

Sirküler Tarihi : 07.01.2008
Sirküler No : 2008/032

GECELEME HİZMETLERİNDE % 8 KDV UYGULAMASI

2007/13033 sayılı Kararnamenin eki (II) sayılı listenin B/25 inci bölümünde yer alan “ **otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan GECELEME hizmeti**”, 1.1.2008 tarihinden itibaren % 8 oranda KDV'ye tabi tutulacaktır.

Söz konusu hizmetlere ilişkin indirimli oranda KDV uygulanması hakkındaki görüş ve açıklamalarımız aşağıdaki bölümlerde sunulmuştur:

1. % 8 ORANA TABİ GECELEME HİZMETLERİNİN KAPSAMI:

KDV oranı 1.1.2008 tarihinden itibaren indirilen konaklama hizmetlerinin tanımı 2007/13033 sayılı Kararnamede şöyle yapılmıştır:

*“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 verilmesi ve geceleme bedeline dahil 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.)”*

Görüldüğü gibi indirimli oranın ana konusu “**GECELEME HİZMETİ**”dir.

Bu kapsamda düşük oranda KDV'den söz edilebilmesi için hizmetin, geceleme hizmeti işletmeciliği yapan bir konaklama tesisi tarafından sunuluyor olması gerekmektedir. Dolayısıyla işletmecilik vasfı taşımayan (Kira Kanunu kapsamına giren) konut veya oda kiraya verme işlemi bu kapsamda değildir.

Geceleme hizmeti denince akla sadece bir oda ve yatak gelmekle beraber Kararname'de “*yarım pansiyon*”, “*tam pansiyon*”, “*herşey dahil*”, gibi adlarla geceleme hizmet bedelinin içinde, ayrıca fatura edilmeksizin sunulmakta olan yiyecek, alkollü veya alkolsüz içecek, eğlence, oda servisi, fitness, havuz, sauna gibi hizmetler de geceleme hizmeti kapsamında % 8 orana tabi olacaktır.

Konaklama hizmeti veren işletmelerin, gerek tesiste konaklayanlara gerekse dışarıdan gelen kişilere verdikleri ve ayrıca fatura ve benzeri belgeye bağladıkları, yemek, eğlence, spor, ütü gibi hizmetler kendi oranında KDV'ye tabi olacaktır.

2. KONAKLAMA İŞLETMELERİNDE SARF EDİLEN ALKOLLÜ İÇECEKLER İLE İLGİLİ OLARAK YÜKLENİLEN KDV'nin DURUMU:

Hangi içeceklerin “*alkollü içecek*” sayıldığı, 2008/31 no.lu Sirkülerimizde belirtilmiştir.

Geceleme hizmeti kapsamında (% 8 KDV'ye tabi olarak) sarf olunan alkollü içeceklerle ait KDV'nin indirilmesi 2007/13033 sayılı Kararname ile yasaklanmıştır. İndirilemeyen bu KDV'ler hizmet maliyetine dahil edilecektir.

Alkollü içecek geceleme hizmeti bünyesinde değilse, yani ayrıca bedel karşılığında alkollü içecek servisi yapılıyorsa, bu içecekler fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilecek, % 18 tutarında KDV hesaplanacak, bu şekilde sarf olunan alkollü içecekler için yüklenilen KDV'ler indirim konusu yapılabilecektir.

Satın alınan alkollü içeceğin hangi işleme tabi olacağı peşinen bilinemeyeceği için, alkollü içecek alımlarına ilişkin KDV indirimi 191 no.lu hesap altında açılacak bir yardımcı hesaba kaydedilmek suretiyle indirim konusu yapılacaktır. Belli bir ay içinde gerçekleşen alkollü içecek sarfiyatı;

- % 18 KDV hesaplanarak sarf olunan alkollü içecekler,
- % 8 KDV hesaplanarak (geceleme hizmeti kapsamında) sarf olunan alkollü içecekler,

şeklinde ayrıştırılarak, % 8 orana tabi hizmetler kapsamında sarf olunan alkollü içeceklere ait KDV, ilgili ayın KDV beyannamesinde “*İlave edilecek KDV*” satırında gösterilmek suretiyle KDV indirim iptaline konu edilecek ve bu KDV tutarı hizmet maliyeti hesaplarına dahil edilecektir. **İndirim iptaline tabi olacak KDV'nin belirlenmesinde, o aydaki stokların en eskisine ait maliyet ve KDV miktarları dikkate alınacaktır.**

107 no.lu Tebliğ'de bu ayrıştırma ve izlemenin nasıl yapılacağı şöyle ifade edilmiştir:

“- Alkollü içecekler ve bunların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV ayrıca açılacak yardımcı hesaplarda izlenecektir. 2008 takvim yılına ait açılış kayıtlarında stokta bulunan alkollü içecekler ve bunlara ait olup yıl sonu itibarıyla indirim yoluyla telafi edilememiş KDV tutarları bu yardımcı hesaplarda gösterilecektir. Özel hesap dönemine tabi olan mükellefler 1/1/2008 tarihi itibarıyla aynı kayıtları yapacaklardır.

- 1/1/2008 tarihinden itibaren satın alınan alkollü içeceklere ait KDV defterlerde "indirim KDV" olarak yer alacaktır.

- 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.”

Buradaki ana prensip, Ocak 2008'den itibaren her bir ayda “*her şey dahil*”, “*tam pansiyon*”, “*yarım pansiyon*” gibi uygulamalar çerçevesinde geceleme hizmeti bedeline dahil edilmiş alkollü içecekler bulunması halinde, bu içeceklere tekabül eden KDV yükleniminin indirim iptaline konu edilmesidir. Söz konusu sarfiyata tekabül eden KDV yükleniminin bulunmasında mükellef lehine en eski tarihli alış faturalarına göre tespit yapılabileceği hükme bağlanmıştır. Bu yüklenimin kesin bir rakam olarak tespiti çoğu zaman mümkün değildir. Hatta bazı hallerde ihraca giden mal için yüklenilen KDV'nin tespitinde olduğu gibi yaklaşık hesaplamalar ve varsayım kullanımları gerekli olacaktır.

3. 2007'DE BAŞLAYIP 2008'DE BİTEN GECELEME HİZMETLERİNİN DURUMU :

Geceleme hizmetlerinde 31.12.2007 akşamına kadar KDV oranı % 18 idi ve bu oran 1.1.2008 sabahından itibaren % 8 olmuştur. Şayet müşteri konaklama tesisine 2007 yılında girmiş (check-in) ve tesisten çıkışı (check-out) 2008'de ise, bu hizmette KDV oranının ne olacağı 107 no.lu Tebliğ'de şöyle açıklanmıştır.

“1/1/2008 tarihinden önce başlayıp bu tarihten sonra biten geceleme hizmetlerinin 1/1/2008 tarihine kadar olan bölümü genel orana, bu tarihten sonra ifa edilen bölümü indirimli orana tabi olacaktır. Geceleme hizmetinin sona ermesini müteakip, Vergi Usul Kanunundaki sürelerle bağlı olarak düzenlenecek faturada her iki kısmın ayrıca gösterilmesi ve tabi oldukları oranlar üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.”

Bu görüşe katılmıyoruz. Çünkü hizmet şeklindeki KDV'ye tabi işlemlerde KDV'yi doğuran olay hizmetin sona ermesidir. Konaklama hizmetlerinde hizmetin, müşterinin tesise gelişi ile başlayıp, çıkışına kadar devam eden bir bütün olduğu (bu hizmetin günlere bölünemeyeceği), söz konusu hizmetin tümüne ait KDV'nin de, müşterinin tesisi terk (check - out) tarihinde doğduğu, dolayısıyla hizmetin tümüne ait KDV oranının, KDV'nin doğduğu günde geçerli mevzuata göre belirlenmesi gerektiği, hizmetin tümüne ait KDV'nin check - out un gerçekleştiği aya ait olduğu yönünde muktezalar mevcut olup bu muktezalar mevzuata uygundur.

Halbuki Tebliğ'de tesiste kalınan günlerin 2007 ve 2008 şeklinde ayrıştırılması, 2007'ye ait kısma % 18, 2008'e ait kısma % 8 KDV hesaplanması, buna mukabil 7 günlük fatura kesme süresinin her iki kısım için check-out tarihinden itibaren başlayacağı belirtilmek suretiyle, mevzuata aykırı, çelişkili ve katılmadığımız bir anlayış ileri sürülmüştür.

4. GECELEME HİZMETİ PAZARLAYAN SEYAHAT ACENTELERİNİN DURUMU:

Konaklama tesislerinden satın aldığı, geceleme hizmetlerini müşterilerine pazarlayan seyahat acentelerinin tabi olduğu KDV oranı ve belge düzeni, 107 no.lu Tebliğ'de şöyle açıklanmıştır:

“ 2.3. Seyahat Acenteleri

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.

Konaklama tesisi tarafından seyahat acentesine düzenlenen geceleme hizmetine ilişkin faturada hizmet bedeli üzerinden yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde %8 oranında KDV hesaplanacaktır. Bu hizmet bedelinin seyahat acentesi tarafından hizmeti fiilen alan kişiye aktarılmasında da %8 oranı uygulanacaktır.

Acentelerin müşteriye düzenlediği faturada yer alan toplam bedelin geceleme hizmeti dışındaki her türlü işlemlere ilişkin kısmı organizasyon hizmetinin karşılığını teşkil ettiğinden genel oranda katma değer vergisine tabi olacaktır.

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.

Acentelerin, geceleme hizmeti vermeyip bu hizmete aracılık etmeleri nedeniyle, bu işlerle ilgili olarak KDV Kanununun (29/2) maddesi uyarınca iade talebinde bulunmaları mümkün değildir.”

Bu ifadelerden seyahat acentelerinin faturalarını ne zaman ve nasıl düzenleyecekleri, faturadaki hangi unsurun hangi oranda KDV'ye tabi olacağı, net olarak anlaşılamamaktadır.

Kaldı ki en azından seyahat acentası faturasında, bu faturaya konu geceleme hizmetini veren konaklama işletmesinin fatura bilgilerinin yer verilmesi şartını anlamsız, ticari icaplara ve vergi mevzuatına aykırı buluyoruz. Gerek konaklama işletmesi, gerekse bu işletmenin hizmetini alıp satan seyahat acentesi için 7 günlük fatura kesme süresinin başladığı tarih hizmetin tamamlandığı yani müşterinin tesisteki kalma süresinin sona erdiği gündür. Konaklama tesisi kendisine tanınan 7 günlük süreyi sonuna kadar kullandığında, bu faturayı bekleyen seyahat acentesi kendi faturasını kesmekte gecikmiş duruma düşecek oluşu kabul edilebilir bir durum değildir.

Buna mukabil, seyahat acentelerine düşük oran faslından iade hakkı tanınmamış olması isabetlidir.

Saygılarımızla.