



MALUL ve ENGELLİLERE TANINAN ÖZEL TAŞIT ARAÇLARI İSTİSNASI ve UYGULAMASI

*SPECIAL VEHICLE EXEMPTION FOR THE
HANDICAPPED AND ITS APPLICATION*

Bülent GÜMÜŞSOY^{*)}

ÖZ

4760 Sayılı ÖTV Kanununun 7'nci maddesinin 2 numaralı bendi ile malul ve engelliler tarafından motorlu araçların ilk iktisabı veya belirtilen araçların malûl ve engelliler tarafından ilk iktisabından sonra deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hâle gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılmasında, araçları hurdaya çıkaran malûl ve engelliler tarafından beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere, ilk iktisabı Özel Tüketim Vergisinden istisna edilmiştir. Bu çalışmada ise istisnanın uygulaması hakkında bilgiler verilmeye çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Engelli, Kayıt ve Tescile Tabi Araç, Hurda, İlk İktisap, İstisna

ABSTRACT

In accordance with the second paragraph of Article 7 of Special Consumption Tax (SCT), no. 4760, the first acquisition of a specially designed vehicle by a handicapped is exempted from SCT. Also, as per the same law, the handicapped are entitled to the same exemption once in five years if their vehicles become junk due to an earthquake, landslide, flood, fire or accident after they have acquired. The study focuses on this exemption.

Keywords: Handicapped, vehicles subject to registry, junk car, first acquisition, exemption

1- GİRİŞ

ÖTV Kanununun 7'nci maddesinin 2 numaralı bendi ile malul ve engelliler tarafından 87.03,

^{*)} Vergi Müfettişi

87.04, 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alan araçların ilk iktisabı kanunda maddesinde yer alan şartların var olması halinde Özel Tüketim Vergisinden istisna edilmiştir. Aynı şekilde malul ve engelliler tarafından belirtilen araçların ilk iktisabından sonra deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hâle gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılması durumunda da araçları hurdaya çıkaran malûl ve engelliler tarafından beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı Özel Tüketim Vergisinden istisna edilmiştir.

Bu makalemizde ise Özel Tüketim Vergisi kapsamında malul ve engellilere tanınan taşıt alım istisnası ve uygulaması üzerinde durulacaktır.

2- MALUL ve ENGELLİLERE MAHSUS TAŞIT ARAÇLARI İSTİSNASI

Kanunun 7'nci maddesinin 5228 sayılı Kanunla değişik 2 numaralı fıkrası ile (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallardan;

- 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan *binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (10 veya daha fazla kişi taşımaya mahsus (sürücü dahil) motorlu taşıtlar hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil) (motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü aşanlar hariç)*, 87.04 G.T.İ.P. numarasında yer alan *eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numarasında yer alan motosikletler (mopedler dahil) ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlar (sepetli olsun olmasın); sepetler (sepetler hariç) (Sadece elektrik motorlu olanlar hariç)*, engellik oranı %90 veya daha fazla olan malul ve engelliler tarafından,
- 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar, bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, sürücü dâhil 8 kişiye kadar oturma yeri olan binek otomobilleri, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç), yük taşımada kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi istiap haddinin %50'sinin altında olanlar ile sürücü dâhil 9 kişilik oturma yeri olanların engellilik durumlarının araçları bizzat kullanamayacak ve sürekli olarak tekerlekli sandalye veya sedye kullanmalarını gerektirecek nitelikte olduğunu ilgili mevzuat çerçevesinde alınan engelli sağlık kurulu raporuyla tevsik eden ve engellilik derecesi %90 veya daha fazla olup tekerlekli sandalye veya sedye ile binilmesine ve seyahat edilmesine uygun tertibat yaptıran malûl ve engelliler tarafından,
- 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan *binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (10 veya daha fazla kişi taşımaya mahsus (sürücü dahil) motorlu taşıtlar hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil) (motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü aşanlar hariç)*, 87.04 numarasında yer alan *eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numarasında yer alan motosikletler (mopedler dahil) ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlar (sepetli olsun olmasın); sepetler (sepetler hariç) (Sadece elektrik motorlu olanlar hariç)*, bizzat kullanma amacıyla engelliliğine uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malûl ve engelliler tarafından,
- Yukarıda belirtilen araçların aynı alt bentlerde belirtilen malûl ve engelliler tarafından ilk iktisabından sonra deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hâle gelmesi ne-

deniyle hurdaya çıkarılmasında, bu alt bentler kapsamındaki araçları hurdaya çıkaran malûl ve engelliler tarafından,

beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı Özel Tüketim Vergisinden istisna edilmiştir.¹

Bu hükümlere göre, ÖTV Kanununun 7/2. maddesinin (a), (b) ve (c) bentlerinde belirtilen araçları ÖTV istisnasından yararlanarak ilk iktisabını yapanlar, ilk iktisap tarihinden itibaren 5 yıl geçmeden ikinci bir aracı iktisaplarında istisnadan yararlanamamaktadır. Ancak istisnadan yararlanarak iktisabını yaptığı aracı deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hale gelmesi nedeniyle hurdaya çıkaran malul ve engelliler, hurdaya ayrılan aracın ilk iktisabından itibaren 5 yıl geçmemiş olsa dahi ikinci bir aracı iktisaplarında ÖTV istisnasından yararlanabileceklerdir.

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

(II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi araçlardan 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan *binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (10 veya daha fazla kişi taşımaya mahsus (sürücü dahil) motorlu taşıtlar hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil) (motor silindir hacmi 1.600 cm³ü aşanlar hariç)*, 87.04 G.T.İ.P. numarasında yer alan *eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar (motor silindir hacmi 2.800 cm³ü aşanlar hariç)* ve 87.11 G.T.İ.P. numarasında yer alan *motosikletler (mopedler dahil) ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlar (sepetli olsun olmasın); sepetler (sepetler hariç)(Sadece elektrik motorlu olanlar hariç)*, engellilik derecesi %90 veya daha fazla olan malul ve engelliler tarafından beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı ÖTV'den müstesnadır. Bu istisnadan yararlanmak için, engellilik derecesi %90 veya daha fazla olan malûl ve engellilere ait taşıtın özel tertibatlı olması şartı aranmayacaktır. Engellilik dereceleri, Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelikle belirlenen esaslara göre tespit edilecektir. 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. Vergi dairesince kabul edilen beyanname ve ekleri incelenerek tahakkuk fişi ve istisna uygulandığını gösteren "ÖTV Ödeme Belgesi" düzenlenecek ve mükellefe verilecektir.²

Son olarak 4760 sayılı ÖTV Kanunun 7/2. maddesine 6518 sayılı Kanunun 56'ncı maddesiyle eklenen (b) alt bendi ile (Yürürlük; 19.02.2014) 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan (motor silindir hacmi 2.800 cm³ü aşanlar, bütün tekerlekleri motordan güç alan veya alabilenler, sürücü dâhil 8 kişiye kadar oturma yeri olan binek otomobilleri, yarış arabaları, arazi taşıtları hariç), yük taşımada kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi istiap haddinin %50'sinin altında olanlar ile sürücü dâhil 9 kişilik oturma yeri olanların engellilik durumlarının araçları bizzat kullanamayacak ve sürekli olarak tekerlekli sandalye veya sedye kullanmalarını gerektirecek nitelikte olduğunu ilgili mevzuat çerçevesinde alınan engelli sağlık kurulu raporuyla tevsik eden ve engellilik derecesi %90 veya daha fazla olup tekerlekli sandalye veya sedye ile binilmesine ve seyahat edilmesine uygun tertibat yaptıran malûl ve engelliler tarafından beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı

¹ 1 Seri Nolu ÖTV Genel Tebliği

² 14 Seri Nolu ÖTV Genel Tebliği

ÖTV'den müstesnadır. Bu istisnadan yararlanmak için, engellilik derecesi %90 veya daha fazla olması tekerlekli sandalye veya sedye ile binilmesine ve seyahat edilmesine uygun özel tertibatlı olması şartı aranmaktadır.

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

(II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi araçlardan 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan *binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (10 veya daha fazla kişi taşımaya mahsus (sürücü dahil) motorlu taşıtlar hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil) (motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü aşanlar hariç)*, 87.04 numarasında yer alan *eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç)* ve 87.11 G.T.İ.P. numarasında yer alan *motosikletler (mopedler dahil) ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlar (sepetli olsun olmasın); sepetler (sepetler hariç) (Sadece elektrik motorlu olanlar hariç)*, bizzat kullanmak amacıyla engelliğine uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malul ve engelliler tarafından ilk iktisabı ÖTV'den istisna edilmiştir. Bu istisnadan yararlanan kişilerin istisna uygulanan ilk iktisaplarına ilişkin olarak mükellefler tarafından verilecek ÖTV beyannamesine;

- Alıcının maluliyeti veya engelliği ile özel tertibat yaptıran araçları kullanabileceğine dair Özlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelik hükümleri uyarınca yetkili sağlık kuruluşlarından alınan sağlık kurulu raporu aslı veya noter onaylı örneği,
 - Aracın engelliğine 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 engelliğine uygun hareket ettirici bir tadilat olduğu tespit edilecektir. Bu tespit üzerine tahakkuk fişi ve istisna uygulandığını gösteren "ÖTV Ödeme Belgesi" düzenlenecek ve mükellefe verilecektir.³

2.2.1- Kanun Maddesinin Uygulamasında Hareket Ettirici Aksam Kavramı

Kanun maddesinin 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 olan kişilerin gaz, fren, debriyaj pedalları ile vites kolunda sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibat yaptırmaksızın kullanabilecek olunan araçlar ile hareket ettirici özel tertibat sayılmayan (direksiyona topuz takılması, engelin bulunduğu taraftaki silecek kolu, sinyal, cam silecek kumandası, dörtlü flaşör, ön-arka cam su fiskiyesi, 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.

2.2.2- Otomatik Vitesli Araçlarda İstisna Uygulaması

Otomatik vitesli araçlar, başka bir tadilat olmaksızın özel tertibatlı araç olarak değerlendirilmemek-

³ 14 Seri Nolu ÖTV Genel Tebliği

tedir. Ancak 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 iktisabı sırasında istisnadan yararlanabilecektir.

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 eklenmesi gerekmektedir.⁴

2.3- İstisnadan Yararlanılarak İlk İktisabı Yapılan Araçların Hurdaya Çıkarılması Halinde İstisna Uygulaması

4760 sayılı ÖTV Kanunun 7/2. maddesine 6518 sayılı Kanunun 56’ncı maddesiyle değişen (d) alt bendi (Yürürlük; 19.02.2014) bu bendin (a), (b) ve (c) alt bentleri kapsamındaki araçların aynı alt bentlerde 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 yeni bir aracın ilk iktisabı ÖTV’den istisna edilmiştir. 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 daha önceki bölümler yapılan açıklamalara göre işlem yapılarak, ilk iktisabını yapacakları yeni araçlar için ÖTV istisnası uygulanacaktır.

2.4- İstisnadan Yararlanılan Araçların Veraset Yoluyla İntikali

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” ola-

⁴ 30.04.2010 Tarih Ve ÖTV-2/ 2010-3 Sayılı ÖTV Sirküleri

rak değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu durumda istisnadan yararlanılan 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.⁵

2.5- Taşıtlara Ait 2A Numaralı ÖTV Beyannamesinin Elektronik Ortamda Verilmesi

30.09.2009 Tarih ve 25599 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 340 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine ve 03.03.2005 tarih ve 25744 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 346 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre özel tüketim vergisi beyannamelerinin elektronik ortamda gönderilmesi gerekmektedir. Ancak söz konusu tebliğlerle, (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi araçlara ilişkin 2A numaralı özel tüketim vergisi beyannamelerinin, elektronik ortamda verilme mecburiyeti dışında tutulmuştur.

2A numaralı özel tüketim vergisi beyannamelerinin kağıt ortamında verilmesi nedeniyle vergi daireleri ve gümrük idaresince bu kapsamda yapılan ilk iktisaplara ilişkin bilgilerin belirli bir süre sonuna kadar Gelir İdaresine Başkanlığına bildirilmesi gerekmektedir. Bu bilgilerin bilgi işlem sisteminde yer alması da belli bir süreyi gerektirdiğinden ÖTV Kanunun 7'nci maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan istisnadan yararlanılan aracın veya hurdaya ayırmak suretiyle ikinci defa istisnadan yararlanılan aracın iktisap tarihi ile bu bilgilerin güncellenme tarihi arasında yaklaşık iki aylık süre farkı bulunmaktaydı. Bu nedenle motorlu araç ticareti yapanlar ile istisnadan yararlanmak isteyen malul ve engelliler arasında sorgulama bilgilerine ilişkin ihtilaflar ve aksaklıklar doğabilmekteydi ve bu nedenle tekrar ilgili vergi dairelerinden bilgi alınması gerekebilmekteydi.

Ancak Danıştay 7. Dairesinin 02.04.2012 tarih, Esas: 2008/4440, Karar: 2012/1136 sayılı kararında Özetle; 31.7.2006 tarihinde istisna uygulanarak satılan aracı satın alan kişinin, daha önce 2004/Eylül döneminde de aynı istisnadan yararlandığı; dolayısıyla, "beş yılda bir defaya mahsus olmak" şartını ihlal etmek suretiyle, haksız yere istisnadan yararlanıldığından bahisle, alıcı adına, 2006/Temmuz dönemi için salınan özel tüketim vergisi ile kesilen vergi ziyai cezasına dair işlemin yerinde olduğu, ancak araç satıcısı adına kesilen vergi ziyai cezasının yerinde olmadığı şeklinde karar verilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre vergi ziyai, mükellef veya sorumlu tarafından 341'inci maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi olarak tanımlanmış; aynı maddenin ikinci fıkrasında da, vergi ziyasına neden olan kişilere, ziyaa uğrattıkları verginin bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilmesi öngörülmüştür.

Ancak; dava konusu olayda vergi ziyasına, 31.7.2006 tarihinde istisna uygulanarak satılan aracı satın alan kişi, daha önce 2004/Eylül döneminde de aynı istisnadan yararlandığı halde bunu beyan etmeyerek, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7'nci maddesinin 2'nci fıkrasının (b) bendinde öngörülen "beş yılda bir defaya mahsus olmak" şartını ihlal etmek suretiyle, haksız yere istisnadan yararlanan, alıcı tarafından sebebiyet verildiğinden, vergi ziyasına sebebiyet veren fiille, bu hususu bilmesi mümkün olmayan araç satışı yapan davacı arasında illiyet bağının mevcut olmadığı şeklinde karar verilmiştir.⁶

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257'nci maddesinin verdiği yetkiye istinaden 01.11.2011 tarih ve 28102 sayılı resmi gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 22 seri numaralı ÖTV Genel Tebliği

⁵ 30.04.2010 Tarih ve ÖTV-2/ 2010-3 Sayılı ÖTV Sirküleri

⁶ Danıştay 7. Dairesinin 02.04.2012 Tarih, Esas: 2008/4440, Karar: 2012/1136 Sayılı Kararı

ile (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi araçlara ilişkin 2A numaralı ÖTV beyannamesinin 1 Aralık 2011 tarihinden itibaren elektronik ortamda düzenlenerek verilmesi uygun görülmüştür. Böylece vergi daireleri ve gümrük idaresince ayrıca Gelir İdaresi Başkanlığına bir bildirimde bulunmalarına gerek kalmadığı gibi motorlu araç ticareti yapanlar tarafından ÖTV Kanunun 7'nci maddesinin 2 numaralı bendinde yer alan istisnadan yararlanılmasına ilişkin yapılacak sorgulamalarda gecikmelerin ve aksaklıkların önüne geçilmeye çalışılmıştır.

Buna göre 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi araçlara ait kağıt ortamındaki 2A numaralı ÖTV beyannameleri 1 Aralık 2011 tarihinden itibaren kabul edilmeyecek olup, bu tarihten itibaren kara, deniz ve hava taşıtları için üç farklı şekilde oluşturulan elektronik ortamdaki 2A numaralı ÖTV beyannameleri düzenlenerek vergi dairelerine gönderilecektir. Ayrıca isteyen mükelleflerin 1 Kasım 2011 tarihinden itibaren elektronik ortamda 2A numaralı ÖTV beyannamesi vermeleri de mümkün bulunmaktadır.

Motorlu araç ticareti yapan mükelleflerin merkez ve şubelerinde düzenledikleri 2A numaralı ÖTV beyannamesini internet vergi dairesini kullanarak elektronik ortamda gönderebilmeleri için katma değer vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine, örneği 22 seri nolu ÖTV Genel Tebliği ekinde yer alan "2A Numaralı ÖTV Beyannamesini Gönderme Talep Formu" ve ekini düzenleyerek müracaat etmeleri gerekmektedir. Mükellef veya kanuni temsilci tarafından imzalanacak formun, bunlar tarafından bizzat vergi dairesine teslim edilemeyecek olması halinde, ilgili vergi dairesine verecekleri bir dilekçe ile kendilerine ait kullanıcı kodu, parola ve şifreyi ihtiva eden zarfın vergi dairesince, noterde verilmiş vekâletnameyle yetkili kıldıkları kişiye verilmesini talep edebileceklerdir.

Mükelleflerin talebi halinde, merkez ve şubelere işlem hacmi ile mütenasip olmak üzere birden fazla kullanıcı kodu, parola ve şifre verilebilecektir. ÖTV 2A beyannamesinin elektronik ortamda gönderilebilmesi için merkez ve şubelere ait kullanıcı kodu, parola ve şifre 22 seri nolu ÖTV Genel Tebliği ekinde yer alan ek talep formu ile müracaat etmeleri gerekmektedir. Ayrıca motorlu araç ticareti yapanların farklı yerlerdeki şubelerinin, mükellefiyet kaydının (mükellefiyetsiz şube kaydı dahil) bulunduğu yerdeki vergi dairesine başvurarak kullanıcı kodu, parola ve şifre almaları da mümkündür.⁷

2.6- İstisna Kapsamında İktisap Edilen Araçların Satışı

Kanunun 15'inci maddesinin 2'nci fıkrasının (a) bendine göre ilk iktisabında ÖTV istisnası uygulanan araçların istisnadan yararlananlar dışındaki üçüncü şahıslar tarafından (bağış, hibe veya satış şeklinde) iktisabında, adına kayıt ve tescil işlemi yapılan alıcı tarafından, araçların istisnadan yararlandığı ilk iktisabındaki matrah esas alınmak suretiyle, söz konusu aracı iktisap edenin kayıt ve tescil ettireceği tarihteki oran üzerinden ÖTV beyan edilmesi gerekmektedir. 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.

⁷ 22 Seri Nolu ÖTV Genel Tebliği

Örnek: Engelli Bay (X) tarafından 87.03 tarife pozisyonunda yer alan, vergiler hariç satış fiyatı 50.000 TL, motor silindir hacmi 1.600 cm³, ÖTV oranı %37 olan binek oto 2012 yılında satın alınmıştır. 2014 yılında bu araç 40.000 TL karşılığında devlet memuru ve engel olmayan Bay (Z) ye satılmıştır. Söz konusu tarihinde geçerli olan ÖTV oranı %40'dır. KDV oranı %18 olarak dikkate alınacaktır. Buna göre:

	Alış İşlemi	Satış İşlemi
Satış Tutarı	50.000 TL	40.000 TL
ÖTV Matrahı	50.000 TL	50.000 TL
Hesaplanan ÖTV Tutarı	0 TL	20.000 TL
Ödenecek ÖTV*	0 TL	20.000 TL
KDV Matrahı	50.000 TL	20.000 TL
Hesaplanan KDV	9.000 TL	3.600 TL
Ödenecek KDV	9.000 TL	3.600 TL

* ÖTV Kanunun 15/2. maddesi ile yapılan kanuni düzenlemelerden anlaşılabacağı üzere istisna kapsamında alınan araçların malul ve engelliler dışındaki kişilere satışı nedeniyle vergi ziyai cezası uygulanmayacaktır.

Katma Değer Vergisi Yönünden Değerlendirme

(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olan araçların Engelliler tarafından alınması 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun "Sosyal ve Askerî Amaçlı İstisnalarla Diğer İstisnalar" başlıklı 17. maddesinin "Diğer İstisnalar" başlıklı 4. fıkrasına 5378 sayılı Kanunla eklenen (s) bendi ile "özürlülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programlarının" teslimi KDV'den istisna edilmiştir. Konu ile ilgili olarak daha sonra yayımlanan 110 seri no.lu KDV Genel Tebliğinde, binek otomobili ve diğer nakil vasıtalarının, istisna kapsamındaki "araç-gereç" olarak değerlendirilmesinin mümkün bulunmadığı açıklanmış olmasına rağmen Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde konuya ilişkin herhangi bir bilgi ve açıklamaya yer verilmemiştir.

Özel tertibatlı otomobilin KDV kanunun 17/4-s maddesinde yer alan "her türlü araç-gereç" kapsamında sayılması gerektiği iddiası ile ödenen KDV'nin iadesi ilgili vergi dairesinden talep edilmesi üzerine verilen olumsuz cevaba istinaden açılan dava vergi mahkemesince reddedilmiştir. Bu karara yapılan itiraz sonucu Adana Bölge İdare Mahkemesi tarafından verilen 13.04.2010 tarih ve Esas:2010/1658, Karar:2010/1721 sayılı kararda davacı haklı bulunarak vergi mahkemesinin kararı kaldırılmıştır.

Ancak Danıştay 3. Daire'nin 22.9.2011 tarih, Esas:2011/3445, Karar:2011/5067 sayılı kararında Özetle; *Davanın esası olan KDV Kanununun 17/4-s maddesi ile ilgili olarak yapılan değerlendirmede; özürlülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve*

özel bilgisayar programları katma değer vergisinden istisna tutulduğundan söz edilerek, söz konusu istisna hükmüne ilişkin yasa tasarısının görüşmeleri sırasında; “Bizzat özürllüler tarafından kullanılan özel tertibatlı olarak imal edilmiş, sonradan özel tertibat takılmış ve ilave özel tertibat takılmış motorlu kara taşıtları ya da özürllünün taşınması amacıyla birinci dereceden yakını bir sürücü veya özürllü kişi tarafından iş akdine bağlı olarak istihdam edilen bir sürücü tarafından kullanılan özürllü adına trafik siciline kayıtlı motorlu kara taşıtları; özürllülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç, özel bilgisayar programları ile fonksiyon kazandırıcı orte-z-protez ve benzeri yardımcı ve destekleyici cihazlar” ibaresi ile “özürllülere hizmet amaçlı kurulmuş dernek, vakıf ve bunların üst kuruluşlarının çalışmalarında kullanılmak üzere iktisap edecekleri motorlu kara taşıtlarıyla, sakatlık dereceleri %90 ve daha fazla olan malul ve özürllülerin adlarına kayıtlı taşıtlar” ibaresinin eklenmesinin ayrı ayrı teklif edilmiş ancak; gerek Hükümet tarafından verilen teklifte, gerekse Sağlık, Aile, Çalışma ve Sosyal İşler Komisyonu ile Plan ve Bütçe Komisyonunun kabul ettiği metinlerde, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17. maddesinin (4) numaralı fıkrasına “Özürllülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları” bendinin eklenmesi yeterli görülmüş ve nakil vasıtalarının istisna kapsamı dışında bırakılmıştır. Her ne kadar, söz konusu araçlar kullanımına uygun şekilde sonradan tadil edilmiş ise de; üretim özellikleri itibarıyla toplumdaki tüm bireylerin kullanımına sunulan motorlu bir nakil vasıtası olup “özel üretime tabi tutulmuş araç-gereç” kapsamında değerlendirilemeyeceğinin açık olduğu belirtilmiştir.⁸

Engelliler tarafından satın alınan araçlara yönelik KDV Kanunun 17/4-s maddesinde yer alan kanuni düzenleme kapsamında KDV istisnasından yararlanılmasına engel hiçbir durumun bulunmadığı kanaatindeyiz. Kanun maddesinin hazırlanış sürecinin nasıl gerçekleştiğinden ziyade (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olan araçların kanun maddesinde yer alan “her türlü araç-gereç” kavramı kapsamında değerlendirilmesine engel herhangi bir düzenleme de bulunmamaktadır.

110 seri no.lu KDV Genel Tebliğinde, binek otomobili ve diğer nakil vasıtalarının, istisna kapsamındaki “araç-gereç” olarak değerlendirilmesinin mümkün bulunmadığı açıklanmış olmasına rağmen son olarak yürürlükte bulunan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde konuya ilişkin herhangi bir bilgi ve açıklamaya yer verilmemiştir. Bu da (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olan araçların engelliler tarafından KDV Kanunun 17/4-s maddesinde yer alan KDV istisnası kapsamında satın alınmasının önünde herhangi bir engel bulunmamaktadır.

Anayasanın 73’üncü maddesine göre vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir. Bu yasallık ilkesine göre KDV Kanununda, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olan araçların engelliler tarafından 17/4-s maddesinde yer alan istisnadan yararlanmasına engel herhangi bir düzenleme bulunmadığı halde bu düzenlemenin 110 seri no.lu KDV Genel Tebliğinde yapıldığı gibi bir tebliğ ile yapılması anayasaya aykırılık oluşturacaktır.

⁸ Kazım KARACA, Engellilerin Satın Aldığı Taşıtlar KDV’den İstisna Mıdır?, http://www.alomaliye.com/2012/kazim_karaca_tasit_kdv.htm, Erişim Tarihi: 10.12.2014

2.7- Engelliler Tarafından 5 Yıl İçinde Birden Fazla Araç Satın Alınması

Özel Tüketim Vergisi Kanunun 7/2. maddesinde yapılan düzenleme ile engelliler tarafından beş yıl içerisinde bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisap edilen araçlar için ÖTV istisnası uygulanmaktadır. Beş yıl sonunda daha önce satın alınan araçlarında elden çıkarılıp çıkarıldığına bakılmaksızın tekrar ÖTV istisnasından yararlanılabilecektir.

Özel Tüketim Vergisi Kanuna göre engellilere söz konusu ÖTV istisnası beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere tanınmıştır. Engelliler tarafından istisna kapsamında satın alınan araçların beş yıl içerisinde ister istisnadan yararlanan kişilere isterse istisnadan yararlananlar dışındaki kişilere satılsın bu beş yıl içerisinde engelliler tarafından tekrar kayıt ve tescile tabi araç satın alınması halinde yapılan kanuni düzenlemeye göre ÖTV istisnasından yararlanamayacaklardır. Söz konusu beş yıl içerisinde (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olan araçların satışının, istisnadan yararlananlara veya istisnadan yararlanmayanlara yapılmasında satış işlemi nedeniyle ÖTV hesaplanması dışında ÖTV Kanununda herhangi bir ayırıma gidilmemiştir.

Ancak Danıştay 7. Dairesinin 11.11.2009 tarih ve Esas No: 2008/4485 Karar No: 2009/4668 kararında bu düzenlemenin aksi karar verilmiştir.

Danıştay 7. Dairesinin 11.11.2009 tarih ve Esas No: 2008/4485 Karar No: 2009/4668 sayılı kararında özetle; *engelli şahsa, 11.12.2003 tarihinde özel tüketim vergisi istisnasından faydalandırılarak Renault marka araç satıldığı; bu kişi tarafından da, sözü geçen aracın, 25.3.2005 tarihinde herhangi bir engeli bulunmayan ... adlı kişiye satıldığı ve araca ait özel tüketim vergisinin satın alan kişi tarafından vergi dairesine ödendiği; daha sonra, davacı şirketçe, söz konusu engelli şahsa, 1.8.2007 tarihinde satılan marka araç nedeniyle, ismi geçen şahısça, ikinci kez vergi istisnasından yararlandığının, konu ile ilgili olarak yapılan inceleme sonucunda belirlenmesi üzerine, beş yıl içinde birden çok kez araç satın alınması ve her iki araç satışı için vergi istisnasından faydalanılmasının, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7'nci maddesi hükmüne aykırı olduğundan bahisle dava konusu işlemin tesis edildiği anlaşılmıştır... ÖTV kanunun 15'inci maddesi uyarınca, özürlü 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... Bu nedenle davacı tarafından, istisnadan yararlanılarak satın alınan ilk aracın, vergisi ödenerek satılması nedeniyle, satın alınan ikinci araca ilişkin olarak istisnadan faydalanılmasında hukuka aykırılık bulunmadığı şeklinde karar verilmiştir.⁹*

ÖTV Kanunun 6518 sayılı Kanunun 56'ncı maddesiyle 19.02.2014 tarihinde değişen (d) alt bendinde istisna kapsamındaki araçların belirtilen malûl ve engelliler tarafından ilk iktisabından sonra deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hâle gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılması durumlarında, söz konusu araçları hurdaya çıkaran malûl ve engellilere beş yıl içerisinde tekrar araç satın almaları durumunda yine beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV istisnası tanınmıştır. Dikkat edileceği üzere söz konusu düzenleme değişik nedenlerle hurdaya ayrılan araçlara yönelik olup, araç satışlarına yönelik herhangi bir değerlendirme yapılması mümkün değildir.

⁹ Danıştay 7. Dairesinin 11.11.2009 Tarih Ve Esas No: 2008/4485 Karar No: 2009/4668 Sayılı Kararı

Örnek: Engelli Bay (Z) 2009 yılında ÖTV istisnası kapsamında satın almış olduğu aracı geçirmiş olduğu trafik kazası nedeniyle 2011 yılında hurdaya çıkarmıştır. Bay (Z) bunun üzerine 2011 yılından itibaren tekrar beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV istisnasından yararlanabilecektir. Yani 2011 yılında tekrar araç satın alınması halinde beş yıl hesabı 2009 yılından başlanarak değil, 2011 yılından başlanarak 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 olarak hesaplanacaktır. Ayrıca yapılan kanuni düzenlemelerde yeni aracın hurdaya ayrıldığı yıl içerisinde alınması şartı da bulunmadığından daha sonraki yıllarda yani örneğimizde 2012 yılında da araç satın alınması durumunda ÖTV istisnasından yararlanılabilecek olup beş yıl hesabı 2012 yılından başlanarak 2012, 2013, 2014, 2015, 2016 olarak hesaplanacaktır.

3- SONUÇ

Özel Tüketim Vergisi Kanunun 7/2. maddesi ile 87.03, 87.04 ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alan kayıt ve tescile tabi araçların engellilik oranı dikkate alınarak, kanun maddesinde belirtilen koşulların sağlanması durumunda malûl ve engelliler tarafından beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı Özel Tüketim Vergisinden istisna edilmiştir. Aynı şekilde belirtilen araçların aynı alt bentlerde belirtilen malûl ve engelliler tarafından ilk iktisabından sonra deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucu kullanılamaz hâle gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılması durumunda da söz konusu araçları hurdaya çıkaran malûl ve engelliler tarafından beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı Özel Tüketim Vergisinden istisna edilmiştir.

İstisnanın uygulamasında araçlara yapılan her tadilat özellikle otomotik vites araçlar hareket ettirici aksam olarak kabul edilmemektedir. Araçların ilk iktisap tarihinden itibaren 5 yıl geçmeden malul ve engelliler dışındaki kişilere satılması durumunda istisnadan yararlanıldığı ilk iktisap tarihindeki matrah esas alınmak suretiyle, söz konusu aracı iktisap edenin kayıt ve tescil ettireceği tarihteki oran üzerinden ÖTV beyan edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca söz konusu araçların veraset yoluyla intikal etmesi durumunda mirasçıların sayısı ve miras olarak birden fazla terekenin bulunup bulunmadığı istisnanın uygulanmasında ayırıcı bir özellik taşımaktadır.

Kayıt ve tescile tabi araçlara ait 2A numaralı ÖTV beyannamelerinin 01.12.2011 tarihinden itibaren elektronik ortamda verilmeye başlanması ile engellilere yönelik ÖTV istisnanın uygulanmasında bilgi siteminde yaşanabilecek aksaklıklar azaltılmıştır.

KAYNAKÇA

- 4760 Sayılı ÖTV Kanunu
- 3065 Sayılı KDV Kanunu
- 1 Seri Nolu ÖTV Genel Tebliği
- 7 Seri Nolu ÖTV Genel Tebliği
- 14 Seri Nolu ÖTV Genel Tebliği
- 22 Seri Nolu ÖTV Genel Tebliği
- 30.04.2010 Tarih ve ÖTV-2/ 2010-3 Sayılı ÖTV Sirküleri
- www.alomaliye.com
- Danıştay Kararları