

10 Seri No.lu ÖTV (II) Sayılı Liste Tebliği Değişikliği Taşıtların ÖTV Matrahının Belirlenmesine İlişkin Çözüm Sunuyor Mu?

1. Giriş

26.07.2022 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 10 seri no.lu Tebliğ ile Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği’nin (Tebliğ) III/A/3 bölümünün üçüncü paragrafının sonuna bir cümle eklenmiştir.

Eklenen mevzu bahis cümleyle birlikte üçüncü paragrafın son hali şu şekildedir; “*ÖTV mükellefleri tarafından yapılan ve taşıtın teslimi veya ilk iktisabında alıcıdan ayrıca alınan; aksesuar, boya koruma, kuaför, ek garanti ve benzeri teslim ve hizmetlere ilişkin bedeller de ÖTV matrahına dâhildir. Muvazaalı olmamak şartıyla, söz konusu teslim ve hizmetlerin ÖTV mükellefleri tarafından taşıtın teslimi veya ilk iktisabından sonra yapılması halinde, anılan işlemlere ilişkin bedellerin taşıtın ÖTV matrahına dâhil olmadığı tabiidir.*” cümlesi eklenmiştir.

Bakanlığın bu cümleyi Tebliğ içerisine eklemesinin arkasında yatan motivasyonun özellikle 2021 yılının son döneminde başlayan ve birçoğu tamamlanan sınırlı ÖTV (II) sayılı liste incelemeleri olduğu söylenebilir. Ancak, Bakanlığın geçmişte özelge düzeyinde açıkladığı görüşlerine bakıldığında taşıtların ÖTV matrahına dahil edilebilecek “özellikli durumları” da benzer şekilde değerlendirdiği görülmektedir. Düzenleme taşıt iktisap eden nihai tüketicilerin üzerindeki vergi yükünü etkileyebilecek ve değiştirebilecek mahiyette olduğundan irdelenmesi gereken bir konu olarak karşımızda durmaktadır.

2. ÖTV Matrahına İlişkin Düzenlemeler

(II) sayılı listedeki mallar için ÖTV matrahı 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun (ÖTVK) 11/3’üncü fıkrasında, “*(II) sayılı listedeki mallar için verginin matrahı; bunların teslimi, ilk iktisabı ve ithalinde, hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç, katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder.*” şeklinde hüküm altına alınmışken Tebliğ’de “... Kanuna ekli (II) sayılı listedeki mallar için verginin matrahı; kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabında, kayıt ve tescile tabi olmayanların ise teslimi ve ithali ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışında, hesaplanan ÖTV hariç KDV matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder.” şeklinde düzenlenmiş ve Tebliğ’in ilerleyen bölümlerinde ÖTV matrahına esas alınan KDV matrahının tespitinde, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun (KDVK) 20 ila 27’nci maddeleri ile bu maddelere ilişkin Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde (KDVGUT) yapılan açıklamaların dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Dolayısıyla ÖTV matrahını belirleyen ana ilkeler, bir işlemin karşılığını oluşturan bedel kavramı ve kapsamıyla birlikte KDVK’da özel olarak hüküm altına alınmış olan matraha



dahil olan (KDVK md. 24) (ve olmayan) unsurlardır. Mezkûr Kanun'un 24'üncü madde gerekçesinde söz konusu maddenin iki temel gerekçeyle; matraha giren unsurlara ilişkin konuya açıklık getirmek ve uygulamada muvazaalı yollarla matrahın daraltılmasını önlemek amacıyla tedvin edildiği ifade edilmiştir.

Yazımızın konusunu oluşturan düzenlemenin anılan Tebliğ'deki yeri ÖTV matrahının açıklandığı üçüncü bölüm olup "özellikli durumlar" başlığı altındadır. Esas itibarıyla bu bölüm, tıpkı KDVK'nın 24'üncü maddesinde olduğu gibi matraha dahil olan unsurların ayrıca düzenlendiği bir bölüm olarak tezahür etmektedir. Yani bu bölüm ve dolayısıyla bu başlık altında yer alan düzenlemeler, KDVK gerekçesinde belirtildiği gibi ÖTV matrahına dahil ögelere açıklık getirmek ve uygulamada muvazaalı yollarla matrahın aşındırılmasını önlemek amacıyla konulmuştur. Bu noktada getirebilecek eleştiri vergi matrahının yasal düzenleme ile belirlenmesi gerektiğinden verginin yasallığı ilkesinin ihlal edildiği şeklinde olabilecektir.

3. Maliye Bakanlığının Konuyla İlgili Görüşleri

Maliye Bakanlığının konuyla ilgili geçmişte özelge düzeyinde açıklamış olduğu muhtelif görüşleri olup bunlara aşağıda yer verilmiştir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 03.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-ÖTV-2010:11-02/-12 sayılı özelgesinde, "... Buna göre; satışı yapılan araçlara eklenen ve aracın değerini arttırıcı nitelikteki opsiyonel aksesuarların (otomatik ayna, çelik jant, metalik boya vb.) araç satışına ilişkin faturaya dahil edilmesi ve bu aksesuarlara ait tutarların ÖTV matrahına dahil edilmesi gerekmektedir." şeklinde görüş beyan edilmiştir.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığının 28.09.2015 tarih ve 64597866-135[11/3-2015]-21075 sayılı özelgesinde, "... Buna göre, Firmanızca taşıtın ilk iktisap kapsamında teslimine ilişkin olarak alıcıdan ayrıca alınan oto kuaför bedeli ÖTV matrahına dâhildir. Ancak, taşıtın ilk iktisap kapsamında tesliminden sonra taşıta ilişkin yapılan teslim ve verilen hizmetler ÖTV matrahına dâhil olmadığından taşıtların ilk iktisap kapsamında tesliminden sonra verilen oto kuaför hizmeti bedeli ÖTV matrahına dahil değildir. Öte yandan, taşıtın ilk iktisap kapsamında teslimine ilişkin olarak alıcıdan ayrıca alınmakla birlikte araç bedelinin dolayısıyla ÖTV matrahının azaltılmasını sağlayacak doğrultuda işlem tesis edilmesi halinde, bu durumun Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesi gereğince, işlemlerin gerçek mahiyetinin esas olması prensibinden hareketle muvazaa olarak değerlendirileceği ve buna göre işlem tesis edileceği tabiidir. Bunun yanı sıra, Kanunun 1 inci maddesi ve Kanuna ekli listeler uyarınca, hizmet ifaları tek başlarına ÖTV'nin konusuna girmemekte olup, bu kapsamda diğer firmalardan ilk iktisabı yapılan taşıtlara verilen oto kuaför hizmeti bedelleri üzerinden ÖTV hesaplanması söz konusu olmayacaktır." şeklinde görüş beyan edilmiştir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 01.10.2015 tarih ve 39044742-135-83702 sayılı özelgesinde, "... Buna göre, Firmanızca ilk iktisap kapsamında teslimi yapılan araçlara ait



ÖTV matrahı, teslim edilen araç karşılığında her ne nam adı altında olursa olsun müşteriden alınan bedellerin (alıcının vekâlet vermek suretiyle Firmanıza yaptırdığı trafik kayıt ve tescil işlemlerine ilişkin hizmet bedelleri hariç) toplamından az olamaz. Dolayısıyla, taşıtın ilk iktisap kapsamında teslimine ilişkin olarak alıcıdan ayrıca alınan oto gaz ve aksesuar bedelleri (montaj bedeli dahil) ÖTV matrahına dâhildir. Öte yandan, taşıtın ilk iktisap kapsamında tesliminden sonra taşıta ilişkin yapılan teslim ve verilen hizmetler ÖTV matrahına dahil olmamakla birlikte; alıcının vekâlet vermek suretiyle yaptıracığı trafik kayıt ve tescil işlemlerine ilişkin hizmet bedellerinin rayicine göre yüksek bedelle gösterilmesi veya başka suretlerle araç bedelinin, dolayısıyla ÖTV matrahının azaltılmasını sağlayacak doğrultuda işlem tesis edilmesi halinde, bu durumun Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesi gereğince, işlemlerin gerçek mahiyetinin esas olması prensibinden hareketle muvazaa olarak değerlendirileceği ve buna göre işlem tesis edileceği tabiidir.” şeklinde görüş beyan edilmiştir.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 08.02.2019 tarih ve 27575268-105[03-2015-500]-48839 sayılı özelgesinde, “Buna göre, firmanızca ilk iktisap kapsamında teslimi yapılan araçlara ait ÖTV matrahı, teslim edilen araç karşılığında her ne nam adı altında olursa olsun müşteriden alınan bedellerin (alıcının vekâlet vermek suretiyle firmanıza yaptırdığı trafik kayıt ve tescil işlemlerine ilişkin hizmet bedelleri hariç) toplamıdır. Buna göre, firmanızca taşıtın ilk iktisap kapsamında teslimine ilişkin olarak alıcıdan ayrıca alınan park sensörü gibi aksesuar bedelleri (montaj bedeli dahil), buna ilişkin ayrı bir fatura tanzim edilse dahi taşıtın ÖTV matrahına dâhildir. Öte yandan, taşıtın ilk iktisap kapsamında tesliminden sonra taşıta ilişkin yapılan teslim ve verilen hizmetler ÖTV matrahına dahil olmamakla birlikte; sair suretlerle araç bedelinin, dolayısıyla ÖTV matrahının azaltılmasını sağlayacak doğrultuda işlem tesis edilmesi halinde, bu durumun Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesi gereğince, işlemlerin gerçek mahiyetinin esas olması ilkesi kapsamında muvazaa olarak değerlendirileceği ve buna göre işlem tesis edileceği tabiidir.” şeklinde görüş beyan edilmiştir.

4. Değerlendirme

Öncelikle, Tebliğ düzeyinde yapılan son değişikliğin konuyla ilgili Maliye Bakanlığının daha önce özelge düzeyinde vermiş olduğu görüşlere paralel olduğu görülebilmektedir. Maliye Bakanlığının daha önce bu yönde görüş beyan etmesine rağmen bununla yetinmeyerek konuyu Tebliğ düzeyinde tali mevzuat içerisinde düzenlemesinin muhakkak bir amacı bulunmaktadır. Bu değişikliği son dönemde yapılan sınırlı vergi incelemeleri üzerinden okumak yanlış bir sonuca ulaşmamıza sebebiyet verebilir. Dolayısıyla bu değişikliği daha geniş perspektiften değerlendirmek gerekmektedir.



Bakanlığın gerek geçmiş ÖTV incelemeleri gerekse ÖTV mükelleflerinin bildirdiği ve beyan ettiği veri setinden hareketle ÖTV matrahının aşınmasını önlemek amaçlı olarak hareket ettiği anlaşılmaktadır.

Bakanlık, ÖTV mükelleflerinin (bayilerin) taşıtın teslimi veya ilk iktisabı öncesinde aksesuar vb. donanımsal parçalar için ayrı faturalar düzenlemek suretiyle taşıt fiyatını farklılaştırmak, bu suretle taşıt fiyatını ayırtırmak ve baz model taşıtlara ilişkin olarak teslim/ilk iktisap öncesi taşıtın bedelini artıracak opsiyonel donanımsal eklemeleri ÖTV matrahının dışında bırakılmasını engellemek istediği görülebilmektedir.

Bakanlığın bu düzenlemeyi tali mevzuat içerisine dahil etmesiye aslında onun taşıtın teslimi veya ilk iktisabında alıcıdan ayrıca alınan; aksesuar, boya koruma, kuaför, ek garanti ve benzeri teslim ve hizmetlere ilişkin bedelleri işlemin karşılığını teşkil eden bedel kavramı içerisinde mütalaa etmesinden kaynaklanmaktadır. Eğer Bakanlık bu düzenlemeyi bir vergi güvenlik müessesesi olarak addetseydi bunu ÖTVK'nın içerisinde hüküm altına alması gerekecekti. Ancak, ÖTV matrahı da KDV matrahı esas alınarak hesaplandığından KDVK'nın 24/1-c bendinde yer alan “... servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.” hükmünün bu özellikli durumu kapsadığı ve dolayısıyla teslim/ilk iktisap sırasında satış bedeline dahil edilen ya da satış bedeline dahil edilmemekle birlikte bu sırada ayrıca fatura edilen unsurların ÖTV matrahına dahil olduğu sonucuna ulaşılabilmektedir. Dolayısıyla, KDVK içerisinde konuya açıklık getirmek ve uygulamada muvazaalı yollarla matrahın aşındırılmasını önlemek amacıyla ihdas edilen mezkûr bent hükmünün ÖTV matrahının hesaplanmasında da belirleyici olduğu değerlendirilmektedir. Bakanlığın da konuyu bu açıdan değerlendirmesi nedeniyle yani kanuni dayanağı olan ve matrahın unsuru olabilecek bir durumu Tebliğ içerisine dahil ederek açıklamak ve geçmişte özelge düzeyinde ifade edilmiş görüşlerle Tebliğ'in değişiklik öncesi düzenlemesinin çelişmesinin engellenmek istendiği düşünülmektedir.

Buna ilaveten son değişiklikle, bahsi geçen teslim ve hizmetlerin ÖTV mükellefleri tarafından taşıtın teslimi veya ilk iktisabından sonra yapılması halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi gereğince işlemlerin gerçek mahiyetinin esas olması prensibinden hareketle, muvazaa olmamak şartıyla, anılan işlemlere ilişkin bedellerin taşıtın ÖTV matrahına dâhil olmadığı vurgulanmaktadır. Ancak, altı çizili ifadenin matrahın tespit edilmesinde nesnel ölçütlerden çok subjektif ölçütleri temel aldığı da iddia konusu olabilecektir. Dolayısıyla bu düzenleme nedeniyle, ilk iktisap/teslim sonrasında bayi tarafından taşıt için yapılan bazı teslim/hizmetlerin subjektif ölçütler dairesinde muvazaalı olduğu değerlendirmesi yapılabilecek ve sonuç olarak ÖTV matrahını azaltıcı işlem uygulanması nedeniyle ilave ÖTV/KDV tarhiyatına alan açılabilir.



Bakanlığın esas gayesi; potansiyel suistimali ve sadece vergiden kaçınmak amaçlı yapılabilecek işlemleri önlemek olup, söz konusu işlemlerin taşıtın kayıt ve tescil edilmesinden ya da teslim edilmesinden sonra ancak taşıtın pazar/rafiç değerini artırıcı veya muhtelif sebepler kaynaklı ihtiyaca binaen gerçekleştirilmesi halinde ÖTV matrahı içerisinde değerlendirilmemesi şeklindedir. Ancak, KDVK'nın matrah hükümlerinden yasal dayanağını alan Tebliğ düzenlemesinin salt ÖTV matrahını azaltmak amacıyla girişilecek ve vergi idaresi/vergi inceleme elemanları tarafından "ispat edilebilecek" işlemler karşısında işlev kazanacağı ve buna göre işlem tesis edileceğine dikkat edilmesi gerektiği muhakkaktır.

Sonuç olarak, yargı nezdinde de tartışmalı bir konu olan ve gerek verginin yasallığı gerekse ÖTV'nin bir defaya mahsus olarak hesaplanması nedeniyle barındırdığı ihtilaflı hususları nedeniyle tartışmaya açık bir konunun Bakanlık tarafından tali mevzuat içerisinde değerlendirilmesi ÖTV matrahının çeşitli şekillerde azaltılmasının önlenmesi anlamında kendi içerisinde tutarlı ve anlaşılır bir görüntü veriyor olsa da subjektif öğeler içermesi ve nihai tüketiciler açısından vergi yükünü artırıcı (ve muhtemeldir ki piyasa bozucu) bir yönüyle de tekrardan daha farklı bir bakış açısıyla ve belki de KDV matrahının unsurlarından bağımsız bir şekilde ele alınması gerektiği düşünülmektedir.

Buna göre, taşıtın bedelini/değerini artıran donanımsal parçaların ya da hizmet nevindeki çeşitli alımların ÖTV mükellefleri tarafından ilk iktisap/teslim öncesi/sonrası yapıp yapılmadığına ya da ne zaman fatura edildiğine bakılmaksızın, taşıtın çıplak bedelinin %10'unu aşması halinde ÖTV matrahına dahil edilmesi gerektiğinin açık bir şekilde belirtilmesi konuya nesnel ölçütlerle yaklaşılmasına bir örnek olarak verilebilecek ve var olan sorunun çözüme kavuşturulmasında bir orta yol olması açısından yardımcı olabilecektir.

