

Özel tüketim vergisinde teminat uygulaması ile ilgili sorunlar

Murat Demir

Bilindiği üzere vergilerin mali, ekonomik ve sosyal olmak üzere 3 temel fonksiyonu bulunmaktadır. Buna göre mali fonksiyon devletin ihtiyacı olan gelirin yaratılmasını, ekonomik fonksiyon devletin ekonomiye müdahale edebilmesini ve sosyal fonksiyon ise uygulanan vergi politikalarının sosyal devlet ilkesine göre şekillendirilebilmesini ifade etmektedir.

Tüketim üzerinden alınan vergilerde ise "Genel" tüketim vergileri (örneğin Katma Değer Vergisi gibi) ile "Özel" tüketim vergilerinden bahsetmek mümkündür. Tüketim üzerinden alınan özel vergiler, sadece belli başlı malların tüketimini konu almakta olduğundan genellikle verginin yukarıda sayılan temel fonksiyonundan mali ve ekonomik olanlarının kullanımını etkin hale getirmektedir.

Özel tüketimi konu alan vergiler, bu özellikleri ile bir yandan devlete mali kaynak yaratmakta bir yandan da tüketici tercihlerini ciddi ölçüde etkileyerek istenilen ekonomik yapının kurulmasında önemli rol oynamaktadırlar. Bu sebeple bu vergilerin iyi kurgulanarak uygulamaya konulması önem arz etmektedir.

I. Özel tüketim vergisi

Ülkemizde ise 12.06.2002 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile bu kanun öncesinde benzer amaçla yürürlükte bulunan 16 adet vergi, harç ve pay yürürlükten kaldırılmıştır. Söz konusu uygulama aynı zamanda Avrupa Birliği mevzuatına uyum sağlanması kapsamında verilen taahhütler arasında yer almış ve taahhüt edilen zamanda (2002 ortasında) yasalaştırılmıştır.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu kapsamına alınan mallar, bu kanun ekinde yer alan 4 adet liste ile belirlenmiştir. (I) sayılı listede petrol ürünleri, madeni yağlar, doğalgaz ve solvent türevi ürünler; (II) sayılı listede motorlu kara, deniz ve hava taşıma araçları; (III) sayılı listede tütün mamulleri, alkollü içkiler ve kolalı gazozlar; (IV) sayılı listede ise daha önce yüksek KDV oranı uygulanan bazı mallar yer almaktadır. Söz konusu listelerde yer alan malların tamamı bu listelere Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlanan eşya numarası olan Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu (G.T.İ.P.) numarası ile konulmuştur. Bu sayede, hangi malların vergiye tabi olacağı hususunda yaşanabilecek karışıklıklar önlenmeye çalışılmıştır.

Özel Tüketim Vergisi (ÖTV)'nin en önemli özelliği, bu verginin tek aşamalı bir vergi olarak uygulanmasıdır. Bu özelliği ile ÖTV indirim mekanizması hariç, ödenmesini müteakip ilgili olduğu malın maliyetine dahil edilerek satışında müşteriden satış fiyatı içerisinde talep edilen bir vergidir. Dolayısıyla, ÖTV ödenmesi ile birlikte ilgili olduğu kıymetin ekonomi içindeki değerini aynı ölçüde artırmış olmakta ve ilgili mal ekonomi içerisinde hareket ettiği sürece o malın maliyeti içinde yer almaktadır.

İşte bu özelliği ile ÖTV, ekonomide bazı mal gruplarına olan talebi daraltmakta etkin bir araç olarak kullanılmaktadır. Örneğin, ülkemizin petrol ve petrol ürünlerine olan ihtiyacının büyük kısmının ithalat yolu ile karşılanması ve bunun da dış ticaret açığını tetikleme nedeniyle, (I) sayılı listede yer alan bu ürünlerin birim başında alınan vergi tutarları oldukça yüksek olarak uygulanmaktadır. Bunun doğal bir sonucu olarak da, dünyada en pahalı akaryakıtın satıldığı ülkelerden biri durumunda kalmaktayız. Birim başına uygulanan vergi tutarının ekonomideki arz-talep dengesinin durumunu ve aynı zamanda bu ürünlerin satışından sağlanacak vergi gelirini de belirlediği unutulmamalıdır.

Bu yazımızda Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun ekinde yer alan (I) sayılı listedeki malların temini ile ortaya çıkan yükümlülükler ve uygulamada bu alanda karşılaşılan bazı problemlere değinmeye çalışacağız.

II. ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı liste hakkında genel bilgi

A. (I) sayılı listede yer alan mallar

(I) sayılı listedeki mallar için verginin konusunu, bu malların ithalatçıları veya rafineriler de dahil olmak üzere imalatçıları tarafından teslimi oluşturmaktadır.

Bununla birlikte, (I) sayılı liste (A) ve (B) cetvellerinden meydana gelmektedir. (A) cetvelinde, ÖTV Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önce uygulanan akaryakıt tüketim vergisi ve akaryakıt fiyat istikrar payına tabi olan doğalgaz, akaryakıt ürünleri ve sıvılaştırılmış petrol gazı (LPG) ile anılan vergi ve paya tabi olmamakla birlikte söz konusu mallara ikame edilmesi mümkün bulunan petrol türevleri, baz yağlar, madeni yağlar, petrokok ve

benzeri diğer mallar yer almaktadır. (B) cetvelinde ise, temelde sanayi girdisi olan solvent ve benzeri ürünler ile bunların türevleri yer almaktadır.

B. (I) sayılı listeye ilişkin mükellefiyet ve verginin beyanı

ÖTV Kanunu'nun 1. maddesinin (a) bendinde, (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından tesliminin bir defaya mahsus olmak üzere vergiye tabi olduğu hüküm altına alınmıştır. Teslim ise Kanun'un 2. maddesinde "*Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi*" olarak tanımlanmıştır. Anılan maddenin 3 numaralı bendinde ise vergiye tâbi malların, vergiye tâbi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesinin de teslim sayılacağı belirtilmiştir.

Kanunu'nun 4. maddesinde (I) sayılı listelerdeki malları imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerin verginin mükellefi oldukları ifade edilmektedir. Buna göre, (I) sayılı listede yer alan malların ithalatı değil de bu malların ithalatçıları tarafından teslimi vergiye tabi tutulmaktadır.

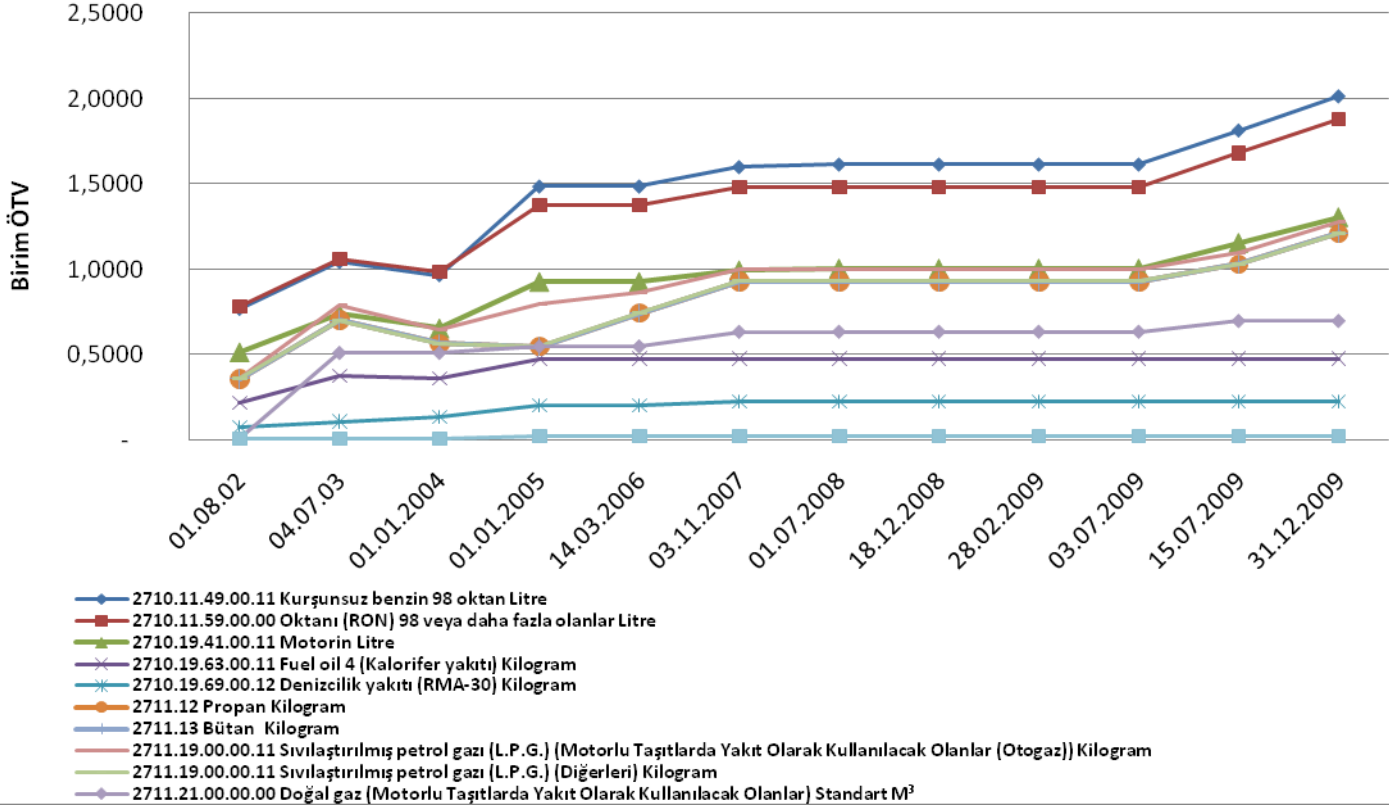
Kanunun 12. maddesinde, verginin bu Kanuna ekli listelerde yazılı malların karşılarında gösterilen ve Bakanlar Kurulunca belirlenen tutar ve/veya oranlarda alınacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda, (I) sayılı listede yer alan malların birim ÖTV tutarları, en son yayımlanan 2009/15725 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda 31.12.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yeniden tespit edilmiştir.

ÖTV'de vergilendirme dönemi, bu Kanuna ekli (I) sayılı listedeki mallar için her ayın ilk onbeş günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönemdir. Buna göre, ilgili malları ithal yahut imal edenler tarafından ÖTV, bu malların 15'er günlük vergilendirme dönemlerine isabet eden teslimleri üzerinden, bu dönemleri izleyen 10. günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir.

Söz konusu vergiye tabi malların ithal edilerek üretimde kullanımları da teslim sayıldığından, ilgili dönemlerde mükellefleri tarafından beyan edilmek durumundadır.

(I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan bazı ürünlere ilişkin olarak yıllar itibarıyla belirlenen maktu ÖTV tutarları aşağıdaki grafikte gösterilmektedir.

Yıllar İtibariyle (I) Sayılı Listedeki Ürünlerin Tabii Olduğu Birim ÖTV Tutarlarındaki Değişim*



(*) Söz konusu tabloda kullanılan veriler Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinden alınmıştır. 01.07.2008 tarihine kadar yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararlarında yer almayan 2710.11.49.00.11, 2710.19.63.00.11, 2710.19.69.00.12 G.T.İ.P no'lu ürünler için bu kararlarda yer alan 2710.11.49.00.00, 2710.19.63.00.00, 2710.19.69.00.00 G.T.İ.P no'lu ürünlerin ÖTV tutarları dikkate alınmıştır.

Buna göre, tablonun içerdiği tarihler arasında TÜFE yaklaşık % 76,45 oranında artarken, listede yer alan ürünlerin % 117 ile % 360 oranında maktu ÖTV tutarlarının artırıldığı görülmektedir. Söz konusu artışın bir kısmının, bu ürünlere ait piyasalarda yıllar itibariyle yaşanan dalgalanmalardan etkilendiği unutulmamalıdır.

C. (I) sayılı listedeki mallar için teminat uygulaması

Kanun'un 16. maddesinde (I) sayılı listedeki malların ithalinde ödenecek özel tüketim vergisine karşılık olmak üzere türü, tutarı ve çözümüne ilişkin usul ve esasları Maliye Bakanlığı'nca belirlenmek suretiyle teminat alınacağı belirtilmiştir.

Görüldüğü üzere, idare ithalatta vergi alacağını garanti altına almak amacıyla söz konusu malların ithal edilmesi sırasında Gümrük İdarelerince vergi tutarı kadar teminat alınması uygulamasına gitmiştir. Bu sayede, malların milledirilmesi sonrasın yapılabacak ilk teslimlerinde doğacak verginin beyan edilmemesi riski önlenmeye çalışılmaktadır. Zira mükellefler ilgili malların ilk teslimlerinde vergiyi yukarıda açıklanan sürelerde beyan ederek, vergi beyanında bulunulan vergi dairelerince gümrüğe bildirim ile gümrükte ödedikleri teminatları geri alabilmek durumundadırlar.

D. (I) sayılı listedeki mallar için tecil-terkin uygulaması

1. Tecil-terkin uygulaması hakkında genel bilgi

Özel Tüketim Vergisi Kanunu uygulamaya konulurken, (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan ürünleri imalat sürecinde kullanan sanayicilere ağır bir yük oluşturmaması amacıyla tecil-terkin müessesesi getirilmiştir. Buna

göre, (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malları kullanarak (I) sayılı listede yer almayan ürünleri imal eden sanayicilere, söz konusu malların ilk tesliminde uygulanacak vergi tutarının düşük olarak ödenmesi imkanı getirilmiştir.

Kanunu'nun 8. maddesinin 1 numaralı bendinde, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere mükellefler tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen ÖTV'nin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek kısmının, teminat alınmak suretiyle tecil olunacağı hüküm altına alınmıştır. Söz konusu malların tecil tarihini takip eden aybaşından itibaren oniki ay içinde (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılması halinde tecil olunan vergi terkin edilmektedir. Bu hükümlere uyulmaması halinde, bu malların tecil-terkin işlemi dışındaki amaçlarla tesliminde tarh edilmesi gereken vergi tutarından, daha önce tahsil edilen verginin mahsubundan sonra kalan tutar, vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51. maddesinde belirlenen gecikme zammı ile birlikte alıcıdan tahsil edilmektedir.

Tecil-terkin uygulamasından "sanayi sicil belgesi"ni haiz imalatçılar yararlanabilmektedirler. Bu uygulamadan yararlanmak isteyen imalatçı firmaların (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları ithalatçılardan veya rafineriler dahil imalatçılardan alımında (EK: 2) "Talep ve Taahhütname" formu ile birlikte sanayi sicil belgesinin noter veya yeminli mali müşavir tarafından onaylanmış bir örneğini ÖTV mükellefine vermeleri gerekmektedir.

ÖTV mükellefleri, bu kapsamda teslim ettikleri mallar için, Bakanlar Kurulunun ürünün bu amaçla kullanılmasına ilişkin olarak belirlediği tutara göre ÖTV hesaplayarak beyannamelerinin ilgili bölümünde beyan etmeleri gerekmektedir. Beyan edilen verginin Bakanlar Kurulu Kararına göre tecil edilmesi öngörülen kısmı; bu tutar ile 12 aylık gecikme faizi tutarı toplamı kadar teminat verilmesi üzerine tecil, kalan kısmı ise tahsil edilmektedir.

Öte yandan, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların ithalinin doğrudan imalatçılar tarafından yapılması ve imalatçının bu ürünleri (I) sayılı listedeki mallar dışındaki malların imalinde kullanacağını (EK: 14) formu vermek suretiyle beyan etmesi halinde, gümrük idaresi tarafından, Bakanlar Kurulunun ürünün bu amaçla kullanılmasına ilişkin olarak belirlediği ÖTV tutarı kadar teminat alınmaktadır.

Tecil terkin uygulamasından faydalanılabilmesi için ilgili malların tecil tarihini veya bu kapsamda ithal edilen malların ithal tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay içinde imalatçılar tarafından (I) sayılı listedeki mallar dışındaki malların üretiminde kullanılması zorunlu bulunmaktadır. Aksi takdirde, vergi dairelerince bu alıcı veya ithalatçılar vergi incelemesine sevk edilerek, inceleme raporu sonucuna göre işlem yapılması öngörülmektedir.

Söz konusu kullanımlar, ilgili yılı takip eden yılın Mart ayı sonuna kadar YMM tarafından düzenlenen üretim tasdik raporu ile tevsik edilerek, tecil edilen vergi terkin edilmesi suretiyle teminatlar çözülmektedir.

Öte yandan, son iki takvim yılında düzenlenen vergi inceleme veya yeminli mali müşavir üretim raporlarında, usul ve esaslara uygun olarak kullanıldığı belirtilen mal miktarları esas alınmak suretiyle tespit edilecek azami miktar ile sınırlı olmak üzere, ilgili teminat tutarının % 5'i kadar teminat verilmek suretiyle de tecil işlemi yaptırılmaktadır. Bu uygulamaya "indirimli teminat uygulaması" denilmektedir.

2. Tecil-terkin uygulaması kapsamındaki işlemler için belirlenen vergi tutarları

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesinin hemen ardından 30.07.2002 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanan 2002/4481 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda, bu kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere ithalatçıları veya imalatçıları tarafından tesliminde 0,015 TL'nin üzerindeki kısmının tecil edilmesine karar verilmiştir.

Daha sonra 03.01.2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yayınlanan 2005/8392 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile (I) sayılı listenin B cetvelinde yer alan malların (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere mükelleflerce tesliminde birimi itibarıyla ÖTV'nin 0,05 TL olarak uygulanacağı ve bu tutarın 0,035 TL'lik kısmının tecil edileceği açıklanmıştır. Yine bu durumda da, tecil terkin uygulamasından yararlanan mükelleflerin (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malları 0,015 TL ödeyerek temin etme imkanı devam ettirilmiştir.

02.07.2008 tarih ve 26924 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yayımı tarihinde yürürlüğe giren 2008/13835 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alarak bu kararın 2. maddesinde sayılan malların (I) sayılı liste dışında kalan ürünlerin imalinde kullanılması halinde birim başına 0,75 TL'yi aşan kısmının tecil edilmesi uygun görülmüştür. Anılan kararda (B) cetvelinde yer alarak bu kararda sayılmayan diğer malların (I) sayılı liste dışında yer alan ürünlerin imalinde kullanılması halinde ise birim başına ödenecek verginin 0,015 TL'yi aşan kısmının tecil terkinine konu edilebileceği belirtilmiştir. Dolayısı ile kanunun 8. maddesinin 1 numaralı

fıkrasında Bakanlar Kurulu'na verilen yetki ile söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı yayımlanmış ve (B) cetvelinde yer alan farklı mallar için farklı oranlarda tecil vergi tutarları düzenlenmiştir.

2008/13835 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın yayım tarihi olan 02.07.2008 öncesinde tüm mallar için tecil-terkin uygulaması kapsamında 0,015 TL olarak ödenen vergi, bir anda bazı mallar için 0,75 TL'ye yükseltilmiştir. O dönemde vergilendirmedeki bu yükseliş kamuoyunda büyük tepkilere neden olmuş, 04.09.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2008/14061 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tecil terkin uygulamasında 0,75 TL olarak öngörülen (tecil sonrası) vergi tutarı 0,30 TL'ye düşürülmüştür.

Özetle, 2002 yılında Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun uygulamaya konulması ile (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malları üretim süreçlerinde kullanan sanayicilere bu vergiden etkilenmemeleri için sağlanan tecil-terkin uygulaması kapsamında 0,015 TL olarak uygulanan vergi, 2008 yılının ortasından başlayarak günümüze kadar 0,30 TL olarak uygulanmaya gelmiştir. Dolayısıyla yukarıda yer verilen Bakanlar Kurulu Kararları ile başlangıca göre birim başına ödenen ÖTV tutarı 0,285 TL artırılmış ve imal edilen ürünlerin maliyetinde yer alan vergi tutarı 19 kat fazla alınır olmuştur. Bu durumda söz konusu ürünlerin gerek yurtiçi piyasada gerek de uluslararası piyasadaki rekabet gücü önemli ölçüde azaltılmıştır.

Son olarak bu hususta yayımlanan 2010/668 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 25.07.2010 tarihinden itibaren uygulanacak tecil vergi tutarları, (B) cetvelinde yer alan ürünlerin maktu vergi tutarlarının çeşitli oranlarda yüzdeleri olarak belirlenmiştir. Bu belirleme ile esasında uygulanan maktu vergi tutarları değiştirilmemiş, yukarıda bahsi geçen 2008/14061 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen tutarlara eşit olan vergi yüzdeleri belirlenmiştir.

3. Tecil-terkin uygulamasında teminat çözümü

İthalatçı imalatçıların, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları ithal edip Kanununun 8/1. maddesi uyarınca tecil-terkin uygulaması kapsamında imalatta kullanmaları halinde, YMM tarafından yazılacak Tespit Raporu üzerine bu malların kullanımı sonucu tecil-terkin işlemlerinin yapıldığına dair vergi dairesi tarafından düzenlenecek olan formun (EK: 12) gümrük idaresine gönderilmesi üzerine gümrükte alınan teminat çözülecektir. Düzenlenecek formdaki "Satılan Miktar" sütununa, ithal edilen maldan bu şekilde tecil-terkin uygulaması kapsamında imalatta kullanılan miktar yazılacak, gümrük idaresince formda gösterilen bu miktara isabet eden ÖTV tutarı kadar teminatın çözümü işlemi gerçekleştirilecektir.

İthalatçıların, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları ithal edip Kanununun 8/1. maddesi uyarınca tecil-terkin uygulaması kapsamında imalatçılara teslim etmeleri halinde, bu teslimlere ilişkin ÖTV'nin beyan edilmesi üzerine vergi dairesince (EK:12) bilgi formu düzenlenerek ilgili gümrük idaresine gönderilecektir. Gümrük idaresince, bu formdaki beyana konu teslim miktarına isabet eden ÖTV tutarı kadar teminatın çözümü işlemi gerçekleştirilecektir.

III. ÖTV uygulamalarında karşılaşılan temel problemler

A. Beyan edilmeyen ÖTV

Yukarıda yer verildiği üzere, ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listede yer alan malların ithalatının gerçekleştirilmesi aşamasında ilgili Gümrük Müdürlüklerince işlemin türüne göre çeşitli tutarlarda teminatlar alınmaktadır. Söz konusu teminat uygulaması bu verginin miktar üzerinden daha önce belirlenen birim fiyatlara göre hesaplanabilmesi sayesinde uygulama fırsatı yaratan bir yöntemdir. Çünkü ilgili mallar ithalatı sırasında daha sonra hangi bedelle yurtiçinde satılırsa satılsın, aynı listede yer alan ÖTV'ye tabi bir başka ürünün imalatında kullanılmadığı sürece bu mallar üzerinden ödenecek ÖTV kesin olarak belirlenebilmektedir.

İdare, bu verginin ithalattan sonra ülke içerisinde gerek imalatta kullanımda gerek de imalata konu edilmeksizin ilk tesliminde ortaya çıkması ile mükellefler tarafından beyan edilmeme riskine karşı vergi tutarı kadar teminat alınarak uygulama yapılmasını uygun görmüştür. Örneğin (I) sayılı listede yer alan malları (tecil terkinde konu etmeden) ithalat yoluyla temin eden mükelleflerin ilgili mal grubu için o dönemde geçerli olan ÖTV birim fiyatı ile mal miktarının çarpımı neticesinde hesaplanan ÖTV tutarı kadar gümrüğe teminat vermeleri gerekmektedir. Verilen teminat tutarı, söz konusu malların daha sonra teslimine konu edildiği dönemde doğuracağı vergi yüküne eşit olacak ve vergi kaçacağını bu yolla engelleyecek nispette uygulanmaktadır.

Yine yazımızın önceki kısımlarında yer verilen ve (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları imalatçılardan veya rafineriler dahil imalatçılardan alımında Ek:2 düzenlemek suretiyle temin eden mükelleflerin tecil edilen vergi ile 12 aylık gecikme faizi tutarı toplamı kadar teminat vermesi uygun görülmüştür. Bu durumda da mükellefi tarafından alımında, daha sonra belirli bir şarta bağlı olarak kullanılacağı taahhüt edilen mallar daha düşük vergi

ödenmek suretiyle temin edilmektedir. İlgili satış işlemi sonrasında malların ilgili şartlara uygun olarak kullanılmaması halinde devletin uğrayacağı vergi kaybı, bu malların satışında tecil edilerek tahsil edilmeyen vergi tutarına eşit olmaktadır. Hatta, bu durumda ilgili malların bu şartlara uygun kullanılma süresi sınırı olan 12 aylık dönem için gecikme faizi de mükelleften aranılmaktadır. Görüldüğü üzere, idare uğrayabileceği vergi kaybını en yüksek tutarı ile mükelleflerden teminat almak suretiyle tahsil etmektedir.

Öte yandan, ülkemizde özellikle (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malları gerek imal ettikleri malların bünyesine girecek şekilde gerek de 3 seri no'lu ÖTV sirkülerinde belirtilen diğer amaçlarla (test, yağlama v.b.) üretim süreçlerinde kullanan birçok işletme bulunmaktadır. Bu işletmelerin birçoğu, ithal edilen ürünler için gümrükte alınan teminat tutarlarını verginin tahsili olarak görmekte ve bu malların ayrıca mükellefiyet tesisi ile beyan gerektirdiğini atlamaktadırlar.

Vergi dairesi tarafından, gümrükte ödenen tutarların aslında teminat tutarları olduğu ve bu malların ithalinden sonra Türkiye'deki ilk teslimlerinin vergiye tabi olduğu hususunda bir tespitte bulunulması halinde ise teminatlar anlam ifade etmemekte, mükelleflere cezalar yağmaktadır.

Örneğin, bir firmanın ÖTV Kanunu'nun eki (I) sayılı listede yer alan 2710.11.21.00.00 GTİP numaralı White Spirit ürününü ithal ederek, Mayıs 2007 döneminden itibaren kendi üretim faaliyetinde her ay 1.000 kg test amaçlı olarak kullandığını farzedelim. Olası bir tespit vergi aslı 121.797,50 TL ile birlikte aynı tutarda vergi ziyai cezası 121.797,50 TL, gecikme faizi 50.456,47 TL ve Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi kapsamında her verilmeyen beyanname için özel usulsüzlük cezası 99.400 TL hesaplanacaktır. (Özel usulsüzlük cezası 01.08.2009 tarihinden itibaren verilen beyannameler için 1.000 TL, 01.01.2009–01.08.2009 dönemi verilen beyannameler için 1.600 TL, 2008 yılı tamamı için 1.490 TL, 2007 yılı tamamı için 1.390 TL olarak uygulanmaktadır.) Buna göre söz konusu mükellef toplam olarak 393.451,47 TL'lik vergi ve ceza ödemesi yapmak zorunda kalacaktır.

Hesaplama özetine aşağıda yer verilmektedir:

Vergi Aslı	Vergi Ziyai Cezası	Gecikme Faizi	Özel Us. Cezası	Toplam
121.797,50	121.797,50	50.456,47	99.400,00	393.451,47

Ayrıca, herhangi bir dönemde beyan edilecek vergi bulunmamasının Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi kapsamında uygulanacak özel usulsüzlük cezasına bir etkisi bulunmamakta, mükellefin bu malları kullanmadığı dönemlerde de elektronik ortamda beyanname verme mecburiyeti bulunmaktadır.

Bununla birlikte bu mükellefin zaman içerisinde ilgili gümrük idarelerine vermiş olduğu toplam 121.797,50 TL tutarındaki teminatın ise olası bir incelemede uygulanacak cezalara hiçbir etkisi olamamaktadır. (07.07.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan ve 07.10.2009'dan itibaren yürürlüğe giren Gümrük Kanunu'nun 202. maddesi kapsamında % 20 artırılarak teminat alınmakta ancak bu husus örneğimizde göz ardı edilmektedir.) Söz konusu teminat ancak ilgili dönemlere ait beyannamelerin beyan edilerek, mükellefin vergi dairesi tarafından düzenlenecek Ek:12 formlarının ilgili gümrük idarelerine gönderilmesi ile çözülebilecektir.

Halbuki söz konusu teminat tutarları yazımızın önceki bölümlerinde de belirtildiği üzere vergi alacağıının teminat altına alınması amacıyla alınmaktadır. Dolayısıyla, finansman açısından bakıldığında ortada devletin bir kaybı olmamaktadır. Mükelleflerin söz konusu vergiyi ilgili devlet idaresine bahsi geçen malların ithalatı esnasında peşinen veya teminat mektubu ile intikal ettirmesine karşın, sonrasında bu şekilde cezalandırılmasını doğru bulmuyoruz.

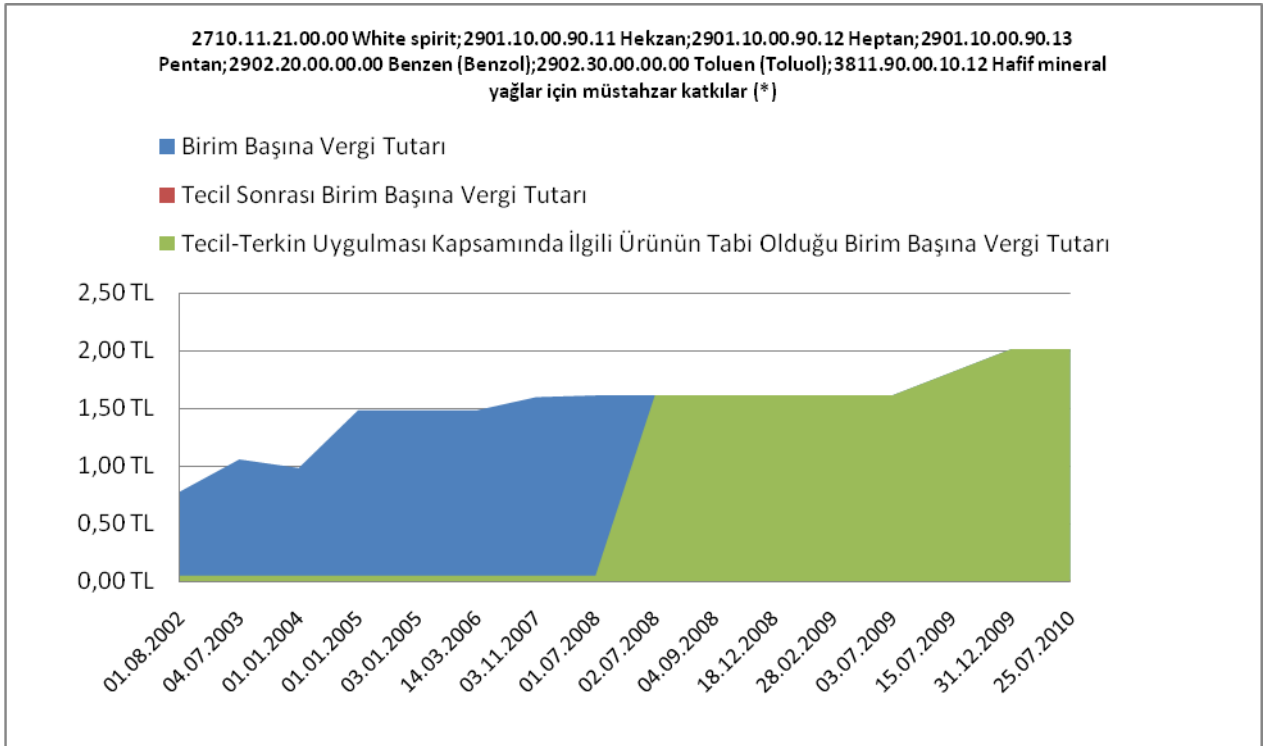
Söz konusu verginin teminatta olduğu gibi ithalatı esnasında hesaplanabiliyor olması ile bu aşamada tahsil edilebilmesinin de mümkün olduğu görülmektedir. Dolayısıyla bizim önerimiz, bu verginin dileyen mükellefler tarafından (I) sayılı listede yer alan malların ithalatı esnasında ödenmesinin mümkün kılınarak, mükellefleri gereksiz yere bu vergiye tabi mallar ile evraklarının sürekli takibi gibi işler için kaynak ayırmaktan kurtarılmasıdır.

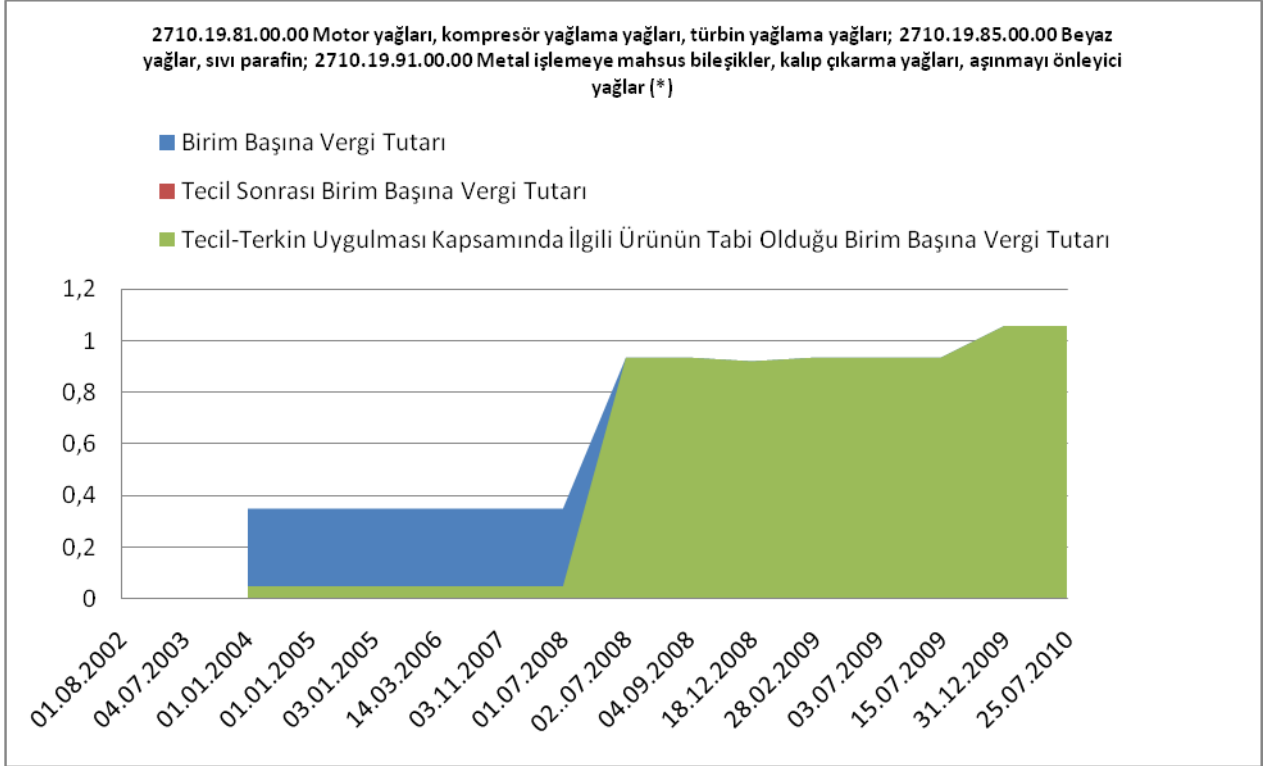
İlk bakışta ÖTV'nin ithalatta peşin ödenmesi, henüz teslim konu edilmeyen mallar üzerinden peşinen vergi tahsil edilmesi anlamına gelse de; ilk dönemde peşin ödemenin söz konusu olacağı sonrasında ise bir önceki dönemde ithal edilerek satıştan tahsil edilecek ÖTV'nin sonraki dönemlere finansman kaynağı yaratacağı unutulmamalıdır. Hatta bu uygulamada, mükelleflerin ilgili gümrük idaresine peşin teminat veya global teminat mektubu vermeyecek olmaları da göz önüne alınırsa ithalatta ÖTV ödenmesinin finansman açısından da daha verimli sonuçlara yol açacağı görülebilecektir.

B. Tecil-terkin uygulaması kapsamında alınan teminat tutarları

ÖTV'nin uygulanmasında karşılaşılan bir başka problem ise bu ürünlerin özellikle tecil-terkin uygulaması kapsamında temininde verilen teminat tutarlarının belirli bir tarihten itibaren yüksek tutarda artırılması ile yaşanmıştır.

2008/13835 sayılı BKK ile 02.07.2008 tarihinden itibaren tecil-terkin uygulaması kapsamında alımı yapılan ürünlerin tabi olduğu vergi tutarı 0,05 TL'den bu ürünler için yürürlükte olan vergi tutarlarına çıkarılmıştır. Bunun sonucu ise bu ürünleri tecil terkin uygulaması kapsamında kullanan mükelleflerin bu ürünleri temin ederken ödeyecekleri teminat tutarlarının eskisine nazaran dramatik şekilde artması şeklinde ortaya çıkmıştır.





(*) Söz konusu tabloda kullanılan veriler Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinden alınmıştır. 01.07.2008 tarihine kadar yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararlarında yer almayan 2901.10.90.00.11, 2901.10.90.00.12, 2901.10.90.00.13, 2710.19.81.00.19 ve 2710.19.85.00.11 G.T.İ.P no'lu ürünler için bu kararlarda yer alan 2901.10.90.00.11, 2901.10.90.00.12, 2901.10.90.00.13, 2710.19.81.00.19 ve 2710.19.85.00.11 G.T.İ.P no'lu ürünlerin ÖTV tutarları dikkate alınmıştır.

Yukarıdaki tablolarda yer alan yeşil ile boyalı alanlar, tecil-terkin uygulaması kapsamında verilen teminat tutarlarını yıllar itibariyle birim başına göstermektedir. Buna göre özel tüketim vergisinin ilk uygulamaya konulduğu dönemlerden 02.07.2008 tarihine kadar tecil terkin uygulaması kapsamında temin edilen ürünler 0,05 TL birim ÖTV'ye tabi olmaktadır, bu tarihten sonra (2008/13835 sayılı BKK ile) birimi itibariyle bu mallar için yürürlükte olan vergi tutarları kadar ÖTV'ye tabi olmaları kararlaştırılmıştır.

Hatırlanacağı üzere, vergiye tabi ürünleri ithalatçılarından veya rafineriler dahil imalatçıdan alan mükelleflerin tecil edilecek vergi tutarı ile 12 aylık gecikme faizi tutarı toplamı kadar, direkt imalatçı vasfıyla bu ürünleri ithal etmeleri halinde ise ÖTV tutarı kadar teminat vermeleri gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen 2008/13835 sayılı BKK öncesinde temin edilen ürünler 0,05 TL vergiye tabi olmakta ve 0,035 TL'si tecil edilen ürünlere ilişkin olarak imalatçı vasfıyla ithal edilenlerde birim başına 0,05 TL, yerli imalatçıdan temin edilenlerde birim başına 0,035 TL (ile 12 aylık gecikme faizi) kadar teminat alınmaktaydı. Ancak mezkur Bakanlar Kurulu Kararı ile tecil sonrası ödenen vergi aynı kalırken verilen teminat tutarları çok büyük tutarlara ulaşmaktadır.

Her ne kadar, bu değişikliğin amacı söz konusu ürünleri akaryakıt ürünlerine karıştırarak vergi kaybını neden olanlarla mücadele olsa da; bu ürünleri imalat sürecinde kullanarak (I) sayılı liste dışında ürünler üreten mükelleflere ağır finansman yükleri getirilmiştir. Buna bir de yazımızın sonraki bölümünde değineceğimiz; verilen teminatların çözümsüzlüğü de eklenince ilgili ürünleri sanayi girdisi olarak kullanan mükellefler nezdinde ciddi problemlere yol açtığı görülmektedir.

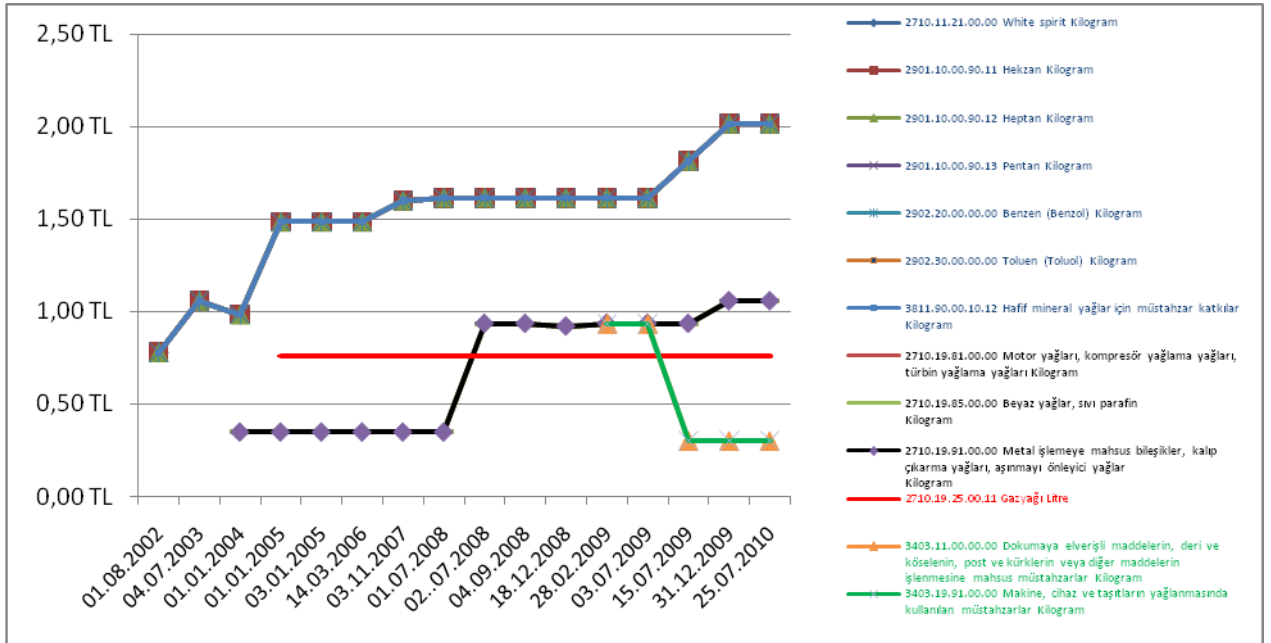
Bu nedendendir ki tecil-terkin uygulamasına yönelik olarak son yıllarda indirimli teminat uygulamasından faydalanmak isteyen mükellef sayısı artmış, ancak bu da beraberinde çok daha büyük bir sıkıntıyı doğurmuştur. Bu sıkıntı, bu uygulamadan yararlanmak isteyen mükelleflerin daha önce süresinde kendilerine tevdi ettiği ve bir şekilde indirimli teminat başvurusuna kadar vergi dairelerinin dikkate almazdan geldiği ÖTV Üretim Raporlarının geriye yönelik olarak detaylı bir şekilde incelenmesini gerektirmesi ile oluşmaktadır. Zira vergi dairelerinde görev

yapan memurların zaman zaman ÖTV Üretim Raporlarını yazan YMM'lerden istediği eksiklik yazılarının içeriğine bakıldığında; henüz bu verginin vergi idaresinin memurları tarafından da iyi analiz edilemediği gerçeğini yansıtmaktadır.

C. Çözülemez teminatlar

(I) sayılı listenin (A) cetvelinde yaygın olarak araçlarda kullanılan benzin, motorin v.b. ürünlerin yer aldığı, buna karşın B cetvelinde ise daha çok solvent, madeni yağ, incelticiler v.b. ürünlerin yer aldığı görülmektedir. Özellikle son yıllarda vergi yükü çok yüksek düzeyde olan A cetvelindeki ürünlere, vergi yükü düşük olan B cetvelindeki malların karıştırılarak vergi kaybına neden olduğunun fark edilmesi ile B cetvelinde yer alan ürünlerin birim vergi tutarları önemli derecede artırılmıştır.

Aşağıdaki tabloda, (I) sayılı listenin B cetvelinde yer alan bazı ürün gruplarına ilişkin yıllar itibariyle uygulanan ÖTV birim fiyatları görülmektedir.



(*) Söz konusu tabloda kullanılan veriler Gelir İdaresi Başkanlığı'nın internet sitesinden alınmıştır. 01.07.2008 tarihine kadar yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararlarında yer almayan 2901.10.00.90.11; 2901.10.00.90.12; 2901.10.00.90.13; 2710.19.81.00.00; 2710.19.85.00.00; 2710.19.85.00.00; 2710.19.25.00.11 G.T.İ.P no'lu ürünler için bu kararlarda yer alan 2901.10.90.00.11; 2901.10.90.00.12; 2901.10.90.00.13; 2710.19.81.00.19; 2710.19.85.00.11; 2710.19.25.00.00 G.T.İ.P no'lu ürünlerin ÖTV tutarları dikkate alınmıştır.

Buna göre, (B) cetvelinde yer alan (gazyağı ve deri-tekstil müstahzarları haricindeki) ürün gruplarının birim ÖTV tutarlarının yıllar itibariyle % 158 ile % 202 arasında dramatik bir şekilde yükseldiği görülmektedir. 2710.19.25.00.11 G.T.İ.P. no'lu gazyağının fiyatı aynı kalırken; B cetveline 28.02.2009 tarihinde eklenen deri ve tekstil sektöründe ağırlıklı kullanılan müstahzarların birim başına belirlenen fiyatı 0,9345 TL, 15.07.2009 tarihinde 0,30 TL'ye düşürülmüştür.

Ancak, bu artışlar üretim sürecinde (B) cetvelindeki malları kullanmakta olan sanayicilere ayrıca bir yük getirmiş, bu anlamda söz konusu ürünlerin imalatında kullanıldığı malların piyasadaki rekabet gücü önemli ölçüde azalmıştır.

Zira Kanun'un 8. maddesinin 1 numaralı bendi uyarınca (tecil terkin uygulaması) söz konusu malları temin ederek (I) sayılı liste dışındaki ürünlerin imalinde kullanan sanayiciler açısından, verginin terkin ile bazı mallar için önceden 0,015 TL olarak ödenen ÖTV tutarı, mevcut uygulamada 0,30 TL'ye yükselmiştir. Dolayısıyla, bahsi geçen sanayiciler tarafından üretilen ürünlerin maliyetleri son senelerde oldukça artmış, buna yazımızın önceki kısımlarında değinilen teminat tutarlarındaki artış da eklendiğinde, tecil terkin uygulamasının sorunsuz yönetimi daha fazla önem kazanmıştır.

(B) cetvelinde yer alan ürünler için belirlenen birim başına ÖTV tutarları ile (1,056 TL, 2,0135 TL v.b.) tecil terkin uygulaması kapsamında ödenen (ürüne göre değişen 0,30 TL veya 0,015 TL) tutarlar arasında kalan tecil vergi, 1 seri no'lu ÖTV Genel Tebliği kapsamında YMM tarafından düzenlenen tespit raporunun ilgili vergi dairesine ibrazı üzerine terkin edilmektedir.

Söz konusu uygulamada karşılaşılan en büyük problem; gerek ilgili malların ithalinde gümrük idarelerine verilen, gerekse imalatçı yahut ithalatçısından alımında ilgili firmanın vergi dairesine verilen teminat tutarlarının gerekli yükümlülüklerin yerine getirilmesine rağmen mükelleflere geri ödemesinin yapılamamasıdır.

Bu hususla ilgili olarak 1 seri no'lu ÖTV Genel Tebliği'nin 16. maddesinde yer alan ifadelerden, anılan tebliğin 9. maddesinde açıklanan YMM raporunun ilgili vergi dairesine ibrazı ile yerli alımlarda vergi daireleri tarafından, ithal alımlarda ise yine vergi dairesinin ilgili gümrük idaresine EK-12 düzenlemek suretiyle gümrük idareleri tarafından bu malların temini esnasında verilen teminatların geri alınabileceği anlaşılmaktadır.

Zira, söz konusu teminat tutarları gerek nakit gerek de teminat mektubu şeklinde verilmesi neticesinde çok yüksek bir finansman maliyetine neden olmaktadır. Bu hususta vergi idaresinin söz konusu teminat çözümü işlemlerini mümkün olan en hızlı yöntemle çözmesi sanayici açısından büyük önem taşımaktadır.

Tüm yükümlülüklerini yerine getiren mükelleflerin bağlı buldukları vergi dairelerince Ek:12 formunun doldurulması ilgili gümrük idaresine sunulması neticesinde teminatların çözüleceği gerek kanunda gerek de tebliğde açıkça ifade edilmesine ve bu hususta herhangi bir tereddüt oluşmamasına karşın, vergi daireleri ve gümrük idarelerinin bu işlemleri yerine getirmediği görülmektedir. Bu hususta mükellefin hakkı olan teminatların çözülmesi için gerekli evrakları düzenlemeyen vergi daireleri ve memurlarının yasal mevzuata aykırı davrandıklarını bir kez daha hatırlatmak isteriz.

Mükelleflerden talep edilen teminat rakamlarının düşürülmesi tecil terkin sisteminin Özel Tüketim Vergisi Kanunu kapsamında daha sağlıklı bir uygulama tabanı bulmasını sağlayacak önlemlerden biri olarak görülmektedir. Zira, yazımızın önceki kısımlarında da bahsettiğimiz üzere tecil terkine konu edilen vergi rakamının düşük olduğu dönemde teminat tutarı da düşük kaldığından bu teminatların çözülmesi hususunda ciddi problemler yaşanmamaktaydı.