

ÖTV Uygulamasına Dair Notlar (I): Vergiye Tabi Malların Sarfı, Zayi Olması ve Fire Durumu

MEHMET ERKAN

Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü

Daire Başkanı

I -Genel Açıklamalar

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu 12 Haziran 2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olup, ÖTV uygulaması 1 Ağustos 2002 tarihinden itibaren başlamıştır. Özel tüketim vergisi uygulaması ile belirli ve az sayıda mal grubu kapsama alınarak bir yandan söz konusu malların vergilendirilmesine ilişkin oldukça karmaşık hale gelen mevcut yapının basitleştirilmesi sağlanmakta, diğer yandan basitleşen sistem yardımıyla yükümlülerin vergiye gönüllü uyumlarına katkı sağlanması hedeflenmektedir.

ÖTV Kanunu'nun 2 nci maddesinin 1 numaralı fıkrasının (e) bendinde teslim deyimi tanımlanmış, teslim konusundaki tereddütleri gidermek amacıyla ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinin 3. fıkrasında sayılan hallerin de teslim sayılacağı konusu hükme bağlanmıştır.

ÖTV Kanun'unun 2. maddesinin 3 üncü fıkrasında, *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 sayılacağı belirtilmiştir.

Ancak, söz konusu düzenlemede yer alan vergiye tabi malların vergiye tabi malların imali dışındaki amaçlarla kullanılması, sarfı, vergiye tabi malların zayi olması durumu ÖTV uygulamasında tereddütlere yol açtığı görülmektedir. Aşağıda yer alan bölümlerde uygulamada tereddütlere yol açan bu durumlara açıklık getirilmeye çalışılacaktır.

2-Teslim Sayılan Haller

Teslim konusundaki tereddütleri gidermek amacıyla ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinin 3. fıkrasında bazı özel hallerin de teslim sayılacağı konusu hükme bağlanmıştır. ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinin 3 üncü bendine 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 bulunmamaktadır.

Teslim sayılan haller aşağıda ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

2.1- 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, vergiye tabi malların imali dışında kullanıl-

ması, sarfı, işletmeden çekilmesi veya vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla 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. Dolayısıyla ile bu yorum, vergiye tabi olan kanuna ekli listelerde yer alan bir malın, vergiye tabi olan başka bir malın imalinde kullanılması hallerinde, imalatla kullanılan veya sarfedilen 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 hammadeyi kapsadığı, dolayısıyla 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 kapsamında 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

üretmek 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.¹ Tanımdaki stok kavramı, gerek ticaret, gerek hizmet ve gerekse üretim işletmeleri açısından stokları ifade etmektedir.

1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde² 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 oluştuğu 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 kapsamı çerisinde "tüketmek amacıyla" edinilen stokun işletme malzemesi olduğu açıktır.

İmalat işletmelerinde maliyet muhasebesi açısından üretimde kullanılan ilk madde ve malzeme giderleri aşağıdaki gibi gruplandırılabilir:

Direkt ilk madde (hammadde); mamulün özünü oluşturan ve ne kadar tüketilerek mamulün bünyesinde ne kadar bulunduğu belirlenebilen ana maddedir³. Örneğin imal edilen madeni yağın hammaddesi baz yağ, ahşap mutfak mobilyasının hammaddesi ise tahtadır. Bilindiği gibi mamul maliyetine yükleneceği zaman hammadde gideri 710. Direkt İlk madde ve Malzeme Gideri hesabında muhasebeleştirilmektedir.

Yardımcı malzeme ise, genel anlamda mamulün bünyesine girmekle birlikte mamulün ana unsuru olmayan malzemelerdir. Genelde yardımcı malzeme endirekt malzeme grubunda değerlendirilir. Ancak, maliyet gideri olarak yardımcı malzeme giderleri

1 Kamuran PEKİNER, İşletme Denetimi, İstanbul Üniversitesi Yayını, İstanbul 1984, s.26

2 26.12.1992 tarih ve 21447 (Mükerrer)sayı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

3 Selçuk USLU, Maliyet Muhasebesi, 2.Baskı, Çözüm Yayıncılık, Ankara 1985, s.54

hesaplanırken, her mamul başına kullanım miktarı kesin olarak saptanabiliyorsa, 710. Direkt İlk madde ve Malzeme Gideri hesabında giderleştirilmesinin; yok eğer mamul birimi başına kullanılan miktar ve değeri net olarak saptanamıyor ve ancak bir dağıtım anahtarı kullanılarak mamule yüklenebiliyorsa bu yardımcı malzemelerin de endirekt malzeme gideri olarak 730. Genel Üretim Giderleri hesabında giderleştirilmesinin daha uygun olacağını söylenebilir. Mutfak mobilyası örneğinde kapak tutacakları, menteşeleri mamul birimi için standart adette olacağı için 710. Direkt İlk madde Ve Malzeme Gideri hesabında muhasebeleştirilebilirken, kullanılan boya, vernik, tutkal, çivi ve vida gibi genel olarak o seri üretimde topluca kullanılan yardımcı maddeler de 730. Genel Üretim Giderleri hesabında muhasebeleştirilebilir. ⁴

İmalat işletmeleri açısından işletme malzemesi üretimin aksamadan sürdürülebilmesi için yağlayıcı maddeler, makine yağı gibi tüketilmesi gereken maddelerdir.

Buna göre işletme malzemesi; üretim işlemi sırasında mamulün bünyesine girmemekle beraber onsuza da mamulün elde edilmesi olanaksız olan ve dolayısıyla üretimi kolaylaştıran her türlü malzeme olarak tanımlanabilir. Örneğimizdeki ahşap takımın üretimi sırasında kullanılan zımpara kağıdı, boya ve verniğin tatbikinde kullanılan fırça birer işletme malzemesi olduğu gibi, tam maliyet sistemini uygulayan işletmelerde örneğin işçi yemekhanesinde pişirilen yemek için kullanılan malzeme de 150. İlk Madde ve Malzeme hesabında muhasebeleştirilip, kullanıldıkça işletme malzemesi olarak 730. Genel Üretim Giderleri hesabında giderleştirilmelidir.⁵

1 Sıra No.lu M.S.U.G.T'de 150 İlk Madde ve Malzeme hesabının niteliği şöyle açıklanmaktadır;

"Üretimde veya diğer faaliyetlerde kullanılmak üzere işletmede bulundurulmuş hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi ve diğer malzemelerin izlendiği hesaptır.

İşleyişi: Satın alındıkları ya da üretildikleri maliyet bedeli ile bu hesabın borcuna, üretime verildiğinde, tüketildiğinde, satıldığında veya devredildiğinde ise hesabın alacağına kaydedilir."

İlk Madde ve Malzeme hesabının kapsamında hangi tür stokların yer aldığı belirtilmektedir. Buna göre;

"Hammadde: İlk defa üzerinde değişim işlemleri uygulanan ve üretilen şeyin bünyesini oluşturan maddeler (kumaş üretiminde pamuk gibi)

İlk madde: Üzerinde değişim işlemleri uygulanan ve üretilen şeyin bünyesini oluşturmamakla birlikte üretilmesine katkıda bulunan maddeler (kumaş üretiminde iplik gibi)

Yardımcı madde: Üretilen şeyin bünyesini oluşturmamakla birlikte, üretilmesine katkıda bulunan maddeler, (kumaş üretiminde boya gibi)

İşletme malzemesi: Mal ve hizmet üretim faaliyeti sırasında tüketilen maddeler (kumaş üreten makinelerin bakımı için kullanılan yağlama yağı vb.)

Ambalaj malzemesi: Ürünün muhafaza edilmesi ve müşteriye ulaştırılması için bir defa kullanılan ve alıcıdan geri alınması söz konusu olmayan maddeler.

Diğer maddeler: İşletme çalışmaları sırasında tüketilen, yukarıda sayılanlar dışındaki maddeler.⁶

Vergi Usul Kanunu'nun 274 üncü maddesine göre, ister imal edilsin ister satın alınsın, emtia maliyet bedeline göre değerlendirilmektedir. VUK'un 275 inci maddesine göre, üretilen (Kanunda kullanıldığı şekliyle, imal edilen) emtianın maliyet bedeli aşağıdaki unsurlardan teşekkül etmektedir.

"İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

1. Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;

2. Mamule isabet eden işçilik;

3. Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse;

4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.);

5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Mükellefler, imal ettikleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler."

4 Kudret Şevket SAYIN, "İşletme Malzemeleri ve Muhasebeleştirilmesi", Mali Çözüm, İSMMMO Yayını, S:54, s.51

5 Nalan AKDOĞAN, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Ankara 1995, s.200

6 Nalan AKDOĞAN- Orhan SEVİLENGÜL, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine Göre Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması, 3.Baskı, İSMMMO Yayını, İstanbul 1994, s.101

İptidai (ilk) madde terimi, daha önce bazı işlemlerden geçmiş olan ancak üretilen mamul bakımından bir girdi (in-put) niteliğinde bulunan maddeleri ifade etmektedir. Mesela kumaş dokunması sırasında kullanılan iplik ilk (iptidai) maddedir. Çünkü pamuk bir prosese tabi tutulmakta ve ortaya çıkan iplik başka bir ürünün elde edilmesi için kullanılmaktadır. Benzer şekilde makarna üretmek için kullanılan un da ilk maddedir. Ham madde ise hiçbir işlemde geçmemiş bulunan girdileri ifade etmektedir. VUK'un 275 inci maddesinde mamulün meydana getirilmesi için "sarf olunan" ifadesi kullanılan girdinin (ilk madde ve ham maddenin) mutlaka mamulün bünyesinde yer alması maliyete intikal ettirileceği anlamına gelmektedir.⁷

Mamule isabet eden işçilik, mamulün üretimi ile ilgili olarak ödenen ücretlerle buna bağlı olarak yapılan ödemelerin tamamını kavramaktadır. Maliyet muhasebesi adı verilen muhasebe dalında işçilikler direkt ve endirekt olmak üzere ikiye ayrılmış olmalarına rağmen Vergi Usul Kanunu'nda bu ayırım açıkça görülmektedir. Bu nedenle üretim biriminde kullanılan gerek direkt gerek endirekt işçiliklerin mamulün maliyetinin içine katılması gerekmektedir.

Genel imal giderleri; doğrudan malzeme ve işçilik dışında kalan, üretilen mamullerle doğrudan ilişkilendirilemeyen, fakat imalat için yapılan giderleri ifade etmektedir. Bu tür giderler üretilen mallardan sadece birisiyle ilgili iseler onu, birden fazla malla ilgili iseler belirlenecek anahtarlar kullanılmak suretiyle imal edilen emtianın, maliyetine katılır. Genel imalat giderlerine verilen örnekler şunlardır⁸:

- Yardımcı maddeler,
- Tamir ve bakım giderleri (Varsa tamir- bakım atölyesinin veya departmanının giderleri),
- Üretim departmanı ile ilgili aydınlatma, ısıtma, temizleme giderleri,
- İşletme malzemesi giderleri,
- Üretim üniteleri amortismanları (üretimde kullanılan makine- teçhizat, alet edevat, demirbaş, bina amortismanları),
- Üretim yapılan bina ve araziye ait vergiler (emlak vergileri),

-Üretim fire ve kayıpları.

VUK 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, imalatta 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 imalatta kullanılabilir.

Aksi anlayış ve yorum, VUK'nun imal edilen malın değerlemesi ilkelerini düzenleyen yukarıdaki hükümleri ile Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğindeki bakış açısına da 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.

7 M.Ali ÖZYER, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, İstanbul Mart 2008, s.516

8 M.Ali ÖZYER, a.g.e, s.517

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 ise ÖTV Kanunu'nun 2/3-a maddesinin lafzı ve ruhunun ve tedvin amacının bu yönde olmadığını açıkça 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 kanuna ekli listelerde yer alan bir malın, vergiye tabi olan başka bir malın imalinde kullanılması veya sarfı hallerinde, imalatta kullanılan veya sarfedilen 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** veya **kanuna ekli listelerde yer alan 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 bir uygulama 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." lafzi ifadesi ile indirim sisteminden yararlanacak olan her iki farklı malında (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 malın imalinde kullanılmasının

anlaşılması gerekmektedir. Teslimi verginin konusuna giren bir malın imalatında kullanılan ÖTV'ye tabi malın vergilenmemesi esas, ÖTV'nin 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 sarfi...**" ifadesinin bu kapsamda değerlendirilmesi ve verginin konusuna girmeyen bir malın imalatında kullanılan ÖTV'ye tabi malın, imalatta kullanılması ve sarfi halinin teslim sayılan hal kapsamında değerlendirilerek vergilenmesi gerekmektedir. Maliye İdaresinin görüşleri de bu yönde olup, aşağıdaki özalgede bu bakış açısını görmek mümkündür.⁹

"İlgide kayıtlı dilekçe ve ekleriniz incelendi.

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, sarfi, 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 itibariyle vergiyi doğuran olay gerçekleşektir....."*¹⁰

2.2- Vergiye Tâbi Malların İşletmeden Çekilmesi

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, sarfi işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi teslim sayılacak ve vergiye tabi tutulacaktır. Kanun koyucu vergi güvenliği amacıyla, vergiye tabi malların, vergiye tabi malların imali dışında kullanılması, sarfi, işletmeden çekilmesi veya vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla vergisiz olarak verilmesini engellemek amacıyla bu maddeyi ihdas etmiştir. Bu nedenler vergiye tabi malların, işletmeden çekilmesi teslim sayılan hal olarak kabul edilecek ve vergiye tabi tutulacaktır.

Örneğin, akaryakıt ticareti ile uğraşan bir şahsın bu akaryakıtın bir kısmını özel otomobilinde kullanması veya ticaretini yaptığı dayanıklı tüketim mallarından bir kısmını kendi şahsi ihtiyacında kullanmak üzere işletmeden çekmesi teslim sayılarak vergiye tabi tutulacaktır. Bu gibi hallerde bedelin bilinmemesi veya bulunamaması durumunda işletmeden çekilen değerlerin KDV Kanununun 27. maddesi uyarınca Vergi Usul Kanununa göre emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Maliye İdaresinin görüşleri de bu yönde olup, aşağıdaki özalgede bu bakış açısını görmek mümkündür.¹¹

"İlgide kayıtlı dilekçe ve ekleriniz incelendi.

.....Biyodizelin imalatçıları tarafından kendi ihtiyaçları için kullanılması ÖTV Kanununun 2/3-a maddesi uyarınca teslim sayılan hal kapsamında ÖTV'nin konusuna girmektedir. Dolayısıyla, biyodizelin işletmede kullanıldığı tarihe isabet eden vergilendirme dönemindeki ÖTV'nin 1 numaralı ÖTV beyannamesi ile bu dönemi izleyen 10 uncu günü akşamına kadar beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir."

9 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 06.04.2004 tarih ve 15043 sayılı Özelgesi

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

11 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 21.11.2006 tarih ve 91445 sayılı Özelgesi, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 29.01.2008 tarih ve 8774 sayılı Özelgesi

2.3- Vergiye Tâbi Malların İşletme Personeline Ücret, Prim, İkramiye, Hediye, Teberru vb. Namlarla Verilmesi

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, sarfi işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi teslim sayılacak ve vergiye tabi tutulacaktır. Kanun koyucu vergi güvenliği amacıyla, vergiye tabi malların, vergiye tabi malların imali dışında kullanılması, sarfi, işletmeden çekilmesi veya vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla vergisiz olarak verilmesini engellemek amacıyla bu maddeyi ihdas etmiştir. Bu nedenler vergiye tabi malların, işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla vergisiz olarak verilmesi teslim sayılan hal olarak kabul edilecek ve vergiye tabi tutulacaktır.

Örneğin, madeni yağ ticareti faaliyetinde bulunan bir kurumun personeline yıllık performanslarına göre 20-50 Lt. madeni yağ yıl sonu primi olarak vermesi durumunun ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) bendi gereğince teslim sayılarak vergiye tabi tutulması gerekmektedir.

Bedelsiz teslim yapılan kişinin kurum personeli olması durumunda bu teslim ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla yapılmışsa net ücret ödemesi olarak kabul edilerek vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Gelir Vergisi Kanunu'nun 63. maddesi gereğince uygulamada personele ayın şeklinde verilen ücret unsurlarının verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatla değerlemek suretiyle bulunacak değer net ücret kabul edilmek (brüte iblağ edilmek) suretiyle gelir vergisi stopajına tabi tutulması gerekmektedir. Bu gibi hallerde bedelin bilinmemesi veya bulunamaması durumunda personele ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilen değerlerin KDV Kanununun 27. maddesi uyarınca Vergi Usul Kanununa göre emsal bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir.

3-Özellik Arzeden Konular

3.1- Zayi Olan Malların Durumu

ÖTV Kanunu'nun 2/3-a maddesi ile, vergiye tâbi malların, vergiye tâbi olan malların imali dışında her

ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfi, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesinin teslim hükmünde olduğu belirtilmiştir. 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 sarfi..." ifadesindeki, "....**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 veya kanuna ekli listelerde yer alan mallar** olarak geniş anlamak gerekmektedir. Buna göre; Kanuna ekli listelerde yer alan teslimi verginin konusuna giren malların(vergi doğuran olayın henüz gerçekleşmediği özel tüketim vergisine tâbi tutulmamış olan malların) zayı olması halinde, vergiye tabi mal imalatı dışında kullanım ve sarf olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Dolayısı ile **verginin konusuna giren** malların zayı olması halinde teslim sayılan hal kapsamında vergilenmesi gerekmektedir. Vergiye tabi malların zayı olması halinde, ÖTV Kanunu'nun 2/3-a maddesinde belirtilen teslim sayılan haller kapsamında değerlendirildiğini, Gelir idaresinin bu konuda verilen özgelgelerinde de görmekteyiz. Bu konudaki örnek özgelgeler özetle aşağıda yer almaktadır.

".....ÖTV Kanunu'nun 7/7 .maddesi ile, 4458 sayılı Gümrük Kanununun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tâbi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar, ÖTV den istisa edilmiştir.

ÖTV Kanunu'nun 2/3-a maddesi ile, Vergiye tâbi malların, vergiye tâbi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfi, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesinin teslim hükmünde olduğu belirtilmiştir.

Bu hükümler uyarınca, (I) sayılı listede yer alan bir malın antrepoya konulması sırasında ÖTV doğmamakla birlikte bu malın gümrük idaresinin izni olmadan antrepodan kısmen veya tamamen çıkarılması veya zayı olması halinde vergi doğuran olay gerçekleşmekte olup, bu tarihte geçerli olan tutarlar üzerinden ÖTV beyan edilmesi gerekmektedir....."¹²

12 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 11.12.2007 tarih ve 109582 sayılı Özelgesi, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 30.07.2007 tarih ve 68711 sayılı Özelgesi

" İlgide kayıtlı dilekçenizde, üretimde bulunduğunuz malların satış öncesi, firmanız depoları arasında taşınmasında kaza, yanma, çalınma gibi nedenlerle zayi olması halinde ÖTV doğup doğmadığı konusunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

Kanunun 2/3-a maddesi ile de vergiye tabi malların, vergiye tabi malların dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı, işlemeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesinin teslim hükmünde olduğu belirtilmiştir.

Bu hükümlere göre, verginin konusuna giren malların 3. kişilere teslim edilmeden önce zayi olması, vergiye tabi malların vergiye tabi başka malların imali dışında kullanılması, sarfı, işletmeden çekilmesi mahiyetinde bir işlem olduğundan, zayi olan mallar için de ÖTV beyan edilmesi gerekmektedir."¹³

3.2-Firelerin Durumu

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.

Gümrük Yönetmeliği¹⁴ eki EK:14'te bazı mallarda deniz, kara ve boru hattı ile taşımalar ve antrepolarda uygulanacak fire oranlarını belirlemekte olup, söz konusu yönetmelik ekinde yer alan EK:14, 25/5/2006 tarihli ve 26178 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan yönetmeliğin 1 inci maddesi ile değiştirilmiştir. Buna göre, söz konusu Gümrük Yönetmeliği eki EK:14'te yer alan mallardan ÖTV'ye tabi olanlara ilişkin deniz, kara yolu ve boru hattı taşımaları ile antrepolarda uygulanacak fire oranları aşağıda yer almaktadır. ÖTV kanununa ekli(I) sayılı liste dışında yer alan mallardaki fire oranları için Gümrük Yönetmeliği eki EK:14'te değişiklik yapan yönetmeliğe¹⁵ bakılması gerekmektedir.

MAL CİNSİ	DENİZYOLU İLE AŞIMADA (%)	BORU HATTI İLE AŞIMADA (%)	KARAYOLU İLE AŞIMADA (%)	ANTREPODA (%)	
				(A) 90 GÜNE KADAR	(B) 90 GÜN DEN SONRAKİ HER GÜN İÇİN
Kurşunsuz Benzin (95 Oktanlı)	0,5	0,3	0,3	0,4	0,003
Kurşunsuz Benzin (98 Oktanlı)	0,5	0,3	0,3	0,4	0,003
Süper Benzin	0,5	0,3	0,3	0,4	0,003
Motorin	0,5	0,3	0,3	0,2	0,002
Kırsal Motorin	0,5	0,3	0,3	0,2	0,002
Fuel-Oil 3 (%1 kükürtlü)	0,4	0,2	0,3	0,2	0,001
Fuel-Oil 4 (Kalorifer yakıtı)	0,4	0,2	0,3	0,2	0,001
Fuel-Oil 5-6 (kükürt miktarı %2,8 i geçenler)	0,4	0,2	0,3	0,2	0,001
LPG	0,5	0,3	0,3	0,4	0,003
Doğalgaz	0,5	0,3	0,3	0,4	0,003
Propan	0,5	0,3	0,3	0,4	0,003
Bütan	0,5	0,3	0,3	0,4	0,003

13 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 19.12.2006 tarih ve 99933 sayılı Özeldes

14 31.05.2002 tarih ve 24771 Mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

15 25/5/2006 tarihli ve 26178 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Solvent Türleri					
2707.10 - 2707.20 - 2909.19.00.00.13 - 3811.90.00.10.12	0,5	0,3	0,4	0,4	0,003
2707.50.90.00.11 - 2710.11.90.00.11 - 2710.11.90.00.19 - 2710.11.21.00.00- 2710.11.25.00.00	0,5	0,3	0,3	0,4	0,003
2901.10.00.90.11 - 2901.10.00.90.12 - 2901.10.00.90.13	0,5	0,3	0,4	0,4	0,0025
2902.20.00.00.00 - 2902.30.00.00.00	0,5	0,3	0,4	0,4	0,002
2710.19.29.00.00	0,5	0,3	0,3	0,3	0,002
Tiner ve Diğer incelticiler					
3814.00.90	0,5	0,3	0,4	0,4	0,003
3824.90.40.00.00	0,5	0,3	0,4	0,4	0,003
Madeni Yağlar	0,4	0,2	0,3	0,2	0,001
Baz Yağlar	0,4	0,2	0,3	0,2	0,001
Yağlama Müstahzarları					
3403.11.00.00.00- 3403.19.10.00.00 - 3403.19.91.00.00- 3403.19.99.00.00 - 3403.91.00.00.00- 3403.99.10.00.00 - 3403.99.90.00.00	0,5	0,3	0,4	0,4	0,003
Gaz Yağlar	0,5	0,3	0,3	0,2	0,002
Nafta	0,5	0,3	0,3	0,4	0,003
Uçak Benzini	0,5	0,3	0,3	0,4	0,003
Jet Yakıtı(Kerosen)	0,5	0,3	0,3	0,2	0,002
Jet Yakıtı(Benzin Tipi)	0,5	0,3	0,3	0,2	0,002
(Petrol Koku) Kalsine Edilmemiş	0,4	0,2	0,3	0,1	0,001
(Petrol Bitümeni) Diğerleri	0,4	0,2	0,3	0,1	0,001
Petrol Yağlarının veya Bitümenli Minerallerden Elde Edilen Yağların Diğer Kalıntıları	0,4	0,2	0,3	0,1	0,001

Kanuna ekli (I) sayılı listede yer alan mallar için, Gümrük Yönetmeliği'nde belirtilen oranlar dahilinde bir fire meydana gelmesi durumunda; EK:14'de yer alan malların müşteriye teslimine kadar olan her aşamada meydana gelen firelerin toplamının teslim sayılan hal kapsamında değerlendirilmemesi, söz konusu malın ihraç edilmesi halinde, söz konusu yönetmelik-

te belirtilen oranlar dahilinde firenin yurt dışı edilmiş malın miktarına eklenerek, ÖTV Kanununa uygun olarak gerçekleşmiş bir ihracat veya tecil işlemi olduğunun kabul edilmesi ve bu firelere isabet eden tecil edilmiş vergilerinde terkin edilmesi söz konusu olacaktır. Ancak, aşamalı olarak ihraç kaydıyla mal teslimlerinde bahse konu yönetmelikte her taşıma aşı-

ması ve antrepo için belirlenen fire oranlarından daha fazla bir kayıp meydana gelmesi halinde, her aşama için belirlenen oranlarını aşan kısım fire olarak kabul edilmeyerek teslim sayılan hal kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Vergi idaresi, (I) sayılı listede yer alan mallar için Gümrük Yönetmeliği eki EK:14'de yer alan fire oranlarını aşan fire kısmını, ÖTV Kanunu'nun 2/3-a maddesi ile düzenlenen teslim sayılan hal kapsamında değerlendirmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (I) sayılı listede yer alan malların belirlenen fire oranlarını aşan kısmın, ÖTV Kanunu'nun 2/3-a maddesi ile düzenlenen teslim sayılan hal kapsamında değerlendirildiğini verilen özgelgelerden görmekteyiz. Bu konudaki örnek özgelgeler özetle aşağıda yer almaktadır.

".....İlgi kayıtlı yazınızda şirketlerinin.....A.Ş.'den ihraç kaydıyla satın aldığı malların müşteriye teslimine kadar her aşamada ayrı ayrı fire oluştuğu, ihracatın gerçekleştiği tarihe kadarki tüm aşamalarda oluşan bu firelerin ne şekilde dikkate alınacağı ve firelere isabet eden tecil edilmiş vergilerin terkin edilmesi konusunda tereddüde düşüldüğü belirtilmektedir.

ÖTV Kanununun 1. maddesinde, (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi, bir defaya mahsus olamak üzere ÖTV ye tabi tutulmuştur. ÖTV Kanununun 8/2. maddesinde; "İhraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ait özel tüketim vergisi, mükelleflerce ihracatçılardan tahsil edilmemesi şartıyla, bu mükelleflerin talebi üzerine vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen vergi terkin olunur. İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edi-

lememesi halinde, tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edili." hükmü yer almaktadır.

Öte yandan Gümrük yönetmeliğinin 14 no.lu ekinde malların deniz yolu ile taşınmasında , boru hattı ile taşınmasında, kara yolu ile taşınmasında ve antrepoda meydana gelebilecek fire oranları ayrı ayrı belirtilmiştir.

Buna göre, sözü edilen yönetmelikte belirtilen oranlar dahilinde bir fire meydana gelmesi durumunda; ihraç kaydıyla teslim edilmek üzere satın alınan malların müşteriye teslimine kadar olan her aşamada meydana gelen firelerin toplamının, yurt dışı edilmiş malın miktarına eklenerek, ÖTV Kanununa uygun olarak gerçekleşmiş bir ihracat işleminin olduğu kabul edilmesi ve bu firelere isabet eden tecil edilmiş vergilerinde terkin edilmesi söz konusu olacaktır. Ancak aşamalı olarak ihraç kaydıyla mal teslimlerinde bahse konu yönetmelikte her taşıma aşaması ve antrepo için belirlenen fire oranlarından daha fazla bir kayıp meydana gelmesi halinde belirlenen oranları aşan kısım fire olarak kabul edilmeyecek ve yukarıda açıklanan kanun hükmü uyarınca işlem yapılması gerekecektir.¹⁶

".....Gümrük Yönetmeliğinin 14 no.lu ekinde belirlenen fire oranlarını aşan kısmın teslim olarak kabul edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir."¹⁷

4- Genel Değerlendirme

ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) bendi ile kanun koyucu vergi güvenliği amacıyla, vergiye tabi malların, vergiye tabi malların imali dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla vergisiz olarak verilmesini engellemek amacıyla bu maddeyi ihdas etmiştir.

Teslim konusundaki tereddütleri gidermek amacıyla ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinin 3 fıkrasında bazı özel hallerin de teslim sayılacağı konusu hükme bağlanmıştır. ÖTV Kanun'un 2. maddesinin 3 üncü

16 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 27.04.2007 tarih ve 59/5901-64 sayılı yazısı, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 16.03.2005 tarih ve 12614 sayılı Özelgesi, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 16.03.2005 tarih ve 12613 sayılı Özelgesi

17 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 16.03.2005 tarih ve 12613 sayılı Özelgesi, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 16.03.2005 tarih ve 12614 sayılı Özelgesi, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 30.01.2006 tarih ve 5032 sayılı Özelgesi

fıkrasında, 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 sayılacağı belirtilmiştir. 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.

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 olarak anlaşılması gerekmektedir. Dolayısı ile kanuna ekli listelerde yer alan bir malın, vergiye tabi olan başka bir malın imalinde kullanılması hallerinde, imalatta kullanılan malın teslim sayılan hal kapsamında değerlendirilmemesi ve vergilenmemesi gerekmektedir. Bu durumda imal edilen ÖTV Kanununa ekli listedeki mal, teslim aşamasında vergileneceğinden, malların "*bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tâbi tutulması*" temel kuralı ile de uyumludur.

Ayrıca, (I) sayılı listede yer alan verginin konusuna giren malların zayi olması halini ÖTV Kanunu'nun 2/3-a maddesinde belirtilen, vergiye tâbi malların, vergiye tâbi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı kapsamında değerlendirilmesi, zayi olduğu dönem içinde, ÖTV Kanunu'nun 2/3-a maddesi hükmü gereğince vergi doğuran olayın gerçekleştiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.

Kanuna ekli (I) sayılı listede yer alan mallar için, Gümrük Yönetmeliği'nde belirtilen oranlar dahilinde fire meydana gelmesi durumunda, malın müşteriye teslimine kadar olan her aşamada meydana gelen firelerin toplamının teslim sayılan hal kapsamında değerlendirilmemesi, söz konusu malın ihraç edilmesi halinde, söz konusu yönetmelikte belirtilen oranlar dahilinde firenin yurt dışı edilmiş malın miktarına eklenmesi, tecil-terkin işleminde ise tecil edilen mal miktarına eklenerek, ÖTV Kanununa uygun olarak gerçekleşmiş bir ihracat veya tecil işlemi olduğunun kabul edilmesi ve bu firelere isabet eden tecil edilmiş vergilerinde terkin edilmesi söz konusu olacaktır. Ancak, aşamalı olarak gerçekleştirilen mal teslimlerinde söz konusu yönetmelikte her taşıma aşaması ve antrepo için belirlenen fire oranlarından daha fazla bir kayıp meydana gelmesi halinde, her aşama için belirlenen oranları aşan kısım fire olarak kabul edilmeyerek, ÖTV Kanunu'nun 2/3-a maddesi ile düzenlenen teslim sayılan hal kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.