



## TAŞIT SATIŞLARINDA ASGARI ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ UYGULAMASI

Uğur UĞURLU (\*)

### 1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere bazı araç satış bayileri ÖTV'ye tabi araç satışlarına ilişkin olarak düzenledikleri faturalarda kayıt, tescil, plaka ve benzeri işlemlere yönelik olarak, araç bedeli dışında "hizmet bedeli" adı altında gerçeğe aykırı fatura düzenleyerek ve bu şekilde taşıt araçlarının satış bedellerini gerçek bedellerin altında belirleyerek ÖTV kaybına sebebiyet vermişlerdir.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 12'inci maddesinde yapılan değişiklik ve bu değişikliğe istinaden çıkarılan 14 seri no.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ile taşıt satışlarından alınan özel tüketim vergisinin, satıcılar tarafından çeşitli yollara sapılarak azaltılmasını engellemek amacıyla asgari Özel Tüketim Vergisi uygulaması yürürlüğe konulmuştur. Bu uygulama ile taşıt satışlarından alınan ÖTV'nin belli bir tutarın altında olması engellenmiştir. Bu makalemizde taşıt satışlarında asgari ÖTV uygulamasının ne olduğunu örneklerle açıklamaya çalışacağız.

### 2-TAŞITLARIN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNUNDAKİ YERİ

Bilindiği üzere 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanuna ekli (II) sayılı listedeki mallar çeşitli silindir hacmine sahip motorlu kara, deniz ve hava taşıtlarıdır. Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasının b bendinde, Özel Tüketim Vergisi Kanuna ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı, bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tabi olduğu belirtilmiştir.

Yine aynı Kanununun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının b bendinde de (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olan araçların; ticaretini yapanlar, kullanılmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerin verginin mükellefi olduğu hüküm altına alınmıştır.

(\*) Vergi Denetmeni

Dolayısıyla Türkiye’de kayıt ve tescil edilmemiş olan araçların satışını yapan mükellefler (araç satış bayileri) tarafından satılan taşıtlar için müşteriden ÖTV tahsil edilmekte tahsil edilen bu ÖTV de vergi dairesine yatırılmaktadır. Burada dikkat çekeceğimiz nokta bir defaya mahsus olarak alınan ÖTV’nin kullanmak üzere taşıt satın alanlardan tahsil edilmesidir. Yoksa müşteriye taşıt satışı yapan bayii; ana bayi, bölge bayii veya distribütörden taşıt satın alması ÖTV’yi doğuran bir işlem değildir.

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 11’inci maddenin 3’üncü fıkrasında da, (II) sayılı listedeki mallar için özel tüketim vergisinin matrahının bu araçların ilk iktisabında hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç katma değer vergisi matrahını oluşturan unsurlar olduğu belirtilmiştir.

### 3- TAŞIT SATIŞLARINDA ASGARİ ÖTV UYGULAMASI

Özel Tüketim Vergisi Kanununun ‘Oran ve Tutar’ başlıklı 12’nci maddesinin 1’inci fıkrasında “**Özel Tüketim Vergisi Kanuna ekli listelerde yazılı malların karşılıklarında gösterilen tutar veya oranlarda alınacağı**” hükmü belirtildikten sonra maddenin devamına 5766 sayılı Kanunla 01.07.2008 tarihinden geçerli olmak üzere şu hüküm eklenmiştir.

**“(II) sayılı listedeki mallardan alınacak vergi, mükellefin bu malı alış bedeli üzerinden, malın tabii olduğu orana göre hesaplanan vergi tutarından az olamaz. İthalatçıların alış bedeli olarak, ithalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahı esas alınır. Verginin alış bedeli üzerinden hesaplandığı durumlarda, mükellefin teslim tarihine kadar bu malı mükellefe teslim eden tarafından %10’ a kadar yapılan indirimler alış bedelinden indirilir.”**

Anlaşılabileceği üzere söz konusu eklenen hüküm ile taşıt satışları için asgari ÖTV matrahı tespit edilmiştir. Taşıtların satışlarında uygulanacak asgari ÖTV matrahı ile ilgili 14 seri no.lu ÖTV Genel Tebliğinde de şu açıklamalar yapılmıştır.

“..... Bu hükümler uyarınca, ÖTV Kanunu eki (II) sayılı listedeki araçların ÖTV mükelleflerince ilk iktisap kapsamındaki teslimlerinde hesaplanacak ÖTV matrahı, teslim işleminin karşılığını teşkil eden bedel olup, bu bedelden, mükellefin düzenlediği faturada ayrıca gösterdiği ticari teamüllere uygun iskontonun düşülmesi mümkün bulunmaktadır.

Ancak ÖTV Kanununun 12’nci maddesinin 1 numaralı fıkrasının sonuna 5766 sayılı Kanunun 19’uncu maddesinin (d) bendiyle eklenen hükümlerle, (II) sayılı listedeki mallardan alınacak verginin, mükellefin bu malları alış bedeli üzerinden malın tabii olduğu orana göre hesaplanan vergi tutarından az olamayacağı hükmüne bağlanmıştır. İthalatçıların alış bedeli olarak, ithalatta hesaplanan KDV matrahı esas alınacaktır. Verginin alış bedeli üzerinden hesaplandığı durumlarda, mükellefin malı teslim tarihine kadar bu malı mükellefe teslim eden tarafından % 10’a kadar yapılan indirimler alış bedelinden indirilecektir.

Bu hükme göre, mükelleflerin teslim ettikleri (II) sayılı listedeki mallara ilişkin hesapladıkları (varsa ticari teamüllere uygun iskonto tutarının da düşülmesi sonucu oluşan) ÖTV’nin matrahı alış bedelinden daha düşük ise, ÖTV alış bedeli üzerinden hesaplanacaktır. Bu malların mükellef tarafından teslim tarihine kadar, malları mükellefe satanların satış bedeli üzerinden indirim yapmış ol-

**ması halinde, mükellefin alış bedelinin %10'unu aşmamak üzere yapılan indirim tutarının düşülmesi sonucu kalan tutar ÖTV'nin matrahının tespitinde dikkate alınacaktır. Mükellefin satış bedelinin ÖTV matrahının tespitinde dikkate alınacak olan bu tutardan düşük olması halinde, ÖTV matrahının tespitinde dikkate alınan bu tutar üzerinden ÖTV hesaplanacaktır"**

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 12' inci maddesi ve 14 seri no.lu ÖTV Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde; 01.07.2008 tarihinden sonra tüketiciye araç satan bayiler ÖTV yi her zaman olduğu gibi müşteriye satılan aracın KDV hariç tutarı üzerinden hesaplayacak ancak araç satış bedeli üzerinden hesaplanan ÖTV, söz konusu satılan aracın alış bedeline göre hesaplanan ÖTV tutarından az olamayacaktır. Bir diğer ifadeyle eğer araç satış bedeli, alış bedelinden düşük ise doğal olarak araç satış bedeli üzerinden hesaplanan ÖTV, satılan aracın alış bedeline göre hesaplanan ÖTV tutarından az olacaktır. Bu durumda asgari ÖTV uygulaması yapılacak ve araç satışına ilişkin ÖTV, aracın alış bedeli üzerinden hesaplanacaktır.

Diğer taraftan tüketiciye araç satan bayiler satışa konu aracı yurt içindeki bir firmadan değil de yurtdışındaki bir firmadan almışsa yani aracı ithal etmiş ise bu araç satıldığı takdirde araç satış bedeli üzerinden hesaplanan ÖTV, satılan aracın ithalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahına göre hesaplanan ÖTV tutarından az olamayacaktır.

Ayrıca aracın satış bedeli üzerinden hesaplanan ÖTV, söz konusu satılan aracın alış bedeline göre hesaplanan ÖTV tutarından az olduğu durumlarda araç satışı yapan bayiinin, aracı müşteriye teslim ettiği tarihe kadar aracı aldığı kuruluş tarafından kendisine yüzde 10'a kadar yapılan indirimleri alış bedelinden de indirim konusu yapılabilecek ve buna göre ödenmesi gereken asgari ÖTV'yi hesaplayacaktır. Bir diğer ifadeyle ÖTV'nin alış bedeli üzerinden hesaplandığı durumlarda, mükellefin (bayiinin) malı tüketiciye teslim tarihine kadar bu malı mükellefe teslim eden (imalatçı, fabrika veya ana bayi) tarafından % 10'a kadar yapılan indirimler asgari ÖTV uygulamasında alış bedelinden indirilecektir.

Nitekim Adana Vergi Dairesi Başkanlığının 05.09.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.02/1217 sayılı özelgesinde "....Söz konusu hüküm uyarınca, mükellefin sattığı araçla ilgili olarak satış tarihinden önce distribütör firma tarafından yapılan "bayi katkı payı primi, filo katkı payı primi" gibi indirimlerin, alış bedelinin % 10'unu aşmayan kısmı, malın alış bedelinden indirilmek suretiyle işlem yapılacağı tabiidir" şeklinde açıklama yapılmıştır.

Söz konusu hususu örneklerle açıklarken öncelikle satış bedeli Türk lirası cinsinden belirlenen araçlarda asgari ÖTV uygulamasını daha sonrada satış bedeli döviz cinsinden belirlenen araçlarda asgari ÖTV uygulamasını anlatacağız.

#### **4- SATIŞ BEDELİ TÜRK LİRASI CİNSİNDEN BELİRLENEN TAŞITLARDA ASGARİ ÖTV UYGULAMASI**

Bu bölümde öncelikle tüketiciye araç satışı yapan bayiinin hem alış bedelinin hem de satış bedelinin Türk lirası cinsinden olması durumunda uygulanması gereken asgari ÖTV uygulamasını açıklayacağız.

Açıkladığımız üzere mükelleflerin (bayilerin) teslim ettikleri Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listedeki taşıtlara ilişkin hesapladıkları özel tüketim vergisinin matrahı alış bedelinden daha

düşük ise, özel tüketim vergisi bu alış bedeli üzerinden hesaplanacaktır. Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listedeki taşıtların bayiler tarafından tüketiciye teslim tarihine kadar, bu taşıtları mükellefe (bayilere) satanların (imalatçı, fabrika veya ana bayi) satış bedeli üzerinden indirim yapmış olması halinde, mükellefin (bayinin) alış bedelinin %10' unu aşmamak üzere yapılan indirim tutarı alış bedelinden düşülecek, kalan tutar özel tüketim vergisinin matrahı olacaktır. Konunun daha iyi anlaşılması için birkaç örnek verirsek;

**ÖRNEK 1:** Otomobil bayisi (A), distribütör (B) den KDV hariç 100.000 TL'ye motor silindir hacmi 1600 cm<sup>3</sup> ün altında olan bir otomobil satın almıştır. Daha sonra (A) bu otomobili müşterisi (C) ye özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç 90.000 TL ye satmıştır. Bu durumda otomobil bayisi (A), müşteri (C) adına düzenleyeceği satış faturasında, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisini aşağıdaki şekilde hesaplayacaktır.

- Otomobilin vergisiz satış bedeli	90.000,00
- ÖTV matrahının tespitinde dikkate alınacak tutar	100.000,00
- Hesaplanan ÖTV (100.000 x % 37)	37.000,00
- KDV matrahı (90.000 + 37.000)	127.000,00
- KDV (127.000 x %18)	22.860,00
- Toplam satış bedeli (127.000,00 + 22.860,00)	149.860,00

**ÖRNEK 2:** Otomobil bayisi (A), distribütör (B) den KDV hariç 20.000 TL ye motor silindir hacmi 1600 cm<sup>3</sup> ün altında olan bir otomobil satın almıştır. Otomobil bayisi (A) bu otomobili satmadan önce, distribütör (B) otomobil için 3.000 TL'lik indirim yapmıştır. Daha sonra (A) bu otomobili müşterisi (C) ye özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç 17.000 TL ye satmıştır. Bu durumda otomobil bayisi (A), müşteri (C) adına düzenleyeceği satış faturasında, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisini aşağıdaki şekilde hesaplayacaktır.

- Otomobilin vergisiz satış bedeli	17.000,00
- (B) nin (A) ya yaptığı indirim tutarı	3.000,00
- Alış bedelinden indirilebilecek tutar (20.000 x %10)	2.000,00
- ÖTV matrahının tespitinde dikkate alınacak tutar (20.000 - 2.000)	18.000,00
- Hesaplanan ÖTV (18.000 x % 37)	6.660,00
- KDV matrahı (17.000 + 6.660)	23.660,00
- KDV (23.660 x %18)	4.258,80
- Toplam satış bedeli (23.660,00 + 4.258,80)	27.918,80

Söz konusu örneklerden anlaşılacağı üzere araç satışı yapan mükelleflerin alış bedeli olarak, bu taşıtları kendilerine satanların düzenledikleri fatura ve benzeri vesikalar üzerinde gösterilen tutarları esas almaktadırlar.

Alış bedeli üzerinden sonradan yapılan indirimlerin de mutlaka Vergi Usul Kanunu hükümleri kapsamında belgelendirilmesi gerekmektedir. Bir diğer ifadeyle fiyatlarda bir indirim olduğu takdirde bu

indirimin ÖTV matrahının hesaplanmasında dikkate alınması için bu indirimin faturaya bağlanması gerekmektedir. Örneğin bayiye taşıt satışı yapan imalatçı, fabrika veya ana bayi taşıtı bayiye sattıktan sonra satılan taşıt ile ilgili bir fiyat indirimi yaptığı takdirde bayiinin asgari ÖTV uygulamasında %10 luk kadar bir indirimden yararlanabilmesi için bayiinin fiyat farkı, katkı payı primi veya benzer isimdeki bir faturanın kendisine indirim yapan kuruluş (imalatçı, fabrika veya ana bayi) adına düzenlenmesi gerekmektedir. Ayrıca bu fiyat farkı faturasının mutlaka aracın satışından önce düzenlenmiş olması gerekmektedir. Aksi takdirde sonradan yapılacak indirimler alış bedelinden mahsup edilemeyecektir.

Ayrıca bayi tarafından yapılacak araç satışından önce kendisine yapılan indirim miktarının %10'dan daha yüksek olduğu hallerde ise asgari ÖTV hesaplamasında sadece %10' a kadar yapılan indirimler dikkate alınacaktır.

### 5- SATIŞ BEDELİ DÖVİZ CİNSİNDEN BELİRLENEN TAŞITLARDA ASGARİ ÖTV UYGULAMASI

Bu bölümde tüketiciye taşıt satışı yapan bayiinin hem alış bedelinin hem de satış bedelinin döviz cinsinden olması durumunda uygulanması gereken asgari ÖTV uygulamasını açıklayacağız.

Bilindiği üzere 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 26. maddesinde bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği hükme bağlanmıştır. Bahsedilen cari kur ise kanaatimizce serbest piyasada geçerli olan kurdur.

Bu durumda, araç alış ve satışının döviz cinsinden yapıldığı durumda, alış faturasındaki döviz tutarının, bu aracın teslim alındığı tarihteki Türk Lirası karşılığı ile aracın satışında düzenlenen faturada döviz tutarı ile ifade edilen bedelin, teslim tarihindeki Türk Lirası karşılığı karşılaştırılacaktır. Bu karşılaştırma sonucu, Türk Lirası olarak hesaplanan satış bedelinin, Türk Lirası olarak hesaplanan alış bedelinden düşük olması halinde asgari ÖTV uygulaması yürürlüğe girecektir.

Diğer taraftan döviz cinsinden alınıp satılan aracın muhasebe kaydının Vergi Usul Kanunu'na göre Türk Parası cinsinden tutulması gerektiğini de hatırlatmak isteriz.

Müşterilere araç satışı yapan bayiinin hem alış bedelinin hem de satış bedelinin döviz cinsinden olması durumunda ve dövizin fiyatının düşmesi durumunda ilginç sonuçlar ortaya çıkacaktır. Zira döviz endekslili olarak satın alınan araçların döviz kurunun düşmesi nedeniyle alış bedelinin altında bir bedelle satılması halinde, alınacak özel tüketim vergisi mükellefin bu araçları alış bedeli üzerinden malın tabii olduğu orana göre hesaplanan vergi tutarından az olamayacağından, özel tüketim vergisi bu araçları satanların düzenledikleri fatura ve benzeri vesikaların üzerinde gösterilen ve döviz cinsinden belirlenen tutarın alış tarihindeki Türk parası karşılığını oluşturan tutar (alış bedeli) üzerinden hesaplanması gerekmektedir. Konunun daha iyi anlaşılması için birkaç örnek verirsek;

**ÖRNEK 3:** Otobüs bayisi (A), distribütör (B) den KDV hariç 200.000 dolara bir otobüs satın almıştır. Daha sonra (A) bu otobüsü müşterisi (C) ye özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç 220.000 dolara satmıştır. Bu durumda otobüs bayisi (A), müşteri (C) adına düzenleyeceği satış faturasında, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisini aşağıdaki şekilde hesaplayacaktır. Otobüsün alış tarihindeki kur 1 Dolar: 1,75 TL iken otobüsün satış tarihindeki kur 1 Dolar: 1,50 TL

- Otomobilin vergisiz satış bedeli (220.000 x 1,50)	330.000,00
- ÖTV matrahının tespitinde dikkate alınacak tutar (200.000 x 1,75)	350.000,00
- Hesaplanan ÖTV (350.000,00 x % 1)	3.500,00
- KDV matrahı (330.000,00 +3.500,00)	333.500,00
- KDV (333.500,00 x %18)	60.060,00
- Toplam satış bedeli (333.500,00+ 60.060,00)	393.560,00

Görüreceği üzere otomobil bayisi (A) 200.000 dolara aldığı otobüsü 220.000 dolara satmasına rağmen kurlarda meydana gelen düşme sonucu zarar etmiştir. Ayrıca asgari ÖTV uygulaması sonucu döviz cinsinden karlı olmasına rağmen fazladan ÖTV ödemek zorunda kalmıştır.

**ÖRNEK 4:** Minibüs bayii (A), distribütör (B) den KDV hariç 80.000 dolara bir minibüs satın almıştır. Bayii (A) bu minibüsü satmadan önce, distribütör (B) bu minibüs için 10.000 dolarlık indirim yapmıştır. Daha sonra (A) bu minibüsü müşterisi (C) ye özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç 75.000 dolara satmıştır. Bu durumda minibüs bayisi (A), müşteri (C) adına düzenleyeceği satış faturasında, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisini aşağıdaki şekilde hesaplayacaktır. Otobüsünü alış tarihindeki kur 1 Dolar: 1,75 TL iken otobüsünü satış tarihindeki kur 1 Dolar: 1,50 TL

- Minibüsün vergisiz satış bedeli (75.000 x 1,50)	112.500,00
- (B)nin (A) ya yaptığı indirim tutarı (10.000 x 1,75*)	17.500,00
- Alış bedelinden indirilebilecek tutar [(80.000x1,75) 140.000 x %10]	14.000,00
- ÖTV matrahının tespitinde dikkate alınacak tutar (140.000 – 14.000)	126.000,00
- Hesaplanan ÖTV (126.000 x % 9)	11.340,00
- KDV matrahı (112.500 + 11.340)	123.840,00
- KDV (123.840,00 x %18)	22.291,20
- Toplam satış bedeli (123.840,00 + 22.291,20)	146.131,20

\* İndirimin yapıldığı gündeki kurun 1,75 TL olduğu varsayılmıştır.

Görüreceği üzere bu örnekteki minibüs bayisi (A) asgari ÖTV uygulaması sonucu ÖTV'yi satış fiyatı üzerinden değil alış fiyatının %10' una isabet eden indirimden sonra kalan tutar üzerinden ödemek zorunda kalmıştır.

## 6- SONUÇ

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 12/1. fıkrasının sonuna, 5766 sayılı Kanunun 19/d bendiyle eklenen hükümlerle, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listedeki taşıtlardan alınacak özel tüketim vergisi, bu taşıtların alış bedeli üzerinden taşıtın tabi olduğu orana göre hesaplanan vergi tutarından az olamayacağı hükme bağlanmıştır. Özel Tüketim Vergisinin alış bedeli üzerinden hesaplandığı durumlarda, mükellefin taşıtı teslim tarihine kadar bu taşıtı mükellefe (araç satış bayine) teslim eden tarafından % 10'a kadar yapılan indirimler alış bedelinden indirilecektir.

Bir diğer ifadeyle tüketicie araç satışı yapan bayilerin teslim ettikleri (II) sayılı listedeki taşıtlara ilişkin hesapladıkları (varsa ticari teamüllere uygun iskonto tutarının da düşülmesi sonucu oluşan) ÖTV'nin matrahı alış bedelinden daha düşük ise, ÖTV alış bedeli üzerinden hesaplanacaktır. Taşıtların mükellef (araç satış bayi) tarafından teslimi tarihine kadar, taşıtları mükellefe satanların satış bedeli üzerinden indirim yapmış olması halinde, mükellefin (bayinin) alış bedelinin %10'unu aşmamak üzere yapılan indirim tutarının düşülmesi sonucu kalan tutar ÖTV'nin matrahının tespitinde dikkate alınacaktır.