

ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNDE İSTİSNALAR

Zeliha GÜNDOĞDU^(*)

I - GİRİŞ

Tüketim vergileri, tüm mal ve hizmetler üzerinden alınan katma değer vergisi ve benzeri genel tüketim vergileri ile sadece belirli bazı malları konu edinen özel tüketim vergileri olmak üzere ikili bir yapı göstermektedirler. Ülkemizde, 1985 yılında genel tüketim vergileri alanında yapılan reformla katma değer vergisi uygulamaya konulmuştur. Genel tüketim vergilerine ilişkin söz konusu reform sonrası, dolaylı vergiler alanındaki ikinci reform 2002 yılında özel tüketim vergisiyle yapılmıştır. Özel tüketim vergisi uygulaması ile belirli ve az sayıda mal grubu kapsama alınarak, söz konusu malların vergilendirilmesine ilişkin oldukça karmaşık hale gelen mevcut yapının basitleştirilmesi sağlanmıştır.

Özel tüketim vergisinin yürürlüğe girmesiyle, katma değer vergisinin yanı sıra ithalat, imalat veya ilk ik-tisap aşamasında tek bir dolaylı vergi uygulanmaya başlanmıştır. Bu kanun ile AB katma değer vergisi mevzuatına uyumlaştırma çalışmaları dikkate alınarak, katma değer vergisinde genel orandan daha yüksek oranda vergilenen mallar kapsama alınmıştır. Özel tüketim vergisi kapsamına alınan mal sayısı sınırlı tutulmuştur. Bu mallar için yürürlükten kaldırılan vergi, harç, fon ve payların oluşturduğu yükün muhafazası amaçlanmış, ilave bir vergi yükü doğurmayacak oranlar tespit edilmesine özen gösterilmiştir. Ayrıca ÖTV Kanunu'nda tıpkı KDV Kanunu'nda olduğu gibi ihracat istisnası, diplomatik istisna, askeri amaçlı istisnalar,

petrol arama faaliyetlerine yönelik istisna ve diğer bazı istisnalar hükme bağlanmıştır. Bu yazımızda ÖTV'de yer alan bu istisna müesseseleri irdelenmeye çalışılacaktır.

II. İHRACAT İSTİSNASI

ÖTV Kanunu'nun 5'inci maddesi aşağıdaki gibidir:

"Bu Kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimleri aşağıdaki şartlarla vergiden müstesnadır.

a) *Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmalıdır. Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanunî ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin, yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.*

b) *Teslim konusu mal, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olmalıdır. Malın ihraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket edenlere veya bizzat alıcıya işlenmek ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmek üzere yurt içinde teslimi ihracat sayılmaz.*

2. *İhraç edilen malların alış faturaları ve benzeri belgeler üzerinde gösterilen ve beyan edilen özel tüketim vergisi ihracatçıya iade edilir. Maliye Bakanlığı, ihraç edilen mallara ait verginin iadesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."*

Uluslararası ticarete, dolaylı vergiler bakımından varış ülkesinde vergileme ilkesi benimsenmiştir. Bu çerçevede özel tüketim vergisine tâbi malların yurt dışına ihracı istisna kapsamına alınmıştır. Bunun için iki şart aranacaktır. Bunlar; teslimin yurt dışındaki

^(*) Vergi Denetmeni

müşteriye yapılması ve teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesini terk etmesidir. İhracattan önce malların yurt içinde tesliminde, bu malları alan yurt dışına götürecek olsa dahi ihracat istisnası uygulanmayacaktır. Ancak, Kanunun 8'inci maddesinin 2'nci fıkrasındaki tecil-terkin uygulamasına ilişkin düzenleme ile ihraç etmek üzere özel tüketim vergisine tâbi malları alan ihracatçıların vergi yüklenmeleri önlenmektedir.

Maddenin (2) numaralı fıkrasında, ihraç edilen malın özel tüketim vergisinin, ihracatçı adına düzenlenen faturada ayrıca gösterilmiş ve beyan edilmiş olması kaydıyla, ihracatçıya iade edilmesine de imkân tanınmış olup, Maliye Bakanlığı'na ihraç edilen mallara ait verginin iadesine ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi verilmektedir.

A. ÖTV Mükelleflerinin İhracat Teslimleri

Yurt dışındaki müşterilere teslim edilen ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkan mallar ÖTV'den istisna edilmiştir. Bu maddenin uygulanmasında yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgahı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade etmektedir. ÖTV kapsamına giren malları imal veya inşa edenler, sözü edilen malları yurt dışındaki büro, temsilcilik, acente veya benzeri kuruluşlarına, buralarda kullanılmak veya satılmak üzere teslim etmeleri durumunda da ihracat istisnasından yararlanacaklardır. Yabancı bayraklı gemilere, yabancı hava yolu firmalarının hava taşıma araçlarına ve uluslararası sefer yapan yerli deniz ve hava taşıma araçlarına yapılan teslimler de ihracat teslimi olarak değerlendirilecektir. İhraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden Türkiye'deki kişi ya da kuruluşlara veya bizzat alıcıya işlenmek ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmek üzere Türkiye'de teslim edilen mallar için ihracat istisnası uygulanması mümkün değildir.

Yukarıdaki şartlara uygun olarak yapılacak ihracat teslimlerine ilişkin düzenlenecek faturada ÖTV hesaplanmayacaktır. Ancak ihraç konusu malların yurt dışına çıktığı, gümrük beyannamesinin aslı veya ilgili gümrük idaresi, noter ya da yeminli mali müşavir tarafından onaylı örneği ihracatın gerçekleştiği dönemdeki

ÖTV beyannamesine eklenmek suretiyle tevsik edilecektir. İhraç edilen mallarla ilgili olarak KDV istisnası nedeniyle gümrük beyannamesinin KDV beyannamesine eklenmiş olması halinde, ÖTV beyanı için mükelleften ayrıca gümrük beyannamesi istenilmeyecek, vergi dairesine ibraz edilen bu beyannamenin şef ve müdür yardımcısı tarafından onaylı fotokopileri kullanılacaktır.

B. ÖTV Ödenerek Satın Alınan Malların İhracı

Yukarıda da belirtildiği üzere, ihraç edilen mallara ait alış faturaları veya benzeri belgelerde gösterilen ve beyan edilen ÖTV'nin ihracatçıya iade edilmesine ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Buna göre, ÖTV uygulanan malların ihraç edilmesi halinde bu verginin iadesi, sadece ÖTV mükelleflerinden satın alınan mallar için söz konusudur. ÖTV uygulanan safhadan sonraki satıcılardan alınan malların ihraç edilmesi halinde, alış belgelerinde görünmeyen ve malın fiyatına dahil edilmiş olan ÖTV iade edilmeyecektir.

Örneğin, imalatçı (A)'nın ürettiği malları ÖTV ödeyerek satın alan (B) bu malları ihraç ettiği takdirde, (A)'nın satış faturasında gösterilen ve yine (A) tarafından beyan edilerek vergi dairesine ödenen ÖTV, bu vergiyi (A)'ya ödemiş olan (B)'ye iade edilecektir. Ancak (B)'nin imalatçı (A)'dan satın aldığı malları (C)'ye satması ve (C)'nin bu malları ihraç etmesi halinde, (A) tarafından beyan edilen ve (C)'nin satın aldığı malın fiyatına girmiş olan ÖTV'nin (C)'ye iadesi mümkün değildir. Aynı şekilde ÖTV ödenerek ithal edilen malların ithalatçısı tarafından ihraç edilmesi halinde, gümrüğe ödenen ÖTV ithalatçı-ihracatçıya iade edilebilecek, ÖTV'yi gümrüğe ödeyen ithalatçıdan satın alınan malların ihraç edilmesi halinde ise ÖTV'nin iadesi söz konusu olmayacaktır.

İhraç edilen mallara ait ÖTV'nin iadesinin talep edilmesi halinde, aşağıdaki belgelerin ihracatçının KDV yönünden bağlı olduğu vergi dairesine ibrazı gerekmektedir.

i. İhracatçı adına düzenlenen ve üzerinde ÖTV'nin gösterildiği fatura veya benzeri belge, ihraç edilen malların ithal edilmiş olması halinde ise ithalatta düzenlenen gümrük beyannamesi ve verginin ödendiğini gösteren gümrük makbuzu,

ii. İhraç edilen mala ait gümrük beyannamesi,

iii. İhraç edilen mala ilişkin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen fatura.

Yukarıdaki belgelerin asılları veya gümrük beyannamesi ile gümrük makbuzlarının ilgili gümrük idaresi, noter ya da yeminli mali müşavir tarafından tasdikli örneği, diğer belgelerin ise aslının aynı olduğuna dair bir şerh verilerek kaşe tatbiki ve imzalanması suretiyle firma yetkililerince onaylı fotokopisi vergi dairesine ibraz edilecektir.

Bu belgelerin vergi dairesine ibrazı üzerine, ilgili vergi dairesince ihraç edilen mala ait ÖTV'nin, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine (ithalatta gümrük idaresine) ödendiğinin teyidi alınacaktır. Bu tespitten sonra ihraç edilen mallara ait ÖTV, nakden veya mahsuben iade edilecektir. İhraç edilen mallarla ilgili olarak ÖTV'nin yanı sıra nakden veya mahsuben KDV iadesi de talep edilmesi halinde, yukarıda belirtilen belgelerden KDV iadesi için ibraz edilmiş olanlar mükelleften ayrıca istenilmeyecek, vergi dairesine ibraz edilen belgelerin şef ve müdür yardımcısı tarafından onaylı fotokopileri kullanılacaktır.

C. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi

ÖTV mükelleflerince ihracat istisnası uygulanarak ihraç edilen malların, Gümrük Kanunu hükümlerine göre geri gelmesi halinde ithalatta ÖTV uygulanmayacaktır. Ancak, ihracatçıların ÖTV iadesinden yararlandığı ihracat işlemine konu malların veya ÖTV ödemeksizin ihraç kaydıyla satın alarak ihraç ettiği malların geri gelmesi halinde, gümrük idaresince geri gelen mallar için ithalatın yapıldığı tarih itibarıyla ÖTV uygulanacaktır. Bu nedenle geri gelen mallar için gümrük idaresi, ihracatçının ÖTV iadesinden veya tecil-terkin uygulamasından yararlanıp yararlanmadığını ihracatçının bağlı olduğu vergi dairesinden tespit edecek ve buna göre işlem yapacaktır.

İhraç kaydıyla yapılan teslimlere ilişkin olarak, ihraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefin tecil edilen vergisi henüz terkin edilmemişse, ihracatçının ÖTV'yi gümrük idaresine ödediğinin tevsiki üzerine, vergi dairesince tecil edilen vergi gecikme zammı uygulanmaksızın terkin edilecektir. Öte yandan, (I) sayılı listedeki akaryakıt ve solvent ürünlerinin ithali ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların

motorlu araç ticareti yapanlar tarafından satılmak üzere ithali verginin konusuna girmediğinden, bu kapsamdaki malların ihracından sonra geri gelmesi halinde ÖTV uygulanmayacağı tabiidir.

D. Motorlu Araçların İhracı

ÖTV Kanunu'na ekli (III) sayılı listedeki otobüs, minibüs, binek otomobili, arazi taşıtı, golf arabası, motor-siklet, uçak, helikopter, gezinti gemileri, yatlar, kotra vb. araçlardan kayıt ve tescile tabi olanlardan Türkiye'de kayıt ve tescil edilmemiş olanların ihracı halinde Türkiye'de ilk iktisap söz konusu olmayacağından, bu araçların ihracı ÖTV'nin konusuna girmemekte ve dolayısıyla ÖTV doğmamaktadır. Bu nedenle ihraç edilen araçlar için beyanname verilmeyecektir.

III. DİPLOMATİK İSTİSNA

ÖTV Kanunu'nun 6'ncı maddesiyle kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı listelerde yer alan malların, karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları tarafından kendi ihtiyaçları için ilk iktisabı, ithali veya bunlara teslimi vergiden müstesna tutulmuştur.

Bu madde hükmü ile Kanuna ekli (I) sayılı listede yer alan petrol ürünlerinin, (II) sayılı listede yer alan taşıt araçlarının ve (III) sayılı listede yer alan tütün maddeleri ve alkollü içkilerin yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların diplomatik bağışıklıklardan yararlanan mensuplarına kişisel ihtiyaçları için teslimi, sözü edilen malların bunlar tarafından ithal edilmesi veya ilk iktisabı, karşılıklılık ilkesi çerçevesinde vergiden müstesna tutulmuştur. Görüldüğü üzere (IV) sayılı listede yer alan kozmetik ürünleri, beyaz eşyalar vb. lüks eşyalar istisna kapsamı dışında tutulmuştur.

Diğer taraftan, uluslararası kuruluşların istisnadan yararlanabilmesi için, uluslararası kuruluşun, kuruluş anlaşmasında dolaylı vergilere ilişkin istisna hükmü bulunması ve bu anlaşmanın kanunlaşmış olması şarttır. Bu şartları taşıyan uluslararası kuruluşlar ile bunların

diplomatik haklara sahip mensuplarına kendi ihtiyaçları için yapılan mal teslimleri veya bunlar tarafından ilk iktisap ve ithal işlemleri vergiden istisna olacaktır. İstisnadan, karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve bunların diplomatik statüyü haiz bulunan diplomatik misyon şefleri, diplomasi memurları, konsolosluklarda görevli misyon şefleri, meslekten konsolosluk memurları ile uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları yararlanabilecektir.

İstisna uygulamasında karşılıklılık esas olduğundan, ÖTV istisnasından yararlanacak olan temsilcilik ve konsolosluklar ile bunların diplomatik haklara sahip mensupları Dışişleri Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı'nca birlikte belirlenecektir. İstisnadan yararlanan kuruluşlara Dışişleri Bakanlığı'nca ÖTV istisnasından yararlanacakları malları gösteren belge verilecektir. Bu belge, (I) ve (III) sayılı listelerdeki mallar için, varsa istisnadan yararlanılacak miktar veya tutarları da gösterir şekilde, (III) sayılı listedeki mallar için ise her bir taşıt aracı alımında ÖTV mükellefine verilmek üzere düzenlenecektir.

(II) sayılı listedeki benzin, motorin, solvent vb. petrol ürünlerinin ÖTV mükelleflerinden satın alınmasında, Dışişleri Bakanlığı'nca verilen belge ibraz edilerek, satın alınan mallar için ÖTV uygulanmaması sağlanacaktır. ÖTV mükellefleri, miktar veya tutar sınırlandırmasına bağlı olarak bu kapsamda teslim ettiği mal miktarı, tutarı, tarihi ve alıcıya ait bilgileri yazdığı ve yanına kaşe tatbik ederek imzaladığı bu belgenin bir fotokopisini, Vergi Usul Kanunu'nun muhafaza ve ibrazla ilgili hükümlerine uygun olarak saklayacaklardır. Akaryakıt dağıtım ve pazarlama kuruluşlarının rafineriden aldığı malları istisnadan yararlanan kişi ve kuruluşlara tesliminde ise teslim tarihinde geçerli olan ÖTV tutarı teslim bedeline dahil edilmeyecektir. Akaryakıt dağıtım ve pazarlama kuruluşlarının bu suretle yaptığı teslimlere ilişkin tahsil etmediği ÖTV tutarı, rafinerilerden aldığı mallar için hesaplanacak ÖTV tutarından mahsup edilecektir. Mahsup için, istisnadan yararlananların ibraz ettiği Dışişleri Bakanlığı'nca düzenlenen ve üzerinde alıcıya ait bilgilerin, satılan mal miktarı, tutarı ve tahsil edilmeyen ÖTV tutarının da yazıldığı belgenin, aslının aynı olduğu akaryakıt dağıtım ve pazarlama kuruluşunca kaşe tatbik edilip imzalanmak suretiyle onaylanmış fotokopilerinin rafineriye

verilmesi şarttır. ÖTV mükellefleri, istisnadan yararlananlara veya bunlara teslimde bulunan akaryakıt dağıtım ve pazarlama kuruluşlarına vergi uygulamadan teslim ettiği mal miktarını (1) numaralı ÖTV beyannamesinin 8'nci satırına yazarak üzerinden vergi beyan etmeyeceklerdir. Bu indirimin yapıldığı dönem ÖTV beyannamesine Dışişleri Bakanlığı yazısının, düzenlenen faturaların, varsa emanet mal çeklerinin aslının aynı olduğu imzalanarak ve kaşe tatbik edilerek onaylanmış fotokopileri veya bu bilgileri gösteren işletme yetkililerince imzalanarak ve kaşe tatbik edilerek onaylanmış liste eklenecektir. ÖTV'nin yürürlüğe girmesinden önce istisnadan yararlananlara verilen emanet mal çekleri, bu çekler karşılığında teslim edilen mallar faturalarda ayrı ayrı gösterilmek ve istisnadan yararlanılabilecek miktarı aşmamak koşuluyla kullanılabilir.

Doğalgaz teslimlerinde istisna, doğrudan ÖTV mükellefi olan kuruluşların yanı sıra, doğalgaz dağıtım kuruluşları tarafından yapılan teslimlerde de uygulanabilecektir. Buna göre doğalgaz dağıtım kuruluşları (örneğin EGO Genel Müdürlüğü) Dışişleri Bakanlığı'nca belirlenecek miktarı aşmamak kaydıyla, istisnadan yararlanan kuruluşlardan faturanın düzenlendiği tarihte geçerli olan ÖTV tutarını tahsil etmeyecektir. Tahsil edilmeyen bu tutarlar, ÖTV mükellefi olan kuruluştan (örneğin BOTAŞ) yapılan doğalgaz alımları dolayısıyla hesaplanan ÖTV tutarından mahsup edilecektir. Dağıtım kuruluşu vasıtasıyla uygulanan istisnada ÖTV mükellefleri, beyannamenin 8. satırına bu istisna ile ilgili herhangi bir tutar yazmayacaklardır. Dağıtım kuruluşundan tahsil edilmeyen bu tutarlar, doğalgaz teslimine ilişkin beyanda bulunan ÖTV mükellefi tarafından, (1) numaralı ÖTV beyannamesinin 33. satırına yazılmak suretiyle ödenecek ÖTV'den indirilecektir. İstisnadan yararlananlar adına düzenlenen faturalar ile bu fatura bedelinin vergi tutarları kadar eksik tahsil edildiğine ilişkin belgelerin, aslının aynı olduğuna dair onaylanmış fotokopileri dağıtım kuruluşlarınca ÖTV mükellefine verilecektir. ÖTV mükellefi de bunların birer fotokopisini, ödeyeceği vergiden indirim yaptığı döneme ait ÖTV beyannamesine ekleyecektir.

II sayılı listedeki taşıt araçlarından kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabında; (III) sayılı listedeki araçlardan kayıt ve tescile tabi olmayanlar ile (III) sayılı listedeki malların ÖTV uygulanmadan önceki tesliminde veya ithalinde diplomatik istisna uygulanabilecektir.

İstisna uygulamasından yararlanmak isteyen kişi veya kuruluşlar, işlemi yapacak olan ÖTV mükelleflerine veya gümrük idaresine, Dışişleri Bakanlığınca verilen belgeyi ibraz ederek bu işlemde ÖTV uygulanmamasını talep edeceklerdir. ÖTV mükellefleri veya gümrük idareleri, kendilerine ibraz edilen belgedeki bilgileri düzenleyeceği faturaya veya gümrük makbuzuna yazacaktır. Bu suretle yapılan teslimler veya ithalat için ÖTV hesaplanmayacak ve tahsil edilmeyecektir. Bu işlemin yapıldığı dönem beyannamesine, istisnadan yararlanan kişi veya kuruluşun mükellefe verdiği Dışişleri Bakanlığı yazısının ve işleme ilişkin olarak düzenlenen faturanın, aslının aynı olduğu işletme yetkililerince imzalanarak ve kaşe tatbik edilerek onaylanmış fotokopileri veya bu faturalardaki bilgileri gösteren işletme yetkililerince imzalanarak ve kaşe tatbik edilerek onaylanmış liste eklenecektir.

IV. DİĞER İSTİSNALAR

ÖTV Kanunu'nun 7'nci maddesiyle ihracat ve diplomatik istisna dışındaki diğer istisna hükümleri düzenlenmiştir.

Maddenin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinde yer alan hüküm ile Millî Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Millî İstihbarat Teşkilâtının ihtiyacı için, bu kuruluşlara veya bunlar adına hareket edenlere petrol ürünlerinin tesliminde istisna tanınmaktadır. Aynı fıkranın (b) bendi ile petrol arama ve istihsal faaliyetinde bulunan kuruluşların, bu amaçla kullanacakları petrol ürünlerinin bu kuruluşlara tesliminde vergi istisnası tanınmasına ilişkin 6326 sayılı Petrol Kanunu hükümlerine, özel tüketim vergisi yönünden de işlerlik kazandırılmıştır.

Bu maddenin (2) numaralı fıkrası ile (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tâbi mallardan sakatların kullanması için araçta sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibatı bulunan araçların, malul ve sakatlar tarafından bizzat kullanılmak üzere ilk iktisabı vergiden istisna edilmektedir. Ancak bu istisnadan yararlananlar, 5 yıl süreyle ikinci bir defa bu istisnadan yararlanamayacaktır. Maddenin (3) numaralı fıkrası ile (II) sayılı listede yer alan uçak ve helikopterlerin Türk Hava Kurumu tarafından ilk iktisabı vergiden müstesna tutulmuştur.

Maddenin (4) numaralı fıkrası ile (IV) sayılı listedeki 93.02 ve 93.03 tarife pozisyonunda yer alan malla-

rın Millî Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Millî İstihbarat Teşkilâtı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğüne teslimi veya bunlar tarafından ithali vergiden istisna edilmiştir.

Aynı maddenin (5) numaralı fıkrası ile de genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere, (IV) sayılı listedeki malların bedelsiz olarak teslimi veya bunlar tarafından bedelsiz olarak ithali işlemleri vergiden istisna edilmiştir.

Maddenin (6) numaralı fıkrasında 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167'nci maddesinde yer alan [(5) numaralı fıkrasının (a) bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç olmak üzere] gümrük muafiyetleri, özel tüketim vergisi için de geçerli kılınmıştır. Geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümler kapsamında gümrük vergisinden muaf ve müstesna olan malların ithali de özel tüketim vergisinden istisna edilmiştir. Böylece yurt dışına geçici olarak gönderilen veya ihraç edilen malların geri gelişinde gümrük vergisi ve katma değer vergisi için uygulanan hükümlerin özel tüketim vergisi için de geçerli olması öngörülmüştür.

Aynı maddenin (7) numaralı fıkrası ile Gümrük Kanunu'nun transit, gümrük, antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tâbi tutulanlar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı malların özel tüketim vergisi istisnasından yararlandırılması amaçlanmıştır. Bu şekilde Toplulukta ve bütün dünyadaki uygulamalara paralel olarak bu rejimlerin uygulandığı malların, bu rejimlerden çıkarılıp Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine ithaline kadar olan aşamanın vergi dışı bırakılması sağlanmıştır.

ÖTV Kanunu'nun 7/A maddesi ile Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan motorinin; 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarında, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun ihracat rejimi kapsamında yurtdışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına yalnızca yurt dışına çıkışlarda teslimi özel tüketim vergisinden istisna edilmiştir.

A. (I) Sayılı Listeye İlişkin İstisnalar**1. Askeri Amaçlı İstisna**

ÖTV Kanunu'nun 7'nci maddesinin 1 numaralı fıkrasının (a) bendi ile (I) sayılı listede yer alan malların Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilatı Müsteşarlığı'nın ihtiyacı için bu kuruluşlara veya bunların gerek göstermeleri üzerine ve işlemlerin bunlar adına yapılması koşuluyla akaryakıt ikmalini yapanlara teslimi ÖTV'den istisna edilmiştir. Bu hüküm uyarınca, ÖTV mükellefleri ile akaryakıt dağıtım ve pazarlama kuruluşları, anılan kurumların istisna kapsamında satın almak istedikleri malların cinsi ve miktarının belirtildiği yazısı üzerine bu kurumlara veya bunların akaryakıt ikmalini yapan kuruluşlara yapacağı teslimlerde ÖTV hesaplamayacaklardır.

Akaryakıt dağıtım ve pazarlama kuruluşlarının rafineriden aldığı malları istisnadan yararlanan kuruma tesliminde ise teslim tarihinde geçerli olan ÖTV tutarı teslim bedeline dahil edilmeyecektir. Akaryakıt dağıtım ve pazarlama kuruluşlarının bu suretle yaptığı teslimlere ilişkin tahsil etmediği ÖTV tutarı, rafinerilerden aldığı mallar için hesaplanacak ÖTV tutarından mahsup edilecektir. Mahsup için, istisnadan yararlanan kurumun verdiği yazının, aslının aynı olduğu akaryakıt dağıtım ve pazarlama kuruluşunca kaşe tatbik edilip imzalanmak suretiyle onaylanmış fotokopilerinin rafineriye verilmesi şarttır. ÖTV mükellefleri bu kapsamda istisna uyguladıkları dönem beyannamesine, yukarıda bahsi geçen yazıların fotokopileri ile söz konusu teslimlere ait faturalardaki bilgileri gösteren ve işletme yetkililerince imzalanarak ve kaşe tatbik edilerek onaylanan listeyi ekleyeceklerdir.

2. Petrol Arama ve İstihsal Faaliyetlerinde İstisna

(II) sayılı listede yer alan benzin, motorin, solvent vb. petrol ürünlerinin 6326 sayılı Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama ve istihsal faaliyetinde bulunan kuruluşlara teslimi, ÖTV'den müstesna tutulmuştur. Bu istisna; (I) sayılı listedeki malların mükellefleri veya akaryakıt dağıtım ve pazarlama kuruluşları tarafından 6326 sayılı Kanun'da belirtilen; bir petrol hakkı sahibine ya da onun adına hareket eden temsilcisi veya Petrol İşleri Genel Müdürlüğü'nce kabul edilmiş müteahhidine yapılacak teslimlerde uygulanacaktır. İstisna uygulanacak olan ürünlerin bu kişi veya ku-

ruluşlar tarafından münhasıran petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılması gerekmektedir.

İstisnadan yararlanmak isteyenler, satın almak istedikleri ürünlere ilişkin listeyi bir yazı ekinde Petrol İşleri Genel Müdürlüğüne vererek onaylanmasını talep edeceklerdir. Petrol İşleri Genel Müdürlüğü, satın alınmak istenen malların petrol arama ve istihsal faaliyetinde kullanılacak ürünler olup olmadığını kontrol ederek bu listeyi onaylayacaktır. Onaylı listenin aslı veya noter onaylı bir örneği ÖTV mükelleflerine verilmek suretiyle satın alınacak ürünler için ÖTV hesaplanmaması veya akaryakıt dağıtım ve pazarlama kuruluşlarına verilmek suretiyle ÖTV tutarının teslim bedelinden indirilmesi sağlanacaktır. ÖTV mükellefleri, istisnadan yararlananlara veya onlara bu kapsamda mal teslim eden akaryakıt dağıtım ve pazarlama kuruluşlarına onaylı listede yer alan malları tesliminde ÖTV hesaplamayacak, sözü edilen onaylı listenin bir fotokopisini, teslimin yapıldığı döneme ait beyannameye ekleyecek ve bu listeleri 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun muhafaza ve ibrazla ilgili hükümlerine uygun olarak saklayacaklardır.

3. Bazı Sınır Kapılarında Yapılacak Motorin**Teslimlerinde İhracat Uygulaması**

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na 27/4/2006 tarihli ve 5493 sayılı Kanunla eklenen 7/A maddesi ile Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.19, 2710.19.45.00.11 ve 2710.19.49.00.11 G.T.İ.P. numaralı malların; 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarında, 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun ihracat rejimi kapsamında yurtdışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünite sine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarda teslimi özel tüketim vergisinden istisna edilmiştir. Ayrıca, bu maddede düzenlenen istisnaya ilişkin usul ve esasları belirleme, istisnayı bu maddeye göre işlem yapanlara verginin iadesi yöntemi ile uygulama konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir.

Kanunun 7/A maddesine ilişkin olarak yayımlanan 26/6/2006 tarih ve 2006/10784 sayılı Bakanlar Kurulu

Kararının 1 inci maddesi ile söz konusu istisnanın; Ambarlı, Pendik, İpsala, Tekirdağ, Kapıkule ve Hamza-beyli Sınır Kapılarındaki gümrüklü sahalarda uygulanacağı belirtilmiştir. İstisnanın, uygulama usul ve esasları 11 seri nolu ÖTV Kanunu Genel Tebliği'nde ayrıntılı olarak açıklanmıştır. Uygulamanın usul ve esasları ayrı bir yazı konusu oluşturacak kadar uzun olup, bu konuya makalemizde ayrıntılı olarak değinilmeyecektir. İlgilenen okuyucularımız söz konusu tebliğ'de gerekli tüm açıklamaları bulacaklardır.

B. (II) Sayılı Listeye İlişkin İstisnalar

1. Malul ve Engellilere Mahsus Taşıt Araçları

İstisnası

Kanunun 7'nci maddesinin 5228 sayılı Kanunla değişik 2 numaralı fıkrası ile (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi mallardan, 87.03 (motor silindir hacmi 1.600 cm³'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2.800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 G.T.İ.P. numaralarında yer alanların, sakatlık derecesi % 90 veya daha fazla olan malul ve engelliler ile bizzat kullanma amacıyla sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malul ve engelliler tarafından beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı vergiden istisna edilmiştir.

a. Sakatlık Dereceleri % 90 ve Daha Fazla Olan Malûl ve Engelliler Adına Kayıtlı Araçlarda İstisna Uygulaması

(II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi araçlardan 87.03 (motor silindir hacmi 1600 cm³'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 tarife pozisyonlarında yer alanların, sakatlık derecesi % 90 veya daha fazla olan malul ve engelliler tarafından beş yılda bir defaya mahsus olmak üzere ilk iktisabı ÖTV'den müstesnadır. Bu istisnadan yararlanmak için, sakatlık derecesi % 90 veya daha fazla olan malûl ve engellilere ait taşıtın özel tertibatlı olması şartı aranmayacaktır. Sakatlık dereceleri, Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelikle belirlenen esaslara göre tespit edilecektir. Söz konusu Yönetmeliğe göre sakatlık derecesi % 90 veya daha fazla olduğuna dair yetkili sağlık kuruluşlarından alınacak sağlık kurulu raporu, araçların ilk iktisabının yapılacağı motorlu araç ticareti yapanlar tarafından vergi dairesine verilecek 2A numaralı ÖTV beyannamesine eklenecek ve beyannamede ÖTV hesap-

lanmayacaktır. Vergi dairesince kabul edilen beyanname ve ekleri incelenerek tahakkuk fişi ve istisna uygulandığını gösteren "ÖTV Ödeme Belgesi" düzenlenecek ve mükellefe verilecektir.

b. Malul ve Engelliler Tarafından Bizzat Kullanmak Amacıyla İlk İktisabı Yapılan Araçlarda İstisna Uygulaması

(II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi araçlardan 87.03 (motor silindir hacmi 1600 cm³'ü aşanlar hariç), 87.04 (motor silindir hacmi 2800 cm³'ü aşanlar hariç) ve 87.11 tarife pozisyonlarında yer alanların, bizzat kullanmak amacıyla sakatlığına uygun hareket ettirici özel tertibat yaptıran malul ve engelliler tarafından ilk iktisabı ÖTV'den istisna edilmiştir. Bu istisnadan yararlanan kişilerin istisna uygulanan ilk iktisaplarına ilişkin olarak mükellefler tarafından verilecek ÖTV beyannamesine;

i. Alıcının maluliyeti veya sakatlığı ile özel tertibat yaptırılan araçları kullanabileceğine dair Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelik hükümleri uyarınca yetkili sağlık kuruluşlarından alınan sağlık kurulu raporu,

ii. Aracın sakatlığa uygun olarak tadil edildiğine dair teknik belgenin aslı veya noter onaylı örneği,

iii. Alıcının "H" sınıfı sürücü belgesinin fotokopisi eklenecek ve beyannamede ÖTV hesaplanmayacaktır.

Vergi dairesince kabul edilen beyanname ve ekleri incelenerek, araçta yapılan özel tertibatın raporda yazılı sakatlığa uygun hareket ettirici bir tadilat olduğu tespit edilecektir. Bu tespit üzerine tahakkuk fişi ve istisna uygulandığını gösteren "ÖTV Ödeme Belgesi" düzenlenecek ve mükellefe verilecektir.

c. Mükelleflerce Yapılması Gereken İşlemler

Yukarıda belirlenen usul ve esaslara göre ilk iktisabında ÖTV istisnası uygulanan araçlar için istisnadan yararlanan kişi (veya kişiler) adına düzenlenecek faturalarda ÖTV gösterilmeyecektir. Bu araçların kayıt ve tescilini yapanların, araç sahibinin faturada ve "ÖTV Ödeme Belgesi"nde alıcı olarak gösterilen kişi (veya kişiler) olduğunu tespit etmeleri gerekmektedir. Mükellefler, bu kapsamda istisna uygulanan işleminin bulunduğu aylar için 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ekinde örneği bulunan (EK:1) forma uygun olarak düzenleyecekleri listeleri, takip eden ayın onbeşinci günü

ağşamına kadar Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (0 312) 415 28 21, 415 28 22 telefaks numaralarına göndereceklerdir.

Malul ve engellilerin yurt dışından ithal edeceği taşıt araçları için de bu belgelerin gümrük idaresine ibrazı üzerine istisna uygulanacaktır. İstisna kapsamında taşıt aracı ithal edenlerin kimlik bilgileri (Adı, soyadı, ana ve baba adı, doğum yeri ve tarihi), sakatlığa dair raporun verildiği hastane, tarihi, sayısı, sakatlık türü ve derecesi ile ithal edilen taşıt aracının özelliklerini (G T İ-P numarası, cinsi, modeli, markası, tipi, motor silindir hacmi) gösteren listeler gümrük idarelerince aylık olarak hazırlanarak, takip eden ayın onbeşinci günü ağşamına kadar Gelir İdaresi Başkanlığı'nın (0 312) 415 28 21, 415 28 22 telefaks numaralarına gönderilecektir. Yukarıda açıklanan usul ve esaslara göre istisnadan yararlananlar, 5 yıl süre ile ikinci bir defa bu istisnadan yararlanamayacaklardır.

Öte yandan bu şekilde istisna kapsamında iktisap edilen araçların istisnadan yararlanmayan bir kişi veya kuruma 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 tahsil edilecektir.

Bu işlemde alıcının beyanname vermesi suretiyle vergileme yapılacaktır. Buna göre malul ve sakatlarca ilk iktisabında istisna uygulanan motorlu taşıtların, istisnadan yararlanmayan kişi veya kurumlarca bunlardan iktisabından önce, alıcılar tarafından (2A) numaralı ÖTV beyanname düzenlenerek, bu işlemin yapıldığı yerde tek vergi dairesi varsa bu vergi dairesine, birden fazla vergi dairesi varsa motorlu taşıtlar vergisi ile görevli vergi dairesine verilecek ve vergi ödenecektir. Beyanname matrah olarak, aracın istisnadan yararlanılarak ilk iktisabındaki matrah; oran olarak ise aracın malul veya sakattan iktisabı tarihinde geçerli olan oran yazılarak vergi hesaplanacaktır. Ancak ilk iktisabında istisna uygulanan söz konusu taşıt araçlarının veraset yoluyla intikallerinde bu hüküm uygulanmayacaktır.

2. Türk Hava Kurumunun Alımlarında İstisna

ÖTV Kanunu'na ekli (III) sayılı listede yer alan uçak ve helikopterlerin Türk Hava Kurumu tarafından ilk iktisabı ÖTV'den müstesnadır. İstisna kapsamında bu

araçları anılan Kuruma teslim edecek kişi veya kuruluşlar ile ithalatı gerçekleştirecek gümrük idaresi ÖTV uygulamaksızın işlem yapacaktır.

3. (IV) Sayılı Listeye İlişkin İstisnalar

a. Güvenlik Kuruluşlarının Silah Alımlarına İlişkin İstisna

ÖTV Kanunu'na ekli (IV) sayılı listede yer alan mallardan revolverler ve tabancalar ile ateşli ve sürgülü diğer silahların, tüfeklerin, diğer cihazlar ve benzerlerinin; Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü'ne teslimi veya bu kuruluşlar tarafından ithali, ÖTV Kanunu'nun 7'nci maddesinin 4 numaralı fıkrası ile vergiden istisna edilmiştir. İstisna 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 uygulamaksızın işlem yapacaklardır. Bu kapsamda 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.

b. Kamu Kurumlarına Bedelsiz Teslimlerde İstisna

(IV) sayılı listede yer alan kozmetik ürünleri, beyaz eşya vb. ev eşyaları ile silah vb 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 istisna edilmiştir. İstisna uygulamasında, sözü edilen malların bu maddede sayılan kurumlara bedelsiz olarak teslimi veya bu kurumlar tarafından bedelsiz olarak ithali esastır. Sözü edilen mallar için 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 edindiğini gösteren belgelerin aranılacağı tabiidir.

4. İthalat İstisnaları

Gümrük Kanunu'nun 167'nci maddesi ile [5 numaralı fıkrasının (a) bendi ile 7 numaralı fıkrası hariç olmak üzere] geçici ithalat, hariçte işleme rejimleri ve geri gelen eşyaya ilişkin hükümler kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan malların ithali ÖTV'den de istisna edilmiştir.

A. Dahilde İşleme Rejimi Uygulaması

ÖTV Kanunu'nun 7/7'nci maddesi ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na göre dahilde işleme rejimine tâbi tutulan malların ithali ÖTV'den istisna edilmiştir. Gümrük Kanunu'nun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi tutulan mallar ile serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar ÖTV istisnasından yararlanacaktır. Dahilde işleme rejimi, ihracatı taahhüt edilen ürünlerin elde edilmesinde kullanılan malların, ithalat vergileri ödenmeksizin ithal edilmesine imkan sağlayan bir rejimdir.

ÖTV Kanunu'nun 1'inci maddesinde, bu Kanuna ekli (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı, bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV'ye tabi tutulmuştur. Kanunun 3'üncü maddesi hükmü uyarınca (I) sayılı listede yer alan mallar için vergiyi doğuran olay, yurt içi teslimlerde veya teslim sayılan hallerde meydana gelmektedir. Dolayısıyla, (I) sayılı listedeki malların ithali verginin konusuna girmemekte ve bu malların ithali aşamasında vergiyi doğuran olay meydana gelmemektedir. Buna göre, (I) sayılı listede yer alan malların dahilde işleme rejimi kapsamında ithalinde ÖTV istisnası uygulanması mümkün bulunmamaktadır.

ÖTV Kanunu'nun (II), (III) ve (IV) sayılı listelerinde yer alan malların ithalinde ise Kanunun 3 üncü maddesi hükmü uyarınca vergiyi doğuran olay meydana geldiği için, bu listelerde yer alan mallar dahilde işleme rejimi kapsamında ÖTV'den istisna olarak ithal edilebilecektir. Ayrıca dahilde işleme rejimi kapsamında olsa dahi; imalatla kullanılacak malların yurt içinden temin edilmesi, fiilen ihraç edilmeyecek olan

ürünlerin imalinde kullanılacak olan malların ithal edilmesi hallerinde de ÖTV istisnası uygulanmayacaktır.

V. İSTİSNALARIN SINIRI

ÖTV Kanunu'nun 10'uncu maddesinin 1 numaralı fıkrasına göre, ÖTV ile ilgili istisna veya muafiyetler, ancak ÖTV Kanunu'na hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenebilecektir. Diğer kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümleri ÖTV bakımından uygulanmayacaktır. Örneğin, bir kurumun kuruluş kanununda alımlarının her türlü vergi, resim, harç, pay ve fondan muaf olduğuna dair hüküm bulunması, bu kurumun alımlarında ÖTV uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir. Öte yandan yukarıda anılan fıkra, uluslararası anlaşmalardaki ÖTV'ye ilişkin istisna ve muafiyet hükümleri saklı tutulmuş olup, bu hükümler ÖTV Kanunu ile sınırlı olmaksızın uygulanabilecektir.

VI. SONUÇ

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda da tıpkı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda olduğu gibi ihracat istisnası, diplomatik istisna, askeri amaçlı istisnalar, petrol arama faaliyetlerine yönelik istisna ve diğer bazı istisnalar hükme bağlanmış olup, bu yazımızda ÖTV Kanunu'nda yer alan istisnaların neler olduğu, bu istisnalardan kimlerin yararlanabileceği, istisnalardan yararlanmak isteyenlerin neler yapması gerektiği ve istisnalardan yararlanmanın usul ve esasları etraflıca irdelenmeye çalışılmıştır. Bu yazımızda teorik tartışmalara girmekten ziyade uygulamalardan yararlanacak kişilerin dikkat etmeleri gereken hususlara açıklık getirilmeye önem verilmiştir. Dolayısıyla yazı daha çok uygulamanın içinde yer alanlara yöneliktir.

KAYNAKÇA :

1- "Tüm Yönleriyle Özel Tüketim Vergisi: Örnekler ve Açıklamalar" Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Haziran 2002

2- Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Gerekçesi

3- Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği