

“MUTAD DEPO” KAPSAMINDA YURDA GETİRİLEN AKARYAKITLARA UYGULACAK KDV TEVKİFATI

Uğur UĞURLU (*)

1 - GİRİŞ

Bilindiği üzere ülkemizde akaryakıt ithali gümrük vergisine, katma değer vergisine ve özel tüketim vergisine tabidir. Ancak gerek 4458 sayılı Gümrük Kanunu gerek 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu gerekse de 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu gereği yurt dışından ulaşım araçları ve özel konteynerlerde gelen ve bunların depolarında bulunan akaryakıtların belli bir kısmı gümrük vergisinden, katma değer vergisinden ve özel tüketim vergisinden istisna edilmiştir. İşte bu kadar çok vergiden istisna edilen akaryakıtın, yurda belirttiğimiz vergilerin hiçbiri ödenmeyerek gelmesine ‘mutad depo’ kapsamında uygulanan akaryakıt istisnası denmektedir.

Bizde bu makale ile yurt dışından gümrük vergisi, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi ödenmeden yurda gelen ‘mutad depo’ kapsamında olan akaryakıtı, yurt içinde alan mükellefler tarafından uygulanması gereken KDV tevkifatını anlatmaya çalışacağız.

2- “MUTAD DEPO” KAPSAMINDA YURDA GETİRİLEN AKARYAKITIN TABİ OLDUĞU İSTİSNALAR

2.1. Gümrük Vergisi Karşısındaki Durumu:

4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun¹ 167’ inci maddesinin ilk paragrafında “aşağıda sayılan hallerde, serbest dolaşıma sokulacak eşya gümrük vergilerinden muaftır” dendiikten sonra aynı maddenin dokuzuncu fıkrasının (c) bendinde “ulaşım araçları ile özel konteynerlerde mevcut bulunan akaryakıt ve madeni yağlar” ın gümrük vergisinden muaf olduğu hükmüne yer verilmiştir.

Aynı maddenin son fıkrasında ise “Bu maddenin 4 ila 12 inci fıkralarında yer alan eşyayı tanımlamaya, bunların cins, nevi ve miktarları ile muafiyet ve istisna uygulanacak tutarları belirlemeye, maktu hadleri sifıra kadar indirmeye veya iki katına kadar çıkartmaya ve sürelerle ilgili alt ve üst sınırları belirlemeye ve bu muafiyet ve istisnayı farklı eşyalar itibariyle birlikte veya ayrı ayrı uygulamaya Bakanlar Kurulu yetkilidir.” denmektedir.

*Vergi Denetmeni

¹ 27.10.1999 Tarih Ve 23866 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

Bakanlar Kurulu bu fıkrada yer alan yetkisini kullanarak 2000/53 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı² ile ulaşım araçları ile özel konteynerlerle yurda sokulan ve gümrük vergisinden muaf olan akaryakıtın sınırlarını belirlemiştir. Söz konusu Bakanlar Kurulu Kararının “Gümrük Vergilerinden Muaf Olarak İthal Edilecek Yakıt” başlıklı 103’ üncü maddesi aşağıdaki gibidir.

“(Değişik:2006/10487-17.5.2006 / m.1)³ (1) Motorlu ticari araçların ve özel konteynerlerin standart depolarında mevcut bulunan ve gümrük vergilerinden muaf olarak ithal edilecek yakıt miktarı;

- a) TIR çekicilerinde 550 litreyi.
- b) İstiap haddi 15 tona kadar olan (15 ton dâhil) kamyon ve tankerlerde 300 litreyi,
- c) İstiap haddi 15 tonun üzerinde olan kamyon ve tankerlerde ise 400 litre, aşamaz.

(2) Frigofirik depolarla gümrük vergilerinden muaf olarak yurda girişine izin verilen yakıt miktarı ayrıca dikkate alınır ve araca tanınan miktardan fazla olamaz.

(3) Gümrük kapılarında standart depo fazlası olarak tespit edilen petrol ürünlerinden, ilgili petrol ürünü için litre başına 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu uyarınca uygulanmakta olan özel tüketim vergisi tutarının % 50 fazlası tutarıdaki vergi, tek ve maktu vergi olarak (özel tüketim vergisi, katma değer vergisi ve gümrük vergisi dahil) tahsil edilir. Bu fıkranın uygulanmasına ilişkin esas ve usuller. Gümrük Müsteşarlığının bağlı olduğu Devlet Bakanlığı ve Maliye Bakanlığı tarafından müstereken belirlenir.”

Anlaşılabacağı üzere Bakanlar Kurulu yapmış olduğu bu düzenleme ile yurt dışından ülkemize getirilen motorlu ticari araçların ve özel konteynerlerin depolarında bulunan yakıt miktarının belli bir kısmının gümrük vergisinden muaf olarak yurda getirilebilmesine izin vermiştir. Söz konusu yakıt miktarı TIR çekicilerinde 550 litre, İstiap haddi 15 tona kadar olan kamyon ve tankerlerde 300 litre, İstiap haddi 15 tonun üzerinde olan kamyon ve tankerlerde ise 400 litre ile sınırlandırılmıştır.

2.2. Katma Değer Vergisi Karşısındaki Durumu:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun⁴ 1’ inci maddesine göre her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV ye tabi olduğu belirtildikten sonra ithalatın kamu sektörü, özel sektör veya herhangi bir gerçek veya tüzel kişi tarafından yapılması veya herhangi bir şekil ve surette gerçekleştirilmesi, özellikle taşımasının vergilendirmeye tesir etmeyeceği belirtilmiştir. Ancak Katma Değer Vergisi Kanununun 16’ ıncı maddesinde bazı ithalat işlemlerinin KDV den istisna olduğu belirtilmiştir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu’nun ‘ithalat istisnası’ başlıklı 16’ ıncı maddesinin birinci fıkrasının b bendinde “4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesi [(5) numaralı fıkrasının (a) bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç], geçici ithalat ve hariçte işletme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf ve müstesna olan eşyanın ithali, (Bu Kanunun 11 inci maddesinde düzenlenen ihracat istisnasından yararlanarak ihraç olunan

² 13.01.2000 Tarih Ve 23955 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

³ 21.06.2006 Tarih Ve 26205 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanan 2006/10487 Bakanlar Kurulu Kararı İle Litre Tutarları Maddede Yer Aldığı Şekilde Değiştirilmiştir.

⁴ 02.11.1984 Tarih Ve 18563 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

ancak, Gümrük kanununun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanılan miktarın gümrük idarelerine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şarttır.)” hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 167 nci maddesinin dokuzuncu fıkrasının (c) bendinde yer alan “ulaşım araçları ile özel konteynerlerde mevcut bulunan akaryakıt ve madeni yağlar”ın ithali, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 16’ ıncı maddesi gereği KDV den de istisnadır.

2.3. Özel Tüketim Vergisi Karşısındaki Durumu:

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun⁵ 1’ inci maddesinde (I) sayılı listedeki malların⁶ ithal edilmesinin Özel Tüketim Vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Ancak Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun 7’ inci maddesinde bazı ithalat işlemlerinin ÖTV den istisna olduğu belirtilmiştir.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun ‘diğer istisnalar’ başlıklı 7’ inci maddesinin altıncı fıkrasında “Kanuna ekli listelerdeki mallardan 4458 sayılı Gümrük Kanununun 167 nci maddesi [(5) numaralı fıkrasının (a) bendi ile (7) numaralı fıkrası hariç], geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan eşyanın ithali (Bu Kanunun 5 inci maddesinde düzenlenen ihracat istisnası ile 8 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasında düzenlenen ihraç kaydıyla teslimlerde verginin tecil ve terkin edilmesi uygulamasından yararlanılarak ihraç edilen, ancak 4458 sayılı Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde belirtildiği şekilde

geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşya ile ilgili olarak ihracat istisnasından veya tecil-terkin uygulamasından faydalanılan miktarın gümrük idaresine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şarttır.)” hükmü yer almaktadır.

Anlaşılabacağı üzere bu hükme göre 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 167 nci maddesinin dokuzuncu fıkrasında yer alan “ulaşım araçları ile özel konteynerlerde mevcut bulunan akaryakıt ve madeni yağlar”ın ithali Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7’ inci maddesi gereği ÖTV den de istisnadır.

3- “MUTAD DEPO” KAPSAMINDA YURDA GETİRİLEN AKARYAKITA UYGULANACAK KDV TEVKİFATI

Yukarıda yer alan açıklamalardan anlaşılacağı üzere ‘mutad depo’ kapsamında yurt dışından ulaşım araçları ve özel konteynerlerle gelen ve bu araçların depolarında bulunan akaryakıtın belli bir kısmı gümrük vergisi, katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi gibi birçok vergi bakımından istisna getirilmiştir. ‘Mutad depo’ kapsamında yurda gelen akaryakıtta bu kadar çok vergi istisnasının uygulanması hem vergi kaybına yol açmış hem de haksız rekabete neden olmuştur.

Bu nedenle 68 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği⁷ ile ‘mutad depo’ kapsamında yurda gelen akaryakıtı alan mükelleflere KDV tevkifat yükümlülüğü getirilmiştir. Söz konusu tevkifat yükümlülüğü Katma Değer Vergisi Kanununun 9’uncu maddesinin Maliye Bakanlığı’na verdiği yetkiye istinaden çıkarılmıştır. 68 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde şu açıklamalar yapılmıştır.

⁵ 12.06.2002 Tarih Ve 24783 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

⁶ (I) Sayılı Listedeki Mallar Akaryakıt Ve Benzeri Türev Ürünlerdir.

⁷ 11.06.1998 Tarih Ve 23369 Sayılı Resmi Gazetede Yayınlanmıştır.

“Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 9’uncu maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak, aşağıda belirtilen akaryakıt teslimlerinin katma değer vergisi tevkifat uygulaması kapsamına alınması uygun görülmüştür.

Buna göre, bu Tebliğin yayımını izleyen ay başından itibaren, ithalatçılar, rafineriler, akaryakıt dağıtım firmaları ve akaryakıt bayileri dışında kalan satıcılar tarafından, gerçek usule tabi katma değer vergisi mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan, motorin, benzin ve fuel oil teslimlerinde, teslim bedeli üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinin % 90’ı satıcıya ödenmeyecek, alıcılar tarafından vergi sorumlularına ait 2 numaralı katma değer vergisi beyannamesi ile beyan edilerek vergi dairesine yatırılacaktır.

Sorumlu sıfatıyla beyan edilecek bu vergi, genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir. Satıcıların ise; katma değer vergisinin % 10’unu genel esaslara göre beyan ederek ödeyecekleri tabiidir.

İthalatçılar, rafineriler, akaryakıt dağıtım firmaları ve akaryakıt bayileri dışında kalan satıcıların, sözü edilen ürünleri yukarıda sayılanlar dışındaki alıcılara teslim etmeleri halinde tevkifat uygulanmayacak, teslim bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, satıcılar tarafından genel hükümler çerçevesinde beyan edilip ödenecektir”

Anlaşılabacağı üzere ithali sırasında KDV ödenmemiş olan akaryakıtların, yurt içinde teslimi tevkifat kapsamına alınmıştır. Buna göre; rafineri, ithalatçı, akaryakıt dağıtım firmaları ve akaryakıt bayileri dışındaki kişi ve kuruluşlardan satın alınan ve ithalinde vergi uygulanmamış olan akaryakıt teslimleri tevkifat kapsamına tabi mal ve hizmetler sınıfına alınmıştır.

Dolayısıyla tebliğde belirtilen kişi ve kurumlar dışında kalan, ‘mutad depo’ kapsamında yurt dışından ulaşım araçları ve özel konteynerlerin depolarında bulunan akaryakıtı yurda getiren ve bu akaryakıtların sahibi olan araç sahipleri ile şoförler tevkifata tabi tutulacak kimseler olmaktadır.

Eğer ‘mutad depo’ kapsamında KDV ödemedi yurda akaryakıt getiren araç sahipleri ile şoförler getirdikleri bu akaryakıtı, gerçek usule tabi katma değer vergisi mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşlarına sattıkları takdirde, gerçek usule tabi katma değer vergisi mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşları satış bedeline isabet eden %18 KDV nin % 90’nını akaryakıtı yurda sokan araç sahibi ve şoförlere ödemeyerek bu tutarı 2 numaralı KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla kendi vergi dairelerine beyan edip ödeyeceklerdir. Akaryakıtı yurda sokan araç sahibi ve şoförlere ödenen %18 KDV nin % 10’ nuna isabet eden tutar ise araç sahibi veya şoförü tarafından 1 numaralı KDV beyannamesi ile beyan edilip, ödenecektir.

Nitekim konuyla ilgili olarak verilen bir muktezada⁸ “...‘mutad depo’ kapsamında katma değer vergisi ödenmeksizin yurda getirilen petrol ürünlerinin gerçek usule tabi katma değer vergisi mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan satışlar için geçerlidir. Buna göre, sınır ticareti yoluyla katma değer vergisi ödenerek ithal edilen akaryakıt ürünlerinin ithalatçıları veya bunlardan mal alan dağıtıcı firmalar tarafından teslimlerinde tevkifat uygulaması yapılmayacaktır.” şeklinde açıklama yapılmıştır.

Ayrıca ‘mutad depo’ kapsamında yurt dışından gelen ulaşım araçları ve özel konteynerlerin depolarında bulunan ve ithalinde KDV uygulan-

⁸Maliye Bakanlığının 13.10.1998 Tarih B.07.0.GEL.0.53/5309-58/36629 Sayılı Mukteza

maksızın yurda sokulan akaryakıtların, araç sahibi veya şoförü tarafından satılması durumunda fatura veya benzeri belge düzenlemesi ve yapılan bu tevkifat fatura üzerinde gösterilmesi zorunludur.

Konuyu bir örnek ile açıklarsak; yurt dışına taşımacılık yapan bir kamyon sahibi yurda dönüşte deposunda 300 litre mazot ile gelmiştir. Söz konusu kamyon sahibinin getirdiği 300 litre mazot Gümrük Kanununun 167/9-c maddesi ve Bakanlar Kurulunun 2000/53 sayılı kararı gereğince gümrük vergisinden, Katma Değer Vergisi Kanununun 16' ıncı maddesi gereği KDV den ve Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7' ıncı maddesi gereği ÖTV den istisnadır.

Kamyon sahibi tarafından yurda getirilen 300 litre mazotun bir kısmını yurt içinde satarsa, bu akaryakıtı alan kimse ise (gerçek usule tabi katma değer vergisi mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşları olmak şartıyla) satış bedeli üzerinden hesaplanacak KDV'nin sadece % 10'unu kamyon sahibine ödeyecek iken % 90' ını tevkif suretiyle kendisi beyan edecektir. Kamyon sahibi tarafından tahsil edilen KDV'nin % 10'u 1 numaralı KDV beyannamesi ile beyan edilip ödenecek iken, alıcı tarafından tevkif edilen KDV'nin % 90' ı ise 2 numaralı KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

68 Seri No.lu KDV Genel Tebliğ gereği 'mutad depo' kapsamında KDV ödenmeden ithal edilen akaryakıtın, vergi mükellefi olmayan nihai tüketiciler tarafından satın alınması durumunda tevkifat uygulanmayacaktır. Her ne kadar vergi mükellefiyeti bulunmayan kamu kurum ve kuruluşları bu kapsamda olsa da, kamu kurum ve kuruluşları bu kapsam dışında tutularak satın aldığı akaryakıtlar için KDV tevkifatı yapması gerektiği belirtilmiştir.

4- KDV TEVKİFATI UYGULANMAYACAK İŞLEMLER

68 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde belirtilen tevkifat uygulaması ile ilgili uygulamada çeşitli tereddütler yaşanması nedeniyle konuyla ilgili 85 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde⁹ yeniden açıklama yapılmıştır. Söz konusu tebliğde şu açıklamalara yer verilmiştir.

"68 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde ithalatçılar, rafineriler, akaryakıt dağıtım firmaları ve akaryakıt bayileri dışında kalan satıcılar tarafından yapılan akaryakıt ürünü teslimlerinde, teslim bedelleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin % 90'ının alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödeneceği belirtilmiştir.

Söz konusu tevkifat uygulaması katma değer vergisi ödenmeksizin yurda getirilen petrol ürünlerinin gerçek usule tabi katma değer vergisi mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşlarına yapılan satışlar için geçerli olduğundan, ithalinde katma değer vergisi ödenmiş olan veya akaryakıt bayilerinden katma değer vergisi ödenerek satın alınan akaryakıt ürünlerinin tesliminde tevkifat uygulanmayacak, hesaplanan katma değer vergisinin tamamı genel esaslara göre beyan edilip ödenecektir."

85 Seri No.lu KDV Genel Tebliğde yapılan açıklamalarda da anlaşılacağı üzere akaryakıt teslimlerindeki tevkifat uygulamasının KDV ödenmeksizin yurda getirilen akaryakıtların, gerçek usulde vergilendirilen mükellefler ile kamu kurum ve kuruluşlarına satışında geçerli olduğu, ithalinde veya imalatçıları tarafından tesliminde KDV ödenen yakıtlar için tevkifat uygulanmayacağı açıklanmıştır. Dolayısıyla rafinerilerden,

⁹ 19.03.2002 Tarih Ve 24700 Sayılı Resmi Gazete'de Yayımlanmıştır.

akaryakıt dağıtım kuruluşlarından veya akaryakıt istasyonlarından satın alınan akaryakıtların tesliminde KDV tevkifatı yapılmasının söz konusu olmayacağı belirtilmiştir. Ayrıca bu kişi veya kuruluşlardan satın alınan akaryakıtların bundan sonraki el değiştirmelerinde de tevkifat uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Nitekim konuyla ilgili olarak verilen bir muktezada¹⁰ " Buna göre;

- Başak Turizm Ltd. Şti.'nin akaryakıtı 'mutad depo' kapsamında yurda getirenlerden satın alması halinde, teslim bedelinin % 90'ı olarak hesaplanan vergiyi sorumlu sıfatıyla beyan etmesi ve ödemesi gerekmektedir.

- Bu şirketin, alışında tevkifat uyguladığı akaryakıt ürünlerini daha sonra başka firmalara satması halinde alıcılar tarafından tevkifat uygulamasına gerek bulunmamaktadır. Ancak bu şirket tarafından yapılan teslimlerde tevkifat uygulanmaması için, teslim edilen akaryakıtın gümrükte katma değer vergisi ödenmiş bir ürün olması veya akaryakıt bayiinden temin edilmiş olması ya da akaryakıtın kendisi tarafından satın alınması sırasında tevkifat uygulanıp tevkifat tutarının vergi dairesine ödenmiş olması gerekmektedir.

Bu durumda, şirketinize teslim edilen akaryakıtı ait katma değer vergisinin daha önce; ithalat sırasında ödenmiş veya ithalden sonra tevkifat yoluyla ya da genel esaslar çerçevesinde beyan edilmiş olduğunun inceleme raporu ile tespit edilmesi halinde bu alım tevkifata tabi tutulmayacaktır." şeklinde açıklama yapılmıştır.

5- SONUÇ

Yurt dışından ülkemize gelen ulaşım araçları ve özel konteynerlerin depolarında bulunan akaryakıtın belli bir kısmı Gümrük Kanunu'nun

167/9-c maddesi ve Bakanlar Kurulunun 2000/53 sayılı kararı gereğince Gümrük Vergisinden, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 16'ncı maddesi gereği KDV den ve Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 7'nci maddesi gereği ÖTV den istisnadır.

İşte KDV uygulanmaksızın 'mutad depo' kapsamında yurt dışından gelen ulaşım araçları ve özel konteynerlerin depolarında bulunan akaryakıt, araç sahibi veya şoförler tarafından satılırsa, satılan bu akaryakıtı alan gerçek usule tabi katma değer vergisi mükellefleri ile kamu kurum ve kuruluşları ise teslim bedeli üzerinden hesaplanacak katma değer vergisinin % 90'ını araç sahibi veya şoföre ödemeyerek 2 numaralı katma değer vergisi beyannamesi ile beyan ederek vergi dairesine ödeyeceklerdir.

KAYNAKÇA

- 4458 sayılı Gümrük Kanunu
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu
- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- 68 Seri No.lu KDV Genel Tebliği
- 85 Seri No.lu KDV Genel Tebliği
- 2000/53 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- 2006/10487 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- 2002/4313 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- Maliye Bakanlığının 13.10.1998 Tarih B.07.0.GEL.0.53/5309-58/36629 Sayılı Mukteza
- Maliye Bakanlığının 15.09.1998 Tarih B.07.0.GEL.0.55/5509-76/32184 Sayılı Mukteza
- Maliye Bakanlığının 01.07.2004 Tarih B.07.4.DEF.0.01.12/2004-1578 Sayılı Mukteza

¹⁰ Maliye Bakanlığının 01.07.2004 Tarih B.07.4.DEF.0.01.12/2004-1578 Sayılı Mukteza