

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ REHBERİ

Kemal OKTAR
Maliye Bakanlığı
Gelirler Genel Müdürlüğü
Şube Müdürü

TÜRMOB YAYINLARI- 186
ANKARA - 2002
Sirküler Rapor Serisi
Seri No :2002 - 9

TÜRMOB Adına Sahibi
Mustafa ÖZYÜREK

Sorumlu Yazışleri Müdürü
Ali E. DOĞANOĞLU

Dizgi - Düzenleme

TÜRMOB
Basın - Yayın Servisi

Sirküler Rapor kitaplarında yer alan yazılarda ileri sürülen görüşler yalnızca yazarlarına aittir. Yayıncı kuruluş TÜRMOB' u bağlamaz.

ÖNSÖZ

TÜRMOB olarak büyük önem verdiğimiz konuların başında mesleki eğitim gelmektedir. Mesleki eğitime katkı sağlaması ve uygulamacılara yol göstermesi amacıyla yayınlamaya başladığımız **Sirküler Rapor Serisi** bu amacımıza ulaşmada oldukça önemli bir fonksiyon üstlenmiştir.

Geçtiğimiz iki yıllık dönemde **Sirküler Rapor Serisi** meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin büyük takdirini toplayarak, yoğun bir ilgiyle karşılanmıştır. Böylesi geniş bir talebi karşılama uğraşımız devam ederken, eğitim serisinin sürekli hale gelmesi yönünde talepleri karşılamak için çalışmalarımızı sürdürmekteyiz.

Sirküler Rapor kitaplarımız bir okuma komisyonu tarafından incelendikten sonra basılarak sizlerin istifadesine sunulmaktadır.

Siz değerli meslektaşlarımızın ve stajyerlerimizin beğeni ve takdirini toplayacağına inandığımız 2002-9 Seri Numaralı bu kitabı; Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Şube Müdürü Kemal OKTAR tarafından hazırlanan "**Özel Tüketim Vergisi Rehberi**" isimli eser oluşturuyor. Bu çalışma bir kaynak kılavuz niteliğinde olup konuyu örnekleri ile açıklamaktadır.

Sirküler kitaplarımız, bir plan doğrultusunda hazırlanarak, her ay bir kitap olarak sizlere ulaştırılmaktadır. Kitabın, meslek camiamıza ve uygulamacılara faydalı olmasını diliyorum. Eğitim serimize gösterilen ilgi ve destekten dolayı meslektaşlarımıza ve stajyerlerimize teşekkürlerimi sunarım.

Nail SANLI
Genel Sekreter

İÇİNDEKİLER

GENEL	1
ÖTV'YE GEÇİŞİN NEDENLERİ	1
1. DOLAYLI VERGİLERDE SADELEŞTİRME	1
2. AVRUPA BİRLİĞİNE UYUM	3
ÖTV'NİN ÖZELLİKLERİ	3
1. Tek Safhada Uygulama	3
2. Şeffaf Bir Yapı	4
3. Kapsamına Giren Mallar Sınırlı	4
4. Yönetimi Kolay	4
5. Vergi Hasılatı Yüksek	5
6. Mali Politikaların Uygulanmasında Etkin	5
7. Daha Adil Bir Vergi	5
8. KDV Oranlarında Sadeleştirme	6
(I) SAYILI LİSTE: PETROLÜRÜNLERİ VE DOĞALGAZ	6
1. VERGİNİN KAPSAMINA GİREN MALLAR	7
2. VERGİLENDİRME	9
a) Vergiyi Doğuran Olay	9
b) Verginin Mükellefi	10
c) Müteselsil Sorumluluk	10
d) Vergi Tutarları	11
e) Vergi İndirimi	12
f) Verginin Beyanı ve Ödenmesi	12
g) Düzeltme İşlemleri	13
3. PETROL ÜRÜNLERİNİN İTHALİNDE TEMİNAT UYGULAMASI ...	13
Teminat Miktarları	14

4. İSTİSNALAR	15
a) İhracat İstisnası	15
b) İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması	16
c) İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi	17
d) İthalat İstisnaları	17
e) Silahlı Kuvvetlerin Alımlarında İstisna	18
f) Petrol Arama Faaliyetleri İstisnası	18
g) Diplomatik İstisna	19
5. SOLVENT TÜRÜ ÜRÜNLERDE TECİL-TERKİN UYGULAMASI	20
a) Solvent Türü Ürünlerin İmalatçıdan veya İthalatçıdan Alımı Tecil-Terkin	20
b) Solvent Türü Ürünlerin İmalatçı Tarafından Bizzat İthalinde Tecil-Terkin	21
c) YMM Raporlarının Düzenlenmesi	22
d) Şartlara Uyulmaması Halinde Yapılacak İşlemler	23
6. KALDIRILAN HÜKÜMLER VE GEÇİŞ DÖNEMİNDE VERGİLEME	24
(II) SAYILI LİSTE : MOTORLU TAŞITLAR	24
A. KAYIT VE TESCİLE TABİ OLAN TAŞITLAR	25
1. VERGİNİN KAPSAMINA GİREN MALLAR	25
2. VERGİLENDİRME	26
a) Vergiyi Doğuran Olay	26
b) Verginin Mükellefi	27
Örnekler	29
c) Müteselsil Sorumluluk	31
d) Verginin Matrahı ve Oranları	31
e) Verginin Beyanı ve Ödenmesi	33
f) Düzeltme İşlemleri	34
3. İSTİSNALAR	35
a) İhracat İstisnası	35
b) İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması	35
c) İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi	36
d) İthalat İstisnası	37
e) Diplomatik İstisna	37

f) Malul ve Sakatların Taşıtlarında İstisna	38
g) Türk Hava Kurumunun Alımlarında İstisna	39
4. TAŞIT ARAÇLARININ TADİLATLARINDA VERGİLENDİRME	39
5. KALDIRILAN HÜKÜMLER VE GEÇİŞ DÖNEMİNDE VERGİLEME	40
B. KAYIT VE TESCİLE TABİ OLMAYAN TAŞITLAR	41
1. VERGİNİN KAPSAMINA GİREN MALLAR	41
2. VERGİLENDİRME	42
a) Vergiyi Doğuran Olay	42
b) Verginin Mükellefi	42
c) Verginin Matrahı ve Oranları	43
d) Verginin Beyanı ve Ödenmesi	44
e) Düzeltme İşlemleri	44
Mal İadelerinde Belge Düzeni	45
3. İSTİSNALAR	49
a) İhracat İstisnası	49
b) İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması	49
c) İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi	50
d) İthalat İstisnaları	50
e) Diplomatik İstisna	51
4. GEÇİŞ DÖNEMİNDE VERGİLEME	51
(III) SAYILI LİSTE : KOLALI GAZOZLAR, ALKOLLÜ İÇKİLER VE TÜTÜN MAMÜLLERİ	52
1. VERGİNİN KAPSAMINA GİREN MALLAR	52
2. VERGİLENDİRME	52
a) Vergiyi Doğuran Olay	52
b) Verginin Mükellefi	53
c) Verginin Matrahı ve Oranları	54
d) Verginin Beyanı ve Ödenmesi	55
e) Düzeltme İşlemleri	56

3. İSTİSNALAR	56
a) İhracat istisnası	56
b) İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması	57
c) İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi	58
d) İthalat İstisnaları	58
e) Diplomatik İstisna	59
4. KALDIRILAN HÜKÜMLER	59
5. GEÇİŞ DÖNEMİNDE VERGİLEME	60
(IV) SAYILI LİSTE : LÜKS TÜKETİM MALLARI	60
1. VERGİNİN KAPSAMINA GİREN MALLAR	61
2. VERGİLENDİRME	65
a) Vergiyi Doğuran Olay	65
b) Verginin Mükellefi	66
c) Verginin Matrahı ve Oranları	67
d) Verginin Beyanı ve Ödenmesi	68
e) Düzeltme İşlemleri	69
3. İSTİSNALAR	69
a) İhracat İstisnası	69
b) İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması	70
c) İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi	71
d) İthalat İstisnaları	71
e) Güvenlik Kuruluşlarının Silah Alımlarına İlişkin İstisna	71
f) Kamu Kurumlarına Yapılan Bedelsiz Teslimlerde İstisna	72
4. GEÇİŞ DÖNEMİNDE VERGİLEME	72

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ

6 Haziran 2002 tarihinde T.B.M.M.'de kabul edilerek 12 Haziran 2002 tarihli ve 24783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile ikinci büyük değişikliğin gerçekleştirildiği dolaylı vergi sistemimiz, Avrupa Birliğinde de uygulanan modern bir yapıya dönüşmüştür. Bu Kanunla, 1 Ağustos 2002 tarihinde 16 adet vergi, harç, fon ve pay kaldırılarak ÖTV yürürlüğe konulmuştur. ÖTV'nin yürürlüğe girmesiyle % 26 ve % 40 olan yükseltilmiş KDV oranlarına da son verilmiş ve KDV oranları; indirimli (% 1 ve % 8) ve genel (% 18) oran olarak uygulanmaya başlanmıştır. Böylece dolaylı vergi sistemimiz; bazı tüketim mallarının ithali veya imalinde tek bir safhada alınan ÖTV ile genel olarak tüm mal ve hizmetlerin ithali veya imalinden tüketimine kadar her safhada alınan KDV olmak üzere temelde iki vergi üzerine kurulmuştur.

ÖTV vergi terminolojimize yeni bir vergi olarak katıldığı halde yeni bir vergi sayılmaz.. Bunun nedeni ÖTV'nin hiç vergilenmeyen mallar için getirilmiş bir vergi olmayışdır Şu anda değişik adlarla değişik mallardan alınmakta olan 16 adet vergi, harç, pay ve fon kaldırılmakta, bunların yerine tek bir vergi uygulanmaktadır. En önemlisi ÖTV, yürürlükten kaldırdığı bu mali yüklerle eşit bir vergi yükü öngörmektedir.

ÖTV'YE GEÇİŞİN NEDENLERİ

ÖTV'ye geçişin iki temel nedeni vardır. Bunların ilki, karmaşık olan dolaylı vergi sistemimizin sadeleştirilmesi, ikincisi ise Avrupa Birliği mevzuatına uyumdur.

1. DOLAYLI VERGİLERDE SADELEŞTİRME

ÖTV'nin temelleri aslında KDV ile atılmıştı. 1985 yılında KDV yürürlüğe girildiğinde, bazı mallar için KDV dışında ayrıca ek vergi getirilmişti. Bazı mallar için KDV'nin yanı sıra ek vergi uygulanmasının nedeni, KDV'den önce bu mallardan alınan istihsal vergisinin % 10'luk KDV oranından daha yüksek olmasıdır. Ek vergi kapsamına alınan kolalı gazozda % 50, tütün mamüllerinden

% 70, alkollü içkilerden de % 20-70 oranlarında istihsal vergisi alınmaktaydı. KDV ile birlikte 1985 yılından itibaren sigaralar ve diğer tütün mamülleri ile yüksek alkollü içkilerden % 50, bira ve taze üzüm şaraplarından % 15, kolalı gazozdan ise % 10 oranında ek vergi uygulanmasına başlanmıştır.

Bu tarihlerde ÖTV'nin klasik mallarından olan akaryakıtlar için de yeni bir vergi yürürlüğe girmişti. Daha önce 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu kapsamında belediyelere gelir sağlamak amacıyla ihdas edilmiş olan akaryakıt tüketim vergisi, 1 Aralık 1984 tarihinde yürürlüğe giren 3074 sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu ile bağımsız bir vergi haline gelmişti. Böylece 1985 yılında ÖTV'nin temelleri atılmıştı.

Takip eden yıllarda bazı kamu kurumlarına kaynak sağlamak ya da bazı kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla çeşitli mal ve hizmetler üzerinden dolaylı vergi, fon ve paylar ihdas edilmiştir. Bunlardan biri 1988 yılında yürürlüğe giren Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisidir (EGSSHV). Kolalı gazoz, alkollü içkiler ve tütün mamülleri üzerinden başlangıçta maktu tutarda alınan bu vergi, temel eğitimin 8 yıla çıkarılması nedeniyle gerekli olan finansmana kaynak teşkil etmesi amacıyla 1997 yılında % 10 olarak nispi hale getirilmiştir. Bu oran 11.3.1999 tarihinden itibaren % 15'e çıkarılmış ve ÖTV ile yürürlükten kaldırılana kadar bu verginin uygulamasına devam edilmiştir.

EGSSHV gibi, bazı kamu hizmetlerinin görülmesi veya çeşitli kurum ve kuruluşlara kaynak sağlanması amacıyla KDV dışında bir çok dolaylı vergi, fon ve pay ihdas edilmiştir. Bu nedenle 2000'li yıllara gelindiğinde dolaylı vergi sistemimiz karmaşık bir görünüme bürünmüştür. Bu vergi, fon ve payların birbirinin matrahına dahil edilmesi, vergi yükünün hesaplanmasında güçlükler doğuruyordu. Bunun sonucu mükellefler vergi hesaplamalarında yanlışlığa düşebiliyorlardı. Şeffaf vergilemeye engel olan bu yapı, mükellefler arasında haksız rekabete müsait bir ortam yaratıyordu.

Sonuçta dolaylı vergi sistemimizde sadeleştirme yapılması kaçınılmaz hale gelmiştir. Dolaylı vergi sistemimizde sadelik, basitlik ve şeffaflık getirmeyi

amaçlayan ÖTV ile 16 adet dolaylı vergi yürürlükten kaldırılmıştır. ÖTV bu özelliği dolayısıyla KDV’den sonra dolaylı vergi alanında ikinci bir reform olarak nitelendirilmektedir.

2. AVRUPA BİRLİĞİNE UYUM

ÖTV Kanununun ikinci amacı, dolaylı vergi mevzuatımızın Avrupa Birliği mevzuatına uyumlu hale getirilmesidir. Türkiye-Avrupa Birliği Ortaklık Konseyinin, ülkemiz ile Topluluk arasında ortaklık tesisini öngören Ankara Anlaşması ve eki Katma Protokolle belirlenen takvim ve ilkeler çerçevesinde 6 Mart 1995 tarihinde Brüksel’de yaptığı 36. Dönem Ortaklık Konseyi toplantısı sonunda alınan 1/95 sayılı kararlar 1 Ocak 1996 tarihinde gümrük birliği gerçekleşmiştir. Gümrük birliği ilkelerine göre ithal ve yerli mallar arasında ayırıcı vergileme yapılmaması esastır. 1996 yılına kadar tamamlanan mevzuat değişiklikleriyle bu konudaki taahhütümüz gerçekleşmiştir.

Ancak 1999 yılındaki Helsinki Zirvesi sonucu Toplulukla ilişkilerimizde yeni bir döneme girilmiştir. Bunun sonucu mevzuatımızın da Topluluk mevzuatına uyumlu hale getirilmesi zorunluluğu doğmuştur. Bu gelişme sonucu 2001/2129 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile mevzuata uyum süreci, kısa ve orta vadeli takvime bağlanmıştır. Bu Kararname ekindeki "Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine Dair Türkiye Ulusal Programı"na göre, özel tüketim vergileri alanındaki uyumlaştırma 2002 yılında başlayan orta vadeli taahhütlerimiz arasında yer almıştır. Bu taahhütümüzün yerine getirilmesi amacıyla hazırlanan ÖTV Kanununun yürürlüğe girmesi, Avrupa Birliğine tam üyelik sürecinde önemli bir adım teşkil etmiştir.

ÖTV’NİN ÖZELLİKLERİ

1. Tek Safhada Uygulama

ÖTV, ithalat veya imalat safhasında bir kez uygulanacaktır. Bu safhadan sonra bir daha ÖTV alınmayacaktır. Vergi ödenerek satın alınan malların ÖTV’ye tabi bir başka malın imalinde kullanılması halinde, imal edilen malın teslimi dolayısıyla hesaplanacak vergiden daha önce ödenen verginin indirilmesi su-

retiyile, bir mal üzerinde tek bir vergi yükü olması sağlanmıştır. Burada bir hususu açıklamakta yarar görüyoruz. KDV Kanununun 24/b maddesine göre teslim veya hizmet işlemlerine ilişkin bedelin yanında alınan vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar KDV'nin matrahına dahil olduğu için, ithalat veya imalat safhasında hesaplanan ÖTV, KDV matrahına dahil edilecektir. Vergiden vergi alınması olarak eleştirilen bu husus ÖTV ile getirilen yeni bir uygulama değildir. Gümrük vergisi ve resimlerinin matraha dahil edilerek üzerinden istihsal vergisi alınması suretiyle 1957 yılından beri uygulanmakta olan bu sistem, KDV'nin ana prensibidir. Avrupa Birliğine üye ülkelerde de KDV'nin matrahı bu şekilde hesaplanmaktadır. ÖTV ile yürürlükten kaldırılacak olan vergi, fon ve paylar da şu anda KDV matrahına dahil edilmektedir.

2. Şeffaf Bir Yapı

Mevcut sistemde oldukça karmaşık bir hesaplama yöntemi kullanılarak tespit edilen vergi yükü ÖTV sonrasında tek bir hesaplamayla bulunabilecektir. Mallar üzerindeki vergilerin şeffaflaşması, vergilerin izlenmesi ve denetimi açısından özellikle idareyi rahatlatacaktır. Ayrıca bu sistemden yararlanarak eksik vergi beyanında bulunulması önleneceğinden, firmalar arası haksız rekabet de ortadan kalkacaktır. ÖTV'nin bu özelliğinin, mevcut vergi yapısı nedeniyle yatırım yapmaktan çekinen yabancı sermayenin ülkemize gelmesine etken olacağı da söylenebilir.

3. Kapsamına Giren Mallar Sınırlı

ÖTV'nin kapsamına sınırlı sayıda mal (toplam 210 mal çeşidi) girmektedir. Kapsama giren mallar, Kanuna ekli listelerde uluslararası mal tanımlama sistemi olan "Armonize Sistem (Kombine) Nomanklatürü"ne uygun gümrük tarife istatistik pozisyon numaraları itibariyle yer aldığından, farklı KDV oranı uygulamasındaki malların tanımından kaynaklanan sorunlar ÖTV'de yaşanmayacaktır.

4. Yönetimi Kolay

ÖTV kapsamına giren malların sınırlı oluşu ve tek aşamada uygulanması, ver-

gi mükelleflerinin sayısının da az olmasını sağlamaktadır.1500 civarında olacağı tahmin edilen ÖTV mükelleflerinin beyan ve ödemeleri kolayca takip edilebileceği gibi, mükelleflerin vergilemeden kaynaklanan sorunları da hemen çözümlenebilecektir. Özellikle taşıtlarda verginin mükellefini (eskiden olduğu gibi alıcılar değil) ithalatçı, fabrika, distribütör, bayi ve acentalar olması, mükellef sayısını çok azaltmıştır.

5. Vergi Hasılatı Yüksek

ÖTV hasılatının 2002 yılı rakamları itibariyle 15 katrilyon lira olacağı tahmin edilmektedir. Bu rakam genel bütçe vergi gelirlerinin % 22'sini teşkil etmektedir. Bu haliyle ÖTV'nin, KDV'den sonra en büyük dolaylı vergi olarak Türk vergi sisteminde önemli bir yere sahip olacağı söylenebilir.

6. Mali Politikaların Uygulanmasında Etkin

Dağınık bir mevzuat kapsamında ve farklı kriterlere göre vergilendirilen mallarda uygulanan vergi oranlarının değiştirilmesi her zaman istenilen sonuçları vermeyebilmektedir. Örneğin tütün mamulleri ve alkollü içkilerde 7 ayrı vergi, fon ve pay alınmakta ve bunların bazılarının oranı Bakanlar Kurulu Kararıyla belirlenirken, bazıları ancak kanun değişikliği ile farklılaştırılabiliyordu. Bu nedenle Bakanlar Kurulu gerekli düzenlemeleri tek bir kararname ile bu yapamıyordu. ÖTV'de ise Bakanlar Kurulu vergi oranlarını veya tutarlarını değiştirerek, bu vergi kapsamına giren sektörlerle ilgili maliye politikaları uygulayabilecektir. Örneğin ÖTV yürürlüğe girmeden 30.7.2002 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2002/4481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile solvent türü ürünlerde hesaplanan verginin 15.000 liradan fazlasının tecil ve terkin edilmesi öngörülerek, bu malları kullanan sanayiciler üzerinde, daha önce uygulanmakta olan akaryakıt fiyat istikrar payından daha yüksek bir vergi yükü oluşması önlenmiştir.

7. Daha Adil Bir Vergi

ÖTV'den önce yürürlükte olan dolaylı vergiler çok adil olmayan bir yapıdaydı. Örneğin taşıt alım vergisinin maktu olması, müzik seti, klima, ABS fren,

hava yastığı gibi özellikleri nedeniyle çok daha pahalı olan araçların vergilerinde bir farklılık yaratmıyordu. Bu sistem, ithal araçlara göre genellikle daha ucuz olan yerli araçlarda, vergi yükünün göreceli olarak daha fazla oluşmasına neden olmaktaydı. Öte yandan maktu tutarların yıl başında değişmesi, 31 Aralıkta taşıt alanla 1 Ocakta taşıt alanın (en az yeniden değerlendirme oranında) farklı vergi yüklenmesine neden olmaktaydı. Yeni yıldaki vergi yükü artışından önce araç almak isteyenlerin yıl sonlarında vergi dairelerine yığılmalarının sebebi buydu. Taşıtlarda ÖTV değer esasına göre nispi olarak uygulanacağından, vergi yükü, taşıtın fiyatıyla orantılı bir şekilde tüketiciye yansıtacak, dolayısıyla vergi yükünün periyodik değişimi söz konusu olmayacaktır.

8. KDV Oranlarında Sadeleştirme

% 26 ve % 40 KDV oranı uygulanan mallar ÖTV kapsamına alınmış olup, 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile bu oranlar iptal edilmiştir. Böylece sadece indirimli ve genel oranda KDV uygulanmak suretiyle KDV'nin de sadeleştirilmesi sağlanarak, dolaylı vergi yapımızda Topluluk mevzuatına uyum için gerekli adımlar atılmıştır. % 26 ve % 40'lık oranların iptal edilmesi, üretim veya ithalattan tüketime kadar her safhada uygulanan KDV oranının yüksekliğinden kaynaklanan kayıt dışı kalma eğilimlerinin azalmasına da yol açabilecektir.

ÖTV kapsamına giren mallar, 4760 sayılı ÖTV Kanununa ekli 4 ayrı tabloda gümrük tarife istatistik pozisyon numaraları itibarıyla yer almıştır. Bu mallar, imalat ya da ithalat aşamasında bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV'ye tabi tutulacaktır. Bu çalışmada, 1 Ağustos 2002 tarihinde yürürlüğe giren ÖTV'nin temel ilkeleri ve uygulama özellikleri, kapsamına giren malların yer aldığı listeler itibarıyla ayrı ayrı açıklanacaktır.

(I) SAYILI LİSTE: PETROL ÜRÜNLERİ VE DOĞALGAZ

4760 sayılı ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listeye, daha önce akaryakıt tüketim vergisine (ATV) tabi olan akaryakıt ürünleri, LPG ve doğalgaz ile akaryakıt fiyat istikrar payına (AFİP) tabi olan solvent türü ürünler ve baz yağlar alınmıştır. Ayrıca bu malları ikame edebilir nitelikteki tüm petrol ürünleri kapsa-

ma dahil edilmiştir. Böylece farklı G.T.İ.P. numarası ile ithalat yapılarak vergiden kaçınma imkanı verilmemiştir.

Bu liste (A) ve (B) cetvellerinden oluşmaktadır. Bu cetvellerde yer alan mallar ve bu mallar için 2002/4482 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen tutarların Toptan Eşya Fiyatları Endeksindeki artış oranında artarak uygulamaya başlandığı 4.8.2002 tarihi itibarıyla geçerli ÖTV tutarları aşağıda belirtilmiştir.

1. VERGİNİN KAPSAMINA GİREN MALLAR

<u>(A) CETVELİNDEKİ MALLAR</u>	<u>ÖTV</u> <u>Tutarı (TL)</u>	<u>Birimi</u>
- Nafta	0	Kilogram
- Normal benzin	785.013	Litre
- Süper benzin	827.610	"
- Kurşunsuz benzin	814.862	"
- Uçak benzini ve benzin tipi jet yakıtı	0	"
- Gazyağı	523.966	"
- Motorin	548.530	"
- Marine diesel	552.227	"
- Fuel-oil (% 1 kükürtlü 1 no.lu)	75.350	Kilogram
- Fuel-oil (% 3,5 kükürtlü 6 no.lu)	75.247	"
- Kalorifer yakıtı	232.661	"
- Madeni yağlar ve madeni yağ imalinde kullanılan baz yağlar	41.080	"
- Sıvılaştırılmış petrol gazı (L.P.G.)	379.626	"
Otogaz olarak kullanılacak olanlar	582.309	"
- L.P.G. imalinde kullanılan propan ve butan	379.626	"
- Doğalgaz (Gaz veya sıvı halde)	5.311	Standart m ³
Otogaz olarak kullanılacak olanlar	400.068	"
- Petrokok (Kalsine edilmiş ve edilmemiş)	0	Kilogram
- Petrol bitümeni ve petrol yağlarının kalıntıları	0	"

<u>(B) CETVELİNDEKİ MALLAR</u>	<u>ÖTV Tutarı</u>		<u>Birimi</u>
	<u>Tecil-Terkin Kapsamında Alımlarda</u>	<u>Diğer Amaçlarla Alımlarda</u>	
- Solventler ve türevleri (Solvent nafta, benzen, toluen, petrol eteri, heksan, heptan, pentan, benzol, toluol, metil tersiyer bütül eter),	50.000	827.610	TL/Kg
- White spirit	50.000	827.610	TL/Kg
- Tinerler ve diğer karma çözücü, incelticiler, boya ve vernik çıkarmada kullanılan müstahzarlar	50.000	51.350	TL/Kg

(B) cetvelindeki malların ÖTV kapsamına alınmasının amacı, bunların yasal olmayan şekilde akaryakıtlara karıştırılmasını önlemektir. Bilindiği gibi ülkemizde uzun yıllardır bu sorun yaşanmaktadır. Esas itibarıyla sanayi girdisi olan bu mallar üzerinde 15.000 TL/Kg. olarak uygulanan AFİP'ten başka bir vergi yükü yoktu. Solvent türü malların, yüksek vergiler uygulanan akaryakıt ürünlerine kolayca karıştırılabilir oluşu, bu yolla haksız kazanç sağlamayı cazip kılmaktadır. Araçlarda onarımı güç hasarlara neden olan bu durumun önüne polisiye tedbirlerle geçilmek istenmesi, asli görevi güvenliği sağlamak olan kolluk güçlerinin gereksiz uğraş alanlarında zaman kaybetmesine sebep olmuştur. Bu nedenle soruna mali yönden çözüm bulunması görüşleri ön plana çıkmış ve solvent türü ürünler ÖTV kapsamına alınmıştır. Ancak ilerideki bölümlerde görüleceği gibi tecil-terkin sistemi getirilmek suretiyle, bu ürünleri girdi olarak kullanan sanayicilerin ilave bir vergiye muhatap olmaması sağlanmıştır.

2. VERGİLENDİRME

a) Vergiyi Doğuran Olay

Petrol ürünleri ve doğalgaz için vergiyi doğuran olay, bir defaya mahsus olmak üzere bunların rafineriler, imalatçılar veya ithalatçılar tarafından yurt içinde tesliminde meydana gelmektedir. Petrol ürünlerinin ÖTV uygulanmadan önce müzayede suretiyle satışında da vergi doğmaktadır. Vergiyi doğuran olayın bağlandığı teslim deyimi, bir malın üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenler tarafından, alıcı veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Teslimden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Kap ve ambalajların geri verilmesinin mutad olduğu hallerde teslim, bunların içindeki mallar itibarıyla yapılmış sayılmaktadır. Örneğin rafinerinin ürettiği akaryakıt variller içinde teslim edip varilleri geri alması durumunda, akaryakıt bedeli dışında bu variller için tahsil edilen bedele ÖTV uygulanmayacaktır. Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların bunlar tarafından alıcıya teslim edildiği tarihe kadar vergi beyan edilmeyecektir.

Kanunun 2. maddesinin 3/a bendi ile vergiye tabi malların, vergiye tabi olan mallar dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı, işletmeden çekilmesi, işletme personeline ücret, prim veya hediye olarak verilmesinin teslim sayılarak vergilendirileceği hüküm altına alınmıştır. Örneğin işletmede üretilen tinerin boya imalinde kullanılması halinde, bu kullanımın gerçekleştiği dönemde tinerin emsal bedeli üzerinden ÖTV beyan edilmesi gerekir. (Beyan edilen ÖTV'nin 15.000 TL/Kg.dan fazlasının tecil-terkini mümkündür) Ancak yukarıda belirtilen Kanun hükmüne göre vergiye tabi malların, yine vergiye tabi olan başka bir malın imalinde kullanılması hali teslim sayılmayacaktır. Bu durumda solvent ithal eden bir işletmenin bunu tiner üretiminde kullanması halinde, üretilen tinerin teslimi ÖTV kapsamına girdiğinden, solventin bu kullanımı için ÖTV beyan edilmeyecek, sadece tiner teslimi ÖTV'ye tabi tutulacaktır.

(I) sayılı listedeki malların ithali vergiye tabi değildir. Ancak vergi doğmasa dahi, 4760 sayılı ÖTV Kanununun 16. maddesinin 4. fıkrası ile Maliye Bakanlığına verilen yetki uyarınca ithal edilen petrol ürünleri için gümrükte teminat alınmaktadır. Öte yandan aynı Kanunun 14. maddesinin 4. fıkrasının verdiği yetki uyarınca Bakanlar Kurulu, sınır ticareti kapsamında veya kamyon üstü depolarda motorin ithalinde vergilendirmeyi, ithal aşamasında gümrük idarelerine yaptırmaktadır.

b) Verginin Mükellefi

Petrol ürünlerini imal eden rafineriler (TÜPRAŞ, AFAŞ gibi), madeni yağ imalatçıları, bu ürünleri ithal edenler (Dağıtım kuruluşları gibi) verginin mükellefidir. Aynı şekilde doğalgazı üreten (TPAO gibi) ve ithal eden (BOTAŞ gibi) kuruluşlar da ÖTV'nin mükellefidir. Vergi, bu malların imalatçıları veya ithalatçıları tarafından yurt içi teslimi aşamasında bir kez uygulandığından, bu safhadan sonra vergiye tabi malları satanların (Örneğin akaryakıt ve otogaz bayilerinin, EGO Genel Müdürlüğünün) ÖTV mükellefi olması söz konusu değildir. ÖTV uygulanmamış olan malları müzayede suretiyle satanlar da vergi mükellefi durumundadır. Örneğin yurda kaçak sokulan ve Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun hükümleri gereğince el konulan akaryakıtların TASIŞ Genel Müdürlüğüne müzayede suretiyle satışında anılan Genel Müdürlük mükellef olarak beyanda bulunacaktır.

ÖTV mükellefinin Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yoksa, vergiye tabi malları teslim alanlar, ÖTV'nin beyanı ve ödenmesinden mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

c) Müteselsil Sorumluluk

Rafineriler, kendilerine fason olarak rafine ettirilen ham petrolden elde edilen petrol ürünlerinin tesliminde doğan verginin ödenmesinden, ham petrolü ithal edenlerle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

Ayrıca petrol ürünlerini satın alanlar, bu malları daha yüksek tutarda vergiye

tabi mal olarak kullanır veya üçüncü kişilere satarlarsa, ziyaa uğratılan vergi, kendilerinden vergi ziyai cezası uygulanmak suretiyle tahsil edilecektir. Örneğin rafineriden mutfak tüplerine doldurmak üzere L.P.G. alan bir dağıtım firması bu malı otogaz istasyonlarına satarsa, L.P.G.'nin tüplü kullanımı ile otogaz olarak kullanımı için belirlenen vergi tutarları arasında fark, vergi ziyai cezasıyla birlikte dağıtım firmasından tahsil edilecektir.

d) Vergi Tutarları

Petrol ürünleri ile doğalgaz için ÖTV, maktu tutarlarda (spesifik vergi) belirlenmiştir. Bu mallar için belirlenen tutarlar, Bakanlar Kurulunca aksine bir karar alınmadığı sürece Devlet İstatistik Enstitüsü tarafından aylık TEFE oranının açıklandığı günü (bugün için her ayın 3. günü) izleyen gün (her ayın 4. günü) TEFE oranında artırılarak uygulanacaktır. Öte yandan Bakanlar Kurulunca, bu listedeki malların kullanım yerlerine göre farklı tutarlar belirlenmesi konusundaki yetki kullanılarak tüplü L.P.G. ile otogaz olarak kullanılacak L.P.G. için farklı vergi tutarları belirlenmiştir. Ayrıca henüz yaygın olarak kullanılmamasına rağmen, araçlarda yakıt olarak kullanılacak doğalgaz için de yüksek vergi tutarı belirlenmiştir. Bundan, doğalgazın araçlarda yakıt olarak kullanılmasının yaygınlaşması halinde vergi tutarının daha da yükseltileceği anlaşılmaktadır.

30.7.2002 tarihli ve 24831 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2002/4482 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 1 Ağustos 2002 tarihinde uygulanmaya başlanacak olan ÖTV tutarları belirlenmiştir. Bu tutarların, akaryakıt ve L.P.G. ürünlerinin perakende satış fiyatlarında bir değişiklik getirmemesine özen gösterilmiştir. Daha önce ATV ve AFİP uygulanmayan mallarda (uçak benzini, petrokok gibi) vergi tutarı sıfır olarak tespit edilmiş ve bunlardan ÖTV alınmaması öngörülmüştür. Madeni yağlar ile bunların imalinde kullanılacak baz yağlar için aynı tutarda (4.8.2002 tarihinden itibaren 41.080 TL/Kg) vergi uygulanacaktır. Öte yandan (B) cetvelinde yer alan solvent türü ürünler için, bunların tecil-terkin kapsamında satışı ile diğer amaçlarla satışında uygulanmak üzere iki farklı vergi tutarı (50.000 TL/Kg. ve 827.610 TL/Kg.) tespit

edilmiştir. Bu cetveldeki tinerler ile anorganik karma çözücüler ve incelticilerde de teslimin amacına göre iki ayrı vergi tutarı (50.000 TL/Kg. ve 51.350 TL/Kg) uygulanmaktadır. Yani tinerler ve diğer çözücülerin tecil-terkin kapsamında sanayicilere tesliminde 50.000 TL/Kg., bunları olduğu gibi satacak olan toptancılara veya perakendecilere tesliminde ise 51.350 TL/Kg. vergi uygulanacaktır.

e) Vergi İndirimi

ÖTV ödenerek satın alınan petrol ürünlerinin ÖTV'nin konusuna giren bir başka malın imalinde kullanılması halinde ödenen bu vergi, imal edilen malın tesliminden doğan vergiden indirilebilecektir. Örneğin baz yağ satın alınarak madeni yağ imal eden bir firma madeni yağ teslimi dolayısıyla hesaplayacağı ÖTV'den, bunun imalinde kullandığı baz yağa ödediği ÖTV'yi indirerek aradaki farkı vergi dairesine yatıracaktır. Aynı şekilde solvent türü ürün alan tiner üreticileri, tinerin satışı dolayısıyla hesaplayacağı vergiden, bunun için kullandığı solvent türü ürüne ödediği ÖTV'yi indirebilecektir.

f) Verginin Beyanı ve Ödenmesi

(I) sayılı listedeki mallar için her ayda iki vergilendirme dönemi vardır. Ayın 1-15. günleri arası bir dönem, 16 ile sonuncu günü arası da ikinci vergilendirme dönemidir. Vergilendirme dönemlerine ait 1 Numaralı ÖTV Beyanname-si, takip eden 10. gün mesai saati sonuna kadar vergi dairesine verilecek, vergi de bu sürede ödenecektir. Buna göre her ayın birinci dönemi için o ayın 25. günü, ikinci dönemi için de takip eden ayın 10. günü beyanname verilecek ve vergi ödenecektir. Herhangi bir vergilendirme döneminde vergiye tabi teslimi bulunmayan mükellefler de beyanname verecektir. Bu mallara ait ÖTV, vergi daireleri ve malmüdürlükleri dışında sadece T.C. Ziraat Bankasına ödenebilmekte olup, diğer bankalara bu verginin tahsili yetkisi verilmemiştir.

(I) sayılı listedeki mallar dolayısıyla ÖTV mükellefi olanlar, 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ekinde (Ek: 4) yer alan bildirim formunu, Gelirler Genel Müdürlüğünün internet adresinden (www.gelirler.gov.tr) temin edip ithalat veya

teslim işleminin bulunduğu aylar itibariyle düzenleyecek ve takip eden ayın 15. gününe kadar otv@gelirler.gov.tr elektronik posta adresine, bunun mümkün olmaması halinde Gelirler Genel Müdürlüğü'nün (0 312) 311 45 10 veya 311 35 20 numaralı telefaksına göndereceklerdir.

g) Düzeltme İşlemleri

ÖTV Kanununun 15. maddesinde, vergiye tabi bir işlem olmadığı halde düzenlediği fatura ve benzeri belgelerde yersiz olarak ÖTV gösterenlerin veya fazla vergi hesaplayanların bu tutarları beyan ve ödemekle yükümlü oldukları hükme bağlanmıştır. Böylece alıcılardan ÖTV adı altında fazla veya yersiz tahsil edilen tutarların satıcılarda kalması önlenmiştir. Bu vergilerin düzeltilmesi, ancak malların iade edilmesi veya yersiz ya da fazla ödenen vergilerin alıcılara iade edilmesi halinde mümkündür. Malların iade edildiği veya fazla ya da yersiz tahsil edilmiş olan vergi tutarının alıcıya iade edildiği defter kayıtlarında ve diğer belgelerde gösterilmek şartıyla, düzeltilen vergi tutarı, bu işlemlerin gerçekleştiği vergilendirme dönemine ait 1 numaralı ÖTV Beyannamesinin 32. satırına yazılarak ödenecek vergiden indirilebilecektir. Bu dönemde ödenecek vergi bulunmaması veya indirilecek vergiden az olması halinde düzeltilen tutarın iadesi de mümkün olabilecektir.

3. PETROL ÜRÜNLERİNİN İTHALİNDE TEMİNAT UYGULAMASI

Petrol ürünlerinin ithalinde vergi doğmadığı için gümrükte vergi ödenmesi söz konusu değildir. Ancak daha önce de belirtildiği gibi Kanunun 16/4. maddesi uyarınca petrol ürünlerinin ithalinde, ithal edilen malların tesliminde beyan edilecek ÖTV tutarı kadar teminat alınacaktır. Bu teminat, ithal edilen malların teslimine ait ÖTV'nin ödendiğine dair vergi dairesince gümrüğe yazı gönderilmesi üzerine çözülecektir. Konuyla ilgili olarak 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin (30.7.2002 tarihli ve 24831 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır) (16. 3.) bölümünde yer alan açıklamalara göre, ithalatta global teminat verilebilecek, teslim edilen malla sınırlı olarak kısmi teminat çözümü de yapılabilecektir. Genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idareleri ve sermayesinin % 51'i veya daha fazlası bunlara ait kuruluşlardan teminat alınmaksı-

zın ithal işlemi gerçekleştirilecektir. Ayrıca (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan ürünleri ithal edenler, son iki yılda satın aldığı veya ithal ettiği bu ürünleri sanayi ürünü imalinde kullandığını vergi inceleme raporu veya yeminli mali müşavir üretim raporu ile ispat ve tevsik etmeleri şartıyla, alınması gereken teminat tutarının % 5'i tutarında teminat vererek ithal işlemi yapabileceklerdir.

Teminat Miktarları

1. (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan malların ithalinde, bu malların yurt içi tesliminde uygulanacak ÖTV tutarı kadar teminat verilecektir. Bakanlar Kurulunca artışın uygulanmaması yönünde bir kararname çıkarılmadığı sürece bu tutarlar, her ayın 4. günü TEFE oranında arttığından, ithalatın yapıldığı tarihte geçerli olan tutar üzerinden teminat verilecektir. Genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idareleri ve sermayesinin % 51'i veya daha fazlası bunlara ait kuruluşların bu malları ithalinde teminat alınmayacaktır.

2. (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların (I) sayılı liste dışındaki malların imalinde kullanılmak üzere doğrudan imalatçı tarafından ithalinde 50.000 TL/Kg. tutarında teminat verilecektir. Örneğin boya imalatçısının, boya imalinde kullanacağını tolueni ithalinde (gümrüğe bunu taahhüt eden yazılı beyanda bulunmak koşuluyla) bu kadar teminat alınacaktır.

3. (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki mallardan;

- Tiner ile diğer çözücü ve incelticilerin (3814.00.90.00.00 ve 3824.90.40.00.00 G.T.İ.P. numaralı malların) ithalinde, 2002/4482 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre 4.8.2002 tarihine kadar 50.000 TL/Kg., bu tarihten sonra TEFE oranında (% 2,7) artan 51.350 TL/Kg. tutarında teminat alınacaktır.

- Diğerlerinin (3814.00.90.00.00 ve 3824.90.40.00.00 G.T.İ.P. numaralı mallar dışındakilerin) ithalinde ise, aynı Kararnameye göre 4.8.2002 tarihine kadar 805.852 TL/Kg., bu tarihten sonra TEFE oranında (% 2,7) artan 827.610 TL/Kg. tutarında teminat alınacaktır.

Genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idareleri ve sermayesinin % 51'i veya daha fazlası bunlara ait kuruluşlardan teminat alınmayacaktır. Ayrıca (B) cetvelinde yer alan malları ithal edenler, son iki yılda satın aldığı veya ithal ettiği bu ürünleri sanayi ürünü imalinde kullandığını vergi inceleme raporu veya yeminli mali müşavir üretim raporu ile ispat ve tevsik etmeleri şartıyla, alınması gereken teminat tutarının % 5'i tutarında teminat vererek ithal işlemini yapabileceklerdir.

4. İSTİSNALAR

a) İhracat İstisnası

ÖTV Kanununun 5. maddesiyle, yurt dışındaki alıcılara teslim edilen ve Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkan mallar vergiden istisna edilmiştir. Türkiye'deki firmaların yurt dışındaki şubeleri de yurt dışındaki alıcı olarak addedilecektir. Yabancı bayraklı gemiler ile yabancı hava yolu firmalarına yapılan akaryakıt ve yağ teslimlerinde ihracat istisnası uygulanacaktır. Türk firmaların uluslararası sefer yapan gemilerine ve uçaklarına yapılan teslimlerde de (KDV'de olduğu gibi) ihracat istisnası uygulanabilecektir.

İstisna uygulamasında, gümrük beyannamesinin aslı veya gümrük idaresi ya da noter tarafından onaylı örneği, ihracatın gerçekleştiği vergilendirme dönemine ait ÖTV beyannamesine eklenilmek suretiyle ihraç edilen mal miktarı üzerinden vergi hesaplanmayacaktır.

Yurt dışındaki alıcılara Türkiye'de teslim edilen mallar için ihracat istisnası uygulanmayacağı gibi, yurt dışındaki alıcılara teslim edilmeksizin gümrük antrepolarına konulan mallar için de ihracat istisnası uygulanamayacaktır.

Kanunun 5/2. maddesine göre, ÖTV mükelleflerinden satın alınan petrol ürünlerinin veya doğalgazın yurt dışına ihraç edilmesi halinde, mükellefe ödenen vergi, vergi dairesine beyan edilip (nakden veya mahsuben) ödenmiş olması şartıyla ihracatçıya iade edilecektir. Bu kapsamda yapılacak iadelerde, 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde genel esaslara göre yapılacak KDV ia-

deleri için belirlenen usul, esas ve sınırlar geçerli olacaktır. Doğrudan ÖTV mükellefinden satın alınmayan malların maliyeti içinde yer alan verginin iadesi mümkün değildir. Ayrıca alıcı tarafından mükellefe ödendiği halde, mükellef tarafından vergi dairesine beyan edilmeyen, eksik beyan edilen veya beyan edildiği halde ödenmeyen ÖTV'nin iadesi mümkün değildir. Bu durumlarda ihracatçının ödediği vergiyi doğrudan mükelleften istemesi veya (sebepsiz zenginleşmeye dayanarak) geri almak üzere yargıya başvurması gerekir.

b) İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması

Petrol ürünleri ve doğalgazın ihracatçılara ihraç edilmek üzere tesliminde hesaplanan ÖTV, ihracatçıdan tahsil edilmemek şartıyla tecil olunacaktır. Bu satışlar için vergi dairesine verilen 1 numaralı ÖTV Beyannamesinde hesaplanan vergi 35. satıra yazılmak suretiyle tecil edilecektir. Düzenlenen faturada ÖTV hesaplanıp ayrıca gösterilecek, ancak faturaya: "ÖTV Kanununun 8. maddesinin 2 numaralı fıkrası hükmüne göre ihraç edilmek üzere teslim edilmiş olup ÖTV tahsil edilmemiştir." ibaresi yazılacaktır. Bu suretle satılan malların, teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihracatın gerçekleşmesi üzerine, gümrük beyannamesi (aslı veya gümrük idaresi ya da YMM tarafından onaylanmış örneği) ibraz edilerek tecil edilen vergi terkin ettirilecektir. İhracatın bu sürede gerçekleşmemesi halinde, tecil edilen vergi, vade tarihinden itibaren gecikme zammı da uygulanmak suretiyle ÖTV mükellefinden (ihracatçıdan değil) tahsil edilecektir. Ancak ihracat, Vergi Usul Kanununda düzenlenen sebepler nedeniyle süresinde gerçekleşmemişse, tecil edilen vergi, tecil faizi ile birlikte ÖTV mükellefinden tahsil edilecektir.

Hemen hatırlatalım ki ihraç kaydıyla teslimde tecil- terkin uygulaması ihtiyari (isteğe bağlı) olup, mükellef dilerse vergi tahsil ederek satış yapabilecektir. Bu durumda ÖTV mükellefine vergi ödenerek satın alınan malların ihracatında ödenen verginin iadesi talep edilebilecektir.

c) İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi

İhraç edildikten sonra Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170. maddelerinde belirtildiği şekilde üç yıl içinde geri gelen malların ithali ÖTV'den de istisna edilmiştir. İhraç edilen petrol ürünlerinin geri gelmesi üzerine, gümrük idaresi ihracatçının durumunu vergi dairesine yazılı olarak sormak suretiyle aşağıdaki şekilde işlem yapacaktır.

i. ÖTV mükellefinin imal veya ithal ederek ÖTV uygulamadan ihraç ettiği malların geri gelmesi halinde, ÖTV olarak herhangi bir ödemede bulunulmaksızın ithalat istisnası uygulanacaktır.

ii. ÖTV mükellefinden vergi ödenerek satın alınıp ihraç edilen malların geri gelmesi halinde, ihracatçının bu istisna nedeniyle vergi dairesinden aldığı iade tutarı (gecikme zammı, faizi gibi herhangi bir ilave ödeme yapılmaksızın) gümrük idaresine ödenmek suretiyle ithalat istisnası uygulanacaktır. Böyle bir iade alınmıyorsa gümrüğe de ödeme yapılmayacağı tabiidir.

iii. İhracatçının tecil-terkin uygulanarak ÖTV mükellefinden aldığı malların ihracından sonra geri gelmesi halinde, tecil edilen vergi tutarının (gecikme zammı, faizi gibi herhangi bir ilave ödeme yapılmaksızın) gümrük idaresine ödenmesi suretiyle ithalat istisnası uygulanacaktır. İhracat 3 ay içinde gerçekleşmesine rağmen, ÖTV mükellefinin tecil edilen vergisi henüz terkin edilmemişse, ihracatçının bu tutarı gümrük idaresine ödediğine dair gümrük makbuzunun, gümrük idaresi veya noter tarafından onaylı örneği vergi dairesine ibraz edilmek suretiyle terkin işlemi yaptırılabilir.

d) İthalat İstisnaları

(I) sayılı listede yer alan malların ithalinde ÖTV doğmadığı için, ÖTV Kanununun 7. maddesinin 6 ve 7. fıkralarında yer alan ithalat istisnaları bu mallar bakımından söz konusu olmayacaktır. Ancak Gümrük Kanunu hükümlerine göre transit, gümrük antrepo, geçici depo, serbest bölge, dahilde işleme ve gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi olan petrol ürünlerinin teslimin-

de ÖTV uygulanmayacaktır. Örneğin gümrük antreposu rejimine tabi rafine-ride üretilen malların aynı bölgedeki bir depoya konulması halinde vergi beyan edilmeyecektir. Bu malların transit rejimi kapsamında uluslararası sefer yapan gemilere veya uçaklara verilmesi halinde de vergi doğmayacaktır. Serbest bölgeye mal gönderilmesi ihracat, buradan mal getirilmesi ise ithalat rejimine tabi olacaktır. Malların serbest bölge içerisinde sirkülasyonu veya serbest bölge ile yabancı ülkeler arasında alım satımı ise ÖTV kapsamına girmeyecektir.

e) Silahlı Kuvvetlerin Alımlarında İstisna

ÖTV Kanununun 7. maddesinin 1/a bendi hükmüyle, Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilatının petrol ürünleri alımları ÖTV'den istisna edilmiştir. Buna göre ÖTV mükellefleri, sözü edilen kurumlara veya bunların gerek göstermesi ve işlemlerin bu kurumlar adına yapılması koşuluyla akaryakıt dağıtım kuruluşlarına yapacağı teslimlerde ÖTV hesaplamayacaktır. Bunun için, alım yapacak olan kurum, istisna kapsamında satın alınacak petrol ürünlerini gösteren bir yazıyı ÖTV mükellefine veya akaryakıt ikmalini yapan firmaya verecektir. Yazıda gösterilen miktardaki ürünler ÖTV mükellefleri tarafından vergi uygulanmadan teslim edilecektir. Bu teslimlerin ÖTV mükellefi olmayan akaryakıt ikmalini yapan firmalar tarafından tesliminde ise, bu yazıda gösterilen miktardaki mallara isabet eden ÖTV tutarı kadar eksik tahsilat yapacaklardır. Bilahare talep yazısının bir örneği alım yapılacak olan ÖTV mükellefine verilmek suretiyle, aynı miktardaki mallar ÖTV uygulanmaksızın satın alınacaktır.

f) Petrol Arama Faaliyetleri İstisnası

ÖTV Kanununun 7/1-b maddesi ile Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama ve istihsal faaliyetinde bulunanlara, bu amaçlarda kullanmak üzere akaryakıt ve diğer petrol ürünü teslimleri ÖTV'den istisna edilmiştir. Bu istisnadan, Petrol Kanunda geçen; petrol hakkı sahibi veya onun adına hareket eden temsilcisi veya Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne kabul edilmiş müte-

ahhidi yararlanabilecektir. İstisnadan yararlanacak olan bu kişiler, satın almak istedikleri petrol ürünlerine ait bir listeyi Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne vereceklerdir. Anılan kurum, bu ürünlerin petrol arama ve istihsal faaliyetinde kullanılıp kullanılmayacağını tespit ederek listeyi onaylayacaktır. Bu liste veya noter onaylı bir örneği ÖTV mükelleflerine veya bu teslimleri itibarıyla ÖTV mükellefi olmayan akaryakıt dağıtım kuruluşlarına verilmek suretiyle ÖTV ödenmeden alım yapılabilecektir.

g) Diplomatik İstisna

Petrol ürünleri ve doğalgazın, karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsolosluklarına, bunların diplomatik statüyü haiz diplomatik misyon şeflerine, meslekten konsolosluk memurlarına, uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına kendi ihtiyaçları için teslimi, ÖTV Kanununun 6. maddesiyle vergiden müstesna tutulmuştur.

Bu kapsama giren kişi ve kuruluşlara Dışişleri Bakanlığı tarafından istisnadan yararlanılabilecek miktarların da belirtildiği bir belge verilecektir. Bu belge ÖTV mükelleflerine veya akaryakıt dağıtım kuruluşlarının genel müdürlüklerine ibraz edilerek, alımı yapılan petrol ürününün belgeye kaydedilmesi sağlanacak ve bu şekilde şerh düşülen belgenin bir fotokopisi istisna kapsamında alım yapılan akaryakıt dağıtım kuruluşuna verilecektir. İstisnadan yararlananlar, emanet mal çeki uygulaması veya akaryakıt dağıtım kuruluşlarının uyguladığı diğer yöntemlerle, bu kuruluşlara bağlı akaryakıt istasyonlarından bedel ödenmeksizin alım yapabileceklerdir. Akaryakıt istasyonları bu teslimleri için istisna uygulamayacak, vergili satış bedellerini bağlı oldukları dağıtım kuruluşlarından (nakden veya mahsuben) tahsil edeceklerdir. ÖTV mükellefleri alımın yapıldığı tarihte geçerli olan ÖTV tutarını istisnadan yararlananlardan tahsil etmeyecek, bu teslimleri itibarıyla ÖTV mükellefi olmayan akaryakıt dağıtım kuruluşları ise bu miktar kadar ürünü ÖTV mükelleflerinden vergisiz satın alacaklardır. İstisnadan yararlananların ibraz ettiği ve üzerinde satılan malla ilgili bilgilerin işaretlendiği belgenin fotokopisi ile istisna uygulama-

sında kullanılan emanet mal çeki gibi belgeler, akaryakıt dağıtım kuruluşları ile ÖTV mükellefleri tarafından Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibrazla ilgili hükümlerine uygun olarak saklanacaktır.

Diplomatik istisnadan yararlanan kişi ve kuruluşlara yapılan doğalgaz teslimlerinde istisna, bu malla ilgili mükellef olan (BOTAŞ veya TPAO Genel Müdürlükleri gibi) kuruluşlar ile abonelere teslimde bulunan (EGO Genel Müdürlüğü gibi) kuruluşlarca, yukarıda açıklanan esaslara göre uygulanacaktır.

5. SOLVENT TÜRÜ ÜRÜNLERDE TECİL-TERKİN UYGULAMASI

a) Solvent Türü Ürünlerin İmalatçıdan veya İthalatçıdan Alımında Tecil-Terkin

ÖTV Kanununun 8/1. maddesinde, (B) cetvelindeki malların petrol ürünleri dışındaki malların imalinde kullanacak olan sanayicilere tesliminde, Bakanlar Kurulunca belirlenecek tutarın tecil edilmesi, bu kullanımın 12 aylık bir sürede gerçekleştirildiğinin YMM üretim raporuyla ispatlanması üzerine de tecil edilen verginin terkin edilmesine ilişkin bir düzenleme yer almaktadır. Bu düzenleme ile solvent türü ürünleri ve tinerleri sanayide kullanacak olan imalatçılara ek bir vergi yükü getirilmemesi sağlanmıştır. Uygulamadan, sanayi sicil belgesini haiz imalatçılar yararlanacaktır. Bu firmalar, (B) cetvelindeki malları ÖTV mükelleflerinden alımında, bunları (I) sayılı liste dışındaki malların imalinde kullanacaklarına dair 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ekinde bir örneği olan "talep ve taahhütname" ile sanayi sicil belgesinin noter onaylı bir örneğini ÖTV mükellefine vereceklerdir.

ÖTV mükellefleri söz konusu malları bu talepte bulunanlara tesliminde, 2002/4482 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre bu amaçla teslimlerde uygulanması öngörülen 50.000 TL/Kg. üzerinden ÖTV hesaplayacaklardır. Hesaplanan vergiden, 2002/4481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına göre 15.000 TL/Kg.'lık kısım alıcıdan tahsil edilecek, 35.000 TL/Kg.'lık kısım ise tahsil edilmeyecektir. Bu teslimle ilgili olarak düzenlenen faturada 50.000 TL/Kg. üzerinden hesaplanan vergi ayrıca gösterilecek, ancak bu tutarın 35.000

TL/Kg.lık kısmının tahsil edilmediğine dair faturaya şerh konulacaktır. Bu teslimin yapıldığı döneme ait 1 numaralı ÖTV Beyannamesinde de önce toplam vergi beyan edilecek, ancak tahsil edilmeyen kısım 34. satıra yazılmak suretiyle bu tutarın tecili talep edilecektir. Tecil işleminin yapılması için vergi dairesine, tecili talep edilen tutar ile 12 aylık gecikme faizi tutarı toplamı kadar teminat verilmesi şarttır. Genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idareleri ve sermayesinin % 51'i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlardan teminat alınmaksızın tecil işlemi yapılacaktır. Ayrıca son iki yılda satın aldığı veya ithal ettiği solvent türü malları (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullandığını vergi inceleme raporu veya YMM üretim raporu ile ispatlayan mükelleflerden, alınması gereken teminatın % 5'i tutarında teminat alınacaktır.

Bu şartlar dahilinde vergisi tecil edilen malların 12 ay içinde (I) sayılı listedeki mallar dışındaki malların imalinde kullanıldığı, bir YMM tarafından hazırlanan üretim raporu ile tevsik edilecektir. Üretim analizi ve maliyet muhasebesi yöntemleri kullanılarak düzenlenecek bu rapor, kullanımın gerçekleştiği tarihten itibaren 6 ay içinde vergi dairesine verilerek tecil edilen verginin terkin ve teminatın çözümü sağlanacaktır.

b) Solvent Türü Ürünlerin İmalatçı Tarafından Bizzat İthalinde Tecil-Terkin

Solvent türü ürünlerin (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere bizzat imalatçı tarafından ithalinde, gümrüğe 50.000 TL/Kg. üzerinden hesaplanan tutarda teminat verilecektir. Yukarıda belirtilen teminat alınmaması veya indirimli teminat alınmasına ilişkin açıklamalar, bu amaçla yapılan ithalatta da geçerlidir. İthal edilen solvent türü malların 12 ay içinde boya, kimyasal maddeler gibi (I) sayılı listede yer almayan malların imalinde kullanıldığı tarih, dahili sarf olarak ÖTV'nin doğduğu tarihtir. Bu döneme ilişkin olarak verilecek 1 numaralı ÖTV Beyannamesinde 50.000 TL/Kg. üzerinden hesaplanan verginin 15.000 TL/Kg.'lık bölümü ödenecek, 35.000 TL/Kg.'lık kısmı ise tecil edilecektir. Bu malların ithalinde gümrüğe teminat verildiğinden, tecil için vergi dairesine ayrıca teminat verilmeyecektir. Bu

kullanımın gerekleŖtiđi tarihten itibaren 6 ay içinde YMM üretim raporunun vergi dairesine ibrazı üzerine tecil edilen vergi terkin edilecek ve ithalde alınan teminatın çözümü için gümrük idaresine yazı gönderilecektir.

c) YMM Raporlarının Düzenlenmesi

Solvent türü ürünler ile tiner ve çözücülerin (I) sayılı liste dıŖındaki malların imalinde kullanıldığına dair YMM'ler tarafından düzenlenecek üretim raporlarında en az aŖađıdaki bilgilere yer verilecektir.

- ÖTV mükellefi konumundaki satıcı ile ondan bu ürünleri alan imalatçının mükellefiyet bilgileri,
- Haklarında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya kullanma konusunda rapor veya tespit bulunup bulunmadığı,
- Alıcının son 2 yıldaki KDV (ve varsa ÖTV) beyanları, ödemeleri, nakden veya mahsuben alınan KDV iade bilgileri,
- Kayıtlı olduğu meslek kuruluşları, raporun ilgili olduğu dönemde alıŖtırdıđı işçi sayısı, bunların alıŖtıđı süreler,
- Sanayici sicil belgesi, kapasite raporu ve üretimde kullandığı makinalara ait bilgiler,
- Solvent ve tiner türevlerinin mükelleflerden alımına ait fatura veya ithalinde düzenlenen gümrük beyannamesi bilgileri,
- Satıcının ilgili dönemdeki ÖTV beyanına, tecil edilen vergiye ve teminata ait bilgiler,
- Solvent ve tiner türevlerinin dönem baŖı stoku, dönem içi alışlar, alış iadeleri, üretimde kullanılan miktar, dönem sonu stoku,
- Sözü edilen malların üretime giriş tarihi, miktarı, elde edilen ürünlerin cinsi ve miktarı,

- Üretilen mallarda ne kadar solvent türü ürün kullanılacağına, fire ve zayiata ilişkin bilirkişi veya ekspertiz raporu, bu raporlara göre üretimde kullanılan miktarın uygun olduğunu ispatlayan hesaplama,
- İnceleme yapılan dönemde, üretilen mallarla aynı cins olan malların dönem başı stoku, satış, iade ve dönem sonu stoku bilgileri,
- İmalatçının 2 yıl öncesinden itibaren satın aldığı veya ithal ettiği solvent ve tiner türü ürünler ile bunlardan imal edilen ürünlerin cinsi, miktarı, tutarına ait bilgiler.

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu genel tebliğle dizaynı ve içeriği tespit edilen üretim raporu, ÖTV mükellefi konumundaki satıcının vergi dairesine verilerek tecil edilen verginin terkinin, bilahare vergi dairesinin yazısı üzerine varsa gümrükteki teminatın çözümü sağlanacaktır. YMM'ler düzenledikleri rapor uyarınca yapılan terkinin kaldırılması ve bunun sonucu uygulanacak yaptırımlardan alıcı ile birlikte müteselsilen sorumlu olacaklardır.

d) Şartlara Uyulmaması Halinde Yapılacak İşlemler

Tecil-terkin kapsamında satın alınan veya ithal edilen solvent türü malların 12 ay içinde (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmaması veya kullanım gerçekleşse dahi 6 ay içinde YMM üretim raporu ibraz edilme-
mesi halinde, Bakanlar Kurulunca bu malların tecil-terkin dışındaki amaçlarla tesliminde uygulanması öngörülen vergi ve gecikme zammı tutarı toplamından, daha önce tahsil edilen (15.000 TL/Kg.) düşülmek suretiyle hesaplanan tutar, alıcıdan (imalatçı tarafından kendi kullanımı için ithal edilmişse ithalatçıdan) tahsil edilecektir. Belirlenen şartlara Vergi Usul Kanununda düzenlenen mücbir sebepler nedeniyle uyulmadığının ispatı üzerine gecikme zammı değil, tecil faizine göre hesaplama yapılacaktır.

6. KALDIRILAN HÜKÜMLER VE GEÇİŞ DÖNEMİNDE VERGİLEME

1.8.2002 tarihinden itibaren akaryakıt ürünlerinde uygulanan Akaryakıt Tüketim Vergisi ile akaryakıt, solvent ve baz yağlarda uygulanan Akaryakıt Fiyat İstikrar Payı (AFİP) yürürlükten kalkmıştır. İthalatın veya imalatın hangi tarihte yapıldığına bakılmaksızın, 1.8.2002 tarihinden itibaren petrol ürünleri ile doğalgazın imalatçıları veya ithalatçıları tarafından tesliminde ÖTV uygulanacaktır.

Diğer taraftan AFİP uygulamasında kapsama giren ürünlerin ithali değil, ithalatçıları veya imalatçıları tarafından tesliminde ödeme yükümlülüğü doğmasına rağmen uygulama, bir ay içinde ithal edilen ürünlere ait AFİP'in, takip eden ayın 10. gününe kadar ödenmesi şeklinde yürütülmüştür. Dolayısıyla 2002 yılı Temmuz ayında ithal edilen solvent türü ürünler için 10.8.2002 tarihine kadar AFİP ödenmesi gerekmektedir. Bu durumda aynı malların satılmadan önce AFİP'e, satıldıktan sonra da ÖTV'ye tabi tutulması gibi bir sonuç ortaya çıkmaktadır. Bunun önlenmesi için, ÖTV Kanununda bu amaçla bir değişiklik yapılması beklenmeksizin, AFİP mevzuatına uygun olarak satılmayan mallarda AFİP'in ödenmemesini sağlayacak bir düzenleme yapılmasının uygun olacağı düşünülmektedir.

1.8.2002 tarihinden önce faturası düzenlenmiş olan malların teslimi bu tarihten sonra yapılsa dahi ÖTV uygulanmayacaktır. Aynı şekilde 1.8.2002 tarihinden önce teslimin gerçekleştiği sevk irsaliyesi veya benzeri belgelerle ispatlanan mallar için bu tarihten sonra fatura veya benzeri belgeler düzenlenmesi halinde ÖTV uygulanmayacaktır.

(II) SAYILI LİSTE: MOTORLU TAŞITLAR

4760 sayılı ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listede, ÖTV ile yürürlükten kalkan taşıt alım vergisi ve ek taşıt alım vergisine tabi olan motorlu taşıtlar yer almaktadır. Ancak daha önce ilk iktisabı taşıt alım vergisine tabi olan traktörler ÖTV kapsamına alınmamıştır. Bu listeye ayrıca, daha önce % 26 oranında KDV'ye tabi olan kar araçları ve golf taşıtları da alınmıştır. Bu durumda (II) sayılı lis-

tede yer alan taşıtlar, kayıt ve tescile tabi olanlar ile olmayanlar şeklinde iki gruba ayrılmaktadır. Vergileme usul ve esasları bakımından önemli farklılıklar olan bu iki grupta yer alan taşıtlarda ÖTV uygulaması, kayıt ve tescile tabi olan ve olmayan taşıtlar itibarıyla iki bölümde açıklanacaktır.

A. KAYIT VE TESCİLE TABİ OLAN TAŞITLAR

1. VERGİNİN KAPSAMINA GİREN MALLAR

Kayıt ve tescile tabi olan araçlar; Karayolları Trafik Kanunu ve Karayolları Trafik Yönetmeliği uyarınca trafik tescil kuruluşlarıyla Türk Silahlı Kuvvetlerince tescil edilmesi zorunlu olan motorlu kara taşıtları ile belediyeler ve liman başkanlıklarınca tescil edilen deniz taşıtları, Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğünce tescil edilen hava taşıtlarıdır. Bu kapsamdaki taşıtlar, Kanunda belirlenen ÖTV oranlarıyla birlikte aşağıda gösterilmiştir

ÖTV Oranı

- Binek otomobilleri (Sürücü dahil 9 kişiye kadar insan taşımak üzere imal edilen steysin vagonlar, jipler, karavanlar, yarış arabaları dahil)	
Motor silindir hacmi 1600 cm ³ 'e kadar olanlar	% 27
Motor silindir hacmi 1601- 2000 cm ³ arasında olanlar	% 46
Motor silindir hacmi 2001 cm ³ 'ün üzerinde olanlar	% 50
- Minibüsler (Sürücü dahil 10-15 kişi arasında insan taşıyanlar)	% 9
- Midibüsler (Sürücü dahil 16- 25 kişi arasında insan taşıyanlar)	% 4
- Otobüsler (Sürücü dahil 26 ve üzerinde insan taşıyanlar)	% 1
- Kamyon ve kamyonetler (Yük taşımaya mahsus araçlar)	% 4
- Çekici ile vinç, mikser, tanker, çöp arabası gibi özel amaçlı kamyonlar	% 4
- Motosikletler, motorlu bisikletler, mopetler, triportörler	% 8
- Yatlar ve kotralar ile diğer eğlence ve spor tekneleri	% 8

- Yolcu ve gezinti gemileri (18 gros tonilatoya kadar) % 6,7
- Uçaklar ve helikopterler (Askeri, yangın, zirai mücadele amaçlı hariç) % 0,5

Yukarıda sayılan taşıtların aksam ve parçaları ÖTV kapsamına girmemektedir. Ancak araca takılı durumdaki radyo-teyp, klima, ABS fren, hava yastığı, istepne gibi malların aksam ve parça olarak değerlendirilmesi söz konusu değildir. Aracın toplam bedeli içerisinde yer alacak olan bu malların ayrı fatura edilerek vergiden kaçınılması, muvazaya yol açacaktır.

2. VERGİLENDİRME

a) Vergiyi Doğuran Olay

(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanlar için vergiyi doğuran olay ilk iktisaptır. **İlk iktisap** deyimi, bu taşıtlardan Türkiye’de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere;

- İthali,
- Motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabı,
- Müzayede yoluyla satanlardan alımı,

ile motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanması, aktife alınması veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesi olarak tanımlanmıştır.

Ayrıca, kayıt ve tescil edilmiş olsa dahi alıcıları tarafından Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümleri gereğince iade edilen bu taşıtların aynen veya bir işlem gördükten sonra motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabı veya bunlar tarafından kullanılmaya başlanması, aktife alınması veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesi de ilk iktisap sayılarak ÖTV’ye tabi tutulacaktır.

ÖTV Kanununda ithalat deyimi, verginin konusuna giren malların Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesine girişi olarak tanımlanmıştır. Buna göre ithalatta vergiyi doğuran olay, Gümrük Kanununa göre gümrük yükümlülüğünün

doğması, ithalat vergilerine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili ile meydana gelmektedir. Gümrük Kanununun geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri uyarınca Türkiye gümrük bölgesine giren mallar da prensip itibarıyla ithal edilmiş sayılmaktadır. Ancak Kanunun 7. maddesinin 6 numaralı fıkrası kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olarak ithal edilen mallar ile 7. fıkrası kapsamında transit, antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme, serbest bölge, geçici depolama yerleri gibi rejimlere tabi mallar için ÖTV uygulanmayacaktır.

b) Verginin Mükellefi

Kayıt ve tescile tabi taşıtların ilk iktisabında verginin mükellefi, motorlu araç ticareti yapanlar, bunları kullanmak üzere ithal edenler ve müzayede suretiyle satışını gerçekleştirenlerdir.

Bunlardan taşıtları kullanmak üzere ithal edenler, vergiyi gümrükte ödeyecekler ve bu şekilde ithal ettikleri taşıtları satışında bir daha ÖTV uygulamayacaklardır.

Henüz kayıt ve tescil edilmemiş taşıtları müzayede suretiyle satan icra memurları, mahkeme satış memurları, vergi dairesi memurları, belediye mezar memurları ve diğer özel ve tüzel kişiler de bu işlemleri dolayısıyla ÖTV mükellefi olarak beyanname vereceklerdir.

ÖTV mükellefinin Türkiye’de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yoksa, vergiye tabi malları teslim alanlar veya adına hareket edenler, ÖTV’nin beyanı ve ödenmesinden mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

Öte yandan yukarıdaki tanımda geçen **motorlu araç ticareti yapanlar** ifadesi;

1. Kayıt ve tescile tabi araçları satmak üzere imal veya inşa edenler,
2. Sanayi ve Ticaret Bakanlığında "garanti belgesi" almış olan ithalatçılar,
3. Fabrika, ana bayi, bölge bayii, bayi, yetkili satıcı ve acenteler,

4. Kayıt ve tescil edilmemiş taşıtları yukarıda sayılan kişi ve kuruluşlardan alarak tadilat veya ek imalat yapıp satan "sanayi sicil belgesi" sahibi imalatçılar,

5. Kamu kurumlarına taşıt temin eden Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğüdür.

Yukarıda sayılanlardan, taşıt araçlarının tadilatını veya ek imalatını yapanlar dışındaki kişi ve kuruluşlara satmak üzere taşıt aracı alımında ÖTV uygulanması için Maliye Bakanlığınca yazı verilmesi uygulaması sona ermiştir. ÖTV uygulanmadan ithalat yapmak isteyenlerin, Sanayi ve Ticaret Bakanlığından aldıkları "garanti belgesi"nin aslını veya noter onaylı örneğini gümrük idaresine vermeleri yeterlidir (Bu araçların ilk iktisabında vergi dairesine verilecek 2A numaralı ÖTV Beyannamesine de sözü edilen garanti belgesinin firma yetkililerince onaylı bir fotokopisi eklenecektir). Fabrika, ana bayi, bölge bayi, bayi, yetkili satıcı ve acentelere de Maliye Bakanlığınca yazı verilmeyecek, bu statüde olduklarına dair geçerli sözleşmeleri olduğu sürece ÖTV' siz alım yapabileceklerdir. Devlet Malzeme Ofisi Genel Müdürlüğü, Bölge Müdürlükleri ve Satış Müdürlükleri de Maliye Bakanlığından herhangi bir yazı ibraz etmeden, kamu kurum ve kuruluşlarına satmak üzere taşıt alımında motorlu araç ticareti yapanlar olarak kabul edilecek ve ÖTV ödemeyeceklerdir.

Yukarıda belirtildiği gibi Maliye Bakanlığı sadece motorlu araçlar üzerinde ek imalat veya tadilat yapan "sanayi sicil belgesi"ni haiz imalatçılara yazı verecektir. Sanayi ve Ticaret Bakanlığından, motorlu araçların tadilatını veya ek imalatını yaptığı konusunda sanayi sicil belgesi almış olan imalatçılar, durumlarını tevsik eden belgelerle Maliye Bakanlığına (Gelirler Genel Müdürlüğü) başvurarak, bu amaçla yapacakları taşıt alımında vergi ödememelerine dair bir yazı alacaklardır. Motorlu karavan, ambulans, itfaiye ve cenaze aracı, trafik çekici aracı, transmiksler, vinç, tanker gibi araçları imal edenlerin başvuruları Maliye Bakanlığınca değerlendirilecek ve durumu uygun olanlara bir yazı verilecektir. Bu yazının aslı veya noter onaylı örneği satıcıya veya gümrük idaresine verilmek suretiyle, tadilat veya ek imalat yapılarak satılmak üzere taşıt

alımında veya ithalinde ÖTV uygulanmadan işlem yapılması sağlanacaktır. Maliye Bakanlığında böyle bir yazı alınmış olsa dahi, kullanmak, aktife almak veya kayıt ve tescil ettirmek üzere iktisap veya ithal edilecek taşıtlar için ÖTV uygulanacağı tabiidir.

Öte yandan, ÖTV ile yürürlükten kaldırılan taşıt alım vergisi uygulamasında Maliye Bakanlığınca verilen "Motorlu Araç Ticareti Faaliyet Belgesi" ile mükelleflerin bu nitelikte olduklarına dair yazıların ÖTV uygulamasında geçerliliği bulunmamaktadır. Dolayısıyla 1.8.2002 tarihinden önce bu belgeleri almış olan mükelleflerden fabrika, ana bayi, bölge bayii, bayi, yetkili satıcı ve acen-ta sözleşmesi olmayanların ÖTV ödemedi alım yapmaları, "garanti belgesi" olmayanların da vergisiz ithalat yapmaları mümkün değildir.

ÖRNEKLER

Vergiye doğuran olay ve mükellefle ilgili bu açıklamalardan sonra, kayıt ve tescile tabi taşıt araçlarında ÖTV aşağıdaki durumlarda doğacaktır.

- Motorlu Araç Ticareti Yapanlardan Satın Alma

ÖTV Kanunu uygulamasında "motorlu araç ticareti yapanlar" olarak tanımlananlardan, kayıt ve tescil edilmemiş motorlu araçların kullanılmak üzere satın alınması ÖTV'ye tabi bulunmaktadır. Bu durumda, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanları imal, inşa veya ithal edenler ile fabrika, ana bayi, bölge bayii, bayi, yetkili satıcı veya acentelerle Maliye Bakanlığınca yukarıda açıklandığı şekilde yazı verilen firmalardan, kullanmak amacıyla taşıt aracı alınması halinde ÖTV doğmaktadır. Bu alımın mülkiyeti muhafaza kaydıyla olması vergilemeye engel teşkil etmemektedir. Yukarıda sayılan mükelleflerin satmak amacıyla iktisap ettikleri plakasız taşıtlar ise vergiye tabi olmayacaktır. Örneğin bir otomobil fabrikasından birini satmak, diğerini ise işletmede kullanmak üzere iki otomobil alan bir acentenin, kullanmak üzere satın aldığı otomobil için fabrika tarafından ÖTV beyan edilerek ödenecek, diğeri için ise ÖTV hesaplanmayacaktır.

- Müzayede Yoluyla Satanlardan Satın Alma

Henüz kayıt ve tescil edilmemiş olan taşıtların, bunları kullanmak, aktife almak veya kayıt ve tescil ettirmek üzere satın alan kişilere müzayede yoluyla satışında ÖTV uygulanacaktır. Örneğin bir acentanın plakasız taşıtlarının haczedilerek satışında verginin mükellefi konumundaki icra memuru, satış bedeli üzerinden ÖTV beyan ederek ödemediği sürece taşıtın teslim işlemini yapmayacaktır. Ancak motorlu araç ticareti yapanların satmak üzere müzayede yoluyla taşıt aracı alımında ise ÖTV doğmayacaktır.

- Motorlu Araç Ticareti Yapanların İlk İktisabı

Motorlu araç ticareti yapanların, kayıt ve tescil edilmemiş araçları aktife almaları, kullanmaları veya kayıt ve tescil ettirmeleri halinde, bu araçlar için ÖTV ödemeleri gerekmektedir. Örneğin motosiklet imalatçısı bir firma ürettiği motosikletlerden birini işletmede kullanmak üzere aktifine alması halinde, bu tarih itibarıyla ÖTV beyan edecektir.

- Kullanmak Üzere İthalat

Henüz Türkiye’de kayıt ve tescil edilmemiş olan taşıt araçlarının kullanılmak üzere ithalinde, ithalat tarihi itibarıyla ilk iktisap gerçekleşmektedir. Bu durumda, motorlu araç ticareti yapanların kullanmak üzere yurt dışından araç ithali vergiye tabi olacak, satmak üzere ithal ettikleri taşıtlar için ise ÖTV doğmayacaktır. Öte yandan ÖTV bir defaya mahsus uygulanan bir vergi olduğu için, ÖTV ödenerek ithal edilen araçların bundan sonraki el değiştirmeleri ÖTV’ye tabi olmayacaktır. Örneğin işletmesinde kullanmak üzere ithal edilen bir taşıt aracı için ithalde ÖTV ödeyen bir acente bu aracı kullanmaktan vazgeçip satması halinde, bu satış için ÖTV uygulanmayacaktır.

Ancak Türkiye’de kayıt ve tescil edilmiş bir aracın kesin olarak yurt dışına çıkarılıp kayıt ve tescilinin kaldırılmasından sonra, aynı aracın tekrar ithal edilmek istenmesi halinde, Türkiye’de yeniden kayıt ve tescil edilmesi gereken bu araç için ithalde ÖTV uygulanacaktır.

c) Mütessesil Sorumluluk

Kayıt ve tescil işlemi yapılmadan önce taşıtların vergisinin ödendiğinin tespit edilmesine dair taşıt alım vergisinde yer alan güvenlik müessesesine ÖTV uygulamasında da yer verilmiştir. Kanununun 13/3. maddesinde; taşıtların ilk iktisap, teslim ve ithalatına ilişkin işlemleri gerçekleştirenlerin, bu işlemlerden önce ÖTV'nin ödendiğini gösteren belgeleri aramak zorunda oldukları, bu sorumluluğun yerine getirilmemesi sonucu vergi zıyaının ortaya çıkması halinde, vergi, ceza, zam ve faizlerden mükellefle birlikte mütessesilen sorumlu tutulacakları hükme bağlanmıştır. Bu nedenle trafik tescil memurlarının, gümrük memurlarının, Türk Silahlı Kuvvetlerinin araç tescillerini yapan görevlilerin, müzayede suretiyle satış yapan icra daireleri ve mahkeme satış memurlarının, tescil, ithal ve teslim işlemlerinden önce ÖTV'nin ödendiğine veya istisna uygulandığına dair vergi dairesi (veya TASIŞ Genel Müdürlüğü) tarafından düzenlenen "ÖTV Ödeme Belgesi"nin aslını (gümrük idarelerince düzenlenen gümrük makbuzlarının aslının aynı olduğuna dair gümrük idaresi veya noter tarafından onaylanmış örneğini) talep etmeleri gerekmektedir.

Motorlu araç ticareti yapanların, vergi uygulamadan satış yapacağı bayi, acenta veya yetkili satıcı ile sözleşmesinin geçerli olup olmadığını belirlemesi yerinde olacaktır. Keza, tadilat veya ek imalat yapmak üzere vergisiz taşıt almak isteyen imalatçılardan da Maliye Bakanlığında aldıkları yazının noter onaylı örneğini isteyeceklerdir.

d) Verginin Matrahı ve Oranları

Taşıtların ilk iktisabında ÖTV, bu vergi hariç olmak üzere KDV matrahı üzerinden alınacaktır. KDV matrahı, teslim işleminin karşılığını teşkil eden bedel olup, bedel deyimi; malı teslim alandan bu işlem karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya borçlandırılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade etmektedir. Bu durumda satılan taşıt için alıcıdan tahsil edilen veya borçlandırılan taşıma, yükleme, ambalaj, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları, (ÖTV ve KDV hariç olmak üzere) vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi

unsurlar, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler, servis ve benzer adlar altında sağlanan menfaat, hizmet ve değerler ÖTV'nin matrahı olacaktır. Ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar ise faturada ayrıca gösterilmek koşuluyla matrahtan indirilebilecektir. Bu suretle hesaplanan matrah üzerinden önce ÖTV hesaplanacak, matrah + ÖTV üzerinden de KDV hesaplanıp faturada ayrı ayrı gösterilecektir.

Örneğin satış fiyatı 10 milyar lira olan bir otomobilin satış faturasında şu bilgiler olacaktır.

Satış bedeli	:	10.000.000.000 TL.
Vade farkı (% 10)	:	1.000.000.000 "
Yükleme, taşıma, indirme gideri	:	500.000.000 "
ÖTV matrahı	:	11.500.000.000 "
ÖTV (11.500.000.000 x % 27)	:	3.105.000.000 "
KDV matrahı (11.500.000.000 + 3.105.000.000)	:	14.605.000.000 "
KDV (14.605.000.000 x % 18)	:	2.628.900.000 "
Genel toplam	:	17.233.900.000 "

Satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi halinde döviz tutarı, ilk iktisap tarihindeki cari kur üzerinden Türk Lirasına çevrilerek matrah belirlenecektir. Bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah, Vergi Usul Kanununa göre belirlenecek emsal bedel olacaktır.

Öte yandan vergisi beyan edilerek ödenmiş olan taşıtlar için, bedelin ödenmesi, geç ödenmesi veya diğer nedenlerle teslimden sonra ikinci bir vade farkı tahakkuk ettirilmesi halinde, bu tutarın da matraha dahil bir unsur olarak ÖTV'ye (ve KDV'ye) tabi tutulması gerekmektedir. Bu durumda, vade farkı tahakkuk ettirildiği tarihte, taşıtın ilk iktisabında verilen beyannameye atıfta bulunulmak suretiyle 2A numaralı ÖTV Beyanname'si verilecektir. Beyanna-

mede matrah olarak tahakkuk ettirilen vade farkı yazılacak ve bunun üzerinden taşıtın tabi olduğu oranda ÖTV hesaplanıp beyan edilecektir. Aynı uygulama, döviz cinsinden hesaplanan bedelin tamamının veya bir kısmının teslim tarihinden sonra tahsil edilmesi halinde oluşan kur farkının vergilendirilmesinde de geçerli olacaktır. Yani döviz cinsinden hesaplanan bedelin, ilk iktisaptan sonra tahsili tarihinde oluşan kur farkı için, taşıtın satışında uygulanan oranda ÖTV hesaplanarak aynı vergi dairesine beyan ve ödemede bulunulacaktır.

e) Verginin Beyanı ve Ödenmesi

Kayıt ve tescile tabi taşıtlara ait ÖTV, ilk iktisaptan, yani satışla ilgili fatura veya müzayede suretiyle yapılan satışlarda teslimle ilgili belgeler düzenlenmeden önce beyan edilecek ve ödenecektir. Buna göre sözü edilen taşıtların her biri için ayrı ayrı 2A numaralı ÖTV Beyannamesi düzenlenecek ve satış işleminin yapıldığı yerde tek vergi dairesi varsa buraya, birden fazla vergi dairesi varsa motorlu taşıtlar vergisi ile görevli vergi dairesine verilecek, vergi de aynı süre içinde ödenecektir. Beyan edilip ödenen vergi için vergi dairesince vergi alımdısı ile birlikte "ÖTV Ödeme Belgesi"de düzenlenerek mükellefe verilecektir. Satıcı söz konusu satış işlemine ilişkin olarak düzenlenen faturanın ilk nüshası ile birlikte vergi dairesince düzenlenmiş olan ÖTV ödeme belgesini alıcıya verecek, alıcı da bu belgeyi görevliye vermek suretiyle kayıt ve tescil işleminin yapılmasını sağlayacaktır.

Gümrük Kanununun tasfiye ile ilgili hükümleri uyarınca taşıt araçlarını müzayede suretiyle satan Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüğü, bu satışlar için düzenlenen belge ile birlikte tahsil ettiği vergiyi gösteren ve alıcı adına düzenlenen "ÖTV Ödeme Belgesi"ni alıcılara verecektir. Tasfiye İşleri Döner Sermaye İşletmeleri Genel Müdürlüğü tarafından düzenlenen bu belge ile araçların kayıt ve tescili yapılacak, bu Kurumca düzenlenen belge dışında ayrıca vergi dairesince düzenlenmiş bir ödeme belgesi aranılmayacaktır. Adı geçen Kurum, bu suretle yaptığı satışlar için ayrı ayrı beyanda bulunmayacak, bir ay içinde yaptığı satışlar için 2B numaralı beyannameyi

düzenleyip, takip eden ayın 15. gününe kadar satışın yapıldığı yerde tek vergi dairesi varsa buraya, birden fazla vergi dairesi varsa motorlu taşıtlar vergisi ile görevli vergi dairesine verecek, vergiyi de bu süre içinde ödeyecektir.

Kayıt ve tescile tabi taşıtları ilk iktisap kapsamında teslim eden ÖTV mükellefleri, bu kapsamda satışlarının bulunduğu aylar için 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ekinde (Ek:5) örneği bulunan formu, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün internet sitesinden indirerek düzenleyecek ve otv@gelirler.gov.tr elektronik posta adresine göndereceklerdir. Bilgisayarı bulunmayan veya çeşitli nedenlerle elektronik posta kullanamayan mükellefler ise aynı forma göre düzenleyecekleri listeleri Gelirler Genel Müdürlüğü'nün (0312) 311 45 10 veya 311 35 20 telefaks numaralarına faksla göndereceklerdir.

Taşıtların kullanılmak, aktife alınmak veya kayıt ve tescil edilmek üzere ithalinde vergi, gümrük beyannamesinde gösterilmek suretiyle gümrük idaresine ödenecektir. Gümrükte ödenen vergiye ilişkin olarak düzenlenen gümrük makbuzunun aslı veya noter onaylı örneği ibraz edilerek aracın kayıt ve tescili yaptırılacaktır.

f) Düzeltme İşlemleri

Kayıt ve tescile tabi taşıtlar için beyan edilip ödenen vergi, satış işleminin gerçekleşmemesi, işlem den vazgeçilmesi veya taşıtın alıcısı tarafından iade edilmesi üzerine Vergi Usul Kanununun düzeltme ile ilgili hükümleri kapsamında işlem yapılmak suretiyle red ve iade olunacaktır. Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun kapsamında iade edilen taşıtların kayıt ve tescil edilmiş olması, düzeltme işleminin yapılmasına engel teşkil etmemektedir. Ancak düzeltme için, iade edilen taşıtların fiilen işletmeye girmiş ve bu girişin defter kayıtlarında gösterilmiş olması şarttır. Daha önce belirtildiği gibi, Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümleri uyarınca iade edilen kayıt ve tescili yapılmış taşıtların motorlu araç ticareti yapanlardan ilk iktisabı veya bunlar tarafından kullanılmaya başlanması halinde tekrar ÖTV uygulanacaktır.

3. İSTİSNALAR

a) İhracat İstisnası

ÖTV Kanununun 5. maddesiyle, yurt dışındaki alıcılara teslim edilen ve Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkan mallar vergiden istisna edilmiştir. Ancak 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin (5. 1.) bölümünde açıklandığı gibi, kayıt ve tescile tabi taşıtlar için vergiyi doğuran olay ilk iktisap olduğundan, bu taşıtların Türkiye’de kayıt ve tescil edilmeksizin Türkiye gümrük bölgesinden çıkması halinde vergiyi doğuran olay meydana gelmemektedir. Yurt dışındaki alıcılara teslim edilmeksizin gümrük antrepolarına konulan mallar da ÖTV’ye tabi olmayacaktır. İhraç edilen mallar için ÖTV Kanununda tanımlanan ilk iktisap işlemi gerçekleşmediğinden, bu teslimler için ÖTV beyannamesi verilmeyecektir.

Kanunun 5/2. maddesi gereğince, ÖTV mükelleflerinden vergi uygulanarak satın alınan taşıtların yurt dışına ihraç edilmesi halinde, mükellefçe vergi dairesine ödenmiş olan vergi ihracatçıya iade edilecektir. 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde KDV iadeleri için belirlenen usul, esas ve sınırlar ÖTV iadesi yönünden geçerli olacaktır. Doğrudan ÖTV mükellefinden satın alınmayan malların maliyeti içinde yer alan verginin iadesi ise mümkün değildir.

b) İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması

Taşıtların ihracatçılara ihraç edilmek üzere tesliminde hesaplanan ÖTV, ihracatçıdan tahsil edilmemek şartıyla tecil olunacaktır. Bu satışlar için vergi dairesine verilen 2A numaralı ÖTV Beyannamesinde hesaplanan vergi 16. satıra da yazılmak suretiyle tecil edilecektir. Düzenlenen faturada ÖTV hesaplanıp ayrıca gösterilecek, ancak faturaya: "ÖTV Kanununun 8. maddesinin 2 numaralı fıkrası hükmüne göre ihraç edilmek üzere teslim edilmiş olup ÖTV tahsil edilmemiştir." şerhi konulacaktır. Bu suretle satılan taşıtların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihracatının gerçekleşmesi üzerine, gümrük beyannamesi (aslı veya gümrük idaresi ya da YMM tarafından onaylanmış örneği) ibraz edilerek tecil edilen verginin terkinin sağ-

lanacaktır. İhracatın bu sürede gerçekleşmemesi halinde, tecil edilen vergi, vade tarihinden itibaren gecikme zammı da uygulanmak suretiyle ÖTV mükellefinden (ihracatçıdan değil) tahsil edilecektir. Ancak ihracat, Vergi Usul Kanununda düzenlenen sebepler nedeniyle süresinde gerçekleşmemişse, tecil edilen vergi, tecil faizi ile birlikte ÖTV mükellefinden tahsil edilecektir.

Burada da hatırlatmakta yarar görüyoruz İhraç kaydıyla da olsa, teslim edilen taşıtlar için ÖTV tahsil edilip vergi dairesine ödenmek suretiyle satış yapılması da mümkün bulunmaktadır. Yani ihraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin işlemleri yapılması zorunlu değil, isteğe bağlı bir uygulamadır. ÖTV ödeyerek satın aldığı taşıtları ihraç eden mükellefin ödediği ÖTV'yi vergi dairesinden geri alması mümkündür.

e) İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi

İhraç edildikten sonra Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170. maddelerinde belirtildiği şekilde üç yıl içinde geri gelen malların ithali ÖTV'den istisna edilmiştir. İhraç edilen taşıtların geri gelmesi üzerine, gümrük idaresi ihracatçının durumunu vergi dairesine yazılı olarak sormak suretiyle aşağıdaki şekilde işlem yapacaktır.

i. ÖTV mükellefleri tarafından ÖTV uygulamadan ihraç edilen taşıtların geri gelmesi halinde, ÖTV olarak herhangi bir ödemede bulunulmaksızın ithalat istisnası uygulanacaktır.

ii. ÖTV mükellefinden vergi ödenerek satın alınıp ihraç edilen taşıtların geri gelmesi halinde, ihracatçının bu istisna nedeniyle vergi dairesinden aldığı iade tutarı (gecikme zammı, faizi gibi herhangi bir ilave ödeme yapılmaksızın) gümrük idaresine ödenmek suretiyle ithalat istisnası uygulanacaktır. Böyle bir iade alınmıyorsa gümrüğe de ödeme yapılmayacağı tabiidir.

iii. İhracatçının tecil-terkin uygulanarak ÖTV mükellefinden aldığı taşıtların ihracından sonra geri gelmesi halinde, tecil edilen vergi tutarının (gecikme zammı, faizi gibi herhangi bir ilave ödeme yapılmaksızın) gümrük idaresine

ödenmesi suretiyle ithalat istisnası uygulanacaktır. İhracat 3 ay içinde gerçekleşmesine rağmen, ÖTV mükellefinin tecil edilen vergisi henüz terkin edilmemişse, ihracatçının bu tutarı gümrük idaresine ödediğine dair gümrük makbuzunun, gümrük idaresi veya noter tarafından onaylı örneği vergi dairesine ibraz edilmek suretiyle terkin işlemi yaptırılabilir.

d) İthalat İstisnaları

Gümrük Kanununun 167. maddesine göre gümrük vergisinden muaf ve müstesna olan malların ithali ÖTV Kanununun 7. maddesinin 6. fıkrası ile ÖTV'den de istisna edilmiştir. Ancak Gümrük Kanununun sözü edilen 167. maddesinin 5/a bendinde yer alan, kanuni ikametgahlarını Türkiye gümrük bölgesine nakleden gerçek kişilere ait kullanılmış motorlu veya motorsuz özel kara nakil vasıtaları ÖTV istisnası dışında tutulmuştur. Bu nedenle ikametgahlarını Türkiye'ye nakleden kişilerin kullanılmış olup olmadığına bakılmaksızın yurda motorlu kara taşıtı ithalinde istisna geçerli olmayacak, dolayısıyla ÖTV ödenecektir. Ancak geçici ithal yoluyla Türkiye gümrük bölgesine giren mallar ÖTV'ye tabi tutulmayacaktır. Örneğin Türkiye'ye belirli bir süre çalışmak üzere gelenlere ait olan ve "MA" ile "MZ" arasında plaka verilen taşıtların ithali (bu taşıtlar motorlu taşıtlar vergisine tabi tutulmakla birlikte) ÖTV'ye tabi olmayacaktır.

Aynı şekilde ÖTV Kanununun 7. maddesinin 7. fıkrası uyarınca, Gümrük Kanunu hükümlerine göre transit, gümrük antrepo, geçici depo, serbest bölge, dahilde işleme ve gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi olan taşıt araçlarının ithalinde ÖTV uygulanmayacaktır.

e) Diplomatik İstisna

ÖTV Kanununun 6. maddesiyle, (II) sayılı listede yer alan taşıtların karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları, bunların diplomatik statüyü haiz diplomatik misyon şefleri, meslekten konsolosluk memurları, uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların diplomatik haklara sahip mensup-

ları tarafından ilk iktisabı, ithali veya bunlara teslimi, vergiden müstesna tutulmuştur. Bu kapsama giren kişi ve kuruluşlar, istisna kapsamında satın almak istedikleri her bir taşıt aracı için Dışişleri Bakanlığından bir belge alacaklardır. Bu belgenin aslı ÖTV mükelleflerine verilmek suretiyle taşıtların ilk iktisabında ÖTV ödemeksizin işlem yapılacaktır. ÖTV mükellefleri, bu kapsamdaki taşıt satışına ait vergi dairesine vereceği 2A numaralı ÖTV Beyannamesinin 12. satırında yer alan diplomatik istisnaya ait kutuyu işaretleyecek ve ÖTV Kanununun 6. maddesindeki istisnanın uygulandığını gösteren ÖTV ödeme belgesini istisnadan yararlanan kişi veya kuruluşa verecektir.

f) Malul ve Sakatların Taşıt Alımlarında İstisna

Kanunun 7/2. maddesi ile kayıt ve tescile tabi taşıtlardan, araçta sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibatı bulunanların, malül ve sakatlar tarafından bizzat kullanılmak üzere ilk iktisabı vergiden istisna edilmiştir. Ancak, bu istisnadan yararlananlar, 5 yıl süre ile ikinci bir defa bu istisnadan yararlanamayacaktır.

Bu istisnadan yararlanan kişilerin istisna uygulanan ilk iktisaplarına ilişkin 2A numaralı ÖTV Beyannamesinin 12. satırındaki malul veya sakat kutusu işaretlenecek, bu beyan üzerine düzenlenecek ÖTV ödeme belgesinde de Kanunun 7/2. maddesindeki istisnadan yararlanıldığı belirtilecektir. Bu suretle verilecek beyanname ekine, alıcının maluliyetine veya sakatlığına dair tam teşekküllü bir devlet hastanesinden alınan sağlık kurulu raporu ile aracın sakatlığa uygun olarak tadil edildiğine dair teknik belgenin aslı veya noter onaylı örneği ve alıcının "H" sınıfı sürücü belgesinin fotokopisi eklenecektir. Otomatik vites dışında aracın sakatlığına uygun olarak tadil edildiğine ilişkin herhangi bir ibarenin bulunmadığı teknik belge, istisna uygulamasında geçersiz olacaktır.

Malul ve sakatların kullanmak üzere yurt dışından ithal edeceği taşıt araçları için de bu belgelerin gümrük idaresine ibrazı üzerine istisna uygulanacaktır.

Ancak ÖTV Kanununun 15/2. maddesinin (b) bendinde, kayıt ve tescile tabi taşıtların ilk iktisabında ÖTV istisnasından yararlananların, bu taşıtı istisnadan yararlanmayan bir kişi veya kuruluşa devretmesi halinde, bu devir dolayısıyla adına kayıt ve tescil işlemi yapıldandan, ilk iktisaptaki matrah üzerinden, kayıt ve tescil tarihindeki orana göre, bu tarihte tarh ve tahakkuku yapılacak olan ÖTV'nin tahsil edilmesi hükme bağlanmıştır.

Konuyla ilgili olarak 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinde, malul ve sakatlarca ilk iktisabında istisna uygulanan taşıtların, istisnadan yararlanmayan kişi veya kuruluşlarca bunlardan iktisabından önce, alıcılar tarafından 2A numaralı ÖTV Beyannamesi düzenlenerek, bu işlemin yapıldığı yerde tek vergi dairesi varsa bu vergi dairesine, birden fazla vergi dairesi varsa motorlu taşıtlar vergisi ile görevli vergi dairesine verilmesi ve vergi ödenmesi öngörülmüştür. Beynamede matrah olarak, aracın istisnadan yararlanılarak ilk iktisabındaki matrah; oran olarak ise aracın malul veya sakattan iktisabı veya vekaletname ile tasarruf hakkının devralındığı tarihte geçerli olan oran yazılarak vergi hesaplanacaktır. Dolayısıyla ilk iktisabında bu kapsamda istisna uygulanan malların üçüncü kişilere satışı aşaması her halükarda ÖTV'ye tabi tutulacaktır. Ancak ilk iktisabında istisna uygulanan söz konusu taşıt araçlarının veraset yoluyla intikallerinde ÖTV alınmayacaktır.

g) Türk Hava Kurumunun Alımlarında İstisna

(II) sayılı listedeki uçak ve helikopterlerin Türk Hava Kurumunca ilk iktisabı ÖTV'den istisna edilmiştir. Bu nedenle ÖTV kapsamında yer alan uçak ve helikopterlerin anılan kuruluşa teslimi veya bu kuruluş tarafından ithalinde ÖTV uygulanmayacaktır.

4. TAŞIT ARAÇLARININ TADİLATLARINDA VERGİLEME

Kayıt ve tescile tabi taşıtların, 5 yıl içinde (87.03) tarife pozisyonunda yer alan binek otomobili ve benzerlerine dönüştürülmesi halinde, bu aracın ilk iktisabındaki matrah esas alınarak değişikliğin kayıt ve tescili tarihindeki oran üzerinden ÖTV hesaplanacaktır. Bu suretle hesaplanan vergiden, sözü edilen ara-

cın ilk iktisabında ödenen ÖTV indirilmek suretiyle bulunan tutar, değişikliği ilgili sicilde adına kayıt ve tescil ettiren kişi veya kuruluş adına ÖTV olarak resen tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil edilecektir.

Son yıllarda oldukça rağbet gören bu tip araçlar hem minibüs, hem de binek otomobili olarak üretilmektedir. Ancak minibüs için belirlenen taşıt alım ve ek taşıt alım vergileri ödenerek satın alınan araçların, daha sonra arkalarına koltuk eklenmek suretiyle binek otomobiline dönüştürülmesi halinde bu vergiler için herhangi bir işlem yapılmaması, bu uygulamayı cazip kılıyordu. Dolayısıyla fabrikada binek otomobili tipinde üretilen araçların çok üzerinde minibüs tipinde üretilen araç talebi vardı. ÖTV’de ise bu tür cins tashihi yapılan (sadece binek otomobili, jip veya steysin vagona dönüştürülen) araçlar için, daha önce ödenen vergi ile binek otomobili vergisi arasındaki farkın, dönüşümün kayıt ve tescilinde ödenmesi öngörülmüştür. Böylece, binek otomobili olarak üretilen veya ithal edilen araçlarla, önce minibüs olarak alınan veya ithal edilen araçların binek otomobiline dönüştürülmesi suretiyle otomotiv sektöründe ÖTV’nin haksız rekabete neden olması önlenmiştir.

Ancak Kanununun 19 uncu maddesinin (b) bendi uyarınca, Kanununun 15/2 numaralı fıkrasının (b) bendi ile düzenlenen bu hüküm 1.8.2003 tarihinde yürürlüğe gireceğinden, sözü edilen araçların binek otomobili veya benzerlerine dönüştürülerek kayıt ve tescil ettirilmesinde vergi farkının tahsil edilmesine ilişkin hüküm bu tarihe kadar uygulanmayacaktır.

5. KALDIRILAN HÜKÜMLER VE GEÇİŞ DÖNEMİNDE VERGİLEME

Kayıt ve tescile tabi olan taşıtların ilk iktisabında uygulanmakta olan Taşıt Alım Vergisi ve Ek Taşıt Alım Vergisi ile kayıt ve tescil işlemlerinden alınan Trafik Tescil Harcı, Eğitime Katkı Payı ve Özel İşlem Vergileri ÖTV’nin yürürlüğe girdiği 1.8.2002 tarihi itibarıyla yürürlükten kalkmıştır. İkinci el araçlarda bu vergiler, ÖTV Kanununun Resmi Gazetede yayımlandığı 12.6.2002 tarihinde yürürlükten kalkmıştı. (ÖTV beyannamelerinden alınan eğitime katkı payı ve özel işlem vergileri ise devam etmektedir)

1.8.2002 tarihinden önce ilk iktisabı gerçekleşmiş veya kayıt ve tescil edilmiş taşıtlarda ÖTV uygulanmayacaktır. Kayıt ve tescile tabi taşıtların 1.8.2002 tarihinden itibaren ilk iktisabı, kullanılmak, aktife alınmak veya kayıt ve tescil edilmek üzere ithali, ÖTV uygulanmamış olanların müzayede suretiyle satışı, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanması hallerinde ise ÖTV ve % 18 oranında KDV uygulanacaktır. Bu malların stoklarda bulunması, daha önce % 26 veya % 40 oranında KDV ödenerek satın alınmış olması, sözleşmesinin bu tarihten önce yapılması ÖTV uygulamasını etkilememektedir. Öte yandan, KDV oranının % 18 olarak uygulanması nedeniyle daha önce % 26 veya % 40 oranında ödenen KDV'nin indirilememesi halinde bir iade söz konusu olmayıp, indirilemeyen kısmın sonraki dönemlerde indirim konusu yapılmak üzere devredilmesi gerekmektedir.

B. KAYIT VE TESCİLE TABİ OLMAYAN TAŞITLAR

1. VERGİNİN KAPSAMINA GİREN MALLAR

Yukarıdaki bölümde sayılan kayıt ve tescil edilmesi zorunlu olanlar dışında Kanuna ekli (II) sayılı listede yer alan taşıtlar, kayıt ve tescile tabi olmayan taşıtlardır. Bu taşıtlar, Kanunda belirlenen ÖTV oranlarıyla aşağıda gösterilmiştir.

ÖTV Oranı

- | | |
|---|-------|
| - Golf sahalarında insan taşımada kullanılan golf arabaları ve benzerleri | % 6,7 |
| - Kar üzerinde hareket eden motorlu taşıtlar | % 6,7 |
| - Jet-ski ve benzeri kayıt ve tescile tabi olmayan deniz taşıtları | % 8 |

2. VERGİLENDİRME

a) Vergiyi Doğuran Olay

(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar için vergiyi doğuran olay; bunların ithali, imalatçıları tarafından teslimi veya ÖTV uygulanmadan önce müzayede suretiyle satışdır. Vergiyi doğuran olayın bağlandığı teslim deyimi, bir malın üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenler tarafından, alıcı veya adına hareket edenlere devredilmesidir. Teslimden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların bunlar tarafından alıcıya teslim edildiği tarihe kadar vergi beyan edilmeyecektir. Vergiye tabi malların, vergiye tabi olan mallar dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı, işletmeden çekilmesi, işletme personeline ücret, prim veya hediye olarak verilmesi de teslim sayılarak vergilenecektir. Örneğin işletmede üretilen bir jet-skinin işletme sahibi tarafından işletmeden çekilmesi halinde, emsal bedeli üzerinden ÖTV beyan edilmesi gerekir.

İthalatta Gümrük Kanununa göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili ile vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Bu safhalardan birinde ve bir kez ÖTV uygulandıktan sonra aynı mal için bir daha ÖTV uygulanması söz konusu değildir.

b) Verginin Mükellefi

Kayıt ve tescile tabi olmayan taşıtlarda verginin mükellefi, bu malları imal veya ithal edenler ile müzayede suretiyle satışı gerçekleştirenlerdir. ÖTV mükellefinin Türkiye’de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yoksa, vergiyi tabi malları teslim alanlar veya adına hareket edenler, ÖTV’nin beyanı ve ödenmesinden mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

c) Verginin Matrahı ve Oranları

Kayıt ve tescile tabi olmayan taşıtlarda verginin matrahı, ÖTV hariç olmak üzere KDV matrahını oluşturan unsurlardan meydana gelmektedir. KDV matrahı, teslim işleminin karşılığını teşkil eden bedel olup, bedel deyimi; malı teslim alandan bu işlem karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya borçlandırılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade etmektedir. Bu durumda satılan taşıt için alıcıdan tahsil edilen veya borçlandırılan taşıma, yükleme, ambalaj, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları, (ÖTV ve KDV hariç olmak üzere) vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler, servis ve benzer adlar altında sağlanan menfaat, hizmet ve değerler ÖTV'nin matrahı olacaktır. Ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar ise faturada ayrıca gösterilmek koşuluyla matrahtan indirilebilecektir. Bu suretle hesaplanan matrah üzerinden önce ÖTV hesaplanacak, matrah + ÖTV üzerinden de KDV hesaplanıp faturada ayrı ayrı gösterilecektir.

Satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi halinde döviz tutarı, teslim tarihindeki cari kur üzerinden Türk Lirasına çevrilerek matrah belirlenecektir. Bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah, Vergi Usul Kanununa göre belirlenecek emsal bedel olacaktır.

Öte yandan vergisi beyan edilerek ödenmiş olan taşıtlar için, bedelin ödenmesi, geç ödenmesi veya diğer nedenlerle teslimden sonra ikinci bir vade farkı tahakkuk ettirilmesi halinde, bu tutarın da matraha dahil bir unsur olarak ÖTV'ye (ve KDV'ye) tabi tutulması gerekmektedir. Bu durumda, tahakkuk ettirilen vade farkı üzerinden taşıtın tabi olduğu oranda ÖTV hesaplanıp ilgili dönem beyannamesi ile beyan edilecektir. Aynı uygulama, döviz cinsinden hesaplanan bedelin tamamının veya bir kısmının teslim tarihinden sonra tahsil edilmesi halinde oluşan kur farkının vergilendirilmesinde de geçerli olacaktır. Yani döviz cinsinden hesaplanan bedelin, taşıtın tesliminden sonra tahsili tarihinde oluşan kur farkı için, taşıtın satışında uygulanan oranda ÖTV hesaplanacaktır.

d) Verginin Beyanı ve Ödenmesi

Kayıt ve tescile tabi olmayan taşıtlar için vergilendirme dönemi, takvim yılının birer aylık dönemleridir. Bu dönemlere ilişkin vergi, takip eden ayın 15. günü akşamına kadar 2B numaralı ÖTV Beyannamesi ile KDV yönünden bağlı bulunulan vergi dairesine beyan edilir, vergi de bu süre içinde ödenir. Bu malların imalatçılarının bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri olmasa da beyanname vermeleri gerekmektedir.

Kayıt ve tescile tabi olmayan taşıtları teslim eden ÖTV mükellefleri, bu kapsamda satışlarının bulunduğu aylar için 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ekinde (Ek:6) örneği bulunan formu, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün internet sitesinden indirerek düzenleyecek ve otv@gelirler.gov.tr elektronik posta adresine göndereceklerdir. Bilgisayarı bulunmayan veya çeşitli nedenlerle elektronik posta kullanamayan mükellefler ise aynı forma göre düzenleyecekleri listeleri Gelirler Genel Müdürlüğü'nün (0312) 311 45 10 veya 311 35 20 telefaks numaralarına faksla göndereceklerdir.

Bu taşıtların ithalinde vergi, gümrük idaresince hesaplanıp, gümrük beyannamesinde gösterilecek ve ithalat vergileriyle birlikte gümrük idaresine ödenecektir. İthalat vergilerine tabi olmayan mallara ait vergi ise gümrük beyannamesinin tescili tarihinde, bu tarihteki oran üzerinden hesaplanarak ödenecektir.

e) Düzeltme İşlemleri

Satış işleminin gerçekleşmemesi, işlem den vazgeçilmesi veya taşıtın alıcısı tarafından iade edilmesi üzerine mükellefler, daha önce beyan edip ödedikleri vergiyi, bu değişikliğin meydana geldiği dönem itibarıyla ödeyecekleri vergiden mahsup edebilir, ödenecek vergi olmaması veya mahsup edilecek vergiden az olması halinde indirilemeyen kısmın iadesini talep edebilirler. Matrah veya vergide değişikliğin meydana geldiği dönem için henüz beyanname verilmemişse, bu dönem itibarıyla belgeler üzerinde düzeltme işlemi yapılabileceği tabiidir. Bu kapsamda yapılacak düzeltme, mahsup veya iade için, ia-

de edilen taşıtların fiilen işletmeye girmiş ve bu girişin defter kayıtlarında gösterilmiş olması şarttır.

Mal İadelerinde Belge Düzeni

Burada tartışılan bir konuya değinmek istiyoruz. Malların iade edilmesinde fatura düzenlenmeli midir? Bu satırların yazarı, iade edilen malla birlikte satıcının düzenleyip alıcıya verdiği faturanın 1. nüshasının da iade edilmesi suretiyle bu faturanın satıcı tarafından iptal edilmesi gerektiğini düşünmektedir. Bunun gerekçeleri aşağıda açıklanmıştır.

Vergi Usul Kanununda mal iadelerinde düzenlenecek özel bir belgeye yer verilmemiştir. Ancak Vergi Usul Kanununda ve genel tebliğlerinde öngörülmemiş olmasına rağmen, vergi idaresince mal iadeleri için alıcının satıcı adına fatura düzenlemesi gerektiğine dair özelgeler verilmiştir. Bu durumda iade edilen mallar için satıcı adına fatura düzenlenmek suretiyle düzeltme işlemi yerine getirilmektedir. Hatta çoğu zaman muhasebe kayıtlarının mal iadesi olarak değil, yeni bir satış olarak işlendiği görülmektedir. Bu uygulamanın, mal hareketlerini izlemek üzere sevk irsaliyesi ihdasından önce, faturanın muhasebe fişi gibi kullanıldığı dönemlerde başladığı düşünülmektedir.

Halbuki KDV Kanununun 35. maddesinde, malların iade edildiği dönemde satıcının daha önce beyan ettiği verginin indirim konusu yapılmak, alıcının da daha önce indirim konusu yaptığı vergiyi beyan etmek suretiyle düzeltme işleminin gerçekleştirileceği hükme bağlanmıştır. Bunun için iki şart ileri sürülmektedir. Birincisi malların fiilen işletmeye girmiş olması (sevk irsaliyesi ile belgelenecektir), ikincisi ise bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesidir. Bu amaçla KDV ve ÖTV beyannamelerinde iade edilen mallara ait vergilerin gösterileceği satırlar ihdas edilmiştir.

Öte yandan mal iadelerinde belge düzenlenmesi konusunda 54 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar, mükellefler arası mal iadelerinde fatura düzenlenmesi gerektiğini çağrıştırmaktadır. Bu Tebliğin (B) bölümünde, Tüketicinin Korunması hakkındaki Kanun gereğince tüketicilerin satın al-

dığı malları iadesinde satıcı tarafından gider pusulası (Tebliğde gider makbuzu olarak geçmektedir) düzenleneceği, bu belgede alıcıya iade edilen mal bedeli içindeki KDV'nin ayrıca gösterilmek suretiyle satıcı tarafından indirim konusu yapılacağı belirtilmektedir. Tüketici malla birlikte satıcının düzenlediği fatura veya benzeri belgeyi getirmediği iade yapılmayacağına göre, bu belgede gösterilen, ayrıca gösterilmemiş iç yüzde hesabıyla bulunacak KDV'nin indirim konusu yapılabileceğini belirtmek yeterli olacaktır. Bunun yerine satıcı tarafından gider pusulası düzenlenmesi ve böyle bir belgede gösterilemeyecek olan KDV'nin ayrıca gösterilmesi suretiyle indirim konusu yapılmasının gerekçesi anlaşılamamaktadır. Bu uygulama satıcıya, dilediği kadar gider pusulası düzenlemek suretiyle KDV indiriminden yararlanma hakkı vermektedir.

Bu konuda verilen yargı kararları görüşümüzü doğrular niteliktedir. Bir firmanın tüketiciye sattığı malları geri alıp yerine aynı veya farklı bedellerle yeni mallar vermesi halinde geri alınan mallar için gider pusulası düzenlenmediği gerekçesiyle mükellefe özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Firmanın buna karşılık açtığı davada vergi mahkemesi, Vergi Usul Kanununun 234. maddesinde gider pusulasının; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabı ve çiftçilerin kazançları götürü usulde tespit edilen tüccarlar ve serbest meslek erbabı ile vergiden muaf esnafa yaptıkları işler veya aldıkları mallar için düzenleneceğinin belirtildiği, dava konusu olayda müşterilerin satın aldığı malları değiştirmesinin bunlardan mal alma anlamına gelmediği, bu nedenle aynı Kanunun 353/1. maddesi kapsamında özel usulsüzlük cezası kesilmesinin mümkün olmadığı sonucuna varmıştır. Vergi mahkemesinin bu kararı Danıştay tarafından onaylanmış, hatta karar düzeltme talebi de reddedilmiştir.⁽¹⁾ Bu kararın en önemli yönü, müşterilerin satın aldığı malı iade etmesinin satıcı açısından bir mal satın alma olarak görülemeyeceğidir. Aynı olgunun, mükelleflerin birbirinden satın aldığı malların iadesinde de geçerli olması, dolayısıyla mükelleflerin iadelerinde teslim hükmüne göre işlem yapılmaması gerekir.

(1) Bkz. "İade Edilen Mal İçin Belge Düzenlenmeli mi?" Kemal Oktar, Vergici ve Muhabeciyile Diyalog Dergisi, Kasım 2001 Yıl:16 Sayı:163, Sayfa 102.

Nitekim yayımladığı bir başka genel tebliğde idare, mal iadelerinde fatura düzenleneceğini açıklamaktan kaçınmıştır. Hurda metal teslimleri ile tekstil ve konfeksiyon sektöründeki fason imalatta KDV tevkifatı uygulamasına ilişkin açıklamaların yapıldığı 58 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin 2/a bölümünde, tevkifat uygulanarak teslim edilen malların iadesinde satıcı ve alıcının KDV beyannameleri ile defter kayıtlarında iadeyle ilgili düzeltmeleri yapacağı belirtilmiş, iade edilen mallar için fatura düzenleneceğine dair bir hükme yer verilmemiştir.

Mal iadelerinde fatura düzenlenmesi aşağıdaki mahsurları beraberinde getirmektedir.

- Faturanın Tanımına Aykırılık

Vergi Usul Kanununun 229. maddesinde fatura; satılan mal veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma göre fatura, satılan mal için düzenlenir. İade edilen mallar muhasebe kayıtlarında mal satışı olarak izlenirse fatura düzenlemek yanlış olmayacaktır. Ancak mal iadeleri hesabında izlenen bir işlem için fatura düzenlenmesi, mükellefin kendi kendini izahı zor bir çelişkiye düşürmesine neden olabilecektir. Sahiplik belgesi olan fatura kıymetli bir evrak olup, muhasebe fişi gibi kullanılması gereksiz bir lükstür. Bu şekilde düzenlenen bir faturaya "iade faturası" veya "düzeltme faturası" denilmesi de Vergi Usul Kanununda yer almayan belgelerin düzenlenmesi ve kullanılması demektir.

- İşletmenin Cirosunda Fiktif Artış

İade için düzenlenen faturanın mal satış hesabıyla ilişkilendirilmesi halinde işletmenin cirosunda gerçek olmayan bir artış meydana gelecektir. Bu tür iadelerin çokluğu, işletme hesabına göre defter tutan mükellefin bilanço esasına göre defter tutmasına bile neden olabilecek mahiyettedir.

- KDV Oranlarında Farklılık

KDV oranlarında zaman zaman yapılan değişiklikler, mal iadelerinde fatura

düzenleyen mükellefler açısından sorun olacaktır. Oranların arttığı durumda satıcıların aynı malı satışında tahsil ettiği vergiden daha fazlasını ödemesi gerekecektir. Tersî söz konusu olduğunda ise alıcının yüklendiği vergiyi telafi edememesi sonucu doğacaktır. Örneğin 31.7.2002 tarihinden önce % 26 oranı uygulanarak satın alınan malların 1.8.2002 tarihinden sonra satıcısına iade edilmesi halinde fatura düzenlenecek olursa, bu tarihten sonra % 26 oranı uygulanamayacağına göre % 18 oranında vergi hesaplanması gerekecektir. Bu ise yüklenen verginin telafi edilememesine, dolayısıyla düzeltmenin tam olarak yapılamamasına yol açacaktır.

- ÖTV Uygulanan Malların İadesi

Daha vahim bir durum ÖTV kapsamına giren malların iadesinde yaşanacaktır. Bir firma ÖTV ödeyerek satın aldığı malı iade ederse, kendisi ÖTV mükellefi olmadığı halde düzenlediği faturada ÖTV göstermek, bunun sonucunda da ÖTV mükellefiyeti tesis ederek vergi beyan etmek zorunda kalabilecektir.

İade edilen mallar için sevk irsaliyesinin yanında fatura da düzenlenmesini, yukarıda açıklanan nedenlerle kişisel olarak doğru bulmuyoruz. Aynı şekilde satılan mal miktarı, fiyatı ve tutarındaki değişiklikler için de alıcının satıcı adına fatura düzenlemesi değil, ilk faturanın satıcıya iade edilerek doğru miktar, fiyat veya tutarda yeni bir fatura düzenlenmesi gerektiğini düşünüyoruz. Bunun bir mahzuru olacaktır; gider veya maliyet unsuru olarak işletme kayıtlarında görülen ancak düzeltme yapılan alışlara ait belgelerin aşımın satıcıya iade edilmiş olması. Vergi Usul Kanununun 3. maddesi ile vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olayla ilgili işlemlerin gerçek mahiyeti esas alınmıştır. Maddede vergiyi doğuran olayın ve bu olayla ilgili işlemlerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun öne sürülmesi halinde bu durumun ispatının, iddia sahibine ait olduğu hükme bağlanmıştır. Malla birlikte faturayı da iade eden mükellefin daha önce gider ve indirim kayıtlarına esas aldığı (ve bir fotokopisini sakladığı) faturaların düzenlenmediğini, iddia eden idarenin ispat etmesi gerekir.

3. İSTİSNALAR

a) İhracat İstisnası

ÖTV Kanununun 5. maddesiyle, yurt dışındaki alıcılara teslim edilen ve Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkan mallar vergiden istisna edilmiştir. Bu hüküm gereğince yurt dışındaki müşterilere satılan veya firmanın yurt dışındaki büro, temsilcilik, acente veya benzeri birimlerinde kullanılmak veya satılmak üzere teslim edilen taşıtların Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıktığı gümrük beyannamesi ile ispatlanmak şartıyla ÖTV'den istisna olacaktır. Yurt dışındaki alıcılara teslim edilmeksizin gümrük antrepolarına konulan mallar için ise ihracat istisnası uygulanmayacaktır.

Herhangi bir vergilendirme döneminde ihracat istisnası uygulayan mükelleflerin, bu döneme ilişkin olarak vereceği 2B numaralı ÖTV Beyannamesine gümrük beyannamesinin aslı veya gümrük idaresi ya da noter tarafından onaylanmış örneğini eklemeleri şarttır. İhracat nedeniyle KDV istisnası da uygulayan mükellefler, gümrük beyannamesini KDV beyannamesine eklemişlerse, ayrıca ÖTV beyannamesine de eklemeleri istenmeyecek, vergi dairesine ibraz edilen gümrük beyannamesinin şef ve müdür yardımcısı tarafından aslının aynı olduğuna dair şerh konulan fotokopileri kullanılacaktır.

Kanunun 5/2. maddesi gereğince, ÖTV mükelleflerinden vergi uygulanarak satın alınan taşıtların yurt dışına ihraç edilmesi halinde, mükellefçe vergi dairesine ödenmiş olan vergi ihracatçıya iade edilecektir. 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde KDV iadeleri için belirlenen usul, esas ve sınırlar ÖTV iadesi yönünden geçerli olacaktır. Doğrudan ÖTV mükellefinden satın alınmayan malların maliyeti içinde yer alan verginin iadesi ise mümkün değildir.

b) İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması

Kayıt ve tescile tabi olmayan taşıtların ihracatçılara ihraç edilmek üzere tesliminde hesaplanan ÖTV, ihracatçıdan tahsil edilmemek şartıyla tecil olunacaktır. Bu satışlar için vergi dairesine verilen 2B numaralı ÖTV Beyannamesinin

de hesaplanan vergi 33. satıra yazılmak suretiyle tecil edilecektir. Düzenlenen faturada ÖTV hesaplanıp ayrıca gösterilecek, ancak faturaya: "ÖTV Kanununun 8. maddesinin 2 numaralı fıkrası hükmüne göre ihraç edilmek üzere teslim edilmiş olup ÖTV tahsil edilmemiştir." şerhi konulacaktır. Bu suretle satılan taşıtların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihracının gerçekleşmesi üzerine, gümrük beyannamesi (aslı veya gümrük idaresi ya da YMM tarafından onaylanmış örneği) ibraz edilerek tecil edilen verginin terkinin sağlanacaktır. İhracatın bu sürede gerçekleşmemesi halinde tecil edilen vergi, vade tarihinden itibaren gecikme zammı da uygulanmak suretiyle ÖTV mükellefinden (ihracatçıdan değil) tahsil edilecektir. Ancak ihracat, Vergi Usul Kanununda düzenlenen sebepler nedeniyle süresinde gerçekleşmemişse, tecil edilen vergi, tecil faizi ile birlikte ÖTV mükellefinden tahsil edilecektir.

İhraç edilmek üzere dahi olsa, mükelleflerin ÖTV uygulayarak satış yapması da mümkündür. Yani ihraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulanması zorunlu değil, isteğe bağlı bir yöntemdir. Alıcının hatası nedeniyle gecikme zamlı vergi ödemek istemeyen, alıcıya güvenmeyen, gerekli teminatı alamayan satıcının ÖTV tahsil ederek satış yapması daha uygun olur. Bu durumda ÖTV ödenerek satın alınan malların ihracı halinde bu verginin iade edilmesi söz konusu olacaktır.

c) İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi

İhraç edildikten sonra Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170. maddelerinde belirtildiği şekilde üç yıl içinde geri gelen malların ithali ÖTV'den istisna edilmiştir. Kayıt ve tescile tabi olmayan taşıtların ihraç edildikten sonra geri gelmesi üzerine, gümrük idaresince kayıt ve tescile tabi taşıtların ihracından sonra geri gelmesi halinde yapılacak işlemler aynen uygulanacaktır.

d) İthalat İstisnaları

Gümrük Kanununun 167. maddesine göre gümrük vergisinden muaf ve müstesna olan malların ithali ÖTV Kanununun 7. maddesinin 6. fıkrası ile

ÖTV’den de istisna edilmiştir. Geçici ithal yoluyla Türkiye gümrük bölgesine giren mallar da ÖTV’ye tabi tutulmayacaktır. Aynı şekilde ÖTV Kanununun 7. maddesinin 7. fıkrası uyarınca, Gümrük Kanunu hükümlerine göre transit, gümrük antrepo, geçici depo, serbest bölge, dahilde işleme ve gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi olan taşıt araçlarının ithalinde ÖTV uygulanmayacaktır.

e) Diplomatik İstisna

ÖTV Kanununun 6. maddesiyle, (II) sayılı listede yer alan taşıtların karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye’deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları, bunların diplomatik statüyü haiz diplomatik misyon şefleri, meslekten konsolosluk memurları, uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları tarafından ilk iktisabı, ithali veya bunlara teslimi, vergiden müstesna tutulmuştur. Bu kapsama giren kişi ve kuruluşlar, istisna kapsamında satın almak istedikleri her bir taşıt aracı için Dışişleri Bakanlığından bir belge alacaklardır. Bu belgenin aslı ÖTV mükelleflerine veya gümrük idaresine verilmek suretiyle ÖTV uygulanmaksızın alım veya ithalat yapılabilecektir.

4. GEÇİŞ DÖNEMİNDE VERGİLEME

1.8.2002 tarihinden önce ithal veya teslim edilmiş ya da imalatçıları tarafından faturası düzenlenmiş taşıtlarda ÖTV uygulanmayacaktır. Kayıt ve tescile tabi olmayan taşıtların 1.8.2002 tarihinden ithali, imalatçıları tarafından teslimi veya ÖTV uygulanmamış olanların müzayede suretiyle satışında ise ÖTV ve % 18 oranında KDV uygulanacaktır. Bu malların stoklarda bulunması, daha önce % 26 oranında KDV ödenerek satın alınmış olması, sözleşmesinin bu tarihten önce yapılması ÖTV uygulamasını etkilememektedir. Öte yandan, KDV oranının % 18 olarak uygulanması nedeniyle daha önce % 26 oranında ödenen KDV’nin indirilememesi halinde bir iade söz konusu olmayıp, indirilemeyen kısmın sonraki dönemlerde indirim konusu yapılmak üzere devredilmesi gerekmektedir.

(III) SAYILI LİSTE: KOLALI GAZOZLAR, ALKOLLÜ İÇKİLER VE TÜTÜN MAMULLERİ

ÖTV Kanununa ekli (III) sayılı liste, daha önce ek vergi ve eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi kapsamına giren mallardan oluşmaktadır. Ancak ek vergi kapsamına girdiği halde oyun kağıtları, röntgen filmleri, ispirto ve füzel yağı ÖTV kapsamına alınmamıştır. (III) sayılı listede yer alan mallar, ÖTV oranlarıyla birlikte aşağıda gösterilmiştir

1. VERGİNİN KAPSAMINA GİREN MALLAR

	<u>ÖTV Oranı</u>
Kolalı gazoz	% 25
Alkollü içkiler	
Biralalar	% 48,7
Şaraplar (Taze üzüm şarapları)	% 48,7
Köpüklü şaraplar ile elma, armut, bal şarapları	% 212
Rakı, votka, likör, cin, viski, rom, vermutlar vb.	% 212
Tütün mamulleri	
Sigaralar	% 49,5
Puro, sigarillo, sigar vb.	% 49,5
Pipo tütünü, sarmalık veya çiğnemelik tütün, tömbeki vb.	% 49,5

2. VERGİLENDİRME

a) Vergiyi Doğuran Olay

(III) sayılı listedeki mallar için vergiyi doğuran olay; bunların ithali, imalatçıları tarafından teslimi veya ÖTV uygulanmadan önce müzayede suretiyle satışlarıdır. Vergiyi doğuran olayın bağlandığı teslim deyimini, bir malın üzerindeki

tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenler tarafından, alıcı veya adına hareket edenlere devredilmesidir. İthalatta Gümrük Kanununa göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili ile vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Bu safhalardan birinde ve bir kez ÖTV uygulandıktan sonra aynı mal için bir daha ÖTV uygulanması söz konusu değildir.

Kap ve ambalajların geri verilmesinin mutad olduğu hallerde teslim, bunların içindeki mallar itibarıyla yapılmış sayılmaktadır. Örneğin bira üreticisinin ürettiği birayı metal fiçılar içinde teslim edip bunları geri alması durumunda, bira bedeli dışında bu fiçılar için tahsil edilen bedele ÖTV uygulanmayacaktır. Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların bunlar tarafından alıcıya teslim edildiği tarihe kadar vergi beyan edilmeyecektir.

Vergiye tabi malların, vergiye tabi olan mallar dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfı teslim sayılarak vergilenecektir. Örneğin işletmede üretilen şarabın bir kısmının sirke üretiminde kullanılması halinde, bu kullanımın gerçekleştiği dönemde şarabın emsal bedeli üzerinden ÖTV beyan edilmesi gerekir. Şarap üreten bir işletmenin, bunun bir kısmını vermut üretiminde kullanması halinde ise, üretilen vermut da ÖTV kapsamına girdiğinden, bu kullanım için ÖTV beyan edilmeyecek, üretilen vermutun tesliminde ÖTV uygulanacaktır. Vergiye tabi malların işletmeden çekilmesi, işletme personeline ücret, prim, ikramiye veya hediye olarak verilmesi de teslim sayılarak vergiye tabi tutulacaktır. Örneğin bir sigara fabrikasının yıl başında işçilerine ürettiği sigaraları hediye olarak vermesi halinde, perakende satış fiyatı üzerinden % 49,5 oranında ÖTV beyan etmesi gerekecektir.

b) Verginin Mükellefi

(III) sayılı listedeki mallarda verginin mükellefi, bu malları imal veya ithal edenler ile müzayede suretiyle satışını gerçekleştirenlerdir. ÖTV mükellefinin Türkiye’de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yoksa, vergiye tabi malları teslim alanlar veya adına hareket edenler, ÖTV’nin beyanı ve ödenmesinden mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

Kolalı gazozun üretim tesisleri dışında, konsantrenin su ve karbondioksit ile soğutucu eşliğinde mekanik bir karbüratör içinde karıştırılması olan post-miks sistemiyle kola üretiminde mükellef, bu sistemin bulunduğu işletme değil, sistemi anlaşılmaya dayalı olarak kullandıran ve sistemin elementlerini reaktif hale getiren kola üreticisi firmalardır. Bu firmalar post-miks sisteminin kurulu olduğu işletmelere düzenleyeceği faturada gösterilen bedel üzerinden ayrıca ÖTV hesaplayacak ve beyan edip ödeyeceklerdir.

c) Verginin matrahı ve oranları

(III) sayılı listedeki mallardan kolalı gazoz ve alkollü içkilerde verginin matrahı, ÖTV hariç olmak üzere KDV matrahını oluşturan unsurlardan meydana gelmektedir. KDV matrahı, teslim işleminin karşılığını teşkil eden bedel olup, bedel deyimi; malı teslim alandan bu işlem karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya borçlandırılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade etmektedir. Bu durumda satılan mallar için alıcıdan tahsil edilen veya borçlandırılan taşıma, yükleme, ambalaj, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları, (ÖTV ve KDV hariç olmak üzere) vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler, servis ve benzer adları altında sağlanan menfaat, hizmet ve değerler ÖTV'nin matrahı olacaktır. Ticari teamüllere uygun miktardaki iskontolar ise faturada ayrıca gösterilmek koşuluyla matrahtan indirilebilecektir. Bu suretle hesaplanan matrah üzerinden önce ÖTV hesaplanacak, matrah + ÖTV üzerinden de KDV hesaplanıp faturada ayrı ayrı gösterilecektir.

Örneğin dağıtıcı firmaya 10 milyar liralık şarap teslim eden üretici firmanın satış faturasında şu bilgiler olacaktır.

Satış bedeli	:	10.000.000.000 TL.
Satış iskontosu (% 10)	:	1.000.000.000 "
ÖTV matrahı	:	9.000.000.000 "

ÖTV (9.000.000.000 x % 48,7)	:	4.383.000.000 "
KDV matrahı (9.000.000.000 + 4.383.000.000)	:	13.383.000.000 "
KDV (13.383.000.000 x % 18)	:	2.408.940.000 "
Genel toplam	:	15.791.940.000 "

(III) sayılı listede yer alan mallardan tütün mamullerinde ÖTV'nin matrahı, bunların KDV de dahil olmak üzere perakende satış fiyatıdır. Buna göre perakende satış fiyatı 1.200.000 lira olan bir paket sigara için, % 49,5 oranı üzerinden 594.000 lira ÖTV hesaplanacaktır. Sigara ithalinde gümrükte ödenecek vergi için de perakende satış fiyatı baz alınacağından, ithalatçıların gümrükte bu fiyatı beyan edeceği tabiidir.

Satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi halinde döviz tutarı, teslim tarihindeki cari kur üzerinden Türk Lirasına çevrilerek matrah belirlenecektir. Bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah, Vergi Usul Kanununa göre belirlenecek emsal bedel olacaktır.

Öte yandan vergisi beyan edilerek ödenmiş olan mallar için, bedelin ödenmesi, geç ödenmesi veya diğer nedenlerle teslimden sonra ikinci bir vade farkı tahakkuk ettirilmesi halinde, bu tutarın da matraha dahil bir unsur olarak ÖTV'ye (ve KDV'ye) tabi tutulması gerekmektedir. Bu durumda, vade farkı tahakkuk ettirildiği tarihte, tahakkuk ettirilen vade farkı üzerinden malın tabi olduğu oranda ÖTV hesaplanıp beyan edilecektir. Aynı uygulama, döviz cinsinden hesaplanan bedelin tamamının veya bir kısmının teslim tarihinden sonra tahsil edilmesi halinde oluşan kur farkının vergilendirilmesinde de geçerli olacaktır. Yani döviz cinsinden hesaplanan bedelin tahsili tarihinde oluşan kur farkı için, malın tesliminde uygulanan oranda ÖTV hesaplanarak beyan edilecektir.

d) Verginin Beyanı ve Ödenmesi

(III) sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemi, takvim yılının birer aylık dönemleridir. Bu dönemlere ilişkin vergi, takip eden ayın 15. günü akşa-

mına kadar 3 numaralı ÖTV Beyannamesi ile KDV yönünden bağlı bulunan vergi dairesine beyan edilecek, vergi de bu süre içinde ödenecektir. Bu malların imalatçıların bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri olmasa da beyanname vermeleri gerekmektedir.

Bu listedeki malların satışının yapıldığı dönemlerde ÖTV mükellefleri, 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ekinde (Kolalı gazozlar için Ek:7, alkollü içkiler için Ek:8, tütün mamulleri için Ek:9) örneği bulunan formu, Gelirler Genel Müdürlüğünün internet sitesinden indirerek düzenleyecek ve otv@gelirler.gov.tr elektronik posta adresine göndereceklerdir. Bilgisayarı bulunmayan veya çeşitli nedenlerle elektronik posta kullanamayan mükellefler ise aynı forma göre düzenleyecekleri listeleri Gelirler Genel Müdürlüğünün (0312) 311 45 10 veya 311 35 20 telefaks numaralarına faksla göndereceklerdir.

e) Düzeltme İşlemleri

Satış işleminin gerçekleşmemesi, işlem den vazgeçilmesi veya malların alıcısı tarafından iade edilmesi üzerine mükellefler, daha önce beyan edip ödedikleri vergiyi, bu değişikliğin meydana geldiği dönem itibarıyla ödeyecekleri vergiden mahsup edebilir, ödenecek vergi olmaması veya mahsup edilecek vergiden az olması halinde indirilemeyen kısmın iadesini talep edebilirler. Matrah veya vergide değişikliğin meydana geldiği dönem için henüz beyanname verilmemişse, bu dönem itibarıyla belgeler üzerinde düzeltme işlemi yapılabileceği tabiidir. Bu kapsamda yapılacak düzeltme, mahsup veya iade talep edilebilmesi için, iade edilen malların fiilen işletmeye girmiş ve bu girişin defter kayıtlarında gösterilmiş olması şarttır.

3. İSTİSNALAR

a) İhracat İstisnası

ÖTV Kanununun 5. maddesiyle, yurt dışındaki alıcılara teslim edilen ve Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkan mallar vergiden istisna edilmiştir. Bu hüküm gereğince, (III) sayılı listedeki mallardan yurt dışındaki müşteri-

rilere satılan veya firmanın yurt dışındaki büro, temsilcilik, acente veya benzeri birimlerine kullanılmak veya satılmak üzere teslim edilenlerin, Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıktığı gümrük beyannamesi ile ispatlanması şartıyla ÖTV istisnası uygulanacaktır. Yurt dışındaki alıcılara teslim edilmeksizin gümrük antrepolarına konulan mallar için ihracat istisnası uygulanmayacağı tabiidir.

Herhangi bir vergilendirme döneminde ihracat istisnası uygulayan mükelleflerin, bu döneme ilişkin olarak vereceği 3 numaralı ÖTV Beyannamesine gümrük beyannamesinin aslı veya gümrük idaresi ya da noter tarafından onaylanmış örneğini eklemeleri şarttır. İhracat nedeniyle KDV istisnası da uygulayan mükellefler, gümrük beyannamesini KDV beyannamesine eklemişlerse, ayrıca ÖTV beyannamesine de eklemeleri istenmeyecek, vergi dairesine ibraz edilen gümrük beyannamesinin şef ve müdür yardımcısı tarafından aslının aynı olduğuna dair şerh konulan fotokopileri kullanılacaktır.

Kanunun 5/2. maddesi gereğince, ÖTV mükelleflerinden vergi uygulanarak satın alınan malların yurt dışına ihraç edilmesi halinde, mükellefçe vergi dairesine ödenmiş olan vergi ihracatçıya iade edilecektir. 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde KDV iadeleri için belirlenen usul, esas ve sınırlar ÖTV iadesi yönünden geçerli olacaktır. Doğrudan ÖTV mükellefinden satın alınan malların ihraç edilmesinde, bunların maliyeti içine girmiş olan verginin iadesi ise mümkün değildir.

b) İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması

(III) sayılı listedeki malların ihracatçılara ihraç edilmek üzere tesliminde hesaplanan ÖTV, ihracatçıdan tahsil edilmemek şartıyla tecil olunacaktır. Bu satışlar için vergi dairesine verilen 3 numaralı ÖTV Beyannamesinde hesaplanan vergi 71. satıra yazılmak suretiyle tecil edilecektir. Düzenlenen faturada ÖTV hesaplanıp ayrıca gösterilecek, ancak faturaya: "ÖTV Kanununun 8. maddesinin 2 numaralı fıkrası hükmüne göre ihraç edilmek üzere teslim edilmiş olup ÖTV tahsil edilmemiştir." şerhi konulacaktır. Bu suretle satılan malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ih-

racının gerçekleşmesi üzerine, gümrük beyannamesi (aslı veya gümrük idaresi ya da YMM tarafından onaylanmış örneği) ibraz edilerek tecil edilen verginin terkinin sağlanacaktır. İhracatın bu sürede gerçekleşmemesi halinde tecil edilen vergi, vade tarihinden itibaren gecikme zammı da uygulanmak suretiyle ÖTV mükellefinden (ihracatçıdan değil) tahsil edilecektir. Ancak ihracat, Vergi Usul Kanununda düzenlenen sebepler nedeniyle süresinde gerçekleşmemişse, tecil edilen vergi, tecil faizi ile birlikte ÖTV mükellefinden tahsil edilecektir.

Önceki bölümlerde de belirtildiği gibi ihraç edilmek üzere dahi olsa, mükelleflerin ÖTV uygulayarak satış yapması mümkündür. Yani ihraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulanması zorunlu değil, isteğe bağlı bir yöntemdir. Alıcının hatası nedeniyle gecikme zamlı vergi ödemek istemeyen, alıcıya güvenmeyen, gerekli teminatı alamayan satıcının ÖTV tahsil ederek satış yapması daha uygun olur. Bu durumda ÖTV ödenerek satın alınan malların ihracı halinde bu verginin iade edilmesi söz konusu olacaktır.

c) İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi

İhraç edildikten sonra Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170. maddelerinde belirtildiği şekilde üç yıl içinde geri gelen malların ithali ÖTV'den istisna edilmiştir. Bu şekilde ihraç edildikten sonra geri gelen mallar için, gümrük idaresince, taşıtların ihracından sonra geri gelmesi halinde yapılacak işlemler aynen uygulanacaktır.

d) İthalat İstisnaları

Gümrük Kanununun 167. maddesine göre gümrük vergisinden muaf ve müstesna olan malların ithali ÖTV Kanununun 7. maddesinin 6. fıkrası ile ÖTV'den de istisna edilmiştir. Geçici ithal yoluyla Türkiye gümrük bölgesine giren mallar da ÖTV'ye tabi tutulmayacaktır. Aynı şekilde ÖTV Kanununun 7. maddesinin 7. fıkrası uyarınca, Gümrük Kanunu hükümlerine göre transit, gümrük antrepo, geçici depo, serbest bölge, dahilde işleme ve gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi olan mallarının ithalinde ÖTV uygulanmayacaktır.

e) Diplomatik İstisna

ÖTV Kanununun 6. maddesiyle, (III) sayılı listede yer alan tütün mamulleri ve alkollü içkilerin karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye' deki diplomatik temsilcilik ve konsoloslukları, bunların diplomatik statüyü haiz diplomatik misyon şefleri, meslekten konsolosluk memurları, uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları tarafından ithali veya bunlara teslimi vergiden müstesna tutulmuştur. İstisnadan yararlanan kişi ve kuruluşlar, Dışişleri Bakanlığından aldıkları belgeyi ÖTV mükellefine ibraz edecek, belgede istisna uygulamasıyla ilgili bir sınırlama varsa mükellef, satılan mal miktarını ilgili bölüme yazacak ve kaşeleyip imzalayacaktır. Bu suretle şerh düşülen belgenin bir fotokopisi ÖTV mükellefine verilerek vergisiz alım yapılacaktır. (III) sayılı listedeki malların ÖTV mükellefi olmayan kişi veya kuruluşlardan (örneğin bayilerden) alımında istisna uygulanamayacağı tabiidir.

4. KALDIRILAN HÜKÜMLER

4760 sayılı ÖTV Kanununun 18. maddesi ile kolalı gazoz, alkollü içkiler ve tütün mamullerinde uygulanmakta olan:

1. Ek Vergi,
2. Eğitim, Gençlik, Spor ve Sağlık Hizmetleri Vergisi,
3. Federasyonlar Payı,
4. Mera Payı,
5. Savunma Sanayii Destekleme Fonu,
6. Şehit, Malul Dul ve Yetimleri Payı,
7. Toplu Konut Fonu,
8. Tütün, Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkiler Düzenleme Kurumu Payı,

1.8.2002 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

5. GEÇİŞ DÖNEMİNDE VERGİLEME

1.8.2002 tarihinden önce ithal veya teslim edilmiş ya da imalatçıları tarafından faturası düzenlenmiş mallarda ÖTV uygulanmayacaktır. Bu malların 1.8.2002 tarihinden sonra ithali, imalatçıları tarafından teslimi veya ÖTV uygulanmamış olanların müzayede suretiyle satışında ise ÖTV uygulanacaktır. Bu malların stoklarda bulunması, sözleşmesinin bu tarihten önce yapılması ÖTV uygulamasını etkilememektedir.

(III) sayılı listedeki malların 1- 31 Temmuz 2002 tarihleri arasında tesliminden doğan vergi, fon ve paylar ise yürürlükten kaldırılan ilgili mevzuatlarına ödenecektir. Bunlardan ek vergi, eğitim, gençlik, spor ve sağlık hizmetleri vergisi ile savunma sanayii destekleme fonu için 25.8.2002 tarihine kadar 4 No.lu Ek Vergi Beyannamesi verilecek ve sözü edilen vergiler ve fon ödenecektir.

Öte yandan tütün mamulleri ile alkollü içkilerde ek verginin bandrol usulüyle alınmasına ilişkin 63 Seri No.lu KDV Genel Tebliğiyle getirilen düzenleme 1.8.2002 tarihi itibarıyla yürürlükten kalkmıştır. Buna göre, tütün mamulleri üretimi yapan ek vergi mükellefleri, Temmuz 2002 dönemine ilişkin olarak 25 Ağustos 2002 tarihine kadar beyan edecekleri ek verginin yarısı tutarında bandrol bedeli hesaplamayacak ve ödemeyeceklerdir. Alkollü içki üretimi yapan mükellefler de, Temmuz 2002 dönemi ek vergi beyanına bağlı bir hesaplama ve ödeme yapmayacaklardır. Ayrıca Haziran 2002 dönemi beyanına göre hesaplanan ve ilk taksiti 20 Temmuz 2002 tarihine kadar ödenen tutarın 10 Ağustos 2002 tarihine kadar ödenecek olan ikinci taksitini de ödemeyeceklerdir. Ancak sözü edilen Tebliğ gereğince tütün mamulleri için 25 Temmuz 2002 tarihine kadar ödenen bandrol bedeli, alkollü içkiler için 20 Temmuz 2002 tarihine kadar ödenen ilk taksit tutarı, Temmuz 2002 dönemine ilişkin olarak 25 Ağustos 2002 tarihine kadar verilecek Ek Vergi Beyannamesinde indirim konusu yapılacak, kalan tutar ek vergi olarak ödenecektir.

(IV) SAYILI LİSTE: LÜKS TÜKETİM MALLARI

ÖTV Kanununa ekli (IV) sayılı liste, 1.8.2002 tarihinden önce % 26 oranında

KDV uygulanan mallardan oluşmaktadır. Bu mallar arasında havyar, kürk, kristal eşya, mücevherat eşyasının yanı sıra, beyaz eşyalar, radyo, televizyon, elektrikli ev aletleri gibi lüks olarak nitelendirilmesi mümkün olmayan mallar da yer almaktadır. Bu malların yer aldığı % 26'lık KDV listesi (% 40'lık KDV listesiyle birlikte) 30.7.2002 tarihli ve 24831 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile iptal edilmiştir. Böylece bu mallar 1.8.2002 tarihinden itibaren imalat veya ithalat safhasında bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV'ye tabi olacak, her safhada % 18 oranında da KDV uygulanacaktır.

1. VERGİNİN KAPSAMINA GİREN MALLAR

(IV) sayılı liste kapsamına giren mallar, gümrük tarife istatistik pozisyonları itibarıyla aşağıdadır.

<u>G.T.İ.P</u>	<u>Malın açıklaması</u>
1604.30	Havyar ve havyar yerine kullanılan ürünler
3303.00.10.00.00	Parfümler
33.04	Güzellik, makyaj, cilt bakım, manikür ve pedikür müstahzarları, güneş kremleri
3305.20.00.00.0	Saç spreyleri
3305.90	Saç boyaları ve losyonları
33.07	Tıraş kremleri, deodorantlar, kozmetik ve tuvalet müstahzarları
43	Kürk ve taklit kürkleri; bunlardan mamul eşya (Koyun, kuzu, keçi, oğlak post ve kürkleri hariç)
49.01	Muzır neşriyat kapsamında kitaplar, broşürler ve benzeri matbuat
49.02	Muzır neşriyat kapsamında gazeteler ve periyodik yayınlar
7013.10.00.10.00	Cam seramiğinden mamul sofralar ve mutfak eşyası
7013.21.11.00.00	Kurşun kristalden mamul, kesilmiş veya dekorlanmış el imali bardaklar
7013.21.19.00.00	Kurşun kristalden mamul el imali bardaklar

7013.21.91.00.00	Kurşun kristalden mamul kesilmiş, dekorlanmış makina imali bardaklar
7013.21.99.00.00	Kurşun kristalden mamul makina imali bardaklar
7013.31.10.00.00	Kurşun kristalden mamul el imali sofr ve mutfak eşyası
7013.31.90.00.00	Kurşun kristalden mamul makina imali sofr ve mutfak eşyası
71.01	Tabii ve kültür incileri
71.02	Elmaslar
71.03	Diğer kıymetli taşlar (Sanayide kullanılanlar hariç)
7104.90.00.00.19	Sentetik veya bileşim yoluyla elde edilen kıymetli taşlar (Sanayide kullanılanlar hariç)
71.05	Kıymetli taşların toz ve pudraları
71.16	İnci ve diğer kıymetli taşlardan mamul eşya
8214.20.00.00.00	Manikür ve pedikür aletleri, tırnak törpüleri
8215.10.20.00.11	Altın ve gümüş kaplama kaşık, çatal takımı
8215.91.00.90.11	Altın ve gümüş kaplama kaşık, çatal vb. (tek)
84.15	Klimalar
84.18	Buzdolabı ve derin dondurucular
8419.11.00.00.00	Termosifonlar (Gazlı)
8419.19.00.00.11	Termosifonlar (Katı yakıtlı)
8419.19.00.00.19	Diğer anında veya depolu su ısıtıcıları
8421.12.00.00.11	Çamaşır kurutma makinaları (Sanayi tipi olanlar hariç)
8422.11.00.00.00	Bulaşık makinaları
8450.11.11.00.00	Çamaşır makinaları (tam otomatik) Önden yüklemeli (6 kg'a kadar)
8450.11.19.00.00	Çamaşır makinaları (tam otomatik) Üstten yüklemeli (6 kg'a kadar)
8450.11.90.00.00	Çamaşır makinaları (Kapasitesi 6- 10 kg'a kadar)
8450.12.00.00.00	Kurutmalı çamaşır makinaları
8450.19.00.00.11	Diğer çamaşır makinaları
8450.19.00.00.19	Elektrikli olmayan çamaşır makinaları
8451.21.10.00.11	Çamaşır kurutma makinaları (6 kg'a kadar)
8451.21.90.00.11	Çamaşır kurutma makinaları (6 – 10 kg'a kadar)

85.09	Elektrik süpürgesi, yer cilalama makinası, mikser, blender, öğütücü
8510.10.00.00.00	Elektrikli traş makinaları
85.16	Saç kurutma makinası, maşası, el kurutma cihazı, elektrikli daldırma tipli veya depolu anında su ısıtıcılar, diğer elektrotermik cihazlar (Ütü hariç)
8517.11	Kablosuz telefon
85.18	Mikrofonlar, hoperlörler, kulaklıklar, amplifikatörler, bunların setleri
85.19	Pikaplar, kaset çalarlar,
85.20	Teypler (Manyetik ses kaydediciler)
85.21	Video (Kaydedici ve/veya gösterici)
8523.11.00.00.13	Video kasetleri ve bantları
8523.11.00.00.14	"
8523.12.00.00.13	"
8523.12.00.00.14	"
8523.13.00.00.13	"
8523.13.00.00.14	"
8523.13.00.00.23	"
8523.13.00.00.24	"
8523.13.00.00.33	"
8523.13.00.00.34	"
8523.13.00.00.42	"
8523.90.00.00.11	Lazer video diskler (VCD)
8524.39.20.00.00	Dijital çok yönlü diskler (DVD)
8524.39.80.00.00	Dijital çok yönlü olmayan diskler
8524.51.00.00.13	Video bantları
8524.51.00.00.14	"
8524.52.00.00.13	"
8524.52.00.00.14	"
8524.53.00.00.13	"
8524.53.00.00.14	"
8525.10.50.00.18	Amatör telsiz vericisi

8525.20.91.00.11	Portatif telsiz telefon (cellular)
8525.20.91.00.12	Araç telefonu
8525.20.91.00.13	Cep telefonu
8525.20.99.00.18	Halk bandı (CB) alçak güçlü telsiz cihazı
8525.20.99.00.21	Kablosuz mikrofon
8525.20.99.00.24	Amatör telsiz telefon
8525.20.99.00.25	Oyuncak telsizler
8525.20.99.00.26	Telsiz alarm cihazı
8525.20	Kameralar
8526.92	Uzaktan kumanda cihazı
8527.12.10.00.00	Walkmen (Cep tipi radyo-kaset çalarlar)
8527.12.90.00.00	"
8527.13.10.00.00	Müzik seti
8527.13.91.00.00	"
8527.13.99.00.00	"
8527.19.00.00.00	Radyo
8527.21.20.00.00	Ototeyp
8527.21.52.00.00	"
8527.21.59.00.00	Otoradyo
8527.21.70.00.00	Ototeyp
8527.21.92.00.00	"
8527.21.98.00.00	"
8527.29.00.00.00	"
8527.31.11.00.00	"
8527.31.19.00.00	"
8527.31.91.00.00	"
8527.31.93.00.00	"
8527.31.98.00.00	"
8527.32.10.00.00	Çalar saatli radyolar
8527.32.90.00.00	"
8527.39.20.00.00	Radyolar

8527.39.80.00.00	"
8527.90.92.00.00	Cağrı cihazları
8527.90.98.00.21	Amatör telsiz alıcı cihazı
8543.89.95.00.15	Uzaktan kumanda (remote control)
85.28	Televizyonlar, monitörler ve projektörler
9113.90.90.20.00	İnci veya kıymetli taşlardan süs eşyası
9302.00	Tabancalar
93.03	Tüfekler ve diğer ateşli silahlar, işaret fişegi veya ok atan silahlar
9405.10.50.10.11	Kristal avizeler
95.04	Oyun malzemeleri (okey, satranç, oyun kağıdı dahil), eğlence merkezlerindeki oyun makinaları, kumar masaları, bowling ekipmanı
96.01	Fildişi, kemik, boynuz, mercan, sedef ve diğer hayvansal maddelerden süs eşyaları, biblolar

Yukarıda sayılan malların aksam ve parçaları ÖTV kapsamına girmemektedir.

2. VERGİLENDİRME

a) Vergiyi Doğuran Olay

(IV) sayılı listedeki mallar için vergiyi doğuran olay; bunların ithali, imalatçıları tarafından teslimi veya ÖTV uygulanmadan önce müzayede suretiyle satışlarıdır. Vergiyi doğuran olayın bağlandığı teslim deyimi, bir malın üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenler tarafından, alıcı veya adına hareket edenlere devredilmesidir. İthalatta Gümrük Kanununa göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili ile vergiyi doğuran olay meydana gelmektedir. Bu safhalardan birinde ve bir kez ÖTV uygulandıktan sonra aynı mal için bir daha ÖTV uygulanması söz konusu değildir. Örneğin beyaz eşya satıcısı bir firmanın ithal ettiği buzdolabı için gümrükte ÖTV ödeneceğinden, bu buzdolabının bayilere veya tüketicilere satışında bir daha ÖTV uygulanması söz konusu olmayacaktır. Kozmetik imalatçısı bir firmanın hacize uğraması sonu-

cu imalathanesindeki henüz ÖTV uygulanmamış kozmetik ürünlerin icra yoluyla satılması halinde ÖTV uygulanacaktır. Ancak parfümeri toptancısının imalatçıdan aldığı malların haczedilerek satışı ÖTV'ye tabi olmayacaktır.

Kap ve ambalajların geri verilmesinin mutad olduğu hallerde teslim, bunların içindeki mallar itibarıyla yapılmış sayılmaktadır. Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların bunlar tarafından alıcıya teslim edildiği tarihe kadar vergi beyan edilmeyecektir. Malların alıcıya gönderilmek üzere sürücüye tevdi edilmesi teslim sayılarak vergiyi doğuran olayı meydana getirdiği halde, klima üreticisi bir şirketin konsinye satış sözleşmesi yaptığı bir firmaya gönderdiği klima için vergi beyan edilmeyecektir. Klimanın konsinye işletme tarafından alıcıya teslim edildiği tarih, konsinyatör konumundaki üretici firma açısından vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih olacaktır.

Vergiye tabi malların, vergiye tabi olan mallar dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfı, vergiye tabi malların işletmeden çekilmesi, işletme personeline ücret, prim, ikramiye veya hediye olarak verilmesi teslim sayılarak vergiye tabi tutulacaktır. Örneğin CD üretimi yapan firmanın çalışanlarına hediye olarak ürettiği CD'lerden vermesi halinde, emsal bedel üzerinden % 6,7 oranında ÖTV (ve % 18 oranında KDV) beyan etmesi gerekmektedir.

b) Verginin Mükellefi

(IV) sayılı listedeki mallarda verginin mükellefi, bu malları imal veya ithal edenler ile müzayede suretiyle satışını gerçekleştirenlerdir. İthalatta gümrüğe vergi ödeyen bir mükellefin, ithal ettiği malları yurt içinde satışında vergi doğmayacağından, vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirilmesi de söz konusu olmayacaktır.

ÖTV mükellefinin Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yoksa, vergiye tabi malları teslim alanlar veya adına hareket edenler, ÖTV'nin beyanı ve ödenmesinden mükellef gibi sorumlu olacaktır.

c) Verginin Matrahı ve Oranları

ÖTV Kanununa ekli (IV) sayılı listedeki mallarda verginin matrahı, ÖTV hariç olmak üzere KDV matrahını oluşturan unsurlardan meydana gelmektedir. KDV matrahı, teslim işleminin karşılığını teşkil eden bedel olup, bedel deyimi; malı teslim alandan bu işlem karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya borçlandırılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade etmektedir. Bu durumda satılan mallar için alıcıdan tahsil edilen veya borçlandırılan taşıma, yükleme, ambalaj, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları, (ÖTV ve KDV hariç olmak üzere) vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler, servis ve benzer adlarda sağlanan menfaat, hizmet ve değerler ÖTV'nin matrahı olacaktır. Ticari temümlere uygun miktardaki iskontolar ise faturada ayrıca gösterilmek koşuluyla matrahtan indirilebilecektir. Bu suretle hesaplanan matrah üzerinden önce ÖTV hesaplanacak, matrah + ÖTV üzerinden de KDV hesaplanıp faturada ayrı ayrı gösterilecektir.

Satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi halinde döviz tutarı, teslim tarihindeki cari kur üzerinden Türk Lirasına çevrilerek matrah belirlenecektir. Bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah, Vergi Usul Kanununa göre belirlenecek emsal bedel olacaktır.

Öte yandan vergisi beyan edilerek ödenmiş olan mallar için, bedelin ödenmesi, geç ödenmesi veya diğer nedenlerle teslimden sonra ikinci bir vade farkı tahakkuk ettirilmesi halinde, bu tutarın da matraha dahil bir unsur olarak ÖTV'ye (ve KDV'ye) tabi tutulması gerekmektedir. Bu durumda, tahakkuk ettirilen vade farkı üzerinden malın tabi olduğu oranda (% 6,7) ÖTV hesaplanıp ilgili dönem beyannamesi ile beyan edilecektir. Aynı uygulama, döviz cinsinden hesaplanan bedelin tamamının veya bir kısmının teslim tarihinden sonra tahsil edilmesi halinde oluşan kur farkının vergilendirilmesinde de geçerli olacaktır. Yani döviz cinsinden hesaplanan bedelin, malın tesliminden sonra tahsili tarihinde oluşan kur farkı için % 6,7 oranında ÖTV hesaplanarak beyan edilecektir.

d) Verginin Beyanı ve Ödenmesi

(IV) sayılı listede yer alan mallar için vergilendirme dönemi, takvim yılının birer aylık dönemleridir. Bu dönemlere ilişkin vergi, takip eden ayın 15. günü akşamına kadar 4 numaralı ÖTV Beyannamesi ile KDV yönünden bağlı bulunan vergi dairesine beyan edilir, vergi de bu süre içinde ödenir. Bu malların imalatçıların bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri olmasa da beyanname vermeleri gerekmektedir. Bu listedeki malların ithali dışında ÖTV kapsamına giren teslimleri olmayanların ÖTV mükellefiyeti tesis ettirmesi ve beyanname vermesi söz konusu değildir.

Yurt içi teslimleri dolayısıyla ÖTV mükellefi olanlar (bu listedeki mallardan ÖTV uygulanmamış olanları müzayede suretiyle satanlar dahil), bu kapsamda satışlarının bulunduğu aylar için 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ekinde (Ek:10) örneği bulunan formu, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün internet sitesinden indirerek düzenleyecek ve otv@gelirler.gov.tr elektronik posta adresine göndereceklerdir. Bilgisayarı bulunmayan veya çeşitli nedenlerle elektronik posta kullanamayan mükellefler ise aynı forma göre düzenleyecekleri listeleri Gelirler Genel Müdürlüğü'nün (0312) 311 45 10 veya 311 35 20 telefaks numaralarına faksla göndereceklerdir.

İthalatta vergi, gümrük idaresince hesaplanıp gümrük beyannamesinde gösterilecek ve ithalat vergileriyle birlikte gümrük idaresine ödenecektir. İthalat vergilerine tabi olmayan mallara ait vergi ise gümrük beyannamesinin tescili tarihinde, bu tarihteki oran üzerinden hesaplanarak ödenecektir.

(IV) sayılı listedeki malların hepsi için ÖTV oranı % 6,7 olarak belirlenmiştir. Bunun nedeni, sözü edilen mallarda daha önce uygulanmakta olan KDV oranının % 26'dan % 18'e indirilmesi sonucu ortaya çıkan vergi kaybının telafisi dışında ek bir vergi yükü öngörülmemesidir.

1.8.2002 tarihine kadar % 26 oranında KDV ödenerek imalatçısından satın alınan veya ithal edilen malların bu tarihten sonra satışında % 18 oranında KDV tahsil edilecektir. Yüklenilen vergiden indirilemeyen kısım, sonraki dönem-

lerde indirilmek üzere devredilecek olup, bu kapsamda indirilemeyen KDV'nin iadesi söz konusu değildir.

e) Düzeltme İşlemleri

Satış işleminin gerçekleşmemesi, işlemden vazgeçilmesi veya malların alıcısı tarafından iade edilmesi üzerine mükellefler, daha önce beyan edip ödedikleri vergiyi, bu değişikliğin meydana geldiği dönem itibarıyla ödeyecekleri vergiden mahsup edebilir, ödenecek vergi olmaması veya mahsup edilecek vergiden az olması halinde indirilemeyen kısmın iadesini talep edebilirler. Matrah veya vergide değişikliğin meydana geldiği dönem için henüz beyanname verilmemişse, bu dönem itibarıyla belgeler üzerinde düzeltme işlemi yapılabileceği tabiidir. Bu kapsamda yapılacak düzeltme, mahsup veya iade talep edilebilmesi için, iade edilen malların fiilen işletmeye girmiş ve bu girişin defter kayıtlarında gösterilmiş olması şarttır.

3. İSTİSNALAR

a) İhracat İstisnası

ÖTV Kanununun 5. maddesiyle, yurt dışındaki alıcılara teslim edilen ve Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkan mallar vergiden istisna edilmiştir. Bu hüküm gereğince, (IV) sayılı listedeki mallardan yurt dışındaki müşterilere satılan veya firmanın yurt dışındaki büro, temsilcilik, acente veya benzeri birimlerine kullanılmak veya satılmak üzere teslim edilenlerin, Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıktığı gümrük beyannamesi ile ispatlanması şartıyla ÖTV istisnası uygulanacaktır. Yurt dışındaki alıcılara teslim edilmeksizin gümrük antrepolarına konulan mallar için ihracat istisnası uygulanmayacağı tabiidir.

Herhangi bir vergilendirme döneminde ihracat istisnası uygulayan mükelleflerin, bu döneme ilişkin olarak vereceği 4 numaralı ÖTV Beyannamesine gümrük beyannamesinin aslı veya gümrük idaresi ya da noter tarafından onaylanmış örneğini eklemeleri şarttır. İhracat nedeniyle KDV istisnası da uygulayan mükellefler, gümrük beyannamesini KDV beyannamesine ekle-

mişlerse, ayrıca ÖTV beyannamesine de eklemeleri istenmeyecek, vergi dairesine ibraz edilen gümrük beyannamesinin şef ve müdür yardımcısı tarafından aslının aynı olduğuna dair şerh konulan fotokopileri kullanılacaktır.

Kanunun 5/2. maddesi gereğince, ÖTV mükelleflerinden vergi uygulanarak satın alınan malların yurt dışına ihraç edilmesi halinde, mükellefçe vergi dairesine ödenmiş olan vergi ihracatçıya iade edilecektir. 84 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde KDV iadeleri için belirlenen usul, esas ve sınırlar ÖTV iadesi yönünden geçerli olacaktır. Doğrudan ÖTV mükellefinden satın alınmayan malların ihraç edilmesinde, bunların maliyeti içine girmiş olan verginin iadesi ise mümkün değildir.

b) İhraç Kaydıyla Teslimlerde Tecil-Terkin Uygulaması

(IV) sayılı listedeki malların ihracatçılara ihraç edilmek üzere tesliminde hesaplanan ÖTV, ihracatçıdan tahsil edilmemek şartıyla tecil olunacaktır. Bu satışlar için vergi dairesine verilen 4 numaralı ÖTV Beyannamesinde hesaplanan vergi 27. satıra yazılmak suretiyle tecil edilecektir. Düzenlenen faturada ÖTV hesaplanıp ayrıca gösterilecek, ancak faturaya: "ÖTV Kanununun 8. maddesinin 2 numaralı fıkrası hükmüne göre ihraç edilmek üzere teslim edilmiş olup ÖTV tahsil edilmemiştir." şerhi konulacaktır. Bu suretle satılan malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihracatın gerçekleşmesi üzerine, gümrük beyannamesi (aslı veya gümrük idaresi ya da YMM tarafından onaylanmış örneği) ibraz edilerek tecil edilen verginin terkinin sağlanacaktır. İhracatın bu sürede gerçekleşmemesi halinde tecil edilen vergi, vade tarihinden itibaren gecikme zammı da uygulanmak suretiyle ÖTV mükellefinden (ihracatçıdan değil) tahsil edilecektir. Ancak ihracat, Vergi Usul Kanununda düzenlenen sebepler nedeniyle süresinde gerçekleşmemişse, tecil edilen vergi, tecil faizi ile birlikte ÖTV mükellefinden tahsil edilecektir.

İhraç edilmek üzere dahi olsa, mükelleflerin ÖTV uygulayarak satış yapması mümkündür. Yani ihraç kaydıyla teslimlerde tecil-terkin uygulanması zorunlu değil, isteğe bağlı bir yöntemdir. Alıcının hatası nedeniyle gecikme zamlı vergi ödemek istemeyen, alıcıya güvenmeyen, gerekli teminatı alamayan satı-

cının ÖTV tahsil ederek satış yapması daha uygun olur. Bu durumda ÖTV ödenerek satın alınan malların ihracı halinde bu verginin iade edilmesi söz konusu olacaktır.

c) İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi

İhraç edildikten sonra Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170. maddelerinde belirtildiği şekilde üç yıl içinde geri gelen malların ithali ÖTV'den istisna edilmiştir. Gümrük idaresi, bu şekilde ihraç edildikten sonra geri gelen mallar için, (II) sayılı listedeki malların ihracından sonra geri gelmesi halinde yapılacak işlemleri aynen uygulayacaktır.

d) İthalat İstisnaları

Gümrük Kanununun 167. maddesine göre gümrük vergisinden muaf ve müstesna olan malların ithali ÖTV Kanununun 7. maddesinin 6. fıkrası ile ÖTV'den de istisna edilmiştir. Geçici ithal yoluyla Türkiye gümrük bölgesine giren mallar da ÖTV'ye tabi tutulmayacaktır. Aynı şekilde ÖTV Kanununun 7. maddesinin 7. fıkrası uyarınca, Gümrük Kanunu hükümlerine göre transit, gümrük antrepo, geçici depo, serbest bölge, dahilde işleme ve gümrük kontrolü altında işleme rejimine tabi olan taşıt mallarının ithalinde ÖTV uygulanmayacaktır.

e) Güvenlik Kuruluşlarının Silah Alımlarına İlişkin İstisna

Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü'nün (IV) sayılı listede yer alan mallardan revolverler ve tabancalar ile ateşli ve sürgülü diğer silahları, tüfekleri, diğer cihazlar ve benzerlerini satın alırken veya ithal ederken ÖTV istisnası uygulanacaktır. ÖTV Kanununun 7/4. maddesi ile düzenlenen istisna uygulaması kapsamında, anılan malları bu kuruluşlara teslim edecek olan mükellefler veya ithalatın yapılacağı gümrük idaresi, bu maddede sayılan kuruluşlardan sözü edilen malların resmi ihtiyaçlarında kullanılacağına dair onaylı bir belge isteyecek ve bu belgeye istinaden ÖTV uygulanmaksızın işlem yapacaklardır. Bu kapsam-

da istisna uygulanan dönem beyannamesine, yukarıda bahsi geçen onaylı belgenin fotokopisi ile söz konusu teslimlere ait fatura veya benzeri belgelerdeki bilgileri gösteren, işletme yetkililerince kaşe tatbik edilerek imzalanmış bir liste eklenecektir.

f) Kamu Kurumlarına Yapılan Bedelsiz Teslimlerde İstisna

Kanunun 7. maddesinin 5. fıkrası ile (IV) sayılı listede yer alan malların; genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyeler ve köyler ile bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz olarak teslimi ile bu kuruluşlar tarafından bedelsiz olarak ithali ÖTV'den müstesna tutulmuştur.

İstisna uygulanabilmesi için, sözü edilen malların bu maddede sayılan kurumlara bedelsiz olarak teslimi veya bu kurumlar tarafından bedelsiz olarak ithali esastır. Emsal bedelinin altında olsa dahi nakdi veya aynı herhangi bir bedel ödenmesi halinde ÖTV istisnası geçerli olmayacaktır. Bu nedenle, sözü edilen malların anılan kurumlara tesliminde düzenlenecek fatura ve benzeri belgelerde herhangi bir bedel gösterilmemesi şartıyla ÖTV hesaplanmayacaktır. Aynı şekilde gümrük idarelerince, ithal işlemlerini yapacak olan kurumlardan, ithal edilecek malların o kurumca bedelsiz edinildiğini gösteren belgelerin aranacağı tabiidir.

4. GEÇİŞ DÖNEMİNDE VERGİLEME

1.8.2002 tarihinden önce ithal veya teslim edilmiş ya da imalatçıları tarafından faturası düzenlenmiş mallar için ÖTV uygulanmayacaktır. 1.8.2002 tarihinden sonra ithali, imalatçıları tarafından teslimi veya ÖTV uygulanmamış olanların müzayede suretiyle satışında ise ÖTV ve % 18 oranında KDV uygulanacaktır. Bu malların stoklarda bulunması, daha önce % 26 oranında KDV ödenerek satın alınmış olması, sözleşmesinin bu tarihten önce yapılması ÖTV uygulamasını etkilememektedir. Öte yandan, KDV oranının % 18 olarak uygulanması nedeniyle daha önce % 26 oranında ödenen KDV'nin indirilememesi halinde bir iade söz konusu olmayıp, indirilemeyen kısmın sonraki dönemlerde indirim konusu yapılmak üzere devredilmesi gerekmektedir.