

DİJİTAL HİZMET VERGİSİ KANUNU VE BAZI VERGİ KANUNLARINDA DEĞİŞLİK YAPILMASI HAKKINDA KANUN TEKLİFİ HAKKINDA TÜSİAD VERGİ ÇALIŞMA GRUBU GÖRÜŞÜ

1. Dijital Hizmet Vergisi Kanunu'na İlişkin Öneri ve Görüşler (Madde1-7):

Genel Değerlendirme:

Öncelikle dijital hizmetler vergisinin kapsamının çok geniş olduğu ve şirketlerin hangi hasılatlarının bu kapsamda değerlendirileceğinin daha açık ve net bir şekilde yazılması gerektiği düşünülmektedir. Aksi halde tanımlaması yapılmamış hizmetler sebebiyle sübjektif değerlendirmelere sebebiyet verilerek verginin kapsamının, verginin yasallığı ilkesine aykırı olarak ikincil düzenlemeler ile genişletilebileceği öngörülmektedir. Bu kapsamda dijital hizmetler vergisinin konusuna giren hizmetlerin tadadı şekilde sayılmasının verginin güvenliğini ve belirliliğini sağlayacağı düşünülmektedir.

Meclise sunulan Kanun Teklifinin içeriği incelendiğinde, ülkemizdeki yatırım ve ticaret ortamı açısından dikkatle değerlendirilmesi gereken bazı hususların öne çıktığı görülmektedir:

- Vergi istisnalarını belirleyen kriterler, uluslararası teknoloji firmaları açısından haksız rekabet yaratacak koşullar içermektedir. Söz konusu kriterler, vergiden muaf olma şartlarına haiz olmayan uluslararası firmaların fiili olarak daha yüksek maliyet ile faaliyet göstermesi sonucu ülkemizde yatırım yapma iştahlarının azalmasına yol açabilecektir.
- Kâr marjının çok düşük olduğu e-ticaret sektörünün (bu alanda faaliyet gösteren bir kısım uluslararası şirketlerin net kazancı %1,5 civarındadır.), verginin konusuna giren hizmetlerden elde edilen hasılat üzerinden %7,5 oranında vergilendirilmesi e-ticaret firmalarının faaliyet alanlarını kısıtlayıcı niteliktedir.
- E-ticaretin gelişmesi ve ülkemiz ekonomisine katkı sağlaması için bu alanda faaliyet gösteren şirketlerin lojistikten depolamaya kadar birçok alanda yatırım yapması ve bu vesileyle kendi satıcılarının ticari faaliyetlerini kolaylaştırmaları beklenmektedir. Teklif edilen verginin ülkemiz ekonomisinin yapı taşı oluşturulan KOBİ'lerin e-ticaret ve e-ihracat süreçlerindeki maliyetlerini artıracığı, dolayısıyla ekonomimizin büyümesine ve istihdam üretmesine menfi etki edeceği öngörülmektedir.

Ülkemizin dijital hizmetlerin vergilendirilmesi yoluyla âdil bir kamu geliri elde etmesi ve küresel ticaretteki konumunu koruması için OECD kaynaklı bir çözümün esas alınmasının; eğer bu şekilde kamu faydası sağlandığı kanaati oluşmuyorsa, ilgili sivil toplum kuruluşları ve iş dünyasının görüşlerinin dikkate alınacağı bir istişare sürecinin başlatılmasının ekonomimizin sürdürülebilir büyümesi ve rekabet gücünü korunması açısından hayati önemde olduğu değerlendirilmektedir.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanununda 2016 yılında 6745 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle Cumhurbaşkanı'na, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına,

ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırma konusunda yetki verilmiştir. Bu yetki kapsamında, internet üzerinden gerçekleştirilen bir takım işlemler açısından kayıtlı ekonomiye geçişi hızlandırmak ve internet üzerinden gerçekleşen reklam hizmeti verilmesi işlemleriyle ilgili vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla, 19/12/2018 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile internet ortamında verilen reklam hizmetleri gelir/kurumlar vergisi stopajı kapsamına alınmıştır. Söz konusu Cumhurbaşkanlığı Kararı ile “internette verilen reklam hizmetleri” verenlere veya hizmet verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan dar mükellefse “%15 vergi tevkifatı” yapılması zorunluluğu getirilmiştir. Uluslararası vergi düzenlemeleri ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları kapsamında bazı sakıncalar içeren söz konusu uygulama, bu hizmetlerden yararlanan Türkiye mukimi şirketlere ek maliyetler doğurmakta ve şirketlerin rekabet gücünü olumsuz etkilemektedir.

Tasarının 1 ila 7’inci maddeleri, Türkiye’nin de dijital hizmet vergisi uygulamasını başlatma girişimi olup, genel olarak AB’nin önerdiği ve Fransa, İtalya gibi ülkelerin yasa haline getirdiği dijital hizmet vergisine benzetilmektedir. Türkiye bu alanda Fransa, Kanada, İtalya, İspanya, İngiltere, Çekya ve Polonya’dan sonra düzenleme yapan sekizinci ülke olacaktır. Fakat diğer ülkelerdeki düzenlemelerin henüz hiç biri yürürlüğe girmediğinden, kanun tasarısı bu şekilde yasalarsa düzenlemesi yürürlüğe giren ilk ülke olacaktır.

Diğer taraftan, 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile yürürlüğe giren ve internet üzerinden gerçekleşen reklam hizmetleri üzerinden alınmakta olan %15 oranındaki verginin kaldırıldığına dair bir düzenleme yer almamaktadır. Tasarı bu hali ile yasalarsa ve %15 stopajı %0’a indiren bir Cumhurbaşkanlığı Kararı çıkarılmaz ise Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile hem %15 internet reklam hizmetleri vergisi hem de %7,5 dijital hizmet vergisi yürürlükte olacaktır. Bu durum ise mükerrer vergilemeye ve Türkiye’de bu hizmetlerden yararlanan mükelleflere ek maliyetler yaratacaktır.

Verginin Konusu Madde 1:

Kanun Teklifinin Dijital Hizmetler Vergisini konusunun düzenlediği 1’inci maddesinde kullanıcılar arasında bir mal ve hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetlerin verginin konusuna dahil olduğu belirtilmiştir. Söz konusu hüküm çerçevesinde gerçek ve tüzel kişilerin kendilerine ait olan internet sitelerinde kendi ürünlerinin satışını gerçekleştirmesi halinde vergileme yapılmaması gerekirken birlikte bu hususun ileride yaşanacak karışıklıkları engellemek için açık şekilde belirtilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir. Bu sebeple **“Kendisine ait internet sitesi üzerinden satıcı olarak bir mal veya hizmetin belirlenmiş veya açık artırma yoluyla oluşacak fiyat üzerinden satışının yapılması dijital hizmet vergisinin konusuna girmez.”** şeklinde bir düzenlemenin madde hükmüne ilave edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Ayrıca, 1/c maddesinde parantez içinde yer verilen ifadenin aŐağıdaki Şekilde g¼ncellenmesini ¼neriyoruz:

c) Kullanıcıların birbiriyle etkileŐime ge¼ebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve iŐletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına y¼nelik sunulan online Pazaryeri hizmetleri hari¼)

Muafiyet ve İstisnalar Madde 4:

Muaf Hasılat Tutarının Tespiti:

Kanun Teklifi'nin 4'¼nc¼ maddesinde dijital hizmetlere ilişkin T¼rkiye'de elde edilen hasılatın 20 Milyon T¼rk Lirası veya d¼nya genelinde elde edilen hasılatın 750 Milyon Avro ya da muadili yabancı para karŐılıėı T¼rk Lirası'ndan az olan dijital hizmetlerin dijital hizmet vergisinden muaf olduğu h¼kme bağlanmıştı. ¼zellikle sorumlu sıfatıyla vergileme yapılması halinde s¼z konusu koŐulların sağlanıp sağlanmadığının tespitinin hizmet alıcıları tarafından tespiti m¼mk¼n bulunmamaktadır. Hizmet sunucularından hasılat bilgilerinin talep edilmesi rekabet hukuku alanında da ihlalleri beraberinde getirecektir.

Aynı maddede dijital hizmet sunucu m¼kelleflerin, finansal muhasebe a¼ısından konsolide bir grubun ¼yesi olması halinde, bu hadlerin uygulanmasında grubun verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin elde ettiği toplam hasılatın dikkate alınacağı belirtilmiştir. T¼rk vergileme sisteminde 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na g¼re oluşturulan finansal tablolara g¼re vergileme yapılmaktadır. Dijital Hizmetler Vergisi Kanunu'nun da Vergi Usul Kanunu h¼k¼mlerine tabi olacağı dikkate alındığında, konsolidasyona tabi olup olunmadığının kriter olarak esas alınması, bir Şirketin faaliyetinin diğer bir Şirketin istisna haddini etkilemesi sonucunu doğuracak ve bu durum vergilemenin temel ilkelerine aykırılık teşkil ederek hukuki olarak sorunlara yol a¼acaktır.

Kanun Teklifi'nin 4'¼nc¼ maddenin 2'nci fıkrasında ise ilgili hesap d¼nemi i¼erisinde birinci fıkrada yer alan hadlerin her ikisinin de aŐılması halinde muafiyetin sona ereceği h¼k¼m altına alınmıştır. Bu durumda T¼rkiye'den elde edilen hasılatın ¼nemi olmaksızın ancak d¼nya genelinde elde edilen hasılatın 750 Milyon Avro ya da muadili yabancı para karŐılıėı T¼rk Lirası'ndan fazla olması halinde dijital hizmetlerin vergilendirilmesi s¼z konusu olacaktır. Bu Őartların da sağlanıp sağlanmadığının tespiti sorumlu sıfatıyla yapılacak vergilendirmelerde m¼mk¼n olmayacaktır.

Muafiyet Şartlarının kaybedilmesinde sadece ilgili hesap d¼nemi değerlendirilirken ve Őartların kaybedildiği ilgili d¼nemi takip eden d¼rd¼nc¼ vergilendirme d¼neminde m¼kellefiyet baŐlarken, muafiyet Şartlarının tekrar sağlanıp sağlanmadığının tespitinde iki hesap d¼neminin değerlendirilmeye alınmasının ve Őartların sağlandığı hesap d¼neminin izleyen hesap d¼neminde itibaren muafiyetin baŐlayacaėının kabul¼ vergilendirmede eşitlik ve adalet ilkelerinin ihlali sonucunu doğuracağı d¼Ő¼n¼lmektedir.

İstisna İşlemler:

Kanun Teklifi'nin 4'üncü maddenin 6'ncı fıkrasında hangi hizmetlerden elde edilen hasılatların dijital hizmetler vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Ar-ge Merkezleri yanında Tasarım Merkezlerinde tasarım faaliyetleri neticesinde oluşan ürünlerin satışı ile bu ürünler üzerinden sunulan hizmetlerin de istisna kapsamına alınması gerektiği düşünülmektedir. Ayrıca 4691 sayılı Kanun kapsamındaki teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında elde edilen ürünlerin de bu kapsamda sayılmasının tüm Ar-Ge faaliyetlerini destekleyici bir kapsama kavuşturacağı öngörülmektedir.

Ayrıca 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamında, gelir, kurumlar, katma değer ve damga vergileri yanında oynanan şans oyunlarından elde edilen hasılat üzerinden kamu payı, şans oyunları vergisi ödeyen mükelleflerin, söz konusu vergilere ilave olarak dijital hizmetler vergisinin de mükellefi olmalarının, sektörel brüt komisyon gelirinin %2 olduğu da dikkate alındığında ciddi yükler oluşturacağı öngörülmektedir. Ayrıca 5602 sayılı Kanun kapsamında faaliyet gösteren şirketlerin, dijital hizmetler vergisinin mükellefi haline getirilmesinin, Kanun Teklifi'nin, "yurtdışında kayıtlı; Türkiye'de faaliyet gösteren ve Türkiye'ye vergi ödemeyen şirketlerin/faaliyetlerin vergilendirilmesi" amacına da uygun olmadığı değerlendirilmektedir. Bu sebeple Kanun Teklifi'nin 4'üncü maddesinde sayılan ve dijital hizmetler vergisinden istisna tutulan hizmetler arasına 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 6'ncı maddesi kapsamında üzerinden şans oyunları vergisi ödenen hasılatların da ilave edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

Verginin Matrahı, Oranı ve Hesabı Madde 5:

Kanun Teklifi'nin 5'inci maddesinde dijital hizmet vergisi oranının %7,5 olarak belirlenmesinin çok yüksek olduğu değerlendirilmekte olup, bu sektörlerde bu hizmetlerin verilmesi için ciddi yatırımlar yapıldığı da göz önüne alındığında, bu düzeyde bir vergi oranının şirketlerin bu yatırımları karşılayacak gelirler elde etmesi güçleştireceği, yatırımları azaltıcı etki yaratacağı değerlendirilmektedir. Bu hizmet sunucularının ayrıca gelir ve kurumlar vergisi ödedikleri de dikkate alındığında, sektörün vergi yükü dijital hizmet vergisi sebebiyle diğer sektörlerle göre yükseltilecek Anayasa'nın vergilendirmede adalet prensibine aykırılık yaratılmış olacaktır. Ayrıca bu verginin fiyatlara yansıtılacak olması bu hizmetlerde ortalama fiyatı artırıcı bir etki yaratacaktır.

Kanun teklifinde %7,5 olarak belirlenmiş oranının iki katına kadar artırma yetkisinin tanınmasının da uygun olmadığı düşünülmektedir. Zira %7,5 vergi oranı gayrisafi hasılatтан alındığı ve hiçbir gideri dikkate almadığı için zaten yüksek bir vergileme olarak karşımıza çıkmakta, iki kat arttırılması durumunda ise bu olumsuz etkinin daha da fazla olacağı değerlendirilmektedir. Bu sebeple "dijital hizmet vergisi" OECD'nin dijital ekonominin vergilemesi için uluslararası "uzlaş" ile kalıcı bir düzenleme

geliştirildiği takdirde kaldırılacak, “geçici bir düzenleme” olarak tasarlanmalıdır. Fransa düzenlemeyi bu şekilde yapmıştır ve dijital hizmet vergisi oranı %3 olarak belirlemiştir.

Türkiye’de ise bu oranın %1-3 arasında sektörlere, iş modellerine göre oranda farklılaştırma yapılabilme olanağı veren bir yapıda olmasının daha uygun olacağı düşünülmektedir. Ayrıca, dijital hizmet vergisinin Türkiye’de vergi mükellefi olan kurumlarda kurumlar vergisinden mahsup edilmesi sağlanmalıdır. Böylelikle uluslararası şirketlerin Türkiye’de şirket kurmaya teşvik edilmesi sağlanacaktır.

Diğer taraftan dijital hizmet vergisinin matrahı, ilgili vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılat olarak belirlenmiş, verginin matrahından gider, maliyet ve vergi adı altında indirim yapılamayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hizmetin verilmesi için katlanılan bazı maliyetlerin (örn. ajanslara ödenen komisyonların ya da bu hizmetin verilmesi için 3. Şahıslara ödenen bazı giderlerin) matrahtan düşülebilmesi gerektiği değerlendirilmektedir. Ayrıca verilen dijital hizmetler ile ilgili olarak fatura düzenlenip hasılat olarak kayıtlara alındıktan sonra o hizmet ile ilgili olarak sonraki aylarda yapılan iade ve iskontoların da nasıl dikkate alınacağı düzenlenmesi gerekmektedir. Bu sebeple dijital hizmet vergisinin beyanının her ay yerine 3 ayda bir olmasının, hizmet bedellerinin kesinleşmesine, hizmet bedellerinde daha sonra yapılan iskonto ve iadelerin dikkate alınmasına imkân sağlayabileceği düşünülmektedir.

Vergilendirme dönemi, verginin beyanı, tarhı ve ödenmesi Madde 6:

Kanun Teklifi’nin 6’ncı maddesinde dijital hizmet vergisi mükelleflerince ödenen dijital hizmet vergisinin, bu mükellefler tarafından gelir ve kurumlar vergisine esas safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmıştır. Ancak dijital hizmet sunucuları tarafından tahsil edilen verginin gelir olarak dikkate alınıp alınmayacağı, üzerinden katma değer vergisi hesaplanıp hesaplanmayacağı belirsizdir. Zira Kanun Teklifi’nin 5’inci maddesinde dijital hizmet vergisinin, fatura ve fatura yerine geçen belgelerde ayrıca gösterilmeyeceği belirtilmiş, fatura bedeli içinde hizmetten yararlananlara yansıtılıp yansıtılmayacağına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir.

Verginin Güvenliği Madde 7:

Kanun Teklifi’nin 7’nci maddesinde vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmemesi halinde uygulanacak yaptırımların ağır ve 6183 sayılı Kanun’a aykırı olduğu düşünülmektedir. 6183 sayılı Kanun’a göre verginin geç ödenmesi durumunda uygulanacak müeyyideler düzenlenmiştir. Uygulamada eğer ödeme birkaç ay sonra alınacaksa, bu işlemin vergisi zamanında ödenmediği için erişimin engellenmesi gibi bir yaptırımla cezalandırılmasının hukuki olmadığı düşünülmektedir.

Vergi mevzuatında verginin toplanmasına ilişkin güvenlik müesseseleri oluşturulması bazen gerekmektedir. Fakat hiç bir kanunumuzda verginin ödenmemesi durumunda şirketin faaliyetinin sonlandırılmasına sonuç verecek ağır yaptırım öngörülmemiştir. Bundan dolayı, Dijital Hizmetler Vergisindeki verginin güvenliğini sağlamayı bu kadar ağır yaptırıma bağlamamanın daha doğru olduğu

düşünülmektedir. Esasen dijital ortamda sunulan hizmetlere “erişimin engellenmesi” ile geçmişte uygulanan ve Anayasa’ya aykırı bulunarak iptal edilen “faaliyetten men edilme/işyerinin kapatılması” arasında da hiç bir fark olmayacaktır.

2. Bazı Vergi Kanunları’nda Değişiklik Yapan Maddelere İlişkin Öneri ve Görüşler:

a. Madde 8:

Kanun Teklifi’nin 8’inci maddesi ile kambiyo muamelelerine ilişkin banka ve sigorta muameleleri vergisi oranı binde 2’ye çıkarılmakta ve Cumhurbaşkanı’na bu oranı on katına kadar arttırma yetkisi vermektedir. Kanun gerekçesinde spekülatif amaçlı döviz alım ve satımının engellenmesi amaçlanmış olsa da söz konusu değişikliğin mükellefler üzerinde ciddi maliyetler oluşturacağı, ticari faaliyetlerini sekteye uğratacağı, ithalata dayalı sektörleri cezalandıracağı düşünülmektedir. Diğer taraftan Anayasa’nın 73’üncü maddesine göre Cumhurbaşkanı’na verilecek kanuni oranın 10 katına kadar artırılması yetkisinin, sonuçları itibarıyla yasama yetkisinin devriyle aynı anlama geleceğinden vergilerin yasallığı, belirliliği ve öngörülebilirliği ilkeleri yönünden önemli bir zafiyet yaratabileceği, mükellefleri gerekli hukuki güvenden mahrum bırakabileceği ve ileriye dönük planlamalarını sağlıklı olarak yapamamasına sebep olabileceği düşünülmektedir.

b. Madde 9:

Kanun Teklifi’nin 9’uncu maddesi ile 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu’na madde eklenerek ihdas edilen Konaklama Vergisinin konusu, daha evvel otel işletmelerinin restoranlarındaki KDV oranlarında yapılmak istenen farklılaşmalara bağlı yaşanan sorunlardan da anımsanacağı üzere, uygulama güçlüğü doğuracağı düşünülmektedir. Zira otel, motel, pansiyon, kamping gibi yerlerde “geceleme hizmeti alınmaksızın” faydalanılan yeme, içme, aktivite, havuz, plaj gibi hizmetler konaklama vergisi kapsamında değilken, aynı hizmetlerin söz konusu yerlerde konaklayan kişiler tarafından alınması konaklama vergisine tabi bulunmaktadır. Bu durumda, belirtilen yerlerde sunulan hizmetlerin “söz konusu yerlerde konaklayanlar ve konaklamayı sadece bu hizmetlerden yararlananlar” şeklinde ayrıştırılması gerektirecektir ki bu durum “yeme, içme, aktivite, havuz, plaj gibi hizmetler” yönünden tüketicinin statüsüne bağlı bir ayrışmayı öngörerek vergilendirmede adalet ilkesi ile de çelişecektir. Gerekçede belirtildiği üzere vergi matrahının aşındırılmasının engellenmesi için diğer hizmetlerin de kapsam dâhiline alınması, kötü niyetli kişileri engellemek için iyi niyetli kişilerin cezalandırılmasına sebep olacaktır. Ayrıca konaklama hizmetleri dışındaki hizmetlerden de vergi alınmasının turizm sektörü üzerinde olumsuz etki yaratacağı öngörülmektedir.

Diğer taraftan bu hizmetlerin sunulması yüzünden merkezi ve yerel yönetimlerin katlandığı kamusal maliyetlerin bir kısmını finanse etmek amacıyla söz konusu verginin yurt içi yerleşkelerde de alınması, kamusal maliyetlere vergileri ile dâhil olan kişiler için mükerrer vergilendirmeye sebebiyet verecektir.

Taslak maddede katma değer vergisinin vergi matrahına dâhil olmadığı belirtildiği gibi 7183 sayılı Kanunla ihdas edilen Turizm Katılma Payı kesintisinde de konaklama vergisi matrahına dahil

olmadığının mükerrer vergilemeyi önlemek için belirtilmesi gerektiği düşünülmektedir. Aksi halde bu kuruluşların ciroları üzerinden KDV, Turizm Katkı Payı ve Konaklama Vergisi şeklinde üç dolaylı vergi ödemeleri, turizmi ve yerli/yabancı turisti cezalandırıcı etki yaratacağı düşünülmektedir.

Diğer yandan, konaklama tesisleri ile bileşik tesisler 7183 sayılı kanun gereği binde 7,5 oranında Turizm Payı ödemekle yükümlü iken, bu teklifle de bir de %1 veya %2 oranında Konaklama Vergisi ödeyeceklerdir. Sırf işletmenin faaliyet alanının “turizm sektörü” olması sebebiyle diğer kazanç doğurucu faaliyetlerde uygulanmayan bir Turizm Payı yükümlülüğüne muhatap tutulan işletmelerin yine aynı nedenle ikinci bir ayrımcı mali yükümlülük kapsamına alınması, sebebi bakımından mükerrerlik oluşturmaktadır. Anayasada yer alan vergi yükünün adaletli dağılımı ilkesinin “bir işletme turizm sektöründe faaliyet gösterdiği için” kamusal bir yarar gözetilerek ölçülü bir mali yükümlülükle diğer ekonomik aktörlerden ayrı tutulması görece savunulabilir bir tasarruf iken, aynı sebeple aynı işletmenin ikinci bir ayrımcı mali yükümlülük altına alınması ölçüsüzdür. Bu nedenle, işletmelerin aynı anda hem Turizm Payı yükümlüsü olması hem Konaklama Vergisi yükümlüsü olması engellenmelidir.

Aynı sakınca, konaklama tesislerinin bünyesinde yer alan ve Turizm Payı ödemekle yükümlü tutulan Turizm İşletmesi Belgesi sahibi yeme içme tesislerinin hasılatı üzerinden bu teklife göre aynı zamanda Konaklama Vergisinin ödenecek olmasında da gündeme gelmektedir; teklifteki bu mükerrerlik sorunun da önlenmesi gerekir.

Cumhurbaşkanına konaklama vergisinin oranını üç katına kadar arttırma yetkisi verilmesinin vergilerin yasallığı, belirliliği ve öngörülebilirliği ilkeleri yönünden önemli bir zafiyet yaratabileceği, mükellefleri gerekli hukuki güvenlikten mahrum bırakabileceği ve ileriye dönük planlamalarını sağlıklı olarak yapamamasına sebep olabileceği düşünülmektedir. Ayrıca turizm sektöründe fiyatlamaların ve rezervasyonların 1 yıl önceden yapıldığı düşünüldüğünde, bu etkilerin sektöre ciddi zararlar verebileceği öngörülmektedir.

Söz konusu verginin ihdas edilmemesi gerektiği düşünülmele birlikte, verginin ihdas edilmesi durumunda konaklama vergisinden istisna tutulacak tesisler arasına, sağlık işletmelerinin münhasıran hastaların ve refakatçilerinin konaklaması için sağlık tesisinin bulunduğu alanda açmış oldukları hasta ve “hasta yakınları konaklama merkezlerinin” de dahil edilmesi gerektiği düşünülmektedir.

c. Madde 11:

Kanun Teklifi'nin 11'inci maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 18 inci maddesi kapsamında olan kazançları toplamı 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü gelir diliminde yer alan tutarı aşan mükellefler serbest meslek kazancı istisnası dışında bırakılmaktadır. Tevkifat yapmakla yükümlü vergi sorumlusu tarafından serbest meslek erbabının bu kapsamdaki yıllık kazancının başlangıçta bilinemeyecek olması sebebiyle stopaj yükümlülüğünün kaldırılmasının uygun olmadığı değerlendirilmektedir.

d. Madde 12

Kanun Teklifi'nin 12'nci maddesi ile işverenler tarafından hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak için yapılan taşıma giderleri nedeniyle sağlanan menfaatlerin gelir vergisinden istisna olduğu düzenlenmektedir. Söz konusu düzenlemenin yerinde olduğu değerlendirmekle birlikte özellikle büyükşehirlerde çalışan hizmet erbabı için, belirlenen 10 TL'lik sınırın yetersiz olduğu değerlendirilmektedir. Söz konusu tutarın büyükşehirler için farklı tutarda belirlenebileceği düşünülmektedir.

e. Madde 14 ve 15:

Kanun Teklifi'nin 14'üncü ve 15'inci maddeleri ile vergilendirilebilir kazancın elde edilmesi ve idamesi için kullanılan binek otomobillerinin kira, vergi, amortisman, yakıt ve bakım giderlerinin indirimi sınırlandırılmaktadır. Vergilendirilebilir kazancın elde edilmesi ve idamesi için kullanılan taşıtların söz konusu giderlerinin indiriminin çeşitli parasal tutar ve oranlar konularak sınırlandırılması, kazancın elde edilmesiyle ilgili bir kısım giderlerin indirilememesi sonucunu yaratacak, gelirin safi tutarı üzerinden (net ve gerçek gelir üzerinden) vergilendirilmesi gerektiğine ilişkin yasal düzenlemelere aykırılık teşkil edecektir. Ticari kar ile mali karı birbirinden uzaklaştıran bu tür kısıtlamaların reel olmayan karları üzerinden vergilendirilme yapılmasına sebep olacaktır. Bu nedenle, kazancın elde edilmesiyle olan illiyet bağı tamamen ret edilmedikçe, bir giderin matrahtan indiriminin kısıtlanması yoluna gidilmemesi gerektiği düşünülmektedir.

Söz konusu düzenlemelerin son dönemlerde iflaslara sahne olmuş araç kiralama sektörüne ciddi zarar vereceği; otomotiv sektöründeki talebin önemli ölçüde düşmesine neden olacağı ve buna bağlı olarak da vergi gelirlerinde azalmaya neden olacağı öngörülmektedir.

Ayrıca madde gerekçelerinde belirlendiği "bazı gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin mevcut yasal düzenlemeleri suistimal ettiği ve şahsi ihtiyaçları için de söz konusu binek otomobilleri kullandığı" gerekçesi bize göre tüm gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin cezalandırılması için bir sebep olmamalıdır. Yasalarımız bu gibi suistimallerle mücadele etmek için de gerekli araçlara zaten yer vermektedir.

f. Madde 16:

Kanun Teklifi'nin 16'ncı maddesi ile tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan 103 üncü maddede yazılı tarifenin dördüncü dilimini aşan ücret gelirleri için 2020 yılında elde edilen ücret gelirlerinden başlamak üzere yıllık beyanname verilmesi öngörülmektedir. Söz konusu düzenleme ile tek işverenden alınan ve belirlenen tutarı aşan ücretlerin yıllık beyanname ile beyan edilmesi sağlanmakta, böylece söz konusu ücretlilere sağlık, eğitim, bağış gibi harcamalarını beyannameye indirim konusu hakkı verilerek vergisel avantaj yaratılmaktadır. Hatta söz konusu düzenlemenin bazı ücretliler için vergi iadesine sebebiyet vereceği öngörülmektedir. Diğer gelir vergisi mükelleflerine

tanınan belli harcamaları matrahtan indirme hakkının ücretlilere de sağlanmasının olumlu olduğu düşünülmeyle birlikte; sadece yüksek ücretlilere beyanname verme mecburiyeti getirilmesinin, sadece yüksek ücretlilere vergisel avantaj sağlayıp düşük ücretlilerin ise bu haktan mahrum bırakılmasına neden olacağı ve böylece sosyal / vergisel adaletin ve eşitliğin zedeleneceği, bunun da Anayasa'nın 73'üncü maddesine aykırılık teşkil edeceği düşünülmektedir.

Bu sebeple, Kanun Teklifi'nin 6'ncı maddesi kapsamına sadece 103'üncü maddenin dördüncü gelir dilimini aşan seviyede ücret geliri elde edenlerin değil, tüm ücret seviyelerinde gelir elde eden gerçek kişilerin alınması veyahut beyanname indirimine izin verilen gider harcamaların bordroda da indirimine izin veren bir yasal düzenlemenin yapılması gerektiği düşünülmektedir.

g. Madde 17:

Kanun Teklifi'nin 17'nci maddesi ile vekalet ücretleri üzerinden kimlerin tevkifat yapmakla yükümlü olduğu hususuna açıklık getirilmektedir. Söz konusu düzenleme uyarınca vekalet ücretinin doğrudan avukata ödendiği ya da icra ve iflas dairelerine ödendiği durumlarda ödemeyi yapanlar tarafından tevkifat yapılması gerektiğine hükmedilmektedir. Söz konusu düzenlemenin uygulamada sorunlar yaratabileceği öngörülmektedir. Zira davayı kaybeden taraf ile davayı kazanan tarafın avukatı arasında herhangi bir hizmet ilişkisi bulunmamaktadır. Hatta tam tersine, karşı tarafın avukatı davayı kaybeden tarafın aleyhine çalışmakta, başka deyişle, karşı tarafı savunan ve bu sebeple dava süreci boyunca karşı karşıya gelmiş kişi konumundadır. Dolayısıyla kazanan taraf avukatının kaybeden tarafa "Serbest Meslek Makbuzu" düzenlemesi ve bu çerçevede vergi kesintisi yapılması söz konusu olmamalıdır.

Öte yandan davayı kaybeden tarafça İcra Müdürlüğü'ne yapılan ödeme; Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 423/6'ncı maddesinde de belirtilen "davanın ehemmiyetine göre kanun mucibince takdir olunan vekil ücretleri masarifi muhakeme yani mahkeme masrafı niteliğindedir".

Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nin I.B.4 bölümüne göre de; kazanan tarafın avukatının serbest meslek makbuzunu parayı icraya ödeyen tarafa değil, davayı kazanan hitaben düzenlemesi ve o davayı kazanan tarafça stopaj yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla Kanun teklifindeki düzenleme KDV Genel Uygulama Tebliği ile de çelişmektedir.

Vekalet ücreti ödemelerinin icra ve iflas dairelerine yapılması halinde, ödeme yapılan avukat vergi kimlik bilgilerinin icra ve iflas dairesinden edinilememesi, ödemenin avukatın serbest meslek makbuzunu düzenlemesi beklenmeden icra ve iflas dairesi kararlarına istinaden yapılmak durumunda kalması sebebiyle tevkifat ve beyan süreçlerinde sorunlar yaşanmaktadır. Söz konusu yasal düzenleme ile kimin tevkifat yapacağı açıklık kazanmakla birlikte nasıl tevkifat yapılacağı sorununa çözüm üretilmemiştir. Bu kapsamda icra ve iflas müdürlükleri tarafından serbest meslek makbuzunu ödemeyi yapan vergi sorumlusuna verilmesi şartlıya tevkifat yükümlülüğünün ödemeyi yapan tarafından

gerçekleştirilmesi, aksi halde icra ve iflas müdürlüklerinde gerekli tevkifatların yapılarak beyan edilmesi gerektiği şeklinde bir yasal düzenleme yapılmasının gerektiği düşünülmektedir.

h. Madde 18:

Kanun Teklifi'nin 18'inci maddesi ile beyannameli mükellefiyetin arttırılması, yüksek gelir grubundan daha fazla vergi alınması amacıyla Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde değişiklik yapılarak eklenen yeni gelir dilimi ve oranları ile 500.000 TL üzerinde gelir elde eden gerçek kişiler için vergi oranı ücret diğer gelir unsuru ayırımı yapılmaksızın %40 olarak belirlenmiştir.

Kanun Teklifi ile yapılan değişiklikte mevcut oranların dilimleri muhafaza edilmektedir. Bununla birlikte tarifinin dilimlerini artan oranlılığın gerektirdiği ölçüde geniş olmadığı değerlendirilmektedir. Tarifinin dilimlerinin yeterince geniş olmaması nedeniyle, asgari ücretliler gibi çalışan kesimin en düşük gelir grubunda bulunanlar dahi bir takvim yılında ikinci gelir dilime geçebilmekte; alt orta ve orta gelir düzeyindekiler ise en yüksek gelir grubundakilerin vergilendirilmesi gereken dilim ve orandan vergilendirilebilmektedir.

Tarifenin bozulan artan oranlılığının yeniden temini için dilimlerin genişletilmesi gerekirken yeni dilim ve oranların eklenmesi ve dilimler arasındaki genişliği yeterli olmaması orta gelir grubundakileri ağır bir gelir vergisi yüküne maruz bırakacağı değerlendirilmektedir. Bu ağır vergi yüklerinin vergiye uyumlu mükelleflerin vergiden kaçınmalarına, kayıt dışına çıkma eğiliminin artmasına neden olacağı düşünülmektedir. Sağlanması muhtemel vergi artışının, gönüllü uyum üzerinde bu değişikliğin oluşabileceği tahribatı telafi etmesi mümkün gözükmemektedir. %40'lık vergileme içeren bir tarife yapısı çok yüksek olup verginin tabana yayılması amacı ile örtüşmemektedir. Son derece sınırlı fiskal etkisi dikkate alındığında, yapılmaya çalışılanın bütçeye gelir yaratmak değil belirli bir mükellef kitlesini cezalandırmak gibi algı yaratma riski bulunduğu değerlendirilmektedir. Bu sebeple tarife yapısının kişilerin ilave kazanç oluşturma isteklerini öldürebilecek ve onları vergiden kaçınmaya itebilecek %40 oranındaki vergilemeden vazgeçilmesinin faydalı olacağı değerlendirilmektedir.

Ayrıca, belirli bir seviyeden itibaren ücret geliri elde edenlerle diğer gelir elde edenlerin ayrıştırılmaması, emeğe dayalı, daha kırılgan ücret gelirleri ile sermayeye dayalı diğer gelirler arasında ayrımı kaldıracağından sosyal devlet, adalet ve eşitlik ilkelerinin de ihlali olarak değerlendirilebilecektir. Nitekim gelir vergisi tarifesinde daha önce yapılan yasal değişiklik, bu ayırma prensibine uygun olmayan tarife dilimlerinin Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilmesi nedeniyle zorunlu olarak yapılan değişikliktir. Kanun Teklifi ile söz konusu hata tekrarlanmakta, matematiksel olarak tarifinin 4. diliminden itibaren emek geliri ile diğer herhangi bir gelir (ticari kazanç, menkul sermaye iradı, değer artışı kazancı, GMSİ vb.) unsurunun vergisi arasındaki fark sadece 3. dilimde göstermelik olarak kalan ayırmanın etkisiyle 4.000 TL ile sınırlı kalmaktadır. Bu sebeple tarifinin ikili yapısının 4. dilim için de korunması ve %35 oranında vergilenecek ücret gelirlerinin dilim aralığının üst sınırının diğer gelirlere göre farklılaştırılarak

500.000 TL yerine örneğin 750.000 TL olarak tespit edilmesinin söz konusu vergilendirme prensiplerine uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Diğer taraftan, söz konusu düzenlemenin ücret gelirleri dışında 1 Ocak 2019 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülmektedir. Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihten sonra yapılacak kanun değişikliği ile vergi tarifesinin değiştirilerek vergilerin artırılması kanunların geriye yürümezliği ilkesinin ihlali sonucunu doğuracağı düşünülmektedir. Geriye yönelik vergileme, mükellefler nezdinde kanunlara, hukuk düzenine olan güveni zedelemekte, gönüllü uyum arzusunu olumsuz etkilemektedir.

Bir vergilendirme işleminde mutlaka olması gereken, kanunla düzenlenen üç temel unsur mevcut olup bunlar *mükellef, konu ve vergiyi doğuran olaydır*. Bu üç unsurdan *mükellef ve konu* statik iken *vergiyi doğuran olay* dinamiktir. En geniş anlamıyla, vergiyi doğuran olay, mükellef ile konunun etkileşimi, örtüşmesi ile oluşur. Vergiyi doğuran olay, mükellef açısından vergi borcunu, devlet açısından ise vergi alacağını doğuran olay olup bu borç ve alacak bir kez doğduğunda sonradan yapılan bir düzenleme ile değişmiyor olması gerekir.

Beyan esasına dayanan herhangi bir vergi için vergilendirme sürecine zaman boyutu itibarıyla baktığımızda, kanunların geriye yürümezliği ilkesi için ölçüt olabilecek üç zaman göze çarpmaktadır. Bunlar;

- Vergiyi doğuran olay zamanı
- Vergilendirme dönemi
- Beyanname verme dönemi

Aynı vergi konusu için bu üç zamandan tüm mükellefler için sabit ve objektif olanı "*vergiyi doğuran olay*" zamanıdır. Geriye yürüme bakımından vergiyi doğuran olay ölçütü tüm mükelleflere aynı verginin yüklendiği objektif bir ölçüdür. Vergiyi doğuran olay ölçütüne göre, her mükellef için, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anda yürürlükteki vergi kanunu o olaya uygulanarak vergi borcu hesaplanır.

Mükellef, konu ve vergiyi doğuran olay bir vergilendirme için gerekli, yasa ile düzenlene üç ana unsur olduğundan, her vergi türü için vergiyi doğuran olay kanunda detaylı olarak net bir şekilde düzenlenmiştir. Örneğin;

- Gelir vergisi için vergiyi doğuran olay *vergiye tabi gelirin elde edilmesidir*, (gayrimenkul sermaye iratları ve serbest meslek kazançları için tahsil, menkul sermaye iratları için hukuki ve ekonomik tasarruf gibi)
- Katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi için vergiyi doğuran olay *vergiye tabi malların teslimidir*,
- Damga vergisi için vergiyi doğuran olay *vergiye tabi kağıtların imza edilmesidir*.

Mükellefler arasında eşitliğin, vergi adaletinin ve hukuk güvenliğinin temini için, aynı anda aynı şekilde gerçekleşmiş her vergiyi doğuran olay için aynı vergi borcunun doğması beklenir. Bu da ancak, her vergiyi doğuran olaya, bu olayın vukuu anında yürürlükte olan düzenlemenin uygulanması, bu noktadan sonra yapılan bir düzenlemenin geriye yönelik olarak vergi borcunu artırır şekilde önceki vergiyi doğuran olaylara uygulanamıyor olması ile mümkün olur.

Daha somut örneklerle ifade etmek gerekirse;

- İki mükellef aynı tarihte taşınmazlarını satıp değer artış kazancı elde ettiklerinde, vergilendirme ve beyanname verme dönemleri farkı olsa bile (özel hesap dönemi gibi) bu iki mükellef için bu kazanç nedeniyle ortaya çıkan vergi borcunun aynı düzenleme ile hesaplanması gerekir,
- Belirli bir tarihte teslim edilen mal için o tarihte geçerli KDV ve ÖTV oranları esas alınarak vergi hesaplanması, sonradan çıkacak bir düzenleme ile vergi borcunun artırılamıyor olması gerekir,
- Belirli bir tarihte imza edilen kağıt için o tarihte geçerli olan mevzuata göre damga vergisi hesaplanması, sonradan yapılan düzenleme ile bu kağıt için vergi borcunun artırılamıyor olması gerekir,

Tüm bu durumlarda, *vergiyi doğuran olay* vukuu bulduktan sonra, vergilendirme dönemi sonuna kadar veya beyanname verme dönemi sonuna kadar, bu olaya uygulanacak vergi mevzuatının, hesaplanacak vergi borcunu artırır şekilde değiştirilerek geriye doğru uygulanması kanunların geriye yürümesi sonucunu doğurur ki bu durum hukuk devleti, vatandaşın hukuki güvenliği, öngörülebilirlik, vergi adaleti ve eşitlik kavramlarına aykırılık oluşturacağı düşünülmektedir.

Ayrıca mükellefler için doğmuş bir vergi borcunun sonradan geriye dönük olarak yürürlüğe giren bir düzenleme ile artırılması piyasa ekonomisinin sağlıklı işleyişine aykırılık oluşturacaktır. Öncelikle rasyonel karar vermesi beklenen bireyin bu kararını verirken ne kadar vergi ödeyeceğini biliyor olması bir zorunluluktur. Diğer yandan, bireyin mülkiyet hakkının esas olduğu ve bu hakkın Anayasa ile korunduğu sistemde, bir hakkın geriye dönük olarak ortadan kaldırılması hukuk devleti ilkesiyle de bağdaşmayacağı düşünülmektedir.

Söz konusu açıklamalar çerçevesinde Kanun Teklifi'nin tarife değişikliğine ilişkin 18'inci maddesi hükmünün 01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilecek tüm gelirlere uygulanmak üzere yayımı tarihinden itibaren yürürlüğe girmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

i. Madde 19:

Kanun Teklifi'nin 19'uncu maddesi ile 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 121'inci maddesinde değişiklik yapılarak vergi indiriminden bazı belirsizlikler giderilmekte ve hangi koşullarda indirim şartlarının ihlal edilmeyeceği düzenlenmektedir. Söz konusu değişiklikler ile birlikte madde tasarımadaki rijitliğin kaldırılmadığı, vergi indirim müessesinde olması beklenen daha basit, esnek bir yazımın sağlanmadığı değerlendirilmektedir. Diğer taraftan uygulamada mükelleflerin sıklıkla

karşılaştığı ve çözüm beklediği hususlardan bir diğeri ise kesilen küçük cezalar sebebiyle mükelleflerin çok yüksek vergi indirimi maliyeti ile karşı karşıya kalmalarıdır. Bu sebeple belirli bir tutara kadar ya da belirli sebeplerle mükelleflere kesilen vergi cezalarının vergi indirim müessesinde indirim şartlarının ihlali olarak değerlendirilmemesinin yerinde olacağı değerlendirilmektedir.

j. Madde 22:

Kanun Teklifi'nin 22'nci maddesi ile sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden yapılacak tevkifat oranlarını belirleyen Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 72'nci maddesi hükmünde değişiklik yapılmaktadır. Madde ile profesyonel sporcu ücretlerinden yapılan kesintinin %15'den %20'ye çıkarılması öngörülmektedir. Bu vergi yükünün sporcular üzerinde değil spor kulüplerinin üzerinde kalacağı, zaten finansal olarak zor durumda olan spor kulüpleri için yaratılacak bu ilave yükün ise spor kulüplerine ve dolayısıyla Türk sporuna ciddi zarar vereceği düşünülmektedir.

Mezkûr madde hükmü ile geçici 72'inci maddenin ikinci fıkrasına eklenen hüküm uyarınca ise sporcuların yıllık beyanname vermesi halinde kesilen vergilerin mahsup edilmesi, bu kesintilerin işverenler tarafından vergi dairesine ödenmiş olması şartına bağlanmaktadır. İşverenin ücretten kestiği ve dolayısıyla çalışana da ödemediği verginin, işveren tarafından vergi dairesine yatırılmaması durumunda mükerrer olarak sporculardan tahsil edilmesinin vergilendirme ilkelerine ve Anayasa'nın 73 üncü maddesi hükmüne aykırılık teşkil edeceği değerlendirilmektedir. Ücretli, eline geçmeyen ve işveren/spor kulübü tarafından vergi dairesine yatırılmak üzere ücretinden alıkonan/kesilen verginin işveren tarafından vergi dairesine yatırılmamış olmasının faturasını ödemeye mecbur tutulmamalıdır. Kaldı ki Devlet olma erki ve vergi dairesine yasayla yüklenmiş olan görevin gereği, sporcudan yapılan kesintinin işverenden tahsil edilmesi Devlet'in sahip olduğu güç ve ödevidir.

k. Madde 23:

Kanun Teklifi'nin 23'üncü maddesinin birinci fıkrası ile ücret gelirleri ve diğer gelirleri arasında uygulanacak gelir vergisi tarifeleri farklılaştırılmaktadır. Bu durumun ise 2019 yılı gelirlerinin beyanında tarife uygulaması bakımından bir karmaşa yaratacağı düşünülmektedir. 2019 yılı için beyannameye giren ücret gelirleri için ayrı bir tarife (mevcut tarife), ücret dışındaki diğer gelirler için ise ayrı bir tarife (öngörülen tarife) olmak üzere iki ayrı tarifenin söz konusu olacağı ve 2019 yılı gelirlerin toplanmasında hatalara sebebiyet vererek gelirin tek bir tarife ile vergilenmesi esasına aykırı karmaşık bir durum yaratacağı öngörülmektedir. Bu sebeple Kanun Teklifi ile değiştirilen Gelir Vergisi Kanunu'nun 103 üncü maddesi hükmünün tüm gelir unsurları için 1/1/2020 tarihinden itibaren elde edilecek gelirlere uygulanmasının yerinde olacağı düşünülmektedir.

Kanun Teklifi'nin 23'üncü maddesinin ikinci fıkrasında ise anlatım bozukluğu olduğu düşünülmektedir. Fıkra ile ifade edilmek istenilenin "40/1 maddesi ile 68'inci maddede bu Kanunla eklenen hükümlerde yer alan 5.500 TL'lik kira tutarı hakkında 1/1/2020 tarihinden itibaren geçerli olacak şekilde yeniden

değerleme yapılmaz” Őeklinde olduğu değerlendirilmektedir. Öte yandan, aynı fıkradaki “2019 yılına iliŐkin olarak” ibaresi de gereksiz olduğu dűŐünölmektedir.

l. Madde 25:

Kanun Teklifi'nin 25'inci maddesi ile sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri ile etkin Şekilde mücadele edilmesi, vergiye uyum seviyesinin yükseltilmesi ve kayıt dıŐı ekonomi ile mücadelenin etkinliğinin arttırılması için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 160/A maddesi eklenmektedir.

Öncelikle mezkûr madde hükmünde Devlet'in vergi incelemesine sevk etme hakkına dair hükümlerin yer almasının gereksiz olduğu; zira Devlet her sebeple veya sebep göstermeksizin vergi incelemesi yapma hakkını haiz olduğu dűŐünölmektedir. Ayrıca sahte belge Őüphesi üzerine mükelleflerden teminat istenmesi uygulaması 6183 sayılı Kanun'un ihtiyati haciz ve ihtiyati tahakkuk maddelerinden hareketle, bu maddelere yapılacak ilaveler yoluyla düzenlenebilecek bir uygulama olduğu değerlendirilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na ilave edilecek bu kapsamdaki bir maddenin, vergi dairesinin sahte belge Őüphaninin/riskinin mevcudiyetine dair “görüşünün” asgari olarak hangi verileri, inceleme ve araştırma bulgularını içermesinin gerektiğin de açık ve net Őekilde belirtilmesinin subjektif uygulamaları engellemek için gerekli olduğu dűŐünölmektedir. Dolayısıyla Kanun Teklifi'nde yer alan “sahte belge riskine iliŐkin görüş” ifadesinin yetersiz olduğu değerlendirilmektedir. Ayrıca teminat tutarının “sahte olduğundan kuŐkulanılan belgelerde yer alan tutarların % 10'u” değil; “sahte belge riskinin olduğundan Őüphelenilen dönemlere ait tüm belgelerde yer alan tutarların % 10'u” olarak belirlenmiŐ olmasının da ölçölülük ilkesine aykırı olduğu, hatalı değerlendirmeler sebebiyle mükelleflerin ciddi finansal risklere maruz bırakabileceği öngörölmektedir.

Ayrıca aynı maddede yer alan “mükellefiyetin sadece içeriği açıkça tanımlanmamıŐ vergi dairesi görüşü üzerine” terkin edilmesi düzenlenmesi, sonuçları itibarıyla o mükellefle ticari iş ilişkisi olan diğer tüm mükelleflerin de mağdur olmasına yol açacağı değerlendirilmektedir.

Mezkûr maddenin ikinci fıkrası ile mükelleflerin gerçek bir ticari, ziyai veya mesleki faaliyeti bulunup bulunmadığından bağımsız olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde vergi dairesinin mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna iliŐkin görüşü ve ilgisine göre vergi dairesi baŐkanı veya defterdarın onayı ile mükellefiyet kaydının terkin edileceği hüküm altına alınmıŐtır. Oysa genel olarak mükellefiyetin re'sen terkinin, esasen sadece baŐka bir ticari, ziyai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiği tespit olunan mükellefler için uygulanması gerekmektedir. Yani bu belirtilen grubun, re'sen terkin düzenlemesinin tek hedef grubu haline getirilmesinin gerektiği dűŐünölmektedir.

m. Madde 26:

Kanun Teklifi'nin 26'ncı maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 370'inci maddesinde yer alan İzaha Davet Müessesesinde değişiklikler yapılmakta ve müessesenin kapsamı genişletilmektedir.

İzaha Davet Müessesesinde süreç "İzaha Davet Edilme - Mükellef Tarafından İzahat Verilmesi - İzahatın Değerlendirilerek Yeterli Bulunmaması Durumunda Ziyaa Uğratıldığı Değerlendirilen Vergi Tutarının Mükellefe Tebliği" şeklinde ilerlemekte, son aşamada mükellefin kendisine bildirilen "vergi tutarına ilişkin" herhangi bir mülahasasını dikkate alınamamaktadır. Böylece mükelleflerin "kendisine bildirilen değerlendirme yazısında gösterilen tutar için "ya hep ya hiç" şeklinde bir seçime zorlandığı değerlendirilmektedir. Bu kapsamda İzaha Davet Müessesesine daha işlevsellik kazandırılması için, izaha davet eden ancak izahatleri yeterli bulunmayan mükelleflere, yapılan izahatın yeterli bulunmadığı bildiri ile birlikte, bir defalık itiraz ve görüş belirterek bildirim yazısında yer verilen tutarın yeniden değerlendirmesini isteme hakkı sağlanmasının yararlı olacağı düşünülmektedir.

Ayrıca mezkûr maddenin fıkra ve bent numaralandırılmasının genel kanun tedvin usulüne aykırı olduğu, fıkraların numerik, bentlerin ise alfabetik sıralandırılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

n. Madde 28:

Kanun Teklifi'nin 28'inci maddesi ile idare ve mükelleflerin vergi ve cezalar ile ilgili olarak her aşamada anlaşabilmesi, ihtilafların süratle çözümlenebilmesi ve yargı mercilerinin iş yüklerinin azaltılması için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mülga 379'uncu maddesi "Kanun yolundan vazgeçme" olarak yeniden düzenlenmiştir.

Mezkûr maddenin birinci fıkrasının birinci bendinde yer alan "ilk derecede kazanılan davaların ihtilafa konu vergi aslının % 60'ının tahakkuk ettirilmesi" ve "tasdik edilen vergi tutarına ilişkin vergi ziyai cezasının %75'i" yönündeki hükümlerde değişiklik yapılarak %60 ve %75 oranlarının geçmişteki af kanunlarında mükelleflere imkan sağlandığı gibi % 50 olarak düzenlenmesinin vergide adalet ve eşitlik ilkelerine uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Aynı maddenin üçüncü fıkrasında düzenlenen ve vergi aslı ile ceza toplamından %20 indirim olanağı sağlayan "ödeme" şartının, zor durumda olan mükelleflerin tecil talep ettiği halleri de kapsamaya ve zor durumda olup tecil talep edecek mükelleflere de aynı oranda indirim sağlanmasına yönelik ek hüküm tesis edilmesinin vergilendirmede adalet ve eşitlik sağlanması açısından faydalı olacağı düşünülmektedir. Ayrıca yine aynı fıkrada yer alan tasdik edilerek tahakkuk eden vergi tutarlarında indirim yapılmayacağı yönündeki hükümde değişiklik yapılarak %10'luk bir indirim yapılmasının vergi yargısının iş yükünü azaltmada etkili olacağı düşünülmektedir.

o. Madde 31:

Kanun Teklifi'nin 31'inci maddesi ile Harçlar Kanunu'nun 63'üncü maddesinde yapılan değişiklik uyarınca harca esas alınacak olan Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne yapılan veya yaptırılan değerleme sonucu belirlenen değerin, harca konu işlemin yapılmasından önce veya en geç harca konu işlemin yapılması anında tespit edilerek, işlemi yapanlara uygun yollarla duyurulmuş olmasının, mükellefler tarafından işlemin yapılma anında bilinmeyen değerler sebebiyle ilerleyen zamanda ilave tarhiyatlara karşılaşmasını engelleyeceği, böylece vergilemede belirlilik sağlayacağı öngörülmektedir. Bu nedenle, Kanun Teklifi ile eklenen "*emlak vergisi değeri veya Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne yapılan veya yaptırılan değerleme sonucu belirlenmiş bir değer bulunması durumunda bu değerden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya*" ibaresinin "*emlak vergisi değeri veya Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne **tapuda işlem yapılmadan evvel** yapılan veya işlem tarihinde yaptırılan değerleme sonucu belirlenmiş bir değer bulunması durumunda bu değerden daha düşük bir bedel üzerinden harç ödendiğinin veya*" şeklinde değiştirilmesi uygun olacağı değerlendirilmektedir. Buna alternatif olabilecek diğer bir öneri olarak ise Harçlar Kanunu'nun 63'üncü maddesi hükmüne Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü tarafından yapılacak ya da yaptırılacak değerlemenin işlem anından sonra sonuçlanması halinde eksik ödeme dolayısıyla tapu harcının vergi ziyayı kesilmeksizin gecikme faizi ile mükelleflerden aranılacağına ilişkin hüküm eklenebileceğı düşünölmektedir.

3. Değerli Konut Vergisi'ne İlişkin Öneri ve Görüşler (Madde 33):

Kanun Teklifi'nin 33'üncü maddesi ile 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na 41'inci maddesinde sonra gelmek üzere tesis edilen hükümler ile Türkiye sınırları içinde bulunan ve emlak vergisine esas veya Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne belirlenmiş değeri 5 Milyon Türk Lirası'nı aşan mesken niteliğindeki taşınmazlardan "Değerli Konut Vergisi" alınması öngörülmektedir.

Türkiye sınırları içerisinde bulunan gayrimenkuller emlak vergisine tabi olup, herbir taşınmaz için ayrı ayrı tespit edilen değerler üzerinden malikler emlak vergilerini ödemektedirler. Bu kapsamda emlak vergisi yanında aynı gayrimenkullerden ilave değerli konut vergisi alınmasının mükerrer vergilemeye sebep olacağı, belirli bir kesimin mükerrer vergilendirilmesini sağlayarak vergilendirmede adaleti zedeleyeceği düşünölmektedir.

Söz konusu düzenlemelerin değerli konut vergisi mükelleflerine ilave yük getireceğı, zira vergilendirme prensiplerinin emlak vergisi işleyişi ile aynı olduğu, söz konusu verginin Emlak Vergisi Kanunu'nda yapılacak değişiklikler ile de tahsil edilebileceğı düşünölmektedir.

Değerli konut vergisinin her bir taşınmaz için ayrı ayrı uygulanacak olmasının aynı durumda olan mükellefler arasında farklı vergilendirmelere sebep olabileceğı öngörülmektedir. Zira değerli konut vergisi vergi mükellefinin sahip olduğu toplam varlık değerine bakmamaktadır. Örneğin her birinin

değeri 4 Milyon Türk Lirası 3 adet konuta sahip geręek kişi, değerli konut vergisi mükellefi olmayacak iken değeri 5 milyon TL olan 2 adet konuta sahip geręek kişi 30.000 TL değerli konut vergisi ödemek durumunda kalacaktır. Ya da paylı mülkiyette konutun pay değerleri yerine toplam değerine bakılması sebebiyle paydaşların sahip oldukları değerler kanunun belirlemiş olduğu sınırın altında kalmasına rağmen vergilendirmeye sebep olabilecektir. Bu sebeple de vergini mali güce alınacağına ilişkin Anayasa'nın 73'üncü maddesi hükmünün ihlal edileceği, değerli konut vergisinin sahip olunan tüm meskenlerin değerleri toplamı üzerinden tek seferlik bir vergilendirme yapılmasının uygun olacağı değerlendirilmektedir.

Diğer yandan, bu gibi servet vergilerinin "eşyanın aynından gayri verginin ödenmesinde kullanılacak bir kaynak; yani ödeme gücü" oluşturmayabileceği hususu da ihmal edilmektedir. Geğmişte şirketlerin dönem karlarının sermaye eklenerek hissedarlara bedelsiz hisse senedi verilmesinin de Danıştay tarafından "bir ödeme gücü, vergi ödemede kullanılabilecek bir kaynak" oluşturmadığı gerekęesi ile vergilemenin anayasal ilkelerine uygun bulunmadığı hatırlanmalıdır. Bu sebeple, Değerli Konut Vergisinin sanki "devamlılığı olan bir akar" mahiyetindeymiş gibi her sene alınması da ödeme gücü ilkesine aykırıdır. Kimi durumlarda eşyanın aynından gayri bir vergi ödeme kaynağı olmayacağı ve bunun "verginin ödenmesi için ya da ödenememesi nedeniyle eşyanın satılması/elden çıkarılması" ile sonuçlanabileceği de dikkate alınmalıdır.

Son olarak, verginin sujesini oluşturmak bakımından değerli bir taşınmazın konut olarak kullanılması ile diğer amaçlarla kullanılması arasında fark gözetilmiş olması da, bu taşınmazı bizzat kendisi kullanmayanlar yönünden hiç bir anlam ifade etmeyeceğinden, değerli taşınmazda kendisi ikamet etmeyenler açısından yine vergide sosyal adalet ilkesiyle açıklanamayacak bir ayrıma gidilmiş olacaktır.

4. Diğer Bazı Kanunlar'da Değişiklik Yapan Maddelere İlişkin Öneri ve Görüşler:

a. Madde 36:

Kanun Teklifi'nin 36'ncı maddesi ile sporcuların ücretleri üzerinden kesilen gelir vergisinin spor kulüplerine iadesine ilişkin 3289 sayılı Kanun'un Ek 12'nci maddesi 1/1/2020 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmaktadır. Spor kulüplerine daha önce sağlanan böyle bir finansman imkânının spor kulüplerinden kademesiz olarak ani bir şekilde kaldırılmasının, spor kulüplerinin finansman ve bütçe uygulamaları dikkate alındığında sakıncalar yaratabileceği, zaten zor durumda olan kulüplerin ve dolayısıyla Türk sporunun zarar görebileceği değerlendirilmektedir. Bu sebeple söz konusu düzenlemenin kaldırılmasının ya da düzenlemenin yürürlüğe gireceği tarihin takvim yılına göre değil lig/oyun sezonlarına göre yapılmasının ve en erken 2020 yazına kadar ertelenmesinin yerinde olacağı düşünölmektedir.