

KONAKLAMA VERGİSİNİN GEREKLİLİĞİ ve TÜRKİYE'DE UYGULANABİLİRLİĞİ

NEED FOR AN ACCOMMODATION TAX AND ITS APPLICABILITY IN TURKEY



Volkan GÜZEL*



Selçuk YILDIZ**

ÖZ

Konaklama Vergileri, özellikle turizm ve konaklama potansiyelinin ve bu tür faaliyetlerin yüksek olduğu ülkelerde önceden beri uygulanmaktadır. Şüphesiz turizm faaliyetleri kapsamında turistik ve tatil amaçlı geziler birtakım negatif dışsallıklar ortaya çıkarmaktadır. Konaklama vergileri ise turizmin neden olduğu negatif dışsallıkların önlenmesinde ve ortadan kaldırılmasında etkili bir finansman kaynağı olmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Konaklama Vergileri, Adalet, Dışsallıklar

Jel Sınıflandırması Kodları: H26, H71

ABSTRACT

Accommodation taxes have been applied for a long time particularly in countries having high tourism and accommodation potential and where there are high such activities. No doubt, some externalities occur as a result of touristic activities. Accommodation taxes serve as effective financial sources to prevent and dispose of such externalities.

Keywords: Accommodation taxes, justice, externalities

Jel Classification Codes: H26, H71

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, volkan.guzel@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-2496-5184.

** Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, selcuk.yildiz@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-0309-8448.

Güzel, V., Yıldız, S. (Aralık 2019). Konaklama Vergisinin Gerekliliği ve Türkiye'de Uygulanabilirliği, *Vergi Raporu*, 243, (11-21).

GİRİŞ

Kamu harcamalarının finansmanında en etkili gelir kaynağı kuşkusuz vergilerdir. Hemen hemen tüm ülkelerde bütçe gelirlerinin büyük çoğunluğu vergi gelirlerinden oluşmaktadır. Bu noktada vergi sisteminin etkin bir şekilde işlemesi istenilen hedeflere ulaşmada ve politikaların uygulanmasında olmazsa olmazlarından. Etkin bir vergi sistemi ise mükelleflerin gönüllü uyum sağladığı, doğru işleyen, adil ve eşit bir vergilendirme rejimi ile mümkündür.

Klasik maliyeciler vergiyi, kişilerden kamu giderlerini karşılamak üzere, cebri, nihai ve karşılıksız olarak istenen parasal yükümlülük olarak tanımlamaktadır. Geçmiş dönemlerde vergilemeden beklenen etki yalnız devletin kamusal alanda yaptığı harcamaları karşılamak iken günümüzde sosyal ve ekonomik yaşamda meydana gelen değişimler vergilemeden beklenen etkileri değiştirmiş ve vergilemenin diğer fonksiyonlarını da dikkate alınır hale getirmiştir. Bu durum vergilemenin mali amacından ziyade sosyal ve ekonomik hayatta beklenen hedeflere ulaşmada etkili bir araç olarak kullanılabileceğini ortaya çıkarmıştır.¹

Vergilemenin fonksiyonlarındaki çeşitlilik son dönemlerde birçok yeni vergi türünü de gündeme getirmiştir. Özellikle birtakım mal veya hizmetlerden yararlananların bu mal veya hizmetlere ilişkin yapılan kamu harcamalarına katılmasına ve bu mal veya hizmetlerin ortaya çıkardığı negatif dışsallıkların ortadan kaldırılmasına yönelik vergi çeşitleri geliştirildiği ve bu vergilerin yaygınlaştığı bilinmektedir.

Vergi mükelleflerinin kamu giderlerine katılması anonim bir nitelik taşımakta olup bu katılma kişilerin almış olduğu herhangi bir hizmetin

karşılığı olarak değil, kamu giderlerinin tamamı için yapılmaktadır. Buna göre, kişi belirli kamu hizmetlerinden faydalanmasa dahi tüm kamu hizmetlerinin yerine getirilmesi için yapılan giderlerin karşılanmasında pay sahibi olmaktadır. Kamu giderlerinin vergi ile karşılanmasında iki yöntem uygulanmaktadır. Bunlardan birincisi, kamu giderinin genel bütçeden karşılanması; ikincisi ise, belirli vergilerin belirli bir hizmete tahsis edilmesi yöntemleridir. Tahsis yönteminde, belirli bir vergi ya da kamu geliri belirli bir kamu hizmetine harcanmak üzere aktarılmakta ya da ayrılmaktadır. Bu duruma otoyollardan geçiş için alınan ücretlerin yine ilgili otoyolun bakım ve onarımı için kullanılması örnek verilmektedir. Tahsis yönteminin vergilendirmede yararlanma ilkesinin uygulanmasına imkân sağladığı, vergi adaletine daha uygun olduğu, kamu giderlerinin daha hızlı şekilde yapılabilmesine imkân sağladığı ve vergilendirme yetkisinin kötüye kullanımını engellediği belirtilmektedir.²

Ancak modern bütçelemede belirli gelirlerin belirli giderlere ayrılması olarak tanımlanan adem-i tahsis ilkesi kabul görmekte ise de uygulamada birçok istisnası bulunmaktadır. Türkiye’de belirli fonların oluşturulması, Almanya’da kiliseye gidenler için kilise vergileri getirilmesi bu istisnalara örnek gösterilebilir.³

Bunun bir örneği de son yıllarda birçok Avrupa Birliği ülkesinde, uzak doğu ülkelerinde ve ABD’de ikamet amaçlı olmayan konaklamalardan şehir vergisi, turizm vergisi, konaklama vergisi gibi çeşitli adlar altında maktu veya nispi oranda alınan vergilerdir. Söz konusu ülkelerde elde edilen bu vergi gelirlerinin bir bölümü yerel yönetime aktarılmaktadır. Kuşkusuz kamu giderleri demografik,

¹ Osman Pehlivan(2009) Kamu Maliyesi, Trabzon, s.144

² Yusuf Karakoç, Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C.21, S.2, 2015, s. 413 - 456

³ Furkan BEŞEL, Kadriye İZGİ ŞAHPAZ, Vergi Uyumunun Arttırılmasına Yönelik Bir Öneri : Kısmi Tahsis Uygulaması, Uluslararası Ekonomi, İşletme ve Politika Dergisi, 2017, s.47-60

coğrafi, kültürel, stratejik konum gibi farklılıklar nedeniyle şehirden şehire, bölgeden bölgeye farklılıklar göstermektedir. Şüphesiz ki yıllık bir milyon turist ağırlayan bir şehrin hiç turist ağırlamayan bir şehre göre, kültürel mirasların korunması, çevre temizliği, şehrin bakımı, alt yapı ve benzeri giderleri daha fazla olacaktır. Dolayısıyla konaklama sebebiyle fazlalık arz eden bu tür kamu giderlerinin sadece ikamet eden halka yükletilmesinin adaletsiz olabileceği düşünülebilir.

Türkiye’de İl Özel İdaresi ve Belediye Gelirleri Kanunu Tasarısı ile bir dönem gündeme gelen ancak kanunlaşmayan ve Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi ile tekrar gündeme gelen Konaklama Vergisinin gerekliliği, teorik alt yapısı, diğer ülkelerde uygulanışı ve Türkiye’de uygulanabilirliği gibi hususlar bu yazımızda irdelenecektir.

1- KONAKLAMA VERGİSİ NEDİR?

Günümüzde ulaşım imkânlarının kolaylaşması ve ülkelerin kültürel miraslarını koruma farkındalıklarının üst düzeye ulaşması ile dünya üzerinde turizm amaçlı geziler ve seyahatler gün geçtikçe artmaktadır. Kimi ülkeler her yıl neredeyse nüfusundan daha fazla sayıda turiste ev sahipliği yapmaktadır. Turizmin bu denli gelişmesi ülkeler açısından gelir kaynağı olarak değerlendirilmekle birlikte birtakım sorunları da beraberinde getirmektedir. Özellikle kitlelerin yoğun olarak ziyaret ettiği bölgelere ilişkin ulaşım, altyapı, temizlik ve güvenlik gibi birtakım tedbirlerin alınmasına yönelik uygulamalara daha fazla ihtiyaç duyulmaktadır. Turizmin maliyeti olarak ta adlandırılan bu uygulamalar şüphesiz belirli mali kaynakların harcanmasını ve buralara

kanalize edilmesini gerektirmektedir. Bunun bir sonucu olarak bazı ülkeler tarafından turizmin maliyetini karşılamak amacıyla konaklama ve turizm vergisi gibi çeşitli adlar altında vergilerin yürürlüğe konulduğu bilinmektedir.

Konaklama Vergisi ülkelere göre farklı isim (Kültür Vergisi, Turizm Vergisi, Şehir Vergisi gibi) ve uygulamalar göstermekle birlikte genel olarak konusu ikamet amaçlı olmayan kısa süreli konaklamalardır. Bu tür konaklamalar genel bütçe içerisinde yer alan katma değer vergisinin de konusuna girmekte lakin ayrıca vergilendirilmektedir. Kısa süreli konaklamaların ayrıca vergilendirilmesinde güdülen gaye ise; kısa süreli konaklayanların yarattığı negatif dışsallığı içselleştirilmeye çalışmak ve/veya turizm sektörünün gelişmesine katkı sağlamaktır.

Son yıllarda araştırmacılar özellikle turizmin bir gelir kaynağı olmasına ve turizm faaliyetlerinden elde edilen gelirin sektörün neden olduğu ilave maliyetlerin (negatif dışsallıkların) finansmanında kullanılmasına odaklanmıştır. Bazı çalışmalarda turizmi vergilendirmenin, varış yerinin piyasa gücüne bağlı olarak, dışsallıkları içselleştireceğini ve refah artışına neden olacağı ileri sürülmüştür.⁴ Özellikle turizm pazarının küreselleşmesi ve destinasyonlar arasında daha fazla rekabetin yaşandığı ortamlarda kentler yalnızca yerleşik halk için değil aynı zamanda turistler içinde yavaş yavaş yaşanılmaz hale gelmekle birlikte turizm potansiyelinin de tükenmesine neden olmaktadır.⁵

Konaklama Vergisi dünyanın birçok ülkesinde turizm vergisi, şehir vergisi, kültür vergisi gibi isimler adı altında uygulanmakta olup giderek yaygınlaşmaktadır. Yıllardır A.B.D, birçok Avrupa Birliği ve uzak doğu ülkelerinde uygulanan

⁴ Ali Çelikkaya, Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Konaklama ve Yiyecek-İçecek Hizmeti Sunan Turizm İşletmelerinde Katma Değer Vergisi Uygulamalarının Karşılaştırılması, *Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi*, Cilt 22, Sayı 2, Güz: 167-182, 2011

⁵ Teresa Palmer, Antoni Riera, *Tourism and environmental taxes. With special reference to the “Balearic ecotax”*, *Tourism Management* C.24 (2003) s. 665-674

konaklama vergisi 2018 yılı başında Yunanistan tarafından da uygulanmaya başlanmıştır. Ayrıca Suudi Arabistan, Bahreyn, Birleşik Arap Emirlikleri, Umman, Kuveyt ve Katar'dan oluşan Körfez Arap Ülkeleri İşbirliği Konseyi üye ülkelerinde de Konaklama Vergisi uygulamasına yavaş yavaş geçilmektedir. Konaklama Vergisi Avrupa Birliği ülkelerinde kısa süreli konaklamalardan ve yerli/yabancı tüm turistlerden KDV'nin konusuna girdiği için alınmakta olup, AB üyesi ülkelerde Konaklama Vergisi uygulamasının yasal dayanağı KDV uygulamasında da değişikliklerin (282/2011) yer aldığı 2006/112/EC sayılı Konsey Direktifi'dir.⁶

Almanya'da turist vergisi (Kurtaxe), şehir otoriteleri ile turizm birliklerinin veya derneklerinin ortak kararı ile alınmaktadır. Almanya'daki

kentlerin büyük bir kısmında vergi ödemesi girişte yapılmaktadır. İş seyahati için gidenler belgelendirmeleri halinde konaklama vergisinden muaftır. Almanya'da turist vergisi şehirden şehire değişiklik göstermektedir. Örneğin, 2018 yılı için Berlin ve Köln'de otel bedelinin yüzde 5'i turist vergisi olarak ödenirken, Dresden'de turist vergisi günlük 1,3 Euro'dur.⁷

İtalya'da "Tassa di Soggiorno" adı ile Turist Vergisi 2011 yılından beri uygulanmaktadır. Bu vergi, otelin niteliğine ve konaklanan gece sayısına göre farklılık göstermektedir. Bazı özellikli durumlar (örneğin adalar ve anakarada konaklama durumu, mevsim ve ulaşım şekli gibi) vergi tutarını etkilemektedir.⁸ Aşağıda İtalya'da uygulanmakta olan turist vergisine ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

Tablo 1: Seçilmiş bazı İtalya Şehirlerinde Turist Vergisi (Gecelik)

ŞEHİR	Uygulama Başlangıç Tarihi	5 YILDIZ	4 YILDIZ	3 YILDIZ	2 YILDIZ
ANACAPRI	01.01.2012	€ 5,00	€ 4,00	€ 3,00	€ 3,00
ANCONA	01.01.2012	€ 3,00	€ 3,00	€ 2,00	€ 1,00
BERGAMO	01.01.2012	€ 3,50	€ 3,50	€ 2,50	€ 1,70
CATANIA	01.01.2012	€ 2,50	€ 1,50	€ 1,50	€ 1,00
CERNOBBIO	01.01.2012	€ 3,00	€ 2,00	€ 1,50	€ 1,00
MILANO	01.09.2012	€ 5,00	€ 4,00	€ 3,00	€ 2,00
MODENA	01.07.2012	€ 4,00	€ 3,00	€ 2,00	€ 1,00
NAPOLI	01.07.2012	€ 4,00	€ 3,00	€ 2,00	€ 1,00
PIETRASANTA	01.06.2012	€ 4,00	€ 3,00	€ 1,50	€ 1,00
ROMA	01.09.2014	€ 7,00	€ 6,00	€ 4,00	€ 3,00
SIENA (YÜKSEK SEZON)	01.09.2012	€ 5,00	€ 2,50	€ 2,50	€ 2,50
SIENA (DÜŞÜK SEZON)	01.09.2012	€ 3,00	€ 1,50	€ 1,50	€ 1,50
TORINO	01.10.2014	€ 5,00	€ 3,70	€ 2,80	€ 2,30
VALDARNO	01.01.2012	€ 3,00	€ 2,00	€ 1,50	€ 1,00
VENEDİK (YÜKSEK SEZON)	01.10.2012	€ 5,00	€ 4,00	€ 3,00	€ 2,00
VENEDİK (DÜŞÜK SEZON)	01.10.2012	€ 2,50	€ 2,00	€ 1,50	€ 1,00

Kaynak: GÜLER A, *Roma ve Venedik Özelinde İtalya'da Turist Vergisi ve Türkiye'de Uygulanması*

⁶ BOZDOĞANOĞLU B, Konaklama Vergisi Uygulaması ve Türkiye'de Uygulanabilirliği, Maliye Dergisi, Sayı 164, s. 131, Yıl: 2013
⁷ (<https://www.turizmuncel.com/haber/avrupada-hangi-ulke-ne-kadar-turist-vergisi-aliyor>). Erişim tarihi: 01 Mart 2017.

⁸ GÜLER A, *Roma ve Venedik Özelinde İtalya'da Turist Vergisi ve Türkiye'de Uygulanması*, Pamukkale Avrasya Sosyoekonomik Çalışmalar Dergisi, s.20, Cilt 4, Sayı 1, Yıl:2017

Hollanda'da ise Turist Konaklama Vergisi (Toeristenbelasting) olarak bilinmektedir. Vergi, ülkenin 421 belediyesinin neredeyse tamamında gecelik kişi başı olarak uygulanmaktadır. Vergi oranı veya miktarı genel olarak otel türü veya konaklama şekline göre farklılık göstermektedir.⁹

Fransa'da ise turist vergisinin tarihi 100 yıl eskiye dayanmaktadır. Paris, Fransa'da turistten şehir vergisi alınan kentlerden biridir. Rezervasyon internet üzerinden yapılmışsa, turist vergisi otelden çıkarken ödenir, diğer yollarla satın alınmışsa, satın alma esnasında vergi kesintisi uygulanır. Paris'te de turist vergisi konaklama yapılan otele göre değişmektedir. Bu rakam 0.88 Euro ile 3.3 Euro arasında değişmektedir. Örneğin 5 yıldızlı otelde konaklayan biri 3.3 Euro şehir vergisi ödemektedir.¹⁰

Uzakdoğu ülkelerinde de benzer uygulamalar hâkimdir. Japonya ve Hong Kong'da uygulanan Konaklama Vergisi Japonya'da halen uygulanmakta iken Hong Kong'da 2008 yılında kaldırılmıştır. Japonya'nın başkenti Tokyo'da uygulanan Konaklama Vergisi turizmi geliştirmek, turizm sektörüne yapılan harcamaları artırmak ve şehrin turist çeken özelliklerine katkı sağlamak amacıyla başlatılmıştır. Tokyo'da 01.10.2002'den bu yana Konaklama Vergisi uygulanmaktadır. Vergi Tokyo'da yer alan otel ve diğer konaklama tesislerinden gecelik kişi başı 10.000 yen ve üzeri oda fiyatına tabi konaklamalar için kademeli şekilde uygulanmaktadır. Oda ücreti tanımına yiyecek, içecek dâhil olmadığı gibi otellerde gerçekleşen eğlence amaçlı organizasyonlara ve konferanslara da vergi uygulanmamaktadır.¹¹

Körfez ülkeleri de son yıllarda benzer uygulamaları hayata geçirmiştir. Suudi Arabistan ve Birleşik Arap Emirlikleri 2017 yılından itibaren

otellerde konaklama yapanlardan konaklama ücretinin yüzde beşi (%5) oranında vergi almaya başlamıştır. Ayrıca önümüzdeki yıllardan itibaren diğer Körfez İş Birliği Konseyi üye ülkelerinin de konaklama ve turizm vergileri konusunda uygulamaya geçeceğine yönelik haberlerin yapıldığı bilinmektedir.

2- NEDEN KONAKLAMA VERGİSİ?

Anayasamızın 73'üncü maddesinde *"Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür."* hükmüne yer verilmiştir. Bu amir hükmünde geçen "malî güce" göre alınan vergi bize vergilemenin en eski ve önemli ilkelerinden biri olan vergide adalet ilkesini hatırlatmaktadır. Vergilemede adalet ilkesi iyi bir vergi sisteminin olmazsa olmazlarından. Adam Smith devletlerin vatandaşlarından vergi toplarken bağlı kalması gereken prensiplerden adaleti; insanların kendi gelirleri oranında vergi ödemesi olarak tanımlamaktadır.¹²

Vergilendirmenin ödeme gücüne göre alınması vergi yükünün görece daha adil dağılmasını sağlamada yardımcı olmaktadır. Ödeme gücünün dikkate alınabilmesi bakımından gelir üzerinden alınan vergiler, uygun sayılabilecek niteliklere sahiptirler. Ayrıca bu vergilerde; en az geçim indirimi, diğer kişisel indirimler, gelir ve servet düzeyine uygun artan oranlı tarifeler ve gelirin kaynağına göre farklı vergilendirme biçimleri (ücret gelirlerine farklı tarife uygulanması gibi) yani ayırma ilkesi uygulanabilmektedir. Ayrıca, dolaysız vergilerin dolaylı vergilere nazaran yansıtılma noktasında daha rijit olmaları onları vergi yükünün daha adil dağılması konusunda avantajlı bir duruma getirmektedir. Bu bakımdan, dolaylı vergilerin kişisel ödeme güçlerine uydurulması

⁹ BOZDOĞANOĞLU(2013) a.g.e.

¹⁰ (<https://www.turizmuncel.com/haber/avrupada-hangi-ulke-ne-kadar-turist-vergisi-aliyor>). Erişim tarihi: 01 Mart 2017.

¹¹ BOZDOĞANOĞLU(2013) a.g.e.

¹² TORHNTON, P. (2018) Büyük Ekonomistler, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Çeviren:Hande Koçak,s.23

çok güç hatta olanaksızdır. Başka bir deyişle, yükümlünün vergi ödeme gücü arttıkça, dolaylı vergi olarak ödediği tutarlar nisbi olarak azalmaktadır. Bu ise gelir düzeyi düşük olanların gelirlerine oranla daha yüksek bir vergi yükü ile karşı karşıya kalmaları sonucunu doğurmaktadır.¹³

Harcama vergilerinin gelir ve servet vergilerine kıyasla vergilemede adaleti sağlamada yetersiz kaldığı ayrıca zarar verdiği yönünde görüşler mevcutsa da kimi teorisyenlerce harcama vergilerinin ödeme gücü yaklaşımının gereği olduğu da ileri sürülmektedir. Harcama vergileri özellikle lüks tüketimin vergilendirilmesini sağladığından vergi adaletinin sağlanmasına bu noktada katkı yapmaktadır. Nicholas Kaldor'a göre "Harcama esasında; şahısların müşterek havuzdan (toplumsal zenginlik) yaptıkları çekişlere göre vergilenmesi söz konusudur; müşterek havuza yaptıkları katkılara göre değil. Amaçlarının gerçekleşmesi için şahıs yaptığı tasarruf veya elde ettiği vasıtasıyla değil sadece ve sadece harcamaları vasıtasıyla toplumun kalanı üzerine bir yük empoze eder. Bu hususun dışında şahısların diğer faaliyetleriyle toplumun menfaatleri birbirine rakip değildir. Tam tersine birbiriyle paraleldir. Hobbes'un deyişiyle "Niçin daha çok çalışan ve daha çok gelir elden buna karşılık daha az tüketimde bulunan bir kimsenin çalışmayan az gelir elde eden fakat gelirinin hepsini tüketen bir kimseye göre daha yüksek oranda vergilenmesi gerekmektedir". Kısaca toplumsal refahı bozan; şahısların çalışmak, risk almak veya tasarruf yapmak çabaları olmayıp onların lüks harcamalarıdır."¹⁴

Bu bağlamda verginin özellikle lüks harcamalar üzerinden alınması vergide adaletin sağlanmasına katkı sağlamaktadır. Bu yolla kişilerin

ekonomiden aldıkları da vergilendirilmiş olmaktadır. Ayrıca harcama ile gelir arasında doğru orantılı bir seyir bulunmaktadır. Engel eğrisi olarak tanımlanan analizde tüketicinin gelirinin değişmesi halinde herhangi bir maldan satın almak istediği miktarların seyri belirtilmektedir. Bu kapsamda kişi mali gücüne göre harcama yapar ise harcama vergilendirildiğinde, "mali güce göre" vergileme sağlanarak anayasanın amir hükmüne uygun hareket edilmiş olunacaktır. Şüphesiz ki zorunlu/normal/lüks harcama ayrımı yapılarak vergilemenin belirli kıstaslara göre ayrıma tabi tutularak vergilendirme yapılması icap eder. Bize göre turistik amaçlı konaklamalar görece lüks harcamalar olup bu harcamaların konaklama vergisi benzeri bir vergi türü ile ayrıca vergilendirilmesi vergide adaletin sağlanması açısından da uygun olmaktadır.

Konu ile ilgili önem arz eden başka bir husus ise, turizm ve tatil amaçlı konaklayanların doğrudan veya dolaylı olarak neden olduğu negatif dışsallıklardır. İktisat biliminde dışsallık kavramının ilk olarak Alfred Marshall tarafından teorileştirildiği kabul edilmekle birlikte günümüze kadar pek çok iktisatçı dışsallık kavramı üzerinde çalışma yapmış ve içselleştirmenin yollarını araştırmıştır. Dışsallık; ekonomik karar birimlerinin üretim veya tüketim faaliyetlerinin kendisi ile doğrudan ilişkili olmayan başka bir ekonomik karar birimlerini olumlu ya da olumsuz etkilemesidir. Bu tanımdaki olumsuz etkileme durumu ise negatif dışsallıktır. Örneğin; Antalya'ya her yıl gelen milyonlarca turist, gürültü kirliliği, atık oluşumu, kanalizasyon ve kimyasal madde kirliliği veya çevre kirliliğine doğrudan veya dolaylı olarak sebebiyet vermelerine rağmen bunların çevresel ve toplumsal maliyetlerini yüklenmemektedirler. Bu

¹³ Hüseyin Sinan ÖZTÜRK, Verimlilik ve Adalet İlkeleri Açısından Türk Vergi Sistemindeki Değişimin Analizi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE, 2012, s.39-40

¹⁴ Aykut AYDIN, Alp BAYHANAY, Kaldor Tipi Harcama Vergisi ve Türk Vergi Sistemine Uyumu, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, DERGİSİ Cilt 4, No 1, 2012

durum söz konusu turizm faaliyetinin ortaya çıkardığı negatif dışsallık olarak tanımlanmaktadır.

Bu itibarla çevresel ve toplumsal maliyetlerin başka bir ifade ile negatif dışsallığın içselleştirilmesi gerekmektedir. Bu içselleştirmeyi, dışsallığa sebebiyet veren ekonomik karar biriminin üzerine yüklemek için negatif dışsallığın kaynağının vergilendirilmesi yoluna gidilebilir. Dışsallığa neden olan mallar üzerine vergi konulması fikri ilk olarak Pigou tarafından öne sürülmüştür. Bu nedenle bu tür vergiler “Pigou tipi vergiler” olarak da bilinmektedir. Pigou, olumsuz bir dışsal ekonomi var olduğu zaman, optimalite durumunun, olumsuz dışsallık yaratan faktör ya da malın tüketim ya da kullanımına uygun bir vergi konulması gerektirdiğini göstermiştir.¹⁵

Ayrıca belirtilmesi gereken başka bir husus da kısa süreli konaklamalar sebebiyle şehre yüklenen ekstra maliyetlere, bu maliyetlere sebebiyet verenlerin katılımının sağlanması hususudur. Ziyaretçi için bir destinasyon, sürekli yaşayan sakinleri için bir il, ilçe, belde vb. olarak anılan coğrafi yaşam alanlarında, farklı grupların çeşitli ihtiyaçlarını karşılayacak hizmetleri üreten ve özellikle turizme ilişkin sorunları azaltacak bir paydaş olarak da ortaya çıkan yerel yönetimlerin önemi gün geçtikçe artmaktadır.¹⁶ Özellikle yük-

sek sayıda konuk ağırlayan şehirlerde arıtma tesisi, çöplerin düzenli alınması, yol/çevre düzenlemesi, ulaşım imkânlarına yönelik yatırımlar, güvenlik tedbirlerinin artırılması, güvenlik kameraları vb. uygulamaların yaygınlaştırılması gibi uygulamalar kısa süreli konaklayanlar sebebiyle görece daha yüksek bir maliyet ile verilmektedir. Öyle ki yoğun turizm dönemlerinde, turist sayısı ikamet amaçlı konaklayan nüfusu aşan şehirlerimiz mevcuttur. Yine yayla turizmi olarak adlandırılan belirli bölgelerde ikametden ziyade turizm amaçlı konaklayanlar olmaktadır. Dolayısıyla yoğun turizm dönemlerinde bu bölgelerin bakımları ile ilgilenen birimlerin faaliyetlerinin maliyeti olduğundan daha yüksek olmaktadır. Bu bağlamda özellikle turizm bölgelerinde merkezi yönetim ve yerel yönetimler açısından ortaya çıkan ekstra maliyetler için bir kaynak yaratılması bu nitelikteki hizmetlerinin yerine getirilmesinde olumlu katkı sağlayabilecektir.

Aşağıdaki tabloda turizm işletme belgeli konaklama tesislerinde tesislere geliş sayısı, geceleme, ortalama kalış süresinin 2000-2017 yılları arasında dağılımı gösterilmektedir. Tabloda açıkça görüleceği üzere 2017 yılında turizm işletme belgeli tesislerde toplamda 116.227.696 konaklama mevcuttur.

¹⁵ Veli KARGI, Cihan Yüksel, Çevresel Dışsallıklarda Kamu Ekonomisi Çözümleri, Maliye Dergisi, Sayı 159, 2010, s.193

¹⁶ Mustafa Doğan, Turizm ve Şehir Vergisi: Kuramsal Bir Analiz ve Türkiye Üzerine Öneriler, Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi, Cilt 28, Sayı 2, Güz: 269 - 280, 2017

TURİZM İŞLETME BELGELİ KONAKLAMA TESİSLERİNDE TESİSLERE GELİŞ SAYISI, GECELEME, ORTALAMA KALIŞ SÜRESİNİN YILLARA GÖRE DAĞILIMI (2000-2017) ¹⁷						
YILLAR	TESİSE GELİŞ SAYISI			GECELEME		
	YABANCI	YERLİ	TOPLAM	YABANCI	YERLİ	TOPLAM
2000	5 185 866	8 855 902	14 041 768	22 634 549	16 475 699	39 110 248
2001	8 323 430	7 749 622	16 073 052	34 669 423	14 178 389	48 847 812
2002	9 763 992	7 916 706	17 680 698	43 015 298	15 202 445	58 217 743
2003	8 938 658	8 429 868	17 368 526	40 740 617	16 233 902	56 974 519
2004	10 937 636	9 724 913	20 662 549	49 599 519	18 356 597	67 956 116
2005	12 835 962	10 458 386	23 294 348	55 820 827	18 818 631	74 639 458
2006	11 843 254	11 570 101	23 413 355	46 436 420	21 502 638	67 939 058
2008	13 636 613	11 286 396	24 923 009	56 887 639	20 832 444	77 720 083
2009	14 388 664	12 137 822	26 526 486	59 986 066	22 929 508	82 915 574
2010	17 415 364	12 338 602	29 753 966	74 325 670	23 832 337	98 158 007
2011	19 264 058	14 350 129	33 614 187	78 888 865	27 616 616	106 505 481
2012	20 481 231	15 701 931	36 183 162	90 821 953	30 332 132	121 154 085
2013	21 180 495	17 100 765	38 281 260	89 591 559	33 090 923	122 682 482
2014	23 609 016	17 292 422	40 901 438	97 581 075	32 448 842	130 029 917
2015	23 138 428	20 221 542	43 359 970	96 400 316	37 480 990	133 881 306
2016	14 269 376	22 676 261	36 945 637	65 793 307	46 752 171	112 545 478
2017	18 868 600	24 178 981	43 047 581	68 921 870	47 305 826	116 227 696

Tatil veya turistik amaçlı geziler kapsamında yapılan konaklamalar üzerinden alınacak bir spesifik verginin tüketicinin kararını etkilemeyecek düzeyde olması önemlidir. Şüphesiz bu tür bir verginin amacı turizm sektörünün gelişmesine katkı sağlamak olmalıdır. Yukarıdaki tablo değerlendirildiğinde Türkiye’de son yıllarda konaklama sayılarında gözle görülür artışlar yaşandığı görülmektedir. Konaklama üzerinden tüketicinin bütçesindeki yeri oldukça düşük olan cüzi bir verginin alınması, vergi gelirlerine önemli bir katkı sağlayabilir. Burada önemli olan husus özel konaklama tesislerinin gelirlerinde büyük değişikliklere sebep olmayacak, turizm sektörünün gelişmesine zarar vermeyecek nitelikte bir vergi olmasıdır. Tüketici talebinin fiyat esnekliğini etki-

leyen faktörlerden biride tüketicilerin söz konusu hizmet veya mal için ayırdığı paranın bütçedeki payıdır. Bu pay ne kadar az olursa, o mal/hizmetin fiyatındaki değişimler tüketicilerin bütçesini o derece az etkilediğinden tüketim kararlarını da aynı derecede az etkilemektedir.

3- KONAKLAMA VERGİSİ'NE İLİŞKİN KANUN TEKLİFİ

Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi’nde konaklama vergisine ilişkin düzenlemeler yapılmış ve söz konusu Kanun teklifi tasarıda yapılan değişiklikler ile TBMM Genel Kurul’unda kabul edilmiştir.

¹⁷ (<http://yigm.kulturturizm.gov.tr/TR-9856/konaklama-istatistikleri.html>). Erişim tarihi: 04 Mart 2019.

İlgili kanun teklifinde otel, motel, tatil köyü, pansiyon, apart otel, misafirhane, kamping, dağ evi, yayla evi gibi konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmeti ile bu hizmetle birlikte satılmak suretiyle konaklama tesisi bünyesinde sunulan diğer tüm hizmetlerin (yeme, içme, aktivite, eğlence hizmetleri ve havuz, spor, termal ve benzeri alanların kullanımı gibi) konaklama vergisine tabi olduğu ve geceleme hizmetinin; sağlıklı yaşam tesisleri, eğlence merkezleri gibi tesislerin bünyesinde sunulmasının vergilendirmeye etki etmeyeceği düzenlenmiştir.

Düzenleme uyarınca anılan hizmetleri sunanlar konaklama vergisinin mükellefi olacaklardır. Konaklama vergisinde vergiyi doğuran olay yukarıda belirtilen hizmetlerin sunulması ile doğmaktadır.

Diğer taraftan konaklama hizmeti verilmesi ticari kapsamda yapılan bir faaliyet olup 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunun 1/1' inci maddesi kapsamında vergiye tabidir. Dolayısıyla konaklama vergisinde verginin bağlandığı olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü halinde Katma Değer Vergisi de doğmaktadır. Bu çerçevede Konaklama Vergisi, Katma Değer Vergisi ile beraber doğan ancak vergiyi doğuran olayın yarattığı negatif dışsalılık sebebiyle ayrıca vergilendirilmesi gereken spesifik bir vergi olarak öngörülmüştür.

Konaklama vergisinin matrahının, 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 toplamı olacağı düzenlenmiştir. Madde gerekçesinde bu durum, konaklama tesislerinde verilen hizmetler dolayısıyla konaklayanlardan elde edilen bedellerin bir kısmının çeşitli adlar altında vergi matrahının dışına çıkarılmasının önlenmesi amacıyla verginin konusunun bu tesisler bünyesinde verilen hizmetlerin tamamını kapsayacak şekilde geniş tanımlandığı olarak açıklanmıştır.

Bu kapsamda, söz konusu tesislerde konaklayanlara verilen yeme, içme, aktivite, eğlence hizmetleri ve havuz, spor, termal ve benzeri alanların kullanımı hizmetleri gibi hizmetlere ilişkin bedeller, geceleme hizmetinden ayrı olarak fatura veya benzeri belgelerde gösterilmiş olsa dahi konaklama vergisinin matrahına dâhil edilecektir. Öte yandan tesislerde konaklamayan yani geceleme hizmeti almayanlara tesis bünyesinde sunulan hizmetler ise konaklama hizmeti ile birlikte verilmediğinden dolayı verginin konusu kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Bu sayede harcama tutarı üzerinden vergi alınarak ödeme gücüne göre vergileme ilkesine uygun olarak hareket edilmiş olmakla birlikte görece daha lüks olan konaklama tesisi mükelleflerinden (ultra her şey dâhil şeklinde hizmet veren tesislerde konaklayanlar gibi) daha fazla vergi alınarak vergide adalete katkı sağlanmış olacaktır.

Konaklama vergisinin oranı %2 olarak belirlenmiş ve Cumhurbaşkanının bu oranı bir katına kadar artırmaya veya yarısına kadar indirmeye, bu sınırlar dâhilinde farklı oranlar tespit etmeye yetkili olduğu düzenlemede yer almıştır.

Konaklama vergisi, konaklama tesisleri tarafından düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilecek, bu vergiden herhangi bir adla indirim yapılamayacaktır. Konaklama vergisi katma değer vergisi matrahına da dâhil edilmeyecektir.

Konaklama vergisine ilişkin kanun teklifinde hangi konaklama hizmetlerinin vergiden istisna tutulması gerektiğine ilişkin düzenlemelere de yer verilmiştir. Bu kapsamda;

- Öğrenci yurtları, pansiyonları ve kamplarında öğrencilere verilen geceleme hizmetleri.
- Karşılıklı olmak kaydıyla 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 geceleme hizmetleri.

İlgili kanun teklifinde konaklama vergisinin vergilendirme döneminin, faaliyet gösterilen takvim yılının birer aylık dönemleri olduğu, her bir vergilendirme dönemine ait konaklama vergisinin vergilendirme dönemini takip eden ayın yirmi altıncı günü akşamına kadar katma değer vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine (katma değer vergisi mükellefiyeti bulunmayanlarca tesisin bulunduğu yer vergi dairesine) beyan edileceği ve aynı süre içinde ödeneceği hususlarına yer verilmiştir.

SONUÇ

Ulaşım imkânlarının artması ile birlikte son yıllarda turizm amaçlı konaklamalar ve gezilerde dikkate değer artışlar yaşanmaktadır. Özellikle turizm potansiyelinin yüksek olduğu ülkeler her yıl neredeyse nüfusları kadar, kimi ülkelerde ise nüfuslarından daha fazla sayıda turiste ev sahipliği yapmaktadır. Turizm sektöründe yaşanan bu gelişmeler özellikle ulaşım, alt yapı, güvenlik ve çevre sorunları gibi birtakım sorunlara neden olmakta, bu durumda ülkeleri turizm potansiyeli yüksek yerlerde ekstra tedbirler almaya zorlamaktadır. Şüphesiz turizm ülkeler açısından ve turistik yerler açısından gelir kaynağı olarak görülse de beraberinde getirdiği zorunluluklar nedeniyle ilgili yerlerde kamu harcamalarının artmasına neden olmaktadır. Turizmin maliyeti olarak da adlandırılan bu harcamaları karşılamak amacıyla günümüzde kimi ülkelerce konaklama vergisi adı altında ek vergiler getirildiği bilinmektedir.

Turizm ve konaklama imkânları bakımından Türkiye'nin durumu da değerlendirildiğinde özellikle son yıllarda turist ve konaklama sayılarında ciddi artışların yaşandığı, turizm açısından cazibe merkezi konumunda olduğu bilinmektedir. Her yıl milyonlarca turist ağırlanması açısından turizmin yarattığı dışsalıkları önlemek, ortaya çıkan maliyetleri karşılamak ve turizmin gelişmesine katkı sağlayacak uygulamaları yapmak için gereken finansman kaynağının konaklama vergisi

türünde bir vergi ile rahatça karşılanabileceği düşünülmektedir. Ancak bu tür bir verginin ülke turizminin gelişmesine katkılarının veya olası zararlarının iyi analiz edilerek uygulamada karşılaşılabilecek sorunların etrafıca ele alınması büyük önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- PEHLİVAN, O. (2009). Kamu Maliyesi, Trabzon, s.144
- Karakoç, Y. (2015). Vergi Gelirlerinin Kamu Giderlerinin Karşılığı Olması İlkesi, Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C.21, S.2, s. 413 – 456
- BEŞEL, F., İZGİ ŞAHPAZ, K. (2017). Vergi Uyumunun Arttırılmasına Yönelik Bir Öneri : Kısmi Tahsis Uygulaması, Uluslararası Ekonomi, İşletme ve Politika Dergisi, s.47-60
- ÇELİKKAYA, A. (2011). Türkiye ve Avrupa Birliği Üyesi Ülkelerde Konaklama ve Yiyecek-İçecek Hizmeti Sunan Turizm İşletmelerinde Katma Değer Vergisi Uygulamalarının Karşılaştırılması, Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi, Cilt 22, Sayı 2, Güz: 167-182
- Teresa Palmer, Antoni Riera, Tourism and environmental taxes. With special reference to the "Balearic ecotax", Tourism Management C.24 (2003) s. 665–674
- BOZDOĞANOĞLU, B. (2013). Konaklama Vergisi Uygulaması ve Türkiye'de Uygulanabilirliği, Maliye Dergisi, Sayı 164, s. 131, (<https://www.turizmguancel.com/haber/avrupada-hangi-ulke-ne-kadar-turist-vergisi-aliyor>). Erişim tarihi: 01 Mart 2017.
- GÜLER, A. (2017). Roma ve Venedik Özerlinde İtalya'da Turist Vergisi ve Türkiye'de Uygulanması, Pamukkale Avrasya Sosyoekonomik Çalışmalar Dergisi, s.20, Cilt 4, Sayı 1.

- TORHNTON, P. (2018). Büyük Ekonomistler, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Çeviren:Hande Koçak,s.23
- ÖZTÜRK, H. S. (2012). Verimlilik ve Adalet İlkeleri Açısından Türk Vergi Sistemindeki Değişimin Analizi, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi SBE, s.39-40
- AYDIN, A., BAYHANAY, A. (2012). Kaldor Tipi Harcama Vergisi ve Türk Vergi Sistemi-ne Uyumu, Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi, DERGİSİ Cilt 4, No 1
- KARGI, V., YÜKSEL, C. (2010). Çevresel Dışsallıklarda Kamu Ekonomisi Çözümleri, Maliye Dergisi, Sayı 159, s.193
- DOĞAN, M. (2017). Turizm ve Şehir Vergisi: Kuramsal Bir Analiz ve Türkiye Üzerine Öneriler, Anatolia: Turizm Araştırmaları Dergisi, Cilt 28, Sayı 2, Güz: 269 - 280.
- (<http://yigm.kulturturizm.gov.tr/TR-9856/konaklama-istatistikleri.html>). Erişim tarihi: 04 Mart 2019.