddesine göre bedelin biletle tahsil edildiği hallerde tarife ve bilet bedeli, katma değer vergisi dahil edilerek tespit olunmakta ve vergi müşteriye ayrıca intikal ettirilmemektedir. Bu hüküm nedeniyle uçak bilet bedelleri KDV dahil olarak düzenlenmektedir.

33 no'lu KDV Genel Tebliğinde, KDV Kanunu'nun 14. Maddesindeki yetkiye istinaden 84/8889 sayılı BKK ile transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında deniz, hava ve demiryolu ile yapılan yük ve yolcu taşıma işlerinin katma değer vergisinden istisna edildiği belirtilerek, söz konusu taşıma işlerine ait bilet satışı yapan mükelleflerin bu işlemlere ilişkin olarak hesapladıkları komisyonların da taşımacılık işi içinde mütalaa edilmesi gerektiğinden uluslar arası taşımacılığa ait bilet satış komisyonlarının katma değer vergisine tabi tutulmayacağı belirtilmiştir.

2- Eğitime Katkı Payı : 4306 sayılı Kanunun 4702 sayılı Kanunla değişik geçici 1/A maddesinin 5. bendi uyarınca sekiz yıllık kesintisiz ilköğretim giderlerinde kullanılmak üzere, 01.09.1997 – 31.12.2010 tarihleri arasında, hava yolu ile iç hat yolcu taşımacılığında düzenlenen her bir bilet için 99/12481 sayılı BKK ile 1.500.000 lira, dönüşlü biletler için 3.000.000 lira eğitime katkı payı ödenir. Eğitime Katkı Payı uçak biletlerinde TY rumuzu ile

* Sakıp ŞEKER, Yeminli Mali Müşavir

NOT: 113 nolu KDV Genel Tebliği ile havayolu şirketlerince bilet bedellerine eklenmek suretiyle tahsil edilen meydan servis ücretinin KDV'den istisna olduğu ve bu tutarın hava meydanı işletmecisi kuruluşlara aktarılmak üzere tahsil edildiği belirtilmiştir

gösterilmektedir. Hava yolu şirketlerince bilet bedeli ile birlikte tahsil edilen eğitime katkı payları ertesi ayın 20. günü akşamına kadar bir beyanname ile vergi dairesine ödenir.

Anılan kanun maddesinin 10. bendinde eğitime katkı paylarının katma değer vergisi matrahına dahil olmadığı hükme bağlanmıştır.

EKP'ndan muaf kişi ve kuruluşlar 4306 sayılı Kanunun geçici 1/A maddesinin 13. bendinde belirtilmiştir.

3- Özel İşlem Vergisi : 4481 sayılı Kanunun 4605 sayılı Kanun ile değişik 9. maddesinde, 1 Aralık 1999 tarihinden itibaren 31.12.2002 tarihine kadar uygulanmak üzere, 4306 sayılı Kanunun geçici 1. maddesinin (A) fıkrasında belirtilen işlem ve kağıtlar için ödenen eğitime katkı payı kadar ayrıca özel işlem vergisi ödenir, hükmü yer almaktadır. Bakanlar Kurulu özel işlem vergisi tutarını on katına kadar artırmaya yetkilidir.

2001/3439 sayılı BKK ile hava yolu ile iç hat yolcu taşımacılığında düzenlenen her bilet için 4.500.000.-TL dönüşlü biletlerde 9.000.000.-TL özel işlem vergisi tahsil edilmektedir. Ö.İ.V. uçak biletlerinde VK rumuzu ile gösterilmektedir.

Özel işlem vergisi 4481 sayılı Kanunun 10/c maddesi hükmü uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında **gider olarak kabul edilmez** ve hiçbir vergiden mahsup edilmez.

Özel işlem vergileri de eğitime katkı payları gibi katma değer vergisi matrahına dahil değildir.

4- Sigorta Ücreti : 01.10.2001 tarihinden uçak biletleri içinde iç hatlarda her yolcu için 4.000.000.-TL sigorta bedeli de tahsil edilmektedir. Sigorta harcı olarak adlandırılan sigorta ücreti biletlerde YR rumuzu ile gösterilmektedir. Sigorta bedelinin KDV'ne tabi olduğu KDV Kanunu'nun 24/b maddesinin açık hükmüdür.

5- Meydan Servis Ücreti (Alan Vergisi) : THY Anonim Ortaklığı yurt içi bilet ücretleri ile 08.07.2002 tarihinden itibaren her yolcudan ayrıca "**ıçhat meydan servis ücreti**" adı altında 5 000.000.TL ücret almaktadır. Dış hat bağlantılı biletlerde bu tutar 3 USD'dir. Bazı seyahat acentası faturalarında ıçhat meydan servis ücreti olarak alınan ve biletlerde VQ rumuzu ile gösterilen bu ücret hatalı olarak "alan vergisi" adı altında faturalarda gösterilmektedir. Alan vergisi diye bir vergi türü yoktur. Bazı kişi ve kuruluşların mensuplarından bu ücret alınmamaktadır.

THY Anonim Ortaklığının bir seyahat acentasına verdiği cevabi yazıda, alan vergisi olarak adlandırılan meydan servis ücretinin katma değer vergisi matrahına dahil olmadığı belirtilmiştir.¹ Bazı seyahat acentası faturalarında da bu ücretin KDV matrahına dahil olmadığı gösterilmektedir. Bu konuya ilişkin açıklamalarımız yazımızın III. bölümünde yer almaktadır.

6- Bilet Trasfer Ücreti (Prepate Ticket Advence) (PTA) : Bedeli önceden ödenen bir biletin başka bir yerdeki havayolu bilet satış ofisinden teslim alınması halinde, yolcuya verilen bu hizmet bedeli için ayrıca PTA masrafı adı altında ek bir ücret tahsil edilmektedir. Bu tür bir hizmet bedeli 6.000.000.-TL'dir.

¹ 14.08.2001 gün ve B.02.2.THY.0.10.07.00.12/001-1922 sayılı yazı

THY Anonim Ortaklığının yukarıda belirtilen yazısında bilet transfer ücretinin de katma değer vergisine tabi olmadığı belirtilmiştir.

III- KATMA DEĞER VERGİSİ MATRAHINA DAHİL UNSURLAR

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24/b maddesinde "sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç payı fon karşılığı gibi unsurlar"ın, 24/c maddesinde ise, "vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat hizmet ve değer"ın katma değer vergisi matrahına dahil olduğu belirtilmiştir.

Öte yandan KDV Kanunu'nun 13. Maddesinin (b) bendinde, "**deniz ve hava taşıma araçları için liman ve hava meydanlarında yapılan hizmetler**"ın katma değer vergisinden istisna edilmiştir. THY'nin hava meydanında verdiği ulaşım hizmeti hava taşıma aracına yani uçağa değil, doğrudan yolcuya verilmekte olup fatura yolcuya kesilmektedir. Bu nedenle meydan servis ücreti veya servis ücreti adı altında tahsil edilen ücretin 13/b maddesi kapsamına girmediği görüşündeyim.

Satış bedeline ilave edilen herhangi bir ücret unsurunun katma değer vergisi matrahına dahil olmaması hali ancak özel bir kanun hükmü ile mümkündür. Bu nedenle uçak bilet ücreti ile birlikte tahsil edilen meydan servis ücreti, sigorta ve bilet transfer ücretinin KDV Kanunu'nun 24. maddesinin (b) ve (c) bentleri karşısında katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi gerekir.

Eğitime katkı payı ve özel işlem vergisinin katma değer vergisine tabi olmadığı 4306 ve 4481 sayılı Kanunlarda özel olarak belirtilmiştir. Ancak, KDV Kanunu'nun 19. maddesinde, diğer kanunlardaki vergi muafık ve istisna hükümlerinin bu vergi bakımından geçersiz olduğu belirtilmekle birlikte, söz konusu kanunların 3065 sayılı KDV Kanunundan daha sonra çıkarılmaları ve "Özel Kanun" olmaları nedeniyle, eğitime katkı payı ve özel işlem vergisinin katma değer vergisine tabi olmadığı hükmünün geçersiz olduğu söylenemez. Yukarıda belirtilen kanun hükümleri karşısında, **meydan servis ücreti, transfer ücreti ve sigorta ücretinin** katma değer vergisi matrahına dahil edilmesi gerekir. Bilet bedellerinin muhasebeleştirilmesinde KDV'ne tabi olan ve olmayan ücret unsurları ayrıştırılmalıdır.

IV- BİLET BEDELLERİNİN MUHASEBE KAYDI

A- Seyahat Acentaları

Uçak biletlerini satan seyahat acentaları bilet bedelini hava yolu şirketi adına tahsil etmektedir. Hava yolu şirketleri haftalık veya onbeş günlük satış raporlarına istinaden bilet satış bedeli üzerinden ilgili acentalara bir komisyon ödemektedirler. Seyahat acentası hak ettiği komisyon gelirini tahsil ettiği ücretten düşükten sonra kalan kısmı hava yolu şirketi hesabına göndermektedir. Hava yolu şirketi seyahat acentasından ayrıca komisyon faturası istemektedir.

Seyahat acentalarınca düzenlenen biletin hava yolu şirketine ait olması nedeni ile bilet bedelinin veya biletten ayrı olarak fatura bedelinin hasılat olarak kaydedilmesi halinde, biletin alış bedelinin de maliyet olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

Ülkemizde en büyük hava yolu şirketi olan THY'ları acentalarına herhangi bir fatura düzenlememektedir. Bu nedenle seyahat acentaları müşterileri için düzenledikleri bilet veya fatura bedelini gelir olarak kayıtlarında göstermemekte, tahsil edilen uçak bileti bedelini hava yolu şirketinin hesabına alacak olarak kaydetmektedirler.

Örnek: (x) seyahat acentası THY'nın Ankara / İstanbul arası için düzenlediği ve peşin olarak tahsil ettiği KDV dahil 128.000.000.-TL bilet bedelini aşağıdaki şekilde kaydetmelidir.

100- Kasa Hs.	/	128.000.000.-
329. Diğer Ticari Borçlar		128.000.000.-
01. THY A.O.		

Seyahat acentasının bu bilet satışından elde ettiği komisyon geliri ek ödemeler ve KDV hariç %9 üzerinden 8.618.644.-TL'dir. Komisyon faturası ve mahsuplaşma işlemi aşağıdaki gibi olacaktır. Seyahat acentalarının esas faaliyeti bilet satışlarından elde edilen komisyon geliri olduğu için, bu gelirlerin 643-Komisyon Gelirleri hesabında değil, 600 veya 601 no'lu hesaplarda izlenmesi gerekir.

329. Diğer Ticari Borçlar	/	128.000.000.-
600. Yurtiçi Satışlar		8.618.644.-
391. Hesaplanan KDV		1.551.356.-
102. Bankalar Hs.		117.830.000.-

Seyahat acentalarının gelirleri bilet satışı üzerinden hesaplanan komisyon geliri olduğu için, havayolu şirketinin ayrıca seyahat acentasına fatura düzenlemesine gerek bulunmamaktadır. Hava yolu şirketi biletin kendine gelen suretinden gelir kaydı yapabilmektedir. Ayrıca, satılan bilet tutarı bilgisayar ortamından izlenmektedir. Acentalar gelirlerini brüt yönteme göre değil net yönteme göre muhasebeleştirilmelidir. Nitekim 4 no'lu Türkiye Muhasebe Standardında, "acenta ilişkilerinde acentanın geliri tahsil ettiği toplam tutar değil, bu tutar üzerinden kendisine verilen komisyondur. Çünkü acentanın özkaynağı kendisine verilen komisyon kadar artmaktadır," denilmektedir.

Hava yolu şirketinin acenta tarafından satılan bilet bedelini komisyon bedeli indirilerek acentaya fatura düzenlemesi halinde, acenta hava yolu şirketinden gelen faturayı 740-Hizmet Üretim Maliyeti hesabına borç, bilet bedellerini veya fatura bedellerini 600-Yurtiçi Satışlar hesabına alacak kaydedecektir. Bu takdirde, TMS-4'e aykırı olmakla birlikte muhasebe kaydı aşağıdaki gibi yapılacaktır.

100. Kasa Hs.	/	128.000.000.-
600. Yurtiçi Satışlar		103.389.830.-
391. Hesaplanan KDV		18.610.170.-
320. Satıcılar		6.000.000.-

740. Hizmet Üretim Maliyeti	94.771.186.-
191. İndirilecek KDV	17.058.814.-
320. Satıcılar	111.830.000.-
01. THY A.O.	
320. Satıcılar Hs.	117.830.000.-
01. THY A.O.	
102. Bankalar Hs.	117.830.000.-

Özel işlem vergisi ve eğitime katkı payı KDV'ne tabi olmadığı ve Devlete ödenmesi gereken bir yükümlülük olduğu için hava yolu şirketinin fatura düzenlemesi halinde de bu iki unsurun acenta tarafından gelir hesaplarında gösterilmemesi gerekir. Diğer ödemeler kayıtlarda gelir ve gider olarak gösterilmelidir.

B- Uçak Biletini Alan Müşterinin Kaydı

Seyahat acentası tarafından düzenlenen yukarıdaki bilet için ayrıca fatura düzenlesin veya düzenlemesin bilet sahibi gelir veya kurumlar vergisi mükellefi müşterinin kaydı aşağıdaki gibi olacaktır. Muhasebe kaydı sırasında bilet bedeline dahil unsurların KDV'ne tabi olup olmadığı, gider kaydının yapılıp yapılmayacağı durumu dikkat alınmalıdır.

	Tutarı	KDV
Bilet Bedeli	113.000.000.-	Dahil
Meydan Servis Ücreti	5.000.000.-	Dahil
Sigorta Ücreti	4.000.000.-	Dahil
PTA (Bilet transfer ücreti)	-	Dahil
Eğitime Katkı Payı	1.500.000.-	Tabi Değil
Özel İşlem Vergisi	4.500.000.-	Tabi Değil

Bilet bedelinin 6.000.000.-TL'lik kısmının (eğitime katkı payı ve özel işlem vergisi) KDV'ne tabi değildir. Sigorta bedelinin KDV'ne tabi olduğu konusunda bir tereddüt olmayıp, THY alan vergisi olarak bilinen içhat meydan servis ücretinin KDV'ne tabi olmadığı görüşündedir. Ancak THY'nın uygulamasının ne yönde olduğu tarafımızca bilinmemektedir. Buradaki hesaplamada meydan servis ücretinin de KDV'ne tabi olduğu kabul edilmiştir.

770. Genel Yönetim Giderleri	109.389.830.-
03. Dışardan Sağ. Fayda ve Hiz.	103.389.830.-
01. Seyahat (Uçak) Giderleri	95.762.712.-
02. Sigorta	3.389.830.-
03. Meydan Servis Ücreti	4.237.288.-
05. Vergi Resim ve Harçlar	6.000.000.-
01. Eğitime Katkı Payı	1.500.000.-
02. Özel İşlem Ver.(KKEG)	4.500.000.-
191. İndirilecek KDV	18.610.170.-
100. Kasa Hs.	128.000.000.-

C- Hava Yolu Şirketinin Kaydı

Yukarıdaki uçak biletinin bilet sahibi hava yolu şirketi tarafından kaydı aşağıdaki gibi olacaktır. Alan vergisi ve sigorta ücretinin havayolu şirketinin geliri olduğu ve bu gelir unsurlarının KDV matrahına dahil olduğu kabul edilmiştir.

102. Bankalar Hs.	117.830.000.-
740. Hizmet Üretim Gid.	8.618.644.-
01. Dışardan Sağ. Fayda ve Hiz.	
191. İndirilecek KDV	1.551.356.-
360. Ödenecek Vergi ve Fonlar	6.000.000.-
01. Eğitime Katkı Payı	1.500.000.-
02. Özel İşlem Vergisi	4.500.000.-
600. Yurtiçi Satışlar	103.389.830.-
01. Bilet Satış Geliri	95.762.712.-
02. Meydan Ser. Üc.	4.237.288.-
03. Sigorta Geliri	3.389.830.-
391. Hesaplanan KDV	18.610.170.-

V- SONUÇ

Görüleceği üzere, uçak biletlerinin muhasebeleştirilmesi konusu oldukça karmaşık hesaplamaların yapılmasını gerektirmektedir. Sadece burada açıklamaya çalıştığımız konu bile Türk Vergi Mevzuatı ve Uygulamasının ne kadar karmaşık ve içinden çıkılmaz bir hale geldiğini göstermektedir. Bir bilet bedelinin içinde 5 ayrı gelir unsurunun bulunması, bunların bir kısmının KDV'ne tabi olması, bir kısmının olmaması, özel işlem vergisinin gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmemesi işletmelerin muhasebe sistemlerini içinden çıkılmaz hale getirmiştir. Faturalarda ve biletlerde yeterli açıklama olmadığı için bazen Devletin bazen bileti alan mükellefin aleyhine muhasebe işlemi yapılması söz konusu olabilmektedir. İşletmelerin gider kaydında, fatura ve bileti birlikte ibraz etmeleri sağlanmalıdır.

Önerimiz, uçak biletleri ve faturalarında yer alması gereken unsurlar ile bileti satan hava yolu şirketi, acenta ve müşterilerin muhasebe kayıtlarının ne şekilde yapılması gerektiği konusunda 173 no'lu VUK Genel Tebliğine paralel bir tebliğ yayımlanmalıdır.