

ATV ARAÇLARININ VERGİSEL YÖNDEN DEĞERLENDİRİLMESİ

EVALUATION OF ATV VEHICLES IN TERMS OF TAXATION



Muhsin ŞEKER*

ÖZ

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun (II) sayılı listede yer alan ATV (All Terrain Vehicle) araçları genel olarak "on-road" ve "off-road" olmak üzere kabaca iki kategoriye ayrılmaktadır. On-road kategorisindeki araçlar trafiğe uyumluluk belgesi ile yeterlilik belgesine sahip ve tescile tabi olan (trafikte kullanılabilen) araçlardır. Off-road araçlar ise trafikte kullanıma uygun olmayan dolayısıyla tescile tabi olmayan araçlardır. Motorlu taşıt ticareti yapan mükellefler arasında kayıt ve tescile tabi on-road araçların ithalinde ya da imalatçılar tarafından tesliminde ÖTV ödenmemesi; bu araçların müşterilerine ilk iktisap kapsamında satışında ise off-road olduklarından bahisle ÖTV hesaplanmayarak piyasa fiyatının altında bir fiyatla satılmaları sıkça başvurulmuş bir uygulama haline gelmiştir. Özetle gerçekte zaten kayıt ve tescile tabi olan on-road tipi ATV araçlarının bayiler tarafından ithali ya da imalatçılar

ABSTRACT

ATV vehicles (All Terrain Vehicle) which are listed in (II) list of Law no 4760 Special Consumption Tax are divided in two categories in general as "on-road" ve "off-road". The vehicles on category on-road have traffic compliance certificate and certificate of competency (trafficable). On the other hand, off-road vehicles are unsuitable for traffic hence non-registered vehicles. As known taxpayers who trade in motor vehicles, do not pay Special Consumption Tax for on-road vehicles which are subject to recording and registration during importing or delivering by manufacturers. Otherwise selling these vehicles (on-road type ATV vehicles) to customers under market price as initial purchases without paying Special Consumption Tax as if they are off-road vehicles has become a common practice among taxpayers who trade in motor vehicles. To sum up, not paying Special Consumption Tax during importing by dealers

* Vergi Müfettiş Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, muhsin.seker@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-2146-6582.
Şeker, M. (Haziran 2019). Atv Araçlarının Vergisel Yönden Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 237, (144-149).

tarafından teslimi esnasında ÖTV ödenmemesi; söz konusu araçların müşterilerine satışında ise kayıt ve tescile tabi olmadıklarından bahisle ÖTV ödenmemesi vergi kayıp ve kaçığına neden olmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Özel Tüketim Vergisi Kanunu, All Terrain Vehicle (ATV), On-Road, Off-Road

JEL Sınıflandırması Kodları: H26, H29, K34.

GİRİŞ

Ülkemizde son yıllarda dört tekerlekli motosiklet olan ATV (All Terrian Vehicle) araçlarının kullanımı oldukça yaygın hale gelmiştir. Bu araçlar, genellikle turizm alanında faaliyet gösteren işletmeler tarafından safari turları, kısa mesafeli yarışmalar vb. aktiviteler ile kırsal bölgelerde, bilhassa çiftçilik faaliyeti ile iştigal eden kişiler tarafından günlük işlerinin icrası için tercih edilmektedir. Ayrıca, bahse konu araçların kullanım kolaylığı, motosikletlere nazaran daha konforlu olmaları, özellikle kısa mesafelerde diğer binek taşıtları ikame edebilmelerinin yanında oldukça ekonomik olmaları gibi avantajlarından dolayı bunların şahsi kullanım amaçlı olarak bireyler arasında da kullanım alanı giderek yaygınlaşmaktadır.

Bu araçlar kullanım alanlarına göre, on-road ve off-road olmak üzere temelde iki kategoriye ayrılmaktadırlar. Her iki tip araca dışarıdan bakıldığında aralarında herhangi bir farklılık görülmemekte; bunların şasi, kaporta, tekerlek vb. özellik ve aksamaları benzerlik göstermektedir. Bahse konu modeller arasındaki temel fark bunların mekanik aksamalarına ilişkindir. On-road araçların mekanik aksamaları trafiğe çıkmaya uygun olup, bunlar dünyanın birçok ülkesinde trafiğe açık olan asfalt yollarda ve arazide plaka takılmak suretiyle kullanılmaktadırlar. Öte yandan, off-road tipi araçlar trafiğe kapalı alanlarda kullanım alanı bulan araçlardır. Bu araçların kullanımı

or delivering by manufacturers for on-road type ATV vehicles that are already subject to recording and registration, otherwise the sale of these vehicles to customers without paying Special Consumption Tax as if these vehicles are not subject to recording and registration causes tax losses and leakages.

Keywords: Special Consumption Tax, All Terrain Vehicle (ATV), On-Road, Off-Road

JEL Classification Codes: H26, H29, K34.

için plaka alınmasına gerek bulunmamakta olup, trafiğe açık alanlarda kullanılmaları durumunda ciddi cezalarla karşı karşıya kalılabilmektedir.

Trafiğe kapalı alanlarda kullanım amacıyla araç satışlarında sistemin yumuşak karnı olarak addedilebilecek durumlar ortaya çıkabilmektedir. Çalışmamızda on-road ve off-road tipi ATV araçlarının ÖTV yönünden vergilendirilmesi ele alınacak, bu konuda vergi kaybına kapı aralayan durumlar irdelenerek genel bir değerlendirme yapılacaktır.

1- KONUYA İLİŞKİN YASAL MEVZUAT

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 1. maddesine göre, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların ise ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından tesliminin verginin konusuna girdiği belirtilmiştir.

Mezkur Kanun'un 2. maddesinde ise ilk iktisap, (II) sayılı listedeki mallardan Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithalini, müzayede yoluyla veya motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabını, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanmasını, aktive alınmasını veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesi şeklinde tanımlanmıştır.

Kanun'un "Vergiye Doğuran Olay" başlıklı 3. maddesinde mal teslimi veya ilk iktisap hallerin-

de malın teslimi veya ilk iktisabı ile verginin doğduğu ifade edilmiştir.

Yine Kanun'un "Mükellef ve Vergi Sorumlusu" başlıklı 4. maddesinde, Özel Tüketim Vergisinin mükellefinin, bu Kanun'a ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanların, kullanmak üzere ithal edenlerin veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerin olduğu ifade edilmiştir.

Konuyla ilgili olarak 2004/7380 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Sınıflandırma Görüşünde; her türlü arazi için dört tekerlekli taşıt (All Terrain Vehicle – ATV) adıyla tanımlanan motosiklet tipi bir selesi, aracı yönetmek için bir gidonu ve alçak basınçlı tekerlekleri, boru şeklinde şasisi olduğu, direksiyonun iki ön tekerleğin dönmesini sağladığı ve geleneksel bir motorlu taşıtın direksiyon sistemine (Ackerman prensibi) dayandığı ifade edilen aracın 8703.21 tarife pozisyonu alt açılımında yer aldığı belirtilmiştir.

Yine aynı Bakanlar Kurulu Kararında ayrıca, dört tekerleği çekişli, motorsiklet tipi oturaçlı, direksiyon kollu, off-road balon lastikli All Terrain Vehicle (ATV) olarak adlandırılan aracın idaresinin ön iki tekeri döndürerek sağlanacağı ve binek otomobili türünde direksiyon sistemine dayandığı (Ackerman prensibi), aracın çift sıralı beş ileri vitesi ve tek geri vitesi, çift fren kasnaklı ön tekerlekleri ve tek fren kasnaklı arka tekerleri bulunduğu aracın 386 cc silindir kapasiteli tek silindirli motorla çalıştığı, gücün ön ve arka tekerlere şaftlar aracılığıyla iletildiği belirtilmiştir.

Mezkur Bakanlar Kurulu Kararı'nda yapılan açıklamalar doğrultusunda ATV olarak adlandırılan dört tekerlekli taşıtların ÖTV Kanunu'na ekli (II) sayılı listede 87.03 GTİP numarasında yer alan araçlar olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

ÖTV Kanunu hükümleri ile Kanunun uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar açıklanmak üzere 1 seri Numaralı ÖTV Genel Tebliği çıkarılmıştır. Bu tebliğde (II) sayılı listeyle ilgili olarak özellik arz eden hususlara yer verilmiştir. Buna göre;

(II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olan araçların ilk iktisabı verginin konusuna girdiği, bu listedeki araçlardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar için verginin konusu, sözü edilen araçların ithali veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı olduğu, bu araçların aksam ve parçalarının ise ÖTV'ye tabi olmadığı, "kayıt ve tescile tabi olanlar" ifadesinin: Kara taşıtları için, 2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu ve Karayolları Trafik Yönetmeliğine göre trafik tescil kuruluşlarınca, deniz taşıtları için, belediyeler veya liman başkanlıklarınca, hava taşıtları için, Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne, tescil edilmesi zorunlu olan araçları kapsadığı açıklamalarına yer verilmiştir.

2918 sayılı Karayolları Trafik Kanunu ve Karayolları Trafik Yönetmeliğinin uygulama alanı kara yollarıdır. Bu nedenle Kanunun uygulandığı alanlara çıkacak araçların kanun ve yönetmeliklerle belirlenen asgari güvenlik vb. standartları taşıması koşuluyla tescili zorunludur.

Yine, 1 seri Numaralı ÖTV Genel Tebliğin "ilk iktisap" başlıklı bölümünde; ÖTV Kanununda ilk iktisap deyiminin, (II) Sayılı listedeki mallardan Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithali veya motorlu araç ticareti yapanlardan ya da müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerden iktisabını ifade edeceği belirtilmiştir. Buna göre Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olan bu malların motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanmasının, aktife alınması veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesi ilk iktisaptır. Bu kapsamda, ana bayi, bölge bayii, yetkili satıcı ve acentelerin bu durumlarını tevsik etmeleri şartıyla; yetkili satıcı veya acentesi bulunduğu fabrikaların imal ettiği plakasız taşıtları satmak üzere iktisap etmeleri ile ihracatçıların Ticaret Bakanlığı'ndan aldıkları garanti belgesine istinaden satmak üzere yurtdışından taşıt aracı ithal etmeleri ilk iktisap sayılmayacaktır.

Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde off-road (trafiğe çıkışı yasaklı) olan ATV araçlarının kayıt ve tescile tabi olmadığı belirtilmiştir.

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde, Karayolları Trafik Kanunu'na göre trafik şube veya bürolarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan motorlu kara taşıtlarının verginin mevzuuna girdiği hüküm altına alınmıştır.

2- UYGULAMANIN ZAYIF YÖNLERİ ve TAŞIDIĞI RİSKLER

Görüldüğü üzere yukarıda verilen amir mevzuat hükümleri uyarınca hangi kategoride olduklarına bakılmaksızın ATV araçlarının tamamı Özel Tüketim Vergisine tabidir. On-road tipi ATV araçları tıpkı otomobiller gibi kayıt ve tescile tabi olup, bunların satışında ÖTV ilk iktisap ile doğar. Dolayısıyla bu araçların, kullanılmak üzere ithal edilmeleri durumunda ithalat tarihinde, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından müşterilerine ilk iktisap kapsamında satılmaları durumunda ise teslim ile vergi doğar. Diğer taraftan, off-road tipi ATV araçları kayıt ve tescile tabi olmadıklarından, vergi bunları imal edenler tarafından teslimi ya da bunların ithali ile doğar.

ATV araç ticareti ile uğraşan bazı mükellefler satış ve kar marjlarını arttırmak için son dönemlerde sıklıkla başvurdukları bir yöntem ile vergi kaybına neden olmaktadır. Şöyle ki; ithalatçı ya da imalatçı firmalar kayıt ve tescile tabi olan (on-road) araçları ithal ederek doğrudan kendileri ya da alt bayiler vasıtasıyla trafiğe çıkılmasını gerektirmeyen konularda faaliyet gösteren örneğin, halı saha işletmeleri, safari turları, plaj vb. yerlerde kısa mesafeli yarış ya da turlar düzenleyen işletmeler ile diğer başka şekillerde faaliyet gösteren işletmeler ya da şahıslara, bunları kayıt ve tescile tabi olmayan araçlarmış gibi satarak teslim etmektedirler. Böylece, ithalat esnasında ya da ilk iktisap ile ödenmesi gereken ÖTV ödenmemiş olur. Bayilerin on-road araçları ithalatçı ya da ima-

latçı firmalardan alarak benzer şekilde, off-road araçlarmış gibi satıp teslim etmeleri durumunda da benzer sonuçlar meydana gelmektedir.

Bu yöntem ile bayiler, müşterilerden ÖTV almayarak 2A Numaralı ÖTV Beyannamesi veremeyeceklerinden, mevzuata uygun olarak hareket eden diğer bayilere nazaran daha fazla kar elde ederler. Bu durum vergi kaçıran bayilere, müşterilerine fazladan indirim yapma olanağı sağlayacağından rakipleri karşısında avantajlı bir konum elde etme olanağı sağlar. Böylece piyasada eşit rekabet koşulları ortadan kalkar ve piyasa dengesi mevzuata uygun davranan bayiler aleyhine bozulmuş olur.

Müşterilerin çoğu için araçların on-road ya da off-road olması işletme faaliyeti açısından önem arz etmemektedir. Netice olarak her iki kategoride yer alan araçların kullanımı da trafiğe çıkılmasını gerektirmeyen işletmelerin faaliyetlerini sürdürmeleri için çoğu zaman yeterlidir. Bu nedenle bilerek ya da bilmeden çoğu müşteri, ithalat esnasında vergilendirilmeyen ancak kayıt ve tescile tabi olan ve ilk iktisap esnasında vergi ödenmesini gerektiren on-road araçları kayıt ve tescil ettirmeden, diğer bir ifade ile ÖTV ödemeden off-road araçların piyasa fiyatının altındaki bir fiyatla satın alırlar. Bu durum yüksek tutarlarda Özel Tüketim Vergisi kaybına neden olmaktadır. Ayrıca, bilindiği üzere Katma Değer Vergisi matrahını oluşturan unsurlardan biri de ÖTV olduğundan, bu şekilde ÖTV kaybına neden olan uygulamalar KDV matrahının aşınmasına da sebep olmaktadır.

Yukarıda verilen mevzuat hükümlerinden anlaşılacağı üzere kayıt ve tescile tabi (on-road) ATV araçları MTV'ye tabi iken off-road araçlar bu vergiye tabi değildir. Bu nedenle on-road araçların off-road olarak satılması durumunda; söz konusu araçlar kayıt ve tescil edilmeyeceğinden tahakkuk etmesi gereken Motorlu Taşıtlar Vergisi tahakkuk etmeyerek hazineye intikal ettirilmesi gereken vergi azalacaktır.

ATV araçları ticareti yapan bayilerin, bu tür vergi kaçırmaya yönelik faaliyetleri yerine getirmek üzere paravan bayiler kurarak, satışlarını bu bayiler üzerinden gerçekleştirmeleri yine sistemin içerdiği riskler arasındadır. Bu şekilde bayiler, gerçek anlamda ticari bir faaliyeti olmayan hayali araç bayii işletmeleri kurarak satış zincirinde kendilerinden sonraki halkada nihai alıcıya mal satan firma olduklarından bahisle, vergisel bütün sorumlulukları bu paravan firmalara aktarabilmektedirler. Yapılması olasılık dahilinde olan bu tür muvazaalı işlemlerin tespit edilmesi durumunda dahi tarhi yapılacak vergilerin tahsilinde ciddi sıkıntılarla karşılaşılacaktır. Zira yapılan faaliyetleri gizlemek amacıyla kurulan paravan firmalarda, çoğu zaman maddi sıkıntı yaşayan, yapılan işlemlerin mahiyetini kavrayamayacak durumda olan bir takım şahıslar belirli bir menfaat karşılığında sadece resmiyette ismi kullanılmak suretiyle şirket yetkilisi ya da vergi mükellefi olarak gösterilmektedirler. Doğaldır ki bu şahıslar adına yapılacak tarhiyatlarda, vergi ve cezaların tahsili çoğu zaman mümkün olamamaktadır.

Yukarıda zikredildiği üzere, on-road kategorisinde yer alan ATV araçlarının off-road araç-

lanmış gibi satışı sıklıkla başvurulmuş bir vergi kaçırma yöntemidir. Kaldı ki bahse konu vergi kaçırma fiilinin tespiti durumunda dahi re'sen ya da ikmalen yapılacak tarhiyatlarda, hayali işletmeler üzerinden yapılan satış uygulamaları nedeniyle tahsilatların yapılmasını zora sokabilecek potansiyel riskler mevcuttur.

Konuya ilişkin bir örnek olay;

(X) Motors A.Ş. 10.5.2018 tarihinde 5 adet on-road tipi ATV aracı ithal etmiştir. Söz konusu araçlar 30.05.2018 tarihinde (Y) Turizm A.Ş.'ye off-road araçlanmış gibi ÖTV hesaplanmadan satılmıştır. 5 adet aracın ithalatındaki KDV matrahı 100.000,00 –TL, satış fiyatı KDV hariç 120.000,00 –TL dir. (ÖTV oranı %40, KDV oranı %18 olarak dikkate alınmıştır.)

Verilen örnek olayda hesaplanan KDV = $120.000,00 \times 0,18 = 21.600,00$

Hesaplanması gereken ÖTV ve KDV;

$\text{ÖTV} = 120.000,00 \times 0,40 = 48.000,00$

$\text{KDV} = (120.000,00 + 48.000,00) \times 0,18 = 30.240,00$

Verilen olayda meydana gelen vergi kaybı aşağıdaki tabloda verilmiştir.

	Olması Gereken (A)	Mevcut Durum (B)	Vergi Kaybı (C) = (A) - (B)
Hesaplanan ÖTV	48.000,00	0,00	48.000,00
Hesaplanan KDV	30.240,00	21.600,00	8.640,00
TOPLAM	78.240,00	21.600,00	56.640,00

Görüldüğü üzere, toplamda 120.000,00 – TL'ye satılan ATV araçlarının satışında ÖTV'de 48.000,00, KDV'de 8.640,00 olmak üzere toplamda 56.640,00 –TL vergi kaybı meydana gelmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinde, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgenin muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğu belirtilmiştir. ATV araçlarına

ilişkin düzenlenen alış ya da satış faturalarında genellikle VUK'a göre bulunması zorunlu unsurlara yer verilerek, söz konusu araçların kayıt ve tescile tabi olup olmadıklarına dair bilgilere yer verilmez. Bu nedenle düzenlenen satış faturaları, satılan malları mahiyet itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtmamış olur. Yine bahse konu araçlar, düzenlenen satış faturalarında belli edilen tutarlar üzerinden satılarak teslim edildiklerinden bu tür işlemlerde miktar itibariyle gerçeğe aykırı bir belgeden bahsetmek mümkün değildir. Bu

minvalde, verilen örnek olayda araç satışlarına ilişkin düzenlenen faturaları sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kapsamında değerlendirilemeyecek olup yapılan işlem neticesinde sebep olunan vergi ziyayı nedeniyle satıcı (X) Motors A.Ş. adına VUK'un ilgili maddeleri uyarınca bir kat vergi ziyayı cezası kesileceği tabiidir.

Ayrıca kayıt ve tescil edilmesi gereken ATV araçları tescil edilmediğinden, araçları iktisap eden kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken MTV tahakkuk ettirilmeyerek vergi ziyasına neden olunmuştur.

Özetle, ATV araçlarının ÖTV yönünden vergilendirilmesinde uygulanan mevcut sistem, vergi kayıp ve kaçığına sebebiyet vermekte, ÖTV ve KDV yönünden vergi kapasitesi ile vergi gayreti arasındaki farkın açılmasına neden olmaktadır.

SONUÇ

ÖTV Kanunu'nun 2. maddesine göre kayıt ve tescile tabi olan on-road araçlar ile kayıt ve tescile tabi olmayan off-road araçlarda ÖTV sırasıyla, ilk iktisap ve üreticiler tarafından teslimi ya da ithali ile doğar. ATV araçlarının Özel Tüketim Vergisi Kanunu kapsamında vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların uygulanmasında, siste-

min bir açığı olarak, kimi bayiler kayıt ve tescile tabi on-road araçları ithal ederek trafiğe kapalı alanlarda kullanacak olan müşterilerine off-road araçlarda uygulanan usulle satarak teslim ederler. Bu şekilde gümrükte ya da ilk iktisap esnasında hesaplanıp ödenmesi gereken ÖTV, hesaplanmayarak; ÖTV ve buna bağlı olarak KDV ile MTV yönünden vergi kayıp kaçığına neden olabilmektedir. Tüm bu sebeplerle kanaatimizce, ATV araçlarının on-road ya da off-road olup olmadıklarına bakılmaksızın, bunların ÖTV yönünden vergilendirilmesinde mezkur kanununa ekli (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olmayan malların vergilendirilmesi yöntemi kullanılması, diğer bir deyişle bu araçların ithali veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimini esnasında vergi alınmasının sağlanmasına yönelik yapılacak yasal ve idari düzenlemeler bu türden kayıp ve riskleri ortadan kaldıracaktır.

KAYNAKÇA

- 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- 1 seri Numaralı ÖTV Genel Tebliği
- Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği
- 2004/7380 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı