

TÜRKİYE'DEKİ KONAKLAMA VERGİSİNİN EKONOMİK ve HUKUKİ AÇIDAN BİR ANALİZİ

An Economic and Legal Analysis of Accommodation Tax in Turkey

Atıf / Citation

Ateşgöğü, E. & Adak, S. (2024) Karan, S. & Beşel, F. (2024). Türkiye'deki Konaklama Vergisinin Ekonomik ve Hukuki Açidan Bir Analizi. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 10(1), 21-41.

Erdem ATEŞGÖĞÜ

Doç. Dr.,
İstanbul Üniversitesi,
Hukuk Fakültesi,
Mali Hukuk Anabilim Dalı,
İstanbul/TÜRKİYE
eatessaga@istanbul.edu.tr
Orcid ID: 0000-0003-0018-3508.

Sıla ADAK

Arş. Gör.,
Kadir Has Üniversitesi,
Hukuk Fakültesi,
Mali Hukuk Anabilim Dalı,
İstanbul/TÜRKİYE
sila.adak@khas.edu.tr
Orcid ID: 0000-0002-1871-2829.

Araştırma & Yayın Etiği

Bu makale en az iki hakem tarafından incelenmiş, iThenticate yazılımı ile taranmış, araştırma yayın ve etiğine aykırılık edilmemiştir.

Research & Publication Ethics

This article was reviewed by at least two referees, a similarity report was obtained using iThenticate, and compliance with research/publication ethics was confirmed.

Copyright ©

Politik Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar
Merkezi, Sakarya/TÜRKİYE

Center for Political, Economic and Social
Research, Sakarya/TURKEY

Makale Bilgisi

Makale Türü: Araştırma Makalesi
Article Type: Research Article
Geliş Tarihi: 21.03.2024
Kabul Tarihi: 12.07.2024
Yayın Tarihi: 02.08.2024

CC BY-NC 4.0

Bu makale Creative Commons Attribution-NonCommercial License altında lisanslanmıştır.

This paper is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial License

TÜRKİYE’DEKİ KONAKLAMA VERGİSİNİN EKONOMİK ve HUKUKİ AÇIDAN BİR ANALİZİ

Özet

Ülkemizde yürürlüğe giren ve Türkçe yazında henüz detaylı bir irdelemesinin yapılmadığı konaklama vergisinin hukuki ve ekonomik açıdan bir analizi, bu çalışmanın amacını oluşturmaktadır. Çalışmada öncelikli olarak konaklama vergisinin, tüketim faaliyetleri halihazırda katma değer vergisi ile vergilendirilmekteyken, hangi ekonomik gerekçeye dayanılarak ihdas edildiği araştırılmaya çalışılmıştır. Turizm vergileri kategorisi altında incelenen konaklama vergilerinin ihdas edilmesinde dünya uygulamalarında belli başlı gerekçeler; piyasa başarısızlığı, negatif dışsallıkların içselleştirilmesi ve vergi ihracı sağlaması altında kümelendirilmiştir. Ayrıca yine ekonomi literatürde turizm vergilerinin ekonomiye olumlu veya olumsuz etkide bulunup bulunmadığı araştırılmış ve bu konuda kesin bir yargıya varılmanın güç olduğu söylenmiştir. İlk bölümün son başlığında ise, ülkemizde yürürlüğe konulan konaklama vergisinin, hangi gerekçe ile getirildiği ve bu verginin tasarımının bu amacı gerçekleştirmeye uygunluğu sorgulanmıştır. Çalışmanın ikinci bölümünde ise oldukça kısa bir yasal düzenleme ile Türk vergi sistemine dahil olan konaklama vergisinin hukuki açıdan yaratabileceği sorunlar; verginin konusu ve istisnaları, vergiyi doğuran olayı ve mükellefi, matrah ve oranı başlıkları altında detaylandırılmış ve ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: konaklama vergisi, turizm vergisi, Türk vergi sistemi, tüketim vergileri.

Abstract

The purpose of this study is a legal and economic analysis of the accommodation tax, which came into force in our country and has not yet been analyzed in detail in the Turkish literature. The study primarily tried to investigate on what economic reason the accommodation tax was introduced, while consumption activities are already being taxed with value added tax. The primary economical reasons in world practices for the creation of accommodation taxes, which are examined under the category of tourism taxes; they are clustered under “market failure”, “internalization of negative externalities” and “tax exportation”. Additionally, in the economic literature, it has been researched whether tourism taxes have a positive or negative impact on the overall economy, and it has been said that it is difficult to make a definitive judgment on this issue. In the last title of the first part, it has been questioned whether the design of this tax is in align with the economic reason for the accommodation tax introduced. In the second part of the study, the legal problems that may be caused by the accommodation tax, which is included in the Turkish tax system with a very short legal regulation; is researched by comparting the constituent parts of the tax, that is mainly its subject, taxable evet and its exceptions, its taxpayer and its taxable base and tax rate.

Keywords: accommodation tax, tourism tax, Turkish tax system, consumption taxes.

JEL Codes: K34, H23, Z30.

Giriş

Vergilerin salınmasında en büyük gerekçe, onun fiskal amacı olan kamu hizmetlerinin finansmanı olma niteliğidir. Bu çerçevede devletler, kamu hizmetlerinin kapsamının genişletilebilmesi, devamlılığının sağlanması veya kalitesinin yükseltilmesi gibi amaçlarla, egemenlik yetkilerine dayanarak, başka bir gerekçeye muhtaç olmaksızın, kişilerin mali güç göstergeleri olan geliri, serveti veya harcamaları üzerine vergi salınabilir durumdadır. Bu açıdan bakıldığında, konaklama gibi herhangi bir verginin ekonomik gerekçelerinin irdelenmesi önemsiz görülebilir ise de bir tüketim (harcama) faaliyeti olan konaklama faaliyetinin, halihazırda katma değer vergisi ile yükümlendiriliyor olması, konaklama vergisi ile amaçlananın, klasik anlamdaki fiskal niyetler olmadığını düşündürmektedir. Eldeki bu çalışmanın ilk bölümünde de konaklama vergisinin fiskal olmayan amaçlarının neler olabileceği, ekonomi literatüründe ortaya atılan belli başlı nedenler (piyasa başarısızlığı, negatif dışsallık yaratımı ve vergi ihracı imkânı) çerçevesinde açıklanacak; konaklama vergilerinin ekonomiye etkilerinin kısa bir analizi sonrasında ise nihayetinde ülkemizde uygulanan konaklama vergisinin fiskal olmayan amacının bu nedenlerden hangisine işaret ettiği ortaya konulacaktır.

Vergilerin klasik amacı dışında bir amaçla; 7194 sayılı Kanun'un 9. maddesi ile 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun ("Kanun") 34. maddesine eklenmiş olan konaklama vergisi, 7194 sayılı Kanun ile ihdas edilen ve dijital hizmet vergisi ile değerli konut vergisinden sonra Türk vergi sistemine dahil edilen üçüncü vergi olmuştur. Yürürlüğü uzun bir süre ertelendikten sonra nihayetinde 7338 sayılı Kanun ile 1 Ocak 2023 tarihinde yürürlüğe konulan bu vergi oldukça kısa bir düzenleme ile verginin temel özelliklerini düzenlemiştir. Ancak çalışmanın ikinci bölümünde inceleme konusu edildiği üzere, kanun yapım tekniğindeki sorunsallar ve vergiye ilişkin ikincil düzenlemelerdeki hukuka aykırılık ve belirsizlikler, verginin hem vergi hukukunun temel ilkelerine uygunluğunu hem de verginin uygulanması sırasında yaşanabilecek sorunları tetikleyebilir niteliktedir. Çalışmanın ikinci bölümünde de konaklama vergisinin konusu, istisnaları, mükellefi, vergiyi doğuran olayı ve matrah ve oranı başlıkları altında analizlerde bulunularak bu hususların tespiti yapılmaya çalışılacaktır.

1. Ekonomik Açıdan Konaklama Vergisi

Bu bölümde konaklama vergisinin salınmasına gerekçe oluşturan ekonomik nedenler incelenecek olup aşağıda listelenecek belirli ekonomik gerekçeler takip edildiğinde konaklama vergisinin ne şekilde formüle edilmesinin daha uygun bir tercih olacağı ortaya konulacaktır. Bu incelemelerin sonunda Türkiye'de konaklama vergisinin hangi ekonomik amaca dayalı olarak salındığı ve bu amacı gerçekleştirmeye uygun bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği araştırılacaktır.

1.1. Piyasa Başarısızlığı Nedeniyle Konaklama Vergisi

Ekonomi literatüründe turizm sektöründe turizm ürünlerinin doğasından kaynaklı olarak bir piyasa başarısızlığı durumunun bulunduğu belirtilmektedir (Gooroochurn ve Sinclair, 2005: 482; Gago, Labandeira, Picos ve Rodriguez, 2009: 381). Şöyle ki, “*wanderlust* turizm” olarak adlandırılan turizm sektöründe, turistler belirli bir lokasyona özgülenmiş aktiviteleri yapmak yahut yalnızca o yörede bulunan bir cazibe merkezini görebilmek için turizm faaliyetini gerçekleştirirler (Gray, 1987: (Aktaran: Gooroochurn ve Sinclair, 2005: 482). Örneğin Türkiye’de İstanbul, Kapadokya, Pamukkale, Çatalhöyük gibi turizm merkezleri, bu tür turizme örnek olarak gösterilebilir. Diğer bir turizm biçimi ise “*sunlust* turizm” denilen ve belirli bir lokasyona özgü olmayan deniz, kum, güneş temalı turizmdir. Ülkemizde Antalya, Marmaris ve Çeşme bu tür turizme en büyük örneklerdendir. Bu iki turizm şeklinde ürün farklılığı ve dolayısıyla piyasa gücü açısından farklılık mevcuttur; ilki piyasada, herhangi bir ürün ikamesi bulunmadığından ekonomik anlamda *monopol* konumundadır (Gago, Labandeira, Picos ve Rodriguez, 2009: 381) ve bu monopol durumu turizm sektöründe bir piyasa başarısızlığı yaratır. Bu amaçla “*wanderlust* turizm” aleyhine ek bir mali yükümlülük getirilmesi ile ekonomik kaynakların yanlış dağılımı nedeniyle oluşan piyasa başarısızlığının dengelenmesi amaçlanabilir. Burada konaklama vergisinin piyasayı düzeltici rolü ön plandadır.

Piyasa başarısızlığını düzeltme amacıyla konaklama vergisinin (yahut genel olarak turizm vergisinin) salınması düşünülürse, böyle bir verginin tamamen yerel bir şekilde; yalnızca belirli bir idari sınır içerisinde faaliyet gösteren turizm aktörleri aleyhine yükletilmesi gerekir. Yalnızca Paris sınırları içerisinde alınan “Paris vergisi” buna bir örnektir (Paris Official Website of the Convention and Visitors Bureau, 2024). Ancak bu noktada turizm aktörleri ibaresini biraz detaylandırmak gerekir, bu verginin yalnızca yabancı turistlere mi, hem yabancı turist hem de yerleşik turistlere mi, yoksa turizm işletmecilerine mi yükletilmesi gerekir? Böyle bir vergi “*wanderlust* turizm” özelinde ek bir yükümlülük getirmesini amaçladığı için, yerleşik olup olmasına bakılmaksızın bütün turist tercihlerini etkilemeyi amaçlamaktadır. Bu nedenle yabancı veya yerleşik ayırımı yapılmadan mali yükümlülük yükletilmesi mantıklıdır. Bu turist tercihlerinin etkilenmesi dolaylı vergi ile mi yapılmalı, diğer bir anlatımla vergi yükünün turizm işletmecileri aracılığıyla ilgili turistlere mi yükletilmesi amaçlanmalı yoksa mükellef olarak doğrudan turistler mi kabul edilmelidir? Piyasa başarısızlığı gerekçesi bu soruya bir yanıt vermekte yetersizdir. Ancak vergi tahsilatının güvenliği açısından dolaylı vergilerin başarısı tartışmasızdır.

1.2. Negatif Dışsallık Nedeniyle Konaklama Vergisi

Turizmin yarattığı negatif dışsallıkların dengelenmesi amacıyla konaklama vergisi salınması düşüncesi, çoğu turizm vergisinin temel ekonomik gerekçesi olarak ön plana çıkmaktadır. Bu ekonomik gerekçeye göre turizm bölgelerinde turistler, o bölgede yaşayan yerleşikler ve genel olarak turizm ülkesi aleyhine negatif dışsallıklar yaratmaktadır. Yoğun turist akımına maruz kalan bölgelerde ilgili ülke, turizm bölgesi olmayan diğer yerlere

nazaran turizm bölgesine daha fazla yoğunlukta kamu hizmeti (güvenlik, medikal hizmetler, altyapı hizmetleri, kanalizasyon hizmetleri, çöp toplama hizmetleri, su sağlama sistemi gibi) sağlamak zorundadır. Zira ilgili yörede yerleşiklerin kullanımına sunulan kamu hizmetleri, turistlerin yaratmış olduğu negatif dışsallıklar nedeniyle hem nitelik hem nicelik açısından daha düşük bir konumda bulunmaktadır; yöre yerleşikleri kamu hizmetlerine erişimde, ülkenin diğer yerleşiklerine nazaran daha fazla sorun yaşamaktadır (Gago, Labandeira, Picos ve Rodriguez, 2009: 382; Delibaş, 2020: 107; Palmer ve Riera, 2003: 666). Bu sorunun daha şiddetli olarak, belediye tarafından verilen kamu hizmetlerinde karşılaşıldığını da not etmek gerekir, nitekim erişimde sorun yaşanan kamu hizmetlerinin niteliği oldukça yereldir.

Bu ekonomik gerekçelendirmede fayda prensibi ile negatif dışsallıkları içselleştirilmesi düşüncesinin benzerlik gösterdiği anlaşılmaktadır. Zira turistlerin yaratmış olduğu negatif dışsallıkların (düşük nitelikteki yerel kamu hizmeti) içselleştirilmesinin temelinde yatan gerekçe, turistlerin elde ettiği faydanın (yerel kamu hizmetlerinin) karşılığı olarak turistlerden belirli bir ödeme alınmasıdır. Ekleyelim ki bu durumda, yerleşik olmayan turistlerden de alınan katma değer vergisi gibi vergilerin, bu dışsallıkları içselleştirmeye yetmediği düşüncesi de mevcuttur (Gago, Labandeira, Picos ve Rodriguez, 2009: 382). Verginin salınmasındaki temel ekonomik gerekçelerden olan fayda prensibinde de, ilgili kamu hizmetlerinden yararlanılmasının karşılığı olarak vergi alınması ve vatandaşların veya yerleşiklerin faydalandıkları kamu hizmetlerinin finansmanına katılması düşüncesi hâkimdir¹. Bu kapsamında turizm vergilerinde turistlerin, faydalandıkları kamu hizmetinin finansmanına katılması gerekçelendirmesi de yapılabilmektedir (Gago, Labandeira, Picos ve Rodriguez, 2009: 382).

Negatif dışsallık gerekçelendirmesine dayanılarak turizm vergisinin salınması durumunda bu tür turizm vergisinin bir çevre vergisi görünümünde olduğu anlaşılabilir². Nitekim yoğun turist çeken yörelerde, yalnızca düşük nitelikteki kamu hizmetlerine sebep olunması şeklindeki negatif dışsallıktan başka, yörenin çevresel düzeninin bozulması ile de bir negatif dışsallık yaratılır. Bu noktada yoğun turist akımına maruz kalan yerlerde ortaya çıkan çevresel kirliliklerin, bu turizmin yalnızca bir çıktısı değil, bir girdisi de olduğu, bu durumun bu yerler için bir cazibe de yarattığı görüşünün mevcut olduğunu da eklemek gerekir (Gago, Labandeira, Picos ve Rodriguez, 2009: 382).

Özellikle turizm bölgelerinin gelecek nesillere aktarılabilirliği ve sürdürülebilirlik kaygıları nedeniyle bu dışsallığın içselleştirilmesi için bir turizm vergisinin salınması, bu vergiyi bir çevre vergisi haline getirebilir (sürdürülebilir turizm hakkında daha fazla bilgi için bkz.

¹ Temelini, toplumsal sözleşmeden alan ve yararlanma (istifade) yaklaşımı olarak da adlandırılan bu görüşe ilişkin ayrıntılı bilgi için bkz. Musgrave ve Musgrave, 1976: 211.

² Balear Adalarında uygulanan ve kamuoyuna bir çevre vergisi olarak tanıtılan turizm vergisi hakkında bkz. Palmer ve Riera, 2003: 665.

Doğan, 2017: 269; Çetin, 2014: 35). Bir çevre vergisinden bahsedilebilmesi için vergi konusunu oluşturan hususun çevreye doğrudan bir negatif etkisinin olması gerekir (European Commission, 1997: 4). Turizm bölgeleri özelinde salınacak genel bir “turizm” vergisinin bir çevre vergisi niteliğinde olması kabul edilebilse de çalışmamız özelinde konaklama vergileri için “konaklama” faaliyetinin çevreye doğrudan negatif bir etkisinin bulunduğunu söylemek zordur (Gago, Labandeira, Picos ve Rodriguez, 2009: 383). Dolayısıyla konaklama vergisinin bir çevre vergisi olduğu iddiası yerinde görülememektedir.

Turizmin yarattığı negatif dışsallıkların düzeltilmesi amacıyla *Pigouvian* türünde bir vergi salınması düşüncesi takip edilirse ilgili ülkenin, yaratılan negatif dışsallık için katlandığı marjinal maliyeti karşılayacak miktarda ek bir mali yükümlülük salınması gerekir. Burada turizm faaliyetinin, ki bir tüketim faaliyeti olarak görülmelidir, vergilendirilmesinde en uygun yol bir tüketim vergisi tanıtılmasıdır. Bu şekilde tüketimden dolayı ortaya çıkan dışsallık kaynağında düzeltilenektir (Gooroochurn ve Sinclair 2005: 483). Turizm faaliyetinde negatif dışsallık yaratan turizm aktörü; söz konusu bölgenin yerleşigi olmayan, oraya dışarıdan gelen ve turistik amaçlarla ziyaret eden bireylerdir. Bu turistler yerli de yabancı da olabilir; zira yerli turistler de ilgili bölgede negatif dışsallık üretebilmektedir (Gooroochurn ve Sinclair, 2005: 481). Bu durumda ilgili bölgeye özgülenmiş ve yalnızca yabancı turistlerden alınmayan bir vergi söz konusu olacaktır.

Negatif dışsallık gerekçelendirmesinde, yürürlüğe konulan ek mali yükümlülükten toplanılan hasılatın ilgili turizm bölgesinin yerel kamu hizmetlerinin finansmanına özgülenmesi gerekir (Alfano, Simone, D’Uva ve Gaeta, 2022: 3-4). Böylece turistik akımlara maruz kalan yörenin iyileştirilmesi, bakımı ve onarımı sağlanabilmiş olacak, vergi amacına hizmet etmiş olacaktır. Konaklama vergisi şeklinde bir turizm vergisi tanıtılmış olan ülkelerin çoğunda, bu verginin belediyeler tarafından ve yerel yönetimin bütçesine dahil edilmek üzere yükletilmesi de bu düşüncüyü doğrulamaktadır. Yunanistan ve Malta haricinde, turizm vergisi uygulamakta olan Avrupa Birliği üyesi ülkeler, bu vergiyi bir yerel yönetim bütçe kalemi olarak düzenlemiştir (Delibaş, 2020: 108). Böyle bir düzenleme tercih edildiğinde, esasında turizm kendi kendini besleyen bir sektör konumuna erişebilecektir; yörenin bakımı, iyileştirilmesi ve güzelleştirilmesi başarılabilirdiğinde bu yörenin turistik cazibesini de pozitif yönde etkileyecektir. Böylece verginin turizm işletmecileri üzerindeki bozucu etkisi azalacak, eğer bütçe amacına uygun kullanılırsa turizmin canlanmasına imkân verileceği için, turizm sektörü bu tür bir vergiden olumlu yönde dahi etkilenebileceklerdir (Çetin, 2014: 28; European Commission, 2017: 126).

Dahası bu durum gittikçe daha çok vergi hasılatı üreten bir senaryoya da dönüşebilecektir; toplanılan verginin bölgenin cazibesinin artırılmasına özgülenmesi halinde gelecekte daha çok miktarda vergi toplanılmasının önü açılacaktır (Çetin, 2014: 30). Şayet toplanan hasılat yerel kamu hizmetlerine özgülenmez yahut yörenin turizmini canlandırmaya tahsis edilmez

ise yörenin turistik faaliyetlerini caydırıcı nitelikte olacak bu vergi, turizm işletmecilerinin aleyhine olabilecektir.

Negatif dışsallık nedeniyle salınacak verginin tasarımında göz önüne alınması gereken son unsur, verginin tüm ülke genelinde değil, yalnızca turistik faaliyetlerden negatif yönde etkilenen turizm yörelerinde uygulanması gerekliliğidir. Bu şekilde bir düzenleme öngörülmez ise, belirli turistik bölgeler nedeniyle katlanılan kamusal maliyetin tüm ülkeye yayılması söz konusu olacak ve amaca uygun bir araç yaratılmamış olacaktır.

1.3. Vergi İhracı İmkânı Nedeniyle Konaklama Vergisi

Vergi ihracı, vergi yükünün esas olarak yerleşik olmayan kişilere düşmesidir. Yerleşik olmayan turistlerin ödediği ve varış ülkesine göre vergilendirme esasının kabul edildiği katma değer vergisinde vergi yükünün ihraç edildiği görülebilmektedir. Vergi ihracı kanun koyucular için tercih edilir bir uygulamadır, zira bu şekilde politika yapıcılar aşırı vergilendirmenin ve verginin bozucu etkisi konusunda kaygı duymazlar (Gago, Labandeira, Picos ve Rodriguez, 2009: 382; Gooroochurn ve Sinclair, 2005: 486) ve vergi ihracı sayesinde yerel halka bir vergi yükü yüklemeksizin vergi hasılatı elde edilmesi imkânı doğar (Alfano, Simone, D’Uva ve Gaeta, 2022: 10). Ayrıca ilgili ülke vatandaşı olmayan ve üzerine vergi yükü düşen kişilerin, katlandıkları mali yükümlülüğe karşı rahatsızlıklarını dile getirebilecekleri de bir yol yoktur (Gago, Labandeira, Picos ve Rodriguez, 2009: 381; Alfano, Simone, D’Uva ve Gaeta, 2022: 13; European Commission, 2017: 125), bu kişiler oy kullanmazlar³ ve örgütlenmeleri de oldukça zordur. Dolayısıyla yerleşik olmayan turistler üzerine yükletilecek bir vergi, “optimal vergidir.” Yalnızca yerleşik olmayan yabancı turistlere yükletilen ve yerleşiklerin muaf tutulduğu vize harçları veya havaalanı giriş/çıkış harcı gibi mali yükümlülükler bu açıdan *optimal* bir vergi olarak görülebilir (Gooroochurn ve Sinclair, 2005: 495). Sonuçta vergi yükünün ihraç edilmesi arzu ediliyorsa burada yerleşikler ile yabancılar arasında farklılaşan bir mali yükümlülük düzenlemesinden bahsedilmesi gerekir (Cenikli, 2015: 89).

Yalnızca yerleşik olmayan kişiler üzerine konaklama vergisi biçiminde bir turizm vergisinin salınmasının diğer bir ekonomik gerekçesi olarak da işte bu vergi ihracından sağlanan ekonomik fayda gösterilebilir. Diğer bir anlatımla turizm bölgesi ülkesi daha kazançlı olacağını düşündüğü için vergi ihracı tercihinde bulunarak, yalnızca yabancı turistler üzerine bir konaklama vergisi salabilir. Nitekim vergi ihracının en mümkün hale gelebildiği sektör, turizm sektörü olacaktır. Bu durumda ilgili verginin, varış ülkesi esasına göre toplanan bir dolaylı vergi olacağını görmek de zor değildir. Ancak bazı yorumcular böyle bir verginin yerel üreticilere zarar vereceğini, piyasayı bozucu etkisinin bulunacağını ve en nihayetinde elde edilen faydadan çok zararının doğabileceğini belirterek uyarılmaktadır (European Commission, 2017: 103).

³ Bu gerekçeyle bu tür vergi ihracının *vergide temsiliyet* ilkesine aykırı olduğuna dair görüşler de mevcuttur.

1.4. Konaklama Vergisinin Ekonomiye Olan Etkisi

Belirli ekonomik gerekçeler takip edilerek turizm vergisi mahiyetinde bir konaklama vergisinin tanıtılabileceği yukarıda açıklanmıştı. Ancak piyasayı düzeltici rolü olmasına rağmen turizme ek bir mali yükümlülük yükletilmesinin turizm sektörünün genel bütçeye olan katkısını negatif yönde etkileyip etkilemediği de incelenmelidir. Zira belirli nedenlerle böyle bir vergi salınmış olsa dahi vergi ile elde edilen hasılat, turizmin ülke ekonomisine olan genel katkısını bozabilir ve en nihayetinde elde edilmesi beklenen fayda zarar doğurabilir. Bu durumda böyle bir verginin turizm sektörünü hangi yönde ve ne şiddette etkilediğinin araştırılması gerekir.

Hemen belirtelim ki, ekonomi literatüründe turist vergilerinin ülke ekonomisine olan olumlu veya olumsuz etkileri bilinmekteyse de bu etkilerin hangisinin ağır bastığına dair bir fikir birliği yoktur. Avrupa Komisyonu tarafından yayınlanan bir raporda, turizm vergilerinin ekonomiye olumsuz yönde etkilediği belirtilmiş ve bu tür yükümlülüklerin azaltılarak piyasadaki rekabetin geliştirilmesi ve turizmin desteklenmesi çağrısında bulunulmuştur (European Commission, 2017: 158). Ancak bazı yazarlara göre; her ne kadar vergi, özellikle piyasa gücü zayıf bir bölgede rekabeti düşürerek piyasanın bozulmasına sebep olsa da, negatif dışsallık gerekçesinde de belirttiğimiz üzere, piyasayı olumsuz etkileyen bu verginin ilgili yörenin cazibesinin artırılmasına özgülenmesi halinde ilgili yörede rekabet gelişebilecek, böylece yörenin piyasa gücü artabilecektir (Heffer-Flaata, Voltes-Dorta ve Suau-Sanchez, 2020: 750).

Bu tür turizm vergilerinin ekonomiye etkisindeki belirsizliğin bir nedeni olarak, turist vergilerinin birçok ülkede birçok farklı görünüme sahip olması gösterilmektedir (Heffer-Flaata, Voltes-Dorta ve Suau-Sanchez, 2020: 750). Bu nedenle yalnızca belirli bir bölgede salınan belirli bir türdeki verginin turist tercihlerine etkisi inceleme konusu edilebilmektedir. Örneğin yaz aylarında İngiltere'den İspanya, Fransa ve İtalya'ya yönelik olan uçuşlarda havaalanı yolcuların tercihlerini inceleyen ekonomik bir araştırmada (Heffer-Flaata, Voltes-Dorta ve Suau-Sanchez, 2020: 749-750), İngiltere mukimi turistlerin varış ülkelerinde yükletilen otel vergilerine duyarlı olduklarını ve bu tür vergilerin İngiltere mukimi turistlerin tercihlerini olumsuz yönde etkilediği ortaya konulmuştur.

Belirli bir turizm vergisinin turist tercihlerini ne yönde etkilediğinin ve dolayısıyla verginin genel ekonomiye olumsuz etkide bulunup bulunmadığının tespitinde, ilgili turizm bölgesinin *esnekliği* önemli olmaktadır; turistler fiyat değişikliğine ne derecede duyarlıdır? Çalışmanın başlarında bahsedildiği üzere, özellikle “*wanderlust* turizmi” statüsünde bulunan turistik bölgelerde, bu yerlerin bir ikamesi de bulunmadığından, turistlerin fiyat değişikliklerine karşı çok hassas olmadığı ve salınan verginin turist tercihlerini kayda değer derecede olumsuz yönde etkilemeyeceği söylenebilmektedir (Gooroochurn ve Sinclair, 2005: 382). Ancak fiyat karşılaştırma sitelerinin ve çevrimiçi sıralama sistemlerinin

gelişmesi ile turistlerin tatil tercihlerinde fiyat duyarlılığının geliştiği uyarısı da eklenmektedir (European Commission, 2017: 101-102).

Talebin esnekliği, verginin salınmasında kilit bir role sahip turizm şletmecileri açısından oldukça önemlidir. Zira talep esnek değil ise, diğer bir anlatımla tüketicisi (turist) fiyat değişikliğine karşı düşük hassasiyete sahipse, turizm şletmesi ödemiş olduğu vergiyi yansıtabilecektir. Diğer yandan talep esnek ise, turizm şletmecileri rekabeti koruyabilmek adına, vergi yükünü üzerinde tutacak ve nihai fiyata yansıtmayacaktır (Cenikli, 2015: 90). Talebin esnek olup olmadığının tespitinde ise ilgili turistik bölgenin münhasır özellikleri ön planda olacaktır. Ülkemizde, özellikle “*sunlust* turizm” merkezlerindeki turizm şletmecilerinin ülkemizde uygulamaya konulan konaklama vergisine olumsuz bakış ağısını da buraya not düşmek gerekir (endüstrinin konaklama vergisine olumsuz bakış ağısını yansıtan bir çalışma için bkz. Pekşen ve şener, 2021; ayrıca bkz. Diken, 2019.)

1.5. Ülkemizde Yürürlüğe Konulan Konaklama Vergisindeki Ekonomik Gereke

Ülkemizde 1 Ocak 2023 tarihinden itibaren uygulamaya konulan konaklama vergisinin temel gerekçesinin “negatif dışsallık” gerekçesi olduğu görülmektedir. Konaklama vergisi ülkemizde, 7194 sayılı Kanun’un 9. maddesi ile 6802 sayılı Kanun’un 34. maddesine eklenmiştir. 7194 sayılı Kanun’un ilgili maddesinin gerekçesinde konaklama vergisi ihdasının gerekçesi olarak şu ibareler kullanılmıştır: “*Bilindiği üzere, başta turizm merkezi ülkeler olmak üzere çok sayıda ülkede, ilgili ülkede veya şehirde konaklama veya turistik amaçlı verilen hizmetlerden faydalanan kişilerden, bu hizmetlerin sunulması amacıyla merkezi yönetim veya yerel yönetimlerin katlandığı kamusal maliyetlerin bir kısmının finanse edilebilmesi amacıyla, merkezi yönetim veya yerel yönetim tarafından konaklama tesislerinin verdiği hizmetler üzerinden turizm vergisi, turist konaklama vergisi, ziyaretçi vergisi, şehir vergisi ... alınmaktadır. Aynı amaca matuf olmak üzere ...*” Bu gerekçeden anlaşıldığı üzere, ülkemizde konaklama vergisi uygulanmasındaki ana gerekçe yerel ve merkezi yönetimin katlandığı kamusal faaliyetlerdir. Dolayısıyla, bu verginin amaca uygun bir araç olması için, negatif dışsallık ekonomik gerekçesi başlığı altında belirtilen görüşlerin, ülkemizdeki konaklama vergisinin düzenlenmesinde de dikkate alınması gerekir.

Çalışmanın ilgili başlığında, negatif dışsallık gerekçesi takip edildiğinde belirli bir yöresel sınır içerisinde uygulama alanı bulması ve vergi ile elde edilen kamusal gelirin yerel yönetimlere özgülmesi gerekliliği üzerinde durulmuştu. Ancak ülkemizde yürürlüğe konulan konaklama vergisi için bu iki amaca uygun araçsal düzenlemenin takip edilmediği anlaşılmaktadır. İlk olarak ülkemizdeki konaklama vergisi tüm ülke içerisindeki konaklamalara uygulanmaktadır. Belirli bir bölgede turizmden kaynaklı sorunlar hasıl olmuş ise bu soruna ancak bölgesel farklılaşmayı bünyesinde barındıran bir vergisel düzenleme ile cevap verilebilir (European Commission, 2017: 121; Doğan, 2017: 276; Bozdoğanoğlu, 2013: 148; Saraçoğlu ve Çarkuşlu, 2020: 12). Konaklama vergisinin ayrı

bir vergi olması hasebiyle merkeziyetsiz olma özelliğinden faydalanılabilmesi imkânı kullanılmadığı takdirde, katma değer vergisinden farklı bir vergisel yükümlülük getirilmemiş olunacaktır (Gooroochurn ve Sinclair, 2005: 383). Burada *Akçaoğlu*'nun da işaret ettiği üzere, niçin katma değer vergisindeki oranı yükseltmeyip yeni bir vergi ihdas edilmesinin tercih edildiği sorusu gündeme gelebilecektir (Akçaoğlu, 2020: 401). Gerçekten de konaklama vergisi yerine konaklama vergisinin konusuna giren hizmetler için uygulanan katma değer vergisinin oranının artırılması hem vergi tahsilatındaki iş yükünü hem de vergiye uyum maliyetlerini düşürür nitelikte olacağından daha makul bir tercih olacaktır (bu görüşü destekleyen araştırma için bkz. Gooroochurn ve Sinclair, 2005: 382).

İkinci olarak, verginin düzeltici rolünün açığa çıkması adına, bu vergiden elde edilen gelirlerin yerel yönetimlerin kamusal faaliyetlerine özgülenmesinin elzemliği de çalışmada defalarca vurgulanmıştır. Ülkemizde yürürlüğe konulan konaklama vergisi ise bir merkez yönetim bütçe kalemi olarak düzenlenmiştir ve bu nedenle bu açıdan da ekonomik gerekçeye uygun olmayan bir vergi politikası tercihi yapılmıştır. Turizmden kaynaklı sorunlara hitap edilmesi amacını gösterir bölgesel farklılaşma ve yerel yönetimlere tahsis düzenlemelerinin yapılmamasının yanında ülkemizdeki konaklama vergisinin esasında turistik amaçlarla salındığına dair hiçbir ibare de yasal düzenlemede yer almamış; düzenleme konaklamanın turistik niteliği haiz olması önemsenmemiştir. Ülkemiz sınırları içerisindeki her konaklamanın turistik nitelikte olmadığı göz önünde bulundurulduğunda ülkemizdeki konaklama vergisinin bir turizm vergisi niteliğinde olmadığını tespit etmek gerekir.

Konaklama vergisinin hukuki açıdan düzenlenmesi ele alınmadan önce bu verginin olması gereken halinin ortaya konulması gerekmektedir. Ekonomik gerekçelendirme olarak negatif dışsallığı esas alan bu vergide vergiyi doğuran olay, belirli bir turistik bölgedeki turistik amaçlı konaklama faaliyeti olmalıdır. Belirli bir turistik bölgenin seçiminde ise, piyasayı bozucu etkide bulunulmaması adına talep esnekliğinin az olduğu yahut olmadığı, daha önceden açıklanan "*wanderlust* turizmi" niteliğindeki lokasyonların göz önüne alınması önemli olacaktır. Aksi takdirde dolaylı vergi olarak kurgulanan bu tür bir verginin asıl yüklenicisi turizm işletmecileri olacak ve bu durum, rekabeti bozucu etkide olacaktır. Son olarak vergiden beklenen amacın gerçekleşmesi için böyle bir verginin, 2008 yılındaki Kanun tasarısında olduğu gibi (TBMM Başkanlığı, 2008), 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'nda düzenlenmesi gerekirdi. Her ne kadar bütçe ilkelerinden tahsis ilkesine aykırılık teşkil edecek olsa da, verginin konuluş amacına daha iyi hizmet etmek için yasal düzenlemede, toplanan bu vergi hasılatının ilgili yörenin turizmine özgülenmesine ilişkin hüküm işlenmesi de yerinde olacaktır. Böylece kendi kendine güçlenen bir döngü yaratılmış olacak ve ilgili yörede vergi nedeniyle bozulan rekabetin yeniden tesisi sağlanabilmiş olacaktır.

2. Hukuki Açıdan Konaklama Vergisi

Ülkemizde uygulamaya konulan konaklama vergisi, tek bir madde ile, Kanun'un 34. maddesinde düzenlenmiştir. Kapsam alanı itibariyle önem arz eden bir verginin temel özelliklerinin bu denli kısa bir yasal düzenlemeyle vergi sistemimize dahil edilmesi, başta hukuki belirlilik ilkesi ile kanunilik ilkesinin gerekliliklerine riayet edilip edilmediği olmak üzere, birçok hukuki tartışmaya yol açabilir niteliktedir. Her ne kadar maddenin son fıkrası ile, vergi sistemine tanıdık bir biçimde, verginin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği belirtilmişse de, kısıtlı yasal düzenleme ile beraber düşünüldüğünde verilen bu yasal yetkilendirme; potansiyel tebliğ-kanun çatışmalarına, kanun lafzını aşabilecek “usul ve esas” düzenlemelerine; tebliğ düzenlemelerinin de, neredeyse bir kanun edasıyla, geniş ve genel nitelikte olabilmelerine, bu doğrultuda uygulama sorunlarının doğumuna kapı aralar niteliktedir. Çalışmanın bu başlığı altında da yapılmak istenen, 6802 sayılı Kanun'un 34. maddesinde yer alan konaklama vergisini unsurlarına ayırmak ve bu unsurların anlam ve kapsamlarını açıklığa kavuşturmak amacından ibarettir. Bu amaçla öncelikli olarak konaklama vergisinin konusu, istisnaları, mükellefi, vergiyi doğuran olayı ve matrah ve oranı başlıkları altında açıklamalarda bulunulacaktır.

2.1. Verginin Konusu

2.1.1. Geceleme Hizmeti

Konaklama vergisinin konusu, Kanun'un 34. maddesinin 1. fıkrasında belirtilmiştir. Bu hükme göre; konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmeti ve bu hizmetle beraber satılmak koşuluyla konaklama tesisi bünyesinde sunulan yeme, içme, aktivite, eğlence hizmetleri ve havuz, spor, termal ve benzeri tesislerin kullanımı gibi diğer tüm hizmetler konaklama vergisinin konusunu teşkil etmektedir. Bu hükümden çıkarılan ilk sonuç, geceleme hizmetinin, verginin konusunu oluşturduğudur. 14.12.2022 tarihli Resmî Gazete'de yayınlanan Konaklama Vergisi Uygulama Genel Tebliği'nde (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2022) (“Tebliğ”) geceleme hizmetinin bir tanımı yapılmış, konaklama tesislerinde oda veya yer tahsis ederek verilen günlük yatma, barınma ve kalma hizmeti olduğu belirtilmiştir.

Geceleme hizmetine ilişkin yasal düzenlemelerden anlaşılan en önemli husus, Kanun'un uygulanması bakımından, geceleme hizmetinin bir “konaklama tesisi” bünyesinde sunulmasıdır. Ancak ne Kanun ne de Tebliğ düzenlemeleri uyarınca “konaklama tesisi” kavramı açıklığa kavuşturulmamıştır. Tebliğ'de bu hususa ilişkin tek düzenleme “konaklama hizmeti sunan bütün tesisler” şeklindeki totolojik bir ifadedir. Yine de burada kavramın, bir iktisadi işletme bünyesinde yer alan, bu nedenle de ticari faaliyet kapsamında bulunan ve işletilen bir yapılanma olduğu söylenmelidir. Kanun hükmünde “konaklama tesisi” olarak sıralanan “otel, motel, tatil köyü, pansiyon, apart otel, yayla evi” örneklerinin verilmesi, ilgili Tebliğ'de verginin mükellefinin konaklama hizmetlerinin sunulduğu tesisi

fiilen “işletenler” olduğunun, ayrıca 34. maddenin 4. fıkrasında konaklama vergisinin matrahı tespit edilirken “katma değer vergisi hariç” olduğunun belirtilmesi ve dolayısıyla bu hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğunun zımnen kabul edilmesi hususları göz önüne alındığında, bir iktisadi işletme faaliyeti çerçevesinde konaklama tesisinin işletilmesine göndermede bulunulduğu söylenebilir. Katma değer vergisi gibi konaklama vergisini de bir tüketim vergisi olarak yapılandırmak isteyen, “Gider Vergileri” Kanunu içerisine derç eden, nihai tüketiciye vergiyi yüklemek suretiyle esas olarak tüketimi vergilendirmek isteyen kanun koyucunun, verginin konusunu teşkil eden bir hizmetin “ticari mahiyette olmak üzere” sunulmasını aradığını söylemek yanlış olmayacaktır.

Bu açıklamalar ışığında konaklama vergisinin konusu olan geceleme hizmeti tekrar incelendiğinde şu sonuçlar çıkarılabilir görünmektedir: Kişinin kendi evinde kalması, kişinin ailesi veya akrabasının yanında geçici olarak konaklaması, kişinin mesken (veya işyeri) niteliğindeki bir apartman dairesinde uzaktan/yakından tanıdığı kişilerin yanında geçici olarak barınması yahut kişinin herhangi bir sosyal medya platformunda karşılaştıkça ev paylaşımına ilişkin tanıştığı birinin konutunda geçici olarak konaklaması durumunda, ortada işletilecek düzeyde bir konaklama tesisi bulunduğundan bahsetmek zor olacağından, bu tür konaklamaların verginin konusu dışında olduğunu söylemek mümkündür.

Bu noktada konutların kısa süreliğine kiralanması şeklindeki hizmetin (örn. *Airbnb* vb. platformlar aracılığıyla sunulan hizmetlerin), konaklama vergisi açısından ne şekilde konumlandırılacağı da önem arz etmektedir. Bu tür sözleşmelerin esaslı unsuru, konutun bütünüyle kiraya verilmesi olup, kiracıya özel olarak geceleme hizmeti verilmesi değildir. Ancak ilgili kira sözleşmesinin süresinin oldukça kısa olması (örn. 1-2 gün), kiracının ilgili konutu esas olarak “konaklama” faaliyeti için kullanmakta olduğunu göstermektedir. Bu çerçevede bu tür kira sözleşmelerinin, konaklama vergisinin konusunu da teşkil eden “konaklama sözleşmesi” özelliğini de bünyesinde barındırdığı söylenebilir. Dahası tersi bir anlatımla her “konaklama sözleşmesinin” bünyesinde hukuki açıdan, bir odanın veya yatağın kiralanması şeklindeki “kira sözleşmesinin” bulunduğundan da söz edilebilir görünmektedir.

Bu tür konaklama hizmetini de bünyesinde barındıran kiralama faaliyetinin, konaklama vergisinin konusunu teşkil etmesi için yalnızca gecelemeyle ilişkin bir sözleşmenin varlığı yetmemekte, aynı zamanda “iktisadi mahiyetteki” bir “konaklama tesisinin” varlığı gerekmektedir. *Airbnb* vb. platformlarda bulunan ve kiralamaya konu edilen konutlar oldukça çeşitlidir ve burada iktisadi bir tesisin varlığından söz etmek için somut yapılanmaya bakmak gerekir. İlgili platformlarda, halihazırda bir otel, motel, apart otel veya pansiyon işletenlerin hizmetleri de listelenmektedir ve bu hizmetlerin konaklama vergisine tabi olduğuna da kuşku bulunmamaktadır. Ancak örneğin bir çekirdek aile, mevcutta yaşadıkları aile evlerini, kısa süreliğine şehir dışında çıkmaları nedeniyle değerlendirmek istemekte ve bu platformlar aracılığıyla kiralamaya gidebilmektedir. Bu

durumda da iktisadi mahiyetteki bir tesisten söz edilebilir mi? Burada aile evinin fiziki niteliği itibariyle bir konaklama tesisi olmadığı söylenemez; zira kanun hükmünde nasıl bir “pansiyon”, konaklama tesisi olarak kabul edilmişse, burada da bir “aile evinin” “konaklama tesisi” teşkil edeceği söylenebilir. Ancak bu aile evinin iktisadi kimliğe sahip olması gerekir.

Bu kiralama faaliyetinin iktisadi mahiyette olduğunu gösteren bir husus ise, bir mevzuat düzenlemesi olarak karşımıza çıkmaktadır. 7464 sayılı Konutların Turizm Amaçlı Kiralanmasına ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 2. maddesinde yer alan ve bir iktisadi faaliyet olan “turizm amaçlı kiralama” kavramının tanımı burada yol göstericidir. İlgili maddenin g bendine göre, konutların kullanıcılara 100 gün veya bu süreden daha az süre ile kiralanması “turizm amaçlı kiralama” olarak kabul edilmektedir. Burada kiralamanın başka bir amacı olup olmadığı önemli değildir, kiralamanın süresi belirleyici ölçüt olmaktadır. Bu süre ölçütünü, konaklama vergisinin konusu açısından da uygulamak mümkündür. Ancak faaliyetin ticari niteliğini göstermede bu denli keskin bir ölçütün işlevselleştirilmesi vergi hukukuna yabancıdır; zira vergilendirmede gerçek mahiyetin esas alınması yasal bir gerekliliktir. Dolayısıyla 100 günden fazla süreli bir kiralama sözleşmesi söz konusu olsa dahi, faaliyetin gerçek mahiyetine özgü göstergeler ışığında bir değerlendirme yapılması gerekmektedir.

Yukarıda yer verilen açıklamalardan çıkarılması gereken bir sonuç vardır: tek maddede düzenlenen konaklama vergisinin en önemli unsuru olan “geceleme hizmeti”, kanun koyucu tarafından daha çok *filii* bir duruma işaret edecek şekilde ele alınmıştır. Bir mali yüküm ihdas eden kanun koyucunun, bu verginin sistemdeki diğer vergiler ile olan etkileşimlerini, benzerliklerini- farklılıklarını, diğer hukuk ilişkileri ile ilişkisini göz önüne alan bir kanun yapım tekniğine başvurması beklenirdi. Bu çerçevede kanun koyucunun, konaklama vergisi ile niteliği itibariyle benzeşen 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’ndaki müesseselerden (örn. “ticari faaliyet”, “hizmet” kavramları) faydalanması sistemin yeknesaklığı açısından önem arz etmektedir. Özellikle kısıtlı düzenlemelerin bulunduğu bir mali yükümde, mevcutta içeriği (gerek idari düzenlemelerle gerek içtihatlarla gerekse de öğretiyle) belirlenmiş olan müesseselere yer verilmesi, amaçsal yorum yerine lafzi yorum tekniğinin tatbikine imkân vermesi açısından da elzem olduğunu belirtmekte yarar görölmektedir. Ayrıca bu müesseseler sayesinde yeni gelişen iktisadi olayları (örn. “konutların turizm amaçlı kiralanması”) mevcut sistem ışığında değerlendirmek de daha sağlam zeminlere oturabilecektir.

2.1.2. Diğer Hizmetler

Kanun’un ilgili hükmü (“konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmeti ile bu hizmetle birlikte satılmak suretiyle konaklama tesisi bünyesinde sunulan diğer tüm hizmetler (yeme, içme, aktivite, eğlence hizmetleri ve havuz, spor, termal ve benzeri alanların kullanımı

gibi...)” incelendiğinde ikili bir ayırıma gittiği, esas olarak geceleme hizmetini vergilendirdiği ancak bununla yetinmediği, konaklama tesisi bünyesinde sunulan diğer tüm hizmetlerin ise yalnızca geceleme hizmeti ile birlikte satılması halinde vergilendirilebileceği anlaşılmaktadır. Birlikte satılması gereken ve geceleme hizmeti niteliğinde olmayan vergiye tabi hizmetler kanun lafzında “*konaklama tesisi bünyesinde sunulan diğer tüm hizmetler*” şeklinde belirtilmiştir. Bu çerçevede geceleme hizmetinden başkaca hizmetlerin konaklama vergisinin konusuna girmesi için esas olarak şu iki koşulu karşılaması gerekir: i) bunların konaklama tesisi bünyesinde sunulması ve ii) geceleme hizmeti ile birlikte satılması.

Konaklama vergisi ile vergilendirilecek diğer hizmetlerin “*konaklama tesisi bünyesinde*” sunulması gerekir. Bu noktada kanunun herhangi bir “*konaklama tesisi*” tanımında bulunmadığı hatırlatılmalıdır. Tebliğ düzenlemesinde de kanun lafzı tekrarlanmakla yetinilmiş ve bir konaklama tesisi tanımlamasında bulunulmamıştır. Dolayısıyla kapsamı sonsuz nitelikte olan “*diğer hizmetlerin*” “*konaklama tesisi bünyesinde*” olup olmadığı, somut olayın koşullarında yorum yoluyla belirlenmeye bırakılmaktadır. Bir potansiyel konaklama vergisi mükellefinin, geceleme hizmeti yanında verdiği diğer hizmetlerden hangilerinin tesis bünyesine addedilip de, konaklama vergisi matrahı dahilinde olabileceğini belirleyememesi şeklinde ortaya çıkan bu hukuki belirsizlik, hukuki güvenlik ilkesi açısından sorgulanmaya değerdir. Ayrıca *Aşçı Akıncı*’nın da haklı olarak itiraz ettiği gibi, geceleme hizmeti ile beraber satılan diğer hizmetlerin de konaklama vergisinin matrahına dahil edilmesi, amaç ve araç arasındaki oranın ölçüsüz olmasına yol açar niteliktedir (*Aşçı Akıncı, 2020: 94*).

“*Diğer hizmetlerin*” vergilendirilebilmesi için ayrıca geceleme hizmeti ile birlikte “*satılması*” gerekir. Tebliğ düzenlemesinde ise, diğer hizmetlerin geceleme hizmeti ile birlikte “*konsept olarak pazarlanması*” da bu hizmetlerin verginin konusuna girmesi için yeterli bulunmuştur. Tebliğ’e göre diğer hizmetlerin geceleme hizmeti ile birlikte “*sunulup sunulmadığının*” tespitinde: bu hizmetlerin ilan, reklam, rezervasyon, satış ve/veya pazarlama safhasında geceleme hizmetinden ayrı tutulup tutulmadığı, kapsamı önceden belirlenmiş bir konsept dâhilinde sunulup sunulmadığı veya tesiste geceleminin diğer hizmetlerden istifade edilmeksizin mümkün olup olmadığı gibi hususların dikkate alınacağı belirtilmiştir. Bu noktada Tebliğ düzenlemesine getirilebilecek en önemli eleştiri, Kanun lafzında diğer hizmetlerin geceleme hizmeti ile “*birlikte satılması*” yani “*satış işleminde birliktelik*” aranmaktayken, Tebliğ düzenlemesinde satış işleminden önceki bir safha olan, bu hizmetlerin “*pazarlanması*” safhasındaki birlikteliğin konu kapsamı içerisine dahil edilmesi, kanunun lafzını mükellef aleyhine genişleten, kıyas yasağını ihlal eden bir düzenlemedir. Kanun’un lafzı uyarınca, her ne kadar birlikte pazarlanmış olsalar da bu tür hizmetlerin geceleme hizmeti ile “*birlikte satılmaması*”, bu hizmetleri vergi dışında tutmaya yetmekteyken Tebliğ düzenlemesinde, böyle bir durumda vergilendirmeye

gidilecektir. Bu noktada belirtilmelidir ki Tebliğ düzenlemesi, olası vergiden kaçınma davranışlarını önleme açısından olması gerektir; gerçekten de her ne kadar bir işletmeci “diğer” hizmetleri geceleme hizmeti ile birlikte pazarlamaktaysa da bunları geceleme hizmetinden ayrı bir şekilde (örn. geceleme hizmetinden farklı bir zamanda, farklı bir bedelle, farklı bir fatura ile) “*satarak*” oldukça kolaylıkla gerçekleştirilebilecek bir vergiden kaçınma hareketinde bulunabilecektir. Ancak Kanun’un lafzı esas alındığında kanun koyucu, “*birlikte sunulması*” şeklindeki bir ifadeyi tercih edebilirken; aksi bir yoruma yer vermeyecek şekilde “*satış*” işlemindeki birliktelikten söz ettiğinden, Tebliğ düzenlemesini kanuna aykırı kabul etmek gerekmektedir.

Tebliğ’de, tesis bünyesi içinde ve dışında hizmetleri kapsayan konsept satışlarda, tesis bünyesi dışında sunulan hizmetler için ayrıca fatura düzenlenmesi veya bu hizmetlere ilişkin bedellerin konaklamaya ilişkin faturada ayrıca gösterilmesi durumunda, tesis bünyesinde sunulan bu hizmetler için konaklama vergisinin hesaplanmayacağı belirtilmiştir. Ancak bu düzenlemenin bir Tebliğ’de değil, madde lafzında düzenlenmesi gerekirdi. Nitekim tesis bünyesi dışında sunulan hizmetlerin hiçbir şekilde konaklama vergisi konusuna girmediği düşünöldüğünde, bu hizmetlerin konaklamaya ilişkin faturada ayrıca gösterilip gösterilmediğine bakılmaksızın vergiye tabi olmaması gerekir (aynı görüşte bkz. Akçaoğlu, 2020: 398). Böyle bir tebliğ düzenlemesi olmasaydı Kanun lafzı uyarınca, faturada ayrıca gösterilmemiş olan tesis bünyesi dışında sunulan hizmetlere ilişkin bedellerin, vergi idaresi tarafından tespit edilip ayrıştırılarak ilgili bedelin konaklama vergisinin konusuna giren kısmı matrah olarak hesaplanmalıydı. Ancak Tebliğ düzenlemesi ile, faturada ayrıca bir gösterim yapılmaması nedeniyle, kanuna aykırı olarak konaklama vergisinin konusu genişletilmiş olmaktadır.

2.2. Verginin İstisnaları

Kanun’un 34. maddesinin 7. fıkrasının a bendinde, konaklama vergisinden istisna tutulan hizmetler sıralanmıştır. Buna göre öğrenci yurtları, pansiyonları ve kamplarında öğrencilere verilen ve konaklama vergisinin konusuna giren hizmetler vergiden müstesnadır. Tebliğ’e göre bu istisna, ilgili mevzuat hükümlerine göre öğrencilere barınma hizmeti sunmak amacıyla işletilen öğrenci yurdu veya pansiyonları ile münhasıran öğrencilerin sosyal, kültürel, sanatsal ve sportif faaliyetlerde bulunabildiği öğrenci kamplarında sunulan hizmetler için uygulanabilecektir. Tebliğ düzenlemesine göre bu yerlerde “*arızı olarak*” öğrenci olmayanlara konaklama vergisinin konusuna giren hizmetlerin sunulması durumunda ise bu istisna hükmünden faydalanılamayacaktır. Bu noktada eleştiriye konu olabilecek nokta, Tebliğ düzenlemesinde arızı olarak öğrencilere sunulmayan ve verginin konusuna giren hizmetlerin vergiye tabi olacağıının belirtilmesidir. Bazı ticari faaliyet modellerinde, öğrenci yurtlarında veya pansiyonlarında belirli bir sezon boyunca (örn. okulların ya da yüksek öğretim kurumlarının tatil olduğu sezonlar) öğrenci olmayan kişilere arızı nitelikte olmayan bir süre için konaklama hizmeti verilebilmektedir. Bu tür

hizmetlerin istisnadan yararlanamayacağı kuşkusuz olmakla birlikte Tebliğ düzenlemesinde, gereksiz bir şekilde “*arızı*” ifadesinin kullanılması yanlış uygulamalara yönlendirebilir bir niteliktedir.

Kanun’un aynı fıkrasının b bendinde ise karşılıklılık esası baki kalmak üzere, yabancı devletlerin Türkiye’deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları ile uluslararası anlaşmalar gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve mensuplarına verilen ve konaklama vergisinin konusuna giren konaklama hizmetleri vergiden müstesna tutulmuştur.

Öğretide, Avrupa Birliği ülkesi uygulamalarında da görülen belirli bir yaş altındaki çocukların bu tür vergilerden muaf tutulması düzenlemesinin ülkemizdeki konaklama vergisinde kabul edilmemesi eleştirilmiştir (Aşçı Akıncı, 2020: 95). Diğer ülkelerde görülen bu istisna hükmünün altında yatan temel neden, belirli yaş altındaki çocuklardan (çoğunlukla 10 yaş) konaklama bedeli tahsil edilmemesine yönelik ticari teamüldür. Konaklama vergisinin konusuna giren hizmetlere ilişkin herhangi bir ödeme alınmamasının verginin doğumunda bir etkisi olmadığı göz önüne alındığında, bedeli tahsil edilmeyen bir hizmet için konaklama vergisinin alınması hem teorik hem de uygulama açısından sorunlar yaratabilir niteliktedir (Taşkiran, 2020: 88).

Bu noktada 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 17. maddesinde yer alan sosyal amaç taşıyan istisnalarda ilgili maddede sayılan kuruluşların, hastane, nekahathane, öğrenci veya yetiştirme yurtları, yaşlı ve engelli bakım ve huzurevleri, düşkünevleri ve yetimhaneleri işletmek veya yönetmek suretiyle ifa ettikleri teslim ve hizmetler katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Bu hizmetlerin, bünyelerinde “*geceleme/konaklama hizmeti*” barındırdığından bahisle ve “*konaklama tesisi*” tanımının belirsizliği de eklendiğinde, konaklama vergisine tabi tutulabilir niteliktedir. Zira konaklama vergisine ilişkin yasal düzenlemede, kanunun getiriliş amacına paralel olarak “*turistik amaçlı konaklamalar*” şeklinde bir sınıflandırma veya sınırlandırma bulunmamakta olduğundan, bu tür hizmetlerin de konaklama vergisine dahil olacağı söylenebilir. Bu durumda kanun koyucunun, katma değer vergisinden istisna ettiği bu tür hizmetlerin, konaklama vergisinden de istisna olduğunu açıkça belirtmesi, vergi sisteminin bütünlüğü açısından yerinde bir tercih olacaktır.

2.3. Verginin Mükellefi

Kanun’un 34. maddesinin 2. fıkrası uyarınca verginin mükellefi, verginin konusuna giren hizmetleri sunanlardır. Burada konaklama tesisini fiilen işleten mükellef konumunda olacaktır. Mükellefiyet tesisinde ise konaklama tesisi işletenin katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi, KDV mükellefiyeti bulunmayanlar bakımından ise tesisin bulunduğu yer vergi dairesi yetkilidir.

Burada dikkat edilmesi gereken bir husus verginin uygulanması bakımından coğrafi bölge veya idari sınır ayırımına gidilmemesinin yanında, diğere ÷lke uygulamalarında olduğu gibi, konaklama tesislerinin türü, sınıfı, niteliği, ilgili mevzuatta yer alan tarif ve tanımlamaları, ilgili mevzuata göre turizm işletmesi belgesi ve/veya işyeri açma/işletme belgesi olup olmadığının da önemsenmemesidir. Öğretide ÷lkenin turist yoğunluğuna göre belirli bölgelere ayrılması ve bu ayırımdan sonra konaklanan tesisin derecesi, kalitesi ve mahiyeti dikkate alınarak farklı bir vergilendirme yöntemi benimsenmesi gerektiği belirtilmiş (Doğan, 2017: 276, Delibaş, 2020: 112; Aşçı Akıncı, 2020: 95) ve ÷lkemizde uygulamaya konulan konaklama vergisindeki bu eksiklikler nedeniyle konaklama vergisinin taşıyıcısı olan konaklayanların mali gücünün dikkate alınmadığı ve bu nedenle bu verginin ölçülü olmadığı haklı olarak savunulmuştur (Aşçı Akıncı, 2020: 94; Doğan, 2017: 277; Bozdoğanoğlu, 2013: 148).

2.4. Vergiyi Doğuran Olay

Konaklama sözleşmesinin ifasına yönelik olarak, konaklamaya konu edinecek odanın (veya hostel gibi yerlerde yatağın) konaklayanın tasarrufuna bırakılması ile hizmetin sunumuna başlanmış olacaktır. Bu sözleşme niteliği gereği belirli bir süreye yaygın olup, sözleşmenin bitimi konaklayanın ilgili odayı veya yatağı terk etmesi ile sona erecektir. Bu noktada vergiyi doğuran olay olarak hangi anın esas alınması gerektiği değerlendirilmelidir. Kanun'un 34. maddesinin 3. fıkrasında vergiyi doğuran olay ayrıca tanımlanarak maddenin ilk fıkrasında belirtilen hizmetlerin sunulmasının vergiyi doğuran olay teşkil edeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla hizmetin sunulmuş olması şeklindeki vergiyi doğuran olay; mükellefin sunduğu hizmeti karşılığında mahiyet ve tutar itibariyle kesinleşen alacağının talep edilebilir hale geldiği an olan, konaklayanın ilgili yerde konaklaması sonundaki sözleşme bitimi anıdır.

Tebliğ'e göre, konaklamaya ilişkin bedelin bir kısmının veya tamamının hizmetin sunumundan önce veya sonra tahsil edilmesinin veya hiç tahsil edilmemesinin vergiyi doğuran olaya tesiri olmayacaktır. Aynı zamanda hizmetin sunulmasından önce fatura veya benzeri belgeler düzenlenmesi hallerinde de vergiyi doğuran olay gerçekteşmeyecek olup hizmetin sunumundan önce böylece bir fatura ve benzeri belge düzenlense dahi, bu belgede konaklama vergisinin gösterilmeyeceğinin belirtilmeyecektir. Bu noktada konaklama vergisi, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin b bendindeki "*malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi*" biçimindeki vergiyi doğuran olay tanımından farklılaşmaktadır. Hemen belirtelim ki ilgili Tebliğ düzenlemesi Kanun hükmüne aykırılık teşkil etmemektedir. Zira Kanun hükmüne göre vergiyi doğuran olay hizmetin sunulmasıdır ve istisnai olarak hizmet sunumundan önce fatura düzenlenmiş olmasını, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda olduğu gibi bir düzenleme ile vergiyi doğuran olay olarak nitelendirmemiştir.

Tebliğ’de, Kanun’un vergiyi doğuran olay tanımına uygun olarak, konaklayan ile tesis işletmecisi arasında birden fazla geceyi kapsamak üzere yapılan anlaşmalarda, fiilen hizmetin sunulduğu günler esas alınacağı, geceleme hizmetinin sunulmadığı günler için vergi aranmadığı belirtilmiştir. Tebliğ’de verilen örnek de göz önüne alındığında, 7 gece boyunca geceleme hizmeti alınması hususunda anlaşılmasına rağmen 3 gün geceleme yapılması durumunda 3 günlük geceleme hizmeti üzerinden konaklama vergisi alınacağı belirtilmiştir. Tebliğ tarafından verilen bu örnekten ve konaklamaya ilişkin bedelin önceden tahsil edilmesinin vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmeyeceği düzenlemelerinden yola çıkılarak denilebilir ki konaklama vergisi nihai tüketiciden (konaklayandan), hizmetin sunumundan önce değil sonra tahsil edilecektir. Ancak birçok konaklama tesisi işletmecisinin takip ettiği prosedür, hizmet öncesinde ilgili ödemenin alınmasıdır. Bu durumda işletmecilerin bu prosedürlerine son vererek hizmet sunumundan sonra ilgili alacağı tahsil etmeye yöneleceği düşünülebilir.

2.5. Verginin Matrahı ve Oranı

Kanun’un 34. maddesinin 4. fıkrası uyarınca, konaklama vergisinin matrahı, verginin konusuna giren hizmetler karşılığında, katma değer vergisi hariç, her ne suretle olursa olsun alınan veya bu hizmetler için borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamıdır. Bu hükme göre konaklama vergisinin matrahına katma değer vergisi dahil edilmeyecektir.

Tebliğ’e göre konaklama vergisinin konusuna giren hizmetin müşteriye acente tarafından konaklama vergisi dahil satılması ve bu durumun konaklama tesisine ispat ve tevsik edilmesi şartıyla, konaklama vergisi konaklama tesisi tarafından konaklama hizmetine ilişkin acenteye düzenlenecek faturada gösterilecektir.

Tebliğ düzenlemesine göre konaklama vergisinin matrahı hesaplanırken konaklama hizmetine ilişkin bedelin emsal bedelden açık bir şekilde düşük olduğu ve mükellefçe bu düşüklük haklı bir gerekçeyle açıklanamadığı durumlarda ise vergi idaresi matrah olarak emsal bedeli esas alacaktır. Konaklama hizmetinin karşılığı olarak hiçbir bedel alınmaması halinde de emsal bedel üzerinden konaklama vergisi hesaplanacaktır. Bu düzenlemenin de, her ne kadar haklı bir düzenleme olsa da, bir Tebliğ hükmü olarak değil madde hükmü olarak ortaya konulması beklenirdi. Bu noktada kolayca 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 27. maddesine atıfta bulunabilecek kanun koyucunun bu tercihte bulunmaması, ancak bir Tebliğ hükmünde böyle bir düzenlemede bulunulması, Tebliğ düzenlemesinin kanunu aştığı noktalardan birini oluşturmaktadır.

Kanun’un 34. maddesinin beşinci fıkrası uyarınca, yukarıdaki şekilde hesaplanan matraha uygulanacak konaklama vergisinin oranı % 2’dir. Aynı fıkra uyarınca, Cumhurbaşkanı, bu oranı bir katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye yahut bu sınırlar içinde farklı oranlar tespit etmeye yetkili kılınmıştır.

Sonuç

Eldeki alışma kapsamında ekonomik literatürde bir turizm vergisi olduğu tanımlanan konaklama vergisinin yükletilmesindeki ekonomik gerekçeler incelenmiş ve ölkemizde uygulamaya konan konaklama vergisinin mali açıdan amacı sorgulanmış ve hukuki açıdan eleştirel bir değerlendirilmesi yapılmıştır. Çalışmanın ilk bölümünde konaklama vergisinin yükletilmesindeki ekonomik gerekçeler olan piyasa başarısızlığı teorisi, negatif dışsallık teorisi ve vergi ihracı teorisi incelenmiş ve genel olarak turizm vergilerinin ekonomiye olan etkisi konusundaki görüşler ortaya konulmuştur. Çalışmanın devamında ölkemizde uygulanan konaklama vergisinde benimsenen mali amaç ve konaklama vergisinin tasarımının bu mali amaca hizmet edip etmediği sorgulanmıştır. Konaklama vergisini ihdas eden Kanun'un gerekçesinde, ölkemizde böyle bir turizm vergisinin yükletilmesine mali gerekçe olarak negatif dışsallık teorisinin benimsendiği belirtilmiştir. Ancak bu çalışma ile sonuçlanmıştır ki, verginin tasarımı benimsenen mali amacı gerçekleştirmekten oldukça uzaktır. Çalışmanın ikinci bölümünde konaklama vergisinin tek maddeden oluşan kanuni düzenlemesi ile bu düzenlemenin usul ve esaslarını belirlemeye yönelik ıkarılan Tebliğ hükümleri hukuki açıdan incelenerek, verginin temel özelliklerinin kanun metninde kesin ve açık bir şekilde belirlenip belirlenmediği; Tebliğ düzenlemesi ile kanun maddesi arasındaki norm çatışmaları ve verginin tasarımındaki belirsizlik ve/veya eksiklikler nedeniyle ortaya çıkabilecek potansiyel uygulama sorunlarının bir tespiti gerçekleştirilmiştir.

Kaynakça

- Akçaoğlu, E. (2020). Konaklama Vergisi Hakkında Kısa Bir Değerlendirme. *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*, 10(2), 388-405. <https://dergipark.org.tr/pub/hacettepehdf/issue/57712/736253>
- Alfano, V., De Simone, E., D'Uva, M., Lucio Gaeta, G. (2022). Exploring Motivations Behind The Introduction Of Tourist Accommodation Taxes: The Case Of The Marche Region in Italy. *Land Use Policy*, 113(2022), 1-12. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0264837721006268>
- Aşçı Akıncı, N. (2020). Konaklama Vergisi: Ölçülülük Meselesi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, (148), 77-100. <https://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2020-148-1913>
- Bozdoğanoglu, B. (2013). Konaklama Vergisi Uygulaması ve Türkiye'de Uygulanabilirliği. *Maliye Dergisi*, 164(1), 131-149. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/164-08.pdf>
- Cenikli, E. (2015). Avrupa Birliği Üyesi Ülke Örnekleriyle Turizm ve Konaklama Vergileri. *Antalya Bilim Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 3(6), 85-103.
- Çetin, G. (2014). Sustaining Tourism Development Through City Tax: The Case of Istanbul. *e-Review of Tourism Research*, 11(1/2), 26-41.
- Delibaş, A. (2020). Konaklama Vergisinde Dünya Uygulamaları ve Türkiye. *Vergi Sorunları Dergisi*, (383), 106-114.
- Diken. (2019). Sektör Temsilcileri: Katkı Payı ve Konaklama Vergisi Turizmi Zora Sokabilir. <https://www.diken.com.tr/sector-temsilcileri-katki-payi-ve-konaklama-vergisi-turizmi-zora-sokabilir/>.
- Doğan, M. (2017). Turizm ve Şehir Vergisi: Kuramsal Bir Analiz ve Türkiye Üzerine Öneriler. *Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi*, 28(2), 269-280. <https://dergipark.org.tr/en/pub/atad/article/362583>
- European Commission. (1997). *Communication from the Commission: Environmental Taxes and Charges in the Single Market*.
- European Commission (2017). *The Impact of Taxes on The Competitiveness of European Tourism: Final Report*, Publications Office of the European Union, Belgium.
- Gago, A., Labandeira, X., Picos, F., Rodríguez, M. (2009). Specific and General Taxation Of Tourism Activities: Evidence From Spain. *Tourism Management*, 30(2009), 381-392. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0261517708001258>

- Gooroochurn, N., Sinclair, M. T. (2005). Economics Of Tourism Taxation: Evidence From Mauritius. *Annals Of Tourism Research*, 32(2), 478-498. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0160738305000241>
- Heffer-Flaata, H., Voltes-Dorta, A., Suau-Sanchez, P. (2020). The İmpact of Accommodation Taxes On Outbound Travel Demand From The United Kingdom To European Destinations. *Journal of Travel Research*, 60(4), 749-760. <https://journals.sagepub.com/doi/full/10.1177/0047287520908931>
- Musgrave A., Musgrave, P. B. (1976). *Public Finance in Theory and Practice*, McGraw-Hill Kogakusha, Tokyo.
- Palmer, T., Riera, A. (2003). Tourism and Environmental Taxes: With Special Reference to The ‘Balearic Ecotax’. *Tourism Management*, 24(6), 665-674. <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0261517703000463>
- Paris Official Website of the Convention and Visitors Bureau. (2024). Tourist Tax in Paris. <https://en.parisinfo.com/practical-paris/money/tourist-tax>.
- Pekşen, F., şener, T. (2021). Vergilerin Seçmen Davranışlarına Etkisi: Konaklama Vergisi Özelinde Antalya İli Örneği. *Maliye Dergisi*, (180), 144-164. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2021/07/07-180-16-Vergilerin-Secmen-Davranislarina-Etkisi-Konaklama-Vergisi-Ozelinde-Antalya-Ili.pdf>
- Saraçoğlu, F., Çarkuşlu, E. (2020). Konaklama Vergisi Uygulaması ve Başarı Koşulları. *Vergi Dünyası Dergisi*, 39(461), 6-15.
- Taşkıran, T. (2020). Konaklama Vergisi ve Turizm Vergilendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 39(462), 81-88.
- TBMM Başkanlığı. (2008). Plan ve Bütçe Komisyonu, 28.9.2006 Tarihli ve 1/1246 Esas Sayılı İl Özel İdaresi ve Belediye Gelirleri Kanunu Tasarısı ve Gerekeçesi. <https://www2.tbmm.gov.tr/d23/1/1-0505.pdf>