



ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ KANUNUNDA İHRACAT İSTİSNASI

*EXPORT EXEMPTION IN SPECIAL
CONSUMPTION TAX LAW*

Selçuk Turgay AZAK^(*)

ÖZ

Uluslararası ticarete dolaylı vergiler bakımından varış ülkesinde vergileme ilkesi benimsenmiştir. Bu çerçevede özel tüketim vergisine tâbi malların yurt dışına ihracı istisna kapsamına alınmıştır.¹ Bu çalışmamızda Özel Tüketim Vergisi Kanununda yer alan istisnalardan “İhracat İstisnası” hakkında bir çerçeve çizilmiş olup, söz konusu istisnanın uygulanma şekli somut durumlar karşısında değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Özel Tüketim Vergisi, İhracat İstisnası, ÖTV iadesi, Serbest Bölge, Aynen İhracat

ABSTRACT

The principle of taxation at the point of arrival has been adopted in international commerce. Accordingly, export of goods subject to special consumption tax falls within the exemption. This study draws a frame for the export exemption which is one of the exemptions within the Special Consumption Tax Law, and describes the way of implementation by exemplifying.

Keywords: Special consumption tax, export exemption, SCT return, free zone, likewise export

1- GİRİŞ

Özel Tüketim Vergisi uygulaması ile belirli ve az sayıda mal grubu kapsama alınarak bir yandan söz konusu malların vergilendirilmesine ilişkin oldukça karmaşık hale gelen mevcut yapının basitleştirilmesi sağlanmakta diğer yandan ise basitleştirilen sistem yardımıyla yükümlülerin vergiye gönüllü

^(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

¹ <http://www.hitasyymm.com.tr/NewsDetails.aspx?NewsId=232&&NewsName=ihrac-edilen-mallar-icin-yuklenilen-otv%92nin-iadesi>

olunmasına katkı sağlanması hedeflenmiştir. Dolaylı vergiler alanında ciddi bir basitleştirme öngören Özel Tüketim Vergisi ile 16 adet vergi, harç, fon ve pay yürürlükten kaldırılmıştır.²

Bu çalışmamızda Özel Tüketim Vergisi Kanununda yer alan istisnalardan “İhracat İstisnası” hakkında değerlendirme yapılacak olup, genel ve özel durumlar karşısında söz konusu istisnanın nasıl uygulanacağı hakkında açıklamalar yapılacaktır.

2- KONUYLA İLGİLİ YASAL DÜZENLEMELER

İhracat İstisnası, Özel Tüketim Vergisi Kanununun (Bundan sonra ÖTV olarak anılacaktır.) 5’inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddenin içeriği aşağıda yer almaktadır.

“Madde 5-İhracat İstisnası”

1. Bu Kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimleri aşağıdaki şartlarla vergiden müstesnadır.
 - a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmalıdır. Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanuni 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.

Konuyla ilgili 1 Seri No.’lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği³’nde yer alan düzenlemeler ile şu şekildedir:

ÖTV Kanununun 5’inci maddesinin 1 numaralı fıkrasına göre ÖTV kapsamına giren malları imal veya inşa edenler, sözü edilen malları yurt dışındaki büro, temsilcilik, acente veya benzeri kuruluşlarına buralarda kullanılmak veya satılmak üzere tesliminde de ihracat istisnasından yararlanacaktır. 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.

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.

ÖTV Kanununun 5’inci maddesinin 2 numaralı fıkrasına 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.

² Özel Tüketim Vergisi Genel Gerekçesi

³ 30.07.2002 tarih ve 24831 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

İhraç edilen malların Gümrük Kanunu hükümlerine göre geri gelmesi halinde ithalatı ÖTV uygulanmayacaktır. Ancak, ihracatçıların ÖTV iadesinden yararlandığı ihracat işlemine konu malların geri gelmesi halinde, gümrük idaresince geri gelen mallar için ithalatın yapıldığı tarih itibarıyla ÖTV uygulanacaktır.

ÖTV Kanununa ekli (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi olan araçlardan 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.

2 Seri No.’lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği⁴’nde yukarıdaki yer alan ifadeden de anlaşılacağı üzere ihraç edilen araçlar için beyanname verilmeyecektir.

3- KONUyla İLGİLİ UYGULAMALAR

3.1- Otomobil İhracında ÖTV İadesi

Bu bölümde ihraç edilecek eşyaya ilişkin ödenen ÖTV tutarının iade edilebilmesi için fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmiş olması ve ödenmiş olması gerektiği belirtilmiştir.

ÖTV Kanununun 1’inci maddesinin 1/b bendinde, bu Kanuna ekli (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tabi olanların ilk iktisabının bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV ye tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

ÖTV uygulanan malların ihraç edilmesi halinde bu verginin iadesinin, sadece ÖTV mükelleflerinden satın alınan mallar için söz konusu olduğu, ÖTV uygulanan safhadan sonraki satıcılardan alınan malların ihraç edilmesi halinde, alış belgelerinde görünmeyen ve malın fiyatına dahil edilmiş olan ÖTV’nin iade edilmeyeceğini daha önce belirtmiştik.

Buna göre, vergisi ödenmek şartıyla ÖTV mükellefinden kayıt ve tescil edilmek üzere iktisap edilen otomobillerin Türkiye de kayıt ve tescil işlemi yapılmaksızın ÖTV Kanununun 5’inci maddesinde belirtilen şartlara uygun olarak ihraç edilmesi halinde bu araçların ilk iktisabında alış belgelerinde gösterilen ve ödenmiş olan vergisinin iadesinin talep edilmesi mümkün bulunmaktadır.⁵

Tekrar vurgulamak gerekirse iktisap edilen otomobilin ihraç edilmesi durumunda, iade alınabilmesi için ÖTV mükelleflerinden, ÖTV ödenerek satın alınması gerekmektedir.

3.2- ÖTV Ödenerek Satın Alınan Ürüne Eklenti Yapılmak Suretiyle İhraç Edilmesi

ÖTV ihracat istisnasından yararlanılabilmesi için diğer önemli şart; ÖTV ödenerek alınan eşyanın aynen, yani hiçbir değişikliğe uğratılmadan ihraç edilmesi gerektiğidir.

ÖTV Kanununun 5/2’nci maddesinde ihraç edilen malların alış faturaları ve benzeri belgeler üzerinde gösterilen ve beyan edilen özel tüketim vergisi ihracatçıya iade edileceği, Maliye Bakanlığının, ihraç edilen mallara ait verginin iadesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Ayrıca ÖTV Kanununa tabi malları ÖTV ödeyerek ilk iktisabını yapanların, söz konusu malı **aynen ihraç etmeleri halinde**, ödenen ÖTV’nin 1 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar kapsamında nakden veya mahsuben iadesi mümkün bulunmaktadır.

⁴ 26.10.2002 tarih ve 24918 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵ G.İ.B. 19.08.2013 tarih ve 76464994-130[KDV.2012.80]-212 sayılı özelgesi

Burada en önemli nokta söz konusu istisnadan faydalanılabilmesi için söz konusu malın değiştirilmeden aynen ihraç edilmesi gerektiğidir.

Örneğin; ÖTV ödenerek satın alınan şasi kamyon üzerine damper vs. üst yapılar monte edilmek suretiyle ihraç edilmesi halinde, ihraç edilen aracın şasi kamyon kısmı için ödenen ÖTV'nin iadesi mümkün bulunmamaktadır.⁶

3.3- İhraç Edilecek Mala İlişkin ÖTV'nin Maliyet ya da Gider Unsuru Olarak Dikkate Alınması

Mükellefler tarafından ÖTV ödenerek alınan eşyalarla ilgili söz konusu ÖTV tutarının iade konusu yapılabilmesi için gider ya da maliyet unsuru olarak dikkate alınmamış olması gerekmektedir.

ÖTV Kanununun 5'inci maddesinin 2'nci fıkrasında ihraç edilen malların alış faturaları ve benzeri belgeler üzerinde gösterilen ve beyan edilen özel tüketim vergisinin ihracatçıya iade edileceği, Maliye Bakanlığı'nın ihraç edilen mallara ait verginin iadesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Burada iki önemli kriter mevcuttur. Bunlardan birincisi alış faturalarında söz konusu ÖTV tutarının gösterilmesi, ikincisi ise söz konusu ÖTV tutarının satıcı tarafından beyan edilmesi ve alıcı tarafından yasal defter ve belgelerde ayrıca gösterilmesi gerektirir.

Dolayısıyla ödenen ÖTV tutarının ilgili mükellef tarafından gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınmış olması halinde söz konusu tutar ancak mükellef tarafından yasal defter ve kayıtlarında gerekli düzeltmelerin yapılması durumunda iade konusu yapılabilecektir.⁷

3.4- ÖTV Mükellefiyeti Olmayan İhracatçının İade Talebi Hakkında

ÖTV ödenerek satın alınan eşyalarla ilgili iade alınabilmesi için ÖTV mükellefi olunmasına gerek yoktur. Çünkü kanun metninden de anlaşılacağı üzere söz konusu iade tutarı eşyayı satan kişi ya da kurumun mükellefiyeti ile ilgilidir.

Konuya ilişkin usul ve esasların açıklandığı 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin "ÖTV Ödenerek Satın Alınan Malların İhracı" başlıklı (5.1.2.) bölümünde; ÖTV uygulanan malların ihraç edilmesi halinde; ihraç edilen mala ait ÖTV'nin, mükellefi yani satıcı tarafından bağlı olduğu vergi dairesine (ithalatta gümrük idaresine) ödendiğinin teyidi alınmak suretiyle, ödenen söz konusu ÖTV'nin iade edilebileceği, ancak iadenin, sadece ÖTV mükelleflerinden, ÖTV ödeyerek satın alınan mallar için söz konusu olduğu, ÖTV uygulanan safhadan sonraki satıcılardan alınan malların ihraç edilmesi halinde, alış belgelerinde görünmeyen ve malın fiyatına dahil edilmiş olan ÖTV'nin iade edilmeyeceği belirtilmiştir.

Buna göre yukarıdaki şartları sağlaması şartıyla malları ihraç eden alıcının ÖTV mükellefiyetinin bulunmaması iade işlemlerinin yerine getirilmesine engel teşkil etmemektedir.⁸

3.5- ÖTV'ye Tabi Ürünlerin Serbest Bölgeye Tesliminde İhracat İstisnası Hakkında

ÖTV ödenerek satın alınan eşyanın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olması şartıyla söz konusu ÖTV tutarı iade konusu yapılabilecektir.

⁶ G.İ.B. 11/07/2013 tarih ve 84412373-135[5./2012-4830]-65 sayılı özelgesi

⁷ G.İ.B. 21/04/2014 tarih ve 64597866-135[5-2014]-53 sayılı özelgesi

⁸ G.İ.B. 04/07/2013 tarih ve 39044742-ÖTV 5 GENEL-984 sayılı özelgesi

ÖTV Kanununun 5/1. maddesinde Kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimlerinde ÖTV istisnası uygulanabilmesi için:

- Teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılması,
- Teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olması, şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre, ÖTV'nin konusuna giren malların serbest bölgelere teslimlerinde ihracat istisnası uygulanması mümkün değildir. Dolayısıyla söz konusu ürünleri ÖTV mükelleflerinden, ÖTV ödeyerek satın alan mükellefler tarafından serbest bölgeye teslimi ÖTV Kanunu kapsamında istisna konusu olmadığından iade konusu yapılamayacaktır.⁹

4- SONUÇ

Bu çalışmamızda Özel Tüketim Vergisi Kanununda yer alan istisnalardan 5'inci madde kapsamında düzenlenen "İhracat İstisnası" hakkında değerlendirme yapılmış olup, sahip olduğu kriterler çerçevesinde söz konusu istisnanın nasıl uygulanacağı hakkında açıklamalar yapılmıştır.

Ancak tarafımızca ÖTV Kanununda ihracat istisnası uygulamasında biraz esneklik sağlanmalıdır. Örneğin çalışmamızın 3.2. bölümünde ÖTV ödenerek alınan ürüne eklenti yapılmak suretiyle ihraç edilmesi durumunda mükellefler söz konusu ihracat istisnası uygulamasından yararlandırılmalıdır. Çünkü bu durumda ihraç edilen malın özünde değişiklik yapılmadan işlevsek bir özellik kazandırılmakta olup, söz konusu istisna uygulamasına aykırı bir durum söz konusu olmayacaktır.

Genel olarak ihracat istisnasının şartlarını kısaca; ÖTV mükelleflerinden, ÖTV ödenerek satın alınıp, aynen yani hiçbir değişikliğe tabi tutulmadan yurtdışına gönderilen yani Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkan ürünler için uygulanacağı şeklinde özetleyebiliriz.

Sonuç olarak çalışmamızın 3'üncü bölümünde de bu şartların somut durumlar karşısında mevzuat çerçevesinde değerlendirilmesi yapılmıştır.

KAYNAKÇA

- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- 1 Seri No.'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği
- 2 Seri No.'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği
- G.İ.B. 19.08.2013 tarih ve 76464994-130[KDV.2012.80]-212 sayılı özelgesi
- G.İ.B. 11/07/2013 tarih ve 84412373-135[5./2012-4830]-65 sayılı özelgesi
- G.İ.B. 21/04/2014 tarih ve 64597866-135[5-2014]-53 sayılı özelgesi
- G.İ.B. 04/07/2013 tarih ve 39044742-ÖTV 5 GENEL-984 sayılı özelgesi
- G.İ.B. 18/03/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-ÖTV-20-52-1 sayılı özelgesi
- <http://www.hitasyymm.com.tr/NewsDetails.aspx?NewsId=232&&NewsName=ihrac-edilen-mallar-icin-yuklenilen-otv%92nin-iadesi>
- Özel Tüketim Vergisi Genel Gerekçesi

⁹ G.İ.B. 18/03/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-ÖTV-20-52-1 sayılı özelgesi