

Duyuru Tarihi : 06.10.2009
Duyuru No : DUYURU/2009-093
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI DERGİSİ / EKİM 2009 / SAYI : 338 / Sayfa : 4 - 8

Cemalettin TURAN
YMM, BDO Denet

İHRAÇ MALI TAŞIYAN ARAÇLARA MOTORİN TESLİMİNDE UYGULANAN ÖTV VE KDV İSTİSNASINDA AZAMI 550 LT. DEĞİL, ARACIN “STANDART DEPOSUNUN” ALABİLDİĞİ MİKTAR SINIRI GEÇERLİDİR

Son zamanlarda, ihracat malı taşıyan araçlara motorin tesliminde ÖTV ve KDV istisnası uygulamasında, azami sınırın 550 lt. olarak uygulanması gerektiğine dair görüşlere rastlanmaktadır. Oysa Kanunda bu şekilde rakamla ifade edilen bir sınır öngörülmesi değildir.

İhracat malı taşıyan araçlara motorin tesliminde ÖTV ve KDV istisnasının yasal dayanakları, “standart depo” tanımı ile ilgili düzenlemeler ve resmi makamların bu konudaki yerleşik uygulamaları dikkate alınarak görüşlerimiz aşağıda ayrıntılı bir biçimde açıklanmıştır.

1. İhracat Malı Taşıyan Araçlara Motorin Tesliminde ÖTV ve KDV İstisnasını İhdas Eden 5493 Sayılı Kanun ve Gerekçesi:

İhracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına, yalnızca yurt dışına çıkışlarında, motorin tesliminde ÖTV ve KDV istisnası uygulanmasının yasal dayanakları sırasıyla ÖTV Kanunu’nun 7/A ve KDV Kanunu’nun 14/3 ncü maddelerinde düzenlenmiş olup bu hükümler söz konusu kanunlara 5493 sayılı Kanun’la eklenmiştir.

Söz konusu kanun hükümleri aynen şöyledir:

ÖTVK Md. 7/A:

“Kanuna ekli (I) sayılı listede 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 Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarında teslimi vergiden müstesnadır.

Maliye Bakanlığı, bu maddede düzenlenen istisnaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye, istisnayı bu maddeye göre işlem yapanlara verginin iadesi yöntemi ile uygulamaya yetkilidir.”

KDVK Md. 14/3:

“4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarında 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimi vergiden istisnadır. Maliye Bakanlığı, bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

ÖTV ve KDV istisnalarının yegane yasal dayanağını oluşturan bu hükümlerin her ikisi de 1.6.2006 tarihinde yürürlüğe girmiş olup, istisnanın asıl amacı taşımacılık sektörünün daha ucuza akaryakıt temin etmesini sağlamak suretiyle, bu sektörün ihraç mallarımızı taşıdığı esnada yurt dışı rakipleri karşısında maruz kaldığı rekabet eşitsizliğinin giderilmesini temin etmekten ibarettir. Diğer bir ifade ile bu istisnalardan gerçekte faydalananlar motorin dağıtıcıları ve bayileri değil, motorini kullanan taşımacılık sektörüdür.

Yukarıya aynen alınan yasa hükümlerinden anlaşıldığı gibi, araçların depolarına istisna kapsamında teslim edilebilecek azami motorin miktarı parantez içinde yer alan şu hükümle, doğrudan yasa metninde ve hiçbir tereddüde yer bırakmayacak şekilde açıkça belirlenmiştir:

“araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla”

Kanun koyucu bu hükümde, istisna kapsamında teslim edilecek azami motorin miktarını *“standart yakıt deposu miktarını aşmamak”* şeklinde belirlemiş, bunun dışında herhangi bir rakamsal ibare (örneğin 550 litre vb.) öngörmemiştir. Ayrıca Kanunda *“standart yakıt deposu miktarı”* şeklinde belirlenmiş olan azami sınırı değiştirme konusunda ne Bakanlar Kurulu’na ve ne de Maliye Bakanlığı’na (Gelir İdaresi Başkanlığı’na) açık ya da zımni herhangi bir yetki verilmemiştir.

Kanundaki; *“standart yakıt deposu miktarı”* ile kastedilen, hiç şüphesiz motorin tesliminde bulunulan aracın standart yakıt deposunun alabildiği yakıt miktarıdır. Nitekim, yukarıda yer alan ÖTVK Md. 7/A ve KDVK md. 14/3’teki hükümler, 5493 sayılı Kanunun görüşülmesi sırasında TBMM Genel Kurulunda verilen önergelerle son şeklini alan ve kanunlaşan hükümler olup önergelerin gerekçe metinleri aynen şöyledir:

“Gerekçe: yapılan değişiklikle yalnızca yurt dışına ihracat rejimi kapsamında mal taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların gerek aracı hareket ettiren, gerekse soğutucu üniteleri çalıştıran standart depolarıyla sınırlı olmak üzere Bakanlar Kurulunca belirlenecek gümrük kapılarından istisna kapsamında motorin teslimi imkânı getirilmiştir...”

5493 sayılı Kanunun, kanunlaşma sürecinin daha önceki aşamalarında gerek Bakanlar Kurulunca sunulan Kanun Tasarısı metninde ve gerekçesinde ve gerekse TBMM Plân ve Bütçe Komisyonu tarafından kabul edilen şeklinde de, araçların *“standart depolarıyla sınırlı olmak üzere”* ibaresi kullanılmıştır. Bu metinlerin hiçbirinde rakamla ifade edilen bir üst sınır yoktur. TBMM Plân ve Bütçe Komisyonunun Raporunda yer alan şu ibare, Kanun koyucunun amacını hiçbir tartışmaya yer bırakmayacak şekilde ortaya koyacak netliktedir:

“... (istisna kapsamında) satın alınabilecek motorin miktarının araçların standart deposunun alabileceği miktarı aşması halinde, istisnanın sadece standart deponun alabileceği miktarla sınırlandırılması....”

Yukarıda yer verilen kanun hükümlerinin, lafız ve gerekçelerinden anlaşılan amacı açıkça ortaya koymaktadır ki, bu istisnanın uygulanmasında Kanun, araç başına teslim edilecek motorin miktarı için şüphesiz bir üst sınır belirlemiştir. Ancak bu üst sınır, 550 lt gibi rakamsal bir sınır değil motorin teslim edilen aracın standart yakıt deposunun alabildiği miktardır. Bu durumda *“standart yakıt deposu”* ndan ne anlaşılması gerektiğinin ortaya konulması gerekmektedir.

2. Standart Yakıt Deposu Nedir?

“Standart yakıt deposu” deyimini ÖTV ve KDV Kanunlarında tanımlanmadığı gibi 5493 sayılı Kanunda da tanımlanmamıştır.

Mevzuatta buna en yakın deyim, gümrük uygulamalarında çok sık kullanılan *“standart depo”* deyimidir olup, 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 167 nci maddesinin son fıkrasına göre Bakanlar Kurulu’nca çıkarılan 13.1.2000 tarih ve 2000/53 sayılı Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna Tanınacak Haller Hakkında Kararın 102 nci maddesinin 2/b bendinde tanımı şöyle yapılmıştır:

“b) Standart depo deyim,

i- Özel ve ticari ulaşım araçlarında, üretici tarafından aynı türde olan bütün ulaşım araçlarına kalıcı olarak yerleştirilen ve kalıcı düzeni, hem yakıtın doğrudan sevk edilmesine ve hem de nakliye sırasında uygun olduğu yerlerde soğutma ve diğer sistemlerin işletilmesine imkan sağlayan depo,

ii- Özel konteynerlerde, üretici tarafından konteyner ile aynı türde olan bütün konteynerlere kalıcı olarak yerleştirilen ve kalıcı düzeni, nakliye sırasında doğrudan soğutma ve özel konteynerlerde bulunan diğer sistemlerin işletilmesine imkan sağlayan depo anlamına gelir.”

Nitekim Maliye Bakanlığı da, bu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlediği 11 no.lu ÖTV Genel Tebliğinde *“standart yakıt deposu”* nun, *“4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 167 nci maddesinin (9) numaralı fıkrasının (c) bendi hükmü kapsamında gümrük istisnası uygulanan standart depoları”* ifade ettiğini belirterek, doğrudan doğruya 2000/53 sayılı BKK’nın 102 nci maddesinden yukarıya aynen almış olduğumuz *“standart depo”* tanımına atıfta bulunmuştur.

11 no.lu ÖTV Genel Tebliğinde yapılan bu atıf hiç şüphesiz, ÖTV ve KDV Kanunlarında yer alan *“standart yakıt deposu”* tabirinden neyin anlaşılması gerektiğini açıklamaktan ibaret olup, gümrük mevzuatında yer alan *“standart depo”* tabirinin ÖTV ve KDV istisnasında da geçerli olduğunu açıklamaya yöneliktir. Yukarıda, aynen yer verilen 2000/53 sayılı BKK’nın 102 nci maddesindeki *“standart depo”* tanımı, ÖTV ve KDV istisnasını öngören yasa hükümlerindeki lafız ve amaç ile de tamamen uyumludur. Amaç, her bir aracın sahip olduğu, fabrikadaki üretimi esnasında takılmış, orijinal ölçülerdeki yakıt deposunun kapasitesi ile sınırlı motorini istisna kapsamında vermek olduğuna göre, gümrük mevzuatındaki tanımdan bu anlamda yararlanmak yerindedir.

Ne var ki, aksi görüşü savunanlar, tam da bu noktada, 2000/53 sayılı BKK'na yapılan atfın standart depo tanımıyla ilgili 102 nci maddeye değil, ithalatta gümrük muafiyeti sınırları ile ilgili, standart depoda bulunan azami akaryakıt miktarlarının (550 lt.) belirlendiği 103 ncü maddeye yapıldığı gibi tamamen hatalı, kanuna aykırı ve yanlış bir görüşü benimsemektedirler.

3. Kanunda “Standart Yakıt Deposu Miktarını Aşmamak Üzere” İbaresini Dışında Başka Hiçbir Rakamsal Sınır Yer Almamaktadır:

Gerek ÖTV ve KDV Kanunlarında ve gerekse 5493 sayılı Kanunda bu istisnanın standart deponun hacmi ile sınırlı olduğu hükme bağlanmış olup bunun dışında ne bu Kanunlarda ve ne de diğer herhangi bir kanunda belli bir rakam (550 lt vb.) ile tanımlanmış herhangi bir sınır öngörülmemiştir.

4. Kanunda “Standart Yakıt Deposu Miktarını Aşmamak Üzere” Şeklinde Hükme Bağlanan İstisna Ölçüsünü Değiştirebilme ya da Yeniden Tanımlama Konusunda ne Bakanlar Kuruluna ve ne de Maliye Bakanlığı'na Yetki Verilmemiştir:

Ne ÖTV ve KDV Kanunlarında ve ne de 5493 sayılı Kanunda en fazla standart deponun miktarı ile sınırlı olarak uygulanabilecek bu istisnanın, uygulanabileceği azami miktarı değiştirilebilme ya da belli bir miktar (örneğin 550 lt. vb.) öngörerek tespit etme konusunda ne Bakanlar Kuruluna ve ne de Maliye Bakanlığı'na yetki verilmemiştir.

Dolayısıyla, Bakanlar Kurulu'nun bir kararıyla, ya da Maliye Bakanlığı'nın (Gelir İdaresi Başkanlığı'nın) Tebliğ, Sirküler, Genel Yazı, Mukteza vb. bazında bir düzenlemesi ya da yorumuyla istisna miktarına rakamsal bir üst sınır öngörülmesi mümkün değildir. Aksi halde bu, tamamen kanunsuz bir düzenleme olur. Bu nedenle 11 no.lu Tebliğde yapılan “standart yakıt deposu” tanımı ile ilgili gümrük mevzuatına yapılan atfı sadece “standart depo” tanımı ile ilgili olarak 2000/53 sayılı BKK'nın 102 nci maddesine yapılmış saymak zorunluluğu vardır. Aksine bir yorum kanunda yer almayan bir yetkinin kullanılması anlamına gelir ki, bir hukuk devletinde bu kabul edilemez.

5. 2000/53 Sayılı BKK'nın 103 ncü Maddesi, Motorlu Ticari Araçların Standart Depolarında Mevcut Bulunan ve Yurda Girişte Gümrük Vergilerinden Muaf Olarak İthal Edilecek Yakıt Miktarını Belirlemeye Yönelik Olup Standart Deponun Tanımını Yapmamaktadır:

2000/53 sayılı BKK'nın 103 ncü maddesinin 2006/10487 sayılı BKK ile değişik şeklinde 17.5.2006 tarihinden geçerli olmak üzere, motorlu ticari araçların ve özel konteynerlerin standart depolarında bulunan ve gümrük vergilerinden muaf olarak **ithal edilecek** yakıt miktarları,

- TIR çekicilerinde 550 litreyi,
- İstiap haddi 15 tona kadar olan kamyon ve tankerlerde 300 litreyi,
- İstiap haddi 15 tonun üzerinde olan kamyon ve tankerlerinde 400 litreyi,

aşamaz, şeklinde belirlenmiştir. Bu madde ile hükme bağlanan husus “standart depo” nun tanımı değil, 2000/53 sayılı BKK'nın bir önceki (102 nci) maddesinde tanımı yapılan standart deponun içinde bulunan akaryakıtın aracın yurda girişi sırasında hangi miktara kadar olan kısmının gümrük vergilerinden muaf tutulacağını belirlemekten ibarettir. Bu maddenin “standart deponun” ne olduğunu tanımlamak gibi bir amacı yoktur. 550 lt'lik üst sınır uygulanması gerektiğini ileri sürenleri, bize göre

tamamen hatalı olan bu yoruma götüren husus muhtemelen 11 no.lu ÖTV Tebliğinin standart yakıt deposu tanımı ile ilgili cümlesinde yer alan "... *gümrük vergisi istisnası uygulanan standart depoları... ifade eder.*" ibaresidir. Bu cümlede yer alan "...*gümrük vergisi istisnası uygulanan...*" nitelemesi 2000/53 sayılı BKK'nın 103 ncü maddesinde yer alan rakamsal (550 lt vb.) sınırlamalara bir atıf gibi yorumlanmış olabilir. Bu yorum, hiçbir yasal mesnedi bulunmayan hatalı bir yorumdur. Çünkü 11 no.lu ÖTV Tebliğindeki bu niteleme aslında 103 ncü maddede ithalat için öngörülen rakamsal sınırlar (azami 550 lt vb.) çerçevesinde içinde akaryakıt bulunan standart depo tanımının – ki tanım102 nci maddede yer almaktadır – bu istisna için de geçerli olduğunu belirtmekten öte bir anlam taşımamaktadır. Başka bir şekilde ifade etmek gerekirse, bu tür araçlarda ilk imal edildikleri sırada fabrikada takılmış, orijinal, teknik standartlarına uygun yakıt depoları ile birlikte, sonradan ilave edilmiş farklı ölçü ve niteliklerde yakıt depoları da bulunabilir. Kanun koyucu bunlardan ilk üretim sırasında fabrikasında takılmış, teknik standartlara uygun olanlarını "*standart depo*" adı altında tanımlamış, varsa araçtaki ilave depoları ise bu tanımın dışında bırakmıştır. İşte, gerek ithalatta gümrük muafiyeti ve gerekse ihraç malı taşıyan araçlara teslimde ÖTV ve KDV istisnası; ithalat esnasında yurda giriş yapan aracın işbu "*standart deposunun içinde bulunan*" ya da ihraç malı taşıyan araca yurtdışına çıkışı esnasında keza işbu "*standart deposuna konulan*" yakıt için uygulanacak olup, standart deponun dışında araçta ilave depo da varsa ilave deponun içinde bulunan ya da ilave depoya konulan yakıt için bu muafiyet ve istisnaların hiçbirinden yararlanılamayacaktır.

Kanun koyucunun amacı bellidir:

Gerek yurda giren araçlardaki gümrük muafiyetini ve gerekse yurttan çıkan araçlardaki ÖTV ve KDV istisnasını "*standart depo*" nun içinde bulunan veya "*standart depo*" ya konulan yakıt ile ilişkilendirmek istemektedir. Şu farkla ki, gümrük muafiyeti, aracın yurda girişi esnasında "*standart depo*" nun (varsa, başka ilave bir deposunun değil) içindeki yakıtın en fazla 550 lt. lik kısmı için uygulandığı halde, ÖTV ve KDV istisnası aracın yurttan çıkışı esnasında "*standart deposuna*" (varsa, başka ilave bir deposuna değil) konulabilecek standart deposunun hacmi ile sınırlı olmak üzere uygulanacaktır.

6. Mal İhracına, İthalata İlişkin Muafiyet Hükümleri Esas Alınarak Üst Sınır Getirilmesi Anlamsızdır:

İhraç malı taşıyan araçlara sınır kapılarından yurt dışına çıkış yaptıkları esnada standart depolarına motorin teslim edilmesi bir anlamda "*mal ihracatıdır.*" Çünkü bu teslim işlemi, ilgili mevzuatında düzenlenmiş olduğu gibi, Gümrük İdaresinin kontrolü altındaki bir alanda sadece yurtdışına çıkış yapan araçlara yapılmakta, motorini teslim alan aracın o noktadan sonra geriye yurt içi istikametine dönüşü mümkün olmamakta, bulunduğu yöne devam ederek Türkiye gümrük hattından geçip yurtdışına çıkması gerekmektedir. Dolayısıyla bu aracın standart deposunda bulunan motorin, bir anlamda ihraç edilmiş olmaktadır.

Mal ihracatı ÖTV ve KDV Kanunlarında yer alan düzenlemelerle bütünüyle vergiden istisna edilmiş bulunmaktadır. (ÖTVK Md. 5, KDVK Md.11)

İhraç malı taşıyan bir aracın, yurtdışına çıkışı esnasında standart deposunun hacmi daha fazla almaya müsait olduğu halde, kendisine vergiden istisna olarak verilebilecek motorin miktarını, ithalatla ilgili bir muafiyet hükmünden esinlenerek, 550 lt gibi bir üst sınırla sınırlandırmaya çalışmak, kanuna uymadığı gibi, iktisadi ve ticari icaplara da uymamaktadır.

7. Maliye Bakanlığı'nın (Gelir İdaresi Başkanlığı'nın) Önce 16 no.lu Daha Sonra da 17 no.lu ÖTV Genel Tebliği ile Yaptığı Düzenlemeler de 550 lt'lik Sınır Uygulamasının Yersiz Olduğunu Kanıtlamaktadır:

Maliye Bakanlığı 16 no.lu ÖTV Genel Tebliği ile 4.11.2008 tarihinde yaptığı bir düzenlemeyle 11 no.lu ÖTV Genel Tebliğinde yer alan "standart yakıt deposu" tanımını şu şekilde değiştirmiştir:

"Standart yakıt deposu: 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 167 nci maddesinin (9) numaralı fıkrasının (c) bendi hükmü kapsamında çıkarılan, 2000/53 sayılı BKK eki Gümrük Vergilerinden Muafiyet ve İstisna Tanınacak Haller Hakkında Karar'ın 102 nci maddesinde tanımlanan standart depolardaki miktarla sınırlı olmak üzere, söz konusu Karar'ın 103 ncü maddesinde belirtilen yakıt miktarının iki katını aşmamak üzere istisna uygulanacak standart depoları ifade eder"

Bu Tebliğdeki düzenlemesi ile Maliye Bakanlığı, her şeyden önce ÖTV ve KDV istisnasının, kanuna tamamen uygun biçimde, 2000/53 sayılı BKK'nın 102 nci maddesinde tanımlanan "standart depolardaki miktarla sınırlı olmak üzere" uygulanacağını açıkça ifade etmiştir. Böylece 11 no.lu ÖTV Genel Tebliğindeki önceki tanımına açıklık getirmiştir. Ne var ki, bunu yaparken, kanunla verilmiş bir yetkisi olmadığı halde, "2000/53 sayılı BKK'nın 103 ncü maddesinde belirtilen yakıt miktarının (550 lt vb.) iki katını aşmamak üzere" şeklinde bir rakamsal üst sınır koymuştur. Kanunla verilmiş bir yetkisi olmadan böyle bir düzenleme yapamayacağı tereddütsüz bulunduğundan, çok geçmeden bu yanlışlığı fark etmiş olacak ki, sadece 18 gün sonra 22.11.2008 tarihinde yayımladığı 17 no.lu ÖTV Tebliği ile, 16 no.lu ÖTV Tebliği ile yapılan düzenleme iptal edilerek yeniden 11 no.lu ÖTV Tebliği'nin 16 no.lu ÖTV Tebliğinden önceki haline dönmüştür.

Bize göre, 16 no.lu ÖTV Tebliği ile yapılan "2000/53 sayılı BKK'nın 102 nci maddesinde tanımlanan standart depolardaki miktarla sınırlı olmak üzere" tanımı eskisine göre yeni bir tanım olmayıp, kanuna göre olması gereken tanımı tekrardan ibarettir; dolayısıyla 17 no.lu ÖTV Tebliği ile bu ibarenin kaldırılarak yeniden 11 no.lu Tebliğdeki eski tanıma dönmüş olması, "standart depolardaki miktarla sınırlı olmak üzere" kuralını değiştirmiş değildir. Değişen ya da ortadan kalkan sadece, 16 no.lu ÖTV Tebliği ile kanuna aykırı biçimde konulan "2000/53 sayılı BKK'nın 103 ncü maddesinde belirtilen yakıt miktarının iki katını aşmamak üzere" şeklindeki Tebliğ düzenlemesidir.

8. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün "Standart Depo" Tanımı ile İlgili Olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na Verdiği Görüş :

Gümrükler Genel Müdürlüğü bu konu ile ilgili olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'na yazdığı 14.10.2008 tarih ve 24180 sayılı yazısında; 2000/53 sayılı BKK'nın 103 üncü maddesinde belirlenen rakamsal limitlerin (550 lt) sadece Türkiye'ye giriş yapan araçları kapsadığı, 5493 sayılı Kanunla ihdas edilen ÖTV ve KDV istisnalarında ise limitin, yurtdışına ihraç eşyası taşıyan araçların standart depoları ile sınırlı tutulduğu; yurtdışında tüketilmesi öngörülen bu yakıtlara tanınan istisnanın, yurt içine yönelik ithalat eşyası taşıyan veya transit amaçlı giriş yapan araçlar için öngörülen yakıt muafiyet limitleriyle ilişkilendirilmemesi gerektiği görüşünde olduğunu bildirmiştir. (Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 21.10.2008 tarih 24658 sayılı yazısında yer alan açıklama.)

9. Başbakanlık Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün Edirne Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğü'ne Hitaben Yazdığı Talimat :

Edirne (Kapıkule) Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğü'nün 12.09.2006 tarih ve 31368 sayılı yazısına cevaben Gümrükler Genel Müdürlüğü'nün 19.01.2007 tarih ve 002024 sayılı talimatında, ithalatta uygulanan muafiyet (550 lt) sınırının yurtdışına çıkış yapan araçları kapsamadığı, sözkonusu araçların yurtdışına çıkışlarında standart yakıt depolarını aşmamak kaydıyla vergisiz yakıt almalarının mümkün bulunduğu belirtilerek, gereğinin yapılması talep edilmiştir.

Edirne (Kapıkule)Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğü, bu talimata göre işlem yapılmasını 25.01.2007 tarih ve 5665 sayılı bir yazısı ile ayrıca İpsala Gümrük Müdürlüğü'ne de bildirmiştir.

İhraç malı taşıyan araçlara sınır kapılarında ÖTV ve KDV'den istisna motorin teslimine ilişkin kanun hükümlerine dayanılarak çıkarılan 26.06.2006 tarih ve 2006/10784 sayılı BKK'nda, bu istisnaların Ambarlı, Pendik, İpsala, Tekirdağ, Kapıkule ve Hamzabeyli sınır kapılarındaki **Gümrüklü Sahalarda** uygulanacağı belirlenmiştir.

Buna göre, ihraç malı taşıyan araçlara vergiden istisna motorin teslimi Gümrük İdaresinin kontrolü altında yapılan bir işlem olmak zorundadır ve nitekim ilgili gümrük idareleri de bu kontrolü yapmaktadır. Gümrük İdaresi'nin fiilen kendi kontrolü altında gerçekleşen bir işleme izin veren kanun hükmünü uygularken 550 lt. gibi bir üst sınırı değil, yasanın emrettiği biçimde standart deponun miktarını esas alması, bize göre kanuna uygun bir uygulamadır.

10. Sonuç :

Mevcut kanun hükümleri karşısında, ihraç malı taşıyan araçlara teslim edilen motorinin ÖTV ve KDV'den istisna edilecek kısmı için, 550 lt'lik bir üst sınır olduğunu ileri sürmek mümkün değildir; üst sınır, motorin teslim edilen aracın "*standart deposunun*" hacmidir. Gelir İdaresinin, yayımlayacağı bir Tebliğ ya da Sirkülerle, kanunun açık hükmüne rağmen bu konuda ortaya çıkan çelişkili görüşleri gidermesi gerektiği görüşündeyiz.