

ÖTV TECİLLERİNDE İNDİRİMLİ TEMİNAT UYGULAMASI

Murat YAPMIŞ^(*)Ahmet Gündoğan ŞİŞMAN^(**)

1 - GİRİŞ

Pek çok kanunda olduğu gibi 4760 sayılı ÖTV Kanununda da birtakım muafiyet ve istisna hükümleri bulunmakta olup bunlar kanunun ikinci bölümünde düzenlenmiştir. ÖTV kanununda yer alan önemli istisnalardan biriside Kanunun 8. maddesinde verginin tecili başlığı altında düzenlen istisna hükmüdür. Söz konusu maddede hükmüne göre; bu kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların; (I) sayılı listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere tesliminde, tarh ve tahakkuk ettirilen Özel Tüketim Vergisinin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek kısmı, tecil olunmakta, bu malların oniki ay içerisinde (I) sayılı listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanılması halinde ise tecil olunan bu vergi terkin edilmektedir. Böylece başlangıçta verginin konusuna giren bir işlem, belli

şartların varlığı halinde vergi dışında tutulmuş olacaktır.

ÖTV Kanununun 10. maddesinin (2) numaralı fıkrası Maliye Bakanlığına, bu Kanunda yer alan istisna ve muafiyetlerin uygulanması ile ilgili usul ve esasları belirleme yetkisi vermiştir. Bakanlıkta bu yetkiye istinaden tecil-terkin uygulamasının usul ve esaslarını yayınladığı tebliğler ile belirlemiş olup bu husustaki temel düzenleme esas olarak 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ile yapılmıştır. Fakat daha sonra yayımlanan 2, 5, 12, 14, 15 ve 21 No.lu ÖTV Tebliğleri ile 1 No.lu tebliğin tecil-terkinlerle ilgili 9. bölümünde yapılan değişiklikler ile uygulamaya yön verilmiştir. Bunlardan 15 No.lu Tebliğ ile yapılan değişiklikle, teminat kapsamında yapılan teciller için indirimli teminat uygulaması getirilmiş olup bu makalemizde ÖTV'ye tabi malların tecil-terkin uygulamasının genel esaslarına değinilerek indirimli teminat uygulamasının usul ve esasları üzerinde durulacaktır.

(*) Vergi Müfettişi

(**) Vergi Müfettişi

2- ÖTV'YE TABİ MALLARDA TECİL**TERKİN UYGULAMASI**

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası ile Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların (I) sayılı listeye dâhil olan mallar dışındaki malların imalinde kullanılacak olması halinde, ödenmesi gereken ÖTV'den Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen tutarın tecil edilmesi, vergisi tecil edilen malların tecil tarihini takip eden aybaşından itibaren oniki ay içinde bu amaçla kullanıldığının tespiti üzerine de, tecil edilen verginin terkin edilmesi imkânı getirilmiştir.

Diğer yandan ÖTV Kanununun 10 uncu maddesinin 2 numaralı fıkrası ile tecil-terkin sisteminin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiş olup bakanlık da yayımladığı genel tebliğler ile bu yetkisini kullanmıştır. Tecil-terkin sisteminin usul ve esaslarına ilişkin temel düzenleme esas olarak (1) Seri Numaralı ÖTV Genel Tebliği ile yapılmış olup daha sonra yayımlanan 2, 5, 12, 14, 15 ve 21 No.lu Tebliğlerle (1) No.lu Tebliğde yapılan değişikliklerle uygulamaya yön verilmiştir.

Söz konusu düzenlemelere göre tecil-terkin uygulamasından yalnızca "Sanayi Sicil Belgesi"ne haiz imalatçılar yararlanacaktır. Bunlar (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları ithalatçılardan veya rafineriler dâhil imalatçılardan alımında, 1 No.lu Tebliğ ekinde yer alan "Talep ve Tahhütname" ile birlikte sanayi sicil belgesinin noter veya yeminli mali müşavir tarafından onaylanmış bir örneğini ÖTV mükellefine vereceklerdir. ÖTV mükellefleri ise bu kapsamda teslim ettikleri mallar için, Bakanlar Kurulunun ürünün

bu amaçla kullanılmasına ilişkin olarak belirlediği tutara göre ÖTV hesaplayarak beyannamelerinin ilgili bölümünde beyan edeceklerdir. Beyan edilen verginin Bakanlar Kurulu Kararına göre tecil edilmesi öngörülen kısmı¹; bu tutar ile 12 aylık gecikme faizi tutarı toplamı kadar teminat verilmesi üzerine tecil edilecek, kalan kısım ise tahsil edilecektir. Fakat genel ve katma bütçeli idareler ile il özel idareleri ve sermayesinin %51'i veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar ile özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası kamuya ait olan kuruluşların bu kapsamda yaptıkları mal teslimlerinde veya mal alışlarında teminat aranmayacaktır.

Vergisi tecil edilerek satın alınan malların, tecil tarihini takip eden ayın başından itibaren oniki ay içinde imalatçı tarafından (I) sayılı listedeki mallar dışındaki malların üretiminde kullanılması zorunludur. Bu kullanımın, üretimin gerçekleştiği takvim yılını takip eden yılın Mart ayı sonuna kadar Yeminli Mali Müşavir üretim raporu ile tevsik edilmesi gerekmekte olup söz konusu raporun tevsiki üzerine, tecil edilen vergi terkin edilecek ve teminat çözülecektir. Öte yandan 21.09.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe giren 21 Seri No.lu ÖTV Tebliği ile söz konusu YMM raporunda bulunması gerekli asgari hususlar ile tasdikten doğan sorumluluğa ilişkin birtakım düzenlemeler yapılmıştır.

Bahsi geçen tebliğde belirtildiği üzere; söz konusu raporun gerek imalatla kullanılan gerekse imal edilen mala ilişkin G.T.İ.P. numarası bilgileri, bu malların stok bilgileri ve imal edilen malın teslim bilgilerini (alıcının vergi kimlik numarası, adı, soyadı veya unvanı, teslim edilen

¹ 2008/13835 ve 2008/14061 Numaralı Bakanlar Kurulu Kararları ile GTİP numarası belirtilen birtakım yağlar için birim itibarıyla 0,30, diğerlerinde ise 0,015 TL'yi aşan kısmın tecil edilebilmesi kararlaştırılmıştır.

malların G.T.İ.P. numarası itibarıyla miktarı, tutarı ve Gelir İdaresi Başkanlığınca istenecek bilgileri) kapsamı zorunludur. YMM'ler; yaptıkları tasdikin doğru olmaması nedeniyle, tasdik raporunda yer alan mevzuata aykırı hususların tespit edilmesi halinde; alınması gereken vergilerden, kesilecek cezalar, hesaplanacak gecikme faizi ve zamlarından mükellefler ile birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar. Usulüne uygun düzenlenen raporun ibrazı, üretimde kullanılan ve üretilen malın tesliminde ödenmesi gereken vergi varsa bu verginin ödenmesi üzerine Kararname kapsamında alınan teminat çözülecektir. Aynı yıl içerisinde farklı dönemlerdeki kullanımların, takip eden yılın mart ayı sonuna kadar YMM tarafından düzenlenen tek bir üretim raporu ile tevsik edilmesi de mümkün bulunmaktadır.

Tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınan malların imalatla kullanıldığının yukarıda belirtilen sürelerde YMM üretim raporuyla tevsik edilmemesi halinde, vergi dairelerince bu alıcı veya ithalatçılar vergi incelemesine sevk edilecek ve inceleme raporu sonucuna göre işlem yapılacaktır.² Alıcı veya ithalatçıların işi bırakmaları halinde, YMM üretim raporlarının işi bırakma tarihini takip eden aybaşından itibaren 2 ay içinde verilmesi gerekmektedir. Bu süre içerisinde sözü edilen raporları vergi dairesine vermeyen mükellefler de vergi dairelerince vergi incelemesine sevk edilecek ve inceleme raporu sonucuna göre işlem yapılacaktır.

YMM üretim raporlarının yukarıdaki bölüm-

lerde belirtilen sürelerde verilmemesi nedeniyle vergi incelemesine sevk edilen mükelleflerin, incelemeye sevkten sonra ibraz edecekleri raporları işleme konulmayacak, incelemeye sevkı gerektiren tecil işlemlerinin terkinin inceleme sonuçlanmadan yerine getirilmeyecektir. YMM üretim raporlarını süresinde vermeyen mükelleflerin, haklarında vergi incelemesi başlatılmadan önce söz konusu raporları ilgili vergi dairelerine vermeleri halinde de bu raporlar işleme konulmayacak ve inceleme raporu sonucuna göre işlem tesis edilecektir.³

3- ÖTV TECİLİNDE İNDİRİMLİ TEMİNAT UYGULAMASI

Yukarıda belirtildiği üzere, ÖTV mükellefleri tecil-terkin kapsamında imalatçılara teslim ettikleri mallar için, Bakanlar Kurulunca belirlenen tutara göre ÖTV hesaplayarak beyan edeceklerdir. Fakat beyan edilen bu verginin Bakanlar Kurulu Kararına göre tecil edilmesi öngörülen kısmı; bu tutar ile 12 aylık gecikme faizi tutarı toplamı kadar teminat verilmek suretiyle ilgili vergi dairesince tecil edilecektir. İşte bu uygulama teminatlı tecil uygulaması olup buradaki teminat herhangi bir indirim olmayan normal teminatır.

Normal teminat uygulaması 30.10.2008 tarihine kadar devam etmiş olup bu tarihte yayımlanan 15 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği⁴ ile teminat kapsamındaki teciller için "*indirimli teminat*" uygulaması getirilmiştir. Buna göre, son iki takvim yılında düzenlenen vergi inceleme veya yeminli mali müşavir üretim raporlarında tecil-terkin uy-

² 12 Seri Nolu ÖTV Genel Tebliği ile getirilen düzenleme.

³ 14 Seri Nolu ÖTV Genel Tebliği ile getirilen düzenleme.

⁴ 30.10.2008 tarih ve 27039 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

gulaması kapsamında bu Tebliğde belirtilen usul ve esaslara uygun olarak kullanıldığı belirtilen mal miktarları esas alınmak suretiyle tespit edilecek azami miktar ile sınırlı olmak üzere, yukarıda belirlendiği şekilde hesaplanan teminat tutarının % 5'i kadar teminat verilmek suretiyle tecil işlemi yaptırılabilir.

Görüldüğü üzere indirimli teminat, tecil-terkin kapsamında teslim edilen malların tamamı için değil belli bir azami sınır dâhilinde getirilmiştir. Bu azami sınır, mükellef hakkında son iki takvim yılında düzenlenen vergi inceleme veya yeminli mali müşavir üretim raporlarında ilgili tebliğlerle belirlenen düzenlemelere uygun olarak kullanıldığı belirtilen miktarlar esas alınarak tespit edilmektedir.

İndirimli teminattan yararlanmak isteyen imalatçılar, söz konusu raporların bir örneği ile birlikte bağlı bulundukları vergi dairesine dilekçe ile başvuracaklardır. Bu başvuru üzerine, vergi dairesi ÖTV mükellefi satıcıların vergi dairelerinden söz konusu raporlar uyarınca tecil-terkin uygulaması kapsamında gerçekleşen kullanım miktarlarına dair teyit alarak, imalatçıların indirimli teminattan yararlanabilecekleri azami miktarı bu raporlara istinaden hesaplayarak 15 nolu tebliğ ekinde yer alan " *Tecil -Terkin Kapsamında %5 Oranındaki İndirimli Teminattan Yararlanarlara İlişkin Bilgi Formu* (EK:22) " düzenleyerek imalatçılara verecektir. İmalatçılar ise bu formu ÖTV mükelleflerine ibraz ederek indirimli teminattan yararlanabileceklerdir. Söz konusu formun ilgili bölümleri mal teslimi sırasında teslim yapılan miktarla sınırlı olmak üzere, ÖTV mükelleflerince doldurulup kaşe tatbik edilerek imzalanacaktır. Bilgi formundaki indirimli teminattan yararlanılabilecek azami miktarın aşılması halinde ise aşılacak kısım için indirimli teminattan yararlanılabilecektir.

Diğer taraftan, indirimli teminattan yararlanabilecek olan imalatçıların, tecil-terkin kapsamında kullanacakları malları doğrudan ithal etmeleri halinde, vergi dairesinden alınan (EK:22) formunu gümrük idaresine ibraz etmek suretiyle ithal ettikleri mal miktarı için % 5 oranında teminat vererek ithalat işlemini gerçekleştirebileceklerdir. Söz konusu formun ilgili bölümleri ithalat sırasında ithal edilen miktarla sınırlı olmak üzere, gümrük idaresince doldurulup mühür tatbik edilerek onaylanacaktır. Bu şekilde kayıt düşülen belgenin imalatçı tarafından kaşe ve imza ile onaylanmış bir nüshası gümrük idaresine verilecektir.

Diğer taraftan, son iki takvim yılındaki vergi inceleme veya yeminli mali müşavir üretim raporlarını ibraz ederek "EK:22 bilgi formunu" alan imalatçılar takip eden takvim yılı veya yıllarında verecekleri söz konusu raporlara istinaden %5 oranındaki indirimli teminattan yararlanmaya devam edeceklerdir. Bu uygulamadan takip eden yıllarda da yararlanmak isteyen imalatçılar, (EK:22) bilgi formuna esas teşkil eden son iki takvim yılını takip eden takvim yılına ilişkin vergi inceleme veya yeminli mali müşavir üretim raporları ile birlikte kendilerinde mevcut bulunan (EK:22) bilgi formunu vergi dairelerine ibraz edeceklerdir.

Vergi dairelerince, kendilerine ibraz edilen (EK:22) bilgi formunda varsa azami miktardan kullanılmayan miktarlar ile yeni ibraz edilen raporlarda yukarıda belirlendiği şekilde tecil-terkin uygulaması kapsamında kullanıldığı tespit edilen mal miktarları esas alınmak suretiyle imalatçılara %5 oranında indirimli teminattan yararlanabilecekleri yeni bilgi formu düzenlenebilecektir, eski bilgi formu ise vergi dairesince muhafaza edilecektir. İndirimli teminat kapsamında alınabilecek azami miktarın tespiti amacıyla kullanılan geçmiş yıl raporları sonraki yıl azami miktarın tespitinde esas alınmayacaktır.

Ayrıca, normal teminat veya indirimli teminat verilerek tecil edilen verginin terkin edilmesi sırasında, mükelleflerin vergi dairelerine gönderilen söz konusu raporlarına istinaden tecil edilen verginin kısmen terkin edilmesi ve bunlara ilişkin teminatların kısmen çözülmesi mümkün bulunmaktadır.

15 No.lu ÖTV Tebliğinde indirimli teminat uygulamasıyla ilgili iki örnek verilmiş olup bu örnek ve açıklamalardan faydalanılarak hazırlanan aşağıdaki örnek olay ile konu daha iyi anlaşılacaktır.

Örnek: Sanayi sicil belgesi sahibi imalatçı (A) tecil-terkin uygulaması kapsamında kauçuk imalinde kullanmak üzere (I) sayılı listenin (B) cetvelinde 2710.19.99.00.23 G.T.İ.P. numarasında yer alan heavy neutral isimli baz yağından aşağıda belirtilen dönemlerde toplam 2.600 kg almıştır.

2006 yılı Aralık ayında 800 kg. satın almış,
2007 yılı Ocak ayında 700 kg. satın almış,
2007 yılı Haziran ayında 600 kg. satın almış,
2007 yılı Ekim ayında ise 500 kg. ithal etmiştir.

Bunlardan 2006 yılı Aralık ayında satın alınan malın tamamı 2007 yılında kullanılmış, 2007 yılının Ocak ayında satın alınan malın tamamı ile 2007 yılı Haziran ayında satın alınan maldan 300 kg; Ekim ayında ithal edilen maldan ise 200 kg olmak üzere toplam (700+300+200=) 1.200 kg mal ise 2008 yılında kauçuk imalinde kullanılmıştır. Geriye kalan 600 kg mal ise 12 aylık süresi içerisinde kauçuk imalatında kullanılamamıştır.

2006 ve 2007 yılında satın alınan heavy neutral isimli baz yağın tecil-terkin uygulaması kapsamında kullanıldığına dair YMM üretim raporları, 2007 ve 2008 yıllarında imalatçı (A)'nın mal satın aldığı ÖTV mükelleflerinin vergi dairesine süresinde (kullanımdan sonraki yılın Mart ayı so-

nuna kadar) ibraz edilmiştir. İthal edilen malın kullanımına ilişkin YMM üretim raporu ise 2008 yılında kendisinin bağlı olduğu vergi dairesine süresinde ibraz edilmiştir.

İmalatçı (A) söz konusu raporların birer örneğini eklediği bir dilekçe ile bağlı bulunduğu vergi dairesine 2009 yılı Mart ayında başvuruda bulunarak indirimli teminattan yararlanmayı talep etmiştir.

Bu durumda imalatçı (A)'nın 2009 yılında % 5 oranında indirimli teminattan yararlanabileceği azami miktar; 2007 takvim yılı raporlarında tecil-terkin kapsamında kullanıldığı tespit edilen 800 kg. ve 2008 takvim yılı raporlarında tecil-terkin kapsamında kullanıldığı tespit edilen 1.200 kg. olmak üzere, toplam 2.000 kg. dir.

O halde imalatçı (A)'nın başvurusu üzerine vergi dairesi söz konusu maldan indirimli teminat kapsamında 2.000 kg alabileceğine dair EK:22 formu düzenleyerek imalatçıya verecek, imalatçı (A)'da bu forma istinaden ÖTV mükellefi satıcılardan 2009 yılında en fazla 2.000 kg heavy neutral isimli baz yağın indirimli teminat kapsamında alabilecektir.

İmalatçı (A) eğer 2010 yılında da indirimli teminattan faydalanmak istediği takdirde, bu yılın Mart ayında verecek olduğu 2009 yılına ilişkin imalat raporu ile EK:22 formunu bir dilekçeye ekleyerek, bağlı olduğu vergi dairesinden formun yenilenmesini talep edecektir.

Örneğin imalatçı (A) yurt içinden 2008 Şubat ayında 500 kg, Mayıs ayında 1.000 kg ve Ekim ayında 400 kg baz yağı almış ve bunların tamamını 12 aylık süre içerisinde, 2009 yılında kullanmış ve bu kullanıma ilişkin 2009 yılı üretim raporunu da malları satın aldığı ÖTV mükelleflerinin vergi dairesine 2010 yılı Mart ayında vermiş olsun.

Diğer yandan, daha önce almış olduğu EK:22

formuna istinaden 2009 yılı Nisan ayında 500 kg, Temmuz ayında 750 kg ve Kasım ayında ise 400 kg olmak üzere toplam 1.650 kg baz yağını indirimli teminat kapsamında satın almış olsun (söz konusu ÖTV mükelleflerince EK:22 formunun ilgili bölümleri mal teslimi sırasında teslim yapılan miktarla sınırlı olmak üzere, doldurulup kaşe tatbik edilerek imzalanmıştır).

İmalatçı (A), 2010 yılı mart ayında kendi vergi dairesine de başvurarak, bir dilekçeye daha önceki EK:22 formunu ve 2009 yılı kullanımlarına ilişkin üretim raporunu ekleyerek EK:22 formunun yenilenmesini istemiştir.

Bu durumda imalatçı (A)'nın 2010 yılında indirimli teminat kapsamında alabileceği mal miktarı, daha önce almış olduğu EK:22 formunda azami miktardan (2.000 kg'dan) kullanılmayan 350 kg ile yeni ibraz edilen 2009 yılı üretim raporunda ilgili tebliğlere uygun olarak tecil-terkin kapsamında kullanıldığı tespit edilen 1.900 kg'ın toplamı olan 2.250 kg'dır. O halde İmalatçı (A)'nın bağlı olduğu vergi dairesi tarafından, ÖTV mükellefi satıcıların vergi dairelerinden 1.900 kg baz yağın kullanımına ilişkin teyit alındıktan sonra, 2009 yılı üretim raporuna istinaden 2.250 kg'lık yeni EK:22 formu düzenlenip imalatçı (A)'ya verecektir.

4- SONUÇ

4760 Sayılı ÖTV Kanunu'nun 8. maddesinde yer alan düzenleme ile münhasıran sanayicilere yönelik bir istisna getirilmiş olup buna göre; kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların (I) sayılı listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen Özel Tüketim Vergisinin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek kısmı tecil olunmakta ve oniki ay içerisinde bu malların öngörüldüğü şekilde kullanılması halinde ise tecil

edilen vergi terkin edilmektedir. Böylece başlangıçta verginin konusuna giren bu işlem öngörülen şartların yerine getirilmesi halinde vergi dışında tutulmuş olmaktadır.

Ancak söz konusu tecilin yapılabilmesi için tecil edilmesi uygun görülen tutar ile bu tutarın 12 aylık gecikme faizi tutarı toplamı kadar teminat verilmesi gerekmektedir. İmalatçılar için büyük sıkıntı doğuran bu normal teminat uygulaması 30.10.2008 tarihine kadar devam etmiştir. Fakat bu tarihte yayımlanan 15 Seri No.lu Tebliğ ile imalatçıların yüksek teminattan kaynaklanan sıkıntısı büyük oranda çözülmüş gözükmemektedir. Söz konusu tebliğ ile belli şartların yerine getirilmesi halinde normal teminat tutarının yalnızca %5'i kadar teminat gösterilmek suretiyle tecil yapılabilmektedir. İndirimli teminat uygulaması tecil-terkin kapsamında teslim edilen malların tamamı için değil, teknik olarak hesaplanacak belli bir azami miktarla sınırlı olmak üzere getirilmiştir. Bu azami sınır ise mükellef hakkında son iki takvim yılında düzenlenen vergi inceleme veya yeminli mali müşavir üretim raporlarında ilgili tebliğlerle belirlenen düzenlemelere uygun olarak kullanıldığı belirtilen miktarlar esas alınarak tespit edilmektedir.

KAYNAKÇA

- 4760 Sayılı ÖTV Kanunu
- 1, 2, 5, 12, 14, 15 ve 21 Seri Numaralı ÖTV Genel Tebliği
- 2008/13835 VE 2008/14061 Numaralı Bakanlar Kurulu Kararları