

MOTORLU TAŞITLARIN DÖNÜŞTÜRÜLMESİNDE ÖTV ve KDV UYGULAMALARININ VERGİ HUKUKU AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

*Evaluation of SCT and VAT Applications in
the Conversion of Motor Vehicles from the Perspective of Tax Law*

Ömer Faruk BAYRAKCI*

Özet

Karayolları Trafik Kanunu'nda motorlu taşıt tanımı ve türleri detaylı bir şekilde açıklanmıştır. İlgili kanunda düzenlenen motorlu taşıt türleri seri üretim şeklinde piyasaya sürülür. Fakat, seri üretim taşıtlar her zaman kullanıcıların özel ihtiyaçlarını karşılayamayabilir. Bu durum, kullanıcıları mevcut motorlu taşıtlarını tadil etmeye yönlendiren en önemli sebeplerden biridir. Örneğin, bazı yüklerin (kimyasal ürünler, et vb.) taşınması için soğuk hava tertibatına ihtiyaç duyulması veya canlı hayvan taşımacılığı için özel tertibatın gerekmesi gibi sebepler taşıt sahiplerini taşıtlarında değişiklik yapmaya sevk edebilir. Bazı durumlarda yapılacak tadilatlar öyle bir niteliğe ulaşır ki; bu durum tadil edilen taşıtın farklı bir tür motorlu taşıta dönüştürülmesi olarak yorumlanır ve taşıtın trafığe çıkabilmesi için dönüştürülmüş haliyle yeniden tescili gerekir.

Bir taşıtı dönüştürmek, yeni bir taşıt satın almaktan genellikle daha ekonomiktir. Bu ekonomik avantajlar hem piyasa koşullarından hem de vergi kanunlarından kaynaklanabilir. Fakat, bazı durumlarda motorlu taşıtların dönüştürülmesi vergiye tabi olabilmektedir. Bu çalışmada, motorlu taşıtların dönüştürülmesi süreçlerinde ortaya çıkan Özel Tüketim Vergisi ve Katma Değer Vergisi uygulamaları, vergi hukuku ve Anayasal ilkeler bağlamında detaylı bir şekilde incelenmektedir. Makale, bu vergisel yükümlülüklerin hukuki dayanaklarını, idarenin konuya ilişkin uygulamalarını ve bu uygulamalara karşı vergi yükümlülerinin sahip olduğu hukuki başvuru yollarını değerlendirerek, mevcut hukuki sorunlara ışık tutmayı amaçlamaktadır.

Anahtar Kelimeler: Motorlu Taşıtların Tadilatı, Motorlu Taşıtların Dönüştürülmesi, Özel Tüketim Vergisi, Katma Değer Vergisi.

Abstract

The Highway Traffic Law defines and describes the types of motor vehicles in detail. The types of motor vehicles regulated in the relevant law are placed on the market through mass production. However, mass-produced vehicles may not always meet the specific needs of users. This is one of the most important reasons why users may want to modify their existing motor vehicles. For example, the need for refrigeration equipment for the transport of certain cargo (chemical products, meat, etc.) or special equipment for livestock transport may prompt vehicle owners to modify their vehicles. In some cases, modifications may reach such an extent that the situation is

➤ Bu makale Etik Kurul iznine tabi değildir/This article is not subject to Ethics Committee permission.

➤ Makale Geliş Tarihi/Article Received Date: 16.6.2025

➤ Yayın Kurulu Kabul Tarihi/Editorial Board Acceptance Date: 30.10.2025

* Dr. Öğr. Üyesi, Pamukkale Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı, Denizli/Türkiye, E-posta: obayrakci@pau.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0002-3135-3146>.

regarded as the conversion of the modified vehicle into a different type of motor vehicle, requiring the vehicle to be re-registered

Converting a vehicle is generally more economical than purchasing a new one. These economic advantages may arise from both market conditions and tax laws. However, in some cases, conversions of motor vehicles may be subject to tax. This study examines in detail the Special Consumption Tax and Value Added Tax practices that arise during the conversion of motor vehicles, within the context of tax law and constitutional principles. The article aims to shed light on current legal issues by evaluating the legal basis of these tax liabilities, the relevant administrative practices, and the legal remedies available to taxpayers against these practices.

Keywords: Modification of Motor Vehicles, Conversion of Motor Vehicles, Special Consumption Tax, Value Added Tax.

GİRİŞ

Motorlu taşıtlar, çağdaş toplumlarda yalnızca ulaşım aracı olmanın ötesinde ekonomik, sosyal ve hukuki boyutlarıyla da önem arz etmektedir. Seri üretim yöntemiyle piyasaya sunulan taşıtlar, çoğunlukla genel ihtiyaçları karşılamaya yönelik standart donanımlara sahip olmakla birlikte, bireysel veya sektörel özel gereksinimleri karşılamada yetersiz kalabilmektedir. Bu durum, taşıt sahiplerini mevcut taşıtları üzerinde tadilat işlemleri yapmaya yöneltmektedir.

Yapılan tadilat işlemleri neticesinde motorlu taşıt, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli listelerdeki farklı bir taşıt sınıfına giriyorsa bu tadilat işlemi “motorlu taşıtın dönüştürülmesi” niteliğine kavuşur. Dönüştürülme işlemleri bazı durumlarda vergi hukukunun konusuna girebilmektedir. Zira, motorlu taşıtların dönüştürülmesi belirli koşullar altında Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) ve Katma Değer Vergisi (KDV) yükümlülüğünü doğurabilmektedir. Bu vergisel yükümlülükler, yasallık ilkesi çerçevesinde değerlendirilmesi gereken önemli hukuki sorunları da beraberinde getirebilmektedir.

Bu çalışmada, motorlu taşıtların dönüştürülmesi sürecinde ortaya çıkan ÖTV ve KDV uygulamaları hem vergi hukuku hem de anayasal ilkeler bağlamında incelenmektedir. Çalışmanın temel amacı, ilgili mevzuat, idarenin uygulamaları ve yargı kararları ışığında mevcut hukuki sorunları tespit etmek ve bu sorunları vergi hukuku açısından değerlendirmektir. Böylelikle hem vergi idaresi hem de vergi yükümlülükleri bakımından karşılaşılan hukuki belirsizliklerin giderilmesine katkı sunulması amaçlanmaktadır.

I. MOTORLU TAŞITLARDAKİ TADILAT İŞLEMLERİ

A. Motorlu Taşıt Sahiplerini Tadilat İşlemlerine Yönelten Nedenler

Motorlu taşıt; insan, hayvan ve yük taşımak için kullanılan hareket kabiliyeti makine gücüne bağlı tüm taşıtları içeren bir kavramdır (Karayolları Trafik Kanunu (KTK), m. 3). Motorlu taşıtların kullanımı, birçok kanunla düzenlenmiştir. Bir motorlu taşıta sahip olmak; trafik kuralları, özel hukuk kuralları, ceza ve kaba-

hat kuralları ile vergi kurallarından kaynaklanan geniş bir hukuki sorumluluğu beraberinde getirmektedir.

Motorlu taşıt kavramından ne anlaşılması gerektiği ve motorlu taşıt türleri Karayolları Trafik Kanunu'nda açıklanmıştır (KTK, m. 3). Örneğin, bu kanunda, kamyonet, azami yüklü ağırlığı 3.500 kilogramı geçmeyen ve yük taşımak için imal edilmiş motorlu taşıt olarak tanımlanmıştır. Seri üretim kamyonetler yük taşımaya yönelik üretilmiş olsa da bu kamyonetler her yük türüne uygun tasarlanmamış olabilir. Çünkü, bazı malların (et, kimyevi ürünler vb.) bozulmaması için soğuk ortamda muhafaza edilmesi gerekir. Bu malları taşıyacak taşıtta böyle bir tertibat bulunmuyorsa, taşıtın seri üretim halinde bazı değişiklikler yapılması gerekebilir.

Taşınacak yükün canlı hayvan olduğu durumlar bir başka örnek olarak gösterilebilir. Bu gibi durumlarda, canlı hayvanların zarar görmemesi için seri üretim kamyonetlerin kasalarında bazı değişiklikler ya da ilaveler yapılması gerekebilir. Bu iki örnekten anlaşılacağı üzere, kişileri motorlu taşıtlarında tadilat yapmaya iten ilk sebep, seri üretim motorlu taşıtların ihtiyaç duyulan teknik donanımına sahip olmamasıdır. Bu eksikliği gidermek amacıyla mevcut motorlu taşıtlar tadil edilmektedir.

Kişileri, bir motorlu taşıtı tadil etmeye iten diğer neden ise taşıtları tadil etmenin, kullanım amacına uygun yeni bir taşıt satın almaktan, daha ekonomik olmasıdır. Bu ekonomik avantajlar vergi kanunlarından veya piyasa koşullarından kaynaklanmaktadır. Tadilat işlemlerine yönelik vergi kanunlarından kaynaklanan avantajlara örnek olarak, bir kamyonetin tadilat yapılarak motorlu karavana (kamp taşıtı¹) dönüştürülmesi durumu verilebilir. İlk iktisap tarihinin üzerinden 5 yıl geçen motorlu taşıtlara yapılacak tadilat işlemiyle, motorlu karavanlara uygulanan özel tüketim vergisinden kaçınmak mümkündür. Bu nedenle vergi maliyetinden kaçınmak isteyen kişiler doğrudan motorlu karavan satın almak yerine, seri üretim kamyonetleri tadil etme yolunu tercih edebilmektedir.

Piyasa koşulları, kişileri tadilat işlemlerine iten bir diğer ekonomik nedendir. Bazı durumlarda piyasada bulunan ve üretimi sınırlı olan bir motorlu taşıtın fiyatı kişileri ekonomik açıdan zorlayabilmektedir. Bu gibi durumlarda, başka bir motorlu taşıtı tadilat işlemiyle dönüştürmek, ekonomik açıdan daha avantajlı hale gelebilir.

B. Tadilat İşleminin Tescili

Taşıtlar üzerinde yapılacak değişikliklerin tescil belgesine işletilmesi, kanuni bir zorunluluktur (KTK, m. 32). Bu zorunluluk, taşıtların karayolu yapısına ve trafik güvenliğine uygun olması gerekliliğinden doğmaktadır (KTK, m. 29). Ta-

¹ Motorlu karavan, Özel Tüketim Vergisi Kanununun kullandığı ifade iken, KTK bu ve benzeri nitelikteki taşıtları genel bir başlıkla ele alarak kamp taşıtı kavramını tercih etmektedir.



şıtlarda yapılan değişikliklerin hangi şartlarla tescile tabi olacağı ise Araçların İmal, Tadil ve Montajı Hakkında Yönetmelik'te düzenlenmiştir. Bu yönetmeliğe uygun bir şekilde yapılan değişiklikler, ilgili belgelerin noterliğe ibraz edilmesinin ardından tescil edilir (Araçların Satış, Devir ve Tescil Hizmetlerinin Yürütülmesi Hakkında Yönetmelik, m. 22). Yapılan değişiklikleri tescil edilmeyen taşıtlar trafikten men edilerek, taşıt işletenine idari para cezası kesilmektedir (KTK, m. 32; Araçların Satış, Devir ve Tescil Hizmetlerinin Yürütülmesi Hakkında Yönetmelik, m. 22).

Araçların İmal, Tadil ve Montajı Hakkında Yönetmelik'te taşıtlarda yapılabilecek değişiklik türleri detaylı olarak açıklanmıştır. Burada “değişiklik” kavramı çatı kavram olup, taşıt rengine ve camlara yönelik işlemlerden, montaj işlemlerine değin birçok farklı işlemi kapsamaktadır. Taşıt tadilatı, taşıtın orijinal yapısının değiştirilmesi, eklemeler yapılması, bazı parçaların yenilenmesi veya yeni teknik donanımların ilave edilmesi gibi işlemleri kapsamaktadır. Yönetmelik kapsamında, şasi, çekici kanca, elektrik sistemi, kabin, yakıt sistemi gibi donanımların da tadil edilmesi mümkündür.

Araçların İmal, Tadil ve Montajı Hakkında Yönetmelik hükümleri gereği, yapılacak tadilatların yetkili kuruluşlarca projelendirilmiş ve bu projelerin yetkili kurumca onaylanmış olması zorunludur. Onay (tip onayı) alındıktan sonra, taşıt tadilatının onaylanmış projeye uygun olarak yapılması gereklidir. Bu uygunluk, taşıtların muayenesi esnasında denetlenmektedir. Tadilat sonrası muayene raporları, noterlik tarafından elektronik ortamda kontrol edilerek, mevzuata uygun olarak yapılan tadilatlar noterlerce kayıt altına alınır ve tescil edilir.

Kişileri bu tescil işlemine zorlayan iki farklı sebep bulunmaktadır. İlki, henüz tescil edilmemiş tadilatlı taşıtların trafikte bulunmalarının yasaklanmasıdır (KTK, m. 29-32). İkinci zorlayıcı sebep ise taşıt muayenelerinin zorunluluğundan kaynaklanır. Tadilat, tescil belgesine işlenmemiş ise; bu durumda taşıt, sicilde ilk tescil olduğu statüde kalmaya devam eder. Taşıt muayenesi sicile tabi bir işlem olduğundan; tescil edilmeyen değişikliği bulunan taşıtların muayeneden olumlu rapor alma durumu söz konusu değildir. Muayeneden olumlu rapor alamayan taşıtların trafiğe çıkması yasaklanmıştır (KTK, m. 34).

C. Tadilat İşlemlerinde Vergi Ödeme Belgesi

Tadilat işlemli taşıtın noter tarafından tescil edilmesiyle birlikte yeni taşıt, trafik kanunlarına uygun bir taşıt hüviyeti kazanır. Bu durumda tadil edilmiş taşıt için yeni bir tescil belgesi düzenlenir.

Tescil işleminin yapılması için noterlerce bir dizi belge istenmektedir. Bir önceki başlıkta ifade edilen uygunluk belgelerine ek olarak, tescil anında, zorunlu trafik sigortası ve özel tüketim vergisi ödeme belgesi gibi ek belgelerin noterlere ibrazı gerekmektedir. İbrazı istenen bu belgeler, Araçların Satış, Devir ve Tescil Hizmetlerinin Noterler Tarafından Yürütülmesine İlişkin Usul ve Esas-

lar'da düzenlenmiştir². Bu nedenle tadilat işlemi Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nca (ÖTVK) vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmişse bu vergi ödenmeksizin tescil işlemleri yapılamayacaktır.

Ödeme belgesinin ibraz edilmek zorunda olunması, beyana tabi olan özel tüketim vergisinin vergi idaresince tespitini kolaylaştırmaktadır. Motorlu taşıtlara yapılan tadilatlar özel tüketim vergisinin konusuna giren bir işlemse, bu durumda tescil işlemlerinden önce özel tüketim vergisi ilgili vergi dairesine ödenmeli ardından tescil işlemleri için noterliğe müracaat edilmelidir.

II. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ AÇISINDAN KONUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre, kanuna ekli listelerde yer alan ve kayıt ile tescile tabi olan malların ilk iktisabı; kayıt ve tescile tabi olmayan malların ise ithalatı, üretimi ya da inşası sonrası ilk teslimi özel tüketim vergisinin konusunu oluşturur. Hangi motorlu taşıtların özel tüketim vergisi kapsamında değerlendirildiği kanuna ekli (II) Sayılı Listede düzenlenmiştir.

İlk iktisap ve ilk teslim durumlarında düzenleme böyleyken, motorlu taşıtların tadilatla yeni bir taşıta dönüştürülmesi yeni bir özel tüketim vergisine tabi kılınmıştır (ÖTVK, m. 15/2). Fakat, bu düzenleme motorlu taşıt türleri, tadilatın zamanı ve taşıtın yaşı açısından sınırlandırılmıştır. Başka bir anlatımla her tadilat işlemi özel tüketim vergisi konusuna girmemektedir. Örneğin, ilk iktisaptan önce yapılan tadilatlar genel hükümlere göre vergilendirilmektedir³.

ÖTVK'nın 15. maddesinde kullanılan dönüştürülme kelimesi motorlu taşıtlarda yapılan nitelikli bir tadilatı ifade etmektedir. Bir motorlu taşıtın dönüştürülmesinden söz etmek için; yapılan tadilat işleminden sonra bu taşıtın tarifede bulunan ve farklı sınıflandırılmış başka bir motorlu taşıta dönüşmüş olması gerekir. Dönüştürülme işlemi kayıt ve tescilden önce veya sonra olabilir. Önemli olan tadilat öncesindeki taşıtın ilk iktisabında ÖTV'nin tahakkuk etmesidir. Örneğin, ilk iktisabında kamyonet niteliğindeki bir motorlu taşıt tadilat işleminden sonra bir otomobile dönüşmüşse bu durumda ilave ÖTV'nin beyan edilip ödenmesi gerekecektir. Fakat, taşıtın aksam ve parçalarında yapılan değişiklikler ilave ÖTV'nin konusuna girmemektedir⁴. Yalnızca, (II) Sayılı Listede yer alan kayıt ve

² Türkiye Noterler Birliği, Araçların Satış, Devir Ve Tescil Hizmetlerinin Noterler Tarafından Yürütülmesine İlişkin Usul ve Esaslar, <https://portal.tnb.org.tr/GenelgeGenelYaziEklerDocLib/20237181553871USUL_VE_ESASLAR.pdf> erişim: 25.08.2025.

³ İlk iktisaptan önce yapılan tadilatlar genel hükümlere göre vergilendirilmektedir (18.04.2015 tarihli Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, III/B-2.8, <<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/04/20150418-8.htm>> erişim: 25.08.2025; Gelir İdaresi Başkanlığı, 04.01.2018 tarih ve B.07.4.DEF.0.02.10.00-135[1-2016-ÖZELGE-1]-3 sayılı Özelge, <<https://gib.gov.tr/motorlu-arac-ticareti-yapanlar-tarafından-ust-yapi-firmasına-tadilatı-yaptırılan-cenaze-aracı>> erişim: 25.08.2025.

⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı, 28.01.2020 tarih ve 25947440-135[2019]-2335 sayılı Özelge, <<https://>

tescile tabi motorlu taşıtların, ilk iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde, 87.02 (Otobüs ve midibüs hariç), 87.03 veya 87.04 (“Diğerleri” grubu hariç) tarife pozisyonlarında yer alan mallara dönüştürülmesi halinde yeni bir ÖTV doğmaktadır. Bu durumda, Tadilat işleminin ardından dönüştürülen taşıtın yalnızca kanunda belirtilen taşıt türlerinden biri olması halinde ÖTV doğacaktır. Konuyla ilgili bir vergi mahkemesi kararında belirtildiği gibi; “İlk iktisabı 87.04 tarife ve istatistik pozisyonunda “eşya taşımaya mahsus araç” olan motorlu kara taşıtının, hariçte işleme rejimi kapsamında, 87.05 tarife istatistik pozisyonunda “canlı yayın aracı”na dönüştürüldüğünün tartışmasız bulunduğu; hariçte işleme rejimi kapsamında, 87.05 tarife ve istatistik pozisyonunda yer alan canlı yayın aracına dönüştürülen araç için özel tüketim vergisi hesaplanması yasaya aykırıdır”⁵. Başka bir örnek olarak, bir kamyon şasisi üzerine kasa ve damper eklenmesi gibi işlemler, başka bir taşıta dönüştürülme şeklinde nitelendirilmeyeceği⁶ için bu gibi tadilat işlemlerinde ilave ÖTV (ÖTVK, m. 15/2) beyanı ve ödemesi söz konusu olmayacaktır.

ÖTVK’ya ekli listelerde parantez içi hariç tutulan taşıtlar ÖTV’nin konusuna girmemektedir. Haliyle bu gibi motorlu taşıtların 87.02 (Otobüs ve midibüs hariç), 87.03 veya 87.04 (“Diğerleri” grubu hariç) pozisyonlarındaki taşıtlara dönüştürülmesinde yeni bir ÖTV doğmayacaktır⁷:

- 87.03 tarife pozisyonunda sınıflandırılan ambulanslar, mahkûm taşımaya mahsus arabalar, cenaze arabaları, itfaiye öncü arabaları gibi özel amaçla yapılmış motorlu taşıtlar,
- 87.04 tarife pozisyonunda sınıflandırılan motorlu taşıtlardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar,
- 87.05 tarife pozisyonunda sınıflandırılan itfaiye taşıtları ile bu pozisyonda sınıflandırılan motorlu taşıtlardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar,
- 87.11 tarife pozisyonunda sınıflandırılan motosiklet sepetleri,
- 88.02 tarife pozisyonunda sınıflandırılan taşıtlardan uzay araçları (uydular dâhil), uzay araçlarını fırlatıcı araçlar ve yörünge-altı araçları ile askeri, zirai, yangınla mücadelede kullanılan özel yapıdaki helikopterler ve uçaklar,
- 89.03 tarife pozisyonunda sınıflandırılan taşıtlardan şişirilebilir olanlar, birim ağırlığı 100 kilogramı geçmeyenler, kürekli kayıklar ve kanolar (II) sayılı liste kapsamında değildir.

Öte yandan Türk Gümrük Tarife Cetveli’nin

gib.gov.tr/sasi-kamyon-uzerine-akaryakit-tankeri-tadilatinda-ek-otv-alinip-alinmayacagi> erişim: 25.08.2025.

⁵ İstanbul Sekizinci Vergi Mahkemesi, E: 2005/1248, K:2006/738, T: 19.04.2006.

⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, 16.10.2017 tarih ve 57062627-4760-13 sayılı Özelge, <<https://gib.gov.tr/otvsi-odenerek-iktisap-edilen-sasi-kamyon-uzerine-kayit-ve-tescilden-once-ust-yapi-tadilati>> erişim: 25.08.2025.

⁷ Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği (n 3) I/A.

- 87.09 tarife pozisyonunda sınıflandırılan traktör,
- 87.16 tarife pozisyonunda sınıflandırılan römork gibi (II) sayılı listede yer almayan tarife pozisyonları kapsamındaki taşıtlar ilave ÖTV'nin konusuna girmemektedir.

Dönüştürülen yeni taşıtın tarifedeki sınıflandırmalardan birine girip girmediğinin belirlenmesinde ÖTVK (II) Sayılı Listede yer alan açıklamalar değerlendirilmelidir. (II) Sayılı Listedeki malların tarife numaralarında veya tanımlarındaki değişiklikleri Türk Gümrük Tarife Cetvelinde (TGTC) yapılan değişikliklere bağlı olarak açıklama yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmiştir (ÖTVK, m. 1/2). Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen bu yetki hükmü, 5766 sayılı Kanun⁸'la 2008 yılında yapılan değişiklikle ÖTVK'ya eklenmiştir. 5766 sayılı Kanun'un gerekçesinde doğrudan yer almasa dahi, Kanun'un yasa kayıtları (Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu) incelendiğinde, ÖTVK'ya ekli listeler üzerinde 2006 ve 2007 yılında yapılan köklü değişikliklerin mükelleflere ve uygulayıcılara açıklanması için Maliye Bakanlığı'na böyle bir yetkinin verildiği anlaşılmaktadır⁹. Gerek yasada gerekse yasa kayıtlarında, açıklayıcı işlemler için verilen bu yetkinin uygulamada düzenleyici işlem yapma yetkisi olarak kullanıldığı görülmektedir.

Anladığımız kadarıyla, ÖTVK'ya 2008 yılında eklenen fıkranın mahiyeti gerek Hazine ve Maliye Bakanlığı'na gerekse yargı mercilerince¹⁰ yanlış yo-

⁸ 04/06/2008 tarih ve 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, <<https://resmigazete.gov.tr/eskiler/2008/06/20080606M1-1.htm>> erişim: 20.08.2025.

⁹ "...Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre, ÖTV kapsamına giren malların tarife numaralarında veya tanımlarında bu Kanuna ekli listeler dışında yapılacak değişikliklerin ÖTV uygulamasında hüküm ifade etmemesine rağmen, Özel Tüketim Vergisi kapsamına giren mallara ilişkin Kanuna ekli Türk Gümrük Tarife Cetvelindeki malların tarife numaraları ve tanımlarında 2006 ve 2007 yıllarında değişiklikler yapılmış olması nedeniyle, söz konusu Kanuna ekli listelerin güncellenmesini teminen 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelere ekli (1), (2), (3) ve (4) sayılı cetvellerin gösterildiği şekilde değiştirilmesini; Türk Gümrük Tarife Cetvelindeki değişiklikler sonucu Kanuna ekli listelerdeki malların tarife numaralarında ve tanımlarında ortaya çıkan değişiklikleri mükelleflere ve uygulayıcılara açıklamak amacıyla genel düzenleyici işlem yapma konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmesini teminen Kanunun 1 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasının sonuna bir cümle eklenmesini..." TBMM, 5766 Nolu Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda Ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu ile Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlığı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Başkanlığı Tezkereleri, <<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c022/tbmm23022113ss0220.pdf>> erişim: 25.08.2025.

¹⁰ Örn. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2020/1338, K: 2021/936, T: 09.06.2021: "...Görülmekte olan uyumsuzluğun çözümü davacının imal ettiği mamüllerin dahil olduğu gümrük tarife istatistik pozisyonunun tespitine bağlıdır. Söz konusu tespiti, uyumsuzluk konusunda dönemde yürürlükte bulunan Tarife Cetveli İzahnamesi ve Gümrük Tarife Açıklama Notlarında yer alan açıklamalara göre yapılması gerekmektedir." Yazarın eklediği not: Aynı kararda dava konusu istem: "Davacının defter ve belgelerinin incelenmesi sonucu düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca 2009 yılının Mart, Nisan ve Temmuz ile Aralık dönemleri için re'sen tarh edilen özel tüketim vergileri ile Mart ve Nisan dönemleri için verginin bir katı tutarında kesilen diğer dönemler için



rumlanmaktadır. Doktrinde de bu yanlış yorumun takip edildiği görülmektedir¹¹. TGTC olarak ifade edilen cetvel, periyodik olarak, Cumhurbaşkanlığınca Resmi Gazetede yayımlanan, eşyanın cins ve niteliklerine göre sistematik bir şekilde numaralandırılarak sınıflandırıldığı ve 474 sayılı Gümrük Giriş Tarife Cetveli Hakkında Kanunda yer alan gümrük vergisi oranlarının gösterildiği (Gümrük Yönetmeliği, m. 32) cetvelidir. TGTC'deki periyodik değişiklikler sonucu bir mal veya eşyanın önceki cetvele göre farklı sınıflandırılması mümkündür. Esasında bu periyodik değişiklikler tam olarak bu sebeple yapılmaktadır.

ÖTVK tasarısında belirtildiği üzere¹², verginin konusuna giren malların belirlenmesi noktasında kanun yapım sürecinde (2002 yılı) geçerli olan TGTC cetvelindeki sınıflandırma sistemi baz alınarak malların gruplandırıldığı dört farklı liste oluşturulmuş ve kanuna ekli olarak yürürlüğe girmiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetki hükmünün 2008'de kanuna eklenmesinden önce ise TGTC'de 2006 ve 2007 yıllarında köklü bir revizyona gidilmiş, bu revizyon karşısında ÖTVK'ya ekli listeler değiştirilmiş; bu değişikliklerin açıklanması için Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Yasa koyucunun amacı dikkate alındığında, 2008 yılındaki ÖTVK listelerinde meydana gelen değişikliklerin açıklanması için verilen yetki, her yeni TGTC değişikliği neticesinde ÖTVK'ya ekli listelerin tekrar güncellenmesi şeklinde yasa amacından oldukça farklı bir şekilde uygulanmaya devam etmektedir. Görüşümüzce, Maliye Bakanlığı'na verilen yetkinin, yalnızca 5766 Sayılı Kanun'la 2008 yılında ÖTVK'ya ekli listelerde yapılan değişikliklere ilişkin olarak ve 2006-2007 yılı TGTC sınıflandırmaları dikkate alınarak "açıklayıcı" işlemlerle kullanılması gerekmektedir.

Uygulamada ise, öncelikle, yasa metnine ekli listelerdeki açıklamalarla bir malın hangi pozisyonda yer aldığı tespit edilmektedir. Eğer bir ihtilaf varsa, bu durumda Hazine ve Maliye Bakanlığı, açıklayıcı işlem yapma yetkisini aşarak, bazı durumlarda düzenleyici işlem yaparak bu ihtilafı giderme yoluna gitmektedir. Örneğin, uygulama tebliğinde, otobüs, sürücü dâhil 26 kişi ve üzerinde taşıma kapasitesi olan taşıt olarak tanımlanmıştır¹³. Tadil edilen taşıt, (II) Sayılı Listedeki pozisyon açıklamalarına ve ilgili tebliğde belirtilen tanımlamaya uygunsu otobüs olarak sınıflandırılmakta ve (II) sayılı listedeki pozisyonun (87.02) ge-

ise tekerrür hükmü uygulanmak suretiyle artırılan vergi ziyai cezalarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır." şeklinde ifade edilmiştir)

¹¹ Örn. Müslüm Turan ve Müge Turan, En Son Değişikliklerle Özel Tüketim Vergisi (Seçkin Yayınevi Ankara 2016) 84.

¹² "... Verginin kapsamına giren mallar Kanuna ekli 4 ayrı listede belirtilmiştir. Listelerdeki mallar Türk Gümrük Tarife Cetvelindeki tarife pozisyonu ve tarife altı açılımlarına göre belirlenmiştir. Bu listelerde yer alan mallar itibarıyla verginin konusuna giren işlemler aşağıda açıklanmıştır." TBMM, Özel Tüketim Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu, <<https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d21/c096/tbmm21096106ss0870.pdf>> erişim: 25.08.2025.

¹³ Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği (n 3) III/B-2.1.

rekleri uygulanmaktadır. Uygulama tebliğindeki bu düzenlemenin açıklayıcı bir işlem olduğunu söylemek güçtür. Ayrıca, Hazine ve Maliye Bakanlığı, II Sayılı Liste Uygulama Tebliği'nde pozisyon tanım ve açıklamalarının kural olarak Türk Gümrük Tarife Cetveli (TGTC) ve İzahnamesinde yer aldığı şekliyle yapılmasını; TGTC ve İzahnamesinde tanımlama veya açıklama olmadığı durumlarda, Gelir İdaresi Başkanlığı'nca yapılan belirleme ve açıklamalar doğrultusunda işlem tesis edilmesini kararlaştırmıştır¹⁴. Bu gerekçeyle, uygulamada, bir eşyanın pozisyonu hakkında ÖTVK'ya ekli listelerde bir ihtilaf varsa, doğrudan Hazine ve Maliye Bakanlığının açıklaması olmadığı takdirde TGTC ve İzahnamesinde yer alan açıklamalara başvurulmakta, böyle bir açıklama yoksa Gelir İdaresi Başkanlığının açıklamaları dikkate alınmaktadır. Bu anlayış, uygulanacak vergi oranlarının belirlenmesinde doğrudan TGTC pozisyonlarının belirleyici olduğu şeklinde yorumlanmamalıdır¹⁵.

Uygulamadaki bu durum yasallık ilkesiyle de çelişki içerisindedir. Çünkü, yasallık ilkesi gereğince, vergiler yasayla konulur (AY, m. 73/3) ve yasa çıkarma yetkisi de Türkiye Büyük Millet Meclisindedir (AY, m.7). Verginin yasallığı ilkesi uyarınca verginin temel unsurlarının yalnızca yasayla düzenlenmesi gerekmektedir¹⁶. Hal böyleyken, Hazine ve Maliye Bakanlığına verilen yetkinin verginin unsurlarını düzenleme şeklinde kullanılması Anayasa hükümlerine aykırılık taşımaktadır. Anayasa Mahkemesinin yerleşik içtihatlarında vergi konusu ve vergi oranı gibi unsurların verginin temel unsurları arasında sayıldığı görülür¹⁷.

¹⁴ Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği (n 3) I/A-2.

¹⁵ Aksi görüş için bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı, 09/11/2016 tarihli ve B.07.1.GİB.4.48.15.01-135[15-2/b-2016/1]-163697 sayılı Özelge, <<https://gib.gov.tr/mevzuat/kanun/437/ozelge/34108>> erişim: 02.10.2025: “Kanunun (1/2) maddesinde, *ÖTV kapsamına giren malların Türk Gümrük Tarife Cetvelinde (TGTC)* tanımlanan eşyalar olduğu hüküm altına alınmış olup, söz konusu hüküm gereğince, özel tüketim vergisine tabi mallar Kanun eki listelerde, esas olarak, Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yer alan tarife pozisyonu, tarife alt pozisyonu veya gümrük tarife istatistik pozisyon numaraları ve tanımları itibarıyla belirlenmiştir. Bu kapsamda, «saç kapaklı kayar kasa oto kurtarma aracı», *TGTC'nin 87.04 tarife pozisyonunda sınıflandırıldığından, Kanuna ekli (II) sayılı liste uygulamasında da listenin 87.04 tarife pozisyon sırası kapsamında vergilendirilmektedir.*” Oysa, Görüşümüzce, ÖTVK m.1/2' de yer alan “Bu malların tarife numaralarında veya tanımlarında bu Kanuna ekli listeler dışında yapılacak değişiklikler Özel Tüketim Vergisi Kanununun uygulanmasında hüküm ifade etmez” hükmü, böyle bir anlayışla, bağdaşmamaktadır. Çünkü “saç kapaklı kayar kasa oto kurtarma aracı” ÖTVK'ya ekli listelerde açıkça belirtilmemişken, “kurtarıcılar” (II) Sayılı Listede 87.05 pozisyonunda düzenlenmiştir. Bu durumda “saç kapaklı kayar kasa oto kurtarma araçlarının” vergilendirilmesi 87.05 pozisyonuna göre yapılmalıdır. Bunun nedeni, ÖTV'nin kanuna ekli listelerdeki malların ilk iktisabında, ithalinde veya tesliminde doğmasıdır (ÖTVK, m. 1). Her ne kadar ÖTVK'ya ekli listeler esasında TGTC'ye dayandırılrsa dahi, bir malın doğrudan TGTC'deki tarife pozisyonuna göre ÖTV'ye tabi tutulmasının “yasallık” ilkesiyle bağdaşmayacağı görüşüdeyiz.

¹⁶ Funda Başaran Yavaşlar, ‘Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır’, içinde İlhan Ulusan (ed.) Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarında Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyum Kitabı, (Seçkin Yayınevi Ankara 2009) 156, 157.

¹⁷ AYM, E: 2010/80, K: 2011/178, T: 29.12.2011, para. C-3: “.... *Getirilen mali yükümlülüğün miktar*



Bu durumda, verginin konusunun belirlenmesi ya da vergi oranının konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması gibi unsurların yasayla düzenlenmesi anayasal açıdan bir zorunluluk arz eder.

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın vergi oranının veya konusunun belirlenmesi açısından düzenleyici bir işlem yapması veya TGTC'deki değişikliklerin kanuna ekli listelerden bağımsız bir şekilde doğrudan uygulanmasının yasallık ilkesiyle bağdaşmayacağı düşüncesindeyiz. Bir Danıştay kararında bu minvalde yapılan idari işlemler fonksiyon gaspı olarak nitelendirilmiştir¹⁸.

Uygulama tebliğine göre tarife pozisyonlarında değişiklik yapılan taşıtlar için kayıt ve tescil işlemi yapılmadan önce, bu işlemi gerçekleştirecek kişi veya kuruluşlar, belirtilen vergi dairesine başvurmalıdır¹⁹. Eğer yalnızca bir vergi dairesi mevcutsa, beyanname bu daireye sunulmalıdır. Ancak, birden fazla vergi dairesinin bulunması durumunda, motorlu taşıtlar vergisinden sorumlu olan yetkili vergi dairesine başvurulması gerekmektedir. Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) beyanamesi ise Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesindeki "Formlar ve Yayınlar/Beyanname Örnek Formları" bölümünde yer alan (2A) numaralı örneğe uygun olarak kağıt ortamında hazırlanıp teslim edilmelidir.

ÖTV'ye tabi dönüştürülme işlemlerinde daha önce ödenen vergi mahsup edilmek suretiyle bu malların ilk iktisabındaki matrah esas alınarak değişiklik uyarınca adına kayıt ve tescil işlemi yapılandan, değişikliğin kayıt ve tescili tarihinde dönüştürülen mallar için geçerli olan oran üzerinden vergi alınır (ÖTVK, m. 15/2-b). Tebliğ'e göre eğer, tadilat sonrası taşıtın kayıt ve tescil tarihinde geçerli vergi oranının, tadilata tabi tutulan taşıtın ilk iktisabında geçerli olan vergi oranından düşük veya bu orana eşit olması halinde de ilave ÖTV beyanı ve ödemesi aranmaz²⁰.

ve oranı ile yükümlüsünün de kanunda gösterilmesi zorunludur"; AYM, E: 1996/75, K: 1997/50, T. 14.05.1997, para. 1-11: "...Ancak yasama organının, vergi alanında her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemesinin olanaklı bulunmadığı hallerde, vergilendirmenin temel öğelerini belirleyerek, uygulamaya, tekiye ve uzmanlığa ilişkin konularda yürütme organına düzenleyici idari işlemlerde bulunma yetkisi verilebilir. Yürütme organına verilen yetki, vergilendirmenin temel öğelerine ilişkin olmayıp yasayla getirilen düzenlemeyi açıklayıcı ve tamamlayıcı niteliktedir... İtiraz konusu madde ile getirilen kuralda, yasama organınca verginin konusu, yükümlüsü, vergiyi doğuran olay, verginin miktarı, ödeme şekli ve süresi gibi temel öğeler belirlenmiştir".

¹⁸ Danıştay Yedinci Dairesi, E: 2005/340, K: 2009/498, T: 27.01.2009: "...Mevcut Türk Hukuk Sisteminde, dolaylı da olsa, kişileri belirli vergi yükü altına sokan, vergilendirmeye ilgili bazı görevlerin yerine getirilmesini zorunlu kılan ve uyulmaması halinde müeyyide uygulanmasını öngören düzenlemeler; Anayasanın belirlediği sınırlar dahilinde, ancak, yasalarla yapılabileceğinden, böyle bir düzenlemenin "Tebliğ" adı altında, Yürütme Organına bağlı alt idari birimlerce yapılmasına olanak yoktur. Aksi düşüncenin, yani kanunla düzenlenmesi gereken bir konunun tebliğ ile düzenlenmesinin, kuvvetler ayrılığı rejimine ters düşeceği gibi, fonksiyon gaspına yol açacağı da kuşkusuzdur".

¹⁹ Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği (n 3) IV/Ğ.

²⁰ Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği (n 3) IV/Ğ; Gelir İdaresi Başkanlığı, 07.02.2011 tarihli ve B.07.4.DEF.0.02.10.00-2010/2-1 sayılı Özge: "Kapalı kasa kamyonet olarak iktisap edilen araç için %10 oranında ÖTV ödenmiş olması ve söz konusu aracın 87.02 tarife

Örneğin, bir kamyonet, ilk iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içinde bir kurtarıcıya dönüştürülseydi bu durumda ilave ÖTV yükümlülüğü doğmayacaktı. Çünkü, ilave ÖTV doğması için, dönüştürülecek taşıtın (kurtarıcı) ÖTVK (II) sayılı listenin 87.02 (Otobüs ve midibüs hariç), 87.03 veya 87.04 (“Diğerleri” grubu hariç) pozisyonlarındaki taşıtlardan biri olması gerekmektedir (ÖTVK, m. 15/2-b). Kurtarıcı (II) sayılı listenin 87.05 pozisyonunda yer alan bir taşıt olduğu için ilave ÖTV’yi düzenleyen hükmün kapsamı dışındadır. Ayrıca, motorlu taşıtların ÖTVK (II) sayılı listedeki 87.02 (Otobüs ve midibüs hariç), 87.03 veya 87.04 (“Diğerleri” grubu hariç) pozisyonlarında bulunan daha düşük ÖTV oranlı başka bir motorlu taşıta dönüştürülmesi durumunda ilave ÖTV beyanı ve ödemesi aranmayacaktır²¹.

Gelir İdaresine göre, tadilat veya ek imalat sonucunda, taşıtın Kanuna ekli (II) sayılı listede belirtilen aynı ya da daha yüksek oranlı ÖTV’ye tabi başka bir taşıta dönüştürülmesi durumunda ek veya ilave ÖTV ödenmesi gerekirken; taşıtın daha düşük ÖTV oranına tabi bir taşıta dönüştürülmesi ancak matrahtaki artış nedeniyle daha yüksek bir vergi tutarının hesaplanması halinde de ek/ilave ÖTV uygulanmalıdır²².

Dönüştürülme işleminin ardından ilave ÖTV’nin alınacağı motorlu taşıtları belirtmek gerekirse bu taşıtlar, ÖTVK (II) sayılı listenin 87.02 (Otobüs ve midibüs hariç) pozisyonundaki otobüsler; 87.03 pozisyonundaki binek otomobiller, steysin vagonlar, yarış arabaları, arazi taşıtları, motorlu karavanlar, elektrik, gaz, güneş enerjili vb. motorlu taşıtlar; 87.04 (“Diğerleri” grubu hariç) pozisyonundaki motorlu taşıtlarla kamyonet, kamyon gibi eşya taşımaya mahsus taşıtlardır.

ÖTVK (II) sayılı listedeki herhangi bir taşıtın 87.02, 87.03, 87.04 pozisyonları haricinde başka bir pozisyonundaki taşıta dönüştürülmesi durumu ilave ÖTV’nin konusu dışındadır²³. 87.02, 87.03, 87.04 pozisyonlarındaki motorlu taşıtların belirlenmesinde yalnızca kanuna ekli listelerde yer alana tanımlamalar dikka-

pozisyonundaki minibüse dönüştürülmesi halinde ise beyan edilmesi gereken ÖTV oranın % 9 olması nedeni ile bu dönüşümden dolayı ek ÖTV tarhiyatı yapılmasına gerek bulunmamaktadır”.

²¹ Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği (n 3) IV/Ğ; Gelir İdaresi Başkanlığı, 09.11.2016 tarihli ve B.07.1.GİB.4.48.15.01-135[15-2/b-2016/1]-163697 sayılı Özelge, <<https://gib.gov.tr/oto-kurtarma-aracina-donusturulen-arac>> erişim: 25.08.2025.

²² Gelir İdaresi Başkanlığı, 13.08.2020 tarihli ve 39044742-135[II Sayılı Liste]-593341 sayılı Özelge, <<https://gib.gov.tr/cop-kamyonu-uzerindeki-ust-ekipmanin-yeni-sasi-kamyona-monte-edilmesi-halinde-ek-otv-odenip>> erişim: 25.08.2025.

²³ İstanbul Sekizinci Vergi Mahkemesi, E: 2005/1248, K:2006/738, T: 19.4.2006: ”İlk iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde 87.02, 87.03 veya 87.04 tarife pozisyonlarında yer alan mallara dönüştürülmesi halinde, daha önce ödenen vergi mahsup edilmek suretiyle bu malların ilk iktisabındaki matrah esas alınarak değişiklik uyarınca, adına kayıt ve tescil işlemi yapıldan, değişikliğin kayıt ve tescili tarihinde dönüştürülen mallar için geçerli oran üzerinden, bu tarihte özel tüketim vergisi alınacağı hükme bağlandığından, hariçte işleme rejimi kapsamında, yukarıdaki madde hükmünde sayılmayan 87.05 tarife ve istatistik pozisyonunda yer alan canlı yayın aracına dönüştürülen araç için özel tüketim vergisi hesaplanmasının yasaya aykırı olduğu gerekçesiyle iptaline..” karar verilmiştir.

te alınmalıdır. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın listedeki pozisyonları açıklama yetkisi bulunmaktadır. Fakat, bu yetkinin düzenleyici mahiyette kullanılması hukuka uygun değildir.

III. KATMA DEĞER VERGİSİ AÇISINDAN KONUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

Katma değer vergisi, neredeyse tüm mal ve hizmetlerin, üretimden tüketime geçen tüm iktisadi aşamalarında ortaya çıkan katma değer vergilendirilmesini konu alan genel bir tüketim vergisidir²⁴. Motorlu taşıtların ilk iktisabı bir yandan özel tüketim vergisinin konusuna girerken, ortada bir mal teslimi olduğu için bu işlem katma değer vergisinin de konusuna girer. Katma değer vergisinin konusunu, mal teslimleri ve hizmet ifaları ile mal ve hizmet ithalatı oluşturur (Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), m. 1). Özel tüketim vergisi gibi vergilerle birlikte KDVK'nın 24. maddesinde düzenlenen diğer unsurlar katma değer vergisi matrahına dahil edilir.

Bir motorlu taşıtın tadilat işlemleriyle başka bir tür taşıta dönüşme sürecinde katma değer vergisinin konusuna giren birçok işlem bulunur. Örneğin, tip onay belgesi alınması aşamasında yetkili kuruluşlara denetim hizmeti karşılığı ödenen bedeller katma değer vergisinin konusuna girer. Bu durumda yetkili kuruluşça hizmet bedeline ek olarak katma değer vergisi hesaplanır ve düzenlenecek faturaya yansıtılır. Başka bir örnek olarak, tadilat işlemlerinde genel olarak bu işi meslek olarak yapan işletmelere müracaat edilir. Bu işletmeler tadilat işlemlerinde sarf ettikleri emeklere karşılık bir bedel talep ederler. Bu durumda da katma değer vergisinin konusuna giren bir hizmet ifası söz konusu olur.

Tadilat işlemlerinin vergilendirilmesinde katma değer vergisi açısından temel hukuki sorun ise motorlu taşıtların dönüştürülmesinde kanunen doğan ilave ÖTV (ÖTVK, m. 15/2) üzerinden yeni bir katma değer vergisinin doğup doğmayacağı hususundadır. 39044742-135-405603 Sayılı ve 30/10/2017 tarihli özelgede açıklandığı üzere, bir kamyonetin motorlu karavana dönüştürülmesinde, ilave ÖTV ödenirken 2 nolu KDV beyannamesiyle ilave ÖTV üzerinden KDV hesaplanarak bu KDV'nin vergi dairesine yatırılması istenmektedir. İlgili özelgede, katma değer vergisi yükümlülüğünün doğma gerekçesi 2007/13033 sayılı BKK'ya (Bakanlar Kurulu Kararı) dayandırılmıştır. Uygulamada, vergi idaresi, yeni taşıtın tescili için noterlikçe istenen Özel Tüketim Vergisi Ödeme Belgesini vermeden önce ilave katma değer vergisinin hesaplanarak 2 nolu KDV beyannamesiyle beyanını ve bu verginin ödenmesini istemektedir. Esasında, iradi bir işlem olan beyanname verme işlemi noterlik makamının talep ettiği evrakı temin edebilmek için zorunlu bir uygulamaya dönüşmüş durumdadır.

²⁴ Doğan Şenyüz, Adnan Gerçek ve Mehmet Yüce, Türk Vergi Sistemi (21. Baskı, Ekin Kitabevi Bursa 2024) 265.

39044742-135-405603 Sayılı ve 30/10/2017 tarihli özelgede, vergi idaresi, KDV yükümlülüğünün doğma sebebini dönüştürülen taşıtların “kullanılmış” taşıt statüsünde olmasına ve “kullanılmış” taşıtların da 2007/13033 sayılı BKK’ya göre %18 oranında katma değer vergisine tabi olmasına dayandırmaktadır. Oysa, söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı’nda “*Mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları*” belirlenmiştir. Dönüştürülme işlemi, bir taşıtın Karayolları Trafik Mevzuatı ve sair mevzuatta başka bir taşıtın özelliklerini ihtiva edecek şekilde tadil edilmesidir. Bu nitelikli tadilat işlemi; teslim veya hizmet ifası olarak değerlendirilmemelidir.

KDVK’nın 1 ila 5. maddeleri arasında verginin konusunu oluşturan teslim ve hizmet ifası sayılan haller açıklanırken, ÖTV ödemelerinin doğrudan katma değer vergisini doğuracağına yönelik bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Daha açık bir ifadeyle, bu durumda, katma değer vergisini doğuran olay gerçekleşmemiştir. Çünkü, ilave ÖTV istisnai bir düzenleme olup, teslim veya hizmet ifasına bağlanmamış bir yükümlülüktür. İlave ödenen ÖTV’nin matrah kabul edilmesiyle hesaplanan KDV’nin bir Bakanlar Kurulu Kararı’na dayandırılması hukuki açıdan isabetsizdir. Ortada hizmet ifası veya mal teslimi olmadığından verginin konusuna girmeyen bir işlemten tahsil edilen vergi, AY, m. 73’te düzenlenen yasalık ilkesiyle çelişir durumdadır.

39044742-135-405603 Sayılı ve 30/10/2017 tarihli özelgede KDV yükümlülüğünün hukuki sebebi olarak gösterilen 2007/13033 sayılı BKK’da dönüştürülme işlemlerinde ek KDV yükümlülüğü doğacağı hususu düzenlenmemiştir. Kaldı ki böyle bir düzenleme olsaydı bile Bakanlar Kurulu’na verilen yetki KDVK, m. 28’te belirtildiği üzere yalnızca KDV oranlarının düzenlenmesine ilişkindir. Bakanlar kurulu kararlarıyla vergiyi doğuran olayın belirlenmesi gerek yetki kanunu olan KDVK m.28’e, gerekse AY, m. 73’e aykırıdır.

IV. HAKSIZ ÖDENEN VERGİLERİN İADESİ

Vergi idaresinin, mevzuatı yanlış uygulaması nedeniyle ortaya çıkan hukuka aykırılıklar idari başvuru yolları ve vergi davaları ile çözüme kavuşturulur. Ayrıca, mükellefler ve vergi sorumluları kural olarak beyan ettikleri vergilere karşı dava açamazlar (Vergi Usul Kanunu, m. 378). Bu durumun iki istisnası bulunmaktadır. İlk istisna, mükelleflerin vergi idaresine sundukları beyanlarına ihtirazi kayıt şerhi koyması durumunda, yapılan tarh işlemine karşı dava açabilmesi durumudur. Bu durumda, mükellefler tahsil tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yetkili vergi mahkemesine “işlemin iptali, ödenen verginin iadesi” istemiyle dava açabilirler.

Dava açma süresinin kaçırılması durumunda başvurulabilecek idari başvuru yolu ise hata düzeltme kurumudur. Bu yolun tüketilmesinin ardından vergi idaresinin cevaben yaptığı işlem -dolayısıyla tarh/tahsil işlemi- davaya konu edilebilmektedir. Bu durum, mükelleflerin kendi beyanlarına konu uyuşmazlıklar için dava açabilmesinin ikinci istisnasını oluşturur.

Mükelleflerin veya vergi sorumlularının, ÖTVK ve KDVK kanuna dayan-
dırılmayan ve açıkça hukuka aykırılık barındıran işlemlere karşı hata düzeltme
başvurusu yapma imkanı bulunmaktadır (Vergi Usul Kanunu, m. 118 vd.). “213
sayılı Vergi Usul Kanunu’nun “Vergilendirme Hataları” başlıklı 118 inci madde-
sinin 3 üncü bendinde; açık olarak vergi mevzuuna girmeyen vergiden müstesna
bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi
ve alınmasının mevzuda hata olduğu açıklanmıştır. Katma değer vergisine tabi
olmayan bir işlemten dolayı davacı adına tahakkuk ettirilerek tahsil edilen katma
değer vergisinde, 213 sayılı Kanunun 118 inci maddesinin 3 üncü bendinde açık-
lanan “mevzuda hata” olarak kabul edilmektedir”²⁵.

Hata düzeltme başvuru yolu, genel olarak idarenin susma beyanının ardından
uyuşmazlığın davaya konu edilebilmesi şeklinde adeta dava süresinin ihyası ma-
hiyetinde başvurulmuş bir idari yol olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu yolu tüket-
mek için, işlemi yapan vergi idaresine hata düzeltme talepleri iletilmeli; ardından
Maliye Bakanlığı’na şikayet süreçlerinin izlenmesi durumunda dava açma süresi
geçmiş tarh ve tahsil işlemleri vergi davasına konu edilebilir hale gelmektedir.

Genel uygulama bu şekildeyken; son yargı kararları esasında bu iki istisna
harici başka uygulamaların da beyan edilen vergilerin ödenmesi durumunda,
tahsil işleminin dava konusu edilebileceğini konu alır. Bu durumda ağırlıklı yargı
görüşü, beyanname verildikten mükellefin/vergi sorumlusunun iradesi dışında
vergilendirmeyi etkileyen olayların vukuu veyahut mükellefi/vergi sorumlusunu
beyanname vermeye zorlayan sebeplerin varlığı halinde, beyannameye dayanı-
larak ödenen vergilerin tarhi ve tahsil işlemleri; sonradan gerçekleşen olayın
vukuu tarihinden itibaren dava açma süresinde vergi davasına konu edilebileceği
şeklinde. Bu görüşü destekleyen yargı kararları şöyledir:

“...Derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanun’un 378. maddesinin ikinci fık-
rasında düzenlenen hukuk kuralını, düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt ko-
nulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlaması -sürecin bütü-
nüne bakıldığında- başvuru sahiplerinin, müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik
olarak iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamaması sonucuna yol açmış-
tır. Buna göre somut olayda mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin
sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvurulara şahsi olarak aşırı bir
kölfe yüklediği, başvuruların mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin
kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengenin başvuru sahipleri aleyhi-
ne bozulduğu sonucuna ulaşılmıştır. Başvuru sahiplerinin mülkiyet haklarına yapılan
müdahale ölçüsüzdür”²⁶

“...Davacı adi ortaklık tarafından kanuni süresinden sonra verilen ve dava
konusu yapılan cezalı vergilendirmenin de dayanağı olan düzeltme beyanna-

²⁵ Danıştay Dördüncü Dairesi, E: 2007/1116, K: 2008/2266, T: 11.06.2008

²⁶ Anayasa Mahkemesi, Başvuru No: 2015/15100, T: 27.02.2019.

mesine konulan ihtirazi kayıt beyanları da dikkate alınarak, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20. maddesinde öngörülen inceleme ve araştırma yetkisi çerçevesinde; davacının katma değer vergisi indirimlerini düzeltme beyannamesi ile beyanlarından çıkardığı faturaları düzenleyerek davacıya veren mükellef hakkında, düzeltme beyannamesi verilmeden ya da davacının düzeltme beyannamesi vermeye zorlandığı, idarenin müeyyideli yazısından önce, vergi idaresince ne gibi işlemler yapıldığı, bu firma hakkında, düzenlediği faturalarla ilgili olarak yapılmış bir inceleme ve buna bağlanmış bir inceleme raporu ile vergi tekniği raporunun ve bunlara dayanak alınan tespit, tutanak ve diğer delillerin bulunup bulunmadığı, yine adı geçen firmanın davacı adi ortaklığa düzenlediği ileri sürülen faturalar nedeniyle, davacı hakkında yapılmış bir inceleme ya da diğer delil, tespit ve tutanak bulunup bulunmadığı hususlarının davalı idareye sorulup idare tarafından sunulacak bilgi ve belgelere göre yine yukarıda değinilen Anayasa Mahkemesi kararında da belirtildiği üzere; sahte olduğu ileri sürülen faturalarda yazılı mal ve hizmetlerin gerçekten alınıp alınmadığı, yapılan işin niteliği ve büyüklüğüyle orantılı olup olmadığı araştırılarak, gerçek durum somut olarak ortaya konulmak suretiyle bir karar verilmesi gerekirken, belirtilen gerekçe ile davanın kabulü yolunda verilen Vergi Mahkemesi kararına karşı davalı tarafından yapılan istinaf başvurusunun reddine ilişkin kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.”²⁷

“...Uyuşmazlıkta, ihale kararından doğan damga vergisi ihalenin yapılmasıyla, sözleşmeden kaynaklanan damga vergisi ise PTT Anonim Şirketi ile davacı şirket arasında ihale kararına dayanarak sözleşme imzalanmasıyla doğmuştur. İhalenin iptali yolunda verilen mahkeme kararının kesinleşmesi üzerine davacının ödediği vergilerin hukuki dayanağının ortadan kalktığı belirtilerek daha önce doğan vergisel sonuçların kaldırılması amacıyla idareye başvuruda bulunması söz konusudur. Olayda ihale ve sözleşme damga vergisine ilişkin ödemenin yapıldığı tarihten itibaren otuz günlük dava açma süresi içinde, ihale ile sözleşmenin hukuk alanında varlığı ve ifası devam ederken davacı tarafından dava açılması beklenemeyecektir. Çünkü davacı anılan ihale kararı ve sözleşmeden dolayı hak ve menfaat elde etmektedir ve bu aşamada davacının vergilendirme işleminden doğan sonuçların kaldırılmasını istemesini gerektirecek bir hukuksal neden bulunmamaktadır. Ayrıca yine bu aşamada ihalenin yargı kararıyla iptal edileceğinin davacı tarafından öngörülmesi de mümkün değildir. Anılan ihalenin iptaline ilişkin kesinleşen yargı kararı yeni bir hukuki durum oluşturmaktadır. Bu duruma dayanarak ve vergilendirmenin hukuki dayanağının ortadan kalktığı iddiasıyla daha önce doğan vergisel sonuçların kaldırılması istemiyle yapılan başvurunun da yukarıda belirtilen genel ilkeler uyarınca 2577 sayılı Kanun'un 10. maddesi kapsamında yapılmış bir başvuru olarak kabul edilmesi gerekmektedir.”²⁸

²⁷ Danıştay Dokuzuncu Dairesi, E: 2021/892, K: 2022/5116, T: 26.10.2022.

²⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E: 2023/643, K: 2024/959, T: 23.10.2024.

“...Bu durumda, davacı tarafından kanuni süresinden sonra verilen ve dava konusu yapılan tahakkuk fişinin de dayanağı olan düzeltme beyannamesine konulan ihtirazi kayıt beyanları da dikkate alınarak, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 20. maddesinde öngörülen inceleme ve araştırma yetkisi çerçevesinde; davacının katma değer vergisi indirimlerini düzeltme beyannamesi ile beyanlarından çıkardığı faturaları düzenleyerek davacıya veren mükellef hakkında, düzeltme beyannamesi verilmeden ya da davacının düzeltme beyannamesi vermeye zorlandığı, idarenin müeyyideli yazısından önce, vergi idaresince ne gibi işlemler yapıldığı, bu firma hakkında, düzenlediği faturalarla ilgili olarak yapılmış bir inceleme ve buna bağlanmış bir inceleme raporu ile vergi tekniği raporunun ve bunlara dayanak alınan tespit, tutanak ve diğer delillerin bulunup bulunmadığı, yine adı geçen firmanın davacıya düzenlediği ileri sürülen faturalar nedeniyle, davacı hakkında yapılmış bir inceleme ya da diğer delil, tespit ve tutanak bulunup bulunmadığı hususlarının davalı idareye sorulup idare tarafından sunulacak bilgi ve belgelere göre sahte olduğu ileri sürülen faturalarda yazılı mal ve hizmetlerin gerçekten alınıp alınmadığı, yapılan işin niteliği ve büyüklüğüyle orantılı olup olmadığı araştırılarak, gerçek durum somut olarak ortaya konulmak suretiyle bir karar verilmesi gerekirken, belirtilen gerekçe ile davanın kabulü yolunda verilen Vergi Mahkemesi kararına karşı davalı tarafından yapılan istinaf başvurusunun reddine ilişkin kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.”²⁹

Hal böyleyken, ilave ÖTV konusundaki ihtilaflarda mükelleflerin ve vergi sorumlularının yalnızca ihtirazi kayıt şerhiyle verdiği beyannamelere karşı dava yoluna başvurabileceği düşüncesindeyiz. Hata düzeltme yolunu tüketenlerin dava açma hakları saklıdır (Vergi Usul Kanunu, m. 378).

Fakat, ilave ÖTV’nin ödenmesi hususunda vergi dairesine müracaat eden ve bu safhada ilave bir KDV beyan ederek bu vergiyi de ödemek zorunda kalanlar, tahsil işlemine karşı doğrudan dava açabileceği gibi İYUK m. 10 vd. düzenlenen idareye başvuru yolunu tüketerek, idarenin cevaben yaptığı işleme karşı da dava açma yolunu kullanabileceklerdir. Çünkü, bu şekilde vergi ödeyenler, dönüştürülmüş taşıtlarını trafikte özgürce kullanabilmeleri için ilave ÖTV’yi ödediklerine ilişkin belgelerini noterliğe ibraz etmek istemektedirler. Vergi idaresi bu belgeyi ilave KDV’nin ödenmesi durumuna bağlı olarak verdiği için; ilave katma değer vergisi ödeyenler açısından her ne kadar beyana dayansa da bu verginin ödenmesi için zorlayıcı sebepler söz konusudur. Ayrıca, bu durumda, mükelleflerin, ilave KDV beyanı ve ödemesi durumunda, tarh ve tahsil işlemlerine karşı dava açma usulü olarak ihtirazi kayıtlı beyan ile hata düzeltme kurumlarına başvuru hakları saklıdır.

Öte yandan, AY. m. 125 gereği, “idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır”. Yargı yolu kapalı işlemler ilgili hükümde sayılarak tüketil-

²⁹ Danıştay Dokuzuncu Dairesi, E: 2020/3988, K: 2022/4529, T: 04.10.2022.

miştir. Zorlayıcı sebepler neticesinde verilen beyanname ile vergi ödemesi bir idari işlem olarak sınıflandırılır. Bu durumda, idari işlemleri için yargı yolunun kapalı olması ilgili anayasa kuralına aykırılık taşıyabilir.

SONUÇ

Motorlu taşıtlarda yapılan tadilat işlemleri, kullanıcıların özel ihtiyaçlarını karşılamanın yanı sıra, önemli vergisel yükümlülükleri de beraberinde getirmektedir. Bu çalışmada, tadilat işlemleri neticesinde bir motorlu taşıtın başka bir motorlu taşıt sınıfına girecek şekilde dönüştürülmesi işlemlerinin ÖTV ve KDV mevzuatı açısından değerlendirilmesi yapılmıştır. ÖTV Kanunu'nun 15. maddesinin 2. fıkrası, motorlu taşıtların belirli tarife pozisyonlarındaki diğer taşıtlara dönüştürülmesini yeni bir vergiyi doğuran olay olarak kabul etmektedir. Ancak bu düzenleme, her tadilatı değil, yalnızca taşıtın türünü/sınıflandırmasını değiştiren ve ilk iktisabın ardından beş yıl içinde yapılan tadilatları kapsamaktadır. Bu süreçte en önemli sorunlardan biri, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen açıklama yetkisinin, uygulamada verginin temel unsurlarını düzenleme şeklinde kullanılmasıdır ki bu durum, vergide yasallık ilkesiyle çelişmektedir.

KDV açısından ise, motorlu taşıtların dönüştürülmesi sonucunda doğan ilave ÖTV üzerinden ilave KDV talep edilmesi, vergi hukuku ilkeleriyle bağdaşmayan bir uygulama olarak değerlendirilmektedir. Çünkü, ilave ÖTV ödemesi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nda belirtilen bir mal teslimi veya hizmet ifası olarak değerlendirilemeyeceğinden, katma değer vergisinin konusuna giren bir olay değildir. Vergi idaresinin ilave KDV uygulaması bir Bakanlar Kurulu Kararı'na dayandırılrsa dahi, bu yaklaşım hukuki açıdan isabetsizdir. Çünkü verginin konusu yalnızca yasalarla belirlenebilir.

Son olarak, bu tür hukuka aykırı vergi uygulamalarına karşı mükelleflerin başvurabileceği hukuki yollar ele alınmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesindeki istisnalar gereğince, mükelleflerin beyanlarına ihtirazi kayıt koyarak ya da hata düzeltme başvurusunda bulunarak dava açma hakları bulunmaktadır. Özellikle ilave KDV uygulaması gibi, zorlayıcı sebeplerle verilen beyanname ve yapılan ödemelerde ihtirazi kayıt şerhi konulmasa dahi Anayasa'nın 125. maddesi gereği yargı yolunun açık olduğu düşüncesindeyiz.

KAYNAKÇA

Şenyüz D, Gerçek A ve Yüce M, Türk Vergi Sistemi (21. Baskı, Ekin Kitabevi Bursa 2024).

Turan M ve Turan M, En Son Değişikliklerle Özel Tüketim Vergisi (Seçkin Yayınevi Ankara 2016).

Yavaşlar FB, “Vergilendirme Yoluyla Temel Hak ve Özgürlüklere Müdahalede Sınır”, içinde İlhan Uluslan (ed.) Kamu Hukuku, Özel Hukuk ve Ceza Hukuku Alanlarındaki Kamunun Önderliği ve Bireysel Özerklik Sempozyum Kitabı, (Seçkin Yayınevi Ankara 2009).

Çevrimiçi Kaynaklar

Anayasa.gov.tr

Danistay.gov.tr

Gib.gov.tr

Portal.tnb.org.tr

Resmigazete.gov.tr

Tbmm.gov.tr