

TÜTÜN MAMULLERİ VE ALKOLLÜ İÇKİLERDEN ALINAN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE MÜTESELSİL SORUMLULUK UYGULAMASI

The Application of Joint Liability in the Excise Tax on Tobacco Products and Alcoholic Beverages and the Issue of Taxation Power

Fatih TORUN*

TAAD

Yıl: 12, Sayı: 48
Ekim 2021, (379-414)

Makale Bilgisi

Geliş Tarihi : 28.04.2021

Kabul Tarihi : 14.09.2021

Makale Türü: *Araştırma*

Article Info

Received Date: 28.04.2021

Accepted Date: 14.09.2021

Article Type : *Research*

ÖZET

Tütün ürünleri ve alkollü içkiler sektörü Türkiye ekonomisine değişik kanallardan katkı sağlayan bir sektördür. Tütün ürünleri ve alkollü içkiler üzerinden sağlanan vergi gelirleri ise bu sektörün en temel ekonomik katkısıdır.

Ülkemizde, tütün ve alkol ürünlerinde ortaya çıkan vergisiz yani kaçak kullanımın önlenmesi amacıyla bir takım tedbirler alınmıştır. Bu çerçevede tütün mamulleri ve alkollü içkiler için bandrol ve kod (biralara için) uygulaması zorunluluğu getirilmiştir. Bu zorunluluğa uyulmasını sağlamak amacıyla 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin (5) numaralı fıkrası ihdas edilmiştir.

4760 sayılı Kanun'un 13. maddesinin (5) numaralı fıkrası kapsamındaki eşyanın ele geçirilmesi durumunda özel tüketim vergisine ilişkin işlemlerin Gelir İdaresi Başkanlığı'na tesis edileceği anlaşılmaktadır. Hal böyle olunca ithalattan kaynaklanan özel tüketim vergisini tarh ve takip etme yetkisinin Gümrük İdaresi'ne ait olması nedeniyle yasa dışı yollardan ithal edilen gümrük kaçağı tütün mamulleri ve alkollü içkilere ilişkin 4760 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 5. fıkrası uyarınca özel tüketim vergisi tarhiyatı yapmaya yetkili idarenin hangisi olduğu hususunda tereddüt oluşmuştur. Bu tereddüt, Danıştay ve idari yargı kararlarına da yansımıştır. Ayrıca ilgili Kanun maddesi, hukuki belirlilik ilkesini ihlal ettiği gerekçesiyle Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülerek Anayasa Mahkemesi nezdinde iptal davasına konu edilmiştir.

Bu çalışmada, yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde tütün mamulleri ve alkollü içkilerin kaçak olarak yurda sokulması durumunda 4760 sayılı Kanun'un 13. maddesinin (5) numaralı fıkrasında öngörülen müteselsil sorumluluk uygulaması ve müteselsil sorumluluk kapsamında özel tüketim vergisi ile ilgili işlemleri tesis edecek yetkili idare sorunu incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Özel tüketim vergisi, müteselsil sorumluluk, vergilendirme yetkisi, dolaylı vergi, tütün mamulleri, alkollü içecekler, sigara kaçakçılığı, alkol kaçakçılığı.

Bu makale Etik Kurul İznine tabi değildir.

* Dr., Hâkim, Anayasa Mahkemesi Raportörü, fatih.torun@anayasa.gov.tr, <https://orcid.org/0000-0002-4616-3345>.

ABSTRACT

Tobacco products and alcoholic beverages industry is a sector that contribute to Turkey's economy through various channels. Tax revenues from tobacco products and alcoholic beverages are the main economic contribution of this sector.

In our country, a number of measures have been taken in order to prevent illegal use of tobacco and alcohol products. In this context, the application of banderole and code (for beers) has been imposed for tobacco products and alcoholic beverages. Paragraph (5) of Article 13 of the Excise Tax Law No. 4760 has been legislate in order to ensure compliance with this obligation.

In case of seizure of the goods within the covered by paragraph (5) of article 13 of the Law No. 4760, the transactions regarding the excise tax will be established by the Revenue Administration. The authority to assess and gather the ezcise tax arising from imports belongs to the Customs Administration. As such, there has been doubts as to which administration is authorized to levy excise tax assessments on illegally imported tobacco products and alcoholic beverages in accordance with paragraph (5) of Article 13 of Law No. 4760. This doubt was also reflected in the decisions of the Council of State and administrative courts. In addition, the article of the relevant Law has been subjected to a lawsuit in the Constitutional Court on the grounds that it violates the legal certainty principle, alleging its unconstitutionality.

In case of smuggling of tobacco products and alcoholic beverages into the country, the issue of the joint responsibility application stipulated in the paragraph (5) Article 13 of the Law No. 4760 and the authorized administration that will establish the transactions related to the excise tax have been examined within the scope of the above.

Keywords: Excise tax, joint liability, taxation power, indirect tax, tobacco products, alcoholic beverages, cigarette smuggling, bootlegging.

GİRİŞ

Tütün ürünleri ve alkollü içkiler sektörü Türkiye ekonomisine farklı yollardan katkı sağlayan bir sektördür. Tütün ürünleri ve alkollü içkilerin imal edilmesi, ticareti ve tüketilmesi üzerinden sağlanan vergi gelirleri ise bu sektörün en temel ekonomik katkısı olarak öne çıkmaktadır.

Türkiye'de toplam vergi gelirleri ağırlıklı olarak dolaylı vergilerden oluşmaktadır. Tütün ürünleri ve alkollü içkilerin vergilendirilmesinde de temel olarak dolaylı vergiler kullanılmaktadır. Dolaylı vergiler, vergilendirilen ürünün satın alınma anında ödendiğinden hızlı ve kolay tahsil edilmektedir. Dolaylı vergiler, bu özellikleri ile birlikte tütün ve alkol kullanımının yaygınlığı ve bağımlılık yapan özelliği nedeniyle bu ürünlerin tüketiminin kamuya kaynak yaratma bakımından hızla ve kolay elde edilen, aynı zamanda da sürdürülebilirliği olan bir kamu kaynağı olarak görülmektedir. Son yıllardaki tütün ve alkol ürünleri üzerinden alınan dolaylı vergilerdeki artışlar toplam vergi hasılatını artırmakta ve kamu bütçe harcamalarını karşılamaya yardım etmektedir. Yükselen dolaylı vergiler, tütün ve alkol ürünlerine erişimi ve bağımlılığı yeterli düzeyde azaltmamasına rağmen, gelir ve kurumlar vergisi gelirlerinin arttırılmasına yönelik tedbirlere göre daha kolay artırılabilirdikleri için tercih edilmektedir.¹

¹ Ferimah Yılmaz, Mustafa Seydioğulları, Derya Gültekin Karakaş ve Dilek Aslan, 'Tütün Kontrolü Politika Aracı Olarak Vergilendirme: Türkiye Deneyimi Işığında Bir Değerlendirme' (2015) 408 Vergi Dünyası 4, 9.

Tütün ve alkol ürünleri üzerinden alınan dolaylı vergiler kamusal politikalar için üç açıdan önem taşımaktadır. Öncelikle uygulanan ağır vergiler kamuya önemli gelir sağlamaktadır. Zira vergilemenin klasik amacı, kamu giderlerinin finansmanının karşılanması için gelir elde etmektir. İkinci olarak tütün ve alkol ürünleri üzerindeki vergilerin artırılmasıyla bu ürünlerin tüketiminin azaltılması ya da tamamen tüketiminin durdurulması amaçlanmaktadır.^{2 3} Üçüncü olarak da, bir pigovyen vergi⁴ olarak dışsal maliyetler içselleştirilmeye çalışılmaktadır. Tütün ve alkol ürünleri üzerine getirilen yüksek oranlı dolaylı vergilerin en önemli özelliği bu ürünlerin kullanıcıları için bir maliyet oluşturması ve kullanıcılardan bütün topluma bir transfer sağlanmasıdır.⁵

² “Devletin elde etmeyi planladığı gelirin yanında ya da sadece belirli bir amacı gerçekleştirmek için dolaylı veya doğrudan vergiler eliyle vergi mükelleflerinin belirli davranışlarının özendirilmesi veya ödüllendirilmesi, bunun yanında bazı davranışların yapılmaması için caydırılması yahut cezalandırılması yöntemlerinin uygulanmasına yönlendirici vergilendirme denilmektedir. Söz konusu vergiler sosyal, kültürel, çevrenin korunması, sağlık, bağımlılık yaratan alkol ve sigara gibi maddelerin tüketiminin önlenmesi veya azaltılması gibi alanlarda yönlendirici etkileri için kullanılabilirlerdir.” (Cenker Göker, ‘Yönlendirici Vergilendirme’ (2011) 17 (3-4) Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi 11, 19.)

³ Sosyal zararları olabilen tütün mamulleri ve alkollü içkiler gibi maddelerin tüketimini kısıma konusunda, özel tüketim vergisi gibi vergilerle yapılan müdahalelerin ne derece etkili olduğu ise tartışmalı bir konudur. Bu konuda Taylar; “*Bunun en önemli nedeni, toplumun bu tür maddelere olan talebinin esnek olmayışıdır. Tüketim, sadece talep esnek olduğu süreçte azaltılabilir. Oysa sigara ve alkollü içkiler ile benzer nitelikteki alışkanlık verici maddelere olan talep, bütün gelir düzeylerinde fiyat değişmelerine karşı pek esnek değildir. Bu nedenle, bu mallara konulan vergilerin gelir dağılımını düzeltici etkisi olumsuz olduğu gibi tüketimi kısıma konusunda da çok fazla bir etkisi olduğu söylenemez. Bu maddelerin fiyatlarındaki vergi artışına rağmen düşük gelirli de yüksek gelirli de alıştığı bu maddeleri almaya devam eder. Bu malların pahalılarından ucuzuna geçiş olsa bile bunlar için harcanan para miktarı azalmayıp aksine artabilir. Böylece bu vergi tarifesi, içki ve sigara tüketimleri fazla olan düşük gelirli kişiler için artan oranlı bir tarife özelliği taşıyacağından bu kişilerin vergi yükü artmış olacaktır.*” demektedir. (Yıldırım Taylar, ‘Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması’ (2010) 12 (Özel Sayı) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 435, 448-449)

⁴ Pigovyen vergi (pigou vergisi), İngiliz iktisatçı Arthur Cecil Pigou tarafından ortaya konan bir kavram olup, kaynak dağılımında etkinliği sağlamak amacıyla negatif dışsallıkların vergilendirilmesidir. Emisyon veya kirlilik vergisi de denilen bu vergi, dışsal zarar yayan firmalara, topluma verdikleri zararların maliyetini yüklemektir. Böylece firmaların marjinal özel maliyeti, vergi eklemek suretiyle marjinal sosyal maliyete yaklaşır. Pigovyen vergilemede amaç, firmaların üretim faaliyetini sınıra indirmek değil, negatif dışsallıklarda oluşan fazla üretimi sosyal optimum düzeyine indirmektir. (Pigovyen vergi ile ilgili ayrıntılı bilgi için bkz: Baki Yegen ve Mehmet Emin Turan, ‘Pigouvian Bir Vergi Önerisi: Sar Vergisi’ (2021) 14 (1) Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi 397-418.)

⁵ Alparslan Uğur ve Emin Kömürçüler, ‘Türkiye’de Sigaranın Vergilendirilmesinin Etkinliği’ (2015) 20 (4) Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 327, 327.



Bunun yanı sıra tütün ve alkol ürünleri üzerinden alınan yüksek oranlı dolaylı vergiler, tüketicilerin vergilerden kaçınmak ve/veya vergi kaçırmak amacıyla uyguladıkları yasal veya yasal olmayan tüketim davranışlarına yol açmaktadır. Bu tüketim davranışları, tütün ve alkol ürünleri üzerindeki dolaylı vergiler artsa bile toplam vergi gelirlerinin artmasını engellemektedir. Vergilerin artışıyla tütün ve alkol ürünleri satışlarına ödenen tutarlar azalmakta, vergiden kaçınma veya vergi kaçırmaya eylemleri artış göstermektedir. Artan vergilerle birlikte tüketiciler; tüketim alışkanlıklarını değiştirmekte, uluslararası satışı (sınır ticareti) faydalanma, daha ucuz bir markayı satın alma, vergisiz ürünler kullanma davranışı içine girmekte olup artan vergilerin en önemli sonucu ise vergisiz yani kaçak içki ve sigaraları tüketme eğiliminin artmasına yol açmasıdır.⁶

Ülkemizde, tütün ve alkol ürünlerinde ortaya çıkan vergisiz yani kaçak kullanımın önlenmesi amacıyla bir takım tedbirler alınmıştır. Bu çerçevede 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinin verdiği yetkiye dayanarak, 1 Seri No.lu Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkilerde Bandrollü Ürün İzleme Sistemi Genel Tebliği⁷ ile vergi güvenliğini sağlamak amacıyla tütün mamulleri ve alkollü içkiler için bandrollü ürün izleme sistemi kurulmuş ve bu kapsamda söz konusu mallar için bandrol ve kod (biralar için) uygulaması zorunluluğu getirilmiştir.

Bu zorunluluğa uyulmasını sağlanmak amacıyla 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin (5) numaralı fıkrası ihdas edilmiştir. Bu fıkra hükmüne göre; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinin verdiği yetki uyarınca kullanılma zorunluluğu getirilen özel etiketi veya işareti olmayan özel tüketim vergisine tabi malların bulundurulduğunun tespit edilmesi halinde, bu malları bulunduranlar adına; ayrıca her bir tespit için bu Kanuna ekli (III) sayılı listenin (A) Cetvelinde yer alan malların 50 litreyi, (B) Cetvelinde yer alan 2402.20 ve 2402.90.00.00.00 (yalnız tütün yerine geçen maddelerden yapılmış sigaralar) G.T.İ.P. numaralı malların 5.000 adedi aşması halinde ise müteselsilen sorumlu olmak üzere, bu malları bulunduranlar ile ithal veya imal edenlerden herhangi biri adına; malların tespit tarihindeki emsal bedeli veya miktarı üzerinden Kanun'un 11. maddesindeki esaslara göre özel tüketim vergisi re'sen tarh edilecek ve bu tarihyata ayrıca vergi ziyat cezası uygulanacaktır.

Bununla birlikte 4760 sayılı Kanun'un 13. maddesinin (5) numaralı fıkrası kapsamındaki eşyanın ele geçirilmesi durumunda özel tüketim vergisine ilişkin işlemlerin hangi idare tarafından tesis edileceğine ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bu durumun işlem tesis edecek idarenin tespiti açısından

⁶ ibid 340-341.

⁷ 17/3/2007 tarih ve 26465 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ciddi belirsizlik oluşturduğu, bu malların yurt içinde yakalanması durumunda bulunduranlar ile ithal veya imal edenler arasında herhangi bir ayrıma gidilmeden ve malın menşei araştırılmadan her halükarda vergi dairelerince işlem tesis edilmesine ve yaptırım uygulanmasına yol açtığı eleştirilerine sebep olmaktadır. Anılan madde kapsamındaki eşyanın ele geçirilmesi durumunda özel tüketim vergisine ilişkin işlemlerin hangi idare tarafından tesis edileceği hususunda ortaya çıkan tereddüt Danıştay ve idari yargı kararlarına da yansımış, ayrıca maddenin Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülerek Anayasa Mahkemesi nezdinde iptal davasına konu edilmiştir.

Bu çalışmada, yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde özel etiketi veya işareti olmayan tütün mamulleri ve alkollü içkilerin kaçak olarak yurda sokulması durumunda 4760 sayılı Kanun'un 13. maddesinin (5) numaralı fıkrasında öngörülen müteselsil sorumluluk uygulaması ve müteselsil sorumluluk kapsamında özel tüketim vergisi ile ilgili işlemleri tesis edecek yetkili idare sorunu incelenecektir.

I. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE MÜTESELSİL SORUMLULUK

A. Özel Tüketim Vergisinin Tanımı ve Özellikleri

Çoğu ülkede olduğu gibi ülkemizde de kamu gelirleri içinde en büyük ve önemli payı vergiler oluşturmaktadır. Devletin egemenlik gücünün en belirgin yansımalarından birisi olan vergi, devlet ve vergilendirme yetkisine sahip kurumların kamu harcamalarını finanse etmek ve toplumun içinde bulunduğu koşulların gerektirdiği tedbirleri almak için, ödeme gücü olanlardan, bu güçleri ile orantılı olarak aldıkları zorunlu, karşılıksız ve nihai parasal ödemelerdir.⁸ Verginin asıl amacı mali olmakla beraber ekonomik, sosyal ve ahlaki amaçları da mevcuttur. Bir başka deyişle vergi politikası, devlete gelir sağlamanın yanı sıra sosyal, politik ve ekonomik amaçların gerçekleştirilmesi noktasında kullanılan en önemli araçlardan birisidir.⁹

Belli bir ülkede belli bir dönemde uygulanan vergilerin ve vergi benzeri kamu gelirlerinin bütünü “*vergi sistemi*” olarak adlandırılmaktadır. Bugünkü vergi sistemleri ilke olarak “*çok vergili sistem*” modeli üzerine kurulmuş bulunmaktadır. Çok vergili sistemlerde, uygulanan vergiler değişik şekillerde kategorize edilmekle birlikte günümüzde genellikle bir vergi sisteminde yer alan vergiler, bunların vergilendirildiği ekonomik kaynağa göre, yani vergilendirilen konu unsuruna göre kategorileştirilmekte olup bu ayırım göz önünde tutulduğunda, *gelir üzerinden alınan vergiler, servet üzerinden alınan*

⁸ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)* (9. Basım, Ekin Basım Yayın 2018) 84, Salim Ateş Oktar, *Vergi Hukuku* (11. Baskı, Türkmen Kitabevi 2016) 4.

⁹ Göker (n 2) 15-16.



vergiler ve harcamalar üzerinden alınan vergiler olmak üzere üç ekonomik unsurdan birinin üzerine vergi konulduğu görülmektedir.¹⁰

Tüketim vergileri olarak adlandırılan harcamalar üzerinden alınan vergiler, gelir ve servetin harcanması dolayısıyla alınan vergiler olup üretilen, satılan veya tüketilen mal ve hizmetler üzerine konulan dolaylı ve yapıları gereği objektif (gayrişahsi) nitelik taşıyan vergilerdir. Genel tüketim vergileri, istisna ve muafiyetler dışında tüm malların üretiminden tüketimine kadar olan tüm aşamalarda ve el değiştirme esnasında alınan vergiler olup bu tür vergilerin en bilineni *katma değer vergisidir*. Özel tüketim vergileri ise sadece belirli mal gruplarının vergilendirildiği, tek aşamalı, az sayıda mükellefi olan, yönetimi kolay bir vergi türüdür.¹¹

Türk vergi sistemi içerisinde *harcama (tüketim) vergisi* niteliğinde dolaylı vergi türlerinden birisini teşkil eden özel tüketim vergisi, yeni bir vergi türüdür. Özel tüketim vergisinden önce dağınık şekilde uygulanan tüketim vergileri bulunmaktaydı. Özel tüketim vergisine geçişin nedenlerinden biri, işte bu dolaylı vergiler sisteminin sadeleştirilmesidir. Özel tüketim vergisinin Türk vergi sistemine dâhil edilmesinin nedenlerinden bir diğeri ise, Avrupa Birliği mevzuatı ile uyum sağlama yükümlülüğünün ortaya çıkmasıdır.¹² 4760 sayılı Kanun'un kabulü ile 16 adet vergi, resim, harç, fon ve pay¹³, özel tüketim vergisi adı altında toplanmıştır.¹⁴

Harcamalar üzerinden alınan dolaylı bir vergi türü olan özel tüketim vergisi, bazı yönleri ile harcamalar üzerinden alınan diğer vergi türlerinden ayrılmaktadır. Örneğin, gümrük vergilerinden farklı olarak, hem yerel hem

¹⁰ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, *Vergi Hukuku* (26. Baskı, Turhan Kitabevi 2017) 224, Nurettin Bilici, *Türk Vergi Sistemi* (41. Baskı, Savaş Yayınevi 2018) 5, Erdoğan Öner, *Türk Vergi Sistemi* (8. Baskı, Seçkin Yayınları 2017) 29, Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (12. Baskı, Gazi Kitabevi 2014) 198.

¹¹ Kemal Oktar, *Özel Tüketim Vergisi Yorum ve Açıklamaları* (2. Baskı, PWC Business School 2013) 13.

¹² Oktar (n 9) 13, Öncel, Kumrulu ve Çağan (n 8) 430, Bilici (n 8) 161, Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, *Türk Vergi Sistemi* (15. Baskı, Ekin Yayınları 2018) 315, Akdoğan (n 8) 551.

¹³ 2002 yılında 4760 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesiyle birlikte yürürlükten kaldırılan vergiler; akaryakıt tüketim vergisi, akaryakıt fiyat istikrar fonu, taşıt alım vergisi, ek taşıt alım vergisi, çevre kirliliğini önleme fonu, trafik tescil harcı, eğitime katkı payı, eğitim gençlik spor ve sağlık hizmetleri vergisi, savunma sanayii destekleme fonu, mamuller ile şehit dul ve yetimleri payı, federasyonlar payı, toplu konut fonu, tütün mamulleri ve alkollü içkiler piyasası düzenleme kurumu payı, mera fonu ve bazı ürünlere ilişkin yükseltilmiş katma değer vergisi oranıdır. (Anılan vergi ve diğer mali yükümlülükler hakkında ayrıntılı bilgi için bkz: Oktar (n 9) 23-45).

¹⁴ Taylar (n 3) 460, Müslüm Turan ve Müge Turan, *En Son Değişikliklerle Özel Tüketim Vergisi* (Seçkin Yayınları 2016) 32., Salim Ateş Oktar, *Türk Vergi Sistemi* (Türkmen Kitabevi 2016) 204.

de ithal edilmiş belirli ürünler üzerinde uygulanan bir vergi türüdür. Özel tüketim vergisi, diğer bir harcama vergisi olan katma değer vergisinden de birçok yönden ayrılmakta olup öncelikle katma değer vergisinden farklı olarak sadece belirli mallar üzerinde uygulanmaktadır. Özel tüketim vergisine “özel” sıfatının verilmesini sağlayan, kapsamına almış olduğu malların genel tüketim vergisine nazaran daha sınırlı oluşudur.¹⁵ Ayrıca, katma değer vergisinin aksine üretim zincirinin her aşamasında değil sadece üretim, ithalat ya da toptan satış aşamasında uygulanmakta olduğundan az sayıda mükellefi kapsamaktadır.

Öğretide, özel tüketim vergisi hakkında çeşitli tanımlar ortaya konulmuştur. Buna göre özel tüketim vergisi, dolaylı, üretimden tüketime kadar olan ekonomik sürecin bir aşamasında alındığından toplu ve sadece kanunda tek tek sayılarak belirtilen malları konu alması nedeniyle de özel nitelikli bir harcama (tüketim) vergisidir.¹⁶ 4760 sayılı Kanun hükümlerinden hareketle ise, *özel tüketim vergisi, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli I, II, III ve IV sayılı listelerdeki malların teslimi, ilk iktisabı, ithalatı veya müzayede yoluyla satışından bir defaya mahsus olarak alınan, harcamalar üzerinden alınan vergiler kategorisinde yer alan dolaylı bir vergi* olarak tanımlanabilir.¹⁷

Tanımdan anlaşılacağı üzere özel tüketim vergisi, kapsamına giren malların, imalat, ithalat veya ilk iktisap aşamasında bir defaya mahsus olmak üzere alınmaktadır.¹⁸ Buna göre özel tüketim vergisinde vergiyi doğuran olay esas itibarıyla malın *teslimi, ithalatı, müzayede yolu ile satışı ve ilk iktisabıdır (4760 sayılı Kanun'un 3. maddesi)*. Bundan sonra malın el değiştirmesi sırasında bir kez daha vergilendirme söz konusu değildir. Katma değer vergisinde geçerli olan üretim zincirinin tüm aşamalarının vergilendirilmesi ve buna paralel olarak vergiden vergi indirimi uygulaması bu vergi açısından söz konusu değildir. Özel tüketim vergisinde vergi, malın teslimi, ithalatı, müzayede yolu ile satışı veya ilk iktisabı aşamasında alınmakta, bundan sonra malların nihai tüketiciye ulaşmasına kadar olan diğer aşamalar vergi dışında kalmaktadır.¹⁹ Ayrıca, belirli malların imalat veya ithalatı safhasında alındığından mükellef sayısı oldukça düşüktür.

Genel tüketim vergilerinden farklı olarak özel tüketim vergileri, ekonomik süreç içinde özel olarak belirlenen mallar üzerinden alınmaktadır ve bu mallar kanunda listeler halinde sıralanmıştır.²⁰ Özel tüketim vergisinin konusunu

¹⁵ Taylar (n 3) 440., Oktar, Türk Vergi Sistemi (n 12) 203.

¹⁶ Oktar, Türk Vergi Sistemi (n 12) 203.

¹⁷ Taylar (n 3) 440.

¹⁸ Ayşe Elif Yıldırım, ‘Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemlerinde Özel Tüketim Vergisi’ (2015) XIX (1) Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 219, 228.

¹⁹ Bilici (n 8) 163.

²⁰ Türkiye’de özel tüketim vergisinin konusu 4760 sayılı Kanun’un 1. maddesi ile belirlenmiştir. 4760 sayılı Kanun’un 1. maddesinde, (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerin oluşturulması



oluşturan mallar ülkeden ülkeye değişmekle birlikte, daha çok sigara, kahve, alkollü içkiler gibi alışkanlık verici mallar; sürümü yüksek olan benzin, çimento, cam, demir gibi bazı ilk mallar ile kürk, mücevher, motorlu araçlar, elektrikli aletler gibi lüks mallar verginin konusu olarak seçilmektedir.^{21 22}

ve bu listelerin altında yer alan (A) ve (B) cetvelleri ile vergiye tabi mal guruplarının sınıflandırılması yoluna gidilmiştir.

Bu çerçevede (I) sayılı liste, petrol ve petrol ürünlerinden oluşmaktadır. (I) sayılı listenin (A) cetvelinde sınıflandırılmış petrol gazı (LPG) dâhil akaryakıt ürünleri ve türevleri yer almaktadır. (B) cetvelinde ise akaryakıt harici petrol ürünleri yer almaktadır. (I) sayılı listenin (A) ve (B) cetvelinde yer alan vergilendirmeye tabi tutulan petrol ve petrol türevlerinden, üretimleri yurt dışında yapılanların ithalatı verginin doğmasına neden olmakta iken, üretimleri yurt içinde yapılanların ise teslimi vergiyi doğuran olay olarak belirlenmiştir.

(II) sayılı liste, motorlu taşıtlara ilişkindir. (II) sayılı listede, yarı römorklar için çekiciler, binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş motorlu taşıtlar, eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar, özel amaçlı motorlu taşıtlar, motosiklet, helikopter, uçak, gemi, yat, eğlence ve spor tekneleri gibi taşıtlar yer almaktadır. (II) sayılı listede yer alan motorlu taşıtlarda ikili sınıflandırma mevcuttur. (II) sayılı listede 25 cetvelde yer alan araçlardan kayıt ve tescil uygulamasına tabi olanların ilk iktisabı, kayıt ve tescil dışı bırakılanların ithalatı veya imalatı, inşası sonrası teslimatı ile vergi uygulaması öncesinde müzayede yolu ile satışı verginin konusunu oluşturmaktadır. Listedeki yer alan taşıtların aksamları ve parçaları özel tüketim vergisinin kapsamı dışında bırakılmıştır.

(III) sayılı listede, tütün mamulleri ile alkollü ve alkolsüz içecekler yer almaktadır. (III) sayılı listenin (A) Cetvelinde; alkollü içkiler, kolalı, meyvalı ve sade gazozlar, alkolsüz biralar ile 20.09 ve 22.02 G.T.İ.P. numaralarında sınıflandırılan ambalajlanmış ve/veya toptan teslimatı konu edilen; meyve nektarları, meyveli içecekler, limonatalar, enerji içecekleri, sporcu içecekleri, soğuk çay, soğuk kahve, tonik ve tatlandırılmış veya aromalandırılmış benzeri içecekler yer almaktadır. (B) Cetvelinde ise, puro, sigarillo, sigara, nargile tütünü, enfiye veya çiğnemeye mahsus tütün gibi tütün mamulleri ve makaron yer alır. (A) ve (B) cetvelinde yer alan ürünlerin ithalatı, imal veya ithal edenler tarafından teslimi veya müzayede yolu ile satışı verginin konusunu oluşturmaktadır.

(IV) sayılı listede ise, beyaz eşya ve elektronik ürünler gibi lüks tüketim kapsamında kabul edilen ürünler bulunmaktadır. 4760 sayılı Kanun'a ekli (IV) sayılı listede giyim eşyası, muzır neşriyat, klimalar, ısıtıcılar, beyaz eşyalar, küçük ev aletleri, cep telefonu, telsiz-telefon cihazları, televizyon, projektör, kamera, ses ve görüntü cihazları, inci ve kıymetli taşlar, tabancalar ve diğer ateşli silahlar ile sürgülü silahlar, kristal avizeler, süs eşyaları ve benzeri birçok ürün yer almaktadır. (IV) sayılı liste kapsamında vergilendirmeye tabi tutulan lüks tüketim mallarından üretimi yurt dışında yapılanlarda ithalat, yurt içinde yapılanlarda teslimat veya müzayede yolu ile satışı vergiyi doğuran olaydır.

²¹ Betül Hayrullahoğlu, 'Türkiye'de Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkilerde Özel Tüketim Vergisinin Başarısı' (2015) 2 (2) Journal of Life Economics 89, 95, Oktar, Türk Vergi Sistemi (n 12) 203.

²² Ülkemizde Kanun'a ekli listeler incelendiğinde özel tüketim vergisinin; akaryakıt ürünlerinden motorlu taşıtlara, alkollü içeceklerden tütün ürünlerine ve lüks tüketim ürünleri kapsamına alınan birçok mal gurubuna kadar uzanan bir içeriğe sahip olduğu görülmektedir. Kapsamına aldığı mal ve ürünlerin fazlalığı nedeniyle özel tüketim vergisinin, adeta katma değer vergisi gibi bir genel tüketim vergisi görünümü kazandığı ifade edilmektedir. (Taylor (n 3) 444, Şükrü Kızılot ve Metin Taş, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (5. Baskı, Gazi Kitabevi 2013) 319)

Bunun yanı sıra özel tüketim vergisi kapsamına giren malların tanımlanmasında herhangi bir belirsizlik ve yorum farkı bulunmamakta olup bu malların tanımlamaları uluslararası standartlara göre belirlenmiştir.²³ Zira 4760 sayılı Kanun'un 1. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, Kanun'a ekli listelerde yer alan malların Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlanan eşyalar olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla özel tüketim vergisine tabi mallar, esas itibarıyla, Kanun'a ekli listelerde, Türk Gümrük Tarife Cetvelindeki tarife, tarife alt pozisyon açılımları, G.T.İ.P. numaralarına yer verilmek suretiyle ve Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlandığı şekilde yer almaktadır.

B. Müteselsil Sorumluluk Kavramı

Müteselsil sorumluluk kavramı, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun 61. ve 62. maddelerinde; müteselsil borcun meydana gelişi ve müteselsil borçluların sorumlulukları ise aynı Kanun'un 162. ve 163. maddelerinde düzenlenmiştir.

6098 sayılı Kanun'un 61. maddesinde müteselsil sorumluluk kavramı; *"Birden çok kişi birlikte bir zarara sebebiyet verdikleri veya aynı zarardan çeşitli sebeplerden dolayı sorumlu oldukları takdirde, haklarında müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümler uygulanır."* hükmü ile açıklanmıştır. Aynı Kanun'un 162. maddesinde ise, birden çok borçludan her birinin, alacaklıya karşı borcun tamamından sorumlu olmayı kabul ettiğini bildirirse müteselsil borçluluğun doğacağı, böyle bir bildirim bulunmadığı durumlarda ise, müteselsil borçluluğun ancak kanunda öngörülen hâllerde doğacağı düzenlemesine yer verilmiştir. Müteselsil sorumluluk durumunda borçluların hepsi borcun tamamından sorumlu olup bu durum 6098 sayılı Kanun'un 163. maddesinde; *"Alacaklı, borcun tamamının veya bir kısmının ifasını, dilerse borçluların hepsinden, dilerse yalnız birinden isteyebilir. Borçluların sorumluluğu, borcun tamamı ödeninceye kadar devam eder."* şeklinde açıklanmıştır.

Bu açıklamalar çerçevesinde müteselsil sorumluluk, bir irade beyanı veya kanun hükmü nedeniyle birden çok borçludan her birinin edimin tamamını ifa ile yükümlü olduğu, alacaklının ise edimin tamamını ancak bir defa elde etmek için borçlulardan dilediğinden talep etmeye yetkili olduğu ve borçlulardan birinin ifası veya ifa yerini tutan edim ile diğerlerinin ifa edilen oranda alacaklıya karşı borçlarının sona erdiği bir birlikte sorumluluk hali olarak tanımlanabilir.²⁴

Vergi hukuku açısından bakıldığında vergi ödevlerinin yerine getirilmesinden esas olarak vergi mükellefleri sorumludur. Ancak bazı hallerde

²³ Yıldırım (n 16) 228.

²⁴ Fikret Eren, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler* (18. Baskı, Yetkin Yayınları 2015) 1200, Turan ve Turan (n 12) 305.



bu ödevlerin yerine getirilmesi görevi, kanun koyucu tarafından üçüncü kişilere yüklenebilmektedir. Kendilerine vergi ödevi yüklenen kişiler vergi sorumlusu olarak adlandırılmakta olup vergi sorumlusu kendisi gerçek yükümlü olmamasına rağmen vergi kanunlarının emredici hükümleri dolayısıyla verginin vergi dairesine ödenmesi ve diğer bazı işlemleri yapması zorunluluğu olan kişilerdir.²⁵ Bu bağlamda asıl borçlu dışında başka kimselere de verginin ödenmesi görevi verilmiş olup bu kimselerin görevlerini gerektiği gibi yerine getirmemeleri durumunda verginin bunlardan tahsili yoluna gidilmektedir. Vergi hukukunda iki farklı türde sorumluluk düzenlenmiştir. Bunlar, müşterek (ortaklaşa)²⁶ ve mütessesil (zincirleme) sorumluluktur.²⁷

Özel hukuk kökenli bir kurum olan *mütessesil (zincirleme) sorumluluk* müessesesinin vergi hukukunda getiriliş amacı, kamu alacağını güvence altına almaktır. Vergi hukukunda, vergilendirmeye ilişkin özel sözleşmeler vergi dairelerini bağlamadığından vergi hukukunda mütessesil sorumluluk sadece kanundan doğmaktadır.²⁸

Özel hukukta olduğu gibi vergi hukuku açısından bakıldığında da, mütessesil sorumluluk esas itibariyle bir vergi borcuna ilişkin olup aynı anda birden fazla kişinin bu vergi borcundan sorumlu tutulabilmesi anlamına gelmektedir. Mütessesil sorumluluk halinde, vergi idaresinin muhatap olacağı sorumlu

²⁵ Özel tüketim vergisinde vergi sorumluluğuna ilişkin 4760 sayılı Kanun'un 4. maddesinde bazı düzenlemeler yer almaktadır. Buna göre 4760 sayılı Kanun'un 4. maddesinin (2) numaralı fıkrasında, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı'nın, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tâbi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği düzenlenmiştir. Aynı maddenin (3) numaralı fıkrasında ise, fiilî veya kaydı envanter sırasında bu Kanun'a ekli listelerdeki malların belgesiz olarak bulundurulduğunun tespiti halinde, belgesiz mal bulunduran mükelleflere, bu malların alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verileceği, bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen malın tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan özel tüketim vergisinin, alışını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh edileceği düzenlenmiştir. Bu kapsamda işlem tesis edilebilmesi için, mükellefiyetin veya mükellefiyeti gerektirecek faaliyetin bulunması ve söz konusu malların belgesiz olarak bulundurulduğunun fiilî ve kaydı envanter neticesinde tespit edilmesi gerekmekte olup bu yönde herhangi bir tespit bulunmadığı sürece mezkur düzenleme kapsamında özel tüketim vergisi tarhiyatı yapılamayacaktır.

²⁶ Müşterek sorumlulukta, vergiyi ödeyen asıl mükellef ile vergiyi vergi dairesine yatırmak zorunda olan iki kişi bulunmaktadır. Vergi sorumlusu ile verginin asıl borçlusu farklı kişilerdir. Vergi sorumlusu, ödediği bu borç için asıl mükellefe rücu edebilir. Dolayısıyla vergi sorumlusunun kendi borcu söz konusu olmadığından bu sorumluluk tali niteliktedir (Kızılot ve Taş (n 20) 40).

²⁷ ibid 40.

²⁸ Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar)* (20. Baskı, Siyasal Kitabevi 2015) 82., Öncel, Kumrulu ve Çağan (n 8) 88., Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku* (Yetkin Yayınları 2017) 183.

sayısı birden fazla olduğundan alacağın tamamı için borçlulardan birine yönelik takip yapılabilir. Müteselsil borçluluk durumunda, vergi borcu kişinin asli borcu niteliğine bürünmektedir. Borç, müteselsil borçlu bulunanlardan herhangi birisinden tahsil edildiğinde ortadan kalkmaktadır.²⁹

Türk vergi hukukunda müteselsil sorumluluk ile ilgili genel bir hüküm bulunmayıp ancak değişik kanunlarda teselsüle ilişkin hükümler yer almaktadır.³⁰ Ancak müteselsil sorumluluk ile ilgili genel bir hüküm niteliğinde kabul edilebilecek 213 sayılı Kanun'un 11. maddesinin üçüncü fıkrasında, vergi kesenlerin, yani bir anlamda vergilendirme işlemine taraf olanların sorumluluğuna ilişkin bir düzenleme bulunmaktadır. Öncelikle maddenin ilk fıkrasında, yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanların, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır. Üçüncü fıkrada ise, mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanların müteselsilen sorumlu oldukları düzenlemesine yer verilmiştir.

C. Özel Tüketim Vergisinde Müteselsil Sorumluluk

1. 213 sayılı Kanun'un 11. Maddesinden Kaynaklanan Müteselsil Sorumluluk

İşleme taraf olanların müteselsil sorumluluğuna ilişkin 213 sayılı Kanun'un 11. maddesinde yer alan düzenlemeler, özel tüketim vergisi açısından da uygulanma imkânına sahiptir.

Özel tüketim vergisine tabi bir malı satın alan gerçek ya da tüzel kişinin Hazine'ye intikal etmeyen özel tüketim vergisinden sorumlu tutulması için satıcının, tahsil ettiği özel tüketim vergisini ödemediğinin veya beyan etmediğinin, yani yükümlülüğünü yerine getirmediğinin tespit edilmiş olması gerekmektedir. Buna göre, 4760 sayılı Kanun'a ekli listeler kapsamında malları özel tüketim vergisi mükelleflerinden teslim alanlar, söz konusu malların teslimine ait özel tüketim vergisinin Hazine'ye intikal ettirilmediğinin tespiti halinde, intikal ettirilmeyen özel tüketim vergisinden özel tüketim vergisi mükellefi ile birlikte müteselsilen sorumludur. Müteselsil sorumluluk için alıcının özel tüketim vergisi mükellefi olması gerekmemekte, işleme taraf olması yeterli bulunmaktadır.³¹

²⁹ Fatih Torun, *Açıklamalı İçtihatlı Emlak Vergisi Kanunu* (Adalet Yayınevi 2016) 635, Karakoç (n 26) 184-185, Kızılot ve Taş (n 20) 40.

³⁰ Karakoç (n 26) 183.

³¹ Turan ve Turan (n 12) 306.



Danıştay ise, 213 sayılı Kanun'un 11. maddesi kapsamında özel tüketim vergisi uygulaması bakımından mütessesil sorumluluk doğabilmesi için kendisine mal teslim eden kişinin 4760 sayılı Kanunun 4. maddesinde tanımlanan özel tüketim vergisi sorumlusu sayılması ve sorumlu tarafından vergi hukukundan doğan yükümlülüğünün yerine getirilmemiş olması gerektiğini belirtmektedir. Başka bir ifadeyle Danıştay, 213 sayılı Kanun'un 11. maddesinin üçüncü fıkrasında sayılanların mütessesil sorumluluğu sadece vergi sorumlusunun kestiği vergilerle sınırlı olup, söz konusu fıkranın 4760 sayılı Kanun'un 4. maddesi dışında özel tüketim vergisi açısından uygulanma olanağı bulunmadığını belirtmektedir.³²

2. 4760 sayılı Kanun'un 13. Maddesinden Kaynaklanan Mütessesil Sorumluluk

Özel tüketim vergisi uygulaması açısından mütessesil sorumluluk, sadece 213 sayılı Kanun'un 11. maddesi kapsamında işleme taraf olanların mütessesil sorumluluğu ile sınırlı olmayıp 4760 sayılı Kanun'da mütessesil sorumluluk doğuran hallere yer verilmiş, bu Kanun uyarınca çıkarılan Özel Tüketim Vergisi Uygulama Genel Tebliğlerinde de mütessesil sorumluluğun uygulanmasına ilişkin usul ve esasa ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.

Özel tüketim vergisinin tahsilini sağlamak amacıyla getirilen bu önlemler 4760 sayılı Kanun'un *Mütessesil Sorumluluk ve Ceza Uygulaması* başlıklı 13. maddesinde yer almaktadır.

4760 sayılı Kanun'un 13. maddesinde ilk olarak *petrol rafinerilerinin mütessesil sorumluluğuna* ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir. Buna göre, gerçek veya tüzel kişiler tarafından ithal edilen ham petrolün Türkiye'deki rafinerilere fason olarak rafine ettirilmesi sonucu elde edilen (I) sayılı listedeki malların tesliminde doğacak özel tüketim vergisinin ödenmesinden, ham petrol ithalini gerçekleştirenler ile birlikte ilgili rafineri şirketi mütessesilen sorumlu tutulmuştur (*4760 sayılı Kanun'un 13/1. maddesi*). Görüldüğü üzere bu düzenlemenin muhatabı, petrol olarak işleyen rafinerilerdir. Burada kendilerine fason olarak petrol rafine ettirilen petrol rafinerileri ham petrolden elde edilen petrol ürünlerinin tesliminde doğacak olan özel tüketim vergisinin ödenmesinden, ham petrolü ithal edenlerle birlikte mütessesilen sorumlu kılınmıştır.³³

Ayrıca, (I) sayılı listedeki petrol ürünlerini teslim alanların *aynı malları daha yüksek tutarda vergilenen mallar yerine kullanmak veya satmak* suretiyle vergi kaybına neden olmaları halinde, kayba uğratılan verginin, vergi ziyası cezası uygulanarak alınacağı öngörülmüştür (*4760 sayılı Kanun'un 13/2. maddesi*).³⁴

³² Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 17/3/2014 tarih ve 2013/7641, K:2014/1145 sayılı kararı.

³³ Oktar (n 9) 103., Turan ve Turan (n 12) 311.

³⁴ Danıştay Yedinci Dairesi'nin 19/11/2019 tarih ve E:2019/3394, K:2019/6108 sayılı kararında;

Bu durumda ziyaa uğratılan vergi, bahse konu malı daha yüksek vergili mal olarak kullanandan veya satandan, 213 sayılı Kanun'un 344. maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası kesilmek suretiyle tahsil edilecektir. 4760 sayılı Kanun'un 13/2. maddesine göre tarhiyat yapılabilmesi için, düşük vergili malı satan veya kullananın ticari, sınai, zirai veya serbest meslek faaliyeti dolayısıyla gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olması şart değildir. Örneğin bu düzenleme uyarınca taşıt araçlarında motorin yerine piyasada *10 numara yağ* olarak bilinen hidrolik amaçlara mahsus sıvı yağın kullanılması durumunda bu yağ motorin olarak kullanan araç sahibi adına vergi ziyayı cezalı özel tüketim vergisi tarhiyatı yapılabilecektir.³⁵

Ayrıca belirtmek gerekir ki, söz konusu müteselsil sorumluluk uygulaması, (I) sayılı listedeki malların vergisi daha yüksek bir mal olarak kullanılması veya satışında cezalı tarhiyat yapılmasını öngörmektedir. Dolayısıyla (I) sayılı liste kapsamına girmeyen malların (I) sayılı listedeki bir mal yerine kullanılması veya satılması halinde bu maddeye göre cezalı tarhiyat yapılmayacaktır. Örneğin kamyonunda motorin yerine atık yağ kullanan bir mükellef için, atık yağ (I) sayılı listede yer almadığından bu madde uyarınca işlem yapılamayacaktır.³⁶

4760 sayılı Kanun'un 13. maddesi ile getirilen diğer bir müteselsil sorumluluk durumu, *ilk iktisap, teslim veya ithalata ilişkin işlemleri gerçekleştirenlerin müteselsil sorumluluğudur*. 4760 sayılı Kanun'un ekli (II) sayılı listedeki motorlu araçların ilk iktisabına, teslimine veya ithaline

" (...) Dosyanın incelenmesinden, davacının kapasite raporunda yer verilen 5 farklı üretim reçetesinde ortalama %90 baz yağı ve %10 katk şeklinde üretim yaptığı, reçetelerin sabit olmadığı, farklı ticari isimlere sahip katkı maddelerinin aslında baz yağ olduğu, üretimde kullanılan gaz yağını aldığı firmaların alt firmalarının EPDK dağıtım lisansına sahip olmadığı, "isopropilen alkol" alımı yapılan firma hakkında tüm faaliyetlerinin sahte olduğuna dair vergi tekniği raporu bulunduğu; diğer yandan, satışlarının %50'sini kapsayan firmalardan ulaşılabilenlerin temsilcilerinin bazılarının ifadelerinde alınan mamülün motorine ikame akaryakıt olarak kullandıklarını beyan ettiği anlaşılmıştır.

Bu durumda, davacının, 2013 yılında gaz yağı, dietil eter ve isopropilen alkol (İPA) alımlarının gerçek olmadığı, dolayısıyla söz konusu hammaddelerin üretim sürecine girmediğinin anlaşılması karşısında, 4760 sayılı Kanun'a ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmadığı ve üretilen mamülün özel tüketim vergisine tabi olduğunun sabit olduğu; diğer yandan, davacının satış yaptığı firmalar nezdinde yapılan karıştı incelemelerde ürünleri satın alanların madeni yağ ticareti yapan firmalar olduğu, bazı firma yetkililerince davacıdan alınan mamülün motorine ikame akaryakıt olarak kullanıldığı ifade edildiği, bu itibarla, söz konusu malın, daha yüksek özel tüketim vergisine tabi motorine ikame olarak satıldığına kabulünün gerektiği, davacının akaryakıt katığı satışları sebebiyle doğan vergi ziyaiden 4760 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 2. fıkrası uyarınca müteselsil sorumlu olduğu sonucuna ulaşıldığından, davacı adına yapılan cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmamaktadır." denilmektedir.

³⁵ Oktar (n 9) 103.

³⁶ ibid 104.



ilişkin işlemleri gerçekleştirenler bu işlemlerden önce özel tüketim vergisinin ödendiğini gösteren belgeleri aramak zorundadırlar. Bu sorumluluğu yerine getirmemek suretiyle gerekli verginin ödenmesinden önce işlem yapan gümrük memurları, kayıt ve tescile yetkili memurlar, motorlu araç ticareti yapanlar, bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ile icra memurları, ziyaa uğratılan vergi, vergi cezası ve gecikme faizinden mükellefle birlikte mütessesilen sorumludurlar (4760 sayılı Kanun'un 13/3. maddesi).³⁷ Ancak bunlar, ödemek zorunda kaldıkları vergi, ceza ve faizler için mükellefe rücu hakkına sahiptirler.

4760 sayılı Kanun'un 13. maddesi ile getirilen bir diğer mütessesil sorumluluk durumu; 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nun 18. maddesinin verdiği yetki uyarınca kullanılma zorunluluğu getirilen *ulusal markeri bulunmayan ya da standartlara uygun olmayan özel tüketim vergisine tabi malları bulundurduğu tespit edilenler* hakkındadır. Ulusal marker³⁸, esas itibarıyla kaçak petrolün önlenmesi amacıyla özel olarak geliştirilmiş,

³⁷ Danıştay Yedinci Dairesi'nin 24/2/2020 tarih ve E:2016/3295, K:2020/1723 sayılı kararında; "(...) Davacı adına tescilli serbest dolaşıma giriş beyannameleri kapsamında ithali gerçekleştirilen 3 adet kullanılmamış binek aracı, bayilik sözleşmesine istinaden satın alan ... hakkında düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden, ... tarafından nihai tüketiciye yapılan teslimatı konu satış bedelinin, 2 araç için ithalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahından; 1 araç için ise bayinin alış bedelinden düşük olduğundan bahisle tespit edilen matrah farkı üzerinden 2011 yılının Ekim dönemi için tarh edilen özel tüketim vergisi, gecikme faizi ve kesilen vergi ziyayı cezasının 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin 3. fıkrası uyarınca müşterek ve mütessesil sorumlu sıfatıyla davacıdan tahsili amacıyla ödeme emri düzenlenmiştir.

(...)

Dava konusu ödeme emrinin dayanağının, 4760 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 3. fıkrası olması nedeniyle uyumsuzluğun çözümü davacının anılan madde kapsamında sorumlu tutulup tutulamayacağına tespitine bağlı bulunmaktadır. Maddede (II) sayılı listedeki malların ilk iktisabı, teslimi veya ithaline ilişkin işlemleri gerçekleştirenlerin, bu işlemlerden önce özel tüketim vergisinin ödendiğini gösteren belgeleri aramak zorunda oldukları açıkça belirtilmiş olup; sorumluluk, bu mecburiyete uymayan yani verginin ödendiğine dair belgeleri aramayan gümrük memuru, kayıt ve tescile yetkili memur, motorlu araç ticareti yapanlar; bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ve icra memurlarına aittir. İthalatçılar tarafından ithal edilen araçların bayiilere satışı, özel tüketim vergisi açısından bir teslim sayılmadığı için vergiyi doğuran olay meydana gelmediğinden, davacının anılan Kanun'un 13. maddesinin 3. fıkrası kapsamında verginin ödendiğine dair belgeleri aramakla sorumlu olduğundan söz etmek hukuken mümkün değildir." denilmektedir.

³⁸ 5015 sayılı Kanun'un 2/44. maddesinde ulusal marker, kısaca akaryakıt rafineri çıkışında veya gümrük girişinde eklenecek katkı olarak tanımlanmıştır. Yönetmeliğin 3/g maddesinde ulusal marker; akaryakıt; rafineri çıkışında, gümrük girişinde, sanayide yan ürün olarak veya diğer şekillerde üretilen veya tasfiye edilmiş kaçak akaryakıttan teknik düzenlemelere uygun olan akaryakıt veya benzin türlerine harmanlanacak etanole ticari faaliyete konu edilmeden önce eklenecek ve akaryakıtın özelliklerini bozmayacak niteliği haiz kimyasal ürün olarak tanımlanmaktadır.

akaryakıtta eklenen ve işaretlendiği ürünün yasal yollarla dolaşıma girdiğini gösteren ulusal önlemlerden birisi olup analiz raporlarında analizi yapılan akaryakıtın ulusal marker seviyesine ilişkin ölçümlere de yer verilmektedir.³⁹

5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nun 18. maddesine istinaden *Petrol Piyasasında Ulusal Marker Uygulamasına İlişkin Yönetmelik* kabul edilmiş olup bu Yönetmelik hükümleri çerçevesinde ulusal marker ekleme zorunluluğu getirilen mallarda, ulusal marker bulunmadığı veya standartlara uygun markeri olmadığı tespit edildiğinde, bu malları aracında, işyerinde veya herhangi bir yerde bulunduranlar adına malların tespit tarihindeki miktarı üzerinden re'sen özel tüketim vergisi tarh edilecek ve bu tarihiyata ayrıca vergi ziyai cezası uygulanacaktır.

Özel tüketim vergisinin ödenmesini güvence altına almaya yönelik önlemlerden bir diğeri ise, aşağıda ayrıntılı olarak incelenecek olan alkollü içkiler ve tütün ürünlerinde ortaya çıkan vergisiz yani kaçak kullanımın önlenmesi amacıyla ihdas edilen *4760 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 5. fıkrasıdır*.

II. TÜTÜN MAMULLERİ VE ALKOLLÜ İÇKİLER ÜZERİNDEN ALINAN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE MÜTESELSİL SORUMLULUK

A. Genel Açıklama

Ülkemizde, tütün ve alkol ürünlerinde ortaya çıkan vergisiz yani kaçak kullanımın önlenmesi amacıyla bir takım tedbirler alınmıştır. Bu çerçevede 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, 1 Seri No.lu Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkilerde Bandrollü Ürün İzleme Sistemi Genel Tebliği⁴⁰ ile vergi güvenliğini sağlamak amacıyla tütün mamulleri ve alkollü içkiler için bandrollü ürün izleme sistemi kurulmuş ve bu kapsamda söz konusu mallar için bandrol ve kod (biralar için) uygulaması zorunluluğu getirilmiştir.

Bu zorunluluğa uyulması sağlanmak amacıyla *4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 13. maddesinin (5) numaralı fıkrası ihdas edilmiştir*.

Buna göre;

- *213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin verdiği yetki uyarınca kullanılma zorunluluğu getirilen özel etiketi veya işareti olmayan özel tüketim vergisine tabi malların bulundurulduğunun tespit edilmesi halinde, bu malları bulunduranlar adına; (Malların, Kanunda Belirtilen Hadleri Aşmaması Durumunda Sorumluluk)*

³⁹ Turan ve Turan (n 12) 314.

⁴⁰ 17/3/2007 tarih ve 26465 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- *her bir tespit için bu Kanuna ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan malların 50 litreyi, (B) cetvelinde yer alan 2402.20 ve 2402.90.00.00.00 (yalnız tütün yerine geçen maddelerden yapılmış sigaralar) G.T.İ.P. numaralı malların 5.000 adedi aşması hâlinde ise müteselsilen sorumlu olmak üzere, bu malları bulunduranlar ile ithal veya imal edenlerden herhangi biri adına; (Malların, Kanunda Belirtilen Hadleri Aşması Durumunda Müteselsil Sorumluluk)*
- *malların tespit tarihindeki emsal bedeli veya miktarı üzerinden II inci maddedeki esaslara göre vergi ziyayı cezalı özel tüketim vergisi resen tarh edilecektir.*

4760 sayılı Kanun'a ekli (III) sayılı listede yer alan mallara ilişkin müteselsil sorumluluk uygulaması, Özel Tüketim Vergisi (III) sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde⁴¹ belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde yürütülmektedir.

Görüldüğü üzere 4760 sayılı Kanun'un 13. maddesinin (5) numaralı fıkrasında, özel etiketi veya işareti olmayan özel tüketim vergisine tabi malların ele geçirilmesine ilişkin olarak ele geçirilen malların Kanun'da belirtilen hadleri aşp aşmamaları durumuna göre iki farklı sorumluluk türü kabul edilmiştir.

B. Kanunda Belirtilen Hadleri Aşmayan (III) Sayılı Listedeki Malların Tespitinde Sorumluluk

4760 sayılı Kanun'un 13. maddesinin (5) numaralı fıkrasında düzenlenen sorumluluğun ilk hali, Kanunda belirtilen hadleri aşmayan (III) sayılı listedeki malların tespitinde söz konusu olan sorumluluktur.

Kuralın ilk kısmında; *"213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin verdiği yetki uyarınca kullanılma zorunluluğu getirilen özel etiketi veya işareti olmayan özel tüketim vergisine tabi malların bulundurulduğunun tespit edilmesi halinde, bu malları bulunduranlar adına"* ibaresi ile bu husus düzenlenmiş olup söz konusu tespit durumunda bu malları bulunduranlar adına vergi ziyayı cezalı özel tüketim vergisi resen tarh edilecektir.⁴² Bu

⁴¹ 8/8/2015 tarih ve 29439 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴² Danıştay Yedinci Dairesi'nin 18/3/2019 tarih ve E:2016/8008, K:2019/1845 sayılı kararında; *"Yukarıda değinilen hükümler birlikte değerlendirildiğinde, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin 5. fıkrasında; (III) sayılı listenin (A) ve (B) cetvelinde yer alan mallar bakımından, Kanun'un genel hükümleriyle düzenlenen vergiyi doğuran olay ve vergi mükellefinden farklı olarak ve "müteselsil sorumluluk ve ceza uygulaması" başlığıyla "bulundurma" fiili vergiyi doğuran olay, "bulunduranlar" da vergi mükellefi olarak kabul edilerek bulunduranlar adına vergi tahakkuk ettirileceği ve vergi ziyayı cezası kesileceği kuralı getirilmiştir.*

Anılan fıkrada, özel tüketim vergisi tahakkuku için "bulundurma" fiili ile birlikte bulundurulan ürünlerin, kullanılma zorunluluğu getirilen bandrol veya kod olmayan

sorumluluk türünde, özel tüketim vergisi tahakkuku için “bulundurma” fiili ile birlikte bulundurulan ürünlerin, kullanılma zorunluluğu getirilen bandrol veya kod olmayan ürünlerden olması yeterlidir. Mahkemece, ele geçirilen ürünlerin kanunda öngörülen miktarı aşması gerekmemektedir. Zira miktar sınırı bulduranlar bakımından değil müteselsil sorumluluk öngörülen kişiler bakımından getirilmiştir.

4760 sayılı Kanun’un 13. maddesinin (5) numaralı fıkrasında, mezkûr fıkra da belirlenen hadleri aşmayan özel etiketi veya işareti olmayan sigara ve alkollü içki tespitlerinde imalatçı/ithalatçı bakımından müteselsil sorumluluk öngörülmediğinden, bu mallar için sadece malı evinde⁴³,

ürünlerden olması yeterlidir. Mahkemece, ele geçirilen ürünlerin kanunda öngörülen miktarı aşmadığı ve içmek amacıyla bulundurulduğu gerekçesiyle iptal kararı verilmişse de miktar sınırı bulduranlar bakımından değil müteselsil sorumluluk öngörülen kişiler bakımından getirilmiş olup ayrıca söz konusu ürünlerin kullanma, kâr amacı veya herhangi başka bir nedenle bulundurulmasının da vergilendirme yönünden bir önemi bulunmamaktadır. Maddede belirtilen iki koşulun birlikte gerçekleştiğinin tespit edilmesi durumunda vergi dairesi müdürlüğü tarafından miktara ve bulundurma nedenine bakılmaksızın re’sen vergi tarh edilerek vergi ziyai cezası kesilebilecektir. Re’sen tarh edilen özel tüketim vergisinin muhatabı ise yasal düzenlemenin doğal bir sonucu olarak bu malları bulduranlardır. Belirtilen nedenle, davacı adına re’sen tarh edilen özel tüketim vergisi ile kesilen vergi ziyai cezasının iptali istemiyle açılan işbu davada, 4760 sayılı Kanunun 13. maddesinin 5. fıkrasında belirlenen şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediği hususunun iki ayrı araçta ele geçirilen yurtdışı menşeli sigaralar bakımından ayrı ayrı değerlendirilmesi suretiyle karar verilmesi gerekirken yukarıda yazılı gerekçeyle verilen iptal kararında yasal isabet görülmemiştir.” denilmektedir.

⁴³ Danıştay Yedinci Dairesi’nin 26/3/2019 tarih ve E:2018/4570, K:2019/2070 sayılı kararında; “(...) 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun 13. maddesinin 5. fıkrasında; (III) sayılı listenin (A) ve (B) cetvelinde yer alan mallar bakımından, Kanunun genel hükümleriyle düzenlenen vergiyi doğuran olay ve vergi mükellefinden farklı olarak ve “müteselsil sorumluluk ve ceza uygulaması” başlığıyla “bulundurma” fiili vergiyi doğuran olay, “bulduranlar” da vergi mükellefi olarak kabul edilerek bulduranlar adına vergi tahakkuk ettirileceği ve vergi ziyai cezası kesileceği kuralı öngörülmüştür.

Anılan fıkra da, özel tüketim vergisi tahakkuku için “bulundurma” fiili ile birlikte bulundurulan ürünlerin de, kullanılma zorunluluğu getirilen bandrol veya kod olmayan ürünlerden olması gerekmektedir. Belirtilen bu iki koşulun birlikte gerçekleştiğinin tespit edilmesi durumunda vergi dairesi müdürlüğü tarafından re’sen vergi tarhı yapılarak vergi ziyai cezası kesilebilecektir. Re’sen tarh edilen özel tüketim vergisinin muhatabı ise yasal düzenlemenin doğal bir sonucu olarak bu malları bulduranlardır.

Dosyanın incelenmesinden; bandrolsüz ve kaçak sigaralar, davacının ikametgahı olduğu hususunda ihtilaf bulunmayan evin içerisinde ele geçirildiğinden ve davacının söz konusu evi kendisi kullanmayı başkasına kiraya verdiği ilişkin somut tespit de bulunmadığından bulundurma fiilinin davacının şahsında gerçekleştiği anlaşılmıştır.

Bu nedenle, 4760 sayılı Kanun’un 13. maddesinin 5. fıkrası uyarınca bulduran sıfatıyla davacı adına tarh edilen vergi ziyai cezası özel tüketim vergisinde hukuka aykırılık bulunmadığından yukarıda yazılı gerekçesiyle verilen iptal kararında yasal isabet görülmemiştir.” denilmektedir.



aracında⁴⁴, işyerinde⁴⁵ veya benzeri bir yerde bulundurdıkları tespit edilenler adına işlem yapılabilir.

Özel etiketi veya işareti olmayan söz konusu mallar tespit edildiğinde, yakalama/el koyma işlemini gerçekleştiren ilgili kolluk birimleri tarafından yakalama/el koyma işlemine ilişkin düzenlenen tutanağın bir örneği numune olmaksızın doğrudan yakalamanın/el koymanın gerçekleştiği yerdeki Vergi Dairesi Başkanlığı'na (bulunmayan yerlerde Defterdarlığa) gönderilmektedir. Bu tutanakta asgari olarak, bulunduranların kimlik/pasaport bilgileri, yakalanan/el konulan malın miktar bilgileri ile bulunması halinde ayırt edici

⁴⁴ Danıştay Yedinci Dairesi'nin 19/3/2019 tarih ve E:2018/800, K:2019/1882 sayılı kararında; "(...) Dosyanın incelenmesinden; bandrolsüz sigaraların ele geçirildiği aracın şoförü kaçtığından ve kimliği de tespit edilemediğinden trafik sicilinde araç sahibi olarak görünen davacı hakkında işlem tesis edildiği anlaşılmıştır. Araç sahibi olan davacı tarafından aracın olay tarihinden önce galeri aracılığıyla haricen Sait Bingöl isimli şahsa satıldığı ileri sürülmüş ve bu satışa ilişkin satış sözleşmesi de dosyaya sunulmuşsa da, emniyet görevlileri tarafından yapılan yol kontrolü sırasında söz konusu aracın durmayarak kaçması üzerine yapılan takip sonucunda terkedilmiş halde bulunduğu ve motorlu taşıtların satışının geçerli olabilmesi için noter aracılığıyla resmi şekilde yapılması gerektiği hususları birlikte değerlendirildiğinde; araç sahibinin bulunduran sıfatını haiz olduğu anlaşılmaktadır.

Bu nedenle, 4760 sayılı Kanunun 13. maddesinin 5. fıkrası uyarınca bulunduran sıfatıyla davacı adına tarh edilen vergi ziyai cezalı özel tüketim vergisinde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle verilen temyize konu kararda yasal isabet görülmemiştir." denilmektedir.

Danıştay Yedinci Dairesi'nin 25/3/2019 tarih ve E:2017/1808, K:2019/1982 sayılı kararında da; "(...) Dosyanın incelenmesinden; emniyet ekiplerince yapılan aramada, davacının sürücüsü olduğu kapalı kasa aracın arka tarafının koltuk seviyesinde ve karton kutular içerisinde açık vaziyette TAPDK bandrolü bulunmayan sigaraların ele geçirildiğinin anlaşıldığı, davacının söz konusu sigaralardan haberinin olmadığı, aracın ücret mukabili şoförlüğünü yaptığı, söz konusu sigaraların arkadaşına ait olduğu iddialarına gelince ise; basiretli bir kişinin şoförlüğünü yapacağı araçla ne taşıyacağını sormaması ve taşıdığı eşyayı kontrol etmemesi hayatın olağan akışına uygun düşmeyeceğinden ayrıca kaçak sigaraların araç içerisinde gizlenerek taşınmadığı hususu da dikkate alındığında kanunun aradığı bulundurma fiilinin davacının şahsında gerçekleştiği açıktır.

Bu nedenle, 4760 sayılı Kanunun 13. maddesinin 5. fıkrası uyarınca bulunduran sıfatıyla davacı adına tarh edilen vergi ziyai cezalı özel tüketim vergisinde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle verilen temyize konu kararda yasal isabet görülmemiştir." denilmektedir.

⁴⁵ Danıştay Yedinci Dairesi'nin 11/4/2019 tarih ve E:2016/3779, K:2019/2736 sayılı kararı ile; "(...) Dosyanın incelenmesinden; emniyet ekiplerince yapılan aramada, davacının sahibi olduğu markette yapılan kontrolde masa üzerinde ve rahatlıkla görülebilecek şekilde duran sigaraların ele geçirildiği, davacının ele geçirilen sigaraların kaçak olduğunu kabul ettiği, daha sonra ise markete yaklaşık 200 metre mesafede bulunan kendisine ait ahırda da sigara bulunduğunu beyan etmesi üzerine burada yapılan aramada kaçak sigaralar ele geçirildiği anlaşılmıştır. Bu itibarla kaçak sigaraların davacının bilgisi dahilinde kendisine ait olan yerlerde bulundurulduğu konusunda ihtilaf olmadığından kanunun aradığı bulundurma fiilinin davacının şahsında gerçekleştiği açıktır.

Bu nedenle, 4760 sayılı Kanunun 13. maddesinin 5. fıkrası uyarınca bulunduran sıfatıyla davacı adına tarh edilen vergi ziyai cezalı özel tüketim vergisinde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle verilen iptal kararında yasal isabet görülmemiştir." gerekçesiyle kararın bozulmasına karar vermiştir.

ibarelere ve alkollü içkilerde varsa ürün üzerindeki, içerdiği alkol derecesine/ miktarına ilişkin bilgilere yer verilmesi gerekmektedir.

İlgili kolluk birimleri tarafından gönderilen tutanak, Vergi Dairesi Başkanlığı (bulunmayan yerlerde Defterdarlık) tarafından, bulunduranlar adına tarhiyat yapılabilmesi için bulunduranların;

- faal mükellef olması durumunda bunların bağlı bulunduğu,
- faal mükellef olmaması durumunda ikametgâhlarının, işyerlerinin, kanuni veya iş merkezlerinin bulunduğu yer,
- Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması durumunda ise yakalamanın/el koymanın gerçekleştiği yer vergi dairesine gönderilmektedir.

Söz konusu mallara ait özel tüketim vergisi, tespit tarihindeki emsal bedeli veya miktarı üzerinden 4760 sayılı Kanun’un 11. maddesindeki esaslara göre re’sen tarh edilecek ve ayrıca bu tarhiyata vergi ziyayı cezası uygulanacaktır.

Kolluk kuvvetleri tarafından düzenlenen yakalama/el koyma tutanakları ile birden fazla kişinin söz konusu malları aracında, işyerinde veya herhangi bir yerde bulundurduğunun tespit edilmesi halinde, tarha yetkili vergi daireleri tarafından her biri adına ayrı ayrı tarhiyat yapılması mümkündür. Bu durumda, yapılacak tahsilata bağlı olarak diğer bulunduranlar adına yapılan tarhiyatların veya tarhiyatlara ilişkin tahakkukların terkin edileceği açıktır.

Öte yandan, 4760 sayılı Kanun’un 13. maddesinin (5) numaralı fıkrasında, özel etiketi veya işareti olmayan, (III) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan sigara dışındaki tütün mamullerinin tespitinde de imalatçı ve ithalatçı bakımından müteselsil sorumluluk öngörülmemiştir. Buna göre, miktarına bakılmaksızın sigara dışındaki tütün mamullerine ilişkin olarak yapılan tespitlerde de müteselsil sorumluluk hükümleri uygulanmayacağından bu bölümdeki açıklamalar çerçevesinde işlem tesis edilmesi gerekmektedir.

C. Kanunda Belirtilen Hadleri Aşan (III) Sayılı Listedeki Malların Tespitinde Müteselsil Sorumluluk

4760 sayılı Kanun’un 13. maddesinin (5) numaralı fıkrasında düzenlenen sorumluluğun ikinci hali, Kanunda belirtilen hadleri aşan (III) sayılı listedeki malların tespiti durumunda söz konusu olan müteselsil sorumluluktur.

Kuralın bu kısmında, “*her bir tespit için bu Kanuna ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan malların 50 litre, (B) cetvelinde yer alan 2402.20 ve 2402.90.00.00.00 (yalnız tütün yerine geçen maddelerden yapılmış sigaralar) G.T.İ.P. numaralı malların 5.000 adedi aşması hâlinde ise müteselsilen sorumlu olmak üzere, bu malları bulunduranlar ile ithal veya imal edenlerden herhangi biri adına;*” ibaresi ile bu husus düzenlenmiş olup söz konusu tespit



durumunda bu malları bulunduranlar ile ithal veya imal edenlerden birisi adına vergi ziyai cezalı özel tüketim vergisi resen tarh edilebilecektir.

4760 sayılı Kanun'un 13. maddesinin (5) numaralı fıkrasında belirtilen hadleri aşan miktarlarda özel etiketi veya işareti olmayan sigara veya alkollü içki tespiti üzerine, yakalama/el koyma işlemini gerçekleştiren ilgili kolluk birimleri tarafından yakalama/el koyma işlemine ilişkin düzenlenen tutanağın bir örneği ile yakalanan/el konulan tüm mallardan alınan yeterli sayıda ve miktarda numune, söz konusu malların hangi ithalatçı ya da imalatçıya ait olduğunun tespiti için Tütün Alkol Piyasası Denetleme Kurulu'na (Tarım ve Orman Bakanlığı Tütün ve Alkol Dairesi Başkanlığı)⁴⁶ gönderilmektedir. Söz konusu tutanakta asgari olarak, bulunduranların kimlik/pasaport bilgileri, yakalanan/el konulan malın miktar bilgileri ile bulunması halinde ayırt edici ibarelere ilişkin bilgiler yer alacaktır.

Tarım ve Orman Bakanlığı, numuneler üzerinde yapacağı analiz sonucunda malların miktarı, alkol derecesi, emsal bedeli gibi tespite konu mal türleri itibarıyla verginin hesabına esas bilgileri de içeren bir değerlendirme raporu düzenleyecektir. Sigaralar için düzenlenen değerlendirme raporunda, emsal bedel olarak perakende satış fiyatlarına yer verilecektir. Raporda ayrıca yakalanan/el konulan malların ithalatçı veya imalatçı bazında ayrımı ile aynı ithalatçı ya da imalatçıya ait malların miktar ve marka bilgileriyle, bulunması halinde ayırt edici ibare bilgileri itibarıyla tasnifinin yapılması ve Kanunda belirtilen miktarların aşılp aşılmadığının belirtilmesi gerekmektedir. Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından 30 gün içerisinde düzenlenecek bu rapor yakalama/el koyma işlemine ilişkin olarak düzenlenen tutanak ile birlikte aynı süre içerisinde yakalamanın/el koymanın gerçekleştiği yerdeki Vergi Dairesi Başkanlığı'na (bulunmayan yerlerde Defterdarlığa) gönderilecektir.

Yakalamanın/el koymanın gerçekleştiği yer Vergi Dairesi Başkanlığı (bulunmayan yerlerde Defterdarlık), Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından

⁴⁶ Söz konusu tespiti yapacak kurum olarak Özel Tüketim Vergisi (III) sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde halen Tütün Alkol Piyasası Denetleme Kurulu (TAPDK) olarak belirtilmekte ise de TAPDK; 696 sayılı Olağanüstü Hal Kapsamında Bazı Düzenlemeler Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin (OHAL KHK) 76. maddesi ile kapatılarak faaliyetine son verilmiştir. Aynı OHAL KHK'sının 77. maddesi ile 4733 sayılı Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkol Piyasasının Düzenlenmesine Dair Kanun'a 4/B maddesi eklenmiştir. 4733 sayılı Kanun'un 4/B maddesinin (c) bendinde yer alan; *tütün, tütün mamulleri ve alkollü içkilerin üretim, satış ve sunum faaliyetlerine ilişkin izin ve yetki belgelerini vermek, bu faaliyetlere ilişkin piyasa takip ve kontrolünün sağlanmak görevi* ile (d) bendinde yer alan, *tütün, tütün mamulleri, etil alkol, metanol ve alkollü ürünler konusunda analizlerin yapılması veya yaptırılmasına yönelik çalışmalarını yürütmek görevi* Tarım ve Orman Bakanlığı'na verilmiş olup bu görev, Tarım ve Orman Bakanlığı Tütün ve Alkol Dairesi Başkanlığı tarafından yürütülmektedir.

gönderilen rapor ile yakalama/el koyma işlemine ilişkin tutanağı, bulunduranlar adına tarhiyat yapılabilmesi için bulunduranların;

- Faal mükellef olması durumunda bunların bağlı bulunduğu,
- Faal mükellef olmaması durumunda ikametgâhlarının, işyerlerinin, kanuni veya iş merkezlerinin bulunduğu yer,
- Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni veya iş merkezleri bulunmayanlarda ise yakalamanın/el koymanın gerçekleştiği yer,

vergi dairesine gönderir. Yukarıda belirtilen durumlarda, tarhiyatı yapması öngörülen vergi dairesinin bulunduğu ilgili ilde, Kanun’a ekli (III) sayılı liste bakımından görevlendirilmiş/belirlenmiş vergi dairesi varsa, söz konusu belgeler bu vergi dairesine gönderilir. Başka bir ildeki vergi dairesine gönderilmesi gereken belgeler, ilgili il Vergi Dairesi Başkanlığı’na (bulunmayan yerlerde Defterdarlığa) gönderilir.

Söz konusu mallara ait özel tüketim vergisi, tespit tarihindeki emsal bedeli veya miktarı üzerinden 4760 sayılı Kanun’un 11. maddesindeki esaslara göre vergi ziyayı cezalı olarak re’sen tarh edilir. Bahse konu tespitlerde, takdir komisyonlarınca, Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından gönderilen değerlendirme raporlarında yer verilen tutarlar ve vergilendirmeye esas diğer verilerin dikkate alınacağı açıktır.⁴⁷

Kolluk kuvvetleri tarafından yapılan tespitlerde özel etiketi veya işareti bulunmayan özel tüketim vergisine tabi söz konusu malları bulunduranların birden fazla kişi olması halinde, tarha yetkili vergi daireleri tarafından her biri adına ayrı ayrı tarhiyat yapılması mümkündür. Bu durumda, yapılacak tahsilata bağlı olarak diğer bulunduranlar adına yapılan tarhiyatların veya tarhiyatlara ilişkin tahakkukların terkin edileceği açıktır.

4760 sayılı Kanun’un 13. maddesinin (5) numaralı fıkrası uygulamasında özel tüketim vergisinin mükellefi, Tebliğ’in (III/C/1.2) bölümünde doğrudan ithalatçı/imalatçı adına tarhiyat yapılması öngörülen durumlar hariç, özel etiketi veya işareti olmayan özel tüketim vergisine tabi malları aracında, işyerinde veya herhangi bir yerde bulundurdukları tespit edilenler olduğundan,

⁴⁷ Davacı adına kaçak ve bandrolsüz sigara bulundurduğu tespit edildiğinden bahisle re’sen tarh edilen özel tüketim vergisi ve kesilen vergi ziyası cezasına ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada; Şanlıurfa Vergi Mahkemesinin 03/05/2016 tarih ve E:2015/630, K:2016/447 sayılı kararı ile “...buna göre ithalat sırasında alınması gereken vergilerin tahsili amacıyla davacının yukarıda açıklanan kanun maddelerinin amir hükümleri uyarınca takdire sevk edilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı, takdir komisyonunca takdir olunan matrahın hukuka uygunluğuna gelince ise; takdir komisyonunca, bu hususta gerekli teknik bilgi ve donanımına sahip Tütün ve Alkol Piyasası Düzenleme Kurumu tarafından belirlenen miktarın matrah olarak alınması ve üzerinden dava konusu cezalı tarhiyatın yapılmasında hukuka aykırılık bulunmadığı ...” gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiş, anılan karar Danıştay Yedinci Dairesi’nin 25/3/2019 tarih ve E:2016/10861, K:2019/1967 sayılı kararı ile onanmıştır.



hakkında bu kapsamda tespit yapılanların özel tüketim vergisi mükellefiyeti tesis edilir. Söz konusu malları bulunduranların yabancı uyruklu olması veya Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması bu uygulama kapsamında işlem tesisine engel teşkil etmez.

Özel etiketi veya işareti olmayan malların kargo şirketleri nezdinde yakalanması durumunda, gönderici hakkında işlem tesis edilmektedir.⁴⁸ Ancak, Tebliğ’de gönderen kişiye ilişkin bilgilerin (kimlik bilgileri, adres) bulunmaması nedeniyle gönderene ulaşılamadığı durumlarda taşıma yapan kargo şirketi hakkında işlem tesis edileceği belirtilmektedir. Bununla birlikte, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında haklarında soruşturma gerektirmesine bağlı olarak, yakalama/el koyma tutanağında kargo şirketine ve/veya çalışanlarına yönelik tespitlere de yer verilmiş olması halinde, gönderen kişi ile birlikte kargo şirketi de sorumlu tutularak buna göre işlem tesis edilecektir.

İthalatçı/imalatçı hakkında bu kapsamda işlem yapılabilmesi, esas itibarıyla söz konusu malların Tarım ve Orman Bakanlığı’na kayıtlı firmalarca piyasaya arz edilen ürünler arasında yer alması, diğer bir ifade ile ithalatçının veya imalatçının Türkiye’de faaliyette bulunan firmalar arasında olması halinde mümkündür. Ayrıca, ithalatçı veya imalatçı firmanın sorumluluğu, yakalanan/el konulan mallardan sadece kendisine ait olduğu Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından belirlenen miktarla sınırlıdır. Dolayısıyla, yakalamalarda/el koymalarda birden fazla ithalatçı veya imalatçıya ait malların ele geçirilmesi

⁴⁸ Danıştay Yedinci Dairesi’nin 19/3/2019 tarih ve E:2018/4679, K:2019/1881 sayılı kararında; “08/08/2015 tarih ve 29439 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Özel Tüketim Vergisi (III) sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği’nin “C - Mütessesil Sorumluluk” bölümününün “1.3. Diğer Hususlar” başlıklı maddesinde, özel etiketi veya işareti olmayan malların kargo şirketleri nezdinde yakalanması durumunda, gönderici hakkında işlem tesis edileceği, ancak, gönderen kişiye ilişkin bilgilerin (kimlik bilgileri, adres) bulunmaması nedeniyle gönderene ulaşılamadığı durumlarda taşıma yapan kargo şirketi hakkında işlem tesis edileceği, bununla birlikte, 21/03/2007 tarih ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu kapsamında haklarında soruşturma gerektirmesine bağlı olarak, yakalama/el koyma tutanağında kargo şirketine ve/veya çalışanlarına yönelik tespitlere de yer verilmiş olması halinde, gönderen kişi ile birlikte kargo şirketi de sorumlu tutularak buna göre işlem tesis edileceği belirtilmiştir.

(...)

Sözü edilen hükümler birlikte değerlendirildiğinde, özel etiketi veya işareti olmayan malların kargo şirketleri nezdinde yakalanması durumunda, 4760 sayılı Kanununun 13. maddesinin 5. fıkrası gereğince gönderici hakkında işlem tesis edileceği açıktır.

Olayda, kargo şirketine ait araçta yapılan aramada ele geçirilen sigaraların bulunduğu kargonun gönderici bölümünde ismi yazan kişi olarak davacı adına işlem tesis edilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığından dava konusu işlemin iptali yolunda verilen kararda hukuki isabet görülmemiştir.” denilmektedir.

durumunda müteselsil sorumluluk, her bir ithalatçı veya imalatçıya ait mallar bazında Kanun'da belirtilen miktarların aşılması halinde uygulanır.⁴⁹

Tarım ve Orman Bakanlığı tarafından düzenlenen değerlendirme raporlarında, ithalatçının veya imalatçının belirlenemediği durumlarda, ithalatçı veya imalatçı hakkında yapılacak bir işlem bulunmadığından, aksi yönde bir tespit bulunmadıkça, bu mallar için sadece malı aracında, işyerinde veya herhangi bir yerde bulundurdıkları tespit edilenler adına işlem yapılacağı tabidir.

III. TÜTÜN MAMULLERİ VE ALKOLLÜ İÇKİLER ÜZERİNDEN ALINAN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNE İLİŞKİN MÜTESELSİL SORUMLULUK UYGULAMASINDA YETKİLİ İDARE

A. Vergilendirme Yetkisi Kavramı

Devlet, ülkesinde yaşayan kişiler ile nerede yaşamış olurlarsa olsunlar vatandaşları üzerinde egemenlik hakkına sahiptir. Devletlerin sahip olduğu egemenlik yetkisini kullandığı en önemli alanlardan birisi de vergilendirmedir. Bir başka deyişle vergi ilişkisinin aktif tarafında bulunan, yani vergi alacaklısı konumunda olan devlet, anayasal olarak egemenlik gücüne dayanılarak çıkarılan kanunlarla vergiyi koyma ve uygulama yetkisine sahiptir.⁵⁰

Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olup bu yetki devletin kendi kanunlarında yapacağı değişikliklerle veya uluslararası anlaşmalarla sınırlanabilmektedir. Vergilendirme yetkisi; dar anlamda, vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi ile sınırlı kalmaktadır. Geniş anlamda ele

⁴⁹ Tebliğ'de ithalatçı/imalatçı açısından uygulanacak sorumluluğun esasları aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

İthalatçı veya imalatçıya yönelik müteselsil sorumluluk uygulaması aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir:

Vergi, bulunduranlar adına tarh ve tahakkuk ettirilerek öncelikle bunlardan aranır.

Yapılacak tarhiyat üzerine tahsil edilebilir hale gelen vergi ve fer'ileri ile cezanın;

• Bulunduranlara, bilinen adreslerinde bulunamadığından ödeme emri tebliğ edilememiş olması veya,

• Ödeme emri tebliğ edilmekle birlikte mal beyanında bulunulmamış, vergi dairesince de malı tespit olunamamış ya da beyan edilen veya vergi dairesince tespit olunan malların amme alacağını karşılamayacağını anlaşılması hallerinde ithalatçı veya imalatçı nezdinde ödeme emri ile takibine başlanır.

Ancak, bu malları bulunduranların, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni veya iş merkezlerinin olmaması, kimlik veya yurt içi adres bilgilerinin tespit edilememesi, yurt dışına kaçması ya da kaçma ihtimalinin olması gibi durumlarda, bulunduranlar adına tarha yetkili vergi dairesinin talebi üzerine ithalatçının veya imalatçının özel tüketim vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi tarafından doğrudan ithalatçı veya imalatçı adına bu uygulama kapsamında tarhiyat yapılabilir.

⁵⁰ Recep Narter ve Ercan Sarıcaoğlu, 'Vergilendirme Yetkisi İle Cezalandırma Yetkisi Etkileşimi: Vergi Ceza Normları' (2016) (1) Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi 119, 122, Şenyüz, Yüce ve Gerçek, Vergi Hukuku (Genel Hükümler) (n 6) 84, Akdoğan (n 8) 47-48.



alındığında ise verginin yanı sıra resim, harç, fon, katılma payı, aidat gibi çeşitli mali yükümlülükleri de kapsamaktadır.⁵¹

Vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi olarak tanımlanan vergilendirme yetkisi başka bir açıdan vergilendirme sürecinin aşamaları üzerinden ifade edilmektedir. Bir başka deyişle vergilendirme yetkisi kavramı, bizatihi vergi koyma anlamı taşıyan yasama yetkisine ilişkin olarak açıklandığı gibi, sübjektif ve bireysel vergilendirme işlemlerine ilişkin tarh, tahakkuk ve tahsil yetkilerini açıklamak için de kullanılmaktadır. Vergilendirme yetkisinin bu tasnifi, bu yetkinin kime ait olduğu ve kimin tarafından kullanılması gerektiği hususuna ilişkindir. Nitekim, vergi koyma, vergiyi doğuran olayı, mükellefi ve diğer unsurlarını belirleme yetkisi açısından ele alındığında anayasal zorunluluk olarak yasama organının bu yetkiyi bizatihi kullanması gerekir. Ancak vergilendirme sürecinde tarh, tahakkuk ve tahsil yetkilerinin vergilendirme yetkisi olarak düşünülmesi halinde, bunları kullanma hakkının yürütmeye, yani idareye devredildiği görülmektedir.⁵²

Diğer bir deyişle, vergi koymanın yanında tarh, tahakkuk, tahsil gibi idari aşamalarda kanunları uygulayan ve böylece icra rolünü gerçekleştiren idarenin yetkisi de vergilendirme yetkisi olarak tanımlanmaktadır.⁵³ Vergilendirme yetkisini kullanan yasama organının vergi normu ile belirlediği vergiyi doğuran olayın üzerinde gerçekleşen kişiye, bu çerçevede işlem tesis edilir. Böylece vergilendirme işlemleri, vergilendirme yetkisinin hem gereği hem de sonucu olarak ortaya çıkmaktadır.⁵⁴

Ülkemizde, devletin vergi tahsil yetkisine dayalı olarak gerçekleştirdiği işlemler genel yönetim kapsamındaki vergiler bakımından Gelir İdaresi Başkanlığı; gümrük vergileri bakımından Gümrük ve Ticaret Bakanlığı ve yerel nitelikteki vergiler bakımından ise belediyeler ve il özel idareleri tarafından yürütülmektedir.

Buna göre Türk vergi sistemi, verginin tarh ve tahsiline yetkili idareler ile tabi olduğu usul hükümleri açısından; ilki, dâhilde alınan vergiler başlığı altında gelir, harcama ve servet unsurları üzerinden – tarh ve tahsili konusunda mahalli idarelerin yetkilendirildiği vergiler dışında - Gelir İdaresince kovuşturulan ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen usule tabi olan vergi, resim ve harçlar; ikincisi ise, dış ticarete konu eşyanın ithalinde veya ihracında Gümrük İdaresince kovuşturulan ve 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda öngörülen usul hükümlerine tabi olan vergi ve resimler olmak üzere iki gruba ayrılabilir.

⁵¹ Kırbaş (n 26) 61, Şenyüz, Yüce ve Gerçek, Vergi Hukuku (Genel Hükümler) (n 6) 85, Öncel, Kumrulu ve Çağan (n 8) 35, Narter, R./Sarıcaoğlu, E. (2016) 122.

⁵² Narter ve Sarıcaoğlu (n 48) 123.

⁵³ Kırbaş (n 26) 61, Şenyüz, Yüce ve Gerçek, Vergi Hukuku (Genel Hükümler) (n 6) 85, Öncel, Kumrulu ve Çağan (n 8) 36.

⁵⁴ Narter ve Sarıcaoğlu (n 48) 124.

B. Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergisinde Müteselsil Sorumluluk Uygulamasında Yetkili İdare Sorunu

1. Kaçak Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Nedeniyle Tarh Edilecek Vergi ve Uygulanacak Yaptırım

4760 sayılı Kanun'un 13. maddesinin (5) numaralı fıkrasının son kısmında özel etiketi veya işareti olmayan özel tüketim vergisine tabi malların ele geçirilmesi durumunda tarh edilecek vergi ve uygulanacak yaptırım düzenlenmiş olup bu kısım, *"malların tespit tarihindeki emsal bedeli veya miktarı üzerinden 11 inci maddedeki esaslara göre özel tüketim vergisi resen tarh edilir. Bu tarihyata ayrıca vergi ziyayı cezası uygulanır."* şeklindedir.

Belirtildiği üzere, Kanunda belirtilen hadleri aşan (III) sayılı listedeki malların tespiti durumunda malları bulunduranlar ile ithal veya imal edenler arasında herhangi bir ayırım yapılmadan müteselsil sorumlu oldukları düzenlemesine yer verilmiş, müteselsil sorumluluk ilkesi gereğince bu malları bulunduranlar ile ithal veya imal edenlerden herhangi birisi adına cezalı tarhiyat yapılması imkânı getirilmiştir.

Ayrıca Özel Tüketim Vergisi (III) sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'ne bakıldığında, özel etiketi veya işareti olmayan özel tüketim vergisine tabi malların ele geçirilmesi durumunda 213 sayılı Kanun uyarınca işlem yapılması usulünün benimsenmiş olduğu ve vergi ziyayı cezalı özel tüketim vergisinin tarh ve tahakkuku ile tahsil ve takibi konusunda vergi dairelerinin yetkili kılındığı açıkça görülmektedir.

2. İthalat Sırasında Alınan Özel Tüketim Vergisinde Yetkili İdare

4458 sayılı Gümrük Kanunu'na göre, gümrük vergileri *"ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergilerinin ya da ihracat vergilerinin tümünü"* ifade eder (4458 sayılı Kanun'un 2/8-a maddesi).

İthalat vergileri deyimi ile eşyanın ithalinde ödenecek gümrük vergisi ile diğer eş etkili vergiler ve mali yükler ifade edilmektedir (4458 sayılı Kanun'un 3/9. maddesi).⁵⁵ İthalattan alınan vergiler ve vergi etkisi gösteren benzeri uygulamalar (fon kesintileri), dış ticaret politikasının temel araçlarından biridir. Ticareti kısıtlamada kullanılan en eski ve en geleneksel yöntemlerden biri olan gümrük vergisi, ithalat üzerinden alınan en önemli vergidir. Gümrük vergisinin yanı sıra ithalatta alınan diğer vergiler; katma değer vergisi⁵⁶ ile özel tüketim vergisi olarak karşımıza çıkmaktadır.

⁵⁵ Turan ve Turan (n 12) 445.

⁵⁶ Ülkemizdeki 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre, istisna edilen bazı mallar dışında, her türlü mal ve hizmet ithali katma değer vergisine tabi olmaktadır. Bu verginin matrahı şu üç unsurdan oluşmaktadır: Birincisi, ithal edilen malın gümrük vergisine esas olan bedeli, katma değer vergisi matrahının unsurudur. Gümrük vergisinin değer esasına göre alınmaması ya da malın gümrük vergisinden muaf olması halinde katma değer vergisinin matrahı malın sigorta ve navlun bedeli dâhil CİF değeridir. Bu değer belli olmadığı hallerde matrah, malın Gümrük İdaresi'nce saptanacak değeridir. İthalde alınacak



4760 sayılı Kanun'un 1. maddesine göre Kanun'a ekli (II), (III) ve (IV) sayılı listedeki malların ve Cumhurbaşkanı'nın 4760 sayılı Kanun'un 14/4. maddesi hükmüne istinaden vergilendirmeyi ithal aşamasında gümrük idaresine yaptırma yetkisini kullandığı hallerde (I) sayılı listede yer alan malların *ithali* özel tüketim vergisine tabidir.

4760 sayılı Kanun'un 2/1. maddesinde, *ithalat*; verginin konusuna giren malların Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine girişi olarak tanımlanmıştır.⁵⁷ Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde de *ithalat*, *verginin konusuna giren malların Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine girişi olarak tanımlanmış, Gümrük Kanunu'nun geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri uyarınca Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren malların da genel olarak ithal edilmiş sayılacağı belirtilmiştir.*

Ayrıca, 4760 sayılı Kanun'un 3/e maddesinde; ithalatta vergiyi doğuran olay, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na göre gümrük yükümlülüğünün doğması⁵⁸, ithalat vergilerine tâbi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili olarak belirtilmek suretiyle 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na atıf yapılmış ve bu Kanun ile paralel bir uygulamanın sağlanması amaçlanmıştır.

katma değer vergisi matrahının ikinci unsuru, ithalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylardır. İthalat sırasında alınan katma değer vergisi matrahının üçüncü unsuru, fiili ithalata kadar yapılan diğer giderler ve ödemeler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemelerdir. İthalde alınan katma değer vergisi, gümrük vergilerine eş etkili bir vergi uygulamasıdır. Gümrük vergisine eş etkili vergi olan ve dolayısıyla yerli üretimi korumak açısından büyük önem taşıyan ithalde alınan katma değer vergisi, bazı maliyeciler tarafından "*gümrük vergisinin bir devamı ve onun tamamlayıcısı*" olarak nitelendirilmektedir.

⁵⁷ 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 1. maddesinde; bu Kanun'un amacının, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren ve çıkan eşyaya ve taşıt araçlarına uygulanacak gümrük kurallarını belirlemek olduğu belirtilmiştir. Anılan Kanun'un 2. maddesinde; Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'nin, Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsadığı, ayrıca Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahasının gümrük bölgesine dâhil olduğu hükme bağlanmıştır.

Görüldüğü üzere, bir eşyanın veya taşıtın gümrük kurallarına tabi olabilmesi için uluslararası bir taşımaya konu oluşturması gerekmektedir. Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesine giren ve çıkan eşya ve taşıtların gümrük kurallarına tabi tutulması işlemine gümrük işlemi denilmektedir. Gümrük işlemi; özet beyanın verilmesiyle başlayan ve eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulmasını (*serbest dolaşıma giriş rejimi, transit rejimi, gümrük antrepo rejimi, dâhilde işleme rejimi, gümrük kontrolü altında işleme rejimi, geçici ithalat rejimi, hariçte işleme rejimi, ihracat rejimi*), bir serbest bölgeye girmesini, Türkiye gümrük bölgesi dışına yeniden ihracını, imhasını, gümrüğe terk edilmesini ifade etmektedir.

⁵⁸ 4458 sayılı Kanun'un *Gümrük Yükümlülüğünün Doğması* başlıklı 181/1. maddesinde, ithalatta gümrük yükümlülüğünün;

- a) İthalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girişi,
- b) İthalat vergilerine tabi eşyanın ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithalinde doğacağı ve gümrük yükümlülüğünün gümrük beyannamesinin tescili tarihinde başlayacağı düzenlenmiştir.

4760 sayılı Kanun'un 14/3. maddesinde ise, ithali gümrük vergisine tabi malların ithalinde alınan özel tüketim vergisinin, *ilgili gümrük idaresince hesaplanacağı* ve gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname veya diğer belgeler üzerine imza alınmak suretiyle mükellefe, kanunî temsilcisine veya gümrük müşavirine tebliğ edileceği hükme bağlanmıştır. Ayrıca maddede, *bu tebliğ üzerine ortaya çıkacak ihtilaflar için ithalat vergilerinin tâbi olduğu usul ve esasların uygulanacağı* belirtilmiştir.⁵⁹

Diğer yandan Gümrük İdaresince takibi yapılacak ve tahsilatı gerçekleştirilecek özel tüketim vergisine ilişkin esaslar 4760 sayılı Kanun'un 16. maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddeye göre, ithalatta uygulanan özel tüketim vergisinin gümrük makbuzunda ayrıca gösterileceği belirtilmiş ve ithalat vergilerinin maktu tutarlarda veya sabit oranlı alındığı hallerde buna ilişkin tarifinin özel tüketim vergisini de kapsayacak şekilde tespit olunacağı hükme bağlanmıştır.

4760 sayılı Kanun'un 16. maddesinin 3. fıkrasında ise, *Bu Kanuna göre gümrükte vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek ithal edilen malların hiç alınmamış veya eksik alınmış özel tüketim vergisi ile vergiden müstesna olduğu halde yanlışlıkla alınan veya fazla alındığı anlaşılan özel tüketim vergisi hakkında 4458 sayılı Gümrük Kanunu'ndaki esaslara göre işlem yapılacağı* düzenlemesine yer verilmiştir.⁶⁰ Ayrıca ithal edilecek mala ilişkin beyan üzerinden hesaplanan vergiler ile muayene ve denetleme sonucu hesaplanan vergiler arasındaki farklarda, 4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca ithalat vergileri noksanlıklarında uygulanacak esaslara göre para cezası kesilecektir.

Görüldüğü üzere, 4760 sayılı Kanun uyarınca, ithali gümrük vergisine tabi malların ithalinde alınan özel tüketim vergisinin, ilgili gümrük idaresince

⁵⁹ Turan ve Turan (n 12) 449-450.

⁶⁰ Bir eşyanın gümrük rejimlerinden birine tabi tutularak yurda sokulması gerekirken hiçbir gümrük rejimine tabi tutulmadan kanuna aykırı olarak ithal edilmesi, başka bir ifadeyle kaçakçılık yoluyla ithalat yapılması halinde gümrük vergilerinin ne şekilde doğacağı 4458 sayılı Kanun'un 182. maddesinin birinci bendinde düzenlenmiştir:

"İthalat vergilerine tabi eşyanın, bu Kanuna aykırı şekilde Türkiye Gümrük Bölgesine girmesi ya da bir serbest bölgede bulunan ithalat vergilerine tabi eşyanın, bu Kanuna aykırı olarak Gümrük Bölgesinin başka bir yerine gitmesi hallerinde, gümrük yükümlülüğü doğar."

Burada eşya, gizlice yani devletin bilgisi haricinde yurda sokulmaktadır. Dolayısıyla gümrük rejimlerine ilişkin yükümlülüklerden ve ithalat vergilerinden kaçılmaktadır. 4458 sayılı Kanun'un 182. maddesinin ikinci bendi, eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine Gümrük Kanununa aykırı olarak girdiği tarihte gümrük yükümlülüğünün de başlayacağını düzenlemiştir.

4458 sayılı Kanun'un 182. maddesinin 3.bendinde ise eşya kanuna aykırı bir biçimde Türkiye Gümrük Bölgesine girmesi durumunda gümrük vergilerinden sorumlu tutulacak kişiler sayılmıştır. Buna göre; eşyanın kanuna aykırı olarak *girişini gerçekleştiren kişiler*, eşyanın kanuna aykırı girişine *iştirak eden ve girişin kanuna aykırı olduğunu bilen ya da bilmesi gereken kişiler* ile söz konusu eşyayı *elde eden veya elinde bulunduran ve bu eşyayı elde ettiği veya aldığı sırada eşyanın kanuna aykırı olarak girdiğini bilen veya normal olarak bilmesi gereken kişiler* gümrük vergisinden sorumludur.



hesaplanacağı ve ortaya çıkacak ihtilaflar için ithalat vergilerinin tâbi olduğu usul ve esasların uygulanacağı anlaşılmaktadır. Ayrıca, gümrükte vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek ithal edilen malların hiç alınmamış veya eksik alınmış özel tüketim vergisi hakkında da 4458 sayılı *Gümrük Kanunu*'ndaki esaslara göre işlem yapılacağı düzenlemesine yer verilmiştir. Bir başka deyişle, bir eşyanın gümrük rejimlerinden birine tabi tutularak yurda sokulması gerekirken hiçbir gümrük rejimine tabi tutulmadan Kanun'a aykırı olarak ithal edilmesi, yani kaçakçılık yoluyla yurda sokulması halinde bu eşyanın yurtiçinde ele geçirilmesi durumunda bu eşya için özel tüketim vergisine ilişkin işlemlerin 4458 sayılı Kanun'daki esaslara göre Gümrük İdaresi'nce yapılması gerekmektedir.

3. Kaçak Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Nedeniyle Tarh Edilecek Özel Tüketim Vergisine İlişkin Müteselsil Sorumluluk Uygulamasında Yetkili İdare

4760 sayılı Kanun'un 13. maddesinin (5) numaralı bendi ile özel etiketi veya işareti olmayan özel tüketim vergisine tabi alkollü içkiler ile tütün mamullerinin yurt içinde ele geçirilmesi durumuna ilişkin olarak yukarıda anılan düzenlemelerden farklı bir usulün benimsendiği ve *müteselsil sorumluluk* uygulaması getirildiği görülmekte olup kural uyarınca bu malları bulunduranlar ile ithal veya imal edenlerden herhangi biri adına vergi ziyayı cezalı özel tüketim vergisi tarh edilebileceği öngörülmektedir.

Buna göre kural ile özel etiketi veya işareti olmayan özel tüketim vergisine tabi malların ele geçirilmesi durumunda bu malın yurtdışı menşeli olup olmadığı, yani ithalata konu edilip edilmediği araştırılmadan – yurt dışı menşeli olsalar dahi - 213 sayılı *Kanun uyarınca işlem yapılması usulü benimsenmiş ve vergi ziyayı cezalı özel tüketim vergisinin tarh ve tahakkuku ile tahsil ve takibi konusunda vergi daireleri (bulunmayan yerlerde ise Defterdarlık) yetkili kılınmıştır*. Bir başka deyişle müteselsil sorumluluğa ilişkin düzenlemeler vaz' edilirken eşyanın yurt içinde imal edilmiş olup olmadığı hususunda herhangi bir belirleme yapılmamış olup müteselsil sorumluluk uygulaması açısından bu malın yurtdışı menşeli olması, yani ithalata konu edilip edilmemesi noktasında bir ayrıma gidilmemiştir.

Ülkemizde dış ticaretten alınan vergilerin tamamı için gümrük vergileri ifadesi kullanılmakta olup gümrük vergileri, yürürlükteki hükümler uyarınca eşyaya uygulanan ithalat vergileri ile ihracat vergilerinin tümünü ifade etmektedir. Bu durumda gümrük vergisinin yanında ithalde alınan özel tüketim vergisi de dış ticaretten alınan vergilerin kapsamına girmektedir. Bu nedenle 4760 sayılı Kanun'a ekli listelerde yer alan eşyanın ithalata konu olması durumunda da vergilendirmeye ilgili olarak gümrük mevzuatı hükümlerine göre işlem tesis edilmektedir.

Hal böyle olunca ithalattan kaynaklanan ve asıl mükellefi ithalatçı olan özel tüketim vergisini tarh ve takip etme yetkisinin Gümrük İdaresi'ne

ait olması nedeniyle yasa dışı yollardan ithal edilen gümrük kaçağı tütün mamulleri ve alkollü içkilere ilişkin 4760 sayılı Kanunun 13. maddesinin 5. fıkrası uyarınca özel tüketim vergisi tarhiyatı yapmaya yetkili idarenin hangisi olduğu hususunda tereddüt oluşmuştur. Zira idari yargı mercileri tarafından 4760 sayılı Kanunun 13. maddesinin 5. fıkrasında belirtilen verginin konusunu oluşturan yasa dışı yollardan ithal edilen gümrük kaçağı tütün mamulleri ve alkollü içkilerden kaynaklanan verginin, teslim bağli olarak dahilde doğan ve vergi dairesince tarh ve tahsili mümkün bulunan bir vergi olmadığı, aksine, söz konusu vergi yükümlülüğü ile ilgili olarak, 4760 sayılı Kanun'un 16. maddesi hükmü uyarınca, doğan bu vergiyi tarh etme, vergiye bağli ceza kesme ve bu amme alacaklarını takip etme yetkisinin gümrük idaresinde olduğu görüşü ileri sürülmüş ve bu yönde kararlar verilmiştir.

Ayrıca kural kapsamındaki eşyanın kaçak olarak yurda sokulmak istenirken yakalanması durumunda özel tüketim vergisiyle ilgili işlemlerin 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerine göre ve Gümrük İdaresince tesis edilirken aynı eşyanın yurt içinde ele geçirilmesi durumunda anılan işlemlerin Gelir İdaresince ve 213 sayılı Kanun'a göre tesis edildiği, yurt dışı menşeli malların 4458 sayılı Kanun'a tabi olması ve bunlara ilişkin işlemlerin Gümrük İdaresince tesis edilmesi gerekirken kuralla bu malların yurt içinde yakalanması durumunda bulunduranlar ile ithal veya imal edenler arasında herhangi bir ayrıma gidilmeden ve malın menşei araştırılmadan her hâlükârda Gelir İdaresince işlem yapılmasına ve yaptırım uygulanmasına imkân tanındığı, bu itibarla kuralın hukuki belirlilik ve eşitlik ilkelerine aykırı aykırı olduğu ileri sürülerek Anayasa Mahkemesi nezdinde iptal davasına konu edilmiştir.⁶¹

Bu bağlamda, 4760 sayılı Kanun'un 13. maddesinin (5) numaralı bendi ile getirilen *müteselsil sorumluluk* uygulaması uyarınca özel etiketi veya işareti olmayan özel tüketim vergisine tabi alkollü içkiler ile tütün mamullerini bulunduranlar ile ithal veya imal edenlerden herhangi biri adına vergilendirme yetkisine sahip idarenin hangisi olduğu konusunda belirsizlik bulunup bulunmadığının tespiti için öncelikle kuralın getiriliş amacına bakılması gerekmektedir.

Buna göre maddenin ilk hali, 01/07/2008 tarihinde yürürlüğe giren 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 19. maddesi ile 4760 sayılı Kanun'un 13. maddesine eklenen 4. fıkradır. Bu düzenleme ile, *213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinin verdiği yetki uyarınca kullanılmaya zorunluluğu getirilen özel etiketi veya işareti olmayan özel tüketim vergisine tabi malları bulundurduğu tespit edilen işyeri sahibi adına, tespit tarihindeki malların emsal bedeli veya miktarı üzerinden re'sen özel tüketim vergisi tarh edileceği, tarh edilen bu verginin, asgari maktu vergi tutarına*

⁶¹ AYM,, E.2019/53, K.2019/75, 19/9/2019.



göre hesaplanacak vergiden az olamayacağı, bu tarhiyata ayrıca vergi ziyai cezası uygulanacağı hükmü getirilmiştir. Daha sonra ise bu hüküm 4760 sayılı Kanun'un 13. maddesine 6455 sayılı Kanun'un 33. maddesi ile eklenen 5. fıkra ile yeniden düzenlenmiş ve şimdiki halini almıştır.

6455 sayılı Kanun'un 33. maddesinin gerekçesinde; madde ile mevcut fıkroda yer alan akaryakıt, alkollü içecekler ve tütün mamulleri ve benzeri mallarla ilgili kaçakçılıkla mücadelede etkinliği arttırmak amacıyla "işyeri sahibi adına" kavramının "bulundurduğu tespit edilen" olarak değiştirildiği, ayrıca, ithal edilen ve yurt içinde üretilen ürünlerle ilgili olarak bandrolsüz ürün tespitlerinde, söz konusu ürünleri bulunduran, üreten veya ithal edenlerin de cezalı tarhiyattan müteselsilen sorumlu tutulmalarının öngörüldüğü belirtilmektedir.⁶²

Düzenlemenin getiriliş amacına bakıldığında kural uyarınca yapılacak olan re'sen tarhiyatın, eşyanın ithal edilmesi veya imal edenler tarafından teslimi nedeniyle değil 213 sayılı Kanun'un mükerrer 257. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak kullanılma zorunluluğu getirilen özel etiketi veya işareti olmayan ürünlerin bulundurulması nedeniyle gerçekleştirildiği görülmektedir. Madde uyarınca özel tüketim vergisi tarhiyatı yapılabilmesi için *bulundurma* fiilinin yanı sıra bulundurulan mallarda *kullanılma zorunluluğu getirilen özel etiket ve işaretin olmaması* gerekmektedir. Re'sen tarh edilen özel tüketim vergisinin muhatabı ise yasal düzenlemenin doğal bir sonucu olarak bu malları bulunduranlardır.⁶³

⁶² <https://www2.tbmm.gov.tr/d24/1/1-0746.pdf> (Erişim Tarihi: 1/2/2021)

⁶³ Danıştay Yedinci Dairesi'nin 5/4/2019 tarih ve 2016/10067, K:2019/2448 sayılı kararında; "(...) 4760 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 5. fıkrasında; (III) sayılı listenin (A) ve (B) cetvelinde yer alan mallar bakımından, Kanunun genel hükümleriyle düzenlenen "vergiyi doğuran olay" ve "vergi mükellefi"nden farklı olarak "müteselsil sorumluluk ve ceza uygulaması" başlığıyla "bulundurma" fiili vergiyi doğuran olay, "bulunduranlar" da vergi mükellefi olarak kabul edilerek bulunduranlar adına re'sen özel tüketim vergisi tarhedileceği ve bu tarhiyata ayrıca vergi ziyai cezası uygulanacağı kuralı öngörülmüştür.

Anılan fıkra uyarınca, özel tüketim vergisi tarhiyatı yapılabilmesi için "bulundurma" fiili ile birlikte bulundurulan mallarda, kullanılma zorunluluğu getirilen özel etiket ve işaretin olmaması gerekmektedir.

Bu iki koşulun birlikte gerçekleştiğinin tespit edilmesi durumunda vergi dairesi tarafından re'sen vergi tarhi ile vergi ziyai cezası uygulanabilecektir.

Re'sen tarh edilen özel tüketim vergisinin muhatabı ise yasal düzenlemenin doğal bir sonucu olarak bu malları bulunduranlardır.

4760 sayılı Kanun'un 13. maddesine 6455 sayılı Kanun ile eklenen 5. fıkranın gerekçesinde de belirtildiği üzere, kaçakçılıkla mücadelede etkinliği arttırmak amacıyla ithal edilen ve yurt içinde üretilen ürünlerle ilgili olarak bandrolsüz ürün tespitlerinde, söz konusu malları bulunduran, üreten veya ithal edenlerin de cezalı tarhiyattan müteselsilen sorumlu tutulması öngörülmüştür. Müteselsil sorumluluğun getiriliş amacı vergi alacağının güvence altına alınmasıdır.

Kanundan kaynaklanan müteselsil sorumluluk çerçevesinde, bandrolsüz mal bulunduranlar ile birlikte ithal veya imal edenler adına da re'sen tarhiyat yapılabilecektir.

Re'sen tarhiyat eşyanın ithal edilmesi veya imal edenler tarafından teslimi nedeniyle değil,

Esasen müteselsil sorumluluk esası öngören kural, özel tüketim vergisine ilişkin vergilendirme işleminin temel unsurları bakımından Kanun metninin sistematiğinden ayrılan bir düzenleme içermemektedir.⁶⁴

Kanun koyucunun kuralı öngörmesinin amacı özel tüketim vergisi açısından yeni bir mükellefiyet türü ya da vergiyi doğuran olay belirlemek değil, özel etiketi veya işareti olmayan özel tüketim vergisine tabi malların yurt içinde ele geçirilmesi durumuna ilişkin olarak kabul edilen müteselsil sorumluluk uygulaması gereğince bu mallara ilişkin özel tüketim vergisini bu malları bulunduranlar ile ithal veya imal edenlerden herhangi birisi adına tarh ve tahsilini gerçekleştirmektir.

213 sayılı Kanun'un "*Vergi Uygulanmasında Yetki*" başlıklı bölümünde yer alan 4. maddesinde mükellefi tespit etme, vergiyi tarh ve tahakkuk ettirerek tahsil etme konusunda yetkili birim vergi dairesi olarak belirlenmiş, "*Ceza Kesme Yetkisi*" başlıklı 365. maddesinde de vergi cezalarının olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesileceği belirtilmiştir. Anılan hükümler uyarınca verginin tarh ettirilmesi ve ceza kesilmesi konusunda yetki vergi dairesine aittir. Bu bağlamda, dava konusu işlemin dayanağı olan 4760 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 5. fıkrasında öngörülen verginin re'sen tarh edilmesi ve vergi ziyai cezası kesilmesi hususlarında değinilen yetki kuralları çerçevesinde yetkili idarenin vergi dairesi olduğu sonucu ortaya çıkmaktadır.⁶⁵

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak kullanıma zorunluluğu getirilen özel etiketi veya işareti olmayan ürünlerin bulundurulması nedeniyle yapılmaktadır." denilmektedir.

⁶⁴ AYM., E.2019/53, K.2019/75, 19/9/2019, § 21.

⁶⁵ Danıştay Yedinci Dairesi'nin 11/3/2019 tarih ve 2016/7190, K:2019/1276 sayılı kararında da; "*(...) Olayda, vergi mahkemesince, bandrolsüz ve kaçak olduğu tespit edilen mallardan alınan numuneler üzerinde yapılan inceleme sonucunda TAPDK tarafından düzenlenen değerlendirme raporunda belirtilen "yurtdışı" olarak gösterilen ve miktarı Kanunda belirlenen sınırları aşan bandrolsüz sigaralar ve içkiler bakımından da, tarhiyat konusunda gümrük idaresinin yetkili olduğunun kabulü suretiyle hüküm tesis edilmiş ise de, yukarıda metni verilen 4760 sayılı Kanunun 13. maddesinin 5. fıkrası uyarınca, özel etiketi ve işareti olmayan özel tüketim vergisine tabi malları bulundurduğu tespit edilenler için, yurt içinde imal edilip edilmediği veya yurt dışından kaçak olarak yurda getirilip getirilmediğinin tespitine dair ayrıca bir koşul öngörülmediği gibi, bu malları bulunduranlar ile ithal ve imal edenlerden herhangi biri adına, Kanunun 11. maddesindeki esaslara göre re'sen tarh edilecek özel tüketim vergisine ayrıca vergi ziyai cezasının kesileceğinin belirtilmesi suretiyle söz konusu maddenin uygulamasında vergi dairesi yetkili kılınmıştır.*

(...)

213 sayılı Kanunun "*Vergi Uygulanmasında Yetki*" başlıklı bölümünde yer alan 4. maddesinde mükellefi tespit etme, vergiyi tarh ve tahakkuk ettirerek tahsil etme konusunda yetkili birim vergi dairesi olarak belirlenmiş, "*Ceza Kesme Yetkisi*" başlıklı 365. maddesinde de vergi cezalarının olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesileceği belirtilmiştir. Anılan hükümler uyarınca verginin tarh ettirilmesi ve ceza kesilmesi konusunda yetki vergi dairesine aittir. Bu bağlamda, dava konusu işlemin dayanağı olan 4760 sayılı Kanunun 13. maddesinin 5. fıkrasında öngörülen



Özel tüketim vergisinde tarha yetkili vergi dairesi, katma değer vergisi yönünden bağlı bulunulan vergi dairesidir (4760 sayılı Kanun'un 14/1. maddesi). Katma değer vergisi yönünden yetkili vergi dairesinin genel olarak mükellefin gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesi olarak belirlendiği dikkate alındığında aynı esaslar özel tüketim vergisi için de geçerli olacaktır (3065 sayılı Kanun'un 43. maddesi).⁶⁶

Buna göre ilgili düzenlemenin getiriliş amacından ve ayrıca lafzından anlaşılacağı üzere özel etiketi veya işareti olmayan özel tüketim vergisine tabi malların yurt içinde ele geçirilmesi durumunda bu malın yurtdışı menşeli olup olmadığı, yani ithalata konu edilip edilmediği araştırılmadan, ve hatta yurt dışı menşeli olduğu anlaşılrsa dahi, 213 sayılı Kanun uyarınca işlem yapılması usulü benimsenmiş ve vergi ziyai cezalı özel tüketim vergisinin tarh ve tahakkuku ile tahsil ve takibi konusunda Gelir İdaresi Başkanlığı'na bağlı vergi daireleri yetkili kılınmıştır.

Ayrıca kuralda, bandrolsüz ve kaçak olduğu tespit edilen mallar üzerinde yapılan inceleme sonucunda bu malların "yurtdışı" menşeli olmaları durumunda yapılacak tarhiyat konusunda Gümrük idaresinin yetkili olduğuna ilişkin bir düzenleme bulunmadığı gibi böyle bir yoruma yol açacak bir ifade veya anlatıma da yer verilmediği görülmektedir.⁶⁷

Bununla birlikte eşyanın kaçak olarak yurda sokulmak istenirken gümrük bölgesinde yakalanması durumunda ise özel tüketim vergisiyle ilgili işlemlerin 4458 sayılı Gümrük Kanunu hükümlerine göre ve Gümrük İdaresince tesis edileceği açıktır. Zira bu durumda, özel etiketi veya işareti olmayan özel tüketim vergisine tabi malların yurt içinde ele geçirilmesi durumu söz konusu olmadığından ithalde alınan özel tüketim vergisine ilişkin düzenlemeleri içeren 4760 sayılı Kanun'un 14/3. ve 16. maddelerinin uygulanması suretiyle bu verginin takip ve tahsili Gümrük İdaresi'nce yerine getirilecektir.

Bu durumda, kuralda, özel etiketi veya işareti olmayan özel tüketim vergisine tabi malların yurt içinde ele geçirilmesi durumunda 213 sayılı Kanun uyarınca işlem tesis edileceği, ayrıca verginin re'sen tarh edilmesi ve vergi ziyai cezası kesilmesi hususlarında yukarıda değinilen yetki kuralları çerçevesinde yetkili idarenin vergi daireleri olduğu anlaşılmakta olup Danıştay ilgili dairesinin kararları da bu yöndedir.⁶⁸

verginin re'sen tarh edilmesi ve vergi ziyai cezası kesilmesi hususlarında değinilen yetki kuralları çerçevesinde yetkili idarenin vergi dairesi olduğu sonucuna ulaşıldığından mahkeme kararının, gümrük idaresinin yetkili olduğu gerekçesiyle dava konusu işlemin iptaline ilişkin kararında hukuka uygunluk görülmemiştir." denilmektedir.

⁶⁶ Şenyüz, Yüce ve Gerçek, Türk Vergi Sistemi (n 10) 329, Öner (n 8) 263.

⁶⁷ AYM., E.2019/53, K.2019/75, 19/9/2019, § 24.

⁶⁸ Bknz: Danıştay Yedinci Dairesi'nin 11/3/2019 tarih ve 2016/3764, K:2019/1273 ve 11/3/2019 tarih ve 2016/350, K:2019/1261 sayılı kararları.

SONUÇ

Ülkemizde, tütün ve alkol ürünlerinde ortaya çıkan vergisiz yani kaçak kullanımın önlenmesi amacıyla bir takım tedbirler alınmıştır. Bu çerçevede tütün mamulleri ve alkollü içkiler için bandrol ve kod (biralar için) uygulaması zorunluluğu getirilmiştir. Bu zorunluluğa uyulması sağlanmak amacıyla 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin (5) numaralı fıkrası ihdas edilmiştir. Bu fıkra hükmüne göre; etiketi veya işareti olmayan özel tüketim vergisine tabi malları bulunduranlar ile ithal veya imal edenler müteselsilen sorumlu tutularak herhangi biri adına özel tüketim vergisi re'sen tarh edilebilecek ve bu tarhiyata ayrıca vergi ziyayı cezası uygulanacaktır.

Bu bağlamda 4760 sayılı Kanun'un 13. maddesinin (5) numaralı bendi ile özel etiketi veya işareti olmayan özel tüketim vergisine tabi alkollü içkiler ile tütün mamullerinin yurt içinde ele geçirilmesi durumuna ilişkin olarak *müteselsil sorumluluk* uygulaması getirildiği görülmekte olup kural uyarınca bu malları bulunduranlar ile ithal veya imal edenlerden herhangi biri adına vergi ziyayı cezalı özel tüketim vergisi tarh edilebileceği öngörülmektedir. Buna göre kural ile özel etiketi veya işareti olmayan özel tüketim vergisine tabi malların ele geçirilmesi durumunda bu malın yurtdışı menşeli olup olmadığı, yani ithalata konu edilip edilmediği araştırılmadan – yurt dışı menşeli olsalar dahi - vergi ziyayı cezalı özel tüketim vergisinin tarh ve tahakkuku ile tahsil ve takibi konusunda Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı vergi daireleri yetkili kılınmıştır.

Diğer yandan, 4760 sayılı Kanun uyarınca, bir eşyanın gümrük rejimlerinden birine tabi tutularak yurda sokulması gerekirken hiçbir gümrük rejimine tabi tutulmadan Kanun'a aykırı olarak ithal edilmesi, başka bir ifadeyle kaçakçılık yoluyla ithalat yapılması halinde bu eşyanın yurtiçinde ele geçirilmesi durumunda bu eşya için özel tüketim vergisine ilişkin işlemlerin 4458 sayılı Kanun'daki esaslara göre Gümrük İdaresi'nce yapılması gerekmektedir.

Hal böyle olunca yasa dışı yollardan ithal edilen gümrük kaçağı tütün mamulleri ve alkollü içkilere ilişkin 4760 sayılı Kanun'un 13. maddesinin 5. fıkrası uyarınca özel tüketim vergisi tarhiyatı yapmaya yetkili idarenin hangisi olduğu hususunda tereddüt oluşmuştur. Bu tereddüt, Danıştay ve idari yargı kararlarına da yansımıştır. Ayrıca ilgili Kanun maddesi, hukuki belirlilik ve eşitlik ilkelerini ihlal ettiği gerekçesiyle Anayasa'ya aykırılığı ileri sürülerek Anayasa Mahkemesi nezdinde iptal davasına konu edilmiştir.

Bununla birlikte 4760 sayılı Kanun'un 13. maddesinin (5) numaralı bendinin getiriliş amacına bakıldığında kural uyarınca yapılacak olan re'sen tarhiyatın, eşyanın ithal edilmesi veya imal edenler tarafından teslimi nedeniyle değil kullanılma zorunluluğu getirilen özel etiketi veya işareti olmayan ürünlerin bulundurulması nedeniyle gerçekleştirildiği görülmektedir. Ayrıca müteselsil sorumluluk esası öngören kural, özel tüketim vergisine ilişkin vergilendirme



işleminin temel unsurları bakımından Kanun metninin sistematüğinden ayrılan bir düzenleme içermemektedir.

Bu bağlamda ilgili düzenlemenin getiriliş amacından ve lafzından anlaşılacağı üzere özel etiketi veya işareti olmayan özel tüketim vergisine tabi malların yurt içinde ele geçirilmesi durumunda bu malın yurtdışı menşeli olup olmadığı araştırılmadan ve hatta yurt dışı menşeli olduğu anlaşılrsa dahi 213 sayılı Kanun uyarınca işlem yapılması usulünün benimsendiğı ve vergi ziyarı cezalı özel tüketim vergisinin tarh ve tahakkuku ile tahsil ve takibi konusunda vergi dairelerinin yetkili kılındığı anlaşılmaktadır. Bununla birlikte eşyanın kaçak olarak yurda sokulmak istenirken gümrük bölgesinde yakalanması durumunda ise özel tüketim vergisiyle ilgili işlemler 4458 sayılı Kanun hükümlerine göre ve Gümrük İdaresi'nce tesis edilecektir.

KAYNAKÇA

Akdoğan A, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (12. Baskı, Gazi Kitabevi 2014).

Bilici N, *Türk Vergi Sistemi* (41. Baskı, Savaş Yayınevi 2018).

Eren F, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler* (18. Baskı, Yetkin Yayınları 2015).

Göker C, 'Yönlendirici Vergilendirme' (2011) 17 (3-4) Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi 11..

Hayrulloğlu B, 'Türkiye'de Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkilerde Özel Tüketim Vergisinin Başarısı' (2015) 2 (2) Journal of Life Economics 89.

Karakoç Y, *Genel Vergi Hukuku* (Yetkin Yayınları 2017).

Kırbaş S, *Vergi Hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar)* (20. Baskı, Siyasal Kitabevi 2015).

Kızılot Ş ve Taş M, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi* (5. Baskı, Gazi Kitabevi 2013).

Narter R ve Sarıcaoğlu E, 'Vergilendirme Yetkisi İle Cezalandırma Yetkisi Etkileşimi: Vergi Ceza Normları' (2016) (1) Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi 119.

Oktar K, *Özel Tüketim Vergisi Yorum ve Açıklamaları* (2. Baskı, PWC Business School 2013).

Oktar S. A, *Türk Vergi Sistemi* (Türkmen Kitabevi 2016).

Oktar S. A, *Vergi Hukuku* (11. Baskı, Türkmen Kitabevi 2016).

Öncel M, Kumrulu A ve Çağan N, *Vergi Hukuku* (26. Baskı, Turhan Kitabevi 2017).

Öner E, *Türk Vergi Sistemi* (8. Baskı, Seçkin Yayınları 2017).

Şenyüz D, Yüce M ve Gerçek A, *Türk Vergi Sistemi* (15. Baskı, Ekin Yayınları 2018).

Şenyüz D, Yüce M ve Gerçek A, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)* (9. Basım, Ekin Basım Yayın 2018).

Taylar Y, 'Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması' (2010) 12 (Özel Sayı) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 435.

Torun F, *Açıklamalı İçtihatlı Emlak Vergisi Kanunu* (Adalet Yayınevi 2016).

Turan M ve Turan M, *En Son Değişikliklerle Özel Tüketim Vergisi* (Seçkin Yayınları 2016).

Uğur A ve Kömürcüler E, 'Türkiye'de Sigaranın Vergilendirilmesinin Etkinliği' (2015) 20 (4) Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi 327.

Yegen B, Turan M E, 'Pigouvian Bir Vergi Önerisi: Sar Vergisi' (2021) 14 (1) Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi 397.

Yıldırım A. E, 'Avrupa Birliği ve Türk Vergi Sistemlerinde Özel Tüketim Vergisi' (2015) XIX (1) Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 219.

Yılmaz F, Seydioğulları M, Gültekin Karakaş D ve Aslan D, 'Tütün Kontrolü Politika Aracı Olarak Vergilendirme: Türkiye Deneyimi Işığında Bir Değerlendirme' (2015) 408 Vergi Dünyası 4.

