



ÖTV KANUNU'NA GÖRE İLK İKTİSABİ İSTİSNA KAPSAMINDA OLAN ÖZÜRLÜLERE AİT BİNEK OTOMOBİLLERİN TESLİMLERİ KDV KANUNU AÇISINDAN İSTİSNA MIDIR?

Mehmet BİLGİN(*)

1 - GİRİŞ

Vergi mevzuatımızda birçok istisna bulunmaktadır. İstisna, gerçekleşen söz konusu herhangi bir olayın kanunen verginin konusuna girdiği ve vergiyi doğuran olaya sebebiyet verdiği halde yine kanunlarla vergi dışı bırakılmasını ifade eder. Vergi mevzuatımızda yer alan istisnaların bir kısmından da özörlöler yararlanmaktadır.

Kanun koyucu tarafından özörlö vatanöşlarımıza Anayasa'nın 10. ve 61. maddelerine uygun, pozitif ayrımcılık amaçlı ve sosyal devlet ilkesine dayanan uygulamalar olarak bazı özel istisnalar tanınmıştır. Kanun koyucu amaçsal ve ilkesel olarak insan odaklı yaklaşımlarla özörlölerin her türlü gelişmelerini ve önlerindeki engelleri kaldırmayı sağlayacak tedbirleri alarak topluma katılmalarını sağlamak amacıyla özörlöler için çeşitli istisnaları 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu¹ (ÖTVK) ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu² (KDVK) metinlerinde de yasalaştırmıştır. Ancak söz konusu kanunlarda yer alan istisnalarla ilgili olarak uygulamada bir takım sorunlar yaşanmaktadır. Makalemizde açığa kavuşturup kanuni dayanaklarıyla irdeleyeceğimiz konu, ÖTVK'ya göre ilk iktisabı istisna kapsamında olan özörlölere ait binek otomobil teslimlerinin KDV Kanunu açısından da istisna olup olmadığıdır.

Çalışmamızda **idarenin** ve **yargının** konu hakkındaki farklı görüşleri tanıtılacaktır. Özörlölere ait binek otomobil satışı yapan mükelleflerin ve söz konusu otomobilleri satın alan özörlölerin bu işlem esnasında kanunlara uymayarak hata yapmalarını önleyecek uyarılarda bulunması ve herhangi bir cezai yaptırım ile karşılaşmamalarının sağlanması bakımından makalemiz önem arz etmektedir.

*) Vergi Müfettişi

¹12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

²02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

Makalemizin başında belirtmemiz gerekir ki, konumuzla ilgili bilgilerin ÖTVK ve KDVK mevzuatları çerçevesinde harmanlanarak bir bütün haline getirilmesi aşamasında, malül ve sakatlar tarafından bizzat kullanılmak üzere kayıt ve tescile tabi mallardan sadece **binek otomobil** iktisap ve teslimleri kaleme alınmıştır.

Çalışmamızın ilk bölümlerinde özürllülerle ilgili olarak ÖTVK'da yer alan binek otomobillerin ilk iktisabına ilişkin istisna ve KDVK'da yer alan özürllülerle ilgili 'araç-gereç' istisnası yasal dayanakları ile açıklanacaktır. Ardından makalemizin konusunu oluşturan KDVK'nda düzenlenen özürllülere ilişkin 'araç-gereç' istisnası binek otomobilleri kapsar mı?" sorusuna idarenin ve yargının vermiş olduğu cevaplar irdelenecektir. Son olarak konu hakkındaki görüşümüz kanuni dayanakları ile ortaya konacaktır.

2- ÖTVK'DA ÖZÜRLÜLERİN İKTİSAP ETTİĞİ BİNEK OTOMOBİLLERE İLİŞKİN İSTİSNA

Makalede açıklanacak hususlar gereği 'özürllü' kavramını tanımlamanın istisnanın kapsamını belirleme açısından fayda sağlayacağı görüşündeyiz. 5378 sayılı Özürllüler Kanunu³'nün 3. maddesine bakıldığında 'Özürllü'; *"Doğuştan veya sonradan herhangi bir nedenle bedensel, zihinsel, ruhsal, duyuşsal ve sosyal yeteneklerini çeşitli derecelerde kaybetmesi nedeniyle toplumsal yaşama uyum sağlama ve günlük gereksinimlerini karşılama güçlükleri olan ve korunma, bakım, rehabilitasyon, danışmanlık ve destek hizmetlerine ihtiyaç duyan kişiyi ifade eder."* şeklinde tanımlanmıştır.

ÖTVK'da özürllülere tanınan binek otomobili istisnaları, Kanunun 7'nci maddesinin 2 numaralı fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde hüküm altına alınmıştır. Söz konusu kanun metninde yer alan hükümlere göre, (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi malların arasındaki araçlardan, sakatların kullanması için araçta sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibatı bulunanların, malül ve sakatlar tarafından bizzat kullanılmak üzere ilk iktisabı Özel Tüketim Vergisi'nden istisna edilmiştir. Ancak, bu istisnadan yararlananlar, Kanunun anılan maddesine göre 5 yıllık zaman dilimi içerisinde ikinci bir araç alımında söz konusu istisnadan yararlanamayacaklardır.

3- KDVK'DA YER ALAN ÖZÜRLÜLERE İLİŞKİN ARAÇ-GEREÇ İSTİSNASI

Yasama organı KDVK'nın 17/4. maddesinin (s) bendinde de özürllü vatandaşlarımıza sosyal devlet anlayışı ile Anayasa'nın 10. ve 61. maddeleri ve pozitif ayrımcılık amacına uygun olarak özürllülerin bedensel, zihinsel, ruhsal, duyuşsal ve toplumsal yaşama uyum sağlamalarında ve günlük gereksinimlerini karşılama güçlüklerini kolaylıkla aşmalarında yardımcı olmak üzere bazı özel istisnalar tanımıştır. Anılan maddede "Özürllülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü **araç-gereç** ve özel bilgisayar programları" Katma Değer Vergisi açısından tam istisna kapsamında yasalaştırılmıştır.

4- BİNEK OTOMOBİL KDVK'DA BELİRTİLEN ARAÇ-GEREÇ TANIMINA GİRER Mİ?

4.1- 110 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nde Konuyla İlgili Yapılan Açıklamalar

'Araç-gereç' kavramının tam anlamıyla örneklendirilerek tanımlanmasının konunun anlaşılması bakımından kolaylık sağlayacağı kanaatindeyiz. 'Araç-Gereç' kavramı 110 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği⁴ 'nde şu şekilde açıklanmış ve örneklendirilmiştir;

³7.7.2005 tarih ve 25868 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

⁴11.07.2008 tarih ve 26933 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanmıştır.

"5378 sayılı Kanun'un 32' nci maddesi ile Katma Değer Vergisi Kanunu' nun 17' nci maddesinin (4) numaralı fıkrasına, 07.07.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen (s) bendi uyarınca, özürliülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamlarında kullanmaları için özel olarak üretilmiş her türlü **araç-gereç** ve bilgisayar programlarının teslimi Katma Değer Vergisi'nden müstesnadır.

Buna dayanılarak, özellikle özürliülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamlarında kullanmaları için özel olarak üretilmiş her türlü **araç-gereç** (örneğin; görme özürliülerin kullandığı baston, yazı makinesi, kabartma klavye, hesap makinesi, sesli kitap; ortopedik özürliülerin kullandığı ortez-protez gibi cihazlar) bilgisayar programları istisna kapsamında kabul edilecektir. **Binek otomobili ve diğer nakil vasıtalarının ise sözü edilen araç-gereç kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır."**

Binek otomobillerin istisna kapsamında olmamasının sebebini 5378 sayılı Kanun'un TBMM Tali Komisyonu ve Plan ve Bütçe Komisyonu aşamalarındaki görüşmelerinden çıkarabiliriz. Söz konusu görüşmeler esnasında KDVK'ya iki bent eklenmesi, birinci bent hükmü ile, özürliüler tarafından kullanılmak üzere özel tertibatlı olarak imal edilmiş ya da sonradan bu amaca yönelik olarak tadil edilmiş motorlu kara taşıtlarının teslimlerinin Katma Değer Vergisi' nden istisna edilmesi, ikinci bent ile de, özürliülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş, her türlü araç-gereç, özel bilgisayar programları ile fonksiyon kazandırıcı ortez-protez vb. yardımcı ve denetleyici cihazların teslimlerinin Katma Değer Vergisi'nden istisna tutulması öngörülüyordu.

Ancak, yapılan görüşmeler sonucunda, **motorlu kara taşıtlarının teslimlerine istisna getiren önergeler reddedilmiş**, fonksiyon kazandırıcı ortez-protez vb. yardımcı ve denetleyici cihaz ibareleri madde metninden çıkarılmış, KDVK'nın 17/4. maddesine (s) bendi kanun metnine eklenmiştir. Dolayısıyla, özürliülere yönelik özel tertibatlı **motorlu kara taşıtlarının teslimleri (Ör: binek otomobil)**, KDVK' nın 17/4. maddesinin (s) bendinde düzenlenen Katma Değer Vergisi istisnası kapsamına girmemektedir.⁵

4.2- Vergi İdaresinin Konuya İlişkin Görüşü

Maliye Bakanlığı binek otomobilleriyle ilgili bir özelgesinde, KDVK'ya 5378 sayılı kanunla eklenen istisna hükmündeki bu metnin kapsamını '**araç-gereç**' ifadesinin belirlediğini açıklamıştır. Buradaki '**araç**' kavramı, 'tire' işaretiyle bağlandığı '**gereç**' benzeri aparat, edevat, aygıt gibi küçük aletleri kapsamaktadır. Dolayısıyla nakil vasıtalarının sözü edilen '**araç-gereç**' kapsamında değerlendirilemeyeceği ve özürliülerce iktisap edilecek olan özel tertibatlı binek otomobillerin Katma Değer Vergisi' nden istisna edilmesinin mümkün olmadığı da özeldede belirtilerek idarenin bu konudaki görüşü ortaya konulmuştur.⁶

Vergi İdaresi bir diğer özelgesinde ise; "**istisna hükmünün amacını aşacak şekilde uygulanmasına engel olmak bakımından, özürliüler yanında özürliü olmayan kişilerin de kullanabilecekleri her türlü araç-gereç ve bilgisayar programlarının Katma Değer Vergisine tabi tutulması gerekmektedir.**

Bu nedenle Hyundai marka panelvan aracı ve akülü üç tekerlekli sandelyesi için temin edeceği aksam ve parçalar (akü, tekerlek vb.) münhasıran özürliülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamlarında kullanılmak için özel olarak üretilmiş araç-gereç kapsamında değerlendirilemeyeceğinden sözü edilen aksam ve parçaların tesliminde kanunun 17/4-s maddesi uyarınca Katma Değer Vergisi istisnası uygulanması mümkün bulunmamaktadır." şeklinde konuyla ilgili yorumda bulunmuştur.⁷

⁵Şükrü KIZILOĞ, "Açıklamalı ve İçtihatlı KDV ve Uygulaması", Yaklaşım, 2010, Ankara, 5. Baskı, s: 975

⁶29.11.2005 tarih ve 54/5479-16-149/64019 sayılı Maliye Bakanlığı Özelgesi. (Alıntı: KIZILOĞ, a.g.e., s: 975)

⁷28.02.2005 tarih ve 53/5317-2117/12832 sayılı Maliye Bakanlığı Özelgesi. (Alıntı: KIZILOĞ, a.g.e., s: 976)

4.3- Yargının Konuya Bakışı

Önceki bölümde değindiğimiz özgelere karşın, binek otomobillerin özörlölere teslimlerinde ödenen Katma Değer Vergisi'nin mükellefe iadesi yönündeki Adana Bölge İdare Mahkemesi' nin 13.04.2010 gün ve Esas No:2010/1658, Karar No: 2010/1721 sayılı kararı uygulamada vergi idaresi ile yargının konuyla ilgili aynı görüşü paylaşmadığını göstermektedir. Davanın doğuşu ve sonucu kısaca şu şekildedir;

Davacı kendisinin özrüne göre tadilat yapıldıktan sonra satın aldığı binek otomobil için ödediği Katma Değer Vergisi'nin tarafına iadesi istemiyle Kozan Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne başvurmuş Vergi Dairesi Müdürlüğü bu isteği 29.06.2009 tarih ve 10559 sayılı işlemi ile reddetmiştir. Bunun üzerine davacı Kozan Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün red işlemine karşı Adana 1. Vergi Mahkemesi'ne dava açmış ancak vergi mahkemesi vergi dairesinin söz konusu kararının nizami olduğunu, hukuka aykırılık bulunmadığını belirterek 18/12/2009 gün ve E 2009/861 K 2009/1374 sayılı kararıyla davayı reddetmiştir. Davacı bu kez de bir üst mahkeme olan Adana Bölge İdare Mahkemesi' ne Katma Değer Vergisi'nin iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddine dair dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar veren Adana 1. Vergi Mahkemesi'nin söz konusu kararının bozulması istemiyle dava açmıştır.

Adana Bölge İdare Mahkemesi; "5378 sayılı yasanın 32. maddesi ile özörlölülerin günlük yaşamları için her türlü araç ve gerecin ve özel bilgisayar programlarına ilişkin mal ve hizmetlerin Katma Değer Vergisi' nden istisna tutulmasına ilişkin düzenlemenin KDVK'nın 17/4. maddesine eklendiği, 5378 sayılı yasanın 1. maddesinde kanunun amacının, özörlölülerin her türlü gelişmelerini ve önlerindeki engelleri kaldırmayı sağlayacak tedbirleri olarak topluma katılmalarını sağlamak olduğunu belirtildiği, bu haliyle yasanın amacına uygun olarak KDVK'ya getirilen istisna hükmü göz önüne alındığında davacıya ait binek otomobilin de özörlölüler için üretilen her türlü araç-gereç kapsamı içinde yer aldığı sonucuna ulaşıldığından, özörlölü olan davacının özrüne göre yapılan tadilat sonucu satın alınan aracın, yasal düzenleme gereğince Katma Değer Vergisi'nden istisna tutulması gerekmektedir." şeklinde mükellef lehine karar vermiştir.

5- DEĞERLENDİRME

Her ne kadar konu hakkında makalemizin 4.3. bölümünde işlediğimiz yargı kararı mevcut ise de, yine makalemizin 4.1 bölümünde belirttiğimiz gibi özörlölüler için binek otomobilleri 110 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği' nde, KDVK'nın 17/4. maddesinin (s) bendinde yer alan 'araç-gereç' kavramının kapsamına girmediği açıkça belirtilmiştir. Ayrıca vergi idaresinin inceleme elemanlarınca yapılan incelemeler esnasında uyulacak esaslar VUK'un 140. maddesinde yer almaktadır. Adı geçen maddenin 5. bendinde vergi inceleme elemanları ile ilgili olarak; "Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, **genel tebliğ** ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler." hükmü yer almaktadır. Vergi idaresi VUK 140/5. maddeye göre 110 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'ni dikkate almak zorunda olduğundan ÖTVK'da özörlölüler için binek otomobil istisnasının KDVK açısından geçerli olması mümkün değildir.

Yazımızın 4.2. bölümünde iki özelge ile örneklendirerek işlediğimiz vergi idaresinin görüşü 110 Seri Numaralı KDV Genel Tebliği'nin uygulaması niteliğindedir. Dikkate edilecek hususlardan birisi

de, ÖTVK'da yer alan bir istisnanın ayrıca belirtilmedikçe KDVK açısından uygulanamayacağıdır. Bu durum KDVK'nun 19. maddesinde; **"Diğer kanunlardaki vergi muaflik ve istisna hükümleri bu vergi bakımından geçersizdir. Katma Değer Vergisine ilişkin istisna ve muafiyetler ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir."** şeklinde ifade edilmiştir. Mevcut Katma Değer Vergisi mevzuatı özörlölere binek otomobil teslimlerinin söz konusu vergiden istisna olmasına izin vermemektedir. Dolayısıyla ÖTVK'da düzenlenen binek otomobillerin ilk iktisabına ilişkin istisna ile KDVK'da düzenlenen 'araç-gereç' istisnası ayrı kavramlar olarak düşünölmeli, aynı fiilin farklı vergiler açısından farklı sonuçlar doğuracağı unutulmamalıdır.

6- SONUÇ

Makalemizde ilk olarak 5378 sayılı Özürlölere Kanunu'nun 3. maddesinde özürlü olarak tanımlanan kişilerce ÖTVK'nın 7/2. maddesinin (a) ve (b) bentlerinde yer alan taşıtların beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabının adı geçen vergi bakımından istisna olduğuna ve sonrasında ise KDVK'da yer alan 'araç-gereç' kavramına değindik. 4.1. bölümde ise özürlölere ait binek otomobillerin 'araç-gereç' kapsamına girmediğini ve söz konusu otomobil teslimlerinin KDVK açısından istisna olmadığını 110 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğı' ne dayanarak açıkladık. Ardından sırasıyla, idarenin özölgelerde belirttiğı görüşünü ve yargının konuya bakışını işledik. Son olarak değörlendirme bölümünde de yürürlükteki Katma Değer Vergisi mevzuatına göre, özürlölere ait binek otomobil teslimlerinin söz konusu vergiden istisna olmasının mümkün olmadığını açıkladık.

Özürlölere ait binek otomobili teslimlerinde ööenen KDV'nin mükellefe iadesine hükmetmiş yargı kararı mevcut olsa bile, idarenin görüşünün aynı olmadığı makalemizde sözünü ettiğimiz özölgelerden anlaşılmaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin cezalı tarhiyatlar ile karşılaşmaması için özürlölere ait binek otomobili teslimlerinde KDV'nin hesaplanıp öödenmesi gerekmektedir.

Ancak konuya sosyal açıdan bakıldığında özürlü vatandaşlarımızın toplumsal yaşama uyum sağlama ve günlük gereksinimlerini karşılama güçlüklerini kolaylıkla aşmalarına yardımcı olmak amacıyla ve suistimallerin önlenmesi şartıyla KDVK açısından binek otomobili istisnasının genişletilebileceğı kanaatindeyiz.

KAYNAKÇA

- Şökrü KIZILOOT, "Açıklamalı ve İçtihatlı KDV ve Uygulaması", Yaklaşım, 2010, Ankara, 5. Baskı.
- 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan **4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu**

Kanunu

- 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan **3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu**

Kanunu

- 7.7.2005 tarih ve 25868 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan **5378 sayılı Özürlölere Kanunu**
- 11.07.2008 tarih ve 26933 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan **110 Seri Numaralı KDV Genel Tebliğı**

Tebliğı

- 29.11.2005 tarih ve 54/5479-16-149/64019 sayılı Maliye Bakanlığı Özölgesi
- 28.02.2005 tarih ve 53/5317-2117/12832 sayılı Maliye Bakanlığı Özölgesi