



CUMHUR İNAN BİLEN
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

**7194 SAYILI DİJİTAL HİZMET VERGİSİ KANUNU İLE BAZI KANUNLARDA VE 375 SAYILI
KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMEDİ DEĞİŞİKLİK YAPILMASI HAKKINDA KANUN**

11 ARALIK 2019

KAPSAM

- 07.12.2019 Tarih ve 30971 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan **“7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”** (**“7194 Sayılı Kanun”**) kapsamında hazırlanmıştır.

- Ülkemizdeki yeni ekonomik gelişmelere uyum, ekonomik program hedeflerinin gerçekleştirilmesi, vergide adalet, vergi rekabeti, basitlik, etkinlik ve verimlilik ilkeleri çerçevesinde, beyanname veren mükellef sayısını artırmayı ve istisna ve muafiyetleri daraltmayı hedefleyen bazı güncellemelerin yapılmasına ihtiyaç duyulduğu gerekçesiyle Türkiye Büyük Millet Meclisi'ne (TBMM'ye) "Dijital Hizmet Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Teklifi" sunulmuş ve 21.11.2019 tarihinde meclis üyeleri tarafından kabul edilmişti. Cumhurbaşkanı tarafından, Kanun teklifinin üretim tesislerinin baca gazı arıtım planı (iş termin planı) için ek süre veren 50. maddesinin yeniden görüşülmesi için Meclis'e geri gönderilmiş ve 4 Aralık 2019 günü TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu'nda görüşülerek 50. madde teklif metninden çıkarılmıştı.
- Bu kez, 07.12.2019 tarih ve 30971 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak **"7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun"** olarak resmen yürürlüğe girmiştir.

Kanun ile:

- 1) Belirli bir tutarı aşan istisna serbest meslek kazançları ile belirli bir tutarı aşan ücret gelirlerinin yıllık beyannameyle beyan edilmesi sağlanması,
- 2) Çalışanlara ulaşım amacıyla toplu taşıma kartı, bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçlarının verilmesi şeklinde sağlanan menfaatlerin gelir vergisi istisnası kapsamına alınması,
- 3) İşletmelerde kullanılan binek otomobillerin amortisman ve giderlerine ilişkin gider kısıtlaması getiren düzenlemeler yapılması,
- 4) Spor hakemlerine tanınan istisnanın büyük ölçüde sınırlandırılması,
- 5) Vekalet ücreti ödemelerinde vergi tevkifatının kim tarafından yapılacağı hususunun netliğe kavuşturulması,
- 6) Gelir vergisi tarifesine yeni dilim ve oran (%40) eklenmesi,
- 7) Belirli bir tutarı aşan sporcu ücretlerinin yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi sağlanması,
- 8) Uyumlu mükelleflerde vergi indirimi uygulamasının kolaylaştırılması,
- 9) Başta döviz alım satımında ödenen Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) olmak üzere, vergi kanunlarında yer alan bazı maktu tutar ve nispi oranlar için yetki düzenlemeleri yapılması,

- 10) Vergiye gönüllü uyumu arttıracak şekilde her aşamada mükellefe tarh edilen vergi ve kesilen cezaları ödemeyi teşvik edici indirim mekanizmaları getirilmesi,
- 11) Analiz ve değerlendirme sonuçlarına bağlı olarak vergi mükelleflerinin terkin edilebilmesine yönelik düzenleme yapılması,
- 12) Konaklama hizmeti ile bu hizmetle birlikte sunulan hizmetlerden alınmak üzere konaklama vergisi ihdas edilmesi,
- 13) Şehit yakınları ve gaziler ile başarılı sporculara yapılan yersiz ödemelerin terkininin sağlanması,
- 14) İzaha davet ve kanun yolundan vazgeçme müesseselerine ilişkin yeni düzenlenmelerin hayata geçirilmesi,
- 15) İhtiyaç duyulan diğer bazı hususlara ilişkin düzenlemelerin hayata geçirilmesi, amaçlanmaktadır.

A. YENİ VERGİ DÜZENLEMELERİ

1. Dijital Hizmet Vergisi

1.1. Dijital Hizmet Vergisi Mükellefi

- 7194 Sayılı Kanun'un 1 ve 7. maddeleri arasında düzenlenen dijital hizmet vergisi, mükellefi dijital hizmet sağlayıcıları olan yeni bir vergi uygulaması olarak tanımlanabilmektedir. Bu kapsamda faaliyet yürütmekte olan mükelleflerin, **Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu bakımından tam mükellef olup olmaması, dar mükellefiyette söz konusu faaliyetleri Türkiye'de bulunan işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirip gerçekleştirilmemesi dijital hizmet vergisi mükellefiyetini etkilememektedir.**

1.2. Dijital Hizmet Vergisine Tabi Olan Hasılatlar

- Türkiye'de sunulan aşağıdaki hizmetlerden elde edilen hasılat, dijital hizmet vergisine tabidir. Buna göre;
 - i. Dijital ortamda sunulan her türlü reklam hizmetleri (reklam kontrol ve performans ölçüm hizmetleri, kullanıcılarla ilgili veri iletimi ve yönetimi gibi hizmetler ile reklamın sunulmasına ilişkin teknik hizmetler dahil),
 - ii. Sesli, görsel veya dijital herhangi bir içeriğin (bilgisayar programları, uygulamalar, müzik, video, oyunlar, oyun içi uygulamalar ve benzerleri dahil) dijital ortamda satışı ile bu içeriklerin dijital ortamda dinlenmesine, izlenmesine, oynanmasına veya elektronik cihazlara kaydedilmesine veya bu cihazlarda kullanılmasına yönelik dijital ortamda sunulan hizmetler,
 - iii. Kullanıcıların birbirleriyle etkileşime geçebilecekleri dijital ortamların sağlanması ve işletilmesi hizmetleri (kullanıcılar arasında bir mal veya hizmetin satılmasına veya satılmasının kolaylaştırılmasına yönelik sunulan hizmetler dahil),
 - iv. Birinci maddede sayılan hizmetlere yönelik dijital ortamda verilen aracılık hizmetleri de dijital hizmet vergisine tabidir.

- Dijital hizmet vergisi ile amaçlanan Google, Apple, Instagram, Twitter, Facebook, LinkedIn, Trendyol ve Hepsiburada gibi yerel ve global şirketlerin vergilendirilmesidir.
- Dijital hizmet sağlayıcılarının **Türkiye’den elde ettiği hasılatı 20 milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon Avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından az olanlar dijital hizmet vergisinden muaf tutulmaktadır.** Mükellefin, finansal muhasebe açısından konsolide bir grubun* üyesi olması halinde, bu hadlerin uygulanmasında grubun verginin konusuna giren hizmetlere ilişkin elde ettiği **toplam hasılat dikkate alınmaktadır.**
- İlgili hesap dönemi içerisinde yukarıda yer alan hadlerin her ikisinin de aşılması hâlinde muafiyet sona erer ve haddin aşıldığı vergilendirme dönemini takip eden dördüncü vergilendirme döneminden itibaren dijital hizmet vergisi mükellefiyeti başlamaktadır. Söz konusu hadlerin aşılp aşılmadığının tespitinde, hesap döneminin üçer aylık dönemlerinin sonu itibarıyla ilgili hesap dönemi içinde elde edilen kümülatif hasılat dikkate alınmaktadır.
- **Arka arkaya iki hesap dönemi boyunca yukarıdaki hadlerden herhangi birinin altında kalanların vergi muafiyeti, izleyen hesap döneminden itibaren tekrar başlamaktadır.**
- Cumhurbaşkanı, *“Türkiye’de elde edilen hasılatı 20 milyon Türk lirasından veya dünya genelinde elde edilen hasılatı 750 milyon avrodan veya muadili yabancı para karşılığı Türk lirasından az olanlar”* şeklinde belirtilen hadleri verginin konusuna giren hizmet türlerine göre ayrı ayrı veya birlikte sıfıra kadar indirmeye veya üç katına kadar artırmaya yetkili kılınmıştır.

*Finansal Muhasebe Açısından Konsolide Grup: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları veya Türkiye Finansal Raporlama Standartları uyarınca konsolide finansal tablolarda yer alan tüm işletmeleri ifade etmektedir.

1.3. Dijital Hizmet Vergisinden İstisna Hasılatlar

- Dijital ortamda yapılan aşağıdaki hizmetlerden elde edilen hasılat dijital hizmet vergisinden istisnadır ve bu hizmetlerden elde edilen hasılat birinci fıkradaki hadlerin tespitinde dikkate alınmamaktadır. Buna göre;
 - i. 4/2/1924 tarihli ve 406 sayılı Telgraf ve Telefon Kanunu'nun ek 37'nci maddesi kapsamında üzerinden **Hazine payı ödenen hizmetler,**
 - ii. 13/7/1956 tarihli ve 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 39'uncu maddesi kapsamında üzerinden **özel iletişim vergisi alınan hizmetler,**
 - iii. 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 4'üncü maddesi kapsamındaki hizmetler,
 - iv. 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'un 2'nci maddesinde tanımlanan **Ar-Ge merkezlerinde Ar-Ge faaliyetleri neticesinde oluşturulan ürünlerin satışı ile münhasıran bu ürünler üzerinden sunulan hizmetler,**
 - v. 20/6/2013 tarihli ve 6493 sayılı Ödeme ve Menkul Kıymet Mutabakat Sistemleri, Ödeme Hizmetleri ve Elektronik Para Kuruluşları Hakkında Kanun'un 12'nci maddesi kapsamında yer alan ödeme hizmetleri,
dijital hizmet vergisinden istisnadır.

1.4. Dijital Hizmet Vergisinin Matrahı ve Oranı

- **Dijital hizmet vergisinin matrahı, ilgili vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılattır.** Hasılatın döviz ile hesaplanması hâlinde döviz, hasılatın elde edildiği tarihte geçerli olan **Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilmiştir.**
- Verginin matrahından gider, maliyet ve vergi adı altında indirim yapılmamaktadır. Dijital hizmet vergisi, fatura ve fatura yerine geçen belgelerde ayrıca gösterilmemektedir.
- Dijital hizmet vergisi, yukarıda belirtilen esaslar dikkate alınarak elde edilen **matraha %7,5 oranı uygulanarak** hesaplanmaktadır. Bu şekilde elde edilen vergiden herhangi bir **indirim yapılmamaktadır.**

- Ayrıca, 19.12.2018 tarih ve 30630 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 476 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile getirilen ve 01.01.2019 tarihinden itibaren, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, söz konusu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere;
 - i. Mükellef olup olmamasına bakılmaksızın gerçek kişilere yapılacak ödemelerden %15,
 - ii. Dar mükellef kurumlara yapılacak ödemelerden %15,
 - iii. Türkiye’de kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kurumlara yapılacak ödemelerden %0, oranında stopaj yapma yükümlülüğü getirilmiştir.
- **%7,5 oranında belirlenen Dijital Hizmet Vergisi uygulaması, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak söz konusu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere uygulanan %15 oranında stopaj uygulamasına ilave ve bağımsız bir vergi uygulaması olarak getirilmiştir.**

1.5. Dijital Hizmet Vergisinin Dönemi ve Beyanı

- **Dijital hizmet vergisinde vergilendirme dönemi, takvim yılının birer aylık dönemleridir.** Ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı, hizmet türlerine ve mükelleflerin faaliyet hacimlerine göre birer aylık vergilendirme dönemi yerine üçer aylık vergilendirme dönemi tespit etmeye yetkilidir.
- Mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar, dijital hizmet vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takip eden ayın sonuna kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlü kılınmıştır.
- **Beyanname vermek mecburiyetinde olan mükellefler ile vergi kesmekle sorumlu tutulanlar, bir vergilendirme dönemine ait dijital hizmet vergisini beyanname verme süresi içinde ödeyecektir.**
- Dijital hizmet vergisi mükelleflerince ödenen dijital hizmet vergisi, bu mükellefler tarafından **gelir ve kurumlar vergisine esas safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebilecektir.**

- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD-Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü) tarafından dijital ekonominin vergilendirilmesi konusunda çalışmalar yürütülen ve Fransa, İngiltere gibi Avrupa Birliği üyesi olan ülkeler tarafından uygulamaya konulan söz konusu vergi uygulaması henüz tam bir mutabakat sağlanamaması nedeniyle OECD'nin yaptığı çalışmaların neticelenmesine kadar geçici süreli uygulanmaktayken 7194 Sayılı Kanun ile Türkiye'de kalıcı şekilde uygulanmaya başlayacak olması söz konusu verginin mükellefleri tarafından kalıcı bir vergi yükü yaratmaktadır.
- Ayrıca; bilişim ekonomisinin gelişebilmesi açısından söz konusu şirketlere getirilen verginin, Türkiye'de kurulu Start-Up şirketlerin gelişebilme potansiyelini olumsuz etkileyebileceği ve Türkiye'nin küresel şirketlerle entegrasyonu noktasında dijital hizmetler alanında olası işbirliklerini engelleyebileceği düşünüldüğünden söz konusu verginin OECD tarafından ortak bir vergi normu yaratılana kadar kalıcı olmak yerine geçici süreli olmasının daha doğru bir uygulama olacağı düşünülmektedir.

- Bunun yanı sıra, Türkiye Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği (TÜSİAD)'ın resmi web sitesinde 12.11.2019 tarihinde yayımlanan *“Yeni Vergi Düzenlemesine İlişkin Kanun Teklifi Tüm Toplum Kesimleri İçin Yeniden Değerlendirilmeye Muhtaç Düzenlemelere Sahiptir”* başlıklı yazısında dijital hizmet vergisi ile ilgili; *“Türkiye’de hali hazırda vergi mükellefi olan yerleşik kişiler üzerinde doğrudan ya da dolaylı olarak ciddi maliyetler ve rekabet dezavantajı yaratırken, uluslararası şirketlerin Türkiye’ye yatırım yapmalarının önünde önemli bir engel teşkil edecektir. Bu alanda daha yeni gelişmekte olan dijital ekosistemi ve KOBİ’lerimizin gelişimini ise olumsuz etkileyecektir.”* ve *“OECD seviyesinde çokuluslu bir yaklaşım üzerinde çalışılmaktadır. Bu yaklaşım beklenmeden yatırım ortamına zarar verici ölçüde yüksek oranlı bir vergi tahsis edilmesi ve vergi yükümlülüğü yerine getirilmediğinde erişim engeli gibi ağır yaptırımların öngörülmesi Türkiye’yi hızla gelişen dijital dünyanın gerisinde bırakacaktır.”* gibi 7194 sayılı Kanun’u eleştiren ifadeler de bulunmaktadır.
- **Yürürlük Tarihi: 01.03.2020**

2. Konaklama Vergisi

- 7194 Sayılı Kanun'un 9. maddesinde düzenlendiği üzere; 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun ikinci kısmının ikinci bölümünde yer alan mülga düzenleme 34. madde "*Konaklama Vergisi*" şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

2.1. Konaklama Vergisinin Mükellefi

- 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 tesis bünyesinde sunulan diğer tüm hizmetler (yeme, içme, aktivite, eğlence hizmetleri ve havuz, spor, termal ve benzeri alanların kullanımı gibi) konaklama vergisine tabidir. Geceleme hizmetinin; sağlıklı yaşam tesisleri, eğlence merkezleri gibi tesislerin bünyesinde sunulması, vergilendirmeye etki etmemektedir.
- Konaklama vergisinin mükellefi yukarıda belirtilen hizmetleri sunanlar olarak tanımlanmıştır.

2.2. Konaklama Hizmetinin Matrahı

- 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 toplamı olarak belirtilmiştir.

2.3. Konaklama Vergisinin Oranı

- **Konaklama vergisinin oranı % 2'dir ve konaklama vergisi, konaklama tesislerince düzenlenen fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmektedir. Bu vergiden herhangi bir ad altında indirim yapılamamaktadır. Bu vergi, katma değer vergisi matrahına dahil edilmemektedir.**
- Konaklama vergisi, verilen geceleme hizmeti bedeli üzerinden; **01.04.2020-31.12.2020 tarihlerinde %1, 01.01.2021 tarihi itibariyle %2 olarak uygulanacaktır.**
- Bilindiği üzere, 15.07.2019 tarih ve 30832 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7193 Sayılı Türkiye Turizm Tanıtım ve Geliştirme Ajansı Hakkında Kanun ile; turizm sektöründe söz konusu Kanun ile belirlenen faaliyetleri gösteren mükellefler için, elde ettikleri net satışlar ve kira gelirlerinin toplamı üzerinden on binde yedi buçuk (%0,075) ile binde 2 (%0,2) oran aralığında turizm payı uygulanması ve vergilendirme dönemini takip eden ayın son günü saat 23.59'a kadar beyan etmesi ve aynı süre içerisinde ödenmesi düzenlenmişti.
- Dolayısıyla, Konaklama Vergisi ve öncesinde yapılan Turizm Payı gibi düzenlemeler kapsamında, turizm sektöründe faaliyet gösteren mükelleflerin vergi yükünün ve maliyetlerinin artacağı hususunda çeşitli yayınlarda eleştiriler yapılmıştır. Örneğin; Türkiye Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği (TÜSİAD)'ın resmi web sitesinde 12.11.2019 tarihinde yayımlanan *"Yeni Vergi Düzenlemesine İlişkin Kanun Teklifi Tüm Toplum Kesimleri İçin Yeniden Değerlendirilmeye Muhtaç Düzenlemelere Sahiptir"* başlıklı yazısında; *"Kanun Teklifi ile yürürlüğe konulması planlanan Konaklama Vergisi yaratacağı ilave maliyetler sebebiyle diğer ülkelerin turizm sektörleri ile kıyasıya rekabet eden ve ülke tanıtımı için ciddi yatırımlar yapan turizm sektörüne yeni maliyetler yükleyecek, sektörün rekabet gücünü zayıflatacaktır."* ifadesinde bulunarak 7194 sayılı Kanun ile düzenlenen Konaklama Vergisi'ni eleştirmiştir.

2.4. Konaklama Vergisinden Müstesna Hizmetler

- Aşağıda sayılan hizmetler konaklama vergisinden müstesnadır:
 - Öğrenci yurtları, pansiyonları ve kamplarında öğrencilere verilen hizmetler,**
 - 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 hizmetler.**

2.5. Konaklama Vergisinin Dönemi ve Beyanı

- Konaklama vergisinde vergilendirme dönemi, **faaliyet gösterilen takvim yılının birer aylık dönemleri olarak belirlenmiştir.** Her bir vergilendirme dönemine ait konaklama vergisi, **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 edilmekte ve aynı süre içinde ödenmektedir.**
- **Yürürlük Tarihi: 01.04.2020**

3. Değerli Konut Vergisi

- 7194 Sayılı Kanun'un 30 ve 37. maddeleri arasında düzenlendiği üzere; 29/7/1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'na 41'nci maddeden sonra gelmek üzere kısım başlığıyla beraber yeni maddeler eklenmiştir.
- Bunun yanı sıra, Emlak Vergisi Kanunu'na eklenen 42. madde ile beraber; **"Türkiye sınırları içinde bulunan mesken nitelikli taşınmazlardan bina vergi değeri veya Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne belirlenen değeri 5.000.000 TL ve üzerinde olanlar değerli konut vergisine tabidir."** şeklinde düzenleme getirilmiştir.

3.1. Değerli Konut Vergisine İlişkin Değerin Tespiti

- Emlak Vergisi Kanunu'na eklenen 43. madde uyarınca; Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nce ilgili mevzuat kapsamında yapılan veya yaptırılan değerlendirme sonucunda belirlenen ve değeri 5.000.000 TL tutarını aşan (bu tutar dâhil) mesken nitelikli taşınmazlar, ilgilileri tarafından ulaşılabilecek şekilde Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nün internet sitesinde ilan edilmekte ve ilgisine ayrıca tebliğ edilmektedir. Tebliğ tarihinden itibaren on beşinci günün sonuna kadar Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'ne itiraz edilmeyen mesken nitelikli taşınmaz değeri kesinleşmektedir. Süresinde yapılan itirazlar, on beş gün içinde değerlendirilerek sonuçlandırılır ve kesinleşen değer, aynı usulle ilan ve ilgisine tebliğ edilmektedir. Bu değer, değerli konut vergisi uygulamasında Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nce belirlenen değer olarak kabul edilmektedir.
- Söz konusu vergi uygulamasında, Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nce belirlenen bir değer bulunmaması durumunda, bina vergi değeri esas alınarak vergilendirme işlemleri yapılmaktadır.

*Vergi değeri: a) Arsa ve araziler için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre,

b) **Binalar için**, Maliye ve Bayındırlık ve İskan bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31'inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan yönetmelik hükümlerinden yararlanılmak suretiyle, hesaplanan bedeldir.

3.2. Değerli Konut Vergisinin Matrahı

- Verginin matrahı, **bina vergi değeri ve Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü'nce belirlenen değerden yüksek olanı olarak belirlenmiştir.**
- Değerli konut vergisine tabi mesken nitelikli taşınmazlardan değeri;

Taşınmazın Değeri	Oran
5.000.000 TL ile 7.500.000 TL arasında olanlar	(Binde 3) = %0.3
7.500.001 TL ile 10.000.000 TL arasında olanlar	(Binde 6) = %0.6
10.000.001 TL'yi aşanlar	(Binde 10) = %1

- Paylı mülkiyette ve elbirliği mülkiyette, matrahın hesabında mesken nitelikli taşınmazın **toplam değeri esas alınmaktadır.**

3.3. Değerli Konut Vergisinde Mükellefiyet

- Değerli konut vergisini mesken nitelikli taşınmazların maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa mesken nitelikli taşınmaza malik gibi tasarruf edenler ödeyecektir.
- Bir mesken nitelikli taşınmaza **paylı mülkiyet hâlinde malik olanlar, hisseleri oranında mükelleftir. Elbirliği mülkiyette malikler vergiden müteselsilen sorumlu olacaktır.**
- Değerli konut vergisi mükellefiyeti;
 - i. Mesken nitelikli taşınmazın değerinin, bina vergi değeri veya Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğünce belirlenen değer 42'nci maddede belirtilen tutarı aştığının (bu tutar dâhil) belirlendiği tarihi,
 - ii. 33'üncü maddenin (1) ila (7) numaralı fıkralarında yazılı vergi değerini tadil eden sebeplerin doğması hâlinde bu değişikliklerin vuku bulduğu tarihi,
 - iii. Muafiyetin sukut ettiği tarihi, takip eden yıldan itibaren başlayacaktır.
- **Yanan, yıkılan, tamamen kullanılmaz hâle gelen veya vergiye tabi iken muaflik şartlarını kazanan mesken nitelikli taşınmazlardan dolayı mükellefiyet, bu olayların vuku bulduğu tarihi takip eden taksitten itibaren sona ermektedir.**

3.4. Değerli Konut Vergisinde Muaflıklar

- Genel ve özel bütçeli idarelerin, belediyelerin ve üniversitelerin maliki veya intifa hakkına sahip olduğu mesken nitelikli taşınmazlar,
- Türkiye sınırları içinde mesken nitelikli tek taşınmazı olan kişilerden; kendisine bakmakla mükellef kimsesi olup onsekiz yaşını doldurmamış olanlar hariç olmak üzere hiçbir geliri olmadığını belgeleyenlerin, gelirleri münhasıran kanunla kurulan sosyal güvenlik kurumlarından aldıkları aylıktan ibaret bulunanların sahip olduğu mesken nitelikli taşınmazlar (intifa hakkına sahip olunması hâli dâhil) (Bu hüküm, belirtilen kişilerin tek meskene hisse ile sahip olmaları hâlinde hisselerine ait kısım hakkında da uygulanır.),
- Yabancı devletlere ait olup elçilik ve konsolosluk olarak kullanılan mesken nitelikli taşınmazlar ile elçilerin ikametine mahsus mesken nitelikli taşınmazlar ve bunların müştemilatı (karşılıklı olmak şartıyla) ve merkezi Türkiye’de bulunan milletlerarası kuruluşlara, milletlerarası kuruluşların Türkiye’deki temsilciliklerine ait mesken nitelikli taşınmazlar,
- Esas faaliyet konusu bina inşası olanların işletmelerine kayıtlı bulunan ve henüz ilk satışa, devir ve temlike konu edilmemiş yeni inşa edilen mesken nitelikli taşınmazlar (arsa karşılığı inşaat işlerinde sözleşme gereği taahhüt işini üstlenen müteahhide kalan mesken nitelikli taşınmazlar dâhil) (bu taşınmazların kiraya verilmesi veya sair surette kullanılması hâlleri hariç), değerli konut vergisinden müstesnadır.

3.5. Değerli Konut Vergisi Beyanı ve Ödenmesi

- **Mükellef tarafından, mesken nitelikli taşınmazın 5.000.000 TL tutarı aştığı (bu tutar dâhil) yılı takip eden yılın Şubat ayının 20'nci günü sonuna kadar beyanname ile beyan edilmekte ve vergi, yetkili vergi dairesince yıllık olarak tarh ve tahakkuk olunmaktadır.** Müteakip yıllar için mükellef tarafından aynı şekilde yıllık olarak beyanname verilir ve vergi ilgili vergi dairesince tarh ve tahakkuk olunmaktadır.
- Elbirliği mülkiyetinde mükellefler müşterek beyanname verebilecekleri gibi, münferiden de beyanname verebilecektir. Paylı mülkiyet hâlinde ise beyanname münferiden verilecektir.
- **Vergi dairesi tarafından tarh ve tahakkuk ettirilen vergi, ilgili yılın Şubat ve Ağustos aylarının sonuna kadar iki eşit taksitte ödenecektir.**
- Yıl içerisinde mükellefiyetin başlamasını gerektirecek durumun meydana gelmesi hâlinde, mükellef tarafından takip eden yılın beyanname verme süresi içerisinde ilgili vergi dairesine beyanname verilecektir.
- Bunun yanı sıra, tahsil edilen değerli konut vergisi, genel bütçe geliri olarak kaydedilir ve 2/7/2008 tarihli ve 5779 sayılı İl Özel İdarelerine ve Belediyelere Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile diğer kanunlara göre mahalli idarelere verilecek payların hesabında dikkate alınmayacaktır.
- Başka bir ifadeyle, emlak vergisi belediyelerin gelirleri arasında yer almasına rağmen, tahsil edilen değerli konut vergisi, genel bütçe geliri olacak ve bundan yerel yönetimlere pay verilmeyecektir.
- Ayrıca, 15.11.2019 tarihinde www.patronlardunyasi.com adresinde yayımlanan "Hükümete Yakın MÜSİAD'dan Da Yeni Vergi Düzenlemesine İtiraz" başlıklı haberde; hükümete yakın olarak bilinen Müstakil Sanayici ve İşadamları Derneği (MÜSİAD) tarafından, 7194 sayılı Kanun'a henüz teklif aşamasındayken yapılan eleştirilerden biri; Değerli Konut Vergisi ile değeri teklifle belirlenen tutarların altında kalmasına karşın sayıca çok daha fazla meskeni olan kimselerin kapsam dışında kalması şeklindedir.
- **Yürürlük Tarihi: 07.12.2019**

İhdas edilen 3 yeni vergi düzenlemesinin özeti aşağıdaki gibidir.

Verginin;	Dijital Hizmet Vergisi	Konaklama Vergisi	Değerli Konut Vergisi
Mükellefi	Dijital hizmet sağlayıcılar	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 yeme, içme, aktivite, eğlence hizmetleri ve havuz, spor, termal ve benzeri alanların kullanımı hizmetini sağlayanlar	Mesken nitelikli taşınmazların maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa mesken nitelikli taşınmaza malik gibi tasarruf edenler
Matrahı	İlgili vergilendirme döneminde verginin konusuna giren hizmetler nedeniyle elde edilen hasılat	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	Bina vergi değeri ve Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğüne belirlenen değerden yüksek olanı
Oranı	%7,5	01.04.2020-31.12.2020 arası %1	Değeri 5.000.000 TL ile 7.500.000 TL arasında olan taşınmaz için binde 3
		01.01.2021 itibarıyla %2	Değeri 7.500.001 TL ile 10.000.000 TL arasında olan taşınmaz için binde 6
			Değeri 10.000.001 TL'yi aşan taşınmaz için binde 10
Dönemi	Aylık	Aylık	Yıllık
Beyanname Türü	Dijital Hizmet Vergisi Beyannamesi	Konaklama Vergisi Beyannamesi	Değerli Konut Vergisi Beyannamesi
Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi	KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesi	KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesi	Taşınmazın bulunduğu yerdeki yetkili vergi dairesi
Beyan Süresi	Vergilendirme dönemini takip eden ayın sonu	Vergilendirme dönemini takip eden ayın 26. günü	Taşınmaz değeri 5.000.000 TL'yi aşan yılı takip eden yılın Şubat ayının 20. günü
Ödeme Süresi	Vergilendirme dönemini takip eden ayın sonu	Vergilendirme dönemini takip eden ayın 26. günü	Şubat ve Ağustos ayı
Faturada Gösterimi	Fatura ve fatura yerine geçen belgelerde ayrıca gösterilmez	Fatura ve fatura yerine geçen belgelerde ayrıca gösterilir	-
Gider Olarak Kayıtlara Alınabilirliği	Gelir ve kurumlar vergisine esas safi kazancın tespitinde gider olarak indirilir	-	-
Yürürlük Tarihi	7194 Sayılı Kanun'un yayım tarihini izleyen 3. ayın başında	01.04.2020	7194 Sayılı Kanun'un yayımı tarihiyle

B. MEVCUT DÜZENLEMELERDEKİ DEĞİŞİKLİKLER

1. Gelir Vergisi Kanunu'ndaki Değişiklikler

1.1. Gelir Vergisi Tarifesinde Değişiklik

- Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK'nın) 103. maddesi uyarınca; halihazırda dört dilim ve %15 ile %35 aralığında artan oranlı gelir vergisi tarifesi uygulanmaktaydı.
- 7194 Sayılı Kanun'un 17. maddesi ile değiştirilen GVK 103. maddeye göre; **mevcut tarifenin ilk dört dilimi korunmak suretiyle 500.000 TL'ye kadar gelir elde edenlerin vergi yüklerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan, 500.000 TL'den fazla gelir elde edenler için %40 oranında yeni bir vergi dilimi ve oranı ihdas edilmiştir.** Buna göre, mevcut tarife ve yeni tarife uygulaması aşağıdaki gibidir.

Mevcut Tarife		Yeni Tarife	
18.000 TL'ye kadar	%15	18.000 TL'ye kadar	%15
40.000 TL'ye 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası	%20	40.000 TL'nin 18.000 TL'si için 2.700 TL, fazlası	%20
98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL), fazlası	%27	98.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'nin 40.000 TL'si için 7.100 TL), fazlası	%27
98.000 TL'den fazlasının 98.000 TL'si için 22.760 TL, (ücret gelirlerinde 148.000 TL'den fazlasının 148.000 TL'si için 36.260 TL), fazlası	%35	500.000 TL'nin 98.000 TL'si için 22.760 TL, (ücret gelirlerinde 500.000 TL'nin 148.000 TL'si için 36.260), fazlası	%35
		500.000 TL'den fazlasının 500.000 TL'si için 163.460 TL (ücret gelirlerinde 500.000 TL'den fazlasının 500.000 TL'si için 159.460 TL), fazlası	%40

- 7194 Sayılı Kanun ile yapılan değişikliğe göre yıllık 500.000 TL'nin üzerinde gelir elde edenlerin vergi yükü önceki uygulamaya kıyasla 5 puan artacaktır.
- 7194 Sayılı Kanun'un 22. maddesi ile GVK'ya eklenen geçici 91. madde uyarınca; **01.01.2019-31.12.2019 tarihleri arasında elde edilen ücret gelirlerine, mevcut tarife uygulanacaktır.**
- Bunun yanı sıra, **ücret gelirleri dışındaki diğer gelirlere 01.01.2019-31.12.2019 dönemi için yeni tarife uygulanacaktır.**
- Dolayısıyla, **Anayasa Mahkemesi'nin tanımına göre; getirilen yeni kural, eski kural döneminde tamamlanmış ve hukuki sonuçlarını doğurmuş hukuksal durum, ilişki ve olaylara uygulanıyorsa gerçek geriye yürüme; henüz sonuçlanmamış ve yürütülmekte olan işlemlere uygulanıyorsa gerçek olmayan geriye yürüme söz konusu olduğundan,** yeni getirilen tarifenin ticari kazançlar için uygulanmasının "*vergi kanunlarının geriye yürümezliği*" ilkesini ihlal eden mahiyet taşıması ve geriye yürümesi nedeniyle, mükellefler tarafından söz konusu yasal düzenlemenin Anayasa Mahkemesi'ne Anayasa'ya aykırılık iddiasıyla taşınması halinde Anayasa Mahkemesi tarafından söz konusu düzenlemenin iptal edilebileceği düşünülmektedir.
- **Yürürlük Tarihi: 01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilen ücret gelirlere uygulanmak üzere 07.12.2019**

1.2. Ücret Gelirleri İçin Beyanname Verilmesi

- Mevcut uygulamaya göre; bir takvim yılı içerisinde işverenden stopaj yoluyla vergilendirilmiş ücret geliri elde edenler, ücretlerinin toplamı ne tutarda olursa olsun beyanname vermemektedir. Birden fazla işverenden ücret geliri elde edenler ise birinci işverenden sonraki işveren veya işverenlerden aldıkları ücret toplamı 2019 yılı için 40.000 TL'yi (GVK 103. maddede yazılı tarifinin 2. gelir dilimi) geçerse beyanname vermek durumundadır.
- 7194 Sayılı Kanun'un 15. maddesi ile GVK'nın 86. maddesinde yapılan değişiklik **ile tek işverenden alınan ve tevkif suretiyle vergilendirilen ücret geliri toplamı yıllık brüt 500.000 TL'yi (GVK 103. maddede yazılı 4. gelir dilimi) geçtiğinde gelir vergisi beyannamesi vermek zorunluluğu getirilmiştir.**
- Dolayısıyla, **birden fazla işverenden ücret geliri elde edenler için birinci işveren dışında ücret geliri toplamı 2019 yılı için 40.000 TL'yi geçenler için uygulama değişmemekte ve yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeye devam etmeleri gerekmektedir.**
- **Yürürlük Tarihi: 01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilen ücret gelirlerine uygulanmak üzere 07.12.2019**

1.3. Bazı Serbest Meslek Kazançları İstisnasına Sınırlama

- GVK'nın 18. maddesinde düzenlendiği üzere; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden müstesnadır.
- Bunun yanı sıra; eserlerin neşir (yayma), temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir. Bunun yanı sıra, GVK 94/2-(a) maddesi uyarınca yukarıdaki kapsama giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerden nihai vergi niteliğinde %17 oranında stopaj yapılmaktadır.
- 7194 Sayılı Kanun'un 10. maddesi ile **yukarıda sayılan kişilerin kazançları toplamı GVK'nın 103. maddesinde yazılı tarifinin 4. gelir diliminde yer alan tutarı (500.000 TL) aşanlar, 01.01.2020 tarihinden itibaren GVK'nın 18. maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanamayacaktır.** Bunun yanı sıra, **kazançları 500.000 TL'yi geçtiği için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeleri gerekecektir.** Ayrıca, %17 oranında tevkif suretiyle ödenen vergiler yıllık gelir vergisi beyannamesinden mahsup edilecektir.
- **Yürürlük Tarihi: 01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 07.12.2019**

1.4. Sporcuların Vergilendirilmesi

- GVK'nın geçici 72. maddesinde düzenlendiği üzere; 31.12.2019 tarihine kadar en üst ligdeki sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılmaktadır.
- 7194 Sayılı Kanun'un 21. maddesi ile yapılan değişiklik sonucu **geçici 72. maddenin uygulanma süresi 31.12.2019 tarihinden 31.12.2023 tarihine uzatılmıştır.**
- 7194 Sayılı Kanun ile yapılan bir diğer değişiklik ise; **en üst ligdeki sporculara yapılan ücret ve ücret sayılan ödemelerden yapılan tevkifat oranı %15'ten %20'ye çıkarılmıştır.** Başka bir ifadeyle, **01.01.2020 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere %20 oranında gelir vergisi tevkifatı uygulanacaktır.**
- Ayrıca; **sporcuların elde ettiği ücret gelirlerinin toplamı 500.000 TL'yi aşıyorsa yıllık gelir vergisi beyannamesi ile kazançlarını beyan etmekle mükellef hale gelmektedir.**
- **Yürürlük Tarihi: "31.12.2019" ibaresini "31.12.2023" şeklinde değiştiren hükmü 7/12/2019, diğer hükümleri 1/1/2020 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere 7/12/2019**

1.5. Sporcu Ücretlerinden Tevkif Yoluyla Alınan Gelir Vergisinin İade İmkânına Son Verilmesi

- 3289 Sayılı Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanunu'nun "Sporcu ücretlerinden tevkif yoluyla alınan gelir vergisinin iadesi" başlıklı Ek Madde 12'de; "Gençlik ve Spor Bakanlığı, Türkiye Futbol Federasyonu ve bağımsız spor federasyonlarına tescil edilmiş olan ve Türkiye'de faaliyette bulunan spor kulüpleri ve sportif alanda faaliyette bulunan sermaye şirketleri tarafından sporculara ödenen ücretlerden tevkif edilerek ilgili vergi dairesine kanuni süresinde beyan edilen ve ödenen gelir vergisi tutarları, ilgili işverence Türkiye'de kurulu bankalarda açılmış olan özel hesaplara, ödemeyi takip eden beş iş günü içinde ilgili vergi dairesi tarafından 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre, bu maddenin dördüncü fıkrası kapsamındaki alacaklar hariç, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 23 üncü maddesi hükmü uygulanmaksızın red ve iade edilir." ibaresi yer almaktadır. Buna göre, sporculara ödenen ücretlerden tevkif edilerek ilgili vergi dairesine yapılan gelir vergisi ödemelerinin iadesi mümkündür.
- Fakat, 7194 Sayılı Kanun'un 40. maddesi ile Gençlik ve Spor Hizmetleri Kanunu'nun ek 12. maddesinde yapılan değişiklik sonucu; **sporcuların ücretleri üzerinden kesilen ve ödenen gelir vergisinin spor kulüplerine iadesine yönelik uygulama yürürlükten kaldırılmıştır.**
- Yapılan düzenleme yorumlanacak olursa; iadenin tamamen yürürlükten kaldırılması söz konusu değildir. **Düzenleme ile sporculara ödenen ücretlerden tevkif edilerek ilgili vergi dairesine kanuni süresinde beyan edilen ve ödenen gelir vergisinden, 7194 Sayılı Kanun'un 40. maddesinin (a) ve (b) bentlerinde düzenlenen harcamaları yapmak için Gençlik ve Spor Bakanlığı'nın talebi üzerine Hazine ve Maliye Bakanlığınca uygun görülen pay, Gençlik ve Spor Bakanlığı adına açılacak özel hesaba aktarılacaktır.**
- **Yürürlük Tarihi: 01.01.2020**

1.6. Spor Hakemlerinin Ücret Gelirlerine Vergi Uygulaması

- Bilindiği üzere, GVK'nın "*Teşvik İkramiye ve Mükafatları*" başlıklı 29. maddenin 4. bendi uyarınca; spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler teşvik gayesiyle verilmiş ikramiye ve mükafat olarak değerlendirildiğinden gelir vergisinden istisnadır.
- 7194 Sayılı Kanun'un 12. maddesi ile GVK'nın 29/(4) maddesi; "*Amatör spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretler (basketbol ve voleybol spor dallarının en üst liglerinde görev alanlar hariç)*" şeklinde değiştirilmiş ve **spor yarışmalarını yöneten hakemlere ödenen ücretlere yönelik gelir vergisi istisna uygulaması sınırlandırılmıştır.**
- **Yürürlük Tarihi: 01.01.2020**

1.7. Personele Yapılan Ulaşım Bedeli Ödemesine Sınırlama

- 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 80. maddesinin 3. fıkrasının (b) bendinde; *"Aynı yardımlar ve ölüm, doğum ve evlenme yardımları, görev yollukları, seyyar görev tazminatı, kıdem tazminatı, iş sonu tazminatı veya kıdem tazminatı mahiyetindeki toplu ödeme, keşif ücreti, ihbar ve kasa tazminatları ile Kurumca tutarları yıllar itibarıyla belirlenecek yemek, çocuk ve aile zamları, işverenler tarafından sigortalılar için özel sağlık sigortalarına ve bireysel emeklilik sistemine ödenen ve aylık toplamı asgari ücretin % 30'unu geçmeyen özel sağlık sigortası primi ve bireysel emeklilik katkı payları tutarları, prime esas kazançta tabi tutulmaz."* ibaresi yer almaktadır. Buna göre, aynı yardımlar kapsamında yer alan ve personele sağlanan **nakdi ödemeler haricinde** kentkart, akbil, yolkart, vb. toplu taşıma araçlarında geçerli kart ödemeleri prime esas kazançta tabi tutulmamaktadır. Bunun yanı sıra; bir işverenin personeline yapılan nakdi ödemelerin yanında kentkart, akbil, yolkart, vb. ödemelerinin de net ücretin bir unsuru olarak değerlendirilip ücretin brüt tutarı hesaplanarak, **brüt tutar üzerinden GVK'nın 94. maddesinin 1. bendi gereği tevkifat yapılması** ve ücretin brüt tutarının kurum kazancının tespitinde GVK'nın 40. maddesinin 1. bendine göre gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

- 7194 Sayılı Kanun'un 11. maddesi uyarınca; işverenlerce çalışanlara toplu taşıma hizmeti verilmeyen durumlarda, önceki uygulamaya göre yapılan tüm kentkart, akbil, yolkart, vb. ödemeler gelir vergisine tabi iken yeni düzenleme ile beraber bir günlük ulaşım bedelinin 10 TL'yi aşmaması kaydıyla hizmet erbabına toplu taşıma kartı ve bileti veya bu amaçla kullanılan ödeme araçları temini suretiyle sağlanan menfaatler gelir vergisinden istisna edilmiştir.
- Fakat; işverenler tarafından çalışanların ulaşım masraflarının karşılanması için kentkart, akbil, yol kart, vb. temin etmek yerine doğrudan nakit olarak yapılan ödemeler, çalışanların ücret bordrosuna dahil edilerek gelir vergisine tabi tutulmaktadır.
- Yürürlük Tarihi: 01.01.2020

1.8. Avukatlara Yapılan Karşı Taraf Vekalet Ücretinin Vergilendirilmesi

- 7194 Sayılı Kanun'un 16. maddesi kapsamında; 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu (İİK) ile 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen, avukatlara ait olan ve serbest meslek kazancına dahil edilmesi gereken vekalet ücretleri üzerinden, kimlerin tevkifat yapmakla yükümlü olduğu hususuna açıklık kazandırılmıştır.
- GVK'nın 94'üncü maddesinin 2. fıkrasından sonra gelmek üzere; *"9/6/193 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile 19/3/1969 tarihli ve 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretini (icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dahil) ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılır."* fıkrası eklenmiştir.
- Buna göre; GVK'nın 94'üncü maddesinin 1. fıkrasında sayılmayanlar, diğer bir ifadeyle **tevkifat yükümlülüğü bulunmayanlar tarafından yapılan vekalet ücreti ödemeleri üzerinden ise mevcut uygulamada olduğu gibi tevkifat yapılmayacaktır.** Ayrıca, vekalet ücretini ödemekle yükümlü olanlarca, ücretli olarak çalışan avukatların işverenlerine yapılan vekalet ücreti ödemelerinden de tevkifat yapılmayacak, işverenin vekalet ücretini avukata ödemesi esnasında ise işverence ücret hükümlerine göre tevkifat yapılacaktır.
- **Yürürlük Tarihi: 07.12.2019**

1.9. Yabancı Para Cinsinden İhraç Edilen Menkul Kıymetlerden ve Mevduatlardan Elde Edilen Gelirlerin Vergilendirilmesi

- 7194 Sayılı Kanun'un 20. maddesi ile GVK'nın geçici 67. maddesinin 6. fıkrasında yer alan "beş puana kadar" ibaresi "ayrı ayrı veya birlikte bir katına kadar" şeklinde değiştirilmiştir.
- Böylece, **Cumhurbaşkanına verilen yabancı para cinsinde ihraç edilen menkul kıymetlerden sağlanan getiriler ve döviz cinsinden açılmış hesaplardan elde edilen gelirler üzerinden yapılacak vergi tevkifatı (güncel uygulama %15) nispetlerini beş puana kadar olan artırma yetkisi, 7194 Sayılı Kanun'un 20. maddesi ile ayrı ayrı veya birlikte bir katına kadar artırma şeklinde değiştirilmiştir.**
- **Yürürlük Tarihi: 07.12.2019**

2. Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu'ndaki Ortak Değişiklikler

2.1. İşletmelerde Bulunan Binek Araçlara İlişkin Giderlerin Gider veya İndirim Olarak Dikkate Alınmaması

- 7194 Sayılı Kanun'un 13. maddesi ile safi kazancın tespitinde indirilebilecek giderleri düzenleyen GVK'nın 40. maddesinin 1. fıkrasının (1), (5) ve (7) numaralı bentlerine sırasıyla aşağıdaki parantez içi hükümler eklenmiştir.
- *"(Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 TL'ye kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 TL'ye kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir.)"*
- *"(Şu kadar ki faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i indirilebilir.)"*
- *"(Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 TL'yi, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde, amortismanına tabi tutarı 250.000 TL'yi aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.)"*

- Bunun yanı sıra, 7194 Sayılı Kanun'un 14. maddesi ile serbest meslek kazancının tespitinde hasıllardan indirilebilecek giderleri düzenleyen GVK'nın 68. maddesinin 1. fıkrasının (4) ve (5) numaralı bentlerine sırasıyla aşağıdaki bentler eklenmiştir.
- *“(Şu kadar ki özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 TL’yi, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde, amortismanına tabi tutarı 250.000 TL’yi aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.)”*
- *“(Şu kadar ki binek otomobillerine ilişkin giderlerin en fazla %70’i ve kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 TL’ye kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabında ödenen özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 TL’ye kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir.)”*

- 7194 Sayılı Kanun'un 13 ve 14. maddesiyle getirilen düzenlemeye göre binek otomobillere ilişkin giderlerin, ne kadarının gider yazılabileceğine aşağıdaki tabloda değinilmektedir.

Binek Otomobilin Kiralanması Durumu	Binek Otomobilin Satın Alınması Durumu	Binek Otomobile İlişkin Giderlerin Yıllık Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Gider Yazılabilmesi Durumu	Binek Otomobile İlişkin Amortisman Giderlerinin Yıllık Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Gider Yazılabilmesi Durumu
Kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerin her birine ilişkin aylık kira bedelinin 5.500 TL 'ye kadarlık kısmı,	Binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en fazla 115.000 TL 'ye kadarlık kısmı,	Binek otomobillere ilişkin; yakıt, sigorta, kasko, bakım, tamir gibi giderlerin en fazla %70 'i,	ÖTV+KDV hariç ilk iktisap bedeli 135.000 TL olan binek otomobillere ilişkin amortisman giderlerinin 27.000 TL 'ye kadarlık kısmı Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider olarak yazılabilir.
gider olarak yazılabilir.			ÖTV+KDV'nin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde, amortisman tabi tutarı 250.000 TL 'yi aşan binek otomobillerin amortisman giderlerinin 50.000 TL 'ye kadarlık kısmı Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider olarak yazılabilir.

Örnek 1: X A.Ş. tarafından 09.12.2019'da genel müdürün kullanması için araç satış fiyatı 500.000 TL tutarlı ve silindir hacmi 2.000 cm³ üzeri (ÖTV'si %160) binek araç alınmıştır.

- Binek Aracın Vergisiz Bedeli: 162.973 TL
- Binek Aracın ÖTV'si: $(162.973 * 1,60 =) 260.756$ TL
- Binek Aracın KDV'si (ÖTV dahil tutar üzerinden hesaplanır): $((162.973 + 260.756) * 0,18 =) 76.271$ TL
- Binek Aracın Faydalı Ömrü: 5 yıl

Binek aracın satın alınmasına ve yıllar itibariyle itfa edilmesine ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki gibidir:

Binek Otoyla İlgili Vergilerin (KDV+ÖTV) Doğrudan Gider Olarak Yazılması Durumunda	Binek Otoyla İlgili Vergilerin (KDV+ÖTV) Maliyete Eklenmesi veya Aracın 2. El Olarak Satın Alınması Durumunda
<p>-----09.12.2019-----</p> <p>254 Taşıtlar 162.973</p> <p>102 Bankalar 162.973</p> <p>-Binek aracın vergiler hariç olarak şirket aktifine alınması</p> <p>-----09.12.2019-----</p> <p>770 Genel Yönetim Giderleri 337.027</p> <p>102 Bankalar 337.027</p> <p>-Binek araca ilişkin vergilerin gider olarak kaydedilmesi $(260.756 + 76.271 =) 337.027$ TL</p> <p>-----09.12.2019-----</p> <p>950 Kan. Kab. Edil. Giderler (KKEG) 227.027</p> <p>951 KKEG (Alacaklı) 227.027</p> <p>-7194 Sayılı Kanun ile binek aracın iktisabında gider yazılabilecek maksimum tutar 115.000 TL olduğu için 227.027 TL KKEG olarak muhasebe kayıtlarına alınır $(337.027 - 115.000 =) 227.027$ TL</p> <p>-----31.12.2019-----</p> <p>770 Genel Yönetim Giderleri 2.716</p> <p>257 Birikmiş Amortisman 2.716</p> <p>-Binek aracın Aralık 2019 dönemine ilişkin amortisman giderinin kaydı (1 Yıllık Amortisman Gideri: $(162.973 / 5 =) 32.595$ TL; 1 Aylık Amortisman Gideri: $(32.595 / 12 =) 2.716$ TL)</p>	<p>-----09.12.2019-----</p> <p>254 Taşıtlar 500.000</p> <p>102 Bankalar 500.000</p> <p>-Binek aracın vergiler dahil olarak şirket aktifine alınması</p> <p>-----31.12.2019-----</p> <p>770 Genel Yönetim Giderleri 8.333</p> <p>257 Birikmiş Amortismanlar 8.333</p> <p>-Binek aracın Aralık 2019 dönemine ilişkin amortisman giderinin kaydı (1 Yıllık Amortisman Gideri: $(500.000 / 5 =) 100.000$ TL; 1 Aylık Amortisman Gideri $(100.000 / 12 =) 8.333$ TL)</p> <p>-----31.12.2020-----</p> <p>770 Genel Yönetim Giderleri 100.000</p> <p>257 Birikmiş Amortismanlar 100.000</p> <p>-Binek aracın 2020 dönemine ilişkin amortisman giderinin kaydı (1 Yıllık Amortisman Gideri: $(500.000 / 5 =) 100.000$ TL)</p> <p>-----31.12.2020-----</p> <p>950 KKEG 50.000</p> <p>951 KKEG (Alacaklı) 50.000</p> <p>-7194 Sayılı Kanun ile belirlenen maksimum gider yazılabilecek amortisman tutarı 50.000 TL olduğu için diğer 50.000 TL KKEG olarak muhasebe kayıtlarına alınır $(100.000 - 50.000 =) 50.000$ TL</p>

Örnek 1 (Devamı):

-----31.12.2020-----
770 Genel Yönetim Giderleri 32.595
257 Birikmiş Amortismanlar 32.595
-Binek aracın 2020 dönemine ilişkin amortisman giderinin kaydı (1 Yıllık Amortisman Gider:
(162.973/5=) 32.595 TL

-----31.12.2020-----
950 KKEG 5.595
951 KKEG (Alacaklı) 5.595
-7194 Sayılı Kanun ile belirlenen maksimum gider yazılabilecek amortisman tutarı 27.000 TL
olduğu için 5.595 TL KKEG olarak muhasebe kayıtlarına alınır (32.595-27.000=) 5.595 TL

-----31.12.2021-----
770 Genel Yönetim Giderleri 32.595
257 Birikmiş Amortismanlar 32.595
-Binek aracın 2021 dönemine ilişkin amortisman giderinin kaydı (1 Yıllık Amortisman Gider:
(162.973/5=) 32.595 TL

-----31.12.2021-----
950 KKEG 5.595
951 KKEG (Alacaklı) 5.595
-7194 Sayılı Kanun ile belirlenen maksimum gider yazılabilecek amortisman tutarı 27.000 TL
olduğu için 5.595 TL KKEG olarak muhasebe kayıtlarına alınır (32.595-27.000=) 5.595 TL

-----31.12.2022-----
770 Genel Yönetim Giderleri 32.595
257 Birikmiş Amortismanlar 32.595
-Binek aracın 2022 dönemine ilişkin amortisman giderinin kaydı (1 Yıllık Amortisman Gider:
(162.973/5=) 32.595 TL

-----31.12.2022-----
950 KKEG 5.595
951 KKEG (Alacaklı) 5.595
-7194 Sayılı Kanun ile belirlenen maksimum gider yazılabilecek amortisman tutarı 27.000 TL
olduğu için 5.595 TL KKEG olarak muhasebe kayıtlarına alınır (32.595-27.000=) 5.595 TL

-----31.12.2021-----
770 Genel Yönetim Giderleri 100.000
257 Birikmiş Amortismanlar 100.000
-Binek aracın 2021 dönemine ilişkin amortisman giderinin kaydı (1 Yıllık Amortisman Gider:
500.000/5=) 100.000 TL

-----31.12.2021-----
950 KKEG 50.000
951 KKEG (Alacaklı) 50.000
-7194 Sayılı Kanun ile belirlenen maksimum gider yazılabilecek amortisman tutarı 50.000 TL
olduğu için diğer 50.000 TL KKEG olarak muhasebe kayıtlarına alınır (100.000-50.000 TL=) 50.000
TL

-----31.12.2022-----
770 Genel Yönetim Giderleri 100.000
257 Birikmiş Amortismanlar 100.000
-Binek aracın 2022 dönemine ilişkin amortisman giderinin kaydı (1 Yıllık Amortisman Gider:
500.000/5=) 100.000 TL

-----31.12.2022-----
950 KKEG 50.000
951 KKEG (Alacaklı) 50.000
-7194 Sayılı Kanun ile belirlenen maksimum gider yazılabilecek amortisman tutarı 50.000 TL
olduğu için diğer 50.000 TL KKEG olarak muhasebe kayıtlarına alınır (100.000-50.000 TL=) 50.000
TL

-----31.12.2023-----
770 Genel Yönetim Giderleri 191.667
257 Birikmiş Amortismanlar 191.667
-Binek aracın 2023 dönemine ilişkin amortisman giderinin kaydı (500.000-308.333=) 191.667 TL

-----31.12.2023-----
950 KKEG 141.667
951 KKEG (Alacaklı) 141.667
-7194 Sayılı Kanun ile belirlenen maksimum gider yazılabilecek amortisman tutarı 50.000 TL olduğu için 141.667 TL KKEG olarak
muhasebe kayıtlarına alınır (191.667-50.000=) 141.667 TL

Örnek 1 (Devamı):

-----31.12.2023-----	Vergilerin Gider Olarak Yazılması Durumunda: KKEG Yazılan Toplam Tutar: 279.284 TL Giderleştirilen Tutar: 225.716 TL	Vergilerin Binek Aracın Maliyetine Eklenmesi Durumunda: KKEG Yazılan Toplam Tutar: 291.667 TL Giderleştirilen Tutar: 208.333 TL
770 Genel Yönetim Giderleri 62.472 257 Birikmiş Amortismanlar 62.472 -Binek aracın 2023 dönemine ilişkin amortisman giderinin kaydı (162.973-100.501=) 62.472 TL		
-----31.12.2023-----	Vergilerin gider olarak yazılması sonucu, giderleştirilen tutar 17.383 TL daha fazla olmaktadır.	
950 KKEG 35.472 951 KKEG (Alacaklı) 35.472 -7194 Sayılı Kanun ile belirlenen maksimum gider yazılabilecek amortisman tutarı 27.000 TL olduğu için 35.472 TL KKEG olarak muhasebe kayıtlarına alınır		

- 7194 Sayılı Kanun'un 13 ve 14. maddesiyle getirilen düzenlemelerin yürürlük tarihi; "01.01.2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde" şeklinde belirtilmiştir. Dolayısıyla, yürürlük maddesinde binek otomobilin iktisap tarihi ile ilgili herhangi bir belirleme olmadığından, 2020 öncesi iktisap edilmiş binek otomobillerin akıbetine ilişkin tereddütlerin yaşanması muhtemeldir. Söz konusu hususun Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanacak Tebliğ ile netliğe kavuşturulması beklenmektedir.

- Bunun yanı sıra; ticari veya serbest meslek kazancının elde edilmesi ile ilgili giderlerin indirimi ile ilgili yukarıda değinilen kısıtlamaların, GVK'nın 1 ve 2. maddelerinde yer alan gelirin gerçek ve safi miktarının dikkate alınacağı ilkesine aykırılık teşkil ettiği düşünülmektedir.
- Ayrıca; pek çok ülkede uygulanan ve araçlara ilişkin gerçek giderlerin çeşitli ölçümler sonucu gider yazılması söz konusuysen, 7194 Sayılı Kanun'a göre binek araçlara ilişkin giderlerin %70'inin gider yazılması kıstasının neye göre belirlendiği ise yanıt bekleyen başka bir soru işareti olabilecektir.
- İlave olarak, 15.11.2019 tarihinde www.patronlardunyasi.com adresinde yayımlanan "*Hükümete Yakın MÜSİAD'dan Da Yeni Vergi Düzenlemesine İtiraz*" başlıklı haberde; hükümete yakın olarak bilinen Müstakil Sanayici ve İşadamları Derneği (MÜSİAD) tarafından, 7194 sayılı Kanun'a henüz teklif aşamasındayken yapılan eleştirilerden biri; araçlar için ödenen vergilerin kabul edilmeyen gider olarak tanımlanması vergi adaletinin sağlanmasına engel teşkil edecek ve bu uygulama otomotiv sektörü ve yan sanayiine de olumsuz yansıtacak olması şeklindedir.
- **Yürürlük Maddesi: 01.01.2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere 07.12.2019**

2.2. Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi Düzenlemesinde Değişiklik

- Bilindiği üzere, vergiye uyumlu mükelleflere sağlanan vergi indiriminden faydalanılabilmesi için aranan şartlardan biri, Maliye Bakanlığı'na bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken tüm vergi beyannamelerinin süresinde verilmesi ve söz konusu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin ödenmesi şeklindedir.
- Bu kapsamda, 7194 Sayılı Kanun'un 18. maddesi ile GVK'nın mükerrer 121. maddesinin 2. fıkrasının (1) ve (3) numaralı bentleri ile 5. fıkrası değiştirilmiştir. Buna göre;
- GVK'nın 121. maddesinin 2. fıkrasının 1. bendi "*(1) İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra düzeltme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler bu şartın ihlali sayılmaz.) olması.*" şeklinde değiştirilmiştir. Bununla beraber, **zamanında verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin zamanında ödenmemesi durumunda ihlal sayılmayacak eksik ödemeler hükmü madde metninden çıkarılmıştır. Esasen, ödeme koşulu gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme süresine çekilmiş ve zamanında verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin zamanında ödenmemesi durumu ihlal sayılmayacağından eksik ödemeler hükmü madde metninden çıkarılmıştır.**
- Bunun yanı sıra, GVK'nın 121. maddesinin 2. fıkrasının 3. bendinde yapılan değişiklik ile iade alacaklarından mahsuben yapılan ödemelerde, **mahsuben ödenmek istenen tutarın %10'una kadar yapılan eksik ödemelerin indirimden yararlanılmasına engel teşkil etmemesi sağlanmaktadır.**

- Ayrıca, GVK'nın 121. maddesinin 5. fıkrasında yapılan; *“Bu maddede geçen vergi beyannameleri ibaresi, yıllık gelir vergisi ve kurumlar vergisi beyannameleri, geçici vergi beyannameleri, muhtasar, muhtasar ve prim hizmet beyannameleri ile Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi beyannamelerini; vergi ibaresi, anılan Bakanlığa bağlı vergi dairelerine verilmesi gereken beyannameler üzerine tahakkuk eden vergileri ifade eder.”* şeklindeki düzenleme ile **süresinde verilmeyen beyannameler tek tek sayılarak söz konusu indirimden yararlanma hakkını ortadan kaldıran ihlale konu beyannamelerin hangileri olduğu Kanun metnine eklenmiştir.**
- Özetle, GVK'nın mükerrer 121. maddesinde yapılan değişiklikle, vergiye uyumlu mükelleflere vergi indirimi sağlayan düzenlemeden yararlanma koşulları kolaylaştırılmıştır.
- **Yürürlük Tarihi: 01.01.2020** tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde uygulanmak üzere **07.12.2019**

3. Vergi Usul Kanunu'ndaki Değişiklikler

3.1. Mükellefiyet Kaydının Analiz ve Değerlendirme Sonuçlarına Bağlı Olarak Terkini

- 7194 Sayılı Kanun'un 24. maddesi ile yapılan düzenleme ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK'un) 160'ncı maddesinden sonra gelmek üzere eklenen madde ile **mükellefiyet süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, çalışan sayısı, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği gibi hususlar dikkate alınarak mükelleflerin vergisel uyum seviyelerine yönelik olarak Bakanlıkça yapılan çalışmalara göre sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu tespit edilen mükellefler incelemeye sevk edilerek yoklama yapılacak ve yoklamanın ardından mükellefiyetleri re'sen terk ettirilecektir.**
- **Yürürlük Tarihi: 07.12.2019**

3.2. İzaha Davet Müessesesinde Değişiklik

- 7194 Sayılı Kanun'un 25. maddesi ile VUK'un "İzaha Davet" başlıklı 370. maddesi değiştirilmiştir. VUK'un 370. maddesinin 1. fıkrasına göre; vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilmektedir. İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren **-önceden 15 gün olarak belirlenen süre- 7194 Sayılı Kanun ile beraber 30 gün olarak yeniden belirlenmiş olup söz konusu süre içerisinde izahta bulunulması durumunda, yapılan izah değerlendirilerek değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilmektedir.**
- Bunun yanı sıra, **mükelleflerce yapılan izahın yeterli bulunmaması halinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün –7194 Sayılı Kanun'dan önceki düzenlemeye göre söz konusu süre 15 gün- içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanun'un 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlarla aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilmektedir.** Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmemektedir.
- Özetle, **izaha davet müessesesi için önceden belirlenen 15 günlük süre 7194 Sayılı Kanun ile beraber 30 gün olarak yeniden belirlenmiştir.**
- **Yürürlük Tarihi: 01.01.2020**

3.3. Vergi Ziyayı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme Maddesinde Değişiklik

- VUK'un 376'ıncı maddesinde düzenlendiği ve bilindiği üzere, vergi cezalarında (vergi ziyayı cezası, birinci ve ikinci derece usulsüzlük cezaları ve özel usulsüzlük cezası) ilk seferde %50 müteakip cezalarda 1/3 oranında indirim uygulanmaktaydı.
- 7194 Sayılı Kanun'un 26. maddesi ile VUK'un "Vergi Ziyayı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük Cezalarında İndirme" başlıklı 376. maddesinin 1. fıkrası;
"(1)İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının yarısını ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanun'da belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse kesilen cezanın yarısı, (2)Uzlaşmanın vaki olması durumunda, üzerinde uzlaşılan vergiyi veya vergi farkını ve vergi ziyayı cezasının yüzde yetmiş beşini bu Kanun'un ek 5'nci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde yer alan ödeme süreleri içinde öderse üzerinde uzlaşılan cezanın yüzde yirmi beşi, indirilir." şeklinde değiştirilerek vergi cezalarında indirim müessesesi mükellef lehine yeniden düzenlenmiştir.
- Özetle, uzlaşmanın vaki olması halinde, üzerinde uzlaşılan verginin veya vergi farkının ve vergi ziyayı cezasının %75'inin ödeme süreleri içinde ödenmesi durumunda, üzerinde uzlaşılan cezanın %25'i indirilmesi söz konusudur.
- Yürürlük Tarihi: 07.12.2019

3.4. Kanun Yolundan Vazgeçme Müessesesi

- Kanun yolundan vazgeçme; en dar anlamıyla kanun yoluna başvuru hakkına sahip olanların söz konusu haklarını kullanmamaları, haklarından feragat etmeleri anlamına gelmektedir.
- VUK'un 359. maddesi uyarınca;
 - i. Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
 - ii. Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,
için VUK hükümleri uyarınca suçlu sayılmaları sebebiyle (vergi ziyayı aranmaksızın) 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezası hükmolunmaktadır.
- Bu kapsamda, 7194 Sayılı Kanun'un 27. maddesi ile "*Kanun Yolundan Vazgeçme*" hükümlerini düzenleyen VUK'un mülga 379. maddesi, VUK'un 359. maddesini de içine alacak şekilde yeniden düzenlenmiştir. Söz konusu düzenleme ile vergi ihtilaflarının süratle çözülmesi ve yargı mercilerinin iş yükünün azaltılması amaçlanmaktadır. Başka bir ifadeyle; yapılan düzenleme ile yargı aşamasındaki mükelleflerin, yargı yolundan vazgeçerek idareyle uzlaşma yoluna gidebilmelerine imkân verilmiştir.

- Vergi/ceza ihbarnamesine karşı süresinde açılan davalarda, vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlarda (Danıştay'ın bozma kararı üzerine verilen kararlar hariç);
 - i. Kaldırılan vergi tutarının %60'ı, tasdik edilen vergi tutarının tamamı ile tasdik edilen vergi tutarına ilişkin vergi ziyai cezasının %75'i,
 - ii. Bağlı olduğu vergi aslı dava konusu yapılmayan veya 359'uncu maddede yazılı fiillere iştirak nedeniyle kesilen vergi ziyai cezaları ile usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarının kaldırılan tutarının %25'i ve tasdik edilen tutarının %75'i,

mükellef için geçerli olan kanun yoluna başvuru süresi içerisinde, dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin ilgili vergi dairesine verilmesi şartıyla kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla başkaca bir işleme gerek kalmaksızın tahakkuk etmektedir.

- Bu şekilde tahakkuk eden tutarlar tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenecektir. Bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezalarının %80'inin, hesaplanacak gecikme faizi ile birlikte bu sürede tamamen ödenmesi şartıyla, vergi ve ceza tutarından %20 oranında indirim yapılmaktadır. Şu kadar ki, tasdik edilerek tahakkuk eden vergi tutarında indirim yapılmamaktadır. İndirim hükmünden yararlanılabilmesi için dava konusu yapılan ve bu maddeye göre tahakkuk eden vergi ve/veya vergi cezaları ile gecikme faizlerinin birlikte bu fıkra kapsamında ödenmesi şartı aranmaktadır.

Örnek 2: XYZ A.Ş. nezdinde yürütülen vergi incelemesi sonucunda, XYZ A.Ş.'ye 1.000 TL vergi aslı, 1.000 TL vergi ziyai cezası tahakkuk ettirilmiştir. Ayrıca, söz konusu incelemede vergi ziyai cezasına iştiraki bulunan mükellef ile ilgili iştiraktan kaynaklı olarak 1.000 TL vergi ziyai cezası ve söz konusu mükellefin 7.000 TL tutarı üzerindeki tahsilatlarını kasadan yapmış olması sebebiyle 1.000 TL de özel usulsüzlük cezası kesildiği varsayımı altında; 7194 Sayılı Kanun ile düzenlenen “*Kanun Yolundan Vazgeçme*” müessesesi ile birlikte mükellefin karşılaşacağı indirim oranlarının her bir yargı durumundaki hali aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Alacağın Konusu	Vergi Mahkemesi veya Bölge İdare Mahkemesi Tarafından Kaldırılmışsa Ödenecek Vergi Cezası		Vergi Mahkemesi veya Bölge İdare Mahkemesi Tarafından Tasdik Edilmişse Ödenecek Vergi Cezası	
	Ödeme (TL)	İndirimli Ödeme (TL)	Ödeme (TL)	İndirimli Ödeme (TL)
1. Vergi Aslı	600 (1000*0,60=)	480 (600-(600*0,20=)	1000	1000
2. Vergi Ziyai Cezası	0	0	750 (1000*0,75=)	600 (750-(750*0,20=)
3. Vergi Aslı Dava Konusu Edilmeyen veya Kaçakçılığa İştirak Nedeniyle Kesilen Vergi Ziyai Cezası	250 (1000*0,25=)	200 (250-(250*0,20=)	750 (1000*0,75=)	600 (750-(750*0,20=)
4. Usulsüzlük Cezası ve/veya Özel Usulsüzlük	250 (1000*0,25=)	200 (250-(250*0,20=)	750 (1000*0,75=)	600 (750-(750*0,20=)

- Kanun yolundan vazgeçme dilekçesi vergi dairesince ilgili yargı merciine gönderilir ve bu dilekçenin vergi dairesine verildiği tarih kanun yolundan vazgeçme tarihi olarak kabul edilmektedir. **Kanun yolundan vazgeçilmesi hâlinde idarece de ihtilaf sürdürülmemektedir. Kanun yolundan vazgeçildiği hâlde istinaf veya temyiz yoluna başvurulması durumunda ise bu başvurular incelenmemektedir.**
- **Kanun yolundan vazgeçilen vergi ve vergi ziyaı cezası için bu maddeye göre yapılan tahakkuktan önce ödenen gecikme faizi ve gecikme zammı da dâhil tutarlar, bu madde hükmüne göre ödenecek tutarlara mahsup edilmektedir.**
- **Bu madde uyarınca istinaf ve temyiz yolundan vazgeçilen davaya ilişkin kararlarda hükmedilen yargılama giderleri, avukatlık ücretleri ve fer'ileri karşılıklı olarak talep edilmez ve bu alacaklar için icra takibi yapılamamaktadır.**
- Bunun yanı sıra, düzenleme ile “*İstinaf*” ve “*Temyiz*” aşamasındaki vergi davaları kapsamaktadır.
- **Yürürlük Tarihi: 01.01.2020**

4. Gider Vergileri Kanunu'ndaki Değişiklik

4.1. Kambiyo Muamelelerinden Alınan BSMV Oranında Değişiklik

- 7194 Sayılı Kanun'un 8. maddesi ile 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun 33. maddesinin 1. fıkrasında yer alan **"binde biridir" ibaresi "binde ikisidir" şeklinde değiştirilerek kambiyo muamelelerinde uygulanacak BSMV oranı binde birden binde ikiye çıkarılmıştır.**
- Bunun yanı sıra, Gider Vergileri Kanunu'nun 33. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan **"yukarıdaki oranları aşmayacak şekilde yeniden tespit etmeye yetkilidir" ibaresi "kambiyo muamelelerinde on katına, vergiye tabi diğer muamelelerde ise kanuni seviyesine kadar artırmaya yetkilidir" şeklinde değiştirilerek, Cumhurbaşkanı'nın yetkisi yeniden düzenlenmiştir.**
- **Yürürlük Tarihi: 07.12.2019**



CUMHUR İNAN BİLEN
YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.

SAYGILARIMIZLA

Sitemizde(cumhurbilenymm.com.tr) paylaşılan vergi ve vergileme ile ilişkili çalışmalarda şahsi görüş ve yorumlarımız yer almaktadır. Sitemizde yer alan bilgi veya verileri kullanmanız sonucunda ortaya çıkabilecek her türlü risk tarafınıza aittir. Sitemiz ve yazarları, söz konusu kullanımdan dolayı (ihmalkarlık kaynaklı olanlar da dahil olmak üzere) her türlü özel, dolaylı veya arızı zararlardan ve cezai tazminattan dolayı sorumlu tutulamaz.