

## 7194 SAYILI KANUN İLE VERGİLEMEDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLERİN İNCELENMESİ

Şebnem EKERYILMAZ<sup>1</sup>

### Özet

Vergiler, devletin kamu giderlerini gerçekleştirme gereğiyle toplanan en önemli gelir kaynaklarıdır. Kamu giderlerinin sağlıklı ve devamlı yapılabilmesi açısından vergi gelirlerinin tahsil edilebilmesi önemli bir husustur. 7.11.2019 tarihli Resmi Gazete yayımlanarak yürürlüğe giren 7194 Sayılı Kanun ile birlikte hem yeni vergiler yürürlüğe girmiş hem de mevcut olan vergi kanunlarında değişiklikler yapılmıştır. İlgili kanun ile yürürlüğe giren vergiler, dijital hizmet vergisi, konaklama vergisi ve değerli konut vergisidir. Değişiklik yapılan kanunlar ise; Vergi Usul Kanunu ve Gelir Vergisi Kanunudur. Çalışmanın amacını, yürürlüğe koyduğu değişiklikler ile vergi sistemimiz açısından önem arz eden ilgili kanunun incelenerek ve eksikliklerinin tespit edilerek giderilmesinin sağlanması için öneriler ortaya koymak oluşturmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergileme, 7194 Sayılı Kanun, Dijital Hizmet Vergisi, Konaklama Vergisi.

---

<sup>1</sup> Dr. Öğretim Üyesi, Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi, sebnem.ekeryilmaz@bilecik.edu.tr

## **AN ANALYSIS OF THE CHANGES MADE IN TAXATION WITH THE LAW NO. 7194**

### **Abstract**

Taxes are one of the most significant income sources collected to meet states' public expenditures. The proper collection of tax revenues carries critical importance for healthy and continuous public expenses. Law No. 7194, published in the Official Gazette dated 7.11.2019, both enacted new taxes and amended the existing tax laws. Taxes legislated by the relevant law are Digital Service Tax, Accommodation Tax, and Valuable Housing Tax. The amended laws are the Tax Procedure Law and the Income Tax Law. The study aims to examine the relevant law, which is critical in the Turkish Tax System because of the amendments it enacted, identify its deficiencies, and make suggestions to eliminate these deficiencies.

**Keywords:** Taxation, Law No. 7194, Digital Service Tax, Accommodation Tax.<sup>2</sup>

## Giriş

Devlet, kamu giderlerini yapmak için gereksinim duyduğu gelir ihtiyacının önemli bir kısmını vergilerle karşılamaktadır. Bu husus, tüm ülkelerin gelir sistemleri bakımından geçerlidir (Akdoğan, 2009: 103).

Vergilemeye ilişkin kuralları içerisinde barındıran hukuk dalı vergi hukukudur. Vergi hukuku, devletin kamu gücüne istinaden elde etmiş olduğu bütün kamu gelirlerini içermektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012: 1).

Vergi hukukuna ilişkin genel ilke, kavram ve kurumların incelendiği kısma genel vergi hukuku, vergi sistemi içerisinde düzenlenen bütün vergilerin incelenmiş olduğu kısma özel vergi hukuku adı verilmektedir (Oktar, 2013: 22). Özel vergi hukuku bir diğer adıyla Türk Vergi Sistemi içerisinde gelir, harcama ve servet üzerinden alınan vergileri barındırmaktadır.

7194 Sayılı Kanunun önem arz etmesinin gerekçesini hem yeni vergiler yürürlüğe koyması hem de mevcut vergi kanunlarında değişiklik yapması oluşturmaktadır. İlgili kanunun vergilemede önemli değişiklikler yaparak, Türk Vergi Sistemini daha geniş kapsamlı hale getirdiğini söylemekte yanlış olmayacaktır. Önem arz etmesi gerekçesiyle ilgili kanunun çalışmamızda incelemesi yapılmıştır.

7194 Sayılı Kanun 7.12.2019 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. İlgili kanun ile dijital hizmet vergisi ve Gider Vergileri Kanununda değişiklik yapılarak konaklama vergisi yürürlüğe girmiştir. Bunun yanında ilgili kanun ile Emlak Vergisi Kanununu içerisinde değerli konut vergisine ilişkin hükümler eklenmiştir.

Yeni vergilerin yürürlüğe girmesinin yanında kanunla diğer vergi kanunlarında da birtakım değişiklikler yapılmıştır. İlgili değişiklikler Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamında yapılmıştır.

Çalışmanın giriş bölümünden sonra birinci bölümünde 7194 Sayılı Kanunun değişiklik yapmış olduğu vergi kanunları incelenmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde ilgili kanunun yeni yürürlüğe koymuş olduğu vergiler incelenmiştir. Üçüncü bölüm olan sonuç kısmında da kanun ile yapılan değişiklikler ve yenilikler değerlendirilerek, eksikliklerinin giderilmesi için öneriler getirilmiştir.

### 1.7194 Sayılı Kanun ile Değişiklik Yapılan Kanun Hükümlerinin İncelenmesi

Anayasamızın vergilemeye ilişkin prensipleri içeren 73. maddenin 1. fıkrasında herkesin kamu giderlerini karşılamak amacıyla mali gücü ile orantılı olarak vergi ödemesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Kamu hizmetlerini yerine getirme görevini üstlenen devletin, ilgili hizmetlerin finansmanını sağlaması da gerekmektedir ve finansmanın sağlanabilmesi için de önemli gelir kaynağını vergiler oluşturmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012:2).

VUK, 4.1.1961 tarihinde kabul edilen ve vergilemeye ilişkin usul kurallarını içerisinde barındıran kanundur. GVK ise, 31.12.1960 tarihinde kabul edilen ve gerçek kişilerin gelirlerinin vergilendirilmesini ilişkin kuralları barındıran kanundur.

7194 Sayılı Kanun ile vergileme açısından önem arz eden, GVK'da ve VUK'da değişiklikler yapılmıştır. Aşağıda ilgili değişiklikler ayrıntılı olarak başlıklar halinde incelenmiştir.

## 1.1. Gelir Vergisi Kanununda Yapılan Değişikliklerin İncelenmesi

Gelir vergisinin kapsamına GVK'nun 2. maddesine göre, gerçek kişilerin kazançları olan; ticari, zirai, ücret, serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı ve diğer kazanç ve iratlar girmektedir. Birçok kazanç türünü içine alan gelir vergisinde 7194 Sayılı Kanunla bir takım değişiklikler yapılmıştır.

GVK'da 7194 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler ekonomik gelişmelere uyumun gerçekleşmesi, beyanname veren mükellef sayısında artışın sağlanması ve geliri yüksek olanlardan daha fazla vergi alınması gereğiyle yapılmıştır (Durukan, 2020). Bunun yanında GVK içerisinde yapılan değişikliklerle, ek bir vergi koymadan mevcut istisna ve muafiyetler daha dar hale getirilerek gelir vergisinin mükellefiyet tabanı genişletilmiştir (Türkay, 2020).

GVK'nun 18. maddesine ilgili kanunla eklenen hükümlerle serbest meslek kazançlarına ilişkin istisnalarda sınırlama yapılarak, kazancının toplamı gelir vergisi tarifesinde yer alan dördüncü dilimi aşanların istisnadan faydalanamayacağı hüküm altına alınmıştır.

GVK'nun 23. maddesinde hüküm altına alınan ücretlere ilişkin istisnalar içerisinde yer alan işverenlerin yapacakları taşıma masraflarına da ilgili kanun ile sınırlama getirilmiştir.

İlgili kanun ile GVK'nun 29. maddesinde yer alan gelir vergisinden istisna edilen teşvik ikramiye ve ödülleri kapsama genişletilerek, amatör spor müsabakalarını yönetmiş olan hakemlere verilen ücretler madde kapsamına alınmıştır.

İlgili kanun ile, işletmelerin aktiflerine kayıtlı olan ve faaliyetlerini devam ettirmek amacıyla kullandıkları binek otomobillerin amortismanına tabi tutarlarına ve giderlerine de sınırlamalar getirilmiştir (Akpınar, 2021: 166).

GVK'nun geçici 72. maddesinde de ilgili kanunla düzenleme yapılmıştır. İlgili madde de sporculara ödenen ücretten alınması gereken gelir vergisi kesinti oranları hüküm altına alınarak, en üst ligdekiler için kesinti oranı %15'ten %20'ye çıkartılmıştır.

İlgili kanun ile GVK'nun 86. maddesinde hüküm altına alınan, toplama yapılmayan hallerle ilişkin de değişiklik yapılarak, sadece bir tek işverenden kazanılmış olan ve kesinti yapılarak vergilendirilmiş olan kazançlardan gelir vergisi tarifesinin dördüncü dilimindeki tutarı aşmayan ücretler toplama yapılmayan durumlar içerisinde sayılmıştır.

İlgili kanun ile GVK'nun mükerrer 121. maddesinde hüküm altına alınan, vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirim kurumları hususunda düzenlemeler yapılarak, kurumun bazı şartları daha esnek hale getirilerek, mükelleflerin lehine değişiklikler yapılmıştır. Bunun yanında ilgili kanunla, vergi beyannamelerinin kapsamına nelerin dahil olduğu da açıkça düzenlenmiştir (Avcı, 2020: 238). Bu şekilde kanunla açık bir düzenleme yapılması da belirlilik ilkesinin bir gereğidir.

İlgili kanun ile gelir vergisi tarifesinde de değişiklik yapılarak, tarifeye yeni bir gelir dilimi ve vergi oranı eklenmiştir (Sarıcaoğlu ve Arıkan, 2021: 1516). Daha önceki gelir vergisi tarifesinde; %15, %20, %27 ve %35 oranları mevcutken yeni değişiklikle tarifeye %40 oranı da eklenmiştir. Bu değişiklik kanun ile yapılan değişiklikler arasında en önemlisidir. Önem arz etmesinin gerekçesini ise, yeni vergi oranının dilim kapsamına giren mükelleflerin ödeyeceği vergi miktarına doğrudan etki etmesidir.

Gelir vergisi tarifesine eklenmiş olan beşinci vergi dilimi, vergi gelirlerinde artış sağlarken dikey adaletin gelişmesine de katkı sağlamıştır (Avcı ve Yeniçeri, 2021).

## 1.2. Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerin İncelenmesi

VUK kapsamına, kanunun 1. maddesinde hüküm altına alındığı üzere; genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar girmektedir. VUK, gümrük vergisi hariç olmak üzere bütün vergileri içine alan genel bir kanun niteliğindedir.

7194 Sayılı Kanun ile genel kanun olan VUK'da aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır.

VUK'nun 112. maddesinde hüküm altına alınan özel ödeme zamanlarına ilişkin düzenleme yapılarak, vergi idaresi tarafından yapılan tarhiyatlarda kanun yolundan vazgeçilmesi halinde vergilerin, kanunlar içerisinde hüküm altına alınan ve tarhiyatın ilgili olduğu döneme ilişkin, kanunda yazılı vade tarihinden kanun yolundan vazgeçtiğine dair dilekçenin verildiği tarihe kadar gecikme faizi uygulanacağı belirtilmiştir.

İlgili kanunla VUK'nun 160/A maddesi daha açık bir şekilde düzenlenerek belirlilik ilkesi açısından daha uygun hale getirilmiştir. Madde içerisinde, mükelleflerin vergiye uyum seviyelerine yönelik olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından analiz ve değerlendirme yapılarak, sahte vesika düzenleme ihtimali yüksek bulunan mükellefler hakkında vergi denetiminin yapılacağı, gerekli hallerde yapılan denetimler neticesinde mükellefiyetlerinin silineceği ve bu hususun mükelleflere tebliğ edileceği hüküm altına alınmıştır. Tebliğ tarihinden itibaren kanunla belirlenen teminat tutarından az olmamak üzere, sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu dönemlerde düzenlenen belgelerde yer alan toplam tutarın %10'u kadar teminat verilmesi ve tüm vergi borçlarının ödenmesi durumunda mükellefiyetin, silinme tarihi itibarıyla yeniden tesis edileceği belirtilmiştir.

İlgili kanunla VUK'nun 370. maddesinde yer alan izaha davete ilişkin hükümlerde de düzenleme yapılmıştır. Yükümlülerin izahta bulunmaları gereken tarih ile beyanda bulunma ve ödeme sürelerinde değişiklik yapılarak, süresinde verilen izahın değerlendirme süresine ilişkin Hazine ve Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir (Gülçiçek, 2020).

VUK'nun 376. maddesinde yer alan vergi cezalarında indirimle ilişkin hükümlerde ilgili kanunla düzenlenerek, vergi idaresi tarafından yapılan tarhiyatlar neticesinde ortaya çıkan vergi, vergi farkı ve vergi kabahatlerine ilişkin cezaların %50'sini ihbarnamenin tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde vergi idaresine başvurarak vadesinde veya teminat göstererek vade tarihinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirenlere kesilen cezanın %50'sinin indirileceği hüküm altına alınmıştır. VUK'nun "uzlaşma ve cezalarda indirim" başlıklı ek 9. maddesi de ilgili kanunla düzenlenerek, uzlaşılan vergi ve cezalar hakkında cezalarda indirim hükümlerinden yararlanılamayacağı veya cezalarda indirim uygulanmışsa da uzlaşma hükümlerinin uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

İlgili kanunla, VUK'nun 379. maddesinde kanun yolundan vazgeçme müessesesi düzenlenmiştir. İlgili müessese, vergi idaresi ile mükellef arasında meydana gelen uyuşmazlığın yargıya intikal etmesinden sonra, mükellefin kanun yolundan vazgeçmesi durumunda, sonrasında idari süreç içerisinde uyuşmazlığın sonlandırılmasını hedefleyen bir çözüm mekanizmasıdır (Akıncı, 2020). Kanun yolundan vazgeçme kurumu ile iki farklı indirim uygulanarak, birincisinde vergi ve/veya ceza ihbarnamelerine karşı açılmış olan davalarda kanun yolu açık olan kararlara karşı mükelleflerin başvuru süresi içerisinde kanun yolundan vazgeçmeleri halinde, vergi ve cezalar indirimli olarak uygulanırken, ikincisinde vergiler veya cezalar kesinleşme tarihinden itibaren bir ay içerisinde gecikme faiziyle ödenirse indirim yapılacağı hüküm altına alınmıştır (Doğrusöz ve Yakar, 2020).

Kanun yolundan vazgeçme ile önceki yürürlükte olan itirazdan vazgeçme karşılaştırıldığında, birbirlerine benzeyen yanları bulunmasına karşın kanun yolundan vazgeçme daha kapsamlı, geniş ve mükellefler açısından özendirici bir düzenlemedir (Batur, 2020: 206).

## **2.7194 Sayılı Kanunla Yeni Yürürlüğe Giren Vergilerin İncelenmesi**

7194 Sayılı Kanunla birlikte Türk Vergi Sistemi içerisinde yer alan servet üzerinden alınan vergilere ve harcamalar üzerinden alınan vergilere yeni vergiler ilave edilmiştir. Bu vergiler; değerli konut vergisi, konaklama vergisi ve dijital hizmet vergisi vergisidir.

Dijital hizmet vergisi ve konaklama vergisinin, sunulan hizmetler üzerinden alınmaları ile gelir ve servet üzerinden alınan vergiler kapsamına girmemeleri gerekçeleriyle harcama vergileri olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Akçaoğlu'da (2020:397) çalışmasında, konaklama vergisinin hizmet sunumu gerekçesiyle yapılan harcamaları vergilendiren dolaylı vergi olduğunu ortaya koymuştur.

Değerli konut vergisinin ise gerek değeri belli bir tutarın üzerindeki mesken nitelikli taşınmazları vergilendirmesi gerekse de Emlak Vergisi Kanunu içerisinde düzenlenmesi gerekçesiyle servet vergisi olduğu açıktır.

Konaklama vergisi; kanun içerisinde belirtilen yerlerde sunulan geceleme hizmeti ve geceleme hizmeti ile birlikte satılan hizmetleri vergilendirmektedir.

Değerli konut vergisi, değeri belli bir tutarın üzerindeki mesken nitelikli taşınmazları vergilendirmektedir.

Dijital hizmet vergisi ise, Türkiye'de sunulan veya faydalanılan reklam hizmetleri, dijital içeriklerin dijital ortamda satılması, dijital ortamda sunulan hizmetler, kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamın sağlanması hizmeti ve dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetini vergilendirmektedir.

### **2.1. Konaklama Vergisi**

Konaklama vergisinin konusu kapsamına 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununun 34. maddesine göre; otel, motel, tatil köyü, pansiyon, apart otel, misafirhane, kamping, dağ evi, yayla evi gibi konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmeti ve bu hizmetle satılan tesis bünyesinde sunulan diğer tüm hizmetler girmektedir. Bunun yanında, geceleme hizmetinin sağlıklı yaşam tesisleri ve eğlence merkezleri gibi tesisler kapsamında sunulmasının vergilendirmeye etki etmeyeceği de ilgili madde içerisinde hüküm altına alınmıştır.

Konaklama Vergisi Uygulama Genel Tebliği içerisinde yer verilen örnekte, pansiyon işletmecisinin, oda ve kahvaltı şeklinde konaklama seçeneği içerisinde yer alan kahvaltı hizmeti için ayrı fatura düzenlese dahi geceleme hizmetiyle birlikte satıldığı gerekçesiyle tesis bünyesinde sunulan hizmetin vergiye tabi tutulacağı yer almaktadır.

Konaklama vergisinin mükellefinin ilgili hizmetleri sunanlar olduğu ve oranının %2 olduğu kanununun 34. maddesinde hüküm altına alınmıştır. 7194 sayılı Kanununun 42. maddesi ile 6802 sayılı Kanuna eklenen geçici 3. madde uyarınca konaklama vergisi oranı 31.12.2020 tarihine kadar %1 olarak uygulanması öngörülmüştür. Ancak içinde bulunduğumuz salgın hastalık gerekçesiyle, olumsuz etkilenen turizm sektörünü korumak amacıyla konaklama vergisinin uygulanması 2022 yılına ertelenmiştir (Pekşen ve Şener, 2021: 150). Salgın hastalığın 2022 yılında da devam edebileceği gerekçesiyle konaklama vergisinin uygulanmasının 2023 yılına ertelenmesi daha yerinde olacaktır.

Konaklama Vergisine ilişkin istisnalar ise aşağıdaki gibidir.

- Öğrenci yurtları, pansiyonları ve kamplarda öğrencilere verilen hizmetler,
- Karşılıklı olmak şartıyla diplomatik istisnalar

Konaklama vergisi uygulama genel tebliğinde arızı olarak öğrenci olmayan kişilere, konaklama hizmetinin sunulması durumunda öğrenci olmayanlar bakımından istisnanın uygulanmayacağı belirtilmiştir. Ancak ilgili yerlerde kalanların öğrenci olup olmadıklarının her zaman tespit edilebilmesinin güç olması gerekçesiyle, vergilendirme açısından sorun çıkabileceğinden istisna kapsamının daraltılarak yalnızca yurt ve pansiyonlarla sınırlandırılmasının daha yerinde olacağı görüşündeyiz.

## 2.2. Dijital Hizmet Vergisi

Yüksek katma değere sahip olan ve şirket açısından bakıldığında en az maliyetle sunulabilen dijital hizmetlerden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik görüşün önem kazanmasıyla bu alana ilişkin çalışmalar hız kazanmış fakat dijital hizmetlerin vergilendirilmesine yönelik küresel düzeyde ortak bir yöntem uygulanmamıştır. Türkiye’de de dijital hizmetlerden elde edilen gelirin vergiye tabi tutulabilmesi amacıyla Dijital Hizmet Vergisi 1.3.2020 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe sokulmuştur (Karabulut, 2020: 277).

Anayasamızın 73. maddesinin 2. fıkrasında hüküm altına alınan vergilemede adaletin sağlanması açısından da dijital alandaki faaliyetlerin vergilendirilmesi gerekmektedir (Demirhan, 2020: 85). Adaletli olmasının yanında Türkiye’de dijital hizmetlerden yararlanılmasının yoğun olduğu da göz önünde bulundurulduğunda, dijital hizmet vergisi uygulamasının önemli vergi geliri potansiyeline sahip olduğu da söylenebilir (Duran, 2019: 678).

Dijital hizmet vergisinin konusuna giren hususlar kanunun 1. maddesinde aşağıdaki şekilde belirtilmiştir.

- Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri,
- Sesli, görsel veya dijital olan içeriğin dijital ortamda satışı ile ilgili içeriklerin dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına, elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler,
- Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri,
- Dijital ortamda dijital hizmet sağlayıcıları tarafından verilen aracılık hizmetleri.

İlgili hizmetlerin Türkiye’de sunulması gerektiği de 1. maddede hüküm altına alınmıştır. 2. madde de “*Tanımlar*” başlığı altında hizmetin Türkiye’de sunulmasının ne anlama geldiği açıklanarak; hizmetten Türkiye’de faydalanılması, hizmetin Türkiye’de bulunan kişilere yönelik gerçekleştirilmesi veya hizmetin Türkiye’de değerlendirilmesi olduğu düzenlenmiştir. Kanun maddesinde açıkça böyle bir tanımlamaya yer verilmesi vergilemede belirlilik ilkesinin gereğidir.

Kanunun 3. maddesinde, verginin mükellefinin dijital hizmet sağlayıcıları olduğu hüküm altına alınmıştır. Dijital hizmet vergisinin oranı kanunun 5. maddesinde hüküm altına alındığı üzere %7,5’tur. Kanunun 6. maddesinde ise dijital hizmet vergisinde vergilendirme döneminin takvim yılının birer aylık dönemleri olduğu hüküm altına alınarak, mükelleflerin beyannamelerini takip eden ayın sonuna kadar verebilecekleri belirtilmiştir. Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde, mükelleflerin dijital hizmet vergisi beyannamelerinin tamamını elektronik ortamda gönderebileceği belirtilmiştir.

Türk vergi sisteminde yer alan diğer vergilerden farklı olarak Dijital Hizmet Vergisi Kanunun 7. maddesinde “*vergi güvenliği*” başlığı altında beyanname verme ve ödeme yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyen dijital hizmet sağlayıcılarına, uygulanacak yaptırımlar düzenlenmiştir. Yükümlülüklerini yerine getirmeyen mükelleflere, tarhiyata yetkili vergi dairesi tarafından internet sayfalarındaki iletişim araçları gibi kaynaklarla elde edilen bilgilerin kullanılarak iltarda bulunulacağı ve bu durumun Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde yayımlanacağı, ilandan itibaren 30 gün içerisinde de yükümlülüklerin hala yerine

getirilmemesi durumunda dijital hizmet sağlayıcılarının sunmuş oldukları hizmetlere erişimin yükümlülükler yerine getirilene kadar engelleneceği hüküm altına alınmıştır.

Kanunlar içerisinde bu şekilde vergi güvenlik önlemlerine yer verilmesi mükelleflerin vergilerini ödemeleri açısından önem arz etmektedir.

Genel olarak dijital hizmet vergisi değerlendirildiğinde, çok uluslu şirketlerin fiziki yatırıma ihtiyaç duymadan ve vergi ödemeksizin çeşitli ülkelerde faaliyet göstermesi, ülke içerisindeki vergi rekabetine engel olması ve hazineye gelir intikali amaçlarıyla, dijital hizmetler ile meydana getirilen ekonomik değerlerin vergilendirilmesi istenmektedir (Özdemir ve Atak, 2019). Bu açıdan ve vergilemede adalet ilkesi göz önünde bulundurularak değerlendirildiğinde dijital hizmetlerin vergilendirilmesi yerindedir.

### **2.3. Değerli Konut Vergisi**

Değerli konut vergisi, servet üzerinden alınan vergiler içerisinde yer alan Emlak Vergisi Kanununa eklenen ve uygulanmasına 2021 yılında başlanan yeni bir vergidir. Emlak vergisinden farklı olarak değerli konut vergisi, değeri belli bir tutarın üzerinde olan konutların vergilendirilmesini amaçlamaktadır. Her ne kadar değerli konut vergisiyle vergi değeri belli bir tutarın üzerinde olan konutlar vergilendirilse bile vergi değeri kanunda belirtilen tutarın altında olan, birden fazla konutu bulunan ve konutlarının toplam değeri kanundaki tutarı aşan mükelleflerin vergilendirilmesine yönelik bir hüküm bulunmamaktadır. Bu sebeple, birden fazla konutu olup toplamda kanunda yazılı vergi değerinin üzerinde olan mükellefler için de düzenleme getirilerek vergilendirme yapılması daha yerinde olacaktır.

İlgili vergi, değeri yüksek olan konutlardan artan oranlı bir vergi alınmasını gerektirmektedir ve mükellefin mesken nitelikli tek konutu yani oturduğu ev değerli konut vergisinden muaf tutulmuştur (Çelikkaya, 2020: 256).

Birden fazla mesken nitelikli taşınmazı bulunan mükellefler, değerli konut vergisinin konusuna giren en düşük değerli mesken nitelikli tek taşınmazı vergiden muaf tutulsa bile buna ilişkin beyanname verme süresi içerisinde vergi dairesine bildirim formu verilmesi gerektiği Değerli Konut Vergisi Uygulama Genel Tebliğinde yer almaktadır.

Değerli konut vergisi, kanuna göre sadece konutları vergi kapsamına almaktadır. Konut dışında kullanılan taşınmazlar verginin kapsamına girmemektedir.

Değerli konut vergisi artan oranlı vergi tarifesine sahiptir ve binde üç, binde altı ve binde on olmak üzere üç tane dilimi bulunmaktadır. Artan oranlı vergi tarifesine sahip olması da vergilemede adalet ilkesine hizmet etmektedir.

### **Sonuç ve Öneriler**

7194 Sayılı Kanun Türk Vergi Sisteminin kapsamını genişleten bir kanundur. Anayasamızın 73. maddesinde düzenlendiği gibi, kamu giderlerinin karşılanması gerekçesiyle, ödeme gücü ve adalet ilkelerinin dikkate alınarak vergilendirme yapılması bir gerekliliktir. Bu gerekçeyle yürürlüğe giren yeni vergiler olan; dijital hizmet vergisi, konaklama vergisi ve değerli konut vergisinin uygulanması yerindedir.

Değerli konut vergisi, belli bir tutarın üzerindeki mesken nitelikli konutlu vergilendirmesi ve artan oranlı tarifeye sahip olması gerekçesiyle vergilemede adalet ilkesine uygun bir vergidir. Her ne kadar değerli konut vergisiyle vergi değeri belli bir tutarın üzerinde olan konutlar vergilendirilse ve adalete hizmet eden tarifeye sahip olsa bile vergi değeri kanunda belirtilen tutarın altında olan ama birçok konutu bulunan ve konutlarının toplam değeri kanundaki tutarı aşan mükelleflerin vergilendirilmesine yönelik bir hüküm kanun içerisinde bulunmamaktadır. Bu gerekçeyle, birden fazla konuta sahip olup, konutlarının değerlerinin toplamı kanunda yazılı vergi

değerinin üzerinde olan mükellefler için de düzenleme getirilerek vergilendirme yapılması daha yerinde olacaktır.

Mükellefler göz önünde bulundurulduğunda, konaklama vergisinin uygulanmasının içinde bulunduğumuz salgın hastalık ve salgın hastalığın 2022 yılında da devam edeceği gerekçesiyle 2023 yılına ertelenmesi daha yerinde olacaktır. Bunun yanında konaklama vergisinde öğrencilere yönelik istisnanın tanınması yerinde olmakla birlikte geceleme hizmetini sunan istisna kapsamında sayılan yerlerde kalanların öğrenci olup olmadığına ilişkin tespitin yapılabilmesinin her zaman mümkün olmaması gerekçesiyle istisnanın kapsamının daha dar hale getirilmesi yerinde olacaktır.

Türkiye’de sunulan dijital hizmetlerden elde edilen geliri vergilendiren Dijital Hizmet Vergisi Kanununun 7. maddesinde “*vergi güvenliği*” başlığı altında, yükümlülüklerini yerine getirmeyen dijital hizmet sağlayıcılarına yönelik yaptırımlara yer verilmiştir. Kanunlar içerisinde bu şekilde vergi güvenlik önlemlerine yer verilmesi mükelleflerin vergi ödemeleri açısından önem arz etmektedir. Bu gerekçeyle vergi kanunlarında vergi güvenlik önlemlerine daha sık yer verilmesi yerinde olacaktır.

7194 Sayılı Kanun, genel kanun olan VUK’da birtakım değişiklikler meydana getirmiştir. VUK’da ilgili kanunla, özel ödeme zamanlarında kanun yolundan vazgeçilmesinde uygulanacak gecikme faizine ilişkin değişiklik yapılmış, mükelleflerin vergiye uyum seviyelerine yönelik Hazine ve Maliye Bakanlığının yapmış olduğu analiz ve değerlendirmeye ilişkin değişikliğe gidilmiş, cezalarda indirim, izaha davete ilişkin hükümlerde değişiklik yapılmış ve kanun yolundan vazgeçmeye ilişkin düzenleme yapılmıştır.

GVK’da ilgili kanunla, serbest meslek kazançlarına ilişkin ve işverenlerin taşıma masraflarına ilişkin istisnalarda daraltma yapılmış, binek otomobillerin giderlerine sınırlamalar getirilmiş, sporcuların ücretinden yapılan kesinti oranlarında değişikliğe gidilmiş, teşvik ikramiye ve ödülleri kapsama daha geniş hale getirilmiş, toplama yapılmayan hallerde değişiklik yapılmış, vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimine ilişkin hükümlerde düzenleme yapılmış ve gelir vergisi tarifesine yeni bir vergi oranı eklenmiştir.

İlgili kanunla değişiklik yapılan vergi kanunları değerlendirildiğinde, en çok değişikliğin GVK’da yapıldığı görülmektedir.

GVK’da yapılan en önemli değişikliklerden birisi de tarifeye yeni vergi oranının eklenmesidir. Anayasamızın 73. maddesinin 2. fıkrasında; vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı hususunun maliye politikasının sosyal amacı olduğu belirtilerek vergilemede adalet ilkesi açıkça hüküm altına alınmıştır. Vergilemede adalet ilkesinin sağlanması açısından gelir vergisi tarifesine, %15, %20, %27 ve %35 oranlarına ilave olarak %40 vergi oranının eklenmesi yerindedir.

Görüşümüz, 7194 Sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerin ve yürürlüğe sokulan yeni vergilerin, çalışmamızda da ortaya koyduğumuz eksikliklerin giderilmesi halinde vergilemede adalet ve belirlilik ilkelerine hizmet etmekle birlikte vergi gelirlerinde de artış sağlayacağı yönündedir.

#### **KAYNAKÇA**

- Akçaoğlu, E. (2020). Konaklama Vergisi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(2), 388-405.
- Akdoğan, A. (2009). *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, 13. Baskı, Ankara.
- Akıncı, N. A. (2020). Vergi Hukukunda Kanun Yolundan Vazgeçme. *Terazi Hukuk Dergisi*, 15(172), s. 2466-2477.

- Akpınar, A. (2021). İşletmelerde Binek Otomobillerin Amortisman Uygulamaları. *Muhasebe Ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 4(2), S.165-182. Doi: 10.32951/Mufider.978989
- Avcı, O., & Yeniçeri, H. (2021). Gelir Vergisi Kanunu'nda 7194 Sayılı Kanun İle Yapılan Tarife Değişikliğinin Muhtemel Sonuçları. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 17(193), S. 55-78.
- Avcı, O. (2020). Vergiye Uyumlu Mükelleflere Uygulanan Vergi İndirimi Müessesesi. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 15(1), 225-240.
- Batur, Ö. (2020). Vergi Uyuşmazlıklarında Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, (43), S. 203-218.
- Çelikkaya, A. (2020). En Son Servet Vergisi Reformlarının Analizi. *Maliye Dergisi*, (178), s. 240-262.
- Demirhan, H. (2020). DİJİTAL HİZMET VERGİSİNİN DÜNYADAKİ UYGULAMALARI VE TÜRKİYE İLE KARŞILAŞTIRMALI ANALİZİ. *The Journal of Social Science*, 4(7), s. 73-86.
- Doğrusöz, B., & Yakar, S. (2020). Anayasal İlkeler Açısından Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesinin Değerlendirilmesi. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 16(190), S. 2741-2762.
- Duran, D. Ş. (2019, November). Türkiyenin Yeni Vergi Mimarisinde Yeni Bir Vergi: Dijital Hizmetler Vergisi. *International Congress Of Management Economy And Policy 2019 Autumn Proceedings Book*, S. 666-682.
- Durukan, L. (2020). Ücretlerin Vergilendirilmesi Ve 7194 Sayılı Kanun Kapsamında Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, 43(384), S. 99-110.
- Gülçiçek, B. (2020). İzaha Davet Müessesesinde Yeni Dönem. *Vergi Raporu*, (244), S. 92-100.
- Karabulut, Ş. (2020). Dijital Çağın Mali Yansımaları: Dijital Hizmet Vergisi. *Maliye Dergisi*, (178), s.263-288.
- Oktar, A.S. (2013). *Vergi Hukuku*, Türkmen Kitabevi, 9. Baskı, İstanbul.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. (2012). *Vergi Hukuku*, 21. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Özdemir, H., & Atak, O. (2019). Yeni Bir Vergi: Dijital Hizmet Vergisi. *Vergi Raporu*, (243), S. 22-33.
- Pekşen, F., & Şener, T. (2021). Vergilerin Seçmen Davranışlarına Etkisi: Konaklama Vergisi Özelinde Antalya İli Örneği. *Maliye Dergisi*, (180), S. 144-164.
- Sarıcaoğlu, E., & Arıkan, A. (2021). Gerçek Olmayan Geçmiş Yürüme Vs Haklı Beklentilerin Korunması İlkesi: 7194 Sayılı Kanun Örneği Üzerinden Bir Değerlendirme. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 29(2), S. 1501-1540.
- Türkay, İ. (2020). Gelir Vergisi Uygulamasında 7194 Sayılı Kanunla Yapılan Yeni Düzenlemelerin Değerlendirilmesi. *Vergi Raporu*, (246), S. 121-142.
- 6802 Sayılı 13.7.1956 tarihli Gider Vergileri Kanunu
- 213 Sayılı 4.1.1961 tarihli Vergi Usul Kanunu
- 193 Sayılı 6.1.1961 tarihli Gelir Vergisi Kanunu
- 7194 Sayılı 7.12.2019 tarihli Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.
- 20.3.2020 tarihli 31074 Sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği

Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) Konaklama Vergisi Uygulama Genel Tebliği

31365 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 15.1.2021 tarihli Gelir İdaresi Başkanlığı Değerli Konut Vergisi Uygulama Genel Tebliği.