

SİRKÜLER
Sayı: 2012/13

İstanbul, 10.01.2012
Ref: 4/13

Konu:

ADANA BÖLGE İDARE MAHKEMESİ'NİN ÖZÜRLÜLERE AİT ÖZEL TERTİBATLI BİNEK OTOMOBİL TESLİMLERİNDE KDV İSTİSNASI OLMASI YÖNÜNDEKİ KARARI DANIŞTAY TARAFINDAN KANUN YARARINA BOZULMUŞUR

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17'nci maddesinin (4) numaralı fıkrası ile "Özürlülerin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları" teslimi KDV'den istisna edilmiştir.

Madde metninde yer alan "...her türlü araç..." ibaresinin ÖTV istisnası kapsamında da olan özörlöölere özel olarak dizayn edilmiş binek otomobillerini de kapsayıp kapsamadığı tartışma konusu olmuştur. Maliye Bakanlığı verdiği özelgelere ve 110 Seri No.lu KDV Genel Tebliğı'nde yaptığı açıklamalar ile özörlöölere yapılan özel tertibatlı binek oto teslimlerinin KDV istisnasına tabi olmadığını açıklamıştır.

Adana 2. Vergi Mahkemesi bu kapsamda açılan bir davada binek otomobillerin KDV istisnası kapsamında olmadığına hükmetmiş, Adana Bölge İdare Mahkemesi ise temyiz edilen davada davacı lehine karar vererek; özörlöölere her türlü gelişmelerini ve önlerindeki engelleri kaldırmaya yönelik tedbirleri alarak topluma katılmalarını sağlamak amacını taşıyan 5378 sayılı Yasanın amacına uygun olarak getirilen katma değer vergisi istisna hükmünün binek otomobilleri de kapsadığı gerekçesiyle vergi mahkemesi kararını bozmuş, düzeltme talebini de reddetmiştir.

Danıştay 3. Dairesi Başkanlığı ise konuyu incelemiş ve bölge idare mahkemesinin kararını kanun yararına bozmuştur. Bozma gerekçesi sirkülerimize ek yaptığımız kararda aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

" Kanunun 17'nci maddesinin 4'üncü fıkrasına 1.7.2005 tarih ve 5378 sayılı Kanunun 32'nci maddesiyle eklenen (s) bendi ile, özörlöölere eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları katma değer vergisinden istisna tutulmuştur.

İstisna hükmüne ilişkin yasa tasarısının görüşmeleri sırasında; "Bizzat özörlöölere tarafından kullanılan özel tertibatlı olarak imal edilmiş, sonradan özel tertibat takılmış ve ilave özel tertibat takılmış motorlu kara taşıtları ya da özörlöölere taşınması amacıyla birinci dereceden yakını bir sürücü veya özörlöölere kişi tarafından iş akdine bağlı olarak istihdam edilen bir sürücü tarafından kullanılan özörlöölere adına trafik siciline kayıtlı motorlu kara taşıtları; özörlöölere tarafından"

eğitimi, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç, özel bilgisayar programları ile fonksiyon kazandırıcı ortez-protez ve benzeri yardımcı ve destekleyici cihazlar" ibaresi ile "özürlülere 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 özürlülerin adlarına kayıtlı taşıtlar" ibaresinin eklenmesi 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'nci maddesinin (4) numaralı fıkrasına "Özürlülerin eğitimi, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları" bendinin eklenmesi yeterli görülmüş ve nakil vasıtaları istisna kapsamı dışında bırakılarak yasalaşmıştır.

Dosyada mevcut bilgi ve belgelere göre, teslime konu otomobil, her ne kadar, davacının 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 değerlendirilemeyeceği açıktır.

5378 sayılı Yasa ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17'nci maddesinin dördüncü fıkrasına eklenen (s) bendi ile getirilen istisna hükmünün, özürlülerin eğitimi, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş araç-gerece ilişkin olması, istisna kapsamına belirli özellikleri haiz motorlu kara taşıtlarının da alınması yönünde yapılan önerilerin kabul görmemesi, mali yükümlülüklerle ilişkin istisnalar hakkında yasa ile düzenleme yapılması zorunlu olup bu alanın yönetsel ve yargısal tasarruf ve yorumlara kapalı olması ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun yukarıda yer verilen 19'uncu maddesi karşısında, davacı tarafından özel tüketim vergisi istisnasından yararlanmak suretiyle satın alınan araç için satıcı firma tarafından davacıdan tahsil edilerek davalı idareye ödenen katma değer vergisi yasaya uygun olduğu halde, söz konusu verginin iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddi yolunda tesis edilen işlemin iptali yolunda verilen Bölge İdare Mahkemesi kararının bozulması gerekmiştir."

Açıklanan nedenlerle Adana Bölge İdare Mahkemesinin 20.5.2010 gün ve E:2010/2344, K:2010/2196 sayılı kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51'inci maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak üzere bozulmasına karar verilmiştir.

Saygılarımızla,

**DENGE DENETİM YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

EK:

Danıştay 3. Daire Başkanlığı'nın E.2011/3445 – K.2011/5067

(*) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(**) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

Erkan YETKİNER

YMM

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Ortak

eyetkiner@mazarsdenge.com.tr

Güray ÖĞREDİK

SMMM

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür

gogredik@mazarsdenge.com.tr

DANIŞTAY KARARI

Danıştay Üçüncü Daire Başkanlığından:

Esas No : 2011/3445

Karar No : 2011/5067

Kanun Yararına Temyiz Eden : Danıştay Başsavcısı

Davacı : Filiz OSKAY-Meydan Mah. 39020 Sokak No:4-Seyhan-ADANA

Karşı Taraf : Vergi Dairesi Başkanlığı-ADANA

İstemin Özeti : Davacı tarafından, özel tertibatlı binek otomobilinin satımını yapan firmanın faturaya yansıtılmak suretiyle kendisinden tahsil edilip vergi dairesine ödenen katma değer vergisinin iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddi yolunda tesis edilen işleme karşı açılan davayı; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17'nci maddesinin "Diğer İstisnalar" başlıklı 4'üncü fıkrasına, 5378 sayılı Kanunun 32'nci maddesiyle 7.7.2005 tarihinden geçerli olmak üzere eklenen (s) bendi uyarınca; özürhükümlerini eğitimi, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve bilgisayar programlarının katma değer vergisinden istisna olduğunun kurala bağlandığı, (110) seri no'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde de binek otomobili ve nakil vasıtalarının maddede sözü edilen araç-gereç kapsamında değerlendirilemeyeceği açıklamasına yer verildiği anlaşılan olayda, davacı tarafından satın alınan özel tertibatlı taşıt aracının 3065 sayılı Yasada öngörülen istisna kapsamına girmediği gerekçesiyle reddeden Adana 2. Vergi Mahkemesinin 8.3.2010 gün ve E:2009/1367, K:2010/431 sayılı kararının; özürhükümlerini her türlü gelişmelerini ve önlerindeki engelleri kaldırmaya yönelik tedbirleri alarak topluma katılmalarını sağlamak amacını taşıyan 5378 sayılı Yasanın amacına uygun olarak getirilen katma değer vergisi istisna hükmünün binek otomobilleri de kapsadığı gerekçesiyle bozan ve karar düzeltme istemini de reddeden Adana Bölge İdare Mahkemesinin 20.5.2010 gün ve E:2010/2344, K:2010/2196 sayılı kararının; tarh edilen vergilere karşı sadece mükellef ve vergi sorumluları tarafından dava açılabilmesi, beyan üzerine alınan vergilerin ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun vergi hatalarının düzeltme ve şikayet yoluyla giderilmesine ilişkin başvurular dışında, herhangi bir idari veya dava yoluna konu edilemeyeceği, özel tertibatlı araç satıcısı mükellef tarafından ödenen verginin, mükellef sıfatı taşımayan davacı tarafından iadesini isteme hakkı olmadığı gibi, olmayan bu hakka dayanılarak yaptığı başvurusunun reddine dair işlemin iptalini de yasadışı öngörülmeyle bir dava yoluyla isteme yetkisi de bulunmadığı, incelenmeksizin reddi gereken davayı, işin esasına girerek reddeden vergi mahkemesi kararının sonucu itibarıyla doğru olması nedeniyle Danıştay Başsavcısı tarafından kanun yararına bozulması istenmiştir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Üçüncü Dairesince, Danıştay Başsavcısı tarafından temyiz edilen Adana Bölge İdare Mahkemesinin 20.5.2010 gün ve E:2010/2344, K:2010/2196 sayılı kararı incelendikten ve Tetkik Hakimi Birgül Öğülmüş'ün açıklamaları dinlendikten sonra işin gereği görüşülüp düşünüldü:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 377'nci maddesinde vergi davası açma yetkisi mükelleflere ve sorumlulara tanınmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 8'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde bu verginin mükellefinin, mal teslim eden ve hizmet ifasında bulunanlar olduğu kurala bağlanmış ise de, katma değer vergisinin yansıma özelliği nedeniyle, satış bedeli üzerinden hesaplanan vergiyi ödemek zorunda kalan ve vergi yükünün üzerinde kalmasının mamelekinde meydana getirdiği azalma nedeniyle menfaati etkilenen davacının dava açma ehliyeti bulunduğu anlaşılmıştır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51'inci maddesinde; bölge idare mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştayca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan, niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenlerin, ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabileceği kurala bağlanmıştır. Belirtilen nitelikteki kararların hukuk düzenindeki olumsuz etkilerinin, yeni uyumsuzluklara emsal alınmasının önüne geçilmesi, hukuk ve uygulamada birliğin sağlanmasını amaçlayan söz konusu düzenlemede, Danıştayın inceleme yetkisi sadece ileri sürülen temyiz sebepleri ile sınırlandırılmamıştır. Kanun yararına temyiz isteminin; yanlış bir yargısal içtihadın yerleşmesini önleme amacı gözönüne alındığında, ileri sürülmeyen başka bir temyiz sebebinin bulunması halinde kararın hukuka uygunluğunun bu sebep yönünden de incelenebileceği sonucuna ulaşılarak işin esasına geçildi.

Vergi ödevi ile ilgili temel ilkeleri belirleyen Anayasanın 73'üncü maddesinde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla düzenleneceği, Bakanlar Kuruluna; mali yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleri ile oranlarına ilişkin hükümlerinde, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi verilebileceği öngörülmüştür.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1'inci maddesinde, Türkiye'de, ticari, sınai, zirai faaliyet ve

serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu; 19'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında ise diğer kanunlardaki vergi muaflık ve istisna hükümlerinin bu vergi bakımından geçersiz olduğu, katma değer vergisine ilişkin istisna ve muafiyetlerin, ancak bu Kanuna hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenleneceği kurala bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 17'nci maddesinin 4'üncü fıkrasına 1.7.2005 tarih ve 5378 sayılı Kanunun 32'nci maddesiyle eklenen (s) bendi ile, özürhükümlerinin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları katma değer vergisinden istisna tutulmuştur.

İstisna hükmüne ilişkin yasa tasarısının görüşmeleri sırasında; "Bizzat özürhükümler tarafından kullanılan özel tertibatlı olarak imal edilmiş, sonradan özel tertibat takılmış ve ilave özel tertibat takılmış motorlu kara taşıtları ya da özürhükümlerinin taşınması amacıyla birinci dereceden yakını bir sürücü veya özürhükümlerinin kişisi tarafından iş akdine bağlı olarak istihdam edilen bir sürücü tarafından kullanılan özürhükümler adına trafik siciline kayıtlı motorlu kara taşıtları; özürhükümlerinin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç, özel bilgisayar programları ile fonksiyon kazandırıcı ortez-protez ve benzeri yardımcı ve destekleyici cihazlar" ibaresi ile "özürhükümlerine 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 özürhükümlerinin adlarına kayıtlı taşıtlar" ibaresinin eklenmesi 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'nci maddesinin (4) numaralı fıkrasına "Özürhükümlerinin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş her türlü araç-gereç ve özel bilgisayar programları" bendinin eklenmesi yeterli görülmüş ve nakil vasıtaları istisna kapsamı dışında bırakılarak yasalaşmıştır.

Dosyada mevcut bilgi ve belgelere göre, teslimine konu otomobil, her ne kadar, davacının 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 değerlendirilemeyeceği açıktır.

5378 sayılı Yasa ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17'nci maddesinin dördüncü fıkrasına eklenen (s) bendi ile getirilen istisna hükmünün, özürhükümlerinin eğitimleri, meslekleri, günlük yaşamları için özel olarak üretilmiş araç-gereç ilişkisi olması, istisna kapsamına belirli özellikleri haiz motorlu kara taşıtlarının da alınması yönünde yapılan önerilerin kabul görmemesi, mali yükümlülüklerle ilişkin istisnalar hakkında yasa ile düzenleme yapılması zorunlu olup bu alanın yönetsel ve yargısal tasarruf ve yorumlara kapalı olması ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun yukarıda yer verilen 19'uncu maddesi karşısında, davacı tarafından özel tüketim vergisi istisnasından yararlanmak suretiyle satın alınan araç için satıcı firma tarafından davacıdan tahsil edilerek davalı idareye ödenen katma değer vergisi yasaya uygun olduğu halde, söz konusu verginin iadesi istemiyle yapılan başvurunun reddi yolunda tesis edilen işlemin iptali yolunda verilen Bölge İdare Mahkemesi kararının bozulması gerekmektedir.

Açıklanan nedenlerle Adana Bölge İdare Mahkemesinin 20.5.2010 gün ve E:2010/2344, K:2010/2196 sayılı kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51'inci maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak üzere bozulmasına, kararın bir örneğinin Maliye Bakanlığı ile Danıştay Başsavcılığına gönderilmesine ve Resmî Gazete'de yayımlanmasına 22.9.2011 gününde oyçokluğuyla karar verildi.

XKARŞIOY:

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 51'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, Bölge İdare Mahkemesi kararları ile idare ve vergi mahkemelerince ve Danıştayca ilk derece mahkemesi olarak verilip temyiz incelemesinden geçmeden kesinleşmiş bulunan kararlardan niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenlerin ilgili bakanlıkların göstereceği lüzum üzerine veya kendiliğinden Başsavcı tarafından kanun yararına temyiz olunabileceği, 2'nci fıkrasında ise temyiz isteğinin yerinde görüldüğü takdirde kararın, kanun yararına bozulacağı, kurala bağlanmıştır.

Danıştay Başsavcılığınca; özel tertibatlı aracın satıcısı mükellef tarafından ödenen verginin, mükellef sıfatı taşımayan davacının iadesini isteme hakkı olmadığı gibi, olmayan bu hakka dayanılarak yaptığı başvurusunun reddine dair işlemin iptalini de yasada öngörülmeleyen bir dava yoluyla isteme yetkisi de bulunmadığı, incelenmeksizin reddi gereken davayı, işin esasına girerek reddeden ve sonucu itibarıyla doğru olan vergi mahkemesi kararının bozulması yolunda verilen kararının bu nedenle kanun yararına bozulması istenmiştir.

Yukarıda yer verilen Yasa hükmü uyarınca inceleme yetkisi, Başsavcının temyiz istemiyle sınırlandırılmış olup, ileri sürülen temyiz sebebi yönünden yürürlükteki hukuka aykırılık saptanmayan olayda, kanun yararına bozma isteminin bu nedenle reddi gerekirken, işin esasını incelenmek suretiyle verilen Daire kararının bozmaya ilişkin hüküm fıkrasına katılmıyormuz.