

DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 08.01.2018
Duyuru No : 2018/007
Yayımlandığı Yer : YAKLAŞIM DERGİSİ -
OCAK 2018

Haluk ERDEM
Yeminli Mali Müşavir

haluk.erdem@bdo.com.tr

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

İMALATTA KULLANILAN MADENİ YAĞ, SOLVENT GİBİ ÖTV KANUNU’NUN I/B LİSTESİNDE YER ALAN MALLARIN ÖTV’SİNİN İADESİNDE, BU MALLARIN ÜRETİMİNE GİRDİĞİ DİĞER MALIN BÜNYESİNE GİRME KISTINI GETİREN İDARİ GÖRÜŞ KANUNA AYKIRIDIR

I. GİRİŞ:

Özel Tüketim Vergisi Kanununa (ilerleyen kısımlarda “**Kanun**” yahut “**ÖTVK**” olarak anılacaktır) ekli (I) sayılı Listenin (B) Cetvelinde yer alan malları ilgili yasal düzenlemelerde belirtilen şekilde imalatla kullanan sanayicilerin / imalatçıların, ÖTV gibi yüksek bir vergi yüküne maruz kalmalarını önlemek için, ÖTV Kanununun 8/1’inci maddesinde tecil - terkin sistemi öngörülmüştür. Diğer taraftan, 09.10.2012 tarihinde yürürlüğe giren 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı¹ ile uygulamada değişikliğe gidilerek, tecil-terkin uygulamasına son verilmiştir. Bunun yerine “**İmalatçılara / Sanayicilere İade**” uygulamasına geçilmiştir.

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited’in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2017 yılında 8,1 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160’den fazla ülkede bulunan 1.500 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 74.000’nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

¹ 09.10.2012 tarih ve 28436 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
DENET DUYURU
Sayı : 2018/007/1

Maliye İdaresi, önce 3 no.lu ÖTV Sirküleri ile daha sonra da çıkarılan Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği ile, ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı Listenin (B) Cetvelinde yer alan malların, (I) sayılı Listenin dışında kalan malların imalinde kullanılması halinde bu malların alımında tecil edilen verginin terkinin veya alımında ödenen ÖTV'nin iadesi için, bu malların doğrudan imal edilen diğer malın bünyesine girmesi şartını aramaktadır.

Oysa ki gerek ÖTV Kanunu'nun 8/1. Maddesi gerek se 12/4. Maddesi ve bu maddeye uygun şekilde çıkarılan 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında, tecil-terkin veya iade şartı olarak sadece bu malların imalatıta kullanılması yeterli görülmüş, imalinde kullanıldığı diğer malın (I Listede olmaması kaydıyla) bünyesine girme kısıtı getirilmemiştir.

Buna göre, alındığı tarihten itibaren 12 aylık sürede imalatıta kullanılmak kaydıyla, I/B sayılı Listede yer alan solvent, madeni yağ vb. malların ister imal edilen diğer malın bünyesine girsin, ister diğer malın yağlanması, temizlenmesi amacıyla bünyesine girmesin, isterse de malın üretiminde kullanılan makinaların yağlanması gibi dolaylı olarak imalat sürecinde rol alsın, yani hammadde, yardımcı madde, işletme malzemesi olduğuna bakılmaksızın imalat sürecinde kullanılması tecil-terkin veya iade için yeterlidir.

Bunun gerekçeleri aşağıda detaylıca irdelenmiştir.

II. KANUN KOYUCU, AKARYAKIT TÜKETİM VERGİSİ VE AKARYAKIT FİYAT İSTİKRAR PAYINDAN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ'NE GEÇİŞTE İMALATÇININ ÜZERİNDE İLAVE YÜK OLUŞTURULMAMASINI AMAÇLAMİŞTİR:

Bilindiği gibi, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun ihdası ile, Kanuna ekli (I) sayılı Listeye dahil petrol kökenli mallar 01.08.2002 tarihinden geçerli olmak üzere ÖTV'ye tabi hale gelmiştir.

Diğer yandan, bu Kanunun 18. Maddesi ile 79 sayılı Finansman Kanunu'nun 5/c maddesinde yer alan akaryakıt fiyat istikrar payı ve 3074 sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu (ATVK) ile alınan akaryakıt tüketim vergisi yine aynı tarih itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır. Bunun sebebi aynı mallardan hem akaryakıt fiyat istikrar payı (AFİP) hem akaryakıt tüketim vergisi (ATV) hem de özel tüketim vergisi alınmak istenmemesidir. Anlaşılacağı üzere bu mallardaki ÖTV, daha önceki AFİP ve ATV yerine getirilmiştir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı liste (A) ve (B) cetvelleri olmak üzere iki grup maldan oluşmaktadır.

Bunlardan (A) Cetvelinde olanları benzin, motorin, fuel oil, doğalgaz, propan, bütan, sıvılaştırılmış petrol gazı, doğal gaz, petrol koku, bio dizel gibi doğrudan yakıt olarak kullanılan mallardır.

(B) Cetvelinde olanlar ise yakıt olmak amacıyla değil, çeşitli sınai amaçlar için kullanılan solventler ve madeni yağlardan oluşan mallardır.

Mezkur Kanunla yürürlükten kaldırılan 3074 sayılı ATVK ise, benzin, motorin, butan, propan, sıvılaştırılmış petrol gazı, fuel oil, doğalgaz gibi doğrudan yakıt olarak kullanılan malları vergilendirmekteydi. Yukarıda belirtildiği gibi bu mallar ÖTV'ye tabi olunca mükerreren ATV yükü de olmasın diye ATVK aynı tarihte yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak önceden sadece yakıt olarak kullanılan ve ATV'ye tabi olan petrol kökenli bu mallar ATV yerine ÖTV'ye tabi kılınırken, bu defa daha önce ATV'ye konu olmayıp, çeşitli sınai amaçlar için kullanılan solvent ve madeni yağlar da ÖTV'ye konu edilmiş ve (B) Cetveline konulmuştur. Bu malların daha önce ATV'ye tabi değilken ÖTV kapsamına alınmasının nedeni, anılan malların daha önce ATV yükü taşımadığı için ATV yükü taşıyan yakıtlara göre çok ucuz temin edilmesinden dolayı piyasada kaçak şekilde yakıt olarak kullanılması ve bu yolla vergi kaybına neden olmasıdır. ÖTV'nin ihdası ile bu mallar da ÖTV'ye tabi hale getirilerek, akaryakıtlara göre fiyat avantajları ortadan kaldırılmıştır.

Bununla birlikte, (I) sayılı Liste'nin (B) Cetvelinde yer alan bu mallar ÖTV'ye tabi tutulup piyasa fiyatları artınca, bu malları kullanan sanayicilerin maliyetleri de daha öncesine nazaran olağanüstü derecede artmıştır. Kanun koyucu bu durumun önüne geçmek için, ÖTVK'nun 8/1. Maddesinde yer alan tecil/terkin müessesesini getirmiştir. Bu müessese, (I) sayılı Listenin (B) Cetvelinde yer alan malların (I) sayılı listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere mükellefler tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen ÖTV'nin tecili, bu malların tecilden itibaren bir yıllık süre içinde kullanılması halinde terkin şeklinde özetlenebilir. Bu suretle ÖTV'nin ihdasından önce bu yükü taşımayan sanayicilerin, ÖTV'nin ihdasından sonra da bu yükü taşımalarının önüne geçilmiştir.

Nitekim 4760 sayılı Kanunun bu maddesinin gerekçesi aşağıdaki gibidir: *"Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetveli; üzerindeki vergi yükünün çok az olması nedeniyle, akaryakıt ürünlerine yasal olmayan bir şekilde katılabilen ve kamuoyunda "solvent" olarak adlandırılan mallardan oluşmaktadır. Bu suretle haksız kazanç sağlanmasının ve taşıtların zarar görmesinin önlenmesi amacıyla söz konusu malların vergi tutarları, katılabilecekleri akaryakıt ürünlerinin vergi tutarlarına eşit hale getirilmiştir. Ancak bu malları girdi olarak kullanan imalatçılara yürürlükten kaldırılan akaryakıt fiyat istikrar payı tutarı dışında ek bir vergi yükü getirilmemesi amacıyla, maddenin (1) numaralı fıkrasında tecil-terkin müessesesi düzenlenmiştir. Bu suretle söz konusu malları, (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde girdi olarak kullanan imalatçıların, Bakanlar Kurulunca belirlenecek tutar dışında özel tüketim vergisi ödememeleri sağlanmaktadır. Bu suretle alınan malların 12 ay içinde (I) sayılı listedeki mallar dışındaki malların imalinde kullanıldığının ispat edilememesi halinde zamanında alınmayan vergi, vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur.*

Ancak, bu kapsamda teslim edilen mallara ait verginin 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler dolayısıyla terkin edilememesi halinde bu vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilecektir.”

III. İLAVE YÜK GETİRMEMEK İÇİN ARANILAN İMALATTA KULLANMA ŞARTI VE BUNUN KAPSAMININ NE ŞEKİLDE YORUMLANMASI GEREKTİĞİ:

Bilindiği üzere Kanunun 8/1. Maddesiyle düzenlenen tecil/terkin müessesesi, Bakanlar Kurulu’nun Kanunun 12/4. Maddesinden aldığı yetkiye dayanarak çıkardığı 2012/3792 sayılı Kararname ile önce normal tarifeye göre tahsil edilen verginin Bakanlar Kurulunca belirlenen tutarı aşan kısmının iadesi yöntemine geçişle son bulmuştur. Esasen ikisinin de amacı sanayicilerin imalatatta kullandığı madeni yağ ve solventler üzerindeki eski akaryakıt tüketim vergisinden ÖTV’ye geçişle meydana gelen artışın telafisi ve sanayici üzerinde sadece eski akaryakıt fiyat istikrar payına tekabül eden bir tutar kadar yük kalmasıdır. Uygulanış biçimleri farklı olsa da amacı aynıdır. İmalatta kullanılmak üzere alınan madeni yağ ve solventlerin alındığı ayı takip eden 12 aylık süre içinde (I) sayılı liste dışındaki malların imalinde kullanılması halinde, ÖTVK’nun 8/1 maddesi uyarınca tecil edilmek suretiyle ödenmeyen vergi terkin, ÖTVK’nun 12/4 maddesi uyarınca satın alma aşamasında normal tarifeye göre ödenen vergi ile Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen tarife arasındaki fark iade olunur. Tecil-terkin sisteminde Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen tecil edilmeyen kısım da, iade sisteminde Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen ve imalatçıya iade edilmeyen ÖTV tutarı da, ÖTV’ye geçişten önce bu mallardan alınan AFİP’e tekabül etmektedir. Bir başka deyişle, solvent, madeni yağ gibi petrol türevi mallardan daha önce zaten AFİP alındığından, Bakanlar Kurulu’nca AFİP’e tekabül eden ÖTV’nin tecil veya iade edilmemesi, imalatçılar / sanayiciler üzerinde ilave bir yük yaratmamaktadır. İkisi arasındaki temel fark, ikincisinde imalatçının / sanayicinin ödemeyi mal temini aşamasında yapıp, sonradan bunu iade alması dolayısıyla bir miktar finansman yüküne katlanmasıdır.

Diğer yandan Maliye Bakanlığı tarafından tecil/terkin sistemi yürürlükteyken çıkarılan 3 no.lu ÖTV Sirküleri ile ÖTVK’na ekli (I) Sayılı listenin (B) Cetvelinde yer alan malların, (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde girdi olarak kullanılması (sonradan damıtma veya benzeri yöntemlerle ayrıştırılmış olması işlemi dahil) halinde, ÖTV Kanunu’nun 8/1 inci maddesinde yer alan tecil-terkin imkanından yararlanılmasının mümkün olduğu, söz konusu malların temizlik, test, yağlama ve benzeri amaçlarla imal edilen ürünün bünyesine girmeksizin yardımcı madde veya sarf malzemesi olarak kullanılması halinde ise Kanunun 8/1 maddesinde yer alan tecil-terkin uygulamasından yararlanılmasının mümkün olmayacağı yönünde görüş bildirilmiştir.

Aynı görüş, iade sistemine geçiş sonrasında çıkarılan Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği ile de tekrar edilmiştir.

Oysa ki, bu malların doğrudan imal edilen sınai mamulün bünyesine girmesi gerektiği, temizlik, test, yağlama ve benzeri amaçlarla imal edilen ürünün bünyesine girmeksizin yardımcı madde veya sarf malzemesi olarak kullanılması durumunda bu uygulamalardan yararlanılamayacağı yönündeki idari yorumun, Kanunun 8. ve 12/4 maddeleriyle yapılan düzenlemelerden beklenen amaçla uyarlılığı yoktur. Bu düzenlemelerden beklenen amaç yukarıda detaylıca anlatıldığı üzere, imalatçılara aşırı vergi yükü yaratılmaması ve böylelikle üretimin teşvik edilmesidir. Mühim olan, sanayiciler tarafından satın alınan bu malların gerek doğrudan hammadde olsun gerek se yardımcı malzeme veya sarf malzemesi olsun, bir malın imalatı sürecine dâhil olması, bir diğer ifadeyle ilgili girdilerin üretimde kullanılmış olmasıdır.

Diğer yandan, Maliye Bakanlığı'nın ÖTVK'nun 12/4. Maddesiyle kendisine verilen yetkiyle bu kısıtlamayı getirebileceği de söylenemez. Maddeyle Bakanlığa verilen "..... verginin mükellefe veya vergiye tabi işlemlere taraf olanlara iadesi yöntemi ile uygulamaya, teminat istemeye, bu teminatın türü, tutarı ve çözümüne ilişkin usul ve esaslar ile verginin iadesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir" şeklinde dile getirilen yetki, Anayasa'nın 73. Maddesindeki "Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflik, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir." şeklinde dile getirilen "verginin kanuniliği" kapsamında değerlendirildiğinde, Bakanlığa imalatçı üzerinde yük oluşturan bir mali külfet getirme şeklinde genişletilemez. Aksi takdirde Bakanlık, Kanunla yapılan düzenlemeye aykırı idari yorumlamalarla, sadece Meclise ve onun verdiği yetkiyle Bakanlar Kurulu'na verilen yetki sahasını ihlal etmiş olur.

Nitekim, konuya ilişkin bir mahkeme kararında aynen aşağıdaki gerekçe ile, doğrudan malın bünyesine girmeyen ama imalat sürecine dahil olan I/B sayılı Listedeki malların ÖTV'sinin terkin edilmemesi yönündeki idari işlem iptal olunmuştur.

"Türk İdare Hukuku sisteminde, tüzük ve yönetmelik dışında genel düzenleyici işlemlere yer olmamasına rağmen uygulamada çeşitli başlıklarda Genelge, Yönerge, Tamim, Sirküler, Talimatname, Kararname gibi genel düzenleyici işlemler yapıldığı bir olgudur. Tüzük ve yönetmelik öğelerine ve koşullarına sahip bulunan bütün bu genel düzenleyici işlemleri hukuken geçerli idari işlemler olarak kabul etmek gerekir. Fakat anılan düzenlemelerin bir üst hukuk kuralına aykırı ya da üst hukuk normlarındaki düzenlemelerin uygulanmasını kısıtlayan, daraltan düzenlemeler içermemesi gerekmektedir. Aksi durum normlar hiyerarşisine aykırılık teşkil edeceğinden, bu durumun hukuk devleti sistemiatiği içerisinde kabulü mümkün bulunmamaktadır.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 8/1. maddesinde, bu madde hükmüne göre tecil-terkin uygulamasından yararlanmak için bu Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların; (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere ithal edilmesi halinde bu malların tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisinin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek kısmının teminat alınmak suretiyle tecil olunacağı, söz konusu bu malların tecil tarihini takip eden aybaşından itibaren oniki ay içinde (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılması halinde de tecil olunan bu verginin terkin edileceği belirtilmiştir. Madde metninden de anlaşılacağı üzere Kanun koyucu söz konusu malların (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmasını yeterli görmüş, bu malların imalatı direk malzeme mi yoksa endirekt malzeme mi olarak kullanıldığı yada ürünün bünyesine girip girmediği, temizlik, test, yağlama ve benzeri amaçlarla kullanılan yardımcı malzeme veya sarf malzemesi olup olmadığı konusunda herhangi bir ayrıma gitmemiştir. Diğer taraftan dış ticarete ilişkin çeşitli mevzuatta girdi terimi; ürün imalatında kullanılan herhangi bir madde, hammadde, parça veya aksam ve benzerleri olarak tanımlanmış olup, bu tanımda da yukarıda bahsedilen ayırım yapılmamıştır. 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 8/1. maddesinin gerekçesine bakıldığında ise. İmalatçıların ürettiği mallarda kullandıkları anılan Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki mallar nedeniyle ortaya çıkan özel tüketim vergisi yükünün tecil-terkin uygulaması ile ortadan kaldırılmasının amaçlandığı görülmekte olup, burada da böyle bir ayrıma yer verilmemiştir. Durum böyle iken sonradan çıkarılan ve “kamusal duyuru” amacı taşıyan, Mali İdarenin spesifik/belli/ayrıntı konularda uygulamayı yönlendirmek amacıyla yaptığı Sirküler ile Kanun hükmünü kısıtlayan, daraltan bir düzenleme getirilmesi normlar hiyerarşisine uygun düşmeyecektir.”

IV. İADE BAŞVURUSU İÇİN ARANAN 12 AYLIK SÜRE DE YASAL DEĞİLDİR:

Diğer yandan, gerek 25 no.lu ÖTV Genel Tebliği ile ve gerek se onu yürürlükten kaldıran Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği ile getirilen, iadenin ancak bu malların imalatı kullanılmak üzere mükelleflere Kanunla tayin edilen 12 aylık imalat süresinde iade edilebileceğine dair süre kısıtlaması getiren düzenlemeler de yine Anayasa'nın 73. Maddesindeki “*verginin kanuniliği*” ilkesine aykırıdır. Zira vergi yükü getirmeye veya onu kaldırmaya yönelik sonuçlar yaratan süre kısıtlamaları da yine Kanunla getirilebilir ve bu kısıtlamalar sadece Kanunun 8/1. Maddesindeki “*12 aylık sürede imalatı kullanma*” ve VUK'nun 126. maddesinde yer alan 5 yıllık “*düzeltilmede zamanaşımı*” süreleridir. Bunlar dışında mükellef üzerinde mali yük kalması sonucunu yaratan idari düzenlemelerin yasal bir tarafı yoktur. Nitekim vergi yargısınca da, 12 aylık süre içinde iade talebinin yapılmasına ilişkin sınırlamanın Anayasa'nın 73. Maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle mükellef lehine alınan kararlar müstakar hale gelmiştir.²

² Bkz. Emek Kurt'un Lebib Yalkın Dergisi'nin Ekim/2017-166. Sayısında yayınlanan makalesi
DENET DUYURU
Sayı : 2018/007/6

V. SONUÇ:

Makalemizin önceki bölümlerinden anlaşılaçağı üzere, imalatçıların ÖTV Kanununa ekli (I) Sayılı listede yer almayan malların imalinde kullanmak üzere ÖTV ödeyerek satın alıp, ister hammadde, ister yardımcı madde isterse işletme malzemesi olarak alımından itibaren 12 aylık sürede imalatta kullandığı ÖTV Kanunu'nun I/B Sayılı Listesindeki solvent, madeni yağ vb. malların ÖTV sinin Bakanlar Kurulu'nca belirlenen tutarı aşan kısmının iadesi kanuni bir gerekliliktir. Bunun için Maliye İdaresi'nce getirilen "malın bünyesine girme" şartı Kanunla getirilen imkanın kısıtlanması anlamına gelir. Bu sebeple kanuni değildir. Bu yüzden, anılan malları imalatta ne şekilde kullanırsa kullansın, imalatçıların ÖTV iadesi taleplerinin yerine getirilmemesi halinde yargı yoluna başvurarak haklarını aramaları mümkündür.