

**ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU (II) SAYILI CETVELDE YER ALAN  
MOTORLU TAŞITLAR VE BU TAŞITLARA UYGULANAN İSTİSNALARIN  
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Yüksek Lisans Tezi**

**Hilal ÖZTEKİN**

**Eskişehir 2023**

**ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU (II) SAYILI CETVELDE YER ALAN  
MOTORLU TAŞITLAR VE BU TAŞITLARA UYGULANAN İSTİSNALARIN  
DEĞERLENDİRİLMESİ**

**Hilal ÖZTEKİN**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Maliye Anabilim Dalı**

**Danışman: Prof. Dr. Canatay HACIKÖYLÜ**

**Eskişehir**

**Anadolu Üniversitesi**

**Sosyal Bilimler Enstitüsü**

**Ekim 2023**

## JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Hilal Öztekin'in "Özel Tüketim Vergisi Kanunu (II) Sayılı Cetvelde Yer Alan Motorlu Taşıtlar ve Bu Taşıtlara Uygulanan İstisnalar" başlıklı tezi .../.../20.. tarihinde aşağıdaki jüri tarafından değerlendirilerek Anadolu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca, Maliye Anabilim dalında Yüksek Lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

	<u>Unvanı Adı Soyadı</u>	<u>İmza</u>
Üye (Tez Danışmanı) :	.....	.....
Üye :	.....	.....
Üye :	.....	.....
Üye :	.....	.....
Üye :	.....	.....

.....

Enstitü Müdürü

## ÖZET

### ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU (II) SAYILI CETVELDE YER ALAN MOTORLU TAŞITLAR VE BU TAŞITLARA UYGULANAN İSTİSNALARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Hilal ÖZTEKİN

Maliye Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ekim 2023

Danışman: Prof. Dr. Canatay HACIKÖYLÜ

01.08.2002 tarihinde yürürlüğe giren 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile birlikte yürürlükte bulunan bazı vergi ve harç gibi yükümlülükler kaldırılarak tek bir vergi kanununda düzenleme yapılmıştır. Motorlu taşıtlar üzerinden alınacak Özel Tüketim Vergisi'nin ana hatları Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiş ve ilgili kanuna ekli (II) sayılı listede motorlu taşıtların gerek motor silindir hacmi gerekse taşıma kapasitesi gibi unsurlar göz önünde bulundurularak vergi oranları belirlenmiştir. Motorlu taşıtlar üzerinden alınacak Özel Tüketim Vergisi'nin uygulamada usul ve esaslarının belirlenmesi için Özel Tüketim Vergisi Kanunu (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği çıkartılmıştır. Motorlu taşıtlar üzerinden alınan Özel Tüketim Vergisi ülkemizde motorlu taşıt maliyetleri içerisinde önemli bir paya sahiptir. Motorlu taşıt maliyetleri içindeki payı düşünüldüğünde uygulanan özel tüketim vergisine bazı istisna ve muafiyetler getirilmiştir. Bu çalışmada, Özel Tüketim Vergisi düzenlemeleri ve bu düzenlemelerde yapılan değişiklikler ele alınmış ve Kanun'a ekli (II) sayılı listede yer alan taşıtlara uygulanan istisnaların kimlere uygulanabileceği ve istisna kapsamına hangi taşıtların dahil edileceği çalışılmıştır.

**Anahtar Sözcükler:** Özel Tüketim Vergisi, Motorlu Taşıtlar, İstisna

## ABSTRACT

### SPECIAL CONSUMPTION TAX LAW ON VEHICLES IN LIST (II) AND THE EXCLUSIONS APPLIED TO THESE VEHICLES

Hilal ÖZTEKİN

Department of Public Finance

Anadolu University, Institute of Social Sciences, July 2023

Advisor: Assoc. Dr. Canatay HACİKOYLU

In conjunction with Special Consumption Tax No. 4760, which became valid 01.08.2002, a single tax code was regulated by abolishing obligations such as many taxes and fees in force. The main lines of the Special Consumption Tax to be charged on motor vehicles have been regulated in the Special Consumption Tax and the tax rates have been determined by considering the factors such as engine cylinder volume and carrying capacity of motor vehicles in the list (II) attached to the relevant law. In order to determine the instructions, procedures and principles of the Special Consumption Tax to be charged on motor vehicles, the Special Consumption Tax Law (II) List Implementation General Communiqué was issued. The Special Consumption Tax on motor vehicles has a significant share in passenger motor vehicle speeds. Considering the consumption share of motor transportation costs, some exceptions and exemptions were introduced to the consumed special tax. This, Special Consumption Tax regulations and the changes made in these transactions have been discussed and it has been tried to include the exemptions applied to the vehicles in the list (II) attached to the Law and which vehicles can be included in the scope of the exemption.

**Keywords:** Special Consumption Tax, Motor Vehicles, Exception

## ÖNSÖZ

“Özel Tüketim Vergisi Kanunu (II) Sayılı Cetvelde Yer Alan Motorlu Taşıtlar ve Bu Taşıtlara Uygulanan İstisnaların Değerlendirilmesi” isimli tez çalışmamda her türlü yardım ve desteğini esirgemeyen, görüş ve önerileriyle çalışmamı zenginlik katan değerli danışman hocam Prof. Dr. Canatay HACIKÖYLÜ’ ye, eğitim ve öğretim hayatım boyunca her anlamda yanımda olan ve bu başarıya gelmemde büyük paya sahip olan değerli aileme ve yüksek lisans sürecimde bilgi birikimleri ile bana ve çalışmamı kattıkları değerler için maliye bölümü hocalarıma sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

HİLAL ÖZTEKİN

..../..../2023

## **ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ**

Bu tezin bana ait, özgün bir çalışma olduğunu; çalışmanın hazırlık, veri toplama, analiz ve bilgilerin sunumu olmak üzere tüm aşamalarında bilimsel etik ilke ve kurallara uygun davrandığımı; bu çalışma kapsamında elde edilen tüm veri ve bilgiler için kaynak gösterdiğimi ve bu kaynaklara kaynakçada yer verdiğimi; bu çalışmanın Anadolu Üniversitesi tarafından kullanılan “bilimsel intihal tespit programı”yla tarandığını ve hiçbir şekilde “intihal içermediğini” beyan ederim. Herhangi bir zamanda, çalışmamla ilgili yaptığım bu beyana aykırı bir durumun saptanması durumunda, ortaya çıkacak tüm ahlaki ve hukuki sonuçları kabul ettiğimi bildiririm.

.....

Hilal ÖZTEKİN

# İÇİNDEKİLER

BAŞLIK SAYFASI.....	i
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI.....	ii
ÖZET	iii
ABSTRACT	iv
ÖNSÖZ	v
ETİK İLKE VE KURALLARA UYGUNLUK BEYANNAMESİ.....	vi
İÇİNDEKİLER .....	vii
TABLolar DİZİNİ.....	x
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ.....	xi
GİRİŞ	1
<b>1. TÜRKİYE'DE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ'NİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE UYGULAMA ALANLARI.....</b>	<b>2</b>
1.1. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU'NA GENEL BİR BAKIŞ.....	2
1.1.1. Tarihsel süreç .....	2
1.1.2. Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırılan vergiler .....	3
1.1.3. Vergi türleri içindeki yeri .....	5
1.1.3.1. Dolaylı-dolaysız vergiler yönünden inceleme .....	5
1.1.3.2. Sübjektif-objektif vergiler yönünden inceleme.....	5
1.1.3.3. Gelir, servet ve harcama vergileri yönünden inceleme.....	6
1.1.4. Özel Tüketim Vergisi'nin uygulanmasındaki amaçlar .....	6
1.1.4.1. Mali amaç .....	7
1.1.4.2. Ekonomik amaç.....	7
1.1.4.3. Sosyal amaç .....	8
1.2. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU'NUN UNSURLARININ İNCELENMESİ.....	8
1.2.1. Verginin konusu.....	8
1.2.2. Vergiyi doğuran olay.....	9
1.2.3. Verginin mükellefi ve vergi sorumlusu .....	10
1.2.4. Verginin matrahı .....	11
1.2.5. Vergi tarifesi.....	13
1.2.6. Verginin tecili ve terkini.....	14
1.2.7. Vergi indirimi.....	15
1.3. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU'NDA DÜZENLENEN İSTİSNALAR .....	16
1.4. TÜRKİYE'DE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ'NİN UYGULAMA ALANLARI .....	18
1.4.1. Kanuna ekli (I) sayılı listedeki malların vergilendirilmesi.....	19
1.4.2. Kanuna ekli (II) sayılı listedeki malların vergilendirilmesi.....	22
1.4.3. Kanuna ekli (III) sayılı listedeki malların vergilendirilmesi.....	23
1.4.3.1. Alkol ve alkollü içeceklerin vergilendirilmesi .....	25
1.4.3.2. Tütün ve tütün mamullerinin vergilendirilmesi .....	25

1.4.4. Kanuna ekli (IV) sayılı listede yer alan malların vergilendirilmesi .....	26
<b>2. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU'NA EKLİ (II) SAYILI LİSTEDEKİ MOTORLU TAŞITLARIN VERGİLENDİRİLMESİ VE BU MOTORLU TAŞITLARA UYGULANAN İSTİSNALAR .....</b>	<b>29</b>
2.1. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU'NA EKLİ (II) SAYILI LİSTEDEKİ MOTORLU TAŞITLARIN VERGİLENDİRİLMESİ .....	29
2.2. ARAÇ VE TAŞIT KAVRAMLARI .....	29
2.3. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU (II) SAYILI CETVELDE YER ALAN MOTORLU TAŞITLARIN VERGİLENDİRİLMESİNDE KONU, KAPSAM, OLAY VE MÜKELLEFİYET .....	30
2.3.1. <i>Konu ve kapsam</i> .....	30
2.3.1.1. Özel tüketim vergisi kapsamına dahil edilmeyen taşıtlar .....	32
2.3.2. <i>Vergiye doğuran olay</i> .....	34
2.3.3. <i>Mükellef ve vergi sorumlusu</i> .....	35
2.4. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU (II) SAYILI CETVELDE YER ALAN MOTORLU TAŞITLARIN VERGİLENDİRİLMESİNDE UYGULANAN MATRAH, ORAN VE MÜTESELSİL SORUMLULUK HALİ .....	36
2.4.1. <i>Matrah</i> .....	36
2.4.1.1. Yurt içinde matrah .....	37
2.4.1.2. İthalatta matrah .....	38
2.4.2. <i>Oran</i> .....	39
2.4.2.1. Vergi oranlarının belirlenmesinde bazı özel durumlar .....	39
2.4.2.2. On ve daha fazla oturma yeri olan taşıtlarda vergi oranı .....	39
2.4.2.2.1. Yük taşıma kapasitesi yolcu taşıma kapasitesinden fazla olan taşıtlarda vergi oranı .....	40
2.4.2.2.2. Çift sıra koltuklu ve çift kabinli pick-up türü taşıtlarda vergi oranı .....	41
2.4.2.2.3. Sürücü sırasından başka oturma yer veya pencereleri olan taşıtlarda vergi oranı .....	41
2.4.2.2.4. Üç tekerlekli motosikletlerde vergi oranı .....	41
2.4.2.2.5. Elektrik motorunun yanı sıra başka bir motora da sahip olan taşıtlarda vergi oranı .....	42
2.4.2.2.6. Birim ağırlığı 100 kilogramı geçmeyen deniz taşıtları ile şişirilebilir botlarda vergi oranı .....	42
2.4.3. <i>Müteselsil sorumluluk</i> .....	43
2.4.4. <i>Özel Tüketim Vergisi Kanunu (II) sayılı cetvelde yer alan motorlu taşıtların vergilendirme dönemi</i> .....	43
2.4.5. <i>Özel Tüketim Vergisi Kanunu (II) sayılı cetvelde yer alan motorlu taşıtların vergilendirilmesinde beyan, tarh ve ödeme işlemleri</i> .....	43
2.4.5.1. Verginin beyanı .....	43
2.4.5.2. Verginin tarhi .....	44
2.4.5.3. Verginin ödenmesi .....	44

<b>3. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU'NA EKLİ (II) SAYILI LİSTEDE YER ALAN MOTORLU TAŞITLARA UYGULANAN İSTİSNALAR VE BU İSTİSNALARA İLİŞKİN UYGULAMADA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR İLE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ.....</b>	<b>45</b>
3.1. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU (II) SAYILI LİSTEDEKİ MOTORLU TAŞITLARA UYGULANAN İSTİSNALAR .....	45
3.1.1. İhracat istisnası .....	45
3.1.2. Diplomatik istisna .....	49
3.1.3. Diğer istisnalar .....	50
3.1.3.1. Malul veya engellilerin taşıt alımlarında istisna .....	50
3.1.3.2. %90 veya üzerinde engelli oranı bulunan mükelleflerin durumu .....	50
3.1.3.2.1. Taşıtta tadilat aranmayan hallerde uygulanacak istisna .....	50
3.1.3.2.2. Taşıtta tadilat aranan hallerde uygulanacak istisna .....	52
3.1.3.3. %90'ın altında engelli oranı bulunan mükelleflerin durumu .....	52
3.1.3.4. Malul veya engellilerin istisna kapsamında aldıkları taşıtın hurdaya çıkarılması.....	53
3.1.3.5. Hayatını kaybetmiş harp veya vazife malullerinin yakınlarının taşıt alımında istisna .....	54
3.1.4. İthalat istisnaları .....	55
3.1.5. Türk Hava Kurumu'nun taşıt alımlarında uygulanan istisna .....	58
3.1.6. Cumhurbaşkanlığı merkez teşkilatının taşıt alımlarında uygulanan istisna .....	58
3.1.7. Petrol arama faaliyetinde kullanılmak üzere alınan taşıtlara uygulanan istisna .....	59
3.2. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU'NA EKLİ (II) SAYILI LİSTEDE YER ALAN MOTORLU TAŞITLARA UYGULANAN BAZI İSTİSNALARA İLİŞKİN UYGULAMADA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ .....	60
3.2.1. Harp ve Vazife Malulü Yakınının Taşıt Alımlarındaki İstisnada Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri .....	60
3.2.2. Malul veya Engellilerin Taşıt Alımlarındaki İstisnada Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri .....	62
<b>SONUÇ</b>	<b>66</b>
<b>KAYNAKÇA</b>	<b>68</b>
<b>EKLER</b>	<b>71</b>
Ek 1.	71
Ek 2.	73
Ek 3.	74
Ek 4.	77
Ek 5. HATA! YER İŞARETİ TANIMLANMAMIŞ.	
Ek 6. HATA! YER İŞARETİ TANIMLANMAMIŞ.	

## TABLolar DİZİNİ

<b>Tablo 1.1.</b> Özel Tüketim Kanunu'nun Kabul Edilmesi İle Yürürlükten Kaldırılan Vergi ve Harçlar .....	3
<b>Tablo 1.2.</b> Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Düzenlenen İstisnalar.....	17
<b>Tablo 1.3.</b> Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na Ekli Listelerde Yer Alan Mallar .....	18
<b>Tablo 1.4.</b> (I) Sayılı Listede Yer Alan Mallar.....	20
<b>Tablo 1.5.</b> (II) Sayılı Listede Yer Alan Mallar .....	23
<b>Tablo 1.6.</b> (III) Sayılı Listede Yer Alan Mallar .....	24
<b>Tablo 1.7.</b> (IV) Sayılı Listede Yer Alan Mallar.....	26
<b>Tablo 2.1.</b> Motorlu Taşıtların ÖTV'ye Tabi Olup Olmamasına Yönelik Hesaplama Yapılması .....	39
<b>Tablo 2.2.</b> Elektrik motorunun yanı sıra başka bir motora sahip olan taşıtlar ile yalnız elektrik motoruna sahip olan taşıtların karşılaştırılması .....	42

## SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

ASBİS	: Araç ve Sürücü Bilgi Sistemi
ÇÖZGER	: Çocuklar İçin Özel Gereksinim Raporu
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
ÖKGV	: Özel Koşul Gereksinimi Vardır
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
PTT	: T.C. Posta ve Telgraf Teşkilatı Genel Müdürlüğü

## **GİRİŞ**

Özel tüketim vergisi, Türkiye’de alınan vergiler içinde geliri büyük bir paya sahip olmakla birlikte belirli mallar üzerinden nispi ve maktu olarak alınan vergi türüdür. Türkiye’de özel tüketim vergisinin uygulandığı alanlar, tütün ve tütün mamulleri, alkol ve alkollü içecekler, motorlu taşıtlar, lüks mallar ve petroldür.

Özel Tüketim Vergisi ülkemizde motorlu taşıt maliyetleri içerisinde önemli bir paya sahiptir. Motorlu taşıt maliyetleri içerisindeki payı yüksek olduğu için zaman içerisinde ÖTV’de yapılan değişiklikler otomotiv sektöründe büyük bir etki yaratmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde özel tüketim vergisinin tarihsel gelişimi ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun kabul edilmesi ile birlikte yürürlükten kalkan vergi, harç gibi yükümlülükler incelenmiştir. Yine ÖTV’nin uygulanmasındaki amaç, uygulama alanı incelenmiş ve unsurları ile birlikte Kanun’da belirtilen istisnalar ana hatları ile ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na ekli (II) sayılı cetveldeki taşıtlar ele alınmış ve bu malların vergilendirilmesinde dikkat edilmesi gereken noktalar incelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde ise Özel Tüketim Vergisi Kanunu (II) sayılı cetvelde yer aldığı halde bu vergiden istisna tutulan haller incelenmiştir. Bu kapsamda ilk olarak ihracat istisnası, ikinci olarak diplomatik istisna ve son olarak diğer istisnalar şeklinde başlıklar altında istisnaların kapsamı incelenmiştir. Diğer istisna hallerinde ise özellikli durumlar için detaylı çalışma yapılmıştır.

# 1. TÜRKİYE'DE ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ'NİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE UYGULAMA ALANLARI

## 1.1. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na Genel Bir Bakış

### 1.1.1. Tarihsel süreç

Özel tüketim vergisinin tarihsel gelişimi Osmanlı Devleti zamanına kadar geçmiş bir tarihe dayanır. Tarım ve hayvancılık üzerine yoğunlaşan vergileme sistemi şer'i ve örfi vergi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Şer'i vergiler Müslümanlardan alınırken, örfi vergiler gayrimüslimlerden alınır. Osmanlı döneminde “şıra resmi” adı altında gayrimüslimlerden alınan örfi bir vergi türü vardır. Bu vergi türü tütün kullanımı üzerinden alınmaya başlanarak şu an özel tüketim vergisi olarak adlandırdığımız vergi türünün temelini oluşturmuştur. Şıra resmi zamanla isim değişikliğine uğramış “zecriye” adını almıştır. 1862 yılında devlet tekeline alınan tütünden 1863 yılında “tönbeki beyiyesi” adıyla bir vergi daha alınmaya başlanmıştır. Yine aynı dönemde alkollü içkilerden alınan “resm-i beyiye” isimli bir vergi türü de vardır. 1859 yılında çıkartılan bir kararname ile bu vergilerin hepsi birleştirilmiş ve “rüsüm-u müçtemima” adını almış sonrasında ise “müskirat resmi” olarak anılmıştır. Müskirat resmi Osmanlı döneminde Cumhuriyet'in ilanına kadar alınan ve günümüz özel tüketim vergisinin bir görünümü olan vergi türü olarak literatüre geçmiştir.<sup>1</sup>

Cumhuriyetin ilan edilmesi ile birlikte Osmanlı döneminde uygulanan vergi sistemi tamamen ortadan kaldırılarak Avrupa'da geçerli olan vergi sistemi örnek alınarak yeni bir sistem geliştirilmiştir. Osmanlı devleti döneminde tütün ve alkollü içkiler üzerinden alınan vergiler “Tekel Safi Hasılatı” adı altında bir sistem ile Cumhuriyet döneminde alınmaya devam edilmiştir ve bu sisteme ek olarak şeker, kibrit, gaz yağı, sigara ve alkollü içkiler için mali tekeller de oluşturulmuştur. Bu tekeller Cumhuriyet döneminin ilk yıllarında günümüzdeki özel tüketim vergisine benzeyen bir görev yüklenerek alınmıştır.

2

Cumhuriyet dönemiyle birlikte uygulamaya konulan bu tekel niteliğindeki mali yükümlülöklere zamanla banka ve sigorta, PTT, nakliyat ve akaryakıt alanlarında alınan vergilerde eklenmiştir. Bu vergilerin uygulanmasında en başarılı dönem 1960 ile 1980 yılları arasında olmuştur. 1985 yılı ile birlikte yürürlöğe konulan katma değer vergisi ise

<sup>1</sup> Ö.Batirel (2002). Özel Tüketim Vergilemesi ve 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergi Yasası Üzerine Bazı Düşünceler. Vergi Dünyası, 253, 4-5

<sup>2</sup> Batirel, a.g.k., 2002, 7.

o döneme kadar uygulanan çeşitli özel tüketim vergilerini kendi kapsamına alarak ve ilgili kanun içerisinde ek vergi olarak düzenleyerek bahsi geçen vergileri uygulamadan kaldırmıştır. Zamanla katma değer vergisi kapsamına girmeyen alanlarda özel tüketim vergisi niteliğinde olan bazı ek vergiler getirilmiştir.

Dağınmık halde uygulanan özel tüketim ve benzeri vergiler nihayet 1 Ağustos 2002 tarihinde yasalaşan ÖTVK ile tek bir yerde toplanmıştır. 2002 yılında yapılan bu düzenleme ile birçok vergi yürürlükten kaldırılmış olmakla birlikte günümüzde uygulanan halini almıştır. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun kabulünden önce 16 farklı dolaylı vergi uygulamada bulunmakta idi. Bu durum da vergi idaresinin çalışmasını bir hayli zorlaştırmakla birlikte vergi kaçakçılığının artmasına da neden olmaktadır. Özel tüketim vergisinin yürürlüğe girmesi ile katma değer vergisinin alanında sadeleştirmeler yapılmıştır. Aynı zamanda Avrupa Birliği'ne uyum süreci için de yürürlüğe konulması gereken bir vergi türü idi.

### 1.1.2. Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile yürürlükten kaldırılan vergiler

Yürürlükten kaldırılan bu vergi ve benzeri yükümlülükler Özel Tüketim Vergisi birden fazla vergi, harç, fon ve pay yürürlükten kaldırılmıştır. Yürürlükten kaldırılan vergi ve harçlar Tablo 1.1.'de gösterilmiştir.

**Tablo 1.1.** *Özel Tüketim Kanunu'nun Kabul Edilmesi İle Yürürlükten Kaldırılan Vergi ve Harçlar*

1. Taşıt Alım Vergisi
2. Ek Taşıt Alım Vergisi
3. Motorlu Taşıtların Kayıt, Tescil ve Devirlerinde Alınan Özel İşlem Vergisi
4. Motorlu Taşıtların Kayıt, Tescil ve Devirlerinde Alınan Eğitime Katkı Payı
5. Taşıt Alım Vergisinin ¼'ü Oranında Alınan Çevre Kirliliğini Önleme Fonu
6. Taşıt Araçları Trafik Tescil Harcı
7. Akaryakıt Tüketim Vergisi
8. Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonu
9. Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Düzenleme Payı
10. Tütün Mamulleri ve Alkollü İçeceklerden Alınan Mera Payı
11. Alkollü İçki ve Tütün Mamullerinden Alınan Savunma Sanayi Destekleme Fonu
12. Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi
13. Şehit, Malul, Dul ve Yetimleri Payı
14. Toplu Konut Fonu
15. Federasyonlar Fonu
16. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 60. Maddesine Göre Alınan Ek Vergi

Özel tüketim vergisi özellikleri yönünden, tek aşamalı, kapsamı sınırlı, mali ve sosyal politikaların uygulanmasında etkin, yönetimi kolay, hasılatı yüksek, mal tanımı belirli ve daha adil bir vergi olarak tanımlanabilir.

Özel tüketim vergisi ilgili Kanuna ekli listelerdeki malların imalatında, ithalatında ya da ilk iktisabında tek bir sefer alınmaktadır. Yani özel tüketim vergisi malın el değiştirmesi durumunda tekrar tekrar alınmaz.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile verginin sınırları kesin olarak çizilmiştir. Buna göre bahsi geçen Kanuna ekli dört adet liste vardır ve tek tek hangi maldan hangi oranda vergi alınacağı sayılmıştır.

Kanuna ekli listelerde yer alan mallardan alınacak vergide uygulanacak olan oranlar değiştirilebilir niteliktedir. Böylece ekonominin seyrine göre ilerleyen zaman içerisinde oranlar değiştirilerek mali ve sosyal politikalara da etkinlik kazandırılabilir. Anayasa'nın 73.maddesine göre vergi oranlarında yapılacak değişiklik yetkisi Cumhurbaşkanı tarafından kullanılabilir.

Özel tüketim vergisinin sınırları kanunla çizilen dar bir alan olduğu için ve bu verginin yalnızca imalat, ithalat veya ilk iktisabında bir kere alındığı için mükellef sayısı da oldukça düşüktür. Bu yüzden de yönetimi kolay bir vergidir.<sup>3</sup>

Uygulama alanının dar olması ve mükellef sayısının azlığına rağmen özel tüketim vergisi vergi gelirleri içinde önemli bir yere sahiptir. Bunun sebebi hem vergi konusu malların matrahının yüksek olması hem de bu mallara uygulanan vergi oranlarının yüksek olmasıdır.

Özel tüketim vergisinden önce uygulanan vergi ve benzeri yükümlülüklerle ilişkin uygulamada adaletsizlikler ortaya çıkmakta idi. Çünkü çoğu vergi maktu olarak uygulanmakta olduğu için malların kalite farkları gözetilmiyordu. Bunun yanı sıra her yılbaşında maktu vergi tutarlarında yeniden değerlendirme yapılmakta idi. Yani bir gün farkla mükelleflerin ödediği vergiler arasında fiyat farkı olmaktadır. Bu gibi sebeplerin varlığından dolayı 2002 yılında ÖTVK ile yeni düzene geçilmiştir.

---

<sup>3</sup> Y. Taylar (2010). Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 12, 449

### **1.1.3. Vergi türleri içindeki yeri**

#### ***1.1.3.1. Dolaylı-dolaysız vergiler yönünden inceleme***

Dolaylı vergilerde verginin konusunun muhatabı başlangıçta bilinmezken dolaysız vergilerde verginin konusu ile yükümlüsü arasında bağlantı kurulabilmekte yani başlangıçta belirlenebilmektedir. Mükellefler dolaylı vergilerde verginin konusu olan malı satın almayarak vergiden kaçınılabılırken dolaysız vergilerde vergiden kaçınma yok denecek kadar az durumda mümkündür. Dolaylı vergilerde verginin mükellefi ile yüklenicisi farklı kişiler iken dolaysız vergilerde mükellef ve yüklenici aynı kişidir. Bu açıdan dolaylı vergiler çok kolay yansıtılabilirken dolaysız vergiler yansıtılması daha zordur. Dolaysız vergilerin mükellefler üzerindeki olumsuz psikolojik etkisi daha belirgin iken, dolaylı vergilerde mükellefler ödedikleri verginin farkına varmamaktadır.

Özel tüketim vergisinde vergi ile mükellef arasında bağlantı kurulamaz. Yani bu verginin mükellefi malın el değişimi sırasında belli olduğu için malın hangi zamanda kim tarafından alınacağı da önceden bilinemez. Özel tüketim vergisi yansıtılabilen bir vergidir. Şöyle ki malın satışı esnasında fiyata eklenerek tüketiciye yüklenir. Yani verginin mükellefi ile verginin yüklenicisi farklı kişilerdir. Bu açıklamalar doğrultusunda özel tüketim vergisi dolaylı-dolaysız vergi ayrımında dolaylı vergilerin içinde yer almaktadır.

#### ***1.1.3.2. Sübjektif-objektif vergiler yönünden inceleme***

Mükelleflerin kişisel ve ailevi durumlarını dikkate alıp almamasına göre vergiler, objektif vergiler ve sübjektif vergiler şeklinde ikiye ayrılır. Mükelleflerin şahsi ve ailevi durumlarını dikkate alarak uygulanan vergiler sübjektif vergilerdir. Kişisel durumun dikkate alarak düzenlendiği vergilere örnek olarak kişisel gelir vergisi ve veraset ve intikal vergisi verilebilir. Bu vergi türlerinde vergiler mükelleflerin ödeme güçlerine göre ayarlanmış olur. Objektif vergilerde ise mükelleflerin şahsi ve ailevi durumları dikkate alınmadan düzenlemeler yapılır. Objektif vergilerde düzenleme yapılırken doğrudan verginin konusu hedef alınır. Objektif vergilere örnek olarak katma değer vergisini ve emlak vergisi verilebilir. Günümüzde uygulanan vergi türlerine bakıldığında objektif vergiler sübjektif vergilerden daha fazla olmakla birlikte ödeme güçlerinde farklılıklar

esas alınarak düzenleme yapılan subjektif vergilerin uygulanması objektif vergilerin uygulanmasına göre daha adildir.<sup>4</sup>

Özel tüketim vergisi açısından bakıldığında kişisel ve ailevi durumların dikkate alınmadığı direk vergi konusunun hedeflendiği görülür. Öyle ki ilgili Kanunda vergi konuları ekli listeler halinde de detaylıca belirtilmiştir. Bu yüzden özel tüketim vergisi objektif vergi türleri içerisinde yer alır.

#### **1.1.3.3. Gelir, servet ve harcama vergileri yönünden inceleme**

Vergiler konularına göre; gelir, servet ve harcama vergileri olmak üzere üçe ayrılır. Gelir üzerinden alınan vergilerin konusu gelirdir. Mükellefi ise vergiyi doğuran olaya neden olan yani geliri elde eden gerçek veya tüzel kişilerdir. Gelir üzerinden alınan gelir vergisi ve kurumlar vergisi vardır. Servet vergileri, servet unsurları ve servet unsurlarının el değiştirmesi üzerinden alınır. Motorlu taşıtlar vergisi ile emlak vergisi servet unsurları üzerinden alınırken veraset ve intikal vergisi ise servet unsurlarının el değiştirmesi üzerinden alınır. Harcama vergileri ise üretilen, satılan, tüketilen mal ve hizmetler üzerinden alınan vergilerdir. Harcama vergileri dolaylı nitelikte olmakla birlikte kolay yansıtılabilen vergilerdir. Bu harcama vergileri mal ve hizmet fiyatlarının içerisine gizlendikleri için mali anestezi açısından uygun vergilerdir. Günümüzde uygulanan vergilerin çoğunluğu harcama vergisidir. Örnek olarak katma değer vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, damga vergisi ve gümrük vergisi verilebilir.

Özel tüketim vergisi, harcama üzerinden alınan vergidir. Bu vergi, kapsamına giren malların imalatı, ithalatı ve ilk iktisabı halinde ortaya çıkar.

#### **1.1.4. Özel Tüketim Vergisi'nin uygulanmasındaki amaçlar**

Vergilerin uygulanmasındaki temel amaç kamu harcamalarını finanse etmektir. Ancak verginin amacı zaman zaman devletlere yüklenen anlam ve devletlerin görevleri konusundaki anlayışa bağlı olarak değişim göstermektedir. Bu anlamda vergilerin amaçlarını mali, ekonomik ve sosyal amaçlar olarak bir ayrıma tutarak inceleyebiliriz.

Özel tüketim vergilerini diğer vergilerden ayıran bazı amaçları mevcuttur. Genel tüketim vergileri bazı malların tüketimini kısmak için kullanılmazken ÖTV sosyal zararı yüksek olan ya da çevreye zararı olduğu bilinen malların tüketimini azaltmayı amaçlar (İliaz, 2006: 38). Özel tüketim vergisinin bu amacı literatürde 'yönlendirici

---

<sup>4</sup> İ. Demir (2013). Türkiye'de Vergi Yüğü (Objektif ve Subjektif Yönleriyle). (1.Baskı), Bursa: Dora Yayınları

vergileendirme' olarak tanımlanır. Yönlendirici vergileendirmede devlet eliyle mükelleflerin özendirilmesi ya da caydırılması durumu vardır. Özel tüketim vergisinin uygulanmasıyla sosyal zararın ya da çevreye verilen zararın önlenmesi söz konusu olduğu için yönlendirici vergilemenin daha çok caydırıcı etkisi vardır.

#### **1.1.4.1. Mali amaç**

Verginin mali amacı, temel kamu hizmetlerinin finansmanı için alınmasıdır. Klasik maliyecilere göre, devlet vergiyi sadece kamu giderlerini karşılamak amacıyla almalıdır. Vergi, mali amacı dışında ekonomik ve sosyal nedenlere dayandırılmamalıdır. Vergiler, adalet ilkesi gereğince rekabette eşitliği sağlayacak ve piyasa mekanizmasının işleyişini bozmayacak şekilde düzenlenmelidir. Klasik maliyecilere göre, en iyi vergi ekonomik birimler üzerine olumsuz etki yapmayan vergidir. Buna aynı zamanda tarafsız vergi de denilmektedir.

Özel tüketim vergisi açısından bakıldığında ise mükellef sayısının azlığı ve uygulama alanının darlığına rağmen hasılatı yüksek bir vergi olduğu için klasik maliyecilerin savunduğu verginin mali amacına uygun olduğu söylenebilir.

#### **1.1.4.2. Ekonomik amaç**

Klasik maliyecilerden sonra 1929 yılı ile birlikte Keynesyen yaklaşım etkili olmuştur. Keynesyen yaklaşım devletin görevlerini artırarak hâkim olduğu alanı genişletmiştir. Devletin görevlerinin artmasıyla birlikte bu görevlerin vergilerle finansmanı gerekliliği de ortaya çıkmıştır. Bunun sonucu olarak da vergilerin alınmasına yeni amaçlar eklenmiştir. Keynesyen anlayış ile ortaya çıkan modern maliye yaklaşımına göre vergiler mali olmayan amaçları için de alınmalıdır. Bu amaçlardan biri de ekonomik amaçtır. Ekonomik amaca göre, vergiler tam istihdamı sağlamak, fiyat istikrarını sağlamak, ekonomik büyüme ve kalkınmayı sağlamak ve dış ekonomik dengeyi sağlamak için alınmalıdır. Aynı zamanda bu amaç ile ekonomiye müdahale de sağlanmış olmaktadır. Enflasyonist ortamlarda kıt olan kaynakların kullanımını kısmak için ÖTV'ye tabi mallardan yüksek oranlarda alınan ÖTV'nin talebi azaltıcı etkisi olmaktadır. Bu anlamda enflasyonla mücadelede etkin rol oynayabilmektedir.<sup>5</sup>

---

<sup>5</sup> G. Karakoç (2003). Özel Tüketim Vergisinin Vergi Sistemimizdeki Yeri ve Önemi. Vergi Denetmenleri Derneği, 64, 111

### **1.1.4.3. Sosyal amaç**

Keynesyen yaklaşıma ortaya çıkan modern maliye yaklaşımının savunduğu bir diğer amaç ise vergilerin sosyal amaç ile alınmasıdır. Sosyal amaca göre, gelir dağılımında adaleti sağlamak, çevre sorunları ve nüfus politikalarını yürütmek amacıyla da vergi alınmalıdır. Verginin sosyal yönüne dikkati çeken ilk maliyeci A. Wagner olmuştur. A. Wagner toplum yapısında çeşitli faktörlerin etkisiyle ortaya çıkan gelir ve servet dengesizliklerinin vergi yoluyla düzeltilebileceğini savunmuştur. Yüksek gelirli kişilerden daha fazla vergi alınması orta ve düşük gelirli kişiler üzerindeki vergi yükünün hafifletilmesi bu çerçevede verginin sosyal fonksiyonunun gereğidir.<sup>6</sup>

Özel tüketim vergisi açısından bakıldığında, bu vergi kapsamındaki mallar ödeme gücüne göre vergilendirmede başarılıdır. Çünkü kanuna ekli listelerde sıralanan malların gerek kalite farklarına göre gerekse başka nedenlere bağlı olarak oranları değişmektedir.

## **1.2. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun Unsurlarının İncelenmesi**

### **1.2.1. Verginin konusu**

Verginin konusu, verginin üzerine konulduğu, doğrudan ya da dolaylı olarak kaynağını oluşturduğu iktisadi unsur olmakla birlikte hukuki bir işlem, bir fiil veya olay, fiziki bir varlık ve benzerleri unsurlardır. Verginin konusu ile ilgili kesin bir tanım yapılmamış olmakla birlikte her vergi türü için verginin konusu değişkenlik göstermektedir. Kanunda açıkça düzenlenmediği sürece hiçbir ekonomik unsur vergiye tabi tutulamaz. Vergi kanunlarının genellikle ilk maddelerinde vergi konusu düzenlenir. Böylelikle her vergi türü için ilgili kanunda düzenlenen ayrı vergi konuları bulunmaktadır.

Ülkemizde vergi kanunları genellikle düzenledikleri vergi konularına göre adlandırılmaktadır. Örneğin Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu gibi.

Verginin konusunu oluşturan ekonomik unsurlar zamanla değişkenlik göstermektedir. Bu nedenle verginin konusunu oluşturan bu ekonomik unsurlar sınırlandırılmaz. Kanun koyucu bu zamana kadar vergilendirilmeyen bir unsuru vergilendirebileceği gibi vergilendirilen unsuru da vergilemeden çıkarabilmektedir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 1.maddesine göre, ilgili kanuna ekli listelerde yer alan ithal ve imal edilen malların teslimi, ilk iktisabı, müzayede yoluyla satışı özel

<sup>6</sup> A. Eker (1998). Kamu Maliyesi. (3.Baskı). İzmir: Anadolu Matbaacılık, 131

tüketim vergisinin konusunu oluşturmaktadır. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli dört adet liste vardır. (I) sayılı listede benzin, motorin, likit petrol gazı, fuel oil ve benzeri yakıt ve gazlar düzenlenir. (II) sayılı listede her nevi taşıt ve araçlar düzenlenir. (III) sayılı listede alkollü ve alkolsüz içecekler ile tütün ve tütün mamulleri düzenlenir. Son olarak (IV) sayılı listede ise elektronik ürünler, beyaz eşyalar ve lüks tüketim maddesi olarak değerlendirilen bazı ürünler düzenlenmektedir.

Özel Tüketim Vergisi kapsamına dahil olan mallar ülkeden ülkeye, gelişmişlik düzeyi veya teknoloji koşullar gibi sebeplere bağlı olarak değişmektedir. Ancak temel olarak özel tüketim vergisi ile düzenleme yapılırken vergilendirmeye tabi tutulan malların devlet kontrolünde olması amaçlanmıştır.

### **1.2.2. Vergiyi doğuran olay**

Vergiyi doğuran olay, Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanmıştır. Vergi Usul Kanunu madde 19'a göre, "Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın veya hukuki durumun gerçekleşmesi ile doğar". Yani vergiyi doğuran olay, bir kişinin herhangi bir vergi konusuyla sürekli veya geçici olarak karşı karşıya kalmasıdır. Vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih, bu olaya uygulanacak yasaların ve zamanaşımı süresinin belirlenmesi açısından büyük önem taşır.<sup>7</sup>

Vergi Usul Kanunu'na göre, vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasaklanmış bir faaliyet sonucu meydana gelmesiyle de vergilendirmeye tabi tutulur. Örneğin kumar oynanması yoluyla elde edilen gelir vergilendirilir. Vergiyi doğuran olayın kanunlarla muaf ya da istisna tutulması sonucunda ise vergilendirilme yapılmamaktadır.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na göre vergiyi doğuran olay, ilgili Kanuna ekli listelerde sayılan ürünlerin teslimi veya ilk iktisabıdır. ÖTVK 3.maddesinde vergiyi doğuran olay çeşitli koşullara göre detaylı düzenlenmiştir. Buna göre; mal teslimi veya ilk iktisap hallerinde malın teslimi veya ilk iktisabı, malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi, malın parça parça teslim edilmesinde her bir kısmın teslimi, komisyoncular aracılığı ile veya konsinyasyon yoluyla satış yapılması durumunda malın alıcıya teslimi, ithalatta, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tâbi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescildir. (ÖTVK, m.3).

<sup>7</sup> N. Bilici (2018). Kamu Maliyesi. (9.Baskı). Ankara: Savaş Yayınevi, 223

### 1.2.3. Verginin mükellefi ve vergi sorumlusu

Vergi mükellefi diğerk adıyla vergi yükümlüsü kavramı Vergi Usul Kanunu'nda açıklanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 8.maddesine göre mükellef, “Vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişidir”. Gerçek ve tüzel kişiler vergi mükellefi olabileceği gibi bazı durumlarda tüzel kişiliği olmayan kurumlar da vergi mükellefi olabilir. Vergi mükellefi olabilmek için hukuki işlem ehliyetine sahip olmak gerekmez.

Vergi mükellefinin maddi ve biçimsel olmak üzere iki ödevi vardır. Belli bir miktarda vergiyi kamu alacaklısına ödemek zorunda olmasına “maddi mükellefiyet”; mükelleflerin defter tutma, beyanname verme gibi yükümlülüklerine ise “biçimsel mükellefiyet” denir. Vergi mükellefi üzerine düşen vergi yükümlülüklerini ve biçimsel ödevlerini tam ve doğru bir şekilde yerine getirmek durumundadır. Aksi durumda mükellefler kanuni yaptırım ile karşı karşıya kalırlar.<sup>8</sup>

Vergilerin hazineye aktarılmasında mükellefleri üstlendikleri rollere göre kanuni (yasal) ve fiili mükellef olarak ikiye ayırmak mümkündür. Kanuni diğerk adıyla yasal mükellef, adına vergi borcu düşen ve vergiyi ödemek zorunda olan gerçek veya tüzel kişidir. Fiili mükellef, vergiyi ödeyen yasal mükellefin ödediği vergiyi çeşitli yollarla aktardığı kişidir. Özellikle katma değer vergisinde fiili mükellef kavramı ortaya çıkmakta diğerk vergi türlerinde bu kavrama rastlanmamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 8.maddesinde vergi sorumlusu, “Verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap ola kişidir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun dördüncü maddesinin birinci ve ikinci fıkrasında özel tüketim vergisinin mükellefinin kimler olduğu açıkça düzenlenmiştir; “1. Özel tüketim vergisinin mükellefi, bu Kanuna ekli; a) (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanları imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler, b) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için; motorlu taşıt ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir. 2. Mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğerk hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet

<sup>8</sup> A. Taşdelen (2003). *Vergisel Arama*. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 5(2), 159

altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.”

#### **1.2.4. Verginin matrahı**

VUK’ ta geçen tanıma göre vergi matrahı, “Verginin üzerinden hesaplandığı değer veya miktardır.” şeklinde tanımlanmaktadır. Tanımdan da anlaşılacağı gibi verginin hesaplanabilmesi için verginin üzerine konulduğu iktisadi unsur önemlidir. Verginin hesaplanması için iktisadi unsurun değeri veya miktarı esas alınarak bir ayrıma gidiler. Buna göre vergi matrahı spesifik ve ad valorem olmak üzere ikiye ayrılır.

İktisadi unsurun rayiç bedeli, fiyatı veya parasal değeri esas alınan matrah çeşidine “ad valorem matrah” denir. Ad valorem matrahta vergi, iktisadi unsurun parasal değeri üzerinden oransal olarak hesaplanır. Ad valorem matrahın uygulandığı vergiler gelir ve fiyat değişimlerini takip edebildiğinden esnek vergilerdir. Gelir üzerinden alınan vergilerde de ad valorem matrah uygulandığı için ödeme gücünü takip eder. Yüksek gelirliden daha fazla düşük gelirliden daha az vergi alınarak vergide adalet ilkesi de sağlanmış olur. Ad valorem matrahın bu yararları yanında fiyat, rayiç bedel ve gelirlerin parasal değerinin doğru belirlenip belirlenmemesi konusunda önemli bir sakıncası da ortaya çıkar.<sup>9</sup>

İktisadi unsurun adeti, ağırlığı, litresi, uzunluğu, yaşı ve yüzölçümü gibi fiziksel ve miktarsal özellikleri esas alınan matraha ise “spesifik matrah” denir. Spesifik matrahta vergi, iktisadi unsurun fiziksel özelliği üzerinden sabit miktarda alınır. Spesifik matrah uygulanan vergilerde birim başına vergi alındığı için gelir ve fiyat değişimlerine göre bir değişkenlik göstermez bu yüzden de ad valorem matrah uygulanan vergiler gibi esnek vergiler değildir ve mallar arasındaki kalite farkını gözetemez. Spesifik matrah uygulanan vergilerde birim başına sabit miktarda vergi alındığı için fiyat ve gelir yükselse de vergi sabit kalır. Bunun sonucunda ise alınan verginin gelire oranı düşer ve vergide adalet ilkesi ile çelişir. Spesifik matrah uygulanan vergilerde bu gibi sakıncaların yanında uygulama kolaylığı olmasından dolayı tercih edilebilmektedir. Ülkemiz uygulamasında özel tüketim vergisinde spesifik ve advalorem matrah uygulanmaktadır.

Vergilemede matrah farklı usullerde belirlenebilir. Bu usuller idarece takdir usulü ve beyan usulüdür. İdarece takdir usulünde vergi idaresi her bir vergi yükümlüsüne ilişkin vergi matrahını ayrı ayrı tespit eder. Beyan usulünde ise vergi matrahı beyanname adı

---

<sup>9</sup> N. Bilici, 2018. A.g.k., 223-224

verilen bir belge ile vergi yükümlüsü ya da vergi sorumlusu tarafından vergi kanunlarında belirlenen kurallara göre vergi dairesine bildirilmesidir. Özel tüketim vergisinin matrahının belirlenmesinde de beyan usulü uygulanmaktadır.

Vergide beyan usulünde vergi sorumluları ya da yükümlüleri vergi matrahını vergi kanunlarında öngörülen kurallara uygun olarak belirleyip beyanname adı verilen bir belge ile vergi dairesine vermektedir. Vergide beyan usulünün başarısı, bir taraftan mükelleflerin dürüstlüğüne, vergi bilincine ve eğitim düzeyine diğer taraftan otoritenin etkin vergi denetimine bağlıdır. Bu usulde teorik olarak gerçek vergi ödeme gücüne ulaşmak hedeflenmiş olmakla birlikte modern vergicilikte en yaygın olarak kullanılan usuldür.<sup>10</sup>

Verginin beyanı bizzat vergi idaresine gidilerek yapılabileceği gibi elektronik ortamda da yapılabilmektedir. Beyanın elektronik ortamda yapılması durumunda, tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenmekte ve mükellefe aynı ortamda iletilmektedir.<sup>11</sup>

Verginin tahsili ise vergi borcunun ilgili vergi dairesine ödenmesi şeklinde tanımlanabilir. Verginin tahsili aynı zamanda vergi borcunu sona erdiren hallerden birisidir. Mükellefler vergilerini bağlı oldukları vergi dairelerine ödeyerek vergi borçlarından kurtulurlar. Bağlı oldukları vergi dairelerinin yanı sıra bir başka vergi dairesi kanalıyla ya da Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın anlaşmalı olduğu bankalar kanalıyla da ödeme yapabilirler.

Özel tüketim vergisinin vergilendirme dönemi Kanuna ekli (I) sayılı listedeki mallar için her ayın ilk on beş günlük birinci dönem ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönem iken; (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların tesliminde, faaliyette bulunulan takvim yılının birer aylık dönemleridir.

ÖTV beyannamesi (I) sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemini izleyen onuncu günü, (II), (III) ve (IV) sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemini izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar mükellefin katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilir. (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallara ait özel tüketim vergisi beyannamesi, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce bu

---

<sup>10</sup> A. Öğretir (2018). *Maliye Konu Anlatımı*. (8.Baskı), İstanbul: 4T Yayınevi, 150

<sup>11</sup> Bilici, 2018, **a.g.k.**, 87

işlemlerin yapıldığı yer vergi dairesine verilir ve vergi aynı günde ödenir. İthalatta alınan özel tüketim vergisi ise, ilgili gümrük idaresince hesaplanarak tahsil edilir.

### 1.2.5. Vergi tarifesi

Vergi idaresinin vergi miktarını hesaplayabilmesi için matrahı bilmesi yeterli olmayıp vergi tarifesinin de bilinmesi gerekmektedir. O halde vergi tarifesi, verginin hesaplanabilmesi için matraha uygulanacak oran veya ölçütler şeklinde tanımlanabilir.

Vergi tarifesi de vergi matrahındaki gibi spesifik ve ad valorem tarife olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Spesifik tarifede iktisadi unsurun adeti, yüzölçümü, ağırlığı, yaşı, litresi, uzunluğu gibi miktarsal ve fiziksel özellikleri dikkate alınarak sabit miktarlı biçiminde alınır. Önceki dönemlerde spesifik temelli vergilerin yaygın olmasına karşın, para ekonomisinin yaygınlaşması spesifik vergilerin yerini advalorem vergilere bırakmasına neden olmuştur. Günümüzde modern devletler bilhassa gelir vergilerinde değer esaslı oransal vergi tarifelerini yani advalorem tarifeleri kullanmaktadırlar. Advalorem vergi tarifelerini “düz oranlı”, “artan oranlı” ve “azalan oranlı” tarifeler olmak üzere üç gruba ayırmak mümkündür.<sup>12</sup>

Düz oranlı tarife; vergi matrahında değişmeler olmasına rağmen vergi oranının aynı kalması durumuna denir. Bu tarife çeşidinde matrahın her dilimine uygulanacak vergi oranı aynıdır. Vergi tarifesinin aynı kalması vergi miktarının da aynı kalması anlamına gelmemelidir. Çünkü vergi matrahı arttıkça uygulanacak vergi oranı aynı kalsa bile vergi miktarında da artış olacaktır. Düz oranlı vergi tarifesi ilk bakışta diğer tarifeler arasında daha adil olarak görülmektedir. Ancak mükellefler arasındaki ödeme güçlerinin farklılığı bu tarifede önemsenmediği için vergide adaleti sağlama noktasında yetersiz kalmaktadır. Kurumlar vergisi ve katma değer vergisi düz oranlı tarifeye örnek olarak gösterilir.

Artan oranlı tarife; vergi matrahının artmasına paralel olarak vergi oranında artma meydana geliyorsa artan oranlı tarifeden bahsedilir. Yani artan oranlı vergi tarifesinde matrahtaki azalmalar karşısında uygulanan vergi oranı da değişecektir. Artan oranlı vergi tarifeleri, sınıf usulü veya dilim usulü artan oranlı tarife şeklinde uygulanır. Artan oranlı tarifeyi kendi arasında da sınıflandırmak mümkündür; vergi oranındaki artış, matrahtaki artışın oranına eşit ise düz artan oranlı tarife; matrahtaki artıştan fazla ise çoğalan artan oranlı tarife; matrahtaki artıştan az ise azalan artan oranlı tarifeden söz edilir. Artan oranlı vergi tarifesi vergi adaleti açısından büyük önem arz etmektedir.

---

<sup>12</sup> İ. Demir (2018). *Mükellef perspektifinden Vergi tarifeleri: Türkiye Örneği*. Sosyoekonomi Dergisi, 26(35), 12

Çünkü artan oranlı vergi tarifesinde gelirin artan dilimlerine daha yüksek vergi tarifeleri uygulanmakta ve ödeme güçleri farklı olan mükellefler arasında adalet sağlanmaktadır. Artan oranlı vergi tarifesinde diğer vergi tarifelerine göre devlet daha yüksek hasılat elde etmektedir. Kişisel gelir vergisi ile veraset ve intikal vergisinde artan oranlı tarife uygulanmaktadır.

Azalan oranlı tarife; vergi matrahındaki artışların karşısında vergi oranının azaldığı duruma azalan oranlı tarife denilmektedir. Yani bu tarife çeşidinde vergi matrahı yükseldikçe, matrah dilimlerine uygulanacak vergi oranları azalmaktadır. Ülkemizde azalan oranlı tarifenin uygulandığı bir vergi çeşidi bulunmamaktadır.

Özel tüketim vergisinin uygulandığı mallar ilgili kanunda dört liste halinde sıralanmaktadır. (I) sayılı listedeki ürünlere spesifik esaslı tarife uygulanırken; (II) sayılı listede yer alan mallar, (III) sayılı listede yer alan mallar ve (IV) sayılı listede yer alan mallara ad valorem esaslı tarife uygulanmaktadır.

#### **1.2.6. Verginin tecili ve terkini**

Vergi borcunun zamanında ödenmesi ya da bu borca yönelik haciz uygulanması ya da haczedilen malların paraya çevrilmesi sonucu mükellef çok zor durumda kalıyor ise gerekli şartların sağlanması ve mükellefin talebi sonucu borç taksitlendirilerek “vergi tecili” yapılmış olur. Vergi alacağının çeşitli nedenlerden dolayı vergi idaresince silinmesi durumunda ise “vergi terkini” ortaya çıkmaktadır. Vergi terkinin yapılması için bazı nedenlerin varlığı gereklidir. Bu nedenlere, mükelleflerin önemli bir nedenle vergiyi ödeyemez duruma düşmesi, tahsil güçlüğü, önemsiz tutardaki vergi miktarının tahsilat maliyetinin yüksek olması veya yargı kararları örnek olarak gösterilebilir.<sup>13</sup>

Özel Tüketim Vergi Kanunu, tecil ve terkin işlemlerinin uygulanmasında farklı usuller düzenlemiştir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu 8. maddesinde bu usuller detaylıca düzenlenmiştir.

Kanunun 8. maddesinin birinci fıkrasına göre ilk düzenleme Kanuna ekli (I) sayılı listesinin B cetvelindeki mallara yöneliktir. Bu düzenlemeye göre, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların; (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere mükellefler tarafından teslim zamanında tarh ve tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisinin Cumhurbaşkanı tarafından belirlenecek tutar üzerinden teminat alınarak tecil işlemi gerçekleştirilir. Tecil tarihini izleyen aybaşından itibaren bu mallar on iki ay içinde (I)

---

<sup>13</sup> Öğretir, 2018, a.g.k., 448

sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılırsa da tecil olunan vergi bu kez terkin edilir. Tecil edilen bu vergi, Vergi Usul Kanunu'nda geçen mücbir sebeplerden dolayı terkin edilemezse, AATUHK'ya göre ilgili dönemler için geçerli olmak üzere tecil faizi ile birlikte mükelleften alınır.

Kanunun 8. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan düzenleme ise ihracatçılara yönelik bir düzenlemedir. Bu düzenlemeye göre, ihraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara yönelik uygulanan özel tüketim vergisi, mükelleflerce ihracatçılardan tahsil edilemezse eğer mükelleflerin talebi üzerine vergi dairesinde tarh ve tahakkuk işlemleri yapılarak tecil edilir. Eğer bu mallar ihracatçıya teslim edilmesinden itibaren üç ay içinde ihraç edilirse tecil olunan vergiye terkin işlemi uygulanır. İhracat kanunda belirlenen şartlara uygun olarak yapılmazsa AATUHK'ya göre ilgili dönemler için tecil faizi ile birlikte belirlenen tutar vergi idaresince mükelleften tahsil edilir. Kanunun tanıdığı üç ay aylık süre içerisinde mücbir sebeplerden kaynaklı ihracat gerçekleştirilemezse ihracatçının on beş gün içerisinde başvurması kaydıyla üç aya kadar ek süre verilmesi de kanunda düzenlenen bir diğer konudur.

Kanunun 8. maddesinin son olarak üçüncü fıkrasında ise (III) sayılı listedeki mallar için bir düzenleme yapılmıştır. Bu fıkraya göre (III) sayılı listedeki malların tesliminde ya da ithalinde tahakkuk eden vergi tüketiciye teslim anına kadar Cumhurbaşkanı tarafından tecil edilebilir. Buradaki tecil işlemi için teminat koşulu öngörülmüştür.

### **1.2.7. Vergi indirimi**

Vergi indirimi konusuna devlet ve mükellef yönünden olmak üzere iki farklı açıdan bakabiliriz. Vergi indirimi devlet açısından bir nevi kamu harcaması türüdür. Vergi harcaması ise devletin almaktan vazgeçtiği kamu gelirleridir. Vergi indirimi mükellefler açısından ise bir vergi kolaylığıdır. Vergi indirimleri uygulanacağı vergi türüne göre ilgili kanunlarında düzenlenir. Düzenlenen vergi indirimlerine, genç girişimciler için uygulanan gelir vergisi indirimini, engelliler için uygulanan engellilik indirimini ve ücretliler için geçmişte uygulanan asgari geçim indirimini örnek verilebilir.

Özel tüketim vergisinde indirim ilgili Kanunun 9.maddesinde düzenlenmiştir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 9.maddesine göre; "Özel tüketim vergisine tâbi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen vergi, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre ödenecek vergiden indirilir."

Madde metninden anlaşılacağı üzere özel tüketim vergisinde uygulanan indirim mekanizması genel bir uygulama değil, sınırlı bir uygulamadır. İndirimin uygulanması

birçok koşula bağlanmıştır. Özel tükretim vergisi konusu olan bir malın bulunduğu listedeki başka bir malın imalatında kullanılması gerekmekte ve bunun yanında da Bakanlık tarafından belirlenen diğer şartlara da uygun olması gerekmektedir. Maliye Bakanlığı belirleyeceği bu esasları ayrıca çıkartacağı tebliğiler ile belirler. Özel tükretim vergisi için ise çıkartmış olduğu birçok uygulama tebliği mevcuttur.

### **1.3. Özel Tükretim Vergisi Kanunu'nda Düzenlenen İstisnalar**

Özel Tükretim Vergisi Kanunu'nda istisnalar ikinci bölüm altında 5,6 ve 7. maddelerinde düzenlenmiştir. Kanunun 5. maddesinde ilk olarak “ihracat istisnası” düzenlenmiştir. Kanun bu düzenlemeyle ekli listelerde yer alan malların ihracat teslimlerini belirli şartlarda vergiden istisna etmiştir. Gereklili olan bu şartları da yine aynı madde üç fıkra halinde açıklamıştır.

Kanunun 6. maddesinde düzenlenen diğer istisna ise “diplomatik istisnadır. Bu düzenlemeye göre kanunda ekli (I) sayılı listede yer alan mallar, (II) sayılı listede yer alan mallar ve (III) sayılı listede yer alan malların yine Kanun'da tek tek belirtilen kişiler tarafından ilk alımları esnasında, ithal edildiklerinde ya da teslim edilmelerinde alınan özel tükretim vergisi alınmayacaktır. Bu düzenlemede karşılıklılık esaslı öngörölmüştür.

Kanunun 7.maddesinde ise belli bir konu istisna edilmemiş diğer istisnalar şeklinde toplu bir düzenleme yapılmıştır. Bu maddede sekiz fıkra ve bir ek madde şeklinde Kanuna ekli listeler için ayrıntılı bir düzenlemeye gidilmiştir. Uygulanacak olan bu istisnalar için yine Bakanlık tarafından tebliğler hazırlanmaktadır. Çalışmanın ikinci bölümünde bu maddeden hareketle Kanuna ekli (II) sayılı listedeki mallara yönelik istisnalar yayınlanan tebliğler ile birlikte incelenecektir.

**Tablo 1.2. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Düzenlenen İstisnalar**

<b>Kanun maddesi</b>	<b>İstisna</b>
ÖTVK m.5	İhracat istisnası
ÖTVK m.6	Diplomatik istisna
ÖTVK m.7/1	(I) sayılı listede yer alan mallara akaryakıt, petrol arama ve doğal afet vb. durumlarda uygulanan istisnalar
ÖTVK m.7/2	(II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi mallara engellilik istisnası
ÖTVK m.7/3	(II) sayılı listede yer alan malların Türk Hava Kurumu, Cumhurbaşkanlığı merkez teşkilatı alımları ile petrol arama faaliyetlerinde kullanılması durumunda uygulanan istisnalar
ÖTVK m.7/4	(IV) sayılı listede yer alan malların Milli Savunma Bakanlığı, Adalet Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı, Savunma Sanayii Müsteşarlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü tarafından alımlarında ya da ithalinde uygulanan istisna
ÖTVK m.7/5	(IV) sayılı listede yer alan malların genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birlikler tarafından alımı ya da ithalinde uygulanan istisna
ÖTVK m.7/6	(II) sayılı listenin 'diğerleri' başlığı altında yer alan ve Gümrük Kanunu'nun 5/a, 7 ve 12/a maddelerinde yer alan malların ithalinde uygulanan istisna
ÖTVK m.7/7	Gümrük Kanunu'nun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi tutulan mallar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerine tabi tutulan mallara uygulanan istisna
ÖTVK m.7/8	(II) sayılı listede yer alan malların Terörle Mücadele Kanunu'nda belirlenen hayatını kaybetmiş kişilerin eş veya çocuklarından birisi, eş veya çocuğu yoksa ana veya babasından birisi tarafından alınması durumunda uygulanan istisna
ÖTVK m.7/A	(I) sayılı listede yer alan malların Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen sınır kapılarından kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların sadece yurt dışına çıkışlarında uygulanan istisna

#### 1.4. Türkiye’de Özel Tüketim Vergisi’nin Uygulama Alanları

Türkiye’de günümüzde uygulanan ÖTV’nin alanı katma değer vergisinin uygulama alanına göre oldukça sınırlıdır. Bu sınırı Özel Tüketim Vergisi Kanunu çizmiş ve uygulanan alan içerisindeki malları ve vergi oranlarını Kanuna ekli listeler halinde detaylı bir düzenleme ile belirtmiştir. ÖTVK’ye ekli dört adet liste bulunmaktadır. Listelerin her biri belli başlı grupları sıralamıştır. Bu mal gruplarını, alkol ve alkollü içeceklerin vergilendirilmesi, tütün ve tütün mamullerinin vergilendirilmesi, motorlu taşıtların vergilendirilmesi, enerji ürünlerinin vergilendirilmesi ve lüks ve dayanıklı malların vergilendirilmesi şeklinde sayabiliriz.

**Tablo 1.3. Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na Ekli Listelerde Yer Alan Mallar**

<b>(I) Sayılı Liste;</b> petrol ürünleri, doğal gaz ve bunların türevleri	(I) Sayılı Liste (A) Cetveli; benzin, motorin, jet yakıtı, fuel oil gibi akaryakıt ürünleri
	(I) Sayılı Liste (B) Cetveli; solvent ve benzeri ürünler ve bunların türevleri ile gaz yağı, baz yağlar, madeni yağlar ile yağlama müstahzarları gibi akaryakıt harici petrol ürünleri
<b>(II) Sayılı Liste;</b> yarı römorklar için çekiciler, binek otomobilleri ve esas itibarıyla insan taşımak üzere imal edilmiş motorlu taşıtlar, eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar, özel amaçlı motorlu taşıtlar, motosiklet, helikopter, uçak, gemi, yat, eğlence ve spor tekneleri gibi taşıtlar	
<b>(III) Sayılı Liste;</b> alkollü ve alkol­süz içecekler ile tütün ve tütün mamulleri	(III) Sayılı Liste (A) Cetveli; kolalı gazozlar ile alkollü içkiler
	(III) Sayılı Liste (B) Cetveli; puro, sigarillo, sigara, nargile tütünü, enfiye veya çiğnemeye mahsus tütün gibi tütün mamulleri
<b>(IV) Sayılı Liste;</b> havyar, ve havyar yerine kullanılan ürünler, kozmetik ürünleri, kürkler ve kürkten giyim eşyası muzır neşriyat, sofras, mutfak, tuvalet, yazıhane, ev tezyinatı ve benzeri işler için bazı cam eşyalar, manikür ve pedikür takım ve aletleri, altın veya gümüş kaplama kaşık, çatal ve kaşık-çatal takımları, klimalar, ısıtıcılar, beyaz eşyalar, elektrikli motorlu araçların motorunu çalıştırmaya mahsus araç pilleri, küçük ev aletleri, cep telefonu, telsiz-telefon cihazları, mikrofon, hoparlör, kulaklık, amplifikatörler, ses kayıt ve çalma cihazları, televizyon, projektör, kamera, ses ve görüntü cihazları, infrared ile çalışan uzaktan kumanda cihazı, inci ve kıymetli taşlardan mamul saat kayışları, tabancalar ve diğer ateşli silahlar ile sürgülü silahlar, kristal avizeler, bazı oyun eşyaları, hayvansal maddelerden süs eşyaları gibi mallar	

#### **1.4.1. Kanuna ekli (I) sayılı listedeki malların vergilendirilmesi**

(I) Sayılı listede, Avrupa Birliği uygulamasında “madeni yağlar” olarak adlandırılan, petrol ürünleri yer almaktadır. [A] cetvelinde; petrol ürünleri (uçak benzini, kurşunsuz normal benzin, kurşunsuz süper benzin, kurşunlu normal benzin, kurşunlu süper benzin, doğal gaz, fuel oiller, diferansiyel yağı, baz yağı, jet yakıtı, motorin vb.) yer almaktadır. [B] cetvelinde; solvent ve benzeri ürünler (benzol, toluol, vernikler, heptan, hekzan, pentan, eter, incelticiler, vb.) yer almaktadır. Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun birinci maddesinin 1 numaralı fıkrasının [a] bendine göre, bu ürünlerde verginin konusunu teşkil eden işlemler, bu malların ithalatçılar ile imalatçılar tarafından teslimidir (Oktar, 2002; 122).

Enerji ürünleri üzerinden alınan vergi, birçok ülkenin düzenli ve kolaylıkla elde ettiği bir vergi kaynağıdır. 1970’lerde petrol fiyatlarının birden ve hızlı bir şekilde yükselmesi, enerjinin daha etkin kullanılması için yeni politikaların geliştirilmesinde etkili olmuştur. Bunun yanı sıra petrol ve türevi ürünlerin doğaya vermiş oldukları zararlar ve küresel ısınma kaygısı da enerji politikalarında değişimi ve buna bağlı olarak verginin bir araç olarak kullanımını beraberinde getirmiştir. Bu bağlamda, enerji üzerinden alınan vergiler yeşil vergi olarak da bilinmektedir (Türkmenoğlu, 2011: 53-54).

Enerji ürünlerinin vergilendirilmesinde geçmişten günümüze kadar oranlarda artış görölmektedir. Özellikle petrol ve doğalgazda uluslararası faktörleri de etkisi ve bu oranların artışı piyasadaki fiyatlara yansımaktadır. Son dönemde bu artışlar süreklilik kazanmıştır.

**Tablo 1.4. (I) Sayılı Listede Yer Alan Mallar**

<b>(I) SAYILI CETVEL</b>	
<b>(I) Sayılı Liste (A) Cetveli</b>	
<b>G.T.İ.P. NO</b>	<b>Mal İsmi</b>
2710.12.11.00.00	Uçak benzini
2710.12.41.00.00	Oktanı (RON) 95'den az olanlar
2710.12.45.00.11	Kurşunsuz benzin 95 oktan
2710.12.45.00.13	Kurşunsuz benzin 95 oktan (E10)
2710.12.49.00.11	Kurşunsuz benzin 98 oktan
2710.12.49.00.12	Kurşunsuz benzin 98 oktan (E10)
2710.12.51.00.00	Oktanı (RON) 98'den az olanlar
2710.12.59.00.00	Oktanı (RON) 98 veya daha fazla olanlar
2710.12.70.00.00	Benzin tipi jet yakıtı
2710.19.21.00.00	Jet yakıtı
2710.19.43.00.11	Motorin
2710.19.43.00.17	Damıtık denizcilik yakıtı
2710.19.62.00.10	Kalorifer yakıtı
2710.19.62.00.11	Fuel oil
2710.19.62.00.31	Artık denizcilik yakıtı
2710.19.68.00.11	Yüksek kükürtlü fuel oil
2711.11.00.00.00	Doğal gaz
2711.19.00.00.11	Sıvılaştırılmış petrol gazı (L.P.G.)
2711.29.00.00.11	Propan
2711.29.00.00.12	Bütan
2713.11.00.00.00	Petrol koku, petrol bitümeni ve petrol yağlarının veya bitümenli minerallerden elde edilen yağların kalsine edilmemiş kalıntıları
2713.12.00.00.00	Petrol koku, petrol bitümeni ve petrol yağlarının veya bitümenli minerallerden elde edilen yağların kalsine edilmiş kalıntıları
2715.00.00.00.00	Esasını tabii asfalt, tabii bitümen, petrol bitümeni, mineral katran veya mineral katran zifti (bitümenli sakızlar, cut-backs gibi) teşkil eden bitümenli karışımlar
38.26	Biodizel ve bunların karışımları
<b>(I) Sayılı Liste (B) Cetveli</b>	
<b>G.T.İ.P. NO</b>	<b>Mal İsmi</b>
2707.10.00.00.00	Benzol (Benzen)
2707.20.00.00.00	Tuluol (Tuluol)
2707.30.00.00.00	Ksilol (Ksilol)
2707.50.00.00.11	Solvent nafta (Çözücü nafta)
2707.99.20.00.00	Sülfürik asitle diğer kısımları alınmış petrol eterleri; Antrasen

**Tablo 1.4. (I) Sayılı Listede Yer Alan Mallar (Devam)**

2709.00.10.00.00	Tabii gazın kondanseleri
2710.12.21.00.00	White spirit
2710.12.90.00.11	Diğer solventler (Çözücüler)
2901.10.00.90.11	Hekzan
2901.1.00.90.12	Heptan
2901.10.00.90.13	Pentan
2901.10.00.90.19	Diğer doymuş asiklik hidrokarbonlar
2902.60.00.00.00	Etilbenzen
2909.19.90.00.13	Metil tersiyer bütül eter (MTBE)
38.11	Vuruntuyu önleyici müstahzarlar, oksidasyonu durdurucu maddeler, peptizan katkıları, akışkanlığı düzenleyici maddeler, aşınmayı önleyici katkıları ve mineral yağlar (benzin dahil) veya mineral yağlar gibi aynı amaçla kullanılan diğer sıvı yağlar için müstahzar katkıları
3814.00	Tarifenin başka yerinde belirtilmeyen veya yer almayan organik karma çözücüler ve incelticiler; boya ve vernik çıkarmada kullanılan müstahzarlar
2710.19.71.00.00	Özel bir işleme tabi tutulacak yağlama yağları ve diğer yağlar
2710.19.81.00.00	Özel bir işlemde başka bir işlemle kimyasal değişime tabi tutulacak yağlama yağları ve diğer yağlar
2710.19.81.00.00	Motor yağları, kompresör yağlama yağları, türbin yağlama yağları
2710.19.83.00.00	Hidrolik yağları
1720.19.85.00.00	Beyaz yağlar, sıvı parafin
2710.19.87.00.00	Dişli yağları ve redüktör yağları
2710.19.91.00.00	Metal işlemeye mahsus bileşikler, kalıp çıkarma yağları, aşınmayı önleyici yağlar
2710.19.93.00.00	Elektrik izolasyonuna mahsus yağlar
2710.19.99.00.11	Spindle oil, light neutral, heavy neutral, bright stock
2712.20	Ağırlık itibariyle %0,75'den az yağ içeren parafin
3801.20.10.00.00	Sıvı yağ içinde çözelti halinde olan koloidal grafit; yarı-koloidal grafit
3819.00.00.00.00	Hidrolik fren sıvıları ve hidrolik transmisyonlar için petrol yağları veya bitümenli minerallerden elde edilen yağları içermeyen veya ağırlık itibariyle %70'den az oranda içeren müstahzar sıvılar
2710.19.25.00.11	Gazyağı
3403.11.00.00.00	Dokumaya elverişli maddelerin, deri ve köselenin, post ve kürklerin veya diğer maddelerin işlenmesine mahsus müstahzarlar
3403.19.10.00.00	Esas madde olarak kabul edilmemek şartıyla, ağırlık itibariyle %70 veya daha fazla petrol yağları veya bitümenli minerallerden elde edilen yağları içeren yağlama müstahzarları
3403.19.20.00.00	Hacim olarak en az %25 biyo temelli karbon içeriğine sahip ve en az %60'a kadar geri dönüştürülebilir yağlayıcılar

#### 1.4.2. Kanuna ekli (II) sayılı listedeki malların vergilendirilmesi

Motorlu taşıtların vergilendirilmesi Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (II) sayılı liste ile düzenlenmiştir. Çalışmamızın temel noktasını oluşturan (II) sayılı listede yer alan motorlu taşıtların vergilendirilmesinde yararlanılan temel kaynaklar Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile Özel Tüketim Vergisi Kanunu (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği olmak üzere diğer kanun, yönetmelik ve tebliğlerden de yararlanılmaktadır.

Motorlu taşıtların, motorlu taşıt ticareti yapanlar tarafından kullanılması, kullanmak amacı ile ithal edilmesi, aktife alınması ve kayıt ve tescil ettirilmesi; ilk iktisap olarak değerlendirilmekte ve özel tüketim vergisi kapsamına alınmaktadır. Bu taşıtların ithal edildiği ülkede kayıt ve tescil ettirilmiş veya kullanılmış olması, Türkiye'ye girişi esnasında özel tüketim vergisine tabi tutulmasına engel teşkil etmemektedir. İktisap edilmiş olan motorlu taşıtın Türkiye'de veya yabancı bir ülkede üretilmiş olması, özel tüketim vergisine tabi olmasını engellemektedir (Türkmenoğlu, 2011: 74).

II sayılı liste incelendiğinde bu listede motorlu taşıtlar bulunmaktadır. Minibüs, otobüs, eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar, midibüs, motosikletler, bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli araçlar bu motorlu taşıtlara örnek olarak gösterilebilir. Bu motorlu taşıtların sahip olduğu silindir hacimleri ne olursa olsun uygulanan vergi oranları değişkenlik göstermemektedir. (II) sayılı listede yer alıp motor silindir hacmine göre vergi oranlarının değişkenlik gösterdiği motorlu taşıtlar da vardır; binek otomobiller, yarış arabaları, station vagon arabalar, jeepler, arazi arabaları, para arabaları, motoru bulunan karavanlar bu motorlu taşıtlara örnek olarak gösterilebilir. Motor silindir hacmine göre vergi oranının değişkenlik gösterdiği motorlu taşıtlarda silindir hacmi arttıkça uygulanan vergi oranı da artmaktadır. Ayrıca ÖTVK bu motorlu taşıtların aksam ve parçalarına özel tüketim vergisi uygulanmayacağını da düzenlemiştir. (II) sayılı liste incelendiğinde aynı liste içerisinde motor silindir hacmine göre vergi oranlarının değişkenlik gösterdiği motorlu taşıtlar bulunduğu gibi vergi oranlarının motor silindir hacmine göre değişkenlik göstermeyen motorlu taşıtlar da bulunmaktadır. Bu yüzden uygulanan vergi oranları liste içerisinde dikkatli olarak incelemeyi gerektirmektedir.

Tablo 1.5'te ÖTVK' te ekli (II) sayılı listede yer alan motorlu taşıtlar mal isimlerine göre gösterilmiştir. Bahsi geçen tablo incelendiğinde (II) sayılı listede 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05, 87.09, 87.11, 88.02,89.01 ve 89.03 tarife pozisyonları yer almaktadır.

**Tablo 1.5. (II) Sayılı Listede Yer Alan Mallar**

<b>(2) SAYILI CETVEL</b>	
<b>(II) Sayılı Liste</b>	
<b>G.T.İ.P. NO</b>	<b>Mal İsmi</b>
87.01	Traktörler
8701.20	Yarı römorklar için çekiciler
87.02	10 veya daha fazla kişi taşımaya mahsus (sürücü dahil) motorlu taşıtlar
87.03	Binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar
8703.10.11.00.00	Özellikle kar üzerinde hareket etmek için dizayn edilmiş sıkıştırma ateşlemeli içten yanmalı pistonlu motorlu olanlar
87.04	Eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar
87.05	Özel amaçlı motorlu taşıtlar (insan veya eşya taşımak üzere özel olarak yapılmış olanlar hariç) (örneğin; kurtarıcılar, vinçli taşıtlar, itfaiye taşıtları, beton karıştırıcı ile mücehhez taşıtlar, yol süpürmeye mahsus arabalar, püskürtme yapan arabalar, seyyar atölyeler, seyyar radyoloji üniteleri)
87.09	Fabrika, antrepo, liman veya hava limanlarında kısa mesafelerde eşya taşımaya mahsus, kaldırma tertibatı ile donatılmamış kendinden hareketli yük arabaları; demiryolu istasyon platformlarında kullanılan türde çekiciler; bu taşıtların aksam ve parçaları
87.11	Motosikletler (mopedler dahil) ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlar (sepetli olsun olmasın); sepetler
8711.60.10.00.00	Sürekli nominal gücü 250 watt ı geçmeyen yardımcı bir elektrik motoru olan pedal yardımcı, iki, üç ve dört tekerlekli taşıtlar
88.02	Diğer hava taşıtları (helikopterler, uçaklar gibi); uzay araçları (uydular dahil), uzay araçlarını fırlatıcı araçlar ve yörünge-altı araçları
8901.10.10.00.11	18 Gros tonilatoyu geçmeyen gezinti gemileri
8901.10.90.00.11	Yolcu gezinti gemileri
89.03	Yatlar ve diğer eğlence ve spor amaçlı deniz taşıtları; kürekli kayıklar ve kanolar

#### **1.4.3. Kanuna ekli (III) sayılı listedeki malların vergilendirilmesi**

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (III) sayılı liste (A) ve (B) cetveli olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. (A) cetvelinde alkol ve alkollü içecekler ile alkolsüz içeceklerin vergilendirilmesi düzenlenmişken (B) cetvelinde tütün ve tütün mamulleri düzenlenmiştir. (III) sayılı listede yer alan mallara bakıldığında insan sağlığı açısından zararlı ürünlerin yer almasından kaynaklı yönlendirici vergilendirmenin caydırıcı özelliği ön plandadır.

**Tablo 1.6. (III) Sayılı Listede Yer Alan Mallar**

<b>3 SAYILI CETVEL</b>	
<b>(III) Sayılı Listede (A) Cetveli</b>	
<b>G.T.İ.P. NO</b>	<b>Mal İsmi</b>
20.09	Meyve suları (üzüm şırası dahil) ve sebze suları (fermente edilmemiş ve alkol katılmamış), ilave şeker veya diğer tatlandırıcı maddeler katılmış olsun olmasın
22.02	Sular (mineral sular ve gazlı sular dahil) (ilave şeker veya diğer tatlandırıcı maddeler katılmış veya aromalandırılmış) ve alkolsüz diğer içecekler
2202.10.00.00.11	Sade gazozlar
2202.10.00.00.12	Meyvalı gazozlar
2202.10.00.00.13	Kolalı gazozlar
2202.91.00.00.00	Alkolsüz biralar
2203.00	Malttan üretilen biralar
22.04	Taze üzüm şarabı (kuvvetlendirilmiş şaraplar dahil); üzüm şırası)
2204.10	Köpüklü şaraplar
22.05	Vermut ve diğer taze üzüm şarapları (bitkiler veya kokulu maddelerle aromalandırılmış)
2206.00	Fermente edilmiş diğer içecekler (elma şarabı, armut şarabı, bal şarabı, sake gibi), tarifinin başka terinde belirtilmeyen veya yer almayan fermente edilmiş içeceklerin karışımları ve fermente edilmiş içeceklerle alkolsüz içeceklerin karışımları
2207.20	Alkol derecesi ne olursa olsun tağyir (denatüre) edilmiş etil alkol ve damıtım yoluyla elde edilen diğer alkollü içkiler
22.08	Alkol derecesi hacim itibariyle %80'den az olan tağyir (denatüre) edilmemiş etil alkol; damıtım yoluyla elde edilen alkollü içkiler, likörler ve diğer alkollü içecekler
2208.20	Üzüm şarabı veya üzüm cibresinin damıtılması yolu ile elde edilen alkollü içkiler
2208.50	Cin ve geneva
2208.60	Votka
2208.70	Likörler
2208.90.48.00.11	Rakı
<b>(III) Sayılı Liste (B) Cetveli</b>	
<b>G.T.İ.P. NO</b>	<b>Mal İsmi</b>
2402.10.00.00.11	Tütün içeren purolar
2402.10.00.00.12	Uçları çık purolar
2402.10.00.00.19	Sigarillolar
2402.20	Tütün içeren sigaralar
24.03	Diğer mamul tütün ve mamul tütün yerine geçen maddeler; "homojenize" veya yeniden tertip edilmiş tütün; tütün hülasa ve esansları
2403.11.00.00.00	Bu faslın 1 nolu alt pozisyon notunda belirtilen nargile tütünleri
2403.99.10.00.00	Enfiye ve çiğnemeye mahsus tütün
4813.10.00.80.00	Makaron

#### ***1.4.3.1. Alkol ve alkollü içeceklerin vergilendirilmesi***

Alkol ve alkollü içecekler Kanuna ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelinde düzenlenmiştir. Bu cetvelde rakı, bira ve şarap gibi alkollü içeceklerin yanında alkolsüz içecekler de düzenlenmiştir. Alkol ve alkollü içeceklerin vergilendirilmesinde sosyal amaçlı bir vergileme de yapılmıştır. Bu ürünlerin üzerinden alınan vergi yükünün arttırılmasıyla birey ve toplumun sağlığa zararlı olarak nitelendirilen mal grubunun kullanımı sınırlanmaktadır. Ayrıca alkol ve alkol üzerinden alınan vergilerin devlete gelir açısından önemli bir katkısı bulunmaktadır. 2023 yılı için alkolsüz içecekler üzerinden alınan vergi oranı %10 ile %25 arasında değişmekte iken; alkol ve alkollü içecekler üzerinden alınan vergi oranı %63,3 ile %275,6 arasında değişmektedir. Alkollü içeceklerin çoğuna uygulanan vergi oranı da %275,6'dır. Alkol ve alkol ürünleri üzerinden alınan özel tüketim vergisi oranları geçmişten günümüze kadar incelendiğinde özellikle 2016 yılından itibaren önemli bir artış olmuştur. Günümüzde de bu mal grubu için uygulanan vergi oranları diğer ülkelerle de karşılaştırıldığında yüksektir.

#### ***1.4.3.2. Tütün ve tütün mamullerinin vergilendirilmesi***

Tütün ve tütün mamulleri Kanuna ekli (III) sayılı listenin (B) cetvelinde düzenlenmiştir. Bu cetvelde sigara, puro gibi tütün mamullerinin yanında tütün yerine geçen maddelerden düzenlenen sigara ve purolar da düzenlenmiştir. Tütün ve tütün mamullerinin vergilendirilmesi de alkol ve alkollü ürünlerin vergilendirilmesinde olduğu gibi sosyal amaç güdülmüştür. Birey ve toplum sağlığının olumsuz yönde etkilenmemesi ve bağımlılıkların azaltılması yönünde vergi oranlarının etkili olduğu gözlenmiştir.

Tütün mamulleri arasında en büyük mali öneme sahip ürün kuşkusuz sigaradır. Tütün mamulleri üzerinden alınan özel tüketim vergisinin yüzde 90'ına yakını sigaradan alınan vergiler teşkil etmektedir. Diğer tütün mamulleri türleri için ise farklılaştırılmış oranlar uygulanmaktadır. Puro ve tütüne uygulanan oranlar daha yüksek olmaktadır. Oranın yüksek olmasının iki temel nedeni bulunmaktadır. İlki puro ve tütünün genellikle varlıklı insanlar tarafından kullanılması, ikincisi ise bu tütün mamullerinin kullanımlarının insan vücuduna diğer tütün mamullerine oranla daha zararlı olmalarıdır (Aslanlı, 2021: 42).

#### 1.4.4. Kanuna ekli (IV) sayılı listede yer alan malların vergilendirilmesi

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (IV) sayılı liste ile lüks mallar ve dayanıklı mallar düzenlenmiştir. (IV) sayılı listede yer alan malların ithal ve imalinden vergi alınırken; (II) sayılı listede olduğu gibi aksam ve parçaları vergiye tabi tutulmayacaktır.

Ülkeler gelir dağılımında adaleti sağlayabilmek için zorunlu mallarda düşük, talebin gelir esnekliğinin yüksek olduğu mallarda ise yüksek oranlı vergi uygulamaktadırlar (Taghiyev, 2020: 26). Buna karşılık, lüks mallar üzerindeki vergilerin gelir dağılımı üzerinde hiçbir etki yaratmayan bir durum da söz konusu olabilir. Yüksek gelir grubundakiler için lüks mallara olan talebin fiyat esnekliği zayıf olacağından, lüks mallardan alınan vergi yüksek gelir grubundakilerin talebini azaltmayıp yalnızca vergi yüklerini arttırmış olacaktır. Ancak bu durum yüksek gelir grubundakiler için toplam gelirden önemli bir azalmaya neden olmaz. Orta gelir grubundakilerde ise durum lüks mallara olan talebin azalması yönünde kendini gösterecektir. Sonuç olarak sadece lüks mallara olan talepte bir değişiklik olacak ve gelir dağılımı çok etkilenmeyecektir (Mutlu, 2002; 49).

Vergi adaleti açısından lüks malların vergilendirilmesi ile dayanıklı malların vergilendirilmesi arasında fark vardır. Kanuna ekli aynı listede düzenlenmesine rağmen lüks malların vergi oranlarındaki artış bu ürünleri tüketen kişileri çok etkilemeyeceği için vergi adaleti açısından sorun teşkil etmez. Ancak dayanıklı malları kullananlar açısından bakıldığında vergi oranlarındaki artış mükellefler arasındaki ödeme güçleri farklı olduğu için vergi adaletsizliği ortaya çıkar.

**Tablo 1.7.** (IV) Sayılı Listede Yer Alan Mallar

4 SAYILI CETVEL	
(IV) Sayılı Liste	
G.T.İ.P. NO	Mal İsmi
1604.31.00.00.00	Havyar
1604.32.00.00.00	Havyar yerine kullanılan ürünler
3303.00	Parfümler ve tuvalet kağıtlar
33.04	Güzellik veya makyaj müstahzarları ve cilt bakımı için müstahzarlar (ilaçlar hariç) (güneş kremleri veya güneşlenme müstahzarları dahil); manikür ve pedikür müstahzarları
3305.20.00.00.00	Perma ve defrize müstahzarları
3305.30.00.00.00	Saç spreyleri
3305.90	Saç losyonları ve boyalar gibi diğerleri

**Tablo 1.7. (IV) Sayılı Listede Yer Alan Mallar (Devam)**

33.07	Tıraş öncesinde, tıraş sırasında veya tıraştan sonra kullanılan müstahzarlar, vücut deodorantları, banyo müstahzarları, tüy dökücüler ve tarifenin başka yerinde yer almayan veya belirtilmeyen diğer parfümeri, kozmetik veya tuvalet müstahzarları, kapalı yerlerde kullanılan müstahzar deodorantlar (parfümlü veya dezenfekte edici vasfı olsun olmasın) Tıraş köpüğü ve tıraş kremi
3401.11.00.90.00	Tıraş sabunu
4103.90.00.00.11	Hayvanların yaş derileri (yalnız develerin (tek hörgüçlü dahil) ham derileri)
4103.90.00.00.12	Hayvanların kuru derileri (yalnız develerin (tek hörgüçlü dahil) ham derileri)
4103.90.00.00.13	Hayvanların pikte derileri (yalnız develerin (tek hörgüçlü dahil) ham derileri)
43	Kürkler ve taklit kürkleri; bunların mamulleri
49.01	Kitaplar, broşürler, risaleler ve benzeri matbuat (ayrı ayrı sayfalar halinde olsun olmasın)
49.02	Gazeteler ve periyodik yayınlar (resimli olsun olmasın veya reklam içersin içermesin)
7013.10.00.10.00	Cam seramiğinden sofraya ve mutfak eşyası
7013.22.10.00.00	El imali kurşun kristalden ayaklı bardak
7013.22.90.00.00	Makine imali kurşun kristalden ayaklı bardak
7013.33.11.00.00	Kesilmiş veya başka şekilde dekorlanmış kurşun kristalden el imali bardak
7013.33.91.00.00	Kesilmiş veya başka şekilde dekorlanmış kurşun kristalden makine imali bardak
7013.41.10.00.00	El imali olan kurşun kristalden sofraya ve mutfak eşyası (bardak hariç)
7013.41.90.00.00	Makine imali olan kurşun kristalden sofraya ve mutfak eşyası (bardak hariç)
8214.20.00.00.11	Çıt çıt tipi tırnak makasları
8214.20.00.00.19	Manikür ve pedikür takım ve aletleri (törpüler dahil)
8215.10.20.00.11	Altın ve gümüşle kaplamalı kaşık, çatal vb. şekilde takım halinde olanlar
8215.91.00.90.11	Altın ve gümüşle kaplamalı olan tek kaşık, çatal vb.
84.15	Klima cihazları (motorlu bir vantilatör ile nem ve ısıyı değiştirmeye mahsus tertibatı olanlar) (nemin ayrı olarak ayarlanmadığı cihazlar dahil)
84.18	Buzdolapları, dondurucular ve diğer soğutucu ve dondurucu cihazlar (elektrikli olsun olmasın); ısı pompaları
8419.11.00.00.00	Gazla çalışan anında su ısıtıcılar
8419.19.99.99.19	Katı yakıtlı termosifonlar (depolu su ısıtıcıları)
8421.12.00.00.11	Çamaşır kurutma makinaları
8422.11.00.00.00	Evlerde kullanılan bulaşık makinaları
8450.11.11.00.00	Çamaşır yıkama makinaları
85.07	Elektrik akümülatörleri (bunların seperatörleri dahil) (kare veya dikdörtgen şeklinde olsun olmasın)
85.08	Vakumlu elektrik süpürgeleri
8510.10.00.00.00	Elektrikli tıraş makinaları
85.16	Elektrikli anında veya depolu su ısıtıcılar ve daldırma tipi ısıtıcılar; herhangi bir mahallin veya toprak ve benzeri yerlerin ısıtılmasına mahsus elektrikli cihazlar; berber işleri için elektrotermik cihazlar ve el kurutma makinaları; elektrikli ütüler; elektrikli ısıtıcı rezistanslar
8517.11.00.00.00	Kordonsuz ahizeli telli telefon cihazları

**Tablo 1.7. (IV) Sayılı Listede Yer Alan Mallar (Devam)**

8517.12.00.00.11	Alıcısı bulunan verici portatif telsiz telefon cihazları
8517.12.00.00.12	Alıcısı bulunan verici mobil araç telsiz telefon cihazları
8517.69.30.00.00	Telsiz telefon, telsiz telgraf için alıcı cihazlar
85.18	Mikrofonlar ve bunların mesnetleri; hoparlörler (kabinlerine monte edilmiş olsun olmasın); başa takılan kulaklıklar, kulağa takılan kulaklıklar (bir mikrofonla kombine halde olsun olmasın), bir mikrofon ve bir veya daha fazla hoparlör içeren setler; elektrikli ses frekansı yükselteçleri, takım halindeki ses amplikatörleri
85.19	Ses kaydetme veya kaydedilen sesi tekrar vermeye mahsus cihazlar
85.21	Video kayıt veya gösterme cihazları (bir video tunerle birlikte olsun olmasın)
8523.29.15.00.18	Video bantları
8523.49.10.00.00	Dijital çok yönlü diskler (DVD)
8525.80	Televizyon kameraları, dijital kameralar ve görüntü kaydedici kameralar
85.26	Uzaktan kumanda etmeye mahsus telsiz cihazları
8527.12	Cep tipi radyo kaset çalar
8527.13	Ses kayıt veya kayıt edilen sesi tekrar vermeye mahsus cihaz ile birlikte olan diğer cihazlar
8527.19.00.00.00	Harici bir güç kaynağı olmaksızın çalışan radyo yayınlarını alıcı diğer cihazlar
8527.21.20.00.00	Sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde numerik radyo yayınlarını alıcı lazer okunaklı sistemli cihazlar
8527.21.52.00.00	Sadece harici bir güç kaynağı ile çalışabilen motorlu taşıtlarda kullanılan türde numerik radyo yayınlarını alıcı kaset tipi olup analog ve dijital okuma sistemli cihazlar
8527.91.11.00.00	Radyo yayınlarını alıcı kaset tipi olup analog ve dijital okuma sistemli cihazlar
8527.91.35.00.00	Radyo yayınlarını alıcı lazer okuma sistemli olan cihazlar
8527.91.91.00.00	Radyo yayınlarını alıcı kaset tipi olup analog ve dijital okuma sistemli cihazlar
8527.92.10.00.00	Çalar saatli radyolar
85.28	Monitörler ve projektörler (televizyon alıcı cihazı ile mücehhez olmayanlar); televizyon alıcı cihazları (radyo yayınlarını alıcı cihazı veya ses veya görüntü kayıt veya tekrar verme cihazıyla birlikte olsun olmasın)
8543.70.03.00.00	Video oyun konsolları için kablosuz kızıl ötesi uzaktan kumanda cihazları
8543.70.90.00.15	Infread ile çalışan uzaktan kumanda cihazları
9113.90.00.30.00	İnci, kıymetli taş; sentetik veya terkip yoluyla elde edilen taşlardan mamul olan saat kayışları
9302.00.00.00.00	Revolver ve tabancalar
93.03	Bir patlayıcının itiş gücü ile çalışan diğer ateşli silahlar ve benzeri cihazlar
9405.10.50.10.11	Kristal avizeler
95.04	Video oyun konsolları ve makinaları, eğlence merkezleri için oyun eşyası, tilt makinası, bilardo, kumarhane oyunları için özel masalar, salon veya masa oyunları ve otomatik bowling oyun ekipmanları dahil
96.01	İşlenmiş fildişi, kemik, bağa, boynuz, çatallı boynuz, mercan, sedef ve yontulmaya elverişli diğer hayvansal maddeler ve bu maddelerden eşya (kalıplama suretiyle elde edilen eşya dahil)

## **2. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU'NA EKLİ (II) SAYILI LİSTEDEKİ MOTORLU TAŞITLARIN VERGİLENDİRİLMESİ VE BU MOTORLU TAŞITLARA UYGULANAN İSTİSNALAR**

### **2.1. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na Ekli (II) Sayılı Listedeki Motorlu Taşıtların Vergilendirilmesi**

Özel tüketim vergisi kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan motorlu taşıtların vergilendirilmesinde konu, kapsam, vergiyi doğuran olay ve mükellefiyet kayıtları özel tüketim vergisinin uygulanması açısından önem arz etmektedir. Bunların yanında verginin matrahı, oranı, vergilendirme dönemi, verginin beyanı, tarh ve ödeme işlemleri de önem arz etmektedir. Tüm bu durumlar Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde düzenlenmiştir. Çalışmanın bu bölümünde öncelikle araç ve taşıt kavramlarının tanımı yapılacak daha sonra bahsi geçen konular Uygulama Genel Tebliği'ndeki düzenlemelerden yola çıkılarak detaylı şekilde açıklanacaktır.

### **2.2. Araç ve Taşıtların Kavramları**

Günümüzde birbirlerinin yerine çok sık kullanılan araç ve taşıtların kavramları aslında farklı anlamları içermektedir. Makro bir anlamı ifade eden araç kavramı, kara yolu, deniz yolu, hava yolu ve demir yoluyla ulaştırma sağlayan vasıtaların genel ismidir. Taşıtlar ise daha çok karayolunda kullanılan motorlu, motorsuz araçları ifade etmektedir.<sup>14</sup>

Bu açıklamalara göre “motorlu araç” kavramının “motorlu taşıtlar” kavramını da içine alan daha kapsayıcı bir anlama sahip olduğu söylenebilir. Her motorlu taşıtların aynı zamanda bir motorlu araç olduğu açıktır. Ancak bazı motorlu araçlar motorlu taşıtlar değildir. Zira aracın insan ve yük taşıma özelliği söz konusudur. Oysa her motorlu aracın taşıma özelliği yoktur. Örneğin iş makineleri, vinç vb. araçlar kural olarak taşıma dışı amaçlar için üretilmişlerdir. Bunlar motorlu araç olmakla birlikte, motorlu taşıtlar sayılmazlar. Aslında motorlu araç ifadesi genel olarak motorlu olan kara, deniz, hava ve demiryolu araçlarına ilişkindir. Ancak Karayolları Trafik Kanunu bu kavrama özel bir anlam yüklemiş ve sınırlamıştır. Nitekim kamuoyunda motorlu araç ifadesinin yalnızca karayolunda kullanılan motorlu araçları ifade ettiği, bu araçlara vasıta da denildiği görülmektedir.<sup>15</sup>

<sup>14</sup> Çınar, A. (2015). Türkiye’de Hibrit ve Elektrikli Taşıtların Ulaştırma Politikalarına Etkisi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Polis Akademisi Güvenlik Bilimleri Enstitüsü.

<sup>15</sup> Kurt, Ekrem (2013). Motorlu Araç Mülkiyetinin Devri, Tescilli ve Harici Devirler, Journal of Yaşar University, 8, s.1858.

“Taşıt” kavramının sözlük anlamına bakıldığında “otomobil, tren, gemi ve uçak gibi taşıma araçlarının ortak adı, nakil aracı, nakil vasıtası, vasıta” ve “yük ve yolcu taşımaya yarayan motorlu ya da motorsuz tekerlekli araç” olarak tanımlandığı görülmektedir. “Araç” kavramının sözlük anlamı ise “vasıta” olarak tanımlanmıştır.<sup>16</sup>

Motorlu taşıt kavramına ilişkin verilen tüm bu tanımların ortak noktası motorlu taşıtların insan, hayvan ve yük taşıyan makine gücü ile hareket eden araçlar olmalarıdır. Karayolları Trafik Kanununun ve Karayolları Trafik Yönetmeliği ile Türk hukuk sistemi açısından bakıldığında bir aracın motorlu taşıt olarak kabul edilebilmesi için o aracın her şeyden önce hareket edebilme özelliğine sahip olması, bu hareketi makine (motor) gücüyle sağlaması ve kara parçası üzerinde hareket edebilmesi gerekmektedir. Unsurlarda yer alan hareket kavramı, kelime anlamından farklı teknik bir kavram olup, motorlu taşıtın lastik tekerlekler, tırtıl tekerlekler, silindir, palet (zincir) veya kızak vasıtasıyla yer değiştirmesini ifade etmektedir. Dolayısıyla olduğu yerde sabit duran, hareket edemeyen veya sadece bulunduğu yerde ileri ve geri hareket etmek suretiyle işlev gören bir makine motorlu taşıt niteliğinde değildir.<sup>17</sup>

### **2.3. Özel Tüketim Vergisi Kanunu (II) Sayılı Cetvelde Yer Alan Motorlu Taşıtların Vergilendirilmesinde Konu, Kapsam, Olay ve Mükellefiyet**

Özel tüketim vergisi tek bir defaya mahsus olmak üzere alınan bir vergi türüdür. (II) sayılı cetvele dahil olan mallar için vergilendirmenin detayları ‘Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği’nde düzenlenmiştir.

#### **2.3.1. Konu ve kapsam**

ÖTVK’ ye ekli (II) sayılı listede bulunan mallar için vergilendirme yapılırken ikili bir ayrıma gidilir. Bu ayrımın nedeni ilgili malların kayıt ve tescile tabi olup olmamalarından kaynaklanır. Kayıt ve tescile tabi olan malların ilk kazanımı verginin konusuna dahil edilirken; kayıt ve tescile tabi olmayan malların ithalatı, imalatı ya da inşasını yapan kişilerin bir başka kişiye devri özel tüketim vergisinin konusuna dahil edilmiştir. Kayıt ve tescile tabi olmayan malların müzayede yoluyla satışları da tek bir seferle sınırlı olarak özel tüketim vergisinin konusuna dahil edilmiştir.

Kayıt ve tescile tabi olan ve özel tüketim vergisine tabi tutulan malların tekrar el değiştirmeleri durumunda tekrar özel tüketim vergisi alınmamaktadır. Ancak kayıt ve

<sup>16</sup> TDK, Büyük Türkçe Sözlük, <http://www.tdk.gov.tr> (01.11.2023)

<sup>17</sup> Hacıköylü, C. (2017). Türkiye’de Motorlu Kara Taşıtlarına İlişkin Mali Yükümlülükler. (1.Baskı). Eskişehir: Nisan Kitabevi

tescile tabi olup da henüz özel tüketim vergisine tabi tutulmamış malların müzayede yoluyla satılması durumunda bu mallar üzerinden özel tüketim vergisi alınmaktadır.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 1.maddesindeki ifadeye göre özel tüketim vergisinin uygulanacağı malların kapsamı Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde tanımlanan mallardır. Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde mallar on iki haneli kodlarla sınıflandırılmaktadır. On iki haneli kodun ilk altı hanesi tüm dünya ile ortak kullanılan kodlardır ve Armonize Sistem olarak adlandırılır. Dünya Gümrük Örgütü tarafından geliştirilen Armonize Sistem Nomanklatürü, eşyalar için evrensel ve ekonomik bir dil ve kod; uluslararası ticaret için vazgeçilmez bir araçtır. Yaklaşık 5000 emtia grubundan oluşur; her biri altı basamaklı bir kodla tanımlanmış, yasal ve mantıksal bir yapıda düzenlenmiş ve üniform bir sınıflandırma elde etmek için tanımlanmış kurallar tarafından desteklenmiştir. (Yılmaz; Kırbıyık; Çiftçi, 2017, 100). Armonize Sistem koduna ikişer kod eklenerek farklı sınıflandırmalar yapılmıştır. On iki haneli olan ve Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu olarak adlandırılan kod ise ülkemizdeki malların en detaylı şekilde sınıflandırıldığı koddur. Kısaca GTİP olarak ifade edilen Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu'nun belirlenmesinde veya değişikliğinde Ticaret Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Özel Tüketim Vergisi kanuna ekli listelerde yer alan malların GTİP numaraları değiştiğinde bu değişikliği açıklamaya Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (II) sayılı listeye bakıldığında vergilendirmenin kapsamına, traktörler, yarı römorklar için çekiciler, on kişi veya daha fazla taşımaya mahsus motorlu taşıtlar, binek otomobiller, esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş motorlu taşıtlar, eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar, özel amaçlı motorlu taşıtlar, motosikletler, hava taşıtları, yolcu ve gezinti gemileri dahil edilmiştir. (II) sayılı listede sayılan malların aksam ve parçaları ÖTV'ye dahil edilmemektedir.

ÖTVK' ye ekli (II) sayılı cetveldeki mallar, Armonize Sistem kodları hususunda incelendiğinde, 87, 88 ve 89 numaralı fasıllarda yer almaktadır. 87 numaralı fasıl, motorlu kara taşıtları, traktörler, bisikletler, motosikletler ve diğer kara taşıtları; bunların aksam parça ve aksesuarlarını ifade ederken; 88 numaralı fasıl hava taşıtları, uzay taşıtları ve bunların aksam ve parçalarını ifade eder. 89 numaralı fasıl ise gemiler ve suda yüzen taşıt ve araçları ifade eder.

### 2.3.1.1. Özel tüketim vergisi kapsamına dahil edilmeyen taşıtlar

Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Genel Tebliği'ndeki düzenlemeye göre gümrük cetvelinde 87, 88 ve 89 numaralı fasıllar altında yer alan bazı motorlu taşıtlar özel tüketim vergisi kapsamına dahil edilmemiştir.

87 numaralı fasıl için bakıldığında, 87.01 tarife pozisyonunda sınıflandırılan traktörler verginin kapsamı dışında bırakılmıştır. Traktörlerin özel tüketim vergisi kapsamı dışında bırakılması eleştirilen bir durumdur. Bunun nedeni traktörlerin zirai amaçla kullanımının yıl içerisinde az bir süre ile sınırlı olması ve geri kalan zamanlarda vasıta aracı olarak kullanılmasıdır. Şöyle ki traktörle aynı fiyatta olan otomobilden özel tüketim vergisi alınırken traktörden zirai amaçlı araç olduğu için alınmamaktadır. Aynı ödeme gücünü temsil eden iki motorlu araçtan traktörden daha az vergi alınması, iş makinası olarak değerlendirildiği ve vergi politikasının bir uygulaması olduğu biçiminde savunulabilirse de, bunun doğru bir yaklaşım biçimi olduğunu ifade etmek tartışmalıdır. zira baz model ve en düşük değerdeki bir otomobilin de örneğin, bir kamu çalışanının görevine gidip gelebilmek için edindiği bir araç olabileceği ifade edilebilir. Bu noktada unutulmamalıdır ki, bir traktör yıl içinde zirai amaçlı (iş makinası) olarak yaklaşık sadece 1 ay kullanılabilir. Kalan zamanlarda ise günlük ihtiyaçlarımızı karşılamakta kullandığımız bir nakil aracına dönüşmektedir.<sup>18</sup>

87.03 tarife pozisyonunda binek otomobilleri ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlar düzenlenmiştir. Bu tarife pozisyonunda yer alan ambulanslar, mahkûm taşımaya mahsus arabalar, cenaze arabaları ve itfaiye öncü arabaları özel tüketim vergisi kapsamı dışında bırakılmıştır.

87.04 tarife pozisyonunda ise eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlar düzenlenmiştir. Bu tarife pozisyonunda yer alan motorlu taşıtlardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ÖTV kapsamında dışında bırakılmıştır. (II) sayılı listede yer alıp kayıt ve tescile tabi olmayacak motorlu taşıtlar ilgili tebliğde kara taşıtları, deniz taşıtları ve hava taşıtları ayrımına tutularak ayrıca belirtilmiştir. Buna göre, kara taşıtlarından Karayolları Trafik Kanunu ve Karayolları Trafik Yönetmeliği'nde belirlenen trafik tescil kuruluşlarınca kayıt ve tescili zorunlu olmayan motorlu taşıtlar; deniz taşıtlarından belediyeler veya liman başkanlıklarınca kayıt ve tescili zorunlu olmayan motorlu taşıtlar; hava taşıtlarından ise Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğü

---

<sup>18</sup> F. Saraçoğlu (2014). *Bir Vergi(leme) Unsuru Olarak Türk vergi Sisteminde Traktör*. Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 22(2), 39

tarafından kayıt ve tescili zorunlu olmayan motorlu taşıtlar özel tüketim vergisi kapsamı dışında tutulacaktır. Ancak bu sayılan kara, deniz ve hava taşıtlarından Türk Silahlı Kuvvetleri tarafından kayıt ve tescili olan motorlu taşıtlar özel tüketim vergisi kapsamında değildir. Bir örnekle özetleyecek olursak 87.04 tarife pozisyonunda yer alan azami yüklü kütlesi 4700 kilogramı geçmeyip, sürücü sırasından başka oturma yeri veya sürücü sırası dışında yanda pencereleri olan araçlar özel tüketim vergisi kapsamında iken yine aynı tarife pozisyonunda yer alan ATV'ler özel tüketim vergisi kapsamında değildir.

87.05 tarife pozisyonunda, insan veya eşya taşımak üzere özel olarak yapılmış olan motorlu taşıtlar hariç olmak üzere özel amaçlı motorlu taşıtlar düzenlenmiştir. Yol süpürmeye mahsus arabalar, itfaiye araçları, kurtarıcılar, vinçli taşıtlar ve beton karıştırıcı taşıtlar bu tarife pozisyonundaki motorlu taşıtlara örnek olarak sayılabilir. Bu tarife pozisyonunda yer alan itfaiye taşıtları ile yine bu tarife pozisyonunda yer almasına rağmen kayıt ve tescili zorunlu olmayan motorlu taşıtlar özel tüketim vergisi kapsamı dışındadır.

87.11 tarife pozisyonunda motosikletler ile bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlar düzenlenmiştir. Bu tarife pozisyonunda bulunan motosikletin sepetleri özel tüketim vergisi kapsamı dışında bırakılmıştır.

87.12 tarife pozisyonunda ise motorsuz bisikletler ve diğer motorsuz tekerlekli taşıtlar düzenlenmiştir. Bu tarife pozisyon ÖTVK' ye ekli (II) Sayılı Cetvel'e dahil edilmemiş ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu kapsamı dışında bırakılmıştır. Aynı şekilde römorklar ve yarı römorklar; hareket ettirici tertibatı bulunmayan diğer taşıtlar; bunların aksam ve parçalarının düzenlendiği 87.16 tarife pozisyonu da (II) sayılı cetvele dahil edilmeyerek bu tarife pozisyonundaki römorklar özel tüketim vergisi kapsamı dışında bırakılmıştır.

88.02 tarife pozisyonunda helikopter ve uçak gibi diğer hava taşıtları düzenlenmiştir. Bu tarife pozisyonuna dahil edilen uzay araçları ile askeri, zirai ya da yangınla mücadelede kullanılmak üzere özel olarak yapılan helikopterler özel tüketim vergisi kapsamı dışında bırakılmıştır.

Son olarak 89.03 tarife pozisyonunda yatlar ve diğer eğlence ve spor amaçlı deniz taşıtları düzenlenmiştir. Bu tarife pozisyona dahil olup da şişirilebilir nitelikte olan araçlar özel tüketim vergisine tabi değildir. Aynı zamanda bu tarife pozisyonundaki araçlardan yüz kilogramı geçmeyen araçlar ile bu sınıfta yer alan kayak ve kanoların kürekle kullanılabilir nitelikte olanları da kapsam dışında bırakılmıştır.

### 2.3.2. Vergiyi doğuran olay

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 3.maddesinde vergiyi doğuran olay çeşitli sınıflandırmalara tutularak detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Buna göre ilgili Kanunda beş farklı şekilde vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. İlgili Kanun maddesine göre bir mal teslim ediliyorsa veya ilk kez iktisap ediliyorsa malın teslim anında ya da ilk iktisap anında vergi doğmuş olur. (II) sayılı cetvel için malın teslimi veya ilk iktisap anı bakımından kayıt ve tescile tabi olan ve olmayan motorlu taşıtlar için iki farklı şekilde inceleme yapılır. Kayıt ve tescili zorunlu olan motorlu taşıtların ilk iktisabında vergiyi doğuran olay meydana gelir. İlk iktisap kavramı Türkiye'de henüz kayıt ve tescili yapılmamış motorlu taşıtlar için anlam ifade eden bir kelimedir. (II) sayılı listedeki motorlu taşıtların müzayede yoluyla edilmesi halinde ya da motorlu taşıt ticareti yapanlardan bu taşıtları kullanmak ve kayıt ve tescil ettirmek için alınması halinde ilk iktisap gerçekleşmiş olacaktır. Ya da (II) sayılı listedeki motorlu taşıtların ithalat edilmesi halinde de ilk iktisap gerçekleşmiş olacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, yurt dışında kayıt ve tescili olan motorlu taşıtların ithali halinde Türkiye'de yine ilk iktisap sayılacağı ve özel tüketim vergisine tabi tutulacağıdır.

(II) sayılı listede kayıt ve tescili zorunlu olmayan motorlu taşıtların, imal edilenlerden alınması halinde ve müzayede yoluyla satışın gerçekleşti hallerde özel tüketim vergisi uygulanmadan önce bu müzayedeyi gerçekleştirenlerden aracın teslim alınması halinde vergiyi doğuran olay meydana gelir. Görüldüğü üzere, kayıt ve tescili zorunlu olan motorlu taşıtlarda ilk iktisap anında vergiyi doğuran olay meydana gelirken, kayıt ve tescili zorunlu olmayan motorlu taşıtlarda ilgili aracın teslim edilmesi ile vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Teslim anından anlaşılması gereken motorlu taşıtın üzerindeki tasarruf hakkının devredilmesidir. Taşıtların teslimi veya teslim sayılacağı haller Katma Değer Vergisi Kanunu Genel Uygulama Tebliği'ne göre belirlenmektedir.

(II) sayılı listedeki motorlu taşıtlara, taşıtın teslim edilmesinden önce fatura veya fatura benzeri bir belgenin düzenlenmesi halinde bu belgenin düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Düzenlenen belgelerde gösterilen miktar kadar vergi doğar.

Hem Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda hem de Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde malın parça parça teslim edilmesi aynı şekilde düzenlenmiş, (II) sayılı listedeki motorlu taşıtlar için özel bir düzenleme yapılmamıştır. İlgili düzenlemeye göre (II) sayılı listedeki motorlu taşıtların kısım kısım teslim edilmesi

alışılmış bir teslim şekli ise ve taraflar teslimin kısımları kısm kısm olmasında anlaşmış ise her bir kısmın tesliminde vergiyi doğuran olay meydana gelir.

Komisyoncular tarafından yapılan satışlarda ve konsinye satışlarda vergiyi doğuran olayın, motorlu taşıtların alıcıya teslimi anında doğacağı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda (I), (II) ve (IV) sayılı listeler belirtilerek düzenlenmiştir. Konsinye satışlar, bir malın mülkiyet devri yapılmaksızın başka bir işletmeye satılması amacıyla gönderilmesi olarak tanımlanabilir.<sup>19</sup> O halde vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi için (II) sayılı listedeki motorlu taşıtların komisyoncuya ya da konsinye işletmeye teslim edilmesi önemli değildir; komisyoncular ya da konsinye işletmeler taşıtları alıcıya teslim ettikleri anda vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir.

İthalat edilen (II) sayılı cetveldeki motorlu taşıtlarda vergiyi doğuran olay Gümrük Kanunu'na göre meydana gelmektedir. İthalat vergilerine tabi olan motorlu taşıtlarda gümrük yükümlülüğünün doğması ile birlikte özel tüketim vergisini doğuran olay da meydana gelmektedir. İthalat vergilerine tabi olmayan motorlu taşıtlarda ise gümrük beyannamesinin tescil edilmesi ile birlikte özel tüketim vergisini doğuran olay meydana gelir. İthal edilen motorlu taşıtlarda özel tüketim vergisi gümrük idarelerince mükelleflerden tahsil edilmektedir. Ancak veraset yoluyla elde edilen motorlu taşıtlarda gümrük vergisi muafiyeti yapılmaktadır. Gümrük vergisi muafiyetinin yanında aynı zamanda bu yolla elde edilen motorlu taşıtlar için özel tüketim vergisi muafiyeti de bazı durumlarda söz konusu olmaktadır.

### **2.3.3. Mükellef ve vergi sorumlusu**

Özel tüketim vergisinde mükellefiyet, kayıt ve tescili zorunlu olan motorlu taşıtlar ile kayıt ve tescili zorunlu olmayan motorlu taşıtlar bakımından farklıdır. Kayıt ve tescili zorunlu olmayan taşıtların mükellefi, bu taşıtları imal, inşa ve ithal edenler ile özel tüketim vergisi uygulanmadan önce bu taşıtların müzayede yoluyla satanlardır.

(II) sayılı listedeki kayıt ve tescili zorunlu olan ve henüz kayıt ve tescili yapılmamış olan taşıtların mükellefiyet kayıtları üç farklı durumda ortaya çıkabilir. Kayıt ve tescili zorunlu olan taşıtlar motorlu taşıt satışı yapan bir yerden kullanılmak için alınıyorsa bu durumda özel tüketim vergisinin mükellefi, motorlu taşıt ticareti yapandır. Kayıt ve tescili zorunlu olan taşıtların ithalinin kullanılmak üzere yapılması durumunda mükellef, ithalatı gerçekleştirenindir. (II) sayılı listedeki kayıt ve tescili zorunlu olan taşıtların müzayede

<sup>19</sup> M. Erkan (2000). *Yeni Bir Finansman Aracı: Barter*. Vergi Dünyası, 221, 92

yoluyla kullanılmak üzere satışı yapılması durumunda mükellef, satışı yapandır. Görüldüğü üzere, gerek motorlu taşıt satışı yapan yerden alınsın gerek ithalatı yapılsın gerekse de müzayede yoluyla satışı yapılsın burada önemli olan taşıtın kullanılmak üzere alınmasıdır.

Özel tüketim vergisi mükellefleri, bağlı buldukları vergi dairesine bir dilekçe ile başvuru yaparak mükellefiyet kayıtlarının silinmesini talep edebilir. Bunun için mükellefin özel tüketim vergisine tabi işlemlerinin dilekçeyi verdiği anda bulunmaması gerekir. İlgili vergi dairesi mükellefin verdiği dilekçe üzerine terkin işlemini gerçekleştirir. Terkin işleminin gerçekleşmesi ile mükellefin özel tüketim vergisine tabi işlemlerinin sona ermesinden önceki zamanda ortaya çıkan yükümlülükleri devam etmektedir.

Özel tüketim vergisinde vergi sorumluluğu iki durumda ortaya çıkar. Öncelikle mükellefin Türkiye içinde ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yoksa bu durumda (II) sayılı listedeki malları bu mükelleflerden alanlar özel tüketim vergisi mükellefi gibi sorumlu olur.

İkinci olarak vergi sorumluluğu belgesiz mal bulundurma durumunda ortaya çıkar. Bu sorumluluk türünün ortaya çıkabilmesi için öncelikle vergi idaresi tarafından belgesiz mal bulundurulduğunun tespit edilmesi gerekir. Yapılan tespit sonucunda belgesiz mal bulunduran kişiye belgenin vergi idaresine ibraz edilebilmesi için 10 gün süre verilir. Verilen sürenin sonunda belge hala ibraz edilmediyse belgesiz mal bulunduran kişi, özel tüketim vergisi mükellefi olarak sorumlu tutulur ve bu kişi için tarh işlemleri başlatılır. Ayrıca belgesiz mal bulundurduğu için yapılan tarh işlemi ile birlikte vergi ziyayı cezası da kesilir.

#### **2.4. Özel Tüketim Vergisi Kanunu (II) Sayılı Cetvelde Yer Alan Motorlu Taşıtların Vergilendirilmesinde Uygulanan Matrah, Oran ve Müteselsil Sorumluluk Hali**

(II) sayılı cetvelde yer alan motorlu taşıtların vergilendirilmesinde uygulanan matrah, oran ve müteselsil sorumluluk halleri bu başlık altında incelenecektir.

##### **2.4.1. Matrah**

Özel tüketim vergisini doğuran olayda ve verginin mükellefiyetinde olduğu gibi özel tüketim vergisinin matrahının oluşumunda da (II) sayılı listedeki malların kayıt ve tescile zorunlu olup olmaması noktasında bir ayrıma gidilmektedir. Kayıt ve tescile zorunlu olan motorlu taşıtların ilk iktisabında matrah oluşurken, kayıt ve tescili zorunlu

olmayan taşıtların teslimi sırasında ya da özel tüketim vergisi kapsamına dahil edilmeden önce müzayede yoluyla satımı anında matrah oluşur. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (II) sayılı listede yer alan motorlu taşıtların matrahının tespitinde yurt içinde yapılan işlemler ile ithalat arasında farklı uygulamalar vardır.

(II) sayılı liste için uygulanacak matrah tutarları artan oranlıdır. Artan oranlı olması diğer vergi türlerinde olduğu gibi özel tüketim vergisi için de gelir dağılımında daha adil olmasını sağlamaktadır.

Mükellef özel tüketim vergisinin matrahını emsal bedele göre düşük belirlemişse ve bu düşüklük vergi idaresi tarafından tespit edilmişse, mükellef tarafından belirlenen matrah esas alınmayarak emsal bedel matrah olarak esas alınır.

#### **2.4.1.1. Yurt içinde matrah**

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (II) listede yer alan motorlu taşıtlar için matrah, kayıt ve tescile tabi olsun ya da olmasın yapılan işlem karşılığında alınan bedeldir. Motorlu taşıtlar müşteriye teslim edilirken faturada gösterildiği ad fark etmeksizin alınan tutarlar matraha dahil edilirken yine faturada yapılan indirimler matrahtan indirilmektedir.

Yurt içinde imal edilmiş bir mal için alış bedeli ile satış bedeli arasında fark bulunması halinde hangi tutar yüksekse o tutar matrah olarak kabul edilir. Özel tüketim vergisi mükellefi yurt içinde imalatçıdan almış olduğu bir taşıtı satarken satış fiyatı üzerinden bir indirim uygulasa bile, yapılan indirim sonucu ortaya çıkan satış bedeli alış bedelinden az olamaz. Ayrıca matrahta yapılan bu indirimin vergi idaresi tarafından kabul edilebilmesi için belgelendirilmesi de zorunludur. Mükellef taşıtı alıcıya teslim ettikten sonra yaptığı indirimi belgelendirse dahi yapılan bu indirim matrah için dikkate alınmaz.

(II) sayılı listedeki motorlu taşıtlar için özel tüketim vergisi matrahı belirlenirken dikkat edilmesi gereken detaylar vardır. İlk olarak mükellef tarafında alıcıya yansıtılan aksesuar, kuaför ya da ek garanti süresi için alınan bedeller matraha dahil edilecektir. Bunun yanında Özel Tüketim Vergisi II Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde 'özellikli durumlar' başlığı altında şu şekilde açıklanmıştır; satışı yapılan motorlu taşıtlara ilişkin olarak, banka kredisi temin edemeyen müşteriler için ÖTV mükellefleri tarafından bankalardan sağlanan kredilerle ilgili olarak mükellefler tarafından müşterilere yansıtılan kredi faiz tutarı da ÖTV matrahına dahildir. Son olarak mükellef araca plaka takılması ya da trafikte tescil işlemlerinin yapılması gibi bazı hizmetleri sunuyorsa ve alıcıya yansıtıyorsa, bu bedeller özel tüketim vergisinin matrahına dahil edilmeyecektir.

#### **2.4.1.2. İthalatta matrah**

(II) sayılı listede kayıt ve tescili zorunlu olan motorlu taşıtların kullanım amacıyla ithal edilmesinde ve kayıt ve tescili zorunlu olmayan diğer taşıtların ithal edilmesinde özel tüketim vergisi matrahının oluşumu yurt içindeki matrah oluşumuna göre farklıdır. Gümrük vergisi tarhındaki değer kıymetine göre belli ise bu değer üzerinden matrah oluşurken, gümrük vergisi tarhındaki değer kıymet esasına göre alınmamışsa ya da ithali yapılan taşıt gümrük vergisinden muafsa ve dolayısıyla gümrük vergisi tarhına göre belirlenecek bir değer yoksa taşıta gümrük tarafından bir değer tespiti yapılır. Gümrük tarafından yapılan değer üzerinden de özel tüketim vergisi için matrah oluşur. Özel tüketim ve katma değer vergisi hariç olmak üzere aracın ithali sırasında ödenen vergi, resim, harç ve paylar ile fiyat farkı ya da kur farkı gibi gümrük beyannamesinin tesciline kadar yapılacak ödemeler özel tüketim vergisinin matrahına dahil edilir.

İthalatı yapılan taşıtın matrahının belirlenmesinden sonra yurt içinde bu ithal edilen taşıtın satışı gerçekleşirse dikkat edilmesi gereken miktar ithalatta hesaplanan KDV matrahıdır. İthalatta hesaplanan KDV matrahı esas alınarak bu taşıtın satışı gerçekleştirilmelidir ve yurtiçinde yapılacak satışta (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'ndeki düzenlemeye göre bu KDV matrahından yapılabilecek iskonto oranı en fazla %10 olabilecektir ve yapılan indirim sonucunda yapılacak olan satış fiyatı da ithalatta belirlenen KDV matrahından az olamayacaktır. Bu durum şöyle ifade edilebilir; ithali yapılan bir taşıtın KDV matrahı 800.000 TL'dir ve Türkiye'de bir motorlu taşıt satıcısı satış fiyatını başlangıçta 900 TL olarak belirlenmiştir. Taşıtın satışını yapacak motorlu taşıt satıcısının indirim yapma kararı alması durumunda yapabileceği satış tutarı en az 820.000 TL olabilecektir. Bir diğer durumda ithalat KDV matrahı 800.000 TL olan taşıtın motorlu taşıt satıcısı tarafından belirlenen fiyatı 850.000 TL olması durumunda ve indirim kararı alınması durumunda %10 indirim oranı uygulanamayacaktır. Çünkü %10 indirim oranı olan 80.000 TL'nin 850.000 TL'den indirilmesi sonucunda kalan tutar 770.000 TL olacaktır ve çıkan bu sonuç ithalat KDV matrahından düşük olacaktır. (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde hüküm altına alındığı gibi bu durum hükme aykırıdır.

**Tablo 2.1. Motorlu Taşıtların ÖTV'ye Tabi Olup Olmamasına Yönelik Hesaplama Yapılması**

	ÖTV'ye Tabi Aksesuarsız Motorlu Taşıtlar	ÖTV'ye Tabi Olmayan Aksesuarsız Motorlu Taşıtlar	ÖTV'ye Tabi Aksesuarlı Motorlu Taşıtlar	ÖTV'ye Tabi Olmayan Aksesuarlı Motorlu Taşıtlar
Mal ve Hizmet Tutarı (ÖTV Matrahı)	315.216,76 TL	315.216,76 TL	356.538,86 TL	356.538,86 TL
Toplam ÖTV Tutarı (%80)	252.173,41 TL	---	285.231,10 TL	---
Fatura KDV Matrahı (%18)	567.390,17 TL	315.216,76 TL	641.769,95 TL	356.538,86 TL
Hesaplanan KDV (%18)	102.130,23 TL	56.739,02 TL	115.518,59 TL	64.176,99 TL
Toplam Tutar	669.520,40 TL	371.955,78 TL	757.288,54 TL	420.715,85 TL

#### 2.4.2. Oran

ÖTVK' ye ekli (II) sayılı liste için uygulanacak vergi oranları kanun koyucu tarafından yine aynı listede nispi vergi oranları olarak öngörülmüştür. Kanun koyucu tarafından belirlenen bu vergi oranlarını bir katına kadar arttırmaya, kanuni oranına kadar çıkarmaya veya sifıra kadar indirmeye Cumhurbaşkanı yetkili kılınmıştır.

##### 2.4.2.1. Vergi oranlarının belirlenmesinde bazı özel durumlar

(II) sayılı listede yer alan araçlar için bazı özel vergi oranları uygulanmaktadır. Bu vergi oranları motorlu taşıtların özelliğine göre değişkenlik göstermektedir. Çalışmanın bu kısmında uygulanan özel vergi oranları motorlu taşıtların çeşidine göre incelenecektir.

##### 2.4.2.2. On ve daha fazla oturma yeri olan taşıtlarda vergi oranı

87.02 tarife pozisyonunda yer alan minibüs, midibüs ve otobüs için değerlendirme Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'ne göre koltuk sayısı üzerinden yapılmaktadır. İlgili düzenlemeye göre, taşıtın sürücüsü dahil taşıma kapasitesi 10 kişiden 15 kişiye kadar olanlar minibüs olarak adlandırılır ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na göre minibüse uygulanacak vergi oranı %9'dur. Taşıma kapasitesi taşıtın sürücüsü dahil 16 kişiden 25 kişiye kadar olanlar midibüs olarak adlandırılır ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na göre midibüsler için vergi oranı %4 olarak belirlenmiştir. Son olarak taşıma kapasitesi taşıtın sürücüsü dahil 26 kişi ve daha fazlası olan taşıtlar otobüs olarak adlandırılır ve ÖTVK' da otobüsler için belirlenen vergi oranı %1'dir.

Minibüs, midibüs ve otobüslerde taşıma kapasitesinin sayısı belirlenirken dikkat edilmesi gereken hususlar vardır. İlk olarak taşıtlara sonradan koltuk eklenebilecek şekilde açık tertibatın bulunması ya da bu taşıtlarda ayakta taşınan yolcu sayısı taşıma kapasitesinin belirlenmesinde önemli değildir. Dikkat edilmesi gereken bir diğer husus ise taşıtın içerisine tekerlekli sandalyelerin koltuk olarak kullanılacak şekilde sabitlenmesi durumunda, sabitlenen bu tekerlekli sandalyeler taşıma kapasitesinin belirlenmesinde koltuk olarak dikkate alınacağıdır.

#### ***2.4.2.2.1. Yük taşıma kapasitesi yolcu taşıma kapasitesinden fazla olan taşıtlarda vergi oranı***

87.03 tarife pozisyonunda binek otomobiller ile esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş motorlu taşıtlar düzenlenmiştir. Esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş motorlu taşıtlar arasında 87.02 tarife pozisyonunda özel olarak düzenlenen minibüs, midibüs ve otobüs yer almamaktadır.

Hem yolcu hem de yük taşımada kullanılan motorlu taşıtlar çok amaçlı taşıtlar olarak adlandırılır. Çok amaçlı taşıtlarda yolcu taşıma kapasitesinin nasıl hesaplanması gerektiği Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, sürücü dahil kişi sayısı 70 kilogram ile çarpılarak yolcu taşıma kapasitesi hesaplanmaktadır. Ayrıca bu hesaplamada taşıt içerisinde sonrada koltuk eklenebilecek şekilde açık bırakılan tertibatlar da koltuk olarak dikkate alınarak hesaplamaya dahil edilir.

Çok amaçlı taşıtların vergi oranı kanun koyucu tarafından %15 olarak belirlenmiştir. Bir taşıtın çok amaçlı taşıt olarak belirlenebilmesi için öncelikle yük taşıma özelliği olan bir taşıt olması gerekir. İkinci olarak taşıtın azami ağırlığının 3.5 ton olması gerekir. Buradaki azami ağırlık taşıt kantara yüklü bir şekilde girdiğinde en fazla olabileceği ağırlığı ifade etmektedir. Son olarak taşıtın yolcu taşıma kapasitesi istiap haddinin %50'sinin altında olması gerekir. İstiap haddi de yolcu taşıma kapasitesinde olduğu gibi Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda açıklanmıştır. Bu düzenlemeye göre, bir aracın güvenle taşıyabileceği sürücü ve yolcu dahil toplam yük ağırlığı istiap haddi olarak ifade edilmektedir. Bu üç şartın birlikte taşınması halinde çok amaçlı taşıttan bahsedilebilecektir.

#### **2.4.2.2.2. Çift sıra koltuklu ve çift kabinli pick-up türü taşıtlarda vergi oranı**

87.03 tarife pozisyonunda bulunan çift kabinli, iki sıra koltuklu, açık kasalı taşıtların vergi oranları belirlenirken öncelikle dikkat edilmesi gereken iki husus vardır. İlk olarak bahsi geçen taşıtların ikiden fazla aksı bulunmaması gerekirken ikinci olarak eşya taşımaya mahsus alanın taban uzunluğunun dingiller arasındaki mesafenin %50'sinden az olması gerekmektedir. Bu iki durumu sağlayan çift kabinli, iki sıra koltuklu veya açık kasalı taşıtların, bütün tekerlekleri motordan güç alabiliyorsa yani taşıt 4x4 ise bu taşıtlar 87.03 tarife pozisyonunda 'Diğerleri' kategorisinde vergi oranına tabi tutulurlar. Başlangıçta belirtilen iki durumu taşıyan ve bütün tekerlekleri motordan güç alabilen taşıtların haricindeki diğer taşıtlar yani 4x2 olarak isimlendirilen taşıtlar ise %15 vergi oranı ile vergilendirilirler.

87.04 tarife pozisyonunda yer alıp çift kabinli, iki sıra koltuklu, açık kasalı taşıtların ikiden fazla aksı bulunması halinde ya da eşya taşıma alanındaki azami taban uzunluğunun taşıtın dingiller arasındaki mesafenin %50'sizden fazla olması halinde bu taşıtlar 87.04 tarife pozisyonuna dahil edilecektir. 87.04 tarife pozisyonuna dahi edilen bu taşıtların vergilendirilmesinde taşıtların bütün tekerleklerinin motordan güç alabilen olması ya da olmaması durumu vergi oranlarının değişmesi için bir önem arz etmeyecektir.

#### **2.4.2.2.3. Sürücü sırasından başka oturma yer veya pencereleri olan taşıtlarda vergi oranı**

87.04 tarife pozisyonunda yer alan eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlardan azami yüklü kütlesi 4700 kilogramı geçmeyen ve sürücü sırasından başka oturma yeri olan veya sürücü sırası dışında yanda pencereleri olan taşıtlarda vergi oranları bu tarife pozisyonda belirlenmiştir. Eğer bu taşıtların azami ağırlığı 4700 kilogramı geçiyorsa ya da bu azami ağırlığı geçmemekle birlikte sürücü sırasında başka oturma yeri yoksa ya da sürücü sırası dışında yan tarafta pencereleri yoksa bu taşıtlar 87.04 tarife pozisyonunun 'diğerleri' kategorisinde vergi oranına tabi tutulacaktır.

#### **2.4.2.2.4. Üç tekerlekli motosikletlerde vergi oranı**

Üç tekerlekli motosikletler 87.03 ve 87.11 olmak üzere iki ayrı tarife pozisyonda vergi oranına tabi tutulmuştur.

#### **2.4.2.2.5. Elektrik motorunun yanı sıra başka bir motora da sahip olan taşıtlarda vergi oranı**

Elektrik motoruna sahip olan bir taşıtın aynı zamanda başka bir motoru da varsa, (II) sayılı listedeki tarife pozisyonlarda belirtilen sadece elektrikli motorlu olanlar kapsamında vergi oranları kapsamına dahil edilmez. Elektrik motorunun haricinde taşıtta bulunan diğer motorun tekerleklere güç verip vermemesi bu kapsama alınmamasını etkilemez. Yani tekerleklere güç versin ya da vermesin taşıtta ikinci motorun bulunması durumunda sadece elektrik motorlu olanlar kapsamında belirlenen vergi oranları bu taşıtlara uygulanmayacaktır.

Elektrik motorunun yanı sıra bir taşıtta başka bir motor yoksa yani taşıtta yalnızca taşıt yalnızca elektrik motoruna sahipse uygulanan vergi oranı daha düşük olacaktır.

**Tablo 2.2.** Elektrik motorunun yanı sıra başka bir motora sahip olan taşıtlar ile yalnız elektrik motoruna sahip olan taşıtların karşılaştırılması

Aracın Cinsi	Elektrik motorunun yanı sıra başka bir motora sahip taşıta uygulanan vergi oranı	Sadece elektrik motoruna sahip taşıta uygulanan vergi oranı
İstiap haddi 850 kilogramı geçmeyip motor silindir hacmi 2000 cm <sup>3</sup> ün altında olanlar	15	10
Sürücü dahil 9 kişilik oturma yeri olanlardan motor silindir hacmi 3200 cm <sup>3</sup> ü geçmeyenler	15	10
Kapalı kasa olup istiap haddi 620 kilogramın altında olanlar	10	10
ATV (her türlü arazide kullanılan araç) ve UTV (çok amaçlı hizmet aracı)	25	4

#### **2.4.2.2.6. Birim ağırlığı 100 kilogramı geçmeyen deniz taşıtları ile şişirilebilir botlarda vergi oranı**

Birim ağırlığı 100 kilogramı geçip geçmediği fark etmeksizin motorlu veya motorsuz şişirilebilir deniz taşıtları, kürekli kayıklar ve kanolar ile motorlu veya motorsuz birim ağırlığı 100 kilogramı geçmeyen deniz taşıtları özel tüketim vergisinin kapsamı dışında bırakılmıştır. Ancak bir kayık motor takılmadan önce 100 kilogramı geçmiyorsa

ve motor takıldıktan sonra bahsi geçen ağırlığı geçiyorsa bu taşıt beyan edilecektir ve özel tüketim vergisi kapsamına dahil edilecektir.

#### **2.4.3. Müteselsil sorumluluk**

(II) sayılı liste için iki farklı müteselsil sorumluluk hali vardır. İlk iktisap, teslim veya ithalata ilişkin işlemleri gerçekleştirenlerin sorumluluğu ve işleme taraf olanların sorumluluğu özel tüketim vergisi kapsamında iki ayrı sorumluluk hali olarak değerlendirilir.

#### **2.4.4. Özel Tüketim Vergisi Kanunu (II) sayılı cetvelde yer alan motorlu taşıtların vergilendirme dönemi**

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (II) sayılı listede yer alan taşıtlara ait vergilendirme dönemi kayıt ve tescili zorunlu olup olmamasına göre değişir. Eğer taşıtın kayıt ve tescili zorunlu ise bu taşıta ait bir vergilendirme dönemi bulunmamaktadır ve işlemler tamamlanmadan önce beyanname verilerek özel tüketim vergisi ödenir. Eğer taşıtın kayıt ve tescili zorunlu değilse bu taşıtların vergilendirilme dönemi takvim yılının birer aylık dönemleridir.

#### **2.4.5. Özel Tüketim Vergisi Kanunu (II) sayılı cetvelde yer alan motorlu taşıtların vergilendirilmesinde beyan, tarh ve ödeme işlemleri**

Beyan, tarh ve ödeme işlemleri özel tüketim vergisi özeline motorlu taşıtlara diğer vergi türlerine göre bazı noktalarda farklılık göstermektedir.

##### **2.4.5.1. Verginin beyanı**

Özel tüketim vergisine tabi olan (II) sayılı listedeki motorlu taşıtlar için mükelleflerin beyanname verme zamanları taşıtın kayıt ve tescile tabi olup olmamasına göre değişmektedir. Eğer (II) sayılı listede yer alan taşıtın kayıt ve tescile zorunlu ise ÖTV beyanname ilk iktisap işlemleri bitmeden verilecektir. Eğer beyanname vergi idaresine fiziken götürülüp verilecekse motorlu taşıtlar vergisi ile görevli vergi dairesine götürülmelidir. İşlemlerin yapıldığı yerde tek vergi dairesinin bulunması halinde motorlu taşıtlar için görevli vergi dairesi de orasıdır. Kayıt ve tescili zorunlu olan taşıtın beyanname elektronik ortamda gönderilecekse mükellef KDV yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesine müracaat edecektir.

ÖTV'ye tabi olan ve (II) sayılı listede yer alıp kayıt ve tescili zorunlu olamayan taşıtların beyanname ise vergilendirme dönemini izleyen ayın 15 inci günü akşamına

kadar mükellefin KDV yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesine elektronik ortamda gönderilir.

Emniyet Genel Müdürlüğü tarafından oluşturulan Araç ve Sürücü Bilgi Sistemi kapsamında bulunan taşıtlar için elektronik ortamda beyanname verilmesi durumunda taşıtla ilgili bilgiler kısaca ASBİS olarak adlandırılan Araç ve Sürücü Bilgi Sistemi'nden otomatik olarak gelecektir.

#### **2.4.5.2. Verginin tarhi**

Kanun'a ekli (II) sayılı cetveldeki taşıtların vergilendirilmesinde tarh işlemi, taşın kayıt ve tescili zorunlu olup olmamasına göre değişmektedir. Eğer taşıtın kayıt ve tescili zorunlu ise taşıta ait tarh işlemi ÖTV beyannamesinin verildiği vergi dairesi tarafından yapılmaktadır. Eğer taşıtın kayıt ve tescili zorunlu değil ise tarh işlemi mükellefin KDV yönünden bağlı bulunduğu vergi idaresi tarafından yapılır. (II) sayılı listedeki taşıtlara ait özel tüketim vergisi, beyanname vergi dairesine verilmişse beyannamenin verildiği günde, beyanname posta yoluyla vergi dairesine gönderilmişse postanın vergi dairesine geldiği günü takip eden yedi gün içinde tarhiyat işlemi yapılır.

#### **2.4.5.3. Verginin ödenmesi**

Özel tüketim vergisinin ödenme süresi beyanname verme süresi ile aynıdır ve Kanun'a ekli (II) sayılı listedeki mallar için beyanname, kayıt ve tescili zorunlu motorlu taşıtlarda işlemlerin tamamlanmasından önce verilmeli iken, kayıt ve tescili zorunlu olmayan motorlu taşıtlarda taşıtın teslimini izleyen ayın 15 inci günü akşamına kadar verilmelidir. Ancak özel tüketim vergisine tabi taşıtlar Ticaret Bakanlığı'na bağlı olan Tasfiye Hizmetleri Genel Müdürlüğü ve Çevre ve Şehircilik Bakanlığı'na bağlı olan Milli Emlak Genel Müdürlüğü tarafından satılıyorsa bu taşıtlardan alınacak ÖTV, beyannamenin verildiği günü takip eden 15 inci günü akşamına kadar ödenebilir.

### **3. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU'NA EKLİ (II) SAYILI LİSTEDE YER ALAN MOTORLU TAŞITLARA UYGULANAN İSTİSNALAR VE BU İSTİSNALARA İLİŞKİN UYGULAMADA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR İLE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

#### **3.1. Özel Tüketim Vergisi Kanunu (II) Sayılı Listedeki Motorlu Taşıtlara Uygulanan İstisnalar**

Özel tüketim vergisinde uygulanacak istisna ve muafiyetlerin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 10.maddesinde kanun koyucu tarafından hüküm altına alınmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun vermiş olduğu bu yetkiyi kullanırken uyacağı usul ve esasları Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği ile belirlemiştir. Buna göre ilgili tebliğde, ihracat istisnası, diplomatik istisna ve diğer istisnalar şeklinde temel olarak üç başlık altında istisnalar düzenlenmiştir. Son istisna başlığı olan diğer istisnalar bölümünde de yedi tane farklı istisna uygulaması düzenlenmiştir. Bunlar, %90 ve üzerindeki engelli oranı bulunan mükelleflerin durumu, %90 altındaki engelli oranı bulunan mükelleflerin durumu, Türk Hava Kurumu'nun alımlarında istisna, Cumhurbaşkanlığı merkez teşkilatı alımlarında istisna, petrol arama faaliyetlerinde kullanılmak üzere taşıt alımlarında istisna, ithalat istisnaları ve hayatını kaybetmiş harp veya vazife malullerinin yakınlarının taşıt alımlarında istisna olarak sıralanabilir. Tablo 2.1.'de motorlu taşıtlar özelinde taşıtın aksesuarlı ve aksesuarsız olmasına göre ve Özel Tüketim Vergisi'ne tabi olup olmamasına göre yapılan hesaplama mevcuttur.

##### **3.1.1. İhracat istisnası**

İhracat istisnasının genel hatları Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 5.maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddenin birinci fıkrasındaki temel şartlar ilgili Kanuna ekli tüm listeler için geçerlidir. Buna göre ilk olarak özel tüketim vergisine konu olan ve ihraç edilecek olan malın özel tüketim vergisine tabi olmaması için malın yurt dışındaki bir müşteriye yapılması ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'nden çıkışının yapılması gerekir. Kanun yurt dışındaki müşteriye teslim yapılacağını belirtmekle kalmayıp kimlerin yurt dışındaki müşteri sayılacağını da ayrıca düzenlemiştir. Buna göre kişilerin ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında ise bu kişi yurt dışındaki müşteridir. İşletmeler açısından, yurt içinde bulunan bir işletmenin şubesi ya da şubeleri yurt dışında faaliyet gösteriyorsa bu şubeler de kanun açısından yurt dışındaki müşteridir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 5.maddesinin ikinci ve üçüncü fıkraları ise Kanuna ekli tüm listeler için geçerli olmamakla birlikte (III) ve (IV) sayılı listeleri için düzenleme yapmıştır. Bu kanun maddesinde aynı zamanda 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na da atıf yapılmıştır. Atıf yapılan Gümrük Kanunu'nun 95.maddesinin birinci fıkrasına göre, "Gümrük antrepoları ile gümrük kapılarında eşya satışı yapmak üzere özel antrepo statüsünde mağaza ve bunların depolarının açılması ve işletilmesine izin vermeye Müsteşarlık yetkilidir. İzin verilmesine, bu iznin geçici veya sürekli geri alınmasına, faaliyet, belge ve kayıt düzenine ilişkin usul ve esaslar ile eşya alabilecek kişiler ve bu kişilere satılabilecek eşyanın cins ve miktarı yönetmelikle belirlenir." İlgili hükümde geçen 'gümrük antreposu' ifadesi, eşyanın konulması amacı ile Gümrük Kanunu'na bağlı yönetmelikle nitelikleri belirlenen ve konulan eşyaların gümrük gözetimi altında olduğu yerdir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 5.maddesinin ikinci ve üçüncü fıkrasında yapılan düzenleme kısaca ifade edilirse, bahsi geçen özel antrepolarda satışı gerçekleşen eşyalardan özel tüketim vergisinin alınmayacağı, özel antrepolara konulmadan önce özel tüketim vergisi alınmışsa mağazalara ya da bu mağazaların depolarına teslim edildikten sonra alınan verginin iade edileceği hüküm altına alınmıştır.

Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'ndeki düzenlemede ihracat istisnasının uygulaması, taşıtın kayıt ve tescile tabi olup olmamasına göre değişiklik göstermektedir. Eğer (II) sayılı liste kapsamına giren taşıtlar kayıt ve tescile tabi ise kural olarak Türkiye'de kayıt ve tescil edilmiş olan taşıtların ihracında özel tüketim vergisi uygulanacaktır. Ancak bu taşıtlar Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemişse ve özel tüketim vergisi mükellefi tarafından ihraç edilecekse bu taşıtlara özel tüketim vergisi uygulanmayacaktır. Bunun sebebi ise Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde belirtildiği gibi (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlara özel tüketim vergisinin ilk iktisapta uygulanacağıdır. Kayıt ve tescile tabi olanlar Türkiye'de kayıt ve tescil edilmediğine göre burada ilk iktisap söz konusu olmayacaktır ve özel tüketim vergisi de uygulanmayacaktır. O halde ilgili taşıtların ihracı için beyanname de düzenlemeyecektir. Kayıt ve tescile tabi olan taşıtların ilk iktisabında kural olarak ödenen özel tüketim vergisi, taşıt üzerinde herhangi bir değişiklik olmaksızın aynen ihracı yapılması durumunda iadeye konu olabilir. Kayıt ve tescili yapıldıktan sonra ihraç edilen taşıtın kayıt ve tescili iptal edilmezse ödenen özel tüketim vergisi iade edilmez. Ancak kayıt ve tescilden önce ihracı gerçekleşmiş olan taşıtlar için bu şart aranmaz.

Kural olarak kayıt ve tescile tabi olmayan malların ithalat, imalat veya inşasını yapan mükelleflerin bu malları teslim etmesinde özel tüketim vergisi uygulanır. Ancak kayıt ve tescile tabi olmayan ve (II) sayılı liste kapsamında olan taşıtları imal edenler bu taşıtları yurt dışındaki müşteriye teslim ederse özel tüketim vergisinden istisnadır. İhracat istisnası olarak adlandırılan bu istisnanın uygulanabilmesi için taşıtın mutlaka Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'nden çıkması gerekmektedir. Bununla birlikte taşıtlar yurt dışındaki büro, temsilcilik ve bunlara benzer kuruluşlarında kullanılmak ya da satılmak üzere teslim edilirse imalatçılar yine ihracat istisnasından yararlanacaktır. Eğer imalatçılar, taşıtları yurt dışındaki alıcı adına hareket eden Türkiye'deki kişi ya da kuruluşlara Türkiye'de teslim ederse bu taşıtlar Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'nden çıkmayacağı için ihracat istisnasından yararlanamaz ve özel tüketim vergisine tabi tutulur.

İhracata konu olan taşıtlar yurt dışına çıktığında gümrük beyannamesi düzenlenir. Düzenlenen bu beyannamenin yetkili kurumlarca onaylanan örneği ile birlikte yurt dışındaki müşteri adına kesilen faturanın aynı olduğuna dair firma yetkilileri bir şerh vererek özel tüketim vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairesine ibraz ederler. Bu taşıtlar için düzenlenen faturada özel tüketim vergisi hesaplanmaz.

İmalatı gerçekleştirilen ve (II) sayılı liste kapsamında olan bir taşıt ülke içinde bir mükellefe satılırsa kural olarak bu mükellef özel tüketim vergisine tabi tutulacaktır. Mükellef aldığı taşıtı yurt dışındaki müşteriye ihraç ederse kanun koyucu mükellefin ödemiş olduğu özel tüketim vergisinin iade edilebileceğini düzenlemiştir. Bu düzenlemeye göre, imalatı yapan özel tüketim vergisi mükellefi olmalıdır ve imalatçıdan satın alıp ihraç edilecek taşıt üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmamalıdır. Yani imalatçıdan satın alınan taşıtın yine ülke içinde bir başka kişiye satıldığını düşünürsek en son satın alan kişi bu taşıtı hiçbir değişikliğe uğratmadan ihraç etse bile özel tüketim vergisinin iadesi söz konusu olamaz. Özel Tüketim vergisi ödenerek ithal edilen ve (II) sayılı liste kapsamında olan bir taşıtın ithalatçısı tarafından ihraç edilmesinde de ödenen özel tüketim vergisi ithalatçısı ya da ihracatçısının başvurusu üzerine iade edilebilir. Burada da dikkat edilmesi gereken ithalatçıdan satın alan bir başka kişinin taşıtı aynen ihraç etmesi halinde özel tüketim vergisinin iade edilemeyeceğidir. Yani taşıtın ithalatçısı araya başka kimse girmeksizin kendisi ihraç etmelidir.

Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulanama Genel Tebliği'ne göre, tahsil edilen özel tüketim vergisinin ihracat söz konusu olduğunda iade edilmesine yönelik esas

ve usuller Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından düzenlenecektir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, bu iadelerin gerçekleştirilebilmesi için 429 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde düzenlenen 'Standart İade Talep Dilekçesi' ile bu iadenin talep edilmesi gerektiğini öngörmüştür ve alt başlık olarak bu iadenin gerçekleştirilebilmesi için 'ihracat istisnasından ve indirimli özel tüketim vergisi uygulamalarından doğan özel tüketim vergisinin nakden veya mahsuben iadesine ilişkin talepler için Özel Tüketim Vergisi İade Talep Dilekçesi' düzenlenmiştir ve yine aynı tebliğde, mükellefin belirtilen boşlukları doldurması suretiyle kullanıma hazır halde ek olarak düzenlenmiştir. Bu dilekçe ile birlikte Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde belirtilen ve yetki kurumlarca onaylanan veya şerh düşülen belgeler mükellefin gelir ve kurumlar yönünden bağlı olduğu vergi dairesine ibraz edilir. Vergi dairesinin gerekli incelemeleri ve işlemleri sonucunda mükellefe hangi vergi dairesinde ödemiş olduğuna bakılmaksızın ödemiş olduğu özel tüketim vergisi nakden veya mahsuben iade edilir.

Kayıt ve tescile tabi olmayan ve (II) sayılı liste kapsamında olan ve yurt dışına teslimde ihracat istisnasından faydalanan taşıtların Türkiye'ye Gümrük Kanunu hükümlerine uygun olarak geri gelmesi halinde bu yapılan ithalatta özel tüketim vergisi uygulanmaz. Ancak ihraç kaydıyla yapılan ve özel tüketim vergisi ödenmeyen taşıtların ya da özel tüketim vergisi iadesinden yararlanarak ihracat yapılan taşıtların geri gelmesi halinde, ithalatın yapıldığı tarih itibariyle özel tüketim vergisi uygulanır.

Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Uygulama Genel Tebliği'ne göre 'serbest bölgelere' yapılan teslimlerde ihracat istisnası uygulanmayacaktır. Bunun sebebi serbest bölgelere yapılan teslimatlarda, ihracat istisnasının ilk şartını oluşturan yurt dışındaki müşteriye teslim edilmesi şartının sağlanmamasıdır. Gelişmekte olan ülkelerin uluslararası ticaret politikalarında önem kazanan Serbest Bölgeler, uygulamadaki farklılıklarına rağmen ihracat için yatırım ve üretimi artırmak, yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak, ekonominin girdi ihtiyacını temin etmek, dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak üzere kurulan, hukuki ve idari düzenlemelerin uygulanmadığı veya kısmen uygulandığı, daha geniş teşvik olanaklarının sunulduğu, fiziki olarak ülkenin diğer kısımlarından ayrılıp gümrük bölgesi dışında sayılan yerler olarak tanımlanabilir.(Tümenbatur, 2012;340-341) Türkiye'den serbest bölgelere yapılan teslimlerde özel tüketim vergisi uygulanırken serbest bölgelerden yurt dışına yapılan teslimlerde özel tüketim vergisi uygulanmaz.

Son olarak ihracat istisnası, Türkiye’de ikamet etmeyen yolcular için uygulanmaz ve tahsil edilen özel tüketim vergileri herhangi bir nedenden dolayı bu yolculara iade edilmez. Bunun sebebi ise Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara fatura düzenlenerek yapılan satışların Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nde düzenlenmesi ve bu tebliğdeki düzenlemelerin özel tüketim vergisi uygulamaları için geçerliliğinin olmamasıdır.

### **3.1.2. Diplomatik istisna**

Özel tüketim vergisinde uygulanacak olan diplomatik istisna Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun 6.maddesinde ana hatlarıyla düzenlenmiştir; “ Bu Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı listelerde yer alan malların, karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye’deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları tarafından kendi ihtiyaçları için ilk iktisabı, ithali veya bunlara teslimi ile ev sahibi hükümet anlaşmaları veya ülkemizin taraf olduğu diğer anlaşmalar çerçevesinde Türkiye’deki uluslararası kuruluşlar ve bunların yönetici kadrolarında görev yapan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan mensupları tarafından Türkiye’de görevde buldukları süre içinde kendi ihtiyaçları için ilk iktisabı, ithali veya bunlara teslimi vergiden müstesnadır.”

Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği’nde diplomatik istisnanın kapsamı, istisnadan yararlanabilecekler, istisnadan yararlananlara verilecek belge, istisnanın nasıl uygulanacağı ve istisnanın uygulanmasından doğan sorumluluk ayrıca düzenlenmiştir.

İstisna uygulanmasından yararlanacakların kapsamı Dışişleri Bakanlığı ve Hazine ve Maliye Bakanlığınca birlikte belirlenecektir. Yürürlükte olan uygulamaya göre istisnadan yararlananları üç grup halinde inceleyebiliriz. İlk olarak karşılıklı olmak şartıyla yabancı devletlerin Türkiye’deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve bunların diplomatik statüyü haiz bulunan diplomatik misyon şefleri, diplomasi memurları, konsolosluklarda görevli misyon şefleri, konsolosluk memurları istisnadan yararlanabilecektir. İkinci olarak, Uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları istisnadan yararlanabilecektir. Son olarak ev sahibi ülke anlaşması veya ülkemizin taraf olduğu diğer anlaşmalar çerçevesinde, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından anlaşmalar kapsamında, Türkiye’deki uluslararası kuruluşlar ile bu kuruluşların yönetici

kadrolarındaki Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan mensupları istisnadan yararlanabilecektir.

İstisnadan yararlanacak olanlara Dışişleri Bakanlığı tarafından özel tüketim vergisi mükellefine ya da ithalat yapılırken gümrük idaresine verilmesi için istisnadan yararlanabilecekleri taşıtları gösteren bir belge düzenlenir. Dışişleri Bakanlığı tarafından verilen bu belge, somut olaya göre özel tüketim vergisi mükelleflerine veya gümrük idaresine ibraz edilerek özel tüketim vergisinin uygulanmaması talep edilir. Yapılan talep özel tüketim vergisi mükellefine ibraz edildiğinde düzenlenen faturaya ek olarak, gümrük idaresine ibraz edildiğinde gümrük makbuzuna ek olarak yer verilir. Bu şekilde yapılan teslimlerde özel tüketim vergisi hesaplaması yapılmaz ve tahsil edilmez.

### **3.1.3. Diğer istisnalar**

Diğer istisnalar başlığı altında özel tüketim vergisinin uygulanacağı istisnalar, malul veya engellilerin taşıt alımlarında istisna, hayatını kaybetmiş harp veya vazife malullerinin yakınlarının taşıt alımında istisna, ithalat istisnaları, Türk Hava Kurumu'nun alımlarında istisna, Cumhurbaşkanlığı merkez teşkilatının alımlarında istisna ve petrol arama faaliyetinde kullanılmak üzere taşıt alımlarında istisna olarak sayılmıştır.

#### ***3.1.3.1. Malul veya engellilerin taşıt alımlarında istisna***

Malul veya engellilerin taşıt alımında istisna konusunda iki farklı uygulama söz konusudur. Uygulamadaki farklılık mükellefin engel derecesinin %90 veya üzerinde olduğu durum ile engel derecesinin %90'ın altında olduğu durumda ortaya çıkar. Malul veya engellilik durumunda uygulanacak istisna hali beş yılda bir tekrar aynı mükellef için uygulanabilir. Özel tüketim vergisinde uygulanan diğer istisnalar mükellefler için tek bir defaya mahsus iken beş yılda bir tekrar uygulanabiliyor olması bu istisnayı diğerlerinden ayıran temel farklardan biridir. Ayrıca malul veya engellilerin taşıt alımlarındaki istisna uygulamada en fazla karşılaşılan istisna halidir.

#### ***3.1.3.2. %90 veya üzerinde engelli oranı bulunan mükelleflerin durumu***

%90 veya üzerinde engelli oranı bulunan mükellefler için taşıtta tadilat aranan ve taşıtta tadilat aranmayan haller olmak üzere iki farklı düzenleme yapılmıştır.

##### ***3.1.3.2.1. Taşıtta tadilat aranmayan hallerde uygulanacak istisna***

Engellilik derecesi %90 ve üzerinde olan mükelleflere uygulanacak istisnada taşıtın tadilat isteyip istememesi durumuna göre ayırım yapılmaktadır. Eğer taşıtta tadilat yapılmasına gerek yoksa bu istisnadan yararlanabilmek için taşıtın özel tertibatlı taşıt

olmasına gerek yoktur. Taşıtta tadilat olmadan uygulanan istisnada malul ya da engellinin taşıtı bizzat kullanma şartı da aranmamaktadır.

Engellilik derecesi %90 ve üzerinde engelli oranı bulunan mükelleflerin istisnadan yararlanarak alabileceği taşıtlar 87.03 tarife pozisyonu, 87.04 tarife pozisyonu ve 87.11 tarife pozisyonu olmak üzere üç tarife pozisyon ile sınırlıdır.

87.03 tarife pozisyonunda yer alan binek otomobiller ve esas itibariyle insan taşımak üzere imal edilmiş diğer motorlu taşıtlarda motor silindir hacmine bakılmaksızın, hesaplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli 2023 yılı için 1.004.200 TL'nin altında olan taşıtlar bu istisna kapsamında mükellefin alabileceği motorlu taşıtlardır. Bahsi geçen 1.004.200 TL'lik tutar en son 30.12.2022 tarihinde belirlenmiş olup her yıl yeniden değerlendirilme oranında bu tutar güncellenmektedir. 87.04 tarife pozisyonunda yer alan eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtlarda motor silindir hacmine göre belirleme yapılmaktadır. Buna göre bu tarife pozisyonunda 2800 cm<sup>3</sup> veya altında motor silindir hacmine sahip taşıtlar istisna kapsamına alınmaktadır. 87.11 tarife pozisyonunun yer alan motosikletler ve bir yardımcı motoru bulunan tekerlekli taşıtlarda motor silindir hacmine bakılmaksızın motosikletler istisna kapsamındadır.

Engellilik derecesi %90 veya daha fazla olan malul veya engelli olan mükellefler bu istisnadan taşıtın ilk iktisabında beş yılda bir yararlanabilirler. İstisnadan yararlanabilecek mükelleflerin 18 yaşını doldurmuş olup olmaması da bir diğer dikkat edilmesi gereken husustur. Eğer mükellef 18 yaşını doldurmuş ise mükellef %90 veya fazla olduğunu gösteren engellilik sağlık kurulu raporuna sahip olması gerekir. Engellilik sağlık kurulu raporu ise Erişkinler İçin Engellilik Değerlendirmesi Hakkında Yönetmelik hükümlerine göre alınmalıdır. 18 yaşını doldurmamış mükelleflerde ise 2019 yılında yapılan bir düzenlemeden dolayı mükellefin ibraz edeceği belgede farklılık olmaktadır. 18 yaşını doldurmamış mükellef 2019 yılı öncesinde engelli sağlık kurulu raporunu sağlık kurumundan aldıysa %90 veya üzerinde engellilik derecesi olduğuna dair ibare olması gerekir. Eğer mükellef 18 yaşını doldurmamış ve 2019 yılı sonrasında engelli sağlık kurulu raporunu aldıysa Çocuklar İçin Özel Gereksinim Raporu'nun kısa adıyla ÇÖZGER' in olması ve bu raporda '7' özel gereksinim kodunun bulunması gerekir. Bu kod, ise özel koşul gereksinimi vardır anlamına gelmektedir.

Gerek %90 veya daha fazla olduğuna dair engellilik sağlık kurulu raporuna sahip mükellef gerekse 'Özel Koşul Gereksinimi Var' ibaresi olan ÇÖZGER' in bir örneği ibraz edilerek taşıtın ilk iktisabında ÖTV'den istisna tutulması talep edilir.

### **3.1.3.2.2. Taşıtta tadilat aranan hallerde uygulanacak istisna**

Taşıtta tadilat aranan hallerde taşıtın ilk iktisabından önce sedye veya tekerlekli sandalye ile binilmesini mümkün kılacak şekilde taşıtta tadilat yapılması zorunludur. %90 veya üzerinde engel bulunan mükelleflerin istisnadan yararlanabilmesi için taşıtta tadilat yapılması gereken durumda yararlanabileceği taşıtlar iki gruptur. 87.03 tarife pozisyonunda bulunan taşıtlardan yük taşımada kullanılan azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi istinap haddinin %50'sinin altında olan taşıtlar ilk grubu oluştururken, sürücü dahil oturma yeri 9 kişilik olan taşıtlar ikinci grubu oluşturmaktadır. Görüldüğü üzere (II) sayılı cetvelde yer alan ve 87.03 tarife pozisyonun yer alan motorlu taşıtların hepsi bu istisna kapsamında değerlendirilemez. Örneğin 87.03 tarife pozisyonunda yer alan bir taşıt diğer şartları sağlamasına rağmen oturma yeri 7 kişilik ise bu istisna kapsamında malul veya engellinin alabileceği taşıtlardan biri değildir. Kanun koyucu tarafından yapılan düzenlemeye dikkat edilirse oturma yeri 9 ve daha fazlası şeklinde bir ifade kullanılmamıştır. Sadece 9 kişilik oturma sayısına sahip taşıtlar için düzenleme yapılmıştır. Ancak Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde yapılan düzenlemeye göre aracın oturma yeri 10 veya daha fazla ise taşıtta yapılacak tadilat ile kanunda istisna kapsamına alınacak taşıt haline getirilirse bu motorlu taşıtlar da malul veya engellilik istisnasından yararlanabilecektir.

18 yaşını doldurmamış bir kişinin engellilik derecesi %90 ve üzerindeyse ÖKGV serhini içeren ÇÖZGER' e sahip olması gerekmektedir. ÇÖZGER' in bir örneği, taşıta gerekli tadilatın yapıldığına dair noter tarafından onaylı bir örneği, engellilik sağlık raporu ve satış faturasın onaylı bir örneği beyannamenin verildiği günü takip eden günün mesai saati bitimine kadar ilgili vergi dairesine özel tüketim vergisi mükellefi tarafından verilmek zorundadır. Vergi dairesi raporun doğruluğunu Sağlık Bakanlığı sistemi üzerinden doğruluğunu araştırmakla yükümlüdür. Araştırılan rapor istisnadan yararlanma şartlarını taşıyorsa vergi dairesi tarafından mükellefe ÖTV Ödeme Belgesi verilir.

### **3.1.3.3. %90'ın altında engelli oranı bulunan mükelleflerin durumu**

Engellilik oranı %90'ın altında bulunan mükellefler, engelliliklerine uygun olarak hareket ettirici özel tertibatları taşıtlara ilk iktisaptan önce yaptırarak ilk iktisapta ÖTV istisnasından yararlanabilecektir. Engelliliğe uygun hareket ettirici özel tertibatlar debriyaj, fren, gaz pedalları ve vites kolu olabilir. (II) sayılı cetvelde yer alan motorlu taşıtlardan istisna kapsamında yararlanabilmek için taşıtın engelli raporu alan kişi tarafından kullanılması ve taşıtta engel durumuna uyumlu özel tertibat bulunması şarttır.

Engellilik oranı %90'ın altında bulunan mükelleflerin istisna kapsamında alabileceği taşıtlar üç tarife pozisyon ile sınırlı tutulmuştur. Engellilik oranı %90'ın üzerinde olup tadilat aranmayan taşıtlarda olduğu gibi 87.03 tarife pozisyonunda yer alan taşıtlarda motor silindir hacmine bakılmaksızın hesaplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli 1.004.200 TL'nin altında olan taşıtlar istisna kapsamındadır. 87.04 tarife pozisyonunda ise yer alan taşıtlardan motor silindir hacmi 2800 cm<sup>3</sup> veya daha az olan taşıtlar istisna kapsamında iken 87.11 tarife pozisyonundaki motosikletler motor silindir hacmine bakılmaksızın istisna kapsamına dahil edilmektedir.

Engellilik oranı için belli bir sınır aranmaz, %90'ın altında olması yeterlidir. Ancak %90'ın altında engelli olan mükellefin istisnadan yararlanabilmesi için yapılacak tadilat taşıtı hareket ettirici aksamında olmalıdır. Hareket ettirici aksam olarak kabul edilebilecekler Tebliğ'de sıralanmıştır. İlgili düzenlemeye göre, debriyaj, fren ve gaz pedalı ile vites kolu hareket ettirici aksam niteliğindedir. Otomatik vitesli taşıtlar, sol alt ekstremitede ayak veya bacakta engelliliği olanlar bakımından hariç, başka bir tadilat olmaksızın özel tertibatlı motorlu taşıt olarak değerlendirilmemektedir. Buna göre, esas itibariyle, otomatik vitesli motorlu taşıtların gaz veya fren pedalı ya da vites kolunda engelliliğe uygun olarak yaptırılan tadilatlar, hareket ettirici özel tertibat sayılacak ve sağ ayağındaki ya da sağ bacağındaki engellilik nedeniyle bu şekilde otomatik vitesli motorlu taşıtlar kullanabilecek olanlar, bu taşıtları ilk iktisabında istisnadan yararlanabilecektir. (Binici ve Varıcı, 2018, 75).

Hareket ettirici aksamda özel tertibatlı motorlu taşıt kullanması gerektiği engellilik sağlık kurulu raporu tarafından tespit edilmiş olmalıdır. Bu rapor vergi dairesi tarafından elektronik sistemden tespit edilebilir ancak tespit edilememesi halinde raporun aslı ya da onaylı örneği mükelleften isteyebilir.

#### ***3.1.3.4. Malul veya engellilerin istisna kapsamında aldıkları taşıtın hurdaya çıkarılması***

Engellilik derecesi ne olursa olsun ÖTV istisnasından yararlanmış malul veya engellilerin taşıtları ilk iktisaptan itibaren beş yıl içerisinde deprem, heyelan, sel, yangın veya kaza sonucunda kullanılamayacak duruma gelmesi nedeniyle hurdaya çıkarılması durumunda malul veya engellinin yeni bir taşıt alımında yine ÖTV istisnası uygulanacaktır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için malul veya engelli mükellefin taşıtın hurdaya çıktığına dair ekspertiz raporunu ibraz etmesi gerekmektedir.

### ***3.1.3.5. Hayatını kaybetmiş harp veya vazife malullerinin yakınlarının taşıt alımında istisna***

Hayatını kaybetmiş harp veya vazife malullerinin yakınlarının taşıt alımında istisna uygulaması Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7.maddesinin 8.fikrasında düzenlenmiştir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda düzenlenen istisnalar arasında Kanuna en son dahil edilen istisnadır ve 28.11.2017 tarihinde kanunda yerini almıştır.

Hayatını kaybetmiş harp veya vazife malullerinin yakınlarının taşıt alımında istisnasından kimlerin yararlanabileceği konusunda Terörle Mücadele Kanunu'nun ek 1.maddesine atıf yapılmıştır. Terörle Mücadele Kanunu'nun ek 1.maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde malul sayılanların ve (b) bendinde belirtilen personellerin hayatını kaybetmiş olmaları durumunda, eş veya çocuklarından yalnız birisi, eş ve çocuğu yoksa anne veya babasından birisi tek sefere mahsus olmak üzere özel tüketim vergisi istisnasından yararlanabilir. Eşi veya çocuğu hayatta olmasına rağmen bu istisnadan yararlanmaması durumunda anne veya babası bu istisnadan yararlanma hakkını elde edemeyecektir. Çünkü kanun koyucu yaptığı düzenlemede önceli eş ve çocuğa tanımış olup bunların her ikisi de yoksa yararlanma hakkını anne veya babaya tanımıştır. Eğer hayatını kaybetmiş olan harp veya vazife malulünün eşi, çocuğu anne ya da babası yoksa özel tüketim vergisi istisnasından yararlanma hakkı ortadan kalkar. Örneğin harp veya vazife malulünün hayatını kaybetmesi durumunda sadece bir kardeşinin hayatta olması halinde kardeşi istisnadan yararlanamayacaktır.

Hayatını kaybetmiş harp veya vazife malullerinin yakınlarının özel tüketim vergisi istisnasından yararlanırken alabilecekleri taşıtlar kanun koyucu tarafından belirli sınırlandırmalara tabi tutulmuştur.

87.03 tarife pozisyonunda yer alan taşıtlardan 1600 cm<sup>3</sup> veya altında motor silindir hacminde olan taşıtlardan binek otomobil, panelvan, pick-up, arazi taşıtı, ATV, jeep, steysin vagon gibi taşıtlar harp veya vazife malullerinin yakınlarının istisna kapsamında alabileceği motorlu taşıtlardandır. Bunun yanında ikinci olarak 87.04 tarife pozisyonunda yer alan eşya taşımaya mahsus taşıtlar içerisinde 2800 cm<sup>3</sup> veya altında motor silindir hacminde olan van, panelvan, pick-up, kamyonet gibi taşıtlar da istisna kapsamına dahil edilebilen taşıtlardır. Son olarak, 87.11 tarife pozisyonunda yer alan motosikletler motor silindir hacimleri ne olursa olsun özel tüketim vergisi istisnası kapsamında olan taşıtlar arasındadır.

Hayatını kaybetmiş harp veya vazife şehitlerinin yakınları özel tüketim vergisi istisnasından yalnızca bir kere yararlanabilir. Birden fazla kez istisnadan yararlanılmasının tespit edilmesi durumunda ya da istisnadan usulsüz şekilde yararlanıldığının tespit edilmesi durumunda istisna olunan özel tüketim vergisi usulsüzlüğü yapan kişiden tahsil edilir. Ayrıca alınan özel tüketim vergisinin yanında vergi ziyai cezası ve gecikme zammı da kişiden tahsil alınır.

İstisnadan yararlanmak için usulsüz yapılıyorsa ve bu usulsüzlükten istisnadan yararlananlar sorumlu tutulamıyorsa ilk iktisap anında alınmayan özel tüketim vergisi, gecikme faizi ve vergi ziyai cezası motorlu taşıt ticareti yapanlardan tahsil edilir.

### **3.1.4. İthalat İstisnaları**

Bir malın başka bir ülkeden satın alınması ya da ülkeye getirilmesi ithalat olarak adlandırılır. İthalat sırasında ülkemizde ödenen birçok vergi ve yükümlülük vardır. Gümrük vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi ve damga vergisi ödenen başlıca vergilerdendir. Gümrük vergisi uygulandığı eşyanın maliyetini/fiyatını artıran özellikte bir vergi türü olup, mükellefler ödedikleri gümrük vergisini eşyanın fiyatına dahil ederek yansıtabilmektedir. (Hacıköylü, 2014; 23). İthalatta alınan gümrük vergisine yönelik istisnalar Gümrük Kanunu'ndaki düzenlemeler doğrultusunda uygulanır.

Harcama vergisi olan katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi ithalatta yaygın olarak uygulanan vergilerdendir. Bu harcama vergileri için uygulanacak istisnalar ise sırasıyla Katma Değer Vergisi Kanunu ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiştir. KDVK ve ÖTVK' de düzenlenen istisnalar incelendiğinde Gümrük Kanunu'na atıf yapılmıştır. (II) sayılı cetveldeki mallara uygulanacak ithalat istisnasının detayları ise Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genle Tebliği'nde düzenlenmiştir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (II) sayılı cetvelde yer alan taşıtlarda ithalat istisnası, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7.maddesinin 1 inci fıkrasının 6 ve 7 inci bentlerine göre iki farklı şekilde uygulama alanı bulmaktadır. ÖTVK' nin 7 inci maddesinin 6 ncı fıkrasına göre eğer bir mal Gümrük Kanunu'nun 167.maddesinde sayılan muafiyet ve istisnalar kapsamındaysa aynı zamanda özel tüketim vergisinden de istisnadır. Ancak bu maddede düzenlenen iki durumda özel tüketim vergisi istisnası uygulanmaz. İlk olarak bir gerçek kişi yerleşim yerini Türkiye Gümrük Bölgesi'ne nakledecek ise ve bu gerçek kişiye ait motorlu veya motorsuz nakil aracı alındığı tarihte üç yaşından büyük değilse bu taşıt gümrük vergisinden istisna tutulurken özel tüketim

vergisinden istisna tutulmayacaktır. O halde, yerleşim yerini Türkiye'ye taşıyan gerçek kişiler yanlarında (II) sayılı cetvelde yer alan motorlu taşıtlardan birini getirmeleri durumunda gümrük idaresine ÖTV beyanı yapacak ve ilgili tutarı yine gümrük idaresine ödeyecektir. İkinci olarak 167.maddenin 7 inci fıkrasında düzenlenen ve Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen kurum ve kuruluşların ticari amaç gütmemek şartıyla bazı alanlarda kullanılması amacıyla ithal edilmesi durumunda bu motorlu taşıtlar üzerinden gümrük vergisi alınmazken özel tüketim vergisi alınır.

ÖTVK' nin 7 inci maddesinin 1 inci fıkrasının 6 ıncı bendine göre Gümrük Kanunu'nun 128 inci maddesinde tanımlanan geçici ithalat rejimi durumunda özel tüketim vergisi hesaplanmayacaktır. Geçici ithalat rejimi, Türkiye Gümrük Bölgesi'nde kullanılacak bir eşyanın kullanacak ya da kullandıracak kişinin gümrük idaresine talebi üzerine ithalat vergilerinden muaf olarak ülkeye sokulması ve bu eşyanın kullanımdan dolayı yıpranması haricinde bir değişikliğe uğramadan tekrar ihraç edilmesi durumu olarak açıklanabilir. O halde (II) sayılı cetvelde yer alan motorlu taşıtlardan birine Gümrük Kanunu uyarınca geçici ithalat rejimi uygulanıyorsa bu taşıt özel tüketim vergisinden de istisna tutulacaktır.

Gümrük Kanunu'nun 135 inci maddesinde tanımlanan ve devamındaki maddelerde detayları düzenlenen hariçte işleme rejiminin (II) sayılı cetvelde yer alan motorlu taşıtlara uygulanması durumunda bu taşıtlar ÖTVK' nin 7 inci maddesinin 1 inci fıkrasının 6 ıncı bendine göre özel tüketim vergisinden de istisna tutulacaktır. Hariçte işleme rejimi, Türk Gümrük Bölgesi' nden geçici olarak ihraç edilen eşyalar için uygulanan bir rejimdir ve geçici olarak ihraç edilen eşyanın işlenmesinden dolayı elde edilen ürünlerin Türkiye' ye ithal edilmesi durumunda bu ürünler için uygulanacak vergilerin tam ya da kısmi muafiyeti düzenlenir. Kısaca, (II) sayılı cetvelde yer alan motorlu taşıtlardan biri geçici olarak ihraç edilirse ve ihraç edilen bu taşıttan bir başka ürün elde edilirse, elde edilen ürünün Türkiye'ye ithalinde özel tüketim vergisi hesaplanmayacaktır.

Gümrük Kanunu' nun ikinci bölümünde düzenlenen geri gelen eşyalarda ÖTV istisnası uygulanacaktır. Eğer ihraç edilen bir eşya üç yıl içerisinde Türkiye Gümrük Bölgesi' nde tekrar serbest dolaşıma girmesi durumunda geri gelen eşya söz konusudur. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (II) sayılı cetvelde yer alan araçlardan birinin ihraç edilmesi ve üç yıl geçmeden Türkiye' ye geri gelmesi durumunda beyan sahibinin talebi üzerine bu araca özel tüketim vergisi uygulanmayacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta aracın ithal edilmesinde özel tüketim vergisinin doğup doğmayacağıdır. (II) sayılı

listedeki araçların motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanım amacı ile ithal edilmesi halinde özel tüketim vergisi söz konusu olacaktır. Öte yandan, (I) sayılı listedeki malların ithali ile ve (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların motorlu araç ticareti yapanlar tarafından satılmak üzere ithali verginin konusuna girmediğinden, bu kapsamdaki malların ihracından sonra geri gelmesi halinde ÖTV uygulanmayacaktır. (Alagöz, Sümerli ve Topçu, 2013, 34)

ÖTVK' nin 7 inci maddesinin 1 inci fıkrasının 7 inci bendine göre, transit, gümrük antrepo, dahilde işleme ve gümrük kontrolü altında işleme rejimleri uygulanan taşıtlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı taşıtlar özel tüketim vergisinden istisnadır. Gümrük Kanunu'nun 84.maddesinde düzenlenen transit rejimi, belli koşulları sağlayan aracın Türkiye Gümrük Bölgesi' nde bir yerden başka bir yere taşınması durumunda uygulanır. Bu taşıma yabancı bir ülkeden yabancı bir ülkeye ya da yabancı bir ülkeden Türkiye' ye ya da Türkiye' den yabancı bir ülkeye yapılabilirken Türkiye içerisinde gümrük idareleri arasında da yapılabilir.

Gümrük Kanunu'nun 93 ve devamındaki maddelerde düzenlenen gümrük antrepo rejimine göre izin verilen kişiler tarafından işletilen ve gümrük gözetimi altında bulunan ve gümrük antreposu olarak adlandırılan yerlerde kalan eşyalar vergiden istisna tutulmaktadır. Gümrük Kanunu'nun 108 ve devamındaki maddelerde düzenlenen dahilde işleme rejiminde ihraç edilmek amacıyla üretilecek bir ürünün üretiminde gerekli olan hammadde ya da malzemeler üzerinden vergi alınmamasını sağlayan bir sistemdir. ÖTVK uyarınca dahilde işleme rejimi hükümlerine tabi olan eşya için özel tüketim vergisi hesaplanmayacaktır. Gümrük Kanunu'nun 123 ile 127 inci maddeleri arasında düzenlenen gümrük kontrolü altında işleme rejiminde ise bir ürünün Türkiye Gümrük Bölgesi dışından bir yerden alınması ve yine bu gölgenin dışında gümrük idaresinden izin alınarak işlenmesi halinde işlenen ürün üzerinde vergi alınmaz. Ancak ürünün işlenmesi sonucunda elde edilen diğer ürünlerin ithalinden vergi alınmaktadır. Yine serbest bölge ve geçici yerlerde tutulan eşyalar da özel tüketim vergisinden istisnadır.

(II) sayılı cetvelde yer alan motorlu taşıtlar özelinde bakılırsa Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7 inci maddesinin 1 inci fıkrasının 7 numaralı bendinde geçen rejimlerin uygulandığı taşıtlar ile serbest bölgelerde ve geçici depolama yerlerinde tutulan taşıtlar için özel tüketim vergisi hesaplanmayacaktır.

### **3.1.5. Türk Hava Kurumu'nun taşıt alımlarında uygulanan istisna**

Türk Hava Kurumu ülkemizde herhangi bir kamu kuruluşuna bağlı olmamakla birlikte kamu yararına çalışan dernek konumundadır. 1925 yılında havacılığın gelişmesini sağlamak ve havacılık sanayisini kurmak amacıyla kurulmuştur. Türk Hava Kurumu'na kuruluşundan günümüze kadar çeşitli istisnalar uygulanmıştır. Kurum bünyesinde çalışan personel maaşları gelir vergisinden istisna tutulurken, Kurum'un uçak ve helikopter alımları ÖTV'den istisna tutulmuştur.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (II) sayılı listede yer alan uçak ve helikopterlerin Türk Hava Kurumu tarafından ilk iktisap edilmesi halinde ilgili taşıtlar özel tüketim vergisinden istisna tutulacaktır. Türk Hava Kurumu istisnadan yararlanmak istediği ilgili uçak veya helikopter için özel tüketim vergisi mükellefine bir yazı gönderir. Mükellef yapılan satış için özel tüketim bedelinin dahil edilmediği bir fatura keser. İlgili bedel faturaya dahil edilmemekle birlikte faturada şerh olarak gösterilir. Kesilen faturanın onaylı bir örneği dilekçenin eki olarak ÖTV beyannamesi ile birlikte mükellef tarafından vergi dairelerine verilir ancak beyannamede ÖTV hesaplaması yapılmaz. Vergi dairesi verilen beyannameyi inceleyerek uçak veya helikopter için istisna uygulandığını gösteren belgeyi mükellefe verir.

### **3.1.6. Cumhurbaşkanlığı merkez teşkilatının taşıt alımlarında uygulanan istisna**

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na göre ekli (II) sayılı listede yer alan taşıtların Cumhurbaşkanlığı merkez teşkilatı tarafından alınması halinde bu taşıtlar ÖTV'den istisna tutulacaktır. Uygulanan bu istisna 2018 yılından önce Başbakanlık için uygulanıyordu ancak 2017 yılında yapılan Türkiye anayasa değişikliği ile Başbakanlık'ın kaldırılması sonucu istisna artık Cumhurbaşkanlığı merkez teşkilatının taşıt alımları için uygulanmaya başlanmıştır.

Cumhurbaşkanlığı merkez teşkilatının taşıt alımlarında (II) sayılı cetvel için bir sınırlama getirilmemiştir, bu cetvelde yer alan tüm taşıtlara istisna uygulanacaktır. Cumhurbaşkanlığı tarafından özel tüketim vergisi mükelleflerine taşıtın Cumhurbaşkanlığına teslim edileceğine dair bir yazı verilir ve özel tüketim vergisi istisnası talep edilir. Özel tüketim vergisi mükellefleri, Cumhurbaşkanlığı tarafından verilen bu yazı üzerine istisna uygulayarak ilgili taşıt için faturayı keser. Kesilen faturada özel tüketim vergisi bedeli toplam tutara dahil edilmez ancak bu tutar faturada Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda Cumhurbaşkanlığı taşıt alımları için uygulanan istisna düzenlemesinin madde ve fıkrasının da yer aldığı şerh ile belirtilir. Cumhurbaşkanlığı

tarafından gönderilen yazı ve kesilen fatura özel tüketim vergisi mükellefi tarafından vergi dairesine beyanname ile birlikte teslim edilir. Bu beyannamede özel tüketim vergisi hesaplaması yapılmaz. Vergi dairesi verilen eklerle birlikte beyannameyi inceler ve özel tüketim vergisi mükellefine ÖTV Ödeme Belgesi adında bir belge verir. Mükellef, vergi dairesi tarafından verilen belgeyi saklama ve istenildiğinde ibraz etme yükümlülüğü altındadır.

### **3.1.7. Petrol arama faaliyetinde kullanılmak üzere alınan taşıtlara uygulanan istisna**

Ülkemizde petrol arama faaliyeti alanında çeşitli vergi düzenlemeleri yapılmıştır. Bu düzenlemelerin başında Türk Petrol Kanunu olmakla birlikte Katma Değer Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Damga Vergisi Kanunu'nda da petrol arama faaliyeti ile ilgili düzenlemeler yer almaktadır.

Petrol arama faaliyetlerinde kullanılmak için alınan taşıtlar Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7.maddesine göre özel tüketim vergisinden istisna tutulmuştur.

Petrol arama faaliyeti amacıyla kullanılmak üzere alınan taşıtlardan 4 tarife pozisyon ile sınırlı tutulmak üzere istisnadan yararlanılabilir. 8701.20 tarife alt pozisyonundaki yarı römork ve çekicilerin hepsi bu istisna kapsamındadır. eşya taşımaya mahsus motorlu taşıtların düzenlendiği 87.04 tarife pozisyonunda yer alan tüm taşıtlar özel tüketim vergisi istisnası kapsamındadır. 87.05 tarife pozisyonunda yer alan ve özel amaçlı motorlu taşıt olarak da adlandırılan taşıtlardan özel olarak eşya veya insan taşınması için yapılmış motorlu taşıtlar hariç petrol arama faaliyetinde kullanılan taşıtlar özel tüketim vergisi istisnası kapsamındadır. Son olarak 87.09 tarife pozisyonunda yer alan taşıtlardan antrepo, fabrika, hava limanları veya limanlarda kısa mesafelerde eşya taşımaya mahsus kaldırma tertibatı ile donatılmamış kendinden hareketli yük arabaları ile demiryolu istasyon platformlarında kullanılan çekicilerin petrol arama faaliyeti amacıyla alınması durumunda özel tüketim vergisi istisnası kapsamında olacaktır.

Petrol arama faaliyetinde kullanılmak üzere alınan taşıtların özel tüketim vergisi istisnasından yararlanabilmesi için Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı'na bağlı olan Maden ve Petrol İşleri Genel Müdürlüğü'nden taşıtların petrol arama faaliyetine uygun olduğuna dair ön izin alınması gerekmektedir.

İstisna uygulanan taşıt için beyanname verilmekle birlikte bu beyanname üzerinden vergi idaresi özel tüketim vergisi hesaplaması yapmayacaktır. Vergi dairesine özel tüketim vergisi beyannamesi ile birlikte faturanın onaylı bir örneği ve istisna belgesinin bir örneği özel tüketim vergisi mükellefi tarafından dilekçenin eki olarak verilir. Petrol

arama faaliyetlerinde kullanılmak için alınan taşıtlara kesilecek faturada özel tüketim vergisi tutarı toplam tutara dahil edilmez. Ancak dahil edilmeyen bu tutar faturada bir serh ile belirtilir. Özel tüketim vergisi mükellefi tarafından verilen bu belgeler sonucunda vergi dairesi bir evraklar üzerinde bir inceleme yapar ve mükellefe ‘özel tüketim vergisi ödeme belgesi’ verilir.

### **3.2. Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na Ekli (II) Sayılı Listede Yer Alan Motorlu Taşıtlara Uygulanan Bazı İstisnalara İlişkin Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri**

Uygulanan istisnaların genel hatları ÖTVK ile kanun koyucu tarafından çizilmiş olmakla birlikte Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği ile uygulamanın nasıl olacağı yönünde detaylar düzenlenmiştir. Tebliğ ile düzenlenen detayların içerisinde (II) sayılı listede yer alan motorlu taşıtlara uygulanan istisnalara da yer verilmiştir. İstisnaların uygulanmasında vergi dairesi ile mükellefler arasında görüş ayrılıkları ortaya çıkmaktadır. Bu görüş ayrılıklarını ortadan kaldırmak ve uygulamada birliği sağlamak adına vergi daireleri de Gelir İdaresi Başkanlığı’ndan izahat istemekte ve Gelir İdaresi Başkanlığı da konu ile ilgili ‘özelge’ adı altında vergi dairelerine cevap vermektedir. Çalışmanın bu bölümünde (II) sayılı listede yer alan motorlu taşıtlara uygulanan istisnalar çerçevesinde görüş farklılıkları Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yayınlamış olduğu özelge örnekleri ile incelenecektir.

#### **3.2.1. Harp ve Vazife Malulü Yakınının Taşıtlarındaki İstisnada Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri**

Hayatını kaybetmiş harp veya vazife malullerinin yakınlarının taşıtlarında uygulanacak istisna Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun 7.maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendinde düzenlenmiştir. Bu istisnanın nasıl uygulanması gerektiği Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği’nde düzenlenmiş olsa da istisnanın uygulanması sırasında bazı boşluklar ortaya çıkmaktadır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’na bağlı Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü’nün izahat talebi sonucunda Ek-1’de sunulan Gelir İdaresi Başkanlığı’nın ‘39044742-135-160355’ sayılı ve ‘eşi şehit olduktan sonra tekrar evlenen ve ikinci eşi de vefat eden kişinin ÖTV istisnasından yararlanarak taşıtların iktisabı’ konulu özelgesi incelendiğinde mevzuatta kaynaklanan boşluktan dolayı uygulamada sorun

çıkıldığı görülmektedir. İlgili özelgede bir kadın eşi şehit olduktan sonra ikinci evliliğini yapmış ve ikinci eşi de vefat etmiştir. İkinci eşinin vefat etmesi üzerine şehit olan ilk eşinden dul aylığı aldığını da belirterek özel tüketim vergisi istisnasından yararlanarak motoru taşıt almak istemektedir. Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde 'istisnanın uygulanması' başlığı altında şehit eşinin tekrar evlenmesi durumunda istisnadan faydalanamayacağı hüküm altına alınmıştır. Tekrar evlendiği eşinden boşanan ya da sonradan evlenen eşinin vefat etmesi durumunda önceki eşinin haklarından yararlanacağı konusunda bir düzenleme gerek. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda gerekse istisnaların düzenlendiği diğer yönetmelik ve tebliğlerde düzenlenmemiştir. Özelgede kişinin şehit eşinden dul maaşını tekrar aldığının belirtmesi konusunda 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 35.maddesinde kişilerin aylığının kesilmesini gerektiren durumun ortadan kalktığında tekrar dul ya da yetim aylığı alabileceği yönünde özel bir düzenleme yapılmıştır. Ancak dul ve yetim maaşları için yapılan bu düzenleme özel tüketim vergisini kapsamamaktadır. Özelgede kanunların anlam yönünden uygulanması yönünde bir yaklaşım sergilenmektedir ancak özel tüketim vergisi ile ilgili uygulanan bu istisnada Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde istisnanın uygulanması başlığında tekrar evlenen eşin istisnadan yararlanamayacağı konusundaki düzenlemenin devamında yapılan evliliğin sona ermesi ile harp veya vazife malulü olan eşinden kazandığı haklara tekrar sahip olacağı ayrıca düzenlenmesi ya da tebliğin ilgili bölümünde geçen 'tekrar evlenen dul eşin istisnadan faydalanamayacağı tabiidir' ifadesinin kaldırılması ve evlenen dul eşten istisnadan faydalanmayacağı yönünde feragat beyan belgesinin kişiden alınması uygulamada birliğin sağlanmasına katkı sağlayacaktır.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'na bağlı Gelir Kanunları Kdv ve Ötv grup Müdürlüğü'nün izahat talebi sonucunda Ek-2'de sunulan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 'E-76264044-135(52-7-7376)-46092' sayılı ve 'Ötv Kanunu'nun (7/8) md-İbrahim AYIKOĞLU' konulu özelgesi incelendiğinde harp ve vazife şehitlerinin dul eşi için ilk incelenen özelgeye göre farklı bir durum söz konusudur. Bu özelgede vazife malulünün oğlu söz konusu istisnadan yararlanmak istemektedir. Vazife malulünün dul eşi ikinci bir evlilik yapmış ve oğlu annesinden feragat beyannamesini alamadığı için Tebliğ'de belirtildiği üzere tekrar evlenen eşin istisnadan yararlanamayacağı hükmüne dayanarak feragat beyannamesi almadan vazife malulünün oğlu istisnadan yararlanmak istemektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı feragat beyannamesinin tekrar evlenen eşten

alınmaması gerektiğine dair olumlu görüş bildirmiştir. Ancak bu eşin bir sonraki evliliğinin sona ermesi halinde nasıl bir yol izleneceği konusunda bir ifadeye yer vermemiştir. Özel Tüketim Vergisi (II) Liste Uygulama Genel Tebliği'nde geçen 'gerektiği durumlarda noter nezdinde düzenlenmiş feragat beyannamesi' ifadesinin muğlak bir ifade olması sebebiyle bu ifadenin detaylandırılması ya da tekrar evlendiği için istisnadan yararlanamayan eşin boşanma durumunda bu istisnadan yararlanıp yararlanmayacağı konusunda detaylı bir düzenlemeye gidilmesi uygulamada yaşanan sıkıntıların giderilmesi için bir çözüm yolu olabilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vermiş olduğu harp ve vazife malulü yakınının taşıt alımı konusunda incelenen iki özelge için bir değerlendirme yapıldığında ilk özelge ile ikinci özelge arasında verilen görüşlerin uygulamada iki farklı sonuca yol açtığı görülmektedir. İlk incelenen özalgede eş malul olduktan sonra tekrar evlenen ve evliliği biten kadın malul olan eşin haklarından yararlanabilmektedir. Ancak ikinci özalgede ise tekrar evlenen eşin evliliği bittiğinde malul olan eşin haklarından yararlanmayacağı düşünüerek feragat beyannamesi aranmamaktadır. İkinci özalgede malul olan ve tekrar evlenen eşin evliliği bittiğinde ilk özalgedeki görüşü vergi dairesine sunarak malul olan eşin haklarından yararlanmak isteyebileceği açıktır ve bu aşamada uygulamada nasıl bir yol izleneceği hakkında belirsizlik vardır. Her iki özalgenin de incelenmesinden sonra belirtildiği üzere Tebliğ'de belirtilen eksikliklerin uygulamada sorun yarattığı ve bu sorunlar karşısında vergi dairelerinin Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan izahat istedikleri görülmektedir. Ancak verilen özalgelerin uygulamada farklı sonuçlara yol açtığı da göz önüne alındığında bu şekilde sonuçların ortaya çıkmaması için Tebliğ'de tereddüte yer vermeyecek şekilde düzenleme yapılması vergi dairelerindeki uygulama aşamasının daha kolay ilerleyeceği ve uygulamada birliğin sağlanacağı aşikardır.

### **3.2.2. Malul veya Engellilerin Taşıt Alımlarındaki İstisnada Ortaya Çıkan Sorunlar ve Çözüm Önerileri**

Malul veya engellilerin taşıt alımlarında uygulanacak istisna Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7.maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde düzenlenmiştir. Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde ise uygulamada yaşanabilecek aksaklıkların önüne geçebilmek için detaylı düzenleme yapılmıştır.

Malul veya engellilerin taşıt alımlarında uygulanan istisna hem Kanun hem de Tebliğ'de düzenlenmiş olsa da uygulama aşamasında yaşanan sorunların giderilmesi için zaman zaman Gelir İdaresi Başkanlığı genel yazılar yayınlayabilmektedir. Gelir İdaresi

Başkanlığı'nın 26.12.2022 tarihinde yayınlamış olduğu ve Ek-3 olarak verilen 'E-84974990-135(KDV-4-DAĞITIM-2022/3)-367363' Sayılı genel yazısı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7.maddesinin 2.fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde geçen istisnalar açısından uygulamada önemli bir yer edinmiştir. Bu genel yazı mükelleflerin bahsi geçen maddelerde uygulanan istisnaları suiistimal etmelerinin önüne geçmek maksadıyla taahhüt uygulamasına yer vermiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı 7/2-a, 7/2-b ve 7/2-c maddelerinden faydalanmak isteyen engelli mükelleflerden kendisi veli veya vasi gibi kanuni temsilcilerinden ilgili aracı kullanacak kişiler konusunda taahhütname alınması gerektiğini düzenleyerek bu taahhütnamelerin örneklerini ek halinde yazıya eklemiştir. Ayrıca mükelleften alınan taahhüt ile istisnadan yararlanacak olan engelli ve yakınının aynı ilde ikametgâh edeceği konusu da taahhüt altına alınmaktadır. Uygulamada sigorta şirketleri de bu taahhüt yazısının yürürlüğe girmesi ile birlikte kendi sözleşmelerine bir madde ekleyerek taahhütnamedeki şartların dışına çıkılması durumunda bir kaza gerçekleşirse sigortada belirtilen zararın şirket tarafından karşılanmayacağını hüküm altına almaktadır.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu 7/2-a maddesinde engellilik oranı %90 veya üzerinde olan malul ve engellilerin 87.03, 87.04 ve 87.11 G.T.İ.P. numaralı motorlu taşıtlardan birini alması durumunda uygulanan istisna düzenlenmektedir. 7/2-a ve 7/2-b için aynı düzenlemeye gidilmiştir ve istisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerden aynı taahhütname yazıları alınmaktadır. İlgili düzenlemeye göre alınan taşıtı kimlerin kullanabileceği konusunda ve kullanan kişinin aynı il içerisinde olması konusunda bir düzenleme yapılmıştır. Taşıtı kullanabilecek kişiler için Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda bir sınırlamaya gidilmemiş olmakla birlikte Özel tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde bu durum detaylandırılmamış ve sadece engellinin istifadesine sunulması şartı aranmıştır. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayınlamış olduğu ve mükelleflerden taahhüt almayı düzenlediği genel yazıda bu durum sınırlandırılmıştır. Sınırlandırma engellinin taşıtta bulunmadığı durumları kapsamaktadır. Bahsi geçen sınırlamaya göre eğer malul veya engelli taşıtta değilse bu taşıtı ancak eşi, aynı il sınırlarında ikamet eden birinci dereceye kadar kan ve sıhrî hısımları ile kardeşleri veya noterce düzenlenmiş iş akdine bağlı olarak istihdam edilen bir sürücü kullanabilecektir. Sınırlama incelendiğinde öncelikle Kanun ve Tebliğ'de yapılmayan bir düzenleme Gelir İdaresi Başkanlığı'nın vergi dairelerine gönderdiği bir genel yazı ile uygulamaya konulmuştur. İdarenin adsız düzenleyici işlemleri arasında yer alan bu

yazının icrailik niteliği taşıması uygulamada sorunlara yol açabilir. İcraîlik niteliği taşımadığı ve Kanun ya da Tebliğ’de bu düzenlemenin yapılmaması mükellefler açısından doğru olmayan bir uygulamadır. Kişiler açısından yapılan sınırlamanın yanında il sınırlamasının yapılması da uygulamada engellinin ikametgahının değişmesi durumunda nasıl bir yol izleneceği konusunda belirsizliğe yol açmaktadır. Ayrıca ilgili yazı incelendiğinde birinci derece yakını olmayan malul ve engelliler için bu istisnadan kimlerin yararlanacağı da düzenlenmemiştir. 7/2-c kapsamında yararlanılmak istenilen istisna için ise engellinin aracı bizzat kullanacağı konusunda taahhüt aranmaktadır. Ancak Karayolları Trafik Yönetmeliği’nin 53.maddesinin 3.fikrasının c bendinde %90’ın altında olan engellilerin bizzat kullanılmak amacıyla istisnadan yararlanarak aldığı özel tertibatlı taşıtların uygun olması halinde engellinin eşi, üçüncü dereceye kadar kan ve sıhrî hısımlarının ya da noterce düzenlenmiş iş akdine bağlı olarak istihdam edilen bir sürücünün taşıtı kullanabileceği düzenlenmiştir. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yapılan taahhüt uygulaması Trafik Yönetmeliği’nde geçen hükmü sınırlandırmıştır. İdarenin yapmış olduğu adsız düzenleyici işlemler ile kanun, tüzük ve yönetmelikte geçen hükümlere icraîlik niteliği taşımayan sınırlandırılmalar yapılması mevzuat açısından uygun değildir.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 26.12.2022 tarihinde yayınladığı genel yazı ile uygulamadaki suiistimallerin önüne geçmek istediği aşikardır. Uygulamada malul veya engelli mükelleflere tanınan istisnaların suiistimal edildiği ve farklı amaçlar için alınan taşıtların kullanıldığı vergi idaresi tarafından bilinmekle birlikte önüne geçilmesi için tercih edilen yol uygulamada karışıklığa yol açmaktadır. Kanun ve Tebliğ’de düzenlenen konuların idarenin adsız düzenleyici işlemleri ile sınırlandırmak Türk Hukuk Sistemi açısından doğru bir uygulama değildir. Bu uygulamanın yerine Tebliğ’de gerekli düzenlemeler yapılırsa ve getirilecek olan sınırlamalar Tebliğ ile getirilse Türk Hukuk Sistemi açısından daha uygun bir uygulama olacaktır. Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nda genel çerçeve çizildiği için Hazine ve Maliye Bakanlığı Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği ile gerekli düzenlemeleri yapabilecektir. Ancak Gelir İdaresi Başkanlığı 26.12.2022 tarihinde yayınlamış olduğu yazı ile yetinmemiş Ek-4’te görüleceği üzere 18.01.2023 tarihinde vergi dairelerine hitaben bir yazı daha yayınlayarak 26.12.2022 tarihinde yayınlamış olduğu yazıda ‘birinci dereceye kadar kan ve sıhrî hısımları’ ifadesinin kimleri kapsadığı konusunda da açıklama yapmıştır. Öte yandan torun, kuzen, amca, dayı, hala, teyze gibi yakınların engeli taşıtları engellinin istifadesine

sunamayacağını da ayrıca belirtilmiştir. Görüldüğü üzere Başkanlık, Tebliğ ile yapması gereken düzenlemeyi genel bir yazı ile yapmış ve uygulamada sorunlar çıkması durumunda Tebliğ’de detaylı bir düzenleme yapmak yerine ikinci kez bir genel yazı ile uygulamada yaşanan aksaklıkların önüne geçmeye çalışmıştır.

## SONUÇ

2002 yılında kabul edilen Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun ülkemizde uygulama alanları genellikle dayanıklı tüketim malları ya da lüks tüketim mallarıdır. Motorlu taşıtların da içinde bulunduğu bu vergi türünün vergi oranları da oldukça yüksek olabilmektedir. Ülkemizde motorlu taşıt maliyetleri içerisinde özel tüketim vergisi oldukça büyük bir paya sahiptir. Bu yüzden özel tüketim vergisi kapsamında uygulanan muafiyet ve istisnalar da uygulama açısından oldukça önemlidir.

Bu çalışmanın ilk bölümünde özel tüketim vergisinin yürürlükten kaldırdığı vergi ve harçlardan başlanarak günümüzde uygulanan hükümlerine kadar olan süreci ele alan bir çalışma ile motorlu taşıtların yer aldığı Kanun'a ekli (II) sayılı cetveldeki motorlu taşıtlara yönelik uygulanan özel tüketim vergisinin usul ve esasları Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği ile ilgili detaylar incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise (II) sayılı listede yer alan taşıtlara yönelik istisnalar incelenmiş ve bu istisnaların hangi motorlu taşıtlar üzerinde uygulanabileceği, kimlerin bu istisnalardan faydalanabileceği gibi konular ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Son bölüm olan üçüncü bölümde, ikinci bölümde incelenen istisnaların uygulama aşamasında yol açtığı sorunlar incelenmeye çalışılmıştır. Bu bölümde Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, vergi dairelerinin istemiş olduğu izahat çerçevesinde, yayınladığı özeldeler ve yine Gelir İdaresi Başkanlığı'nın yayınlamış olduğu uygulama yazılarının uygulamada yol açtığı farklılıklar ve yaşanan diğer sıkıntılar işlenmiş ve bazı çözüm önerileri geliştirilmeye çalışılmıştır.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda düzenlenen istisnalar ile Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde bu istisnalar için düzenlenen hükümler doğrultusunda uygulamaya yön veren özeldeler ve uygulama yazılarının çeliştiği bazı noktalar vardır. Çelişen bu noktalar ise uygulama birliğine zarar vermekte ve mükellefler açısından da güvensizliğe yol açabilmektedir. Bu çelişkilerin ortadan kalkması ve uygulamada birliğin sağlanabilmesi açısından mevzuatta yapılacak olan değişikliklerin kanunda yapılamasa dahi Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde yapılması uygulama açısından daha doğru olacaktır. Değişen koşullara göre gerek miktarsal düzenlemelerin yapılması gerekse de diğer koşullarda düzenleme yapılması için Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği üzerinde ilk çıkartıldığı günden bugüne kadar on bir kez değişiklik yapılmıştır ancak görüldüğü üzere uygulamada düzenleme eksikliğinden kaynaklı sorun çıkmaya devam etmektedir.

Aynı şekilde kanunda düzenlenmeyen konularla ilgili uygulama yazılarında ve özelelerde sınırlamalar yapılması idarenin düzenleyici işlemleri açısından doğru olmamakla birlikte kanundaki düzenlemeler ile çelişir duruma gelmektedir. Bu çelişkilerin de ortadan kaldırılması için yapılacak olan sınırlandırmaların kanun maddeleri yoluyla yapılması daha doğru olacaktır.

## KAYNAKÇA

- Abay, K. (2013). ÖTV Kanununa Ekli (II) Sayılı Listede yer Alan Araçların ÖTV Matrahının Belirlenmesine İlişkin 6487 Sayılı Kanun ile Yapılan Düzenleme. *Vergi Dünyası Dergisi*, 385, 67-73
- Akdoğan, A. (2019). Kamu Maliyesi. (19.Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Aksoy, M. (2021). Özel Tüketim Vergisinin Gelir Dağılımına Etkileri. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Akyol, S. (2022). Türk Vergi Hukukunda Binek Otomobiller. (1.Baskı). İstanbul: Legal Yayıncılık
- Alagöz, A., Sümerli, S. ve Topçu, B. (2013). Geri Gelen Eşyanın Gümrük Vergileri, KDV ve ÖTV Karşısındaki Durumu. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 2, 23-36.
- Aslanlı, A. (2021). Özel tüketim vergisinin Tüketim Davranışları Üzerindeki Etkisi: Türkiye Örneği. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Batirel, Ö.F. (1984). Maliye Politikası ve Gelişmekte Olan Ülkeler. İstanbul: Okan Yayıncılık
- Bilici, N. (2018). Vergi Hukuku. (46.Baskı). Ankara: Seçkin Yayınevi
- Binici, M. ve Varıcı, İ. (2018). Engellilik Oranı Yüzde Doksanın Altında Bulunan Özur Durumlarında Taşıtların Vergisel Analizi. *Recep Tayyip Erdoğan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 1028 (7), 67-82
- Çiçek, S. ve Şahin, S. (2019). Motorlu Taşıtlar Vergisine Yönelik Mükellef Tutumlarının Değerlendirilmesi: Denizli İli Örneği. *Pamukkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi.*, 35, 245-267
- Çiftçi, Y., Kırbıyık, M. Ve Yılmaz, M. (2016). Doğru Analizin Gerekliliği ve Doğru Numune Alımı. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, 7, 103-106
- Demir, İ.C. (2018). Mükellef Perspektifinden Vergi Tarifeleri: Türkiye Örneği. *Sosyoekonomi Dergisi*, 26(35), 11-26
- Demir, İ.C. (2013). Türkiye’de Vergi Yüğü (Objektif ve Sübjektif Yönleriyle). (1.Baskı). Bursa: Dora Yayınları
- Eker, A. (1998). Kamu Maliyesi. (3.Baskı). İzmir: Anadolu Matbaacılık
- Erkan, M. (2000). Yeni Bir Finansman Aracı: Barter. *Vergi Dünyası*, 221, 92-103
- Hacıköylü, C. (2014). İthalat Sırasında Ödenen Vergiler ve Diğer Mali Yükümlülükler: Türkiye ve Cep Telefonu İthalatı. *Aksaray Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 7(1), 21-36
- Hacıköylü, C. (2017). Türkiye’de Motorlu Kara Taşıtlarına İlişkin Mali Yükümlülükler. Eskişehir: Nisan Kitabevi
- İliaz, N. (2006). Özel Tüketim Vergisinin Türk Mali Sistem İçerisindeki Yeri. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Ankara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü

- Işık, M. (2019). Türkiye’de Sigara Üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergisinin Sigara Tüketim Tercihleri Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Eskişehir, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Karakoç, G. (2003). Özel Tüketim Vergisinin Vergi Sistemimizdeki Yeri ve Önemi. *Vergi Denetmenleri Dergisi*, 64,111
- Karakoç, Y. (2014). Genel Vergi Hukuku. (7.Baskı). Ankara: Yetkin Yayınları.
- Mat, F. (2018). Türkiye’de Akaryakıt İthalinde KDV ve ÖTV Uygulamaları. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Mutlu, A. (2002). Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi. *Yaklaşım Dergisi*, 115, 46-52
- Oktar, K. (2008). Özel Tüketim Vergisi Yorum ve Açıklamaları. (1.Baskı). Ankara: Savaş Kitap ve Yayınevi
- Öner, E. (2022). Türk Vergi Sistemi. (11.Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık
- Özel Tüketim Vergisi Kanunu (4760 sayılı). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.4760.pdf>. Erişim Tarihi: 17.05.2023
- Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği. <https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=20695&mevzuatTur=Tebliğ&mevzuatTertip=5>. Erişim Tarihi: 22.05.2023
- Taghiyev, R. (2020). Alkol ve Tütün ürünleri üzerinde Uygulanan Özel Tüketim Vergisinin Etkinliği: Türkiye ve Azerbaycan Örneği. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Taylar, Y. (2010). Vergi Teorisi Açısından Özel Tüketim Vergileri ve Türk Özel Tüketim Vergisi Uygulaması. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 12, 435-467
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2008). Türk Vergi Sistemi. İzmir: Neşa Ofset ve Ambalaj
- Türen, R. (2021). Lüks Mal ve Hizmetler Çerçevesinde Türkiye’deki Özel Tüketim Vergisinin Değerlendirilmesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Isparta: Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Türkkan, A. (2007). Mali Güç İlkesi Açısından Motorlu Taşıtların Değerlendirilmesi. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Sakarya: Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Türkmenoğlu, A. (2011). Son Gelişmeler Işığında karşılaştırmalı Olarak Avrupa Birliği ve Türkiye’de Özel Tüketim Vergileri. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi.
- Saraçoğlu, F. (2014). Bir Vergi(leme) Unsuru Olarak Türk Vergi Sisteminde Traktör. *Selçuk üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 22(2), 29-42
- Saymaz, N. (2017). Sigara Üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergisine Yönelik Sigara Tüketicilerinin Tutumu. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Zonguldak: Bülent Ecevit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi
- Somuncu, A. ve Ayyıldırım, K. (2022). Özelgeler ve Yargı Kararları Işığında Motorlu Kara Taşıtlarının Vergilendirme Sorunları. Ankara: Yetkin Basım Yayımlar ve Dağıtım A.Ş.

- Susam, M. (2004). Özel Tüketim Vergilerinin Yapısı ve Türk özel Tüketim Vergisinin Avrupa Birliği ile Uyumlaştırılması. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. İstanbul: İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Şengül, Z. (2022). Türkiye’de Otomotiv Sektörüne Yönelik ÖTV Düzenlemeleri ve İktisadi Etkileri. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Ankara: Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
- Şenyüz, D. (2005). Türk Vergi Sistemi. (11.Baskı). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık

## EKLER

### Ek 1.

T.C.

GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI

İSTANBUL VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞI

Mükellef Hizmetleri Katma Değer Vergisi Grup Müdürlüğü

Sayı : 39044742-135-160355

08.06.2017

Konu : Eşi şehit olduktan sonra tekrar evlenen ve ikinci eşi de vefat eden kişinin ÖTV istisnasından yararlanarak araç iktisabı

İlgide kayıtlı özelge talep formunun ve eklerinin incelenmesi neticesinde, 11/05/1952 tarihinde eşinizin şehit olmasından sonra yeniden evlendiğiniz ve ikinci eşinizin de vefat etmesi sebebiyle ilk eşinizden dolayı dul aylığı aldığınız belirtilerek 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının 8 numaralı bendinde düzenlenen *hayatını kaybetmiş harp veya vazife malulü sayılanların yakınlarının taşıt alımında istisna* uygulamasından yararlanıp yararlanamayacağınız hususunda Başkanlığımız görüşünün bildirilmesinin talep edildiği anlaşılmaktadır.

6745 sayılı Kanunun 51 inci maddesiyle 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (8) numaralı bent ile bu Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi mallardan; 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm<sup>3</sup>'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm<sup>3</sup>'ü aşanlar hariç) ve 87.11 GTİP numaralarında yer alanların, 12/4/1991 tarihli ve 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanununun ek 1 inci maddesinin

ikinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde sayılan kişilerden hayatını kaybetmiş olanların eş veya çocuklarından birisi, eş ve çocuğu yoksa ana veya babasından birisi tarafından bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı özel tüketim vergisinden müstesna edilmiştir.

Söz konusu düzenlemeye ilişkin uygulama usul ve esaslarına yönelik açıklamalara, 13/10/2016 tarihli ve 29856 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:2) ile değişik Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin (II/C/6) bölümünde yer verilmiştir.

Anılan Tebliğin (II/C/6.3) bölümünde, hayatını kaybetmiş harp veya vazife malulünün tekrar evlenen eşinin istisnadan yararlanamayacağı belirtilmiştir. Ancak, bu evliliğin boşanma veya eşin vefat etmesi ile sonlanması halinde, evlenen kişinin evlenmeden önceki medeni haline döndüğü, dolayısıyla şehidin dul eşi statüsünün tekrar kazanıldığı hususu dikkate alındığında, tekrar evlenmekle birlikte bu evliliği boşanma ya da vefat ile sonlanan dul eşin söz konusu istisnadan yararlanması mümkün bulunmaktadır.

Buna göre, şehit eski eşinizin 12/4/1991 tarihli ve 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanununun ek 1 inci maddesinin ikinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde sayılan kişilerden olması halinde anılan Tebliğin (II/C/6) bölümünde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde ve aranan şartların yerine getirilmesi kaydıyla, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun (7/8) maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanmanız mümkündür.

Bilgi edinilmesini rica ederim

Ek 2.



T.C.  
HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI  
Gelir İdaresi Başkanlığı

GÜNLÜDÜR  
25.05.2023

Sayı : E-76264044-135[52-7-7376]-45791  
Konu : ÖTV Kanununun (7/8) md. Hk.

Sayın İBRAHİM AYIKOĞLU  
Baraj Mah. Akıncılar Sk. Tip 10A-1 Blok No:2/3 İç kapı No:4 Altındağ / ANKARA

Türkiye Büyük Millet Meclisi Kamu Denetçiliği Kurumu tarafından Başkanlığımıza gönderilen 28/4/2023 tarihli ve 2023/5394-S.23.8894 sayılı gönderme kararı ekinde yer alan 27/4/2023 tarihli şikayet başvurunuzun incelenmesinden, babanızın 1965 yılında şehit olduğu ve anneniz Nezihe AYIKOĞLU'nun 1971 yılında yeniden evlendiği, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanununun (7/8) maddesinde yer alan istisnadan yararlanabilecek tek hak sahibinin kendiniz olduğu ancak söz konusu istisnadan faydalanabilmeniz için annenizden de feragatname istenildiği belirtilerek, teslim edilmesi gereken evrak bilgilerinin bildirilmesinin talep edildiği anlaşılmıştır.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasına, 7/9/2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 6745 sayılı Kanunun 51 inci maddesiyle eklenen, (8) numaralı bent ile, bu Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi mallardan; 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm<sup>3</sup>'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm<sup>3</sup>'ü aşanlar hariç) ve 87.11 GTİP numaralarında yer alanların, 12/4/1991 tarihli ve 3713 sayılı Terörle Mücadele Kanununun ek 1 inci maddesinin ikinci fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde sayılan kişilerden hayatını kaybetmiş olanların eş veya çocuklarından birisi, eş ve çocuğu yoksa ana veya babasından birisi tarafından bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı özel tüketim vergisinden istisna edilmiş olup, söz konusu istisnanın uygulama usul ve esasları Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin (II/C/6) bölümünde belirlenmiştir.

Bu kapsamda, mezkûr Genel Tebliğin (II/C/6.4) bölümünde, söz konusu istisnadan hayatını kaybetmiş harp veya vazife malûlünün reşit çocuğunun yararlanmak istemesi halinde, **dul eş ve varsa diğer çocukların** her birinden (reşit veya mümeyyiz olmayan çocuk/çocuklar adına veli veya vasiden) haklarından feragat ettiklerine dair beyanın aranacağı ve tekrar evlenen dul eşin istisnadan faydalanamayacağı belirtilmiş olup, hayatını kaybetmiş harp veya vazife malûlünün mezkûr istisnadan **yararlanabilecek durumda eş veya çocuğunun bulunmaması** halinde ise herhangi bir feragat beyanının aranmasına gerek bulunmayacağı tabiidir.

Buna göre, Başkanlığımız kayıtlarının tetkikinden, babanız İsmail Şükrü AYIKOĞLU'nun vazife malulü olduğu tarih itibarıyla anneniz Nezihe AYIKOĞLU ile evli olduğu ancak annenizin 06/07/1971 tarihinde yeniden evlendiği dolayısıyla mezkûr istisnadan yararlanabilecek durumda olmadığı anlaşıldığından, kendisinden alınması gereken herhangi bir feragat beyanı bulunmamaktadır.

Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim.

Gökhan ÖZÇUBUK  
Başkan a.  
Gelir İdaresi Daire Başkanı

### Ek 3.



T.C.  
HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI  
Gelir İdaresi Başkanlığı

Sayı : E-76264044-135[52-010-49]-137185  
Konu : Özel Tüketim Vergisi Kanunu (7/2) madde  
uygulaması

ACELE  
23.12.2022

#### DAĞITIM YERLERİNE

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanununda malûl veya engellilerin taşıt alımında ÖTV istisnası düzenlenmiş olup, konuya ilişkin yapılan denetim ve incelemelerde bahse konu istisna uygulamasına ilişkin hususlara yönelik suistimallerin bulunduğu tespit edildiğinden, uygulamaya ilişkin olarak bu yazının yazılmasına ihtiyaç duyulmuştur.

Bilindiği üzere, 4760 sayılı ÖTV Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde düzenlenen malûl veya engellilerin taşıt alımında ÖTV istisnası uygulamasının usul ve esaslarına ilişkin açıklamalara Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin (II/C/1) bölümünde yer verilmiştir.

Mezkûr Genel Tebliğin;

- (II/C/1.5) bölümünde, istisna kapsamında ilk iktisabı yapılan taşıtın, engelli kişi tarafından bizzat kullanılması; engelli kişinin taşıtı bizzat kullanmasının mümkün olmaması halinde ise sürekli olarak istifadesine sunulmasının gerekmekte olduğu, taşıtın zorunlu sebepler dışında, engelli tarafından bizzat kullanılmadığının veya engellinin taşıtı bizzat kullanamayacak durumda olması halinde taşıtın bariz bir şekilde engellinin istifadesine sunulmadığının tespiti halinde, istisna şartlarının ihlal edildiğinin kabul edileceği ve ilk iktisapta ödenmeyen ÖTV'nin, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte malûl veya engelliden aranacağı; ayrıca, taşıtın ilk iktisabında yaptırılan hareket ettirici aksamın sonradan söküldüğünün tespit edilmesi halinde de aynı yönde işlem tesis edileceği,

- (II/C/1.6) bölümünde ise, muvazaaya dayanan bir ilişki içerisinde engelli kişi adına taşıt iktisap edildiğinin tespiti halinde ilk iktisapta ödenmeyen ÖTV'nin, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte müştereken ve müteselsilen işleme taraf olanlardan (adına taşıt iktisap edilen engelli, engelli adına alıp fiilen kendi istifadesine kullanan ile durumdan haberdar olması şartıyla motorlu araç ticareti yapan kişiden) aranacağı

düzenlenmiştir.

Bu kapsamda, anılan Kanunun;

- (7/2-a) maddesinde yer alan istisnadan faydalanmak üzere engellilik derecesi %90 veya daha fazla olan malûl veya engelliler bakımından, istisnaya konu taşıtın bizzat kullanılmasının, engelli kişinin taşıtı bizzat kullanılmasının mümkün olmaması halinde sürekli olarak mezkûr istisnadan yararlanan engellinin bariz bir şekilde istifadesine sunulması,

- (7/2-b) maddesinde yer alan istisnadan faydalanmak üzere engellilik derecesi %90 veya daha fazla olup tekerlekli sandalye veya sedye ile binilmesine ve seyahat edilmesine uygun tertibat yaptırılan malûl ve engelliler bakımından, istisnaya konu taşıtın bizzat kullanılması mümkün olmaması durumunda mezkûr istisnadan yararlanan engellinin istifadesine sunulması,

- (7/2-c) maddesinde yer alan istisnadan faydalanmak üzere engellilik derecesi %90'ın altında olan malûl veya engelliler bakımından, istisnaya konu taşıt için bizzat kullanılmak amacıyla engelliliğe uygun hareket ettirici aksamda özel tertibat yaptırılmasının, malûl veya engelli tarafından bizzat kullanılmasının ve engellilik durumları itibarıyla istisna kapsamındaki taşıtta bulunması gereken özel tertibata/tertibatlarla ilişkin ibareleri (kod numarasım/numaralarını) içeren sürücü belgesini haiz olunması

şarttır. Bu bakımdan,

- Mezkûr Kanunun (7/2-a) ve (7/2-b) maddesinde yer alan istisnadan yararlanan taşıtlar bakımından istifadesine sunulmasından anlaşılması gereken asıl olarak istisnadan yararlanan malûl veya engellinin bizzat taşıtta bulunması olup; istisnadan yararlanan malûl veya engellinin taşıtta bulunduğu durumlar haricinde ise, istisnadan yararlanmanın istifadesine sunulmasını teminen söz konusu taşıtlar; taşıt sahibi engelli kişinin eşi, aynı il sınırlarında ikamet eden birinci dereceye kadar kan ve sıhrı hısımları ile kardeşleri veya noterce düzenlenmiş iş akdine bağlı olarak istihdam edilen bir sürücü tarafından yine sadece istisnadan yararlananın istifadesine sunulması şartıyla kullanılabilir. Bu durumlar dışındaki kullanımlar suistimal olarak değerlendirilecektir.

- Malûl veya engellinin, birden fazla engellilik sağlık kurulu raporunun veya çocuklar için özel gereksinim raporunun (ÇÖZGER) bulunması halinde, en son tarihli raporun bu uygulamada dikkate alınması gerekmekte olup, malûl veya engelli tarafından geçerli raporun ibraz edilmediğinin tespiti ve ibraz edilmeyen en son tarihli raporun da ilgili istisna uygulamasında aranan mahiyette olmaması durumunda, ziyaa uğratılan vergi, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte malûl veya engelliden aranacaktır. İlgili mevzuat uyarınca, malûl veya engelli adına düzenlenen en son tarihli rapordan önce düzenlenen raporlar, süresine bakılmaksızın yeni rapor tarihinden sonra yapılacak başvurular bakımından geçersiz olduğundan, malûl veya engellinin birden fazla engellilik sağlık kurulu raporu veya ÇÖZGER'inin bulunması halinde bu uygulamada en son tarihli rapora istinaden işlem yapılacaktır.

- Anılan istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlendiği Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde belirtilenler dışındaki durumlar istisna şartlarının ihlali anlamına gelecek olduğundan, ilk iktisapta istisna kapsamında alınmayan vergiler, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte alınması durumunda kalacaktır.

Bu itibarla, 1/1/2023 tarihinden itibaren istisnalı araç iktisap etmek isteyen malûl veya engellilere ilişkin (2A) numaralı ÖTV Beyannamesinin verildiği günü takip eden günün mesai saati bitimine kadar bir dilekçe ekinde malûl veya engelliler veya vasi/velilerince imzalanmış olan ve bu yazımız ekinde yer

alan Taahhütnamenin varlığının aranması, anılan belgenin bulunmaması halinde ÖTV Ödeme Belgesi'nin düzenlenmemesi uygun bulunmuştur.

Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim.

Mehmet ARABACI  
Başkan a.  
Gelir İdaresi Başkan Yardımcısı

Ek :

- 1- 4760 sayılı ÖTV Kanununun (7/2-a) maddesi için Taahhütname
- 2- 4760 sayılı ÖTV Kanununun (7/2-b) maddesi için Taahhütname
- 3- 4760 sayılı ÖTV Kanununun (7/2-c) maddesi için Taahhütname
- 4- Veli/Vasi/Kanuni Temsilcilere 4760 sayılı ÖTV Kanununun (7/2-a) maddesi için Taahhütname
- 5- Veli/Vasi/Kanuni Temsilcilere 4760 sayılı ÖTV Kanununun (7/2-b) maddesi için Taahhütname

Dağıtım :

Vergi Dairesi Başkanlıklarına

#### Ek 4.



T.C.  
HAZİNE VE MALİYE BAKANLIĞI  
Gelir İdaresi Başkanlığı

Sayı : E-76264044-135[52-7-7339]-67808  
Konu : Özel Tüketim Vergisi Kanunu (7/2) madde  
uygulaması

10.08.2023

ANKARA VERGİ DAİRESİ BAŞKANLIĞINA  
(Gelir Kanunları Kdv ve Ötv Grup Müdürlüğü)

İlgi : a) 23.12.2022 tarihli ve 76264044-135-137185 sayılı yazımız  
b) 18.01.2023 tarihli ve 76264044-135-5174 sayılı yazımız  
c) 14.03.2023 tarihli ve 84974990-E.120240 sayılı yazı.

İlgi (c)'de kayıtlı yazımız ve eki Yeğenbey Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün 7/3/2023 tarihli ve 63113 sayılı yazısının incelenmesinden; 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanununun (7/2) maddesinde düzenlenen malûl veya engellilerin taşıt alımında ÖTV istisnası uygulamasına yönelik, motorlu araç satışı faaliyetinde bulunan bayiler tarafından malûl veya engellilere ilişkin Engelli Sağlık Kurulu Raporuna istinaden söz konusu istisna kapsamında araç satışı ile ilgili ÖTV (2A) beyannamesini dairelerine beyan edildiği ve evraklarını teslim edilmesi üzerine dairelerince gerekli kontroller yapılarak onay işlemlerinin yapıldığı, ancak söz konusu dilekçeler ekinde yer alan taahhütnamelerde istisnâlı aracı, engelinin istifadesine sunabilecek kişiler kısmında engelli şahsın üvey anne, üvey baba, üvey çocuk ve üvey kardeşlerinin yer aldığı tespit edildiği belirtilerek, taahhütnamelerde yer alan üvey anne, üvey baba, üvey çocuk ve üvey kardeşlerin istisnâlı aracı engelinin istifadesine sunabilecek kişiler arasında olup olmadığı hususunda uygulamaya yön verecek Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

Konu hakkında görüşüne başvurulmuş Başkanlığımız Hukuk Müşavirliğinden alınan 11/4/2023 tarihli ve 25989 sayılı yazıda özetle;

-4721 sayılı Türk Medeni Kanununa (TMK) göre; hısımlık ve akrabalığın, kan hısımlığı, kayın hısımlığı ve yapay hısımlık (evlatlık ilişkisi) olarak üç şekilde kurulduğu; kan hısımlığının türlerinin ise, üstsoy-altsoy kan hısımlığı ve yansoy kan hısımlığı olmak üzere ikiye ayrıldığı,

-TMK'nın 17 nci maddesinde, kan hısımlığı için, birbirinin soyundan gelme ya da ortak bir soydan gelme biçiminde iki ayrı olgudan bahsedildiği,

-Ortak bir soydan üreyenler arasındaki kan hısımlığına, yansoy kan hısımlığı denildiği, yansoy kan hısımlığının oluşması için iki kişinin en az birinin ortak köke bağlanmasının gerekli olduğu; burada hısımlığın, ortak kökten yanlara doğru çekilen çizgilerle gösterildiği, bu nedenle yansoy kan hısımlığının; kardeşler arasında; amca, hala, teyze ve dayı ile yeğen arasında; kardeş çocukları ve torunları arasındaki hısımlık olduğu,

-Yansoy kan hısımlığının ise, ortak kökü meydana getiren kadın ve erkeğin ikisinin de ortak olması ya da sadece bir tanesinin ortak olmasına göre, tam kan yansoy hısımlığı ve yarım kan yansoy hısımlığı olmak üzere ikiye ayrıldığı,

-Tam kan yansoy hısımlığında, ortak kökü oluşturan ana ve babanın ya da büyük ana ve büyük babanın ve bunların üstsoylarının, her ikisi de aynı ise, bu aynı ortak kökten gelen kişiler arasında tam kan yansoy hısımlığı olduğu, örneğin, anası ve babası bir olan (aynı ana ve babadan doğan) kardeşler arasında, tam kan yansoy hısımlığı olduğu,

-Yarım kan yansoy hısımlığında ise, ortak kökü oluşturan ana ve babanın ya da büyük ana ve büyük baba ve bunların üstsoylarının sadece bir tanesinin ortak olduğu, örneğin, anası aynı, babaları ayrı kişiler

olan kardeşler arasında, yarım kan yansoy hısımlığının bulunmakta olduğu; **anası ya da babası bir olan yarım kan yansoy hısımlı olan kardeşlere üvey kardeş de denilmekle birlikte, kullanılan bu üvey kardeş ifadesinin doğru olmadığı, zira üvey kardeşlerin anaları da babaları da ayrı kişiler olduğu, bu nedenle de aralarında kan hısımlığı söz konusu olmadığı,** anası ve babası (her ikisi de) ayrı olan üvey kardeşler arasında bir evlenme engeli olmadığı, çünkü aralarında ne kan hısımlığı ne de kayın hısımlığı olduğu,

-TMK'nın 306 ncı maddesinde ise, "*Eşlerden biri, en az iki yıldan beri evli olmaları veya kendisinin otuz yaşını doldurmuş bulunması koşuluyla diğerinin çocuğunu evlât edinebilir.*" hükmü ile evlenme ile eşin çocuğu ile bir hısımlık kurulmadığını, hısımlık kurulması için yapay hısımlık olan evlat edinme müessesesine başvurulabileceğinin düzenlendiği belirtilerek üvey anne, üvey baba, üvey çocuk arasında bir hısımlık ilişkisinin söz konusu olmadığı

şeklinde değerlendirilmiştir.

Bilindiği üzere, 4760 sayılı ÖTV Kanununun (7/2) maddesinde, malûl veya engellilerin taşıt alımında ÖTV istisnası düzenlenmiş olup, söz konusu istisnanın uygulama usul ve esaslarına ilişkin açıklamalara, Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğ (II/C/1) bölümünde yer verilmiştir.

Mezkûr Genel Tebliğin;

- (II/C/1.5) bölümünde, istisna kapsamında ilk iktisabı yapılan taşıtın, engelli kişi tarafından bizzat kullanılması; engelli kişinin taşıtı bizzat kullanmasının mümkün olmaması halinde ise sürekli olarak istifadesine sunulmasının gerekmekte olduğu, taşıtın zorunlu sebepler dışında, engelli tarafından bizzat kullanılmadığının veya engellinin taşıtı bizzat kullanamayacak durumda olması halinde taşıtın bariz bir şekilde engellinin istifadesine sunulmadığının tespiti halinde, istisna şartlarının ihlal edildiğinin kabul edileceği ve ilk iktisapta ödenmeyen ÖTV'nin, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte malûl veya engelliden aranacağı; ayrıca, taşıtın ilk iktisabında yaptırılan hareket ettirici aksamın sonradan söküldüğünün tespit edilmesi halinde de aynı yönde işlem tesis edileceği,

- (II/C/1.6) bölümünde ise, muvazaaya dayanan bir ilişki içerisinde engelli kişi adına taşıt iktisap edildiğinin tespiti halinde ilk iktisapta ödenmeyen ÖTV'nin, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte müştereken ve müteselsilen işleme taraf olanlardan (adına taşıt iktisap edilen engelli, engelli adına alıp fiilen kendi istifadesine kullanan ile durumdan haberdar olması şartıyla motorlu araç ticareti yapan kişiden) aranacağı

düzenlenmiştir.

Bu kapsamda, ilgi (a)'da yer alan Genel Yazımızda da belirtildiği üzere, mezkûr Kanunun (7/2-a) ve (7/2-b) maddesinde yer alan istisnadan yararlanan taşıtlar bakımından, istifadesine sunulmasından anlaşılması gereken **asl olarak istisnadan yararlanan malûl veya engellinin bizzat taşıtta bulunması olup;** istisnadan yararlanan malûl veya engellinin taşıtta bulunduğu durumlar haricinde ise, istisnadan yararlananın istifadesine sunulmasını teminen söz konusu taşıtlar; taşıt sahibi engelli kişinin **eşi, aynı il sınırlarında ikamet eden birinci dereceye kadar kan ve sıhri hısımları ile kardeşleri veya noterce düzenlenmiş iş akdine bağlı olarak istihdam edilen bir sürücü** tarafından yine sadece istisnadan yararlananın istifadesine sunulması şartıyla kullanılabilir. Bu durumlar dışındaki kullanımlar suistimal olarak değerlendirilecektir.

Buna göre, yazımızda bahsi geçen üvey anne, üvey baba veya üvey çocuk arasında evlenme ile bir hısımlık kurulmadığından bahisle, söz konusu istisna kapsamında iktisap edilen araçları kullanacaklar için verilmesi gereken taahhüt formuna eklenmeleri mümkün bulunmamakla birlikte, üvey kardeş hususunda hısımlık ilişkisinin yarım kan yansoy hısımlı olan kardeş mi yoksa ana ve baba her ikisi de ayrı kardeşler mi oldukları tam olarak tespit edilerek buna göre işlem yapılması gerektiği mütalaa edilmiştir.

Bilgi edinilmesini ve gereğini rica ederim.

Nuray SERDAROĞLU ERBİL

Başkan a.

Gelir İdaresi Grup Başkanı