

MALÛL ve ENGELLİLERE YÖNELİK ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ İSTİSNASINDA SON DURUM

Hakan EKİNCİ (*)

1 - GİRİŞ

Çeşitli nedenlere dayalı olarak çalışma gücünü belirli oranlarda kaybetmiş ve bu haliyle de toplumdaki diğer kişiler karşısında rekabet gücü nispeten azalmış kişiler olarak tanımlayabileceğimiz malûl ve engelli vatandaşlarımızın, hayatın her türlü imkânlarından olabildiğince yararlanmalarını sağlamak üzere topluma kazandırılmaları, toplumsal bir sorumluluğun gereği olduğu gibi Anayasamızın da bir gereğidir. Anayasamızın 61. maddesine göre devlet, malûl ve engellilere bir başka ifade ile de sakatlara, toplumda kendilerine yaraşır bir hayat seviyesi sağlamak ve bu kişilerin korunmalarını ve toplum hayatına intibaklarını sağlayıcı tedbirleri almakla sorumludur.

Devletin bu anayasal sorumluluğunun gereği olarak da bir takım kanunlarda, malûl ve engellilerin yaşamına olumlu yönde katkı sağlayacak

düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu düzenlemelerden biri de Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda yapılmış olup, adı geçen Kanun'da malûl ve engellileri ilgilendiren düzenleme, bu kişilerden bazılarının belirli şartlar dâhilinde yararlanacakları özel tüketim vergisi istisnasına ilişkindir.

Malûl ve engellilerin yararlanacağı özel tüketim vergisi istisnası ise bu kişilerin taşıt iktisabında söz konusu olup, 5766 sayılı Kanun'la¹ da söz konusu istisna uygulamasına ilişkin yeni hükümler getirilmiştir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7. ve 15. maddelerine 5766 sayılı Kanun'un 19. maddesiyle eklenen yeni hükümler sayesinde de malûl ve engellilere ÖTV (Özel Tüketim Vergisi) yönünden önemli avantajlar sağlanmıştır.

Bu bağlamda olmak üzere, daha önce yapılmış kanuni ve idari düzenlemelerin (1 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği² ile 7 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği³) yanı

(*) Vergi Denetmeni

¹ 06.06.2008 Tarih ve 26898 sayılı mükerrer Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² 30.07.2002 Tarih ve 24831 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³ 05.08.2004 Tarih ve 25544 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

sıra 5766 sayılı Yasa ve bu Yasa sonrasında yayımlanan 14 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği⁴ de dikkate alınmak suretiyle, malûl ve engellilere yönelik ÖTV istisnası aşağıda ele alınacak ve değerlendirmesi yapılacaktır.

2- İSTİSNAYA İLİŞKİN UYGULAMA ESASLARI

Malûl ve engellilerin taşıt iktisabında söz konusu olacak ÖTV istisnasının uygulama esasları aşağıda, "Sakatlık Dereceleri % 90 ve Daha Fazla Olan Malûl ve Engelliler Adına Kayıtlı Araçlarda İstisna Uygulaması", "Malul ve Engelliler Tarafından Bizzat Kullanmak Amacıyla İlk İktisabı Yapılan Araçlarda İstisna Uygulaması" ve "İktisap Edilen Aracın Beş Yıllık Süre İçerisinde ve Bu Süre Dışında Elden Çıkarılması Durumlarında İstisna Uygulaması" başlıkları altında ele alınmıştır.

2.1- Sakatlık Dereceleri % 90 ve Daha Fazla Olan Malûl ve Engelliler Adına Kayıtlı Araçlarda İstisna Uygulaması

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun "Diğer İstisnalar" başlıklı 7. maddesinin "2/a" bendi gereğince; Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tâbi mallardan; 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, sakatlık derecesi % 90 veya daha fazla olan malûl ve engelliler tarafından, beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı⁵ özel tüketim vergisinden istisna bulunmaktadır.

Özel tüketim vergisine ilişkin II. Sayılı Listenin 87.03, 87.04 ve 87.11 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon numaralarında yer alan taşıtlar ile Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin "2/a" bendi dikkate alındığında ise malûl ve engellilerin söz konusu istisna kapsamında iktisap edebileceği araçlar aşağıda belirtilenlerden ibaret olacaktır.

- Motor silindir hacmi 1600 cm³'ü aşmayan binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar [10 veya daha fazla kişi taşımaya mahsus (şoför dâhil) motorlu taşıtlardan otobüs, midibüs, minibüs hariç; steysin vagonlar ve yarış arabaları dâhil)],

- Motor silindir hacmi 2800 cm³'ü aşmayan eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlardan yalnız kayıt ve tescile tabi olanlar,

- Motosikletler (mopetler dâhil) ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlar.

Yukarıda belirtilen taşıt araçları arasında yer alan yarış arabalarının malûl ve engellilerce ÖTV istisnası kapsamında iktisap edilebilmesi için söz konusu yarış arabalarının motor silindir hacmi- nin 1600 cm³'ü geçmemesi gerekir. Yarış arabalarının da esas itibariyle motor silindir hacimlerinin 1600 cm³'ün üzerinde olduğu gerçeği dikkate alındığında ise malûl ve engellilerin ÖTV istisnasından yararlanarak yarış arabaları iktisap etmeleri bu çerçevede mümkün bulunmamaktadır.

⁴ 08.07.2008 Tarih ve 26930 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵ İlk İktisap: (II) sayılı listedeki mallardan Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithalini, müzayede yoluyla veya kayıt ve tescil edilmiş olsa dahi 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümlerine göre iade edilenler de dâhil motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabını, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanmasını, aktive alınmasını veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesini ifade eder. (ÖTV Kanunu md. 2/1-b)

Motorlu Araç Ticareti Yapanlar: (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanları imal, inşa veya ithal edenler ile fabrika, ana bayi, bölge bayii, bayi, yetkili satıcı ve acenteler ile Maliye Bakanlığınca bu nitelikte oldukları tespit edilenleri ifade eder. (ÖTV Kanunu md. 2/1-d)

Bu istisnadan yararlanmak için, sakatlık derecesi % 90 veya daha fazla olan malûl ve engellilere ait taşıtın özel tertibatlı olması şartı aranmalıdır. Sakatlık dereceleri, Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelikle⁶ belirlenen esaslara göre tespit edilecektir. Söz konusu Yönetmeliğe göre sakatlık derecesi % 90 veya daha fazla olduğuna dair yetkili sağlık kuruluşlarından alınacak sağlık kurulu raporunun aslı veya noter onaylı örneği, araçların ilk iktisabının yapılacağı motorlu araç ticareti yapanlar tarafından vergi dairesine verilecek 2A numaralı ÖTV beyannamesine eklenecek ve beyannamede ÖTV hesaplanmayacaktır. Vergi dairesince kabul edilen beyanname ve ekleri incelenerek tahakkuk fişi ve istisna uygulandığını gösteren “ÖTV Ödeme Belgesi” düzenlenecek ve mükellefe verilecektir.

ÖTV istisnası uygulanan araçlar için istisnadan yararlanan malûl ve engelliler adına düzenlenecek faturalarda ÖTV gösterilmeyecektir. Bu araçların kayıt ve tescilini yapanların, araç sahibinin faturada ve “ÖTV Ödeme Belgesi”nde alıcı olarak gösterilen kişi veya kişiler olduğunu tespit etmeleri gerekecektir. Aksi takdirde, ÖTV istisnasından yararlanan kişi ile araç sahibinin farklı kişiler olduğu durumlara sebebiyet verilebilecektir ki, bu da istisna uygulamasının suiistimal edilmesi anlamına gelecektir. Dolayısıyla da, bu tür suiistimallere meydan vermemek adına, araçların kayıt ve tescilini yapanların bu hususa dikkat etmeleri gerekmektedir.

Sakatlık derecesi % 90 veya üzeri olanlara tanınan bu istisna uygulaması ile motorlu bir taşıt aracını kullanma imkânı olmayan zihinsel engellilerin de ÖTV ödemeksizin taşıt edinmeleri

ve bu suretle de istedikleri yerleri gezip görebilmeleri devlet eliyle kolaylaştırılmış olmaktadır. Bu yönde olmak üzere, örneğin bir zihinsel engelli, ÖTV istisnasından yararlanarak % 37 oranında daha ucuza iktisap ettiği binek otomobili (87.03 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonunda yer alan ve motor silindir hacmi 1600 cm³’ü geçmeyen bir binek otomobili aldığını varsayarsak) sayesinde ve kendisine bir şoför tahsis etmek suretiyle ya da bir akrabasının şoförlüğünde istediği yerleri gezip görebilecektir.

2.2- Malul ve Engelliler Tarafından Bizzat Kullanmak Amacıyla İlk İktisabı Yapılan Araçlarda İstisna Uygulaması

Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun “Diğer İstisnalar” başlıklı 7. maddesinin “2/b” bendi gereğince; Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na ekli (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tâbi mallardan; 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm³’ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³’ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, bizzat kullanma amacıyla sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malûl ve engelliler tarafından, beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı özel tüketim vergisinden istisna bulunmaktadır. Söz konusu istisna kapsamında iktisap edilebilecek taşıtların ise sakatlık dereceleri % 90 ve daha fazla olan malûl ve engellilerin ÖTV istisnası kapsamında iktisap edebileceği taşıtlarla aynı olduğu görülmektedir. Ancak, istisnaya konu taşıtlar her iki istisna uygulamasında da aynı olmakla birlikte, malûl ve engellilere ilişkin şart her iki istisna uygulaması için farklılık arz etmektedir. Nitekim

⁶ 18.03.1998 tarih ve 23290 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

söz konusu istisnaların birinde malûl ve engellilerin % 90 veya üzerinde bir sakatlık derecesine sahip olmaları gerektiği şart koşulurken, burada bahsetmeye devam edeceğimiz istisna uygulamasında da istisnaya konu taşıtların malûl ve engelliler tarafından bizzat kullanılması gerektiği şart koşulmaktadır.

Malûl ve engellilerin bizzat kullanmak amacıyla ilk iktisap ettikleri araçlarına uygulanan ÖTV istisnasına ilişkin olarak, mükellefler⁷ tarafından verilecek ÖTV beyannamesine;

- Alıcının maluliyeti veya sakatlığı ile özel ter-tibat yaptırılan araçları kullanabileceğine dair Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelik hükümleri uyarınca yetkili sağlık kuruluşlarından alınan sağlık kurulu raporu aslı veya noter onaylı örneği,

- Aracın sakatlığa uygun olarak tadil edildiğine dair teknik belgenin aslı veya noter onaylı örneği,

- Alıcının "H" sınıfı sürücü belgesinin fotokopisi,

eklenecek ve beyannamede ÖTV hesaplanmayacaktır.

Vergi dairesince kabul edilen beyanname ve ekleri incelenerek, araçta yapılan özel tertibatın raporda yazılı sakatlığa uygun hareket ettirici bir tadilat olduğu tespit edilecektir. Bu tespit üzerine tahakkuk fişi ve istisna uygulandığını gösteren "ÖTV Ödeme Belgesi" düzenlenecek ve mükellefe verilecektir.

ÖTV istisnası uygulanan araçlar için istisnadan yararlanan malûl ve engelliler adına düzenlenecek faturalarda ise ÖTV gösterilmeyecek olup, bu araçların kayıt ve tescilini yapanların, araç sahibinin faturada ve "ÖTV Ödeme Belge-

si"nde alıcı olarak gösterilen kişi veya kişiler olduğunu tespit etmeleri gerekecektir.

2.3- İktisap Edilen Aracın Beş Yıllık Süre İçerisinde ve Bu Süre Dışında Elden

Çıkarılması Durumlarında İstisna Uygulaması

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 15. maddesinin "2/a" bendinde; (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların, veraset yoluyla intikaller hariç ilk iktisabında istisna uygulanan malların istisnadan yararlananlar dışındakilerce iktisabında, ilk iktisabındaki matrah esas alınarak adına kayıt ve tescil işlemi yapıldan, kayıt ve tescil tarihinde geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte özel tüketim vergisi alınacağı, ancak, aynı bende 5766 Sayılı Kanunun 19. maddesiyle eklenen ve 01.07.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren hükümde ise Kanunun 7. maddesinin (2) numaralı bendi çerçevesinde istisnadan yararlananların, bu istisnadan yararlanarak iktisap ettikleri kayıt ve tescile tabi malları beş yıldan fazla kullanarak elden çıkarmaları durumunda söz konusu hükmün uygulanmayacağı belirtilmiştir. Burada söz konusu olan beş yıllık sürenin istisna uygulamasındaki yerine ilişkin olarak 14 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ile getirilen düzenlemede ise ilk iktisabında istisna uygulanan söz konusu taşıt araçlarının, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin 2 numaralı bendi çerçevesinde istisnadan yararlananlar adına kayıt ve tescil edildiği tarihten itibaren 5 yıl tescilli kaldıktan sonra elden çıkarılmasında ve aynı taşıt araçlarının veraset yoluyla ÖTV uygulanmaksızın varislere intikal etmesi ve murisin istisnadan yararlandığı tarihten itibaren 5 yıllık sürenin bitimine kadar varisler adına kayıt

⁷ (II) Sayılı Listedeki kayıt ve tescile tâbi olan mallarda Özel Tüketim Vergisinin mükellefi; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir. (ÖTV Kanunu md. 4/1-b)

ve tescilli kalmak koşuluyla üçüncü kişilere satışında da ÖTV (Özel Tüketim Vergisi) uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Ayrıca, aynı Kanun'un 7. maddesinin 2. bendine 5766 Sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle eklenen ve 01.07.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren hüküm gereğince de (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tâbi mallardan; 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, bu bendin (a) ve (b) alt bentlerinde belirtilen malûl ve engelliler tarafından ilk iktisabından sonra deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hale gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılmasında, bu G.T.İ.P. numaralarında yer alan malları hurdaya çıkaran malûl ve engelliler tarafından beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı ÖTV'den istisna olacaktır. Bu şekilde istisnadan yararlanmak isteyen malûl ve engellilerin istisnadan yararlanarak ilk iktisabını yaptığı araçla ilgili olarak bu aracın deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hale geldiğini tevsik eden ekspertiz raporu ile "hurdaya çıkarılmıştır" damgası vurularak kayıt konulan tescil belgesinin aslı veya noter onaylı örneğini de ibraz etmeleri şartıyla, durumlarına göre (sakatlık derecesinin % 90 veya üzerinde olması ya da aracın bizzat kullanılmak istenmesi) yukarıda alt konu başlıkları altında yaptığımız açıklamalara göre işlem yapılarak, ilk iktisabını yapacakları yeni araçlar için ÖTV istisnası uygulanacaktır.

Bu durumda, malûl ve engelliler tarafından ÖTV istisnasından yararlanmak suretiyle iktisap edilen taşıtların, beş yıllık süre içerisinde istisnadan yararlanabilecekler dışındaki bir başka kişiye satışının yapılması ÖTV'ne tabi olacak ve söz ko-

nusu vergileme, taşıtların ilk iktisabındaki matrah esas alınarak, adına kayıt ve tescil işlemi yapıldan kayıt ve tescil tarihinde geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte özel tüketim vergisi alınmak suretiyle gerçekleştirilecektir. Ancak, malûl ve engellilerin ÖTV istisnasından yararlanarak iktisap ettikleri taşıtların, gerek ilk beş yıllık süre içerisinde ve gerekse de beş yıl geçtikten sonra deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hale gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılması sonrasında, aynı kişiler tarafından iktisap edilecek ikinci bir taşıt aracına da beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV istisnası uygulanacaktır. Bununla birlikte, malûl ve engellilerin söz konusu istisna uygulanmak suretiyle iktisap ettikleri taşıtlarının bir hırsızlık sonucunda çalınması halinde, aracın ilk iktisabı üzerinden beş yıllık süre geçmediği sürece aynı kişilerin ÖTV istisnasından yararlanarak ikinci bir taşıt iktisap etmeleri mümkün bulunmamaktadır. Oysa ki, iktisap edilen aracın çalınması da aynen deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza olaylarında olduğu gibi malûl ve engellinin mağduriyetine sebep olmaktadır. Dolayısıyla da, hırsızlık olayı sonucunda elinden aracı çıkan malûl ve engellilerin de ilk iktisap tarihi üzerinden beş yıllık süre geçmese de ÖTV istisnasından yararlanmak suretiyle ikinci bir taşıt almalarına imkân tanınmasının daha isabetli ve daha adil olacağı- nı düşünmekteyiz.

Malûl ve engellilerin ÖTV istisnasından yararlanmak suretiyle iktisap ettikleri taşıtlarını, söz konusu istisnadan yararlanabilecekler dışındaki bir başka kişiye satmaları ÖTV'ne tabi olmakla birlikte, yukarıda da belirtildiği üzere 5766 Sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle getirilen yeni düzenleme ile aynı kişilerin aynı taşıtları beş yıldan daha fazla kullanarak elden çıkarmaları ÖTV'ne tabi olmayacaktır. Bu durumda, aynı taşıtların iktisap tarihi

üzerinden ve beş yıllık süre içerisinde malûl ve engelliler tarafından söz konusu istisnadan yararlanabilecekler dışındaki kişilere satışı ise ÖTV'ne tabi olacaktır.

3- SONUÇ

Yukarıda, daha önce yapılmış kanuni ve idari düzenlemelerin yanı sıra 5766 sayılı Yasa ve bu Yasa sonrasında yayımlanan 14 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği de dikkate alınmak suretiyle, malûl ve engellilere yönelik ÖTV istisnası ele alınmıştır.

Devletin anayasal sorumluluğunun gereği olarak çeşitli kanunlarda malûl ve engellilere yönelik getirdiği kolaylıklardan biri de Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda olup, söz konusu Kanuna göre de malûl ve engellilerin belirli şartlar dahilinde ÖTV ödemeksizin taşıt iktisabında bulunmalarına imkân tanınmıştır. Son olarak, 5766 sayılı Yasa ile de malûl ve engellilere yönelik ÖTV istisnasında bu kişiler adına olumlu düzenlemelere yer verilmiştir. Bu manada olmak üzere, malûl ve engellilerin ÖTV istisnasından yararlanarak iktisap ettikleri taşıtların, gerek ilk beş yıllık süre içerisinde ve gerekse de beş yıl geçtikten sonra deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hale gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılması sonrasında, aynı kişiler tarafından iktisap edilecek ikinci bir taşıt aracına da beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV istisnası uygulanacaktır. Oysa ki, 5766 sayılı Yasa öncesindeki yasal düzenlemeye göre söz konusu kişilerin ÖTV ödemeksizin iktisap ettiği taşıtların deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hale gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılması sonrasında dahi beş yıllık süre geçmediği müddetçe ikinci bir taşıtın ÖTV istisnasından yararlanılarak iktisap edilmesi mümkün değildi.

5766 sayılı Yasa ile getirilen bir başka önemli düzenleme de malûl ve engellilerin ÖTV istisnası kapsamında iktisap ettikleri taşıtları, beş yıldan daha fazla kullanarak elden çıkarmaları halinde bu eden çıkarma işleminin ÖTV'ne tabi olmayacağıdır. Oysaki söz konusu Yasa öncesinde, iktisap edilen aracın istisnadan yararlananlar dışındakilere satışı, herhangi bir süreyle bağlı olmaksızın ÖTV'ne tabii bulunmaktaydı.

Sonuç olarak, malûl ve engellilerin taşıt iktisabında ÖTV istisnası uygulamasına yönelik 5766 sayılı Yasa ile getirilen düzenlemeleri söz konusu kişiler açısından olumlu bulmakla birlikte, kanaatimiz odur ki; ilk iktisap tarihi üzerinden beş yıllık süre geçmemesine rağmen hırsızlık olayı sonucunda elinden aracı çıkan malûl ve engellilerin de ÖTV istisnasından yararlanarak ikinci bir taşıt alabilmelerine imkân tanınmalıydı. Çünkü iktisap edilen aracın çalınması da aynen deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza olaylarında olduğu gibi malûl ve engellinin mağduriyetine sebep olmaktadır.