



denetim güç katar

Yeminli Mali Müşavirlik & Denetim
& Danışmanlık

Acıbadem Cd. Camlıca Apt. No.77/13
Acıbadem-Kadıköy/İSTANBUL
Tel :0.216.340 00 86
Fax:0.216.340 00 87
E-posta: info@erkymm.com

No: 2010/20

Tarih: 10.07.2010

Konu: 09.07.2010 tarih ve 27636 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 19 Seri No’lu Özel Tüketim Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde; serbest bölgeye ve Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimlerde ÖTV uygulaması, ihraç kaydıyla yapılan teslimlerde süre, Tecil-Terkin kapsamında satılan malların iadesi, petrol rafinerilerinde yakıt olarak kullanılan mallarda ÖTV uygulaması, (I) sayılı listedeki malların ithalinde alınan teminat ve teminat çözümü işlemlerine ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Özet: Bu Tebliğin konusunu 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu¹ uygulamalarına ilişkin açıklamalar oluşturmaktadır.

1 - SERBEST BÖLGEYE VE TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYEN YOLCULARA YAPILAN TESLİMLERDE ÖTV UYGULAMASI

Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanununun 5/1 inci maddesiyle, yurt dışındaki müşterilere teslim edilen ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkan mallar ÖTV'den istisna edilmiştir.

Bu istisnanın uygulamasına ilişkin açıklamaların yapıldığı 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin² (5.1.1.) bölümünde, yurt dışındaki müşteri tabirinin; ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade ettiği, ihraç konusu malların yurt dışına çıktığının gümrük beyannamesinin aslı veya ilgili gümrük idaresi, noter ya da yeminli mali müşavir tarafından onaylı örneğinin, ihracatın gerçekleştiği dönemdeki ÖTV beyannamesine eklenmek suretiyle tevsik edileceği belirtilmiştir.

Öte yandan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun³ 12/1 inci maddesindeki serbest bölgedeki alıcıya veya yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılan teslimlerin ihracat teslimi sayılacağına dair hükümler, ÖTV Kanununda yer almamaktadır. Bu nedenle serbest bölgelere veya yetkili gümrük antreposu işleticilerine yapılan teslimlerde ÖTV yönünden ihracat istisnası uygulanması mümkün değildir.

Aynı şekilde, KDV Kanununun 11/1 inci maddesi kapsamında Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimlerde KDV iadesi uygulamasına ilişkin 43 Seri No.lu⁴ ve özel fatura ile KDV istisnası uygulamasına ilişkin 61 Seri No.lu⁵ KDV Genel Tebliğlerinde yapılan düzenlemelerin ÖTV uygulaması açısından geçerliliği bulunmamaktadır. Bu nedenle Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara ÖTV kapsamına giren malların tesliminde ÖTV istisnası

uygulanması veya tahsil edilen ÖTV'nin iadesi söz konusu değildir.

Ayrıca serbest bölgeye veya Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimlerde ihracat istisnası uygulanmadığından, serbest bölgeye veya Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara teslim edilecek malların ÖTV mükelleflerinden satın alınmasında, ÖTV Kanununun 8/2 nci maddesi kapsamında tecil-terkin uygulamasının olmayacağı da tabiidir.

2 - İHRAÇ KAYDIYLA YAPILAN TESLİMLERDE SÜRE

ÖTV Kanununun 8/2 nci maddesiyle, ihraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ait ÖTV'nin, mükelleflerce ihracatçılardan tahsil edilmemesi şartıyla, bu mükelleflerin talebi üzerine vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacağı, söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen verginin terkin olunacağı hükme bağlanmıştır.

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun⁶ 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunacaktır. Ancak ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların 213 sayılı Vergi Usul Kanununda⁷ belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde, tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Ancak, ihraç kaydıyla teslimlerde KDV yönünden tecil-terkin uygulamasına ilişkin KDV Kanununun 11/1 inci maddesinin (c) bendinde, ihracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren onbeş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebileceğine dair hüküm bulunmasına rağmen, ÖTV Kanununda bu yönde bir hüküm yer almamaktadır.

Bu çerçevede, ÖTV Kanununun 8/2 nci maddesi uyarınca ihraç kaydıyla teslim edilen malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmemesi halinde, ilgili vergi dairesinden KDV uygulaması açısından ek süre alınmış olsa dahi, tecil edilen ÖTV'nin gecikme zammı (mücbir sebeplerin varlığı halinde tecil faizi) ile birlikte tahsil edileceği tabiidir.

3 - TECİL-TERKİN KAPSAMINDA SATILAN MALLARIN İADESİ

ÖTV Kanununun 8/1 inci maddesinde, Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların (I) sayılı listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere tesliminde, 8/2 nci maddesinde ise Kanuna ekli listelerde yer alan malların ihraç kaydıyla teslimlerinde tecil edilecek ÖTV'ye ilişkin hükümlere yer verilmiş bulunmaktadır.

Söz konusu maddede, tecil-terkin şartlarına ilişkin hükümlere uyulmaması halinde tecil edilen verginin, vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirlenen gecikme zammı (mücbir sebep durumunda tecil faizi) ile birlikte tahsil edileceği belirtilmiştir.

Bu düzenlemeler kapsamında satın alınan malların, gerek Kanunda belirtilen yasal süreler içerisinde (8/1 inci maddedeki 12 ay, 8/2 nci maddedeki 3 ay), gerekse bu süreler geçtikten sonra iade edilmesi durumu, tecil-terkin şartlarının ihlal edilmesi sonucunu doğurduğundan,

anılan madde kapsamında teslim edilen malların iade edilmesi durumunda tecil edilen verginin vade tarihinden itibaren gecikme zammı (mücbir sebep durumunda tecil faizi) ile birlikte tahsil edilmesi gerekmektedir.

4 - PETROL RAFİNERİLERİNDE YAKIT OLARAK KULLANILAN MALLARDA ÖTV UYGULAMASI

Mülga Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanununun⁸ uygulanmasında, rafineri şirketlerince yapılan petrol ürünlerinin satışları akaryakıt tüketim vergisine tabi olup, akaryakıt tüketim vergisinin mükellefi bu verginin konusuna giren ürünlerin satışını yapan rafineri şirketleridir.

Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanununun 1/2/2000 tarihinden geçerli olmak üzere 4503 sayılı Kanunun⁹ 8 inci maddesiyle yürürlükten kaldırılan 3 üncü maddesinde rafineri şirketleri için verginin matrahının, kendi tüketimleri için kullandıkları da dahil olmak üzere, verginin konusuna giren petrol ürünlerinin gümrüklü rafineri satış fiyatları olduğu hükmü yer almaktaydı.

Buna göre, 1/2/2000 tarihine kadar rafineri şirketlerince kendi tüketimleri için kullanılan ve ticari olarak "burner fuel-oil" diye tabir edilen mal da akaryakıt tüketim vergisinin konusuna girmekte ve anılan Kanunda öngörülen hükümler çerçevesinde akaryakıt tüketim vergisine tabi tutulmaktaydı.

Ancak, 1/2/2000 tarihinden geçerli olmak üzere, 4503 sayılı Kanunla Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanununda yapılan değişiklik sonucunda, rafineri şirketlerince, kendi tüketimleri için kullandıkları petrol ürünleri, akaryakıt tüketim vergisinin konusundan çıkarılmıştır.

Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, ÖTV Kanununun 18 inci maddesiyle 1/8/2002 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmakla birlikte, rafineri şirketlerinin, üretimlerinde kullandıkları petrol ürünlerinin verginin konusuna girmemesi ilkesi Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile de korunmuştur.

Dolayısıyla, ÖTV Kanununun yürürlüğe girdiği 1/8/2002 tarihinden sonra petrol rafinerilerince imal veya ithal edilen ÖTV'ye tabi malların yine ÖTV'ye tabi malların imalatında yakıt olarak kullanılmasının ÖTV'ye tabi tutulması söz konusu değildir.

5 - (I) SAYILI LİSTEDEKİ MALLARIN İTHALİNDE ALINAN TEMİNAT

1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin "(I) Sayılı Listedeki Mallar İçin Gümrükte Alınacak Teminat" başlıklı (16.3.) bölümünde, ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listedeki malların ithalinde ÖTV Kanununun 16/4 üncü maddesi uyarınca bu bölümde belirlenen tutarda banka teminat mektubunun gümrük idarelerine verilmesi, bu şekilde teminat verilmediği sürece gümrükleme işleminin yapılmamasının uygun görüldüğü belirtilmiştir.

Bu uygulamada banka teminat mektubuna göre daha likit değer olan Türk Lirasının da teminat olarak kabul edilmesi mümkündür.

6 - TEMİNAT ÇÖZÜMÜ İŞLEMLERİ

1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin "İthal Edilen Petrol Ürünlerinin Tesliminde Beyan Edilen ÖTV'ye Ait Bilgi Formunun (EK: 12) Düzenlenmesi ve Gümrük İdaresince Alınan Teminatın

Çözümü İşlemleri" başlıklı (16.4.) bölümünün (e) bendinde ithalatçı imalatçıların (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları ithal edip 2002/4930 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın¹⁰ 4 üncü maddesi kapsamında imalatatta kullanmaları halinde bu kullanımın yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen üretim raporu ile tevsik edilmesi üzerine vergi dairesince (EK: 12) bilgi formu düzenlenerek ilgili gümrük idaresine gönderileceği belirtilmiştir.

Ancak bu Tebliğin yayımı tarihinden itibaren, vergi dairelerince söz konusu formun düzenlenebilmesi için, yeminli mali müşavirlerce düzenlenen raporlarda imal edildiği belirtilen malların teslimine dair ÖTV beyanının da aranılması uygun görülmüştür.

- 1 12/6/2002 tarih ve 24783 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- 2 30/7/2002 tarih ve 24831 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- 3 2/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- 4 28/7/1994 tarih ve 22004 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- 5 1/3/1997 tarih ve 22920 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- 6 28/7/1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.
- 7 10/1/1961 tarih ve 10703 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- 8 20/11/1984 tarih ve 18581 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- 9 29/1/2000 tarih ve 23948 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- 10 22/12/2002 tarih ve 24971 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Saygılarımızla.

ERK Yeminli Mali Müşavirlik

& Denetim & Danışmanlık

Mehmet ERKAN

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bu sirkülerde yer alan ilgili mevzuata veya görüş için ERK YMM'ye başvurulmasında yarar bulunmaktadır.