

DANIŞTAY KARARI**Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulundan:****Esas No : 2026/2****Karar No : 2026/9**

ÖZET: Özel tüketim vergisi hesaplanmadan nihai tüketicilere satışı yapılan ATV cinsi araçların, hangi gümrük tarife istatistik pozisyonunda sınıflandırılması icap ettiğinin mahkemece, Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi ve Gümrük Tarife Cetveli Açıklama Notları değerlendirilmek ve gerekirse bilirkişi incelemesi yaptırılmak suretiyle tespit edildikten sonra cezalı tarhiyatın hukuka uygunluğunun denetlenmesi gerektiği hakkında.

**BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI ARASINDAKİ AYKIRILIĞIN
GİDERİLMESİ İSTEMİ HAKKINDA KARAR****I. AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ****İSTEMİNDE BULUNAN** : İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu**II. İSTEMİN ÖZETİ**

İSTEMİN ÖZETİ : İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 8. Vergi Dava Dairesinin 28/10/2025 tarih, E:2025/1025, K:2025/2002 sayılı kararı ile İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 11/06/2025 tarih, E:2025/1326, K:2025/1454 sayılı kararı ve Bursa Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 24/01/2025 tarih, E:2024/1358, K:2025/71 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) işaretli bendi uyarınca İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin anılan kararı doğrultusunda giderilmesi, istinaf yoluna başvurma hakkı bulunanın bu yöndeki talebini uygun gören İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 27/01/2026 tarih ve E:2026/5, K:2026/5 sayılı kararıyla istenmiştir.

**III. AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİNE KONU BÖLGE İDARE MAHKEMESİ
KARARLARI:****A. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 8. Vergi Dava Dairesinin E:2025/1025 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:**

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından nihai tüketicilere satışı yapılan araçların tip onay belgesinde cinsinin T3-Traktör olduğunun belirtilmesine karşın anılan araçların 87.03 Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (G.T.İ.P.) numarasında yer alan ATV (All Terrain Vehicle) cinsi araç olduğunun tespit edilmesi üzerine 2020 yılının Ocak, Haziran ila

Eylül dönemleri için resen tarh edilen özel tüketim vergileri ile vergilerin bir katı tutarında kesilen ve tekerrür hükmü uygulanmak suretiyle artırılan vergi ziyai cezalarının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

İstanbul 1. Vergi Mahkemesinin 17/03/2025 tarih ve E:2024/2117, K:2025/501 sayılı kararının özeti:

Dosyanın incelenmesinden, davacının, nihai tüketicilere satışını yaptığı araçlara ilişkin özel tüketim vergisi hesaplamadığının tespit edildiği ve bu nedenle dava konusu cezalı tarhiyatın yapıldığı anlaşılmaktadır.

Uyumsuzlukta, dava konusu tarhiyatın yapılmasına neden olan araçların, kayıt ve tescile tabi olduğu göz önünde bulundurulduğunda davacı şirketin motorlu araç ticareti yapan konumunda olması nedeniyle, söz konusu satışın ilk iktisap olarak değerlendirilmesi ve dava konusu araçların cinsinin traktör mü yoksa ATV mi olduğunun, bu araçların Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi ve ekinde yer alan Açıklama Notları uyarınca içinde yer alacağı gümrük tarife pozisyonunun ne olması gerektiğinin ve buna göre de özel tüketim vergisine tabi olup olmadığı hususunun irdelenmesi gerekmektedir.

Olay tarihinde yürürlükte olan mevzuata göre, traktörlere ait "87.01.90.11.00.00" G.T.İ.P. numarası açıklama notlarında, traktör tabirinden, esas olarak diğer kara nakil vasıtalarını, cihaz veya yükleri çekmekte veya itmekte kullanılmak üzere imal olunan ve bu asli vazifesinin yanı sıra alet ve edevatı, gübre tohum vb. taşımaya mahsus tertibatı bulunan veya bulunmayan motorlu tekerlekli veya paletli kara nakil vasıtalarının anlaşılması gerektiği belirtilmiştir. Bu alt pozisyonadaki eşyada (araçta) mutlaka bulunması aranan özelliklerin sıralandığı bölümde ise *"freni bulunmayan römorkun kendi ağırlıklarının iki katı veya daha fazlasını çekme kapasitesinin bulunması gerektiği, sürücü için tek koltuk olması, tarım, bahçe tarımı ve ormancılık amaçlarıyla kullanılmak üzere tasarlanan tarım veya ormancılık traktörlerinden olması, maksimum hızı otobanda 25 km'den fazla olmaması ve tarımsal makinelerin yükseltilmesine ya da alçaltılmasına imkan veren hidrolik tertibat ve diğer makineleri çalıştırmak için kullanılan motora güç sağlayan kuyruk mili tertibatı ve ayrıca geri vites özelliği ile donatılması gerektiği"* ve bu özelliklerden birini dahi taşımayan eşyanın ise *"her tür arazi için dört tekerlekli taşıtlar-ATV"* 87.03 G.T.İ.P. numarasında sınıflandırılacağı kurala bağlanmıştır.

Olayda, davacının bahse konu araçları satın aldığı ana bayi konumundaki anonim şirket hakkında tanzim edilen vergi tekniği raporu ekinde bulunan İzmir Gümrük Müdürlüğü tarafından düzenlenen yazıda *"Bakanlığımız Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 13.05.2022 tarihli 74606430 sayılı yazıları doğrultusunda işlem yapılmış olup, mezkur izahname hükmünün 7 ve 8. Kriterinin belirlenmesinde ATV ve UTV cinsi araçların marka ve tiplerine göre Tip Onay Belgelerinin ilgili bölümlerinde bulunan değerler alınarak, Bakanlığımız Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 13.09.2022 tarih ve 74606430 sayılı yazılarında belirtilen hesaplama yöntemine göre yapılan değerlendirme neticesinde ekte sunulan tablolardan*

hareketle ..., ... araçların izahnamenin 7. madde hükmü ve ... tipi aracın izahnamenin 8. madde hükmünü sağlamadığı tespit edilmiştir." şeklinde tespitte bulunulmuştur.

Dolayısıyla davacı kurum tarafından ilgili dönemde satışı yapılan araçların 87.01 G.T.İ.P. numarasında yer alan traktör için izahnamede öngörülen şartların tamamını karşılamaması nedeniyle 87.03 G.T.İ.P'te yer alan ATV cinsi araç sınıfında yer aldığı ve özel tüketim vergisine tabi olduğu sonucuna varılmış, olay tarihindeki vergi oranlarına göre vergi inceleme raporu ile yapılan hesaplama doğrultusunda davacı adına resen tarh edilen dava konusu özel tüketim vergilerinde hukuka aykırılık görülmemiştir.

Mahkeme bu gerekçeyle, resen tarh edilen özel tüketim vergileri yönünden davanın reddine; yanılma hâli bulunduğundan, tekerrür hükmü uygulanmak suretiyle artırılan vergi ziyai cezaları yönünden davanın kabulüne karar vermiştir.

Tarafların istinaf istemlerini inceleyen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 8. Vergi Dava Dairesinin 28/10/2025 tarih ve E:2025/1025, K:2025/2002 sayılı kararının özeti:

Vergi Mahkemesi kararı usul ve hukuka uygun olup kaldırılmasını gerektiren bir neden bulunmamaktadır.

Vergi Dava Dairesi, bu gerekçeyle tarafların istinaf istemini kesin olarak reddetmiştir.

B. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin E:2025/1326 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından nihai tüketicilere satışı yapılan araçların tip onay belgesinde cinsinin T3-Traktör olduğunun belirtilmesine karşın anılan araçların 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan ATV cinsi araç olduğunun tespit edilmesi üzerine 2019 yılının Eylül dönemi için resen tarh edilen özel tüketim vergisi ile verginin bir katı tutarında kesilen ve tekerrür hükmü uygulanmak suretiyle artırılan vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

İstanbul 8. Vergi Mahkemesinin 28/02/2025 tarih ve E:2024/2098, K:2025/509 sayılı kararının özeti:

Dosyanın incelenmesinden, motosiklet ve motorlu bisikletlerin alım-satımı ve onarımı işleri ile uğraşan davacı şirketin 2019 dönemi hesap ve işlemlerinin incelenmesi neticesinde düzenlenen Vergi İnceleme Raporu ile davacı şirket tarafından gerçekleştirilen bir kısım araç satışları için özel tüketim vergisi hesaplanmadığının tespit edildiği ve bu nedenle dava konusu cezalı tarhiyatın yapıldığı anlaşılmaktadır.

Olayda, davacının ilgili dönemde satışını gerçekleştirdiği eleştiri konusu araçların ithalat beyannamelerinde 87.03.21 G.T.İ.P. numarası ile beyan edilmiş olması nedeniyle ATV olarak dikkate alınması ve özel tüketim vergisine tabi olması gerektiğinden bahisle dava konusu cezalı tarhiyat yapılmıştır.

Davacı şirket yetkilisinin konu hakkında alınan ifadesinde, bahse konu araçların

87.01 G.T.İ.P. numarasına ait tüm özellikleri karşıladığı, söz konusu araçların uygunluk belgelerinde aracın T3 nevinden traktör olduğunun belirtildiği, dolayısıyla Sanayi ve Teknoloji Bakanlığına bağlı Türk Standartları Enstitüsü tarafından aracın traktör olduğunun kabul edildiği, emniyet müdürlükleri ve noterler tarafından da araçların traktör olarak tescil edildiği, trafik ve kasko sigortalarının dahi traktör olarak yapıldığı ve fenni muayenelerinin de traktör statüsünde gerçekleştiği şeklinde beyanda bulunduğu görülmüştür. Buna karşın vergi inceleme elemanı tarafından bu iddialarla ilgili olarak herhangi bir inceleme ve araştırma yapılmadığı, söz konusu araçların teknik özellikleri ve ait olduğu gümrük tarife pozisyonu ile ilgili olarak bu konuda uzman kişi ve kuruluşların görüşlerine başvurulmadığı, salt bahse konu araçların ithalatçıları tarafından 87.03.21 G.T.İ.P. numarası ile beyan edildiğinden yola çıkılarak bu sonuca varıldığı görülmüştür. Dolayısıyla vergi inceleme raporunun eksik incelemeye dayalı olarak düzenlendiği görüldüğünden dava konusu vergi ziyai cezalı özel tüketim vergisi tarhiyatında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Mahkeme bu gerekçeyle, cezalı tarhiyatı kaldırmıştır.

Davalının istinaf istemini inceleyen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 11/06/2025 tarih ve E:2025/1326, K:2025/1454 sayılı kararının özeti:

Vergi Mahkemesi kararı usul ve hukuka uygun olup kaldırılmasını gerektiren bir neden bulunmamaktadır.

Vergi Dava Dairesi, bu gerekçeyle davalının istinaf istemini kesin olarak reddetmiştir.

C. Bursa Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin E:2024/1358 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından nihai tüketicilere satışı yapılan araçların tip onay belgesinde cinsinin T3-Traktör olduğunun belirtilmesine karşın anılan araçların 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan ATV cinsi araç olduğunun tespit edilmesi üzerine 2020 yılının Eylül dönemi için resen tarh edilen özel tüketim vergisi ile verginin bir katı tutarında kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle dava açılmıştır.

Bursa 3. Vergi Mahkemesinin 07/10/2024 tarih ve E:2024/284, K:2024/637 sayılı kararının özeti:

Olayda, davacı tarafından satışı gerçekleştirilen araçların Türkiye Noterler Birliğince traktör olarak tescil edildiğinin bildirildiği, Yeşilköy Gümrük Müdürlüğüne ATV araçlarına ait şasi numaraları belirtilerek söz konusu araçların hangi tarife pozisyonunda yer aldığının sorulmasına ilişkin yazıya Yeşilköy Gümrük Müdürlüğünce verilen cevap yazısında, bahse konu ATV araçlarına ilişkin herhangi bir işlem kaydına rastlanmadığının belirtildiği anlaşılmıştır.

Davalı idare tarafından söz konusu araçların hangi gerekçe ile traktör olmadığı hususunda herhangi bir açıklama yapılmaksızın araç görselleri üzerinden ve alıcının ifadesinden yola çıkarak araçların ATV olarak kabul edilmek suretiyle vergi ziyai cezalı özel

tüketim vergisi tarhiyatlarının yapıldığı görülmüştür.

Davacının yaptığı araç satışları üzerinden özel tüketim vergisi beyannamesi vermemesinin nedeninin idarelerin araçların cinsinin özel tüketim vergisinden muaf T3-Traktör olduğuna dair verdiği resmî belgeler ile bu kurumlara ait süregelen uygulamalar olduğu, bu duruma istinaden maliyet-kârlılık hesabını yapan, müşteri çevresini, sipariş adedini ve finansman ihtiyacını belirleyerek ticari planlamasını oluşturan davacının araçların özel tüketim vergisinden muaf olduğuna dair meşru bir beklentisinin olduğu anlaşılmaktadır.

Bu nedenle vergilendirme döneminde söz konusu araç satışlarının özel tüketim vergisine tabi olarak vergilendirilebileceğini düşünmesinin davacıdan beklenemeyeceği, bu hâliyle de söz konusu satışlardan kaynaklanan vergisel sorumluluğun davacı yönüyle öngörülebilir ve belirli olmadığı anlaşılmaktadır.

Bu durumda, kamu idareleri tarafından verilen resmî belgeler ve gerçekleştirilen uygulamalar neticesinde sattığı araçların özel tüketim vergisine tabi olmadığı hususundaki beklentisi hukuken korunabilecek meşru bir düzeye ulaşan davacı adına özel tüketim vergisi beyan etmediğinden bahisle yapılan tarhiyatın hukuka ve hakkaniyete aykırı olduğu sonucuna ulaşıldığından dava konusu vergi ziyai cezalı tarhiyatın, kayıt ve tescile tabi ATV tipi araçların özel tüketim vergisi hesaplanmamasından kaynaklanan matraha isabet eden kısmında hukuka uygunluk görülmemiştir.

Mahkeme bu gerekçeyle, cezalı tarhiyatı kaldırmıştır.

Davalının istinaf istemini inceleyen Bursa Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 24/01/2025 tarih ve E:2024/1358, K:2025/71 sayılı kararının özeti:

Vergi Mahkemesi kararı usul ve hukuka uygun olup kaldırılmasını gerektiren bir neden bulunmamaktadır.

Vergi Dava Dairesi, bu gerekçeyle davalının istinaf istemini kesin olarak reddetmiştir.

IV. İNCELEME VE GEREKÇE:

A. İLGİLİ MEVZUAT:

1. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20. maddesinin (1) numaralı fıkrasının ilgili bölümü şu şekildedir:

"1. (Değişik birinci cümle: 18/6/2014-6545/17 md.) Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler..."

2. 15/02/2017 tarih ve 29980 (mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gümrük Genel Tebliği (Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi) (Seri No: 3)'nin ekinde "87.01-Traktörler (87.09 Pozisyonuna Giren Traktörler Hariç) (+)" başlıklı bölüm altında aşağıdaki açıklamaya yer verilmiştir:

"Bu pozisyon anlamında, traktör tabirinden, esas olarak diğer kara nakil vasıtalarını, cihaz veya yükleri çekmekte veya itmekte kullanılmak üzere imal olunan ve bu asli vazifesinin yanı sıra alet ve edevatı, gübre tohum vb. taşımaya mahsus tertibatı bulunan veya bulunmayan motorlu tekerlekli veya paletli kara vasıtaları anlaşılır..."

3. 30/12/2019 tarihli 30994 (2. mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gümrük Genel Tebliği (Gümrük Tarife Cetveli Açıklama Notları) (Seri No: 6)'nin ekinde 87.01 G.T.İ.P. numarasında sınıflandırılan traktörlerin anlatıldığı "Diğerleri" (8701.91.10 ila 8701.95.90) bölümünde şu ibareler yer almaktadır:

"Bu alt pozisyonlar, aşağıdaki özelliklere sahip, traktör olarak kullanılmak üzere tasarlanan "her tür arazi için dört tekerlekli taşıtları-ATV" da kapsar:

- iki ön tekerleğin döndürülmesiyle yönetilen ve motorlu araba tipi direksiyon sistemine (Ackerman prensibi) dayanan, tekerleğin döndürülmesini kontrol eden iki kulplu gidon;

- tüm tekerleklerde fren;

- otomatik debriyaj ve geri vites;

- zor arazide kullanılmak üzere özel olarak tasarlanmış ve bağlanan ekipmanı çekmek için düşük düzeyde yeterli güç verebilen bir motor;

- bir zincir ile değil şaftlarla tekerleklerle iletilen güç;

- engebeli araziler için uygun derin sırt desenine sahip lastikler;

- aracın kendi kuru ağırlığının iki katı veya daha fazlasını çekme ve itme kapasitesine sahip herhangi bir tür kuplaj cihazı, örneğin; çeki tertibatı;

- freni bulunmayan römorkun kendi kuru ağırlığının iki katını veya daha fazlasını çekme kapasitesi. Bu özellik, ATV'lerin çekme kapasitesini ve kuru ağırlığını (hiçbir sıvı, yolcu veya kargo dikkate alınmadan hesaplanan ağırlık) kilogram cinsinden tam olarak gösteren teknik doküman, kullanıcı el kitabı, üreticiden veya ulusal makamdan alınan sertifika ile kanıtlanabilir.

Yukarıda belirtilen tüm özellikleri karşılayan ve 8701 91 10 alt pozisyonuna ilişkin Açıklama Notlarına uygun olan araçlar tarım veya ormancılık traktörleri olarak sınıflandırılır. Aksi takdirde eşya 8701 91 90, 8701 92 90, 8701 93 90, 8701 94 90 ve 8701 95 90 alt pozisyonlarından birinde sınıflandırılır.

Yukarıda belirtilen tüm özellikleri karşılamayan, "her tür arazi için dört tekerlekli taşıtları-ATV" 8703 pozisyonunda sınıflandırılır..."

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 mevzuat incelenerek gereği görüldü:

Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairelerince kesin olarak verilen kararlarda, nihai tüketicilere satışı yapılan araçların tip onay belgesinde cinsinin T3-Traktör olduğunun belirtilmesine karşın anılan araçların 87.03 G.T.İ.P. numarasında yer alan ATV cinsi araç olduğunun tespit edilmesi üzerine yapılan cezalı tarhiyatların iptali istemiyle dava açılmıştır.

Ayırılığın giderilmesi istemine konu kararlardan İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 8. Vergi Dava Dairesinin kararında, uyuşmazlığın esasını Gümrük Kanunu ve Gümrük Tarife Cetveli izahnamesinin ilgili hükümleri bağlamında inceleyen, anılan taşıtın özelliklerini değerlendirerek taşıtın gümrük tarife istatistik pozisyonundaki yerini belirleyen ve bu yönüyle dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna ulaşan Mahkeme kararına yöneltilen istinaf istemi reddedilmiştir. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin kararında, tarhiyatın dayanağı vergi inceleme raporunun Vergi Usul Kanunu'nun ilgili kuralları bağlamında yeterli bir incelemeye dayanıp dayanmadığını değerlendirerek cezalı tarhiyatın hukuka aykırı olduğu sonucuna ulaşan Mahkeme kararına yöneltilen istinaf istemi reddedilmiştir. Bursa Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi kararında ise kamu idareleri tarafından verilen resmi belgeler ve gerçekleştirilen uygulamalar neticesinde sattığı araçların özel tüketim vergisine tabi olmadığı hususundaki beklentisi hukuken korunabilecek meşru bir düzeye ulaşan davacı adına özel tüketim vergisi beyan etmediğinden bahisle yapılan tarhiyatın hukuka aykırı olduğu sonucuna ulaşan Mahkeme kararına yöneltilen istinaf istemi reddedilmiştir.

Bahse konu uyuşmazlıkların incelenmesinden, her dosya kapsamında farklı marka, model ve özellikte araçların yer aldığı, cezalı tarhiyatlara dayanak inceleme raporlarının farklı mükellefler hakkında farklı dönemlere ilişkin olarak düzenlendiği tespit edilmiştir. Bu yönlerden farklılıklar barındıran bahse konu uyuşmazlıklarda, yargı mercilerince hukuka uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar dikkate alındığında, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun, işbu ayırılığın giderilmesi isteminin sonuca bağlanması hususunda yapacağı değerlendirme açısından, ayırılığın, uyuşmazlıkların incelenmesi yönteminde olduğu ve değerlendirmenin hukuki uyuşmazlığın bu boyutuyla sınırlı tutulması gerektiği neticesine varılmış olup, bu bağlamda, Kurulun bu kararı uyuşmazlıklara konu araçların hangi G.T.İ.P. numarasında yer aldığı hususunda bir değerlendirme içermemektedir.

Resen araştırma ilkesine istinaden, idari yargı mercilerinin, uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirmesini yapmak, uygulanacak hukuk kuralını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme ulaşmak yönlerinden tam bir yetkiye sahip oldukları, aynı zamanda olayın maddi yönünü belirleme noktasında da her türlü inceleme ve araştırmayı da kendiliklerinden yapabilecekleri, tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırmaya yönelebilecekleri; iddia ve savunmalarda ortaya konulan maddi olayın gerçek niteliğinin saptanması için tarafların iddia ve savunmaları ile yetinmeyerek söz konusu hususların

gerçeğe uygun olup olmadığını, bilirkişi incelemesine başvurulması da dahil olmak üzere maddi delil ve bulguları toplamak ve uyuşmazlığın çözümü için gerekli her türlü inceleme, bilgi edinme ve araştırma yollarını tüketmekle yükümlü oldukları sonucuna ulaşılmaktadır.

Uyuşmazlıklarda vergi inceleme raporlarına konu olan araçların özel tüketim vergisine tabi olduğu hâlde, mükellefler tarafından özel tüketim vergisi hesaplanmadan satışlarının yapıldığı ve beyanname verilmediği yolundaki tespitlerden hareketle cezalı tarhiyat önerildiği görülmektedir.

Dolayısıyla bu uyuşmazlıkların çözümü, öncelikle vergi inceleme raporlarında bahsi geçen araçların hangi G.T.İ.P. numarasında sınıflandırılması gerektiğinin tespit edilmesine bağlıdır.

15/02/2017 tarih ve 29980 (mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gümrük Genel Tebliği (Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi) (Seri No: 3)'nin ekinde "87.01-Traktörler (87.09 Pozisyonuna Giren Traktörler Hariç) (+)" başlıklı bölüm altında, bu pozisyon anlamında traktör tabirinin, esas olarak diğer kara nakil vasıtalarını, cihaz veya yükleri çekmekte veya itmekte kullanılmak üzere imal olunan ve bu asli vazifesinin yanı sıra alet ve edevatı, gübre, tohum vb. taşımaya mahsus tertibatı bulunan veya bulunmayan motorlu tekerlekli veya paletli kara vasıtalarını ifade ettiği açıklanmış; 30/12/2019 tarihli 30994 (2. mükerrer) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gümrük Genel Tebliği (Gümrük Tarife Cetveli Açıklama Notları) (Seri No: 6)'nin ekinde 87.01 G.T.İ.P. numarasında sınıflandırılan traktörlerin anlatıldığı "Diğerleri" (8701.91.10-8701.95.90) bölümünde belirtilen sekiz adet özelliğin tamamını karşılamayan "her tür arazi için dört tekerlekli taşıtları-ATV"nin ise 87.03 pozisyonunda sınıflandırılacağı belirtilmiştir.

Uyuşmazlıklara konu olaylarda, vergi inceleme raporlarında yer alan tespitler ile 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 4458 sayılı Gümrük Kanunu ve ve Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi ile Gümrük Tarife Cetveli Açıklama Notları göz önünde bulundurularak, yargı mercileri tarafından, 2577 sayılı Kanun'un 20. maddesinde öngörülen inceleme yetkisi kullanılmak ve bu bağlamda gerekirse bilirkişi incelemesi yaptırılmak suretiyle araçların hangi gümrük tarife istatistik pozisyonunda sınıflandırılması gerektiği tespit edildikten sonra, tarhiyatın hukuka uygunluğunun denetlenmesi gerekmektedir.

V. SONUÇ:

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle aykırılığın, özel tüketim vergisi hesaplanmadan nihai tüketicilere satışı yapılan ATV cinsi araçların, hangi gümrük tarife istatistik pozisyonunda sınıflandırılması icap ettiğinin mahkemece, Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi ve Gümrük Tarife Cetveli Açıklama Notları değerlendirilmek ve gerekirse bilirkişi incelemesi yaptırılmak suretiyle tespit edildikten sonra cezalı tarhiyatın hukuka uygunluğunun denetlenmesi gerektiği yönünde giderilmesine, 10/06/2026 tarihinde oybirliğiyle kesin olarak karar verildi.