

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ VE MUHASEBE İŞLEMLERİ

Raif PARLAKKAYA*

ÖZET

Ülkemizde Katma Değer Vergisinden sonra genel nitelikli bir diğer tüketim vergisi olan Özel Tüketim Vergisi(ÖTV) 1 Ağustos 2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir. ÖTV ile vergi mevzuatımızda yer alan bir takım vergi, resim, harç ve fonların yürürlükten kaldırılarak, bunların tek bir çatı altında toplanması suretiyle vergi mevzuatımızda bir sadeleştirme sağlanmıştır. Avrupa Birliğine uyum çalışmaları kapsamında uygulamaya konulan ÖTV, katma değer vergisi ile büyük ölçüde benzerlik göstermektedir. Bu çalışmanın amacı, özel tüketim vergisinin işleyişi ve muhasebeleştirilmesi hakkında bilgi vermektir.

1.GİRİŞ

Ülkemizde 1985 yılında uygulanmaya başlanan Katma Değer Vergisinden sonra, 1999 yılında Avrupa Birliğine aday adaylığımızın kabulü ile mevzuatımızın topluluk mevzuatı ile uyumlaştırılması çabaları çerçevesinde orta vadeli taahhütlerimiz arasında yer alan özel tüketim vergisi alanında da uyumlaştırma çalışmaları yapılmış ve ÖTV kanunu 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı resmi gazetede yayınlanmıştır. Yasanın ikinci el taşıtlarla ilgili kısmı yayım tarihinde, diğer kısımları ise 01.08.2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir. ÖTV ile çok sayıda vergi, harç ve fon payı yürürlükten kaldırılarak vergi kanunlarında sadeleştirme sağlanmıştır.

Bu çalışmanın amacı ÖTV uygulaması ile ilgili genel bilgiler vermek ve ÖTV'ye ilişkin muhasebe uygulamasını ortaya koymaktır. Bu amaçla çalışmada öncelikle ÖTV ile ilgili genel bilgiler verilecek, daha sonra ÖTV'ye ilişkin muhasebe işlemleri üzerinde durulacaktır.

* Yrd.Doç.Dr., Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO

2.ÖTV İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER

Özel Tüketim Vergisi, genel bir tüketim vergisi olan Katma Değer Vergisi(KDV)'ye göre kısmi bir harcama vergisi niteliğinde olup, sadece ÖTV Kanununa ekli listede belirlenmiş olan mallar üzerinden üretim veya satış aşamasında alınan tek aşamalı bir vergidir ve mahsup işlemi de söz konusu değildir.Bu bölümde ÖTV sisteminin işleyişi ile ilgili ÖTV Kanununda(2002) ve 1 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliğinde (2002) yer alan hususlarla ilgili bilgilere yer verilmiştir.

2.1.Verginin Konusu

ÖTV'nin konusunu, ÖTV kapsamına giren malların teslimi, ilk iktisabı ve 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 itibarıyla tespit edilmiştir.

I sayılı listede petrol ürünleri ve doğalgaz türevleri yer almaktadır. Söz konusu mallar için verginin konusunu, bu malların ithalatçıları veya rafineriler de dahil olmak üzere imalatçıları tarafından teslimi veya ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı oluşturmaktadır.

II sayılı liste motorlu nakil vasıtalarından oluşmaktadır. II sayılı listede yer alan motorlu taşıt araçları, kayıt ve tescile tabi olanlar ile kayıt ve tescile tabi olmayanlar şeklinde iki gruba ayrılmaktadır. Kayıt ve tescile tabi olan araçlar Karayolları Trafik Kanununa göre trafik tescil kuruluşlarına, deniz taşıtları için belediyeler ve liman başkanlıklarına, hava taşıtları için Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğüne tescil edilmesi zorunlu olan araçları kapsamaktadır. Kayıt ve tescile tabi olmayan araçlar örneğin, kar üzerinde hareket etmeye yarayan araçlar ile golf sahalarında insan taşımada kullanılan araçlar gibi yukarıda sayılanlar dışında kalan araçlardır. Bu listede ÖTV Kanununun yürürlüğe girmesinden önce ilk iktisaplarında taşıt alım vergisi ve ek taşıt alım vergisi uygulanan motorlu taşıtlar(traktör hariç) ile anılan vergilere tabi olmamakla birlikte bu kanunun yürürlüğe girmesinde önce yükseltilmiş oranda KDV uygulanan taşıtlar yer almaktadır. Bu araçların aksam ve parçaları ise ÖTV'ye tabi değildir.

III sayılı liste kolalı gazozlar, alkollü içecekler ve tütün mamullerinden oluşmaktadır. Verginin konusu, bunların ithali, imalatçıları tarafından teslimi ve ÖTV uygulamadan önce müzayede yoluyla satışlarıdır.

IV sayılı listede, taşıt araçları hariç yükseltilmiş KDV oranı uygulanan mallar, havyar ve havyar yerine kullanılan ürünler, iriyat ve parfümeri ürünleri, kürkten giyim eşyası ve aksesuarlar, kristal sofralar ve mutfak eşyaları, değerli taşlar ve bunlardan mamul ziynet eşyaları, beyaz eşyalar, ses ve görüntü cihazları, telsiz-telefon cihazları, kristal avizeler, fil dişi, kemik, bağa, boynuz gibi hayvansal

maddelerden mamul esya, silahlar, oyun makine ve aletleri ile muzır neşriyat kapsamında bulunan yayınlar yer almaktadır. Verginin konusunu, bu listedeki malların ithali veya imalatçıları tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede suretiyle satışı oluşturmaktadır.

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.

2.2.Vergiye Doğuran Olay

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

2.3.Verginin Mükellefi ve Sorumlusu

I, III ve IV sayılı listelerdeki mallarla, II sayılı listede yer alan kayıt ve tescile tabi olmayan araçlar için verginin mükellefi, bu malları imal veya ithal edenler ya da ÖTV uygulanmadan önce bu malların müzayede suretiyle satışını gerçekleştirenlerdir. II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlarda ÖTV'nin mükellefi, motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir.Buna göre Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olan araçların satışını yapan fabrika, ana bayi, bölge bayii, bayi, yetkili satıcı ve acenteler ile Maliye Bakanlığı tarafından motorlu araç ticaretiyle uğraştığına dair belge verilenler ÖTV mükellefidir. Kayıt ve tescile tabi araçların ithalinde mükellef, bu araçları kullanmak, aktive almak veya kayıt ve tescil ettirmek üzere ithal edenlerdir.

ÖTV mükelleflerinin Türkiye'de ikametgahının, kanuni ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde, verginin konusuna giren malları mükelleften teslim alanlar veya adına hareket edenler, ÖTV'nin beyanı ve ödenmesiyle ilgili ödevlerin yerine getirilmesinden mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

2.4.İstisnalar

ÖTV ile ilgili istisnalar; ihracat istisnası, diplomatik istisna ve diğer istisnalar başlıklar altında toplanmıştır.

(i)İhracat İstisnası:ÖTV kapsamına giren malların ihracat teslimleri, ÖTV Kanununun 5.maddesinin 1.fıkra (a) ve (b) bentlerinde belirtilen şartlar dahilinde vergiden istisna edilmiştir. (a) bendinde teslimin yurtdışındaki bir müşteriye yapılması, (b) bendinde ise, teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olması şartı yer almaktadır. Ayrıca (b) bendinde malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket edenlere veya bizzat alıcıya işlenmek ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmek üzere yurt içinde tesliminin ihracat sayılmayacağı belirtilmektedir.

İhraç edilen malların alış faturaları ve benzeri belgeler üzerinde gösterilen ve beyan edilen ÖTV ihracatçıya iade edilir. Maliye Bakanlığı, ihraç edilen mallara ait verginin iadesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. İhracat istisnası kapsamında, ÖTV uygulanan malların ihraç edilmesi halinde bu verginin iadesi sadece ÖTV mükelleflerinden satın alınan mallar için söz konusudur.ÖTV uygulanan safhadan sonraki satıcılardan alınan malların ihraç edilmesi halinde, alış belgelerinde görünmeyen ve malın fiyatına dahil edilmiş olan ÖTV iade edilmeyecektir.

(ii)Diplomatik İstisna: I,II ve III sayılı listelerde yer alan malların, karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına, uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bu kuruluşların diplomatik haklara sahip mensuplarına kendi ihtiyaçları için teslimi ve bunlar tarafından ithali veya ilk iktisabı ÖTV'den istisna edilmiştir.

(iii)Diğer İstisnalar: Askeri amaçlı istisnalar, petrol arama faaliyetlerine ilişkin istisna, malul ve sakatlara mahsus taşıt araçları istisnası, Türk Hava Kurumunun alımlarında istisna, güvenlik kuruluşlarının silah alımlarında istisna, kamu kuruluşlarına bedelsiz teslimlerde istisna ve ithalat istisnasından oluşmaktadır. İthalat istisnası, geçici ithalat, hariçte işleme rejimleri ve geri gelen eşyaya ilişkin hükümler kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan malların ithalini kapsar. Ayrıca Gümrük Kanununun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi tutulan mallar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar ÖTV istisnasından yararlanacaktır.

ÖTV ile ilgili istisna ve muafiyetler, ancak ÖTV Kanununa hüküm eklemek veya bu kanunda değişiklik yapmak suretiyle düzenlenebilecektir. Diğer kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümleri ÖTV bakımından uygulanmayacaktır.

2.5.ÖTV'nin Tecil ve Terkini

ÖTV'nin tecil ve terkinin; I sayılı listenin (B) cetvelindeki mallara ait verginin tecil ve terkinin ile ihraç kaydıyla teslimlerde verginin tecil ve terkinin olmak üzere iki başlık altında düzenlenmiştir.

I sayılı listenin B cetvelindeki malların(solvent ve benzeri ürünler ile bunların türevleri) I sayılı listedeki mallar dışındaki malların imalinde kullanılacak olması halinde, ödenmesi gereken ÖTV'den Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen tutarın tecil edilmesi, vergisi tecil edilen malların 12 ay içinde bu amaçla kullanıldığının tespiti üzerine tecil edilen verginin terkin edilmesi öngörülmüştür. Ancak bu malların I sayılı listenin A veya B cetvelindeki malların imalinde kullanılması veya bu ürünlere karıştırılması halinde tecil-terkin uygulaması söz konusu değildir. Tecil-terkin uygulamasından sanayi sicil belgesine sahip imalatçılar yararlanacaktır. Beyan edilen vergi, tecil edilmesi öngörülen vergi ve bu tutarın 12 aylık gecikme faizi tutan toplamı kadar teminat verilmesi üzerine tecil edilecektir. Vergisi tecil edilerek satın alınan malların, satın alma tarihinden itibaren 12 ay içinde imalatçı tarafından I sayılı listedeki mallar dışındaki malların üretiminde kullanıldığının 12 aylık süreyi takip eden 6 ay içinde yeminli mali müşavir tarafından düzenlenen üretim raporu ile belgelenmesi üzerine, tecil edilen vergi terkin edilecek ve teminat çözülecektir. Tecil-terkin kapsamında satın alınan veya ithal edilen malların 12 ay içinde imalatta kullanıldığının belgelenmemesi halinde, teslim veya ithal tarihinde bu malların tecil-terkin işlemi dışındaki amaçlarla tesliminde tarh edilmesi gereken vergi tutarından, daha önce tahsil edilen kısmın mahsubundan sonra kalan tutar 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre gecikme zammı ile birlikte alıcı veya ithalatçıdan tahsil edilecektir.

ÖTV kapsamına giren malların ihraç edilmek üzere ihracatçılara tesliminde hesaplanan ÖTV, ihracatçıdan tahsil edilmemesi şartıyla, mükelleflerin talebi üzerine tecil edilebilir. İhraç kaydıyla teslimde bulunan ÖTV mükellefleri tarafından düzenlenecek faturada, mal bedeli üzerinden hesaplanan ÖTV ayrıca gösterilecek ve faturaya, "ÖTV Kanununun 8.maddesinin 2 nolu fıkrasına göre İhraç Edilmek Üzere Teslim Edilmiş Olup ÖTV Tahsil Edilmemiştir" ibaresi yazılacaktır. O döneme ait beyannamede bu ÖTV de beyan edilecek, ancak vergi dairesi gerekli tarhiyat işlemi yaptıktan sonra, ihraç kaydıyla teslimlere ait ÖTV tutarını tecil edecektir.

İhraç kaydıyla teslim edilen malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihracatın gerçekleşmesi halinde, tecil edilen vergi, malın ihraç edildiğini gösteren gümrük çıkış beyannamesinin aslı veya ilgili gümrük idaresi ya da noter tarafından onaylanmış örneği vergi dairesine verilmek suretiyle terkin edilecektir. İhracatın belirtilen şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi halinde tecil edilen vergi, vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanununun 51. maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte ÖTV mükellefinden tahsil edilecektir. Ancak ihracatın Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle süresinde gerçekleşmemiş olması halinde, tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanununun 48. maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

2.6. Verginin Matrahı ve Oranları(Tutarları)

ÖTV'nin matrahı, II ve IV sayılı listelerdeki mallar ile tütün mamulleri hariç III sayılı listedeki malların ithalinde, ilk iktisabında veya tesliminde hesaplanacak ÖTV hariç olmak üzere, KDV matrahını oluşturan unsurlardan oluşacaktır. III sayılı listedeki tütün mamullerinde ise ÖTV matrahı, bu mamullerin nihai tüketicilere perakende satış fiyatıdır. I sayılı listedeki mallar için maktu vergi tutarları belirleneceği hükme bağlanmıştır.

ÖTV bazı mal grupları için oran olarak, bazı mal grupları için maktu tutar olarak belirlenmiştir. ÖTV oranları(tutarları) şöyledir:

(i)I sayılı listedeki mallar için litre, kilogram ve metreküp birimleri itibariyle maktu vergi tutarları,

(ii)II, III ve IV sayılı listelerdeki mallar için vergi oranları belirlenmiştir. II ve III sayılı listelerdeki mallara uygulanacak ÖTV oranları mal türüne göre farklılık gösterirken, IV sayılı listedeki malların tesliminde uygulanacak ÖTV oranı % 6,7 olarak belirlenmiştir.

ÖTV düzenlenecek fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilecek ve KDV matrahına dahil edilecektir. Örneğin, satış fiyatı 300.000.000 TL olan bir malın faturası aşağıdaki gibi düzenlenecektir:

Satış Bedeli	300.000.000
ÖTV(% 6,7)	20.100.000
KDV Matrahı	320.100.000
KDV(% 18)	57.618.000
Genel Toplam	377.718.000

2.7. ÖTV'de Vergilendirme, Beyan ve Ödeme

ÖTV Kanununda, mal grupları itibariyle iki ayrı vergilendirme dönemi tespit edilmiştir. I sayılı listedeki malların teslimlerinde vergilendirme dönemi, her ayın ilk 15 günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönemlerden oluşmaktadır. III ve IV sayılı listelerdeki mallar ile II sayılı listede yer alan mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanların tesliminde vergilendirme dönemi, faaliyette bulunan takvim yılının birer aylık dönemleri olarak belirlenmiştir. II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi taşıtlarda ise vergilendirme dönemi söz konusu olmayıp, ilk iktisap ile ilgili işlemlerin tamamlanmasından önce verginin beyanı ve ödenmesi gerekmektedir.

ÖTV, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunacaktır. II sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olan malların mükellefleri hariç olmak üzere ÖTV mükellefleri, bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmasa dahi bu dönemlerle ilgili olarak beyanname vermek zorundadırlar. Malın ithalinde ÖTV, ilgili gümrük idaresince hesaplanarak gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname veya diğer belgeler üzerine imza alınmak suretiyle mükellefe, kanuni temsilcisine veya gümrük müşavirine tebliğ edilecektir.

Beyanname verme zamanları ise;

(i) I sayılı listedeki mallara ait (1) numaralı ÖTV beyannamesi, vergilendirme dönemini izleyen 10. gün akşamına kadar,

(ii) II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlara ait (2B) numaralı, III sayılı listedeki mallara ait (3) numaralı ve IV sayılı listedeki mallara ait (4) numaralı ÖTV beyannameleri vergilendirme dönemini izleyen ayın 15. günü akşamına kadar KDV yönünden bağlı bulunulan vergi dairesine verilecektir.

(iii) II sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabında düzenlenecek (2A) numaralı ÖTV beyannamesi, ilk iktisaptan önce, bu işlemlerin yapıldığı yerdeki vergi dairesine verilecektir.

ÖTV, mükellefin KDV yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından tarh olunacak ve beyanname verme süresi içinde ödenecektir.

2.8. Verginin İndirimi

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 vergiden indirilecektir.

3. ÖTV İLE KDV'NİN KARŞILAŞTIRILMASI

ÖTV gerek sistematik gerekse hüküm açısından KDV ile büyük benzerlikler göstermektedir (Sipahi, 2002). ÖTV'nin daha iyi anlaşılabilmesi için diğer bir tüketim vergisi olan KDV ile karşılaştırılması yararlı olacaktır. Karşılaştırma suretiyle iki vergi arasındaki benzerlikler ve farklılıklar ortaya konulacaktır.

3.1. ÖTV ile KDV Arasındaki Benzerlikler

Her iki vergi de tüketim üzerinden alınan dolaylı vergilerdir. ÖTV Kanununda yer alan teslim, teslim sayılan haller, vergiyi doğuran olay, ihracat istisnası, diplomatik istisna ve diğer istisnalar, ihraç kaydıyla satışlarda tecil-terkin uygulaması, bağlı bulunulan vergi dairesi gibi bir çok hüküm KDV Kanunu ile ya tamamen aynı ya da çok az farklılık göstermektedir.

3.2. ÖTV ile KDV Arasındaki Farklılıklar

ÖTV ile KDV arasındaki farklılıklar üç başlık altında toplanabilir(Doğan, 2002:48):

(i)KDV, mal ve hizmetlerin üretiminden başlanarak tüketimine kadar bütün safhalarda uygulanan ve her safhada oluşturulan katma değeri vergilendirmektedir. Bu işleyiş, her safhada hesaplanan vergiden ödenen verginin indirilmesi yoluyla sağlanmaktadır. KDV tüketim safhasında alınan bir vergi iken, ÖTV sadece malların üretim, ilk iktisap veya ithali safhasında alınmaktadır.

(ii)KDV'nin kapsamı ÖTV'ye göre çok geniştir. KDV istisnalar hariç bütün mal ve hizmet ifalarından alınmakta, ÖTV ise sadece ÖTV Kanununa ekli listede belirlenmiş olan mallardan alınmakta ve hiçbir hizmet ifasından alınmamaktadır.

(iii)KDV'de mahsup sistemi benimsenmiş olup, mal satışı ve hizmet ifalarından alınan KDV, bu mal ve hizmetlerin iktisaplarında yüklenen KDV'den mahsup edilmektedir. Oysa ÖTV, sadece üretim ya da satış aşamasında yani tek aşamada alındığından mahsup sistemi söz konusu değildir.

4. ÖTV MUHASEBE İŞLEMLERİ

Mali nitelikli diğer işlemlerde olduğu gibi, ÖTV işlemlerinin de muhasebeleştirilmesi gerekir. Bu bölümde öncelikle ÖTV işlemlerinin kaydında kullanılacak hesaplar üzerinde durulacaktır. Daha sonra ÖTV muhasebe işlemleri, ÖTV ile ilgili durumlar; ÖTV'ye tabi malların satın alınması, satışı, ihracı ve ihraç kaydıyla satışı başlıkları altında ele alınacaktır.

ÖTV işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde İndirilecek ÖTV ve Hesaplanan ÖTV olmak üzere iki yeni hesaba ihtiyaç duyulmaktadır. 16.12.1993 tarih ve 21790 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 2 nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde "Hesap planında boş görülen 3'lü kod defter-i kebir(büyük defter) hesapları ise, ana hesap grubu ile grup hesaplarının işleyiş ve mantığına

uygun olmak, niteliği ve kapsamı itibariyle Hesap Planında belirlenmiş benzeri bir hesap bulunmamak, kullanıldığı takdirde ana hesap grubu ve hesap gruplarının bütünlük ve tutarlılığını bozmamak şartıyla serbestçe kullanılabilir" denmektedir (MSUGT, 1993). İndirilecek ÖTV nitelik ve kapsamı itibariyle 19 Diğer Dönen Varlıklar hesap grubuna, Hesaplanan ÖTV ise 39 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar hesap grubuna girer. Bu durumda 19 hesap grubunda boş bulunan 194 kodlu hesap İndirilecek ÖTV ve 39 hesap grubunda boş bulunan 394 kodlu hesap Hesaplanan ÖTV şeklinde kullanılabilir.

KDV tecil-terkin uygulamasında 192 Diğer KDV ve 392 Diğer KDV hesapları kullanılmaktadır. ÖTV tecil-terkin uygulamasına ilişkin muhasebe işleminde yine 194 ve 394 kodlu hesapların kullanılması gerekecektir. Çünkü, 19 hesap grubunda tüm 3'lü kod defter-i kebir hesapları dolu olduğundan ÖTV tecil-terkin işlemi için 19 hesap grubunda yeni hesap açma olanağı yoktur. Bu durumda, tecil ve terkin edilecek ÖTV ya 192 ve 392 kodlu Diğer KDV hesaplarının kapsamı (Diğer KDV ve ÖTV) genişletilerek bu hesaplarda gösterilecek ya da 194 ve 394 kodlu hesaplar her iki uygulama için de kullanılacaktır. Bu durumda 194 İndirilecek ÖTV ve 394 Hesaplanan ÖTV hesaplarına ilişkin alt hesaplar şöyle olacaktır:

194 İndirilecek ÖTV Hesabı

01 İndirilecek ÖTV

02 Tecil ve Terkin Edilecek ÖTV

394 Hesaplanan ÖTV Hesabı

01 Hesaplanan ÖTV

02 Tecil ve Terkin Edilecek ÖTV

4.1.ÖTV'ye Tabi Malların Satın Alınmasına İlişkin Muhasebe İşlemleri

İşletmeler ÖTV'ye tabi malları üretimde ya da faaliyetlerinde sarf malzemesi olarak kullanmak, maddi duran varlık olarak kullanmak veya satmak için alabilirler. Bu tür mallar için ödenen ÖTV'nin muhasebeleştirilmesinde belirleyici unsur, ÖTV'ye tabi malın aynı listede yer alan ÖTV'ye tabi başka bir malın üretiminde kullanılıp kullanılmayacağıdır.

(i) ÖTV'ye tabi mal, sarf malzemesi, stok ya da maddi duran varlık niteliğinde bir mal ise, ödenen ÖTV malın maliyet bedeline eklenerek ilgili gider, stok ya da maddi duran varlık hesabına borç kaydedilir.

Örnek 1:X işletmesi işletme malzemesi olarak kullandığı 5000 kg yağlama yağını peşin olarak satın almıştır. Fatura bilgileri şöyledir:

Yağ Bedeli	500.000.000 TL
ÖTV(1.000 TL/Kg)	5.000.000 TL
KDV Matrahı	505.000.000 TL
KDV	90.900.000 TL
Genel Toplam	595.900.000 TL

Bu işleme ilişkin yevmiye kaydı şöyledir:

150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	505.000.000
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	90.900.000
100 KASA HS.	595.900.000

ÖTV ödenerek satın alınan sarf malı işletme için önemsiz tutarda kabul ediliyor ve doğrudan gider yazılıyorsa, giderin ilgili olduğu fonksiyona göre 7/A seçeneği için, 730, 740,750,760,770 kodlu hesaplara, 7/B seçeneği için 790 kodlu hesaba borç kaydedilir.

Örnek 2:X işletmesi personel servisi olarak kullanmak amacıyla midibüs satın almış ve bedelini nakden ödemiştir. Fatura bilgileri şöyledir:

Midibüs Bedeli	30.000.000.000 TL
ÖTV(% 4)	1.200.000.000 TL
KDV Matrahı	31.200.000.000 TL
KDV	5.616.000.000 TL
Genel Toplam	36.816.000.000 TL

Bu işleme ilişkin yevmiye kaydı şöyledir:

254 TAŞITLAR HS.	31.200.000.000
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	5.616.000.000
100 KASA HS.	36.816.000.000

(ii) ÖTV'ye tabi malın, yer aldığı listede bulunan ÖTV'ye tabi olacak başka bir malın imalinde kullanılacak bir mal olması halinde ödenen ÖTV, ÖTV Kanununun 9. maddesi gereğince indirim konusu yapılacaktır. Bu durumda ödenen ÖTV 194 İndirilecek ÖTV hesabına kaydedilir. Daha sonra ödenecek ÖTV'den indirilir.

Örnek: X işletmesi deodorant üretmekte olup, üretimde kullanmak üzere alkol ve parfüm satın almıştır. Ödeme nakit olarak yapılmıştır. Fatura bilgileri şöyledir:

Alkol Bedeli	200.000.000 TL
Alkol ÖTV(% 212)	424.000.000 TL
Alkol KDV Matrahı	624.000.000 TL
Alkol KDV	112.320.000 TL
Parfüm Bedeli	500.000.000 TL
Parfüm ÖTV(% 6,7)	33.500.000 TL
Parfüm KDV Matrahı	533.500.000 TL
Parfüm KDV	96.030.000 TL
Genel Toplam	1.365.850.000 TL

İşletmede üretilen mal(deodorant) IV sayılı listede yer almaktadır. Satın alınan mallardan alkol III sayılı listede yer aldığından, ÖTV Kanunundaki "aynı listede yer alan mallar için ödenen ÖTV indirim konusu yapılabilir" hükmü gereğince alkol için ödenen ÖTV indirim konusu yapılamaz. Alkol için ödenen ÖTV alkolün maliyet bedeline eklenir. Bu durumda alkol maliyeti (200.000.000+424.000.000) 624.000.000 TL olacaktır. Parfüm ise IV sayılı listede yer aldığından parfüm için ödenen ÖTV indirim konusu yapılabilir. Bu işleme ilişkin yevmiye kaydı şöyledir:

150 İLK MADDE VE MALZEME HS.	1.124.000.000
01 Alkol	624.000.000
02 Parfüm	500.000.000
191 İNDİRİLECEK KDV HS.	208.350.000
194 İNDİRİLECEK ÖTV HS.	33.500.000
01 İndirilecek ÖTV	
100 KASA HS.	1.365.850.000

4.2.ÖTV'ye Tabi Malların Satışına İlişkin Muhasebe İşlemleri

ÖTV'ye tabi malların satışında bütün işletmeler ÖTV'yi hesaplanan ÖTV olarak kaydederler. Hesaplanan ÖTV'nin beyan ve ödenmesinde işletmenin indirilecek ÖTV'si bulunup bulunmamasına göre farklılık söz konusudur.

(i)ÖTV'ye tabi malları imal ve inşa edip satan işletmeler tahsil ettikleri ÖTV'yi hesaplanan ÖTV olarak kaydederler.

Örnek: X işletmesi ÖTV ve KDV hariç 800.000.000 TL'lik deodorant satmıştır. Fatura bilgileri şöyledir:

Deodorant Bedeli	800.000.000 TL
ÖTV(% 6,7)	53.600.000 TL
KDV Matrahı	853.600.000 TL
KDV	153.648.000 TL
Genel Toplam	1.007.248.000 TL

Bu işleme ilişkin yevmiye kaydı şöyledir:

100 KASA HS. 1.007.248.000

600YURTİÇİ SATIŞLAR HS. 800.000.000

391 HESAPLANAN KDV HS. 153.648.000

394 HESAPLANAN ÖTV HS. 53.600.000

01 Hesaplanan ÖTV

(ii)Hesaplanan ÖTV'den indirim konusu yapılabilecek ÖTV bulunan işletmelerde indirilecek ÖTV'nin mahsubundan sonra kalan tutar, ÖTV beyannamesi ile beyan edilir ve beyanname süresi içinde ilgili vergi dairesine ödenir.

Örnek: X işletmesinin ÖTV dönemi sonu indirilecek ÖTV tutarı 33.500.000 TL ve hesaplanan ÖTV tutarı 53.600.000 TL'dir. Bu durumda (53.600.000-33.500.000) 20.100.00 TL ödenecek ÖTV vardır.

394 HESAPLANAN ÖTV HS. 53.600.000

01 Hesaplanan ÖTV

194 İNDİRİLECEK ÖTV HS. 33.500.000

01 İndirilecek ÖTV

360 ÖD.VERGİ VE FON. HS. 20.100.000

05 ÖTV

(iii)İndirilecek ÖTV bulunmayan işletmelerde ise hesaplanan ÖTV tutarı ÖTV beyannamesi ile beyan edilir ve beyanname süresi içinde ilgili vergi dairesine ödenir.

Örnek: Y işletmesinin ÖTV dönemi sonu hesaplanan ÖTV tutarı 53.600.000 TL'dir.

394 HESAPLANAN ÖTV HS. 53.600.000

01 Hesaplanan ÖTV

360 ÖD.VERGİ VE FON. HS. 53.600.000

05 ÖTV

4.3.İhracat ve İhraç Kaydıyla Satışlarda Ödenen ÖTV'ye İlişkin Muhasebe İşlemleri

ÖTV'ye tabi malın ihraç edilmesi halinde ihracat istisnası, I sayılı listenin (B) cetvelindeki malların I sayılı liste dışındaki malların imalinde kullanılacak olması halinde ve ÖTV'ye tabi malların ihraç kaydıyla satışında tecil-terkin uygulaması söz konusudur.

(i)ÖTV kapsamına giren malların ihracat teslimleri ÖTV Kanununun 5. maddesine göre ÖTV'den istisna edilmiştir. Bu durumda ihracat işlemi ile ilgili faturada ÖTV yer almayacaktır.

Örnek: X işletmesi ABD'deki A işletmesine 5.000 \$ tutarında deodorant satmıştır. 1 \$=1.000.000 TL'dir. Satış bedeli banka hesabına yatırılmıştır.

102 BANKALAR HS. 5.000.000.000

601 YURTDIŐI SATIŞLAR HS. 5.000.000.000

(ii)ÖTV ödenerek satın alınan ya da imalinde veya inŐasında ÖTV ödenerek satın alınan mallar kullanılan malların ihraç edilmesi halinde, ihraç edilen mallara ait alış faturaları veya benzeri belgelerde gösterilen ve beyan edilen ÖTV iade edilir(Demir, 2002:23).

Örnek: X işletmesi ihracatçı işletme olup, ihraç konusu mal için ödediği 33.500.000 TL ÖTV bulunmaktadır.

136 DİŐER ÇEŐİTLİ ALACAKLAR HS. 33.500.000

01 Vergi Dairesinden Alacaklar

191 İNDİRİLECEK ÖTV HS. 33.500.000

01 İndirilecek ÖTV

İhracatçı işletme vergi dairesinden alacağının nakit olarak ödenmesini ya da vergi borçlarından mahsubunu isteyebilir.

100 KASA HS

veya

360 ÖDENECEK VERĐİ VE FONLAR HS 33.500.000

01 Gelir Vergisi

136 DİŐER ÇEŐİTLİ ALACAKLAR HS. 33.500.000

01 Vergi Dairesinden Alacaklar

(iii)Daha öncede ağklandığı üzere, I sayılı listenin (B) cetvelindeki malların I sayılı liste dışındaki malların imalinde kullanılacak olması halinde ve ÖTV kapsamına giren malların ihraç edilmek üzere ihracatçılara tesliminde tecil-terkin uygulaması yapılmaktadır.

Örnek:X işletmesi ihraç kaydıyla yurtiçi bir işletmeye kredili olarak deodorant satmıştır. Fatura bilgileri şöyledir:

Deodorant Bedeli	800.000.000 TL
ÖTV(% 6,7)	53.600.000 TL
KDV Matrahı	853.600.000 TL
KDV	153.648.000 TL
Genel Toplam	1.007.248.000 TL

Bu işleme ilişkin yevmiye kaydı şöyledir:

120 ALICILAR HS	800.000.000
192 DİĞER KDV HS	153.648.000
01 Tecil Edilecek KDV	
194 İNDİRİLECEK ÖTV HS	53.600.000
02 Tecil ve Terkin Edilecek ÖTV	
600 YURTİCİ SATIŞLAR HS.	800.000.000
391 HESAPLANAN KDV HS.	153.648.000
394 HESAPLANAN ÖTV HS.	53.600.000
02 Tecil ve Terkin Edilecek ÖTV	

Tecil edilen ÖTV ihracatın gerçekleştiği dönemde ilgili belgelerin vergi dairesine ibrazı ile terkin olunur. Bu işleme ilişkin yevmiye kaydı şöyledir:

394 HESAPLANAN ÖTV HS.	53.600.000
02 Tecil ve Terkin Edilecek ÖTV	
194 İNDİRİLECEK ÖTV HS	53.600.000
02 Tecil ve Terkin Edilecek ÖTV	

5.SONUÇ

Vergi mevzuatımızda yer alan KDV'den sonra tüketim üzerinden alınan bir diğer dolaylı vergi ÖTV'dir. ÖTV, genel bir tüketim vergisi olan KDV'ye göre kısmi bir harcama vergisi niteliğinde olup, sadece ÖTV Kanununa ekli listede belirlenmiş olan mallar üzerinden üretim veya satış aşamasında alınan tek aşamalı bir vergidir ve mahsup işlemi de söz konusu değildir.Öte yandan ÖTV'nin yürürlüğe girmesiyle çok sayıda vergi, harç ve fon payı yürürlükten kaldırılarak vergi mevzuatımızda sadeleştirme sağlanmıştır. Ayrıca, ÖTV'nin bir diğer amacı, AB müktesebatına uyum sağlamaktır.AB ile ÖTV alanında uyumlaştırma 2002 yılında başlayan orta vadeli taahhütlerimiz arasında yer aldığından, ÖTV'nin yürürlüğe girmesiyle bu taahhüdümüz de yerine getirilmiş olmaktadır.

ÖTV işlemlerinin muhasebeleştirilmesinde İndirilecek ÖTV ve Hesaplanan ÖTV olmak üzere iki yeni hesaba ihtiyaç duyulmaktadır. 19 hesap grubunda boş bulunan 194 kodlu hesap İndirilecek ÖTV ve 39 hesap grubunda boş bulunan 394 kodlu hesap Hesaplanan ÖTV şeklinde kullanılabilir. ÖTV tecil-terkin uygulamasında 19 hesap grubunda tüm 3'lü kod defter-i kebir hesapları dolu olduğundan tecil-terkin işlemi için de 194 ve 394 kodlu hesaplar kullanılabilir. Bu durumda 194 ve 394 kodlu hesapların alt hesapları 01 İndirilecek/Hesaplanan ÖTV ve 02 Tecil ve Terkin Edilecek ÖTV şeklinde düzenlenebilir.

ÖTV işlemlerinin muhasebeleştirme ilkeleri şu şekilde sıralanabilir:

(i)ÖTV bir sarf malzemesi, stok ya da maddi duran varlık alımı için alınmış ise, ödenen ÖTV sarf malzemesi, stok ya da maddi duran varlık ile birlikte gider, stok ya da maddi duran varlık hesabına kaydedilir.

(ii)ÖTV'ye tabi olacak başka bir malın imalinde kullanılacak malların alınması için ÖTV ödenmesi halinde, ödenen ÖTV indirim konusu yapılacağından indirilecek ÖTV olarak kaydedilir.

(iii)ÖTV'ye tabi malları imal ve inşa edip satan işletmeler, tahsil ettikleri ÖTV'yi hesaplanan ÖTV olarak kaydederler.

(iv)İndirim konusu yapılabilecek ÖTV ödeyen işletmelerde indirilecek ÖTV'nin mahsubundan sonra kalan tutar, indirim konusu yapılacak ÖTV bulunmayan işletmelerde ise hesaplanan ÖTV tutarı ödenecek ÖTV olarak kaydedilir.

(v)ÖTV'ye tabi malların ihraç edilmesi halinde ihraç edilen malların alış faturaları vb. belgeler üzerinde gösterilen ve beyan edilerek ödenen ÖTV

ihracatçıya iade edilir. İhraç edilmek üzere alınan mallar için ödenen ÖTV indirilecek ÖTV olarak kaydedilir. İhracat gerçekleştiği zaman, iade ya da vergi borçlarından mahsup işlemine ilişkin kayıt yapılır.

(vi)ÖTV'ye tabi malların ihraç kaydıyla tesliminde, ÖTV (ihracatçıdan tahsil edilmemek şartıyla) tecil edileceğinden ÖTV'nin teciline, söz konusu mala ilişkin ihracat gerçekleştiğinde ÖTV terkin edileceğinden ÖTV'nin terkinine ilişkin kayıt yapılır.

ABSTRACT

Private Consumption Tax(PCT) ,an another general consumption tax after Value Added Tax in our country, came into effect in August 2002. With this PCT, some taxes, duties, fees and funds in our legislation were abolished. Thus, in our tax legislation some simplifications have been provided. PCT that has been put into practice with the study of EU accordance is quite similar to Value Added Tax. The aim of this study is to give informations about the application and accounting of private consumption tax.

KAYNAKÇA

Demir, Ahmet (2002), "Özel Tüketim Vergisi ve Muhasebe İşlemleri", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog**, S:173, ss.10-27.

Doğan, Uğur (2002), "100 Soruda ÖTV", **Vergi Sorunları Dergisi Özel Ek**, S:167.

Sipahi, Barış (2002), "Özel Tüketim Vergisi Kanunu Kapsamında İhraç Kaydıyla Teslimlerin Muhasebeleştirilmesi ve Bir Öneri", **İstanbul SMMMO Mali Çözüm Dergisi**, S:60,

<http://www.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/60%20MALI%20CÖZÜM/29-%2060%20BARIS%20SİPAHİ%20.doc>

Özel Tüketim Vergisi Kanunu (2002).

1 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği (2002).

2 Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği(MSUGT), (1993).