

# ÖTV Uygulamasında “Vergiye Tabi Mal” Tanımı ile “Teslim Sayılan Haller” Kapsamından Ne Anlaşılması Gerekir?

**MEHMET ERKAN**

Eski Baş Hesap Uzmanı

Yeminli Mali Müşavir

## Öz

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

Bu hükümler uyarınca, verginin konusunu oluşturan mallar, Kanuna ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listede G.T.İ.P. numaralarıyla yer alan mallardır.

ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) alt bendine göre; vergiye tabi malların, vergiye tabi malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması ve sarfı teslim olarak kabul edilecektir. Kanun koyucu, vergi güvenliği amacıyla, vergiye tabi malların, çeşitli amaçlarla vergisiz olarak verilmesini engellemek amacıyla bu maddeyi ihdas etmiştir.

Gerek Kanun koyucunun iradesi ile vergiden istisna edilmiş olan ÖTV Kanununa ekli listede yer alan mallar gerekse, Bakanlar Kurulu Kararı ile ÖTV tutarı indirilen veya sıfır olarak belirlenen malların verginin konusuna girdiği konusunda bir tereddüt bulunmamaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Verginin konusu, ÖTV kapsamına giren mallar, teslim ve teslim sayılan haller, Kanuna ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı liste, vergi indirimi.

## 1-GİRİŞ

ÖTV Kanunu'nun 1'inci maddesinde yer alan “verginin konusu” ile Aynı Kanununun 2/3-a maddesi kapsamında “teslim sayılan haller” birlikte değerlendirildiği takdirde;

- “Vergiye tâbi mal” tanımı ve kapsamından ne anlaşılması gerektiği,

- “Vergiye tâbi mal” tanımından ÖTV Kanunu'na ekli listelerde yer alan malların mı? yoksa vergiden istisna olmayan ve/veya BKK ile vergi tutarı indirilmemiş malların mı? anlaşılması gerektiği,

- ÖTV Kanunu'na ekli listelerde yer almasına rağmen teslimi vergiden istisna olan ve / veya BKK ile vergi tutarı indirilen ÖTV'ye tabi malın imalinde kul-

lanılan mal için ÖTV Kanunu'nun 2/3-a maddesi kapsamında ÖTV hesaplanıp hesaplanamayacağı,

Bu çalışmanın ana konularını oluşturmaktadır.

## 2-YASAL AÇIKLAMALAR

### 2.1- KONU İLE İLGİLİ MEVZUAT

ÖTV Kanunu'nun "**Verginin Konusu**" başlıklı 1'inci maddesine göre;

"1. Bu Kanuna ekli;

a) (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi,

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

c) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi,

d) (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayedeye yoluyla satışı,

Bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tâbidir.

....."

Verginin konusunu, ÖTV 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 Ostatistik Pozisyon (GTOP) numaraları itibariyle tespit edilmiştir.

Yukarıdaki kanun hükmüne göre; ÖTV'nin doğması için öncelikle ÖTV Kanunu'nda tanımlanan "vergiyi doğuran olay"ın meydana gelmesi gerekmektedir. ÖTV Kanunu'nun yukarıdaki maddesine göre (I) sayılı listedeki mallar için ÖTV; ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslim ile doğmaktadır.

Dolayısıyla, ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listedeki mallara ilişkin vergi doğuran olayın gerçekleşmesi için "teslim" yahut "teslim sayılan haller"ın olması gerekir ki bunların ne olduğu da ÖTV Kanunu'nun 2'inci maddesinde tanımlanmaktadır.

ÖTV Kanunu'nun 2'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendine göre;

"e) Teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesini ifade eder."

ÖTV Kanunu'nun 2'inci maddesinin üçüncü fıkrasının (a) bendine göre;

"a) Vergiye tâbi malların, vergiye tâbi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi," durumu "**teslim sayılan hal**" olarak tanımlanmış olup, söz konusu bendin gerekçesi aşağıdaki gibidir:

"Maddenin (a) bendi ile vergiye tâbi olan malların, vergiye tâbi olan malların imali dışında, her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfı teslim sayılmıştır. Ancak işletmede üretilen özel tüketim vergisine tâbi bir malın aynı işletme bünyesinde özel tüketim vergisine tâbi olan başka bir malın imalinde girdi olarak kullanılması bu vergiye tâbi olmayacaktır. Aynı şekilde (I) sayılı listedeki malların ithali değil, ithalatçıları tarafından teslimi verginin konusuna girdiğinden, ithalatçının bu malları bir başka vergiye tâbi malın üretimi için kullanması teslim sayılmayacaktır. ...."

Buna göre ÖTV Kanunu'na ek (I) sayılı listede yer alan mallara ilişkin ÖTV doğması için bu malların;

- Alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilerek teslimi konu edilmesi veya

- ÖTV'ye tabi olan bir malın imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi şeklinde teslim sayılan hale konu edilmesi,

gerekmektedir.

Buna göre bir mal üzerinden tek aşamada bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV alınması prensibine uygun olarak **vergiye tâbi malların, vergiye tâbi olan malların imalinde kullanılması ve sarfı teslim sayılmamakta, dolayısıyla da ÖTV hesaplanmamaktadır.**

Aynı prensibin yansıması 9. maddede görünmektedir ki buna göre, ÖTV'ye tabi bir malın ÖTV ödenecek alınmasını müteakip aynı listede yer alan başka bir ÖTV'ye tabi malın imalinde kullanılması halinde, ödenen ÖTV'nin ödenecek ÖTV'den indirimine imkan veren düzenleme yapılmıştır. ÖTV Kanunu'nun 9'uncu maddesindeki bu düzenlemeye göre;

"Özel tüketim vergisine tâbi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre ödenecek vergiden indirilir."

Böylelikle imalatta ÖTV'si ödenmiş olan girdilerin kullanılması halinde de ÖTV indirimi imkanı sağlanarak uygulamada paralellik ve mükellefiyet açısından eşitlik sağlanmaya çalışılmıştır.

## 2.2. “VERGİYE TABİ MAL” TANIMI İLE “TESLİM SAYILAN HALLER” KAPSAMINDAN NE ANLAŞILMASI GEREKİR?

### 2.2.1- Vergiye Tabi Mal Veya Verginin Konusu

ÖTV Kanunu’nun “*Verginin Konusu*” başlıklı 1’inci maddesine göre;

#### “1. Bu Kanuna ekli;

a) (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi,

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

c) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi,

d) (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı,

Bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tâbidir.

.....”

Verginin konusunu, ÖTV 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) numaraları itibariyle tespit edilmiştir.

ÖTV Kanunu’nun 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 kapsamına giren mallar, Kanuna ekli listelerde Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (GTİP) numaraları itibariyle yer almaktadır. Kanuna ekli listelerde yer alan malların Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlanan eşyalar olduğu belirtilmiştir.

Bu hükümler uyarınca, verginin konusunu oluşturan mallar, Kanuna ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerde G.T.İ.P. numaralarıyla yer alan mallardır. Maliye

İdaresinin görüşleri de bu yönde olup, aşağıdaki özeldede bu bakış açısını görmek mümkündür.<sup>1</sup>

“İlgide kayıtlı yazımız ve eki 30.06.2004 tarih ve DEF.0.06.12.KVD-04/ÖTV-01-04/5306 sayılı özeldene incelenmiş ve özeldede bahsi geçen konuyla ilgili olarak aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekli görülmüştür.

Bilindiği üzere, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde bu Kanuna ekli (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tabi tutulmuştur. Anılan madde hükmünde, Kanuna ekli listelerde yer alan malların Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlanan eşyalar olduğu belirtilmiştir. Kanunun 3 üncü maddesine göre vergiyi doğuran olay mal teslimi halinde, malın teslimi ile meydana gelmektedir.

Bu hükümler uyarınca, verginin konusunu oluşturan mallar, Kanuna ekli (I) sayılı listede G.T.İ.P. numaralarıyla yer alan mallardır. (I) sayılı listede yer alan bir malın tesliminin ÖTV’ye tabi olmaması için, o malın ya söz konusu listede yer almaması ya da verginin konusuna girmesine rağmen Kanun ile teslimin vergiden istisna edilmiş olması gerekmektedir.

.....”<sup>2</sup>

“Buna göre; teknik düzenlemelere uygun olmayan ancak G.T.İ.P. numaraları itibariyle ÖTV Kanununa ekli(I) sayılı listede yer alan malların teslimi ÖTV’ye tabi olacaktır.”<sup>3</sup>

ÖTV Kanunu’nun 2. maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) bendinde yer alan, “vergiye tabi malların vergiye tabi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması ve sarfı...” ifadesinde yer alan, “...vergiye tabi mallar veya vergiye tabi olan mallar.....” ibaresini, ÖTV uygulamasında vergiye tabi olan mallar veya Kanuna ekli listelerde yer almak suretiyle verginin konusuna giren mallar olarak geniş anlamak gerekmektedir. Zira, söz konusu ibare çoğul olarak kullanıldığı gibi, kanuna ekli herhangi bir listeye atfı yapılmak suretiyle “vergiye tabi olan malların... vergiye tabi olan aynı listedeki malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması ve sarfı...” şeklinde dar olarak kullanılmamaktadır. Kanun koyucunun amacı dar olarak uygulamak ol-

1 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 06.04.2004 tarih ve 15043 sayılı Özeldesi

2 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 23.09.2004 tarih ve 45054 sayılı Özeldesi

3 Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığınının 13.06.2005 tarih ve 23687 sayılı Özeldesi

saydı, "...aynı listedeki malların imali..." şeklinde lafzen belirtirdi. Benzeri amaçlı düzenlemeleri ÖTV Kanunu'nun 9. maddesinde yer alan "indirim sistemi" düzenleyen maddede görmek mümkündür. Söz konusu maddede, "Özel tüketim vergisine tâbi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre ödenecek vergiden indirilir." ifadesi ile indirim sisteminden yararlanacak olan her bir farklı malın da (vergiye tabi mal ile bu malın kullanılması suretiyle imal edilen vergiye tabi diğer mal) aynı listede yer alması şartını, madde lafzında açıkça belirtmek suretiyle kanun koyucu bu amacını belirtmiştir. Buna göre, ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) bendinde yer alan, "...**vergiye tabi olan malların...**" ifadesinde yer alan, "**vergiye tabi mal**" ibaresi ile **vergiye tabi mal ile bu malın kullanılması suretiyle imal edilen vergiye tabi malı, Kanun ekli (I), (II), (III) veya (IV) sayılı farklı listelerde yer alan vergiye tabi olan mallar olarak anılmak gerekmektedir.**

## 2.2.2- Teslim Ve Teslim Sayılan Haller

ÖTV Kanunu'nun 2 nci maddesinin 1 numaralı fıkrasının (e) bendinde teslim deyimi tanımlanmış, aynı maddenin 2 ve 3 numaralı fıkralarında ise teslim sayılan haller belirtilmiştir. Teslim ve teslim sayılan haller, 1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinin<sup>4</sup> ilgili bölümlerinde yapılan açıklamalara göre değerlendirilecektir.

### 2.2.2.1- Teslim

Teslim, ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinde geniş bir şekilde tanımlanmıştır. Buna göre teslim, bir mal üzerindeki tasarruf etme hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir. Bir malın alıcı veya onun adına yetkili olanların gösterdiği yere veya kişilere tevdi de teslim hükmündedir. Ayrıca malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyecisi ile sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimi sayılmıştır. Bu nedenle;

1- Teslim, mal üzerindeki tasarruf etme yani mülkiyet hakkının başkasına devredilmesi olduğundan bir malın ariyeten veya ödünç olarak verilmesi teslim sa-

yılmayacaktır. Ancak, ödünç olarak verilen malların aynen değil de, aynı veya benzeri vasıfta mallar olarak geri alınması şeklinde ortaya çıkan "karz" akdine dayalı işlemlerde, ödünç olarak verilen malların tasarruf hakkı devredilmektedir. Bu durum, Borçlar Kanunu'nun 306-312. maddelerinde düzenlenmiş olan "karz" akdine dayalı olarak ödünç verme işlemleri teslim olarak kabul edilecektir.<sup>5</sup> Ödünç sözleşmelerine dayalı olarak ödünç verme işlemleri; kullanım ve tüketim ödünçü olarak Yeni Borçlar Kanunu'nun 379-392. maddelerinde yeniden düzenlenmiştir.<sup>6</sup>

2- Teslim fiilinin tamamlanması için malın gönderildiği yere mutlaka varması veya bu gönderme veya tevdi etmenin alıcının itilana ulaşması da şart değildir. Alıcının bilgisi dışında dahi olsa, malın alıcı adına hareket eden bir kişiye, mesela alıcının memuru veya vekiline veya gönderilmek üzere nakliyecisi veya sürücüye tevdi halinde de teslim gerçekleşmiş sayılacaktır.

3- Ayrıca malın tasarruf hakkının mutlaka bir bedel karşılığı devredilmesi de şart değildir. Bedelsiz teslimler de (hibe) vergiye tabi olacaktır. Bu gibi durumlarda KDV Kanunu'nun 27. maddesinde belirtildiği üzere emsal bedelinin matrah olacağı tabiidir.

4- Maddenin 2. fıkrasına göre, kap veya ambalajların geri verilmesinin mutad olduğu hallerde teslim, bunların içinde bulunan mallar itibarıyla yapılmış sayılacaktır.

5- Maddenin 2. fıkrasına göre trampa, iki ayrı teslim sayılmaktadır. Trampada bir malın karşılığını diğer bir mal teşkil etmektedir. Teslimin tayininde bedelin cinsi, hatta bir bedelin bulunup bulunmaması önemli değildir. Trampada malların mülkiyeti karşılıklı olarak el değiştirdiğinden her iki taraf için de teslim gerçekleşmiş sayılacaktır. Bu durumda matrah trampa edilen malların her birinin emsal bedeli olacaktır. Kısmi trampada yani trampa edilen mala karşılık bir malla birlikte başka şeyler de alınması halinde, bunların da verginin konusuna giren mallardan olması kaydıyla vergiye tabi tutulacaktır.

### 2.2.2.2- Teslim Sayılan Haller

Teslim konusundaki tereddütleri gidermek amacıyla ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinin 3 üncü bendinde bazı özel hallerin de teslim sayılacağı konusu

4 1 Seri No.lu KDV Genel Tebliği, 30/11/1984 tarih ve 18591 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

5 38 Seri No.lu KDV Genel Tebliği, 16/10/1991 tarih ve 21023 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

6 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu, 4/2/2011 tarih ve 27836 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

hükme bağlanmıştır. ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinin 3 üncü fıkrasına göre; “**Vergiye tâbi malların, vergiye tâbi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,**” teslim sayılır. Buna göre kanun koyucunun teslim saydığı durumları;

- Vergiye tabi malların vergiye tabi malların imali dışındaki amaçlarla (her ne suretle olursa olsun) kullanılması ve sarfı,

- Vergiye tabi malların işletmeden çekilmesi,

- Vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi, olarak belirlemek mümkün bulunmaktadır. Bu çalışmada konumuz ile yakın ilgisi nedeniyle ilk başlık ayrıntılı olarak ele alınacaktır.<sup>7</sup>

### 2.2.2.3- Vergiye Tâbi Malların Kullanılması ve Sarfı

ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) alt bendine göre; vergiye tabi malların vergiye tabi malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması ve sarfı teslim olarak kabul edilecektir. Kanun koyucu, vergi güvenliği amacıyla, vergiye tabi malların, çeşitli amaçlarla vergisiz olarak verilmesini engellemek amacıyla bu maddeyi ihdas etmiştir.

ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) alt bendine yer alan, “**vergiye tabi malların vergiye tabi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması ve sarfı...**” ifadesinden teslim olarak kabul edilecek durumun, vergiye tabi malların vergiye tabi olmayan malların imalinde kullanılması, sarfı olarak anlaşılması gerekmektedir. Dolayısı ile bu yorum, vergiye tabi olan kanuna ekli listelerde yer alan bir malın, vergiye tabi olan başka bir malın imalinde kullanılması hallerinde, imalatta kullanılan veya sarf edilen malın, teslim sayılan hal kapsamında değerlendirilmemesini ve vergilenmemesini gerektirmektedir.

Ancak, uygulamada ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) alt bendinde, “**...vergiye tabi olan malların imali dışında..... her ne suretle olursa olsun kullanılması ve sarfı...**” ifadesinde yer alan “**... vergiye tabi olan malların imali..**” ibaresinde yer alan “**imalat**” kavramının, yalnızca yardımcı madde ve sarf malzemesi dışındaki imal edilen malın bünyesine

giren ilk madde ve malzeme ile hammaddeyi kapsadığı, dolayısı ile yardımcı madde ve sarf malzemesi niteliğindeki vergiye tabi malların, başka bir vergiye tabi malın imalatında kullanılması halinde, ÖTV Kanunu'nun 2/3-a maddesinde belirtilen teslim sayılan hal şeklinde değerlendirilerek bu durumun vergilenmesi gerektiği şeklinde yorumlar bulunmaktadır. Söz konusu görüş, aşağıdaki gerekçelerle kanunun lafzına ve ruhuna uygun bir yorum şekli olarak değerlendirilmemektedir.

ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) alt bendinde; “**...vergiye tabi olan malların imali dışında..... her ne suretle olursa olsun kullanılması ve sarfı...**” ifadesinde yer alan “**...vergiye tabi olan malların imali....**” ibaresinde, “**imalat**” kavramına atıf yapılmaktadır.

İmalat; bir ham maddeyi veya yarı mamulü işleyerek bir sanayi ürünü veya mal üretimi işlemlerinin bütünü olarak tanımlanabilir. Emtia; mallar, satılacak şeyler anlamına gelmektedir. Bir işletmenin gerek üreterek gerek satın alarak satışa hazır bulundurduğu iktisadi kıymetlerin tamamına emtia denmektedir. Stoklar veya emtea, işletmenin normal faaliyet döneminde satılacak, tüketilecek veya faaliyetler içinde değişime uğrayacak maddi mallardır. Tanımdaki stok kavramı, gerek ticaret, gerek hizmet ve gerekse üretim işletmeleri açısından stokları ifade etmektedir.

1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde<sup>8</sup> bir hesap grubu olarak stokları, “**...işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan...**” olduğu belirtilmiştir. Söz konusu Tebliğdeki bu açıklamada, “**15 Stoklar**” grubu altında yer alan ana hesaplarda muhasebeleştirilmesi gereken stokların “**...satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edinilen maddi varlıklar**” dan oluştuğu; bu genel sıralama içerisinde aynı stokun ticaret işletmesi ya da imalat işletmesi olmasına göre farklı nitelendirilmediği görülmektedir. Zaten stokların muhasebeleştirilmesi, işletmenin faaliyet konusuna göre değil, onun stok olarak taşıdığı özelliğe uygun bir stok hesabında muhasebeleştirilmesini gerektirir. Tebliğdeki stok kap-

7 Ayrıntılı açıklamalar için; Mehmet ERKAN, Yorum ve Açıklamalarla Özel Tüketim Vergisi Uygulaması, 1. Baskı, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Yay., 2009, Sayfa:203-217

8 26.12.1992 tarih ve 21447 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

samı çerisinde “tüketmek amacıyla” edinilen stokun işletme malzemesi olduğu açıktır.

Vergi Usul Kanunu gereğince, imal edilen malın maliyetine *mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan ilk madde ve ham maddeler ile yardımcı maddeler ile işletme malzemesinin girdiği açıktır*. Buna göre, ÖTV Kanunu’nun 2. maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) alt bendinde, “...*vergiye tabi olan malların imali dışında..... her ne suretle olursa olsun kullanılması ve sarfı...*” ifadesinde yer alan “...*vergiye tabi olan malların imali..*” ibaresinde yer alan “*imalat*” kavramının VUK’nun yukarıda açıklanan değerlendirme hükümlerine paralel olarak tanımlanması ve imal edilen malın maliyetine giren ilk madde ve malzeme, hammadde, yardımcı madde ve malzeme ile sarf (işletme)malzemeleri dahil olarak anlaşılması gerekmektedir.

ÖTV Kanunu’nun 2. maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) alt bendinde, “...*vergiye tabi olan malların imali dışında..... her ne suretle olursa olsun kullanılması ve sarfı...*” ifadesinde yer alan “...*vergiye tabi olan malların imali..*” ifadesi ile, imalatla kullanılan vergiye tabi mallara atıf yapılmaktadır. Dolayısı ile imal edilen vergiye tabi malın maliyetine giren/imalatında kullanılan yardımcı madde ve malzeme ile sarf malzemeleri de üretilen mal vergiye tabi mal olması koşulu ile vergisiz olarak imalatla kullanılabilir.

Aksi anlayış ve yorum, VUK’nun imal edilen malın değerlemesi ilkelerini düzenleyen yukarıdaki hükümleri ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğindeki bakış açısına aykırı olacağı gibi aşağıda örneklenecek ekonomik gerçeklere de uygun düşmeyecektir.

İmalat kavramının, yalnızca yardımcı madde ve sarf malzemesi dışındaki imal edilen malın bünyesine giren ilk madde ve malzeme ile hammaddeyi kapsadığı, dolayısı ile yardımcı madde ve sarf malzemesi niteliğindeki vergiye tabi malların, vergiye tabi başka bir malın imalatında kullanılması halinde, ÖTV Kanunu’nun 2/3-a maddesinde belirtilen teslim sayılan hal şeklinde değerlendirilerek bu durumun vergilenmesi gerektiği şeklindeki yorumun doğru olduğunu bir an kabul edelim ve bu durumda ortaya çıkacak tabloyu aşağıdaki örnekte gözler önüne sermeye çalışalım.

Örneğin, vergiye tabi malların, başka bir vergiye tabi malın imalatında yardımcı madde ve sarf malzemesi olarak kullanılması halinde, ÖTV mükellefi bu kullanımın gerçekleştiği dönem ÖTV beyannamesinde bu tutarı beyan edecek ve vergiyi ödeyecektir. Beyan edilip ödenen bu vergi, söz konusu mamulün teslim

edildiği dönem ÖTV beyannamesinde, bu teslim dolayısı ile beyan edilen ÖTV’den, ÖTV Kanunu’nun 9. maddesi gereğince indirilecektir. Ancak, bu indirimin yapılabilmesi için üretimde kullanılan vergiye tabi mal ile bu malın kullanılması suretiyle imal edilen malın aynı listede yer alması gerekmektedir. Aksi durumda, üretimde kullanılan vergiye tabi mal ile bu malın kullanılması suretiyle imal edilen malın aynı listede yer almaması nedeniyle indirim imkanı söz konusu olmayacak ve indirilemeyen ÖTV, maliyet olarak hesaplara intikal edecektir.

Söz konusu örnekte de görüleceği üzere, yukarıda katılmadığımızı belirttiğimiz ÖTV Kanunu’nun 2/3-a maddesinin söz konusu yorum şekli, aynı imalat sürecinde aynı vergiye tabi malı, vergiye tabi başka bir malın imalatında yardımcı madde ve sarf malzemesi olarak kullanılan iki üreticiden birisini diğerine göre haksız bir maliyet ile karşı karşıya bırakmaktadır. Bu durum da ÖTV Kanunu’nun 2/3-a maddesinin lafzı ve ruhunun ve tedvin amacının bu yönde olmadığını ortaya koymaktadır.

ÖTV Kanunu’nun 2. maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) alt bendine yer alan, “*vergiye tabi malların vergiye tabi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması ve sarfı...*” ifadesinden teslim olarak kabul edilecek durumun, vergiye tabi malların vergiye tabi olmayan malların imalinde kullanılması, sarfı olarak anlaşılması gerekmektedir. Dolayısı ile vergiye tabi olan (ÖTV Kanunu’na ekli listelerde yer alan) bir malın, vergiye tabi olan (ÖTV Kanunu’na ekli listelerde yer alan) başka bir malın imalinde kullanılması veya sarfı hallerinde, imalatla kullanılan veya sarf edilen malın vergilenmemesinin gerekçesi, bu malın kullanılması suretiyle imal edilen vergiye tabi malın teslimi aşamasında vergiye tabi tutulacak olmasından kaynaklanmaktadır. Bu durum, ÖTV’nin kanuna ekli listedeki malların “*bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tâbi tutulması*” temel kuralı ile de uyumludur.

Uygulamada, ÖTV Kanunu’nun 2. maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) alt bendinde, “...*vergiye tabi olan malların imali dışında..... her ne suretle olursa olsun kullanılması ve sarfı...*” ifadesinde yer alan “...*vergiye tabi olan malların imali..*” ibaresinden vergiye tabi mal ile bu malın kullanılması suretiyle imal edilen vergiye tabi malın aynı listede yer alması gerektiği şeklinde katılmadığımız yorumlar bulunduğu görülmektedir. Söz konusu görüşü de aşağıdaki gerekçelerle kanunun lafzına ve ruhuna uygun bir yorum şekli olarak değerlendirmemekteyiz.

ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) bendinde yer alan, “vergiye tabi malların vergiye tabi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması ve sarfı...” ifadesinde yer alan, “...**vergiye tabi mallar** veya **vergiye tabi olan mallar**.....” ibaresini, ÖTV uygulamasında **vergiye tabi olan mallar** veya **Kanuna ekli listelerde yer almak suretiyle verginin konusuna giren mallar** olarak geniş anlamak gerekmektedir. Zira, söz konusu ibare çoğul olarak kullanıldığı gibi, kanuna ekli herhangi bir listeye atıf yapılmak suretiyle “**vergiye tabi olan malların... vergiye tabi olan aynı listedeki malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması ve sarfı...**” şeklinde dar olarak kullanılmamaktadır. Kanun koyucunun amacı dar olarak uygulamak olsaydı, “...**aynı listedeki malların imali...**” şeklinde lafzen belirtirdi. Benzeri amaçlı düzenlemeleri ÖTV Kanunu'nun 9. maddesinde yer alan “indirim sistemini” düzenleyen maddede görmek mümkündür. Söz konusu maddede, “**Özel tüketim vergisine tâbi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre ödenecek vergiden indirilir.**” ifadesi ile indirim sisteminden yararlanacak olan her bir farklı malın da (vergiye tabi mal ile bu malın kullanılması suretiyle imal edilen vergiye tabi diğer mal) aynı listede yer alması şartını, madde lafzında açıkça belirtmek suretiyle kanunu koyucu bu amacını belirtmiştir. Buna göre, ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) bendinde yer alan, “...**vergiye tabi olan malların...**” ifadesinden, vergiye tabi mal ile bu malın kullanılması suretiyle imal edilen vergiye tabi malı, Kanun ekli (I), (II), (III) veya (IV) sayılı **farklı listelerde yer alan vergiye tabi olan mallar** olarak anlamak gerekmektedir.

ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) alt bendinde, “...**vergiye tabi olan malların imali dışında..... her ne suretle olursa olsun kullanılması ve sarfı...**” ifadesinden, vergiye tabi olan malın teslim sayılan hal kapsamında vergilenmemesi için, malın vergiye tabi olan bir başka malın imalinde kullanılmasının anlaşılması gerekmektedir. Teslimi verginin konusuna giren bir malın imalatında kullanılan ÖTV'ye tabi

malın vergilenmemesi esası, ÖTV tek aşamada alınan bir tüketim vergisi olması ile doğrudan ilişkilidir. Aksi durum, tek aşamalı bir tüketim vergisi olan ÖTV'nin işleyişi ile aykırıdır. Bu işleyişe uygun olmayan yorum, verginin konusuna giren malın imalatında kullanılan malın vergilenmesini gerektirecektir ki, bu durum mükerrer vergilemeye yol açacaktır. ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) bendindeki düzenleme bu yönü ile **teslimi verginin konusuna girmeyen bir malın imalatında kullanılan vergiye tabi malın, teslim sayılan hal kapsamında vergilenmesini gerektirmektedir.** Bu nedenle, ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) alt bendine yer alan “**vergiye tabi malların vergiye tabi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması ve sarfı...**” ifadesinin bu kapsamda değerlendirilmesi ve **verginin konusuna girmeyen bir malın,(ÖTV Kanunu'na ekli listelerde yer almayan malın) imalatında kullanılan ÖTV'ye tabi malın,(ÖTV Kanunu'na ekli listelerde yer alan malın) imalatta kullanılması ve sarfı halinin teslim sayılan hal kapsamında değerlendirilerek vergilenmesi gerekmektedir.** Maliye İdaresinin görüşleri de bu yönde olup, aşağıdaki özelgede bu bakış açısını görmek mümkündür.<sup>9</sup>

“.....**ÖTV'ye tabi olmayan su sebil cihazının üretiminde kullanılan ÖTV Kanununa ekli (IV) sayılı listedeki malların ÖTV'ye tabi tutulmasında Kanuna aykırı bir husus bulunmamaktadır.**”

“.....**ÖTV Kanunu'nun 2/3-a maddesi ile, vergiye tâbi malların, vergiye tâbi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesinin teslim hükmünde olduğu belirtilmiştir. Buna göre, teslimi ÖTV'ye tabi bir malın ÖTV kanununa ekli listelerde yer almayan bir mal ile harmanlanması halinde, ÖTV'ye tabi mal için Kanunun 2/3-a maddesi uyarınca teslim sayılan hallerin gerçekleştiği tarih itibarıyla vergiyi doğuran olay gerçekleşecektir.....**”<sup>10</sup>

“...**ÖTV Kanununa tabi olan ve yurt dışından gümrük idaresine ÖTV teminatı verilmek suretiyle ithal edilen akaryakıtın ithalatçıları tarafından birbirleriyle karıştırılması durumunda;**

9 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 06.04.2004 tarih ve 15043 sayılı Özelgesi. Su sebil cihazı, ÖTV Kanunu'na ekli (IV) listede GTİP numaralı mallar arasında yer almamaktadır.

10 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 29.06.2007 tarih ve 58035 sayılı Özelgesi, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 21.11.2006 tarih ve 91445 sayılı Özelgesi, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 28.03.2006 tarih ve 22036 sayılı Özelgesi

-Karışım sonucunda oluşacak mal ÖTV'ye tabi değilse, karışıma konu ÖTV'ye tabi akaryakıt için vergi ÖTV Kanunu'nun 2/3-a maddesi uyarınca teslim sayılan haller kapsamında kullanımın gerçekleştiği tarihte doğacak ve söz konusu vergi ilgili vergilendirme dönemi içerisinde beyan edilip ödenecektir. Karışım sonucu oluşan yeni mal, ÖTV Kanununa ekli listelerde yer almaması nedeniyle bu mal için ayrıca ÖTV ödenmeyecektir.

-Karışım sonucunda oluşacak mal ÖTV'ye tabi bir mal ise, ÖTV Kanunu'nun 2/3-a maddesi uyarınca karışımın gerçekleştiği anda ithal edilen mallar için ÖTV uygulanmayacaktır. Karışım sonucunda oluşacak yeni mala ilişkin ÖTV bu malın tesliminde doğacaktır...."<sup>11</sup>

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

Bu hükümler uyarınca, verginin konusunu oluşturan mallar, Kanuna ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listede G.T.İ.P. numaralarıyla yer alan mallardır.

Gerek Kanun koyucunun iradesi ile vergiden istisna edilmiş olan ÖTV Kanununa ekli listede yer alan mal gerekse, Bakanlar Kurulu Kararı ile ÖTV tutarı indirilen veya sıfır olarak belirlenen malın verginin konusuna girdiği konusunda bir tereddüt bulunmamaktadır. Birinci durumda; ÖTV Kanununa ekli listede yer alan mal kanun koyucunun iradesi ile vergi konusu olmaktan çıkarılmakta ancak, ikinci durumda; ÖTV Kanununa ekli listede yer alan mal vergi konusu olmaktan çıkarılmamakta, yalnızca tahakkuk edecek vergi tutarı indirilmekte veya sıfır olarak belirlenmektedir.

Esas olarak "...**vergiye tabi olan malların...**" ifadesinin " ÖTV Kanununa ekli listede yer alan mal"

olarak anlaşılması gerektiği sonucuna ÖTV Kanunu lafzı ve ruhundan hareketle ulaşıldığı gibi, uygulama görüşünü yansıtan Gelir İdaresi özelgelerinden de bu durum anlaşılmaktadır.

### 2.3- İNDİRİM UYGULAMASI

Özel Tüketim Vergisi, KDV gibi üretim-tüketim sürecinin her aşamasında yaratılan artı değeri değil tek aşamada vergilendirmeyi esas almaktadır. ÖTV Kanununun 1. 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 bu özelliği ile KDV'den ayrılmaktadır. KDV'de mal ve hizmetlerin her aşamadaki teslimleri vergiye tabi iken, ÖTV'de ise tek bir aşamada ve bir kez vergiye tabi tutulmaktadır.

ÖTV Kanununun 9 uncu maddesinde indirim düzenlemesine yer verilmiştir. Vergi İndirimi başlıklı 9. madde hükmünce; "*Özel Tüketim Vergisine tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen vergi Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre ödenecek vergiden indirilir.*"

ÖTV Kanunu'nun 9 uncu maddesinde yer alan düzenleme benzer ifadelerle 1 sayılı ÖTV Genel Tebliği'nin 14'üncü bölümünde, "*vergiye tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen verginin, ödenecek vergiden indirilmesi* suretiyle ÖTV'nin her mal için bir kez uygulanması öngörülmüştür. Örneğin; (I) sayılı listede yer alan baz yağın ÖTV mükellefinden satın alınmasında ödenen vergi, bundan imal edilen madeni yağın teslimi dolayısıyla vergi dairesine beyan edilip ödenecek olan vergiden indirilecektir. İthal edilen baz yağın madeni yağ imalinde kullanılması halinde ise, ÖTV Kanunu'nun 2 nci maddesinin 3 numaralı fıkrasının (a) bendi hükmü uyarınca ÖTV hesaplanmayacağından, imal edilen madeni yağın tesliminde ödenecek ÖTV'den bir indirim yapılması söz konusu olmayacaktır." şeklinde açıklanmıştır.

1 Seri No.lu ÖTV Tebliğinde; "*ÖTV Kanununun 9 uncu maddesiyle, vergiye tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen verginin, ödenecek vergiden indirilmesi suretiyle ÖTV'nin her mal için bir kez uygulanması öngö-*

11 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 22.04.2008 tarih ve 41549 sayılı Özeliği



rülmüştür. ÖTV Kanunu'nun 9. maddesinde düzenlenen indirim sisteminin işleyişini aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür.

• **İndirim Hakkı İmalatçılara Tanınmıştır.**

ÖTV Kanunu'nun 9 uncu maddesiyle, vergiye tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen verginin, ödenecek vergiden indirilmesi suretiyle ÖTV'nin her mal için bir kez uygulanması öngörülmüştür.

ÖTV Kanunu'nun 9. maddesinde düzenlenen indirim mekanizmasının işleyişindeki ana esasları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür;

✓ **Vergiye tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması** esası,

✓ **İmalatta kullanılan ÖTV'ye tabi malın doğrudan ÖTV mükellefinden satın alınmış olması gerektiği** esası,

✓ Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre **ödenecek vergiden indirileceği** esası.

Yukarıdaki ana esaslar göz önüne alındığı takdirde ÖTV Kanunu'nun 9 uncu maddesinde yer alan indirim hakkının imalatçılara tanındığı anlaşılmaktadır.

Görüldüğü üzere, üretilen veya ithal edilen ÖTV ye tabi bir malın aynı listede yer alan başka bir malın imalinde kullanılması, teslim sayılmadığı için bir vergi hesaplanması veya indirimi söz konusu değildir.

• **İmalatta Kullanılan ÖTV'ye Tabi Malın Doğrudan ÖTV Mükellefinden Satın Alınmış Olması Gerektilir.**

ÖTV mükellefinden alınmayan başka bir ifade ile ÖTV uygulanan safhadan sonraki satıcılardan alınan malların aynı listede yer alan başka bir malın imalinde kullanılması halinde, alış belgelerinde görünmeyen ve malın fiyatına dahil edilmiş olan ÖTV'nin üretilen malın ÖTV'sinden indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

• **Vergiye Tabi Malların Aynı Listedeki Bir Malın İmalinde Kullanılması Gerektilir.**

Bir başka ifade ile imalatta kullanılan mal ile mamul malın aynı listede yer alması gerekmektedir. Öncelikle imalatçının imal ettiği esas mal ÖTV ye tabi olmalıdır. İkinci koşul ise satın alınarak esas malın imalinde kullanılan mal (alınan mal bu esas malın hammaddesi veya yardımcı malzemesi niteliğindedir) ÖTV ye tabi olmalıdır. Son olarak her iki malda yani imal edilen esas mal ile bu malın imalinde kullanılan diğer mal ÖTV açısından aynı listede yer almalıdır.

• **İndirim Belgeye Dayanmalıdır.**

ÖTV Kanunu'nun 15 inci maddesi hükmü uyarınca, vergiye tabi işlemlere ait ÖTV, düzenlenecek fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilecektir. Bu genel kural gereği düzenlenecek fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilmeyen ÖTV indirilemeyecektir.

**2.3.1- Teslimi Vergiden İstisna Edilen/BKK İle Vergi Tutarı İndirilen Malların İmalinde Kullanılan ÖTV ye Tabi Malın ÖTV'sinin İndirimi Sınırlanmıştır mıdır?**

ÖTV Kanunu'nun 9. maddesinde düzenlenen indirim uygulamasının işleyişindeki ana esasları göz önüne alındığı takdirde Kanun koyucunun;

✓ İmalatta kullanılan mal ile mamul malın her ikisinin de ÖTV Kanunu'na ekli aynı listelerdeki mallar olmasını esas aldığı,

✓ İmalatta kullanılan ÖTV'ye tabi malın doğrudan ÖTV mükellefinden satın alınmış olması gerektiğini esas aldığı,

✓ Ödenecek vergiden indirilmesini esas aldığı, açıkça görmekteyiz.

ÖTV Kanunu'nun 9. maddesinde düzenlenen indirim uygulaması göz önüne alındığı takdirde Kanun koyucunun aşağıdakileri amaçlamadığı açıklayacağımız gerekçelerle ortaya çıkmaktadır.

✓ “Özel Tüketim Vergisine tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde...” hükmü ile Kanun koyucunun imalatta kullanılan mal ile üretim süreci sonunda oluşan mamul malın her ikisinin de ÖTV Kanunu'na ekli aynı listelerdeki mallar arasında yer almasını, dolayısıyla her iki malında ÖTV Kanunu'na ekli listelerde yer almak suretiyle verginin konusuna giren mallar arasında yer alması gerektiğini amaçladığını söylemek mümkündür. ÖTV Kanunu'nun 1 inci maddesinde verginin konusu düzenlenmiş olup, söz konusu madde hükmünce ÖTV Kanununa ekli listelerde yer alan mallar bir defaya mahsus olmak üzere verginin konusuna girmektedir.

✓ Kanun koyucu ÖTV Kanunu'nun 9. maddesinde düzenlenen hükümden, vergiden istisna edilmiş veya ÖTV Kanunu'nun 12. maddesi ile Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye istinaden ÖTV tutarı indirilen veya sıfır olarak belirlenen malların imalatında kullanılan ÖTV Kanunu'na ekli aynı listelerdeki mallar için ödenen verginin indirimini sınırlayan bir irade beyanında bulunmadığı anlaşılmaktadır. Zira Kanun koyucu ÖTV Kanunu'nun 9. maddesi ile vergiden istisna edil-

miş veya Bakanlar Kurulu Kararı ile ÖTV tutarı indirilen veya sıfır olarak belirlenen malların imalatında kullanılanlar için ödenen ÖTV'nin indirimini sınırlandırmayı amaçlasaydı bunun öncelikle kanun lafzında ortaya çıkması gerekirdi. Nitekim benzeri irade beyanının kanun lafzında açıkça ortaya konulmasını KDV Kanunu'nun 30. maddesinde görmekteyiz.

KDV Kanunu'nun 30. maddesinde indirilemeyecek Katma Değer Vergisi düzenlenmiş olup, Kanun Koyucu bu maddede; "Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:

a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,

...." hükmü ile lafzen bunu ortaya koymuştur. Buna göre; ÖTV Kanunu'nun 9. maddesinde düzenlenen hükümden hareketle, vergiden istisna edilmiş veya ÖTV Kanunu'nun 12. maddesi ile Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye istinaden ÖTV tutarı indirilen veya sıfır olarak belirlenen malların imalatında kullanılan ÖTV Kanunu'na ekli aynı listelerdeki mallar için ödenen verginin indiriminin sınırlandırıldığını söylemek Kanunun lafzına ve ruhuna uygun bir yorum değildir.

Gerek Kanun koyucunun iradesi ile vergiden istisna edilmiş olan ÖTV Kanununa ekli listede yer alan mal gerekse, Bakanlar Kurulu Kararı ile ÖTV tutarı indirilen veya sıfır olarak belirlenen malın verginin konusuna girdiği konusunda bir tereddüt bulunmamaktadır. Birinci durumda; ÖTV Kanununa ekli listede yer alan mal kanun koyucunun iradesi ile vergi konusu olmaktan çıkarılmakta ancak, ikinci durumda; ÖTV Kanununa ekli listede yer alan mal vergi konusu olmaktan çıkarılmamakta, yalnızca tahakkuk edecek vergi tutarı indirilmekte veya sıfır olarak belirlenmektedir. Buna ilişkin çok sayıda BKK'da bunu görmekteyiz.

Örneğin;

✓ 16.7.2003 tarih ve 25170 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2003/5868 sayılı BKK<sup>12</sup>

✓ 12.12.2003 tarih ve 25314 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2003/6467 sayılı BKK<sup>13</sup>

✓ 22.04.2005 tarih ve 25794 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2005/8704 sayılı BKK<sup>14</sup>

✓ 04.08.2006 tarih ve 26249 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2006/10798 sayılı BKK<sup>15</sup>

✓ 08.12.2006 tarih ve 26370 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2006/11202 sayılı BKK<sup>16</sup>

✓ ÖTV Kanununu Yürürlüğe Girdiği 01.08.2002 Tarihinden İtibaren Vergi Tutarı Sıfır/İndirilmiş Olarak Uygulanan Mallar

ÖTV Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 01.08.2002 tarihinden itibaren ülke ekonomisinde stratejik sektörlerde kullanılan ÖTV'ye tabi malların tutarları BKK ile sıfır olarak belirlenmektedir. Bu düzenleme ile stratejik petrokimya tesislerinde üretimde kullanılan aşğıda yer alan malların mamül mal veya hizmet üretim maliyetinde ilave yükler getirmemesi sağlanmakta, bu şekilde bu sektörlerin uluslar arası rekabet güçleri korunmaktadır. Bu uygulama ÖTV Kanunu'nun yürürlüğe girdiği tarihten günümüze çeşitli tarihlerde çıkarılan BKK'ları ile sürdürülmektedir. Son olarak 6111 sayılı Kanunu ile ÖTV'ye tabi malların GTİP Numaralarının yeniden revize edilmesi dolayısı ile ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listede yer alan malların tutarları da yeniden tespit edilmiştir. 6111 sayılı Kanun düzenlemesine paralel olarak çıkarılan 2011/1435 sayılı BKK'nın 1. maddesi ile bazı malların ÖTV tutarları süregelen uygulama dolayısı ile sıfır (ÖTV'siz) olarak belirlenmiştir.

ÖTV Kanunu'nun 9. maddesinde "... ödenen vergi Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre ödenecek vergiden indirilir." hükmüne yer verilmiştir. ÖTV Kanununun 9. madde metni açık olup, Kanunu'nun 9. maddesinde "... her bir ÖTV'ye tabi mal için ödenen

12 16.07.2003 tarih ve 25170 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

13 16/06/2008 tarih ve 2008/13762 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 2 nci maddesi ile değiştirilmiştir. 2008/13762 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 20/06/2008 tarih ve 26912 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. 04/08/2006 tarih ve 26249 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

14 22/4/2005 tarih ve 25794 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

15 04/08/2006 tarih ve 26249 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

16 08/12/2006 tarih ve 26370 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

vergi, bu mal kullanılarak üretilen ÖTV'ye tabi mal için ödenecek vergiden indirilecektir." denilmemektedir.

ÖTV sistemimiz göz önünde bulundurularak beyanname ödenen ÖTV'nin mevcut olması halinde, indirimi düzenleyen 9.maddenin "... **ödenen vergi** Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre **ödenecek vergiden indirilir.**" kanun lafzının göz önünde bulundurularak yorumlanması gerekmektedir. Zira, kanun koyucu ÖTV Kanunu'nun 9. maddesinde; "...her bir ÖTV'ye tabi mal için ödenen vergi, bu mal kullanılarak üretilen ÖTV'ye tabi mal için ödenecek vergiden indirilecektir" lafzı yerine "... **ödenen vergi** Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre **ödenecek vergiden indirilir.**" ifadesini kullanmamak suretiyle ilgili vergilendirme döneminde/ÖTV beyannamesinde ödenecek verginin mevcudiyetini yeterli gördüğünü işaret etmektedir. Bu şekilde yorumlama kanun lafzı ve ruhuna uygun olup, ekonomik gerçeklerle de uyusacaktır.

Kanunun ilgili maddesinin lafzı ve ruhuna uygun olmayan yorum, ÖTV'ye tabi tek bir girdi maldan tek bir mamul üreten basit üretimin(ekonomik modelin) esas alınmasını ve ÖTV'ye tabi bir mal kullanılarak ÖTV'ye tabi bir ürün üretilmesi halinde bu mamul için ödenecek vergiden, ödenen verginin indiriminin kabul edilmesini gerektirecektir. Bu yorum sonucunda, ÖTV'ye tabi tek bir girdi maldan üretilen birden çok mamul malın bir kısmının ÖTV'ye tabi olmaması halinde de, yine indirimin mümkün olmadığını kabul etmek gerekecektir ki, bu durumda aynı işletme bünyesinde ÖTV'ye tabi bir girdi maldan, ÖTV'ye tabi tek bir mamul üretilmesi halinde, indirim suretiyle vergi yükü ile karşı karşıya kalınmamasına rağmen, ÖTV'ye tabi bir girdi maldan, ÖTV'ye tabi olan ve olmayan mamuller üretilmesi halinde ise ÖTV'ye tabi olmayan mamul için indirim uygulanmaması nedeniyle vergi yükü ile karşı karşıya kalınması durumuna yol açacaktır. Bu durum bile, bu yorum tarzının teknoloji yoğun üretim yapılan günümüz ekonomileri ile (tek girdi temelli basit üretim ekonomilerinin bir kaç yüz yıl geçmişte kaldığı gerçekliği göz önüne getirildiği takdirde) bağdaşmadığını ve indirim uygulamasının bu şekilde yorumlanmasının ekonomik gerçeklerle de uyumadığını göstermektedir.

Yukarıda uygulama güçlüğü basit bir şekilde ifade edilen ve bize göre kanun lafzı ve ekonomi gerçeklerle açıkça uyuşmayan yorum tarzı yerine, yukarıda açıklanan gerekçelerle ÖTV Kanununun 9. maddesinde yer alan indirim uygulamasının, ilgili vergilendirme döneminde/ÖTV beyannamesinde ödenecek verginin

mevcudiyetine bağlı olarak indirimi engellemeyecek surette yorumlanması gerekmektedir.

### 3-DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

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

Bu hükümler uyarınca, verginin konusunu oluşturan mallar, Kanuna ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listede G.T.İ.P. numaralarıyla yer alan mallardır. ÖTV Kanunu'nun 1. İnci maddesinde yer alan "verginin konusu" ve Kanunun 2. maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) bendinde yer alan "teslim sayılan haller" birlikte değerlendirildiği takdirde;

- ÖTV Kanununa ekli listelerde GTİP numaraları itibariyle yer alan mallar verginin konusuna girmektedir.

- Kanunun 2. maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) bendinde yer alan "vergiye tabi olan mallar" ibaresi, ÖTV Kanununa ekli listelerde yer alan malları belirtmektedir.

ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) bendinde yer alan, "vergiye tabi malların vergiye tabi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması ve sarfı..." ifadesinde yer alan, "...**vergiye tabi mallar** veya **vergiye tabi olan mallar**....." ibaresini, ÖTV uygulamasında **vergiye tabi olan mallar** veya **Kanuna ekli listelerde yer almak suretiyle verginin konusuna giren mallar** olarak geniş anlamak gerekmektedir. Zira, söz konusu ibare çoğul olarak kullanıldığı gibi, kanuna ekli herhangi bir listeye atfı yapılmak suretiyle "vergiye tabi olan malların... vergiye tabi olan aynı listedeki malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması ve sarfı..." şeklinde dar olarak kullanılmamaktadır. Kanun koyucunun amacı dar olarak uygulamak olsaydı, "...aynı listedeki malların imali..." şeklinde lafzen belirtirdi. Benzeri amaçlı düzenlemeleri ÖTV Kanunu'nun 9. maddesinde yer alan "indirim siste-

mini” düzenleyen maddede görmek mümkündür. Söz konusu maddede, “Özel tüketim vergisine tâbi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre ödenecek vergiden indirilir.” ifadesi ile indirim sisteminden yararlanacak olan her bir farklı malın da (vergiye tabi mal ile bu malın kullanılması suretiyle imal edilen vergiye tabi diğer mal) aynı listede yer alması şartını, madde lafzında açıkça belirtmek suretiyle kanun koyucu bu amacını belirtmiştir. Buna göre; *ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) bendinde yer alan, “...vergiye tabi olan malların...” ifadesinde yer alan, “vergiye tabi mal” ibaresi ile vergiye tabi mal ile bu malın kullanılması suretiyle imal edilen vergiye tabi malı, Kanuna ekli (I), (II), (III) veya (IV) sayılı farklı listelerde yer alan vergiye tabi olan mallar olarak anılmak gerekmektedir.*

Gerek Kanun koyucunun iradesi ile vergiden istisna edilmiş olan ÖTV Kanununa ekli listede yer alan mal gerekse, Bakanlar Kurulu Kararı ile ÖTV tutarı indirilen veya sıfır olarak belirlenen malın verginin konusuna girdiği konusunda bir tereddüt bulunmamaktadır. Birinci durumda; ÖTV Kanununa ekli listede yer alan mal kanun koyucunun iradesi ile vergi konusu olmaktan çıkarılmakta ancak, ikinci durumda; ÖTV Kanununa ekli listede yer alan mal vergi konusu olmaktan çıkarılmamakta, yalnızca tahakkuk edecek vergi tutarı indirilmekte veya sıfır olarak belirlenmektedir.

Esas olarak “...vergiye tabi olan malların...” ifadesinin “ ÖTV Kanununa ekli listede yer alan mal”

olarak anlaşılması gerektiği sonucuna ÖTV Kanunu lafzı ve ruhundan hareketle ulaşıldığı gibi, uygulama görüşünü yansıtan Gelir İdaresi özelgelerinden de bu durum anlaşılmaktadır.

ÖTV listelerinde yer alan bir malın Kanun koyucunun iradesi ile vergiden istisna edilmiş olması veya Bakanlar Kurulu Kararı ile ÖTV tutarının indirilmesi veya sıfır olarak belirlenmesi o malın verginin konusuna girdiği gerçeğini ortadan kaldırmamaktadır. Vergiye tabi olan (*ÖTV Kanunu'na ekli listelerde yer alan*) bir malın [ (teslim yeri nedeniyle vergiden istisna hale gelmesi, (ihracat örneği) veya Bakanlar Kurulu Kararı ile ÖTV tutarının indirilmesi veya sıfır olarak belirlenmesi) ] imalinde kullanılan vergiye tabi (*ÖTV Kanunu'na ekli listelerde yer alan*) mallar için, ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) bendi hükmünce teslim sayılan hal dolayısıyla vergi doğuran olayın gerçekleştiğini savunmak sağlam bir hukuki temelden yoksun olacaktır.

#### KAYNAKÇA

- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu
- 1 Seri No.lu KDV Genel Tebliği
- 38 Seri No.lu KDV Genel Tebliği
- Mehmet ERKAN, **Yorum ve Açıklamalarla Özel Tüketim Vergisi Uygulaması**, 1. Baskı, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Yay., 2009