

DENET DUYURU

Vergi

AUDIT | TAX | ADVISORY

For the latest from BDO Turkey, follow us



Duyuru Tarihi : 02.09.2022
Duyuru No : 2022/088
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN MEVZUAT
DERGİSİ - Eylül 2022
Sayı : 225

Mehmet MAÇ
Yeminli Mali Müşavir

AKSESUAR, BOYA KORUMA, OTO KUAFÖR, EK GARANTİ VE BENZERLERİNİN, TAŞITIN ÖTV MATRAHI KARŞISINDAKİ DURUMUNA İLİŞKİN TEBLİĞ DEĞİŞİKLİĞİ

ÖZET :

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu'na bağlı II sayılı listede bulunan binek otomobiller ve diğer bazı taşıtların ilk iktisabında (kullanılmak üzere ithal edilmeleri de ilk iktisap sayıldığından bu hallerde ithalinde) %0 (sıfır) ile %220 arasında değişen oranlarda ÖTV uygulanmakta, ÖTV dahil tutar üzerinden de KDV alınmaktadır.

ÖTV'ye tabi taşıt satan ÖTV mükelleflerinin alıcılardan ilk iktisap kapsamında araç bedelinin yanı sıra tahsil ettikleri aksesuar, boya koruma, oto kuaför, ek garanti ve benzeri (aşağıda bunlar "aksesuar vb" olarak anılacaktır) teslim veya hizmet bedellerinin de ÖTV matrahına dahil olduğu yönündeki Tebliğ hükmü ciddi inceleme sorunları yaratmıştır.

Maliye İdaresi bu sorunların ortaya çıkmasını önlemek amacıyla, taşıt satışından SONRA alıcıya aksesuar vb satışı yapılmasına ilişkin bedellerin, MUVAZAA HARİÇ olmak üzere ÖTV matrahına girmeyeceği yönünde özeldeler vermiştir.

DENET DUYURU
Sayı : 2022/088

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited'in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2021 yılında 11,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167'dan fazla ülkede bulunan 1.728 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 97.292 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

II sayılı liste ile ilgili olarak çıkarılan 10 Seri No.lu Tebliğ ile, taşıt alıcısının taşıtı satandan, taşıt alım işlemi bittikten sonra tedarik edeceği aksesuar vb. için ödeyeceği bedellerin muvazaa halleri hariç olmak üzere ÖTV matrahına girmeyeceği tekrar ve tebliğ bazında vurgulanmıştır.

Burada kastedilen muvazaa hallerinin taşıt bedelinin (dolayısıyla ÖTV matrahının) küçültülmesini amaçlayan satıcıların bedel kaydırma işlemleri olduğu anlaşılmaktadır.

ANAHTAR KELİMELELER :

4760, Özel Tüketim Vergisi, ÖTV, taşıt, aksesuar, boya koruma, oto kuaför, ek garanti, ÖTV matrahı, II sayılı liste, haksız rekabet, muvazaa.

1. AKSESUAR vb'nin TAŞITLARIN İLK İKTİSABINDA ÖTV MATRAHINA GİRECEĞİ YÖNÜNDEKİ TEBLİĞ HÜKMÜ YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILMALIDIR :

Özel Tüketim Vergisi (II) sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin III/A-3 no.lu bölümünde;

“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 dahildir.”

hükmü yer almakta olup, incelemelerde sorun ve ihtilaf çıkmasına yol açan hüküm budur.

Bahsi geçen hükmün gerek kanunlara uygun olmadığı gerekse rekabet eşitsizliği yarattığı için yürürlükten kaldırılmasının uygun olacağını düşünüyoruz.

Bizim anlayışımıza göre;

Taşıt satıcısı tarafından taşıt satışı ile eş zamanlı bile olsa alıcıya verilen

- Taşıta ilişkin,
 - paspas,
 - ecza çantası,
 - yangın söndürme tüpü,
 - oto alarmı,
 - park sensörü,
 - kartel muhafaza,
 - otogaz tertibatı,
 - portbagaj,
 - çelik jant,

gibi aksesuar olarak isimlendirilen mallar ve bunların montajı,

- Boya koruma, deri döşeme,
- Oto kuaför hizmeti,
- Ek garanti sağlama

gibi taşıt bedelinden bağımsız mal veya hizmet bedelleri taşıtın ÖTV matrahına dahil edilmemelidir.

Bu düşüncemizin dayanakları aşağıda özetlenmiştir:

1.1. Taşıtlara İlişkin ÖTV Matrahına Hangi Unsurların Dahil Olacağını Belirleyen Kanun Hükümleri, Aksesuar vb.'yi Kapsamamaktadır :

ÖTV Kanunu'nun 11/3 üncü maddesine göre II sayılı listedeki taşıtlarda ÖTV matrahı, bu taşıtlarla ilgili ÖTV hariç KDV matrahıdır.

Bu atıf nedeniyle ÖTV matrahının bulunmasında KDV Kanunu'ndaki matraha ilişkin hükümlerin göz önünde tutulması gerekmektedir.

KDV Kanunu'nun konumuzla ilgili 20 ve 24 üncü maddeleri incelendiğinde görüleceği üzere taşıt alıcısının, taşıt satıcısından ayrıca satın alacağı aksesuar vb. taşıtın KDV matrahına girmemektedir.

Dolayısıyla aksesuar vb.'nin taşıtın ÖTV matrahına gireceği yönündeki bahsi geçen Tebliğ hükmü ÖTV ve KDV Kanunlarının ilgili maddelerine uygun değildir.

Diğer taraftan, II Sayılı Listedeki mallar, belli teknik kriterler (Kullanım amacı ve yeri, motor hacmi, elektrikli motoru olup olmadığı) ve vergi öncesi satış bedeli gibi ölçüler esas alınarak sınıflandırılmış ve ÖTV oranları da buna göre farklılaştırılmıştır. Oysa aksesuar ve boya koruma gibi yedek hizmetler bu tür bir sınıflandırmadan bağımsız olarak, hemen hemen listeye dahil bütün araçlara aynı teknik mahiyette verildiğinden, bu tür aksesuar ve yedek hizmetlerin bedelini ait oldukları aracın vergi oranına bağlamak da haksızlıktır. Örneğin, ÖTV oranları sırasıyla %80 ve %220 olan iki ayrı binek otoyaya aynı türden verilen aksesuar ve yedek hizmetlerin, sırf araçların ÖTV oranları birbirinden farklı diye farklı oranlarda ÖTV ye tabi tutulacak olması (%220 oranında ÖTV ye tabi olan araç bakımından) haksızlık veya eşitsizlik teşkil edecektir.

Taşıtın ÖTV matrahını küçültmek amacıyla (muvazaalı olarak) taşıt bedelinde indirim yapıp bunun yerine aksesuar vb. bedellerinde fahiş fiyat uygulandığında, **KAYDIRILAN BEDEL KADAR ÖTV MATRAH FARKI** oluşacağı açıktır. Böyle bir durum olsa bile, aksesuar vb. bedelinin tamamının taşıt ÖTV matrahına dahil edilmesi yanlış sonuç vermektedir. Bu nedenle Tebliğin aksesuar vs. bedelinin taşıt ÖTV matrahına komple dahil edileceği hükmü kaldırılıp bunun yerine ÖTV matrahının aşındırılması söz konusu ise sadece aşındırılan ÖTV matrahı ölçüsünde bir vergi kaçağı oluşacağını ifade eden hüküm konulmalıdır.

1.2. Aksesuar vb. Bedelinin Taşıtın ÖTV Matrahına Girmemesi Gerektiği Yönündeki Görüşümüze Paralel Vergi Yargısı Kararı :

Bir yargı kararında ¹

“.....AKSESUAR SATISLARININ ARAÇ BEDELİNE EKLENMEMEK SURETİYLE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ MATRAHININ AZALTILDIĞI İDDİASINA GELİNCE;

.....davacı şirketin sadece motorlu kara taşıtlarının perakende ticareti ile değil genel bakım ve onarım hizmetleri faaliyetiyle de işgal ettiği dikkate alındığında, BU İKİ FAALİYET KONUSUNUN BİRBİRİNDEN BAĞIMSIZ OLMASI, genel bakım ve onarım hizmetleri faaliyetlerinin motorlu kara taşıtlarının perakende ticareti faaliyetiyle ilgisinin bulunmaması, yurt dışından ithal edilen araçların genel bakım ve onarım hizmetleri faaliyetinin ÖTV Kanunu'na tabi ve yapılan hizmetlerin de ÖTV matrahına dahil olduğu yönünde bir düzenleme bulunmaması, yurt dışından ithal edilen ve davacının bayilik sözleşmesi kapsamında satın aldığı araçların satış bedelleri üzerinden zaten ÖTV hesaplanıp beyan edilmiş olması, alış ve satış faturaları arasındaki farktan kaynaklanan kısım için fark ÖTV tarhiyatının da yapılmış olması, Aracı Satın Alan Kişinin Aracı İsteddiği Servise Bakım Onarım İçin Götürebileceği gibi İSTEDİĞİ FİRMAYA GİDEREK AKSESUAR TAKTIRABİLECEĞİ, söz konusu işlemin ARACIN SATISINDAN SONRA DA MÜMKÜN BULUNMASI, ÖTV'ye tabi olan satışın yurt dışından ithal edilen ve ilk iktisap kapsamında satışı yapılan araç olduğunun Yasa'da açıkça belirtilmesi, davacı firmanın da AKSESUAR ALIS VE SATISLARI İÇİN AYRICA FATURA DÜZENLEDİĞİNİN GÖRÜLMESİ hususları bir arada değerlendirildiğinde, ÖTV'ye tabi olması gerektiği belirtilerek aksesuar bedeli olarak toplam 5.533.370,60-TL matrah farkı üzerinden her bir aracın tabi olduğu ÖTV oranına göre eksik beyan edildiğinden bahisle davacı adına vergi zıyaı cezalı özel tüketim vergisi tarh edilmesi işleminde hukuka uygunluk görülmediği,.....”

açıklamalarına yer verilmek suretiyle, aksesuar vb. satış bedellerinin taşıt ÖTV matrahına dahil edilmesinin hukuka uygun olmadığı kabul edilmek suretiyle, aynı yöndeki görüşümüz teyit edilmiştir.

1.3. Kaldırılmasını Önerdiğimiz Tebliğ Hükümü Rekabet Eşitsizliği Yaratmaktadır :

Kaldırılmasını önerdiğimiz tebliğ hükümü, ÖTV ile ilgili kanun maddelerine uygun olmadığı gibi rekabet eşitsizliği de yaratmaktadır.

¹ Ankara Bölge İdare Mahkemesi Dördüncü Dava Dairesi'nin 10.03.2020 ve E.2019/1563; K.2020/298 sayılı Kararı.

Çünkü alıcının başka bir satıcıdan ÖTV'siz alabileceği mal veya hizmetlerin taşıt satıcısı tarafından sunulduğu durumda ÖTV aranması, taşıt satıcısını haksız rekabete uğratmaktadır.

ÖRNEK :

Yeni otomobil satışı yapan bir bayi %80 oranında ÖTV'ye tabi araç sattığı müşterisinden vergi hariç fiyatı 10.000 TL olan aksesuar siparişi almıştır. Tebliğe göre bu bayi aksesuarı taşıt satışı esnasında teslim ettiğinde (10.000 + 8.000 ÖTV =) 18.000 + 3.240 KDV = 21.240 TL bedel talep etmek durumundadır.

Halbuki taşıt alıcısı aynı gün başka bir aksesuar satıcısından yine vergi hariç bedeli 10.000 TL olan aynı aksesuarı satın almak istese ödeyeceği tutar (10.000 + 1.800 KDV =) 11.800 TL olacaktır.

Görüldüğü gibi, kaldırılmasını önerdiğimiz tebliğ hükmü taşıt satıcısını, aksesuar vb. satışı konusunda rekabet eşitsizliğine maruz bırakmaktadır.

2. TAŞIT SATICISININ AKSESUAR vb. SATIŞINA İLİŞKİN ÖTV SORUNUNA ŞARTLI ÇÖZÜM GETİREN TEBLİĞ HÜKMÜ :

10 seri no.lu ÖTV Tebliği² ile, ÖTV (II) Sayılı Liste Uygulama Tebliği'nin III/A-3 no.lu bölümüne şu hüküm eklenmiştir :

“MUVAZAALI OLMAMAK ŞARTIYLA, 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.”

Görüldüğü gibi, ÖTV'ye tabi taşıt satıcısının,

- muvazaalı olmamak ve
- ilk iktisaptan sonra olmak

şartları ile ÖTV hesaplamaksızın aksesuar vb. satmasına imkan sağlanmıştır.

Bu imkanın 10 no.lu ÖTV Tebliği'nin yürürlüğe girdiği 26.07.2022'den önce yapılan işlemleri de kapsadığı görüşünderiz.

² 26.07.2022 tarih ve 31904 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. (10 no.lu Tebliğin tümü hakkındaki açıklamalarımız, www.denet.com.tr/vergisirkulerleri_bolumundeki_2022/076 sayılı Sirkülerimizdedir.)

Çünkü geçmişte verilmiş olan özelgelere bu imkandan söz edilmekteydi. ³

Başka bir anlatımla, 10 Seri No.lu ÖTV Tebliği ile getirilen yukarıdaki hüküm daha önce özelgelere belirtilen imkanın tebliğ ile ifade edilmesidir.

MUVAZAALI OLMAMAK NE DEMEKTİR ?

Taşıt satıcısının yaptığı aksesuar vb. satışı bedelinin taşıtın ÖTV matrahına girmemesi için aranan muvazaalı olmama şartı ile kastedilen husus, araç bedelinin küçültülüp karşılığında aksesuar vs. bedelinin büyütülmesi suretiyle taşıt ÖTV matrahının aşındırılmasıdır.

Bu husus bir özalgede ⁴

“.....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.”

denilmiştir.

Benzer muvazaa tanımı 2 no.lu ÖTV Sirkülerinde de mevcuttur.

Görüldüğü gibi ÖTV'ye tabi taşıt satıcısı taşıtın ve aksesuar vb. nin fiyatlarını emsallerine uygun olarak belirlemişse, ilk iktisaptan sonra yapacağı aksesuar vb. satış bedelleri taşıtın ÖTV matrahına girmeyecektir.

“SONRA” OLMAK NE DEMEKTİR ?

Aksesuar vb. satış bedelinin ilgili taşıtın ÖTV matrahına girmemesi için bu taşıtın ilk iktisabından “SONRA” tahakkuk ettirilmesi şartı da aranmaktadır.

“SONRA” şartının nasıl yerine getirileceği Tebliğ de açıklanmamıştır.

3 no.lu dipnotta belirttiğimiz özalgedeki “.....*ayrı bir fatura tanzim edilse dahi.....*” ibaresi aksesuar vb. için ayrı fatura tanzim edilmiş olmasının “SONRA” şartını sağlamadığını göstermektedir.

³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 01.10.2015 tarih ve 83702 sayılı özalgenin sonunda aşağıdaki açıklama mevcuttur:

“.....*taşıtın ilk iktisap kapsamında tesliminden sonra taşıta ilişkin yapılan teslim ve verilen hizmetler ÖTV matrahına dahil olmamakla birlikte;.....*”

⁴ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'na verilen 08.02.2019 tarih ve 48839 sayılı özalg.
DENET DUYURU
Sayı : 2022/088

Bizim anladığımız kadarı ile “SONRA” şartının sağlanması için aksesuar vb. faturasının, taşıtın ilk tesliminin tamamlandığı güne göre en az 1 gün geçtikten sonra ayrıca düzenlenmesi ve tahsilatın da en az bir gün sonra yapılması gerekmektedir.

3. TESCİL VE PLAKA ALMA HİZMETLERİNİN ÖTV KARŞISINDAKİ DURUMU :

23.06.2006 tarih ve 2 no.lu ÖTV Sirkülerinde aşağıdaki açıklama mevcuttur :

“Teslim edilen araç ile ilgili olarak müşterinin vekalet vermek suretiyle satıcı firmaya yaptırdığı trafik kayıt ve tescil işlemleri ile plaka çıkarılmasına ilişkin hizmet bedelinin müşteriye yansıtılmasında ÖTV uygulanmaması gerekir. Çünkü bu hizmet, aracın bedelinden bağımsız olarak alıcının isteğine bağlı verilen bir takip ve kayıt hizmetidir.

Ancak mükelleflerin, söz konusu hizmet bedeli için rayicine göre yüksek bedel göstermek suretiyle araç bedelini, dolayısıyla ÖTV matrahını azaltması halinde, bu işlemlerin muvazaa olarak değerlendirileceği ve Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesi uyarınca işlem yapılacağı tabiidir.”

Görüldüğü gibi bu Sirkülerde ÖTV matrahını azaltma amaçlı bedel kaydırması (yani muvazaa) olmamak şartıyla tescil ve plaka teminine ilişkin olarak taşıt satıcısının sunduğu hizmet bedellerinin ARACIN BEDELİNDEN BAĞIMSIZ olması nedeniyle ÖTV matrahına girmeyeceği kabul edilmiştir.

TAŞIT BEDELİNDEN BAĞIMSIZLIK AKSESUAR vb. AÇISINDAN DA MEVCUTTUR.

Bu nedenle aksesuar vb. de ÖTV aranmamalıdır.

Şayet ÖTV matrahını küçültme amaçlı bir bedel kaydırması yapılmışsa, sadece kaydırılan bedel ÖTV matrahına eklenmelidir.

4. SONUÇ :

ÖTV (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nin III/A-3 no.lu bölümündeki ÖTV'ye tabi taşıt satıcılarının alıcıya verdikleri aksesuar vb. için aldıkları bedelin taşıtın ÖTV matrahına gireceği hükmünün yasaya uygun olmaması ve rekabet eşitsizliği yaratması nedenleriyle yürürlükten kaldırılmasını öneriyoruz.

Bu hükmün yürürlüğü devam etse dahi, ÖTV (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'ne 10 no.lu ÖTV Tebliği ile eklenen, ilk teslimden SONRA yapılan MUVAZAASIZ (taşıtın ÖTV matrahını küçültmeyen) aksesuar vb. satışlarının taşıtın ÖTV matrahına dahil edilmeyeceği hükmü, bahsi geçen ÖTV sorununu büyük ölçüde çözmüştür.