

ASKERÎ SOSYAL TESİSLERLE İLGİLİ MEVZUAT HÜKÜMLERİNİN KURUMLAR VERGİSİ KARŞISINDAKİ DURUMU

Dr.Mly.Yb.Metehan TOPSAKAL*

Özet

Vergi hukukundaki “kanunilik ilkesi” Anayasa’nın 73/3’üncü maddesinde yerini almaktadır. Sosyal tesislerin Kurumlar Vergisi mükellefiyetiyle ilgili yapılan kanun değişiklikleri, tebliğler ve verilen özelemler incelendiğinde, vergi hukukunda “kanunilik ilkesi”ni oluşturan Anayasa’nın 73/3’üncü maddesi hükmü başta olmak üzere bazı çelişkiler içerdiği görülmektedir. Bu çalışmada, mülga ve yürürlükteki mevzuat ile verilen özelemler incelenerek özellikle askeri sosyal tesislerle ilgili yardımcı kaynakların “kanunilik ilkesi” karşısındaki durumları değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kurumlar Vergisi, Sosyal Tesis, Askeri Sosyal Tesis

THE STATE OF THE LAW FOR THE MILITARY SOCIAL FACILITIES WITH REGARDS TO THE CORPORATION TAX

Abstract

Principle of legality stated in the tax law is expressed in the article 73/3 of the Constitution. When; law changes, ministry rulings and other rulings of the Corporation tax law for the public social facilities have been

* Gnkur.Gn.P.P.Bşk.lığı Pl. ve Prog.Sb., metehan@topsakal.com

reviewed, some contradictions with especially regarding the principle of legality has been noticed. In this study, we investigate the current and previous legal ruling documents (laws, rulings, etc.) especially for the military social facilities with regards to principle of legality.

Keywords: Corporation tax, social facility, military social facility

GİRİŞ

1982 Anayasası'na göre, yasama organı vergileme yetkisinin kullanılmasında asli yetkili bir organdır. Buna karşılık yürütme organı ise, istisnai olarak yetkilidir. Yürütme organının yetkisi sadece yasama organının yetkisini kullanmak üzere yetkilendirilmesi koşulu ile mevcuttur¹. Anayasa'nın 73/3'üncü maddesi, "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" hükmünü amirdir. Bu hüküm gereği, vergi kanunlarında yapılacak değişiklikler sadece kanunlarla yapılmaktadır.

Ancak, sosyal tesislerin Kurumlar Vergisi mükellefiyetiyle ilgili yapılan kanun değişiklikleri, tebliğler ve verilen özeldeler incelendiğinde, vergi hukukunda "kanunilik ilkesi"ni oluşturan Anayasa'nın 73/3'üncü maddesi hükmü başta olmak üzere bazı çelişkiler içerdiği görülmektedir. Bu yazıda, söz konusu çelişkilerin Anayasa'nın 73/3'üncü maddesi karşısındaki durumları ile Kurumlar Vergisi karşısındaki durumları incelenecektir.

1. VERGİ HUKUKUNA İLİŞKİN BAZI GENEL HÜKÜMLER

1.1. Asli – Yardımcı Kaynak

Hukuk kurallarını oluşturan, geliştiren yol ve yöntemlere hukukun kaynakları denilmektedir². Hukukun kaynakları ise kendi arasında asli

1 Doğrusöz, Bumin, "Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi ", XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu 14-16 Mayıs 1998 Bodrum, İstanbul: M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın N.12, 2000, ss.136.

2 Giritli İ.-Bilgen P.-Akgüner T., İdare Hukuku, Der Yayınları, İstanbul 2001, S. 121; Gözübüyük A.Ş.-Tan T., İdare Hukuku, Cilt 1, Genel Esaslar, Güncelleştirilmiş 7.Bası,

(bağlayıcı), ve yardımcı (tali) kaynaklar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bağlayıcı, uyulması zorunlu olan kaynaklar olan asli kaynaklar; anayasa, milletlerarası andlaşma, kanun, kanun hükmünde kararname, bakanlar kurulu kararı, içtihadı birleştirme kararı, tüzük ve yönetmelikten oluşmaktadır. Asli kaynakların ortak özeliği yeni kural koyması ve uygulanması açısından yargıyı, mükellefleri ve idareyi bağlamasıdır. Bağlayıcı olmayan yardımcı (ikincil, tali) kaynaklar ise; tebliğ, özelge, yargı kararı ve doktrindir. Yardımcı kaynakların ortak özeliği ise, yeni kural koymaması, açıklayıcı, uygulama biçimini gösterici ve uyarıcı nitelikte olmasıdır. Yardımcı kaynaklar, mükellefi ve yargı organlarını bağlayıcı kaynaklar değildir. Bu kaynaklar, sadece gelir idaresi personelini bağlayan metinlerdir³.

Vergi hukukunda kaynaklar için özet bir ifade belirtmek gerekirse; vergi hukuku açısından asıl bağlayıcı kaynağın Anayasa'nın 73'üncü maddesi olduğu aşikârdır. Anayasa'nın 73'üncü maddesini incelediğimizde de, vergi hukuku açısından asıl kaynağın kanunlar (kanunilik ilkesi) olduğu ortaya çıkmaktadır. Sonuç olarak, vergi hukukunun asli kaynaklarını Anayasa'nın 73'üncü maddesinden hareketle kanunlar oluşturmaktadır. Diğer kaynaklar ise, kanunların getirdiği hükümler çerçevesinde olmak kaydıyla sadece açıklayıcı nitelikte olabilecektir. Yeni bir düzenleme getiremeyecektir.

1.2. Normlar Hiyerarşisi

Normlar hiyerarşisi yazılı hukuk kuralları arasında bir sıralama demektir⁴. Bu hiyerarşik düzende yer alan hukuk kuralları bir piramit oluşturmaktadır. Bu piramit şeklindeki hiyerarşik düzende altta bulunan kurallar üsttekilere uygun olmak zorundadır⁵. Normlar hiyerarşisinde en

Turhan Kitabevi, Ankara 2010, S. 30; Saban N., Vergi Hukuku, Der Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 3'üncü Basım, İstanbul 2005, S. 13 ; Çelik C., "Vergi Hukukunun Yardımcı Kaynağı Olarak İdari düzenlemeler", Vergi Dünyası, Mayıs 2003
3 Giritli-Bilgen-Akgüner., S. 122; Baykara B., "Vergi Kanunları İle İlgili Genel Tebliğler ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı ve Değeri", Vergi Dünyası, Ekim 2001, S. 7
4 Giritli-Bilgen-Akgüner, S. 123
5 Gözübüyük-Tan, S. 31

üstte bulunan kaynak anayasadır. Sıralamada anayasadan sonra kanunlar yer almaktadır ki kanunlar anayasaya aykırı olamazlar.

Ayrıca anayasada belirtilen şartlar ve koşullarda çıkartılan kanun hükmünde kararnameler vardır. Bunlar normlar hiyerarşisinde kanunlarla aynı sırada yer almakta ve kanunlara eş değerde olan hukuksal metinlerdir⁶.

Normlar hiyerarşisinde sıralamada bir alttaki kaynak, bir üstteki kaynağa aykırı olamayacağından sıralamanın da önemi artmaktadır. Normlar hiyerarşisindeki sıralamanın önemi, özellikle alttaki kaynakla üstteki kaynak arasında uyumsuzluk ya da aykırılık olması durumunda kendini göstermektedir⁷.

Hiyerarşik yapılanmada yazılı hukuk kurallarının yeri onu yapan organ veya makamın otoritesine bağlıdır⁸. Bu kapsamda, normlar hiyerarşisindeki kaynakları sıralayacak olursak; Anayasa, Milletlerarası Antlaşma, Kanun/Kanun Hükmünde Kararname, Tüzük/Bakanlar Kurulu Kararı, Yönetmelik, İçtihadı Birleştirme Kararı, Tebliğ sıralaması ortaya çıkacaktır.

Belli kişilere veya belli olaylara uygulanan kanunlara özel kanun, herkese veya her olaylara uygulanan kanunlara ise genel kanun denilmektedir⁹. Yürürlükteki mevzuat açısından örnek vermek gerekirse; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile 211 sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri İç Hizmet Kanununun sosyal tesislerle ilgili hükümlerini verebiliriz.

Aynı olayı düzenleyen iki ayrı kanunun ikisi de genel veya ikisi de özelse; bu durumda sonraki kanunla getirilen düzenleme esas alınmaktadır¹⁰. Ancak bu olayı düzenleyen kanunlardan birisi genel diğeri özelse; eğer önceki kanun genel, yeni kanun özelse, olaya özel olan yeni

6 Giritli-Bilgen-Akgüner, S. 123

7 Giritli-Bilgen-Akgüner, S. 124

8 Gözübüyük-Tan, S. 31

9 Kuluçlu E., “Türk Hukuk Sisteminde Normlar Hiyerarşisi ve Sayıştay Denetimine Etkileri”, Sayıştay Dergisi, Sayı 71, S.8

10 Kuluçlu, S.8

kanun hükümleri uygulanmalıdır¹¹. Eğer önceki kanun özel, yeni kanun genelse; bu durumda da kanun koyucunun yeni kanunu çıkardığındaki amacına bakarak, yeni bir bakış açısıyla bir düzenleme getirmek istendiği anlaşılırsa, bu durumda da genel kanun uygulanmalıdır¹².

Genel ve özel kanun ilişkisi olmadan iki ayrı kanunda aynı olaya yönelik farklı düzenlemeler yer alırsa; bu durumda da sonraki kanunda yer alan düzenlemeler olaya uygulanmaktadır¹³. Çünkü kanun koyucunun o olaya yönelik iradesinin sonraki kanunla değiştiği kabul edilmektedir¹⁴.

Kanun koyucu tarafından çıkartılan kanunların hemen hemen hepsinde esas maddelerle birlikte geçici maddeler de yer almaktadır. Bazen bu maddeler arasında da aynı olayla ilgili farklı düzenlemelerle karşılaşmaktadır. Bu durumda da; Anayasa Mahkemesinin 28 Ocak 1992 tarih ve E:1992/7, K:1992/2 sayılı kararındaki içtihadı ile geçici maddelerin uygulama önceliğine sahip oldukları vurgulanmıştır¹⁵. Yürürlükteki mevzuat açısından örnek vermek gerekirse; 5520 sayılı kanunun 35'inci maddesi ile geçici 1'inci maddesinin 9'uncu fıkrasını verebiliriz.

2. SOSYAL TESİSLERE YÖNELİK VERGİ MEVZUATI

2.1. Mülga Mevzuat

2.1.1. 2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu

2395 sayılı Kanun hükümlerinin incelenmesi neticesinde sosyal tesislere yönelik herhangi bir vergi muafiyet hükmü olmamakla birlikte; İstisnalar başlıklı 3/21'inci maddesinde “Hususi kanunlara veya Devlele aktolunan mukavelere istinaden temettü ve kazanç vergilerinden istisna kabul edilmiş olanlar.” hükmünün yer aldığı tespit edilmiştir.

2395 sayılı Kanun 1 Haziran 1934 tarihinde yürürlüğe girip 1 Ocak 1950 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır.

11 Giritli-Bilgen-Akgüner, S. 125

12 Kuluçlu, S.8

13 Giritli-Bilgen-Akgüner, S. 125

14 Kuluçlu, S.9

15 Kuluçlu, S.10

2.1.2. 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Muafıklar başlıklı 7/13'üncü maddesi, "Genel ve katma bütçeli dairelere ait olup sadece kamu mensuplarına hizmet veren, kar amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş, konuk evleri ve bunların kantinleri," hükmünü amirdir.

İndirim ve İstisnaların Sınırı başlıklı mükerrer madde 45'in 1'inci fıkrasının, "Kurumlar vergisine ilişkin istisna, muafiyet ve kurum kazancının tespitinde indirimleri düzenleyen hükümler, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir."

22'nci geçici maddesinin, "Kurumlar Vergisi Kanununa bu Kanunla eklenen mükerrer 45 inci madde hükmünün yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka Kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirim hükümlerinin uygulanmasına devam olunur."

5422 sayılı kanun 1 Ocak 1950 tarihinde yürürlüğe girip 1 Ocak 2006 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır.

2.1.3. 2771 Sayılı Ordu Dâhili Hizmet Kanunu

2771 sayılı kanun hükümlerinin incelenmesi neticesinde sosyal tesislere yönelik herhangi bir vergi muafiyet hükmünün olmadığı tespit edilmiştir. 2771 sayılı kanun 18 Haziran 1935 tarihinde yürürlüğe girip 1 Mart 1961 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır.

2.1.4. 211 Sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri İç Hizmet Kanunu

Sosyal Hizmetler Bölümünün 103'üncü maddesinin, "*Ordu evleri ve müştemilatı 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin 18 inci fıkrası gereğince Kurumlar Vergisinden, Bina ve Gelir vergilerinden muaf olup mezkûr maddedeki (Ordu evleri) tabirine askeri gazino ve kışla gazinoları ile bunların nizamnamede gösterilen her türlü müştemilatı dahildir.*" hükmü, 6519 sayılı "Askerlik Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile 22 Şubat 2014 tarihinde değiştirilmiştir.

2.1.5. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:31)

Muafiyetler başlıklı 2'nci maddesinin b fıkrasının, “*Bu muafiyet sadece kamu mensuplarına hizmet etmek amacıyla kurulan, karlılık gayesi olmayan ve üçüncü kişilere kiralanmayan genel bütçeli dairelere ait konuk evleri ile kantinlerine uygulanacaktır. Ancak bu kuruluşların amaçları dışında faaliyet göstermeleri halinde vergiye tabi olacakları tabiidir. Öte yandan, söz konusu kantinler, konuk evlerinde kalan kamu mensuplarının bu süre zarfında ihtiyaç duydukları malların satışının yapıldığı yerlerdir. Kantinlerde diğer malların (giyecek, buzdolabı, çamaşır makinesi gibi dayanıklı tüketim malları v.b.) veya konuk evinde kalanlar dışındaki kişilere de satış yapılması hallerinde muafiyetten yararlanılamayacaktır. ... Öte yandan, ordu evleri ve askeri kantinler genel bütçeli dairelere ait kuruluşlar olduğundan yukarıda belirtilen esaslar dâhilinde muafiyetten aynen yararlanacaklardır.*” hükmünü amirdir.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:31) 03 Nisan 1986 tarihinde yürürlüğe girip Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'nin 37'nci maddesi hükümleri çerçevesinde 03 Nisan 2007 tarihinde yürürlükten kaldırılmıştır.

2.1.6. Tamim¹⁶ (Maliye Vekâletinden, No: 22104/14-20049/58)¹⁷

Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Tamimin (Sirküler) 1/3'üncü maddesi “*Binaenaleyh ordu dahili hizmet talimatnamesinin¹⁸ 197'nci¹⁹ maddesinde zikredilen maksat ve gayeye göre idare edilen ordu*

16 Tamim : Genelge, sirküler (Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, Ankara 2005, S. 1897)

17 14 Aralık 1937 tarihli ve 3782 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

18 Talimatname : Yönetmelik (Türkçe Sözlük, Türk Dil Kurumu, Ankara 2005, S. 1895)

19 Ordu Dahili Hizmet Talimatnamesinin 197'nci maddesi;

“Büyük garnizonlarda (müstakil tümen ve daha yukarı) bir orduevi bulunur. Bu evler garnizonun adı ile anılır, Ankara orduevi, İzmir orduevi gibi. Diğer garnizonlarda birer askeri gazino bulunabilir. Kışlalar içinde de bir subay ve bir erbaş gazinosu bulunur ve bunun adına da kışla gazinosu denilir.

evleri ve askeri gazinolarının 8/7/1935 tarihli ve 16223/115/38 numaralı umumi tebliğde mevzuu bahsedilen kulüpler gibi kazanç vergisine tabi tutulmaması icab eder.” hükmünü amirdir. Söz konusu açıklama ile ordu evleri ve askeri gazinoların kazanç vergisine tabi tutulmayacağı vurgulanmıştır.

2.2. Yürürlükteki Mevzuat

2.2.1. 211 Sayılı Türk Silahlı Kuvvetleri İç Hizmet Kanunu²⁰

103’üncü maddesinin, *“Ordu evleri, askeri gazinolar, kışla gazinoları, askeri müzeler ve vardiya yatakhaneleri ile özel, yerel ve kış*

Ordu evleri ve askeri gazinoların tesisinden maksat ordu mensuplarının münasebet ve irtibatını samimileştirmek ve mesleki ve içtimai inkişaflarını (gelişme) kolaylaştıracak vasıtaları hazırlamaktır.

Ordu evleri ve gazinoları istirahat yeridir. Harp oyunları, konferanslar mesleğe ve hizmete müteallik mübahaseler için de bir ders mahallidir. Ordu evlerinde ve askeri gazinolarda aile toplantıları, hususi ve resmi ziyafetler ve müsamereler de yapılabilir. Kışla gazinolarında umumî müsamereler ve aile toplantıları olmaz.

Ordu evleri ve askeri gazinoları mütalea ve oyun salonları ile spor, tenis mahalleri, yatak odaları, banyo ve sahillerde yüzme yerleri, deniz sporları vasıtaları için kayıkhane gibi müştemilatı ihtiva eder. Kışla gazinolarında kütüphane ve yıkanma yerleri tablidot salonları bulunur.

Subaylar ve askeri memurlar ile yaş haddi ile veya malulen tekaüt olan subaylar bilimum ordu evlerinin ve askeri gazinoların tabii üyelerinden ve buldukları garnizondaki ordu evinin veya askeri gazinonun asli üyelerinden sayılırlar.

Ordu evleri ve gazinoları bir heyet tarafından idare olunur. Heyetin seçilmesi ve vazifeleri ve salahiyetleri özel talimatına göre yapılır.

Ordu evleri ve askeri gazinolarının varidatı; teberruattan ve kendi hasılatından ve üyelerin asli maaşından yüzde birinden temin edilir.

Ordu evleri ve askeri gazinolarda alkollü içkiler ancak lokanta ve büfelerde serhoş olmamak şartı ile içilir. Kumar oynamak yasaktır.

Ordu evleri ile askeri gazinolar ordu mensuplarına mahsustur. Konser ve konferanslar ile ziyafet ve merasim günlerinde komutanlar tarafından davet edilmiş olan sivil zevat ve aileleri buralara girebilirler. Subaylar refakatlerinde olarak buralara sivil misafir kabul edilebilirler. (Otel kısmı müstesna), ordu evleri ve gazinoları icara da verilemez.

Ordu evlerinde ve askeri gazinolarında gösterilecek sinema filimleri mesleki ve terbiyevi ve ahlaki olmalıdır. Sinemalarda hiçbir zaman ticaret fikri gözetilmez ve reklam yapılmaz.” şeklindedir.

20 6519 sayılı “Askerlik Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile 22 Şubat 2014 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

eğitim merkezlerinde, özel bir ihtisas gerektiren hizmetlerin; personel yetersizliği veya maliyeti nedeniyle verilememesi durumunda bu hizmetler, hizmet alımı veya kiralama yoluyla dışarıdan karşılanabilir. Aralarında kabul edilebilir doğal bir bağlantı olması hâlinde mal ve hizmet alımları birlikte yapılabilir.

Bu tesislerin kiraya verilmesi, işletilmesi, işlettirilmesi, mal ve hizmet alımı işlemleri tesis müdürlüklerince yerine getirilir. Bu şekilde elde edilen gelirler, genel bütçe gelirleri ile ilişkilendirilmeksizin tesis gelirlerine dâhil edilir.

Tesislerin kiraya verilmesi, mal ve hizmet alımı sonucu sağlanan gelirlerin dağıtım yerleri, oranları ve kullanılması, yapılacak denetlemeler ve diğer hususlara ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığının uygun görüşü üzerine yönetmelik ile belirlenir.” hükmünü amirdir.

Sosyal Hizmetler Bölümünün 106’ncı maddesinin, “*Bu Kanun kapsamında Türk Silahlı Kuvvetleri tarafından kuruluş amaçlarına göre işletilen orduevi ve bağlı şubeleri, askeri gazinolar, kışla gazinoları, vardiya yatakhaneleri ve bunların müstemilatı, özel, yerel ve kış eğitim merkezleri, askeri kantinler ve askeri müzeler kurumlar vergisinden muaftır. Bu muafiyet, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yapılacak vergi kesintilerini kapsamaz.*

Bu maddede sayılan tesisler emlak vergisinden, bu tesislerin mal ve hizmet alımları nedeniyle düzenlediği ödemeye ilişkin kâğıtlar damga vergisinden istisnadır.” hükmünü amirdir. 211 sayılı kanun 1 Mart 1961 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2.2.2. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Muafiyetler başlıklı 4/1-d maddesi, “*Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup sadece kamu görevlilerine hizmet veren, kâr amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş ve konukevleri ile askerî kışlalardaki kantinler.”* ,

Yine aynı maddesinin 2'nci fıkrası ise; *“Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usuller Maliye Bakanlığınca belirlenir.”*, Muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırı başlıklı 35/2'nci maddesi *“Kurumlar vergisi ile ilgili muafiyet, istisna ve indirimlere ilişkin hükümler, ancak bu Kanun, Gelir Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununa hüküm eklenmek veya bu kanunlarda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir.”*, Birinci Geçici Maddesinin 9'uncu fıkrası ise; *“Bu Kanunun yürürlüğünden önce kurumlar vergisine ilişkin olarak başka kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirimler bakımından 35 inci madde hükmü uygulanmaz.”* hükmünü amirdir. 5520 sayılı kanun 1 Ocak 2006 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2.2.3. Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)

Kreş ve Konukevleri başlıklı 4.5.1. maddesinde, *“sadece kamu görevlilerine hizmet vermek, kâr amacı gütmemek ve üçüncü kişilere kiralanmamak koşuluyla kurumlar vergisinden muaf olacaklardır”*; Yine aynı maddede, *“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”*; Askeri Kışlalardaki Kantinler başlıklı 4.5.2. maddesinde, *“Askeri kışlalarda açılan ve askerlerin zaruri ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan, kısıtlı türden malların satışının yapıldığı kantinler, kurumlar vergisinden muaf tutulacaktır. Bu kantinler, ev ihtiyaçlarının karşılanmadığı, dışarıya satış yapılmayan ve dolayısıyla iktisadi alanda rekabet eşitsizliği yaratmayacak şekilde faaliyet gösteren yerlerdir. Bu yerlerde giyecek, buzdolabı, çamaşır makinesi gibi dayanıklı tüketim malları v.b. satılması veya dışarıya satış yapılması hallerinde muafiyetten yararlanılamayacaktır. Ayrıca, askerlerin dışında ailelerinin de ihtiyaçlarını karşılayan ve askeri kışlaların dışında başka yerlerde faaliyet gösteren kantinlerin anılan muafiyet hükmünden yararlanması mümkün değildir”* ifadeler yer almaktadır.

Diğer Kanunlardaki Muafiyet, İstisna ve İndirimlerin Sınırı başlıklı 35’inci maddesinde “Ayrıca, 35 inci maddenin yürürlük tarihinin 1/1/2007 olduğu dikkate alındığında, bu tarihe kadar yürürlüğe giren kanunlarda yer alan muafiyet, istisna ve indirim hükümleri kurumlar vergisi bakımından geçerli olacak, ancak bu tarihten sonra yürürlüğe giren kanunlarda yer alan hükümlerin uygulanması mümkün olmayacaktır.” hükmünü amirdir.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1) 03 Nisan 2007 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

2.3. Verilen Mevzuat Hükümlerinin Değerlendirilmesi

2.3.1. Mülga Mevzuatın Değerlendirilmesi

2395 sayılı Kanun ve 2771 sayılı Kanun ile sosyal tesislere yönelik herhangi bir istisna getirilmiş olmamasına rağmen, 14 Aralık 1937 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 22104/14-20049/58 numaralı Tamim ile Ordu Dâhili Hizmet Talimatnamesinde belirtilen amaca yönelik işletilen ordu evleri ve askeri gazinoların, kazanç vergisine tabi tutulmayacağı hükmü yer almıştır. Bu düzenleme ile Kazanç Vergisinde bir hüküm olmamasına rağmen, vergi hukukunda “*kanunilik ilkesi*” dikkate alınmadan ordu evleri ve askeri gazinolar Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan bir sirküler ile Kazanç Vergisinden muaf tutulmuştur.

5422 sayılı kanun ile de sosyal tesislere yönelik bir muafiyet hükmü getirilmekle birlikte ordu evlerinden bağımsız olarak işletilen askeri kantinler, getirilen bu hüküm dışında tutulmuştur. Ancak Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:31)’ndeki “...*ordu evleri ve askeri kantinler genel bütçeli dairelere ait kuruluşlar olduğundan...*” hükmü ile ordu evlerinden bağımsız olarak işletilen askeri kantinler de bu muafiyet hükmüne dahil edilmiştir. Yine yapılan bu düzenleme ile vergi hukukunda “*kanunilik ilkesi*” dikkate alınmadan askeri kantinler Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan bir tebliğ ile Kurumlar Vergisinden muaf tutulmuştur.

211 sayılı kanunun eski 103’üncü maddesindeki hükme, 5422 sayılı kanundaki muafiyet maddesine bir artı sağlamaması ve yine 5422 sayılı

kanunun mükerrer madde 45'inci maddesi gereği gerek olmadığı değerlendirilmektedir.

5422 sayılı kanunun 7/13'üncü maddesi esas alınarak yapılan bir değerlendirmede de; konuk evlerinin 5422 sayılı kanunun 7/13'üncü maddesinde öngörülen konaklama maksadı dışında yerine getirilen (berber, kuaför, bar, kafeterya, pastane, düğün salonu, lokanta vb.) hizmetler ile iktisadi rekabeti bozacak şekilde otel olarak faaliyet göstermelerinin vergi muafiyeti kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmayacağı²¹; konuk evlerine bağlı olarak işletilen kantinlerde, kamu personelinin ev ihtiyaçlarına yönelik gıda, temizlik, giyecek veya dayanıklı tüketim malzemelerinin satılması veya konuk evlerinde kalan kamu personeli dışındaki kişilere satış yapılması hallerinde vergi muafiyeti kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmayacağı²² değerlendirilmiştir.

İdare; ordu evleri, askeri gazinolar, askeri kantinler ve kışla gazinoları ile kamu kurumlarına ait misafirhane, kreş, yemekhane, eğitim ve dinlenme tesislerinin, faaliyetlerini, kar amacı taşımadığı gerekçesi ile ticari faaliyet saymaması, faaliyetin kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, müstakil muhasebeleri ve kendilerine tahsis edilmiş sermayelerinin veya işyerlerinin bulunamaması gerekçeleri ile sosyal tesisleri kurumlar vergisi muafiyetinden faydalandırmasına rağmen, ticari faaliyetin, kazanç elde etme gayesine bağlanamayacağı gerekçesi ile ordu evleri, askeri gazinolar, askeri kantinler ve kışla gazinoları ile kamu kurumlarına ait misafirhane, kreş, yemekhane, eğitim ve dinlenme tesislerinin, iktisadi kamu müesseseleri olarak vergi mükellefi olacağı vurgulanmıştır²³.

21 Gençyürek L., "Kamu Kuruluşlarına ait Sosyal Tesislerin Vergilendirilmesi", Yaklaşım Dergisi, Kasım 2004, Sayı:143

22 Vural M., "Kamu Kurumlarına ait Sosyal Tesislerde KDV Uygulaması", Vergi Dünyası, Ağustos 2001

23 Çilingir Ş.O.-Şeker K., "Kamu Kurumlarına ait Sosyal Tesislerin KDV Karşısındaki Durumu", Vergi Dünyası, Kasım1991

2.3.2. Yürürlükteki Mevzuatın Değerlendirilmesi

5520 sayılı Kanunun 4/1-d maddesi hükmü gereği ordu evleri ve askeri kantinler Kurumlar Vergisinden muaf tutulmuştur. Getirilen bu hüküm ile askeri kantinler de muafiyet kapsamına dahil edilmiştir. Ancak 5520 sayılı Kanunun 4/2'nci maddesine rağmen, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No:1)'ndeki muafiyetler bölümü ile vergi hukukunda “kanunilik ilkesi” dikkate alınmadan, bazı açıklamalar yapılarak muafiyet hükmünün daraltıldığı değerlendirilmektedir.

Yapılan bu düzenlemenin; genel tebliğ yerine Anayasa'nın 73/4'üncü maddesindeki, “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.*” hükmü gereği Bakanlar Kurulu tarafından yapılmasının “kanunilik ilkesi” çerçevesinde daha doğru bir hareket tarzı olduğu değerlendirilmektedir.

211 sayılı kanunun 106'ncı maddesinde, 6519 sayılı “Askerlik Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”la yapılan değişiklikle; Türk Silahlı Kuvvetleri tarafından, kuruluş amaçlarına göre işletilen orduvevi ve bağlı şubeleri, askeri gazinolar, kışla gazinoları, vardiya yatakhaneleri ve bunların müstemilatı, özel, yerel ve kış eğitim merkezleri, askeri kantinler ve askeri müzelere Kurumlar Vergisi muafiyeti getirilmiştir. Yapılan bu değişiklik, 5520 sayılı kanunun 35'inci maddesi hükmüne aykırı olmakla birlikte, 5520 sayılı kanunun 4/1-d maddesi gereği gerek olmadığı değerlendirilmektedir.

Ayrıca, yine 6519 sayılı Kanunla, 211 sayılı Kanunun 103'üncü maddesine tesislerin kiraya verilebileceği hükmü getirilmiştir. Yapılan bu değişiklik, 5520 sayılı Kanunun 4/1-d maddesinde yer alan “*üçüncü kişilere kiralanmayan*” hükmü gereği, 5520 sayılı Kanunun 35'inci maddesi hükmüne aykırı olduğu değerlendirilmektedir.

Sosyal tesislere tanınan mülga ve yürürlükteki muafiyet hükümlerini özet olarak aşağıdaki çalışmada görebilmekteyiz.

01.06.1934	18.06.1935	14.12.1937	01.01.1950	01.03.1961	03.04.1986	01.01.2006	03.04.2007	DEV AM
2395 S. Kazanç Vergisi Kanunu (Muafiyet yok, ancak genelge/tebliğlerle muafiyet verilmiş)			5422 S. Kurumlar Vergisi Kanunu (Muafiyet var)					
2771 S. Ordu Dahili Hizmet Kanunu (Muafiyet yok)			Kurumlar Vergisi G.T. Seri No:31 (Muafiyet var)					
Maliye Vekaletinden, No: 22104/14-20049/58 numaralı Tanım (Muafiyet var)			211 S. TSK İç Hizmet Kanunu (Muafiyet var)					
			5520 S. Kurumlar Vergisi Kanunu (Muafiyet var)			Kurumlar Vergisi G.T. Seri No:1 (Muafiyet var) (*)		

Mülga mevzuat

Yürürlükteki mevzuat

(*) Sosyal tesislere tanınan muafiyet hükümlerinin yürürlükteki kanunlar ile düzenlenmesi ile “kanunilik ilkesi” çerçevesinde hüküm tesis edildiği anlaşılmaktadır. Bu kapsamda, genel tebliğ ile muafiyet hükmünün daraltılmasına gerek olmadığı değerlendirilmektedir.

3. SOSYAL TESİSLERLE İLGİLİ VERİLEN ÖZELGELER VE HUKUKİ DURUMU

3.1. Verilen Özelgeler

3.1.1. Gelir İdaresi Başkanlığı Tarafından Verilen Özelgeler

3.1.1.1. Mülga Mevzuat Hükümleri Çerçevesinde Verilen Özelgeler

14 Mart 2003 tarihli²⁴ özelgede, mülga 5422 sayılı Kanunun 7/13'üncü maddesine²⁵ atıfta bulunularak muafiyetin, sadece kamu mensuplarına hizmet etmek amacıyla kurulan, karlılık gayesi olmayan ve üçüncü kişilere kiralanmayan genel ve katma bütçeli dairelere ait konukevleri ile bu konukevlerinde açılan kantinlere uygulanması gerektiği vurgulanmıştır.

01 Mart 2005 tarihli²⁶ özelgede, aynı mevzuat hükmüne atıfta bulunularak yapılan açıklamanın 14 Mart 2003 tarihli verilen özelge ile paralellik arz ettiği görülmektedir.

04 Mayıs 2005 tarihli²⁷ özelgede, aynı mevzuat hükmüne atıfta bulunularak yapılan açıklamanın 01 Mart 2005 tarihli verilen özelge ile birebir aynı olduğu görülmektedir.

24 Gelir İdaresi Başkanlığının 14 Mart 2003 tarihli, Sayı:10508 sayılı ve “Genel ve Katma Bütçeli Dairelere Ait Konukevleri ile Bu Konukevlerinde Açılan Kantinlerin KDV, Kurumlar ve Damga Vergisi Açısından Vergisel Durumu Hk.” konulu özelgesi.

25 “Genel ve katma bütçeli dairelere ait olup sadece kamu mensuplarına hizmet veren, kar amacı gütmeyen ve üçüncü kişilere kiralanmayan kreş, konuk evleri ve bunların kantinleri,”

26 Gelirler Genel Müdürlüğünün 01 Mart 2005 tarihli, Sayı:5401-2926 sayılı ve “Kamu Kurum ve Kuruluşları Bünyesinde Faal Durumda Bulunan Misafirhane ve Kreş; Kar Amacı Taşımamak ve Münhasıran İlgili Kurum ve Kuruluş Mensuplarına Hitap Etmek Koşuluyla Katma Değer Vergisine Tutulmayacaktır.” konulu özelgesi.

27 Gelirler Genel Müdürlüğünün 04 Mayıs 2005 tarihli, Sayı:5401-3926 sayılı ve “Bakanlık Bünyesinde Misafirhane ve Kreş; Kar Amacı Taşımamak ve Münhasıran İlgili Kurum ve Kuruluş Mensuplarına Hitap Etmek Koşuluyla Katma Değer Vergisine Tabi Tutulmayacaktır. Fakat, İktisadi İşletme Niteliğinde Olan Lokal, Berber Salonu, Spor Tesisi ve Benzeri Sosyal Tesislerin Katma Değer Vergisi Yönünden De Mükellefiyetinin Tesis Ettirilmesi Gerekmetedir.” konulu özelgesi.

3.1.1.2. Yürürlükteki Mevzuat Hükümleri Çerçevesinde Verilen Özelgeler

30 Mayıs 2007 tarihli²⁸ özelgede, yürürlükteki 5520 sayılı Kanununun 4/1-d'üncü maddesine²⁹ atıfta bulunularak muafiyetin, askeri kışlalarda açılan ve burada kalanların bu süre içinde ihtiyaç duyduğu kısıtlı türden malların satışının yapıldığı kantinlere muafiyetin uygulanması gerektiği vurgulanmıştır.

04 Nisan 2009 tarihli³⁰ özelgede, aynı mevzuat hükmüne atıfta bulunularak ... Müdürlüğü Konukevinin üçüncü kişilere hizmet vermesinden dolayı kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

3.1.2. Vergi Dairesi Başkanlıkları Tarafından Verilen Özelgeler

13 Temmuz 2011 tarihli³¹ özelgede, 5520 sayılı kanununun 4/1-d'üncü maddesi hükmüne atıfta bulunulmakla birlikte, Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 4.5.1. maddesine³² de atıfta bulunulmuş ve sadece üniversite personelinin barınma ve barınmanın gerektirdiği kahvaltı ve yemek gibi zaruri ihtiyaçların karşılanması amacıyla faaliyet gösteren ...

28 Gelir İdaresi Başkanlığının 30 Mayıs 2007 tarihli, Sayı:5301-4324-49074 sayılı ve "Öğrencilere ve Üniversite Çalışanlarına Hizmet Sunan Kantin, Kafeterya ve Yiyecek-İçecek Hizmeti Sunan Sosyal Tesislerin Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Mevzuatı Karşısındaki Mükellefiyet Durumları Hakkında" konulu özelgesi.

29 "d) 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."

30 Gelir İdaresi Başkanlığının 03 Nisan 2009 tarihli, Sayı:5501-3162 sayılı ve "Konuk Evinde Verilen Hizmetlerin Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisine Tabi Olup Olmadığı Hususunda" konulu özelgesi.

31 Samsun Vergi Dairesi Başkanlığının 13 Temmuz 2011 tarihli, Sayı:08-312 sayılı ve "Personel Misafirlerinin Konaklaması Halinde Konukevinin KVK ve KDV Mükellefiyeti, Üniversiteye Yapılacak Bağışta İndirim Tutarı ve Mal ve Hizmet Alımlarında Damga Vergisi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı Hk." konulu özelgesi.

32 "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."

İktisadi İşletmesinin kurumlar vergisinden muaf olması gerektiği vurgulanmıştır.

19 Ağustos 2011 tarihli³³ ve 06 Ocak 2012 tarihli³⁴ özalgede, aynı mevzuat hükümlerine atıfta bulunularak yapılan açıklamanın 13 Temmuz 2011 tarihli verilen özalg ile paralellik arz ettiği görölmektedir.

26 Ocak 2012 tarihli³⁵ özalgede, 5520 sayılı kanunun 4/1-d'üncü maddesi hükmüne atıfta bulunulmakla birlikte, Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 4.5.2. maddesine³⁶ de atıfta bulunulmuş ve ... bünyesinde bulunan kantinin, sadece askerlerin zaruri ihtiyaçlarını karşılaması ve mevzuatta belirtilen şartlar çerçevesinde faaliyet göstermesi halinde kurumlar vergisinden muaf olması gerektiği vurgulanmıştır.

3.2. Verilen Özalgelerin Hukuki Durumu

Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Dairesi Başkanlıkları tarafından, mülga ve yürürlükteki mevzuat hükümleri çerçevesinde verilen özalgelerin tümünün, verildiği dönemde yürürlükte olan kanun ve tebliğler ışığında verildiği, özalgelerin verildiği dönemde yürürlükte olan tebliğlerin, vergi hukukunda “kanunilik ilkesi” dikkate alınmadan yayımlanmış olmasının, verilen özalgelere de yansdığı görölmektedir.

33 Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 19 Ağustos 2011 tarihli, Sayı:2011-KVK-1-3-627 sayılı ve “Kurumlar Vergisi Muafiyeti” konulu özalgisi.

34 Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığının 06 Ocak 2012 tarihli, Sayı:2010-3 sayılı ve “Öğretmenevinde Sadece Konaklama Hizmeti Verilmesi Halinde KDV Muafiyetinin Olup Olmadığı” konulu özalgisi.

35 Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 26 Ocak 2012 tarihli, Sayı: KVK.ÖZ.2011.25.-51 sayılı ve “Askeri Kantinin Kurumlar Vergisinden Muaf Olup Olmadığı Hk.” konulu özalgisi.

36 “Askeri kışlalarda açılan ve askerlerin zaruri ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kurulan, kısıtlı türden malların satışının yapıldığı kantinler, kurumlar vergisinden muaf tutulacaktır. Bu kantinler, ev ihtiyaçlarının karşılanmadığı, dışarıya satış yapılmayan ve dolayısıyla iktisadi alanda rekabet eşitsizliği yaratmayacak şekilde faaliyet gösteren yerlerdir. Bu yerlerde giyecek, buzdolabı, çamaşır makinesi gibi dayanıklı tüketim malları v.b. satılması veya dışarıya satış yapılması hallerinde muafiyetten yararlanılamayacaktır. Ayrıca, askerlerin dışında ailelerinin de ihtiyaçlarını karşılayan ve askeri kışlaların dışında başka yerlerde faaliyet gösteren kantinlerin anılan muafiyet hükmünden yararlanması mümkün değildir.”

SONUÇ

Metinde değerlendirilen bilgiler doğrultusunda;

- ✓ Vergi hukukunun asli kaynağının Anayasa'nın 73'üncü maddesi olduğu ve buradan v hareketle vergi mevzuatında yapılacak düzenlemelerin “kanunilik ilkesi”ne dayandırılması gerektiği,
- ✓ Vergi hukukunda asli kaynakların yanı sıra yardımcı kaynakların oluşturulmasında/geliştirilmesinde (özellikle sıklıkla kullanılan tebliğ ve özelgelerin) “kanunilik ilkesi”nin göz ardı edilmemesi gerektiği,
- ✓ Kanun koyucu tarafından, vergi hukukunda yapılacak düzenlemelerin, “kanunilik ilkesi”nden ayrılmadan, keyfi uygulamalara mahal vermemek adına normlar hiyerarşisine uygun bir şekilde düzenlenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

Konuyu 211 sayılı kanun kapsamındaki sosyal tesislere indirgeyerek inceleyecek olursak;

- ✓ Sosyal tesisler açısından, 2395 sayılı Kanunda muafiyet yokken, söz konusu muafiyet genelge/tebliğle “kanunilik ilkesi” göz ardı edilerek tanınmış,
- ✓ 2395 sayılı kanunun yerini alan 5422 sayılı kanun ile sosyal tesislere “kanunilik ilkesi” kapsamında muafiyet tanınmış, bu muafiyet, “özel kanun” olan 211 sayılı kanun ile pekiştirilmiş olmasına rağmen, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Seri Nu:31 ile getirilen şartlarla “kanunilik ilkesi” göz ardı edilerek muafiyet daraltılmış,
- ✓ Normlar hiyerarşisinde önceki kanun-sonraki Kanun kapsamında değerlendirdiğimizde; 5422 sayılı kanunun yerini alan 5520 sayılı Kanun bu konuya çok güzel örnek teşkil etmektedir. Sonraki kanun olan 5520 sayılı Kanun ile sosyal tesislere “kanunilik ilkesi” kapsamında daha kapsamlı muafiyet tanınmış olmasına rağmen Kurumlar

Vergisi Genel Tebliği Seri Nu:1 ile bu muafiyete “kanunilik ilkesi” göz ardı edilerek getirilen şartlarla daraltılmıştır. Ayrıca sonraki kanun olan 5520 sayılı Kanunun birinci geçici maddesinin 9’uncu fıkrasındaki hüküm ile önceki kanunlarla sağlanmış olan muafiyet, istisna ve indirim hükümleri korunmuş,

- ✓ 6519 sayılı kanun ile 211 sayılı kanunun 103 ve 106’ncı maddelerinde, mevcut asli ve yardımcı kaynaklar doğrultusunda, uygulamaya yönelik bir düzenleme yapılmıştır. “özel kanun” statüsünde olan, 211 sayılı kanunda yapılan bu düzenlemenin, uygulamadaki tereddütleri giderme dışında, ek bir muafiyet getirmediği değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

- Doğrusöz Bumin, “Yargı Kararlarının Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi ”, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu 14–16 Mayıs 1998 Bodrum, İstanbul: M.Ü. Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın N.12, 2000.
- Giritli İsmet-Bilgen Pertev-Akgüner Tayfun, İdare Hukuku, Der Yayınları, İstanbul 2001
- Gözübüyük A.Şeref-Tan Turgut, İdare Hukuku, Cilt 1, Genel Esaslar, Güncelleştirilmiş 7.Bası, Turhan Kitabevi, Ankara 2010
- Saban Nihal, Vergi Hukuku, Der Yayınları, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 3’üncü Basım, İstanbul 2005
- Çelik Celal, “Vergi Hukukunun Yardımcı Kaynağı Olarak İdari düzenlemeler”, Vergi Dünyası, Mayıs 2003

- Baykara Bekir, “Vergi Kanunları İle İlgili Genel Tebliğler ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı ve Değeri”, Vergi Dünyası, Ekim 2001
- Kuluçlu Erdal, “Türk Hukuk Sisteminde Normlar Hiyerarşisi ve Sayıştay Denetimine Etkileri”, Sayıştay Dergisi, Sayı 71
- Gençyürek Levent, “Kamu Kuruluşlarına ait Sosyal Tesislerin Vergilendirilmesi”, Yaklaşım Dergisi, Kasım 2004, Sayı:143
- Vural Mahmut, “Kamu Kurumlarına ait Sosyal Tesislerde KDV Uygulaması”, Vergi Dünyası, Ağustos 2001
- Çilingir Şaban Orhan-Şeker Kenan, “Kamu Kurumlarına ait Sosyal Tesislerin KDV Karşısındaki Durumu”, Vergi Dünyası, Kasım1991

Gelir İdaresi Başkanlığınının 14 Mart 2003 tarihli, Sayı:10508 sayılı ve “Genel ve Katma Bütçeli Dairelere Ait Konukevleri ile Bu Konukevlerinde Açılan Kantinlerin KDV, Kurumlar ve Damga Vergisi Açısından Vergisel Durumu Hk.” konulu özelgesi.

Gelirler Genel Müdürlüğününün 01 Mart 2005 tarihli, Sayı:5401-2926 sayılı ve “Kamu Kurum ve Kuruluşları Bünyesinde Faal Durumda Bulunan Misafırhane ve Kreş; Kar Amacı Taşımamak ve Münhasıran İlgili Kurum ve Kuruluş Mensuplarına Hitap Etmek Koşuluyla Katma Değer Vergisine Tutulmayacaktır.” konulu özelgesi.

Gelirler Genel Müdürlüğününün 04 Mayıs 2005 tarihli, Sayı:5401-3926 sayılı ve “Bakanlık Bünyesinde Misafırhane ve Kreş; Kar Amacı Taşımamak ve Münhasıran İlgili Kurum ve Kuruluş Mensuplarına Hitap Etmek Koşuluyla Katma Değer Vergisine Tabi Tutulmayacaktır. Fakat, İktisadi İşletme Niteliğinde Olan Lokal, Berber Salonu, Spor Tesisi ve Benzeri Sosyal Tesislerin Katma Değer Vergisi Yönünden De Mükellefiyetinin Tesis Ettirilmesi Gerekmetedir.” konulu özelgesi.

Gelir İdaresi Başkanlığının 30 Mayıs 2007 tarihli, Sayı:5301-4324-49074 sayılı ve “Öğrencilere ve Üniversite Çalışanlarına Hizmet Sunan Kantin, Kafeterya ve Yiyecek-İçecek Hizmeti Sunan Sosyal Tesislerin Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisi Mevzuatı Karşısındaki Mükellefiyet Durumları Hakkında” konulu özelgesi.

Gelir İdaresi Başkanlığının 03 Nisan 2009 tarihli, Sayı:5501-3162 sayılı ve “Konuk Evinde Verilen Hizmetlerin Kurumlar Vergisi ve Katma Değer Vergisine Tabi Olup Olmadığı Hususunda” konulu özelgesi.

Samsun Vergi Dairesi Başkanlığının 13 Temmuz 2011 tarihli, Sayı:08-312 sayılı ve “Personel Misafirlerinin Konaklaması Halinde Konukevinin KVK ve KDV Mükellefiyeti, Üniversiteye Yapılacak Bağışta İndirim Tutarı ve Mal ve Hizmet Alımlarında Damga Vergisi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı Hk.” konulu özelgesi.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 19 Ağustos 2011 tarihli, Sayı:2011-KVK-1-3-627 sayılı ve “Kurumlar Vergisi Muafiyeti” konulu özelgesi.

Trabzon Vergi Dairesi Başkanlığının 06 Ocak 2012 tarihli, Sayı:2010-3 sayılı ve “Öğretmenevinde Sadece Konaklama Hizmeti Verilmesi Halinde KDV Muafiyetinin Olup Olmadığı” konulu özelgesi.

Antalya Vergi Dairesi Başkanlığının 26 Ocak 2012 tarihli, Sayı: KVK.ÖZ.2011.25.-51 sayılı ve “Askeri Kantinin Kurumlar Vergisinden Muaf Olup Olmadığı Hk.” konulu özelgesi.

