

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN PROFESYONEL TURİST REHBERLİĞİ

Mürşidin DEMİRCAN

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Maliye Anabilim Dalı

Danışman: Prof. Dr. Recai DÖNMEZ

Eskişehir

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

Mart 2007

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN PROFESYONEL TURİST REHBERLİĞİ

Mürşidin DEMİRCAN

Maliye Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mart 2007

Danışman: Prof. Dr. Recai DÖNMEZ

Türkiye’de, profesyonel turist rehberliği faaliyeti Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından verilmiş belge sahibi gerçek kişiler tarafından yerine getirilmektedir. Profesyonel turist rehberliği faaliyeti serbest meslek faaliyeti olup serbest meslek erbabı olmayı gerektirir. Profesyonel turist rehberlerine yapılan ödemeler serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmekte ve GVK’ye göre vergi tevkifatına tabi tutulmaktadır. Bir kısım profesyonel turist rehberinin rehberlik faaliyetinden elde ettiği kazanç vergiden muaftır. Profesyonel turist rehberlerinin çoğu, mesleki faaliyetlerini işveren konumunda bulunan seyahat acentasına bağlı olarak yerine getirmektedir. Gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olan profesyonel turist rehberleri mevcuttur. İdari denetim sonuçlarından belgesiz (kaçak) olarak turist rehberliği yapan yerli ve yabancı kişilerin bulunduğu anlaşılmaktadır.

ABSTRACT

In Turkey, the professional tourist guide activity is performed by natural persons licensed by the Ministry of Culture and Tourism. The professional tourist guide activity is an independent professional activity that must be performed by independent professional experts. The payments made to the professional tourist guides are independent professional earnings and the tax is assessed on the basis of the Income Tax Law. The incomes of the professional tourist guides from these activities are exempted from tax. Most of the professional tourist guides are working as employees of a travel agency. There are professional tourist guides registered as taxpayers on real basis taxation. As a result of the administrative controls it is evident that there are native and foreign persons performing tourist guiding without licence.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Mürşidin DEMİRCAN'ın “**VERGİ HUKUKU AÇISINDAN PROFESYONEL TURİST REHBERLİĞİ**” başlıklı tezi ... /... / 2007 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, Maliye Anabilim dalında Yüksek Lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

Adı Soyadı

İmza

Üye (Tez Danışmanı):

Prof. Dr. Recai DÖNMEZ

Üye

:

Prof. Dr. Fethi HEPER

Üye

:

Doç. Dr. Nurten ERDOĞAN

Prof. Dr. Nurhan AYDIN
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
Müdürü

ÖNSÖZ

Mürşidin Demircan

Profeyonel turist rehberi olarak mesleki faaliyette bulunanların vergi kanunları açısından durumlarını değerlendirirken, konuya daha geniş bir açıdan bakmamı sağlayan, yönlendiren ve çalışmamın tamamlanmasında katkılarını esirgemeyen kişilere burada teşekkür etmek isterim.

Konuya hukuki yönden yaklaşımımı sağlayarak, anlamlı bir bütün haline gelmesinde görüş ve desteğini esirgemeyen danışman hocam Prof.Dr.Recai DÖNMEZ'e hizmetlerin serbest dolaşımı ve kazançların ayırımındaki yönlendirmesinden dolayı Prof.Dr.Fethi HEPER'e, kayıt ve belge düzeni hususuna yönlendirmesinden dolayı Doç.Dr.Nurten ERDOĞAN'a ve tezimin mali hukuk terminolojisine uygun olarak şekillenmesinde görüşlerini esirgemeyen Arş.Grv. Zübeyir YILDIRIM'a burada öncelikle teşekkür etmek isterim.

Ayrıca görüşlerinden ve kütüphanesinden istifade ettiğim emekli Vergi Hakimi İsmail TOPAN'a, Av.Bekir YÖRÜK'e, tezimi dilbilimci dikkati ile inceleyen ve değerli önerilerde bulunan Türkçe öğretmeni Ercan AKMAN'a teşekkürü borç bilirim.

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖZ	ii
ABSTRACT	iii
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	iv
ÖNSÖZ	v
ÖZGEÇMİŞ	vi
TABLolar LİSTESİ	xiii
KISALTMALAR	xiv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

TURİZM SEKTÖRÜ AÇISINDAN REHBERLER VE PROFESYONEL TURİST REHBERLERİNİN HUKUKİ STATÜSÜ

1. ÖN BİLGİLER	2
1.1. Turizm	2
1.2. Turist	2
1.3. Seyahat Acentası	3
1.4. Transfer	4
1.5. Tur	4
1.6. Paket Tur	5
1.7. Rehber	5
1.7.1. Rehberlerin Sınıflandırılması	5
1.7.1.1. Seyahat Rehberleri	6
1.7.1.2. Coğrafi Alan Ören Yeri ve Milli Parklar Rehberleri	6

2. PROFESYONEL TURİST REHBERLİĞİ VE HUKUKİ STATÜSÜ	7
2.1. Rehber – Turist Rehberi Ve Profesyonel Turist Rehberi Kavramları Arasındaki İlişki	7
2.1.1. Rehber ve Profesyonel Turist Rehberi Arasındaki İlişkisi	7
2.1.2. Türk Standardı TS 12686 Turist Rehberi ve Profesyonel Turist Rehberi Arasındaki İlişki	8
2.1.3. Maliye Bakanlığı İstatistik Verilerinde 633007 Faaliyet Kodunda Turist Rehberliği Hizmetleri Faaliyet Adı ve Rehber Kavramı İle Olan İlişkisi	9
2.2. Profesyonel Turist Rehberlerinin, Seçimi, Eğitimi, Çalışma Esasları Ve Denetlenmesi	10
2.2.1. Profesyonel Turist Rehberi Seçme Sınavları ve Kursları	11
2.2.2. Profesyonel Turist Rehberliğinde Sürekli Eğitim	12
2.2.3. Üniversitelerde Turist Rehberliği Eğitimi	13
2.2.4. Profesyonel Turist Rehberlerinin Çalışma Esasları	14
2.2.5. Profesyonel Turist Rehberliği Belgesi Sahibi Devlet Memurlarının Durumu	15
2.2.6. Profesyonel Turist Rehberlerinin Denetimi	15
2.3. Profesyonel Turist Rehberinin Yetkisi	16
2.4. Profesyonel Turist Rehberinin Görevleri	16
2.5. Profesyonel Turist Rehberlerinin Çalışma Şekilleri	17
2.5.1. Profesyonel Turist Rehberinin Bağımlı Çalışması	17
2.5.2. Profesyonel Turist Rehberinin Serbest Çalışması	18
2.6. Profesyonel Turist Rehberleri Meslek Örgütleri	18
3. HİZMETLERİN AB İÇERİSİNDE SERBEST DOLAŞIMI KAPSAMINDA PROFESYONEL TURİST REHBERLERİNİN DURUMU	20

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN PROFESYONEL TURİST REHBERLİĞİ

1. GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN PROFESYONEL TURİST REHBERİNİN DURUMU	22
1.1. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Mükellefiyet Biçimi	23
1.1.1. Tam Mükellefiyet ve Profesyonel Turist Rehberliği	23
1.1.2. Dar Mükellefiyet ve Profesyonel Turist Rehberliği	24
1.2. Gelir Vergisine Konu Kazanç Ve İratlar	26
1.3. Profesyonel Turist Rehberlerinin Elde Ettiği Gelirlerin Serbest Meslek Kazancı Açısından Değerlendirilmesi	26
1.3.1. Serbest Meslek Erbabı Olarak Profesyonel Turist Rehberleri	26
1.3.1.1. Vergiden Muaf Profesyonel Turist Rehberleri	27
1.3.1.2. Gerçek Usulde Vergiye Tabi Profesyonel Turist Rehberleri ...	29
1.3.2. Serbest Meslek Kazancının Tespiti	31
1.3.2.1. Profesyonel Turist Rehberinin Ücret Geliri	32
1.3.2.2. Profesyonel Turist Rehberinin Bahşış Geliri	32
1.3.2.3. Profesyonel Turist Rehberinin Komisyon Geliri	33
1.3.3. Serbest Meslek Kazançlarının Beyanı ve Vergilendirilmesi	35
1.3.3.1. Serbest Meslek Kazancında Tevkifat Uygulaması	35
1.3.3.2. Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Beyannamede Mahsup Edilmesi	35
1.4. Profesyonel Turist Rehberlerinin Elde Ettiği Gelirlerin Ücret Geliri Açısından Değerlendirilmesi	36
1.4.1. Ücretin Tanımı	36
1.4.2. Bağımlı Çalışan Profesyonel Turist Rehberlerinin Ücret Sayılan Gelirleri.....	37

1.4.2.1. Bağımlı Çalışan Profesyonel Turist Rehberlerinin Bahşış Geliri	38
1.4.2.2. Bağımlı Çalışan Profesyonel Turist Rehberlerinin Komisyon Geliri	39
1.4.3. Ücretlerin Vergilendirilmesi	40
1.5. Profesyonel Turist Rehberlerinin Elde Ettiği Gelirlerin Diğer Kazanç Ve İratlar Açısından Değerlendirilmesi	40
1.5.1. Vergiye Tabi Arızı Kazançlar	41
1.5.2. Arızı Serbest Meslek Kazancı ve Profesyonel Turist Rehberlerinin Durumu	41
1.6. Profesyonel Turist Rehberlerinin Elde Ettiği Gelirlerin Ticari Kazanç Açısından Değerlendirilmesi	44
1.6.1. Ticari Kazanç Açısından Profesyonel Turist Rehberliği	44
1.6.2. Ticari Kazancın Tespiti Beyanı ve Ödemesi	46
2. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN PROFESYONEL TURİST REHBERLERİNİN DURUMU	47
2.1. Katma Değer Vergisinin Kapsamı	47
2.2. Profesyonel Turist Rehberliği Faaliyetinde Katma Değer Vergisi Açısından Vergiyi Doğuran Olay	47
2.3. Katma Değer Vergisinin Matrahı Ve Oranı	49
2.4. Katma Değer Vergisinde İndirimler, Beyan, Ödeme Ve İade	50
3. PROFESYONEL TURİST REHBERLERİNİN DİĞER VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN DURUMU	50
3.1. Damga Vergisi Kanunu Açısından Profesyonel Turist Rehberlerinin Durumu	50
3.2. Harçlar Kanunu Açısından Profesyonel Turist Rehberlerinin Durumu	51
3.3. Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu Açısından Profesyonel Turist Rehberlerinin Durumu	51
3.4. Belediye Gelirleri Kanunu Açısından Profesyonel Turist Rehberlerinin Durumu	52
3.4.1. Profesyonel Turist Rehberlerince Belediyelere Ödenecek Vergiler ...	52
3.4.2. Profesyonel Turist Rehberlerinin Belediyeye Ödeyeceği Harçlar	52

3.5. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun Açısından Profesyonel Turist Rehberlerinin Durumu	53
3.6. Vergi Usul Kanunu Açısından Profesyonel Turist Rehberlerinin Durumu ..	54
3.6.1. Profesyonel Turist Rehberinin Vergi Mükellefi Olarak Ödevleri	54
3.6.1.1. Bildirime İlişkin Ödevler	54
3.6.1.1.1. İşe Başlamayı Bildirim ve İşe Başlamanın Belirtisi	55
3.6.1.1.2. İş Bırakma İle İlgili Bildirimler	57
3.6.1.2. Profesyonel Turist Rehberinin Mükellefiyet İle İlgili Değişiklikleri Bildirmesi	58
3.6.1.3. Beyanname Verme Ödevi ve Beyanname Çeşitleri	68
3.6.1.4. Profesyonel Turist Rehberlerinin Defter Tutma Ödevi	60
3.6.1.5. Kayıt Düzenine İlişkin Ödevler	62
3.6.1.6. Belge Düzenine İlişkin Ödevler	62
3.6.1.7. Defter ve Belgeleri Saklama ve İbraz Ödevleri	62
3.6.2. Vergi Suçları Ve Cezaları	63
3.6.3. Vergi Cezalarına İtiraz Yolları.....	65
3.6.4. Pişmanlık ve Islah	66
SONUÇ	67
KAYNAKÇA	69

TABLolar LİSTESİ

		<u>Sayfa</u>
Tablo:1	Seyahat Rehberliği Yapan Gerçek Kişiler	6
Tablo:2	Faaliyet Kodu Tablosu	10
Tablo:3	Turist Rehberliği Faaliyet Grubunda Mükellef Adedi	10
Tablo:4	Lisans Düzeyinde Turist Rehberliği Eğitimi Veren Okullar	13
Tablo:5	Önlisans Düzeyinde Turist Rehberliği Eğitimi Veren Okullar	14
Tablo:6	Rehberlerin Kayıtlı Oldukları Kurumlardaki Sayısal Veriler	19
Tablo:7	2007 Yılı İlk Yarısı Rehberlik Taban Ücretleri	32
Tablo:8	2007 Yılında Ücretlilere Uygulanacak Asgari Ücret Tutarı	38

KISALTMALAR

AATUHK,	Amme Alacakları Tahsili Usulü Hakkında Kanun
AB,	Avrupa Birliği
ARF,	Avrupa Turist Rehberleri Federasyonu
b.,	Bent
BAĞ-KUR,	Bağımsız alışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu
BGK,	Belediye Gelirleri Kanunu
Bk.,	Bakınız
BKK.,	Bakanlar Kurulu Kararı
C.,	Cilt
CPC,	Central Product Classification <i>(Birleşmiş Milletler Hizmet Sınıflandırma Listesi)</i>
DAP,	Doğu Anadolu Projesi
DPT,	T.C. Başbakanlık Devlet Planlama Teşkilatı
DOKAP,	Doğu Karadeniz Bölgesi Bölgesel Gelişme Planı
DV,	Damga Vergisi
DVK,	Damga Vergisi Kanunu,
E.,	Esas
EVK,	Emlak Vergisi Kanunu
f.,	fıkra
FEG,	European Federation Of Tourist Guide Associations <i>(Avrupa Turist Rehberleri Federasyonu)</i>
GAP,	Güneydoğu Anadolu Projesi
GVK,	Gelir Vergisi Kanunu
İGEM,	İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi
ICS,	International Code for Standards <i>(Uluslararası Standartlar Kodu)</i>
İŞKUR,	Türkiye İş Kurumu
K.	Karar
KDV,	Katma Değer Vergisi
KDVK,	Katma Değer Vergisi Kanunu

K.T.	Karar Tarihi
KV,	Kurumlar Vergisi
KVK,	Kurumlar Vergisi Kanunu
md.,	Madde
OECD,	Organisation for Economic Cooperation and Development (<i>Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü veya İktisadi İşbirliği ve Gelişme Teşkilatı</i>)
PTR Yönetmeliği,	Profesyonel Turist Rehberliği Yönetmeliği
R.G.,	Resmi Gazete
S.,	Sayı
s.,	Sayfa
SGDP,	Sosyal Güvenlik Destek Primi
SGK,	Sosyal Güvenlik Kurumu
SNAV,	Syndicat national des agences de voyages et des tours opérateurs (<i>Fransız Seyahat Acentaları Birliği</i>)
SSK,	Sosyal Sigortalar Kurumu
T.C.,	Türkiye Cumhuriyeti
TMS,	Türk Meslekler Sözlüğü
TS,	Türk Standardı
TSE,	Türk Standartları Enstitüsü
TTK,	Türk Ticaret Kanunu
TÜİK,	Türkiye İstatistik Kurumu
TUREB,	Turist Rehberleri Birliği
TÜRSAB,	Türkiye Seyahat Acenteleri Birliği
vb.,	Ve benzeri, (benzerleri)
VİVK,	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu,
VUK,	Vergi Usul Kanunu
YGV,	Yıllık Gelir Vergisi
YÖK,	Yüksek Öğrenim Kurulu

GİRİŞ

Turizm hareketleri iktisadi anlamda birçok sektöre canlılık getirmekte ve yeni alt sektörlerin doğmasına ve gelişmesine imkan sağlamaktadır. Turizm sektörünün alt sektörü olan seyahat sektöründe ara hizmet sunucuları olarak çeşitli rehberlerle karşılaşmaktadır. Kimlerin turist rehberliği yapacağıın tespiti, seçimi ve yetiştirilmesi devlete bırakılmış bir uygulamadır. Rehberin yapacağı iş, rehber olabilmenin şartları “Profesyonel Turist Rehberleri Yönetmeliği” ile belirlendiğinden, çalışmamızda yönetmelikteki “**profesyonel turist rehberi**” ibaresinin kullanılmasına dikkat edilmiştir. Profesyonel turist rehberi dışındaki diğer rehberler için özellikle “**diğer rehberler**” tabiri kullanılmıştır.

Araştırmamızda, vergi mevzuatı, yargı kararları, bilimsel tez, raporlar, makaleler ve kamu kurumlarının 4982 sayılı Bilgi Edindirme Kanunu kapsamındaki yazılarından yararlanılmak suretiyle profesyonel turist rehberleri ve elde ettikleri kazançlar, vergi hukuku açısından irdelenmeye çalışılmıştır.

Çalışmamızın *birinci bölümünde*, temel turizm kavramları, turizm sektöründe faaliyet gösteren rehberler ve profesyonel turist rehberlerinin hukuki statüsü üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde, gerçek kişi olarak faaliyette bulunan profesyonel turist rehberlerinin durumu Türk Vergi Hukuku açısından değerlendirilmeye çalışılmıştır. Profesyonel turist rehberlerinin serbest meslek erbabı veya ücretli olmaları durumu, elde ettikleri kazanç ve iratlar GVK’ye göre gelirin unsurları açısından irdelenmiş, KDVK, DVK, HK, VİVK, BGK, AATUH ve VUK açısından durumları değerlendirilmiştir.

Sonuç bölümünde, vergi hukuku açısından profesyonel turist rehberlerinin durumu ile ilgili yorum ve açıklamamız bulunmaktadır.

Konusu itibariyle ilk olan bu çalışmanın, mevcut soruların cevabını bulmada profesyonel turist rehberlerine ve rehberlik konusu ile ilgilenenlere yardımcı olacağını umarız.

BİRİNCİ BÖLÜM

TURİZM SEKTÖRÜ AÇISINDAN REHBERLER VE PROFESYONEL TURİST REHBERLERİNİN HUKUKİ STATÜSÜ

1. ÖN BİLGİLER

1.1. Turizm

Turizm: “kişilerin transit geçidi olarak bir sefer ya da iş yolculuğu gibi değil de daha çok kişiler arası ilişkiler ve insanlı iletişime bağlı toplumsal olgudur.”¹ Türkiye’deki turizm çeşitlerine; kış turizmi, mağara turizmi, yayla turizmi, av turizmi, yat turizmi, botanik turizmi, ipek yolu turizmi, inanç turizmi, hava sporları turizmi, dağ turizmi, akarsu-rafting turizmi, su altı dalış turizmi, kuş gözlemciliği turizmi² ve GAP, DAP, DOKAP projelerini³ örnek olarak verebiliriz.

Turizm sektörünün ana kapsamını şu alt dallar oluşturmaktadır; *konaklama işletmeleri, yemek ve içecek müesseseleri, ulaştırma alt sektöründe faaliyet gösteren işletmeler, seyahat acenteleri, tur operatörleri, rehberler, talih oyunları işletmeleri, yat kiralama ve satış işleri yapan işletmeler, devre mülk ve devre tatil pazarlayan işletmeler.*⁴

1.2. Turist

*Turizm olayına yol açan, yön veren ve bu olayın odak noktasını oluşturan insan*⁵ turist sözcüğüyle tanımlanmaktadır. Turizm olayının gerçekleşmesi temelde insana ve insanın psikolojik tatmin duygusuna bağlıdır. Tatilinin tatmin edici bir şekilde geçmesi için; *fiyat, kalite, güvenlik ve tazminat unsuruna*⁶ önem veren turist; “dinlenmek, eğlenmek,

¹ Robert LANQUAR, **Turizm ve Seyahat Sosyolojisi**, Çeviren: Gülser ÖZTUNALI KAYIR, (1.baskı, İstanbul, İletişim Yayınları, 1991) s.8

² T.C.Kültür ve Turizm Bakanlığı, <http://kultur.gov.tr/TR/vonledir.aspx?> (17.02.2007)

³ Bakanlar Kurulu Kararı, Karar Sayısı: 2005/9486, “2006 Yılı Programının Makroekonomik Amaç ve Politikaları”, Bölüm IX. TURİZM, s:225, <http://ekutup.dpt.gov.tr/program/2006.pdf> (17.02.2007)

⁴ Nedim TÜRKMEN, **Türk Vergi Sisteminde Turizm Sektörünün Vergilendirilmesi**, (Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2000) s.4-5

⁵ İsmet BARUTÇUGİL, **Turizm İşletmeciliği**, (İstanbul 1989) s.12

⁶ Olgun ÇİÇEK, Işıl ÖZGEN, “Avrupa Birliği’nde Turist Hakları ve Adaylık Sürecinde Türkiye’deki Uygulamalar”, (Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2001,) C:III, S:3, s.144 Turist; “otel rezervasyonu yaptıranlar, uçak bileti alanlar, günlük turlara katılanlar, konaklamalı yada konaklamasız tura katılanlar, konaklamalı olarak kongre yada seminer gibi organizasyonlara katılanlar,

görmek ve tanımak gibi amaçlarla geziye çıkan kimse, gezgin, gezmen, seyyah”⁷ olan kişidir.

Dünya turizm hareketleri içerisinde Avrupa Birliği ülkeleri arasında en çok turist çeken ülkelerin başında Fransa,İspanya ve İtalya gelmektedir⁸. OECD ülkelerinde, yabancı turist girişi itibariyle son beş yılda yüzde 20,6'lık artışla en hızlı gelişen ülke ise Türkiye'dir⁹. 2005 yılında Türkiye'ye gelen turist sayısı **21 124 886** kişiye ulaşmıştır¹⁰.

1.3. Seyahat Acentası

Seyahat acentası¹¹ “*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 ticari kuruluştur.*”

Türkiye’de seyahat acentalarının yasal dayanağını 1618 Sayılı Seyahat Acentaları ve Seyahat Acentaları Birliği Kanunu¹², 2634 sayılı Turizm Teşvik Kanunu¹³ ve Seyahat Acentaları Yönetmeliği¹⁴ oluşturmaktadır.

Seyahat sektöründeki ara hizmet sunucuları küçük ölçekte serbest çalışan *kokartlı rehberler, kılavuzlar, komisyoncular, taşımacılar (tekne, otobüs, minibüs, vb.)* ve

araç (rent-a car) kiralayanlar, gemi turuna (cruise) katılanlar, seyahat yada tatil ile ilgili profesyonel yardım alanlar olmak üzere bu faaliyetlerden herhangi birini ve/veya bir bütünü alan hukuksal kişilik” şeklinde tanımlamak da mümkündür

⁷ Türk Dil Kurumu, **Türkçe Sözlük**, (Ankara-1988), s.1495

⁸ T.C.Başbakanlık, Devlet Planlama Teşkilatı Müsteşarlığı, **IX.Kalkınma Planı 2007-2013, Turizm Özel İhtisas Komisyonu Raporu**, (Ankara, 24 Ocak 2006) (EK:1,Tablo:2'deki verilerden aktarma) http://plan9.dpt.gov.tr/oik49_turizm/49turizm.pdf (07.03.2007)

⁹ DPT, **a.g.e.**, s:4

¹⁰TÜİK Turizm İstatistikleri, http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?tb_id=51&tb_adi=Turizm%20İstatistikleri&ust_id=14 (29.01.2007)

¹¹ 1618 sayılı Seyahat Acenteleri ve Seyahat Acenteleri Birliği Kanunu, md:1/ (c) ve (e) fıkrası, (5571 sayılı yasa ile değişik şekli)

¹² 1618 sayılı yasa md:1., 10., 12., 21 ve 30.; (1618 sayılı Kanun, Fransız Seyahat Acentaları Birliği'nin (SNAV) çalışma yasasından uyarlanmıştır. Türkiye’de seyahat acentaları, işletme belgesi almak sureti ile seyahat acentalığı faaliyeti yapabilirler. İşletme belgesi (seyahat acentası belgesi) Kültür ve Turizm Bakanlığı'na verilmektedir. 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu hükümleri saklıdır.)

¹³ 16.03.1982 tarih ve 17635 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.

¹⁴ 27.09.1975 tarih ve 15369 sayılı R.G.’de yayınlanan ilk Yönetmelik ve 04.09.1996 tarih ve 22747 sayılı R.G.’de yayınlanan Yönetmelik.

*benzeri kişilerdir*¹⁵. Seyahat acentasının turist ve turistik hizmet üreticilerini buluşturmasının yanı sıra, *rehber ve turistleri* de buluşturmada aracılık yönü bulunmaktadır. Seyahat acentalarının düzenlenen turlarda “rehber” gerçek kişinin çalıştırılması seyahat acentasının yükümlülüğüdür¹⁶. Türkiye’de turizm sektöründe faaliyet gösteren seyahat acentası¹⁷ sayısı **4825**’dir¹⁸.

1.4. Transfer

Transfer , bir yerden başka bir yere taşıma veya götürme¹⁹, şeklinde tanımlanmaktadır. Turizm sektöründe transfer, turistlerin geliş ve gidiş transferleri olmak üzere iki yönlü yapılmaktadır. Transferin en önemli özelliği tüketiciye güven ve rahatlık sağlamasıdır²⁰. Konaklanacak otele veya havaalanına ulaşımı içeren taşımalar transfer olup bu iş için turist rehberleri veya transfer elemanları görevlendirilir.

1.5. Tur

Tur, dolaşma, bir sonuca ulaşmaya kadar yapılan iş²¹, gezinti yapmak şeklinde tanımlanır. *Seyahat acentasının kalkış ve varış noktalarını içeren programlı organize faaliyetlerine* tur denir²². Tur, 1618 sayılı Kanun’da; *Türkiye’nin tarihi, doğal, kültürel, turistik değerlerinden en az birini tanıtmaya ve ulaştırmaya birlikte kapsayan, bu hizmetlerin dahil olduğu tek bir fiyatla satılan veya satış taahhüdü yapılan ve hizmeti yirmidört saatten kısa bir süreyi kapsayan ticari faaliyettir*²³ şeklinde tanımlanmıştır. Günümüzde turistler, bir şehirde birkaç günden fazla kalmama eğilimindedirler. Bu nedenle seyahat acentaları daha çok macerayı içeren köy turları veya göl, ırmak, dağ gibi alanlarda pek bilinmeyen turları müşterilerine sunmaktadırlar.

¹⁵ Kemal Tahir SU, “Seyahat Acentalığı Hizmetleri Pazarına Bir Bakış”, (**Rekabet Dergisi**), S:16, s.50 <http://www.rekabet.gov.tr/word/dergi16/2index.doc> (07.03.2007)

¹⁶ 1618 sayılı yasa, md:10/a (5571 sayılı kanunla değişik)

¹⁷ Sosyal Sigortalar Kurumunda, seyahat acentalarının işyerleri genel olarak 8320 işkolu ile tescil edilmektedir. Seyahat acentası çalışanlarının aldığı ücretler, sigorta primlerine esas kazançların alt ve üst sınırları dikkate alınarak, sigorta primine tabi tutulmaktadır. 8320 işkolu kodunun tehlike sınıfı (1), prim nispeti de (1,5) olarak hesaplanmaktadır.

¹⁸ DPT, **a.g.e.**, s.35

¹⁹ Türk Dil Kurumu, **a.g.e.**, s.1490

²⁰ Sabah KOZAK, **Seyahat Acentalarında Tur Düzenleme**, (Anadolu Üniversitesi Yayınları NO:1160, Eskişehir, 1999) s:20

²¹ Türk Dil Kurumu, **a.g.e.**, s.1494

²² TÜRSAB, “Turizm Tüketicileri Taleplerini Değerlendirme Amaçlı Kütahya Çizelgesi”, 1.Bölüm Kavramlar, 9.3 Tur. (**TÜRSAB, 13. Olağan Genel Kurulu**, 5-7 Aralık 1997)

²³ 1618 sayılı yasa, md:1/d.f. (5571 sayılı yasa ile değişik)

1.6. Paket Tur

Paket tur²⁴ ulaştırma, konaklama ve bunlara yardımcı sayılmayan diğer turistik hizmetlerin en az ikisinin birlikte, her şeyin dahil olduğu fiyatla satılan veya satış taahhüdü yapılan ve hizmeti yirmidört saatten uzun bir süreyi kapsayan veya gecelik konaklamayı içeren²⁵ bir tur çeşidir. AB Konseyinde 1990 yılında Paket turlarla ilgili çıkarılan direktife²⁶ göre, üye ülkeler mevzuatlarında düzenleme yapmak zorundadır. Paket tur organizatörleri tüketici ile önceden yazılı sözleşme yapmalıdır²⁷.

1.7. Rehber

Turizm sektöründe bir işin, mesleğin veya hizmetin yerine getirilmesi ile ilgili olarak Türk mevzuatının şart koştuğu yeterliliklere haiz gerçek kişiler, çeşitli kanun, yönetmelik ve iç genelgelerle **rehber** olarak adlandırılmaktadır. Rehber, *kılavuz, birinin doğruyu bulmasına yardımcı olan, yol gösteren kimse veya şey, delil*²⁸ anlamına da gelmektedir.

Rehberlik hizmetleri, bazen “rehber” ibaresinin karşılığı (sinonim) kelimelerle adlandırıldığı gibi, bazen de yapılan asıl işi vurgulayan kelimeye “rehber” ibaresi eklenerek meslek adlandırması da yapılmaktadır. Turizm sektörüne hizmet sunumu gruplandırmasında “rehber” ibaresi bir üst grup adıdır.

1.7.1. Rehberlerin Sınıflandırılması

Sınıflandırma ne şekilde yapılırsa yapılsın, Kültür ve Turizm Bakanlığı halihazırda sadece “*turist rehberi*” olarak bilinen *profesyonel turist rehberlerine* “rehber” belgesi vermektedir. Aşağıda yapılan sınıflandırmada adı geçen rehberler Gelir Vergisi Kanunu açısından rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar kapsamında ele alınması gerekmektedir.

²⁴ Aynı, md:1/ç fıkrası, (5571 sayılı yasa ile değişik)

²⁵ 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun, Paket Tur, md:6/C (Ek: 6/3/2003-4822/10 md.)

²⁶ Nihat ÇEŞMECİ, “Türkiye’de Paket Turların Yönetiminde Turist Rehberlerinin Fonksiyonu: Yönetmelik Rollerinin Tespiti, Sorunlar ve Çözüm Önerileri” (**Basılmamış Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü**, Kayseri-2004) s:5 <http://www.tureb.net/> (02.03.2007)

²⁷ 1618 sayılı yasa, md:10

²⁸ Türk Dil Kurumu; **a.g.e.**, s.1219

1.7.1.1. Seyahat Rehberleri

Seyahat rehberleri; turistik amaçlı gezilerde, şehir turlarında ve kısa süreli gezilerde kişilere ve gruplara refakat ederler, ilginç yerleri tanıtırlar ve diğer rehberlik hizmetlerini sağlarlar²⁹. Geçmiş yıllarda seyahat acentalarının düzenlediği turlarda rehberlik yaptığı gözlenen kişiler aşağıda (*Tablo:1*) gösterilmiştir.

Tablo:1 - Seyahat Rehberliği Yapan Gerçek Kişiler

1618 sayılı Kanuna göre	Diğer Şekillerde (Kaçak)
Profesyonel turist rehberi	Transfer elemanı ³⁰ Tur operatör temsilcisi ³¹ Grup lideri ³² Tur lideri ³³ Otel rehberi ³⁴

Kaynak: Araştırmacı tarafından derlenmiştir

1.7.1.2. Coğrafi Alan Ören Yeri ve Milli Parklar Rehberleri

Bu kişilere dağ mihmandarı³⁵⁻³⁶, amatör balık avı rehberi³⁷, rehber dalıcı³⁸, rehber balıkadam³⁹, profesyonel sualtı adamı (rehberi)⁴⁰, rafting rehberi⁴¹, av rehberi

²⁹Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü (İŞKUR), **İş ve Meslekler Sözlüğü**, Meslek Kodu: 5113.02, <http://www.iskur.gov.tr/mydocu/sozluk.html> (02.02.2007)

³⁰ Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu, Meslek Standartları Komisyonu, **Meslek Standardı**, Transfer Elemanı -Turizm (Seviye 2), (Ekim 1998-Ankara) - TMS, Meslek Kodu: 5113.04., <http://www.iskur.gov.tr/mydocu/standart/liste.html> (02.02.2007)

³¹ Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Çalışma Genel Müdürlüğü, B.13.0.ÇGM-175-99 sayılı yazıda bahsi geçen yabancı kişiler. **Bkz.** Yabancıların Çalışma İzinleri Hakkında Kanunun Uygulama Yönetmeliği, md:55 - (Değişik md : 24/04/2004 - 25442 sayılı .R.G. Yön./1.md.) Görev süresi altı ayı geçmemek kaydı ile Türkiye'ye gelen tur operatörü temsilcilerinin çalışma izni almalarına gerek bulunmamaktadır. Muafiyet kapsamına giren yabancılarla ilgili olarak; yapılan başvurular Valiliklerce değerlendirilerek re' sen sonuçlandırılır. Muafiyet kapsamında olan yabancılara “ talepleri halinde” ayrıca Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığınca, yönetmeliğin 56. maddesi uyarınca “ Çalışma İzni Muafiyet Belgesi” verilebilmektedir.

³² H.Suavi AHİPAŞAOĞLU, **Turizmde Rehberlik**, (Detay Yayınları, Ankara, Eylül 2001) s.98

³³ AHİPAŞAOĞLU **a.g.e.**, s.56.

³⁴ AHİPAŞAOĞLU, **a.g.e.**, s.99

³⁵ İŞKUR, **a.g.e.**, Meslek Kodu: 5113.01, ancak dağ mihmandarı veya dağ rehberi olarak bir tanımlama yapılmamış, diğer rehberler adı altında gösterilmiştir

³⁶ Dağ Mihmandarlığı Yönetmeliği, md:4 (20.10.2004 tarih, 25619 sayılı R.G.)

³⁷ Denizlerde ve İç Sularda Amatör (Sportif) Amaçlı Su Ürünleri Avcılığını Düzenleyen 37/2 Numaralı Sirküler, Tanımlar, md:2-1/a, b, d ve k bentleri ile md 5/(1) b., (24.08.2006 tarih ve 26269 sayılı R.G.)

³⁸ Sualtı Sporları, Cankurtarma, Sukayağı ve Paletli Yüzme Federasyonu Aletli Dalış Yönetmeliği, Dahicilerin Tanımı, Görev, Yetki ve Sorumlulukları, md:10/d. f. (02.07.2003 tarih ve 25156 sayılı R.G.)

³⁹ Türk Karasularında Sportif Amaçlarla Yapılacak Aletli Dalışlara İlişkin Yönetmelik, md:9 (03.03.1990 tarih ve 20450 sayılı R.G.)

⁴⁰ Profesyonel Sualtı Adamları Yönetmeliği, md:3/9. ve 12. f. (02.09.1997 tarih ve 23098 sayılı R.G.)

(organizatörü)⁴², av kılavzu⁴³, alan kılavuzları⁴⁴ örnek olarak verilebilir. Ayrıca TSE'nin Türk Standardı⁴⁵ verdiği mağara dalıcılığı rehberi, serbest dalış rehberi, deniz paraşütü rehberi, buzul tırmanışı rehberi, foto safari rehberi, kumul yelkenlisi rehberi, atlı doğa gezileri rehberi, çift kızaklı yelkenli rehberi, nehir kanosu rehberi, dağ bisikleti rehberi, kuru mağara rehberi, deniz kanosu rehberi, rüzgar sörfü rehberi ,oto moto kros rehberlerini de diğer rehberlere örnek olarak gösterebiliriz.

2. PROFESYONEL TURİST REHBERLİĞİ VE HUKUKİ STATÜSÜ

4848 sayılı Kanun, Kültür ve Turizm Bakanlığı'nın rehberlikle ilgili görevlerini belirlemiş olup⁴⁶ Türk turizm mevzuatında 5571 sayılı Kanunla⁴⁷ yapılan bazı değişiklikler neticesinde, rehberlik mesleğinin faaliyet alanı ve kaçak rehberlik yapanlara uygulanacak müeyyideler belirlenmiştir. Uygulamanın sağlanması ile ilgili olarak, 2559 sayılı Kanun'da⁴⁸ yapılan değişiklikle, Mülki İdare'ye yasalara uygun olmadan faaliyet gösterenleri faaliyetten men etme yetkisi verilmiştir⁴⁹.

2.1. Rehber – Turist Rehberi Ve Profesyonel Turist Rehberi Kavramları Arasındaki İlişki

2.1.1. Rehber ve Profesyonel Turist Rehberi Arasındaki İlişki

1618 sayılı Kanun açısından⁵⁰, “**rehber**” Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca verilen belge sahibi kişiyi ifade eder. Adı geçen Bakanlığın yayınladığı yönetmelikte **rehber**,

⁴¹ T.C.Kültür ve Turizm Bakanlığı, “Rafting Rehberleri İçin Tavsiye Edilen Asgari Koşullar”, <http://www.kultur.gov.tr/TR/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFF679A6640620CCB000BA45A5FE09B742> (29.01.2007)

⁴² Yerli ve Yabancı Avcıların Av Turizmi Kapsamında Avlanmalarına İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, md:4, md:44, md:50.

⁴³ Aynı, Yönetmelik, md:56

⁴⁴ Alan Kılavuzlarının Seçimi, Eğitimi, Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliği, md: 4 (2873 sayılı Milli Parklar Kanununun 16.ncı md. istinaden) ve md.:9.

⁴⁵ Türk Standartları Enstitüsü,; http://tse.org.tr/Turkish/Abone/Standart_Ara.asp?sira=1&durum=G (05.02.2007), TSE'nün verilerinden derlenmiştir

⁴⁶ 4848 sayılı Kültür ve Turizm Bakanlığı Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun Araştırma ve Eğitim Genel Müdürlüğü, md: 13/m.f. (Ek: 14/7/2004-5225/13 md. değişik)

⁴⁷ 5571 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu, Seyahat Acentaları Ve Seyahat Acentaları Birliği Kanunu İle Turizmi Teşvik Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, md:4 (13.01.2007 tarih ve 26402 sayılı R.G. ile yayınlanmıştır.)

⁴⁸ 2559 sayılı Polis Vazife ve Salahiyet Kanunu, md : 8/F, (Ek: 28/12/2006-5571/1 md.)

⁴⁹ 5326 sayılı Kabahatler Kanunu, Rahatsız etme, md 37.

⁵⁰ 1618 sayılı yasa, Seyahat Acentaları, I – Tanım, md:1/ f, (Değişik: 28/12/2006-5571/4 md.)

“*profesyonel turist rehberlerini ifade eder*⁵¹” denmiştir. Rehber, turist rehberi de denmektedir. Türk Standardı⁵² TS 12686’da tanımlanan “**turist rehberi**” ibaresi Profesyonel Turist Rehberliği Yönetmeliği’de “**profesyonel turist rehberi**” olarak tanımlanan kişiyi ifade eder.

Profesyonel turist rehberleri, “*yönetmelikte belirlenen usul ve esaslara uygun olarak rehberlik mesleğini icra etme yetkisini kazanmış olup yerli veya yabancı turistlere, turistlerin gezi öncesinde seçmiş oldukları dil ile uyumlu olmak üzere, rehberlik kimlik kartlarında belirtilen dillerde rehberlik eden, onlara tanıttıkları bölgenin kültürel ve doğal mirasını aktaran, gezi programının; tur operatörü veya seyahat acentesinin yazılı belgelerinde tanımlandığı ve tüketiciye satıldığı şekilde yürütülmesini sağlayan ve gezi programını seyahat acentesi adına yöneten kişileri*” ifade eder⁵³.

Rehber, Kültür ve Turizm Bakanlığı’na belge verilmiş, rehberlik yapmaya haiz belge sahibi kişiyi ifade eder. Bu kişi profesyonel turist rehberidir. Profesyonel turist rehberlerinin sicilleri Kültür ve Turizm Bakanlığı’na illerdeki İl Kültür ve Turizm Müdürlükleri nezdinde Rehberlik Şubelerinde tutulmaktadır⁵⁴. 2006 yılında rehber kimlik kartlarının yenilemesi çalışmaları kapsamında Kültür ve Turizm Bakanlığı’na toplam **7414** adet *profesyonel turist rehberi* kimlik kartı basılmıştır⁵⁵.

2.1.2. Türk Standardı TS 12686 Turist Rehberi ve Profesyonel Turist Rehberi Arasındaki İlişki

Türk Standartları Enstitüsü, Turist Rehberi **TS 12686** Türk Standardını kabul ederek turist rehberliği mesleği ile ilgili standardı yayımlamıştır.⁵⁶ Bu standart ile, turist rehberliği ve turist rehberinin tarifi, bu mesleği yapan elamanların sınıflandırılması, sınıf özelliklerine, kullanılacak araç gereç ve dokümanlar ile bu alandaki bilgi ve

⁵¹ Profesyonel Turist Rehberliği Yönetmeliği, Tanımlar, md:4, (25.11.2005 tarih ve 26004 sayılı R.G.)

⁵² Türk Standartları Enstitüsü, **Türk Standardı TS 12686 Turist Rehberi** (ICS 03.040; 03.100.30) Türk Standartları Enstitüsü, TSE Teknik Kurulu’nun 09 Ocak 2001 tarihli toplantı kararı.

⁵³ PTR Yönetmeliği, md:4

⁵⁴ İstanbul Rehberler Odası, 10.07.2006 tarih ve 06-144 sayılı yazı.

⁵⁵ Kültür ve Turizm Bakanlığı, (bu sayı, 2006 yılında çalışan turist rehberi sayısı anlamına gelmektedir) <http://aregem.kulturturizm.gov.tr/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFF32CB65736F5E0D5ECA C44E48D9FD67C0> (19.02.2007)

⁵⁶ Türk Standartları Enstitüsü, **Türk Standardı TS 12686** 0.1.-Konu, (Ocak 2001) s.1, <https://www.tse.org.tr/turkish/abone/Kapak.asp?STDNO=22384> (05.02.2007)

becerilerin ölçümü ve değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Turist rehberi ile ilgili TSE standardının mevcudiyeti nedeniyle diğer kurum ve kuruluşlar bu hususta başkaca düzenlemeler yapsalar da, Türk standardının uygulanırlığını göz önünde bulundurmaları gerekmektedir⁵⁷.

TS 12686 standart, “mevcut mevzuata göre” demek suretiyle turist rehberliğinin mevzuata uygun olarak yapılmasına atıfta bulunmuştur. TS 12686 mevcut mevzuat çerçevesinde açılan turist rehberliği kursunu başarı ile tamamlayarak turist rehberliği belgesi (kokart) alan kişiyi, turist rehberliği yapabilmeye yetkili kişi olarak öngörmektedir. Bu bağlamda, TSE standardı açısından turist rehberi, profesyonel turist rehberi veya rehber; *Türkiye’ye turizm amacıyla gelen kişi ve topluluklara, turist rehberliği hizmetini ücret karşılığında yapan kişiyi*⁵⁸ ifade eder.

2.1.3. Maliye Bakanlığı İstatistik Verilerinde 633007 Faaliyet Kodunda Turist Rehberliği Hizmetleri Faaliyet Adı ve Rehber Kavramı İle Olan İlişkisi

GVK'nın 66.ncı maddesinde serbest meslek erbabı olduğu belirtilen “rehber” kişisi Maliye Bakanlığı istatistik kayıtlarında, faaliyetlerine göre mükellef sınıflandırmasında, *turist rehberleri 633007 faaliyet kodunda*⁵⁹ yer almaktadır. Sınıflandırma turist kişisine bağlı olarak yapıldığından, 633006 faaliyet kodunda turist bilgilendirme hizmetleri de “rehberlik” hizmetine yakın bir faaliyet adı olarak istatistik bilgilerinde yer almaktadır. Rehberlik faaliyetinin sınıflandırılması ile ilgili ayrı bir adlandırma ve kodlamaya rastlanmamıştır. Bu bağlamda turizm sektöründe faaliyet gösteren bütün *rehberler* vergi idaresi açısından rehber olarak sayılmakta veya işin özelliğine göre turist bilgilendirme hizmetleri adı altında kabul edilmektedir. Vergi hukuku açısından “rehber” ifadesi turist rehberi, profesyonel turist rehberi ve “diğer rehberler” kavramını da içine alacak şekilde, geniş bir kavram olarak ele alınması gerekmektedir. Maliye Bakanlığı’na bağlı

⁵⁷ Benzer hususta bir karar. Bkz. T.C.Danıştay Sekizinci Daire Kararı, K.T.21/10/2005, K2005/4184, E2005/1680

⁵⁸ TSE, **a.g.e.**, s:1, (md: 0.2.2)

⁵⁹ T.C.Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, “Faaliyet Kodu ve Faaliyet Adı Listesi” <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=278> (03.03.2007)

otomasyonlu vergi dairelerinde turist rehberliği faaliyeti ve turist bilgilendirme hizmetleri faaliyet kodları (*Tablo:2*)’de gösterilmiştir⁶⁰.

Tablo:2 - Faaliyet Kodu Tablosu

Faaliyet Kodu	Faaliyet adı
633006	Turist Bilgilendirme Hizmetleri
633007	Turist Rehberliği Hizmetleri

Kaynak:Maliye Bakanlığı,Gelir İdaresi Başkanlığı

2001 ve 2004 yıllarına ait Yıllık Gelir Vergisi Mükellef İstatistiklerinde turist rehberliği faaliyet grubuna ait bilgiler aşağıda (*Tablo:3*)’te verilmiştir⁶¹. Profesyonel turist rehberleri ile ilgili vergi uygulamaları çalışmamızın *İkinci Bölümünde* açıklanmıştır.

**Tablo:3 - Turist Rehberliği Faaliyet Grubunda
Gelir Vergisi Mükellef Adedi**

Dönem	GV Mükellef Adedi
2001	94
2002	72
2003	68
2004	76

Kaynak:Maliye Bakanlığı,Gelir İdaresi Başkanlığı

2.2. Profesyonel Turist Rehberlerinin Seçimi, Eğitimi,Çalışma Esasları Ve Denetlenmesi

Turist rehberlerinin yeterliliğini belirlenmiş bir düzeye erdirmek için, Kültür ve Turizm Bakanlığı’na, profesyonel turist rehberi kursları düzenlenmektedir. Kültür ve Turizm Bakanlığı’na hazırlanmış "Mülakat Formu"ndaki kriterler göz önünde bulundurularak, adayın *rehberlik mesleği konusundaki yeterliliğine* mülakat sınavı komisyonu karar verir. Mülakat komisyonunun kararı kesin olup itiraz edilemez⁶².

AB’nin Mesleki Yeterliliklerin Tanınmasına İlişkin (2005/36/EC) Direktifinde, mesleki yeterliliğini almış bir kişinin başka ülkede, serbest veya çalışan olarak mesleğini

⁶⁰ Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı,Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı, 13.04.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.77/7720-827*027527 sayılı yazı.

⁶¹ Aynı, yazı.

⁶² PTR Yönetmeliği, md.15

gerçekleştirebileceği ve başka bir üye devlette, o devletin vatandaşlarıyla eşit haklara sahip olması gerektiği ifade edilmektedir. AB üyesi ülkelerde, turist rehberliği mesleği de dahil olmak üzere, mesleki yeterlilikler yönetmeliklere bağlıdır.

Türkiye’de nasıl rehber olunacağı ile ilgili şartlar Profesyonel Turist Rehberliği Yönetmeliği ile belirlenmiştir. Turist rehberlerinin AB üye ülkeleri içerisinde mesleki yeterlikleri göz önünde bulundurularak serbest dolaşım hakkı elde edecekleri ile ilgili beklenti hali hazırda bir çözüme kavuşturulmamıştır⁶³.

2.2.1. Profesyonel Turist Rehberi Seçme Sınavları ve Kursları

Kültür ve Turizm Bakanlığı’nca düzenlenen⁶⁴ kurslarda, Türkiye’nin tüm bölgelerinde rehberlik yapabilecek nitelikte profesyonel turist rehberi yetiştirilir. Kursun aşamaları aşağıda sıralanmıştır:

- **Kursa giriş seçme sınavı:** Profesyonel turist rehberliği kurslarına giriş sınavla olur. Giriş sınavına en az iki yıllık yüksek okul mezunu olan⁶⁵, Bakanlıkça belirlenmiş yabancı dili veya dilleri bilen T.C.vatandaşları⁶⁶ katılabilmektedir. Kursa giriş sınavı 4 aşamalıdır⁶⁷. Bir sonraki aşama için bir önceki sınavda başarılı olmak gerekir.
- **Kurs dönemi:** Profesyonel turist rehberliği kurslarının süresi en az yedi aydır⁶⁸. Giriş sınavında başarılı olanların⁶⁹, kursiyer olarak derslere katılımı ve devamı zorunludur⁷⁰.

⁶³ Avrupa Turist Rehberleri Federasyonu, “ARF İç Hizmetler Konusundaki AB Direktifi İle İlgili Açıklık İstiyor” (FEG Looks For Clarity With Eu Directive On Internal Services) 9 Aralık 2006, <http://www.feg-touristguides.org/feg.htm> (02.02.2007)

⁶⁴ PTR Yönetmeliği , md:5.

⁶⁵ YÖK müfredatına göre eğitim ve öğretim veren Türkiye’deki meslek yüksek okulları mezunları veya YÖK’nca denkliği kabul edilen yurt dışındaki meslek yüksek okulları mezunları.Yurtdışı Yükseköğretim Diplomalari Denklik Yönetmeliği, <http://www.yok.gov.tr/mevzuat/vonet/vonet47.html> (01.02.2007)

⁶⁶ PTR Yönetmeliği, md:9

⁶⁷ Aynı, md:13 ve 15; Sınav aşamaları; *Genel Kültür Sınavı*: Tarih, coğrafya, edebiyat ve aktüel konular ağırlıklı test şeklinde yapılır,*Yabancı Dil Sözlü Sınavı*, *Yabancı Dil Yazılı Sınavı*, *Mülakat Sınavı*.

⁶⁸ Aynı, md:7

⁶⁹ Aynı, md:20

⁷⁰ Aynı, md:17; *Kursta temel ders grupları*; profesyonel turist rehberliği kurslarında temel ders grupları olarak,genel turizm bilgisi ve turizm mevzuatı,turist rehberliği meslek dersi,Türkiye’nin turizm coğrafyası ve turizm tanıtımı,genel Türk tarihi ve kültürü,arkeoloji,mitoloji,sanat tarihi,dinler tarihi ve sosyoloji, edebiyat,genel sağlık bilgisi ve ilk yardım,sosyal davranışlar ve iletişim,Anadolu medeniyetleri tarihi okutulmaktadır.

- ***Kurs süresince uygulama gezilerine katılma zorunluluğu:*** Kurs programındaki teorik derslerin bitiminden sonra veya kurs süresince 36 takvim günü süreli yurtiçi uygulama gezisine katılmak zorunludur⁷¹. Bu konuda herhangi bir mazeret kabul edilmez.
- ***Kurs bitirme (yeterlilik) sınavı:*** Yurtiçi uygulama gezisi sonunda, kursiyerlerin kursta gördükleri derslerden ve gezi esnasında edindikleri bilginin ölçülmesi ve yeterliliklerinin değerlendirilmesi için genel test sınavı ile rehberlik yapacakları yabancı dile ve o dilden Türkçe'ye çeviri olmak üzere yazılı ve sözlü olarak kurs bitirme sınavı yapılmaktadır⁷². Başarısız olanlara, başka bir kurs döneminde kurs bitirme sınavına katılmasına imkan verilmektedir.
- ***Mezuniyet ve belge almaya hak kazanma:*** Kurs sonundaki sınavdan geçerli not alan kursiyer başarı ile mezun olur ve Bakanlıkça verilen rehberlik belgesi (kokart) almaya hak kazanır⁷³.

2.2.2. Profesyonel Turist Rehberliğinde Sürekli Eğitim

2005 yılı itibariyle rehberlik kursu sınavlarına katılacak kişilerin, en az önlisans düzeyinde bir okuldan mezun olması şart koşulmuştur⁷⁴. Mezun olunan yüksek okulun veya fakültenin hangi bilim dalında eğitim ve öğretim verdiğinin önemi bulunmamaktadır. Rehberin anlatısında ihtiyaç duyacağı temel turizm bilgileri kurs süresinde kendisine, konunun uzmanları ve öğretim görevlileri⁷⁵ tarafından aktarılmaktadır. Rehberlerin, eğitimleri ile ilgili faaliyetleri şu şekilde sıralayabiliriz:

- ***Zorunlu hizmet içi eğitim seminerleri:*** Profesyonel turist rehberleri, her yıl, biri Bakanlık tarafından belirlenen zorunlu konularda olmak üzere en az üç konuda hizmet içi eğitim seminerine katılmak zorundadırlar⁷⁶. Ancak, fiilen yirmi yıl rehberlik yapmış ve rehberlik onur kartı olan rehberler hizmet içi eğitiminden muaftırlar⁷⁷.

⁷¹ Aynı,md:23

⁷² Aynı, md:29

⁷³ Aynı, md:30

⁷⁴ Aynı, md 9

⁷⁵ Aynı, md:21

⁷⁶ Aynı, md:32

⁷⁷ Aynı, md:38

- **Uzman rehber yetiştirilmesi için yapılan eğitimler:** Bakanlığın onayı ve denetiminde düzenlenen eğitimlere katılan ve eğitim sonucunda yapılan sınavlarda başarılı olan rehberlere, düzenlenen eğitime göre bir belge verilir⁷⁸. Türkiye’de uzman rehberlik faaliyeti bulunmaktadır⁷⁹.

2.2.3. Üniversitelerde Turist Rehberliği Eğitimi

Türkiye’de üniversitelerde turist rehberliği bölümleri bulunmaktadır⁸⁰. Üniversitelerin, dört yıllık eğitim veren bölümleri (Tablo:4)’de iki yıllık eğitim veren bölümleri (Tablo:5)’de gösterilmiştir. Üniversitelerin turist rehberliği bölümlerinden mezun olanlar, Kültür ve Turizm Bakanlığı’nca düzenlenen turist rehberliği kurslarına katılmazlar. Kültür ve Turizm Bakanlığı’nca düzenlenen turist rehberliği giriş kurslarında, yapılan yabancı dil sözlü ve yazılı sınavında başarılı olmaları veya ÖSYM’ce yapılacak yabancı dil bilgisi seviye tespit sınavına katılarak en az “C=70” düzeyinde başarılı olmaları ve yurt içi uygulama gezilerine katıldıklarını da belgelendirmeleri koşuluyla, kendilerine “*profesyonel turist rehberi*” belgesi (kokart) verilir⁸¹.

Tablo:4 - Lisans Düzeyinde Turist Rehberliği Eğitimi Veren Okullar

Üniversite	Okul	Kontenjan
Adnan Menderes Üniversitesi	Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Y. O	100
Balıkesir Üniversitesi	Turizm İşletmeciliği ve Otelcilik Y. O	30
Başkent Üniversitesi	Ticari Bilimler Fakültesi	35
Ege Üniversitesi	Çeşme Turizm ve Otelcilik Y.O.	45
Erciyes Üniversitesi	Nevşehir Turizm İşlet.ve Otelcilik Y. O.	40
Toplam		250

Kaynak: T.C.ÖSYM, 2005 yılı Yükseköğretim Programları ve Kontenjanları Kılavuzu

⁷⁸ Aynı, md 43

⁷⁹ Paket tur araştırmasında rehberlerin turlarına uzman rehber katılıp katılmadığı hususundaki bir soruya 244 rehberden; %1,6’sı turlarına sıklıkla veya sürekli olarak uzman rehber katıldığını, %9,8’i turlarına uzman rehberlerin nadiren katıldığını belirtirken, %88,6’sı ise hiç katılmadığını belirtmiştir. Turist rehberinin turuna uzman rehberlerin katılma oranları düşüktür. (ÇEŞMECİ, a.g.e., s:114)

⁸⁰ T.C.ÖSYM, 2005 yılı Yükseköğretim Programları ve Kontenjanları Kılavuzu

⁸¹ PTR Yönetmeliği, md 42

Tablo:5 - Önlisans Düzeyinde Turist Rehberliği Eğitimi Veren Okullar

Üniversite	Okul	Kontenjan
Ankara Üniversitesi	Beypazarı M. Y. O.	40
Başkent Üniversitesi	Sosyal Bilimler M. Y. O.	50
Marmara Üniversitesi	Sosyal Bilimler Meslek Y.O.	30
Kocaeli Üniversitesi	Derbent M. Y. O.	60
Mersin Üniversitesi	Anamur M. Y. O.	50
Selçuk Üniversitesi	Sosyal Bilimler M. Y. O.	190
Selçuk Üniversitesi	Beyşehir Meslek Y.O	100
Selçuk Üniversitesi	Silifke Taşucu M. Y. O.	120
Süleyman Demirel Üniversitesi	Yalvaç M. Y. O.	90
Kafkas Üniversitesi	Kars Meslek Y.O.	40
Yüzüncü Yıl Üniversitesi	Van Meslek Y.O.	30
Zonguldak Karaelmas Üniversitesi	Safranbolu M. Y. O.	160
Toplam		960

Kaynak: T.C.ÖSYM, 2005 yılı Yükseköğretim Programları ve Kontenjanları Kılavuzu

2.2.4. Profesyonel Turist Rehberlerinin Çalışma Esasları

Profesyonel turist rehberliği kimlik kartı olmadan rehberlik yapılamaz⁸². Turist rehberleri, kimlik kartlarında belirtilen yabancı dil veya dillerden başka bir dilde rehberlik yapamazlar⁸³. Vize yaptırmadıkları yıl rehberlik mesleğini icra edemezler⁸⁴. Rehberlik onur kartı sahibi rehberler vizeden muaftır⁸⁵. Seyahat acentaları, sadece profesyonel turist rehberliği kimlik kartı olan kişileri turist rehberi olarak çalıştırabilirler⁸⁶⁻⁸⁷

Rehber taban ücretleri Türkiye Seyahat Acenteleri Birliği ve ilgili meslek kuruluşlarının yazılı görüşleri alınarak Bakanlıkça belirlenir⁸⁸.

⁸² Aynı, md:31

⁸³ Aynı, md:34

⁸⁴ Aynı, md:35

⁸⁵ Aynı, md:38

⁸⁶ Aynı, md:39

⁸⁷ 1618 sayılı yasa,md:10/a

⁸⁸ PTR Yönetmeliği,md:40

2.2.5. Profesyonel Turist Rehberliği Belgesi Sahibi Devlet Memurlarının Durumu

Devlet memuru olup, turist rehberi belgesi olan kişilerin, kamu görevinden ayrılmadan rehberlik yapamayacağı belirlenmiştir⁸⁹. Hukuk düzenini oluşturan normlar arasında bir hiyerarşi mevcuttur. Anayasa'nın bağlayıcılığı ve üstünlüğü⁹⁰, tüzüklerin kanunlara aykırı olmaması⁹¹, yönetmeliklerin kanun ve tüzüklere aykırı olmaması⁹² bu hiyerarşiye örnek verilebilir. Bu hukuk normları dikkate alınarak, devlet memurluğu mesleğinin önem ve özelliği göz önünde bulundurulduğunda; *ikinci görev verilecek memurlar ve görevler*⁹³ 657 sayılı Kanun'da belirtilmiş olup, kamu görevlisinin "rehber" gibi mesleki faaliyette bulunması hali *hizmet satışı*⁹⁴ niteliğinde olacaktır⁹⁵.

*Satışlar üzerinden komisyon almanın, seyahat acentasının niteliklerinden olduğu*⁹⁶ ve bu gelirin rehberin de geliri olduğu göz önüne alındığında⁹⁷ "*vergilemede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*⁹⁸" prensibi, herkes için geçerlidir⁹⁹.

2.2.6. Profesyonel Turist Rehberlerinin Denetimi

Kaçak rehberlik faaliyetlerini önlenmek ve rehberler arasında haksız rekabete yol açacak durumları ortadan kaldırmak için Kültür ve Turizm Bakanlığı veya Valiliklerce denetimler yapılır¹⁰⁰. Bu denetlemeler devlet memuru olup rehber belgesi olan kişilerin

⁸⁹ Aynı, md:36 (657 sayılı yasa md:28 ile ilgilidir)

⁹⁰ T.C.Anayasası, md:11

⁹¹ Anayasa, md:115

⁹² Anayasa, md:124

⁹³ 657 sayılı Devlet Memurları Kanunu, md:88

⁹⁴ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, Kamu görevlisinin ticareti, md:259 (1) *Yürüttüğü görevin sağladığı nüfuzdan yararlanarak, bir başkasına mal veya hizmet satmaya çalışan kamu görevlisi, altı aya kadar hapis veya adli para cezası ile cezalandırılır. Ayrıca bkz. DMK., md:76 ve Danıştay Beşinci Daire Kararı, K.T.21/10/1992, E:1991/3960, K:1992/2707*

⁹⁵ *Örneğin*; 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, md:6 ve md:9; vergi incelemesine yetkili olanlar veya öğretim üyelerinin mali müşavirlik ruhsatı alabilmesi gibi. Bu belgeyi almış olan kişiler nasıl ki görevlerinden ayrılmadıkları sürece müşavirlik mesleğini icra edemiyorlarsa, "rehber" belgesine sahip devlet memurunun, başka işte çalışamayacak olan benzer kamu personelinden ayrı değerlendirilemez.

⁹⁶ (TUNCER,1986:59) Adnan TANGÜLER, "Profesyonel Turist Rehberliği ve Profesyonel Turist Rehberlerinin Seyahat Acentesi ve Müşteri İlişkileri (Kapadokya Örneği)", (Lisansüstü Tez Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2002), s:109'daki alıntı

⁹⁷ **Bkz.s:33**, Profesyonel turist rehberlerinin komisyon geliri; **s:42**, Kamu personelinin arzi serbest meslek kazancı elde etmesi; **s:42**, Hanut adı altında elde edilen komisyon gelirlerinin durumu.

⁹⁸ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, md:3/B

⁹⁹ DMK, md:29

¹⁰⁰ PTR Yönetmeliği, md:44

profesyonel turist rehberi olarak çalışıp çalışmadıklarının tespitine yönelik olarak da yapılmaktadır¹⁰¹. Denetim neticeleri ile ilgili, kaçak rehberlik faaliyetlerine ilişkin tutanaklar İl Müdürlüklerince Cumhuriyet Savcılıklarına gönderilir. Kaçak çalışanlar hakkında genel hükümlere göre Savcılık tarafından kovuşturma açılır. Rehberlere ilişkin tutanaklar Disiplin Kuruluna sevk edilir.

Kültür ve Turizm Bakanlığı'ndan belge almaksızın rehberlik faaliyetinde bulunanlar hakkında, bin güne kadar adlî para cezası tatbik olunur¹⁰². Rehberler acentanın tur programına uymak zorundadırlar. 28.12.2006 tarihi itibarıyla, 1618 sayılı Kanun'da yapılan bir düzenleme ile müşterilerin bilgileri dışında bazı işletmelere götürülmesi karşılığında seyahat acentası ve rehberlerin menfaat temin etmeleri halinde hem seyahat acentası ve hem de rehberin belgesinin beş yıl süreyle iptal edileceği hüküm altına alınmıştır¹⁰³.

2.3. Profesyonel Turist Rehberinin Yetkisi

Türkiye'nin tarihi, doğası, kültürü ve turizmiyle ilgili rehberlik hizmeti niteliğindeki bilgilerin sadece belge sahibi rehberler aracılığıyla verilebileceği 1618 sayılı Kanun'da hüküm altına alınmıştır¹⁰⁴. Bu hükümle kanun koyucu, Türkiye'nin tanıtım yetkisini belge sahibi profesyonel turist rehberine tanımıştır. Rehberlere verilen bu yetki, başka kişi veya kişilerce kullanılmaz, aksi durum izinsiz rehberlik kapsamına girer. Bu durumu göz önünde bulunduran kanun koyucu, izinsiz rehberlik yapanlara mutlak surette para cezası uygulamasını yasalaştırmıştır¹⁰⁵.

2.4. Profesyonel Turist Rehberinin Görevleri

Turist rehberinin asli görevi Türkiye'yi ve turizmini tanıtmak, bu konuda bilgiler vermektir. *Turist rehberinin temel görevi anlatımını yaptığı konularda bilgi kaynaklarını güncellemektir*¹⁰⁶. Görevleri yer, zaman, aracın küçük veya büyük olması,

¹⁰¹ T.C.Kültür ve Turizm Bakanlığı, Araştırma ve Eğitim Genel Müdürlüğü, Turist Rehberleri Dairesi Başkanlığı, 20.11.2006 tarih ve B.16.AEGM.013.00.04.460.02.186758 sayılı yazı.

¹⁰² 1618 sayılı yasa,md:30

¹⁰³ Aynı, md:30

¹⁰⁴ Aynı, md:10/a (Değişik: 28/12/2006-5571/6 md.)

¹⁰⁵ Aynı, md:30/2.b., Bakanlıktan belge almaksızın rehberlik faaliyetinde bulunanlar hakkında bin güne kadar adli para cezasına hükmolunur.

¹⁰⁶ *Örneğin*; Rehberlerin davranışları, konuşmaları, yargıları ve açıklamaları ülke açısından resmen olmasa bile fiilen bağlayıcıdır. Eğer bir rehber teknik bilgisinin üstünlüğü ile söylediklerinin doğruluğuna

turun süresi, konaklanacak yerin özelliği, tur esnasında uğranılacak gezi yerlerinde “diğer rehberler” ile birlikte çalışıp çalışmayacağı gibi bazı etkenler nedeniyle farklılık gösterebilmektedir.

2.5. Profesyonel Turist Rehberlerinin Çalışma Şekilleri

Turist rehberlerinin iş ilişkileri seyahat acentesiyle olduğundan rehberin işvereni de seyahat acentasıdır¹⁰⁷. Nitekim paket turları veya turları oluşturmaya yasa ile yetki verilmiş kuruluş seyahat acentasıdır¹⁰⁸. Turist rehberleri işçi veya işveren konumunda bulunabilirler. Rehberlerin çalışmalarını İş Kanunu¹⁰⁹ açısından ele alırsak; 4857 sayılı yasada hangi işlerde ve iş ilişkilerinde İş Kanunu hükümlerinin uygulanmayacağı belirlenmiştir¹¹⁰. Söz konusu maddede, “turist rehberlerinin” İş Kanunu kapsamı dışında tutulduğuna dair herhangi bir hükme yer verilmemiştir¹¹¹. İş Kanunu hükümlerine göre turist rehberleri de “işçi” veya “işveren” konumunda olabilir¹¹².

2.5.1. Profesyonel Turist Rehberinin Bağımlı Çalışması

Uygulamada, profesyonel turist rehberini işe alan, emir ve talimatları doğrultusunda çalıştıran seyahat acentesi, işletme belgesinin sahibi olan tüzel kişi¹¹³ olduğundan, turist rehberinin işvereni de bu tüzel kişi olmaktadır. Bağımlı olarak çalışacak rehberin seyahat acentasında bir hizmet akdine istinaden çalışması gerekmektedir¹¹⁴. Nitekim

konukları inandırabilmiş ise sosyal ve politik konulardaki açıklamaları için de önemli bir inandırıcılık zemini oluşturmuş demektir. Dolayısıyla bir rehber ülkesi için hem olumlu ve hem de olumsuz anlamda bir çok şey yapabilir demektir. (AHİPAŞAOĞLU, a.g.e., s.49)

¹⁰⁷ Yapılan bir ankete cevap veren 114 turist rehberinin “aynı acenta ile çalışma sürelerine” bakıldığında, % 36’sının beş yıl ve daha fazla bir süredir, % 26’sının üç ile dört yıldır, % 23’ünün bir ile iki yıldır, % 15’inin ise bir yıldan az bir süredir aynı acentayla çalıştığı görülmektedir. Ankete cevap veren turist rehberlerinin yaklaşık %62’sinin üç yıl ve daha uzun bir süredir aynı acenta ile sürekli çalışmakta olmaları, bu kişilerin istikrarlı bir şekilde turist rehberliği mesleğini icra ettikleri şeklinde yorumlanabilir.(ÇEŞMECİ, a.g.e., s:115), Diğer taraftan bu tespitten acentaların aynı turist rehberi ile çalışmayı tercih ettiğini de söyleyebiliriz.

¹⁰⁸ 1618 sayılı yasa, md:1/e.f. ile 29., 30. ve 31 (5571 sayılı kanunla değişik)

¹⁰⁹ 4857 sayılı İş Kanunu (10.06.2003 tarih ve 25134 sayılı R.G.)

¹¹⁰ Aynı, md:4

¹¹¹ Çalışma Genel Müdürlüğü, 17.03.2006 tarih ve B.13.0.ÇGM-160-01-7832-13440 sayılı yazı.

¹¹² Paket tur araştırmasında, ankete cevap veren 244 turist rehberinin “rehberlik dışında aktif olarak ikinci bir işle meşgul olup olmamalarına” göre dağılımlarına bakıldığında ise; %62,3’ünün ikinci bir işle meşgul olmadığı, %37,7’sinin ise ikinci bir işle meşgul olduğu görülmektedir. Bu verilerden hareketle, anketi cevaplayan rehberlerin çoğunun rehberlik mesleğini sürekli yaptığı ve ikinci bir iş olarak görmediği söylenebilir.(ÇEŞMECİ, a.g.e., s:113)

¹¹³ 1618 sayılı yasa, md 4 ve Geçici md:3 (Değişik: 28/12/2006-5571/5 ve 12. md.)

¹¹⁴ 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu, md:2 Bir hizmet akdine dayanarak bir veya birkaç işveren tarafından çalıştırılanlar bu kanuna göre sigortalı sayılırlar.

kesinleşen yargı kararında¹¹⁵ “işverenle aralarında hizmet ilişkisinin söz konusu olması gerektiği sonucuna varıldığı” ifade edilmiştir.

Bağımlılık unsuru hizmet akdini, konusu iş görme olan diğer akidlerden (istisna, vekalet vb.) ayıran en önemli unsurdur¹¹⁶. Bağımlı olarak çalışan turist rehberleri, ücretli işçi statüsündedir ve seyahat acentasının görevlendireceği herhangi bir tura katılmak zorundadır. “Türkiye’de bağımlı çalışan turist rehberleri ile ilgili ayrıca bir istatistik bulunmamaktadır¹¹⁷”.

2.5.2. Profesyonel Turist Rehberinin Serbest Çalışması

Serbest çalışan profesyonel turist rehberleri sadece tek bir seyahat acentası veya tur operatörü ile sürekli olarak çalışmak yerine, farklı seyahat acentalarının düzenledikleri turlara rehberlik ederler. Rehberler, acenta ile “rehberlik hizmet sözleşmesi” düzenlerler. Sözlü anlaşma ile de başka acentaların turlarına rehberlik edebilirler.

2.6. Profesyonel Turist Rehberleri Meslek Örgütleri

Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Esnaf ve Sanatkarlar Genel Müdürlüğü Esnaf ve Sanatkarlar ile Tacir ve Sanayiciyi Belirleme Koordinasyon Kurulu’nun 11 nolu kararı eki¹¹⁸ “Esnaf ve Sanatkar Kolları” listesinin B-Hizmetle İlgili Meslek Kolları bölümünün, 6-Muhtelif maddesinin, 75.nci sırasında “Turist Rehberleri” yer almaktadır¹¹⁹.

Turist rehberi meslek sahibi bir kişi olarak, vergiden muaf olsa dahi, esnaf ve sanatkar sayılmaktadır¹²⁰. Bu nedenle Esnaf Sicil Müdürlüğüne bizzat müracaat ile kayıtlarını yaptırmayan¹²¹ turist rehberleri hakkında Esnaf Sicil Müdürlükleri İl Kültür ve Turizm

¹¹⁵ (T.C.Yargıtay Onuncu Hukuk Dairesi, K:1979/9790 ile İstanbul 1.İş Mahkemesi Kararı,E:1976/802 K:1979/715) T.C.Kültür ve Turizm Bakanlığı, Araştırma ve Eğitim Genel Müdürlüğü, 18.11.2005 tarih ve B.16.0.AEGM-0.08.00.04-170285 sayılı yazıdan alıntı.

¹¹⁶ Sosyal Güvenlik Kurumu, “İşçi Rehberi”, http://www.sgk.gov.tr/rehberssk_isci.html (01.02.2007)

¹¹⁷ T.C.Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, SSK Başkanlığı, Sigorta İşleri Genel Müdürlüğü, Sigorta Primleri Daire Başkanlığı’nın 15.02.2006 tarih ve 300 sayılı ile yazısı.

¹¹⁸ 13.06.2002 tarih, 24782 sayılı R.G.

¹¹⁹ T.C.Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Esnaf ve Sanatkarlar Genel Müdürlüğü, 13.03.2006 tarih ve B.14.0.ESG.0.10.00.01.2500 sayılı yazısı

¹²⁰ 5362 sayılı Esnaf Ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu, md:3

¹²¹ Aynı, md:68

Müdürlüğü'ne yazı yazmakta tüm profesyonel turist rehberlerinin listesini istemekte¹²² ve esnaf sicilinde kaydı olmayan turist rehberlerini re'sen¹²³ esnaf siciline kaydetme¹²⁴ yoluna gittiği gözlenmekte ve/veya vergi idaresinden alınan yazıya istinaden esnaf sicil kayıtları yapılmaktadır¹²⁵. Turist rehberlerinin esnaf sicile kayıt olmalarına müteakip, ilgili esnaf odasına üye olmaları gerekmektedir¹²⁶. Sicil kayıtları istatistikleri (Tablo:6)'da verilmiştir.

Tablo:6 - Rehberlerin Kayıtlı Oldukları Kurumlardaki Sayısal Veriler

2006 yılı		Genel Toplam		Esnaf ve Sanatkârlar Gn.Md.	
Kayıtlı Olunan Kurum		Oran (%)	Kişi sayısı	Oran (%)	Kişi sayısı
Açıklama	Adet				
Kültür ve Turizm Bakanlığı'nda ¹²⁷	7414	100	7414		
Ticaret ve Sanayi Bakanlığı'nda ¹²⁸	4956	66,85	4956	100	4956
Rehber Odaları Toplamı		41,04	3043	100	4956
İRO-İstanbul Rehberler Odası ¹²⁹	780	10,52		70,76	3507
İZRO-İzmir Rehberler Odası ¹³⁰	1605	21,65		15,88	787
ARO-Antalya Rehberler Odası ¹³¹	658	8,88		13,36	662
Ankara Rehberler Derneği ¹³²	936	12,62			
Maliye'de GV mükellefi (2004 yılı) ¹³³	76	1,03	76		
Maliye'de KV mükellefi (2004 yılı) ¹³⁴	24		24		
İŞKUR'da işsiz ¹³⁵	325	4,38	325		

Kaynak: Araştırmacı tarafından derlenmiştir.

¹²² Antalya İl Kültür ve Turizm Müdürlüğü, Eğitim ve Rehberlik Şb.Md.'nün, 17.11.2006 tarih ve 070202-10980 sayılı yazı.

¹²³ 5362 sayılı yasa, md:67.'in atfıyla, 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu, md:35'e istinaden.

¹²⁴ Antalya Esnaf ve Sanatkârlar Sicil Müdürlüğü, 28.11.2006 tarih ve 2006/1049 sayılı yazısı.

¹²⁵ Maliye Bakanlığı, 06.05.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.42/4215-33-271/17738 yazısı. <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.ns/d2354eeec307342a86256aa4002edc50/e127a1d76a7a86f786256aa8002b6ae7?OpenDocument> (19.02.2007)

¹²⁶ Esnaf ve Sanatkârlar Genel Müdürlüğü, a.g.y.

¹²⁷ <http://aregem.kulturturizm.gov.tr/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFF1D2BBD4052639B3647010FE3D42BA1> (19.02.2007)

¹²⁸ Esnaf ve Sanatkârlar Genel Müdürlüğü, a.g.y.

¹²⁹ İstanbul Rehberler Odası. 10.07.2006 tarih ve 06-144 sayılı yazı.

¹³⁰ İzmir Turist Rehberleri Odası. 22.06.2006 tarih ve 2006/312 sayılı yazı.

¹³¹ Antalya Rehberler Odası. 30.06.2006 tarih ve 2006/06/280 sayılı yazı.

¹³² <http://www.tureb.org.tr/ared.asp?id=12> (01.02.2007)

¹³³ GİB, Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı. a.g.y.

¹³⁴ Aynı, yazı.

¹³⁵ T.C.Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Türkiye İş Kurumu Bilgi Edinme Birimi. 24.03.2006 tarih ve B.13.TİK.0.10.00.06-99-622.02.02/4940 sayılı yazı.

Turist rehberi, Esnaf ve Sanatkârlar Meslek Kuruluşları Kanunu'na göre de disiplin soruşturmasına¹³⁶ tabi tutulabilmektedir¹³⁷.

Türkiye'de Rehber Esnaf Odası olarak, İRO-İstanbul Rehberler Odası, İZRO-İzmir Rehberler Odası¹³⁸ ve ARO-Antalya Rehber Odası bulunmaktadır. Bazı illerde turist rehberlerinin bir dernek çatısı altında örgütlendikleri gözlenmektedir¹³⁹. Mevcut dernekler; *ARED-Ankara Rehberler Derneği*, (*ARED üye sayısı Nisan 2006 itibariyle 936'dır*¹⁴⁰), *KARED-Kapadokya Rehberler Derneği*, *MARED-Marmaris Rehberler Derneği*, *KURED-Kuşadası Rehberler Derneği*, *KARDER - Karadeniz Profesyonel Turist Rehberleri Derneği*, *BORED - Bodrum Profesyonel Turist Rehberleri Derneği*, *ÇARED - Çanakkale Rehberler Derneği*.

Dernek şeklindeki en büyük örgütlenme, 1998'de TUREB adıyla başlamış ve *Profesyonel Turist Rehberleri Birliği Derneği* çatısı altında İRO, ARED, KARED, KURED, KARDER, BORED ve CARED derneklerinin mevcudiyeti ile halen faaldir. TUREB aynı zamanda Dünya Rehberler Birliği ve Avrupa Rehberler Federasyonu üyesidir¹⁴¹. Yapılan çalışmalarda rehberlerin mesleki kuruluş örgütlenmesinin sağlanması için Rehberler Birliği yasının çıkarılması planlanmaktadır¹⁴².

3. HİZMETLERİN AB İÇERİSİNDE SERBEST DOLAŞIMI KAPSAMINDA PROFESYONEL TURİST REHBERLERİNİN DURUMU

AB içinde hizmetler “karşılıklı tanıma” esasına göre serbestleştirilmektedir. Türkiye ile AB arasındaki hizmetlerin serbestleştirilmesi konusundaki görüşmelerin yasal zeminini

¹³⁶ T.C.Danıştay Birinci Daire Kararı, K.T. 08.1.1987, E :1986/534, K:1987/2 ve Anayasa, md:135

¹³⁷ Danıştay Birinci Daire Kararı, K.T.31/10/1986, K:1986/378, E:1986/326 “geliri tacir niteliği kazanmasını gerektirmeyecek miktarda sınırlı olan ve dolayısıyla ticaret ve sanayi odasına kaydı gerektirmeyen profesyonel turist rehberlerine ancak esnaf ve küçük sanatkârlar kanununa göre disiplin cezası verilebileceği”

¹³⁸ <http://www.tureb.org.tr/izro.asp?id=8> (02.02.2007)

¹³⁹ 5253 sayılı Dernekler Kanunu'na göre kurulmaktadır.

¹⁴⁰ <http://www.tureb.org.tr/ared.asp?id=12> (01.02.2007)

¹⁴¹ Tek çatı altında temsil iradesi odalar ve dernekler arasında sorun olarak varlığını sürdürmekte olup, 2007 yılı itibariyle Antalya Turist Rehberleri Birliği Derneği adı altında kısa adı TUREB olmak üzere ikinci bir birlik kurulduğu gibi, 06.03.2007 tarihinde Profesyonel Turist Rehberleri Dernekleri Federasyonu kurulmuştur.

¹⁴² DPT, IX. Beş yıllık Kalkınma Planı (2007-2013), a.g.e., s:41

GATS Anlaşması¹⁴³ oluşturmaktadır. Hizmetlerin serbest dolaşımı ile ilgili olarak, bazı üye ülkelerin (Almanya, Yunanistan, Danimarka gibi) itirazları devam etmektedir¹⁴⁴. Türkiye’de 2003 yılı itibariyle çalışma izinlerinin¹⁴⁵ tek bir otorite tarafından verilmesi ile ilgili yapılan kanuni düzenleme çerçevesinde, tercümanlık, **rehberlik**, fotoğrafçılık, şoförlük, garsonluk gibi mesleklerin ifası için gereken Türk vatandaşlığı şartı yürürlükten kaldırılmış bulunmaktadır.

AB Komisyonunun "Hizmetlerin Serbest Dolaşımı Müzakereleri" ne İlişkin Hazırladığı Taslak Raporda¹⁴⁶ *turist rehberliği hizmetinin* serbest dolaşım kapsamına¹⁴⁷ alındığı anlaşılmaktadır. AB’nin Mesleki Yeterliklerin Tanınmasına İlişkin (2005/36/EC) Direktif şartlarının turist rehberlerinin AB üye ülkeleri içerisinde *mesleki yeterlikleri göz önünde bulundurularak serbest dolaşım hakkı elde edecekleri ile ilgili beklenti hali hazırda çözüme kavuşturulmamıştır*¹⁴⁸.

¹⁴³ GATS (General Agreement on Trade in Services-Hizmet Ticareti Genel Anlaşması), md:5 <http://www.dtm.gov.tr> (07.03.2007)

¹⁴⁴ Anayasa, md:48, 49, 50 ve 100; Anayasa’da “*herkes dilediği alanda özgürce çalışabileceği ve özel teşebbüsler kurabileceği*” belirtilmiştir. Türk veya yabancı uyruklu kişiler açısından bir ayırım yapılmamış “*herkes*” dendiğinden yabancı uyruklu herkes dilediği alanda özgürce çalışabilir veya özel teşebbüsler kurabilir. Ancak hiçbir devletin hukukunda özgürlük sınırsız değildir. Vatanın ve toplumun genel menfaatinin gözetimi için, gerektiğinde özgürlükler kısıtlanabilir. T.C.Anayasası’nda “...*temel hakların milletlerarası hukuka uygun olarak kanunla sınırlanabileceği*” de belirtilmiştir.

¹⁴⁵ 4817 sayılı Yabancıların Çalışma İzinleri Hakkında Kanun (Mülga; 2007 sayılı Türkiye’de Türk Vatandaşlarına Tahsis Edilen Sanat ve Hizmetler Hakkında Kanun)

¹⁴⁶ T.C.Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi, “**Türkiye’nin Hizmet Sektörü İhracatı ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler**” sf.72

<http://www.igeme.org.tr/TUR/pratik/hizmetson.pdf> , (28.01.2007)

¹⁴⁷ İGEM, **a.g.e.**, s:78 ve 79; (Hizmet Sektörü Sınıflandırması, Sektörler ve Alt Sektörler ve (CPC No.), 9. Turizm ve Seyahat İle İlgili Hizmetler, A.Otel ve Lokantalar (Yemek Hizmetleri Dahil) (641 – 643); B.Seyahat Acentaları ve Tur Operatörlüğü Hizmetleri (7471 – 79); C.Turist Rehberliği Hizmetleri (7472); D.Diğer;)

¹⁴⁸ ARF (FEG) **a.g.e.**, <http://www.feg-touristguides.org/feg.htm> (02.02.2007)

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKU AÇISINDAN PROFESYONEL TURİST REHBERLİĞİ

Gelir, vergi ödeme gücüne ulaşmak için değişik vergileme tekniklerine imkan verse de içeriğinin ve sınırlarının çizilmesi, değer olarak tespit edilmesi bakımından zorlukları da bünyesinde barındırmaktadır.

Bu bölümde profesyonel turist rehberliği faaliyeti ve turist rehberlerinin elde ettikleri gelirler, gelirin unsurları açısından irdelenmiş, vergi muafiyetinden yararlanmaları ve gerçek usulde gelir vergisi mükellefiyeti hususu ele alınmış, Türk Vergi Sistemindeki diğer vergi kanunları açısından profesyonel turist rehberlerinin durumu ile ilgili değerlendirilmeler yapılmıştır.

Araştırmamızda **gerçek kişi** olarak faaliyet sürdüren profesyonel turist rehberlerinin vergi hukuku açısından durumları gelirin unsurları itibariyle değerlendirilmeye çalışılmıştır.

1. GELİR VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN PROFESYONEL TURİST REHBERLERİNİN DURUMU

Profesyonel turist rehberlerinin hangi kazançları elde ettikleri yönünde daha önceden yapılmış araştırmalar sonucu¹⁴⁹; profesyonel turist rehberlerinin faaliyetleri esnasında *serbest meslek kazancı*, *ücret veya arızı serbest meslek kazancı* kapsamına giren **ücret geliri**, **komisyon geliri** ve **bahşiş geliri** elde ettikleri ve profesyonel turist rehberliği faaliyetinin *bağımlı* veya *serbest* olmak üzere iki şekilde yapıldığı anlaşılmaktadır¹⁵⁰.

Gelirlerini yıllık beyanname ile bildiren mükelleflerle ilgili istatistik¹⁵¹ verilerinde, turist rehberliği faaliyet grubunda yıllık gelir vergisi beyannameyi veren gerçek kişiler ile kurumlar vergisi beyannameyi veren tüzel kişi işletmelerinin var olduğu anlaşılmaktadır.

¹⁴⁹ TANGÜLER (Ankara 2002) **a.g.e.** ve ÇEŞMECİ (Kayseri 2004) **a.g.e.**

¹⁵⁰ **Bkz.s:17**, Profesyonel turist rehberlerinin çalışma şekilleri.

¹⁵¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı, **a.g.y.**

Rehber ibaresi turizm mevzuatı ve mali mevzuatta daha önceden farklı şekilde yer almakta iken, 1618 sayılı Kanun'da¹⁵² yapılan son değişiklikle, "rehber" ibaresinin GVK' da yer alan "rehber" ibaresi ile uyumlaştırıldığı söylenebilir. Mevcut şekliyle her iki yasada "rehber" ibaresi bulunmaktadır¹⁵³.

Maliye Bakanlığı'nca turist rehberlerinin gelir vergisine tabi olup olmadığı hakkında verilen özeldede, turist rehberlerinin GVK'deki "rehber" gibi mesleki faaliyetler kapsamında değerlendirilmesi gerektiği anlaşılmaktadır¹⁵⁴. GVK uygulaması açısından turist rehberliği, "rehberlik" ana faaliyet grubunun alt kolu olarak değerlendirilmektedir.

1.1. Gelir Vergisi Kanunu Açısından Mükellefiyet Biçimleri

Vergilendirme rejimine bağlı olarak gelir vergisi kanunda tam ve dar mükellefiyet olmak üzere iki tür mükellefiyet bulunmaktadır.

1.1.1. Tam Mükellefiyet ve Profesyonel Turist Rehberliği

GVK'deki mükellef tanımına göre "*Türkiye'de yerleşmiş olanlar*" ile, "*Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden*" vergilendirilirler¹⁵⁵.

"Türkiye'de yerleşmiş olanlar" teriminden *ikametgahı* Türkiye'de bulunanları ve *bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar*¹⁵⁶ anlaşılmaktadır.

Yönetmeliğe göre¹⁵⁷ profesyonel turist rehberi olabilmenin şartlarından biri T.C. vatandaşı olmaktır. Yabancı uyruklu kişiler halihazırda Türkiye'de profesyonel turist rehberi unvanı ile çalışmamaktadır. Ancak, Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca yapılan

¹⁵² 5571 Sayılı Kanun ile 28/12/2006 itibarıyla yapılan değişiklik.

¹⁵³ 1618 sayılı yasa, md:1/f. ve 193 sayılı yasa md:66/5

¹⁵⁴ Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 06.05.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.42/4215-33-271/17738 sayılı özelge

¹⁵⁵ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, md:3

¹⁵⁶ Aynı, md:4

¹⁵⁷ PTR Yönetmeliği, md:4, (25.11.2005 tarih ve 26004 sayılı R.G.)

denetlemelerde¹⁵⁸ yabancı uyruklu kişilerin kaçak turist rehberi¹⁵⁹ olarak çalıştıklarıyla ilgili tespitlerden, yabancıların Türkiye’de turist rehberliği yaptıkları anlaşılmaktadır. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması, mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmadığından¹⁶⁰ kaçak olarak turist rehberliği yapanların elde ettiği kazançların da gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Yabancıların Türkiye’de ikamet etmelerine ilişkin esaslar Yabancıların İkamet ve Seyahatleri Hakkındaki 5683 sayılı Kanun’a tabidir. Bu kanuna göre Türkiye’de bir aydan fazla kalacak yabancılar ile çalışmak maksadı ile gelen yabancıların geldikleri tarihten itibaren bir ay içerisinde¹⁶¹ ve çalışmaya başlamadan önce ikamet izni almaları gerekmektedir.

T.C.Anayasası’nda “herkesin dilediği alanda özgürce çalışabileceği ve özel teşebbüsler kurabileceği¹⁶²” belirtilmiştir. Ancak, Türk Anayasasında “temel hakların milletlerarası hukuka uygun olarak kanunla sınırlanabileceği” de belirtilmiştir¹⁶³.

“GVK’nin 3.maddesinin 2 numaralı bendinde belirtilenler hariç olmak üzere, çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının Türkiye’de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından dar mükellefiyet esasında vergilendirilmeleri gerekmektedir. Bu vatandaşlarımızın kesin dönüş yaparak Türkiye’ye yerleşenler ile bir takvim yılı içinde altı aydan daha fazla süreyle Türkiye’de oturanlar ise tam mükellefiyet esasında vergilendirileceklerdir.¹⁶⁴”

1.1.2. Dar Mükellefiyet ve Profesyonel Turist Rehberliği

“Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler” dar mükellef olarak gelir vergisine tabidirler¹⁶⁵. Diğer taraftan T.C.vatandaşı profesyonel turist rehberleri için ilk bakışta dar mükellefiyete konu bir uygulamanın olmayacağı düşünülebilir. Ancak, 4817 sayılı

¹⁵⁸ T.C.Kültür ve Turizm Bakanlığı, Araştırma ve Eğitim Genel Müdürlüğü, 10.03.2006 tarih B.16.0.AEGM-0.08.00.03.34189 sayılı yazı ve Ek:2005 yılı Denetim İstatistikleri

¹⁵⁹ Not: Kanun ve yönetmeliklere göre geçerli rehberlik belgesi olmayan kişi/kişiler.

¹⁶⁰ VUK, md:9/2

¹⁶¹ Ali TUĞLU, “Dar Mükellef Kişilerin Türkiye’de Elde Ettiği Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi” (Yaklaşım Dergisi, 2001, S.103) s:107 ve 25.08.1961 tarih ve 5/1516 sayılı Kararname, NATO, CENTO ve Avrupa Konseyine üye ülkeler ile karşılıklı vize anlaşmaları yapılan devletlerin vatandaşları için bu süre 3 aydır.

¹⁶² Anayasa, md:48, 49, 50

¹⁶³ Aynı, md:16

¹⁶⁴ 210 seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği.

¹⁶⁵ GVK, md:6.

Kanun ile yapılan düzenleme çerçevesinde rehberlik için gereken Türk vatandaşlığı şartı¹⁶⁶ yürürlükten kaldırıldığından, gelecekte yabancı uyruklu rehberler de Türkiye’de profesyonel turist rehberliği faaliyetinde bulunabileceklerdir. Ayrıca, Türk uyruklu profesyonel turist rehberleri de AB üye ülkelerinde serbest dolaşım hakkı elde ederek mesleki faaliyette bulunabileceklerdir.

Türkiye’de turizm sektöründe *tur operatör yardımcısı*¹⁶⁷ olarak çalışan yabancıların durumu dar mükellef kapsamındaki kişilere uymaktadır¹⁶⁸. *Dar mükellefler, genellikle yabancı uyruklu olan kişilerdir*¹⁶⁹ ve *Türkiye’deki yabancıların çoğunun kaçak işçi olduğu tahmin edilmektedir*¹⁷⁰. *Türkiye’de yasal mevzuattan kaynaklanan kayıtdışı çalışma ve çalıştırma önemli boyutlara ulaşmıştır*¹⁷¹.

Türkiye’de bulunma bakımından 183 gün hesaplanmasında VUK’daki *sürelerle*¹⁷² ilişkin hükümler geçerlidir. Dar mükellef kapsamındaki kişilerin serbest meslek kazançlarını Türkiye’de elde etmesi ve bu kazançların Türkiye’de vergilendirilebilmesi için serbest meslek faaliyetinin Türkiye’de icra edilmesi veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir. Değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı ülkede yapılmışsa¹⁷³, Türkiye’den ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına kaydedilmesi veya kârından ayrılması¹⁷⁴ anlaşılmaktadır.

Yabancıların Türkiye’de kaçak turist rehberi olarak çalışmaları hususu kazanç ve iradın Türkiye’de elde edilmesine¹⁷⁵ bir karine teşkil etmektedir. Dar mükellef gerçek kişilerin tevkifata tabi tutulmuş gelirlerinin var olması halinde, dar mükellef gerçek

¹⁶⁶ (Mülga) 2007 sayılı Kanun.

¹⁶⁷ **Bkz. s:6** Seyahat rehberleri.

¹⁶⁸ Türkiye bugüne kadar 64 ülke ile Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması imzalamıştır. İmzalanan anlaşmaların vergilendirmeye ilişkin hükümleri birbirinden farklı olmakla beraber, genellikle ücretlerin veya serbest meslek kazançlarının vergilendirileceği ülkenin tespitinde; 183 gün kalma esası, ödeme yapan veya adına ödeme yapılan işverenin Türkiye’de yerleşik olup olmaması, işverenin kazancı elde edene ödemeyi yaptığı yer, önem arz etmektedir. Türkiye’nin taraf olduğu vergi anlaşmalarının bir kısmı OECD Modelinin düzenlenmesine sadık kalırken, bir kısmı da BM Modeline yaklaşan, ancak vergilendirme yetkisini paylaşan bir düzenleme getirmiştir.

¹⁶⁹ Nurettin BİLİCİ, **Vergi Hukuku**, (Onikinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Şubat 2006) s:149

¹⁷⁰ Serdar GÜNAY, “Türkiye’deki Kayıtdışı İstihdamın Analizi-II, (**Yaklaşım Dergisi**), S:115, s:153

¹⁷¹ Serdar GÜMÜŞAY, “Kayıtdışı İstihdamın Nedenleri ve Önlenmesine Yönelik Önlemler (1)” (**Yaklaşım Dergisi**) S:136, s:143

¹⁷² VUK, md:14 ve 18.

¹⁷³ GVK, md:7

¹⁷⁴ KVK’e açısından, 45. maddenin göndermesi nedeniyle, G.V.K.’nun hükümleri geçerlidir.

¹⁷⁵ GVK, md:7

kişiler bu kazanç ve iratları için yıllık beyanname vermeyecekleri gibi, diğer gelirleri için beyanname vermeleri halinde bu gelirlerini beyannameye dahil etmeyeceklerdir¹⁷⁶.

1.2. Gelir Vergisine Konu Kazanç Ve İratlar

Gelir vergisinin konusu, gerçek kişilerin elde ettikleri gelirdir. Bu gelirin vergilendirilmesi ise Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre yapılır. GVK'deki gelir kavramına giren kazanç ve iratlar, kanunun 2. maddesinde yedi grup halinde sayılmıştır. Yedi gelir unsuruna girmeyen kazanç ve iratlar (*bağışlar, Milli Piyango, Sayısal Loto, eşya piyangoları, kumar ve bahis kazançları...*) gelir vergisine tabi tutulmaz. GVK'de aksine hüküm olmadıkça, kanunda yazılı kazanç ve iratlar gelirin tespitinde gerçek ve safi miktarları ile nazara alınır¹⁷⁷.

1.3. Profesyonel Turist Rehberlerinin Elde Ettiği Gelirlerin Serbest Meslek Kazancı Açısından Değerlendirilmesi

1.3.1. Serbest Meslek Erbabı Olarak Profesyonel Turist Rehberleri

GVK'nın 66'cı maddesinde, “*Serbest meslek faaliyetini mutad meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez*” denmektedir. Maddenin uygulanması ile ilgili olarak, *Vergi Usul Kanununun 155 inci maddesinde belirtilen şartlardan en az ikisini taşıyan ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar*¹⁷⁸ bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar” hükmü yer almaktadır. Serbest meslek erbabının *her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançları, serbest meslek kazancıdır*¹⁷⁹.

Serbest meslek faaliyetinin yanında başka bir iş veya görev ile devamlı olarak uğraşılması bu vasfı değiştirmez¹⁸⁰. *Serbest meslek faaliyetinde bulunan kolektif ve adi*

¹⁷⁶ Aynı, md:86/2

¹⁷⁷ Aynı, md:2 Gelir unsurları ; 1. Ticari kazançlar, 2. Zirai kazançlar,3. Ücretler, 4. Serbest meslek kazançları, 5. Gayrimenkul sermaye iratları, 6. Menkul sermaye iratları, 7. Diğer kazanç ve iratlar

¹⁷⁸ VUK, md:155 (Şartlardan en az ikisini taşımayanlar ile köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000'i aşmayan yerlerde faaliyette bulunanların bu faaliyetlerine ilişkin kazançları gelir vergisinden muafır.)

¹⁷⁹ GVK, md:65

¹⁸⁰ Danıştay Üçüncü Daire Kararı, K:T:13.04.1994, E:1993/1084, K:1994/1165

*şirketlerde ortaklar, adi komandit şirketlerde komanditeler, bu işleri dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılırlar*¹⁸¹.

Turist rehberliği kişisel mesai, yabancı dil bilgisi ve turizm bilgisine bağlı olarak yapıldığından, rehberlerin elde ettikleri kazancın serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir¹⁸².

Gerek ücret ve gerekse serbest meslek kazancı emeğe dayanan gelir unsurlarıdır. Ücret bir işverene tabi ve bir işyerine bağlı olarak, risk üstlenilmeden elde edilmesine karşın serbest meslek kazancı, serbest meslek erbabının şahsi sorumluluğu altında kendi nam ve hesabına yapılmaktadır. İşin kendi nam ve hesabına yapılıyor olması hususu iki kazanç unsurunu birbirinden ayırmaktadır¹⁸³.

1.3.1.1. Vergiden Muaf Profesyonel Turist Rehberleri

İlk defa 1930 yılında rehberlerin götürü olarak vergilendirilmeleri yoluna gidilmiş ve ödenecek vergi olarak “tercüman rehberin” *bir günlük kazancı kadar bir tutar takdir edilmiştir*¹⁸⁴. Turist rehberleri 1998 yılı sonuna kadar götürü usulde vergilendirilmiştir.

1999 yılı itibariyle GVK’da yapılan değişiklikle götürü usul¹⁸⁵ kaldırılmış ve kanundaki şartları taşımaları halinde rehber gibi mesleki faaliyette bulunanlar *vergiden muaf serbest meslek erbabı* olarak sayılmışlardır¹⁸⁶. Serbest meslek kazancının götürü usulde tespitinin kaldırılması nedeniyle hasıl olan değişiklikler aşağıda açıklanmıştır.

¹⁸¹ Danıştay Üçüncü Daire Kararı, K.T.10.06.1985, E:1984/5144, K:1985/2058

¹⁸² Kazım YILMAZ, **Ücretlerin Vergilendirilmesi**, (Maliye ve Hukuk Yayınları) s:32, (Danıştay Dördüncü Daire Kararı, K.T.20.05.1995, E:1984/1193, K:1985/904; Şeyda ŞATIR, A.Erdem İŞBİLİR, Abdurrahman ÇETİN, “**Ücretler-Serbest Meslek Kazançları Gayrimenkul Sermaye İradı** “ Araştırma Raporu, Gelirler Bölge Müdürlüğü Vergi Denetmenleri Birim Başkanlığı, (Ankara 2004) 5.nolu dip nottan alıntı.) <http://www.vdd.org.tr/tezler/HTML%20Belgeleri/%C3%9Ccretler%20-%20SMK%20-%20GMS%20-%20B0.htm#ftnref69> (10.03.2007)

¹⁸³ Aynı, a.g.e, sf:32, (ŞATIR,İŞBİLİR,ÇETİN, a.g.e.)

¹⁸⁴ Hüseyin ÇİMRİN, **Turizmin ve Turist Rehberliğinin ABC’si** (Akdeniz Kitapevi, 1.Baskı Antalya 1995) s:14

¹⁸⁵ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 16.02.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.71/7100-52/5254 sayılı 1999/2 nolu İç Genelge.

¹⁸⁶ GVK, md:69 (22/7/1998 tarih ve 4369 sayılı Kanunun 82..md.ile değiştirilmiştir)

- VUK 155.inci maddede¹⁸⁷ yer alan şartlardan en az ikisini taşıyan ve nüfusu 5000'den fazla olan yerlerde faaliyet gösteren ve evvelce götürü usulde tespit edilen götürü serbest meslek kazancı sahipleri **gerçek usulde vergilendirileceğinden** ilgili (01 vergi türü kodu) vergi türüne dönüştürme işlemleri vergi dairelerince yapılmış ve daha önceden serbest meslek kazançları götürü usulde tespit edilen mükelleflerden¹⁸⁸ GVK'de yazılı şartlar dikkate alınarak turist rehberlerinin bir kısmı gerçek usulde vergilendirilmiş, bir kısmı ise vergiden muaf tutulmuştur.
- Serbest meslek kazancının tespitinde götürü usulün kaldırılması nedeniyle köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5000'den aşağı olan yerlerde faaliyette bulunanlardan evvelce götürü usulde vergilendirilen serbest meslek erbabının sicil kayıtlarında vergi dairelerince yapılan işlemler neticesinde bu mükelleflerin 1998 yılı sonu itibariyle **sicil kayıtları** silinmiştir.

GVK'da belirtilen şartları¹⁸⁹ taşıyan profesyonel turist rehberi “vergiden muaf serbest meslek erbabı” sayıldığından, vergi dairesine mükellefiyet kaydı yaptırması gerekmemektedir.

İlgili özeldede “*Turist rehberlerinin Gelir Vergisi Kanununun uygulamasında serbest meslek erbabı olarak kabul edilmesi, aynı Kanunun 66 ncı maddesinin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinin parantez içi hükmünde belirtilen muaflık şartlarını taşıyanların gelir vergisinden muaf tutulmaları, muaflık şartlarını taşımayanların ise gerçek usulde gelir vergisi mükellefiyetinin tesis ettirilmesi, vergiden muaf olanlarda dahil olmak üzere rehberlere yapılan ödemelerden Gelir Vergisi Kanununun 94/2-b maddesine göre ilgili Bakanlar Kurulu Kararlarını da göz önünde bulundurarak tevkifat yapılması gerekmektedir*”¹⁹⁰ denmektedir.

Turist rehberlerinin serbest meslek erbabı olarak vergi muafiyetinden kastedilen, gelirin beyan edilmesi zorunluluğu ile ilgili bir muafiyettir. Daha da açık belirtmek gerekirse

¹⁸⁷ **Bkz.s: 55**, İşe başlamayı bildirim ve işe başlamanın belirtisi

¹⁸⁸ GVK, md:69 (mülga)

¹⁸⁹ GVK, md:66. ve VUK, md:155. Ayrıca **bkz.s:26**, Serbest meslek erbabı olarak profesyonel turist rehberleri.

¹⁹⁰ Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, “Turist rehberlerinin gelir vergisine tabi olup olmadığı hk.” 06.05.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.42/4215-33-271/17738 sayılı özeldge.

turist rehberleri stopaj yöntemiyle vergi vermektedir, ancak rehberlik hizmetinden edindiği kazançtan dolayı vergi mükellefi değildir.

Vergiden muaf bulunan profesyonel turist rehberinin, sunduğu hizmet karşılığında, hizmetten yararlanan seyahat acentesince yapılan ödeme esnasında vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Bu durumda vergi tevkifatını yapan kişi olarak seyahat acentası, verginin ödenmesi bakımından asıl vergi mükellefi yerine üçüncü kişi olarak sorumlu olmaktadır¹⁹¹.

1.3.1.2. Gerçek Usulde Vergiye Tabi Profesyonel Turist Rehberleri

Serbest meslek faaliyeti, “*Sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın, şahsi sorumluluk altında, kendi nam ve hesabına yapılmasıdır*¹⁹²” şeklinde tanımlanmıştır.

“*Serbest meslek faaliyetini mutat meslek halinde ifa edenler, serbest meslek erbabıdır. Serbest meslek faaliyetinin yanında meslekten başka bir iş veya görev ile devamlı uğraşılması bu vasfı değiştirmez*¹⁹³”.

Günümüzde turist rehberliği uzmanlık gerektiren bir iş şeklini almış ve 1995 yılından itibaren Türkiye’deki üniversitelerde turist rehberliği eğitimi verilmeye başlanmıştır¹⁹⁴. Profesyonel turist rehberliği faaliyetinde geliri doğuran, *ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa* dayanan emektir. Bu emek bedeni bir emek olmaktan ziyade, turizm bilgisini ve mesleki bilgiyi de gerektirmektedir. Bu husus serbest meslek erbabını esnaftan¹⁹⁵ ayıran en belirleyici özelliktir. *Esnaf*¹⁹⁶ genellikle vergileri, defter tutmadan, basit

¹⁹¹ VUK, md:8/2.f. Vergi sorumlusu “verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.

¹⁹² GVK, md:65/2.f.; **Bkz.** 221 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliği, serbest meslek faaliyetinin ana unsurları şunlardır: *Sermayeden ziyade şahsi çalışmaya, bilimsel veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması, faaliyetin ticari özellikte olmaması, bir işverene tabi olmaksızın kişisel sorumluluk altında, kendi nam ve hesabına yapılması, devamlılık unsuru taşıması.*

¹⁹³ Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 06.05.1999, B.07.0.GEL.0.42/4215-33-271/17738 yazısı

¹⁹⁴ ÇEŞMECİ, **a.g.e.**, s:154; Paket tur araştırmasında, anketi cevaplayan toplam 254 turist rehberinin, % 76’sı bay, % 24’ü bayan olup, Bu turist rehberlerinin eğitim düzeyleri ele alındığında, % 87’sinin önlisans, lisans, yüksek lisans ve doktora, % 13’nün ise lise, mezunlarından oluştuğu görülmektedir. Bu sonuçlar, daha önceden Türkiye’de rehberlere yönelik yapılmış olan çalışmaların sonuçlarıyla benzerlikler arzirmektedir. (Polat 2001; Tangüler 2002; Kültür ve Turizm Bakanlığı 2003)

¹⁹⁵ TTK, md:17

¹⁹⁶ Uçar DEMİRKAN, **Vergicilik Terimleri Sözlüğü**, (Maliye Bakanlığı, A.P.K.Kurulu Başkanlığı, Yayın No:1993/331) s:64

usulde tespit edilen küçük tüccar ve sanayicidir. *Esnaf*¹⁹⁷ ister gezici olsun, ister bir dükkanda veya sokağın muayyen yerlerinde sabit bulunsunlar, iktisadi faaliyeti nakdi sermayeden ziyade bedeni çalışmasına dayanan ve kazancı ancak geçimini sağlamaya yetecek derecede az olan sanat ve ticaret sahipleridir¹⁹⁸. Serbest meslek faaliyetinin tüm unsurları göz önüne alındığında, turist rehberleri esnaf statüsünde değerlendirilemez.

Serbest meslek faaliyeti “*işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmalıdır*”. Bu husus elde edilen gelirin serbest meslek kazancı mı yoksa ücret mi olduğunun tespiti bakımından önem taşır. Uygulamada ücret ile serbest meslek kazancının ayırımında bazı zorluklarla karşılaşılsa da ele alınması gereken en önemli ölçüt, *işyerine bağlılık ve işverene tabiliktir*¹⁹⁹. Bir işverene tabi olmadan, kendi nam ve hesabına kendi kişisel sorumluluğu altında yapılmakta olan serbest meslek faaliyetinden elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmelidir. *Bunun aksinin olması halinde vergilendirilme diğer gelir unsurlarına göre yapılmalıdır*²⁰⁰.

*Seyahat acentelerince yasal mevzuat çerçevesinde çalıştırılacak rehberlerin ücretli veya serbest meslek erbabı olarak sınıflandırılmayacağı, bu hususun tarafların serbest iradelerine bağlı olduğu*²⁰¹ ifade edilmektedir.

*Serbest meslek faaliyetinin devamlılık arz etmesi (mutat olarak yapılması) gerekmektedir*²⁰². Arızı olarak yapılan mesleki faaliyetten doğan kazanç, sair kazanç ve irat olarak değerlendirilecek ve buna göre vergilendirilecektir²⁰³.

¹⁹⁷ TTK, md:17

¹⁹⁸ Serbest meslek faaliyeti özelliklerini taşıyan bazı faaliyetlerden elde edilen gelirlerin ticari kazanç olarak vergilendirilmesi de söz konusudur. *Örneğin*; seyahat acentasınca düzenlenen bir turda, turun özelliği gereği dağa tırmanma ile ilgili olarak parkurun tanınması için rehberin, parkurun bulunduğu mahaldeki ofisinde yapılacak eğitim ve tanıtım faaliyeti serbest meslek faaliyet sayılırken, özel bir eğitim kurumu işletmek suretiyle dağa tırmanacaklara bu kurum vasıtasıyla verilecek eğitim faaliyeti ticari faaliyet sayılmaktadır. Çünkü bu türden bir eğitim kurumu işletilmesi, ticari bir organizasyonu içermektedir.

¹⁹⁹ Danıştay Üçüncü Daire Kararı, K.T.13.04.1994, E:1993/1084, K:1994/1165;

²⁰⁰ Danıştay Dördüncü Daire Kararı, K.T. 18/11/1988, K: 1988/227, E:1987/2794

²⁰¹ Türkiye Seyahat Acenteleri Birliği Genel Merkezi, (İstanbul) 03.07.2006 ve TR/FB/ŞT/92237 yazısı (*bu hususun rehber ve acente arasındaki iş ilişkisine bağlı olduğu, turist rehberinin ücretli veya serbest meslek kazanç sahibi erbaptan olabileceği, profesyonel turist rehberlerinin belirli yada belirsiz süreli iş sözleşmeleri uyarınca, tur başına yada aylık ücretler alabilecekleri*)

²⁰² GVK, md:66

²⁰³ **Bkz.s: 41**, Arızı serbest meslek kazancı ve profesyonel turist rehberlerinin durumu.

1.3.2. Serbest Meslek Kazancının Tespiti

Serbest meslek kazancı, “bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, bu faaliyetler dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark” olarak belirlenmiştir²⁰⁴.

Serbest meslek erbabının kazancını tespit ederken GVK’nın 68’nci maddesi ve 89’uncu maddeleri kapsamındaki indirilecek giderler kazançtan indirim konusu yapılabilir²⁰⁵.

Serbest meslek kazancında hasılatın elde edilmesi, “tahsil esasına” bağlanmıştır. Hak edilmiş bir gelir, henüz tahsil edilmemiş ise, hasılatı dahil edilmez. Ancak henüz hak edilmemiş bir gelir için, önceden avans niteliğinde bir tahsilat yapılmış ise tahsil edildiği yılın hasılatına dahil edilecektir. “Şarta bağlı olarak alınan ve alındığı yıl hasılatına kaydedilen paranın, belirtilen şartın yerine getirilememesi nedeniyle müşteriye iade edilmesi halinde, bu iade tutarı, iadenin yapıldığı yıl gider olarak kaydedilmesi gerekmektedir²⁰⁶”.

Serbest meslek faaliyetinin kolektif şirket²⁰⁷ ve adi komandit şirket statüsü içinde yapıldığı hallerde bilânço usulüne göre defter tutulmakla birlikte, sağlanan gelir serbest meslek kazancı sayılmakta ortakların bu organizasyondan sağlayacakları kazanç, serbest meslek kazancı olarak vergilendirilmelidir. Bu durumda da tahsil esasının geçerli olması gerekmektedir²⁰⁸. “Mesleki faaliyetin bir organizasyon içinde yapılmasında elde edilen kazanç, elde eden yönünden ticari kazanç olmakla beraber, mesleki faaliyetin ticari bir organizasyon içinde yapılması sonucu elde edilen hasılat serbest meslek kazancı olma niteliğini koruduğundan, ödemeyi yapan kişinin, stopaj yapması gerekmektedir²⁰⁹”.

Faaliyetini serbest meslek erbabı olarak sürdüren profesyonel turist rehberinin, bu faaliyetinden elde ettiği gelirler serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir. Serbest çalışan profesyonel turist rehberleri çalışmalarını esnasında aşağıdaki gelirleri elde edebilmektedirler.

²⁰⁴ GVK, md:67

²⁰⁵ **Bkz.s: 44**, Ticari kazanç açısından profesyonel turist rehberliği.

²⁰⁶ Danıştay Dördüncü Daire Kararı, K.T.06.03.1957 , E.1955/3672, K.1957/612 ve Danıştay Dördüncü Daire Kararı, K.T.18.02.1993, E:1990/3511, K:1993/794

²⁰⁷ TTK, md:136 – Ticaret şirketleri; kolektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif şirketlerdir.

²⁰⁸ GVK, md:65

²⁰⁹ Danıştay Dördüncü Daire Kararı, K.T.13.05.1988, E:1986/2886, K:1988/2108

1.3.2.1. Profesyonel Turist Rehberinin Ücret Geliri

Profesyonel turist rehberlerinin ücretleri²¹⁰, TÜRSAB ve Meslek Kuruluşlarının görüşleri alınarak, Kültür ve Turizm Bakanlığı Turizm Eğitimi Genel Müdürlüğü tarafından re'sen tespit edilmektedir²¹¹. 2007 yılının ilk altı aylık dönemi için, uygulanması T.C. Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca uygun görülen rehberlik taban yevmiyeleri aşağıda (Tablo:7)'de gösterilmiştir²¹².

Tablo:7 - 2007 Yılı İlk Yarıları Rehberlik Taban Ücretleri

TUR GÜZERGAHI	YTL
Batı Anadolu	185.-
Doğu Anadolu	250.-
Tam gün şehir turu	130,-
Yarım gün	75,-
Gece turu	75,-
Transfer	60,-

Kaynak: Turist Rehberleri Birliği

1.3.2.2. Profesyonel Turist Rehberinin Bahşiş Geliri

Bahşiş, bir hizmet görene hakkından ayrı olarak verilen para²¹³ olarak tanımlanmakta ve bahşiş, kavram olarak gönüllü yapılması gereken bir harcama türüdür. İnsanları bahşiş vermeye iten sebep nedir? Hizmeti satın alan kişiye zaten zorunlu olarak verilmesi gereken bir hizmet daha özen ve dikkatle verildiğinde, hizmeti satın alanlar kendilerine ayrıcalıklar yapıldığına inandıklarından bahşiş verebilmektedirler. Bahşiş, bahşişi veren kişinin o andaki psikolojik durumuna bağlı olup bahşişin miktarı ve bahşiş verenin maddi durumu ile bağlantılıdır.

Tur otobüslerinde müşterilerce bahşiş verildiği ve bu bahşişlerin rehber ve sürücü arasında paylaşıldığı “*rehberlerin tip paylaşımıyla ilgili ilkeler hakkında nadiren bilgi*

²¹⁰ **Bkz.s:37**, Bağımlı çalışan profesyonel turist rehberlerinin ücret sayılan gelirleri.

²¹¹ PTR Yönetmeliği, md:40

²¹² Turist Rehberleri Birliği, web sayfası, http://www.tureb.net/tura_cikarken.asp?id=42; Bu rakamlar "net" taban (ücret) yevmiyelerdir. Serbest meslek erbabı olarak vergi mükellefi olan rehberler, serbest meslek makbuzu düzenlerken bu tutarın üzerine % 18 KDV eklemesi gerekmektedir.

²¹³ Türk Dil Kurumu, **a.g.e.**, s.131

vermesi ise, bu konuda oturmuş bir geleneğin olduğunun işareti olarak algılanabilir²¹⁴, ifadesinden anlaşılmaktadır.

Vergi kanunlarımızda alelade bahşişlerin (yüzde usulü uygulanmaksızın keyfine verilen paraların) vergilendirileceğine dair bir hüküm mevcut değildir²¹⁵. Bu nedenle serbest olarak mesleki faaliyet sunan profesyonel turist rehberinin yevmiyesinin verilecek bahşişlerden oluşacağı hususunda bir anlaşma olmaması halinde, öylesine verilen bahşişler ile ilgili olarak herhangi bir bildirimde bulunmasına gerek bulunmamaktadır.

1.3.2.3. Profesyonel Turist Rehberinin Komisyon Geliri

Seyahat acentelerince düzenlenen turlarda, seyahat acentasının tur paketinde olmak şartıyla, alış veriş amaçlı olmak üzere önceden tespit edilen ticari işletmelerde molalar verilmektedir. Turist rehberleri alış veriş işletmeleri ve ürünlerine yönelik yaptıkları tanıtım nedeniyle, gerçekleşen satışın belli bir oranındaki geliri, “komisyon” adı altında elde edebilmektedirler. Seyahat acentasınca düzenlenmiş bir turda müşterilerin tur süresince alış-veriş yapmaları zorunlu olmadığından, bu tür komisyon geliri olası bir gelirdir²¹⁶. Komisyon geliri elde ediyor olması nedeniyle bir an için profesyonel turist rehberini komisyoncu olarak değerlendirebilir miyiz?

Gerek ticari kazanç, gerekse serbest meslek kazancı, sahibinin kendi nam ve hesabına yaptığı müstakil bir faaliyet ve organizasyondan doğmaktadır. Serbest meslek faaliyetinin genel tanımında *şahsi mesainin, ilmi veya mesleki bilgi ve ihtisasın sermayeye hakimiyeti esaslı bir unsur* olarak belirtilmekle beraber, bu faaliyetin *ticari mahiyette olmaması koşulundan* söz edilmek suretiyle ticari mahiyet arzeden bir faaliyette şahsi mesai veya mesleki bilgi ve ihtisasın ağırlığı ne olursa olsun artık bu unsurun fazlaca önem arz etmediği ifade edilmektedir. *Komisyon ücreti çeşitli aracılık,*

²¹⁴ ÇEŞMECİ, a.g.e., s:128

²¹⁵ VİVK.md:4/d.b ayrıca **Bkz.s:51** Veraset ve intikal vergisi kanunu açısından profesyonel turist rehberlerinin durumu.

²¹⁶ TANGÜLER, a.g.e., s:112. *Kapadokya'daki bazı rehberlerin ücretleri yüksek oranda komisyon gelirlerinden oluşmaktadır. Seyahat acenteleri rehberlerine çok az yada hiç maaş vermemektedir. Böylece, rehber gelirleri yapılan satışlara bağımlı kalmaktadır. Bu durum, düzenli gelirleri olmayan rehberlerin hem gelecek ve sağlık güvencelerini, hem de turistlerle olan ilişkilerini olumsuz yönde etkilemektedir*

*iş takipçiliği karşılığı elde edilen kazançlardır*²¹⁷. *Kendi adına ve başkasının hesabına çalışan aracilar komisyoncu*²¹⁸ *olup gelirleri gerçek usulde vergiye tabidir*²¹⁹.

Komisyonculuk 818 sayılı Borçlar Kanunu'nda²²⁰ düzenlenmiş olup, “*alım ve satım işlerinde komisyoncu ücret mukabilinde kendi namına ve müvekkili hesabına kıymetli evrak ve menkul eşya alım ve satımını deruhte eden kimse*” olarak tanımlanmıştır. *Alım ve satım komisyonu sayılmayan işleri, ücret mukabilinde kendi namına ve müvekkili hesabına deruhte eden alım ve satım komisyoncusu ile komisyon işlerini kendisine sanat edinmeyip de arızı olarak üzerine alan tacir hakkında da 818 sayılı Kanun'un hükümleri tatbik olunur*²²¹. Tur esnasında, konukların (müşteriler) ticari bir işletmeye uğraması nedeniyle, ticari işletme ile tur müşterileri arasında gerçekleşen alışverişten, ticari işletme sahibinin bu alışveriş nedeniyle profesyonel turist rehberine belirli miktarda (veya oranda) para ödemesinde bulunduğu gerekçesiyle, profesyonel turist rehberini bir aracı veya komisyoncu olarak nitelemek mümkün değildir.

Profesyonel turist rehberinin faaliyeti, piyasaya hitap eden üçüncü kişilere hizmet işi vermek değildir. Profesyonel turist rehberinin asıl amacı, Türkiye'yi ziyarete gelen konuklara bu topraklarda geçmişte yaşayanlardan kalan tarihi kentleri ve arkeolojik yerleri gezdirmek, göstermek ve bugün bu topraklarda yaşayanların sosyal ve kültürel değerlerini anlatmak ve tanıtmak suretiyle, konukların manevi duygularının tatminini sağlamaktır. Konukların herhangi bir işletmede yaptığı alışveriş nedeniyle, profesyonel turist rehberinin yaptığı hizmeti üçüncü kişilere yapılmış komisyonculuk hizmeti olarak değerlendirmek olanaksızdır. Profesyonel turist rehberi konukları dışında herkese hizmet vermemesi nedeniyle, rehberlik faaliyeti ticari bir işletmenin ticari işi olarak nitelendirilemez ve bu nedenle profesyonel turist rehberinin yasal faaliyetini iktisadi bir işletmenin faaliyetiymiş gibi kabul etmek de mümkün değildir. Bu nedenle profesyonel turist rehberi komisyoncu gibi değerlendirilemez ve sadece bu gelirden dolayı profesyonel turist rehberi adına ticari kazanç elde ediyor varsayıp gelir vergisi mükellefiyeti de tesis edilemez.

²¹⁷ DEMİRKAN, a.g.e., s:141

²¹⁸ Şakir ALTAY, **Hukuk ve Sosyal Bilimler Sözlüğü** (Bilgi Yayınevi, Kasım 1983) s.256

²¹⁹ DEMİRKAN, a.g.e., s.141

²²⁰ 818 sayılı Borçlar Kanunu, md:416-430

²²¹ Aynı, md:430

1.3.3. Serbest Meslek Kazançlarının Beyanı ve Vergilendirilmesi

Serbest meslek erbabı olarak serbest meslek kazanç defteri tutan profesyonel turist rehberleri *gelir elde etmemiş dahi olsalar yıllık beyanname vermek zorundadır*²²².

1.3.3.1. Serbest Meslek Kazancında Tevkifat Uygulaması

Serbest meslek kazançlarında, faaliyet esnasında elde edilen gelir üzerinden tevkif suretiyle ön vergilendirme yapılmakta, nihai vergi mükellefin yıllık gelirini beyan etmesi üzerine tahsil edilmektedir.

GVK'nin 94'ncü maddesinin birinci fıkrasında vergi tevkifatı yapmak zorunda olanlar belirtilmiş, aynı fıkranın 2 numaralı bendinde yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükme bağlanmıştır. Elde edilecek serbest meslek hasılatı üzerinden tevkifat yapılacaktır²²³.

Tevkifat uygulamasında serbest meslek kazancının devamlı veya arızı nitelikte olmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

1.3.3.2. Tevkif Suretiyle Ödenen Vergilerin Beyanname Mahsup Edilmesi

GVK'nin 85.inci maddesine göre, serbest meslek erbabı (*serbest meslek faaliyetini mutad meslek olarak ifa edenler*) yıllık beyanname verecekler ve GVK'nin 121.inci maddesindeki "*Yıllık beyanname gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan bu Kanuna göre kesilmiş bulunan vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilir*" hükmü beyanname düzenlenirken dikkate alınacaktır.

²²² **Bkz.s: 60**, Profesyonel turist rehberlerinin defter tutma ödevi.

²²³ GVK, md:94 ; 2/a) Telif kazançları kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden % 17 (BKK, S.2003/6577, 30 Aralık 2003, 25332 sayılı R.G.); 4.f) dar mükellefiyete tabi olanlara, telif ve patent haklarının satışı dolayısıyla yapılan ödemelerden % 20 (1/1/2007 itibariyle, (BKK, S.2006/11449, 29 Aralık 2006 ve 26391 sayılı R.G.); 2.b) diğerlerinden % 20 (1/1/2007 itibariyle, (BKK, S.2006/11449, 29 Aralık 2006 ve 26391 sayılı R.G.)

1.4. Profesyonel Turist Rehberlerinin Elde Ettiği Gelirlerin Ücret Geliri Açısından Değerlendirilmesi

1.4.1. Ücretin Tanımı

Uygulamada çeşitli kanunların ücreti farklı şekillerde tanımladıkları görülmektedir. Genel anlamda ücret, bir kimseye bir iş karşılığında işveren veya üçüncü kişiler tarafından sağlanan ve nakden ödenen meblağı kapsar²²⁴.

Ücret, niteliği itibariyle bedeni ve/veya fikri bir emek karşılığında elde edilen bir hasıladır. Ücret, hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleştiği anda elde edilmiş sayılır. Bir gerçek kişi harcadığı emek karşılığını ekonomik tasarruf imkanı doğmuşsa, söz konusu ücret sahibince talep edilmemiş olsa da ücret geliri elde edilmiş sayılır.

GVK'de gelirin unsurlarından sayılan ücretin, bu kanuna göre vergilendirilmesi öngörülmektedir²²⁵. Ücret gelirlerinin büyük bir kısmı tevkifat yapılmak suretiyle, kalan kısmı ise yıllık beyanname ve karne esasına göre vergilendirilmektedir. Uygulamada profesyonel turist rehberinin elde ettiği gelirin ücret mi yoksa serbest meslek kazancı mı olduğu yönünde kuşkulardır.

Ücret çeşitli şekillerde ödenebilmektedir. Ücretin *ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olmasının veya ortaklık ilişkisi niteliğinde olmamak koşulu ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının ücret olma niteliğini değiştirmez*.²²⁶ Ücret, “ İşverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir”²²⁷. Bu tanıma göre ücretin unsurları,

- Hizmet erbabının bir işverene tabi olması,
- Belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışması,
- Hizmet karşılığı ödeme yapılması,

şeklinde sıralanabilir. Bu üç unsur birlikte varsa, GVK'ya göre elde edilen gelir ücret olacak, yoksa ücretten bahsetmek mümkün olmayacaktır.

²²⁴ Adnan AVCI, **İş Mevzuatı Sözlüğü**, (Melisa Matbaacılık, İstanbul-1995) s.304

²²⁵ GVK, md:2/ 3. sırada

²²⁶ Aynı, md:61/2.f.

²²⁷ Aynı, md:61

Profesyonel turist rehberleri, *rehberlik görevlerini tamamen serbest şekilde ifa edememektedirler. Kendilerine iş tevdi eden seyahat acentası tarafından verilen programı uygulamakla yükümlü bulunmaktadır. Bu programı uygulamaları halinde ücret hakları doğmakta, bu nedenle işverenle aralarında hizmet ilişkisinin söz konusu olması gerekmektedir. Rehberlerin acenta olmaksızın turistlere doğrudan hizmet sunmaları yasaktır*²²⁸. Profesyonel turist rehberinin işvereni seyahat acentasıdır ve işveren konumundaki seyahat acentasının belirleyeceği şartlara bağlı olarak, onun emir ve talimatları doğrultusunda iş görür.

Profesyonel turist rehberinin hizmetini gezerek yerine getirmesi nedeniyle, profesyonel turist rehberinin bir işyerine bağlı olmadığı yönünde görüş hasıl olabilir. Ancak, profesyonel turist rehberinin hizmeti gezerek yerine getirmesi durumu “*ücret veya komisyon karşılığı çalışan gezici satış elemanlarının*²²⁹” durumundan farklı değildir. Gezerek çalışma şeklinde, işyerine bağlılıkta devamlılık aranmamaktadır. Seyyar bir memurun işyerine ara sıra gelmesi işyerine daimi bağlılığı göstermektedir. İşini gezerek yapıyor da olsa, profesyonel turist rehberinin işyeri seyahat acentasının tescil edildiği ve faal olduğu mahaldeki işyeridir.

1.4.2. Bağımlı Çalışan Profesyonel Turist Rehberlerinin Ücret Sayılan Gelirleri

Seyahat acentası sahibinin belirlediği esaslar dahilinde, onun emir ve talimatına göre çalışmak durumunda olması, kâr veya zarara katlanma riski taşımaması nedeniyle yaptığı hizmet karşılığı olarak turist rehberlerine yapılan ödemenin ücret olarak kabul edilmesi gerekir. Turist rehberinin elde ettiği öncelikli gelir unsuru, ücrettir. Genellikle rehberlerin ücretleri yapılan işin zorluğuna ve süresine göre değişmektedir.

Bağımlı (işçi) statüsünde çalışan rehberlerin ücreti genellikle “Sigorta primine esas aylık taban” asgari ücreti üzerinden olup, 2007 yılı asgari ücreti aşağıda (Tablo:8)’de gösterilmiştir²³⁰.

²²⁸ **Bkz.s: 18**, dip not no:115 Kültür ve Turizm Bakanlığı a.g.y.

²²⁹ Hüseyin YALÇIN, Erkan GÜRBOĞA, **Stopaj Kaynakta Vergileme**, (İstanbul, Kılavuz Yayınları 1997) s.87

²³⁰ 01.01.2007 itibariyle uygulanan Asgari Ücreti; 28.12.2006 tarih ve 26390 sayılı R.G.

Tablo:8 - 2007 Yılında Ücretlilere Uygulanacak Asgari Ücret Tutarı

	01.01.07 ila 30.06.07 Tarihleri arası		01.07.07 ila 31.12.07 Tarihleri arası	
16 yaşını doldurmuş işçiler için	Günlük	18,75.-YTL	Günlük	19,50.-YTL
	Aylık	562,50.-YTL	Aylık	585,00.-YTL
16 yaşını doldurmamış işçiler için	Günlük	15,89.-YTL	Günlük	16,38.-YTL
	Aylık	476,70.-YTL	Aylık	491,40.-YTL

Kaynak: Araştırmacı tarafından derlenmiştir

Yapılan bir araştırmadan²³¹ turist rehberlerinin % 56,36'sının işçi statüsünde SSK sigortalısı, % 9,60'ının Bağ-Kur sigortalısı, % 7,26'sının Emekli sandığı sigortalısı, % 13,31'nin özel sigorta kapsamında, % 12,38'inin ise sosyal güvenceden yoksun olduğu anlaşılmaktadır.

Turist rehberinin ücret benzeri elde ettiği gelirler *bahşişler* ve *komisyon* gelirleridir.

1.4.2.1. Bağımlı Çalışan Profesyonel Turist Rehberlerinin Bahşiş Geliri

1475 sayılı yasa açısından bahşişler ücret olarak kabul edildiğinden²³² bu paralar üzerinden stopaj²³³ yapılıp yapılmayacağı tereddüt konusudur. Gerek doktrinde ve gerekse İş Kanunu ve 506 sayılı Kanun açısından “bahşişler” ücret kabul edilmekte ve bir gelir çeşidi olarak değerlendirilmektedir²³⁴. Ancak, bir işyerinde çalışan kişiye yapılan ödemelerin ücret sayılabilmesi için *işçi ile işveren arasında yapılan bir akit ile miktarının ve ödeme şeklinin belli edilmiş olması ve ödemenin işveren tarafından yapılması gerekmektedir*²³⁵.

Rehberlere verilen bahşiş, işveren tarafından değil hizmetten faydalanan müşteri tarafından verildiğinden, işveren tarafından bunun gelir olarak sayılması mümkün değildir. Bu nedenle GVK'ye göre “bahşiş” ücret ödemesi olarak kabul edilemez²³⁶, *gelir vergisine de tabi tutulamaz*²³⁷. Mali idarenin “bahşişler” ile ilgili diğer bir yaklaşımına göre “bahşiş” gerçek gelir olarak değil, “diğer ücretler” kapsamında

²³¹ Recep ÖZBAY, “Türkiye’de Profesyonel Turist Rehberliği Raporu” (Türkiye İktisat Kongresi Turizm Çalışma Grubu’na sunulan), <http://www.tureb.net/GenelBilgiler.asp?id=84> (10.03.2007)

²³² 4857 sayılı yasa, md:51

²³³ GVK, md:94

²³⁴ 94 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin giriş bölümünde yapılan açıklamalar.

²³⁵ İstanbul 6.Vergi Mahkemesi, K.T. 24.12.1991, K:1991/2018

²³⁶ GVK, md:61

²³⁷ Danıştay Dördüncü Daire Kararı, K.T.31.01.1994, K.1994/457, E:1992/1280

değerlendirilmektedir. Ancak, *bağımlı çalışanların çalıştıkları müesseselerden her ne nam ile olursa olsun herhangi bir ücret alınması halinde ise bunların her iki istihkakının toplamı üzerinden tevkif suretiyle vergilendirilmesi gerektiği*²³⁸ ifade edilmektedir.

Bu nedenle, turist rehberine verilen alelade bahşişlerin vergi dışında kalması istismara açıktır. Bağımlı çalışan turist rehberleri, ücretli işçi statüsünde çalıştığından, aldıkları bahşişlerin tevkif suretiyle vergilendirilmesi gerekmele birlikte, bahşişin ne kadar olduğu nasıl, ne zaman, kim tarafından verildiğinin tespiti yapılamayacaktır. Verilen bahşişin kaydı nerede ve kim tarafından tutulmaktadır gibi soruların cevabı verilemeyeceğinden,

- İşverenin bilgisi ve organizasyonu dışında alınan bahşişler için vergi kesenlerin sorumluluğu düşünülemez.
- İşveren tarafından kavranarak tevkifat yapılması mümkün olmayan alelade bahşişlerin işveren nezdinde vergilendirilmesi pratikte mümkün değildir.
- Yukarıdaki sebeplerden dolayı bahşışı tevkifata tabi olmayan ücretler faslından yıllık beyana konu edilmesi de mümkün değildir.

1.4.2.2. Bağımlı Çalışan Profesyonel Turist Rehberlerinin Komisyon Geliri

Ücret taraflar arasında; parça başına ücret, akort ücret, götürü ücret, yüzde usulü ücret, saat başı ücret, günlük ücret, aylık ücret, maktu aylık ücret şekillerinde tespit edilebilir. Bağımlı çalışan profesyonel turist rehberleri seyahat acentaları ile vardıkları anlaşmaya istinaden, seyahat acentasının ürünü olan alış veriş turlarına izafeten, olacağı tahmin edilen alış verişlerden belli oranda alınacak bir komisyonu ücret geliri olarak elde edebilmektedir.

Komisyon ücreti, *bazı işyerlerinde hizmetin gereğinden kaynaklanan veya karşılıklı anlaşmaya dayanarak kararlaştırılan; işçinin yaptığı veya aracılık ettiği bir iş veya hizmet için genellikle bir yüzdeye göre ödenen ücret çeşididir.*²³⁹

²³⁸ Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 26.05.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.44/4401-258/24918 sayılı yazı.

²³⁹ AVCI, a.g.e., s:185

Hak edilen “komisyon ücreti” profesyonel turist rehberine, işvereni olan seyahat acentesi tarafından belirli gün, hafta, ay veya sezon sonunda ödenebilmektedir. Bağımlı çalışan turist rehberinin, seyahat acentasından bu şekilde aldığı “komisyon bedeli”, “ücret” olarak nitelendirilecek olup işveren tarafından gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir. Rehberlerin devamlı surette kadroya tabi buldukları dönem itibariyle çalışmaları neticesindeki hak edişleri, ücret kavramı ile uyuşmaktadır. Elde edilen komisyon gelirlerinin ücret olarak değerlendirilebilmesi için, rehberin seyahat acentası iş yerine bağlı olarak çalışılıp çalışılmadığı hususu önem arz etmektedir. Kaldı ki bir işyerine bağlı olmasında zorunluluk olmayan kimselere hizmet karşılığında yapılan ödemeler ücret niteliğinde kabul edilemez²⁴⁰. Bir işyerine bağlı olmayan profesyonel turist rehberine hizmeti karşılığında yapılan ödemeler serbest meslek kazancı olarak değerlendirilir.

1.4.3. Ücretlerin Vergilendirilmesi

Ücretlerin vergilendirilmesinde temel yöntem, stopaj usulü ile verginin kaynaktan alınmasıdır. Bağımlı çalışan profesyonel turist rehberinin ücret geliri, stopaj yöntemiyle kaynaktan vergilendirilmektedir. Uygulamada “ücret bordrosu düzenlemek” suretiyle tevkifat yapılmaktadır. Ücret gelirlerinin yasadaki mevcut hükümler çerçevesine yıllık beyanname ile bildirim²⁴¹ belli şartların gerçekleşmesi ve zorunlu hallerin bulunmasına bağlanmıştır²⁴². Tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücretlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

1.5. Profesyonel Turist Rehberlerinin Elde Ettiği Gelirlerin Diğer Kazanç Ve İratlar Açısından Değerlendirilmesi

Bir kazanç ve iradın “diğer kazanç ve irat” kapsamında vergiye tabi tutulabilmesi için, bu irada ilişkin faaliyetin Kanunda açıkça yazılı olması gerekmektedir²⁴³. Ancak, ticari

²⁴⁰ Danıştay Dördüncü Daire Kararı, K.T.18.11.1988, E:1987/2794, K:1988/227

²⁴¹ *Örnek:* Tevkif suretiyle vergilendirilmiş olmak şartıyla birden fazla işverenden ücret almakla birlikte birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerin toplamı 2006 yılı için 18.000.-YTL.’yi aşan ücretliler yıllık gelir vergisi beyanamesi vereceklerdir. Başka gelirlerinin olması halinde ücret gelirleri ile birlikte bütün gelirleri toplanarak beyan edilecektir.

²⁴² C.Okan BAHAR, “Ücret ve Ücret Sayılan Ödemelerin Vergilendirilmesi”, (Yaklaşım Dergisi, Ankara, S.128) s.143; ve (S.129) s.132

²⁴³ Melek SARGIN, Şerife DOĞAN; **2006 Yılı Gelir Vergisi Düzenleme Rehberi**, (Antalya, Antalya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Şubat 2007) s:40

ve zirai kazançlar, ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları dışında kalan gelirler *kaynağı ne olursa olsun* diğer kazanç ve iratlar olarak kabul edilmesi gerektiği yönünde görüşler²⁴⁴ de bulunmaktadır. Yapısı itibariyle devamlılık göstermeyen mutat meslek halinde yapılmayan, daha çok spekülâtif ve arızı denebilecek kazançlar diğer kazanç ve irat olarak adlandırılmaktadır.

Diğer kazanç ve iratlar ikiye ayrılır: Arızı Kazançlar ve Değer Artışı Kazançları. Aşağıda profesyonel turist rehberliği faaliyetinde *arızı kazançlar* hususu açıklanmıştır.

1.5.1. Vergiye Tabi Arızı Kazançlar

*Arızı kazançlar süreklilik göstermeyen kazançlardır*²⁴⁵. Arızı serbest meslek faaliyeti nedeniyle elde edilen gelirden, *ödemeyi yapan tarafından gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir*²⁴⁶. Arızı olarak elde edilen kazancın istisna tutarını aşması durumunda yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir²⁴⁷.

1.5.2. Arızı Serbest Meslek Kazancı ve Profesyonel Turist Rehberlerinin Durumu

Serbest meslek faaliyetini arızı olarak yapanların defter tutma ve belge düzenleme zorunlulukları bulunmamaktadır. *Bir yıl içerisinde arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetinden elde edilen gelirin vergiden müstesna olan tutarı aşması halinde beyanname verilmesi gerekmektedir*²⁴⁸.

Arızı kazançta elde etme, *gelirin tahsil edildiği yılda elde edilmiş sayılır ve bu nedenle de elde eden yönünden bu yılın gelirini teşkil ettiğinin kabulü gerekmektedir*²⁴⁹. Diğer taraftan, herhangi bir şekilde arızı olarak mesleki bir hizmet sunan kişilerin yaptıkları hizmet karşılığında, kendilerine ödeme yapılması halinde²⁵⁰, bu ödemenin gider

²⁴⁴ Veysi SEVİĞ, Birgül SUBAŞI, **Vergi Rehberi**, (İstanbul Ticaret Odası Yayın No:2006-17.03.2006) s:43, <http://www.ito.org.tr/ITOPortal/Dokuman/Kitaplar/2006-17.pdf>, (10.02.2007)

²⁴⁵ GVK, md:82

²⁴⁶ Danıştay Üçüncü Daire Kararı, K.T:12.11.1998, E:1997/5046, K:1998/3988

²⁴⁷ *Örnek:* Rehber Bay (A) seyahat acentasında işçi olarak bağımlı çalışmaktadır. Yıl içinde seyahat acentasının müşterilerinin alışverişine aracılık yapması nedeniyle, ilgili işletme kendisine bir kez "komisyon" adı altında bir ödeme yapmıştır. Rehberin bir ticari işletmeden komisyon adı altında gelir elde etmesi mutat değildir. Rehberlik serbest meslek faaliyeti olduğundan, bu tür komisyon gelirleri ara sıra elde edilmiş olmakla, elde edilen kazanç "arızı serbest meslek kazancı" olacaktır.

²⁴⁸ Danıştay Üçüncü Daire Kararı, K.T.23/05/1992, E:1991/ 2435, K.1992/ 2043

²⁴⁹ Danıştay Dördüncü Daire Kararı, K.T. 01/06/1992, E: 1991/3482, K: 1992/2376

²⁵⁰ VUK, mükerrer md:257

pusulası²⁵¹ ile tevsik edilmesi Maliye Bakanlığı'nca uygun bulunmuş olup, *yapılan ödeme üzerinden gelir vergisi tevkifatı (stopaj) yapılması gerekmektedir*²⁵². Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyeti nedeniyle yapılan giderleri ispat edecek belgelerin muhafaza edilmesi²⁵³ gerekmektedir. Profesyonel turist rehberliği faaliyeti serbest meslek faaliyeti olarak kabul edildiğinden, arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyeti dolayısıyla elde edilen kazancın²⁵⁴ arızı kazanç olarak vergilendirilmesi gerekmektedir²⁵⁵. 3065 sayılı Kanun²⁵⁶ ve 19 seri nolu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği açısından arızı serbest meslek faaliyetleri, katma değer vergisine tabi olmadığından, KDV beyannamesi verilmez²⁵⁷.

Kamu personelinin arızı serbest meslek kazancı elde etmesi: Kamu personelinin işinden ayrılmadan memuriyeti esnasında turist rehberliği yapması yönetmelik ile yasaklanmış²⁵⁸ olmakla birlikte, ara sıra bazı kamu görevlilerinin uzmanlık sıfatından istifade edilebilmektedir. Bazı durumlarda, profesyonel turist rehberi belgesi sahibi olan bir Devlet memurundan²⁵⁹, özel bir gruba rehberlik etmesi talep edilebilir. Bu şekilde ara sıra yapılan rehberlik faaliyeti özellik arz eden bir durumdur. Bu durumu bağlı olduğu kurum amirinin²⁶⁰ yazılı oluru ile de belgeleyebilen memurun, yılda bir defadan fazla olmamak üzere rehberlik faaliyeti icra etmesi arızı mesleki faaliyete delil teşkil edeceğinden, bu şekilde elde edilen kazanç arızı serbest meslek kazancıdır.

“Hanut” adı altında elde edilen komisyon gelirlerinin durumu: Turistlere yönelik eşya alım satımında, alım satımın gerçekleşmesinde emeği geçen kişilere “*prim veya komisyon niteliğinde yapılan ödemeler 'hanut'*²⁶¹” olarak adlandırılmaktadır²⁶².

²⁵¹ Aynı, md:234.

²⁵² Danıştay Üçüncü Daire Kararı, K.T.,12/11/1998, E: 1997/5046, K: 1998/3988

²⁵³ VUK, md:242

²⁵⁴ GVK, md:82/4.b.

²⁵⁵ Danıştay Üçüncü Daire Kararı, K.T. 17/06/1987, E. 1986/1324, K1987/1636

²⁵⁶ 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, md:1

²⁵⁷ Danıştay Yedinci Daire Kararı, K.T. 17/12/1991, E: 1987/3528, K: 1991/3087

²⁵⁸ PTR Yönetmeliği, md:36

²⁵⁹ *Örneğin;* Öğretim üyesi olan bir arkeolog veya uzman doktor v.b.

²⁶⁰ DMK, md:87-88

²⁶¹ **Osmanlıca Türkçe Lügat;** Hanut, ölüyü bozulup kokmaması için ilaçlama veya (C.: Havânit) Meyhane, içki içilen yer veya Dükân. <http://www.osmanlimedeniyeti.com/makaleler/sozluk/osmanlica-sozluk-h.html> (20.01.2007)

²⁶² Ekrem SARISU, “Turizm Rehberleri ve Tercümanlara Vergi”, (Radikal Online - Ekonomi) <http://www.radikal.com.tr/1998/06/08/ekonomi/reh.html>, (20.01.2007)

Ancak, Türk mevzuatında hanut tabiri geçmemektedir. Günümüzden bir asır önce İstanbul'u ziyaret eden gezginlerin anıları²⁶³ dikkate alındığında, hanutçuluk olgusunun geleneksel bir uygulama olduğu anlaşılmaktadır. Yerleşik bir kaniya göre hanut kavramı rehberler ile ilişkilendirilmektedir.

Hanutçuluk olgusu zaman zaman T.B.M.M.'deki görüşmelerde ele alınmakta ancak *"işletmeler ve rehberler arasındaki gizli sözleşmelerin içeriğine vakıf olabilmenin"*²⁶⁴ mümkün olunamayacağı vurgulanmaktadır.

Turist rehberleri açısından konuya bakıldığında hanut geliri ara sıra elde edilebilecek komisyon nevinden gelirdir ve bu nedenle *"alınan komisyona "hanut" demek hiçbir zaman doğru değildir"*²⁶⁵. Turizm bölgelerindeki yerel yönetimler ve meslek kuruluşlarınca hanutçuluk faaliyetine karşı bazı girişimlerde bulunulmakla²⁶⁶ birlikte, bazen rehberlerin bu türden bir geliri elde edebilmesi mümkündür. *"Vergiye doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmadığından"*²⁶⁷, satıcının hanut (komisyon) ödemesi esnasında vergi tevkifatı (stopaj) yapması gerekecektir. Hanut geliri, elde eden yönünden hizmeti karşılığı elde ettiği bir gelir olup satıcı açısından da malın pazarlaması için yapılmış bir giderdir. Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar ile arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılatın belli bir kısmı gelir vergisinden müstesnadır²⁶⁸. GVK'de arızı serbest meslek kazancından dolayı elde edilen hasılat beyan edilsin ve

²⁶³ ÇİMRİN, a.g.e., s:82 İtalyan yazar Edmondo De AMICIS, "İstanbul 1874" adlı Seyahatnamesinde hanutçuların bugün de bilinen olağan faaliyetlerinden bahsedilmektedir.

²⁶⁴ T. B. M. M. Tutanak Dergisi, Erkan MUMCU'nun Gündem dışı Konuşması (Dönem : 21, C:37 Yasama Yılı : 2, 119.uncu Birleşim, 26.06.2000 Pazartesi) <http://www.tbmm.gov.tr/tutanak/donem21/yil2/bas/b092m.htm> (10.02.2007)

²⁶⁵ ÇİMRİN, a.g.e., s:81

²⁶⁶ **2006 Haberler.com.**, "Antalya'da Hanutçuluk Yapan 81 Kişi Hakkında İşlem Yapıldı" (Yeni Medya Elektronik Yayıncılık Ltd Şti., haber kaynağı İhlas Haber Ajansı, 11.09.2006 15:43) Denetimler sonunda, Kabahatler Kanunu'nun 37. maddesi gereğince, 24 iş yeri çalışanı hakkında etiketsiz çalışmadan, 81 kişi hakkında rahatsız etmekten (Hanutçuluk), 14 kişi hakkında da çalışma izni olmadan çalışmaktan işlem yapıldığı ve ayrıca 12 yabancı kişi hakkında da idari ve adli işlemlerin sürdürüldüğü bildirildi. <http://www.haberler.com/antalya/> (29.01.2007)

²⁶⁷ VUK, md:9/2.f.

²⁶⁸ Devamlılık unsuru taşımayan "hanut" gibi arızı gelirin, arızı kazanç istisnası tutarını aşması halinde, gelirin elde edildiği tarihi izleyen yılın 1-15 Mart tarihinde yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek suretiyle beyan edilmesi ve tahakkuk eden verginin de mart ve temmuz aylarında iki eşit taksitte ödenmesi gerekir.

gelir vergisi ödensin denmekle birlikte, hanut gelirinin elde edilmesi olayı Kabahatler Kanunu²⁶⁹ açısından ve Türk Ceza Kanunu açısından suç kapsamında sayılmaktadır²⁷⁰.

Diğer taraftan, 1618 sayılı Kanuna göre rehberlerin müşterilerine verdikleri hizmetler sırasında, seyahat acentası ile müşteri arasında yapılmış sözleşmede²⁷¹ belirtilenler dışında, müşterilerin belli bir işletmeye gönderilmeleri karşılığında, rehberin **herhangi bir menfaat** temin ettiğinin tespit edilmesi halinde Bakanlıkça **rehberlerin belgeleri iptal edilir** ve bunlar **beş yıl** süreyle rehberlik yapamazlar²⁷². Yasada “herhangi bir menfaat temin edilmesi” ibaresi geçtiğinden, hanut gibi gelirlerin de bu menfaatlardan sayılması gerekecektir.

Açıklanan nedenlerle hanut alan da, veren yönünden de, suç oluşturmaktadır²⁷³. Bu tür uygulamalar da arızı gelirlerin beyan edilmesine ve vergisinin ödenmesine engel teşkil edebilecektir.

1.6. Profesyonel Turist Rehberlerinin Elde Ettiği Gelirlerin Ticari Kazanç Açısından Değerlendirilmesi

1.6.1. Ticari Kazanç Açısından Profesyonel Turist Rehberliği

“Her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançlar ticari kazançtır²⁷⁴.” Bazen serbest meslek faaliyetinin ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanması

²⁶⁹ 5326 sayılı yasa, md:37

²⁷⁰ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, md:73. *Örneğin*; Hanutçunun turisti rahatsız eden davranışı, Türk Ceza Kanununda "takibi şikayete bağlı suçlar" olarak tanımlanmıştır; fakat, muhababın yabancı olması, Türk hukuk sistemi hakkında bilgi sahibi olmaması, ziyaret sürelerinin kısa olması, tatil amacıyla kullanacağı süreyi adli tahkikatla geçirmek istemeyişi nedeniyle, şikayetleri söz konusu olamamaktadır.

²⁷¹ 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun, Paket Tur, md:6/C (Ek: 6/3/2003-4822/10 md.)

²⁷² 1618 sayılı yasa, md:30 “*Seyahat acentaları ve anlaşmalı rehberlerin müşterilerine verdikleri hizmetler sırasında, müşteri ile yapılan sözleşmede açıkça taahhüt edilen ve verilen hizmetle doğrudan ilgili olanlar hariç olmak üzere ve müşterinin bilgisi dışında, müşterilerin yaptıkları alışveriş veya müşterilerin sözleşmede belirtilenler dışında belli bir işletmeye gönderilmeleri karşılığında herhangi bir menfaat temin emeleri halinde, seyahat acentalarının ve rehberlerin belgeleri Bakanlıkça iptal edilir ve bunlar beş yıl süreyle seyahat acentacılığı veya rehberlik yapamaz.*”

²⁷³ T.C.İstanbul Valiliği, Tebliğler; 03.08.2004, “Hanutculuk ile Mücadele Yönergesi”, (Yönerge No:1 Karar No: 1), <http://www.istanbul.gov.tr/Default.aspx?pid=330&hid=750> (22.02.2007), Yönetmelikte eski TCK'nun 526 md.göre cezalandırılır denmekte olup, yeni düzenlemeye göre 5326 sayılı yasa'nın Emre Aykırı Davranış, md:32 - (1) Yetkili makamlar tarafından adli işlemler nedeniyle yada kamu güvenliği, kamu düzeni veya genel sağlığın korunması amacıyla, hukuka uygun olarak verilen emre aykırı hareket eden kişiye yüz Türk Lirası idari para cezası verilir. Bu cezaya emri veren makam tarafından karar verilir. (2) Bu madde, ancak ilgili kanunda açıkça hüküm bulunan hallerde uygulanabilir. (3) 1.3.1926 tarihli ve 765 sayılı Türk Ceza Kanununun 526 ncı maddesine diğer kanunlarda yapılan yollamalar, bu maddeye yapılmış sayılır.

gerekmekle birlikte, sermaye unsurunu da içerebilmektedir. Bu nedenle serbest meslek faaliyeti özelliklerini taşıyan bazı faaliyetlerden elde edilen gelirlerin ticari kazanç olarak vergilendirilmesi söz konusudur²⁷⁵.

Ticari kazanç, bir organizasyon oluşturulmak ve belli bir sermaye konulmak suretiyle elde edilmektedir. Bu nedenle, ücret geliri ile ticari kazanç arasında büyük bir farklılık vardır. Hizmetin karşılığı kârdan hisse vermek suretiyle değerlendirildiği durumlarda, bazı tereddütler oluşabilmektedir²⁷⁶. Kurulan ortaklıklarda emeğini sermaye olarak koyan kişinin bu işletmeden elde ettiği gelir ticari kazançtır. *“Taraflar arasında imzalanan sözleşmede işverenle işçi arasındaki hukuki bağ ile ücrete ilişkin hükümlerin yer aldığı bir sözleşmeye ek olarak imzalanan bir başka sözleşmede işverenin işçisine kârın % 50 si oranında bir ödemede bulunacağına taahhüt edilmesi ücretin prim şeklinde arttırıldığını gösterdiğinden, böyle bir durumun varlığı halinde de ticari kazanç elde edilmesi söz konusu olmayacaktır²⁷⁷”*.

Ticari kazançların elde edilmesi tahakkuk esasına bağlanmıştır. Tahakkuk etme kavramından gelir üzerinde *“hukuki ve fiili tasarruf”* yapılması anlaşılmalıdır. Bu nedenle; *ticari kazançlarda gelirin elde edilmiş sayılması için “tasarruf”* edilmiş olması yeterli sayılmış, *ayrıca tahsil edilip / edilmemesi koşulu bulunmamaktadır²⁷⁸”*.

Profesyonel turist rehberlerinin turizm sezonu süresince turistlerin yaptığı alışverişlerden belirli oranlarda komisyon aldıkları ve bu nedenle ticari faaliyet kapsamında etkinlikleri bulunduğundan bahsedilebilir ancak, profesyonel turist rehberliği faaliyeti serbest meslek erbabı olmayı gerektirdiğinden, rehberin serbest meslek faaliyeti nedeniyle elde ettiği komisyon gelirleri²⁷⁹ ticari kazanç olarak değerlendirilemez²⁸⁰.

Profesyonel turist rehberliği faaliyetinin yukarıda açıklanan gelir unsurları haricinde, GVK’da sayılan diğer gelir unsurları ile bir ilişkisi bulunmamaktadır.

²⁷⁴ GVK, md:37/1.

²⁷⁵ **Bkz.s:31** Serbest meslek kazancının tespiti.

²⁷⁶ ŞATIR, İŞBİLİR, ÇETİN; a.g.e., <http://www.vdd.org.tr/tezler/HTML%20Belgeleri/%C3%9Cretler%20-%20SMK%20-%20GMS%20-%20C4%B0.htm#ftnref69> (10.03.2007)

²⁷⁷ Danıştay Dördüncü Daire Kararı, K.T.12.04.1999, K:1999/1298, E:1998/2015

²⁷⁸ İslam ÇANKAYA, **Türk Vergi Kanunları**, (Ankara, 18-29 Mart 2002 Seminer Notları, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu) http://www.vdk.gov.tr/egitim_notlari/turk_vergi_sistemi.htm (21.02.2007)

²⁷⁹ **Bkz.s: 33**, Profesyonel turist rehberlerinin komisyon geliri

²⁸⁰ Benzer konuda bir karar; Danıştay Dördüncü Daire Kararı, K.T.18.11.1988, E:1987/2794, K:1988/227

1.6.2. Ticari Kazancın Tespiti Beyanı ve Ödemesi

Ticari kazanç *bilanço esasında* ya da *işletme hesabı esasında*²⁸¹ veya *basit usulde*²⁸² tespit edilir²⁸³.

Ticari kazancın elde edilmesi ve devam ettirilebilmesi için yapılan giderler matrahtan indirilebilir. Bunlar mal alımları, hizmet alımları, personel ücretleri, cep telefon giderleri²⁸⁴, seyahat giderleri²⁸⁵, elektrik su giderleri²⁸⁶, taşıt giderleri, SSK primleri²⁸⁷, Bağ-Kur primleri, bireysel emeklilik katkı payları²⁸⁸, amortismanlar gibi giderlerdir.²⁸⁹ Bu unsurlar vergi matrahı hesaplanırken, kârdan indirilmektedir.

Ticari kazancın elde edilmesiyle ilgili olmayan giderler matrahtan indirilmez. Bunlar arasında işletme sahibine, eşine ve küçük çocuklarına ödenen ücretler, sermayeye yürütülen faizler, işletmeden çekilen paralar, MTVK'da²⁹⁰ (I, III ve IV) sayılı tarifeye göre ödenen motorlu taşıt vergileri, süresinde ödenmemiş SSK ve SGDP primleri, belgesiz giderler²⁹¹, gelir ve kurumlar vergisinden istisna kazançlara ait giderler, çalınan varlıklara ilişkin zararlar, örtülü kazanç niteliğindeki yüksek kira, ücret, komisyon, faiz vb. ödemeler, vergi cezaları, para cezaları, bir suçtan doğan tazminatlar, teşebbüs ile ilgili olmayan yat, kotra, uçak v.b. giderler sayılabilir²⁹².

Bağışlar ve Yardımlar (Okul, Sağlık Tesisi ve Yurt Yapımı²⁹³ Eğitim ve Hayır İşleri) beyannamede yazılı gelirden indirilir. Ticari kazançlar yıllık beyanname ile beyan edilir. Zarar dahi olsa beyanname verilmesi mecburidir²⁹⁴.

²⁸¹ Aynı, md:38-39

²⁸² Aynı, md:46-51

²⁸³ **Bkz.s:60**, Profesyonel turist rehberlerinin defter tutma ödevi

²⁸⁴ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 24.03.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4069-5/11976 sayılı Özelge.

²⁸⁵ Güneri ERGÜLEN, Hayrettin ERDEM, **Vergi Avantajları**, (Yaklaşım Yayınları, Ankara-1998), s:188

²⁸⁶ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 25.05.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.52/5274-87/20669 sayılı Özelge.

²⁸⁷ 506 sayılı yasa, md.80 ve 174 Seri No'lu GVK.Genel Tebliği

²⁸⁸ ERGÜLEN, ERDEM, **a.g.e.**, s:212

²⁸⁹ GVK, md:40

²⁹⁰ 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, md:14

²⁹¹ GVK, md:40 kapsamındaki götürü giderler hariçtir.

²⁹² Aynı, md:41

²⁹³ Aynı, md:89

²⁹⁴ Aynı, md:85

2. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU AÇISINDAN PROFESYONEL TURİST REHBERLERİNİN DURUMU

2.1. Katma Değer Vergisinin Kapsamı

Türkiye’de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde daimi olarak yapılan mal teslim ve hizmetler; mal ve hizmet ithali, posta, telefon, telgraf, teleks, radyo ve televizyon hizmetleri, piyango, spor-toto ve benzeri işler, konserler, gösteriler, maçlar, yarışlar, müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar, iktisadi işletmelere dahil gayrimenkullerin kiralanması işlemleri (Arızı ve kişisel nitelikli teslim ve hizmetler hariç; kamu kurumlarıyla dernek ve vakıflara ait işletmelerin teslimleri dahil) katma değer vergisine tabidir²⁹⁵. 3065 sayılı Kanun’un ikinci kısmı istisnalara ayrılmıştır²⁹⁶.

Belgesiz mal bulunduranlar veya hizmet satın alanlar vergiden sorumludur. Mal veya hizmet alım-satımında satıcının katma değer vergisini Hazineye intikal ettirmediğinin tespit edilmesi halinde, bu satıcı tarafından doğrudan mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen mükellefler, işlem bedeli üzerinden hesaplanan vergi ile sınırlı olmak üzere “*Hazineye intikal etmeyen vergiden satıcı ile birlikte müteselsilen sorumlu olurlar*²⁹⁷”.

2.2. Profesyonel Turist Rehberliği Faaliyetinde Katma Değer Vergisi Açısından Vergiyi Doğuran Olay

*Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*²⁹⁸. VUK’ de vergiyi doğuran olayın genel bir tanımı yapılmıştır. Diğer vergi kanunlarında da, o kanun açısından vergiyi doğuran olayın ne şekilde ortaya çıkacağı ayrıca belirlenmiştir. Serbest meslek erbabı açısından gelirin elde edildiği an ile hizmetin yapıldığı an farklı zamanlarda gerçekleşebilmektedir. Gelir vergisinde vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesidir. *Elde etme; geliri oluşturan kazanç ve iratları “hukuken ve iktisaden” tasarruf etmektir. Gelirin elde edilmesi gelir unsurları itibariyle farklı esaslara bağlanmıştır*²⁹⁹. Serbest meslek kazançlarında ve

²⁹⁵ KDVK, md:1/1

²⁹⁶ Aynı, md:11-19

²⁹⁷ ÇANKAYA, a.g.e., http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/turk_vergi_sistemi.htm (21.02.2007)

²⁹⁸ VUK, md:19

²⁹⁹ ÇANKAYA, a.g.e., http://www.ydk.gov.tr/egitim_notlari/turk_vergi_sistemi.htm (21.02.2007)

Elde etmede dört esas söz konusudur. *Tahakkuk esası*: Bir karşılığa dayanan iş veya işlemlerde, bunun karşılığını oluşturan bedelin ödenecek aşamaya gelmesidir. Ticari ve zirai kazançta tahakkuk esası

gayrimenkul sermaye iratlarında **tahsil esası** geçerli olduğundan banka ya da kasaya para yatırılması durumu *tahsilat* yani elde etme sayılmıştır.

KDVK açısından ise vergiyi doğuran olay GVK'den farklı esaslara bağlanmış durumdadır. KDV'de vergiyi doğuran olay³⁰⁰ mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması anında gerçekleşir. Serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirilmesinde vergiyi doğuran olayların GVK ve KDVK'de farklı esaslara bağlanması ve bu esasların birbiri ile çelişmesi sorun oluşturmaktadır.

*Hizmet bedelinin tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın her vergilendirme döneminde müşterilere ait bedellerin tespit edilerek, bu bedellere ait KDV'nin ilgili dönemlerde beyan edilmesi gerekmektedir*³⁰¹. Kazancın tespitinde, gelir vergisi açısından, tahsilat esasının getirilmiş olması da durumu değiştirmez³⁰².

Profesyonel turist rehberliği hizmetinin kısım kısım yapılan hizmet niteliğinde olduğu söylenebilir. Böyle bir durumda hizmet bedelinin profesyonel turist rehberi tarafından tahsil edilip edilmediğinin bir önemi olmayıp, hizmet bedelinin tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın her vergilendirme döneminde (her ay itibarıyla) müşterisi olan seyahat acentelerine verilen hizmetlere ait bedellerin tespit edilerek, aylık dönemler halinde beyan edilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan, serbest meslek faaliyetinde verilen hizmetin yapıldığı tarihin göz önünde bulundurulması ve vergiyi doğuran olayın, hizmetin yapıldığı tarihte meydana geldiği hususunun gözetilmesi gerekmektedir³⁰³.

Vergiyi doğuran olayın kanunla yasaklanmış bir faaliyet olması, mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmaz³⁰⁴. Ancak, *yükümlünün serbest meslek faaliyeti kapsamındaki hizmetleri nedeniyle, işletmelerden elde ettiği gelirleri, işverenin ücret bordrolarına kayıtlı olarak, elde etmesi halinde, gelir, ücret geliri olmakla KDV'ye de tabi tutulmaz*³⁰⁵.

geçerlidir. *Hukuki tasarruf esası*: Gelirin sahibi tarafından istenebilir duruma gelmesidir. *Ekonomik tasarruf esası*: Ödemeyi yapacak olan bakımından gelirin, sahibi tarafından istenildiği anda ödenecek duruma getirilmesidir. Hukuki tasarruf ile iç içedir. *Fiili tasarruf (tahsil) esası*: Gelirin nakit, mal veya hak olarak sahibinin mal varlığına geçmesidir.

³⁰⁰ KDVK, md:10/(a) .f.

³⁰¹ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 23.0.1992 tarih ve 52256 sayılı mukteza.

³⁰² Danıştay Yedinci Daire Kararı, K.T:30.06.2004, K:2004/2120, E:2000/8579

³⁰³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kararı, K.T:16.04.2006, K:2006/92, E:2006/19

³⁰⁴ VUK, md:9/2.f.

³⁰⁵ Danıştay Yedinci Daire Kararı, K.T.23.12.1993, E:1988/1397, K:1992/6110

3065 sayılı Kanun'da *serbest meslek faaliyetleri için ilgili meslek teşekküllerince tespit edilmiş bir tarife varsa, hizmetin bedeli, bu tarifede gösterilen ücretten düşük olamaz*³⁰⁶ denerek bir oto-kontrol ve güvenlik müessesesi getirilmiştir. Profesyonel turist rehberlerinin taban ücretleri *Türkiye Seyahat Acenteleri Birliği ve ilgili meslek kuruluşlarının yazılı görüşleri alınarak yılda iki kez Bakanlıkça belirlendiğinden*³⁰⁷ serbest çalışan profesyonel turist rehberi verdiği hizmetin karşılığında bu tutarın altında serbest meslek makbuzu düzenleyemez. Diğer taraftan, *hizmetin verilip verilmediği, kayıt ve beyan dışı kazanç olup olmadığı konusunda bir araştırma yapılmadan asgari ücret tarifesinden hareketle matrah farkı hesaplanması da gerçek kazancın vergilendirilmesine aykırı olacaktır*³⁰⁸.

Serbest meslek bedelinin belli bir tarifeye bağlanmış olmasının nedeni ise, mesleki disiplinin sağlanması ve aynı hizmeti sunan serbest meslek erbabı arasındaki ücret dengesizliklerini gidererek, haksız rekabetin önlenmesidir. Bu düzenlemenin bir sonucu olarak da, *bedelin bir tarifeye bağlanması, vergi kaybını da asgari düzeye indirmektedir*³⁰⁹.

2.3. Katma Değer Vergisinin Matrahı Ve Oranı

Mal teslimi veya yapılan hizmet karşılığını oluşturan bedel, para ve sağlanan menfaatler verginin matrahıdır³¹⁰. Hangi mallara yüzde kaç KDV oranı uygulanacağı 3065 sayılı Kanun'da belirtilmiştir³¹¹. İndirimli KDV oranı olarak **%1 ve %8** oranları uygulanmaktadır. Serbest çalışan profesyonel turist rehberleri iş yaptıkları, hizmet verdikleri gerçek ve tüzel kişilere düzenleyecekleri serbest meslek makbuzlarında, ücrete genel oran olan **% 18** katma değer vergisi uygulayacaklardır.

³⁰⁶ KDVK, md:27/5.b.

³⁰⁷ PTR Yönetmeliği, md:40.

³⁰⁸ Danıştay Dördüncü Daire Kararı, K.T: 31/12/2001, K: 2000/46, E:1999/2715

³⁰⁹ Şükrü KIZILOĞLU, **KDV Kanunu ve Uygulaması**, (Ankara, Yaklaşım Yayınları,1998), değişken yapraklı kanun mevzuatı, C.IV, s.1351

³¹⁰ KDVK, md:20-27

³¹¹ Aynı, md:28

2.4. Katma Değer Vergisinde İndirimler, Beyan, Ödeme Ve İade

KDV’de aylık vergilendirme dönemi geçerlidir. Mükellefler dönem içinde hesapladıkları KDV’den, o dönemdeki indirilecek KDV’sini düşerler³¹² ve kalan ertesi ayın yirmisi akşamına kadar beyan edilir³¹³, ödenmesi gereken bir tutarın bulunması halinde bu miktar yirmialtıncı akşamına kadar da ödenmelidir³¹⁴.

İşi veya mesleki faaliyeti terk etmesi halinde “*daha önceden yüklenilip indirilemeyen ve işi terk nedeniyle de bir daha indirilmesi mümkün olmayan katma değer vergisini, KDV ve GVK yönünden gider yazabilir*”³¹⁵⁻³¹⁶.

3. DİĞER VERGİ KANUNLARI AÇISINDAN PROFESYONEL TURİST REHBERLERLERİNİN DURUMU

3.1. Damga Vergisi Kanunu Açısından Profesyonel Turist Rehberlerinin Durumu

Yazılıp imzalamak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeler, 488 sayılı Kanun’da “kağıtlar” terimi ile ifade edilmiştir³¹⁷. Damga Vergisinin mükellefi kağıtları imza edenlerdir³¹⁸. Damga Vergisi, makbuz karşılığı, istihkaktan kesinti yapılması veya basılı damga konulması şekillerinden biriyle ödenir³¹⁹. Ücret niteliğine haiz olan tüm ödemeler, ayrıca damga vergisine tabidirler³²⁰. Bağımlı çalışan profesyonel turist rehberlerine yapılan ücret ve avans ödemeleri, serbest çalışan profesyonel turist rehberlerinin düzenledikleri iş sözleşmeleri damga vergisine konu teşkil eder.

³¹² Aynı, md:29

³¹³ Aynı, md:39

³¹⁴ Aynı, md:46

³¹⁵ Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 17.12.1997 tarih ve 54944 sayılı özelge.

³¹⁶ Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü, 12.04.2001 tarih ve 20161 sayılı özelge.

³¹⁷ 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, md:1

³¹⁸ Aynı, md:3

³¹⁹ Aynı, md:15

³²⁰ Aynı, Eklî I sayılı Tablo, Makbuzlar ve Diğer Kağıtlar, IV.Bölüm (1) nolu alt pozisyon (binde 6) damga vergisine tabidir.

3.2. Harçlar Kanunu Açısından Profesyonel Turist Rehberlerinin Durumu

Toplumsal yarara yönelik eğitim, sağlık, adalet, tapulama vb. hizmetlerden doğrudan doğruya faydalanan kişilerden, söz konusu hizmetlerin finansmanına (sembolik de olsa) katılma niteliğinde alınan paralara harç³²¹ denir. Harçlar, kanunda tablolar halinde hizmet çeşitlerine göre ayrı ayrı gösterilmiştir³²². Esnaf sicile kayıt olurken ödenen *kayıt ve tescil harcı* ile serbest meslek defterinin noterde tasdik edilmesinde ödenen *defter tasdik harçları* profesyonel turist rehberlerinin ödeyeceği harçlardan bazılarına örnek gösterilebilir.

3.3. Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu Açısından Profesyonel Turist Rehberlerinin Durumu

Karşılıksız intikal eden malların bir şahıstan bir başka şahsa veraset yoluyla veya (bağış, yarışma ve çekilişlerde kazanılan ödüller, spor toto ikramiyelerinde olduğu gibi) ivazsız olarak geçmesini kapsamaktadır³²³. Kimlerin veraset ve intikal vergisine tabi olmadığı VİVK’de sayılmıştır. Profesyonel turist rehberlerinin elde ettiği **bahşişin** bir an için gelir vergisi konusuna girmediğini kabul edersek, turistin “*bahşiş bırakması durumunda bu bırakılan paralar bağış niteliğinde olup, veraset ve intikal vergisinin konusuna girmektedir. Tabi bahşiş çok küçük bir rakam olduğundan dolayı VİVK’nin istisna haddi kapsamında kalacaktır*³²⁴. Bu nedendir ki bahşişlerin bağış olmadığını kabul etmek gerekeceğinden³²⁵”, profesyonel turist rehberlerinin faaliyetleri esnasında elde ettiği gelirlerin VİVK ile bir ilişkisi bulunmadığını söyleyebiliriz.

3.4. Belediye Gelirleri Kanunu Açısından Profesyonel Turist Rehberlerinin Durumu

Bir işyeri (çalışma ofisi) açmak suretiyle mesleki faaliyet gösteren profesyonel turist rehberi işyerinin bulunduğu belediyeye, işyeri açma bildiriminde bulunup, işyeri açma

³²¹ Tezer ÖCAL ve diğerleri, **Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü**, (Birinci Baskı, Ankara, Verso Yayıncılık, Ağustos 1989) s:116

³²² 492 sayılı Harçlar Kanunu, Üçüncü Bölüm, Harç Alma Ölçüleri ve Nispetleri

³²³ BİLİCİ, **a.g.e.**, s:284

³²⁴ 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, md:4/d.b.

³²⁵ Erdoğan SAĞLAM, Tarık JAMALİ, “Yüzdeler ve Bahşişler”, (**Yaklaşım Dergisi**, yıl 2000, S.93) s:209

harcı ödemesi ve ayrıca işyerinin dış cephesine astığı levha, tabela için de ilan ve reklam vergisi beyannamesi vermesi ve tahakkuk eden vergiyi ödemesi gerekmektedir.

3.4.1. Profesyonel Turist Rehberlerince Belediyelere Ödenecek Vergiler

Tabela İlan ve Reklam Vergisi: Belediye sınırları ile mücavir alanlar içinde yapılan her türlü ilan ve reklamlarla, kapılara asılan levhalar belediyelerce alınan ilan ve reklam vergisine tabidir³²⁶. İlan ve reklam vergisinin mükellefi, ilan ve reklamı kendi adına yapan veya yaptıranlardır³²⁷. İlan ve Reklam Vergisi 2464 sayılı Kanun'daki tarifeye göre alınır³²⁸. İlan ve reklam mükellefçe yapıyorsa vergi, işin yapılmasından önce beyan edilerek ödenir³²⁹.

Çevre Temizlik Vergisi: Belediye sınırları ve mücavir alanlar içinde bulunan ve belediyelerin çevre temizlik hizmetlerinden yararlanan konut, iş yeri ve diğer şekillerde kullanılan binalar çevre temizlik vergisine tabidir³³⁰. Verginin mükellefi, binaları kullananlardır. Çevre temizlik vergisi, su faturasında ayrıca gösterilmek suretiyle tahakkuk eder ve su tüketim bedeli ile birlikte belediyelerce tahsil edilir³³¹.

3.4.2. Profesyonel Turist Rehberlerinin Belediyelere Ödeyeceği Harçlar

Belediyeden İşyeri Açma İzin Ruhsatı Alınması ve Harç Ödenmesi: İçişleri Bakanlığı'nca çıkarılan bir genelgede, *belediye sınırları içinde yer alan ve kendi meslek kuruluşlarından izin alan iş sahiplerinin de belediyelere ayrıca işyeri açma izin harcı ödemeleri gerektiği* belirtilmektedir³³². Belediye sınırları veya mücavir alanlar içinde bir işyeri açılması "İşyeri Açma İzni Harcına" tabi olup³³³ büro açarak faaliyette bulunacak turist rehberleri ilgili belediyeye "işyeri açma izin harcını" ödeyerek³³⁴, işyeri

³²⁶ 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, md:12

³²⁷ Aynı, md:13

³²⁸ Aynı, md:15

³²⁹ Aynı, md:16

³³⁰ Aynı, mükerrer md:44

³³¹ 2560 Sayılı İstanbul Su Ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş Ve Görevleri Hakkında Kanun, ek md:5 (Bu Kanun diğer Büyükşehir belediyelerinde de uygulanır.)

³³² T.C.İçişleri Bakanlığı, "İşyeri Açma İzni Harcı" konulu 04.9.2000 tarih ve 48119 sayılı Genelge

³³³ BGK, md:81

³³⁴ 2464 sayılı yasanın Çeşitli Harçlarla İlgili Hükümlerinin Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik, md:10 ve 11. (21.08.1981 tarih ve 17435 sayılı R.G.)

açma ruhsatı almaları gerekmektedir. İşyeri izin harcı ödenmediği ve izin verilmediği sebebiyle, ilgili belediye encümeninin kararıyla, para cezası ile birlikte rehberlik bürosunun kapatılması mümkündür.

Belediyeden Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Alınması ve Harç Ödenmesi: Hafta tatili ve ulusal bayram günlerinde çalışmalarını belediyelerce izne bağlı işyerlerine ruhsat verilmesi, Tatil Günlerinde Çalışma Ruhsatı Harcına tabidir³³⁵. *Harcın mükellefi kendisine çalışma ruhsatı verilen gerçek veya tüzel kişidir*³³⁶. Tatil günlerinde çalışma ruhsatı harcı, makbuz karşılığında peşin olarak alınır. Adi Ortaklıklarda harç, ortaklık adına ortaklardan birinden alınır. Ortaklardan her biri harcın ödenmesinden müteselsilen sorumludur³³⁷. Profesyonel turist rehberliği bürosunun tatil ve ulusal bayram günlerinde de açık bulunup, faaliyet icra edebilmesi için, tatil günlerinde çalışma ruhsatı alınması ve harcın ödenmesi gerekmektedir.

3.5. Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun Açısından Profesyonel Turist Rehberlerinin Durumu

Vadesinde ödenmeyen vergi ve harçların ödenmesi için vergi dairesince mükellefe *ödeme emri* gönderilir³³⁸. Vergi mükellefi olan profesyonel turist rehberlerinin faaliyeti ile ilgili olarak ödemeleri gereken vergi ve harçları zamanında ödeyemeyebilirler. Böyle bir durumda kanunda belirtilen vadesinde ödenmeyen vergiler, gecikme zammı adı verilen aylık bir zam yapılmak suretiyle tahsil olunur³³⁹. Bazı durumlarda vergi alacağına AATUHK'ye göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme *faizi uygulanır*³⁴⁰. *Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri ay olarak nazara alınmaz*³⁴¹. Gecikme faizi vergi ziyai cezasının hesaplanmasında da kullanılmaktadır³⁴². 5682 sayılı Kanun'da vergi borcu olanlara *yurtdışına çıkış yasağı* konulması yönünde hüküm yer almıştır³⁴³. Maliye Bakanlığı tebliğine³⁴⁴ göre yurtdışı çıkış yasağı

³³⁵ BGK, md:58

³³⁶ Aynı, md:59

³³⁷ Aynı, md:62

³³⁸ 6183 sayılı Amme Alacakları ve Tahsili Usulü Hakkında Kanun, md:55

³³⁹ AATUHK, md:51

³⁴⁰ VUK, md:112/3.b.

³⁴¹ Şaban KÜÇÜK, "Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi Nedir? Ceza Mı, Paranın Zaman Değeri Mi?", http://www.alomalive.com/saban_kucuk_gecikme_zammi_faizi.htm (21.02.2007)

³⁴² VUK, md:344

³⁴³ 5682 sayılı yasa, md:22.

konulması halinde, bu durumun borçluya bildirilmesi gerekir. Tahdit konulmasına neden olan borcun ödenmesi , terkinin, teminat altına alınması hallerinde bu yasak kaldırılmaktadır³⁴⁵⁻³⁴⁶.

3.6. Vergi Usul Kanunu Açısından Profesyonel Turist Rehberlerinin Durumu

Gelir vergisi mükelleflerinin bağlı olduğu vergi dairesi, gelir vergisi mükellefiyetinde, mükellefin işyeri veya iş merkezinin bulunduğu yer vergi dairesidir. Ancak belli bir işyeri bulunmaksızın çalışan ticaret ve serbest meslek erbabı için ikametgahlarının bulunduğu yer vergi dairesidir³⁴⁷. Vergi mükelleflerinin, mükellef olarak bazı ödevleri bulunmaktadır. Bunlar aşağıda açıklanmıştır.

3.6.1. Profesyonel Turist Rehberinin Vergi Mükellefi Olarak Ödevleri

Gelir vergisi mükelleflerinin ticari, sınai veya zirai bir işle ilgili fiili olarak çalışmaya başlamaları veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanan bir meslek ya da sanat faaliyetiyle uğraşmaları, bu kişilerin vergi mükellefi olmalarını gerektirir³⁴⁸.

3.6.1.1. Bildirime İlişkin Ödevler

Profesyonel turist rehberi serbest meslek erbabı olarak çalışmaya başladığında işe başladığını bağlı bulunduğu vergi dairesine bildirmek zorundadır³⁴⁹.

Ancak, ücret, gayrimenkul sermaye iradı (gayri menkullerin kiraya verilmesi ile elde edilen kira geliri), menkul sermaye iradı (Hazine bonusu, Devlet tahvili v.s. faiz geliri) veya diğer kazanç ve iradı nedeniyle vergi kaydı yaptırmasına gerek bulunmamaktadır. Bu gelirler ile ilgili mükellefiyete giriş işlemleri bağlı bulunulan vergi dairesine vereceği ilk beyanname üzerinden yapılır.

³⁴⁴ Maliye Bakanlığı, 395 seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği

³⁴⁵ İstanbul Valiliği, İl Defterdarlığı, Tahsilat Gelir Müdürlüğü, "Yurtdışı çıkış yasağının nasıl kaldırılacağı hk." 14.07.2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.19/290-61-8142 sayılı yazısı

³⁴⁶ Maliye Bakanlığı, 439 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği (27/04/2006 tarih 26151 sayılı R.G., yurtdışı çıkış yasağı konulan vergi borcu tutarı asgari 25.000.YTL.)

³⁴⁷ VUK, md:4

³⁴⁸ Aynı, md.153

³⁴⁹ Kolektif ve adi şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortağı olması durumu değiştirmez.

3.6.1.1.1. İşe Başlamayı Bildirim ve İşe Başlamannın Belirtisi

Serbest meslek erbabında işe başlamanın belirtileri³⁵⁰ aşağıdaki şartlardan birden fazlasının birlikte taşınması ile işe başlanmış sayılır.

- Muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel işyerleri açmak,
- Çalışılan yere mesleki faaliyette bulunulduğunu ifade eden tabelalar ve levhalar asmak,
- Her ne şekilde olursa olsun devamlı olarak mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmak,
- Serbest olarak mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki bir birlik veya mesleki bir odaya kayıt yaptırmak³⁵¹.

GVK gereğince³⁵², VUK'nin 155.maddesinin uygulanmasında profesyonel turist rehberleri vergiden muaf serbest meslek erbabı olarak sayılmakla birlikte, muafiyet kapsamından çıkan profesyonel turist rehberinin, gerçek usulde mükellefiyet tesis ettirmesi gerekmektedir.

Serbest çalışan bir profesyonel turist rehberi: Mesleki faaliyeti ile iştiğal eder iken, kendi adına ticari faaliyetle de iştiğal ederse (veya tam tersi durumda) her iki faaliyetini de vergi dairesine bildirmek zorundadır. Gerçek kişi profesyonel turist rehberinin birden çok iş kolundan kazanç elde etmesi halinde bağlı bulunduğu vergi dairesi (daireleri) bir dilekçe ile bilgilendirilmiş olmalıdır.

Bağımlı olarak çalışan bir profesyonel turist rehberi: Herhangi bir seyahat acentesinde, sadece turist rehberi veya bölüm sorumlusu statüsünde ücretli olarak çalışıyorsa, bağımlı çalıştığı için vergi dairesine mükellefiyet kaydı yaptırmasına gerek yoktur.

Bağımlı olarak çalışan bir profesyonel turist rehberi: Kendi adına ayrıca ticari faaliyette veya başka bir mesleki faaliyette bulunacak ise bu faaliyetlerinden dolayı mükellefiyet kaydını yaptırmaları gerekmektedir.

Profesyonel turist rehberi belgesi sahibi olan kamu personelinin durumu: Bir takvim yılı içinde yıllık ücretli izin döneminde veya hafta tatillerinde ve ulusal bayramlara denk

³⁵⁰ VUK, md:155

³⁵¹ Not:Bu şekilde birlik veya odaya kayıt yaptıranlar herhangi bir nedenle mesleki faaliyet yapmayacak ise bu durumu vergi dairesine bildirmek zorundadır.

³⁵² GVK, md:66/5.b.

gelen günlerde³⁵³, kendisine iş veren seyahat acentesine turist rehberliği hizmeti sunması halinde, bu kişinin faaliyeti arızı serbest meslek faaliyeti sayılmayacağı gibi, elde ettiği kazanç ta arızı kazanç olmayıp, mutat serbest meslek faaliyeti neticesinde elde edilen serbest meslek kazancı olacaktır³⁵⁴.

İşe başlama, 'İşe Başlama/Bırakma Bildirimi' ile ilgili vergi dairesine yapılır³⁵⁵. İş bu bildirim; mükellef olan profesyonel turist rehberi tarafından imzalanır, bizzat veya avukatı veya 3568 sayılı kanununa göre yetki almış meslek mensubu³⁵⁶ vasıtasıyla ilgili vergi dairesine başvuru yapılabilir³⁵⁷.

Vergi muafiyeti şartlarını taşımayan veya kendiliğinden gerçek usulde vergilendirilmek isteyen profesyonel turist rehberleri ikametgahlarının bulunduğu yerde,

- işe başlamayı, işe başlama tarihinden itibaren on gün içinde,
- iş değişikliği ve işi bırakmayı, değişikliğin olduğu tarih itibariyle bir ay içinde,
- bina ve arazi değişikliklerini ise iki ay içinde,

ilgili vergi dairesine bildirmek zorundadır³⁵⁸.

Türkiye Cumhuriyeti tâbiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere bir vergi numarası verilir³⁵⁹. Gerçek kişilerin T.C.vatandaşlık kimlik numarası, vergi numarası yerine geçmektedir.

Gelir Vergisi mükellefi olarak serbest melek faaliyeti icra eden profesyonel turist rehberi, vergi tarhına esas olan kazanç tutarı ile buna isabet eden vergi miktarını

³⁵³ Aynı, md: 82/1.b.

³⁵⁴ *Örneğin*, resmi görevi dışında serbest veteriner hekimlik işi yaparak ücret aldığı sabit olan yükümlü adına mükellefiyet tesisi işlemi yasaya aykırılık bulunmamaktadır. **Bkz.** Danıştay Üçüncü Daire Kararı, K.T.13.04.1994, E:1993/1084, K:1994/1165

³⁵⁵ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, 21/07/1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.71/7100-54 sayılı Uygulama İç Genelgesi (1999 / 4 Seri No), <http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.ns/5d6b1e9e1801a79f86256aa4002edcdb/ee4a300a5476ba9086256ac300456a41?OpenDocument> (28.02.2007)

³⁵⁶ *İşe başlama bildiriminin serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavir aracılığıyla düzenlenmesi halinde, belge bu kişiler tarafından ayrıca kaşe/mühür basılmak suretiyle imzalanır.*

³⁵⁷ *İşe başlamanın süresinde bildirilmemesi halinde vergi dairesi tarafından birinci derece usulsüzlük cezası kesilir.*

³⁵⁸ VUK, md:168/1.b.

³⁵⁹ Aynı, md:8

gösteren *vergi levhasını* merkez bürosuna, varsa şubesine iş sahipleri ile mükellefler tarafından kolayca okunup görünecek şekilde asmak zorundadır³⁶⁰.

3.6.1.1.2. İşi Bırakma İle İlgili Bildirimler

İşi bırakma hali: Vergiye tabi olmayı gerektiren muamelelerin tamamen durdurulması ve sona ermesi işi bırakmayı³⁶¹ ifade eder. İşlerin herhangi bir sebep yüzünden geçici bir süre durdurulması işi bırakma sayılmaz. Bu durumda mükellefiyet ile ilgili ödevler devam eder³⁶².

Örneğin, serbest meslek erbabı olarak vergi mükellefi olan profesyonel turist rehberi Bay (A)'nın Esnaf ve Sanatkarlar Odasında da kaydı bulunmaktadır. Bay (A) 30.09.2006 tarihi itibarıyla işini terk ettiğini vergi dairesine bildirmiş ve işi terki yoklama fişi ile de tespit edilmiştir. Ancak, Esnaf ve Sanatkarlar Odasındaki kaydını sildirmemiş ve ilerleyen zamanda da seyahat sektöründeki seyahat acentalarını dolaşp, sektör çalışanlarına mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren çeşitli ilanlar yapmaktadır. Profesyonel turist rehberi Bay (A), VUK 155.'nci maddede yazılı şartlardan en az ikisini taşımaktadır³⁶³. Bu nedenle Bay (A)'nın işini terk ettiğinden bahsedilemez.

İşi bırakma bildirim: Mükellefiyetin başlangıcında işe başlamayı bildirmek zorunda olan mükellefler, işi bıraktıklarında da bu hususu işi bırakma tarihinden itibaren bir ay içinde ilgili vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. İşi bırakan mükelleflerin işi bıraktıklarını, "İşe Başlama/İşi Bırakma Bildirimi" veya dilekçe ile vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir³⁶⁴.

Ölüm hali: Ölüm, işi bırakma olarak kabul edilir³⁶⁵. Rehberlik belgesi bir yeterlilik belgesi olup, kişinin kendisine verilmektedir. Bu belgenin hak ve yükümlülükleri mirasçılara geçmez. Rehberin ölümü ile birlikte serbest meslek faaliyeti de sona ermiş olur.

³⁶⁰ Aynı, md:5/3.f.; VUK. 272 sıra numaralı Genel Tebliği; 13 Nisan 1999 tarih ve 23665 sayılı R.G. ve İstanbul Defterdarlığı Usul Gelir Müdürlüğü B.07.4.DEF.0.34.18/VUK-13.06.2001/4347 sayılı yazısı <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/vergiusul/ornek17.htm> (28.02.2007)

³⁶¹ VUK, md:161.

³⁶² Danıştay Üçüncü Daire Kararı, K.T.28.05.2003, E: 2000/5689, K:2003/3292 "Faaliyetini herhangi bir sebeple kısa süre durduranların bu hali işi bırakma sayılmayacağından gerçek usulde mükellefiyet tesis edilmesi gerekir.)

³⁶³ Aynı, md:155

³⁶⁴ Mükelleflerin işi bıraktıklarını bir ay içinde bildirmemeleri halinde vergi dairesince ikinci derece usulsüzlük cezası uygulanır

³⁶⁵ VUK, md:164

İşi bırakan profesyonel turist rehberinin mükellef olarak yapması gereken işlemler:
Kullanılması zorunlu belgelerden (serbest meslek makbuzu, gider pusulası ve varsa ikinci işinden dolayı fatura,sevk irsaliyesi, perakende satış fişi v.b.) en son kullanılan cilt ile hiç kullanılmayan ciltlerin, işi terk dilekçesi ekinde ve terk tarihinden itibaren bir ay içinde³⁶⁶, ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekir.

3.6.1.2. Profesyonel Turist Rehberinin Mükellefiyet İle İlgili Değişiklikleri Bildirmesi

*Mükellef vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüb eden gerçek veya tüzel kişidir.*³⁶⁷ şeklinde tarif edilmiştir. Profesyonel turist rehberi yaptığı serbest meslek faaliyeti ve/veya ticari faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi³⁶⁸, mal teslimi veya hizmet ifa etmesi nedeniyle de katma değer vergisi mükellefidir³⁶⁹. Bu nedenle mükellefler, işe başlama, işi bırakma ve mükellefiyette meydana gelen değişikliklerle ilgili bildirimlerini yazılı yapmaları esastır.

Vergi mükellefi olan profesyonel turist rehberi, *adres, iş veya işyerlerinde meydana gelen değişiklikleri*, değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren bir ay içerisinde dilekçeyle bağlı olduğu vergi dairesine bildirmek zorundadır³⁷⁰. Bildirilmesi zorunlu iş değişiklikleri şunlardır:

- *Yeni bir vergiye tabi olmayı gerektiren değişiklikler,*
- *Mükelleflikten muaflığa geçme,*
- *Mükellefiyet şeklinde değişiklik,*
- *İşletmede değişikliğin bildirilmesi.*

3.6.1.3. Beyanname Verme Ödevi ve Beyanname Çeşitleri

Vergi mükellefleri faaliyetleri ile ilgili olarak vergi idaresine çeşitli beyannameler vermektedirler. Gelir Vergisi beyanları yıllık, muhtasar ve münferit beyanname³⁷¹.

³⁶⁶ Aynı, md:168

³⁶⁷ Aynı, md 8/1.f.

³⁶⁸ GVK, md:3

³⁶⁹ KDVK, md:8

³⁷⁰ *Değişikliklerin bir ay içinde bildirilmemesi halinde vergi dairesince ikinci derece usulsüzlük cezası uygulanır*

³⁷¹ GVK, md:84

Ancak konusu itibariyle diğer vergi kanunlarına göre de bazı vergilerin beyanname ile bildirilmesi gerekmektedir.

Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi: Muhtelif kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesine mahsustur. Gelirin takvim yılının belli bir dönemine taalluk etmesi, beyannamenin yıllık vasfını değiştirmez³⁷².

Yıllık gelir vergisi beyannamesi mükellefin ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesine, yılda bir defa verilmektedir³⁷³. Yıllık beyanname faaliyet yılını takip eden yılın 01 – 15 Mart tarihleri arasında verilecektir. Mükellefiyetin sona ermesi halinde beyanname verme; işi bırakan gerçek usulde gelir vergisi mükellefleri, yıllık beyannamelerini işin bırakıldığı takvim yılını izleyen yılın Mart ayının 15'inci günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermeleri gerekir.

Muhtasar Beyanname: Vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri³⁷⁴ ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağlı olduğu vergi dairesine muhtasar beyanname³⁷⁵ ile bildirmeye mecburdurlar³⁷⁶. Muhtasar beyanname ile bildirilen gelir vergisi kesintileri ayın 26.cı günü akşamına kadar vergi dairesine ödenir. Stopaj yapılacak bir işlemin olmaması halinde bu durum bir dilekçe ile vergi dairesine bildirilir.

Münferit Beyanname: Dar mükellefiyete tabi olanların yıllık beyanname ile bildirmeye mecbur olmadıkları kazanç ve iratlardan, vergisi tevkif suretiyle alınmamış olanların bildirilmesine mahsustur³⁷⁷. Durumu dar mükellef konumuna uyan profesyonel turist rehberlerinin GVK 101.maddede sayılan hususları dikkate alarak, *belirtilen kazanç ve iratlardan serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olanların beyannamelerinin bu faaliyetlerin sona erdiği bu kazanç dışındaki diğer kazanç ve iratlarla ilgili*

³⁷² Aynı, md:84

³⁷³ Aynı, md:92

³⁷⁴ Aynı, md:94

³⁷⁵ Aynı, md:98

³⁷⁶ Muhtasar Beyanname örneği için bkz. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=274> (28.02.2007)

³⁷⁷ Aynı, md:84

*beyannamelerin ise bu kazanç ve iratların iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine verilmesi mecburidir*³⁷⁸.

Geçici Vergi Beyanı: Profesyonel turist rehberi serbest meslek erbabı olarak faaliyette bulunuyor ise, geçici vergi beyannamesi³⁷⁹ de verecektir. Cari vergilendirme yılında dört ayrı geçici vergi dönemi bulunmaktadır³⁸⁰. Burada birikimli olarak dikkate alınan tek bir vergilendirme dönemi söz konusu olup dönemlerin biri birinden bağımsız olarak dikkate alınmaları söz konusu değildir. Aynı dönem içinde tevkif edilmiş olan gelir vergisi, hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir, kalan ödenir. Geçici vergi, dönemi izleyen ikinci ayın onuncu günü akşamına kadar bağlı bulunulan vergi dairesine beyan edilir, onyedinci günü akşamına kadar ödenir. *Gelir vergisinden muaf profesyonel turist rehberi geçici vergi ödemez.*

Diğer beyannameleri de aşağıdaki gibi sıralayabiliriz;

- Katma Değer Vergisi Beyannamesi³⁸¹
- Emlak Vergisi Beyannamesi³⁸²
- İlan ve Reklam Vergisi Beyannamesi³⁸³
- Veraset ve İntikal Vergisi Beyannamesi³⁸⁴
- Damga Vergisi Beyannamesi³⁸⁵

3.6.1.4. Profesyonel Turist Rehberlerinin Defter Tutma Ödevi

Profesyonel turist rehberlerinin serbest meslek kazanç defteri tutacağı: Serbest meslek erbapları gerçek usulde vergiye tabi olup, serbest meslek defteri tutmak mecburiyetindedirler ve bu defterin sol tarafına giderler, sağ tarafına da tahsil edilen para, ayın ve menfaat değerleri tarih sırası ve niteliklerine göre kaydedilir³⁸⁶. Diğer taraftan “*serbest meslek faaliyetinin yanında ticari faaliyet olarak kabul edilen işinin yapılması halinde serbest meslek ve ticari faaliyet için ayrı ayrı olmak üzere serbest*

³⁷⁸ Aynı, md:101

³⁷⁹ Geçici Vergi Beyannamesi örneği için bkz. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=274> (28.02.2007)

³⁸⁰ GVK 217 Seri No’lu Genel Tebliği

³⁸¹ KDV Beyanname örneği için bkz. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=274> (28.02.2007)

³⁸² EVK 33 Seri No’lu Genel Tebliği, 11.04.2002 tarih ve 24723 sayılı R.G.

³⁸³ İlan ve Reklam Vergi Beyanname örneği için bkz. [İstanbul Büyükşehir Belediyesi, http://www.ibb.gov.tr/IBB/DocLib/mukellefrehberi/bevan_doldurma_rehberi2.doc](http://www.ibb.gov.tr/IBB/DocLib/mukellefrehberi/bevan_doldurma_rehberi2.doc) (28.02.2007)

³⁸⁴ VİV Beyanname örneği için bkz. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=274> (28.02.2007)

³⁸⁵ DV Beyanname örneği için bkz. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=274> (28.02.2007)

³⁸⁶ VUK, md:210

*meslek kazanç defteri ve işletme veya bilanço esasına göre defter tutulması, kazanç unsurları itibariyle düzenlenen belgelerin de bu defterlere kaydedilmesi gerekmektedir*³⁸⁷”.

Serbest meslek erbabı, işlerinde bir yıldan fazla kullandıkları ve amortismanına tabi tuttıkları tesisat ve demirbaş eşyanın³⁸⁸ kıymetleri ile amortismanlarını kayıtlarında³⁸⁹ gösterirler. Amortismanların serbest meslek kazanç defterinin ayrı bir yerine yazmaları da mümkündür. Profesyonel turist rehberi, işyerinde işçi çalıştırdığı takdirde SSK’ya işyeri bildirgesi ve işçi giriş ve çıkışlarını bildirmek³⁹⁰, aylık bildirme³⁹¹ vermek, SSK ile ilgili diğer görevlerini yapmak zorundadır. İşverenler her ay ödedikleri ücretler için (Ücret bordrosu) tutmaya mecburdurlar³⁹².

Profesyonel turist rehberlerinin başka işleri için tasdik ettireceği defterler:

Profesyonel turist rehberliği mesleki faaliyetine ilaveten, ayrıca ticari faaliyet kapsamında bir faaliyetle uğraşılması halinde, bu ikinci iş için bilanço³⁹³ esasını veya işletme hesabı esasını seçip, bu işleri ile ilgili defterlerini işe başlamadan önce tasdik ettirilmesi zorunludur. Vergiden muaf profesyonel turist rehberi serbest meslek erbabı olup, ikinci bir iş olarak ticari bir işle uğraşmak istediğinde, basit usule tabi olmanın genel³⁹⁴ ve özel şartlarını³⁹⁵ taşıması halinde, bu kişinin geliri basit usulde tespit edilebilir. Kayıtlar, mükelleflerin bağlı buldukları meslek odalarının oluşturdukları bürolarda tutulur³⁹⁶.

³⁸⁷ T.C.Gaziantep Valiliği, İl Defterdarlığı, Vasıtasız Vergiler Gelir Müdürlüğü, B.07.4.DEF.0.27.11/05 515-117/ sayılı yazısı.

³⁸⁸ VUK, md:211

³⁸⁹ Aynı, md:189

³⁹⁰ 506 sayılı yasa, md:8-9

³⁹¹ Aynı, md:79

³⁹² VUK, md:238

³⁹³ Aynı, md:177; 2006 yılında alımların tutarı 100.000.-YTL, satışlarının tutarı 140.000.-YTL veya hizmet satanlarda hasılatın tutarı 56.000.-YTL.’yi aşan tüccarlar, 2007 yılında bilanço usulünde defter tutmak mecburiyetindedir. Bu defterler yevmiye, büyük defter ve envanter defteridir. Bilanço esaslı usulünde ticari kazanç özsermaye mukayesesi yapılarak belirlenir.

³⁹⁴ GVK, md:47

³⁹⁵ Aynı, md:48

³⁹⁶ Aynı, md:46

3.6.1.5. Kayıt Düzenine İlişkin Ödevler

Profesyonel turist rehberleri, VUK'ye göre tutulması zorunlu olan defter ve kayıtlarını Türkçe tutmalıdırlar. Ancak, Türkçe kayıtlar bulunmak kaydıyla defterlere başka dilden kayıt da yapılabilir.

- Kayıtlarda uluslararası rakamlar kullanılmalıdır
- Kayıtlarda değer sistemi olarak Türk parası kullanılmalıdır
- Kullanılacak defterler noterde tasdik ettirilmiş olmalıdır.

Mükellefler VUK'de yazılı maksat ve esaslara uymak şartıyla, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usul ve tarzda tanzim etmekte serbesttirler³⁹⁷.

3.6.1.6. Belge Düzenine İlişkin Ödevler

Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü *taahhüt için serbest meslek makbuzu*³⁹⁸ düzenlemek zorundadır. Faaliyetin yerine getirilmesi esnasında yapılan tüm harcamalar için aşağıdaki belgelerin alınması gerekmektedir.

- *Fatura almalıdır*³⁹⁹
- *Gider pusulası düzenlemelidir*
- *Perakende satış belgeleri almalıdır*⁴⁰⁰
- *Yolcu listesini almalıdır*⁴⁰¹ (tur yolcu listesi)
- *Ücret bordrosu düzenlemelidir*⁴⁰² (serbest çalışan profesyonel turist rehberinin işçi çalıştırması halinde)
- *Haberleşme evrakları alıp vermelidir*⁴⁰³

3.6.1.7. Defter ve Belgeleri Saklama ve İbraz Ödevleri

İşin bırakıldığını vergi dairesine bildirdikten sonra işin bırakıldığı yılı izleyen yıldan itibaren başlamak üzere beş yıl süreyle defter ve belgelerini saklaması zorunludur⁴⁰⁴. Bu süre içinde defter ve belgelerin vergi incelemeye yetkili kişiler tarafından istenmesi

³⁹⁷ VUK, md:175 (Ek: 28/8/1991-3762/1 md.)

³⁹⁸ Aynı, md:236

³⁹⁹ Aynı, md:232

⁴⁰⁰ Aynı, md:233

⁴⁰¹ Aynı,md:240/B

⁴⁰² Aynı, md:239

⁴⁰³ Aynı, md:241

⁴⁰⁴ Aynı, md:114

halinde mükellef defter ve belgelerini yetkili memur ve makamlara teslim etmek ve bilgi vermek zorundadır⁴⁰⁵. Vergi hukukuna göre belgelerin saklanması gereken süre beş yıl olarak belirlenmiş⁴⁰⁶ ise de, Türk Ticaret Kanunu açısından bu süre on yıldır⁴⁰⁷.

3.6.2. Vergi Suçları ve Cezaları

Vergi suçları yükümlülerin, vergi yasalarındaki esaslara aykırı olan ve cezayı gerektiren davranışlarıdır⁴⁰⁸. VUK'nin ceza hükümleri başlığını taşıyan dördüncü kitabında vergi suç ve cezaları düzenlenmiş ve vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket edenlerin burada belirtilen vergi cezaları ve diğer cezalar ile cezalandırılacağı ifade edilmiştir⁴⁰⁹.

Vergi kanunları hükümlerine aykırı hareket sayılan vergi suçlarının usulsüzlük⁴¹⁰, kusur⁴¹¹, vergi ziyası suçu⁴¹², kaçakçılık suçları⁴¹³ ve hileli vergi suçu⁴¹⁴ gibi türleri vardır.

Vergi ödevine ilişkin yaptırımlar idarî ve adlî niteliktedir. *Salt verginin tahsili amacına yönelik ve büyük ölçüde malî nitelikte bir takım tedbir ve yaptırımlar idarî yaptırımlar olarak ifade edilirken, vergi ödevini yerine getirmeme ya da eksik yerine getirme durumunda ceza hukuku anlamında suç teşkil eden ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile yaptırım altına alınan fiiller adlî nitelikte fiillerdir. Bunlarla ilgili uyuşmazlıklar da adlî yargı organlarında görülecektir*⁴¹⁵.

İdari cezaları vergi ziyası cezası ve usulsüzlük cezası şeklinde ayrıma tabi tutabiliriz. Vergi idaresinin doğrudan doğruya uygulayabildiği cezalar idarî para cezalarıdır.

Adlî yargı alanına giren suçlar ve cezalar, kaçakçılık suçları ve cezaları⁴¹⁶, vergi mahremiyetinin ihlali suçu⁴¹⁷ ve yükümlülerinin özel işlerini yapma suçu⁴¹⁸ şeklinde sıralanabilir.

⁴⁰⁵ Aynı, md:148/1

⁴⁰⁶ Aynı, md:253-256

⁴⁰⁷ TTK, md:68

⁴⁰⁸ DEMİRKAN, a.g.e., 249

⁴⁰⁹ VUK, md:331

⁴¹⁰ Aynı, md:351

⁴¹¹ Aynı, mükerrer md:349

⁴¹² Aynı, md:341'e istinaden 344.

⁴¹³ Aynı, md:359

⁴¹⁴ Aynı, Geçici md:6

⁴¹⁵ Zeki YILDIRIM, "4369 Sayılı Kanunla Getirilen Düzenlemeler Işığında Vergi Suç Ve Cezaları", http://www.yayin.adalet.gov.tr/dergi/6_sayi.htm (10.03.2007)

⁴¹⁶ Aynı, md:359

Vergi ziyai cezası, mükellefin veya sorumlunun ödevlerini yerine getirmemesi nedeniyle noksan vergi alınması halinde kesilir. Ceza, ziyaa uğrayan verginin bir katıdır. Sahte belge kullanma, defterleri yok etme gibi hileli hallerde ceza kaçırılan verginin üç katıdır. Bu suç şekli bir bakıma hileli işlemleri ifade eder.

Usulsüzlük cezaları, mükelleflerin şekle ve usule ait ödevleri yerine getirmemeleri halinde tatbik edilir. Bu cezalar maktu miktar olarak belirlenmiştir. Yapılan usulsüzlüğün ağırlığına göre ceza üç çeşit kesilir;

- Birinci derece usulsüzlük⁴¹⁹
- İkinci derece usulsüzlük⁴²⁰
- Özel usulsüzlük⁴²¹

Yıllık beyanname vermeyenlere uygulanacak cezalar: Faaliyet yılına ilişkin olup takip eden yılın “01 – 15 Mart” tarihleri arasında verilmesi gereken beyannamelerin verilmemesi durumunda aşağıdaki cezalar uygulanacaktır.

- Birinci derece usulsüzlük cezası⁴²²
- Vergi ziyai cezası⁴²³.
- Her ay için AATUHK’de yer alan oranda gecikme faizi⁴²⁴

Defterlerin noterde tasdik ettirmemenin cezası: Faaliyetle ilgili kullanılacak defterlerin yasal süresi içinde Noterde tasdik edilmesi zorunlu olup, defterlerden herhangi biri,

- Yasal sürenin sonundan itibaren bir aylık süre içerisinde tasdik ettirilirse ikinci derece usulsüzlük cezası,
- Bir aylık süre geçtikten sonra tasdik ettirilirse birinci derece usulsüzlük cezası,
- Bir aylık süre geçmesine rağmen tasdik ettirilmezse birinci derece usulsüzlük cezası, uygulanır.

Fatura ve benzeri evrak verilmemesi ve alınmaması ile diğer şekil usul hükümlerine uyulmaması halinde kesilen cezalar: Vergi kanunları mükelleflere faaliyetleri nedeniyle elde ettikleri hasılat ve bu faaliyetin idamesi için gereken harcamaların

⁴¹⁷ Aynı, md:5

⁴¹⁸ Aynı, md:363

⁴¹⁹ Aynı, md:352/I

⁴²⁰ Aynı, md:352/II

⁴²¹ Aynı, md:353

⁴²² Aynı, md:352

⁴²³ Aynı, md:344

⁴²⁴ Aynı, md:112

yapılmasında, tüm giderlerin bir belgeye dayandırılmasını ve kullanmakta olduğu defterlere kayıt etmesini şart koşturmaktadır. Verilmeyen veya alınmayan belgeler hakkında vergi dairesince uygulanacak özel usulsüzlük ceza miktarları VUK'nin 353 maddesinde belirtilmiştir⁴²⁵.

Mükellefin ölümü halinde, kesilmiş bir ceza var ise bu ceza düşer⁴²⁶.

3.6.3. Vergi Cezalarına Karşı İtiraz Yolları

Kesilen vergi cezalarında hesap hatası⁴²⁷ veya isim hatası gibi bir hata varsa, mükellef vergi dairesine başvurarak hatanın düzeltilmesini⁴²⁸ isteyebilir. Talebin haklı olup olmadığını değerlendirmek idarenin takdirine kalmıştır. İdare, mükellefin talebini haklı görmeyerek düzeltme yapmaz ise, mükellef hakkını aramak için yargı yoluna başvurabilir. Düzeltme yolu, yanlışlığı idarece kolay kabul edilebilecek hatalı tarhiyatlara için söz konusu olan istisnai bir yoldur. Mükellefler kesilen cezanın kanuna uygun olduğunu kabul ederek cezaya itiraz etmeyip vergi dairesinden cezada indirim⁴²⁹ yapılmasını talep edilebilir. İndirim oranı, usulsüzlük cezalarında birinci defa 1/2, daha sonra 1/3 tür. Ancak indirimden yararlanan mükellefin, indirimden sonra kalan miktarı otuz gün içinde ödememesi halinde, bu ceza tama iblağ edilir. Vergi idaresince kesilen cezanın mükellefe tebliğinden itibaren, kesilen bu cezaya karşı mükellefler isterlerse otuz gün içinde vergi mahkemesinde dava açabilirler. Ancak mükellef itirazdan evvel vergi ziyai cezalarında bu süre içinde uzlaşma yolunu da kullanabilir. Uzlaşma, bir dilekçe ile ihbarnamede yazılı olan komisyona yapılır. Uzlaşmanın vaki olması halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya karşı dava açamaz.⁴³⁰ Uzlaşma olmazsa mükellef onbeş gün içinde vergi mahkemesine dava açma hakkını kullanabilir. Açılan dava vergi mahkemesi tarafından mükellef aleyhine karara bağlanırsa otuz gün içinde Danıştay'da temyiz yoluna başvurabilir.

⁴²⁵ Aynı, md:353 (Değişik; 20 Aralık 2006 tarih ve 26382 sayılı R.G.)

⁴²⁶ Aynı, md:372

⁴²⁷ Aynı, md:117

⁴²⁸ Aynı, md:116 ve müteakip md.gereğince.

⁴²⁹ Aynı, md:376

⁴³⁰ Aynı, ek md:7

3.6.4. Pişmanlık ve Islah

Beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektirmekle birlikte, mükellefler vergi kanunlarına aykırı bu hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber verirlerse kanundaki yazılı kayıt ve şartlarla vergi ziyai cezası kesilmez⁴³¹.

⁴³¹ Aynı, md:371

SONUÇ

Türkiye’de turlar seyahat acentaları tarafından düzenlenmektedir. Turlarda veya paket turlarda; paket tur veya tur başına kırkbeş kişiye kadar en az bir rehber bulundurmak; tek araç kapasitesi kırkbeş kişiyi aşan araçlarda bir rehber bulundurmak; turistlere rehberler dışında herhangi bir kimse vasıtasıyla Türkiye’nin tarihi, doğası, kültürü ve turizmi ile ilgili rehberlik faaliyeti niteliğinde bilgi vermemek seyahat acentasının yükümlülüğüdür. Türkiye’de 4825 adet seyahat acentası bulunmaktadır.

Seyahat acentaları belgesiz rehber çalıştıramaz. Rehberlik belgesi (kokart) olmayanlar profesyonel turist rehberi olarak çalışamaz ve belgesiz olarak çalışanlar hakkında bin güne kadar adli para cezası hükmolunur. Rehberlik belgesi Kültür ve Turizm Bakanlığı’nca verilir.

Türk profesyonel turist rehberi, en az önlisans düzeyinde yüksek okul mezunu, en az bir yabancı dil bilen ve yeterliliği Devlet tarafından düzenlenen kurs neticesindeki sınavla tespit edilmiş olan gerçek kişidir.

Bulunulan yılda, bağımlı veya serbest olarak çalışmak isteyen profesyonel turist rehberi, belgesini (kokart) Kültür ve Turizm Bakanlığı’na vize ettirir. 2006 yılında belgesini vize ettiren profesyonel turist rehberi sayısı 7414 kişidir.

Profesyonel turist rehberliği faaliyeti serbest meslek faaliyetidir. Turizm ihtisası ve yabancı dil bilgisine bağlı olarak bizzat yerine getirilmektedir. Profesyonel turist rehberliği faaliyeti bir işveren ve işyerine bağlı olarak da yerine getirilmekte ve arızı olarak da yapılabilmektedir. Profesyonel turist rehberliği faaliyeti tam veya dar mükellef biçiminde yerine getirilebilir.

Kurum ve kuruluşların 4982 sayılı Kanun kapsamındaki ilgili yazılarından, Türkiye’de bağımlı çalışan turist rehberleri ile ilgili ayrıca bir istatistik bulunmadığı, meslek erbabı olarak esnaf sicili ve esnaf odalarında kayıtlı turist rehberi sayısında farklılıklar bulunduğu, idari denetlemelerde belgesiz (kaçak) olarak turist rehberliği yapan yerli ve yabancı kişilerin tespit edildiği anlaşılmaktadır. Yabancıların Türkiye’de rehber olarak çalışmalarına yasal bir engel bulunmamaktadır.

GVK’de belirtilen şartları taşıyan, bir kısım profesyonel turist rehberinin rehberlik faaliyetinden elde ettiği kazanç vergiden muaftır. Profesyonel turist rehberlerinin çoğu,

mesleki faaliyetlerini işveren konumunda bulunan seyahat acentasına bağlı olarak yerine getirmektedir.

Profesyonel turist rehberlerine yapılan ödemeler serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmekte ve GVK'ye göre vergi tevkifatına tabi tutulmaktadır.

Profesyonel turist rehberliği faaliyetinden elde edilen kazanç ve iratlar araştırmamızda anlatılan ve gösterilen sebepler ve hukuki dayanakları nedeniyle;

- Serbest meslek erbabı olarak çalışanlar açısından serbest meslek kazancı,
- Bağımlı olarak çalışanlar açısından ücret geliri,
- Ara sıra rehberlik yapanlar açısından arazi serbest meslek kazancı,

olarak değerlendirilmektedir.

Serbest meslek erbabı olan profesyonel turist rehberleri GVK ve KDVK açısından genel hükümlere göre mükellefiyete tabidirler.

Profesyonel turist rehberliği faaliyetini, serbest meslek erbabı olarak veya bir işyerine bağlı olarak veya vergiden muaf serbest meslek erbabı olarak yerine getirenler, VUK'da sayılan mükellefiyet ödevlerini yerine getirmelidirler.

Profesyonel turist rehberleri mesleki faaliyetleriyle ilgili olarak, diğer vergi kanunlarında belirtilen mükellefiyetleri de yerine getirmeleri gerekir.

Araştırma esnasında elde edilen verilerden profesyonel turist rehberlerinin:

- % 1,03'nün gerçek usulde vergi mükellefi olarak GV beyannamesi verdiği,
- % 65,82'nin vergiden muaf serbest meslek erbabı ,
- % 33,15'nin bağımlı çalışan (ücretli-maaşlı v.b.),

olduğu anlaşılmaktadır.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- AHİPAŞAOĞLU, H.Suavi. **Turizmde Rehberlik**. Detay Yayınları, Ankara, 2001
- ALTAY, Şakir. **Hukuk ve Sosyal Bilimler Sözlüğü**. Bilgi Yayınevi, Kasım 1983
- AVCI,Adnan. **İş Mevzuatı Sözlüğü**. Melisa Matbaacılık,İstanbul-1995
- BARUTÇUGİL, İsmet.**Turizm İşletmeciliği**. İstanbul 1989
- BİLİCİ, Nurettin. **Vergi Hukuku**. Seçkin Yayıncılık, 12.Baskı, Ankara,Şubat 2006
- ÇANKAYA,İslam. **Türk Vergi Kanunları**. Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu, 18-29 Mart 2002 Seminer Notları, Ankara http://www.ydk.gov.tr/egitim/notlari/turk_vergi_sistemi.htm (21.02.2007)
- ÇİMRİN, Hüseyin. **Turizmin ve Turist Rehberliğinin ABC'si**. Akdeniz Kitapevi, Antalya,1995
- DEMİRKAN, Uçar. **Vergicilik Terimleri Sözlüğü**. Maliye Bakanlığı, A.P.K.Kurulu Başkanlığı,Yayın No:1993/331
- ERGÜLEN, Güneri ve ERDEM, Hayrettin. **Vergi Avantajları**. Yaklaşım Yayınları Ankara -1998
- KIZILOT, Şükrü. **KDV Kanunu ve Uygulaması**. Yaklaşım Yayınları, Ankara 1998), Değişken Yapraklı Kanun Mevzuatı, C.4
- KOZAK, Sabah. **Seyahat Acentalarında Tur Düzenleme**. Anadolu Üniversitesi Yayınları NO:1160, Eskişehir,1999
- LANQUAR, Robert. **Turizm ve Seyahat Sosyolojisi**. Çeviren: Gülser ÖZTUNALI KAYIR. İletişim Yayınları, 1.baskı , İstanbul-1991
- ÖCAL,Tezer ve OKTAY Ertan, ONGUN Tuba, TOMANBAY Mehmet, GÜMÜŞ Turgut. **Ansiklopedik Ekonomi Sözlüğü**. Verso Yayıncılık, 1.Baskı,Ankara-1989
- SARGIN, Melek ve DOĞAN Şerife. **2006 Yılı Gelir Vergisi Düzenleme Rehberi**. Antalya Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Antalya-2007
- SEVİĞ, Veysi ve SUBAŞI Birgül. **Vergi Rehberi**. İstanbul Ticaret Odası Y.No:2006 İstanbul-2006

TÜRKMEN, Nedim. **Türk Vergi Sisteminde Turizm Sektörünün Vergilendirilmesi.** Yaklaşım Yayıncılık ,Ankara-2000

YILMAZ, Kazım. **Ücretlerin Vergilendirilmesi.** Maliye ve Hukuk Yayınları

YALÇIN, Hüseyin ve GÜRBOĞA Erkan. **Stopaj Kaynakta Vergileme,** Kılavuz Yayınları,İstanbul-1997

T.C.ÖSYM. **2005 yılı Yükseköğretim Programları ve Kontenjanları Kılavuzu.**

T.C.Türk Standartları Enstitüsü. **Turist Rehberi Türk Standardı TS 12686.** ICS.03.040; 03.100.30, TSE Teknik Kurulu,Ankara-09 Ocak 2001

Türk Dil Kurumu. **Türkçe Sözlük.** Ankara-1988

Türkiye Esnaf ve Sanatkarları Konfederasyonu. **Meslek Standardı, Transfer Elemanı –Turizm (Seviye 2).** Ekim 1998-Ankara. [http://www.iskur.gov.tr /mydocu/standart/liste.html](http://www.iskur.gov.tr/mydocu/standart/liste.html) (02.02.2007)

Türkiye İş Kurumu Genel Müdürlüğü (İŞKUR). **İş ve Meslekler Sözlüğü.** <http://www.iskur.gov.tr/mydocu/sozluk.html> (02.02.2007)

Osmanlıca Türkçe Lügat, <http://www.osmanlimedeniyeti.com/makaleler/sozluk/osmanlica-sozluk-h.html> (20.01.2007)

Dergiler

BAHAR, C.Okan. “Ücret ve Ücret Sayılan Ödemelerin Vergilendirilmesi”, Yaklaşım Dergisi, Ankara,S.128 , S.129

BİÇER, Hüsamettin ve ÜREL Gürol. “Geçici Vergi Uygulama Esasları”, Yaklaşım Dergisi, 1999, S.79

GÜLERSOY,Çelik. “Turizm Elçilerimiz,Tercüman Rehberler”, Rehber Dünyası Dergisi, Kasım 1996

GÜMÜŞAY, Serdar, “Kayıtdışı İstihdamının Nedenleri ve Önlenmesine Yönelik Önlemler (1)”, Yaklaşım Dergisi, S:136, s:143

GÜNAY, Serdar, “Türkiye’deki Kayıtdışı İstihdamın Analizi-II, Yaklaşım Dergisi S:115, s:153

ÇİÇEK, Olgun ve ÖZGEN Işıl. “Avrupa Birliği’nde Turist Hakları ve Adaylık Sürecinde Türkiye’deki Uygulamalar”, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 2001

- KÜÇÜK, Şaban. “Gecikme Zammı ve Gecikme Faizi Nedir? Ceza Mı, Paranın Zaman Değeri Mi?”, Alo Maliye, 17 Ocak 2005, http://www.alomaliye.com/saban_kucuk_gecikme_zammi_faizi.htm (21.02.2007)
- SAĞLAM, Erdoğan ve JAMALİ Tarık. “Yüzdeler ve Bahşişler”, Yaklaşım Dergisi, 2000, S.93
- SARISU, Ekrem. “Turizm Rehberleri ve Satıcı Tercümanların Vergilendirilmesi”. Yaklaşım Dergisi, 1998, S.68
- SARISU Ekrem, “Turizm Rehberleri ve Tercümanlara Vergi”, Radikal Online Ekonomi, <http://www.radikal.com.tr/1998/06/08/ekonomi/reh.html> (20.01.2007)
- SU, Kemal Tahir. “Seyahat Acentalığı Hizmetleri Pazarına Bir Bakış”, Rekabet Dergisi, S:16, <http://www.rekabet.gov.tr/word/dergi16/2index.doc> (07.03.2007)
- TUĞLU Ali. “Dar Mükellef Kişilerin Türkiye’de Elde Ettiği Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi”, Yaklaşım Dergisi, 2001, S.103
- T. B. M. M. Tutanak Dergisi. Dönem : 21, C:37 Yasama Yılı : 2, 119.uncu Birleşim, 26.06.2000 Pazartesi) <http://www.tbmm.gov.tr/tutanak/donem21/yil2/bas/b092m.htm> (10.02.2007)

Yayınlanmamış Tez, Rapor ve Bildiriler

- ÇEŞMECİ, Nihat. “Türkiye’de Paket Turların Yönetiminde Turist Rehberlerinin Fonksiyonu:Yönetsel Rollerin Tespiti,Sorunlar ve Çözüm Önerileri.” Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Erciyes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri-2004. <http://www.tureb.net/> (02.03.2007)
- ÖZBAY, Recep. “Türkiye’de Profesyonel Turist Rehberliği Raporu.” TUREB, <http://www.tureb.net/GenelBilgiler.asp?id=84> (10.03.2007)
- POLAT, Tülay. “Seyahat İşletmelerinde Profesyonel Turist Rehberliği, Rehberlik Mesleğinin Sorunları ve Çözüm Önerileri Üzerine Bir Alan Araştırması.” Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm ve Otelcilik Anabilim Dalı, Eskişehir 2001
- ŞATIR, Şeyda ve İŞBİLİR A.Erdem, ÇETİN Abdurrahman. “Ücretler-Serbest Meslek Kazançları Gayrimenkul Sermaye İradı” Araştırma Raporu, Gelirler Bölge Müdürlüğü Vergi Denetmenleri Birim Başkanlığı, Ankara:2004, <http://www.vdd.org.tr/tezler/HTML%20Belgeleri/%C3%9Ccretler%20-%20SMK%20-%20GMS%4%B0.htm#ftnref69> (10.03.2007)

TANGÜLER, Adnan. “Profesyonel Turist Rehberliği ve Profesyonel Turist Rehberlerinin Seyahat Acentesi ve Müşteri İlişkileri (Kapadokya Örneği)”, Lisansüstü Tez Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara 2002

Avrupa Turist Rehberleri Federasyonu. “ARF İç Hizmetler Konusundaki AB Direktifi İle İlgili Açıklık İstiyoruz” - FEG Looks For Clarity With Eu Directive On Internal Services, 9 Aralık 2006, <http://www.feg-touristguides.org/feg.htm> (02.02.2007)

T.C.Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı, İhracatı Geliştirme Etüd Merkezi. “Türkiye’nin Hizmet Sektörü İhracatı ve Geliştirilmesine Yönelik Öneriler.” <http://www.igeme.org.tr/TUR/pratik/hizmetson.pdf> , (28.01.2007)

T.C.Başbakanlık, Devlet Planlama Teşkilatı. “2006 Yılı Programının Makroekonomik Amaç ve Politikaları”. <http://ekutup.dpt.gov.tr/program/2006.pdf> (17.02.2007)

. IX.Kalkınma Planı (2007-2013), “Turizm Özel İhtisas Komisyonu Raporu.” (24 Ocak 2006-Ankara) <http://plan9.dpt.gov.tr /oik49 turizm/49turizm.pdf> (07.03.2007)

T.C.Başbakanlık, Dış Ticaret Müsteşarlığı. “General Agreement on Trade in Services GATS-Hizmet Ticareti Genel Anlaşması.” <http://www.dtm.gov.tr> (07.03.2007)

T.C.İstanbul Valiliği. “Hanutculuk ile Mücadele Yönergesi.” Yönerge No:1 K:No:1 <http://www.istanbul.gov.tr/Default.aspx?pid=330&hid=750> (22.02.2007),

TÜRSAB. “Turizm Tüketicileri Taleplerini Değerlendirme Amaçlı Kütahya Çizelgesi.” (13. Olağan Genel Kurul, 5-7 Aralık 1997)

T.C.Kültür ve Turizm Bakanlığı. “Rafting Rehberleri İçin Tavsiye Edilen Aşgari Koşullar.” <http://www.kultur.gov.tr/TR/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CFF679A66406202CCB000BA45A5FE09B742> (29.01.2007)

Yasalar

(Sıralama Kanun sayısına göre yapılmıştır)

Gelir Vergisi Kanunu (193 S.K.)

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (197 S.K.)

Vergi Usul Kanunu (213 S.K.)

Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu (506 S.K.)

Vatandaşlık Kanunu (403 S.K.)

Damga Vergisi Kanunu (488 S.K.)

Harçlar Kanunu (492 S.K.)

Devlet Memurları Kanunu (657 S.K.)

Türk Ceza Kanunu (mülga) (765 S.K.)

Borçlar Kanunu (818 S.K.)

Emlak Vergisi Kanunu (1319 S.K.)

Seyahat Acentaları ve Seyahat Acentaları Birliği Kanunu (1618 S.K.)

Türkiye’de Türk Vatandaşlarına Tahsis Edilen Sanat ve Hizmetler Hakkında Kanun
(Mülga, 2007 S.K.)

Belediye Gelirleri Kanunu (2464 S.K.)

Polis Vazife ve Salahiyet Kanunu (2559 S.K.)

İstanbul Su Ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş Ve Görevleri Hakkında
Kanun (2560 S.K.)

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (2709 S.K.)

Milli Parklar Kanunu (2873 S.K.)

Katma Değer Vergisi Kanunu (3065 S.K.)

Serbest Muhasebecilik,Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali
Müşavirlik Kanunu (3568 S.K.)

Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun (4077 S.K.)

Yabancıların Çalışma İzinleri Hakkında Kanun (4817 S.K.)

Kültür ve Turizm Bakanlığı Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun (4848 S.K.)

İş Kanunu (4857 S.K.)

Türk Ceza Kanunu.(5237 S.K.)

Dernekler Kanunu (5253 S.K.)

Kabahatler Kanunu (5326 S.K.)

Esnaf ve Sanatkarlar Meslek Kuruluşları Kanunu (5362 S.K.)

Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu, Seyahat Acentaları Ve Seyahat Acentaları Birliği Kanunu İle Turizmi Teşvik Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (5571 S.K.)

Amme Alacakları ve Tahsili Usulü Hakkında Kanun (6183 S.K.)

Türk Ticaret Kanunu (6762 S.K.)

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (7338 S.K.)

Yönetmelikler

(Yayınlanma tarihine göre sıralanmıştır)

2464 sayılı yasanın Çeşitli Harçlarla İlgili Hükümlerinin Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik (R.G.: 17435; 21.08.1981)

Türk Karasularında Sportif Amaçlarla Yapılacak Aletli Dalışlara İlişkin Yönetmelik, (R.G.: 20450; 03.03.1990)

Yurtdışı Yükseköğretim Diplomalari Denklik Yönetmeliği, (R.G.: 22696;14/07/1996)

Profesyonel Sualtı Adamları Yönetmeliği, (R.G.: 23098; 02.09.1997)

Sualtı Sporları, Cankurtarma, Sukayağı ve Paletli Yüzme Federasyonu Aletli Dalış Yönetmeliği, (R.G.: 25156, 02.07.2003)

Yabancıların Çalışma İzinleri Hakkında Kanunun Uygulama Yönetmeliği, (Değişik, R.G.: 25442, 24/04/2004)

Dağ Mihmandarlığı Yönetmeliği, (R.G.: 25619; 20.10.2004)

Yerli ve Yabancı Avcıların Av Turizmi Kapsamında Avlanmalarına İlişkin Usul Ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (R.G.: 25694; 8 Ocak 2005)

Profesyonel Turist Rehberliği Yönetmeliği, (R.G.: 26004; 25.11.2005)

Alan Kılavuzlarının Seçimi, Eğitimi, Çalışma Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliği, (R.G. 26122; 28.03.2006)

Genel Tebliğler

T.C.Maliye Bakanlığı, 272 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ

T.C.Maliye Bakanlığı, 33 Seri No'lu Emlak Vergisi Genel Tebliği

T.C.Maliye Bakanlığı, 94 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

T.C.Maliye Bakanlığı, 174 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

T.C.Maliye Bakanlığı, 210 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

T.C.Maliye Bakanlığı, 217 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

T.C.Maliye Bakanlığı, 221 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

T.C.Maliye Bakanlığı, 395 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği

T.C.Maliye Bakanlığı, 439 Seri No'lu Tahsilat Genel Tebliği

Genelgeler

T.C.Maliye Bakanlığı. 1999/2 no'lu İç Genelge. 16.02.1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.71/7100-52/5254 sayılı .

T.C.Maliye Bakanlığı,Gelirler Genel Müdürlüğü. “**Uygulama İç Genelgesi Seri No 1999/4**” 21/07/1999 tarih ve B.07.0.GEL.0.71/7100-54 sayılı
<http://www.gelirler.gov.tr/gelir2.ns/5d6b1e9e1801a79f86256aa4002edcdb/ee4a300a5476ba9086256ac300456a41?OpenDocument> (28.02.2007)

T.C.İçişleri Bakanlığı, 04.9.2000 tarih ve 48119 sayılı Genelge.

Muktezalar/Özelgeler

T.C.Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü 23.0.1992, 52256 sayılı.

T.C.Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü 17.12.1997,54944 sayılı.

T.C.Maliye Bakanlığı,24.03.1999,B.07.0.GEL.0.40/4069-5/11976 sayılı.

T.C. Maliye Bakanlığı,06.05.1999, B.07.0.GEL.0.42/4215-33-271/17738 sayılı .

T.C.Maliye Bakanlığı, 25.05.1999,B.07.0.GEL.0.52/5274-87/20669 sayılı.

T.C. Maliye Bakanlığı,26.05.2000, B.07.0.GEL.0.44/4401-258 / 24918 sayılı.

T.C.Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü,12.04.2001, 20161 sayılı.

T.C.İstanbul Valiliği,İl Defterdarlığı,Tahsilat Gelir Müdürlüğü, 14.07.2004 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.19/290-61-8142 sayılı.

T.C.İstanbul Defterdarlığı,Usul Gelir Müdürlüğü, 13.06.2001 tarih ve B.07.4.DEF.0 .34.18/VUK-4347 sayılı yazı. <http://www.ivdb.gov.tr/Mukteza/vergiusul/ornek17.htm>

T.C.Gaziantep Valiliği,İl Defterdarlığı,Vasitasız Vergiler Gelir Müdürlüğü, B.07.4. DEF.0.27.11/05 515-117/ sayılı.

Sirküler

T.C.Tarım ve Köyişleri Bakanlığı, Denizlerde ve İç Sularda Amatör (Sportif) Amaçlı Su Ürünleri Avcılığını Düzenleyen 37/2 Numaralı Sirküler, (24.08.2006 tarih,26269 sayılı R.G.) ;

Yargı Kararları

Danıştay Birinci Daire Kararı, K.T.31/10/1986, K:1986/378, E:1986/326

Danıştay Birinci Daire Kararı, K.T. 08.1.1987, E:1986/534, K :1987/2

Danıştay Üçüncü Daire Kararı, K.T.10.06.1985, E:1984/5144, K:1985/2058

Danıştay Üçüncü Daire Kararı, K.T. 17/06/1987, E. 1986/1324, K1987/1636

Danıştay Üçüncü Daire Kararı, K.T.23/05/1992, E:1991/ 2435, K.1992/ 2043

Danıştay Üçüncü Daire Kararı, K:T:13.04.1994, E:1993/1084,K:1994/1165

Danıştay Üçüncü Daire Kararı, K.T:12.11.1998, E:1997/5046, K:1998/3988

Danıştay Üçüncü Daire Kararı, K.T., 12/11/1998, E: 1997/5046, K: 1998/3988

Danıştay Üçüncü Daire Kararı, K.T.28.05.2003, E: 2000/5689, K:2003/3292

Danıştay Dördüncü Daire Kararı, K.T.06.03.1957 , E.1955/3672, K.1957/612

Danıştay Dördüncü Daire Kararı, K.T.,20.05.1995, E:1984/1193, K:1985/904

Danıştay Dördüncü Daire Kararı, K.T.13.05.1988, E:1986/2886, K:1988/2108

Danıştay Dördüncü Daire Kararı, K.T.18.11.1988, E:1987/2794, K:1988/227

Danıştay Dördüncü Daire Kararı, K.T. 18/11/1988, K: 1988/227,E:1987/2794

Danıştay Dördüncü Daire Kararı, K.T.18.02.1993, E.1990/3511, K.1993/794

Danıştay Dördüncü Daire Kararı, K.T. 01/06/1992, E.1991/3482, K.1992/2376
 Danıştay Dördüncü Daire Kararı, K.T.31.01.1994, K.1994/457, E.1992/1280
 Danıştay Dördüncü Daire Kararı, K.T.12.04.1999, K.1999/1298, E:1998/2015
 Danıştay Dördüncü Daire Kararı, K.T.31.12.2001, K.2000/46, E.1999/2715
 Danıştay Beşinci Daire Kararı, K.T., 21.10.1992, E.1991/3960, K.1992/2707
 Danıştay Yedinci Daire Kararı, K.T. 17.12.1991, E.1987/3528, K.1991/3087
 Danıştay Yedinci Daire Kararı, K.T.23.12.1993, E.1988/1397, K.1992/6110
 Danıştay Yedinci Daire Kararı, K.T.30.06.2004, K.2004/2120, E.2000/8579
 Danıştay Sekizinci Daire Kararı , K.T.21.10.2005, K.2005/4184, E.2005/1680
 Danıştay Vergi Dava Daireleri Kararı, K.T.16.04.2006, K.2006/92, E.2006/19
 İstanbul 6.Vergi Mahkemesi Kararı, K.T.24.12.1991, K.1991/2018

Yazışmalar

(4982 sayılı Bilgi Edinme Kanunu gereğince, kurum ve kuruluşların araştırmacıya yazdığı cevabi yazılar, sıralama tarihseldir)

T.C.Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Sosyal Sigortalar Kurumu,Bilgi Edinme Merkezi. 15.02.2006 tarih ve 300 sayılı.

T.C.Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Çalışma Genel Müdürlüğü. B.13.0.ÇGM-175-99 sayılı.

T.C.Kültür ve Turizm Bakanlığı, Araştırma ve Eğitim Genel Müdürlüğü.10.03.2005 Tarih ve B.16.0.AEGM-0.08.00.03.34189 sayılı.

T.C.Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Esnaf ve Sanatkarlar Genel Müdürlüğü. 17.03.2006 tarih ve B.14.0.ESG.0.10.00.01*2500 sayılı.

T.C.Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı,Çalışma Genel Müdürlüğü. 17.03.2006 tarih ve B.13.0.ÇGM-160-01-7832-13440 sayılı.

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği. 20.03.2006 tarih ve 10133 sayılı.

T.C.Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı,Türkiye İş Kurumu Bilgi Edinme Birimi. 24.03.2006 tarih ve B.13.TİK.0.10.00.06-99-622.02.02/4940 sayılı.

T.C.Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Uygulama ve Veri Yönetimi Daire Başkanlığı. 13.04.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.77/7720-827*027527 sayılı.

T.C.Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığı, Bağ-Kur Genel Müdürlüğü, Sigortalılar Daire Başkanlığı. 24.04.2006 tarih ve B.13.1.BKG.0.10.00.1-20/02/2006-22942 sayılı.

T.C.Jandarma Genel Komutanlığı, Bilgi Edinme. 28.04.2006 tarih ve Mon,1 May 2006 15:51:56 + 0300 sayılı.

T.C.İçişleri Bakanlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü. B.05.1.EGM.0.13.05.03.Va.32038 İkamet-6523 sayılı.

İzmir Turist Rehberleri Odası. 22.06.2006 tarih ve 2006/312 sayılı.

Antalya Rehberler Odası. 30.06.2006 tarih ve 2006/06/280 sayılı.

Türkiye Seyahat Acentaları Birliği, Genel Merkez. 03.07.2006 tarih ve TR/FB/ŞT/92237 sayılı.

İstanbul Rehberler Odası. 10.07.2006 tarih ve 06-144 sayılı.

Turist Rehberleri Birliği. 10.07.2006 tarih ve 06/125 sayılı.

Antalya İl Kültür ve Turizm Müdürlüğü, Eğitim ve Rehberlik Şube Müdürlüğü. 17.11.2006 tarih ve 070202-10980 sayılı.

Antalya Esnaf ve Sanatkârlar Sicil Müdürlüğü. 28.11.2006 tarih ve 2006/1049 sayılı.

İnternet Adresleri

T.C.Kültür ve Turizm Bakanlığı. <http://kultur.gov.tr/TR/vonledir.aspx?> (17.02.2007)

. www.kulturturizm.gov.tr

. <http://aregem.kulturturizm.gov.tr/BelgeGoster.aspx?F6E10F8892433CF32CB65736F5E0D5ECAC44E48D9FD67C0> (19.02.2007)

Türkiye İstatistik Kurumu, (TÜİK). “Turizm İstatistikleri.” http://www.tuik.gov.tr/PreTablo.do?tb_id=51&tb_adi=Turizm%20İstatistikleri&ust_id=14, (29.01.2007)

Türk Standartları Enstitüsü , http://tse.org.tr/Turkish/Abone/Standart_Ara.asp?sira=1&durum=G (05.02.2007)

Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Kodu ve Faaliyet Adı Listesi, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=278> (03.03.2007)

Gelir İdaresi Başkanlığı, <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=274> (07.03.2007)

T.C.Sosyal Güvenlik Kurumu, İşçi Rehberi,

http://www.sgk.gov.tr/rehberssk_isci.html (01.02.2007)

Turist Rehberleri Birliği, TUREB, <http://www.tureb.org.tr/izro.asp?id=8>
(20.06.2006)

. <http://www.tureb.org.tr/ared.asp?id=12> (20.06.2006)

İstanbul Büyükşehir Belediyesi, [http://www.ibb.gov.tr/IBB/DocLib/mukellefrehberi/
beyan_doldurma_rehberi2.doc](http://www.ibb.gov.tr/IBB/DocLib/mukellefrehberi/beyan_doldurma_rehberi2.doc) (28.02.2007)

Haberler.com. “Antalya'da Hanutçuluk Yapan 81 Kişi Hakkında İşlem Yapıldı.” Yeni
Medya Elektronik Yayıncılık Ltd.Şti., haber kaynağı [İhlas Haber Ajansı](http://www.inlashaberajansi.com),
<http://www.haberler.com/antalya/> (29.01.2007)