Engelli Aracında ÖTV ve Vefat

MAHKEME	KARAR TARİHİ	SONUÇ
Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu	28.01.2026	Aykırılık Giderildi

ESAS NO	KARAR NO	İLGİLİ HÜKÜMLER
2025/21	2026/1	4760 s. ÖTV K. m.1, 2, 3, 7/2-a, Anayasa m.73, KDV K. m.24/b, VUK m.19

ÖZET

Engelli istisnasıyla alınan aracın faturasından sonra, tescilden önce alıcı vefat etmiştir. Kurul, ilk iktisabın faturayla gerçekleştiğini, tescil öncesi vefatın istisnayı düşürmediğini, aksi yöndeki tebliğin kanuni dayanağı olmadığını belirterek mirasçılara tarhiyatı hukuka aykırı bulmuştur.

Bu kararın özeti ve değerlendirmesi
savun.av.tr/engelli-aracinda-otv-istisnasi-vefat-danistay-vddk-2026-1/ →

Karar metni

Adalet Bakanlığı Bedesten sisteminde yayımlandığı hâliyle, değiştirilmeden aktarılmıştır. Taraf adları kaynakta anonimdir.

DANIŞTAY VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU 2025/21 E. , 2026/1 K.

"İçtihat Metni"

T.C.

D A N I Ş T A Y

VERGİ DAVA DAİRELERİ KURULU

Esas No : 2025/21

Karar No : 2026/1

ÖZET: 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin (2) numaralı fıkrasının (a) bendi kapsamında, özel tüketim vergisi istisnasından faydalanmak suretiyle engelli olan muris adına satın alınan aracın tescilinden önce murisin vefat etmesi nedeniyle ilk iktisap aşamasında istisna nedeniyle ödenmeyen vergiler için vârislere resen tarhiyat yapılmasının hukuka uygun olmadığı hakkında.

BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI ARASINDAKİ AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİ

I. AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ

İSTEMİNDE BULUNAN : İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu

II. İSTEMİN ÖZETİ : 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin (2) numaralı fıkrasının (a) bendi kapsamında, özel tüketim vergisi istisnasından faydalanmak suretiyle engelli olan muris adına satın alınan aracın tescilinden önce murisin vefat etmesi nedeniyle ilk iktisap aşamasında istisna nedeniyle ödenmeyen vergiler için vârislere yapılan tarhiyatın kaldırılması istemiyle açılan davalarda verilen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 22/04/2025 tarih ve E:2025/744, K:2025/772 sayılı kararı ile İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 20/05/2025 tarih ve E:2025/1030, K:2025/1047 sayılı, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 25/03/2025 tarih ve E:2025/745, K:2025/562 sayılı ve İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 8. Vergi Dava Dairesinin 24/03/2025 tarih ve E:2025/372, K:2025/5701 sayılı kararları arasındaki aykırılığın, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin (4) numaralı fıkrasının (c) bendi uyarınca, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin, 2. Vergi Dava Dairesinin ve 8. Vergi Dava Dairesinin yukarıda anılan kararları doğrultusunda giderilmesi, istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanın bu yöndeki talebini uygun gören İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 26/06/2025 tarih ve E:2025/31, K:2025/31 sayılı kararıyla istenmiştir.

III. ÖN İNCELEME :

İşbu dosyadaki aykırılığın giderilmesi istemi ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun E:2025/22 ve E:2025/23 sayılı dosyalarında yer alan İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun aykırılığın giderilmesi istemlerinin aynı konuya ilişkin olduğu görüldüğünden, usul ekonomisi gözetilerek söz konusu aykırılığın giderilmesine yönelik istemlerin ayrıca karşılanmasında hukuki bir yararın bulunmadığına ve bu nedenle anılan dosyaların işbu dosya (E:2025/21) ile birleştirilmesine karar verilmiştir.

IV. MADDİ OLAY

Aykırılığın giderilmesi kararına konu uyuşmazlıklar aynı murisin farklı vârisleri adına yapılan tarhiyatlara ilişkindir. Uyuşmazlıklara konu maddi olaylarda, muris tarafından %100 oranlı sağlık kurulu engelli raporuna dayanarak engelli istisnasından yararlanmak suretiyle araç satın alınmıştır. Bu araca ilişkin olarak 22/01/2024 tarihinde kapora ödemesi yapılmıştır. Araca ilişkin fatura 05/02/2024 tarihinde düzenlenmiş, faturada mal bedeli üzerinden %20 oranında katma değer vergisi hesaplanmış, aynı tarihte aracı satan bayi tarafından özel tüketim vergisi beyannamesi verilerek tahakkuk eden damga vergisi ödenmiştir. Özel tüketim vergisi istisnasından yararlanmak suretiyle satın alınan bu araç 13/02/2024 tarihinde tescil edilmiş, muris de aynı tarihte vefat etmiş, ancak tescil vefat saatinden sonra yapılmıştır.

Nakil Vasıtaları Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... tarih ve ... sayılı yazısında ödevlinin aracın tescil saatinden önce vefat ettiğinin tespit edilmesinden dolayı ilk iktisapta ödenmeyen vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte ilk iktisapta beyan edilen matrah ve %80 oran üzerinden resen özel tüketim vergisi tarh edilmesi, ayrıca tarh edilmesi gereken özel tüketim vergisi tutarının %20'si oranında resen katma değer vergisi tarh edilmesi gerektiği hususları belirtilmiştir.

25/03/2024 tarihinde vergi matrahının takdiri amacıyla olay takdir komisyonuna sevk edilmiş, takdir komisyonu tarafından 09/07/2024 tarihli kararlar ile anılan araç ile ilgili olarak araç bedeli esas alınmak suretiyle özel tüketim vergisi matrahı takdir edilmiş ve ilk iktisap tarihinde geçerli olan %80 oranı üzerinden vârisler adına miras hisseleri oranında vergilendirmeye gidilmesi gerektiği belirtilmiştir. Anılan vergi dairesi tarafından vârisler adına miras hisseleri oranında özel tüketim vergisi tarh edilmiş ve verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilmiş; ayrıca, 05/02/2024 tarihli faturada mal bedeli üzerinden hesaplanmış katma değer vergisi bulunmasına rağmen, tarhiyata konu özel tüketim vergisinin %20'si oranı yerine özel tüketim vergisi matrahının (mal bedelinin) %20'si oranında katma değer vergisi tarh edilmiş ve verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilmiştir. Anılan tarhiyatlara karşı aykırılığın giderilmesi istemine konu davalar açılmıştır.

V. AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİNE KONU BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI:

A. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin E:2025/744 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin (2) numaralı fıkrasının (a) bendi kapsamında, özel tüketim vergisi istisnasından faydalanmak suretiyle engelli olan muris adına satın alınan aracın tescil edildiği günde, ancak tescil saatinden önce murisin vefat etmesi nedeniyle, davacı vâris adına hissesi oranında resen tarh edilen 2024 yılı Şubat dönemine ait özel tüketim ve katma değer vergileri ile bu vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyaı cezalarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

İstanbul 9. Vergi Mahkemesinin 30/01/2025 tarih ve E:2024/1606, K:2025/142 sayılı kararının özeti:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) işaretli fıkrasında, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu kurala bağlanmıştır.

4760 sayılı Kanun'un 1. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendi, 7. maddesinin (2) numaralı fıkrasının (a) işaretli bendi, 11. maddesinin (3) numaralı fıkrası, 13. maddesinin (3) numaralı fıkrası, 15. maddesinin (2) numaralı fıkrası ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin (1) numaralı fıkrası, 20. maddesinin (1) ve (2) numaralı fıkraları ve 24. maddesinin (b) işaretli bendinde dava konusu tarhiyatlara ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

18/04/2015 tarih ve 29330 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nin 12/05/2018 tarih ve 30419 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:4) ile değiştirilen "II-İSTİSNALAR VERGİ İNDİRİMİ VE VERGİNİN İADESİ" başlığı altında yer alan "C-DİĞER İSTİSNALAR/ 1. Malul veya Engellilerin Taşıt Alımlarında İstisna/ 1.5. Ortak Hususlar" alt başlığı altında "Malul veya engelli tarafından iktisabı yapılan taşıtın kayıt ve tescil ettirilmeden malul veya engellinin vefat etmesi durumunda, mezkûr istisna uygulamasından yararlanılamaz. Bu durumda, taşıtın mükellefe iade edilmemesi halinde, mirası reddetmeyen varis/varisler tarafından kayıt ve tescilden önce taşıta ait ÖTV beyan edilip ödenir." ifadesi bulunmaktadır.

Dosyanın incelenmesinden, engelli istisnasından yararlanmak suretiyle satın alınan aracın 13/02/2024 tarihinde tescil edildiği, murisin de aynı tarihte vefat ettiği, ancak tescilin vefat saatinden sonra yapıldığı, bu bağlamda istisnanın uygulanamayacağından bahisle vâris adına cezalı tarhiyat yapıldığı anlaşılmıştır. İhtilaf konusu araca ilişkin olarak 22/01/2024 tarihinde kapora ödemesi yapıldığı, faturasının ise 05/02/2024 tarihinde düzenlendiği, keza 05/02/2024 tarihinde aracı satan bayi tarafından özel tüketim vergisi beyannamesi verilerek tahakkuk eden damga vergisinin ödendiği, dolayısıyla ihtilaf konusu aracın satın alma işlemlerinin murisin vefatından önce tamamlandığı görülmektedir.

Bu bağlamda, vergiyi doğuran olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin vefattan önce gerçekleştirildiği, öte yandan engelliler tarafından iktisap edilen ve fakat henüz kayıt ve tescili yapılmayan araçlara ilişkin olarak engellinin vefat etmesi hâlinde özel tüketim vergisinin sorumluluğuna dair herhangi bir kanuni düzenleme bulunmadığı açıktır. İhtilaf konusu olayda vuku bulan ihtimalin gerçekleşmesi durumunda sorumluluğun genel tebliğ gibi ikincil bir mevzuatla hak düşürücü bir şekilde kapsamının daraltılmasının hukuk devleti ilkesinin normlar hiyerarşisi prensibine ve Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan verginin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil ettiği sonucuna varıldığından davacı adına vâris sıfatıyla resen yapılan tarhiyat ve kesilen vergi ziyaı cezasında hukuka uygunluk görülmemiştir.

Mahkeme, bu gerekçeyle cezalı tarhiyatı kaldırmıştır.

Davalının istinaf istemini inceleyen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 22/04/2025 tarih ve E:2025/744, K:2025/772 sayılı kararının özeti:

i. Vergi mahkemesi kararının, özel tüketim ve katma değer vergilerinin kaldırılmasına dair hüküm fıkrasına yönelik istinaf istemi yönünden yapılan inceleme:

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun "Hak Ehliyeti" başlıklı 8. maddesinde "Her insanın hak ehliyeti vardır. Buna göre bütün insanlar, hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler." kuralı; "Fiil Ehliyeti" başlıklı 9. maddesinde, "Fiil ehliyetine sahip olan kimse, kendi fiilleriyle hak edinebilir ve borç altına girebilir." hükmü; 28. maddesinde, "Kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar ve ölümle sona erer." düzenlemesi ve 30. maddesinde ise "Doğum ve ölüm, nüfus sicilindeki kayıtlarla ispat olunur." kuralı yer almaktadır.

Uyuşmazlık konusu olayda, 4760 sayılı Kanun'un 7. maddesi kapsamında vergiden müstesna olarak araç tescilinin yapıldığı anda, adına tescil yapılan kişinin hayatta olmadığı resmî belgeler ile sabit olup, yapılan tescilin hukuki sonuç doğurması mümkün olmadığından, tescile tabi aracın trafik siciline tescil edildiği anda istisna koşullarının bulunmadığı sonucuna varılmaktadır.

Bu durumda, davacının da aralarında bulunduğu mirasçılar tarafından söz konusu aracın murisin vefatı sonrasında tescil ettirildiği görüldüğünden, araca ilişkin ödenmesi gereken vergilerin hissesi oranında davacı vâris adına tarh edilmesinde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

ii. Vergi mahkemesi kararının, vergi ziyaı cezalarının kaldırılmasına dair hüküm fıkrasına yönelik istinaf istemi yönünden yapılan inceleme:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde, "Vergi ziyaı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder." hükmüne yer verilmiştir.

Uyuşmazlık konusu olayda, davacının murisinin vefatı üzerine mirasçı sıfatıyla davacı adına dava konusu vergilere ilişkin olarak vergi ziyaı cezaları kesilmiştir. 213 sayılı Kanun'da yer verildiği üzere, olayda, davacı tarafından vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi durumu söz konusu değildir. Bu nedenle uyuşmazlıkta vergi ziyaı cezası kesilmesini gerektiren koşulların gerçekleşmediği anlaşıldığından, davacı adına kesilen vergi ziyaı cezalarında bu gerekçeyle hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

iii. Karar sonucu:

Vergi Dava Dairesi, bu gerekçeyle Vergi mahkemesi kararının, özel tüketim ve katma değer vergilerinin kaldırılmasına dair hüküm fıkrasına yönelik istinaf isteminin kabulüne, anılan hüküm fıkrasının kaldırılmasına ve davanın bu kısım yönünden reddine, vergi ziyaı cezalarının kaldırılmasına dair hüküm fıkrasına yönelik istinaf isteminin ise yukarıda belirtilen gerekçe ile reddine kesin olarak karar vermiştir.

B. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin E:2025/1030 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin (2) numaralı fıkrasının (a) bendi kapsamında, özel tüketim vergisi istisnasından faydalanmak suretiyle engelli olan muris adına satın alınan aracın tescil edildiği günde, ancak tescil saatinden önce murisin vefat etmesi nedeniyle, davacı vâris adına hissesi oranında resen tarh edilen 2024 yılı Şubat dönemine ait özel tüketim ve katma değer vergileri ile bu vergilerin bir katı tutarında kesilen vergi ziyaı cezalarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

İstanbul 2. Vergi Mahkemesinin 28/02/2025 tarih ve E:2024/1939, K:2025/353 sayılı kararının özeti:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinin (B) işaretli fıkrasında, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu kurala bağlanmıştır.

4760 sayılı Kanun'un 1. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) işaretli bendi, 7. maddesinin (2) numaralı fıkrasının (a) işaretli bendi, 11. maddesinin (3) numaralı fıkrası, 13. maddesinin (3) numaralı fıkrası, 15. maddesinin (2) numaralı fıkrası ile 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin (1) numaralı fıkrası, 20. maddesinin (1) ve (2) numaralı fıkraları ve 24. maddesinin (b) işaretli bendinde dava konusu tarhiyata ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

18/04/2015 tarih ve 29330 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nin 12/05/2018 tarih ve 30419 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri

No:4) ile değiştirilen "II-İSTİSNALAR VERGİ İNDİRİMİ VE VERGİNİN İADESİ" başlığı altında yer alan "C-DİĞER İSTİSNALAR/ 1. Malul veya Engellilerin Taşıt Alımlarında İstisna/ 1.5. Ortak Hususlar" alt başlığı altında "Malul veya engelli tarafından iktisabı yapılan taşıtın kayıt ve tescil ettirilmeden malul veya engellinin vefat etmesi durumunda, mezkûr istisna uygulamasından yararlanılamaz. Bu durumda, taşıtın mükellefe iade edilmemesi halinde, mirası reddetmeyen varis/varisler tarafından kayıt ve tescilden önce taşıta ait ÖTV beyan edilip ödenir." ifadesi bulunmaktadır.

Dosyanın incelenmesinden, engelli istisnasından yararlanmak suretiyle satın alınan aracın 13/02/2024 tarihinde tescil edildiği, murisin de aynı tarihte vefat ettiği, ancak tescilin vefat saatinden sonra yapıldığı, bu bağlamda istisnanın uygulanamayacağından bahisle vâris adına cezalı tarhiyat yapıldığı anlaşılmıştır.

Uyuşmazlıkta, söz konusu aracın satın alma sürecinin murisin vefatından önce başladığı, muris adına satın alınan araca ilişkin fatura ile ilgili beyannamenin 05/02/2024 tarihli olduğu ve vergiyi doğuran olayın bu tarihte meydana geldiği, ilk iktisap tarihinde istisnadan yararlanma şartlarının oluşmadığı yönünde bir iddia da ileri sürülmediği, araç satışından sonra trafik kaydındaki tescil işleminin ise kurucu işlem olmayıp açıklayıcı işlem olduğu değerlendirilmiştir. Bu nedenle, vergilendirmede vergiyi doğuran olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu ve vergiyi doğuran olayın vefattan önce gerçekleştiği sonucuna varıldığından, tescil işleminin engellinin vefatından sonra aynı gün içerisinde yapıldığından bahisle takdir komisyonu kararları uyarınca tarh edilen dava konusu cezalı özel tüketim vergisi ile katma değer vergisinde hukuka uygunluk görülmemiştir.

Mahkeme, bu gerekçeyle cezalı tarhiyatı kaldırmıştır.

Davalının istinaf istemini inceleyen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 20/05/2025 tarih ve E:2025/1030, K:2025/1047 sayılı kararının özeti:

Vergi Dava Dairesi, istinaf dilekçesinde ileri sürülen iddiaların isteme konu vergi mahkemesi kararının kaldırılmasını gerektirecek nitelikte olmadığı gerekçesiyle istemi kesin olarak reddetmiştir.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 25/03/2025 tarih ve E:2025/745, K:2025/562 sayılı kararı ile İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 8. Vergi Dava Dairesinin 24/03/2025 tarih ve E:2025/372, K:2025/701 sayılı kararı, ilgili oldukları maddi olay, dayandıkları hukuksal nedenler ve gerekçe bakımından yukarıda özetlenen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 20/05/2025 tarih ve E:2025/1030, K:2025/1047 sayılı kararıyla benzerlik arz etmektedir.

VI. İNCELEME VE GEREKÇE:

A. İLGİLİ MEVZUAT:

1. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesi şu şekildedir:

"Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.

Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder."

2. 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) işaretli alt bendi şu şekildedir:

"1. Bu Kanuna ekli;

...

b) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların ilk iktisabı,

...

bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tâbidir."

3. 4760 sayılı Kanun'un 2. maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) işaretli alt bendi şu şekildedir:

"1. Bu Kanunun uygulanmasında;

...

b) İlk iktisap: (II) sayılı listedeki mallardan Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithalini, 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 iktisabını, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanmasını, aktife alınmasını veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesini,

...

İfade eder."

4. 4760 sayılı Kanun'un özel tüketim vergisini doğuran olayın gerçekleştiği hâllerin sayıldığı 3. maddesinin ilgili bölümü şu şekildedir:

"...

a) Mal teslimi veya ilk iktisap hallerinde malın teslimi veya ilk iktisabı,

b) Malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,

..."

5. 4760 sayılı Kanun'un 7. maddesinin (2) numaralı fıkrasının (a) bendinin, başvuruya konu kararlarda incelenen dava konusu işlemlerin tesis edildiği tarihte yürürlükte bulunan hâli şu şekildedir:

"Bu Kanuna ekli;

...

2. (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tâbi mallardan;

a) 87.03 (hesaplanması gereken özel tüketim vergisi ve diğer her türlü vergiler dahil bedeli 200.000 TL'yi aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, engellilik oranı %90 veya daha fazla olan malûl ve engelliler tarafından,

...

beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı,

...

vergiden müstesnadır."

6. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 24. maddesinin (b) işaretli bendi şu şekildedir:

"Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahildir:

...

b) Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar,

..."

7. Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nin "II-İSTİSNALAR, VERGİ İNDİRİMİ VE VERGİNİN İADESİ" başlığı altında yer alan "C-DİĞER İSTİSNALAR/ 1. Malul veya Engellilerin Taşıt Alımlarında İstisna/ 1.5. Ortak Hususlar" alt başlığı altında yer verilen yedinci paragraf şu şekildedir:

"Malul veya engelli tarafından iktisabı yapılan taşıtın kayıt ve tescil ettirilmeden malul veya engellinin vefat etmesi durumunda, mezkûr istisna uygulamasından yararlanılamaz. Bu durumda, taşıtın mükellefe iade edilmemesi halinde, mirası reddetmeyen varis/varisler tarafından kayıt ve tescilden önce taşıta ait ÖTV beyan edilip ödenir."

8. Anılan Genel Tebliğ'in "I-MÜKELLEFİYET" başlığı altında yer alan "B-TANIMLAR/2.İlk iktisap" alt başlığı altında aşağıdaki düzenlemeye yer verilmiştir:

"Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan mallardan kayıt ve tescile tabi olanlarda verginin konusuna giren işlem, bunların ilk iktisabıdır.

Kanunun 2 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (b) bendine göre "ilk iktisap", (II) sayılı listedeki mallardan Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olanların, kullanılmak üzere ithali veya motorlu araç ticareti yapanlardan ya da müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerden iktisabını, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanmasını, aktife alınmasını veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesini ifade eder.

Bu çerçevede ilk iktisap, Türkiye'de henüz kayıt ve tescil edilmemiş taşıtların iktisabı ile ilgili bir kavram olup, kapsama giren taşıtların müzayede yoluyla veya motorlu araç ticareti yapanlardan kullanılmak ve/veya kayıt ve tescil ettirilmek üzere edinilmesidir..."

9. Anılan Genel Tebliğ'in "I-MÜKELLEFİYET" başlığı altında yer alan "C-VERGİYİ DOĞURAN OLAY" başlığı altında aşağıdaki düzenlemelere yer verilmiştir:

"Özel Tüketim Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinde vergiyi doğuran olay, işlemlerin özelliklerine göre ayrı ayrı tayin ve tespit edilmiştir.

Buna göre;

i. Kayıt ve tescile tabi olan taşıtlarda vergiyi doğuran olay, bu taşıtların ilk iktisabı anında,

ii. Kayıt ve tescile tabi olmayan taşıtlarda vergiyi doğuran olay, bunların imal edenler tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler tarafından teslimi anında,

iii. Taşıtın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay, fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında,

...

meydana gelir."

B. HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin (5) numaralı fıkrası uyarınca karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca, Tetkik Hâkiminin açıklamaları dinlendikten sonra konu ile ilgili kararlar ve mevzuat incelenerek gereği görüşüldü:

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde bu Kanun'a ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabının bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tabi olduğu kuralına yer verilmiş; 2. maddesinde, ilk iktisabın, (II) sayılı listedeki mallardan Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithalini, 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 iktisabını, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanmasını, aktife alınmasını veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesini ifade ettiği belirtilmiştir.

Yine aynı Kanun'un 7. maddesinin (2) numaralı fıkrasının (a) bendinin, dava konusu işlemlerin tesis edildiği tarihte yürürlükte bulunan hâline göre (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi mallardan, maddede öngörülen koşullar dahilinde, 87.03, 87.04 ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, engellilik oranı %90 veya daha fazla olan malul ve engelliler tarafından beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı vergiden istisna edilmiştir.

Bölge İdare Mahkemeleri kararları arasındaki aykırılık, söz konusu istisna kuralındaki ilk iktisabın, 4760 sayılı Kanun'un 7. maddesinin (2) numaralı fıkrasının (a) bendinde sayılan taşıtların, malul ve engelliler tarafından, motorlu araç ticareti yapanlardan kayıt ve tescil ettirilmek üzere edinilmesi (bu kişiler tarafından malul ya da engelli alıcı adına fatura düzenlenmesi) anında mı yoksa bu

taşıtların tescili anında mı gerçekleştiği, dolayısıyla motorlu araç ticareti yapanlardan edinilmekle birlikte araç tescil edilmeden önce, adına araç tescil edilen malul veya engellinin vefat etmesi nedeniyle, istisna kapsamında ödenmeyen vergiler için vârislere resen tarhiyat yapılmasında hukuka uygunluk bulunup bulunmadığına ilişkindir.

Anayasa'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır." kuralına yer verilmiştir. Bu kuralda öngörülen "verginin kanuniliği ilkesi" takdire dayalı keyfî uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer almasını gerektirmekte ve vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Bu ilke kapsamında, bireylerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfî uygulamalara neden olunmaması için vergiyi doğuran olay, yükümlü, matrah, oran, istisna, muafiyet, tarh, tahakkuk ve tahsil usulleri, yaptırım ve zamanaşımı gibi vergilendirmenin belli başlı temel ögelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir. Öte yandan kanun ile her konuyu bütün kapsam ve ayrıntılarıyla düzenlemenin mümkün bulunmadığı durumlarda çerçevesi çizilerek bu sınırlar içinde kalmak koşuluyla uygulamaya ilişkin konularda yürütme organına açıklayıcı ve tamamlayıcı nitelikte düzenleyici idari işlem yapma yetkisi verilebilir (AYM, E.2014/183, K.2015/122, 30/12/2015, § 6, 7).

İdari teşkilat yapısı içinde yer alan bakanlıklar ile diğer kamu kurum ve kuruluşları, görev alanlarına ilişkin olarak yönetmelik, yönerge, tebliğ, genelge ve talimat gibi çeşitli adlar altında düzenleme yapabilmektedirler.

Bu düzenlemeler arasında uyulması gereken "normlar hiyerarşisi"ne göre, hukuk düzeni, farklı kademede yer alan Anayasa, kanun, yönetmelik ve diğer düzenleyici işlemlerden oluşan birçok normu içermekte ve her norm geçerliliğini bir üst basamakta yer alan normdan almaktadır.

Hukukun genel ilkeleri arasında yer alan normlar hiyerarşisi gereği, kanundan sonra gelen yönetmelik, genelge, tebliğ, talimat gibi düzenlemelerin ancak kanunda verilmiş olan hakkın kullanılmasının açıklanması ile ilgili olacağı, bu metinlerde kanun ile verilmiş olan hakkı genişletici veya daraltıcı mahiyette hükümlere yer verilemeyeceği kabul edilmektedir. Vergilendirme alanında ise idarenin söz konusu düzenleyici işlemleri açısından yukarıda anılan verginin kanuniliği ilkesi de başka bir sınır oluşturur. Buna göre anılan düzenleyici işlemlerle vergi kanunlarında yer alan kuralların açıklanmasına yönelik düzenlemelerin yapılması mümkün olmakla birlikte açıklamanın kapsamı aşılarak bir mali yükümlülük öngörülmesi ya da kanunda tanımlanmış bir hakkın kapsamının idari yorum yoluyla daraltılması veya genişletilmesi hukuken olanaklı değildir.

Davalı idarece tesis edilen işleme dayanak olarak gösterilen, 18/04/2015 tarih ve 29330 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nin "II-İSTİSNALAR VERGİ İNDİRİMİ VE VERGİNİN İADESİ" başlığı altında yer alan "C-DİĞER İSTİSNALAR/ 1. Malul veya Engellilerin Taşıt Alımlarında İstisna/ 1.5. Ortak Hususlar" alt başlığı altında, malul veya engelli tarafından iktisabı yapılan taşıtın kayıt ve tescil ettirilmeden malul veya engellinin vefat etmesi durumunda, anılan istisna uygulamasından yararlanılamayacağı belirtilmiştir.

Bu yönde bir kural Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda bulunmadığından, aykırılığın giderilmesi istemine konu hukuki uyuşmazlığın çözümü için, 4760 sayılı Kanun ve Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan kayıt ve tescile tabi taşıtlarla ilgili vergiyi doğuran olay ve istisna hükümlerinin birlikte incelenmesi ve yorumlanması gerekmektedir.

4760 sayılı Kanun'un 1. maddesinde bu Kanun'a ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların "ilk iktisabı"nın bir defaya mahsus olmak üzere vergiye tabi olduğu belirtilmiş, 2. maddesinde ise bu malların motorlu araç ticareti yapanlardan "iktisabı"nın "ilk iktisap" hâlini oluşturacağı kurala bağlanmıştır. Ayrıca Kanun'da aynı mallardan Kanun'un 7. maddesinin (2) numaralı fıkrasının (a) bendinde sayılanların engellilik oranı %90 veya daha fazla olan malul ve engelliler tarafından ilk iktisabının, hâliyle motorlu araç ticareti yapanlardan iktisap edilmesinin vergiden istisna olduğu düzenlenmiştir.

Bu nedenle anılan malların, engelliler tarafından motorlu araç ticareti yapanlardan ne zaman iktisap edilmiş sayılacağının belirlenmesi hukuki uyuşmazlığın çözümü açısından önem kazanmaktadır.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun "Vergiyi doğuran olay" başlıklı 3. maddesinin (a) işaretli bendine göre mal teslimi veya ilk iktisap hâllerinde vergiyi doğuran olay, "malın teslimi" veya "ilk iktisabı" olarak belirlenmiştir. Ancak kanun koyucu aynı maddenin (b) işaretli bendinde, "malın teslimi"nden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hâllerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi durumunu vergiyi doğuran olay olarak kabul etmiştir.

Anılan maddenin (a) işaretli bendinde "mal teslimi" ve "ilk iktisap" ayrı ayrı belirtilmesine karşın, (b) işaretli bentte sadece "mal teslimi"nden önce fatura düzenlenmesi hâli düzenlenmiştir. 4760 sayılı Kanun'a ekli (II) sayılı listede yer alan mallar yönünden vergiyi doğuran olay "ilk iktisap" olarak belirlendiğinden, bu noktada taşıtların ilk iktisabından önceki durumlarda fatura düzenlenmesi hâlinin (b) işaretli bent kapsamında olup olmadığı hususu yoruma açıktır. Araç teslimlerinde özel tüketim vergisinin fatura düzenlenmesi üzerine verilen beyanname ile hesaplanarak tahakkuk ettirildiği ve bu aşamada henüz tescilin gerçekleşmediği dikkate alındığında, 4760 sayılı Kanun'da vergiyi doğuran olay olarak öngörülen ilk iktisap hâllerinden motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabın, bu özel tüketim vergisi mükellefleri tarafından alıcı adına fatura düzenlenmesi ile gerçekleştiğinin kabulü gerekmektedir. Nitekim, Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nin "II-İSTİSNALAR VERGİ İNDİRİMİ VE VERGİNİN İADESİ" başlığı altında yer alan "C-VERGİYİ DOĞURAN OLAY" alt başlığında, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 3. maddesinde vergiyi doğuran olayın, işlemlerin özelliklerine göre ayrı ayrı tayin ve tespit edileceği düzenlendikten sonra, (i) işaretli bendinde Kanun'da yer alan ifadeye benzer olarak, kayıt ve tescile tabi olan taşıtlarda vergiyi doğuran olayın, bu taşıtların ilk iktisabı anında; (iii) işaretli bendinde ise, yukarıda değinilen Kanun'daki yoruma açık husus ile ilgili olarak, taşıtın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hâllerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olayın, fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi anında meydana geleceği kurala bağlanmıştır.

4760 sayılı Kanun'da yer alan söz konusu kurallar ve bunların idari yorumuna ilişkin anılan Genel Tebliğ'de yer verilen açıklamalar dikkate alındığında, 4760 sayılı Kanun'a ekli (II) sayılı listede yer alan mallardan, Kanun'un 7. maddesinin (2) numaralı fıkrasının (a) bendinde sayılanların, engellilik oranı %90 ve üzerinde olan malul ve engelliler tarafından motorlu araç ticareti yapanlardan iktisap edildiğini belgelemek üzere anılan taşıtların kayıt ve tescilinden önce fatura düzenlemesi hâlinde "edinimin/iktisabın" yani kanunda vergiyi doğuran olay olarak belirlenen "ilk iktisabın" gerçekleşeceği, ancak yine Kanun'un 7. maddesinde yer alan söz konusu kural uyarınca bu ilk iktisabın vergiden müstesna olduğu, dolayısıyla anılan istisnadan faydalanılmasını sağlayan diğer yasal şartların oluşmadığı idarece ortaya konulmadıkça faturanın düzenlendiği tarihte istisnadan yararlanma koşullarını haiz engellinin bu tarihten sonra ancak tescilden önce vefat etmesinin anılan istisnadan yararlanılmasına engel olmayacağı, Özel Tüketim Vergisi (II) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nin "II-İSTİSNALAR VERGİ İNDİRİMİ VE VERGİNİN İADESİ" başlığı altında yer alan "C-DİĞER İSTİSNALAR/ 1. Malul veya Engellilerin Taşıt Alımlarında İstisna/ 1.5. Ortak Hususlar" alt başlığı altında yer alan malul veya engelli tarafından iktisabı yapılan taşıtın kayıt ve tescil ettirilmeden malul veya engellinin vefat etmesi durumunda, anılan istisna uygulamasından yararlanılamayacağına ilişkin aksi yöndeki idari yoruma dayanarak engelli kişinin mirasçıları aleyhine cezalı tarhiyat yapılmasında hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Öte yandan, aykırılığa konu uyuşmazlıklarda, özel tüketim vergisinin yanında katma değer vergisi ve bu vergi üzerinden kesilen vergi ziyaı cezasının da kaldırılması istemiyle dava açıldığı görülmüştür. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda 4760 sayılı Kanun'un 7. maddesinin (2) numaralı fıkrasının (a) bendinde sayılan taşıt teslimleri yönünden malul ya da engelliler için tanınmış bir vergi istisnası bulunmamaktadır. Ancak özel tüketim vergisi yönünden yukarıda yapılan değerlendirme neticesinde, 4760 sayılı Kanun'un anılan hükmü kapsamında yapılan söz konusu teslimlerin özel tüketim vergisinden istisna olduğu sonucuna ulaşıldığından, bu taşıt teslimlerinde katma değer vergisinin mal bedeline kanunda öngörülen oran uygulanarak hesaplanması gerekmekte ve bu doğrultuda, özel tüketim vergisi üzerinden tarh edilen cezalı katma değer vergisinde de hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

VII. SONUÇ:

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle aykırılığın, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin (2) numaralı fıkrasının (a) bendi kapsamında, özel tüketim vergisi istisnasından faydalanmak suretiyle engelli olan muris adına satın alınan aracın tescilinden önce murisin vefat etmesi nedeniyle ilk iktisap aşamasında istisna nedeniyle ödenmeyen vergiler için vârislere resen tarhiyat yapılmasının hukuka uygun olmadığı yönünde giderilmesine, 28/01/2026 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

X - KARŞI OY:

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde bu Kanun'a ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabının bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tabi olduğunu belirtilmiş; 2. maddesinde, ilk iktisabın, (II) sayılı listedeki mallardan

Türkiye’de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithalini, 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 iktisabını, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanmasını, aktife alınmasını veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesini ifade ettiği belirtilmiştir.

Yine aynı Kanun'un 7. maddesinin (2) numaralı fıkrasının (a) bendinin, dava konusu işlemlerin tesis edildiği tarihte yürürlükte bulunan hâline göre (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi mallardan, maddede öngörülen koşullar dahilinde, 87.03, 87.04 ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, engellilik oranı %90 veya daha fazla olan malul ve engelliler tarafından beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı vergiden istisna edilmiştir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun "Vergiyi doğuran olay" başlıklı 3. maddesinin (a) işaretli bendine göre vergiyi doğuran olay, mal teslimi veya ilk iktisap hâllerinde malın teslimi veya ilk iktisabı olarak belirlenmiştir. Ancak kanun koyucu aynı maddenin (b) işaretli bendinde, malın tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hâllerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi durumunu vergiyi doğuran olay olarak kabul etmiştir.

Anılan maddenin (a) işaretli bendinde mal teslimi ve ilk iktisap ayrı ayrı belirtilmesine karşın, (b) işaretli bentte sadece mal tesliminden önce fatura düzenlenmesi hâli düzenlenmiştir. Dolayısıyla ilk iktisaptan önce fatura düzenlenmesi hâlinin vergiyi doğuran olayı meydana getirmeyeceği sonucuna ulaşılmaktadır.

Öte yandan 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun "Hak Ehliyeti" başlıklı 8. maddesinde "Her insanın hak ehliyeti vardır. Buna göre bütün insanlar, hukuk düzeninin sınırları içinde, haklara ve borçlara ehil olmada eşittirler." kuralı; "Fiil Ehliyeti" başlıklı 9. maddesinde, "Fiil ehliyetine sahip olan kimse, kendi fiilleriyle hak edinebilir ve borç altına girebilir." hükmü; 28. maddesinde, "Kişilik, çocuğun sağ olarak tamamıyla doğduğu anda başlar ve ölümle sona erer." düzenlemesi ve 30. maddesinde ise "Doğum ve ölüm, nüfus sicilindeki kayıtlarla ispat olunur." kuralı yer almaktadır.

Aykırılığa konu uyuşmazlıklarda, 4760 sayılı Kanun'un 7. maddesi kapsamında vergiden müstesna olarak araç tescilinin yapıldığı anda, adına tescil yapılan kişinin hayatta olmadığı resmî belgeler ile sabit olup, yapılan tescilin hukuki sonuç doğurması mümkün olmadığından, tescile tabi aracın trafik siciline tescil edildiği anda istisna koşullarının bulunmadığı sonucuna varılmaktadır.

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle aykırılığın, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin (2) numaralı fıkrasının (a) bendi kapsamında, özel tüketim vergisi istisnasından faydalanmak suretiyle engelli olan muris adına satın alınan aracın tescil tarihinden önce murisin vefat etmesi nedeniyle ilk iktisap aşamasında istisna nedeniyle ödenmeyen vergiler için vârislere resen tarhiyat yapılmasının hukuka uygun olduğu yönünde giderilmesi gerektiği oyu ile karara katılmıyoruz.