

## GECELEME HİZMETLERİNDE KDV ORANI UYGULAMASI

Mehmet Burak TOPRAK\*

### 1. GİRİŞ

Geceleme hizmeti 26.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01.05.2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğinde oda veya yer tahsis etmek suretiyle verilen, günlük yatma-barınma-kalma hizmeti olarak tarif edilmiştir.

30.12.2007 tarihli ve 26742 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile geceleme hizmetinde %18 olan KDV oranı, 01.01.2008 tarihinden itibaren % 8’e indirilmiştir.

Bu makalemizde geceleme hizmetinin KDV uygulamasındaki yeri ele alınmış; bu hizmetin hangi hallerde indirimli oran uygulamasına dâhil olup olmadığı ayrıntılarıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

### 2. GECELEME HİZMETLERİNDE KDV

#### 2.1. KDV’YE TABİ GECELEME HİZMETLERİ

##### 2.1.1. % 8 ORANINDA KDV’YE TABİ GECELEME HİZMETLERİ

KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre, Türkiye’de ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler KDV’ye tabidir.

KDV oranları Katma Değer Vergisi Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan **2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8**, listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için % 18 olarak belirlenmiştir.

Söz konusu BKK eki (II) sayılı listenin **B/25 inci sırasında; “Otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmeti** (1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığında 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. Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinden yararlanmayanlara verilen tüm hizmetler ile geceleme hizmetiyle beraber verilen ancak ayrıca belgelendirilen ya da geceleme hizmetine

\* Vergi Müfettişi

ait belgede ayrıca fiyatlandırılan hizmetler bu sıra kapsamında yer almamaktadır. Ancak geceleme hizmeti kapsamında verilmesi ve geceleme bedeline dâhil edilmesi mutat olan diğer hizmetler bu sıra kapsamında yer almakla birlikte bu şekilde belirlenen geceleme bedeli içinde sunulan alkollü içeceklere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi tutarları, hizmeti sunanlar tarafından indirim konusu yapılamaz.)” hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, **KDV Genel Uygulama Tebliğinin “Geceleme Hizmetlerinde KDV Oran Uygulaması” başlıklı (III/B-2.5) bölümünde** konuya ilişkin “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 mutat olarak geceleme hizmeti kapsamında sunulan hizmetlere ilişkin bedellerin, geceleme bedeline dâhil 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.” açıklamalarına yer verilmiştir.*

“Geceleme hizmetlerinde” uygulanacak KDV oranı hakkında verilen pek çok mukteza mevcuttur. Söz konusu muktezalardan birkaçı aşağıdaki gibidir.

Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığının 12.07.2010 tarihli ve B.07.1. GİB.4.61.15.01-621-7-2010-35 sayılı muktezasına göre<sup>1</sup> “... **otelinizde yarım pansiyon, tam pansiyon gibi isimlerle adlandırılan ve tek bir bedel olarak fiyatlandırılan konaklama hizmetleri %8 oranında katma değer vergisine tabi tutulacaktır. Ancak konaklama hizmeti alınmaksızın ya da**

1 Otelinizde verilen “konaklama + kahvaltı”, “konaklama + kahvaltı + akşam yemeği (yarım pansiyon)” ve “konaklama + kahvaltı + öğle yemeği + akşam yemeği (tam pansiyon)” hizmetlerinde uygulanacak katma değer vergisi oranı hk.

**ayrıca belgelendirilen veya konaklama hizmetine ilişkin belgede konaklama bedelinin dışında ayrıca fiyatlandırılan yemek hizmetleri ise genel oranda (%18) katma değer vergisine tabidir.”**

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 29.12.2011 tarihli ve B.07.1. GİB.4.06.17.01-130[2011-428-35]-1179 sayılı muktezasına göre<sup>2</sup> “... Şirketiniz tarafından apart dairelerde verilen devre tatil hizmetleri, Kararname eki (II) sayılı listenin (B) bölümünün 25 inci sırası kapsamında değerlendirilerek, 107 ve 108 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde % 8 oranında katma değer vergisine tabi tutulacaktır.”

Gelir İdaresi Başkanlığının 07.07.2008 tarihli ve B.07.1. GİB.0.01.55/5579-34-645-68100 sayılı muktezasına göre<sup>3</sup> “... Şirketinize ait olan konaklama tesislerinde verilen devre tatil hizmetleri, Kararname eki II sayılı listenin (B) bölümünün 25 inci sırası kapsamında değerlendirilerek, 107 ve 108 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde % 8 oranında katma değer vergisine tabi tutulacaktır.”

**KDV Genel Uygulama Tebliğinin III/B-2.5 bölümünde açıklanmamış olmakla beraber; % 8 oranında KDV uygulamasında Gelir İdaresi Başkanlığınca geceleme hizmetinin verildiği tesisin 24/4/1930 tarihli ve 1593 sayılı, 4/7/1934 tarihli ve 2559 sayılı, 14/6/1989 tarihli ve 3572 sayılı, 12/4/2000 tarihli ve 4562 sayılı, 10/7/2004 tarihli ve 5216 sayılı, 22/2/2005 tarihli ve 5302 sayılı ve 3/7/2005 tarihli ve 5393 sayılı Kanunlara göre yürürlüğe konulan İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatlarına İlişkin Yönetmeliğe uygun, ilgili yerel yönetim biriminden alınmış ruhsatının bulunması ve ruhsatta “otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesisi” olduğunun belirtilmiş olması yahut Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından verilen turizm işletme belgesine sahip olması esas alınmaktadır.**

### 2.1.2. % 18 ORANINDA KDV'YE TABİ GECELEME HİZMETLERİ

Bir önceki bölümde Gelir İdaresi Başkanlığının geceleme hizmetine % 8 oranında KDV uygulanması için hizmetinin verildiği tesisin Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından verilen turizm işletme belgesine sahip olması veya ilgili yerel yönetim biriminden alınan İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatında “otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesisi” olduğunun belirtilmiş olması gerektiği açıklanmıştır.

<sup>2</sup> ... Şirketi tarafından ... Belediyesinden ihale yoluyla 49 yıllığına üst hakkı kullanımı karşılığı kiralanın taşınmaz üzerinde inşası tamamlanan bir kısım apart dairenin devre tatil alıcılarının kullanımına sunulduğu belirtilerek, söz konusu devre tatil hizmetine ilişkin düzenlenecek faturalarda uygulanacak KDV oranı hk.

<sup>3</sup> Konaklama tesislerinde verilen devre tatil hizmetlerine uygulanması gereken katma değer vergisi oranı hk.

Bu şartları taşımayan konaklama tesislerinin verdiği geceleme hizmetlerinin 2007/13033 sayılı Kararname eki (II) sayılı listenin B/25 inci sırası kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu sebeple söz konusu hizmetlerin genel oranda (% 18) KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

Konu hakkında verilen muktezalardan birkaçı aşağıdaki gibidir.

Denizli Vergi Dairesi Başkanlığının 20.10.2015 tarihli ve 51421814-130[28-2015/120]-170 sayılı muktezasına göre<sup>4</sup> “... işyeri açma ve çalışma ruhsatı bulunmayan işletmenizde öğrencilere eşyalı oda olarak veya yatak başına verilen kiralama hizmetinin, 2007/13033 sayılı BKK eki II sayılı listenin 15 ya da 25 inci sırası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, söz konusu hizmetin % 18 oranında KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.”

Gelir İdaresi Başkanlığının 23.02.2007 tarihli ve B.07.1.GİB.0.01.57/5728-92 sayılı muktezasına göre<sup>5</sup> “... 14.02.2008 tarih ve 20080208/1371 sayılı yoklama fişinde, söz konusu konutların işletmenin aktifinde bulunduğu ve odalar halinde kiraya verildiği, odaların möbleli olduğu, yemek hizmetinin kiracılar tarafından dışarıdan sağlandığı, hizmetin aylık olarak verildiği, işyeri açma ve çalışma ruhsatının bulunmadığı tespit edilmiştir. Buna göre, işyeri açma ve çalışma ruhsatı bulunmayan ve aktifinde kayıtlı konutları kiralayan söz konusu şirketin verdiği bu hizmetin geceleme hizmeti olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Şirketin verdiği bu hizmetin gayrimenkul kiralaması kapsamında % 18 oranında KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.”

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 01.10.2010 tarihli ve B.07.1.Gİ-B.4.34.17.01-KDV.28-395 sayılı muktezasına göre<sup>6</sup> “... başvurunuzdan Şirketinizin konaklama hizmeti vermek üzere yetkili ...akamlardan alınmış bir ruhsata sahip bulunmadığı anlaşıldığından, Şirketiniz aktifinde kayıtlı bina içerisinde bulunan 1, 1+1, 1+2 şeklindeki dayalı döşeli dairelerin günlük, haftalık, aylık olarak kiraya verilmesinin geceleme hizmeti kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamakta, bu kiralamalara genel oranda (% 18) KDV uygulanması gerekmektedir.”

4 Öğrenci yurdu işletmeciliğiyle iştigal edildiği, odaların tek kişilik veya 2-3-4 kişilik olduğu, burada kalan öğrencilerden yatak başına ücret alındığı, ancak işyeri açma ve çalışma ruhsatının bulunmadığı ifade edilerek kiralama hizmetinde uygulanması gereken katma değer vergisi oranı hk.

5 ... İnşaat Taahhüt Temizlik Yemek Hizm. Malz. İşl. San. Tic. Ltd. Şti.nin aktifinde kayıtlı apart daireleri kiraya vererek elde ettiği kira gelirini konaklama bedeli şeklinde faturalandırdığı ifade edilerek tahsil edilen konaklama bedellerine uygulanması gereken katma değer vergisi oranı hk.

6 Şirket aktifinde kayıtlı bina içerisinde bulunan 1, 1+1, 1+2 şeklinde dayalı döşeli dairelerde geceleme hizmeti ve beraberinde her türlü temizlik, 24 saat resepsiyon, güvenlik ve talep edilmesi halinde oda servisi hizmeti verileceği belirterek bu hizmetlere uygulanması gereken katma değer vergisi oranı hk.

Muğla Vergi Dairesi Başkanlığının 30.07.2018 tarihli ve 93996897-130-E.73903 sayılı muktezasına göre<sup>7</sup> “... Turizm Tesislerinin Belgelendirilmesine ve Niteliklerine İlişkin Yönetmelikte, “Asli Konaklama Tesisleri” arasında; oteller, moteller, tatil köyleri, pansiyonlar, kampingler, apart oteller ve hosteller sayılmış; kampingler; karayolları güzergâhları ve yakın çevrelerinde, deniz, göl, dağ gibi doğal güzelliği olan yerlerde kurulan ve genellikle müşterilerin kendi imkânlarıyla geceleme, yeme-içme, dinlenme, eğlence ve spor ihtiyaçlarını karşıladıkları en az on ünitelik tesis olarak tanımlanmıştır. Ayrıca, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (III/B-2.5) bölümünde konuya ilişkin açıklamalara yer verilmiş; otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmetinin, bu işletmelerde oda veya yer tahsis etmek suretiyle verilen, tesiste günlük yatma-barınma-kalma hizmeti olduğu belirtilmiştir. Bu kapsamda, **sunulacak geceleme hizmetinin, 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin B/25 inci sırası kapsamında değerlendirilebilmesi için bu hizmetin, otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde verilmesinin yanı sıra işletmenin, Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından verilen turizm işletme belgesine sahip olması veya ilgili yerel yönetim biriminden alınan İşyeri Açma ve Çalışma Ruhsatında “otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesisi” olduğunun belirtilmiş olması gerekmektedir.** Buna göre, konaklama tesisi niteliğine haiz olduğunun yukarıdaki belgelerden biriyle tevsik edilebilmesi halinde, işletmenizde verilen geceleme hizmetine % 8 oranında, aksi halde genel oranda (% 18) KDV uygulanması gerekmektedir.”

Adana Vergi Dairesi Başkanlığının 28.12.2011 tarihli ve B.07.1.Gİ-B.4.01.16.02-2011-25400-KDV-103 sayılı muktezasına göre<sup>8</sup> “... otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmetleri %8 oranında KDV ye tabi bulunmakta olup, **hayvan konaklama hizmetlerinin 2007/13033 sayılı Kararname eki (II) sayılı listenin B/25 inci sırası kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle, söz konusu hizmetlerin genel oranda (%18) KDV ye tabi tutulması gerekmektedir.**”

Gelir İdaresi Başkanlığının 24.04.2008 tarihli ve B.07.1.GİB.0.01.55/5528-2559-42362 sayılı muktezasına göre<sup>9</sup> “... **yat işletmelerinin Kararname eki (II) sayılı listenin B/25, sırasında sayılan işletmeler**

7 Çadır kampı faaliyetine uygulanması gereken katma değer vergisi oranı hk.

8 Hayvan konaklama hizmetlerine uygulanacak katma değer vergisi oranı hk.

9 Yat işletmelerinin Kararname eki (II) sayılı listenin B/25, sırasında sayılan işletmeler kapsamında değerlendirilemeyeceği hk.

kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, bu kapsamda verilen hizmetler genel oranda katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir.”

## 2.2. KDV'DEN MÜSTESNA OLAN GECELEME HİZMETLERİ

KDV Kanununun 1/1 inci maddesinde Türkiye’de ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV’ye tabi olduğu; 15 inci maddesinin 1 inci fıkrasının (a) bendinde; karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye’deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetlerin KDV’den istisna olduğu; (b) bendinde; uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetlerin KDV den istisna olduğu hükme bağlanmış, aynı maddenin 2 nci fıkrası ile de istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ile istisnanın uygulanacağı asgari miktarların tespiti konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

**KDV Genel Uygulama Tebliğinin “Yabancı Devletlerin Diplomatik Temsilcilik ve Konsolosluk Mensupları ile Uluslararası Kuruluş Mensuplarına Yapılan Teslim ve Hizmetlerde İstisna” başlıklı (II/Ç-3) bölümünde** konuya ilişkin *“İstisna kapsamına; - Karşılıklı olmak kaydıyla, yabancı devletlerin Türkiye’deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukların vergi muafiyetine sahip diplomatik misyon şeflerine, diplomasi memurlarına, konsolosluklarda görevli misyon şeflerine ve meslekten konsolosluk memurlarına, - Karşılıklı olmak kaydıyla servis pasaportu hamili olan ve Dışişleri Bakanlığınca II. sınıf kimlik kartı verilen teknik ve idari personeline, - Türkiye Cumhuriyeti’nin taraf olduğu uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşların söz konusu anlaşmada personeline yönelik istisna hükmü olması kaydıyla bunların mensuplarına yapılan ve bedeli KDV dahil en az 50 TL olan (veya karşılıklılık ilkesi çerçevesinde tespit edilen daha yüksek alt limit) teslim ve hizmetler girmektedir. Elektrik, su ve telekomünikasyon harcamalarında 50 TL şartı aranmaz.*

*Devletlerarası konsolosluk ilişkilerini düzenleyen 24.04.1963 tarihli Viyana Sözleşmesi ile konsolosluk kavramı meslekten konsolosluk ve fahri konsolosluk olarak ikiye ayrılmış ve “Fahri Konsolosluk ve Memurları”na ilişkin III. Bölümde, bu sıfatı haiz kişi ya da kurumların yararlanabileceği diplomatik haklar muvazaf konsolosluk ve memurlarının yararlanabileceği haklar-*

dan ayrılarak sınırlanmıştır. Bu nedenle, fahri konsoloslara yapılan teslim ve hizmetler diplomatik istisna kapsamında değerlendirilmez.

Dışişleri Bakanlığı, karşılıklılık ilkesini gözeterek, her ülke itibarıyla geçerli olacak yıllık kişisel harcamaların üst sınırı ile Türkiye Cumhuriyeti misyon mensuplarına kişisel mal ve hizmet alımlarında 50 TL'den yüksek alt limit uygulayan ülke temsilcilik mensupları için alt sınırı tespit ederek bu miktarı ilgili temsilciliğe bildirir.

Dışişleri Bakanlığınca, bu tespit uluslararası kuruluşların vergi muafiyetine haiz mensupları için de yapılır. Kapsam esas itibarıyla, vergi bağımsızlığı veya ayrıcalığın tanındığı uluslararası anlaşmalardaki hükümlere göre belirlenir.

Dışişleri Bakanlığı tarafından bu bilgiler ülke/uluslararası kuruluş ve kişi bazında Gelir İdaresi Başkanlığına da iletilir. Bu bilgilerde herhangi bir değişiklik olması halinde bu değişiklikler, Dışişleri Bakanlığı tarafından, uygulamının aksamasına neden olmayacak bir sürede Gelir İdaresi Başkanlığına bildirilir.

*Diplomatik statüyü haiz mensuplar kapsamına diplomatların eş ve çocukları da dâhil olduğundan, bu kişilere yapılan teslim ve hizmetlerde de istisnadan yararlanılabilir.*” açıklamalarına yer ver verilmiştir.

KDV Kanununun 15/1 inci maddesiyle ilgili verilen muktezalardan ikisi aşağıdaki gibidir.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 31.12.2011 tarihli ve B.07.1. GİB.4.35.17.01-35-02-782 sayılı muktezasına göre<sup>20</sup> “... otelinizde konaklamak üzere gelen diplomat kimlikli misafirlerinize yaptığınız teslim ve hizmetler için KDV hesaplanması ve 1 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir.”

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 02.07.2013 tarihli ve 39044742-KDV15 madde-950 sayılı muktezasına göre<sup>21</sup> “... **Libya Büyükelçiliği tarafından Türkiye'ye tedavi ettirilmek üzere getirilen Libya vatandaşlarına Türkiye'deki otellerde verilen ve bedeli Libya Büyükelçiliği tarafından**

<sup>10</sup> Otelinizde konaklamak üzere gelen diplomat kimlikli misafirlerinize vermiş olduğunuz teslim ve hizmetler nedeniyle ilgili vergi dairesine verilecek beyannameye eklenecek belgeler konusunda bilgi verilmesi hususunda.

<sup>11</sup> Libya Büyükelçiliği tarafından Türkiye'ye tedavi ettirilmek üzere getirilen Libya vatandaşlarına Şirketiniz tarafından Türkiye'deki çeşitli otellerde konaklama hizmetleri sağlandığı, Şirketinizce yapılan otel rezervasyonları için söz konusu oteller tarafından Şirketinize KDV'li fatura düzenlendiği, Şirketinizin de çeşitli otellerden yapılan bu konaklama hizmeti karşılığında faturaları Libya Büyükelçiliğine KDV'li olarak düzenlediği ancak Libya Büyükelçiliğince T.C. Dışişleri Bakanlığından alınan Resmî Alımlar İçin KDV ve ÖV Diplomatik İstisna Belgesine istinaden Şirketiniz tarafından Libya Büyükelçiliğine düzenlenen faturalarda KDV'nin hesaplanmayacağı ve hesaplanan KDV'nin tarafınıza ödenmeyeceği belirtilmiş olup, tarafınızca düzenlenen faturalarda KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı hususunda.

karşılana konaklama hizmetlerinin KDV Kanununun 15/1-a maddesi kapsamında katma değer vergisinden istisna tutulması mümkün bulunmamaktadır.”

Buna göre, diplomatik misyon şefleri, diplomasi memurları, konsolosluklarda görevli misyon şefleri ve meslekten konsolosluk memurları, diplomatların eş ve çocukları, servis pasaportu hamili olan ve Dışişleri Bakanlığınca II. sınıf kimlik kartı verilen teknik ve idari personel ve uluslararası kuruluşların mensuplarına verilecek geceleme hizmetleri yukarıda zikredilen şartlar altında KDV istisnasına tabidir. Diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşların mensupları geceleme hizmetini KDV ödeyerek satın alacaklar, ödedikleri KDV'nin iadesini talep edenler yukarıda açıklanan hususlar dâhilinde diplomatik misyonlar ve konsolosluklar ile uluslararası kuruluşlar vasıtasıyla taleplerini yetkili vergi dairesine intikal ettireceklerdir.

### 2.3. KDV'NİN KONUSUNA GİRMEYEN GECELEME HİZMETLERİ

Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin 1 inci fıkrasında; ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olacağı, 3 üncü fıkrasının (g) bendinde de, genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere, üniversitelere, dernek ve vakıflara, her türlü mesleki kuruluşlara ait veya tabi olan veyahut bunlar tarafından kurulan veya işletilen müesseseler ile döner sermayeli kuruluşların veya bunlara ait veya tabi diğer müesseselerin ticarî, sınaî, zirai ve meslekî nitelikteki teslim ve hizmetlerinin katma değer vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Aynı maddenin 4 üncü fıkrasında ise, ticari, sınaî, zirai faaliyet ile serbest meslek faaliyetinin devamlılığı, kapsamı ve niteliği Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine göre; Gelir Vergisi Kanununda açıklık bulunmadığı hallerde, Türk Ticaret Kanunu ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği, 5 inci fıkrasında ise bu faaliyetlerin kanunların veya resmî makamların gösterdiği gerek üzerine yapılması, bunları yapanların hukukî statü ve kişiliklerinin, işlemlerin mahiyetini değiştirmeyeceği ve vergilendirmeye mani teşkil etmeyeceği hükme bağlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi ile iktisadi kamu kuruluşları vergi mükellefiyeti kapsamına alın-



mış olup aynı Kanunun 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasında da Devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve diğer kamu kuruluşlarına ait ve tabi olup faaliyetleri devamlı bulunan sermaye şirketi ve kooperatif statüsünde bulunmayan ticari, sınai ve zirai işletmelerin iktisadi kamu kuruluşu olduğu; aynı maddenin altıncı fıkrasında ise bunların kazanç gayesi gütmemelerinin, faaliyetlerinin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunmasının, tüzel kişiliklerinin olmamasının, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunmamasının mükellefiyetlerine tesir etmeyeceği; mal ve hizmet bedelinin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması, kâr elde edilmemesi veya kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesinin bunların iktisadilik niteliğini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 5520 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi ile genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askeri kışlalardaki kantinler kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin (4.5.1.) bölümünde, “Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine barınma hizmeti verilen ve barınmanın gerektirdiği kahvaltı ve yemek gibi zaruri ihtiyaçların karşılandığı konukevleri kurumlar vergisinden muafıdır. Bu nedenle, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait konukevlerinin amaçları dışında faaliyet göstermeleri veya kamu görevlileri dışındaki kişi ve kuruluşlara hizmet vermeleri ve bu durumun devamlılık arz etmesi halinde, bu faaliyetlerin kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir. Öte yandan, konukevlerinde berber, kuaför, bar, kafeterya, oyun salonu, çay bahçesi, pastane, düğün salonu, alakart, fastfood, lokanta, dansing, sauna, yüzme havuzu, fitness ve spor merkezi ile plaj v.b. yerlerde bir bedel karşılığı verilen hizmetlerin muafiyet kapsamında değerlendirilebilmesi mümkün değildir.” denilmek suretiyle konukevlerinin muafiyetinin kapsamına açıklık getirilmiştir.

**KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/B-2.3) bölümünde;** KDV Kanununun (1/3-g) maddesinde sayılan kurum ve kuruluşların ticari, sınai, zirai ve mesleki nitelikteki teslim ve hizmetleri KDV’ye tabi olduğu; ancak, askeri kışlalardaki kantinler ile **kamu kurumlarına ait misafirhane, kreş, yemekhane, eğitim ve dinlenme tesislerinin işletilmesi veya yönetilmesi suretiyle yürütülen faaliyetler kâr amacı taşımamaları nedeniyle ticari faaliyet kapsamına girmediğinden, münhasıran ilgili kurum ve kuruluş mensuplarına**

**hitap etmeleri şartıyla vergiye tabi olmayacağı** ve bu kuruluşlara yapılan mal teslimlerinin ve hizmet ifalarının Katma Değer Vergisi Kanununun genel hükümleri çerçevesinde vergilendirileceğinin tabii olduğu açıklanmıştır.

Bu hususta verilen muktezalardan birkaçı aşağıdaki gibidir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 19.08.2011 tarihli ve B.07.1.Gİ-B.4.06.16.01-2011-KVK-1-3-627 sayılı muktezasına göre<sup>12</sup> “... anılan Bakanlık ve bağlı kuruluşlarının hizmet içi ve iş güvenliği eğitimlerini gerçekleştirmek amacıyla **Bakanlığımıza ait sosyal tesiste eğitime katılacak personele verilen konaklama hizmeti ile bu hizmete ilişkin mal teslimleri nedeniyle iktisadi bir işletme oluşmaması halinde söz konusu işlemler KDV’ye tabi tutulmayacaktır.**”

Samsun Vergi Dairesi Başkanlığının 13.07.2011 tarihli ve B.07.1.Gİ-B.4.55.15.01-2010-KVK-ÖZE-08-312 sayılı muktezasına göre<sup>13</sup> “... Üniversiteniz bünyesinde faaliyet gösteren kreş ve konukevi; kâr amacı taşımamak ve münhasıran üniversiteniz bünyesinde çalışan kamu mensuplarına hitap etmek koşuluyla katma değer vergisine tabi tutulmayacak, bunların dışındaki kişilere hizmet verilmesi halinde genel hükümler çerçevesinde KDV’ye tabi olacaktır.”

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 27.10.2010 tarihli ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32172-7878-676 sayılı muktezasına göre<sup>14</sup> “... Sendikanıza ait eğitim ve dinlenme tesisinde verilen konaklama hizmetinin karşılığında masrafları karşılayacak kadar da olsa bir bedel alınması halinde sendikanıza ait iktisadi işletme oluşacağından kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekecektir... **Sendikanıza ait tesislerde sadece maliyeti karşılayacak bir bedel karşılığında olsa dahi verilecek konaklama hizmeti katma değer vergisine tabi tutulacaktır.**”

Samsun Vergi Dairesi Başkanlığının 06.05.2015 tarihli ve 13649056-125[04-2014/ÖZE-05]-53 sayılı muktezasına göre<sup>15</sup> “... Üniversiteniz tarafından söz konusu hasta yakın evinin sosyal amaçlarla işletilmesi durumunda, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf tutulmanız mümkün bulunmaktadır.

12 Çalışma ve Sosyal Güvenlik Eğitim ve Araştırma Merkezi Başkanlığının, Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığına bağlı olduğu, söz konusu Başkanlıkta, anılan Bakanlığın ve bağlı kuruluşlarının, hizmet içi ve iş güvenliği eğitimlerinin gerçekleştirildiği, sosyal tesiste ise Ankara dışından söz konusu eğitimlere katılmak için gelen personele kâr amacı güdülmeksizin konaklama hizmeti verildiği ayrıca kurum dışı kişi ve kuruluşlara ücret karşılığı hizmet verilmediği belirtilerek, söz konusu konaklama faaliyetleri dolayısıyla iktisadi işletme oluşup oluşmadığı hususunda.

13 Personel misafirlerinin konaklaması halinde konukevinin KVK ve KDV mükellefiyeti hk.

14 Sendikaya ait sosyal tesiste verilen hizmet karşılığı bedel alınması durumunda iktisadi işletme oluşacağı ve oluşan iktisadi işletmenin defter ve belge yükümlülüğü hk.

15 Üniversite Hastanesi bünyesinde yatılı hasta yakınlarının konaklama ihtiyaçlarını gidermek üzere 50 yataklı hasta yakın evi adı altında bir şefkat evinin faaliyette bulunduğu, burada konaklayan hasta yakınlarından maliyeti karşılamak amacıyla sadece 10 TL bedel alındığı, kâr amacı güdülmeyeceği ve söz konusu

**Ancak söz konusu hasta evinin sosyal amaç sınırını aşarak otel, motel veya pansiyon işletmesi niteliğinde bir konaklama tesisi gibi hizmet vermesi halinde Üniversiteniz bünyesinde oluşacak iktisadi kamu kuruluşu için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edileceği tabiidir.”**

**Buna göre, kamu kurumlarına ait misafirhanelerde, eğitim ve dinlenme tesislerinde münhasıran ilgili kurum ve kuruluş mensuplarına sunulan geceleme hizmeti katma değer vergisine tabi değildir.**

Katma Değer Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinde, hizmet; teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak tanımlanmış ve bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşeceği belirtilmiştir. Kanunun 6/b maddesinde ise işlemlerin Türkiye’de yapılmasının, hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını, ifade ettiği, 20 nci maddesinde, katma değer vergisi matrahının teslim ve hizmet işlemlerinin karşılığını teşkil eden bedel olduğu; bedel deyiminin, alıcının ödediği veya borçlandığı para, mal ve diğer şekillerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği; 24/b maddesinde ise ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurların matraha dâhil olduğu hükme bağlanmıştır.

**KDV Kanununun 1 ve 6 ncı maddelerine göre, yurtdışında gerçekleşen mal teslimleri ile yurt dışında ifa edilip yine yurtdışında yararlanan hizmetler KDV’nin konusuna girmemektedir. Türkiye’de yapılmayan işlemin bedeli üzerinden KDV hesaplanması veya böyle bir işlemin Kanundaki herhangi bir istisna hükmü ile ilişkilendirilmesi söz konusu değildir.**

“Yurt dışında ifa edilip yine yurtdışında yararlanan geceleme hizmetleri” hakkında verilen muktezalardan ikisi aşağıdaki gibidir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 23.07.2012 tarihli ve B.07.1.Gİ-B.4.34.17.01-KDV.6-2254 sayılı muktezasına göre<sup>16</sup> “... yurt dışında mukim grup firmanız tarafından, firmanız çalışanlarının yurt dışındaki mesleki eğitimlerine ilişkin ödenen otel konaklama bedellerinin Türkiye’deki firmanıza aktarılması amacıyla düzenlenen faturada söz konusu konaklama bedellerinin

hasta yakın evinin tamamen sosyal amaçlarla işletildiği belirtilerek, hasta yakın evinin kurumlar vergisine tabi olup olmadığı hk.

16 Şirketiniz çalışanlarının yurt dışında aldığı mesleki eğitimleri ile ilgili olarak yurt dışında mukim grup firmanızca ödenen ve tarafınıza bir bedel ilave edilmeksizin yansıtılan otel konaklama bedellerinin KDV ye tabi olup olmadığı hususunda.

birebir olarak yer alması halinde katma değer vergisi hesaplanmayacaktır. Ancak, bu aktarma sırasında firmanız adına düzenlenen faturada, ödenen otel konaklama bedelini aşan bir tutarın yer alması halinde aşan kısım genel oranda (%18) KDV ye tabi olacaktır.”

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığının 05.09.2014 tarihli ve 21152195-130-508 sayılı muktezasına göre<sup>17</sup>“... yurtdışına yabancı dil öğrenimi için üçer aylık dönemler halinde götürülecek öğrencilere vergi mükellefi olmayan ülke vatandaşları tarafından verilen konaklama hizmetleri yurtdışında verildiğinden ve hizmetten yurtdışında yararlanıldığından KDV'nin konusuna girmemektedir. Bahse konu konaklamalar nedeniyle firmanızca yapılan ödemelerin öğrenci velilerine aktarılması amacıyla düzenlenecek olan faturada söz konusu konaklama bedellerinin birebir olarak yer alması halinde KDV hesaplanmayacaktır. Ancak, bu aktarma sırasında konaklama bedelini aşan bir tutarın bulunması halinde aşan kısım üzerinden genel oranda (%18) KDV hesaplanacağı tabiidir.”

**KDV Genel Uygulama Tebliğinin “Promosyon Ürünleri” başlıklı (I/B-10.1) bölümünde** *“Ticari hayatta, ticareti yapılan mallara olan talebin artırılması amacıyla, bir takım pazarlama teknikleri geliştirilmekte, satışı yapılan malın yanında başka bir malın ayrıca bir bedel alınmaksızın verilmesi de sıkça karşılaşılan bir pazarlama tekniği olarak ortaya çıkmaktadır. Bir malın tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devri olarak tanımlanan teslim hükümleri çerçevesinde ticari bir işletmenin yaptığı bedelsiz teslimler de KDV'ye konu olmaktadır.*

*Ancak, firmaların iktisadi faaliyetini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla bir malın yanında başka bir mal verilmesi şeklinde gerçekleşen işlemlerde, promosyon ürünü açısından bir bedelsiz teslim söz konusu olmaz. Zira firmanın genişleyen faaliyetiyle bağlantılı olarak işletmede yaratılan katma değer artar.*

*Nitekim piyasadan satın alınan veya ithal edilen malların promosyon ürünü olarak müşterilere verilmesi, mükellefler açısından pazarlama gideri niteliğini taşıdığından, bu malların alış bedelleri gider olarak kaydedilebilir.*

*Dolayısıyla, firmanın yarattığı katma değer içerisinde vergilenen promosyon mallarının müşterilere verilmesi sırasında KDV hesaplanmasına gerek*

<sup>17</sup> Yurtdışına yabancı dil öğrenimi için üçer aylık dönemler halinde götürülecek öğrencilerin vergi mükellefi olmayan ülke vatandaşlarına ait evlerde belli bir ücret karşılığında konaklayacakları belirtilerek söz konusu konaklamalara ait ödemelerin ne şekilde belgelendirileceği ile öğrenci velilerine düzenlenecek faturada hangi oranda KDV hesaplanacağı hususunda.

*bulunmayıp, bu ürünler için yüklenen KDV ise indirim konusu yapılabilir...”* açıklamalarına yer verilmiştir.

Konuyla ilgili verilen muktezalardan birkaçı aşağıdaki gibidir.

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 24.07.2013 tarihli ve 76464994-130[KDV.2012.197]-186 sayılı muktezasına göre<sup>18</sup>“... Dolayısıyla, örneğin **bir turist kafesi için verilen konaklama hizmeti içerisinde kafileyi otele getiren tur rehberine ya da kamp yapmak üzere bir bedel karşılığında otelde konaklayan futbol takımını otelinize yönlendiren turizm acentesi elemanlarına verilecek konaklama hizmeti esas konaklama hizmeti içerisinde vergilendirileceğinden bu hizmet için ayrıca KDV hesaplanmayacaktır. Ancak, bedeli mukabilinde verilen bir konaklama hizmetinden bağımsız olarak danışman, turizm acentesi elemanları, tur rehberleri, tercümanlar ve benzerlerine verilecek konaklama hizmetlerinin bu kapsamda değerlendirilmesine imkân bulunmamaktadır.** Bu şekildeki hizmetler için genel hükümler çerçevesinde KDV Kanununun 27 nci maddesi hükmü de göz önünde bulundurulmak suretiyle KDV hesaplanacaktır. Öte yandan, KDV Kanununun 4 üncü maddesinin 2 numaralı fıkrasında, bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her birinin ayrı birer işlem olduğu ve hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrıca vergilendirileceği hükme bağlanmıştır. Bu çerçevede, otelinizde bir bedel karşılığında KDV ye tabi animasyon hizmeti sunan animatörlere vereceğiniz konaklama hizmeti ile animasyon hizmetinin ayrı ayrı vergilendirilmesi gerekmekte olup, animatörlere vereceğiniz konaklama hizmeti için genel hükümler çerçevesinde KDV Kanununun 27 nci maddesi hükmünü de göz önünde bulundurmamak suretiyle KDV hesaplamamız gerekecektir.”

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 20.06.2016 tarihli ve 39044742-130-82983 sayılı muktezasına göre<sup>19</sup>“... **bedeli mukabilinde verilen bir konak-**

18 Şirketinizin bağlı bulunduğu grubun standartlarına uygun çalışmasını sağlamak amacıyla satın aldığınız danışmanlık hizmeti neticesinde Türkiye'ye gelen personelin konaklamalarının tarafınızca karşılandığı, otelin tanıtımı amacıyla düzenlenen toplantı ve organizasyonlarda turizm acentesi temsilcilerinin konaklamasının şirketinizce karşılanarak otele turist kafesi getiren tur rehberlerine tahsis edilen odalardan herhangi bir ücret alınmadığı, otele olan talebi artırmak için spor kampları düzenlendiği ve bu kamplara ünlü sporcuların davet edildiği ve konaklamasının şirketinizce sağlandığı, ayrıca animasyon hizmeti vermek üzere temin edilen elemanların konaklamasının da şirketiniz tarafından karşılandığı ve her hangi bir bedel alınmadığı belirtilerek, söz konusu ücretsiz konaklama hizmetlerine katma değer vergisi uygulanıp uygulanmayacağı konusunda.

19 Şirketinizin otelcilik faaliyetinden dolayı acentelere oda sattığı, satmış olduğu odaların belli bir sayıyı geçmesi durumunda ilgili acenteye belli bir tarihte oda (comp oda) tahsis ettiği, acentenin göndermiş olduğu müşterilerden dolayı söz konusu acenteden herhangi bir ücret alınmadığı belirtilerek, acenteye ücret alınmadan tahsis edilen odanın (comp oda) vergi kanunları karşısındaki durumu hk.

**lama hizmetinin yanında verilmek kaydıyla faaliyet konunuz olan konaklama hizmetine olan talebi artırmak amacıyla bedelsiz olarak vereceğiniz konaklama hizmetleri promosyon kapsamında değerlendirilebilecek ve söz konusu hizmetler için ayrıca KDV hesaplanmayacaktır.** Ancak bu şekilde hareket edilebilmesi için karşılıksız verilen hizmetlerin, bedel karşılığında verilen bir konaklama hizmeti ile birlikte sunulması gerekmektedir. Bu kapsamda, bedel alınmadan tahsis edilen odaların (comp oda), ücretli odaların faturalandığı tarihte kullanıma sunulması halinde söz konusu hizmet için ayrıca KDV hesaplanmayacaktır. Ancak, ücret alınmadan tahsis edilen odaların (comp oda), ücretli odalarla birlikte değil daha sonraki bir tarihte kullanıma sunulması halinde söz konusu hizmet KDV'ye tabi olacaktır.”

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 02.10.2012 tarihli ve B.07.1.Gİ-B.4.34.17.01-KDV.1-2844 sayılı muktezasına göre<sup>20</sup> “... firmanız tarafından herhangi bir bedel alınmaksızın yıllık üyelik kaydı yaptıran müşterilerinize promosyon olarak verilen konaklama hizmeti için KDV hesaplanmayacaktır. Promosyon amacıyla verilen hizmete ilişkin yüklenen vergilerin ise indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.”

**Bu durumda, bedeli mukabilinde verilen bir konaklama hizmetinin yanında konaklama hizmetine olan talebi artırmak amacıyla bedelsiz olarak verilecek konaklama hizmetleri (geceleme hizmeti de bunlara dahildir) promosyon kapsamında değerlendirilebilecektir ve söz konusu hizmetler için ayrıca KDV hesaplanmayacaktır. Bu şekilde hareket edilebilmesi için karşılıksız verilen hizmetlerin, bedel karşılığında verilen bir konaklama hizmeti ile birlikte sunulması gerekmektedir.**

#### **2.4. SEYAHAT ACENTELERİ ARACILIĞIYLA VERİLEN GECELEME HİZMETLERİ**

**KDV Genel Uygulama Tebliğinin “Seyahat Acentelerinin Geceleme Hizmetleri İçin Verdikleri Aracılık Hizmetleri” başlıklı (III/B-2.5.3) bölümünde “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.**

*2007/13033 sayılı Kararnamenin eki (II) sayılı listenin (B) bölümününün 25 inci sırasında parantez içi hüküm olarak, “1618 sayılı Kanun hükümlerine*

<sup>20</sup> Tenis kulübü hizmeti veren firmanız tarafından herhangi bir bedel alınmaksızın yıllık üyelik kaydı yaptıran müşterilerinize promosyon olarak verilen konaklama hizmetinin KDV'ye tabi olup olmadığı hk.

*göre Kültür ve Turizm Bakanlığında 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 yer almaktadır.*

*Buna göre, geceleme hizmet bedelinin seyahat acentesi tarafından hizmeti fiilen alan kişiye aktarılmasında, aktarılan geceleme hizmeti ve buna ilişkin komisyon toplamına (% 8) KDV oranı uygulanır.*

*Acentenin geceleme hizmetine aracılık karşılığında konaklama tesisine fatura düzenlemesi halinde bu faturada gösterilen bedel üzerinden de (% 8) KDV hesaplanır.*

*Ancak, acentelerin müşteriye düzenlediği faturada yer alan toplam tutarın, geceleme hizmeti ile buna ilişkin komisyon ücreti dışındaki kısmı ise genel oranda KDV'ye tabidir.*

*Seyahat acenteleri, geceleme hizmeti vermeyip bu hizmete aracılık etmektedirler. İndirimli oran uyguladıkları tutarlar, konaklama işletmesince müşteriye sunulan ve kendileri tarafından müşteriye aktarılan konaklama hizmet bedeli ile buna ilişkin aracılık hizmet bedelidir. Bu nedenle seyahat acentelerinin bu işlemlerle ilgili olarak 3065 sayılı Kanununun 29 uncu maddesinin ikinci fıkrası kapsamında iade talebinde bulunmaları mümkün değildir.” açıklamalarına yer verilmiştir.*

“Seyahat acentelerinin geceleme hizmeti için verdikleri aracılık hizmetlerinde” uygulanacak KDV oranı hakkında verilen muktezalardan birkaçı aşağıdaki gibidir.

**Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 09.04.2014 tarihli ve 76464994-130[KDV.2013.21]-87 sayılı muktezasına göre<sup>21</sup> “... 1. Firmanızın, 1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığında işletme belgesi almış olması halinde, müşteriye aktarılan geceleme hizmeti bedelleri üzerinden, konaklama tesisi tarafından düzenlenen geceleme hizmetine ilişkin faturanın tarih ve numarasına atıfta bulunan bir açıklama yapmak kaydıyla müşteriye düzenleyeceğiniz faturada, konaklama hizmet bedeline isabet eden kısım üzerinden %8 oranında; toplam bedelin geceleme hizmeti dışındaki her türlü hizmetlere ilişkin kısmı üzerinden ise genel oranda (% 18) KDV hesaplanacaktır.<sup>22</sup> Düzenleyeceğiniz faturalarda konaklama**

<sup>21</sup> Yurt dışında mukim bir firmanın Türkiye’de bulunan otellerle yaptığı kontenjan sözleşmeleri gereği satın aldığı otel odalarının pazarlamasının şirketinizce yapıldığı belirtilerek, şirketinizce yurt dışı firmaya ve konaklama hizmetini alan müşteriye kesilecek faturalarda KDV uygulaması konusunda.

<sup>22</sup> 107 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin “Seyahat Acenteleri” başlıklı (C/2.3) bölümünde

tesisi tarafından düzenlenen fatura bilgilerine atıf yapılmaması durumunda, yansıtılan geceleme hizmeti için indirimli oranda KDV uygulanması mümkün değildir. Ancak firmanızın 1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığınca verilen işletme belgesinin bulunmaması durumunda, müşterinize düzenlenecek faturada (konaklama tesisi tarafından düzenlenen fatura bilgilerine atıf yapılsa dahi) konaklama hizmet bedeli de dâhil toplam bedel üzerinden genel oranda (% 18) KDV hesaplanacağı tabiidir. **2- Türkiye sınırları içerisinde verdiğiniz hizmetlere ilişkin olarak yurtdışındaki firmalara/tur operatörlerine firmanızca fatura düzenlenmesi halinde düzenleyeceğiniz faturalarda, yurtdışındaki müşteriye verdiğiniz aracılık hizmetleri, Kanununun 11/1-a ve 12/2 nci maddeleri ile 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (K) bölümünde öngörülen koşullar çerçevesinde KDV'den istisna olacağından, bu kapsamda alacağınız komisyon tutarları üzerinden KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.** 3- Yurtdışındaki firmalar/tur operatörlerince firmanız adına düzenlenecek faturalarda, faturayı düzenleyen firmanın Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamının, firmanız tarafından 2 no.lu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen bu verginin firmanızca ödendiği dönem 1 No.lu KDV beyannamesi ile indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.”

Balıkesir Vergi Dairesi Başkanlığının 08.07.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.10.15.01-KDV-2010/107-1288/-67 sayılı muktezasına göre<sup>23</sup> “... 1) Firmanızın, 1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığınca işletme belgesi almış olması halinde, müşteriye aktarılan geceleme hizmeti bedelleri üzerinden, konaklama tesisi tarafından adınıza düzenlenen geceleme hizmetine ilişkin faturanın tarih ve numarasına atıfta bulunan bir açıklama yapmak kaydıyla müşterinize düzenleyeceğiniz faturada, konaklama hizmet bedeline isabet eden kısım üzerinden %8 oranında; toplam bedelin geceleme hizmeti dışındaki her türlü hizmetlere ilişkin kısmı üzerinden ise genel oranda

---

yer alan “Acentenin müşteriye düzenlediği geceleme hizmeti bedelinin de bulunduğu faturada, hizmetin satın alındığı konaklama tesisinin acente adına düzenlediği faturanın tarih ve numarasına atıfta bulunan bir açıklama yer alacaktır. Bu açıklamanın yer almadığı faturalarda, yansıtılan geceleme hizmeti için indirimli oranda KDV uygulanması mümkün değildir.” açıklaması 108 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin (A/1.2) bölümü ile yürürlükten kaldırılmıştır.

23 Seyahat acentesi olarak faaliyet gösterdiğiniz belirtilerek yurt dışındaki firmalara konaklama dâhil verdiğiniz hizmetler ile yerli seyahat acentelerine ve geziler için okullara vermiş olduğunuz otobüs kiralalamalarında uygulanacak katma değer vergisi oranları hk.



(% 18) KDV hesaplanacaktır. Düzenleyeceğiniz faturalarda konaklama tesisi tarafından adınıza düzenlenen fatura bilgilerine atıf yapılmaması durumunda, yansıtılan geceleme hizmeti için indirimli oranda KDV uygulanması mümkün değildir. Diğer taraftan, 26 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (K) bölümünde, yurtdışındaki seyahat acentesinin gönderdiği turist grubuna, yurtiçindeki seyahat acentesi tarafından Türkiye’de verilen yeme-içme, konaklama gibi hizmetlerin katma değer vergisine tabi olacağı belirtilmiş, yurtiçindeki seyahat acentesinin, bu organizasyonlarla ilgili olarak yurtdışındaki firmadan aldığı komisyon bedelinin ise, hizmet ihracı kapsamında değerlendirilerek katma değer vergisinden istisna tutulacağı açıklanmıştır. Buna göre, **Türkiye sınırları içerisinde verdiğiniz hizmetlere ilişkin olarak yurtdışındaki tur operatörlerine düzenleyeceğiniz faturalarda, yalnızca konaklama hizmet bedelleri üzerinden %8, diğer hizmet bedelleri üzerinden genel oranda (%18) KDV hesaplanacaktır.** Ancak, yurtdışındaki müşteriye verdiğiniz aracılık hizmetleri Kanununun 11/1-a maddesi uyarınca KDV den istisna olduğundan, bu kapsamda alacağınız komisyon tutarları üzerinden KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır...”

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 03.01.2012 tarihli ve B.07.1.GİB.4.07.16.02-KDV-ÖZG-2010-116-18 sayılı muktezasına göre<sup>24</sup> “... yurt dışındaki tur operatörü tarafından katalog düzenlenerek yurt dışında verilen tanıtım ve reklam hizmeti, hizmet yurt dışında yapıldığından ve hizmetten yurt dışında faydalanıldığından KDV’ye tabi tutulmayacaktır. Firmanız tarafından yurt içi otel ve konaklama tesislerinin reklamının yapılmasına aracılık edildiğinden, yurt dışındaki tur operatörünün firmanıza fatura ettiği tutarların yurt içi otel ve konaklama tesislerine yansıtılması KDV’ye tabi tutulmayacaktır. Firmanızın verdiği aracılık hizmeti karşılığında aldığı komisyon tutarı ise genel hükümler çerçevesinde KDV’ye tabi olacaktır.”

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 13.05.2016 tarihli ve 39044742-130-57235 sayılı muktezasına göre<sup>25</sup> “... Yukarıdaki sıranın parantez içi hükmü

24 Yurtdışındaki tur operatörü tarafından dergi, broşür, reklam vb. hizmetlere ilişkin yapılan ödemelerin firmanıza, firmanız tarafından da diğer firmalara paylarına isabet eden oranda yansıtılmasında; -Yurtdışı tur operatöründen gelen fatura bedeli üzerinden sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi (KDV) hesaplanıp hesaplanmayacağı, -Firmanızdan yurt içi otel ve konaklama tesisine yansıtılan masraf+kâr fatura bedellerinin KDV ye tabi olup olmadığı, tabi olması durumunda masraf+kâr tutarının mı, yoksa sadece kâr tutarının mı KDV’ye tabi olacağı konularında.

25 Otelinizde konaklayacak yabancı müşteriler için internet üzerinden rezervasyon hizmeti sunan yurt dışındaki web portalı (booking.com) sahibi şirkete fatura karşılığı komisyon ücreti ödediğinizi belirterek, bu komisyon ücreti 2 No.lu katma değer vergisi (KDV) beyannamesinde beyan edilirken uygulanması gereken KDV oranı hk.

gereğince, aracılık bedellerine de konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmetlerinin ait olduğu oranın uygulanabilmesi için seyahat acentesinin 1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığında işletme belgesi almış olması gerekmektedir. Buna göre, **otelinizde konaklayacak yabancı müşteriler için internet üzerinden rezervasyon hizmeti sunan yurt dışındaki web portalı (booking.com) sahibi şirkete fatura karşılığı ödenen ve 2 No.lu KDV beyannamesinde beyan edilecek olan komisyon ücretinin sözü edilen BKK eki (II) sayılı listenin B/25 inci sırası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, bu hizmetin genel oranda (% 18) KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.**"

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 07.07.2011 tarihli ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KDV-28-64 sayılı muktezasına göre<sup>26</sup> "... şirketinizce yurt dışı tur organizasyonuna katılanlar için verilen acente hizmeti, 2007/13033 sayılı Kararname eki I ve II sayılı listelerde yer almadığından genel oranda (% 18) KDV'ye tabi olacaktır."

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 09.02.2012 tarihli ve B.07.1.Gİ-B.4.07.16.02-KDV.ÖZG.2010.114-76 sayılı muktezasına göre<sup>27</sup> "... turist kafilelerini alışveriş için mağazalara götürmek üzere kiraladığınız araç bedelinin "araç katkı payı" adı altında turist kafilelerinin götürüldüğü işletmeden tahsili, esas itibariyle bu işletmeden alınan ve tevkifata tabi bulunan komisyonun bir unsurudur. Bu nedenle, Şirketiniz tarafından müşteri götürülen mağazalardan araç katkı payı olarak alınan bedellere ait KDV'nin de 110 Seri No.lu Tebliğin B/2 Bölümü gereğince tevkifata tabi tutulması gerekmektedir. **Otellerle yapılan sözleşmeler gereği müşteri sayısının artırılması durumunda düzenlenen kick back faturalarında; turizm işletme belgesine sahip olan ya da kendilerine ruhsat veren yerel yönetim biriminden alacakları yazıyı vergi dairesine ibraz etmiş olan işletmeler için %8, turizm işletme belgesine sahip olmayan ya da kendilerine ruhsat veren yerel yönetim biriminden alacakları yazıyı vergi dairesine ibraz etmemiş olan işletmeler için ise %18 katma değer vergisi oranının uygulanması gerekmektedir.** Yurt dışı

26 Yurt dışına turist götürülmesine ilişkin tur organizasyonlarında acente hizmet bedeli olarak faturalanan tutarlara uygulanması gereken (outgoing hizmetlerinde) katma değer vergisi oranı hk.

27 -Turist kafilelerinin mağazalara alışveriş için götürmek üzere kiralanan araç bedelinin (araç katkı payı) tahsili amacıyla mağazalar adına düzenlenen faturalar üzerinde katma değer vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı, -Otellerle yapılan sözleşmeler gereği müşteri sayısının artırılması durumunda düzenlenen kick back faturalarında uygulanması gereken katma değer vergisi oranı, -Yurt dışında sözleşme yaptığınız acenteye Türkiye'de bulunan otellerle ilgili reklam vermek, katalog göndermek ve fuarlarda stand açılması karşılığı yurt dışı firmaya ödenen bedellerin şirketinizce yurt içindeki otellerden tahsili amacıyla düzenlenen faturada katma değer vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı hk.

acenteye yaptığınız sözleşme ile Türkiye’de bulunan otellerle ilgili yurt dışına reklam verme, katalog gönderme ve yurt dışındaki fuarlarda stand açılması gibi yurt dışında verilen tanıtım ve reklam hizmeti, hizmet yurt dışında yapıldığından ve hizmetten yurt dışında faydalanıldığından KDV’ye tabi bulunmamaktadır. Firmanızca yurt içi otel ve konaklama tesislerinin reklamının yapılmasına aracılık edildiğinden, yurt dışındaki firma tarafından firmanıza fatura edilen tutarların yurt içi otel ve konaklama tesislerine yansıtılması KDV’ye tabi tutulmayacaktır. Firmanızın verdiği aracılık hizmeti karşılığında aldığı komisyon tutarı ise genel hükümler çerçevesinde KDV’ye tabi olacaktır.”

**Buna göre, geceleme hizmet bedelinin seyahat acentesi tarafından hizmeti fiilen alan kişiye aktarılmasında, aktarılan geceleme hizmeti ve buna ilişkin komisyon toplamına (% 8) KDV oranı uygulanır. Acentenin geceleme hizmetine aracılık karşılığında konaklama tesisine fatura düzenlemesi halinde bu faturada gösterilen bedel üzerinden de (% 8) KDV hesaplanır. Ancak, acentelerin müşteriye düzenlediği faturada yer alan toplam tutarın, geceleme hizmeti ile buna ilişkin komisyon ücreti dışındaki kısmı ise (% 18) KDV’ye tabidir.**

## 2.5. ORGANİZASYON HİZMETLERİ KAPSAMINDAKİ GECELEME HİZMETLERİ

21.06.2012 tarihli ve KDVK-63/2012-3 sayılı Katma Değer Vergisi Sirkülerinin “**Yemek Servis ve Organizasyon Hizmetleri**” başlıklı (2.2.2.4.) bölümünde “117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (3.2.4) bölümünde, Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen her türlü yemek servis ve organizasyon hizmetlerinde alıcılar tarafından 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacağı belirtilmiştir.

*Yemek servis hizmetleri; Tebliğin (3.1.2/b) ayırımında sayılan idare, kurum ve kuruluşların personel, öğrenci, hasta, müşteri, misafir, yolcu sıfatı taşıyan kişilerin yemek ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yapacakları hizmet alımlarını kapsamaktadır.*

...  
**Örnek:** (A) Organizasyon A.Ş. (B) kamu kurumu ile kurumun 50. kuruluş yıldönümü kutlaması organizasyonunu düzenlemek için anlaşmıştır. Kutlama, bir başka ilde gerçekleştirilecek ve 2 gün sürecektir. (A) bu kutlama için katılımcıların konaklamaları dâhil bir otelle anlaşmıştır. Otel işletmesi tarafından (A) ’ya verilen konaklama, salon kiralaması ve benzeri hizmetler tevkifata tabi

olmayacaktır. (A) 'nın, kutlama organizasyonu tertibi nedeniyle (B) 'ye fatura edeceği toplam tutar üzerinden hesaplanan KDV ise 5/10 oranında tevkifata tabi tutulacaktır. Buna göre, payları İMKB'de işlem gören firmanın personelinin işlerini yaparken müşteri veya tedarikçilerle birlikte temsil ve ağırlama faaliyeti kapsamında firma adına yemek servisi hizmeti alımında KDV ile birlikte hizmet bedelinin 1.000 TL'yi aşması halinde firma tarafından 5/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır." açıklamalarına yer verilmiştir.

**Kongre ve seminer hizmeti veren bir mükellefin tevkifat yapmakla yükümlü bir kuruma kongre ve seminer hizmetini ve geceleme hizmetini bir arada vermesi durumunda KDV oranlarının tek bir oran olarak uygulanması tevkifatın da yanlış hesaplanması sonucunu verecektir.**

Bu hususu izah etmek amacıyla KDV açısından oluşacak durumu da kapsayacak şekilde bir örnek vermek yerinde olacaktır. Buna göre, bir organizasyon şirketinin tevkifat yapmakla yükümlü bir kuruma seminer hizmeti ve geceleme hizmetini birlikte verdiğini düşünelim. 10.000 TL geceleme hizmeti ve 20.000 TL da organizasyon hizmeti bedeli öngörüldüğünde, hesaplanan KDV'nin 4.400 TL ( $10.000 \times 0,08 + 20.000 \times 0,18$ ) ve tevkifat tutarının ise 2.200 TL ( $4.400 \times 5/10$ ) olarak hesaplanması gerekmektedir.

Ancak, organizasyon şirketinin organizasyon hizmetini geceleme hizmetinden ayırmayıp toplam bedel üzerinden % 8 KDV hesapladığında ise hesaplanan KDV tutarı 2.400 TL ( $30.000 \times 0,08$ ) ve tevkifat tutarı ise 1.200 TL ( $2.400 \times 5/10$ ) olarak beyan edilecektir. Dolayısıyla KDV açısından 2.000 TL ve KDV tevkifatı açısından ise 1.000 TL vergi ziyayı oluşacaktır. (Bayar, 2009)

### 3. SONUÇ

Konaklama hizmetinin önemli bir parçası olan geceleme hizmetinin Katma Değer Vergisi uygulamasındaki yeri ve tabi olduğu oranlar, bu çalışmamızda özetle açıklanmaya çalışılmıştır.

### KAYNAKÇA

Bayar, Erhan (2009). *Konaklama Tesislerinde KDV Uygulamaları. E-Yaklaşım*. 204