

## ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNU'NDA YENİ VERGİ GÜVENLİK MÜESSESESİ



Bayram GÜLÇİÇEK(\*)



Bekir ZAL(\*\*)

*TAX SECURITY INSTITUTION  
WITHIN THE SPECIAL  
CONSUMPTION TAX LAW*

### ÖZET

Özel tüketim vergisi mükellefleri tarafından, teslimi yapılan Kanun'a ekli (II) sayılı listede yer alan, kayıt ve tescile tabi araçlarda verginin matrahı, bunların ilk iktisabında hesaplanacak özel tüketim vergisi hariç, KDV matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül etmektedir. Yine Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinde, mükellefin malı teslim tarihine kadar bu malı mükellefe teslim eden tarafından %10'a kadar yapılan indirimlerin alış bedelinden de indirilebileceği belirtilmiş, ancak söz konusu indirimin %10'u aşması durumunda aşan tutardaki indirimin özel tüketim vergisi matrahının tespiti esnasında dikkate alınmayacağı belirtilmiştir. 6487 sayılı Kanun'un<sup>1</sup> 28'inci maddesi ile Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun<sup>2</sup> 12'nci maddesinin birinci fıkrasının ikinci paragrafı değiştirilmek suretiyle yeni bir vergi güvenlik müessesesi ihdas edilmiştir. Yapılan bu düzenleme ile vergi matrahının aşındırılmasına yönelik çabaların önlenmesi amaçlanmıştır. 6487 sayılı Kanun'la ihdas edilen vergi güvenlik müessesine ilişkin açıklamalar 28 seri no.lu "Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği Seri No. 14'te Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ"<sup>3</sup> ile yapılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Özel tüketim vergisi matrahı, imalatçı, alış bedeli, satış bedeli, ithalatta hesaplanan KDV, iskonto

### ABSTRACT

Tax base of vehicles, which are sold by special consumption taxpayers, exist in the list (II) attached

(\*) Vergi Müfettişi

(\*\*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

<sup>1</sup> 11.06.2013 tarih ve 28674 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> 28.11.2013 tarih ve 28835 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

to the Law and are subject to registration, consists of elements that form the VAT base, excluding the special consumption tax that has been calculated at the acquisition of vehicles. Again, in Article 12 of the Special Consumption Tax, it is stated that discounts made by seller up to 10% can be deducted from tax base, the exceeding amounts, nevertheless, cannot. By amending the subparagraph of the first paragraph of the Article 12 of the Special Consumption Tax with Article 28 of the Law no. 6487, a new tax security institution has been established. This new regulation aims at preventing efforts in evading tax base. Necessary explanations concerning the implementation of the new security rule in Article 12 is provided by the Communiqué no. 28 titled "General Communiqué on the Amendment to the Special Consumption Tax General Communiqué no. 14".

**Key Words:** Special consumption tax base, manufacturer, purchase value, sales value, VAT calculated at imports, discount

## 1- GİRİŞ

ÖTV Kanununun 1'inci maddesine göre, Kanuna ekli (II) sayılı listedeki mallarda kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabı bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tabidir. Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi araçlar üzerinden araçların ilk iktisabında Kanunun 11'inci maddesinde belirtilen matrah üzerinden, 12'nci maddesinde belirtilen oranlarda özel tüketim vergisi alınmaktadır.

ÖTV Kanununun 12'nci maddesi 6487 sayılı Kanunla 11.06.2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yeniden düzenlenmiş ve vergi matrahının aşındırılmasına yönelik çabaların önlenmesi amaçlanmıştır. Ayrıca 28 seri nolu "Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği Seri No: 14'te Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ" ile de yeni düzenlemeye ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Bu çalışmamızda eski ve yeni düzenlemeye ilişkin açıklamalara yer verilerek arasındaki farklılıklar ortaya konulmaya çalışılacaktır.

## 2- KONU İLE İLGİLİ ÖTV KANUNUNDA YER ALAN YASAL DÜZENLEMELER

### 2.1- Verginin Konusu

ÖTV'nin konusunu, ÖTV Kanunu kapsamına giren malların teslimi, ilk iktisabı veya ithali oluşturmaktadır. ÖTV kapsamına giren mallar, Kanuna ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerde Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yer alan Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (GTİP)<sup>4</sup> numaraları itibariyle tespit edilmiştir.

ÖTV Kanununun 1'inci maddesinde, verginin konusuna giren malların bir defaya mahsus olmak üzere vergiye tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle tesliminde, ilk iktisabında veya ithalinde ÖTV ödenen malların daha sonraki teslimlerinde vergi uygulanmayacaktır.

ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listede motorlu taşıt araçları yer almakta olup, kayıt ve tescile tabi olanlar ile kayıt ve tescile tabi olmayanlar şeklinde iki gruba ayrılmaktadır. (II) sayılı listedeki kayıt ve

<sup>4</sup> 12 haneden oluşan Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu, uluslararası ticarete ürünlerin tanımını ve ayrımını yapmak amacıyla kullanılmaktadır.

tescile tabi olan araçların ilk iktisabı<sup>5</sup> verginin konusuna girmektedir. Bu araçların aksam ve parçaları ise ÖTV'ye tabi değildir.

İlk iktisap ile ilgili olarak değinilmesi gereken bir diğer konu taşıtları satmak üzere iktisap edenler ile "Garanti Belgesi"ne istinaden yurt dışından ithal edilen araçlar ile ilgili durumdur. Bu durumla ilgili 1 seri numaralı ÖTV Genel Tebliğinde<sup>6</sup> yer alan açıklamalara göre, ana bayi, bölge bayii, yetkili satıcı ve acentelerin bu durumlarını tevsik etmeleri şartıyla; bayisi, yetkili satıcısı veya acentesi bulunduğu fabrikaların imal ettiği plakasız taşıtları satmak üzere iktisap etmeleri ile ithalatçıların Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'ndan<sup>7</sup> (Tüketicinin ve Rekabetin Korunması Genel Müdürlüğü) aldıkları "Garanti Belgesi"ne istinaden satmak üzere yurt dışından taşıt aracı ithal etmeleri ilk iktisap sayılmayacaktır.

### 2.2- Vergiyi Doğuran Olay

ÖTV Kanununun 3'üncü maddesinde vergiyi doğuran olay, işlemlerin özelliklerine göre ayrı ayrı tayin ve tespit edilmiştir. Vergiyi doğuran olay; (I) sayılı listedeki malların imalatçıları ve ithalatçıları tarafından teslimi; (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların ithali veya bunları imal edenler tarafından teslimidir. Ayrıca (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışında da vergiyi doğuran olay malın teslimidir.

(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için vergiyi doğuran olay, bu malların ilk iktisabıdır. Kayıt ve tescile tabi araçların Türkiye'de ilk defa kayıt ve tescili ilk iktisap olarak değerlendirilmektedir. Bu kapsamda yurtdışından ithal edilerek Türkiye'de ilk defa ilgili sicile kaydedilecek kullanılmış veya kullanılmamış araç edinimlerinin de ilk iktisap olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

### 2.3- Verginin Mükellefi

ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olan mallar açısından ÖTV'nin mükellefi Kanunun 4 üncü maddesinde tanımlanmıştır. Madde metnine göre, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olan ancak Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş araçların kullanılmak üzere;

- Motorlu araç ticareti yapanlardan alımında; motorlu araç ticareti yapanlar<sup>8</sup>,
- İthalinde; ithalatı yapanlar,
- Müzayede yoluyla satışlarda; müzayedeyi düzenleyenler,

ÖTV'nin mükellefidirler.

İmal veya inşa ettikleri ya da satmak üzere satın aldıkları kayıt ve tescile tabi araçları;

- Kullananlar,
- Aktiflerine alanlar,

<sup>5</sup> 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, aktive alınmasını veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesini ifade eder.

<sup>6</sup> 30.07.2002 tarih ve 24831 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>7</sup> 635 sayılı KHK gereği Gümrük ve Ticaret Bakanlığı Tüketicinin ve Rekabetin Korunması Genel Müdürlüğü.

<sup>8</sup> (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanları imal, inşa veya ithal edenler ile fabrika, ana bayi, bölge bayii, bayi, yetkili satıcı ve acenteler ile Maliye Bakanlığınca bu nitelikte oldukları tespit edilenler

- Adlarına kayıt ve tescil<sup>9</sup> yaptırılanlar,

- Müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler,

ilk iktisap kapsamındaki bu işlemler nedeniyle ÖTV mükellefi olmaktadır.

Müzayede yoluyla yapılan satışlarda satmak amacıyla (II) sayılı listedeki araçlardan kayıt ve tescile tabi olanları satın alan motorlu araç ticaret belgesine sahip alıcıların adlarına kayıt ve tescil yapılma-  
yacağından ÖTV mükellefiyetleri de doğmayacaktır.

Örneğin, otomobil bayii olan (B)'nin test aracı olarak kullanmak üzere satın aldığı ve 254-Taşıtlar hesabına kaydettiği otomobili bir yıl kullandıktan sonra müşterisi (Z)'ye satması durumunda; ÖTV Kanununun 3 üncü maddesi hükmünce vergiyi doğuran olay, söz konusu otomobili aktive kaydetmesidir. Olayda ÖTV'nin mükellefi ise, Kanunun 4'üncü maddesi gereği test aracı olarak kullanmak üzere otomobili duran varlıklarına kaydeden otomobil bayii (B)'dir.

### 3- KAYIT VE TESCİLE TABİ ARAÇLARDA VERGİNİN MATRAHI

ÖTV Kanununun 11'inci maddesine göre, Kanuna ekli (II) sayılı listedeki mallar için verginin matrahi, listedeki malların ilk iktisabında hesaplanacak ÖTV hariç, Katma Değer Vergisi matrahını oluşturan unsurlardan oluşmaktadır.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 20'nci maddesine göre teslim ve hizmet işlemlerinde matrah bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olup bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan ya da bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade etmektedir.

KDV Kanununun 24'üncü maddesinde belirtilen unsurlar matraha dahil edilmekte, Kanunun 25'inci maddesinin (a) bendine göre mükellefin düzenlediği fatura veya benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun iskontolar ise matrahtan indirilebilmektedir. Bu hükümler uyarınca, ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listedeki araçların ÖTV mükelleflerince ilk iktisap kapsamındaki teslimlerinde hesaplanacak ÖTV matrahi, teslim işleminin karşılığını teşkil eden bedel olup, bu bedelden, mükellefin düzenlediği faturada ayrıca gösterdiği ticari teamüllere uygun iskontonun düşülmesi mümkün bulunmaktadır. Konuyla ilgili olarak 14 seri numaralı ÖTV Genel Tebliğinde<sup>10</sup> açıklama yapılmıştır.

ÖTV Kanununun "Oran ve Tutar" başlıklı 12'nci maddesinde ÖTV'nin, Kanuna ekli listelerde yazılı malların karşılarında gösterilen tutar ve/veya oranlarda alınacağı belirtilmiştir. ÖTV Kanununun 12'nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan, "(II) sayılı listedeki mallardan alınacak vergi, mükellefin bu malı alış bedeli üzerinden, malın tabi olduğu orana göre hesaplanan vergi tutarından az olamaz. İthalatçıların alış bedeli olarak, ithalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahi esas alınır. Verginin alış bedeli üzerinden hesaplandığı durumlarda, mükellefin malı teslim tarihine kadar bu malı mükellefe teslim eden tarafından yüzde 10'a kadar yapılan indirimler alış bedelinden de indirilir." hükmü, 6487 sayılı Kanunla "(II) sayılı listedeki mallardan alınacak vergi, mükellefin bu malı alış bedeli **ile her hâlükârda bu malların imalatçısının satış bedeli veya ithalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahi üze-**

<sup>9</sup> Kayıt ve tescil, Motorlu taşıtların ilgili mevzuat gereğince trafik, belediye, liman ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne tutulan sivil hava vasıtaları siciline yapılan kayıt ve tescilini ifade eder.

<sup>10</sup> 08.07.2008 tarih ve 26930 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

**rinden malın tabi olduğu orana göre hesaplanan vergi tutarından az olamaz. Verginin, mükellefin alış bedeli üzerinden hesaplandığı durumlarda, malı teslim tarihine kadar bu malı mükellefe teslim eden tarafından yüzde 10'a kadar yapılan indirimler alış bedelinden de indirilebilir. Ancak bu indirimler sonrası kalan tutar, malın imalatçısının satış bedelinden veya ithalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahından düşük olamaz"** şeklinde değiştirilmiştir.<sup>11</sup>

Dolayısıyla yeni düzenlemeye göre söz konusu mallardan alınacak ÖTV tutarının tespitinde;

- Mükellefin bu malı satış bedeli ve alış bedelinin,
- Mal ithal edilmiş ise ithalatta hesaplanan KDV matrahının,
- Yurt içinde imal edilmiş ise imalatçısının satış bedelinin,

üzerinden hesaplanacak vergi tutarlarının karşılaştırılması, bunlar arasından en fazla tutarın ÖTV olarak ödenmesi gerekmektedir.<sup>12</sup>

Diğer taraftan, mükellefin malı alıcıya teslim ettiği tarihe kadar, bu malı mükellefe teslim eden tarafından iskonto yapılmış olması halinde, alış bedelinin yüzde 10 unu geçmemek üzere yapılan iskonto tutarı indirilmek suretiyle mükellefin alış bedeli hesaplanabilecektir. Ancak bu indirimler sonrası kalan tutar, malın imalatçısının satış bedelinden veya ithalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahından<sup>13</sup> düşük olamayacaktır.

Çalışmamızın devamında sırasıyla 6487 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesi ve sonrası ÖTV matrahının tespiti açıklanacak ve farklılıklarına değinilerek bu konudaki görüş ve değerlendirmelerimize yer verilecektir.

### 3.1- 6487 Sayılı Kanun ile Yapılan Değişiklik Öncesi ÖTV Matrahı

ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi araçların ÖTV matrahı teslim işleminin karşılığını teşkil eden bedel olup, Kanunun 12'nci maddesinde bu bedelden mükellefin düzenlediği faturada ayrıca gösterilen ticari teamüllere uygun iskontonun düşülmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak Kanunun 12'nci maddesi ve 14 seri numaralı ÖTV Genel Tebliği uyarınca ticari teamüllere uygun iskonto oranının düşülmesi sonucu ÖTV matrahı alış bedelinden düşük ise ÖTV alış bedeli üzerinden hesaplanacaktır. Yani malları mükellefe satanların satış bedeli üzerinden indirim yapmış olmaları halinde, alış bedelinin % 10 unu aşmamak üzere yapılan indirim tutarının düşülmesi sonucu kalan tutar ÖTV matrahının tespitinde dikkate alınır. Bu durumla ilgili anılan tebliğde yer verilen örnek aşağıdaki gibidir:

**Örnek:** Otomobil bayii (A), distribütör<sup>14</sup> (B)'den KDV hariç 20.000 TL'ye motor silindir hacmi 1600 cm<sup>3</sup>'ün altında olan bir otomobil satın almıştır. (A) bu otomobili satmadan önce, distribütör (B) bu otomobil için 3.000 TL'lik indirim yapmıştır. Daha sonra (A) bu otomobili müşterisi (C)'ye ÖTV ve

<sup>11</sup> Yürürlük tarihi 11.06.2013

<sup>12</sup> Altar Çalışaneller, "6487 Sayılı Torba Yasa ile Araç Satışlarında Hesaplanacak ÖTV Tutarının Tespitine Yönelik Düzenlemeler Yapıldı", www.muhasibetr.com, Erişim Tarihi: 05.12.2013

<sup>13</sup> İthalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahı KDV Kanununun 21'inci maddesinde tanımlanmıştır.

<sup>14</sup> Distribütörlük, üretici veya tedarikçi tarafından piyasaya sunulabilir hale getirilen ürünlerin, belirli bir coğrafi bölge ile sınırlı olmak üzere, sözleşmeyle belirlenmiş satıcı dağıtıcı tarafından ve sözleşmeyle kararlaştırılmış şartlar dâhilinde satış ve dağıtımına aracılık edilmesi olarak tanımlanabilir.

KDV hariç 17.000 TL'ye satmıştır. Bu durumda otomobil bayii (A), alıcı (C) adına düzenleyeceği satış faturasında ÖTV ve KDV'yi aşağıdaki şekilde hesaplayacaktır.

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

Görüldüğü üzere ÖTV matrahı, otomobil bayiinin distribütörden almış olduğu 20.000 TL olan bedelin, % 10 indirim tutarı düşüldükten sonra kalan tutar olan 18.000 TL'dir.

Bu noktada mükelleflerce, vergi matrahının aşındırılabilmesi muhtemel bir tablo karşımıza çıkmaktaydı. Düzenlemenin yukarıda belirtilen eski halinde, mükelleflerce yapılacak bir takım fiktif satışlarla araçların değerinin iskonto yapılmak suretiyle düşürülebilmesi mümkündü. Örneğin; distribütör vergiler hariç bedeli 100.000 TL olan 1800 cm<sup>3</sup> olan aracı ana bayiine satmış ve bu araç için % 10 iskonto uygulaması durumunda aracın bedeli 90.000 TL olacaktır. Ana bayii ise aracı bölge bayiine % 10 oranında iskonto yaparak 81.000 TL'ye satması ve bölge bayiinin de bu aracı alıcıya 81.000 TL'ye satmış olması durumunda ÖTV açısından kabul edilecek indirim tutarı 90.000\*% 10= 9.000 olacağından ana bayii tarafından bölge bayiine yapılan indirim ÖTV açısından dikkate alınabilecektir. Ancak görüldüğü üzere aracın ilk alış bedeli aslında 100.000 TL olup bu tutarın % 10 u yani 10.000 TL'si ÖTV açısından indirim olarak dikkate alınabilecektir. Oysa distribütör-ana bayii- bölge bayii arasındaki indirimler sonucunda toplam indirim 19.000 TL olarak gerçekleşmektedir. Verilen örnekte aracın alış bedeli 100.000 TL ve 10.000 TL'lik iskonto dikkate alındığında ÖTV matrahı 90.000 TL olacak ve ödenecek ÖTV (90.000\*% 80) 72.000 TL iken yapılan bu işlemler sonrasında ödenecek ÖTV tutarı ise (81.000\*% 80) 64.800 TL olacaktır.<sup>15</sup> İşte bu tür işlemlerle ÖTV matrahının aşındırılmasının önlenmesi amacıyla madde metninde değişikliğe gidilmiştir.

### 3.2- 6487 Sayılı Kanun İle Yapılan Değişiklik Sonrası ÖTV Matrahı

6487 sayılı Kanun ile yapılan düzenleme ile eski düzenlemede var olan boşluktan dolayı ortaya çıkabilecek vergi kaybı önlenmeye çalışılmıştır. Nitekim değişikliğin gerekçesi "Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listedeki malların gerek ithalat verileri gerekse yurtiçi satış verileri ile özel tüketim vergisi (ÖTV) matrahları irdelenmiş ve beyan edilen ÖTV matrahlarından bazılarının imalatçının satış bedeli veya ithalatı hesaplanan katma değer vergisi matrahının çok altında olduğu tespit edilmiştir. Öngörülen düzenleme, bu gibi durumların önlenmesine yönelik oluşturulan bir vergi güvenlik

<sup>15</sup> GÜLÇİÇEK Ayşe, "Araç Satışlarında ÖTV Matrahının Hesaplanmasında Yeni Uygulama", Vergi Sorunları Dergisi, Temmuz 2013



müessesesi olup, söz konusu düzenleme ile ÖTV matrahının aşındırılmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (II) sayılı listedeki malların, mükellefin satış bedeli üzerinden hesaplanan özel tüketim vergisinin, ÖTV mükellefinin alış bedeli ile bu malın imalatçısının satış bedeli veya ithalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahı üzerinden, malın tabi olduğu orana göre hesaplanan vergi tutarlarından daha az olmaması sağlanmaktadır. Buna göre, söz konusu mallar için, mükellefin bu malı satış bedeli ve alış bedeli ile mal ithal edilmiş ise ithalatta hesaplanan KDV matrahı, yurt içinde imal edilmiş ise imalatçının satış bedeli üzerinden hesaplanacak vergi tutarlarından en fazla olan tutar ÖTV olarak ödenecektir. Mükellefin malı alıcıya teslim ettiği tarihe kadar, bu malı mükellefe teslim eden tarafından iskonto yapılmış olması halinde, alış bedelinin yüzde 10'unu geçmemek üzere yapılan iskonto tutarı indirilmek suretiyle mükellefin alış bedeli hesaplanabilecektir. Ancak bu indirimler sonrası kalan tutar, malın imalatçısının satış bedelinden veya ithalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahından düşük olamayacaktır." şeklinde belirtilmiştir.

6487 sayılı Kanunla yapılan değişiklikleri açıklamak üzere 28 seri numaralı "Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği Seri No: 14'te Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ"<sup>16</sup> yayımlamıştır. Anılan tebliğde de konu ile ilgili olarak özetle "... söz konusu mallar için, mükellefin bu malı satış bedeli ve alış bedeli ile mal ithal edilmiş ise ithalatta hesaplanan KDV matrahı, yurt içinde imal edilmiş ise imalatçının satış bedeli üzerinden hesaplanacak vergi tutarlarından en fazla olan tutar ÖTV olarak beyan edilip ödenecektir. İthalatçı veya imalatçı firma ile ÖTV mükellefi arasında birden fazla safhanın bulunup bulunmaması yukarıda belirtilen doğrultuda ÖTV matrahının tespitini etkilemeyecektir.

Mükellefin malı alıcıya teslim ettiği tarihe kadar, bu malı mükellefe teslim eden tarafından iskonto yapılmış olması halinde, alış bedelinin yüzde 10'unu geçmemek üzere yapılan iskonto tutarı indirilmek suretiyle mükellefin alış bedeli hesaplanabilecektir. Ancak bu indirimler sonrası kalan tutar da malın imalatçısının satış bedelinden veya ithalatta hesaplanan KDV matrahından düşük olamayacaktır." şeklinde açıklamalara yer verilmiştir.<sup>17</sup>

Bu çerçevede; yeni düzenleme gereğince ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan kayıt ve tes-cile tabi araçların satış bedeli üzerinden hesaplanan ÖTV; mükellefin alış bedeli veya yurt içinde imal edilmişse bu malın imalatçısının satış bedeli veya ithal edilmişse ithalatta hesaplanan KDV matrahı üzerinden malın tabi olduğu orana göre hesaplanan vergi tutarlarından en yüksek olanından düşük olamayacaktır. Verginin, mükellefin alış bedeli üzerinden hesaplandığı durumlarda, malı teslim tarihine kadar bu malı mükellefe teslim eden tarafından yüzde 10 a kadar yapılan indirimler alış bedelinden indirilebilecektir. Ancak bu indirimler sonrası kalan tutar, malın imalatçısının satış bedelinden veya ithalatta hesaplanan KDV matrahından düşük olamayacaktır.<sup>18</sup>

Söz konusu durumu bir örnekle açıklamaya çalışırsak;

**Örnek 1:** Otomotiv Bayi (X) 22.02.2013 tarihinde Distribütör (Y)'den KDV hariç 90.000 TL'ye aldığı aracı 28.02.2013 tarihinde ÖTV ve KDV hariç 95.000 TL'ye satmıştır. Distribütör (Y) bu aracı yurtdışın-

<sup>16</sup> 28.11.2013 tarih ve 28835 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>17</sup> 28 seri nolu ÖTV Genel Tebliği ile 14 seri nolu ÖTV Genel Tebliğinde değişiklik yapılmıştır.

<sup>18</sup> Tolu Abdullah, "İthal Binek Otomobil Satışlarında Asgari ÖTV Uygulaması Yeniden Düzenlenirken Yerli Otomobil Aleyhine Bir Durum mu Yaratıldı?" Temmuz 2013

dan ithal etmiş olup, bu araca ilişkin ithalatta hesaplanan KDV matrahı 92.000 TL'dir. Bu araca ilişkin olarak Distribütör (Y) tarafından 3.500,00 TL tutarında indirim faturası düzenlenmiştir.

Bu durumda otomotiv bayii (X) düzenleyeceği satış faturasında ÖTV'yi şu şekilde hesaplayacaktır.

|                                                                       |           |
|-----------------------------------------------------------------------|-----------|
| Bayi (X)'nin otomobili Distribütör (Y)'den alış tutarı (KDV hariç)    | 90.000 TL |
| Bayi (X)'nin otomobili müşteriye satış tutarı (KDV ve ÖTV hariç)      | 95.000 TL |
| Distribütör (Y)'nin araca ilişkin olarak bayiye yapmış olduğu indirim | 3.500 TL  |
| Distribütör (Y)'nin indirimi sonrası tutar (90.000 - 3.500)           | 86.500 TL |
| Bu araç için ithalat esnasında hesaplanan katma değer vergisi matrahı | 92.000 TL |

ÖTV matrahının tespitinde dikkate alınacak minimum tutar; alış bedelinden indirilebilecek maksimum iskonto tutarı düşüldükten sonra kalan  $(90.000 - 90.000 \times \%10 =)$  81.000 TL'dir.

Yapılan bir indirim söz konusu olduğu için **"Ancak bu indirimler sonrası kalan tutar, malın imalatçısının satış bedelinden veya ithalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahından düşük olamaz."** hükmü dikkate alınacak ve indirim sonrası kalan tutar olan 86.500 TL malın satış bedelinden veya ithalatta hesaplanan katma değer vergisinden düşük olamayacaktır. Malın satış bedeli 95.000 TL ve ithalatta hesaplanan katma değer vergisi 92.000 TL olduğundan özel tüketim matrahının hesaplanmasında dikkate alınacak rakam 95.000 TL olacaktır.

28 seri numaralı Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği Seri No: 14'te Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğde konu ile ilgili yer alan örnek aynen aşağıya alınmıştır.

Distribütör (A) firmasının ithal ettiği silindir hacmi 1.600 cm<sup>3</sup>'ün altında olan bir otomobil için ithalattaki KDV matrahı 42.000 TL olup, bu mal (A) tarafından, otomobil bayi olan (B) firmasına KDV hariç 45.000 TL'ye teslim edilmiştir.

a) (A), bu otomobille ilgili olarak (B)'ye %15 iskonto (indirim) yapmıştır. Daha sonra (B), bu otomobili müşterisi (C)'ye ilk iktisap kapsamında, ÖTV ve KDV hariç 40.000 TL'ye satmıştır. Bu durumda (B), (C) adına düzenleyeceği satış faturasında ÖTV'yi aşağıdaki gibi hesaplayacaktır.

|                                                                           |           |
|---------------------------------------------------------------------------|-----------|
| - Otomobilin vergisiz satış bedeli                                        | 40.000 TL |
| - Alış bedeli                                                             | 45.000 TL |
| - İskonto tutarı $(45.000 \times 0,15 =)$                                 | 6.750 TL  |
| - Alış bedelinden indirilebilecek iskonto tutarı $(45.000 \times 0,10 =)$ | 4.500 TL  |
| - Alış bedelinden %10 iskonto tutarı düşülmüş tutar $(45.000 - 4.500 =)$  | 40.500 TL |
| - İthalattaki KDV matrahı                                                 | 42.000 TL |
| - ÖTV matrahı                                                             | 42.000 TL |
| - Hesaplanan ÖTV $(42.000 \times 0,40 =)$                                 | 16.800 TL |

b) (A)'nın söz konusu malın ilk iktisap kapsamında satılincaya kadar mükellef (B)'ye yaptığı iskonto (indirim) tutarının % 5 olması halinde ise (B), (C) adına düzenleyeceği satış faturasında ÖTV'yi aşağıdaki gibi hesaplayacaktır.



|                                                                            |           |
|----------------------------------------------------------------------------|-----------|
| - Otomobilin vergisiz satış bedeli                                         | 40.000 TL |
| - Alış bedeli                                                              | 45.000 TL |
| - İskonto tutarı ( $45.000 \times 0,05 =$ )                                | 2.250 TL  |
| - Alış bedelinden %10 iskonto tutarı düşülmüş tutar ( $45.000 - 2.250 =$ ) | 42.750 TL |
| - İthalattaki KDV matrahı                                                  | 42.000 TL |
| - ÖTV matrahı                                                              | 42.750 TL |
| - Hesaplanan ÖTV ( $42.750 \times 0,40 =$ )                                | 17.100 TL |

Yukarıda verilen örneklerden de açıkça anlaşılacağı üzere indirimlerden sonra kalan tutar malın imalatçısının satış bedeli veya ithalatta hesaplanan katma değer vergisi matrahı ile karşılaştırılacak ve en yüksek rakam özel tüketim vergisi matrahının hesabında dikkate alınacaktır.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında eğer indirim söz konusu olmasaydı mükellefin bu malı satış bedeli ve alış bedeli, mal ithal edilmiş ise ithalatta hesaplanan KDV matrahı ve yurt içinde imal edilmiş ise imalatçının satış bedeli karşılaştırılacak hangi rakam yüksek ise o rakam ÖTV matrahı olarak dikkate alınacaktı ki örneğimizde bu rakam 45.000,00 TL olacaktı. Başka bir örnekle açıklamak gerekirse;

Otomotiv Bayi (B) 22.02.2013 tarihinde Distribütör (Z)'den KDV hariç 157.000 TL'ye aldığı aracı 24.02.2013 tarihinde ÖTV ve KDV hariç 163.000 TL'ye satmıştır. Distribütör firma bu aracı ithal etmiş olup, ithalatta hesaplanan KDV matrahı 167.000 TL'dir. Bu araca ilişkin olarak Distribütör (Z) tarafından herhangi bir indirim yapılmamıştır.

Bu durumda indirim söz konusu olmadığı için malın alış ve satış bedeli ile ithalatta hesaplanan KDV matrahı karşılaştırılacak ve en yüksek rakam olan ithalatta hesaplanan KDV matrahı 167.000 TL ÖTV matrahı olarak dikkate alınacaktır. Malın alış bedeli 170.000 TL olsaydı bu sefer ÖTV en yüksek rakam olan 170.000 TL (alış bedeli) üzerinden hesaplanacaktı.

Burada idarenin de önüne geçmek istediği husus, vergi matrahının aşınmasına sebep olan distribütör ve bayiler arası indirimlerdir. İndirim söz konusu olmadığında yukarıdaki örneklerde olduğu gibi alış ve ya satış tutarı ve ithalatta hesaplanan KDV matrahı yüksek olan rakam özel tüketim vergisi matrahı olarak dikkate alınmalıdır.

**Örnek 2:** Distribütör (B)'nin yurt dışından ithal ettiği, motor silindir hacmi 1600 cm<sup>3</sup> ve vergiler hariç bedeli 75.000 TL (ithalatta hesaplanan KDV matrahı 70.000 TL) bedelli bir aracı ana bayi (Z)'ye % 10 iskonto uygulayarak 67.500 TL'ye satmıştır. Söz konusu araç ana bayi tarafından bölge bayiine % 10 oranında iskonto uygulanarak 60.750 TL bedelle satılmıştır. Bölge bayii ise bu aracı mükellef (K)'ya (KDV ve ÖTV hariç) 60.750 TL'ye satması durumunda;

ÖTV matrahı, ithalatta hesaplanan KDV matrahından düşük olamayacağından 70.000 TL olarak dikkate alınacaktır. Eski düzenlemede ise söz konusu araç için ana bayi tarafından bölge bayiine yapılan satışta uygulanan indirim de dikkate alınabilecekti. Yani eski düzenleme ile ÖTV matrahı  $67.500 - (67.500 \times \% 10) = 60.750$  TL olacaktı.

Yukarıdaki örnekte de açıklandığı üzere yapılan düzenlemeden önce (II) sayılı listede yer alan araçların müşteriye teslim tarihine kadar bu araçları mükellefe teslim edenler tarafından yapılan in-

dirimlerin % 10'una kadar olan kısmının indirimine izin veriliyordu. Bu ise matrahın aşınmasına izin verecek bir boşluk yaratmaktaydı. Şöyle ki; otomobiller, ÖTV tahsilatlarının çok fazla yapılmadığı illerde farklı kişilere satılmış gibi gösteriliyor ve otomobilin satış bedeli, gerçek bedelinin yüzde 10'u kadar indiriliyordu. Bu işlemi birkaç kez tekrarlayan satıcılar örneğin 40 bin Euro'ya ithal ettiği otomobilin fatura bedelini 20 bin Euro'ya kadar indirebiliyorlardı. Yapılan düzenleme ile ÖTV matrahının alış bedelinin altında olamayacağı yanı sıra ithalatta hesaplanan KDV matrahından ve imalatçının satış bedelinden de düşük olamayacağı şartları getirilmiş ve vergi matrahının aşındırılmasına yönelik çabaların önlenmesi amaçlanmıştır. Böylece mevzuatımızda yer alan bu boşluk yeni getirilen vergi güvenlik müessesesi ile doldurulmuştur.

#### 4- SONUÇ

ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listede yer alan araçların ÖTV matrahlarının belirlenmesine ilişkin hüküm, 6487 sayılı Kanun ile 11.06.2013 tarihinden geçerli olmak üzere yeniden düzenlenmiştir. Yapılan düzenleme ile ÖTV matrahının belirlenmesinde, eski düzenlemede yer alan mükellefin malı teslim tarihine kadar bu malı mükellefe teslim eden tarafından yapılan indirimlerin ancak % 10'luk kısmının alış bedelinden indirilebileceği ve matrahın alış bedelinden düşük olamayacağına ilişkin düzenlemeye ilave olarak, ÖTV matrahının ithalatta hesaplanan KDV matrahından ve imalatçının satış bedelinden de düşük olamayacağı şartları getirilmiştir.

Buna göre, söz konusu mallar için, mükellefin bu malı satış bedeli ve alış bedeli ile mal ithal edilmiş ise ithalatta hesaplanan KDV matrahı, yurt içinde imal edilmiş ise imalatçının satış bedeli üzerinden hesaplanacak vergi tutarlarından en fazla olan tutar ÖTV olarak beyan edilip ödenecektir. İthalatçı veya imalatçı firma ile ÖTV mükellefi arasında birden fazla safhanın bulunup bulunmaması yukarıda belirttiğimiz şekilde ÖTV matrahının tespitini etkilemeyecektir.

Mükellefin malı alıcıya teslim ettiği tarihe kadar, bu malı mükellefe teslim eden tarafından iskonto yapılmış olması halinde, alış bedelinin yüzde 10 unu geçmemek üzere yapılan iskonto tutarı indirilmek suretiyle mükellefin alış bedeli hesaplanabilecektir. Ancak bu indirimler sonrası kalan tutar da malın imalatçısının satış bedelinden veya ithalatta hesaplanan KDV matrahından düşük olamayacaktır.

Yapılan bu düzenleme ile vergi matrahının aşındırılmasına yönelik çabaların önlenmesi amaçlanmıştır. Böylece mevzuatımızda yer alan bu boşluk yeni getirilen vergi güvenlik müessesesi ile doldurulmuştur.

#### KAYNAKÇA

- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 1 Seri Numaralı ÖTV Genel tebliği
- 14 Seri Numaralı ÖTV Genel Tebliği
- 28 Seri Numaralı Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği Seri No: 14'te Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ
- 6487 sayılı Kanun Gerekçesi
- 6487 sayılı Kanun

- [www.muhasibetr.com](http://www.muhasibetr.com)
- [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)
- [www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)
- Abay, Kemal (2013). “Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na Ekli (II) Sayılı Listede Yer Alan Araçların ÖTV Matrahının Belirlenmesine İlişkin 6487 Sayılı Kanun ile Yapılan Düzenleme” Vergi Dünyası 385 (Eylül 2013)
- Ateş, Sefer Adnan (2013). “Özel Tüketim Vergisi Matrahında Yeni Düzenleme”, Mali Çözüm (Temmuz-Ağustos 2013)
- Gülçiçek, Ayşe (2013). “Araç Satışlarında ÖTV Matrahının Hesaplanmasında Yeni Uygulama”, Vergi Sorunları Dergisi 298 (Temmuz 2013).
- Özsoy, İsmail (2013). “Kayıt ve Tescile Tabi Olan Araçlarda Özel Tüketim Vergisi”, Vergi Dünyası Dergisi, 381, (Mayıs 2013).
- Tolu, Abdullah (2013). “İthal Binek Otomobil Satışlarında Asgari ÖTV Uygulaması Yeniden Düzenlenirken Yerli Otomobil Aleyhine Bir Durum mu Yaratıldı?” Yaklaşım 247, (Temmuz 2013).