



Mesut KOÇ(*)

TURİZM İŞLETMELERİNDE KDV UYGULAMALARI

*VAT APPLICATIONS IN
TOURISM BUSINESSES*



Mehmet SARI(**)

ÖZ

Turizm sektöründe Katma Değer Vergisi uygulamaları işletmeler açısından büyük önem arz etmektedir. Turizm tesislerinin ve seyahat acentelerinin verdiği geceleme hizmetleri ve yeme-içme hizmetleri, eğlence ve spor amaçlı yat turları ve su sporları hizmetleri, her şey dâhil işletmelerde verilen alkollü içecekler, tanıtım ve müşteri çekmek amacıyla sunulan promosyon amaçlı konaklamalara ilişkin KDV oranları ve KDV iadeleri hakkında uygulamada tereddütler yaşanmaktadır. Özellikle turizm işletmelerinin uyguladığı KDV oranları ve işletmelerin sundukları hizmetlerin ayırımına dikkat edilmeden düzenlenen faturalar vergi ziyaına ve işletmelerin cezalı tarhiyatlara karşılaşmalarına neden olabilmektedir. Bu nedenle verilen hizmetlerin niteliğinin doğru tespit edilmesi ve bu hizmetlerin tabi olduğu KDV oranlarının net bir şekilde ortaya konması gerekmektedir.

Anahtar Kelimeler: Turizm İşletmelerinde KDV, Otellerde KDV, Seyahat Acentelerinde KDV, KDV iadesi, İndirimli Oranlı KDV

ABSTRACT

VAT application has a huge significance in the tourism industry. There are many hesitations about the VAT rates and refunds as regards accommodation services, catering services, yacht tours and water sports for amusement, alcoholic drinks provided all inclusive packages, promotional accommodation services provided by tourism and travel agencies. Wrongly applied VAT rates may particularly cause

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettiş Yardımcısı

tax losses and accordingly businesses doing so may be imposed tax penalties. Therefore, the determination of the nature of service provided and the correct application of VAT rates is of great importance.

Key Words: VAT in tourism businesses, VAT in hotels, VAT in travel agencies, VAT refund, reduced VAT rate

1- GİRİŞ

Turizm özellikle 2000'li yılların başından itibaren giderek yükselen bir grafik çizen sektörlerin başında gelmektedir. Turizmin ülkemizde gelişmeye başladığı zamanlarda, özellikle haziran, temmuz, ağustos ve eylül aylarında faaliyette bulunan bir sektör iken zamanla kültür turizmi, kış turizmi (kayak merkezleri vs.) ve termal turizmde de ön plana çıkmaya başlamıştır. Ülkemizin milli gelirini pozitif yönde etkileyerek son zamanlarda sıkça konuşulan cari açığın kapanmasına büyük ölçüde katkı sağlayan turizmin günümüzün ve ilerleyen yılların en önemli sektörlerinden biri olarak kalacağı ortadadır. Turizm işletmeleri; otel, motel, pansiyon, tatil köyü vs. şeklinde çeşitlilik arz etmekle beraber nitelikleri açısından birbirinden farklı olabilmektedir. Turizm işletmelerinin çektiği turist sayısı ve işletme niteliği bu kadar önemliken bu işletmelere yönelik uygulanan Katma Değer Vergisi uygulaması da doğal olarak büyük önem taşımaktadır.

Yeni Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin **“III.MATRAH, NİSPET VE İNDİRİM** ana başlıklı **B. ORAN** kısmının **2.4** ve **2.5'** bölümlerinde turizm işletmeleri ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. Ayrıca bazı Bakanlar Kurulu Kararları ve özelgelerle uygulamalarda karşılaşılan sorunlara çözüm bulunmaya çalışılmıştır.

Yukarıda bahsi geçen mevzuat hükümleri çerçevesinde makalenin ilerleyen bölümlerinde turizm işletmelerince ve seyahat acentelerince uygulanan KDV oranları, işletme bünyesi içerisinde ve dışarısında sunulan hizmetlerin tabi olduğu KDV oranları, işletme içerisindeki karşılaşılan farklı hizmet sunumları ve KDV iadelerinin durumu hakkında açıklamalar yapılacaktır.

2- TURİZM İŞLETMELERİNDE GECELEME HİZMETLERİNDE UYGULANAN KDV ORANLARI

2.1- Tesislerin Durumu

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 28. maddesinin Bakanlar Kurulu'na verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Kararname ile mal teslimi ve hizmet ifalarında uygulanacak olan katma değer vergisi oranları belirlenmiştir. Buna göre, Kararname eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için **%1**, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için **%8**, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemleri için ise **%18** katma değer vergisi oranı tespit edilmiştir.

2007/13033 sayılı Kararname'nin eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 25. sırası aşağıdaki gibidir:²

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

¹ 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

² 30.12.2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

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

Ayrıca 2008/13234 sayılı Kararname ile 2007/13033 sayılı Kararname’nin 25. sırasına aşağıdaki ibare eklenmiştir.

“1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığı’ndan işletme belgesi almış seyahat acenteleri tarafından müşteriye aktarılan geceleme hizmet tutarı ve bu hizmete ilişkin aracılık bedellerine de konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmetlerinin ait olduğu oran uygulanır.”

Buna göre; yukarıda belirtilen otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmetlerinde (oda veya yer tahsis etmek suretiyle verilen, tesiste günlük yatma-bırınma-kalma hizmeti) KDV oranı 01.01.2008 tarihinden itibaren %8 olarak belirlenmiştir. Bu uygulama diğer turizm ülkeleriyle olan rekabette kritik derecede önemlidir. Hiç şüphesiz ki alınan bu kararlar uygulanan KDV oranının %18’den %8’e düşürülmesi en tepedeki hizmetlerden en alt katmandaki hizmetlere kadar bütün turizm işletmelerinin harcama, finansman politikalarını ve kampanyalarını doğrudan etkileyecektir.

2.2- Seyahat Acentelerinin Durumu

Geceleme hizmetinin seyahat acenteleri aracılığıyla verilmesi halinde hizmeti veren konaklama tesisleri faturayı seyahat acentesine düzenleyebilmektedir. Bu durumda seyahat acenteleri hizmeti alan kişi veya kuruluşlara ayrıca bir hizmet faturası düzenlemektedir. Tesislerin durumu başlıklı bölümde de belirtildiği gibi 2008/13234 sayılı Kararname ile 2007/13033 sayılı Kararname’nin 25. Sırasına, “1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığı’ndan işletme belgesi almış seyahat acenteleri tarafından müşteriye aktarılan geceleme hizmet tutarı ve bu hizmete ilişkin aracılık bedellerine de konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmetlerinin ait olduğu oran uygulanır” ibaresi eklenmiştir.

Geceleme hizmet bedelinin seyahat acentesi tarafından hizmeti fiilen alan kişiye aktarılmasında, aktarılan geceleme hizmeti ve buna ilişkin komisyon toplamına % 8 KDV oranı uygulanacaktır.³

Acentenin geceleme hizmetine aracılık karşılığında konaklama tesisine fatura düzenlemesi halinde bu faturada gösterilen bedel üzerinden de % 8 KDV hesaplanacaktır.⁴ Ancak, acentelerin müşteriye düzenlediği faturada yer alan toplam tutarın, geceleme hizmeti ile buna ilişkin komisyon ücreti dışındaki kısmı ise genel oranda KDV’ye tabi olacaktır.⁵ Yani %18 KDV uygulanacaktır.

3- TURİZM İŞLETMELERİ BÜNYESİ İÇİNDE ve DIŞINDA SUNULAN YEME İÇME HİZMETLERİ ve DİĞER HİZMETLER

3.1- Genel Olarak Yemek Hizmetleri

24.12.2007 tarih ve 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile “Gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerler hariç olmak üzere kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı, kıraathane, kafeterya, pastane, ayakta yemek

³ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

⁴ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

⁵ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde **yemek hizmeti** sunan yerler, lokanta, içkili lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerde verilen hizmetler (bu yerlerde verilen hizmetlerin alkollü içeceklerle isabet eden kısmı hariç),” için KDV oranı %8 olarak belirlenmiştir.

2009/15200 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2007/13033 sayılı Kararname’nin eki (II) sayılı listenin “**B) DİĞER MAL VE HİZMETLER**” bölümünün 24. sırasında değişiklik yapılmıştır. Yapılan düzenleme ile “lokanta, içkili lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerde” ibaresinden sonra gelmek üzere “**(birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da işletme belgesine sahip olan yerler ile üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesislerin bünyesindeki lokantalar hariç)**” ibaresi eklenmiştir.

Buna göre 15.07.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere;

- Birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da işletme belgesine sahip olan yerler ile
- **Üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesislerin bünyesindeki lokantalarda**

verilen yemek hizmetlerinde KDV oranı % 8 yerine, % **18** olarak belirlenmiştir.⁶

Gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerlerde verilen hizmetler de ilk paragraftan anlaşılacağı üzere (%18) oranında KDV’ye tabidir.

Kanımızca yapılan bu değişikliğin altında; sunulan yemek hizmetlerinin olağan yemek hizmetlerini aşması, hizmeti sunan işletme büyüklüğü, elde edilen ciro büyüklüğü ve hizmetin niteliği itibarıyla farklılık arz ettiği bu sebeple de %8 KDV olarak değerlendirilemeyeceği sebepleri yatmaktadır.

Herhangi bir sebeple otel işletmesinin fiziki bünyesi dışarısında verilen geceleme, yeme-içme, seyahat hizmetleri ve kongre vb. organizasyonlar işletme bünyesi içerisinde değerlendirilmeden direkt olarak tabi oldukları KDV oranında vergilendirileceklerdir.

3.2- Alkollü İçkilerin Durumu

Geceleme hizmetleri kapsamında sunulan alkollü içeceklerle ait yüklenilen KDV tutarları, konaklama tesisleri tarafından hesaplanan KDV tutarlarından indirim konusu yapılamayacaktır.⁷

Konaklama tesisleri tarafından verilen ve her şey dâhil sistem olarak bilinen konaklama hizmet türünde, tek bir fatura düzenlenmekte ve bu bedel içerisinde müşteri konaklama tesisinde verilen hizmetlerin tamamından ya da pek çoğundan oda fiyatı kapsamında mutaat olarak yararlanabilmektedir. Böyle bir durumda, müşteriye verilen hizmete uygulanan KDV oranı %8 olacak, ancak bu hizmetlere isabet eden alkollü içeceklerle ilişkin yüklenilen KDV tutarları konaklama tesisleri tarafından indirim konusu yapılamayacaktır. Alkollü içecekler bilindiği üzere, Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan içecekleri (kolalı gazozlar hariç) ifade etmektedir.

Konaklama tesislerinin alkollü içeceklerle isabet eden hizmet bedelini ayrıca fatura etmesi veya bu tutarı faturada ayrıca göstermesi halinde ise hizmet bedelinin alkollü içeceklerle isabet eden kısmı üzerinden %18 KDV hesaplanacak ve bu hizmete konu olan alkollü içecekler dolayısıyla yüklenilen KDV tutarı indirim konusu yapılabilecektir.⁸ Bu husus önemlidir keza daha önce birçok yazarında belirttiği gibi bu hizmetlerde ayrı fatura düzenlenmemesi veya bu bedelin ayrıca gösterilmemesi söz konusu

⁶ Deloitte Vergi Bölümü Sirküleri 2009/103 <http://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2009-103.aspx>

⁷ Nuri DEĞER, “Konaklama Tesislerinde KDV Uygulaması-I”, Yaklaşım, Sayı: 191, Kasım 2008

⁸ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

olursa yüklenilen KDV indirim konusu yapılamamakta ve bu durumun turizmin önünde büyük bir engel olduğu düşünülmektedir. Bu uygulamanın kayıt dışı alkollü içki alım-satımını ve kullanımını özendirdiği de düşünülmektedir.

Maliye Bakanlığı'nca yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin 2.5.2 kısmında aşağıdaki şekilde hareket edilmesi öngörülmüştür:

- Alkollü içecekler ve bunların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV ayrıca açılacak yardımcı hesaplarda izlenecektir.
- Ay içinde tüketilen alkollü içeceklerden indirimli orana ve genel orana tabi hizmetlerde kullanılan kısımlar ayrı ayrı belirlenecektir.
- İndirimli oran uygulanan hizmetlerde kullanılan alkollü içeceklerin alımında yüklenilen KDV, en eski tarihli alış faturalarından başlanarak hesaplanacak ve KDV beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırında gösterilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılarak, gider veya maliyet hesaplarına aktarılacaktır.

3.3- Yat Turu, Su Sporları Hizmetleri ve Promosyon Hizmetlerinin KDV Karşısındaki Durumu

Birçok konaklama tesisinde gelen müşterilere yönelik gezi-eğlence amaçlı kısa veya uzun süreli **yat turu** ve **su sporları (watersports)** hizmetleri sunulmaktadır. Özellikle bu hizmetler kıyı turizminin geliştiği Ege ve Akdeniz sahillerinde sıkça karşılaşılan bir hizmet türü olarak karşımıza çıkmaktadır.

Maliye Bakanlığı'nın bir özelgesinde; "Katma değer vergisi oranları; KDV Kanunu'nun 28. maddesinin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye dayanarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Kararname eki (I) sayılı listede yer alan mal ve hizmetler için % 1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler % 8, bu listeler dışındaki diğer mal ve hizmetler için ise % 18 olarak tespit edilmiştir. Söz konusu Kararname eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 25. sırası uyarınca "Otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmeti" "% 8 oranında katma değer vergisine tabi tutulmuştur. Konuya ilişkin olarak yayımlanan 107 ve 108 Seri No.lu KDV Genel Tebliğlerinde konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmetlerine ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Ancak; Turizm San. ve Tic. Ltd. Şti.'nin aktifinde kayıtlı yatı, yiyecek - içecek ikmal yapılarak personeliyle birlikte belirli bir süre için müşterilerin hizmetine sunulması ile belirli bir gezi programında ücret karşılığında yemek, eğlence, konaklama dâhilinde tam pansiyon hizmeti vermesi durumunda bu hizmetler Kararname eki (II) sayılı listenin B/25, sırası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından genel oranda katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir." şeklinde açıklama yapılmıştır.

Su sporları hizmetleri de aynı şekilde (I) ve (II) sayılı listelerde yer alan teslim ve hizmetler grubunda yer almadığı ve bu kapsamda değerlendirilemeyeceği için genel oranda (%18) KDV'ye tabi olacaktır.

Promosyon hizmetlerine ilişkin olarak; Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliği'nin **I. Mükellefiyet** ana başlığının **B. Verginin Konusu ile İlgili Çeşitli Hususlar** kısmının **"Promosyon Ürünleri, Numune ve Eşantyonlar"** başlıklı **10. bölümünde;** Firmaların belirli zamanlarda, özellikle dini bayramlarda ve yılbaşlarında kendi tanıtımlarını yapmak amacıyla herhangi bir bedel almaksızın kalem, anahtarlık, ajanda, takvim ve benzeri eşya dağıtımları geleneksel hale gelmiştir. Ticari hayatta eşantyon olarak adlandırılan bu ürünler, her ne kadar işletmede tüketilmemekte ise de aynı

⁹ MB.'nin, 24.04.2008 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.55/5528-2559-42361 sayılı Özelgesi

pazarlama gideri niteliğinde olduğundan, bu ürünlerin müşterilere ayrıca bir bedel alınmaksızın teslimi KDV hesaplanmasını gerektirmez.

Diğer taraftan, firmalar halen satışını yaptıkları veya piyasaya yeni çıkardıkları bir ürünün tanıtımını sağlamak amacıyla numune mallar üretmekte ve bu malları da ayrıca bir bedel tahsil etmeksizin vermektedir. Ana malın bütün özelliklerini taşımakla birlikte, satışa konu edilemeyecek bir miktarla sınırlı olan ve üzerinde “Numunedir, parayla satılmaz, vb.” ibareleri taşıyan bu mallar da işletmede tüketilmemekle birlikte aynı pazarlama gideri özelliğini taşıdığından, bu malların bedel alınmaksızın teslimi de eşantyonlarda olduğu gibi KDV hesaplanmasını gerektirmez.

Bu açıklamalar çerçevesinde gerek numune, gerekse eşantyon adı altında teslim edilen malların;

- Ticari teamüllere uygun nitelikte ve miktarda olması,
 - Ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi,
- hallerinde KDV hesaplanmaz.

İşletmenin iktisadi faaliyetini yaygınlaştırmaya ve tanıtmaya yönelik olarak verilen bu mallar için yüklenilen vergiler, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılır.¹⁰

Yapılan mevzuat açıklaması çerçevesinde; turizm işletmelerinin tanıtım ve müşteri çekme amaçlı sunduğu bedelsiz konaklama hizmetlerinin 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun “**Verginin konusunu teşkil eden işlemler**” başlıklı 1. maddesinin sondan 3. paragrafında özetle; yapılan faaliyetlerin devamlılık, kapsam ve nitelik açısından değerlendirilmesi ve bu bütünlük söz konusu değilse KDV’ye tabi olmaması gerektiği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla yukarıda bahsedildiği gibi turizm işletmelerinin tanıtım ve müşteri çekme amaçlı promosyon niteliği taşıyan bu hizmetlerinin KDV’ye tabi olmaması gerekir.

Ayrıca bu konuyla ilgili bir Danıştay Kararı’nda ise; “...Otelin tanıtım amacıyla yaptığı bedelsiz konaklamaların, katma değer vergisine tabi teslim ve hizmet olarak sayılmaması” gerekmektedir.¹¹

4- KDV İADELERİNİN DURUMU

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 29/2 maddesinde; “Bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükellefin vergiye tâbi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olduğu takdirde, aradaki fark sonraki dönemlere devrolunur ve iade edilmez. Şu kadar ki, 28 inci madde uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından vergi nispeti indirilen teslim ve hizmetlerle ilgili olup teslim ve hizmetin gerçekleştiği vergilendirme döneminde indirilemeyen ve tutarı Bakanlar Kurulunca tespit edilecek sınırı aşan vergi, bu mükelleflerin vergi ve sosyal sigorta prim borçları ile genel ve katma bütçeli idareler ile belediyelere olan borçlarına ya da döner sermayeli kuruluşlar ile sermayesinin % 51’i veya daha fazlası kamuya ait olan veya özelleştirme kapsamında bulunan işletmeler ile organize sanayi bölgelerinden temin ettikleri mal ve hizmet bedellerine ilişkin borçlarına mahsuben ödenir. Yılı içinde mahsuben iade edilemeyen vergi izleyen yıl içinde talep edilmesi şartıyla nakden veya mükellefin yukarıda sayılan borçlarına mahsuben iade edilir...” denilmektedir.

Bu mevzuat hükmü doğrultusunda; Bakanlar Kurulu Kararı’yla **indirimli orana tabi işlemlerde** yıllık KDV iade alınmasına ilişkin limitler; 2010 yılı için 13.300, 2011 yılı için 14.300, 2012 yılı için

¹⁰ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

¹¹ Danıştay 9. D.’nin, E: 2008/946, K: 2008/4040 sayılı Kararı (Danıştay Dergisi, Sayı: 119, s. 308-310)

15.800, 2013 yılı için 17.000 ve 2014 yılı için 17.700 olarak belirlenmiş olup bu limitlerin aşılması halinde yukarıda açıklanan hükümler cari olacaktır.

Konuyla ilgili olarak uygulamada iki durum göze çarpmaktadır:

Birincisi; Her türlü **KDV iadelerinde**, iadesi istenecek KDV'nin hesaplanmasında, iade hakkı doğuran işlemle ilgili olarak kullanılan Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler (ATİK) için yüklenilmiş olan KDV'ler hesaplama dâhil edilecektir. Buna dayanak olarak; Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin **III. MATRAH, NİSPET VE İNDİRİM** bölümünün **B. ORAN** kısmının **3.1.3. İade Hesaplarına Dâhil Edilebilecek Yüklenilen KDV** bölümünde; İndirimli orana tabi işlemlerden doğan iade tutarının hesaplanmasında, önce işlemin bünyesine doğrudan giren harcamalar nedeniyle yüklenilen vergiler dikkate alınır, daha sonra ilgili dönem genel yönetim giderleri için yüklenilen vergilerden pay verilir. Bu şekilde hesaplanan tutarın, azami iade edilebilir vergi tutarının altında kalması halinde, en fazla aradaki farka isabet eden tutar kadar amortisman tabi iktisadi kıymetler (ATİK) dolayısıyla yüklenilen vergilerden iade hesabına pay verilebilir. İndirimli orana tabi olmayan teslim ve hizmetler ile indirimli orana tabi işlemlerle ilgisi bulunmayan giderler dolayısıyla yüklenilen vergiler iade hesabına dâhil edilmez.

Amortisman tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen vergilerden, söz konusu iktisadi kıymetlerin indirimli orana tabi işlemlerde kullanılması kaydıyla, iade hesabına pay verilmesi mümkündür. Söz konusu iktisadi kıymetlerin bizzat mükellef tarafından imal ve inşa edilmesi halinde, imal ve inşa sırasında yüklenilen vergilerden, bu kıymetlerin aktive alındığı ve indirimli orana tabi işlemlerde fiilen kullanılmaya başlandığı dönemden itibaren iade hesabına pay verilebilecektir.

İndirimli orana tabi işlemin gerçekleştiği dönem içinde veya öncesinde bu işlemle ilgili olarak yapılan mal ve hizmet alımlarına ait fatura ve benzeri belgelerin, belge düzenleme süresi içerisinde olmakla birlikte, indirimli orana tabi işlem gerçekleştikten sonra düzenlenmesi veya zamanında düzenlenen belgenin işlemin gerçekleştiği vergilendirme döneminden sonra temin edilmesi halinde, bu belgelerde yer alan KDV tutarları, işlemin gerçekleştiği vergilendirme dönemi iade hesabına düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle dâhil edilebilir.

Bu durumda iade, KDV İadesi YMM Tasdik Raporu (YMM Raporu) ile talep edilmişse söz konusu YMM Raporunda gerekçeleriyle birlikte açıklanır. İade YMM Raporu ile talep edilmemiş ise mükelleften yazılı bir izahat istenir, izahatın yeterli görülmesi halinde bu tutarlar da genel esaslar çerçevesinde iade edilir.

Ancak, 3065 sayılı Kanunun (29/3) üncü maddesine göre indirim hakkı vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabileceğinden, sonradan temin edilen belgelerde yer alan KDV tutarlarının iade hesabına dâhil edilmesinde de bu hususa dikkat edilecektir. Bir başka deyişle vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılı içerisinde kanuni defterlere kaydedilmeyen fatura ve benzeri belgelerde yer alan KDV tutarlarının indirimi ve iade hesabına dâhil edilmesi mümkün değildir.¹² şeklinde açıklama yapılmıştır.

Yukarıda belirtilen güncel mevzuattan önceki süreçte Bakanlar Kurulu; "24/12/2007 tarihli ve 2007/13033 sayılı Kararnamenin eki (II) sayılı listenin "B) DİÇER MAL VE HİZMETLER" bölümünün 25 inci sırasında sayılan konaklama tesislerini işleten mükelleflerin, bu Kararın yürürlüğe girdiği tarihten

¹² Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

sonra, söz konusu sıra kapsamındaki indirimli orana tabi işlemlerine ait iade hesabına, amortismanına tabi iktisadi kıymetler dolayısıyla yüklendikleri katma değer vergisi dâhil edilmez.”¹³ şeklinde karar çıkarılmıştır. Bu karar uygulamada bazı çarpıklıkları ve işletmeler bazında bazı kısıtlamaları beraberinde getirmiştir.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı bu gelişmeler üzerine yayımladığı 14.08.2012 tarih ve 64 Sıra No.lu KDV Sirkülerinde de, **“14.02.2012 tarihinden itibaren gerçekleştirilen 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin B/25. sırası kapsamında indirimli orana tabi işlemler nedeniyle iade edilecek verginin hesabına amortismanına tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen KDV tutarlarından da pay vermenin mümkün hale geldiğini, 14.02.2012 tarihinden sonra gerçekleştirilen otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerindeki indirimli orana tabi geceleme ve konaklama hizmetleri nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemediği için iade olarak talep edilebilecek KDV tutarlarının hesabına, 119 Seri No.lu KDV Genel Tebliği’nin (3.1.) ve (3.3.) bölümlerindeki açıklamalara göre azami iade tutarı aşılmamak kaydıyla amortismanına tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen vergilerden de pay verilebileceği”**¹⁴ belirtilmektedir.

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 64 Sıra No.lu KDV Sirkülerinde yapılan açıklamalara göre, turizm sektöründeki mükellefler, 20.07.2008-13.02.2012 tarihleri arasında yapacakları KDV iade taleplerine ATİK KDV’lerini dâhil edemeyecekler ve iade olarak talep edemeyecekler, dolayısıyla geriye dönük olarak düzeltme yoluyla iade talebinde de bulunamayacaklardır.

İkincisi; seyahat acenteleriyle ilgili olarak tebliğde; *“seyahat acenteleri, geceleme hizmeti vermeyip bu hizmete aracılık etmektedirler. İndirimli oran uyguladıkları tutarlar, konaklama işletmesinin acenteler tarafından müşteriye aktarılan hizmet bedeli ile buna ilişkin aracılık hizmet bedelidir. Bu nedenle acentelerin bu işlemlerle ilgili olarak KDV Kanununun (29/2) maddesi kapsamında iade talebinde bulunamayacakları tabiidir”*¹⁵ ifadesi yer almaktadır.

5- SONUÇ

Yapılan açıklamalar ve makalede yer verilmiş olan kanuni düzenlemeler ışığında; turizm sektöründe KDV uygulamaları ile ilgili hususları aşağıdaki başlıklar altında toplayabiliriz:

- Turizm işletmelerinde sunulan geceleme hizmetlerinde (oda veya yer tahsis etmek suretiyle verilen, tesiste günlük yatma-barınma-kalma hizmeti) KDV oranı 01.01.2008 tarihinden itibaren %8 olarak belirlenmiştir.
- Geceleme hizmet bedelinin seyahat acentesi tarafından hizmeti fiilen alan kişiye aktarılmasında, aktarılan geceleme hizmeti ve buna ilişkin komisyon toplamına %8 KDV oranı uygulanacaktır.
- Acentenin geceleme hizmetine aracılık karşılığında konaklama tesisine fatura düzenlemesi halinde bu faturada gösterilen bedel üzerinden de %8 KDV hesaplanacaktır. Ancak, acentelerin müşteriye düzenlediği faturada yer alan toplam tutarın, geceleme hizmeti ile buna ilişkin komisyon ücreti dışındaki kısmı ise genel oranda KDV’ye tabi olacaktır.

¹³ 19.07.2008 tarih ve 26941 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

¹⁴ 64 Sıra Nolu KDV Sirküleri

¹⁵ Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği

- 15.07.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere; birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da işletme belgesine sahip olan yerler ile üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesislerin bünyesindeki lokantalarda verilen hizmetlerin KDV oranı %18 olarak uygulanacaktır.
- Geceleme hizmetleri kapsamında sunulan alkollü içeceklerle ait yüklenilen KDV tutarları, konaklama tesisleri tarafından hesaplanan KDV tutarlarından indirim konusu yapılamayacaktır. Ancak gider ve ya maliyetlere eklenebilecektir.
- Yat turu ve su sporları hizmetleri (I) ve (II) sayılı listelerde yer almadığı ve fiziki açıdan turizm işletmeleri bünyesi içerisinde değerlendirilemeyeceği için genel oranda (%18) KDV'ye tabi olacaktır.
- Turizm işletmelerinin tanıtım ve müşteri çekme amaçlı promosyon niteliği taşıyan hizmetleri devamlılık, kapsam ve nitelik açısından değerlendirildiğinde KDV'ye tabi olmayacaktır.
- Her türlü KDV iadelerinde, iadesi istenecek KDV'nin hesaplanmasında, iade hakkı doğuran işlemle ilgili olarak kullanılan Amortisman Tabi İktisadi Kıymetler (ATİK) için yüklenilmiş olan KDV'ler hesaplama dâhil edilecektir.

KAYNAKÇA

- Danıştay 9. D.'nin, E: 2008/946, K: 2008/4040 sayılı Kararı (Danıştay Dergisi, Sayı: 119, s. 308-310)
- DEĞER Nuri, "Konaklama Tesislerinde KDV Uygulaması-I", Yaklaşım, Sayı: 191, Kasım 2008,
- Deloitte Vergi Bölümü Sirküleri 2009/103 <http://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2009-103.aspx>
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği
- MB.'nin, 24.04.2008 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.55/5528-2559-42361 sayılı Özelgesi
- 64 No'lu KDV Sirküleri
- 30.12.2007 tarih ve 26742 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.
- 19.07.2008 tarih ve 26941 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.
- 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.