

# VERGİ PUSULASI

Promosyonudur. Para ile satılmaz.

Sayı: 2 Ekim 2022



T A X E S



- Aracı Kurumların Şirket Portföylerine Kayıtlı Menkul Kıymetleri Satışında Bsmv Uygulaması  
*Sercan KOÇ*
- E-ticarette Vergilendirme Ve İşyeri Sorunsalı  
*Mustafa DEMİR*
- Özelgeler Çerçevesinde Serbest Bölgelerdeki Firmaların Yurtdışı Hizmet Ödemelerinde Kdv Boyutu  
*Burak FIRTINA*
- Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği İle Getirilen Düzenlemenin Anayasaya Uygunluğu İle Verginin Kanuniliği Ve Tarafsızlığı İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi  
*Barış Berk GÜNDOĞMUŞ*

# VERGİ PUSULASI



**4. YIL**

*Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın*

**YAZI DANIŐMA KURULU**

<b>ADI-SOYADI</b>	<b>UNVANI</b>	<b>GÖREV YERİ</b>
Prof. Dr. Abuzer PINAR	Öğretim Üyesi	Ankara Medipol Üniversitesi
Prof. Dr. Murat DEMİR	Rektör Yardımcısı-Öğretim Üyesi	Harran Üniversitesi
Turan ULAŐ	Öğretim Üyesi	Afyon Kocatepe Üniversitesi
Hakkı SAYAN	Eski Baş Hesap Uzmanı	Özel Sektör
Fisun TÜRKMEN	Vergi BaşmüfettiŐi (Eski Hesap Uzmanı)	Ankara Sektörel-1
Naciye TAŞKESEN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Adile ECEMİŞ GÜLEÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Çiğdem GÜNEŐ AÇIK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mikail OKYAY	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan AYZİT	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Fırat DEMİR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Bayram MAVİ	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Cihad ULUS	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Gökhan USLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Adem YALÇIN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yasin TOPAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Mustafa YILMAZ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hamdi YILDIRIM	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Faruk ARSLAN	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Hüseyin SUNGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Behiç BARIŞIK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
KürŐat ÖZTÜRK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf YILDIZ	Eski Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Sedat KANLI	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Salih YILMAZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Sinan UYGUR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ümit Çağlar IŐIKOĐLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ahmet YAVUZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
İkbal BAŞ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Rıdvan ÖNDER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Bilal KABASAKAL	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Emre SEZER	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Murat MUTLU	Eski Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim FATİHOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sercan KOÇ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet SUBAŐI	Eski Vergi Müfettişi	Özel Sektör
İbrahim Eren ARSLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Yusuf KARATAŐ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Ferhat ATAĞUL	Hazine ve Maliye Müfettişi	TeftiŐ Başkanlığı
Halit İslam EKMEK	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Nasuh ERDÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İzmir Sektörel-1
Pelin ÇOŐKUN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Harun DOĞAN	Eski Vergi Müfettişi	Özel Sektör
Uğur KÜÇÜKKAHYAOĞLU	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Kamil SIR	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Ramazan EFE	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Hasan KAYA	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Murat DÖNMEZ	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Cevdet KAPLAN	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Barış Berk GÜNDOĞMUŞ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Haluk AMİL	Vergi Müfettişi	İstanbul Sektörel-1
Mehmet Nazmi TOR	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Sıbğatullah İMAMOĞLU	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican KARABULUT	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Naci KAYAKÖZÜ	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1
Alican ÖZÜZEYBEK	Vergi Müfettişi	Ankara Sektörel-1



# VERGİ PUSULASI

SAYI 2  
TARİH EKİM /2022

<b>Sahibi</b>	Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Halit İslam EKMEN
<b>Genel Yayın Yönetmeni</b>	Naciye TAŞKESEN
<b>Sorumlu Yazı İşleri Müdürü</b>	Ufuk KAYNAR
<b>Dış İlişkiler Koordinatörü ve Reklam Sorumlusu</b>	Mehmet Nazmi TOR
<b>Yayın Kurulu</b>	Şenay OTO Funda ŞAHİN Ayfer KAYACAN Adile ECEMİŞ GÜLEÇ Ömer YÜREK Fırat DEMİR Hüseyin PEKMEZCİLER Sinan UYGUR Adem YALÇIN Rıdvan ÖNDER Nasuh ERDÖNMEZ
<b>İstanbul Temsilcisi</b>	Özge İnci HURŞİTOĞLU
<b>Ankara Temsilcisi</b>	Behiç BARIŞIK
<b>İzmir Temsilcisi</b>	Kazım ATİK
<b>Makale Göndermek İçin</b>	yayin@mded.org
<b>Dizgi ve Görsel Tasarım</b>	Fatma Nur İYİĞÖR
<b>Yayın Satış ve Yazışma Adresi</b>	Finanskent Mah. Finans Cad. Sarphan Finans Merkezi Sitesi B Blok No:5/B No:333 Ümraniye/İstanbul (212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org
<b>Baskı Cilt</b>	Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti. - Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No:57-58 Bağcılar/İstanbul - (212) 544 99 06
<b>Yıllık Abone Bedeli</b>	300,00 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları derginin son sayfasında yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılmaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

# ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ (II) SAYILI LİSTE UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ İLE GETİRİLEN DÜZENLEMENİN ANAYASAYA UYGUNLUĞU İLE VERGİNİN KANUNİLİĞİ VE TARAFSIZLIĞI İLKELERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bariş Berk GÜNDOĞMUŞ

Vergi Müfettişi

ORCID Numarası: 0000-0003-4821-1643

## ÖZET

Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'ne göre; özel tüketim vergisi mükellefleri tarafından yapılan ve taşıtın teslimi veya ilk iktisabında alıcıdan ayrıca alınan aksesuar, boya koruma, kuaför, ek garanti vb. teslim ve hizmetlere ilişkin bedeller özel tüketim vergisi matrahına dâhil edilmeli ve araç satış bedeli ile aksesuar bedeli toplamı üzerinden özel tüketim vergisi hesaplanmalıdır. Her ne kadar, bu düzenleme ile idarenin amacı vergi matrahının aşındırılmasını önlemek olsa da idari işlemle getirilen bu düzenleme verginin kanuniliği ve tarafsızlığı ilkesine aykırı düşmektedir. Zira Özel Tüketim Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanun'larında matraha ilişkin böyle bir hüküm bulunmamaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Özel Tüketim Vergisi, Verginin Tarafsızlığı ve Verginin Kanuniliği İlkesi

## GİRİŞ

Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan ve idari bir işlem olan Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nin (Tebliğ) "III/A-3" numaralı Özel Durumlar bölümünde; özel tüketim vergisi (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 bedellerin de ÖTV matrahına dâhil olduğu belirtilmiştir.<sup>1</sup> Bunun yanında, Maliye İdaresinin bu konu ile ilgili vermiş olduğu birçok özalgede de buna paralel açıklamalarda bulunduğu görülmektedir.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun (ÖTVK) 11'inci maddesinin üçüncü fıkrasında II sayılı listedeki mallar için vergi matrahının, bu malların tesliminde, ithalatında ve ilk iktisabında hesaplanan ÖTV hariç, katma değer vergisi (KDV) matrahını oluşturan unsurlar olduğu belirtilmiştir.

KDV matrahına ilişkin hükümlere ise 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 20 ile 27'nci maddeleri arasında yer verilmiştir. KDVK'nın 20'nci maddesinde teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu belirtilmiştir. Yine aynı madde de bedel deyimi;

*"... malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder."* şeklinde tanımlanmıştır.

Bunun yanında mezkûr Kanun'un 24'üncü maddesinde matraha dâhil unsurlar, tadadi olarak, aşağıdaki gibi sayılmıştır:

- Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri,

- Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,

- Vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.

Her ne kadar Tebliğ'de, ilk iktisap kapsamında teslim edilen araçlara ilişkin olarak henüz teslim edilmeden önce sunulan aksesuar, boya koruma, kuaför, ek garanti ve benzeri teslim ve hizmetlere ilişkin bedellerin ÖTV matrahına dâhil olacağı belirtilse de ÖTVK ve KDVK da söz konusu teslim ve hizmetlerin ÖTV matrahına dâhil olduğuna ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktadır.

### 1. ANAYASAYA UYGUNLUK VE VERGİNİN KANUNİLİĞİ İLKESİ AÇISINDAN YAPILAN DEĞERLENDİRME

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73'üncü maddesinin üçüncü fıkrasında; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı; 4'üncü fıkrasında, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muafık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisinin Cumhurbaşkanına verilebileceği hüküm altına alınmış ve kurala bağlanmıştır.

Bu düzenlemeyle maddede belirtilen hallerde Cumhurbaşkanına devredilen yetki haricinde kamu gücüne dayanarak tahsil edilen vergilerin, **kanunla düzenlenme zorunluluğu** getirilmiştir. Bu zorunluluk, yazında, verginin kanuniliği ilkesi olarak tanımlanmıştır.

Verginin kanuniliği ilkesi, vergiye ilişkin düzenlemelerin kanuna dayanması gerektiğini öngörmektedir. Bu durum yalnızca kanunun konuluş aşamasını değil, daha sonraki aşamalarını da kapsamaktadır. Söz konusu ilkeyi, dar anlamda, vergi için kanun çıkarmak şeklinde değil, daha geniş anlamda verginin kanunla konması ve vergiye vücut veren temel unsurların kanunda yer alması şeklinde

1 Gelir İdaresi Başkanlığı. (tarih yok). Mevzuat Bilgi Sistemi: [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/Tebliğler/OTV\\_Kanunu/otvteb\\_2sayili\\_guncel.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/OTV_Kanunu/otvteb_2sayili_guncel.pdf)

anlamak ve uygulamak gerekmektedir. Bu bağlamda salınan vergiye ilişkin, konu, muafiyet, istisna, **matrah**, oran, mükellef, sorumlu, tarh, tahakkuk, ödeme ve vergiyi doğuran olay ile ilgili hususlar kanunla düzenlenmiş olmalıdır.<sup>2</sup>

Bu ilkeye göre; vergi kanunlarında keyfiyete açık, muğlak ifadeler yer verilmeyerek, hem vergi idaresinin hem de mükelleflerin, verginin matrahı, konusu gibi hususlarını doğru tespit edilmesi sağlanmalıdır. Böylelikle birçok mali ihtilafın önüne geçilecektir. Zira mükellef ile idare arasındaki mali uyumsuzluklar genellikle vergiye ilişkin kanunların açık olmamasından kaynaklanmaktadır.<sup>3</sup>

Bu bağlamda verginin matrahına, konusuna, mükellefine vb. hususlarına ilişkin hükümlerin yorum yolu ile genişletilmesi, verginin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil edecektir. Bununla birlikte, vergilendirmenin temel öğeleri (konu, matrah, vs.) ile ilgili olmaması şartıyla, ayrıntılara ve teknik konulara ilişkin olarak Maliye Bakanlığınca açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici işlem yapılabileceği açıktır.<sup>4</sup>

Tebliğ ile getirilen bu düzenlemenin hukuk devletinin unsurlarından biri olan hukuki belirlilik<sup>5</sup> ilkesine de aykırı olduğu açıktır. Zira belirlilik ilkesine göre; idarenin davranışlarının belirli ölçüde belirli olması yani idare edilenlerce önceden öngörülebilir olması gerekmektedir. Bununla beraber kanunların idareye belirli bir serbesti tanıyarak takdir hakkı vermesi durumunda dahi, idare tamamen serbest ve keyfi hareket etme alanına sahip değildir.<sup>6</sup>

Konu ile ilgili, Anayasa Mahkemesi'nin 03.11.2020 tarih 2016/3675 başvuru numaralı ve 31414<sup>7</sup> kararında aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

“... ”

*Devletin vergilendirme yetkisine ilişkin temel ilkeleri düzenleyen Anayasa'nın 73. maddesi, vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına yapılacak müdahalelerde kanunilik ilkesini özel olarak düzenlemiştir. Anılan maddenin üçüncü fıkrasına göre vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, kaldırılır ve değiştirilir. Vergilerin kanuniliği ilkesi olarak adlandırılan bu anayasal ilke “Temsilsiz vergi olmaz” ilkesine dayanmaktadır. 1215 tarihli Magna Carta Libertatum, 1628 tarihli Haklar Dilekçesi, 1689 tarihli Haklar Bildirisi ve 1789 tarihli İnsan ve Yurttaş Hakları Bildirisinde kullanılan genel onay, parlamentonun onayı, temsilcilerin onayı gibi kavramlar vergilerin ancak halkın temsilcilerinin rızasına dayanılarak alınabileceğini göstermektedir. Anayasa tarihimizde ise vergilendirmeye ilgili iradeyi sergileyecek organın bu iradesinin somutlaşma biçiminin ön plana çıktığı görülmektedir. 1876 tarihli Kanun-i Esasi'nin 96. maddesinde “Tekâlifî Devletin hiçbirisi bir kanun ile tâyin olunmadıkça vaz ve tevzi ve istihsal olunamaz” kuralına, 1924 Anayasası'nın 85. maddesinin birinci fıkrasında da “Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet olunabilir.” kuralına yer verilmiştir. 1961 Anayasası'nın 61. maddesinin ikinci fıkrasında “Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur.” kuralı, 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında ise “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” kuralı yer almıştır. Bu kurallarda ifade edilen vergilerin kanuniliği ilkesi, “Temsilsiz vergi olmaz” ilkesi ile birlikte vergilendirme yetkisinin ancak kanunla konulma koşuluna uygun olduğu takdirde kullanılabileceğini öngörmektedir.*

*Verginin kanuniliği ilkesi takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi*

2 AKDOĞAN, P.A. (2009) Kamu Maliyesi, (s.209) Ankara, Gazi Kitapevi

3 ÖZER, D.İ. (1986) Devlet Maliyesi (s.41) Ankara, Başbakanlık Basımevi

4 Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun, 13 Aralık 2017 tarih ve E:2017/548, K:2017/606 sayılı kararı,

5 Söz konusu kavram hukuki güvenlik ya da hukuki kesinlik olarak ta kullanılmaktadır. Hukuki Güvenlik İlkesinin Kavramsal Gelişimi, Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi - Yıl 9, Sayı 17, Haziran 2021 - s. 134-135

6 GÜNDAY, P.M. (2004), İdare Hukuku (s.44), Ankara, İmaj Basımevi

7 05.03.2021 tarih ve 31414 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Vergi ve mali yükümlülüklerin kanunla getirilmesini öngören Anayasa'nın 73. maddesi, mali yükümlülüğün yalnızca kanun ile konulabileceği ve kanunun hiçbir şekilde bu konuda yürütme organını ve idareyi yetkili kılamayacağı anlamındadır.

Ancak vergi, resim, harç veya benzeri mali yükümlülüklerle ilgili düzenleme yapılırken bu yükümlülüklerle ilişkin tüm unsurların aynı kanun, madde veya fıkrada düzenlenmesi zorunlu değildir. Bu çerçevede kanunla belirlenmesi zorunlu olan unsurlar aynı **kanunun** farklı hükümlerinde düzenlenebileceği gibi farklı **kanunlarda** da düzenlenebilir. Dolayısıyla bir kural, sırf kanunla düzenlenmesi gereken unsurların bir kısmını içermediği gerekçesiyle kanunilik ilkesine aykırı hâle gelmez.

Anayasa Mahkemesinin yerleşmiş içtihatlarında da açıkça belirtildiği üzere Anayasa koyucu, her çeşit mali yükümlülüğün kanunla konulmasını öngörürken keyfi ve takdire dayalı uygulamaları önlemeyi amaçlamıştır. **Kanun koyucunun yalnız konusunu belli ederek bir mali yükümlülüğün ilgililere yükletilmesine izin vermesi, bunun kanunla konulmuş sayılabilmesi için yeterli değildir.**

...

Öte yandan kanun ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntularıyla düzenlemenin mümkün bulunmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir. Ancak yürütme organınca yapılacak düzenleme vergilendirmenin esaslı unsurlarının belirlenmesine yönelik olmamalıdır.

Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrası hükmü ile vergi mükellefi bakımından vergi yükümlülüklerinin belirliliğinin ve öngörülebilirliğinin, bu bağlamda vergi mükelleflerinin hukuki güvenliğinin sağlanması amaçlanmıştır. Söz konusu ölçütler mülkiyet hakkına yönelik müdahalenin kanunla yapılması zorunluluğunun alt ölçütleri olarak da kabul edilmektedir.

Anayasa'nın 13., 35. ve 73. maddelerinin birlikte değerlendirilmesinden vergilendirme yoluyla mülkiyet hakkına müdahalede bulunulması durumunda takdire dayalı olma ve keyfiliği önlemek için müdahalenin vergiyi doğuran olay, yükümlü, sorumlu, matrah, miktar ve oranların yukarı ve aşağı sınırları, istisna ve muafiyet tutarları, tarh, tahakkuk ve tahsil usulü, yaptırım ve zamanaşımı gibi verginin belli başlı temel öğelerini ulaşılabilir, belirli ve öngörülebilir şekilde düzenlemiş bir kanun hükmüne dayanması gerektiği anlaşılmaktadır.

..."

Her ne kadar Maliye Bakanlığının Tebliğ, sirküler ve özelgeyle vergi ile ilgili konularda açıklayıcı veya tamamlayıcı nitelikte düzenleme yapma yetkisi bulursa da söz konusu düzenlemeler, kanun hükmüne aykırı olamayacağı gibi vergi ile ilgili temel unsurlara ilişkin kanun hükümlerini genişletemeyeceği de tabidir. Yukarıda da değindiğimiz üzere vergi ile ilgili konu, matrah, muafiyet, istisna gibi temel unsurlar ancak kanunla belirlenebilir.

Maliye İdaresinin Tebliğ getirmiş olduğu, ilk iktisap kapsamında teslim edilen taşıtlara ilişkin teslimden önce yapılan aksesuar, boya koruma ve benzeri teslim ve hizmetlere ait bedellerin, taşıtın ÖTV matrahına eklenmesi yönündeki düzenlemesinin, araç bedelinin bir kısmının ya da aracın modelinin mütemmim cüzi mahiyetinde olan ve aracı bir üst modele taşıyan parçalarının ayrıca faturalandırılarak ÖTV matrahının düşük belirlenmesini engellenmek yönünde olduğu düşüncesindeyiz.

Ancak Tebliğ ile getirilen düzenleme oldukça geniş olduğundan aracın mütemmim cüzü olmayan ya da aracı bir üst modele taşımayan parçaların da kapsama alındığı ve böylelikle düzenlemenin ÖTV matrahına ilişkin kanun hükümlerini genişlettiği kanaatindeyiz.

Ayrıca yapılan incelemede denetim elemanı tarafından, araç bedelinin bir kısmının ya da aracın modelinin mütemmim cüzi mahiyetinde olan ve aracı bir üst pakete ya da daha üst ÖTV diliminden satışı gerçekleştirilen araç paketine taşıyan parçalarının ayrıca



faturalandırılarak ÖTV matrahının düşük belirlendiği tespit edildiğinde Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi hükmü uyarınca, işin gerçek mahiyetinin ortaya konulacağı ve söz konusu bedellerin ÖTV matrahına ekleneceği açıktır.

Yukarıda yapılan açıklamalar ışığında, Maliye İdaresinin Tebliğ ile yapmış olduğu bu düzenlemenin, kanun hükmünü genişlettiği ve bu durumun da verginin kanuniliği ilkesine ve haliyle Anayasaya aykırı olduğu kanaatindeyiz.

## 2. VERGİNİN TARAFSIZLIĞI İLKESİ AÇISINDAN YAPILAN DEĞERLENDİRME

Tebliğ ile getirilen bu uygulama vergilemenin tarafsızlık ilkesine de aykırıdır. Zira verginin tarafsızlık ilkesi, en temel anlamıyla, vergi sisteminin, mükellef kararı üzerinde etkisinin en düşük seviyede olması ve her mükellef için aynı uygulanması gerektiği anlamına gelmektedir. Vergi sistem ya da uygulamasının eşitliği bozucu etki yaratması ya da mükellef kararları üzerinde etkili olması bu ilkeden sapma anlamına gelmektedir.<sup>8</sup>

Bu ilkeye göre; vergiler ya da vergi sistemleri, servetin optimal tahsis ve kullanımı üzerine etkili olmaması gerektiği gibi optimal gelir elde edilmesini sağlayacak şekilde oluşturulmalıdır. Yani "tarafsız vergi" mükelleflerin alacakları kararlar üzerinde en az düzeyde etkisi olan vergidir.<sup>9</sup>

Tebliğde, ÖTV mükellefleri tarafından yapılan ve **taşıttan teslimi veya ilk iktisabında** alıcıdan ayrıca alınan aksesuar, boya koruma, kuaför, ek garanti ve benzeri teslim ve hizmetlere ilişkin bedellerin ÖTV matrahına dâhil olduğu belirtilmiştir. Tebliğ ile getirilen bu düzenleme verginin tarafsızlığı ilkesinden sapmaya neden olmaktadır. Zira söz konusu aksesuar teslimleri ile hizmetlerin, aracı ilk iktisap kapsamında teslim eden kişiden değil de başka bir gerçek veya tüzel kişiden alınması durumunda, ÖTV matrahına tabi olmayacağı açıktır. Örneğin ilk iktisap kapsamında araç alımı ile beraber aksesuar ve benzeri hizmet alımının Deniz AŞ'den yapılması durumunda aksesuar ve hizmet bedelleri

de ÖTV matrahına dâhil olacaktır. Ancak aracın ilk iktisap kapsamında Deniz AŞ'den alınıp aksesuar ve benzeri teslim ve hizmetlerin başka bir tüzel kişilik olan Umut AŞ'den alınması durumunda aksesuar ve benzeri teslim ile hizmetler ÖTV matrahına dâhil olmayacaktır.

Bu örnek dâhilinde KDV hariç **10.000,00 TL** bedeli olan bir aksesuar, araç ile birlikte Deniz AŞ'den alındığında, taşıta ilişkin ÖTV oranının %50 ve aksesuara ilişkin KDV oranının %18 olduğu varsayımı altında, KDV dâhil aksesuar bedeli **17.700,00 TL** [ $10.000,00 + (10.000,00 * 0,50) * 0,18$ ] olacaktır. Ancak aynı aksesuarın taşıttan alındığı Deniz AŞ'den değil de, başkaca bir firma olan Umut AŞ'den alınması durumunda KDV dâhil tutar **11.800,00 TL** [ $10.000,00 + (10.000,00 * 0,18)$ ] olacaktır. Böylelikle, aksesuarın taşıt ile beraber Deniz AŞ'den alınması durumunda alıcı için **5.900,00 TL** ( $17.700,00 - 11.800,00$ ) fazladan maliyet meydana gelecek ve araç satın alan kişi, aksesuarı aracı satın almış olduğu Deniz AŞ'den değil, başkaca bir firma olan Umut AŞ'den satın alacaktır.

Bu durumda, Tebliğ hükmü ile uygulanan söz konusu vergi, müşteri ve/veya mükellef kararını etkileyecek ve firmalar açısından eşitliği ve rekabeti bozucu etki yaratarak vergi tarafsızlığından sapmaya neden olabilecektir.

## SONUÇ

Yazımızın önceki bölümlerinde, ilk iktisap kapsamında satılan araçlara yapılan teslim ve hizmetlerin ÖTV matrahına dâhil olduğunu tebliğ ile hüküm altına alan idari düzenleme, Anayasa, verginin kanuniliği ve tarafsızlığı ilkesi ile hukuki belirlilik ilkesi açısından değerlendirilmiştir. Yapılan değerlendirmeler neticesinde, tebliğ ile getirilen bu hükmün amacının, mükelleflerin ÖTV matrahını aşındırmasını engellemek olduğu anlaşılrsa da Tebliğ hükmünün Anayasaya, verginin kanuniliği ve tarafsızlığı ile hukuki belirlilik ilkesine aykırı olduğu düşünülmektedir.

8 KAPUCU, G.(2017,9 15) Uluslararası Sermaye Yatırımlarının Vergilendirilmesinde, International Journal of Public Finance, s 109-123

9 ÖZER, D.İ. (1986), Devlet Maliyesi (s.41), Ankara, Başbakanlık Yayınevi

Kaldı ki vergi incelemeye yetkili olanlarca, araç bedelinin bir kısmının aksesuar bedeli içerisinde gizlenmesi suretiyle vergi matrahının aşındırılmasına yönelik bir işlem tespit edildiğinde, VUK'un 3'üncü maddesi hükmü gereğince işin gerçek mahiyetinin ortaya konulacağı ve gerekli vergi tarhiyatlarının yapılacağı yukarıda belirtilmiştir. Aksi takdirde her mükellefe aynı hüküm uygulandığında vergi matrahı aşındırma niyeti olmayan mükelleflere karşı haksız bir durum ortaya çıkacaktır.

Bu kapsamda Tebliğ ile getirilen düzenlemenin kaldırılması ve her olayın, vergi inceleme elemanı tarafından kendi içerisinde değerlendirilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

### KAYNAKÇA

AKDOĞAN, P. A. (2009). *Kamu Maliyesi* (s. 206). içinde Ankara: Gazi Kitapevi.

GÜNDAY, P. M. (2004). *İdare Hukuku* (s. 44). içinde Ankara: İmaj Yayınevi.

KAPUCU, G. (2017, 9 15). Uluslararası Sermaye Yatırımlarının Vergilendirilmesinde. *International Journal of Public Finance*, s. 109-123.

ÖZER, D. İ. (1986). *Devlet Maliyesi* (s. 41). içinde Ankara: Başbakanlık Basımevi.

*Gelir İdaresi Başkanlığı*. (tarih yok). Mevzuat Bilgi Sistemi: [https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user\\_upload/Tebliğler/OTV\\_Kanunu/otvteb\\_2sayili\\_guncel.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/user_upload/Tebliğler/OTV_Kanunu/otvteb_2sayili_guncel.pdf) adresinden alındı