

Hamza ERTEKİN
Denetim ve İdare Müdürü
Boğaziçi Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş
www.bbdas.com.tr

TURİZM SEKTÖRÜNDE KDV ORANI UYGULAMA SORUNU

I- GİRİŞ

Turizm sektörü içinde yer alan konaklama tesisleri bünyesindeki hizmet birimlerinde verilen yeme içme hizmetlerinde uygulanacak KDV oranı ile bu tesislerde geceleme hizmeti ile birlikte verilen yeme içme hizmetlerinde uygulanacak KDV oranı konusunda, bugüne kadar gerek Bakanlar Kurulu Kararlarıyla ve gerekse çıkarılan KDV Genel Uygulama Tebliğinde ayırıcı ve düzenleyici hükümler olmasına rağmen sektörde ve bazı vergi dairelerindeki yanlış uygulamalar sebebiyle sektörde faaliyet gösteren mükelleflerin mağdur edilme noktasına geldiği görülmektedir.

Bu yazımızda; konuya ilişkin Bakanlar Kurulu Kararlarıyla KDV Genel Uygulama Tebliğindeki ayırıcı ve düzenleyici hükümler tek tek irdelenerek konunun daha iyi anlaşılması ve yanlış uygulamaların önüne geçilebilmesine yönelik tespitlere yer verilecektir.

II- YİYECEK VE İÇECEK SUNULAN YERLERDE KDV UYGULAMASI

Konuya ilişkin KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/B-2.4.) Bölümünde “**Yiyecek ve İçecek Sunulan Yerlerde KDV Uygulaması**” başlığı altında yapılan açıklamalara aşağıda ayrı ayrı değinilmektedir.

2.1. Yiyecek ve İçecek Hizmeti Sunulan Yerlerde KDV Uygulamasının Kapsamı:

Tebliğin (III/B-2.4.1.) bölümünde; 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli (II) sayılı listenin (B) bölümünün 24 üncü sırasında belirlenen yiyecek ve içecek sunulan yerlerdeki uygulamanın KDV oranının belirlenmesine yönelik genel çerçeve çizilerek, kapsamı aşağıdaki şekilde izah edilmiştir.

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli (II) sayılı listenin (B) bölümünün 24 üncü sırasında yer alan; kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı, kıraathane, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler (hazır yemek şirketleri dâhil), lokanta, içkili lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerde verilen hizmetlerde KDV oranı 1/1/2008 tarihinden itibaren (% 8) olarak uygulanmaktadır.

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 hizmetlere 2009/15200 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 15/07/2009 tarihinden itibaren genel oranda (%18) KDV uygulanmaktadır.

İndirimli oran uygulanan yerlerde verilen hizmetler içinde alkollü içecek servisinin de bulunması halinde, hizmetin alkollü içeceklere ilişkin kısmına (% 18) KDV oranı uygulanır. Alkollü içecekler, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan içecekleri (kolalı gazozlar hariç) ifade etmektedir. Yukarıda sayılan işletmeler toplam hizmet bedeli içinde alkollü içeceklere ilişkin olan ve olmayan kısmı hesaplayarak faturada ayrıca gösterirler ve alkollü içeceklere isabet eden kısım üzerinden (% 18), diğer kısım üzerinden (% 8) KDV hesaplayarak KDV tutarını ayrı ayrı ve toplam olarak faturada gösterirler.

Gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerlerde verilen hizmetler (% 18) oranında KDV'ye tabidir.

Yukarıda sayılan hizmet birimlerinin konaklama tesislerinin bünyesinde bulunması halinde, Kültür ve Turizm Bakanlığına veya ilgili belediyeye başvurularak, bu yerlerin mahiyetini belirten bir yazı alınır. Bakanlık veya belediye, söz konusu hizmet birimlerinin mahiyetini bu bölümün dördüncü paragrafında belirtilen mevzuat çerçevesinde tespit eder. Konaklama tesislerinin bünyesindeki hizmet birimlerinde sunulan hizmetlerde KDV oranı bu tespit esas alınarak uygulanır.

Öte yandan, turizm işletmesi belgesine sahip konaklama tesislerinde, Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından verilen söz konusu belgede, yiyecek ve içecek sunulan mekânların açıkça belirtilmiş olması göz önüne alınarak, Bakanlıktan ayrıca bir yazı alınması zorunluluğu bulunmamaktadır. Buna göre, bu kapsamdaki konaklama tesislerince vergi dairesine turizm işletmesi belgesinin bir örneğinin ibraz edilmesi yeterlidir.

Turizm işletmesi belgesine sahip olmayan mükellefler ise kendilerine ruhsat veren yerel yönetim biriminden alacakları yazıyı vergi dairesine ibraz ederler.

Konaklama tesislerinin veya bünyelerindeki bu tür hizmet birimlerinin, işletmeye açılmadan önce bu yazının temin edilerek vergi dairesine verilmesi zorunludur.

Söz konusu yazının, bu tür hizmet birimlerinin işletmeye açılmadan önce, temin edilerek vergi dairesine verilmemesi halinde, mahiyetlerine bakılmaksızın bu yerlerde verilecek hizmetlere genel KDV oranı uygulanır.

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli (II) sayılı listenin (B) bölümünün 24 üncü sırasında yer alan yerlerde verilen yeme içme hizmetlerinde KDV oranının genel olarak %8 olduğu ancak;

- 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 hizmetlere 2009/15200 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 15/07/2009 tarihinden itibaren genel oranda (%18) KDV oranının uygulanacağı,
- İndirimli oran uygulanan yerlerde verilen hizmetler içinde alkollü içecek servisinin de bulunması halinde, hizmetin alkollü içeceklere ilişkin kısmına (% 18) KDV oranı uygulanacağı,

- Gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerlerde verilen hizmetler (% 18) oranında KDV oranı uygulanacağı,

Hususlarının altı çizilerek, yeme içme hizmetlerinde uygulanacak %8 KDV oranı uygulamasının istisnaları, bir diğer ifadeyle her ne kadar yeme içme hizmeti olsa da bazı yerlerde ve bazı yiyecek ve içeceklerle genel KDV oranının (%18) uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Yine tebliğin aynı bölümünde yukarıda da görüleceği üzere her ne kadar;

- *“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 hizmetlere 2009/15200 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 15/07/2009 tarihinden itibaren genel oranda (%18) KDV uygulanmaktadır”*
- *“Gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerlerde verilen hizmetler (% 18) oranında KDV’ye tabidir”*

denilse de, buna da bir istisna getirilerek, belirli şartların sağlanması durumunda buralarda verilecek yeme içme hizmetlerinde %18 yerine %8 KDV oranının uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Bu istisna hükmü; *“Yukarıda sayılan hizmet birimlerinin konaklama tesislerinin bünyesinde bulunması halinde, Kültür ve Turizm Bakanlığına veya ilgili belediyeye başvurularak, bu yerlerin mahiyetini belirten bir yazı alınır. Bakanlık veya belediye, söz konusu hizmet birimlerinin mahiyetini bu bölümün dördüncü paragrafında belirtilen mevzuat çerçevesinde tespit eder. Konaklama tesislerinin bünyesindeki hizmet birimlerinde sunulan hizmetlerde KDV oranı bu tespit esas alınarak uygulanır”* denilmek suretiyle,

- Turizm işletmesi belgesine sahip konaklama tesislerinin, Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından verilecek “Turizm İşletmesi Belgesi” alınması ve bağlı bulunulan vergi dairesine verilmesi halinde; Bakanlıktan ayrıca bir yazı alınması zorunluluğu bulunmaksızın,
- Turizm işletmesi belgesine sahip olmayan mükelleflerin ise kendilerine ruhsat veren yerel yönetim biriminden alacakları yazıyı vergi dairesine ibraz etmeleri durumunda,

yeme içme hizmetlerinde %18 yerine %8 KDV oranı uygulayabilecekleri açıkça düzenlenmiş bulunmaktadır.

Konaklama tesislerinin veya bünyelerindeki bu tür hizmet birimlerinin, işletmeye açılmadan önce bu yazının temin edilerek vergi dairesine verilmesi zorunlu olduğu, söz konusu yazının, bu tür hizmet birimlerinin işletmeye açılmadan önce, temin edilerek vergi dairesine verilmemesi halinde, mahiyetlerine bakılmaksızın bu yerlerde verilecek hizmetlere genel KDV oranı (%18) uygulanacağı açık bir şekilde ifade edilmiştir.

Burada maliye idaresi; bir taraftan indirimli oran uygulanacak yerler dışında kalan bazı yerlerde genel KDV oranının uygulanacağını hüküm altına alırken, diğer taraftan **Turizm Sektörünün teşvikine yönelik olarak**, söz konusu işletmelerin turizme yönelik faaliyetleri çerçevesinde yetkili makamlardan alacakları belgelerle bu durumu tevsik etmeleri halinde, yeme içme hizmetlerinde genel oran yerine indirimli oran uygulamalarına izin vermiş durumdadır.

2.2. Konaklama Tesislerinin Bünyesindeki Hizmet Birimlerinde Yiyecek-İçecek Hizmetleri:

Tebliğin (III/B-2.4.2.) bölümünde “Konaklama Tesislerinin Bünyesindeki Hizmet Birimlerinde Yiyecek-İçecek Hizmetleri” başlığı altında aşağıdaki belirlemeler yapılmıştır.

2007/13033 sayılı Kararnamenin eki (II) sayılı listenin B bölümünün 24’üncü sırasına göre otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinin (üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesisler hariç) bünyesindeki;

- Lokanta, restaurant, restaurante,
- Alakart lokantası,
- Kahvaltı salonu,
- Açık yemek alanı,
- Yemek terası,
- Kafeterya, snack bar, vitamin bar,
- Pasta salonu,
- Lobi,

gibi mekanlarda verilen hizmetlerde (% 8) oranında KDV uygulanır. Bu yerlerde alkollü içecek servisinin de bulunması halinde Tebliğin (III/B-2.4.1.) bölümünün ikinci paragrafında yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem yapılacağı tabiidir.

Öte yandan, konaklama tesislerinin bünyesinde yer alan ve yukarıda sayılanlar dışında kalan mekânlarda verilen yiyecek içecek hizmetleri ise genel vergi oranına tabi olacaktır.

Tebliğin bu bölümünde de; yeme içme hizmetlerinde uygulanacak KDV oranı genel hatlarıyla belirlendikten sonra, 2007/13033 sayılı Kararnamenin eki (II) sayılı listenin B bölümünün 24 üncü sırasına göre otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinin (üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesisler hariç) bünyesindeki yerlerde uygulanacak KDV oranı konusunda açıklamalara yer verilmiştir.

III- GECELEME HİZMETLERİNDE KDV ORANI UYGULAMASI

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/B-2.5.) Bölümünde “Geceleme Hizmetlerinde KDV Oranı Uygulaması” başlığı altında, tebliğin (III/B-2.4.) bölümünde yer alan “Yiyecek İçecek Sunulan Yerlerde KDV Uygulaması” bölümünden farklı ve bağımsız bir düzenleme yapılmıştır.

Zaten; “Yiyecek İçecek Sunulan Yerlerde KDV Uygulaması” 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli (II) sayılı listenin (B) bölümünün “**24 üncü sırasında**” düzenlenmiş iken, “Geceleme Hizmetlerinde KDV Oranı Uygulaması” 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün “**25 inci sırasında**” düzenlenmek suretiyle tamamen birbirinden bağımsız olarak düzenlendiği görülmektedir.

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 25 inci sırasında yer alan; otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmetlerinde KDV oranı (% 8) olarak uygulanır.

Geceleme hizmeti bu işletmelerde oda veya yer tahsis etmek suretiyle verilen, tesiste günlük yatma-barınma-kalma hizmetidir. Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinin dışında ayrıca yemek, eğlence, spor, ütü, kuru temizleme gibi hizmetler de verilebilmektedir. Konaklama tesisinde verilen bu hizmetlerden geceleme hizmeti satın almaksızın yararlanılması halinde bu hizmetler ayrıca tabi oldukları oranda vergilendirilir.

Bunun yanı sıra geceleme hizmeti satın alanlara verilen bu hizmetlerin, konaklama tesisleri tarafından ayrıca faturalandırılması ya da geceleme hizmetine ilişkin faturada geceleme bedelinin dışında ayrıca gösterilmesi halinde de söz konusu hizmetler ait oldukları oranda vergilendirilir.

Ancak, geceleme hizmeti dışında olup mutaat olarak geceleme hizmeti kapsamında sunulan hizmetlere ilişkin bedellerin, geceleme bedeline dahil edilerek geceleme-konaklama bedeli olarak tek bir bedel alınması ve fatura edilmesi halinde geceleme hizmeti ile birlikte bu hizmetlere de geceleme bedeli kapsamında (% 8) oranında KDV uygulanır.

Maliye idaresi geceleme hizmetinin, oda veya yer tahsis etmek suretiyle verilen, tesiste günlük yatma-barınma-kalma hizmeti olduğunu, bu hizmetin dışında verilen; yemek, eğlence, spor, ütü, kuru temizleme gibi hizmetlerin de olabileceğini, geceleme hizmetinden yararlanan müşterilere geceleme hizmeti dışında verilen bu hizmetlerin, ayrıca faturalandırılmaması ya da geceleme hizmetine ilişkin faturada geceleme bedelinin dışında ayrıca gösterilmemesi ve geceleme-konaklama bedeli içinde gösterilerek faturalandırılması halinde, **başka bir şartla bağlı kalmaksızın** geceleme bedeli kapsamında (%8) oranında KDV'ye tabi tutulacağını hüküm altına almıştır.

Geceleme-konaklama hizmeti alınmaksızın, ya da geceleme-konaklama hizmetiyle birlikte alınsa da; yemek, eğlence, spor, ütü, kuru temizleme gibi hizmetlerin faturada ayrıca gösterilmesi halinde ise söz konusu hizmetlerin ait oldukları oranda KDV'ye tabi tutulacağı açıkça belirtilmektedir.

Geceleme hizmetleri alan müşterilere, faturada ayrıca gösterilmemek kaydıyla verilen; yemek, eğlence, spor, ütü, kuru temizleme gibi hizmetlerin geceleme hizmet bedeli içine dahil edilerek, sektörün "her şey dahil" sistemi içinde "geceleme-konaklama bedeli" olarak faturalandırılması halinde ve **işletmenin ayrıca turizm işletme belgesine sahip olması ve bu belgeyi vergi dairesine vermesi halinde (%8) uygulanacağı yönünde sınırlayıcı bir düzenleme bulunmamaktadır.**

IV- SONUÇ VE DEĞERLENDİRMELER

Yukarıda yapılan açıklamalar ve değerlendirmeler ışığında, son zamanlarda turizm sektöründe faaliyet göstermekte olan işletmelerin geceleme hizmeti verdikleri müşterilerine, geceleme hizmeti içine dahil edilerek faturalandırılan; yemek, eğlence, spor, ütü, kuru temizleme gibi hizmetlerin, söz konusu işletmelerin "Turizm işletme belgelerini vergi dairelerine vermediklerinden bahisle" geceleme-konaklama bedeli dışında verilen yeme içme hizmetlerine genel KDV oranı (%18) uygulanması gerektiği yönündeki değerlendirmelerin tebliğ düzenlemelerine ve konuya ilişkin geçerli olan Bakanlar Kurulu Kararları'na aykırı olduğu görülmektedir.

Bir kez daha özetlemek gerekirse;

- KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/B-2.4.) bölümünde yer alan **“Yiyecek İçecek Sunulan Yerlerde KDV Uygulaması”** bölümü, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına ekli (II) sayılı listenin (B) bölümünün **“24 üncü sırasında”** yer alan yerlerde verilen yeme içme hizmetlerinde KDV oranının belirlenmesine yönelik uygulamalara yer verirken, yeme içme hizmetlerinde genel oran uygulanacak yerlerin **“Turizm işletme belgelerine sahip olmaları ve bağlı bulundukları vergi dairelerine vermeleri”** kaydında (%8) KDV oranı uygulayabileceklerini hüküm altına alırken,
- KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/B-2.5.) Bölümünde **“Geceleme Hizmetlerinde KDV Oranı Uygulaması”** bölümü, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün **“25 inci sırasında”** yer alan; otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmetlerinde başka bir şarta bağlı olmaksızın KDV oranı (% 8) olarak uygulanacağını hüküm altına almaktadır,
- Dolayısıyla Tebliğin (III/B-2.4.) bölümünde yapılan düzenlemeye göre, yeme içme hizmetlerinde genel oran uygulanacak yerlerin **“Turizm işletme belgelerine sahip olmaları ve bağlı bulundukları vergi dairelerine vermeleri”** halinde (%8) oran uygulayacakları düzenlenirken, (III/B-2.5.) bölümünde geceleme hizmetleri verilen müşterilere verilen yemek, eğlence, spor, ütü, kuru temizleme gibi hizmetlerin geceleme bedeli içinde gösterilmesi, ayrıca faturalandırılmaması halinde, başka bir şart aranmaksızın (%8) orana tabi olduğu açıktır.
- Bu nedenle; tebliğin farklı bir bölümünde farklı bir Bakanlar Kurulu Kararı’nın uygulanmasına ilişkin getirilen şartın, yine tebliğin farklı bir bölümünde yapılan farklı bir Bakanlar Kurulu Kararının uygulanmasına yönelik belirlenen usul ve esaslarda yer almamasına rağmen varmış gibi işlem yapılması, kanuna ve tebliğlere aykırı olup, hukuki dayanaklardan yoksun bulunmaktadır.

Bu nedenle hatalı uygulama yapmakta olduğu açık olan bazı vergi dairelerinin; turizm sektörü içinde yer alan konaklama tesisleri bünyesindeki geceleme-konaklama hizmeti alan müşterilere, bu hizmetle birlikte verilen yemek, eğlence, spor, ütü, kuru temizleme gibi hizmetlerin geceleme-konaklama hizmet bedeline dahil edilerek faturalandırılması halinde, konaklama tesisinin ayrıca **“Turizm işletme belgelerine sahip olmaları ve bu belgeyi bağlı bulundukları vergi dairelerine vermeleri”** halinde yeme-içme bedellerine (% 8) KDV oranı uygulanacağı, aksi halde genel oran (%18) uygulanacağı yönündeki görüşünden ve vergi incelemelerinden vaz geçmeleri yararlı olacaktır.

Aksi halde, bu hatalı uygulamalar nedeniyle tarh edilerek tebliğ edilecek vergi ve kesilecek cezalar konusunda önemli ihtilaflar oluşacağından, hem vergi idaresi, hem vergi denetim birimleri ve hem de idari yargı fuzuli meşgul edilmiş olacaktır.

Hamza ERTEKİN
Boğaziçi Bağımsız Denetim ve YMM AŞ
Denetim ve İdare Müdürü

KAYNAKÇA

- 1- KDV Genel Uygulama Tebliği
- 2- 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı