

Duyuru Tarihi : 07.05.2007
Duyuru No : DUYURU/2007-086
Yayımlandığı Yer : VERGİ DÜNYASI / MAYIS 2007/ SAYI : 309

Cemalettin TURAN
Yeminli Mali Müşavir
DENET YMM A.Ş.

SERBEST BÖLGEYE YAPILAN İHRACAT TESLİMLERİNDE ÖTV İSTİSNASI UYGULANIP UYGULANMAYACAĞI

1. ÖTV VE KDV KANUNLARINDA YER ALAN HÜKÜMLER:

6.6.2002 tarih ve 4760 sayılı ÖTV Kanunu'nun 5'inci maddesinde "İhracat İstisnası" başlığı ile yer alan hükmün 1'inci fıkrası aynen şöyledir :

" MADDE 5.-1. Bu Kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimleri aşağıdaki şartlarla vergiden müstesnadır.

- a) Teslim yurt dışındaki bir müşteriye yapılmalıdır. Yurt dışındaki müşteri tabiri; ikametgahı, 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.

....."

Yukarıda yer alan hüküm, ÖTVK'nun kabul edildiği tarihte, KDV Kanunu'nun yürürlükte olan 11 ve 12'nci maddelerinden alınmıştır. 2002 yılında KDVK'nun yürürlükte olan ilgili hükümlerinin mal teslimine ilişkin kısımları aynen aşağıdaki gibidir :

"MADDE 11. -1. Aşağıdaki teslim(ler) vergiden müstesnadır :

a) İhracat teslimleri"

"İhracat Teslimi"

MADDE 12. – 1. Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır :

- a) Teslim yurtdışındaki bir müşteriye yapılmalıdır.
- b) Teslim konusu mal **Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden** çıkarak bir dış ülkeye vasıl olmalıdır.

.....
.....

2. *Yurtdışındaki müşteri tabiri ; ikâmetgahı, işyeri, kanunî ve iş merkezi yurtdışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir firmanın yurt dışında kendi adına müstakilen faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.*

.....”

KDV Kanunu’nun yukarıda yer verdiğimiz hükümleri yürürlükte iken yayımlanmış bulunan 39 seri no.lu KDV Genel Tebliği’nin III no.lu bölümünde, **serbest bölgelere yapılan mal teslimlerinin ihracat istisnası hükümleri çerçevesinde işlem göreceği** açıkça belirtilmiştir.

Gerek KDV Kanunu’nun ve gerekse, pek çok tanımı ve kavramıyla KDV Kanunu’na dayandırılmış bulunan ÖTV Kanunu’nun aynı dönemde yürürlükte olan yukarıdaki hükümlerine dayanılarak serbest bölgelere yapılan teslimler, hiç tereddütsüz “*ihracat*” sayılmış ve bu teslimlerde gerek KDV ve gerekse ÖTV istisnası hiç tereddütsüz biçimde uygulanı gelmiştir.

2. KDV KANUNU’NDA 2003 YILINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER:

KDVK’nun yukarıya aynen alınan hükümlerinde 24.04.2003 tarihinde yürürlüğe giren 4842 sayılı Kanunla bazı değişiklikler yapılmış ve bir teslimin, ihracat teslimi sayılabilesine ilişkin şartları belirleyen 12. maddesinde “*serbest bölgedeki alıcılara*” teslimler ayrıca zikredilmiştir. Hükümün yeni hali şöyledir :

“**MADDE 12. – 1. Bir teslimin ihracat teslimi sayılabilesi için aşağıdaki şartlar yerine getirilmiş olmalıdır.**

- a) *Teslim yurt dışındaki bir müşteriye veya bir serbest bölgedeki alıcıya yapılmalıdır.*
- b) *Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı(dır).”*

KDV Kanunu’nda böyle bir değişiklik yapılmış ancak ÖTV Kanununda yapılmamıştır.

Dolayısıyla, 24.04.2003’ten sonraki dönem itibariyle kanun metinlerinin yürürlükte olan şekilleri karşılaştırıldığında, yüzeysel bir bakışla, serbest bölgeye yapılan teslimlerin ÖTV açısından “*ihracat teslimi*” sayılmayacağı gibi bir yoruma ulaşılmaktadır. Nitekim, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 10.07.2006 tarih ve 2463 sayılı muktezasında şu görüşlere yer verilmiştir.

“İlgide kayıtlı yazınızda, iliniz mükelleflerinden Doğalgaz Dağ. Paz. ve Tic. A.Ş. tarafından serbest bölgede faaliyet gösteren Serbest Bölge Kuruluşu ve İşleticisi A.Ş.’ye yapılan doğalgaz teslimlerinde düzenlenen faturalarda özel tüketim vergisi ve katma değer vergisinin gösterilip gösterilmeyeceği ile bu vergilerin indirim konusu yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığınız görüşüne ihtiyaç duyulduğu anlaşılmıştır.

1. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ YÖNÜNDEN:

Bilindiği üzere, Özel Tüketim Vergisi Kanununun 5 inci maddesinde, ihracat istisnası hükümleri düzenlenmiş olup, yurt dışındaki müşterilere teslim edilen ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkan mallar özel tüketim vergisinden istisna edilmiştir. Buna göre, serbest bölgelere yapılan teslimlerin ihracat istisnası kapsamında

değerlendirilebilmesinin şartlarından biri teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılmasıdır. 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 etmektedir.

Bu göre, serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşteriler yurt dışındaki müşteri kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, bu bölgelere yapılan mal teslimlerinin Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 5 inci maddesi kapsamında ihracat istisnası olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamakta ve söz konusu teslimlerde Özel Tüketim Vergisi uygulanması gerekmektedir.

2. KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 11 ve 12 inci maddeleri uyarınca serbest bölgedeki alıcıya yapılan teslimler malın serbest bölgeye vasıl olması şartıyla ihracat istisnası kapsamına girmektedir.

Buna göre, serbest bölge işletmecilerine yapılan doğalgaz teslimine ilişkin tahakkuk ettirilen doğalgaz bedelinin ihracat istisnası kapsamında vergiden müstesna tutulması mümkün bulunmakta olup Serbest Bölge Kurucusu ve İşletmecisi A.Ş. adına tahakkuk ettirilen doğalgaz bedeline ilişkin belgelerde katma değer vergisi gösterilmeyecektir.....”

Bize göre, bu yorum ÖTV açısından Kanun hükümlerinin ne lafzına ve ne de ruhuna uygun olmadığından son derece hatalı bir yaklaşım içermektedir.

Her şeyden önce, ÖTV açısından ihracat istisnasının uygulanamayacak olması, serbest bölgelerde faaliyet gösteren müşterilerin yurtdışındaki müşteriler kapsamında değerlendirilemeyeceği düşüncesine dayandırılmıştır ki, bu doğru bir gerekçe değildir. Serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükellefler coğrafi anlamda elbette yurtdışında değildirler ancak hukuken yurtdışındaki müşteriler kapsamında değerlendirilmeleri gerekir. Aksi halde, serbest bölgelere teslimlerin ihracat teslimi sayıldığı 1985 – 2002 yılları arasındaki KDV istisnası uygulamalarının cevabını vermek mümkün değildir.

(Yukarıdaki muktezaya konu işlem açısından asıl hazin durum ise, teslim konusu malın doğalgaz olması dolayısıyla, serbest bölgede tüketilecek ve oradan yurtdışı edilemeyecek olması nedeniyle, muktezaadaki anlamıyla yurtdışındaki müşteriye teslim şartını büsbütün kaybedecek olması ve bu nedenle de serbest bölgede tüketilen söz konusu doğalgaz üzerindeki ÖTV yükünün hiçbir zaman arındırılmayacak olmasıdır.)

Yukarıda açıkladığımız nedenlerle, GİB 'nin söz konusu muktezasındaki görüşlerine katılmamız mümkün değildir.

3. SERBEST BÖLGEYE TESLİMLERDE ÖTV İSTİSNASI UYGULANMALIDIR:

Bize göre, serbest bölgeye mal teslimleri eskiden olduğu gibi, ÖTV açısından da ihracat teslimi sayılmaya devam edilmeli ve ÖTV istisnası uygulanmalıdır.

Bu görüşümüzün gerekçeleri şunlardır :

- ÖTV de aynen KDV gibi bir işlem vergisidir ve dayandığı temel esaslar, kavramlar ve tanımlar pek çok yerde aynen, diğer pek çok durumda da hemen hemen bütünüyle KDV Kanununa ve ilgili mevzuatına dayandırılmıştır. Yani ÖTV'nin kuralları KDV'den alınmıştır. Bu, KDV'nin o güne kadar yerleşmiş uygulamalarının ÖTV için de geçerli olduğunu gösterir.

- 4842 sayılı Kanun'la 24.4.2003 tarihinden itibaren KDV Kanunu'na eklenen "*serbest bölgelere teslim*" ibaresi yenilik doğurucu bir düzenleme değildir; yapılmakta olan bir uygulamanın, ilgili madde hükmünde lafızla ifade edilmesinden ibarettir. Yani serbest bölgelere teslimlerin KDV açısından ihracat teslimi sayılması 24.4.2003 tarihinden itibaren başlamış değildir, o tarihten önce de serbest bölgelere teslimler zaten KDV istisnası kapsamına girmektedir. KDV Kanunu'na böyle bir ibarenin girmiş olması o tarihteki uygulamayı ne genişletmiş ne de daraltmıştır. Bir başka deyişle KDV Kanununa bu ibarenin eklenmiş olması ne hukuksal ve ne de pratikte bir değişikliğe yol açmış değildir. Durum böyle olunca, yani doğrudan ilgili bulunduğu KDV'nin uygulamasında herhangi bir değişikliğe yol açmayan (sonuç doğurmayan) bir ibarenin, bir başka vergi olan ÖTV'nin uygulamasında değişikliğe yol açtığını, sonuç doğurduğunu ileri sürmek hatalıdır.
- Başka bir şekilde ifade edilecek olursa, KDV Kanunu'na "*serbest bölgelere teslim*" ibaresinin ilave edildiği tarihten önceki dönemde, gerek KDV ve gerekse ÖTV açısından serbest bölgelere teslimler "*ihracat teslimi*" sayılmıyor olsaydı, ancak o takdirde, KDV Kanununa "*serbest bölgelere teslim*" ibaresinin ilavesi yenilik doğurucu bir düzenleme olarak karşımıza çıkacak ve o tarihten itibaren "*serbest bölgelere teslim*" KDV açısından ihracat teslimi sayılacak ve fakat ÖTV Kanunu'nda böyle bir düzenleme yapılmadığı sürece, ÖTV açısından bunlar ihracat teslimi sayılamayacaktı.
- Serbest Bölgeler eskiden olduğu gibi halen de Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi "*dışında*" sayılmaktadır. (SB Kanunu Md. 6) Dolayısıyla serbest bölgelere yapılan teslimler ihracat sayılmaz ve ÖTV istisnası uygulanmaz ise serbest bölgelerde (Gümrük Bölgesi dışında) ÖTV mükellefiyetlerinin nasıl uygulanacağını cevaplandırılması gerekir. ÖTV Kanunu'nun 7'nci maddesinin 7'nci fıkrasında; 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun transit, gümrük antrepo, dahilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi tutulanlar ile **serbest bölgeler** ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı mallar vergiden istisna edilmiş bulunmaktadır. Buna göre, TC Gümrük Bölgesi'nden çıkarak serbest bölgeye teslim edilen bir mala serbest bölgeye girdikten sonra ÖTV uygulanması ve dolayısıyla serbest bölgedeki bir alıcının (bu alıcı şube de olabilir) ÖTV mükellefi olması mümkün değildir. Bu nedenle de, serbest bölgeye teslimin "*ihracat*" sayılarak istisnadan yararlandırılması ÖTV'nin mantığına ve ruhuna en uygun çözümdür.
- Bir başka fakat dolaylı gerekçe ÖTV Kanunu'nun 2'nci maddesinde yer alan "*ithalat*" tanımıdır; söz konusu tanıma göre ithalat, verginin konusuna giren malların TC Gümrük Bölgesine girişini ifade etmektedir. Yani yurt dışından serbest bölgeye gelen mal ithal edilmiş sayılmadığına göre bunun mefhumu muhalifinden serbest bölgeye Türkiye'den giden malın ihraç edilmiş sayılması gerektiği sonucuna ulaşılabilir.
- Bir mal serbest bölgeye gönderildiğinde KDV' sinin arındırılması, ÖTV' sinin arındırılmaması düşünülemez. Bu vergilerin her ikisi de işlem vergisi olup, malların Türkiye'yi terk ettikleri aşamada her iki vergiden de arındırılmış olması genel kuraldır. Malın Türkiye'den serbest bölgeye çıkarıldığı anda hukuken Türkiye'yi terk ettiği kabul edilir.
- Bir malın doğrudan yurtdışına gönderildiği durumda ÖTV' den arındırılması buna mukabil serbest bölgeden geçirilerek yurtdışına gönderildiğinde arındırılmaması serbest bölgeler aleyhine sonuçlar doğurur. Kanun koyucunun ne serbest bölgeler ve ne de ÖTV düzenlemelerindeki amacının bu olmadığı bellidir.

4. SONUÇ:

Bize göre, ÖTV açısından, serbest bölgelere mal teslimi eskiden olduğu gibi ihracat teslimi sayılmalı ve ÖTV Kanunu'nun 5'inci maddesine göre ihracat istisnası uygulanmalıdır.

Bu nedenle, Gelir İdaresi'nin yukarıda yer verilen muktezasındaki görüşünü gözden geçirerek değiştirmesine ya da ivedi bir kanun değişikliği ile uygulamaya açıklık getirilerek tereddütlerin giderilmesine acilen ihtiyaç vardır.