

ÖTV Uygulamasına Dair Notlar (III): 5838 Sayılı Kanunun Geçici 3. Maddesi ile İlgili Yorum Yanlışı

MEHMET ERKAN

YMM

Özet

Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan 87.03 tarife pozisyonundaki araçlar için 1/8/2002-21/7/2005 tarihleri arasında 87.04 G.T.İ.P. numarasından ÖTV beyan edilmesiyle ilgili olarak, 5838 sayılı Kanunun Geçici 3 üncü maddesi uyarınca ÖTV tarhiyatlarından vazgeçilmesi ve tahakkuk eden tutarların terkin edilmesiyle ilgili uygulamada tereddütler mevcut bulunmaktadır.

5838 sayılı Kanunun Geçici 3.maddesi ile yapılan düzenlemenin, 87.04 tarife pozisyonuna giren ve ilk iktisabı yapılan, ancak kayıt ve tescil ettirilmeden önce veya sonra tadilat yapılarak 87.03 tarife pozisyonundaki araca dönüştürülen araçlar için ÖTV beyan edilmemesi sebebiyle yapılan tarhiyatları da kapsadığı şeklindeki yargı kararı, Kanunu'nun 15/2-b hükmü gereğince yapılan ilave tarhiyatları da etkileyecek şekilde yorumlanmaktadır.

Danıştay tarafından verilen karar, tadil edilen ve ÖTV beyan edilmemiş olan araçlara ilişkin ÖTV Kanunu'nun 15/2-b hükmü gereğince yapılan ilave tarhiyatları da olumsuz etkileyecek şekilde yorumlanmakta olup, bu yorum 5838 sayılı Kanunun Geçici 3 üncü maddesi ile yapılan düzenlemenin amacına aykırı bulunmaktadır.

5838 sayılı Kanunun Geçici 3.maddesi ile yapılan düzenleme, 87.04 tarife pozisyonuna giren ve ilk iktisabı yapılan, ancak kayıt ve tescil edilmeden önce veya sonra tadilat yapılarak 87.03 tarife pozisyonundaki araca dönüştürülen araçlar için ÖTV beyan edilmemesi sebebiyle ÖTV Kanunu'nun 15/2-b maddesi gereğince yapılan tarhiyatları kapsamamaktadır.

Anahtar Kelimeler: (II) sayılı listede yer alan 87.03 ve 87.04 tarife pozisyonundaki araçlar, kayıt ve tescil, tadilat, ÖTV Kanunu'nun 15/2-b hükmü gereğince yapılan ilave tarhiyat

1-GENEL AÇIKLAMALAR

1985 yılında genel tüketim vergileri alanında yapılan reformla, 8 adet dolaylı vergi yürürlükten kaldırılmış ve katma değer vergisi uygulamaya konulmuştur. Genel tüketim vergilerine ilişkin söz konusu reform sonrası, dolaylı vergiler alanındaki ikinci değişim ÖTV Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile gerçekleştirilmiştir.

ÖTV Kanunu 6 yılı aşkın bir süredir uygulanmasına rağmen uygulamada KDV'den farklı olarak

genel ve yayılı tüketim vergisi olmayıp, tek aşamalı tüketim vergisi özelliği dolayısı ile ancak bu alanda faaliyet gösteren veya bu konuda uygulama yapanların bilgi sahibi olduğu görülmektedir. Uygulamada tek aşamalı yapısı nedeniyle sıklıkla karşılaşılmaması, ÖTV'nin mevcut sorunlarının veya uygulama tereddütlerinin de dar çevrelerde kalmasına yol açmaktadır.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa 5838 sayılı Kanun ile eklenen Geçici 3.madde hükmü

mükellefler ve vergi uygulamacıları arasında vazgeçilecek ÖTV tarhiyatının kapsamı konusunda tereddütler doğurmaktadır. Ayrıca, söz konusu Kanunun Geçici 3.maddesinde yer alan düzenlemenin ÖTV Kanunu'nun 15/2-b hükmü gereğince yapılan ilave tarhiyatları da kapsadığı şeklindeki yargı kararı, söz konusu ilave tarhiyatları da etkileyecek şekilde yorumlanmaktadır.

Yazımızda ÖTV uygulaması açısından önem arzeden bu konudaki tereddüt giderilmeye ve bu hususa açıklık getirilmeye çalışılacaktır.

2-5838 SAYILI KANUNU'NUN GEÇİCİ 3. MADDESİ İLE İLGİLİ YORUM YANLIŞI

2.1- Yasal Düzenleme ve Yargı Kararı

5838 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un¹ Geçici 3.maddesi ile yapılan düzenleme ile; 4760 sayılı *Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan ve 1/8/2002 - 21/7/2005 tarihleri arasında 87.03 G.T.İ.P. numarasından özel tüketim vergisi beyan edilmesi gerekirken 87.04 G.T.İ.P. numarasından özel tüketim vergisi beyan edilen araçlarla ilgili olarak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemler için özel tüketim vergisi tarhiyatı yapılmayacağı, daha önce yapılan tarhiyatlardan vazgeçileceği, tahakkuk eden tutarlar terkin edileceği, ancak, tahsil edilmiş tutarlar red ve iade edilmeyeceği*, esası getirilmiştir.

4760 sayılı *Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan 87.03 tarife pozisyonundaki araçlar için 1/8/2002-21/7/2005 tarihleri arasında 87.04 G.T.İ.P. numarasından ÖTV beyan edilmesiyle ilgili olarak, 5838 sayılı Kanunun Geçici 3 üncü maddesi uyarınca ÖTV tarhiyatlarından vazgeçilmesi ve tahakkuk eden tutarların terkin edilmesiyle ilgili uygulamada tereddütler mevcut bulunmaktadır.*

5838 sayılı Kanunun Geçici 3 üncü maddesi uyarınca; Kanuna ekli (II) sayılı listedeki araçları ilk iktisap kapsamında teslim eden motorlu araç ticareti yapanların (bu kapsamdaki teslimlerde verginin mükellefi, motorlu araç ticareti yapanlardır.) ÖTV'nin yürürlüğe girdiği 1.8.2002 tarihinden 21.7.2005 tarihine kadar 87.03 tarife pozisyonunda yer alan araçları, 87.04 tarife pozisyonunda beyan edip bu kapsamdaki araçlar için vergi ödemiş olmaları halinde, bu işlemle ilgili ÖTV tarhiyatı yapılmayacak, yapılan

tarhiyatlar terkin edilecektir. Ayrıca, bu şekilde tarh edilen ÖTV tutarı üzerinden hesaplanan KDV tarhiyatlarının da terkin edilmesi gerekmektedir.

Ancak, motorlu araç ticareti yapanlardan 87.04 tarife pozisyonuna giren araç (örneğin, kapalı kasalı kamyonet) satın alınıp, kayıt ve tescil ettirilmeden önce veya sonra tadilat yapılarak 87.03 tarife pozisyonundaki araca dönüştürülen araçlar için ÖTV Kanunu'nun 15/2-b hükmü gereğince, ÖTV beyan edilmemiş olması dolayısıyla yapılan ilave tarhiyatlar ise 5838 sayılı Kanunun Geçici 3 üncü maddesi kapsamına girmemektedir. 87.04 tarife pozisyonunda olan ve 87.04 tarife pozisyonundan ÖTV beyan edilen araçların, 87.03 tarife pozisyonuna dönüştürülmesi halinde 87.03 tarife pozisyonundaki araç için ÖTV beyan edilmesi gerekmektedir. Bu nedenle 5838 sayılı Kanunun Geçici 3 üncü maddesinin, 87.04 tarife pozisyonunda olup 87.04 tarife pozisyonundan ÖTV beyan edilerek satın alınan araçların 87.03 tarife pozisyonundaki araca dönüştürüldükten sonra ÖTV beyan edilmemesi dolayısıyla yapılan ÖTV tarhiyatları için geçerli olması söz konusu değildir.

Ancak, 5838 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un Geçici 3.maddesi ile yapılan düzenlemenin, 1/8/2002 - 21/7/2005 tarihleri arasında 87.04 tarife pozisyonuna giren ve ilk iktisabı yapılan araçların, kayıt ve tescil ettirilmeden önce veya sonra tadil edilerek 87.03 tarife pozisyonundaki araca dönüştürülmesi halinde de geçerli olması gerektiği savıyla yargı konusu yapılmıştır. Bu konuda ilk derece mahkemesinin idare lehine verdiği söz konusu kararda² özetle ;

" **DAVANIN ÖZETİ** : Davacının "eşya taşımaya mahsus" vasıflı olarak satın aldığı ve bu vasıf için yasada öngörülen oran üzerinden özel tüketim vergisini ödediği aracını yaptığı tadilatla insan taşımaya mahsus" vasıflı minibüs haline getirdiğinden söz edilerek aracın yeni vasfı için yasada öngörülen oran dikkate alınarak hesaplanan özel tüketim vergisi farkı üzerinden 4760 sayılı Yasanın 15/2-(b) bendi uyarınca resen tarh edilen vergi ziyayı cezalı özel tüketim vergisinin dava açılmaksızın kesinleşmesi üzerine vadesinde ödenmeyen amme alacağının tahsili amacıyla düzenlenen dava konusu 18.10.2008 tarih ve 2008/55 sayılı ödeme emrinin; aracın usulüne uygun olarak satın aldığı, aracın teknik özelliğine dokunma-

1 28.02.2009 tarihli ve 27155 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2 Ankara 5.Vergi Mahkemesi, Esas No:2008/1843 Karar No :2009/549

dan iç dizaynında değişiklik yapıldığı, değişikliğin yasal ruhsata işlendiği, Karayolları Trafik Kanununa ve Türk standartları Enstitüsü onaylı projelere göre aracın sürücü dahil 8+1 yolcu taşıma kapasiteli minibüs olduğu, ilk iktisaptan sonraki tadilatın hiçbir şekilde özel tüketim vergisine konu olmayacağı ileri sürülerek iptali istenilmektedir

Diğer taraftan 28/02/2009 tarihli mükerrer 27155 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Bazı konularda değişiklik yapılmasına dair 5838 sayılı kanunun geçici 3. Maddesinde 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan ve 01/08/2002-21/07/2005 tarihleri arasında 8703 G.T.İ.P numarasından özel tüketim vergisi beyan edilmesi gerekirken 87.04 G.T.İ.P numarasından özel tüketim vergisi beyan edilen araçlarla ilgili olarak bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemler için özel tüketim vergisi tarhiyatı yapılmayacağı daha önce yapılan tarhiyatlardan vazgeçileceği tahakkuk eden tutarların terkin edileceği, tahsil edilmiş tutarların red ve iade edilemeyeceği hükmüne bağlanmış ise de söz konusu yasal düzenleme ithalat aşamasında verilen beyannamelerde ithal edilen araçlara gümrük tarife pozisyonlarının yanlış beyanından kaynaklanan tarhiyatlara ilişkin olduğu dolayısıyla tadilat yapılmak suretiyle 87.03 tarife pozisyona giren araçları kapsamadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Açıklanan nedenlerle davanın reddine karar verilmiştir." denilmek suretiyle 5838 sayılı Kanunun Geçici 3.maddesi ile yapılan düzenlemenin ÖTV Kanunu'nun 15/2-b maddesi gereğince, yapılan tadilat ve dönüşümlerde ilave ÖTV beyan edilmemiş olması nedeniyle yapılan tarhiyatları kapsamadığına dair karar verilmiştir.

Ancak, vergi mahkemesinin kararı Danıştay tarafından bozulmuş olup, söz konusu kararda³ özetle;

"İstemin Özeti : Davacı adına 87.04 G.T.İ.P numarasında beyan edilerek vergisi buna göre ödenen aracını, daha sonra 87.03 G.T.İ.P numarasında yer alan araca dönüştürüldüğü halde bu işlem nedeniyle ortaya çıkan vergi farkını beyan etmediğinden ve ödemediğinden bahisle 2004 yılının Nisan dönemine ilişkin özel tüketim vergisi ve kesilen vergi ziyayı cezası ile hesaplanan gecikme faizinin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrinin iptali istemiyle açılan

davayı reddeden Ankara Beşinci Vergi Mahkemesinin 30.03.2009 gün ve E:2008/1843; K:2009/549 sayılı kararının dilekçede yazılı nedenlerle bozulması istenilmektedir.

TÜRK MİLLETİ ADINA

Hüküm veren Danıştay Yedinci Dairesince işin gereği görüldü:

28.2.2009 tarih ve 27155 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5838 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun geçici 3 üncü maddesinde: 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan ve 1/8/2002-21/7/2005 tarihleri arasında 87.03.G.T.İ.P numarasından özel tüketim vergisi beyan edilmesi gerekirken 87.04 G.T.İ.P numarasından özel tüketim vergisi beyan edilen araçlarla ilgili olarak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemler için özel tüketim vergisi tarhiyatı yapılmayacağı, daha önce yapılan tarhiyatlardan vazgeçileceği, tahakkuk eden tutarların terkin edileceği tahsil edilmiş tutarların red ve iade edilemeyeceği hükmüne bağlandığından, konusu kalmayan istem hakkında karar verilmesine yer olmadığına,..... karar verilmiştir.

5838 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un Geçici 3.maddesi ile yapılan düzenlemenin, 87.04 tarife pozisyonuna giren ve ilk iktisabı yapılan, ancak kayıt ve tescil ettirilmeden önce veya sonra tadilat yapılarak 87.03 tarife pozisyonundaki araca dönüştürülen araçlar için ÖTV beyan edilmemesi sebebiyle yapılan tarhiyatları da kapsadığı şeklindeki yargı kararı aşağıda açıklanacak nedenlerle Geçici 3.madde ile ilgili doğru bir yorum içermemektedir. Bu şekilde düşünmemizin nedenlerini; düzenlemeye yol açan tarihsel süreç, düzenlemenin gerekçesi ve taşıt araçlarının tadilatında vergileme prensiplerini de ele almak suretiyle açıklamakta yarar görmekteyiz.

2.2- 5838 Sayılı Kanunun 3. Maddesindeki Düzenlemenin Tarihçe ve Gerekçesi

TGTC İzahnamesi 87.04 fasıl açıklamasına göre; 87.04 pozisyonunda bazı motorlu taşıtların sınıflandırılması, o taşıtın özellikle insan taşımak yerine eşya taşımak için dizayn edilmiş olduğunu gösteren belli nitelikler tarafından belirlenir Bu nitelikler, özellikle, brüt ağırlık derecelendirmesi 5 tondan az olan, ya

3 Danıştay Yedinci Daire, Esas No :2009/3529 Karar No :2009/3516

ayrı kapalı arka alanı ya da normalde eşyanın taşınması için kullanılan açık arka platformu olan, fakat arkada emniyet kemeri, bağlantı noktası veya yolcu rahatlığını sağlayan şeyler olmadan ve arka platformun tamamen eşya taşınması için kullanılmasına izin veren yanlara doğru düz kat bank tipi koltukları olan motor taşıtlarının sınıflandırılmasının belirlenmesinde yardımcı olur. Bu kategoride yer alan motorlu taşıtlar genellikle "çok amaçlı" taşıtlar olarak bilinir. (Örneğin; kamyonet tipi taşıtlar, pick-up tipi taşıtlar ve bazı spor amaçlı taşıtlar).

Çok amaçlı araç, uygulamada combi van, camlı van, panelvan gibi adlarla tanımlanan, hem yük hem de yolcu taşımaya üzere imal edilen araçlar olarak bilinmektedir. 5 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliğinin (Tarife Sınıflandırma Kararları)⁴ yayımlandığı tarihe kadar, 87.03 ve 87.04 tarife pozisyonundaki araçlar, yük veya yolcu kapasitesine göre tarifeleniyordu. Şoför dahil koltuk sayısı (1 kişi 70 kilogram olarak) 70 kilogram ile çarpılmak suretiyle yolcu taşıma kapasitesi bulunuyor, bu rakam yük taşıma kapasitesinden az ise araç 87.04 tarife pozisyonundaki yük taşımaya mahsus araç olarak, fazla ise 87.03 tarife pozisyonundaki insan taşımaya mahsus araç olarak nitelendiriliyordu.

Ancak, 5 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği ekindeki sınıflandırma kararında; yük ve yolcu taşıma kapasitesi göz önüne alınmadan (1+1),(1+3),(1+4) veya (1+7) koltuklu, şoför ve öndeki yolcunun arkasındaki kısımda emniyet kemerleri veya emniyet kemeri montajı için tertibat, koltuk ve emniyet ekipmanı montajı için sabit tertibat, aracın iç kısmının her tarafında araçların yolcu bölümlerinde yer alan konfor özellikleri ve iç döşemeleri (örneğin yer kaplamaları, havalandırma, iç aydınlatma, küllükler), iki yan panel boyunca arka camları bulunan (en arkada yük bölümünün sağ ve sol taraflarında cam bulunmasın); şoför ve öndeki yolcuların bölümü ile insan veya eşya taşınması için kullanılan arka bölümü arasında sabit bir panel veya bariyer bulunmayan kapalı kasa motorlu taşıtların tamamının 87.03 tarife pozisyonunda değerlendirileceği açıklaması yapılmıştır.

Bu durumda 5 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği ekindeki sınıflandırma kararının uygulamaya girdiği

tarihe kadar⁵ kadar %10 oranında vergilenen bu tip araçların hemen hemen tamamının, bir tebliğle yapılan düzenleme sonucu %37, %60 veya %84 oranına tabi tutulmasını gündeme gelmiştir. Verginin yasallığı ilkesi ile uyuşmayan bu durum dikkate alınarak Gümrük Müsteşarlığı tarafından 5 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliğin yürürlüğü, 6 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği ile 1.6.2005 tarihine, 7 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği ile de 1.8.2005 tarihine kadar ertelenmiştir. ÖTV Kanunu'nun ilgili kısmında değişiklik yapan 5398 sayılı Kanunun 28. maddesi ile ÖTV Kanunu eki (II) sayılı listedeki 87.03 ve 87.04 tarife pozisyonunda yer alan araçların tanımları ve vergi oranlarında yapılan değişiklikler 21.7.2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Daha önce yürürlüğü 1.8.2005 tarihine ertelenen Gümrük Genel Tebliği de 8 Seri No.lu Tarife Sınıflandırma Kararı olarak (25.7.2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmasına rağmen) 5398 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle eş zamanlı olarak 21.7.2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Böylece hafif ticari araç veya çok amaçlı araç olarak isimlendirilen kombi, panelvan tipi araçlardan, şoför sırasının arkasında koltuğu veya koltuk olmasa dahi yanda camı bulunan araçlar 21.7.2005 tarihinden itibaren 87.03 tarife pozisyonundaki binek otomobilleri grubuna dahil olmuş, ancak vergi oranları (istiap haddi 850 kg.'ı geçmeyip motor silindir hacmi 2000 cm³'ün altında olması veya istiap haddi 850 kg.'ı geçmesine rağmen motor silindir hacmi 2800 cm³'ün altında olması şartıyla) %10 olarak muhafaza edilmiştir.

5398 sayılı Kanun değişikliği ile yük taşımada kullanılıp azami ağırlığı 3,5 tonu aşmayan ve yolcu taşıma kapasitesi istiap haddinin %50'sinin altında olan motorlu araçlardan;

- İstiap haddi 850 kg.'ı geçmeyip motor silindir hacmi 2000 cm³'ün altında olan,

- İstiap haddi 850 kg.'ı geçip motor silindir hacmi 2800 cm³'ün altında olan,

araçlarda uygulanacak ÖTV oranı %10 olarak belirlenmiştir. Bu belirleme yapılırken yolcu taşıma kapasitesi, sürücü dahil toplam yolcu sayısının 70 kg.'la çarpılması suretiyle hesaplanacaktır. Araçta koltuk bulunmasa dahi, koltuk montajı için yapılmış

4 5 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliğinin (Tarife Sınıflandırma Kararları), 21.4.2005 tarih ve 25793 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

5 5 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği 21.04.2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

bulunan sabit tertibatlar (koltuk kızıağı, montaj vidaları gibi) da koltuk olarak dikkate alınacaktır. Aracın istiap haddi; güvenle taşıyabileceği sürücü ve yolcu dahil toplam yük ağırlığı olup, taşıma sınırı, taşıma kapasitesi olarak da tanımlanmaktadır.

Bu gruba giren araçlardan hafif ticari araç olarak isimlendirilen kombi, panelvan tipi olup, 87.04 tarife pozisyonunda sınıflandırılan kara nakil vasıtalarıdır. Ancak bu kriterleri taşıyor olsa dahi, 87.03 tarife pozisyonunda yer almakta olan binek otomobilleri, steysin vagonlar, yarış arabaları, kapalı kasalı arazi taşıtları, jipler ile motorlu karavanlar, üç ve dört tekerlekli motorlar (ATV) 87.04 tarife pozisyonunda değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, 8 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği (Tarife- Sınıflandırma Kararları) gereğince; kapalı kasalı olup çift sıra koltuklu veya şoför mahallinin arkasındaki bölümde ve yanda camı olup, şoför mahalli ile arka koltuklar arasındaki bölüm arasında sabit bir panel ve bariyer bulunmayan araçların da 87.03 tarife pozisyonunda sınıflandırılması gerekmektedir.⁶

ÖTV Kanunu eki (II) sayılı listedeki 87.03 ve 87.04 tarife pozisyonunda yer alan araçların tanımlarında yapılan değişiklikler ve bu değişikliğe paralel olarak daha önce yürürlüğü 1.8.2005 tarihine ertelenen 8 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği de (Tarife Sınıflandırma Kararı) 5398 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle eş zamanlı olarak 21.7.2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Ancak, 21.07.2005 tarihinden önce ithal edilen araçlarla ilgili olarak yürütülen incelemelerde inceleme elemanlarınca, 8 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği (Tarife- Sınıflandırma Kararları) uygulamasının geçmişe dönük uygulanması ve beraberinde bu dönemlerde (ÖTV Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 1.8.2002 tarihi ile 8 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliğin yürürlüğe girdiği 21.7.2005 tarihi arasındaki dönem) 87.04 G.T.İ.P. numaralarında ithal edilerek ÖTV'si ödenmiş araçlar için 87.03 G.T.İ.P. numarasına göre geriye dönük tarhiyat yapılması talebiyle karşılaşmıştır.

Bu talep, Gümrük İdaresince çıkarılmış olan ilgili yıllardaki Genel Tebliğler⁷ ve tarife- sınıflandırma kararları esas alınarak Maliye İdaresince çıkarılmış olan ÖTV İç Genelgesinin⁸ yok kabul edilerek geriye dönük tarhiyat yapılmasına yol açmaktaydı. Söz konusu araçların iktisap eden gerçek veya tüzel kişilerden geri dönük ilave vergilerin tahsil edilmesi de fiilen mümkün bulunmamaktaydı. Ayrıca, 87.04 G.T.İ.P. numaralarında ithal edilerek ÖTV'si ödenmiş araçlar için 87.03 G.T.İ.P. numarasına göre geriye dönük tarhiyat yapılması, verginin kanuniliği, idarenin istikrarı ile çelişeceği gibi mükellef açısından da idareye güvenin ortadan kalkmasına yol açacaktı.

Yukarıda açıklanan hukuki ve ekonomik gerekçelerden hareketle yasa koyucu 5838 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un Geçici 3.maddesi ile söz konusu düzenlemeyi ihdas etmiştir.

ÖTV Kanununun yürürlüğe girdiği 1.8.2002 tarihi ile 8 Seri No.lu (Tarife-Sınıflandırma Kararları) Gümrük Genel Tebliğinin yürürlüğe girdiği 21.7.2005 tarihleri arasında, bu tebliğde açıklanan özellikleri nedeniyle 87.03 tarife pozisyonunda sınıflandırılması gereken araçlardan ÖTV'si 87.04 tarife pozisyonunda beyan edilip ödenenlerle ilgili olarak, 5838 sayılı Kanunun Geçici 3 üncü maddesiyle düzenleme yapılmıştır. Bu düzenleme ile ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan ve 1/8/2002 - 21/7/2005 tarihleri arasında 87.03 G.T.İ.P. numarasından ÖTV beyan edilmesi gerekirken 87.04 G.T.İ.P. numarasından ÖTV beyan edilen araçlarla ilgili olarak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önceki dönemler için ÖTV tarhiyatı yapılmaması, daha önce yapılan tarhiyatlardan vazgeçilmesi, tahakkuk eden tutarların terkin edilmesi öngörülmüştür.

2.3- Taşıt Araçlarının Tadilatında Vergileme

2.3.1- Kayıt ve Tescil Edilmeden Önce Tadilat Yapılan Araçların İlk İktisabında Vergilendirme

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinin 1 numaralı fıkrasının (b) bendi ile Kanuna ekli

6 8 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği'ndeki (Tarife- Sınıflandırma Kararı), 27.7.2005 tarih ve 25888 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

7 8 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği (Tarife- Sınıflandırma Kararı)ndan önce geçerli olan 4 ve 5 Seri No.lu Gümrük Genel Tebliği (Tarife-Sınıflandırma Kararları) kastedilmektedir.

8 03/12/2003 tarih ve 2003/2 Seri No.lu ÖTV İç Genelgesi

(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV'ye tabi tutulmuştur. ÖTV kapsamına giren diğer mallarda olduğu gibi, Kanuna ekli (II) sayılı listedeki araçlar da Türk Gümrük Tarife Cetvelindeki G.T.İ.P numaraları itibariyle tanımlanmıştır.

Aynı Kanunun 2/1-b maddesinde ilk iktisap ifadesi; (II) sayılı listedeki mallardan Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithali, müzayede yoluyla veya kayıt ve tescil edilmiş olsa dahi 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümlerine göre iade edilenler de dahil motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabı, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanması, aktife alınması veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesi olarak tanımlanmıştır.

Verginin mükellefi (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir. Kanunun 2/1-d maddesinde motorlu araç ticareti yapanlar; (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanları imal, inşa veya ithal edenler, fabrika, ana bayi, bölge bayii, bayi, yetkili satıcı ve acenteler ile Maliye Bakanlığınca bu nitelikte oldukları tespit edilenler olarak tanımlanmıştır.

Öte yandan ÖTV Kanunu'nun 15/2-b maddesinde; (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların, ilk iktisap tarihinden itibaren beş yıl içinde 87.02 (Otobüs ve midibüs hariç), 87.03 veya 87.04 ("Diğerleri" grubu hariç) tarife pozisyonlarında yer alan mallara dönüştürülmesi halinde, daha önce ödenen vergi mahsup edilmek suretiyle bu malların ilk iktisabındaki matrah esas alınarak değişiklik uyarınca adına kayıt ve tescil işlemi yapıldan, değişikliğin kayıt ve tescili tarihinde dönüştürülen mallar için geçerli olan oran üzerinden, bu tarihte ÖTV alınacağı hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre, motorlu araç ticareti yapanlardan satın alınan ve kayıt ve tescil ettirilmeden önce bir başka araca dönüştürülen araçların ilk iktisabında ÖTV doğmaktadır. Dolayısıyla kayıt ve tescile tabi bir aracı satın alıp, kayıt ve tescil ettirmeksizin üzerinde tadilat veya ek imalat yapmak veya yaptırmak suretiyle kayıt ve tescile tabi bir başka araç imal edenler de ÖTV mükellefi olarak, söz konusu araçları ilk iktisap kapsamında teslim etmesi, kullanmaya başlaması, aktife alması veya adına kayıt ve tescil ettirmesi işleminde vergi beyan edeceklerdir.

Bu hükümlere göre, kayıt ve tescile tabi araçları satın alarak, kayıt ve tescil ettirmeden önce bir başka araca dönüştürenlerin, dönüştürdükleri araçları ilk iktisap kapsamında kullanmaları, aktife almaları veya adlarına kayıt ve tescil ettirmeleri ÖTV'ye tabi olacaktır. Konuyla ilgili açıklamaların yapıldığı 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin (15.3.1) bölümünde, ÖTV ödeyerek satın aldığı araçları kayıt ve tescil ettirmeden önce bir başka araca dönüştürenlerin, bu şekilde dönüştürdükleri araçları kullanmaları aktife almaları veya adlarına kayıt ve tescil ettirmeleri halinde ÖTV beyanı ve ödemelerine ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır. Bu açıklamalara göre, motorlu araç ticareti yapanlardan 87.04 tarife pozisyonundan ÖTV beyan edilmek suretiyle satın alınan kapalı kasa kamyonetlerin kayıt ve tescilinden önce tadilat yapılmak suretiyle 87.03 tarife pozisyonundaki bir araca dönüştürülmesi halinde, daha önce 87.04 tarife pozisyonundaki araç için ödenen ÖTV mahsup edilmek suretiyle 87.03 tarife pozisyonundaki araç için de ÖTV ödenmesi gerekmektedir. Bu şekilde tadilat yapılan araçlar için ÖTV beyanında bulunmadığı tespit edilen mükellefler hakkında Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre cezalı tarhiyat yapılacağı tabiidir.

Yukarıda belirtildiği gibi, kayıt ve tescile tabi araçları satın alarak kayıt ve tescil ettirmeden tadilat veya ek imalat yapanların sanayi sicil belgesini haiz olmaları halinde, 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin (2.5.) bölümünde belirlenen esaslara göre Maliye Bakanlığınca (Gelir İdaresi Başkanlığı) yazı olarak, tadilat veya ek imalat yapmak üzere motorlu araç alımında veya ithalinde ÖTV uygulanmaması mümkündür.

Kayıt ve tescile tabi araçları satın alarak, kayıt ve tescil ettirmeden önce bir başka araca dönüştürenlerin, yukarıda belirtilen tebliğ hükümleri kapsamında yazı alma şartlarını haiz olmamaları veya şartları haiz olmakla birlikte Maliye Bakanlığınca yazı almamış olmaları halinde, bu amaçla olsa dahi söz konusu araçları ÖTV uygulanmadan iktisap etmeleri mümkün değildir. Bu durumda ÖTV ödeyerek satın aldığı araçları kayıt ve tescil ettirmeden önce bir başka araca dönüştürenlerin, bu araçları iktisabında ödediği ÖTV'yi, dönüştürülerek ilk iktisabı yapılan araçlar için hesaplanacak ÖTV'den indirmesi, Kanunun 9 uncu maddesi uyarınca mümkün bulunmaktadır.

Bu şekilde yapılacak indirimler, dönüşümü yapılan araç için verilecek 2A numaralı ÖTV beyannamesinin 19 uncu satırına yazılmak suretiyle gerçekleştirilecektir.

rilecektir. Ancak bu beyannameye, söz konusu aracın alımında satıcı tarafından beyan edilen ÖTV'ye ilişkin olarak düzenlenen ve alıcıya verilen "ÖTV Ödeme Belgesi"nin aslı eklenecektir.

Bu uygulama, Kanuna ekli (II) sayılı listedeki araçların kayıt ve tescilinden önce bir başka araca dönüştürülmesi ve bu şekilde ilk iktisabında geçerlidir. Söz konusu araçların kayıt ve tescil edildikten sonra bir başka araca dönüşümünde ise, bu bölümün **"2.3.2- Kayıt ve Tescil Edilmiş Olan Araçların Tadilatında Ek ÖTV Tarhiyatı"** kısmında belirtilen şekilde işlem yapılacaktır.

Bu uygulama, Kanuna ekli (II) sayılı listedeki araçların kayıt ve tescilinden önce yapılan tadilat sonucu ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listeye göre farklı bir tarife pozisyonunda yer alan veya aynı G.T.İ.P. numarasında yer almakla birlikte cins ve özellik itibarıyla değişen araçlar için geçerlidir.

Örneğin;

— 87.04 tarife pozisyonundaki şasi (kasasız) kamyonun beton pompası monte edilmek suretiyle 87.05 tarife pozisyonunda yer alan özel amaçlı motorlu taşıtlara dönüştürülmesi,

— 87.04 tarife pozisyonundaki Mercedes Benz marka, Y.Sprinter 315 CDI model araç, kayıt ve tescilinden önce, koltuk ve cam monte edilmek suretiyle 17+1 koltuklu 87.02 tarife pozisyonunda yer alan "Midibüs"e dönüştürülmesi,

hallerinde ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listeye göre farklı bir tarife pozisyonunda yer alan veya aynı G.T.İ.P. numarasında yer almakla birlikte cins ve özellik itibarıyla değişme söz konusu olduğu için bu nitelikteki araçlar için kayıt ve tescil edilmeden önce, 14 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinde açıklandığı şekilde ÖTV beyan edilmesi ve emsal bedeli üzerinden geçerli olan oran üzerinden ÖTV hesaplanması gerekmektedir. Bu araçları iktisabında ödenen ÖTV'yi Kanunun 9. maddesi uyarınca dönüştürülerek ilk iktisabı yapılan araçlar için hesaplanacak ÖTV'den indirebileceği tabiidir.

Ancak, Kanuna ekli (II) sayılı listedeki araçların kayıt ve tescilinden önce yapılan tadilat sonucu ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listeye göre farklı bir tarife

pozisyonunda yer almayan veya aynı G.T.İ.P. numarasında yer almakla birlikte cins ve özellik itibarıyla değişmeyen araçlar için ilave tarhiyat yapılması söz konusu olmayacaktır.

Örneğin;

— 87.04 tarife pozisyonundaki şasi (kasasız) kamyonlara alıcıları tarafından kayıt ve tescilden önce ahşap kasa, ilaveli damper veya tanker monte edilmek suretiyle yapılan tadilat, araçların tarife pozisyonunda veya tabi tutulduğu vergi oranında bir değişikliğe neden olmadığından bu şekilde yapılan tadilat yeni bir imalat olarak değerlendirilemeyecek ve 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin (15.3.1.) bölümüne istinaden ÖTV tarhiyatı yapılmayacaktır.

2.3.2- Kayıt ve Tescil Edilmiş Olan Araçların Tadilatında Ek ÖTV Tarhiyatı

ÖTV Kanununun 15 inci maddesinin 2 numaralı fıkrasının (b) bendinde 5228⁹ ve 5281¹⁰ sayılı Kanunlarla yapılan değişikliklere göre, Kanuna ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların, beş yıl içinde 87.02 (Otobüs ve midibüs hariç), 87.03 ve 87.04 ("Diğerleri" grubu hariç) tarife pozisyonunda yer alan mallara dönüştürülmesi halinde, daha önce ödenen vergi mahsup edilmek suretiyle bu malların ilk iktisabındaki matrah esas alınarak değişiklik uyarınca adına kayıt ve tescil işlemi yapıldan, kayıt ve tescil tarihinde geçerli olan oran üzerinden hesaplanacak ÖTV, bu tarihte tarh ve tahakkuk ettirilecektir.

ÖTV Kanununun 19 uncu maddesinin (b) bendi ile aynı Kanunun 15/2-b maddesinde değişiklik yapan 5228 ve 5281 sayılı Kanunların ilgili maddelerinin yürürlüğe girdiği tarihler göz önüne alındığında, Kanuna ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olan ve Kanunun yürürlüğe girdiği 1.8.2002 tarihinden sonra ilk iktisabı yapılan araçların;

- 1.8.2003 tarihinden itibaren 87.03,

- 3.8.2004 tarihinden itibaren 87.04 ("Diğerleri" grubu hariç),

- 31.12.2004 tarihinden itibaren 87.02 (Otobüs ve midibüs hariç),

9 31.7.2004 tarihli ve 25539 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

10 31.12.2004 tarihli ve 25687 (3. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

tarife pozisyonunda yer alan mallara dönüştürülmesi halinde, değişiklik uyarınca adına kayıt ve tescil işlemi yapılacak olan kişi veya kuruluşlar tarafından, kayıt ve tescil işleminden önce, bu işlemin yapılacağı yerde tek vergi dairesi varsa bu vergi dairesine, birden fazla vergi dairesi varsa motorlu taşıtlar vergisi ile yetkili vergi dairesine (2A) numaralı ÖTV beyanamesi verilecektir. Bu suretle yapılacak beyanda, aracın ilk iktisabındaki matrah üzerinden kayıt ve tescili tarihinde geçerli olan orana göre hesaplanacak vergiden, ilk iktisapta ödenen vergi mahsup edilebilecektir.

Ancak ilk iktisap tarihinden itibaren beş yıl geçtikten sonra yukarıda belirtilen araçlara dönüştürülen araçlar için, Kanunun 15 inci maddesinin 2 numaralı fıkrasının (b) bendi hükmüne göre ÖTV tarhiyatı yapılmayacaktır.

Maliye Bakanlığı, ÖTV Kanununun 15 inci maddesinin 2 numaralı fıkrasının (b) bendine göre Kanuna ekli (II) sayılı listedeki mallarda yapılan tadilatlarla ilişkin verdiği özelgeler özetle aşağıda yer almaktadır.

"....Wolkswagen marka Transporter 2.5 TDI aracın tadilat yaptırılarak 8+1 oturma kapasiteli 87.03 tarife pozisyonu araca dönüştürülmesi nedeniyle ek tarhiyatı Kanun gereğidir...."¹¹

".....Şoför dahil 9 kişiye kadar(9 kişi dahil)insan taşımak üzere imal edilen araçlar 87.03 tarife pozisyonuna girmektedir. Karayolları Trafik Kanunu ve Yönetmeliğine göre "minibüs" ruhsatı verilmesi,araçların ÖTV yönünden 87.03 tarife pozisyonunda değerlendirilmesine engel teşkil etmemektedir..."¹²

".... Chrysler Grand Voyager 2.8 dizel 1+1 ve Chrysler Voyager 2.8 dizel 1+1 aracın koltuk ilavesi yapılsın yapılmasın 2005/1 sıra numaralı ÖTV İç Genelgesi'nde belirtildiği üzere 87.03 GTİP numarasında değerlendirilmesi gerekmektedir."

2005/1 sıra numaralı ÖTV İç Genelgesi'nde; "28/12/2004 tarih ve 63080 sayılı 2004/3 Sıra No.lu Özel Tüketim Vergisi Kanunu İç Genelgesinde,

Chrysler Voyager 2.8 dizel 1+4 koltuklu aracın 8703.33.19.10.11 G.T.İ.P. numarasında, Chrysler Grand Voyager 2.8 dizel 1+1 koltuklu araç ve Chrysler Voyager dizel 1+1 koltuklu aracın ise 8704.21.31.00.00 G.T.İ.P. numarasında sınırlandırıldığına tespit edildiği belirtilmişti. Ancak; konu ile ilgili olarak Gümrük Müsteşarlığından alınan 11/3/2005 tarih ve 6105 sayılı yazıda, Chrysler Grand Voyager 2.8 dizel 1+1 koltuklu aracın da 87.03 tarife pozisyonunda sınıflandırılması gerektiği belirtilmektedir.

Buna göre;

*-Chrysler Grand Voyager 2.8 dizel 1+1 koltuklu
-Chrysler Voyager 2.8 dizel 1+1 koltuklu ,
araçların da 8703.33.19.10.11 G.T.İ.P. numarasında sınıflandırılması gerektiği belirtilmektedir."¹³*

".....ÖTV Kanunu'nun 15/2-b maddesi kapsamında ek ÖTV tarhiyatı,ÖTV'nin yürürlüğe girdiği 1/8/2002 tarihinden sonra ilk iktisapı yapılan araçlar için söz konusudur. Bu tarihten önce ilk iktisapı yapılan araçlar için, hangi tarihte değişiklik yapılırsa yapılsın ek ÖTV tarhiyatının yapılması söz konusu değildir..."¹⁴

"...Kanunun 7/2 maddesinde yer alan istisnadan yararlanılarak iktisap edilen aracın,istisnadan yararlananlar dışındaki kişilere satılması halinde, alıcı adına ÖTV tarhiyatı yapılacaktır. Ancak, istisnadan yararlanmayıp ÖTV ödenerek iktisap edilen aracın, herhangi birine satılması halinde tekrar ÖTV tarhiyatı yapılmayacağı tabiidir..."¹⁵

".....Bu hükümlere göre, (II) sayılı listedeki 87.04 tarife pozisyonundaki "diğerleri" grubunda yer alan ve %4 ÖTV'ye tabi olan bir aracın motorlu araç ticareti yapanlar tarafından satışında, faturanın düzenlenmesi ile ilk iktisap gerçekleşmektedir. Dolayısı ile ilk iktisapla ilgili olarak motorlu araç ticareti yapan satıcı tarafından (2A) numaralı ÖTV beyanamesi verilmek suretiyle ÖTV beyan edilecektir. Ancak fatura düzenlendikten, yani ilk iktisabı gerçekleştikten

11 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 01.12.2006 tarih ve 94651 sayılı Özelgesi

12 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 22.03.2007 tarih ve 25468 sayılı Özelgesi

13 Maliye Bakanlığı'nın 15/03/2005 tarih ve 012569 sayılı 2005/1 sıra numaralı ÖTV İç Genelgesi

14 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 19.01.2006 tarih ve 2409 sayılı Özelgesi

15 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 02.09.2005 tarih ve 43126 sayılı Özelgesi

sonra alıcı tarafından üzerinde dönüşüm yapılmak suretiyle aracın 87.04 tarife pozisyonundaki "diğerleri" grubu dışındaki bir araca dönüştürülmesi halinde, Kanunun 15/2-b maddesi uyarınca beyanı gereken ÖTV'nin adına kayıt ve tescil işlemi yapılacak olan alıcı tarafından beyan edilmesi gerekmektedir...."¹⁶

5838 sayılı "Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un Geçici 3.maddesi ile yapılan düzenlemeye göre;

- Motorlu araç ticareti yapanların 1.8.2002 - 21.7.2005 tarihleri arasında ilk iktisap kapsamında teslim ettiği 87.03 tarife pozisyonundaki araçlar için 87.04 tarife pozisyonundan ÖTV beyan edip ödemiş olmaları halinde, bu işlemle ilgili ek ÖTV tarhiyatı yapılmayacak, yapılan tarhiyatlar terkin edilecektir.

- Söz konusu dönemde 87.03 tarife pozisyonundan beyan edilmesi gerekirken 87.04 tarife pozisyonundan ÖTV beyan edilen araçlar için ek ÖTV tarhiyatı yapılmaması ve tarh edilen ek ÖTV'nin terkin edilmesi nedeniyle, ek ÖTV tutarı üzerinden KDV tarhiyatı da yapılmayacak, tarhiyat yapılmış ise terkin edilecektir.

- Motorlu araç ticareti yapanlardan 87.04 tarife pozisyonuna giren kapalı kasalı kamyonet satın alınıp, kayıt ve tescil ettirilmeden önce veya sonra tadilat yapılarak 87.03 tarife pozisyonundaki araca çevrilen araçlar için ÖTV beyan edilmemesi sebebiyle yapılan tarhiyatlar ise 5838 sayılı Kanunun Geçici 3 üncü maddesi kapsamına girmemektedir. 87.04 tarife pozisyonundaki araçların ilk iktisabından sonra yapılan tadilat sonucu 87.03 tarife pozisyonundaki araçlara dönüştürülmesi halinde, 87.03 tarife pozisyonundaki araç için de ÖTV tarhiyatı yapılması gerekmektedir. Vergi İdaresinin bu konudaki görüşleri de¹⁷ yukarıdaki açıklamalara paralellik arz etmektedir.

- Söz konusu dönemde(1.8.2002 - 21.7.2005 tarihleri arasında) 87.03 tarife pozisyonundan beyan edilmesi gerekirken 87.04 tarife pozisyonundan vergi beyan eden ÖTV mükellefleri;

✓ Motorlu araç ticareti yapanlar, ((II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanları imal, inşa veya ithal edenler, fabrika, ana bayi, bölge bayii, bayi, yetkili satıcı ve acenteler ile Maliye

Bakanlığınca bu nitelikte oldukları tespit edilenlerdir.)

✓ Kullanmak üzere ithal edenler veya müzayedeye yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir.

Ancak, ÖTV Kanunu'nun 15 inci maddesinin 2 numaralı fıkrasının (b) bendi gereğince yapılan tadilat veya dönüşümlerde verginin mükellefi ise; bu tadilat veya dönüşümler uyarınca adına kayıt ve tescil işlemi yapılanlar olmaktadır. ÖTV Kanununun 15/2-b maddesi gereğince verginin mükellefi, motorlu araç ticareti yapanlardan araç iktisap eden gerçek veya tüzel kişilerdir. Bu kişilerin motorlu araç ticareti yapanlar olarak tanımlanan kişiler olmadığı açıktır. 5838 sayılı Kanunun Geçici 3.maddesi ile yapılan düzenleme, ÖTV'de verginin mükellefi yönüyle de ÖTV Kanununun 15/2-b maddesindeki düzenlemeye istinaden yapılan tarhiyatları kapsayacak şekilde yorumlanmaması gerekmektedir.

3- GENEL DEĞERLENDİRME

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan 87.03 tarife pozisyonundaki araçlar için 1/8/2002-21/7/2005 tarihleri arasında 87.04 G.T.İ.P. numarasından ÖTV beyan edilmesiyle ilgili olarak, 5838 sayılı Kanunun Geçici 3 üncü maddesi uyarınca ÖTV tarhiyatlarından vazgeçilmesi ve tahakkuk eden tutarların terkin edilmesiyle ilgili uygulamada tereddütler mevcut bulunmaktadır.

Söz konusu Kanunun Geçici 3.maddesi ile yapılan düzenlemenin, 87.04 tarife pozisyonuna giren ve ilk iktisabı yapılan, ancak kayıt ve tescil ettirilmeden önce veya sonra tadilat yapılarak 87.03 tarife pozisyonundaki araca dönüştürülen araçlar için ÖTV beyan edilmemesi sebebiyle yapılan tarhiyatları da kapsadığı şeklindeki yargı kararı, Kanunu'nun 15/2-b hükmü gereğince yapılan ilave tarhiyatları da etkileyecek şekilde yorumlanmaktadır.

Motorlu araç ticareti yapanlardan 87.04 tarife pozisyonuna giren araç (örneğin, kapalı kasalı kamyonet) satın alınıp, kayıt ve tescil ettirilmeden önce veya sonra tadilat yapılarak 87.03 tarife pozisyonundaki araca dönüştürülen araçlar için ÖTV Kanunu'nun 15/2-b maddesinin hükmü gereğince ÖTV beyan edilmemiş olması durumunda ilave tarhiyat

16 Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 08.12.2004 tarih ve 58355 sayılı Özeldes

17 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 28/04/2009 tarih ve ÖTV-II/2009-1 sayılı ÖTV Sirküleri/6

yapılmaktadır. ÖTV Kanunu'nun 15/2-b maddesinin hükmü gereğince yapılan tarhiyatlar 5838 sayılı Kanunun Geçici 3 üncü maddesi kapsamına girmektedir. Danıştay tarafından verilen karar, tadil edilen ve ÖTV beyan edilmemiş olan araçlara ilişkin ÖTV Kanunu'nun 15/2-b hükmü gereğince yapılan ilave tarhiyatları da olumsuz etkileyecek şekilde yorumlanmakta olup, bu yorum 5838 sayılı Kanunun Geçici 3 üncü maddesi ile yapılan düzenlemenin amacına yukarıda açıklanan gerekçelerle aykırı bulunmaktadır.

5838 sayılı Kanunun Geçici 3.maddesi ile yapılan düzenlemenin, 87.04 tarife pozisyonuna giren ve ilk iktisabı yapılan, ancak kayıt ve tescil edilmeden önce veya sonra tadilat yapılarak 87.03 tarife pozisyonundaki araca dönüştürülen araçlar için ÖTV beyan edilmemesi sebebiyle yapılan tarhiyatları kapsamadığı düşünülmektedir.