

Dairesi	Karar Yılı	Karar No	Esas Yılı	Esas No	Karar Tarihi
DOKUZUNCU DAİRE	2001	2075	2000	4978	16/05/2001

KARAR METNİ

SAKATLAR İÇİN İMAL EDİLEN TERTİBATLI OTOMOBİL TESLİMLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ ORANININ % 15 OLACAĞI HK.<

Temyiz İsteminde Bulunan Taraflar:1-... Ltd.Şti.

Vekili : Av. ...

2-... Vergi Dairesi Müdürlüğü

İstem Özet : Otomobil satışı ve servis hizmetleri ile uğraşan yükümlünün 1996-1997-1998 yıllarına ait işlemlerinin incelenmesi ile sakatlar için imal edilen özel tertibatlı otomobil teslimlerinde %40 oranında katma değer vergisi hesaplanması gerekirken %15 oranında katma değer vergisi hesaplandığının saptanması üzerine yeniden düzenlenen katma değer vergisi beyannameleri üzerinden 1998/Ağustos dönemi için ikmalen salınan katma değer vergisi ile kesilen ağır kusur cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı; Katma Değer Vergisi Kanununun 28. maddesinde Bakanlar Kurulu'nun mal ve hizmet teslimleri için katma değer vergisi oranlarını belirlemeye yetkili olduğunun açıklandığı, bu yetkiye dayanılarak çıkarılan 93/4932 sayılı Kararın 2. maddesi ile katma değer vergisi oranlarının uygulanmasına yönelik 92/3896 sayılı Karar eki III sayılı listede yer alan 87.03 tarife pozisyonundaki eşyanın tanımının değiştirildiği ve eklenen parantez içi (münhasıran sakatlar için olanlar hariç) ibaresi ile sakatların kullanımına uygun özel tertibatlı araçların III sayılı listeden çıkarıldığı ve %15 oranında genel katma değer vergisi oranına tabi tutulduğu, 30.12.1995 tarih ve 22509 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 95/7612 sayılı Kararın 3. maddesiyle III sayılı listede yeniden düzenleme yapıldığı ve 87.03 tarife pozisyonundaki eşya kapsamında motor silindir hacmi 2000 cm³'ü aşan binek otomobilleri çıkarılarak aynı Kararın 4. maddesi ile eklenen IV sayılı liste kapsamında 1.1.1996 tarihinden itibaren %40 oranında katma değer vergisine tabi tutulduğu ve muafiyete yer verilmediği, bu durumda IV sayılı liste kapsamında yer alan binek otomobillerin kime satıldığına ve imalat şekline bakılmaksızın muafiyetten yararlanması sözkonusu olmadığından %40 oranında katma değer vergisine tabi tutulması gerekeceğinden ikmalen salınan vergide isabetsizlik görülmediği, öte yandan olayın özelliği ve tespit edilen farkların yükümlünün kayıtlarından çıkarılmış olması nedeniyle kesilen ağır kusur cezasının kusur cezasına çevrilmesinin icap ettiği gerekçesiyle kısmen kabul ederek katma değer vergisini onayan, ağır kusur cezasını kusur cezasına çeviren ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve ... sayılı kararının; yükümlü tarafından; sosyal amaçlı olarak uygulanan sakatlara ilişkin muafiyetin silindir hacmi dikkate alınmadan, tüm sakat arabaları için tatbik edileceği yolundaki idare görüşü doğrultusunda %15 katma değer vergisi oranının uygulandığı, olayda vergi kaçırma kastının bulunmadığı, Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından ise; kesilen ağır kusur cezasının aynen onanmasının icap ettiği ileri sürülerek bozulması istenilmektedir.

Savunmanın Özeti : Yükümlü tarafından savunma verilmemiştir. Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından karşı taraf temyiz isteminin reddi gerekeceği savunulmuştur.

Savcı Zerrin Güngör'ün Düşüncesi : Uyuşmazlıkta,otomobil satışı ve servis hizmetleri ile uğraşan yükümlü şirketin 1996-1998 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucunda,motor silindir hacmi 2000 cm³ ü geçen binek otomobillerinin malülere satışında % 40 oranında katma değer vergisi hesaplanması gerekirken % 15 oranında katma değer vergisi hesaplandığının saptanması üzerine 1998/Ağustos dönemi için ikmalen tarh edilen ağır kusur cezalı katma değer vergisinin terkinin istemiyle açılan davayı kısmen kabul ederek,katma değer vergisini onayan ağır kusur cezasını kusur cezasına çeviren vergi mahkemesi kararının temyizen incelenerek bozulması taraflarca istenmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 28.maddesinin Bakanlar Kuruluna vermiş olduğu yetkiye dayanılarak 31.12.1992 tarih 21452 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 92/3896 sayılı Kararnamenin eki kararda mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları tespit edilmiş,kararın 1.maddesinin (a) bendinde genel katma değer vergisi oranı % 12 olarak belirlenmiş, (d) bendinde,kararın eki III sayılı Listede 87.03 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonundaki binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil) (yalnızca 87.03.10.10 binek otomobiller ve karavanlar) için katma değer vergisi oranı % 20 tespit edilmiş iken 30.11.1993 tarih ve 21743 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 93/4932 sayılı Kararnamenin eki karar ile 92/3896 sayılı Kararnamenin eki kararın 1.maddesinin (a) bendinde yer alan vergi oranı % 23 olarak değiştirilmiş,kararın 2.maddesi ile III sayılı listede yer alan 87.03 tarife pozisyonundaki eşyanın tanımı değiştirilerek,eklenen parantez içi (münhasıran sakatlar için alanlar hariç) ibaresi ile sakatların kullanımına uygun özel tertibatlı araçlar III sayılı listeden çıkarılıp % 15 genel katma değer vergisi oranına tabi tutulmuştur.

Daha sonra 30.12.1995 tarih 22509 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 95/7612 sayılı kararın 3.maddesi ile de,III sayılı listede yeniden düzenleme yapılarak 87.03 tarife pozisyonundaki eşya kapsamında motor silindir hacmi 2000 cm³'ü aşan binek otomobilleri çıkartılarak bu otomobiller aynı kararın 4.maddesi ile eklenen IV sayılı liste kapsamında 1.1.1996 tarihinden

itibaren % 40 nispetinde katma değer vergisine tabi tutulmuştur.

Olayda,yükümlü şirketin 1996-97 ve 98 yıllarında malullere yapmış olduğu özel tertibatlı araç satışlarının katma değer vergisi yönünden incelenmesi sonucunda,şirketin motor silindir hacmi 2000 cm3'i geçen binek otomobillerini sakatlara satışında (% 40 yerine) % 15 oranında katma değer vergisi uyguladığı,oyssa anılan araçların 95/7612 sayılı karar ile III sayılı listeden çıkarıldığı, IV sayılı liste kapsamında yer alan binek otomobillerinin 1.1.1996 tarihinden itibaren % 40 oranında katma değer vergisine tabi tutulduğu ve söz konusu listede herhangi bir muafiyete yer verilmediğinden bahisle düzenlenen rapora göre ikmalen cezalı tarhiyat yapıldığı anlaşılmıştır.

Yukarıda açıklanan Bakanlar Kurulu Kararlarının birlikte incelenmesinden,93/4932 sayılı Kararda 87.03 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu kapsamında sakatların kullanımına uygun özel tertibatlı binek otomobili teslimlerinde % 15 oranında katma değer vergisi uygulanacağına dair hükmün sakatlar için özel donanımlı tüm otomobilleri kapsadığı 95/7616 sayılı kararın 4. maddesi ile eklenen IV sayılı liste ile 87.03 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonuna açılım getirilerek alt başlıklar halinde sadece binek otomobillerinin motor silindir hacmi itibariyle bir düzenleme yapıldığı,sakatlar için özel donanımlı hale getirilmiş motor silindir hacmi 2000 cm3 ün üzerindeki binek otomobillerin %15 genel katma değer vergisi oranına değil, %40 orana tabi olacağına dair bir düzenlemenin söz konusu olmadığı anlaşılmaktadır.

Anayasamızın 50.maddesinde "bedeni yetersizliği olanların özel olarak korunacağı", 61.maddesinde "devletin sakatların korunmalarını ve toplum hayatına intibaklarını sağlayıcı tedbirler alacağı" yolundaki hükümleriyle sakatlara koruyucu haklar getirilmiş,buna paralel olarak vergi kanunlarında sakatlar için vergi indirim ve muafiyetleri sağlanmıştır.Örneğin; bizzat maluller tarafından iktisap edilerek kullanılan özel tertibatlı olarak imal edilmiş taşıtlar,1318 sayılı Finansman Kanununun 3/c maddesi hükmü gereğince taşıt alım vergisinden,197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 4/c maddesi hükmü gereğince de motorlu taşıtlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

Açıklanan yasal düzenlemeler değerlendirildiğinde, motor silindir hacmine bakılmaksızın münhasıran sakatlar için özel donanımlı hale getirilmiş binek otomobillerinin tesliminin % 15 oranında katma değer vergisine tabi olacağı sonucuna varıldığından,söz konusu otomobillerin tesliminin % 40 oranında katma değer vergisine tabi tutulması sonucu ikmalen tarholunan cezalı vergide isabet görülmemiştir.

Nitekim Maliye Bakanlığının 12.10.1998 tarih ve 36562 sayılı muktezasında da özel tertibatlı olarak sakatlar için imal edilmiş binek otomobillerin % 15 oranında katma değer vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

Açıklanan nedenlerle,vergi dairesi temyiz isteminin reddi,yükümlü şirket temyiz isteminin kabulü ile temyize konu vergi mahkemesi kararının bozulması gerekeceği düşünülmüştür. Tetkik Hakimi Güneş Kurtoğlu Karacık'ın Düşüncesi : 30.12.1995 tarih ve 22509 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 95/7612 sayılı Kararname ile oluşturulan yeni listede, sakatlar için özel donanımlı hale getirilmiş motor silindir hacmi 2000 cm3'ü aşan binek otomobillerinin tesliminde katma değer vergisi oranının %40 olacağına dair herhangi bir düzenlemeye yer verilmediğinden, yükümlünün sakatlar için imal edilen özel tertibatlı motor silindir hacmi 2000 cm3'ü aşan otomobil teslimlerinde %40 oranında katma değer vergisi hesaplaması icap ederken %15 oranında katma değer vergisi hesapladığı gerekçesiyle yapılan cezalı tarhiyatta isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle Vergi Dairesi Müdürlüğünün temyiz isteminin reddi, yükümlünün temyiz isteminin kabulü ile Vergi Mahkemesi kararının bozulması gerekeceği düşünülmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Dokuzuncu Dairesince duruşma için belirlenen günde temyiz isteminde bulunanlardan yükümlüyü temsilen Av. ..., şirket ortağı ... ve Yeminli Mali Müşavir ... ile Vergi Dairesi Müdürlüğü'nü temsilen Hazine Vekili Av. ...'nin geldiği görülerek Danıştay Savcısı Zerrin Güngör'ün katılımıyla açık duruşmaya başlandı. Tarafların iddia ve savunmaları dinlenip Savcı'nın düşüncesi alındıktan ve taraflara yeniden söz verildikten sonra Tetkik Hakimi Güneş Kurtoğlu Karacık'ın yazılı ve sözlü düşüncesi alınarak işin gereği görüşüldü: Dosyanın incelenmesinden; otomobil satışı ve servis hizmetleri ile uğraşan yükümlünün 1996-1997 ve 1998 yıllarına ait işlemlerinin incelenmesi sonucunda malüller için imal edilen motor silindir hacmi 2000 cm3'ü geçen özel tertibatlı otomobil teslimlerinde %40 oranında katma değer vergisi hesaplanması gerekirken %15 oranında katma değer vergisi hesaplandığının saptanması üzerine yeniden düzenlenen katma değer vergisi beyannameleri üzerinden 1998/Ağustos dönemi için ikmalen katma değer vergisi salındığı ve ağır kusur cezası kesildiği, söz konusu cezalı vergiye karşı "İstanbul Defterdarlığının 27.8.1997 tarih ve 6541 sayılı ile Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğünün 12.10.1998 tarih 36562 sayılı muktezasında 2000 cm3'ün üzerindeki münhasıran sakatlar için yapılmış binek otomobillerin tesliminin %15 oranında katma değer vergisine tabi olduğunun belirtildiği, olayda vergi kaçırma kastının bulunmadığı" iddialarıyla Vergi Mahkemesine dava açıldığı, Mahkemece, 95/7612 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının IV sayılı listesi kapsamında yer alan binek otomobillerin kime satıldığına ve imalat şekline bakılmaksızın muafiyetten yararlanması söz konusu olmadığından,

%40 oranında katma değer vergisine tabi tutulmasında isabetsizlik bulunmadığı gerekçesiyle salınan katma değer vergisinin onanması, kesilen ağır kusur cezasının kusur cezasına çevrilmesi üzerine taraflarca sözkonusu karara karşı temyizden Danıştay'a geldiği anlaşılmıştır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 28. maddesi hükmüne göre, katma değer vergisi oranını, dört katına kadar artırmaya, %1'e kadar indirmeye, bu oranlar dahilinde muhtelif mal ve hizmetler ile bazı malların perakende safhası için farklı vergi oranları tespit etmeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır.

Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetkiye istinaden çıkarılan kararnameler ile muhtelif mal ve hizmet teslimleri için listeler oluşturularak bunlar için farklı katma değer vergisi oranları öngörülmüştür.

31.12.1992 tarih ve 21452 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 92/3896 sayılı Kararnamenin eki Karar'ın III sayılı listesi ile mal teslimleri ile hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları tespit edilmiş olup,

bu Kararnamede sakatlara satışı yapılan özel tertibatlı araçlar için herhangi bir ayırımı gidilmeyerek, Kararnamenin eki III sayılı listenin 87.03 pozisyonunda, binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar (87.02 pozisyonuna girenler hariç) (steysin vagonlar ve yarış arabaları dahil) (yalnızca 8703.10.10 binek otomobiller ve karavanlar) ın teslimi %20 katma değer vergisi oranına tabi tutulmuştur.

30.11.1993 tarih ve 21743 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 93/4932 sayılı Kararnamenin eki Kararın 2. maddesi ile de, katma değer vergisi oranlarının uygulanmasına yönelik 92/3896 sayılı Kararın eki III sayılı listede yer alan 87.03 tarife pozisyonundaki eşyanın tanımı değiştirilmiş, eklenen parantez içi (münhasıran sakatlar için olanlar hariç) ibaresi ile sakatların kullanımına uygun özel tertibatlı araçlar III sayılı listeden çıkarılarak %15 genel katma değer vergisi oranına tabi tutulmuştur. 30.12.1995 tarih ve 22509 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 95/7612 sayılı Kararnamenin eki Kararın 3. maddesi ile de, III sayılı listede yeniden düzenleme yapılmış, 87.03 tarife pozisyonundaki eşya kapsamından motor silindir hacmi 2000 cm³'ü aşan binek otomobilleri çıkarılmış, bu otomobiller aynı Kararın 4. maddesi ile eklenen IV sayılı liste kapsamında 1.1.1996 tarihinden itibaren %40 oranında katma değer vergisine tabi tutulmuş, 95/7612 sayılı Kararnamenin eki Karar ile ihdas edilen IV sayılı listede herhangi bir muafiyete yer verilmemiştir.

Olayda, 95/7612 sayılı Kararnamenin eki Karar ile III sayılı liste kapsamından çıkarılan, dolayısıyla bu listede yer almayan binek otomobillerinin III sayılı listede yer alan araçlar için ihdas edilen vergi muafiyetinden yararlanmasının sözkonusu olmadığı, bu nedenle IV sayılı liste kapsamında yer alan binek otomobillerinin kime satıldığına ve imalat şekline bakılmaksızın %40 oranında katma değer vergisine tabi tutulmasının icap ettiği belirtilerek dava konusu cezalı tarhiyatın yapıldığı anlaşılmıştır.

Her ne kadar 95/7612 sayılı Kararname ile 1.1.1996 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan düzenleme ile motor silindir hacmi 2000 cm³'ü aşan binek otomobilleri için yeni bir liste oluşturulmuş ve bunlardan %40 oranında katma değer vergisi tahsil edilmesi öngörülmüş ise de; bu listede sakatlar için özel donanımlı hale getirilmiş motor silindir hacmi 2000 cm³'ü geçen binek otomobillerinin tesliminde katma değer vergisi oranının %40 olacağına dair bir düzenlemeye yer verilmediğinden ve ayrıca 93/4932 sayılı Kararname ile getirilen sakatlar için özel donanımı olan tüm binek otomobilleri kapsayan muafiyetin, motor silindir hacmi 2000 cm³'ün üzerinde olan araçlar için uygulanmayacağına dair herhangi bir hukuki düzenlemenin de bulunmadığı anlaşıldığından, sözkonusu otomobillerin tesliminin %40 oranında katma değer vergisine tabi tutulması sonucu yapılan cezalı tarhiyatta isabet görülmemiştir.

Açıklanan nedenlerle Vergi Dairesi Müdürlüğü temyiz isteminin reddine, Yüklümlü temyiz isteminin kabulüne, ... Vergi Mahkemesinin ... tarih ve ... sayılı kararının bozulmasına, 16.5.2001 tarihinde oybirliği ile karar verildi.

**DAN-KAR-DER; SAYI:1
YÖ/ÖEK**