

TAŞIT ALIMLARINDA MALUL ve ENGELLİLERE YÖNELİK ÖTV İSTİSNASI



Ali TAHTACI(*)



Uğur AKBAŞ(**)

*SPECIAL CONSUMPTION TAX
EXEMPTION OF VEHICLES
PURCHASED BY THE DISABLED*

ÖZET

Engelli vatandaşlarımızın sosyal yaşama etkin bir biçimde katılımları büyük önem taşımaktadır. Bu bağlamda, onların günlük yaşamlarını kolaylaştırmak amacıyla taşıt alımlarında bir dizi imkan sağlanmıştır. Özel Tüketim Vergisi ve Katma Değer Vergisi bu durumda olan vatandaşlarımızın araç alımlarında belirli kurallar çerçevesinde uygulanmamaktadır. Bu çalışmamızda münhasıran engelli vatandaşlarımızın araç alımlarında uygulanan özel tüketim vergisi yönünden sağlanan istisna açıklanacaktır.

Anahtar Kelimeler: Özel Tüketim Vergisi, taşıt istisnası, engelliler

ABSTRACT

An effective participation of the handicapped citizens in their social life is of great importance. In this respect, a series of means have been provided for easing their everyday life. Special consumption tax and value added tax are not applied to the vehicle purchases of the disabled under certain conditions defined within the laws. In this study, hence, the special consumption tax exemption of vehicles purchased by the disabled citizens will be explored exclusively.

Key Words: Special consumption tax, vehicle exemption, the disabled

1- GİRİŞ

Anayasamızın 2. maddesinde Türkiye Cumhuriyeti'nin niteliklerinden biri olarak “Sosyal Hukuk Devleti” tanımlaması yapılmıştır. “Sosyal devlet” kavramının ne olduğunu Anayasanın 5. maddesini göz önünde bulundurarak değerlendirmek gerekir.

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettişi

Anayasamızın “Devletin Temel Amaç ve Görevleri” başlıklı 5. maddesi şöyle demektedir:

“Devletin temel amaç ve görevleri,... kişilerin ve toplumun refah, huzur ve mutluluğunu sağlamak; kişinin temel hak ve hürriyetlerini, sosyal hukuk devleti ve adalet ilkeleriyle bağdaşmayacak surette sınırlayan siyasal, ekonomik ve sosyal engelleri kaldırmaya, insanın maddî ve manevî varlığının gelişmesi için gerekli şartları hazırlamaya çalışmaktır”.

Yukarıdaki metinlerinden yola çıkarak “Sosyal Devletin” vatandaşlarını “özgürleştiren” devlet olduğunu söyleyebiliriz. Özgürleştirme (*émancipation*) kavramı, “özgürlük (*liberté*)” kavramından farklıdır. Özgürleştirme anlayışına göre, kişi ancak önündeki ekonomik ve sosyal engellerin kaldırılmasıyla özgür olabilir. Özgürleştirme sosyal ve ekonomik koşulların geliştirilmesiyle gerçekleştirilebilecek bir süreçtir¹.

Özgürleştirme sürecinde toplumun çoğunluğuna nazaran bireysel hak ve özgürlüklere ulaşmada dezavantajlı kesimlerine (Örn, Yaşlılar, Engelliler, Çocuklar vb.) pozitif ayrımcılık uygulanması doğal kabul edilecektir. Örneğin yaşlı ve bakıma muhtaç olanlara sağlık hizmetinin evlerinde sunulması, engelli vatandaşların istihdamının özendirilmesi vb. gibi.

Vatandaşlarının özgürleştirilmesini amaç edinen bir devletin elinde bulunan kamusal araçlarla ekonomik ve sosyal yaşama doğrudan veya dolaylı olarak müdahalesi, sosyal devlet olma anlayışının bir gereğidir ve meşrudur.

Vergi bu araçlar arasında önemli bir yere sahiptir. Devlet vergi indirimleri, istisnaları veya muafiyetleri yoluyla sosyal devlet olma gereğini yerine getirmek amacıyla belirli kesimlere avantaj sağlayabilir. Vergi kanunlarının hemen hepsinde bu amaca hizmet eden pek çok düzenleme yer almaktadır.

Bu çalışmamızda ise münhasıran engelli ve malul vatandaşlarımıza Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu ile araç alımlarında sağlanan istisnayı anlatmaya çalışacağız.

2- KONUSYLA İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER

2.1- Yasal Düzenlemelerdeki “Özürlü, Çürük, Sakat” Gibi İfadelerin “Engelli” Olarak Değiştirilmesi

Yasal düzenlemelerimiz pek çoğunda bedensel, zihinsel, ruhsal, duyuşsal ve sosyal yeteneklerini çeşitli derecelerde kaybeden ve topluma diğer bireyler ile birlikte eşit koşullarda tam ve etkin katılımını engelleyen tutum ve çevre koşullarından etkilenen bireyleri tanımlamak üzere mevzuatımızda “sakat”, “özürlü” ve “çürük” ibareleri kullanılmaktaydı. Bu ifadeler çoğu zaman negatif bir anlam ifade etmekte ve bu durumda olan kimseler için incitici olmaktadır. Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı Engelli ve Yaşlı Hizmetleri Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan ve 25 Nisan 2013 tarihinde TBMM Genel Kurulu’nda kabul edilen ve 3 Mayıs 2013 tarih ve 28636 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 6462 Sayılı “Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Yer Alan Engelli Bireylere Yönelik İbarelerin Değiştirilmesi Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile Türkiye’deki 96 yasal düzenlemedeki “özürlü”, “sakat” ve “çürük” gibi ibarelerin “engelli” olarak değiştirilmesi sağlanmıştır.

Kanunlardaki “özürlü”, “sakat” ve “çürük” gibi ibarelerin “engelli” olarak değiştirilmiş olmasına karşın ikincil mevzuat olan yönetmelik, tebliğ, sirküler vb. düzenlemelerde halen eski ifadelerin kullanıldığı görülmektedir.

¹ Sabuncu Yavuz, Anayasaya Giriş, 9. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2003, s.40

6462 Sayılı Kanunun Geçici 5. maddesinde, Engelli bireylerin bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce ilgili mevzuatına göre almış oldukları sağlık kurulu raporlarına istinaden hâlen yararlanmakta oldukları hak ve menfaatlerin, sağlık kurulu raporu dışındaki diğer şartların muhafaza edilmesi ve ilgili mevzuatına göre bu hak ve menfaatlerin devamının mümkün olması kaydıyla, önceki raporların geçerlilik süresi içinde aynı şekilde uygulanmasına devam olunacağı, ayrıca, engelli bireylerin ilgili mevzuatına uygun olarak daha önceden almış oldukları sağlık kurulu raporlarına istinaden engellilik durumlarının tespitine veya engellilikleri dolayısıyla kendilerine veya yakınlarına kolaylıklar ya da haklar teminine yönelik olarak bu maddenin yayımı tarihine kadar verilmiş olan özür, sakat, çürük veya zihinsel ya da bedensel engelleri niteleyen benzeri ibareleri içeren belge, kimlik, kart ve benzeri belgelerin, geçerli oldukları süreler dâhilinde yenilenmelerinin gerekmediği belirtilmiştir.

2.2- Malul ve Engellilere Sağlanan ÖTV İstisnası

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı liste motorlu taşıtlara yönelik ÖTV'yi düzenlemekte olup bu listedeki motorlu taşıtların ilk iktisabında kanunda belirtilen hadler üzerinden ÖTV ödenmesi gerekmektedir. Bu oranlar aracın motor hacmine ve aracın niteliğine göre değişmektedir. Örneğin 1600 cc bir aracın ÖTV oranı %40'dır. Bu oranı dikkate aldığımızda aracın vergi yükünün toplam bedel içerisinde azımsanamayacak bir ağırlığa sahip olduğu görülecektir.

Malul ve engelli vatandaşların; hayatlarını kolaylaştırmak, toplumla kaynaşmalarını sağlamak, sağlıklı vatandaşlar için çok rahat ulaşılabilen hizmetlere onlarında rahatlıkla ulaşmasını mümkün kılmak bakımından motorlu araçlara, sağlıklı insanlardan çok daha fazla ihtiyaç duydukları bir gerçektir.

Anayasamızın “Sosyal Güvenlik Bakımından Özel Olarak Korunması Gerekenler” başlıklı 61. maddesi şöyle demektedir;

“....

Devlet, sakatların korunmalarını ve toplum hayatına intibaklarını sağlayıcı tedbirleri alır...”

Yukarıdaki buyurucu Anayasa hükmünden görüleceği üzere engelli vatandaşlarımızın toplum ile entegrasyonunu sağlamak devletin görevlerinden biridir.

Gerek evrensel değerler, gerek sosyal devlet olma ilkesi gereği, gerekse Anayasanın yukarıda belirtilen buyurucu hükümleri gereğince malul ve engelli vatandaşların hayatlarını kolaylaştırmak ve toplumla entegrasyonunu sağlamak amacıyla motorlu taşıt alımında ÖTV istisnası getirilmiştir.

Malul ve engelli vatandaşların araç alımlarıyla ilgili olarak ÖTV kanunu ile yürürlükten kaldırılan Taşıt Alım Vergisi Kanununda da aynı şekilde istisna hükmü yer almaktaydı. Bu uygulamanın sürdürülmesi amacıyla, ÖTV Kanunun 7. maddesinin 2. fıkrasında malul ve engelli vatandaşlarımızla ilgili ÖTV istisnası getiren hüküm düzenlenmiştir.

Kanunun ilk halinde bu hüküm; “(II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallardan münhasıran aracın engelliliğe uygun hareket ettirici özel tertibat bulunanların malul ve engelliler tarafından beş yılda bir defaya mahsus olarak bizzat kullanılmak üzere ilk iktisabı ÖTV’den müstesnadır” şeklindeydi. Bu durumda araçların cinsleri itibarıyla bir sınırlama olmakla birlikte, sadece sakatlığa uygun hareket ettirici tertibatı bulunan araçlar için ÖTV istisna kapsamına giriyordu.

2004 yılında bu maddeye “engellilik oranı % 90 veya daha fazla olan malul ve engelliler tarafından,” şeklinde ekleme yapılmak suretiyle, istisna kapsamına giren araçlar ve silindir hacimlerinde sınırlama yapılmakla birlikte, sakatlık derecesi %90’ın üzerinde olan ve bu nedenle araç kullanamayacak olanların da istisnadan yararlanması sağlanmıştır.

Son olarak 5766 sayılı Kanunla 01.07.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ÖTV Kanunun 7/2 maddesine

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,

Şeklinde eklenen (c) bendi hükmüyle, istisnadan yararlanılarak iktisap edilen araçların 5 yıl geçmeden doğal afetler veya kaza nedeniyle hurdaya ayrılması halinde, bu süreyle sınırlı olmaksızın bir başka aracın iktisabında istisna uygulanmasına imkan sağlanmıştır.

2.2.1- İstisnadan Yararlanabilecek Olanlar

ÖTV Kanunun 7/2. maddesiyle düzenlenen istisnadan iki grup vatandaşımız yararlanabilecek olup ayrıntılı düzenleme 7 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliğinde² yapılmıştır.

a) Sakatlık Derecesi %90 veya Daha Fazla Olan Malul ve Engelliler

Kapsama giren araçları özel tertibatlı araç olup olmadığına bakılmaksızın istisnadan yararlanarak iktisap edeceklerdir. Sakatlık dereceleri "Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelik"³ belirlenen esaslara göre tespit edilecektir. Bu yönetmeliğe göre; yaşlılık veya ameliyat olma gibi nedenlerle vücutta meydana gelen kayıp oranları belli bir formülasyona göre toplanmakta ve kişinin toplam işgücü kaybı oranı tespit edilmektedir. Söz konusu Yönetmeliğe göre engellilik 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.

İşitme engelli kişilerin işitme kaybı oranı %90'ın üzerinde olsa dahi, bu durum işgücü kaybı oranının %90'ın üzerinde olduğu anlamına gelmemektedir. Dolayısıyla rapordaki işitme kaybı oranı değil, bu durumun yarattığı işgücü kaybı oranı dikkate alınacaktır.

İşgücü kaybı oranı %90'ın üzerinde olan kişilerin yaşının istisnadan yararlanmada bir önemi bulunmamaktadır. Aracın faturası bu durumda olan kişi adına düzenlendiği sürece, küçükler, mahcurlar, kısıtlılar da istisnadan yararlanabileceklerdir. Bu durumda aracın kayıt ve tescil işlemleri veli, vasi, kanuni temsilci gibi kişilerce yapılabilecektir.

b) Sakatlık Derecesi %90'ın Altında Olanlar

Sakatlık derecesi (işgücü kaybı oranı) %90'ın altında olan kişilerin ÖTV istisnasından yararlanabilmesi için;

² 05.08.2004 Tarih ve 25544 Sayılı Resmi Gazete

³ Bu Yönetmelik 18.3.1998 Tarih ve 23290 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmış olup, Yönetmelik Ekinde Rapor Ver-meye Yetkili Sağlık Kurulları da Belirtilmiştir.

- 1- Karayolları trafik yönetmeliğinin 75. maddesinde belirtilen “H” sınıfı sürücü belgesine haiz olması
- 2- Kapsama giren araçları, sakatlığına uygun hareket ettirici özel bir tertibat yaptırmadan kullanmayacak olması

gerekmektedir. Bu iki şart birlikte gerçekleşmediği sürece söz konusu kişilerin istisnadan yararlanmasına imkan bulunmamaktadır.

Öte yandan, söz konusu ÖTV İstisnası uygulaması hakkında 30/4/2010 tarihli ve 12 Sıra No’lu Özel Tüketim Vergisi Sirkülerinin (3-b) ve (3-c) bölümlerinde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

Kanunun 7/2 nci maddesinin (b) alt bendi uygulamasında, hareket ettirici aksam olarak debriyaj, fren ve gaz pedalları ile vites kolunda sabitlenmiş bir şekilde özel tertibat yapılması gerekmekte olup, yapılan özel tertibatın kişinin sakatlığıyla uyumlu olması da yasal bir zorunluluktur. Sakatlık derecesi % 90’ın altında olanların gaz, fren, debriyaj pedalları ile vites kolunda sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibat yaptırmaksızın kullanabilecek olduğu araçlar ile aracı hareket ettirici özel tertibat sayılmayan (direksiyona topuz takılması, engelin bulunduğu taraftaki silecek kolu, sinyal, cam silecek kumandası, dörtlü flaşör, ön-arka cam su fıskiyesi, korna ve kontak gibi düzeneklerin diğer tarafa alınması veya direksiyon simidine monte edilmesi vb.) tadilat yapılmak suretiyle kullanılabilecek olan araçların ilk iktisabında söz konusu istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

Bununla birlikte, otomatik vitesli araçlar, başka bir tadilat olmaksızın özel tertibatlı araç olarak değerlendirilmemektedir. Buna göre otomatik vitesli araçların gaz veya fren pedalı ya da vites kolunda sakatlığa uygun olarak yaptırılan tadilatlar, hareket ettirici özel tertibat sayılacak ve sağ ayağındaki veya sağ bacağındaki sakatlık nedeniyle bu şekilde otomatik vitesli araç kullanabilecek olanlar, bu araçları ilk iktisabında istisnadan yararlanabileceklerdir.

Ancak anılan yasa hükmünün engellilerin sakatlıklarına göre ayırım yapılmasını öngören bir amaç gütmesi söz konusu olmayacağından, sol alt ekstremitede (ayak veya bacakta) sakatlığı olanlar için otomatik vitesin hareket ettirici özel tertibat olarak sayılması gerekmektedir. Buna göre, sağlık raporuna göre sadece sol alt ekstremitede sakatlığı bulunan malul ve engellilerin “H” sınıfı sürücü belgesi olması halinde, başkaca özel tertibat yapılmasına gerek olmaksızın otomatik vitesli araçları ilk iktisabında bu istisnadan yararlanmaları mümkün bulunmaktadır. Bu durumda sakatlık derecesi % 90’ın altında olup, sadece sol alt ekstremitede sakatlığı bulunan malul ve engelliler için verilecek (2A) numaralı ÖTV beyannamesine, aracın sakatlığa uygun olarak tadil edildiğine dair teknik belge yerine aracın otomatik vitesli olduğuna dair “uygunluk belgesi” nin aslı veya noter onaylı örneği eklenecektir.

Konuyla ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 28.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-ÖTV.7-148 Sayılı Özelgesinde “... engelin bulunduğu taraftaki silecek kolu, kontak ve sinyal gibi düzeneklerin diğer tarafa alınması hareket ettirici özel tertibat olarak değerlendirilemeyeceğinden, bu şekilde tadilat yapılan araçlarda istisna uygulanması mümkün bulunmadığı...” belirtilmiştir.

Ordu Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğünce verilen 02.08.2012 tarih ve 25953680-008-19 Sayılı Özelgesinde “...sağlık kurulu raporunda sakatlığınızın sol kolunuzdaki engelden kaynaklandığı anlaşıldığından hareket ettirici özel tertibat yaptırmaksızın kullanabilecek olduğunuz araçları iktisabınızda ÖTV Kanununun 7/2 maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır”. Şeklinde görüş belirtilmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığınca verilen 26.04.2013 tarih ve 39044742-ÖTV.7-621 sayılı bir başka özeldede ise özetle B Sınıfı “Monoküler”⁴ ehliyete sahip olan ve çalışma gücü kayıp oranı %56,07 olan kişinin, H sınıfı ehliyeti olmadığı ve görme engelinin hareket ettirici özel tertibat gerektirmeden araç kullanmasına mani olmadığına anlaşılmaması sebebiyle ÖTV Kanununun 7’nci maddesinin (2) numaralı bendindeki istisnadan yararlanılmasının mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere engellilik derecesi %90’ın altında olan engelli vatandaşlarımızın ÖTV istisnasından faydalanarak alabilecekleri araçların mutlaka hareket ettirici özel tertibata sahip olması gerekmektedir. Bu husustaki tek istisna sol alt ekstremitede (ayak veya bacakta) sakatlığı olanlar için otomatik vitesin hareket ettirici özel tertibat olarak sayılmasıdır.

İstisnanın bir diğer şartı ise “H” sınıfı ehliyete sahip olmaktır. H Sınıfı ehliyet engelli kişiler için verilen ehliyet türüdür. Bu ehliyete sahip olanlar ticari amaçla araç kullanamazlar.

2.2.2- İstisnadan Yararlanılacak Araçlar

Kanunun 7/2.maddesine göre istisnadan yararlanılarak iktisap edilebilecek araçlar şunlardır:

a) Binek otomobilleri ve 9 kişiye kadar insan taşıyan diğer araçlardan motor silindir hacmi 1600cm³’ün altında olanlar:87.03 tarife pozisyonunda yer alan binek otomobilleri, steysin vagonlar, jipler, yarış arabaları,motorlu karavanlar ile şoför dahil 9 kişiye kadar insan taşıyan kombi ve panelvan tipi araçlardan; motor silindir hacmi 1600 cm³’ün altında olanlar istisna kapsamında ÖTV ödenmeden ilk iktisabı yapılabilecektir. Elektrik motorlu olanların motor silindir hacmi sıfır kabul edildiğinden, bu grupta yer alan araçlardan elektrik motorlu olanlar da istisnadan yararlanılarak iktisap edilebilecektir.

b) Kamyonetler 87.04 tarife pozisyonundaki açık veya kapalı kasalı kamyonetlerden motor silindir hacmi 2800 cm³’ün altında olanlarda istisna kapsamına girmektedir.

c) Motosikletler: 87.11 tarife pozisyonundaki motosikletler, motor silindir hacmine bakılmaksızın istisna kapsamına girmektedir. Mopetler ile motorlu bisikletlerde motor silindir hacmi dikkate alınmaksızın istisna kapsamında iktisap edilebileceklerdir. Elektrik motorlu motosikletler ile sepetli motosikletlerin istisnadan yararlanılabileceği tabidir.

2.3- İstisnanın Uygulanması

İstisnanın uygulanmasına ilişkin olarak 7 Seri No’lu ÖTV Genel Tebliğinde⁵ açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu Tebliğe göre, istisnadan yararlanacak olan kişiler kapsama giren araçları istisnadan yararlanarak iktisap edeceklerdir. Bunun için istisnadan yararlanmaların veya mükelleflerin vergi dairesine başvurarak bir yazı almaları söz konusu değildir. Ancak istisnadan yararlanmak isteyen kişilerin 5 yıl öncesine kadar bu istisna kapsamında araç alıp almadığının belirlenmesi için vergi idaresinin kayıtlarına bakılması gerekmektedir. Vergi idaresi, bu kapsamda istisna uygulayan mükellefin verdiği 2A numaralı ÖTV beyannamesi ve eklerini inceleyerek, araçta yapılan özel tertibatın raporda yazılı sakatlığa uygun hareket ettirici bir tadilat olduğunu tespit edecektir. Bu tespit üzerine tahakkuk fişi ve istisna uygulandığını gösteren “ÖTV Ödeme Belgesi” düzenlenecek ve mükellefe verilecektir.

⁴ Monoküler Ehliyet: Tek gözünde görme engeli olan kişilere verilen ehliyet.

⁵ 05.08.2004 Tarih ve 25544 Sayılı Resmi Gazete

Yukarıda belirlenen usul ve esaslara göre ilk iktisabında ÖTV istisnası uygulanan araçlar için istisnadan yaralanan kişi adına düzenlenecek faturalarda ÖTV gösterilmeyecektir. Bu araçların kayıt ve tescilini yapanların, araç sahibinin faturada ve "ÖTV Ödeme Belgesi"nde alıcı olarak gösterilen kişi olduğunu tespit etmeleri gerekmektedir.

Mükellef, bu kapsamda istisna uygulanan işlemin bulunduğu aylar için 1 Seri No'lu ÖTV Genel tebliği ekinde örneği bulunan (EK:1) forma uygun olarak düzenleyecekleri listeleri, takip eden ayın on beşinci günü akşamına kadar Gelir İdaresi Başkanlığı (0312) 415 28 21,415 28 22 telefaks numaralarına göndereceklerdir.

Malul ve engellilerin yurt dışından ithal edeceği taşıt araçları için de bu belgelerin gümrük idaresine ibrazı üzerine istisna uygulanacaktır. İstisna Kapsamında taşıt aracı ithal edenlerin kimlik bilgileri, sakatlığa dair raporun verildiği hastane, tarihi, sayısı, sakatlık türü ve derecesi ile ithal edenlerin taşıt aracının özelliklerini gösteren listeler gümrük idaresince aylık olarak hazırlanarak, takip eden ayın on beşinci günü akşamına kadar yukarıda belirtilen telefaks numaralarına gönderilecektir.

Bu istisnadan yararlanarak ilk iktisap ettikleri araçlarda ÖTV ödemeyen kişiler, ilk iktisap tarihinden itibaren 5 yıl süre ile ikinci bir defa bu istisnadan yararlanamayacaklardır. Öte yandan bu şekilde iktisap edilen araçların istisnadan yararlanmalar dışındakilere satışında vergileme yapılacaktır.

Yukarıda belirlenen usul ve esaslara göre ilk iktisabında ÖTV istisnası uygulanan araçlar için istisnadan yararlanan kişi adına düzenlenecek faturalarda ÖTV gösterilmeyecektir. Bu araçların kayıt ve tescilini yapanların, araç sahibinin faturada ve "ÖTV Ödeme Belgesi"nde alıcı olduğunu tespit etmeleri gerekmektedir.

3- ÖZELLİKLİ DURUMLAR

3.1- İstisnadan Yararlanılan Araçların El Değiştirmesi

ÖTV Kanunun 15. maddesinin 2. fıkrasının (a) bendiyle kayıt ve tescile tabi araçlardan ilk iktisabında istisna uygulananların veraset yoluyla intikalleri hariç olmak üzere istisnadan yararlananlar dışındakilerce iktisabında, ilk iktisaptaki matrah esas alınarak adına kayıt ve tescil işlemi yapıldan, kayıt ve tescili tarihinde geçerli olan oran üzerinden bu tarihte ÖTV alınacağı hükme bağlanmıştır. Ancak daha sonradan Kanun metnine 5766 sayılı Kanunun 19/f maddesiyle eklenen hüküm uyarınca ise 01.07.2008 tarihinden geçerli olmak üzere Kanunun 7'nci maddesinin (2) numaralı bendi çerçevesinde istisnadan yararlananlar tarafından bu istisnadan yararlanılarak iktisap ettikleri kayıt ve tescile tabi malları **5 yıldan** fazla kullanarak elden çıkarmaları durumunda bu hükmün uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Dolayısıyla ÖTV Kanunu 7/2. maddesi kapsamında ÖTV istisnasından yararlanılmak suretiyle satın alınan araçların ilk iktisap tarihinden itibaren 5 yıl içerisinde istisnadan yararlanmayan bir kişi veya kuruma devredilmesi halinde devir alan kişi veya kuruluş tarafından adına kayıt ve tescil yapılmadan önce ilk iktisap bedeli ve devir tarihinde geçerli oran üzerinden ÖTV beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Beş yıllık sürenin bitiminden itibaren yapılacak satışlarda ise herhangi bir ÖTV doğmayacaktır.

3.2- İstisnadan Yararlanılan Aracın 5 Yıllık Süre İçinde Satılarak Yeni Araç Alınması

Beş yıllık süre bitmeden aracın satılması halinde eski araç için ÖTV ödenmesi gerektiği yukarıda

açıklanmıştır. Peki 5 yıllık süre içerisinde eski aracı için ÖTV ödeyerek satan kimse yine istisna kapsamında yeni araç edinebilir mi?

ÖTV Kanunu 7/2. maddesinde “Beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere” ifadesi kullanılmış olup bu konuda idarenin uygulaması bir şahsın beş yılda bir defa bu haktan yararlanması yönündedir. 30.04.2010 Tarih ve 12 No’lu ÖTV Sirküsünün D) *İstisnadan Yararlanılan Araçların Satışı* başlıklı bölümünde,

“... İstisnadan yararlanılarak ilk iktisabı yapılan aracın ilk iktisap tarihinden itibaren 5 yıl geçmeden satılması sırasında Kanunun 15 inci maddesinin 2 nci fıkrasının (a) bendi uyarınca ÖTV ödenmiş olması, bu süre içinde ilk iktisabı yapılacak diğer bir araç için istisnadan yararlanmayı sağlamamaktadır. Ayrıca, istisnadan yararlanılarak iktisap edilen aracın ilk iktisabından itibaren 5 yıl geçtikten sonra, istisnadan yararlanan kişinin, Kanunun 7 nci maddesinin 2 numaralı bendi kapsamında iktisap edeceği bir başka araç için de ÖTV istisnası uygulanması mümkün olup, bu şekilde istisnadan yararlanılabilmesi için eldeki aracın satılmasına gerek bulunmamaktadır.” Şeklinde düzenleme yapılmıştır.

Yani 5 yıllık süre içerisinde aracını ÖTV ödeyerek satan engelli bir kimse yeni araç almak istemesi halinde ÖTV Kanunu 7/2 maddesi kapsamında istisna hükmünden faydalanamayacaktır.

Bu yorum kanunun ruhu ile çelişmektedir. Zira kanunun konuluş maksadı engelli ve malul kimse-lerin hayatlarının kolaylaştırılması amacını taşımaktadır. Bu amacın kötüye kullanılmasını önlemek amacıyla da 5 yıllık süre öngörülmüştür. Ancak teknolojik gelişmeler veya kişinin ihtiyaçları doğrultusunda yeni bir araç ihtiyacı hasıl olabilecektir. Bu durumda eski aracı için ÖTV ödemek suretiyle yeni araç alımında istisna hükümlerinden faydalanılması gerekir.

Konuyla ilgili olarak Danıştay 7. Dairesinin 2008/4485 E.N, 2009/4668 K.N. sayılı kararı özetle aşağıdaki gibidir.

“...ÖTV Kanunun 7’nci maddesinin 2’nci fıkrasının (b) bendinde yer alan düzenlemeyle, Yasa Koyucu, özürliülerin, içinde bulundukları özel durum nedeniyle, sosyal yaşama daha rahat adapte olmalarını sağlayarak, Anayasanın 61’inci maddesinin 2’nci fıkrasında ifadesini bulan, Devletin, sakatların korunmalarını ve toplum hayatına intibaklarını sağlayıcı tedbirleri alacağı yolunda üstlendiği ödevlerin yerine getirilmesi amaçlamıştır. Bu hükümdeki “beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisap” koşulu, düzenlemede aranılan diğer şartların yanında, özürliü kişi tarafından, istisnadan yararlanılarak iki ayrı araç temin edilmesine engel teşkil etmekte ise de; 15’inci madde uyarınca, özürliü kişilerce, istisnadan faydalanılarak satın alınan aracın, istisnadan yararlanmayan kişilere satılması halinde, araca ait verginin ödenmesinden sonra, istisnadan faydalanılarak diğer bir araç satın alınmasına engel değildir.

Yukarıda açıklanan hukuki durum karşısında, davacı tarafından, istisnadan yararlanılarak satın alınan ilk aracın, vergisi ödenerek satılması nedeniyle, satın alınan ikinci araca ilişkin olarak istisnadan faydalanılmasında hukuka aykırılık bulunmadığından, bu iktisap nedeniyle istisnadan yararlanılamayacağından bahisle, özel tüketim vergisi tarh edilmesi ve vergi ziyayı cezası kesilmesi yolunda tesis edilen işlemin iptali istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”

3.3- Beş Yıllık Sürenin Sonunda Yeniden Araç İktisap Edilmesi Durumu

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7’nci maddesinin (2) numaralı bendinde, Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi 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 dereceleri % 90 veya daha fazla olan malul ve engelliler ile bizzat kullanmak amacıyla sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malul ve engelliler tarafından beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı ÖTV'den istisna edilmiştir.

Diğer taraftan Kanunun 15'inci maddesinin 2'nci fıkrasının (a) bendinde, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların, veraset yoluyla intikaller hariç ilk iktisabında istisna uygulanan malların istisnadan yararlananlar dışındakilerce iktisabında, ilk iktisabındaki matrah esas alınarak adına kayıt ve tescil işlemi yapıldandan, kayıt ve tescili tarihinde geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte özel tüketim vergisi alınacağı; ancak, Kanunun 7'nci maddesinin (2) numaralı bendi çerçevesinde istisnadan yararlanılarak iktisap ettikleri kayıt ve tescile tabi malları 5 yıldan fazla kullanarak elden çıkarmaları durumunda bu hükmün uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Konuyla ilgili açıklamaların yapıldığı 30/4/2010 tarihli ve 12 Sıra No.lu Özel Tüketim Vergisi Sirkülerinin "İstisnadan Yararlanılan Araçların Satışı" başlıklı 3 üncü bölümünün (d) alt bölümünde, istisnadan yararlanılarak iktisap edilen aracın ilk iktisabından itibaren 5 yıl geçtikten sonra, istisnadan yararlanan kişinin Kanunun 7'nci maddesinin 2 numaralı bendi kapsamında iktisap edeceği bir başka araç için de ÖTV istisnası uygulanmasının mümkün olduğu, bu şekilde istisnadan yararlanılabilmesi için eldeki aracın satılmasına gerek bulunmadığı belirtilmiştir.

Buna göre, Kanunun 7'nci maddesinin (2) numaralı bendi kapsamında ÖTV istisnasından yararlanmak suretiyle satın alınan aracın ilk iktisap tarihinden itibaren 5 yıl geçtikten sonra, bu kapsamda iktisap edilecek bir başka araç için de söz konusu istisnadan yararlanılması mümkün bulunmaktadır. Bu durumda, ikinci aracın iktisabında söz konusu istisnadan uygulanabilmesi için ilk aracın satılması, devri, hurdaya ayrılması vb. zorunluluklar bulunmamaktadır.

3.4- İstisnadan Yararlanılan Araçların Doğal Afetler veya Kaza Nedeniyle Hurdaya Çıkması

İstisnadan yararlananların, ilk iktisap tarihinden itibaren 5 yıl geçmedikçe, ikinci bir aracı istisna uygulanarak iktisap etmesi mümkün değildir. Ancak ÖTV Kanunun 7/2 maddesine 5766 sayılı kanunun 19/c maddesi ile eklenen (c) alt bendi hükmüyle, istisnadan yararlanılarak ilk iktisabı yapılan araçların deprem, heyelan, sel, yangın ve kaza sonucu kullanılmaz hale gelmesi nedeniyle hurdaya ayrılması, ilk iktisap tarihinden itibaren 5 yıl geçmemiş olsa dahi, ilk iktisabı yapılacak bir başka araç için aynı şartlarda ÖTV istisnası uygulaması öngörülmüştür.

3.5- İstisnadan Yararlanan Aracın Trafik Tescil Şube Müdürlüğüne Hurdaya Ayrılması Esnasında ÖTV Ödenip Ödenmeyeceği Hususu

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7'nci maddesinin (2) numaralı bendinin (a) ve (b) alt bentlerinde, Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi 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 dereceleri % 90 veya daha fazla olan malul ve engelliler ile bizzat kullanmak amacıyla sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malul ve engelliler tarafından beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı ÖTV'den istisna edilmiştir.

Öte yandan Kanunun 7'nci maddesinin (2) numaralı bendine 5766 Sayılı Kanunun 19'uncu maddesi ile eklenerek 1/7/2008 tarihinde yürürlüğe giren (c) alt bendinde, malul ve engelliler tarafından istisnadan yararlanılarak ilk iktisabı yapılan söz konusu malların deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza

sonucu kullanılamaz hale gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılması halinde, bu G.T.İ.P. numaralarında yer alan malların beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabının da Özel Tüketim Vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Konuyla ilgili olarak, 1 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğine 14 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ile eklenen “7.2.1.3. İstisnadan Yararlanılarak İlk İktisabı Yapılan Araçların Hurdaya Çıkarılması Halinde İstisna Uygulanması” başlıklı bölümünde; söz konusu istisnadan yararlanmak isteyen malul 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 tebliğin 7.2.1.1. ve 7.2.1.2 bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde işlem yapılarak ilk iktisabını yapacakları yeni araçlar için ÖTV istisnası uygulanacağı açıklanmıştır.

Bu hükümlere göre, istisna kapsamında iktisap edilen araçların hurda haline gelmesi sonucu 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin yukarıda belirtilen (7.2.1.3.) bölümünde belirtildiği şekilde hurdaya ayrılarak hurda olarak satışında ÖTV ödenmesi söz konusu olmayacaktır.

Konuyla ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 31.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-ÖTV.7-395 Sayılı Özelgede özetle ÖTV istisnası uygulanmak suretiyle iktisap edilen aracın yanarak pert olması sonucu yeni iktisap edilecek araç için istisnadan yararlanılmasının mümkün olduğu ancak bu istisnadan yararlanılan araçların yangın sonucunda hurdaya ayırma işlemi gerçekleştirilmeden sadece trafikten çekilmesi halinde ise ilk iktisap tarihinden itibaren 5 yıllık süre geçmeden ikinci defa bu istisnadan yararlanılmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılabacağı üzere istisna kapsamında iktisap edilen aracın hurdaya ayrılması ve trafikten çekilmesi halinde hurdaya ayrılan araç için ÖTV ödenmesine gerek bulunmamaktadır. Ayrıca 5 yıllık süre dolmamış olsa bile istisna kapsamında yeni araç alımı mümkündür.

Ancak 5 yıllık süre içerisinde kaza yapmış bir aracın hurdaya ayrılmaması ve el değiştirmesi halinde aracın ilk iktisap bedeli ve el değiştirme tarihinde geçerli olan oran üzerinden ÖTV ödenmesi gerekmektedir. Keza 5 yıllık süre dolmadan alınacak yeni araç içinde ÖTV istisnası uygulanmayacaktır.

3.6- Veraset Yoluyla İntikaller

İlk iktisabında istisna uygulanan söz konusu taşıt araçlarının veraset yoluyla intikallerinde ise varisler tarafından bu şekilde vergi ödenmeyecektir. Ancak varislerin ÖTV Uygulanmasında iktisap ettiği aracı muris tarafından ilk iktisabının yapıldığı tarihten 5 yıl geçmeden istisnadan yararlanmayan üçüncü kişilere devrinde kanunun 15/2-a maddesi uyarınca ÖTV ödemesi gerekecektir.

30.04.2010 Tarih ve 12 No’lu ÖTV Sirküsü “f- Veraset Yoluyla Sadece İstisnadan Yararlanılan Aracın İntikal Etmesi” başlıklı bölümde ise aşağıdaki açıklama yapılmıştır.

Muristen mirasçılara sadece bir aracın intikal etmiş olması, bundan başka mirasçılara intikal etmiş başka bir mal bulunmaması halinde, aracın miras hisselerinin tek bir mirasçıya devredilmesinin, devralan mirasçı açısından (kendi miras hissesine karşılık gelen kısmı hariç olmak üzere) “veraset yoluyla intikal” olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu işlemin, bir ivaz karşılığında yapılmasının satım, ivazsız olarak yapılmasının ise bağış olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu şekilde satım veya bağış olarak gerçekleşen devir işleminde Kanunun 15 inci maddesinin 2 nci fıkrasının (a)

bendi kapsamında ÖTV uygulanması gerekecektir. Ancak muristen mirasçılara intikal etmiş olan terekenin birden fazla mal veya haktan ibaret olması halinde, diğer mirasçıların lehine miras hakkından feragatini gösteren belgenin ibrazı şartıyla istisnadan yararlanılmış olan aracın lehine feragat edilen mirasçıya intikalinin, “veraset yoluyla intikal” olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu durumda istisnadan yararlanan aracın bu şekilde varise intikali ve murisin istisnadan yararlandığı tarihten itibaren 5 yıllık sürenin bitimine kadar varis adına kayıt ve tescilli kaldıktan sonra satışında da ÖTV uygulanmayacaktır.”

Diğer taraftan Türk Medeni Kanununun 677’nci maddesine göre, terekenin tamamı veya bir kısmı üzerinde miras payının devri konusunda mirasçılar arasında yapılan sözleşmelerin geçerliliği yazılı şekle tabi kılınmış olup, bahse konu ÖTV uygulaması bakımından diğer mirasçıların tek bir mirasçı lehine araçla ilgili miras haklarından feragatini gösterir belgenin noter onaylı olması yeterli bulunmaktadır.

Konuyla ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 31.08.2010 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-ÖTV.7.338 Sayılı Özelgede;

...Buna göre, 4760 sayılı ÖTV Kanununun 7/2 nci maddesi kapsamında ilk iktisabında istisna uygulanan ve ÖTV uygulanmaksızın veraset yoluyla varislere intikal etmiş olan aracın varisler tarafından üçüncü kişilere satışının ÖTV uygulanmaksızın yapılabilmesi için, aracın murisin istisnadan yararlandığı tarihten itibaren 5 yıllık sürenin bitimine kadar varisler adına kayıt ve tescilli kalmış olması gerekmektedir. Söz konusu şartın gerçekleşmemiş olması durumunda 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinde belirtilen esaslara göre ÖTV beyan edilip ödeneceği tabiidir. Şeklinde açıklama yapılmıştır.

3.7- Aracın Çalınması Halinde ÖTV İstisnası

ÖTV Kanunu 7/2. maddesi uyarınca ÖTV istisnası uygulanmak suretiyle alınan aracın yenilenmesi için 5 yıllık süre gerekmektedir. Bu süre dolmadan aracın yenilenmesi ancak deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hale gelmesi sebebiyle hurdaya çıkarılması durumunda mümkündür. Kanun koyucu süre yönünden istisna halleri belirterek “benzeri”, “gibi”, ifadeler kullanmamış ve madde hükmünde “çalınma” durumunu belirtmemiştir. Dolayısıyla ÖTV istisnası uygulanmış bir aracın çalınması halinde yeni araç alımında yeniden ÖTV istisnasının uygulanması kanunen mümkün görünmemektedir.

Konuyla ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 31.01.2012 tarih ve B.07. GİB.4.34.17.01-ÖTV.7-400 sayılı özelgede özetle;

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ÖTV Kanununun 7 nci maddesinin (2) numaralı fıkrası hükmünden yararlanılarak iktisap edilen marka aracın çalınması üzerine istisna kapsamında yeni bir araç iktisap edilip edilemeyeceği sorulmaktadır.

... ÖTV Kanunun 7 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasında yer alan istisna hükmünden yararlanılarak iktisabı yapılan araçların deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hale gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılması dışında, ilk iktisap tarihinden itibaren beş yıl geçmeden yeni bir aracın iktisabında bu istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

Diğer taraftan, ÖTV istisnası uygulanmak suretiyle iktisap edilen aracın çalınması halinde ilk iktisabında alınmayan ÖTV’nin tarafınızca ödenmesi gerekmemektedir.” Şeklinde görüş belirtilmiştir.

⁶ Erkan Mehmet, “Özel Tüketim Vergisi Uygulaması”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara 2009, s.434

3.8- Aracın Ayıplı Mal Kapsamında İade Edilmesi Halinde ÖTV İstisnası

Kayıt ve tescile tabi araçların ayıplı mal kapsamında 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde iade edilmesi halinde bu araçlara ilişkin ÖTV'nin işlemin mahiyetine göre düzeltilmesi, mahsubu veya iadesi mümkündür.

Diğer taraftan ÖTV Kanunun 7/2. maddesi uyarınca ÖTV istisnası uygulanmış bir aracın 4077 Sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde iade edilmiş olması halinde, alımında ÖTV ödenmemesi sebebiyle, iade edilecek bir ÖTV bulunmamaktadır. Diğer taraftan yeni bir araç alımında ise 5 yıllık sürenin dikkate alınmaması gerekir. Zira kanunun konuluş amacı ve durumun mahiyeti dikkate alındığında kişinin kendi kusurundan kaynaklanmayan bir halin varlığı karşısında kanuni hakından faydalanamaması düşünülemez. Keza konuyla ilgili olarak İzmir Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 06.01.2012 tarih ve 4.35.17.01-35-03-25 Sayılı Özelgede özetle;

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Özel Tüketim Vergisi istisnası uygulanarak satın aldığınız aracınızın ayıplı çıkması nedeni ile 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükmü uyarınca iade edilmesi halinde, beş yıllık süre bitmeden ikinci defa Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7 nci maddesindeki istisnadan yararlanıp yararlanamayacağınız konusunda Başkanlığımızdan görüş istenilmektedir.

...Kanunun 7/2 nci maddesiyle düzenlenen istisnadan yararlanılarak ilk iktisabı yapılan aracın 5 yıllık süre dolmadan 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümleri uyarınca Tüketici Mahkemesi kararına istinaden iade edilerek, aynı niteliklere haiz yeni bir aracın iktisabı halinde, söz konusu araç için de istisna uygulanması mümkün bulunmaktadır.” Şeklinde görüş belirtilmiştir.

3.9- İstisnadan Yararlanılan Araçların Başkaları Tarafından Kullanılması

ÖTV Kanununun 7/2. maddesinin (b) bendinde sayılan araçların bizzat kullanma sakatlığına uygun hareket ettirici tertibat yaptıran malul ve engellilerin tarafından ilk iktisabı ÖTV'den istisna edilmiştir. Madde metninde geçen *“bizzat kullanma amacıyla”* ibaresi yapılacak tadilatın aracın sakat kişi tarafından bizzat kullanılmasına uygun olacağını belirtmektedir. Yani aracı kendisinin kullanılabilmesine yönelik hareket ettirici özel tertibat yapılması halinde istisnadan yararlanılacağı ifade edilmektedir.

Bu ifadenin, aracı sürekli bizzat kendisi kullanması halinde istisnadan yararlanabileceği şeklinde anlamamak gerekir. Kanunda belirlenen istisna şartları arasında istisnadan yararlanılan araçların mutlaka istisnadan yaralanan tarafından kullanılacağına bir başka ifade ile istisnadan yaralanan kişi dışındaki bir kişi tarafından kullanılan araç için istisnadan yararlanılmayacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle istisna kapsamında ilk iktisabı yapılan araçların sahibi dışındaki bir kişi tarafından kullanıldığının tespiti halinde ÖTV Kanununa göre yapılacak herhangi bir işlem yoktur.

3.10- Beş Yıllık Süre Bitiminde Alınacak Yeni Araç İçin Sağlık Kurulu Raporunun Yenilenip Yenilenmeyeceği

30/4/2010 tarihli ve 12 Sıra No.lu Özel Tüketim Vergisi Sirkülerinin “Sağlık Kurulu Raporlarının Tarihi” başlıklı (3/e) bölümünde açıklandığı gibi Kanunun 7'nci maddesinin 2 numaralı bendindeki istisnadan yararlanmak için, alınan raporun “Özürlülük Ölçütü, Sınıflandırması ve Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelik” hükümlerine uygun olarak yenileneceğine dair ÖTV mevzuatında herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısıyla usulüne uygun olarak düzenlenmiş olan sağlık kurulu raporları tarih dikkate alınmadan ÖTV istisnası uygulamasında geçerli bulunmaktadır.

Buna göre Kanunun 7. maddesinin 2 numaralı bendi kapsamındaki ÖTV istisnasından yararlanmak için, yetkili sağlık kuruluşlarından alınan raporların yenileneceğine dair ÖTV mevzuatında herhangi bir hüküm bulunmadığından, alınan raporun, aracın ilk iktisap tarihinde geçerli bir rapor olması ve özörlöölere verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelik hükömlerine uygun olması halinde söz konusu istisnadan yararlanılacağı tabiidir.

Konuyla ilgili olarak Şanlıurfa Vergi Dairesi Başkanlığının 18.07.2012 tarih ve 64958909 Sayılı Özelgesinde özetle

“Süresiz ve %90 oranında özörlöölü olduğuna ilişkin sağlık kurulu raporuna istinaden ÖTV Kanunun 7/2. Maddesi kapsamında 30.11.2006 tarihinde iktisap ederek kızınız adına tescil ettirdiğiniz aracı söz konusu aracın iktisap tarihinden itibaren 5 yıllık süre geçtiğinden bahisle yeni bir aracı iktisabınızda sağlık kurulu raporunun yenilenip yenilenmeyeceğı hususunda görüş talep edilmiştir.

... Buna göre Kanunun 7/2. Maddesi kapsamındaki ÖTV istisnasından yararlanmak için yetkili sağlık kuruluşlarından alınan raporların yenileneceğine dair Özel Tüketim Vergisi Mevzuatında herhangi bir hüküm bulunmadığından alınan raporun aracın ilk iktisap tarihinde geçerli bir rapor olması ve özörlöölere verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelik hükömlerine uygun olması halinde söz konusu istisnadan yararlanılacağı tabiidir.”

3.11- Yabancı Ülkelerden Alınan Sağlık Kurulu Raporları ve Ehliyetlerin ÖTV İstisnası Yönünden Geçerliliğı

ÖTV Kanunun 7/2. maddesi kapsamında istisnadan faydalananak kimselerin alacakları sağlık kurulu raporlarının *“Özörlöölere verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelik”* hükömlerine uygun olması gerekmektedir. İlgili yönetmelik hükömlerine göre sağlık kurulu raporlarını düzenlemeye yetkili sağlık kurumlarını ve hakem hastaneleri Sağlık Bakanlığı belirleyecek ve internet sitesinde yayımlayacaktır. Bu sağlık kurumları dışında düzenlenen sağlık kurulu raporları ile ÖTV Kanunu 7/2 maddesi kapsamında istisna uygulanması mümkün değildir.

Keza Türk Vatandaşlarınca yurtdışından alınan ehliyetlerin Türkiye’de uzun süreli kullanımı mümkün bulunmamakta olup Karayolları Trafik Kanunu uyarınca değıştirilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda yurtdışından alınan engelli araç kullanımına yönelik ehliyet ÖTV Kanunu 7/2. maddesi kapsamında istisna uygulamasında kabul edilmeyecektir.

Konuyla ilgili olarak Batman Defterdarlığınca verilen 14.07.2012 tarih ve 25410040-Araç Alımında ÖTV İstisnası-41 Sayılı Özelgede özetle;

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, ... Hastanesinden alınan % 40 oranında engelli olduğunuzda dair sağlık kurulu raporunuzun bulunduğu ve Alman makamlarından alınan özörlöölü ehliyetinizin olduğu belirtilerek, Alman makamlarınca verilen ehliyetin Türkiye ehliyetine dönüştürme işlemlerinin belli bir süreç alacağı, bu durumda Alman makamlarınca verilen ehliyetin özörlöölü araç alımında ÖTV istisnasından faydalananak için geçerli olup olmayacağı hususunda tereddüt hasıl olduğundan Başkanlığımızdan görüş talep edilmiştir.

....Yukarıdaki açıklamalara göre Alman makamlarından alınan özörlöölü ehliyeti ÖTV uygulamasında geçerli olmayıp, “H” sınıfı sürücü belgesine sahip olmamanız halinde ÖTV Kanununun 7/2. maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.” şeklinde görüş belirtilmiştir.

3.12- Sağlık Kurulu Raporunun Yenilenmesi Halinde ÖTV İstisnası İçin Esas Alınacak Engellilik Oranı

Konuyla ilgili olarak 1 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinin (7.2.1.) bölümünde yapılan açıklamalara göre, sakatlık dereceleri özörlölere verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelikle belirlenen esaslara göre tespit edilecektir. Söz konusu Yönetmeliğe göre sakatlık derecesi % 90 veya daha fazla olan malul ve engellilerin istisnadan yararlanabilecekleri taşıtın özel tertibatlı olması şartı aranmayacaktır.

Sakatlık derecesi % 90'ın altında olan malul ve engellilerin ise istisnadan yararlanabilmeleri için "H" sınıfı sürücü belgesine haiz olmaları ve araçta sakatlığa uygun hareket ettirici özel tertibat yaptırılmaları gerekmektedir.

Diğer taraftan 16/12/2010 tarih 27787 sayılı (Mükerrer) Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren "Özörlölük Ölçütü, Sınıflandırması ve Özörlölere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmeliğin" özörlü sağlık kurulu raporuna itiraz başlıklı 10'uncu maddesinde;

(1) Özörlü sağlık kurulu raporuna; özörlü, velisi veya vasisi veyahut raporu isteyen kurum tarafından itiraz edilebileceği, ilgililerin itiraz dilekçesi ve ilk özörlü sağlık kurulu raporunun tasdikli bir örneği ile birlikte bulunduğu ilin sağlık müdürlüğüne başvuracağı, il sağlık müdürlüğüne, özörlü sağlık kurulu raporu alacak kişinin en yakın farklı bir özörlü sağlık kurulu raporu vermeye yetkili hastaneye gönderileceği, itiraz edilen özörlü sağlık kurulu raporu ile itiraz üzerine verilen özörlü sağlık kurulu raporundaki kararlar aynı yönde ise özörlü sağlık kurulu raporunun kesin olduğu,

(2) Özörlü sağlık kurulu raporlarının farklı olması durumunda, Sağlık Bakanlığınca belirlenmiş olan hakem hastanelerden, kişinin ikamet ettiği yere en yakın bir hakem hastaneye, kişinin yeniden muayene edilmesi ve özörlü sağlık kurulu raporu tanzim edilmesi amacıyla yine il sağlık müdürlüğü kanalıyla gönderileceği, hakem hastanesinin özörlü sağlık kurulunca verilen kararının kesin olduğu, belirtilmiştir.

Aynı yönetmeliğin özörlü sağlık kurulu raporunun geçerlilik süresinin düzenlendiği 13'üncü maddesinin 2'nci bendinde ise, özörlü sağlık kurulunca kişinin özür durumunun sürekli olduğuna karar verilmesi durumunda özörlü sağlık kurulu raporunun ilgili bölümünde bu durumun belirtileceği, ancak özür durumunun değişmesi halinde kişinin talebi üzerine rapor ve buna bağlı kişinin özür oranının yeniden düzenleneceği belirtilmiştir. Dolayısıyla yeni sağlık kurulu raporu alınması ve engellilik oranının değişmesi halinde en son engellilik oranının dikkate alınması gerekmektedir.

Konuyla ilgili olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığınca verilen 30.12.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-ÖTV-2010:7-21-1192 Sayılı Özelgede özetle;

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, 9/11/2000 tarihinde almış olduğunuz "Özörlüler İçin Sağlık Kurulu Raporu"nda özür durumuna göre çalışma gücü kaybı oranınızın % 95 olduğu, ancak 12/6/2009 tarihinde ilgili raporun yenilenerek, bu yeni raporda özür durumuna göre tüm vücut fonksiyon kaybı oranınızın % 84 olarak belirlendiği ifade edilmiş ve 9/11/2000 tarihli raporunuzun ÖTV istisnasından faydalanılarak araç alınabilmesi için geçerli olup olmadığı hususunda Başkanlığımızın görüşü talep edilmiştir.

...sakatlık dereceleri özörlölere verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmeliğin, özörlü sağlık kurulu raporunun geçerlilik süresinin düzenlendiği 13 üncü maddesinin 2 nci bendinde ise, özür-

l  sağlık kurulunca kişinin özür durumunun sürekli olduğuna karar verilmesi durumunda  z rl  sağlık kurulu raporunun ilgili bölümünde bu durumun belirtileceği, ancak özür durumunun değişmesi halinde kişinin talebi üzerine rapor ve buna bağlı kişinin özür oranının yeniden düzenleneceği belirtilmiştir.

Bu durumda, özür durumuna göre tam vücut fonksiyon kaybı oranınızın % 84 olarak belirlendiğitarafından düzenlenmiş olan tarih ve sayılı  z rl  Sağlık Kurulu Raporunun  TV uygulamasında göz önüne alınması gerekmektedir." şeklinde görüş belirtilmiştir.

4- SONUÇ

Malul ve engellilerin sosyal hayata aktif katılımları gelişmiş devlet olmanın önemli bir ölçütü olup ÖTV Kanunu 7/2. Maddesinde düzenlenen istisna bu açıdan mühimdir. İstisna kapsamındaki motorlu taşıtların maliyeti içerisinde yer alan özel tüketim vergisi oranı (% 40) olarak dikkate alındığında engelli ve malul kimselere sağlanan istisnanın –hayatlarını kolaylaştırmak adına- ne kadar kıymetli olduğu daha iyi anlaşılacaktır.

6462 Sayılı "Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Yer Alan Engelli Bireylere Yönelik İbarelerin Değiştirilmesi Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile kanunlarda geçen sakat,  z rl ,  r k vb. ifadeler engelli olarak değiştirilmiş ancak ikincil mevzuatta buna paralel değişikliklerin halen yapılmadığı görülmektedir. İkincil mevzuatın da biran evvel gözden geçirilerek engelli vatandaşlarımızı incitici ifadelerin kullanımdan kalkması önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- ERKAN Mehmet, " zel Tüketim Vergisi Uygulaması", Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Ankara 2009,
-  z rl lere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelik
- SABUNCU Yavuz, "Anayasaya Giriş", 9. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara 2003
- 4760 Sayılı  zel Tüketim Vergisi Kanunu,
- 1 Nolu  zel Tüketim Vergisi Tebliği
- 12 Seri Nolu  zel Tüketim Vergisi Sirküsü
- www.gib.gov.tr/mevzuat/ zelgeler/4760 Sayılı ÖTV Kanunu
- www.danistay.gov.tr
- www.resmigazete.gov.tr