

ÖTV Uygulamasına Dair Notlar (IV): İndirim Uygulaması

MEHMET ERKAN

Yeminli Mali Müşavir

E.Baş Hesap Uzmanı

Özet

ÖTV Kanunu'nun 9. maddesinde, ÖTV mükellefi olanlar tarafından satın alınan mala ödenen ÖTV'nin, bu malla aynı listede yer alan ÖTV'ye tabi bir başka malın tesliminde kullanılması halinde, yüklenilen verginin imal edilen malın tesliminde beyan edilecek ÖTV'den indirilebileceği hükme bağlanmıştır. ÖTV'de sınırlı bir indirim imkanı bulunmaktadır. ÖTV Kanunu uygulamasında yer alan indirim sisteminin işleyişi ile KDV Kanunu uygulamasında yer alan indirim uygulamasının paralel olduğu algılaması uygulamada hatalara yol açmaktadır.

ÖTV Kanunu'nun 9. maddesinde düzenlenen indirim sisteminin işleyişindeki ana prensipleri aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür;

Vergiye tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması gerekmektedir. Bir başka ifade ile imalatta kullanılan mal ile mamul malın aynı listede yer alması gerekmektedir.

ÖTV Kanunu'nun 9. maddesinde düzenlenen indirim mekanizmasının işleyebilmesi ancak, imal edilen malın teslim veya ilk iktisabı dolayısı ile ÖTV hesaplanmasına bağlıdır.

Buna göre; ÖTV Kanunu'nun 9. maddesinde düzenlenen indirim mekanizmasının işleyebilmesi için; mükellefin teslim veya ilk iktisap dolayısı ile hesaplayarak beyan ettiği ÖTV'den satın aldığı malın ÖTV'sini indirebilmesi için satın alınan malın ÖTV'sinin ödenmiş olması gerekmektedir. Stoklarda yer alan mala ait ÖTV'nin indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

İmalatta kullanılan ÖTV'ye tabi malın doğrudan ÖTV mükellefinden satın alınmış olması gerekmektedir. ÖTV mükellefinden alınmayan başka bir ifade ile ÖTV uygulanan safhadan sonraki satıcılardan alınan malların ihraç edilmesi halinde, alış belgelerinde görünmeyen ve malın fiyatına dahil edilmiş olan ÖTV'nin mamul malın ÖTV'sinden indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Anahtar Kelimeler: ÖTV'de vergi indirimi, KDV'de vergi indirimi, indirim esasları, indirim uygulaması.

1- GENEL AÇIKLAMALAR

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu 12 Haziran 2002 tarih ve 24783 sayılı Resmî 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 ise basitleşen sistem yardımıyla yükümlülerin vergiye gö-

nüllü uyumlarına katkı sağlanması hedeflenmektedir.

ÖTV Kanunu'nun 9. maddesinde, ÖTV mükellefi olanlar tarafından satın alınan mala ödenen ÖTV'nin, bu malla aynı listede yer alan ÖTV'ye tabi bir başka malın tesliminde kullanılması halinde, yüklenilen verginin imal edilen malın tesliminde beyan edilecek ÖTV'den indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Ancak, ÖTV Kanunu uygulamasında yer alan indirim sisteminin işleyişi ile KDV Kanunu uygulamasında yer alan indirim uygulamasının paralel olduğu algılanması uygulamada hatalara yol açmaktadır. Aşağıda yer alan bölümlerde ÖTV Kanunu uygulamasında indirim sistemine değinilerek, uygulamada tereddütlü olan konulara açıklık getirilmeye çalışılacaktır.

2- İNDİRİM ESASLARI

ÖTV Kanunu'nun 9. maddesinde, ÖTV mükellefi olanlar tarafından satın alınan mala ödenen ÖTV'nin, bu malla aynı listede yer alan ÖTV'ye tabi bir başka malın tesliminde kullanılması halinde, yüklenilen verginin imal edilen malın tesliminde beyan edilecek ÖTV'den indirilebileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre, ÖTV'de sınırlı bir indirim imkanı bulunmaktadır.

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 sisteminin işleyişindeki ana prensipleri aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür.

- Vergiye tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması gerekmektedir. Bir başka ifade ile imalatta kullanılan mal ile mamul malın aynı listede yer alması gerekmektedir.

- ÖTV Kanunu'nun 9. maddesinde düzenlenen indirim mekanizmasının işleyebilmesi ancak, imal edilen malın teslim veya ilk iktisabı dolayısı ile ÖTV hesaplanmasına bağlıdır.

- Buna göre; ÖTV Kanunu'nun 9. maddesinde düzenlenen indirim mekanizmasının işleyebilmesi için;

- Mükellefin teslim veya ilk iktisap dolayısı ile hesaplayarak beyan ettiği ÖTV'den satın aldığı malın ÖTV'sini indirebilmesi için satın alınan malın ÖTV'sinin ödenmiş olması gerekmektedir.

- Stoklarda yer alan mala ait ÖTV'nin indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

- İmalatta kullanılan ÖTV'ye tabi malın doğrudan ÖTV mükellefinden satın alınmış olması gerekmektedir.

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

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 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. 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.

KDV'de ana kural indirim müessesesi iken ÖTV'de indirim müessesesi ana kural değil kuralın istisnasıdır. Ana kural, ÖTV'nin gider yada maliyet unsuru olarak dikkate alınarak kar/zararla ilişkilendirilmesidir. 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.*"

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-*

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

3.1- 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 esaslar;

- Vergiye tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması esası,
- İmal edilen malın teslim veya ilk iktisabı dolayısıyla ÖTV hesaplanması gerektiği esası,
- Satın alınan malın ÖTV'sinin indirebilmesi için satın alınan malın ÖTV'sinin ödenmiş olması gerektiği esası,
- İmalatta kullanılan ÖTV'ye tabi malın doğrudan ÖTV mükellefinden satın alınmış olması gerektiği esası,

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

ÖTV Kanunu'nun 8. maddesinde tecil-terkin uygulamasına yer verilerek, 1 Seri No.lu ÖTV Tebliğinde, tecil-terkin uygulamasından "sanayi sicil belgesi"ne haiz imalatçıların yararlanacağı belirtilmiştir. Bizce anılan tebliğde belirtilmemesine karşın indirim hakkından yararlanmak isteyenlerinde "sanayi sicil belgesi"ne haiz olmaları, sanayi işletmesi olmanın doğal sonucu olarak gerekli görünmektedir. Gerek indirim müessesesi, gerekse tecil-terkin düzenlemelerine yer verilirken kanun gerekçesinde belirtildiği üzere, ÖTV'nin sanayiciler üzerinde ilave bir yük getirmesinden kaçınılması amaçlanmıştır.

3.2- 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 ihraç edilmesi halinde, alış belgelerinde görünmeyen ve malın fiyatına dahil edilmiş olan ÖTV'nin üretilen malın ÖTV'sinden indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

3.3- İmal Edilen Malın Teslim veya İlk İktisabı Dolayısıyla ÖTV Hesaplanması Gerektilir.

1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde

de belirtildiği üzere; KDV'de mükellefler işleri ile ilgili olarak satın aldığı veya ithal ettiği mallar ile yaptırdığı hizmetler dolayısıyla borçlandığı veya ödediği vergiyi, teslim ettiği mallar veya yaptığı hizmetler dolayısıyla müşterilerden aldığı veya alacaklı olduğu katma değer vergisinden indirecek ve aradaki farkı vergi dairesine yatıracaktır. Katma Değer Vergisi Kanununun vergi indirimi başlıklı 29. maddesinin (a) bendinde ödemedi söz edilmemiş ve indirim için "fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisinin indirilebileceği" hükmüne yer verilmiştir.

Ancak, KDV'den farklı olarak mükellefin ÖTV'yi indirebilmesi için satın aldığı malın ÖTV'sini ödenmiş olması gerekmektedir. ÖTV'nin borçlanması halinde indirim hakkı gerçekleşmeyecektir. Nitekim ÖTV Kanunu'nun 9. maddesinde "... **ödenen vergi** Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre **ödenen vergiden indirilir.**" hükmüne yer verilmiştir. 1 Seri No.lu ÖTV Tebliğinde de borçlanılan ÖTV den hiç söz edilmeyecek "...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..." ifadeleri ile kural açıkça ödemeye bağlanmıştır. Buna göre; ÖTV Kanunu'nun 9. maddesinde düzenlenen indirim mekanizmasının işleyebilmesi için;

- Mükellefin teslim, ilk iktisap dolayısıyla ile hesaplayarak beyan ettiği ÖTV'den satın aldığı malın ÖTV'sini indirebilmesi için satın alınan malın ÖTV'sinin ödenmiş olması gerekmektedir.

- Stoklarda yer alan mala ait ÖTV'nin indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

3.4- 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 bünyesine giren 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 bünyesine giren diğer mal ÖTV açısından aynı listede yer almalıdırlar. Örneğin, Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan 87.03 tarife pozisyonundaki otomobil üretiminde kullanılan Kanuna ekli (IV) sayılı listede yer alan 8517.12.00.00.12 G.T.İ.P. numarasındaki

mobil araç (Cellular) telsiz telefon cihazı veya radyoteyp farklı listelerde yer aldığı için ödenen ÖTV mamul malın teslimi dolayısı ile hesaplanan ÖTV'den indirilemeyecektir.

Aynı listenin iki farklı (A) ve (B) cetvellerinden oluşması durumunda imalatta kullanılan mal ile mamul malın aynı listede yer alması indirim sisteminin işlemesi için yeterli olup, aynı cetvelde bulunması şartının aranmasının kanun lafzı ve ruhuna aykırı olacağını düşünmekteyiz.

Örneğin, baz yağın madeni yağ üretiminde kullanılması halinde her iki mal da Kanuna ekli (I) sayılı listede yer aldığı için indirim sisteminin işleyecek ve mamul madeni yağın üretiminde kullanılan baz yağa ödenen ÖTV, teslimi dolayısı ile ÖTV hesaplanan madeni yağın hesaplanan ÖTV'sinden indirilebilecektir.

ÖTV, harcamalar üzerinden tek aşamada ve bir kez alınmaktadır. ÖTV hesaplanarak alınmış bir malın yeniden satışa konu edilmesi yada geniş anlamda el değiştirmesi halinde ÖTV hesaplanmayacaktır. Genel olarak ÖTV malın maliyeti dolayısıyla fiyatı içerisinde yer alarak nihai kullanıcıya/tüketiciye aktarılacaktır ve onun üzerinde yük olarak kalacaktır. Ancak, ÖTV ödenerek satın alınan malın, imalatında kullanıldığı mal ile farklı listelerde yer alması halinde indirim sistemi işlemeyecek ve imalatta kullanılan mal dolayısı ile ödenen ÖTV mamul malın hesaplanan ÖTV'sinden indirilemeyecektir.

3.5- 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.

3.6- İndirilecek ÖTV Ödenmiş Olmalıdır.

1 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde belirtildiği üzere; KDV'de mükellefler işleri ile ilgili olarak satın aldığı veya ithal ettiği mallar ile yaptırdığı hizmetler dolayısıyla **borçlandığı veya ödediği vergiyi, teslim ettiği mallar veya yaptığı hizmetler dolayısıyla** müşterilerden aldığı veya alacaklı olduğu katma değer vergisinden indirecek ve aradaki farkı vergi dairesine yatacaktır. KDV Kanunu'nun vergi indirimi başlıklı 29. maddesinin (a) bendinde ödemeden söz edilmemiş ve indirim için "*fatura ve benzeri belgelerde gösterilen katma değer vergisinin indirilebileceği*" hükmüne yer verilmiştir.

Ancak KDV'den farklı olarak mükellefin ÖTV'yi

indirebilmesi için satın aldığı malın ÖTV sini ödemesi gerekmektedir. ÖTV'nin borçlanması halinde indirim hakkı gerçekleşmeyecektir. Nitekim ÖTV Kanunu'nun 9. maddesinde "... *ödenen vergi Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre ödenecek vergiden indirilir.*" hükmüne yer verilmiştir. 1 Seri No.lu ÖTV Tebliğinde borçlanılan ÖTV den hiç söz edilmeyerek "...*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...*" ifadeleri ile kural açıkça ödemeye bağlanmıştır. Anılan gerekçelerle ÖTV'nin indirilebilmesi için ödenmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır.

4-ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

4.1- ÖTV Sonraki Döneme Devredilir mi?

Yukarıda genelde KDV ve ÖTV nin işleyiş mantığı ile özelde her iki vergi türünde yer alan indirim mekanizması üzerinde durulmuştur. İndirim mekanizmalarında yer alan benzerlikler ve farklılıklar kısaca açıklanmaya çalışılmıştır. Bu aşamada ÖTV'deki indirim mekanizması tıpkı KDV'de olduğu gibi mi işlemelidir ? sorusu tartışma yaratmaktadır. İmalatçılar satın aldıkları hammaddeler için faturada yer alan ÖTV'nin tamamını teslimleri dolayısıyla hesapladıkları ÖTV'den indirebilecekler midir ? dolayısıyla ÖTV sonraki döneme devredilecek midir, yoksa sadece imal edip teslim ettikleri malın bünyesine giren mallara (hammadde, yardımcı madde vb.) ilişkin ÖTV mi indirim konu edilecektir? konularında farklı görüşlerin olduğu anlaşılmaktadır.

Yukarıdaki bölümlerde açıkladığımız üzere, KDV ile ÖTV'nin benzerlikleri bulunmakla beraber temelde ayrıştığı noktalar çoğunluktadır. KDV yayılı bir tüketim vergisidir. Üretim-tüketim zincirindeki tüm aşamalar KDV'ye tabidir. Oysaki ÖTV tek bir aşamada ve bir kez alınmaktadır. Dolayısıyla KDV'de indirim mekanizması esas iken ÖTV'de istisnai durumdur. ÖTV Kanununda indirim mekanizması daraltılmış olup, bütün ÖTV mükellefleri indirimden yararlanamamakta olup imalatçılar, imal edilen mal dolayısı ile indirim sisteminden yararlanmaktadır.

4760 sayılı ÖTV Kanunu bunu sadece imalatçılara öngörmüştür. İndirim sadece mükellefle ilgili olarak sınırlandırılmamış mal grupları itibarıyla de sınırlandırılmıştır. ÖTV'nin indirilebilmesi için imal edilen

mal ile bu malın imalinde kullanılan malın aynı listede yer alması gerekmektedir.

Katma Değer Vergisinde, verginin sonraki döneme devretmesinin temel gerekçesinde, mükelleflerin bir vergilendirme döneminde teslim ettiği mallar dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından, *sadece o mamulün alışında ödediği veya borçlandığı vergiyi değil, aynı vergilendirme döneminde satın aldığı diğer mallar ve katlandığı tüm giderler dolayısıyla düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisini de indirecekleri* esaslı yer almaktadır. Bunun tabii bir sonucu olarak bir vergilendirme döneminde indirilecek katma değer vergisi toplamı, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri dolayısıyla hesaplanan katma değer vergisi toplamından fazla olabilecektir. Bu durumda, aradaki farkın bir sonraki vergilendirme dönemine devretmesi doğal sonuçtur.

Ancak, ÖTV'de kendisine yapılan tüm teslimler dolayısıyla ödediği vergiyi değil imalat sürecinde sadece ve sadece aynı listedeki mallar için ödediği ÖTV'yi indirebilecektir. Bunun doğal sonucu ise ÖTV devretmeyecek her zaman ödenecektir. ÖTV Beyannamelerinde "Sonraki Döneme Devreden ÖTV'ye" yer verilmemesi biçimsel bir durum değil, tam tersi yukarıda açıklanan nedenlerle bilinçli bir düzenleme ve indirim sisteminin sonucu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Diğer taraftan (I) sayılı listedeki malların mükellefleri tarafından verilecek 1 No.lu ÖTV Beyannamesinin¹ 32. satırında yer alan "İndirilecek Özel Tüketim Vergisi" kalemine düşülen dipnot; "*Bu dönemde teslim edilen (I) sayılı listedeki malların imalinde kullanılan (I) sayılı listedeki mallar için ödenen Özel Tüketim Vergisi, istisnalar nedeniyle indirilecek Özel Tüketim Vergisi ile müşterilerden iade edilen mallara ait Özel Tüketim Vergisi tutarı yazılacaktır.*" açıklaması açık bir şekilde, fatura ve benzeri belgede yer alan ÖTV'nin tamamı değil sadece o dönemde teslim edilen malın bünyesine giren imalatında kullanılan hammadde, yardımcı madde vb. malın ÖTV'si ile sınırlandırılmış bulunmaktadır.² Aynı bakış açısını Mayıs 2005 tarihinden itibaren elektronik ortamda gönderilen 1, 2B, 3A, 3B, 3C ve 4 No.lu ÖTV Beyannamelerinde de görmekteyiz. Söz konusu beyannamelerden 2B, 3A, 3B, 3C ve 4 No.lu ÖTV Beyannamelerinde "istisna ve indirimler" bölü-

münde "diğer indirimler" kısmında yer alan açıklama kutucuğundaki indirim nedenleri arasında yer alan "*sa-tıştan iade, işlemi gerçekleşmeyen mal dolayısı ile indirim veya aynı listedeki malın imalinde kullanılma*" indirim nedenleri arasında yer almaktadır. Ayrıca, 1 No.lu ÖTV Beyannamesinde "istisna ve indirimler" bölümünde "indirimler(üretim giren mal)" kısmında, aynı listedeki malın üretiminde kullanılan malın ÖTV'sinin indirilecek ÖTV olarak dikkate alınmasına imkan tanınmaktadır.

Aynı listedeki malın üretiminde kullanılan mal için ödenen ÖTV'nin indirilmesini sağlayan düzenleme, doğal olarak stokta kalan mamul malların imalatında kullanılan hammadde, yardımcı madde vb. malın alımında ödenmiş olan ÖTV devreden ÖTV olarak dikkate alınmayacağı sonucunu doğurmaktadır. ÖTV'nin konusuna giren aynı listedeki mamul malın imalatında kullanılan mal dolayısı ile ödenen ÖTV'nin indirilebilmesi, ancak mamul mal dolayısı ile beyan edilen ve ödenen ÖTV'nin mevcut olması halinde mümkün bulunmaktadır.

KDV'de ana kural indirim esaslı iken, ÖTV'de indirim esaslı ana kural değil kuraldan sapmadır. Ana kural, sadece imal edilip teslim edilen malın bünyesine giren ÖTV indirilebilmesi, indirilemeyen ÖTV'nin ise gider yada maliyet unsuru olarak dikkate alınarak kar/zararla ilişkilendirilmesidir. Hiçbir ÖTV beyannamesinde "Sonraki Döneme Devreden ÖTV" tutarına ilişkin satır yada sütun yer almaması da bu temel bakış açısından kaynaklanmaktadır.

4.2- İmal Edilen Mal ile İmalatta Kullanılan Malların Farklı Oranda Vergiye Tabi Olması Durumu

İmal edilen mal ile imalatta kullanılan malların farklı oranda vergiye tabi olması durumunda indirilemeyen ÖTV söz konusu olabilecektir. Örneğin, 89.03 G.T.İ.P numarasında yer alan yatlar ve diğer eğlence ve spor tekneleri arasında yer alan eğlence gemisinin satın alınarak tadil edilmek suretiyle, 8901.10.10.00.11 G.T.İ.P numarasında yer alan 18 Gros tonilatoyu geçmeyen gezinti gemisine imal edilerek satılmıştır. Satın alınan 89.03 G.T.İ.P numarasında yer alan geminin ÖTV oranı %8, tadilat sonucu imal edilen 8901.10.10.00.11 G.T.İ.P numarasında yer alan geminin ÖTV oranı %6,7

1 Mayıs 2005 döneminden önce kağıt ortamında verilen 1 No.lu ÖTV Beyannamesi'nin ifade etmektedir. 346 Seri No.lu VUK Genel Tebliği ile Özel Tüketim Vergisi (2A beyannamesi hariç) beyannameleri Mayıs 2005 tarihinden itibaren elektronik ortamda gönderilmektedir.

2 Ayrıntılar için bkn. Burhan GEZGİN, "ÖTV'de İndirim Müessesesi", Vergi Dünyası, Aralık 2002, Sayı: 256

olması dolayısı ile ödenen ÖTV hesaplanan ÖTV'den yüksek olacaktır. Söz konusu örnekte olduğu gibi imal edilen mal ile imalatta kullanılan malların farklı oranda vergiye tabi olması ve imal edilen malın ÖTV oranının imalatta kullanılan malın ÖTV oranından düşük olması durumunda indirilemeyen ÖTV söz konusu olabilecektir. Bu durumda indirilemeyen ÖTV başka araçların satışı dolayısı ile hesaplanan ÖTV'den indirilemeyeceği gibi iadesi de söz konusu olmayacaktır. Ancak, indirilemeyen ÖTV'nin ticari kazancın tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

5- GENEL DEĞERLENDİRME

Özel Tüketim Vergisi, KDV gibi üretim-tüketim sürecinin her aşamasında yaratılan artı değeri değil tek aşamada vergilendirmeyi esas almaktadır. ÖTV Kanunu'nun 1. maddesinde verginin konusuna giren malların bir defaya mahsus olmak üzere vergiye tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır. ÖTV bu özelliği ile KDV den ayrılmaktadır. KDV de yaratılan mal ve hizmetlerin her aşamadaki teslimleri vergiye tabi iken, ÖTV de sadece ve sadece tek bir aşamada ve bir kez vergiye tabi tutulmaktadır.

ÖTV Kanunu uygulamasında yer alan indirim sisteminin işleyişi ile KDV Kanunu uygulamasında yer alan indirim uygulamasının paralel olduğu algılaması uygulama karışıklıklarına yol açmaktadır.

ÖTV Kanunu'nun 9. maddesinde, ÖTV mükellefi olanlar tarafından satın alınan mala ödenen ÖTV'nin, bu malla aynı listede yer alan ÖTV'ye tabi bir başka malın tesliminde kullanılması halinde, yüklenilen ver-

ginin imal edilen malın tesliminde beyan edilecek ÖTV'den indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

ÖTV Kanunu'nun 9. maddesinde düzenlenen indirim mekanizmasının işleyişini ana hatlarını ile aşağıdaki gibi özetlemek mümkün bulunmaktadır.

- Vergiye tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması gerekmektedir. Bir başka ifade ile imalatta kullanılan mal ile mamul malın aynı listede yer alması gerekmektedir.

- İmalatta kullanılan ÖTV'ye tabi malın doğrudan ÖTV mükellefinden satın alınmış olması gerekmektedir. ÖTV mükellefinden alınmayan başka bir ifade ile ÖTV uygulanan safhadan sonraki satıcılardan alınan malların ihraç edilmesi halinde, alış belgelerinde görünmeyen ve malın fiyatına dahil edilmiş olan ÖTV'nin üretilen malın ÖTV'sinden indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

- ÖTV Kanunu'nun 9. maddesinde düzenlenen indirim mekanizmasının işleyebilmesi ancak, imal edilen malın teslim veya ilk iktisabı dolayısı ile ÖTV hesaplanmasına bağlıdır.

- Buna göre; ÖTV Kanunu'nun 9. maddesinde düzenlenen indirim mekanizmasının işleyebilmesi için;

- Mükellefin teslim veya ilk iktisap dolayısı ile hesaplayarak beyan ettiği ÖTV'den satın aldığı malın ÖTV'sini indirebilmesi için satın alınan malın ÖTV'sinin ödenmiş olması gerekmektedir.

- Stoklarda yer alan mala ait ÖTV'nin indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.