

Özel Tüketim Vergisi Kanununda Tecil-Terkin Uygulamasının Vergisel Sonuçları ve Özellik Arz Eden Durumlar

Application Of Postponement And Cancellation Rule On Special Consumption Tax Law And Its Consequences In Relation To Taxes And Circumstances

İsmail CAN* Süleyman ELÇİ** Servet ÖZKAN***

Makale Geliş Tarihi / Received :22/04/2020
Makale Kabul Tarihi / Accepted : 18/06/2020

ÖZET

Ülkemiz ekonomisi açısından bazı ilk madde ve malzemenin üretilmemesi ya da pahalıya mal olması sebebiyle üretim malları kıt bulunmaktadır. Bu tür malların uluslararası piyasalardan temini daha az maliyetle olmaktadır. Maliyetlerin düşürülmesi için çeşitli hukuki düzenlemeler yapılmaktadır. 4962 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 8. Maddesine ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan baz yağlar ve madeni yağların temininde bir istisna olan tecil-terkin uygulaması buna bir örnek olarak verilebilir. Bu makalemizdeki amacımız, ÖTV Kanundaki tecil-terkin uygulamasının kapsamını, sürecini ve sonuçlarını anlatmaktır. Kanuna göre ithal-ihraç işlemi bir süreci ve süreyi gerektirmektedir. Makalede bu sürecin prosedürü vurgulanırken, aynı zamanda Muhasebe Bilgi Sisteminin önemini de Muhasebe teorisi açısından (Finansal Muhasebe-Maliyet Muhasebesi-Yönetim Muhasebesi) bu sürecin değerlendirmesini basite indirgeyerek açıklamaktır. Ayrıca, Vergi Hukuku ve İktisat bilimi açısından vergi maliyet ilişkisine değinmektedir. Piyasada zor bulunan malların ikamesinin çoğu zaman yurt dışından temin edilmesi maliyet engeline takılmaktadır. Üretim işletmeleri, madeni yağlar ile baz yağların yurt dışından temininde üretim sürecinin zorlaşması ve kar oranının nerdeyse sıfıra inmesi nedeniyle bu tür ithalat-ihraç işlemlerine girmemektedir.

Yukarıda anlatılan sebepler nedeniyle ÖTV Kanunu'nda getirilen tecil-terkin uygulamasının anlatılması, ÖTV'nin maliyetler açısından tek aşamalı bir vergi olması, Katma Değer Vergisi gibi yansımının olmaması, bu uygulamanın öneminin çalışma boyunca anlatılması mali ve vergisel sonuçlarının tartışılması amaçlanmaktadır.

Anahtar Kavramlar: Özel Tüketim Vergisi, Tecil-Terkin, Teminat, Vergi, İthalat-İhracat

ABSTRACT

In terms of the economy of our country, production goods are scarce due to the fact that some of the first materials and materials are not produced or are expensive. The supply of such goods from international markets is less costly. Various legal arrangements are made to reduce costs. 8 of the Excise Tax Law No. 4962. The application of deferral-abandonment, which is an exception in the provision of base oils and mineral oils in the (B) schedule of the list numbered (I) attached to the article, can be given as an example. Our aim in this article is to explain the scope, process and results of the postponement application in the SCT law. According to the law, the import-export process requires a process and a period of time. While the procedure of this process is emphasized in the article, it is also to explain the importance of the Accounting Information System in terms of accounting theory (Financial Accounting-Cost Accounting-Management Accounting) by simplifying the evaluation of this process. In addition, tax law and Economic Science in terms of tax cost relationship to touch. The substitution of goods that are difficult to find in the market is often attributed to the cost hurdle of obtaining them from abroad. Production enterprises do not enter into such import-export operations due to the difficulty of production process in obtaining mineral oils and base oils from abroad and the rate of profit is almost zero.

The aim of this course is to explain the application of deferral-abandonment imposed in the SCT law due to the reasons described above, to explain the importance of SCT as a single stage tax in terms of costs, not having a reflection such as Value Added Tax, to explain the importance of this application throughout the study and to discuss the financial and tax.

Keywords: Special Consumption Tax, Postponement - Abandonment, Guarantee, Tax, Import-Export.

* Doktor Öğretim Üyesi, Kırıkkale Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı, E-mail: ican67@gamil.com, ORCID No: 0000-0002-9404-8034

** Doktora Öğrencisi, Kırıkkale Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı, (Sorumlu Yazar), E-mail: suleymanelci65@gamil.com, ORCID No: 0000-0002-0124-4950
Öğretim Görevlisi, Yüzüncü Yıl Üniversitesi, Van Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı, E-mail: servetozkan@yyu.edu.tr, ORCID No: 0000-0001-8101-9173

Not: International Asian Congress On Contemporary Sciences, Mecca – Saudi Arabia, April 15-24 2019. kongresinde sözlü sunum yapılmıştır. Özel Tüketim Vergisi Kanununda Tecil-Terkin Uygulamasının Vergisel Sonuçları ve Özellik Arz Eden Durumlar

GİRİŞ

Türk vergi sisteminde Özel Tüketim Vergisi diğer harcama vergileri gurubunda sayılan dolaylı bir vergi türü olduğundan; “Özel Tüketim Vergisi kanununun yasallaşma aşamasında 10 yıldan fazla bir süre hem Maliye Bakanlığınca hem de kamuda tartışılmış ve nihayetinde 06.06.2002 tarihi ile Büyük Millet Meclisimiz tarafından kanunlaştırılmıştır. Akabinde 12.06.2002 tarihinde resmi gazetede yayımlanarak Özel Tüketim Vergisi Kanunu 01.08.2002 tarihinde yürürlük kazanmıştır.

Özel Tüketim Vergisi Kanununun yasalaşması aşağıda sayılan üç genel sebebe dayanmaktadır. Bunlar:

- Uluslararası Para Fonu (IMF) ile yapılan mutabakat,
- Avrupa Birliği (AB) hukukuna entegrasyon,
- “Ülke vergi mevzuatımızın sadeleşmesi”(Bilici,2013,s:132).

Günlük hayatımızda dayanıksız mallar (makyaj malzemesi, parfüm v.b.) ile dayanıklı tüketimde kullanılan birçok maldan (buzdolabı, TV, cep telefonu ve değerli mallarda pırlanta, elmas v.b.) Özel Tüketim Vergisi alınmaktadır. Ayrıca, verginin mevzuu, ithalat ve ihracata konu mallardan Özel Tüketim Vergisi alınmaktadır. İthalat ve ihracata konu olan mallar ise ÖTV Kanunu’na ekli çeşitli cetvellerde yer almaktadır. Bu cetvellerde belirtilen malların teslimi veya kullanılması ÖTV Kanunu’na tabi olmasını gerektirmektedir. Bu nedenle kanunun 1. maddesinde geçen;

a) Kanunun (I) sayılı listesinde sayılan malları yurda getiren (ithalatçılar) yada rafinerilerde imalini yapanların tesliminde,

b) Kanunun (II) sayılı listesinde sayılan malların kayıt ve tescili gerekenleri tescilden sonra elde edenler,

c) Kanunun (II) sayılı listesinde sayılan malların kayıt ve tescili gerekmeyenler ile (III) ve (IV) listesinde sayılan malların ithalatını, imalini ya da imal veya inşasını yapanların yaptığı teslimler,

d) (I), (III) ve (IV) sayılı listesinde sayılan malları ile (II) sayılı listesinde sayılan malların kayıt ve tescili gerekmeyenlerin Özel Tüketim Vergisi kanununa tabi olmadan evvel müzayedesinin yapılarak satılması, İlk alım aşamasında bir kereye mahsus özel tüketim vergisine tâbi tutulur(ÖTV Kanunu Mad:1). Diğer bir ifade ile kanun ekindeki listede sayılan mallar Gümrük İdaresince belirlenen (Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu Cetveli kısaca GTİP) istatistik cetvelinde de tanımlanarak nitelendirilmiştir. Bu mallar ile ilgili olarak açıklama yapmaya yetkili kurumun ise Hazine ve Maliye Bakanlığı olduğu anlaşılmaktadır.

Özel Tüketim Vergisi 8. madde ile yasalaşan hükme göre; kanuna ekli listelerde sayılan malları başka bir malın imalinde kullanılmak suretiyle vergi ödenmesi durumunda Maliye Bakanlığının belirlediği esaslara uymak şartıyla satış dolayısıyla ödenecek vergiye mahsup olunur denmektedir. Bu anlatılan durumlar sonucunda Özel Tüketim Vergisi tek aşamalı bir vasıtalı vergi olup, tek defada alınmaktadır. Kanuna ekli listede sayılan malların alınıp imalde kullanılması durumunda bir sefere mahsus vergilendirmeye tabi tutulduğu mamulün her el değişmesinde Özel

Tüketim Vergisine tabi olmayacağı anlaşılmaktadır(www.ozdogrular.com).

Özel Tüketim Vergisini doğuran olaylara gelince;

a) Kanunda sayılan malın teslim ya da ilk iktisabı durumunda malın teslim edilmesi ya da ilk iktisap edilmesi,

b) Kanunda sayılan malın daha öncesinde satış faturası ya da benzer vesikalar verilmesi durumunda, bu belgede yazılı miktarlarla sınırlı olmak üzere satış faturası ya da benzer vesikanın tanzimi,

c) Parça parça malın teslimi mutat olan ya da bu hususlar dahilinde mutabık kalınan durumlarda, her parçanın tesliminde,

d) Aracılı (komisyoncular) aracılığıyla ya da konsinyasyon şekliyle gerçekleştirilen satışlarda malın alıcıya teslim edilmesi,

e) Dış alımda (İthalat), Gümrük Kanununu uyarınca gümrük yükümlülüğünün meydana gelmesi, ithalattan alınan vergilerden muaf olan işlemler nedeniyle gümrük beyannamesinin tescil edilmesi şeklinde sıralanmıştır(ÖTV Kanunu Mad:3).

Özel Tüketim Vergisi Kanununda vergi mükellefi ve sorumlusu bu işlemlere muhatap olan kişiler olarak tanımlanmaktadır.

Kamu maliyesinde, bütçe teorisinde ve vergi hukukunda Özel Tüketim Vergisi dolaylı vergiler gurubunda geçmektedir. Bir malın imalatında, kullanılan malların satın alınmasında ödenen özel tüketim vergisi mamulün maliyetine eklenmektedir. Dolayısıyla mamul maliyeti ÖTV kadar artmaktadır. Bu ise mamulün olduğundan daha fazla bir maliyetle üretilmesi ve piyasa fiyatından daha pahalıya satılması anlamına gelmektedir. İşletmenin rekabet edilebilirliği açısından ek bir maliyet yükleyen ve rekabet gücünü zayıflatan ÖTV, üreticiyi mamulün üretiminden vazgeçirmeye kadar götürmektedir. Oysaki günümüz uluslararası piyasalar dikkate alındığında artık sınırların ve sınırlamaların ortadan kalktığı görülmekte ve gün geçtikçe piyasalar globalleşmektedir. Bu durum mal satmayı zorlaştırmakta ve çoğu zaman maliyeti yüksek mallar ya üretilmemekte ya da işletmeler ürettiği bu malların satışından elde edecekleri karlardan vazgeçmek zorunda kalmaktadırlar. Bu maliyet artışının bir nebze de olsa azaltılması malın ticaretinin ve tüketiminin teşviki amacıyla özel tüketim vergi kanunda tecil-terkin uygulaması oluşturulmuştur.

1. ÖZEL TÜKETİM VERİGİSİ KANUNU'NDA TECİL-TERKİN UYGULAMASINDA KAPSAM VE SÜREÇ

Özel Tüketim Vergisi kanununda geçen tecil başlıklı ilgili madde bölümünde verginin kapsamı şu şekilde belirtilmiştir. Kanunun (I) sayılı listesinde sayılan malları (B) cetvelindeki mallar; (I) sayılı listede sayılan mallardan olmayan malların üretiminde kullanılması durumunda mükelleflerin mal teslimi nedeniyle tarh ve tahakkuku yapılacak özel tüketim vergisi Bakanlar Kurulunca belirlenecek bölümü teminat alınmak suretiyle tecil edilir. Tecil tarihinden itibaren 12 ay içerisinde (I) sayılı listede sayılı mallardan olmayan malların üretiminde kullanılması durumunda

tecil edilen vergi terkin edilir.

Kanun metninin yorumundan da anlaşılacağı gibi yukarıda anlatılan duruma uyulmaması yani tecil-terkin işleminin amacının dışında hareket edilmesi durumunda daha evvel yani ilk alımda ödenen vergi mahsubu sonucunda satış nedeniyle doğan verginin arta kalanı, kamu alacaklarının tahsilini düzenleyen 6183 sayılı kanunun 51. maddesinde belirtilen gecikme zammı ile alıcıdan tahsil yoluna gidilir. Vergi Usul Kanununda geçen mücbir sebep varlığı halinde yine 6183 sayılı kanunun 48. maddesi gereğince tecil faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilir denmektedir (ÖTV Kanunu Mad.:8).

Kanunda bahsedilen mücbir sebeplere gelince; “Mücbir sebepleri şöyle sayabiliriz: 1. Vergi yükümlülüklerinden birini yerine getirilmesini engelleyecek ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk durumları; 2. Vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyi engelleyecek yangın, deprem ve sel benzeri afet durumları; 3. Mükellefin isteği dışında meydana gelen zorunlu gaybubetler (gaiplik hali); 4. isteği dışında meydana gelen nedenlerden dolayı ticari defter ve belgelerin elden çıkması v.b. durumlar” sayılabilir (VUK’nu Mad:13).

Özel Tüketim Vergisi kanununa dayalı olarak çıkarılan ilgili tebliğde ” Özel Tüketim Vergisi kanununun 8. Maddesinin 1 nolu fıkrası gereğince madeni yağ imal ederek teslim yapan vergi mükellefleri, bu ürettikleri madeni yağla imalinde hammadde olarak istifade ettikleri baz yağları 50.000 TL/Kg ÖTV tutarında satın alabilmeleri, "Sanayi Sicil Belgesi"ne sahip olma şartına bağlanmıştır” (Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği(Seri No:5) bahsiyle; Özel tüketim vergisi kanununda tecil-terkin uygulamasının kapsamı kanununun 8. maddesi 1., 2. ve 3. fıkrasında belirtilen özellikli durumları kapsamaktadır. Ancak terkinden faydalanma belli bir işlem sürecini gerektirmektedir. Yeni bir mamul üretilmesi için ilgili hammaddenin ithal edilmesi “(I) sayılı listede sayılı mallardan (B) cetvelinde sayılı mallar; “(I) sayılı listede sayılı mallardan olmayan malların üretiminde kullanılması” durumunda ilgili gümrük idaresince alınan belli bir teminat karşılığında vergi tecil edilmektedir. Aynı zamanda ithal tarihinden itibaren 12 aylık sürede yeni ürün olarak ülke içinde satılması gerekmektedir. Ayrıca, Yeminli Mali Müşavir raporu ile tevsik edilmesi durumunda verginin tecili yapıldığından bağlı bulunulan vergi dairesince bahse konu teminatın çözülme işlemi yapılarak ödenen Özel Tüketim Vergisi terkin edilmektedir. Bu bahsedilen süreç yerine getirilmediği durumda, Özel Tüketim Vergisi terkinin yapılamamakta ve kamu alacaklarının tahsilini sağlayan 6183 sayılı kanununun 48. maddesi gereğince gecikme zammı ile tahsil yoluna gidilir.

Diğer bir özellikli duruma değinirsek; (II) sayılı listede ülke dışına satışının yapılması (İhraç) şartıyla malın ihracatçılarına teslimine ilişkin özel tüketim vergisi, mükelleflerce ihracatçılardan tahsil edilmemesi şartıyla, vergi mükelleflerinin istemesi nedeniyle ilgili vergi idaresince tarh ve tahakkuk edilerek tecil işlemi yapılır. Bahse konu malların ihracatçısına teslim edilen tarihi izleyen aybaşı itibariyle 3 ay içinde ihracı halinde ertelenen (tecil) vergi terkin edilir. İhracatın izah edilen durum şartlarına uygun bir şekilde yapılmaması durumunda, ertelenen (tecil) edilen vergi vade tarihinden itibaren kamu alacaklarının tahsilini düzenleyen 6183 sayılı kanununun 51. maddesinde belirtilen gecikme zammı ile ilgisinden tahsil yoluna gidilir. Ancak ihraç şartı ile doğan vergi terkin edildiği tarihten itibaren Vergi Usul Kanununda geçen mücbir sebep varlığı nedeniyle ihraç edilememesi halinde yine 6183 sayılı kanununun 48. maddesi gereğince ilgili dönemlere ait vergi terkin faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilir denmektedir(ÖTV Kanunu Mad.:8).

ÖTV kanunu 8. maddenin 2. fıkrası kapsamında ihraç ile getirilen hammaddelerde malın satımını yapan mükelleflerin Talep ve Taahhütnameleri ile Sanayi Sicil Belgelerini ilgili ithalatçıya vermeleri ve ithalatçıların bahse konu evrakları ihraç işleminden itibaren 3 aylık bir sürede ÖTV indiriminde ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir. Aksi takdirde bu uygulamadan faydalanamamaktadırlar.

Özellikli durumların sonuncusu ise, (III) sayılı listede sayılı malların tamamının veya bir kısmının teslimi yada ithali nedeniyle tahakkuk etmiş olan vergiyi, teminat karşılığında, bu malların tüketiciye satışının tamamlanmasına kadar (bu safha dahil) ertelemeye (tecil) Bakanlar Kurulu'nun yetkisindedir.

6183 sayılı AATUHK'nun ilgili maddesinde teminat olabilecek değerler; "İlk sırada; Parayı, İkinci sırada; ticari bankaların ve diğer özel finans kuruluşlarınca düzenlenen vadesiz teminat mektuplarını, üçüncü sırada; Hazine Müsteşarlığınca çıkarılan devlet iç borçlanma senetlerini ya da bu senetlerin mahiyetinde düzenlenip belgeleri (üzerinde yazılı bedele faiz eklenerek tedavül edilmişlerde bu işlemlerde anaparaya isabet etmiş satış bedelleri dikkate alınır), dördüncü sırada; Hükümetin belli etmiş olduğu milli esham ve tahvilatın teminat olarak kabulü halinde borsa cetveli esas alınarak % 15 iskontolu olarak değerlendirilir." Beşinci sırada; ilgilisi ya da ilgilisi lehine üçüncü kişilerce beyan edilen ve alacaklı kamu idaresinin haciz tutanağı uyarınca haczi yapılmış taşınır (menkul) ve taşınmaz (gayrimenkul) malları" içerir(AATUHK Mad: 9).

Ayrıca teminat mektubu genel tebliğle de tanımlanmıştır; "Çeşitli işlemleri için teminat olarak görülecek unsurlar tabi olduğu kanununda belirlenmiştir. Ayrıca, kanunları uyarınca çıkarılan anapara iadeli gelir ortaklığı senetlerini ve diğer menkul kıymetleri, devlet iç borçlanma tahvillerini ve hazine bonolarını ve özel finans kurumlarının verdiği vadesiz teminat mektuplarını kamu idarelerinin yaptıkları ihaleler, sözleşmeler ve kamu alacağının tahsilini sağlayan 6183 sayılı yasanın 10. maddesi gereğince teminat olarak kabul edileceği hükmü ilgili yıl bütçe kanunda yer almaktadır"(Genel Tebliğ Sıra No:15).

Yukarıda ilgili maddelerde anlatıldığı gibi tecil-terkin uygulamasından faydalanmak için belirtilen işlemlere muhatap olunarak sonrasında işlem sürecini takip etmek gerekmektedir. Bu konuda uygulamanın işleyişi hakkında yetki Bakanlar Kurulundadır.

2. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ'NDE TECİL-TERKİN'İN UYGULANDIĞI DURUMLAR

Özel Tüketim Vergisi tecil-terkin uygulanmasından yararlanılma hali 3 özellikli durumdan ibarettir. Aşağıda belirtildiği gibi mamul imalinde kullanılan mallar kanunun (I) numaralı listesinin (B) cetveli ile belirtilmiştir. Kısaca bu durumlar incelenirse aşağıdaki gibidir.

2.1. (I) Sayılı Listeye Ekli (B) Cetvelinde Sayılan Malların Bu Listede Bulunmayan Malların Üretiminde Kullanılma Durumu

İlk özellik arz eden uygulama durumu; "Bakanlar Kurulu'nun 08.10.2012 tarih ve 2012/3792 sayılı kararına ekli kararının 1 inci maddesi uyarınca, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun (I) sayılı listeye ekli (B) cetvelinde belirtilen vergi tutarı uygulanmak suretiyle teslim edilmiş mallar, (I) sayılı listede bulunmayan malların üretiminde üretici tarafından kullanılması durumunda imalde kullanılan mallar için Gümrük İdaresi tarafından belirlenmiş istatistik pozisyon cetvelindeki tutarlar çarpılmak suretiyle hesaplanan vergi tutarınca uygulanacaktır. Arada bir fark oluşması durumunda fark mükellefe iade edilecektir.

Ayrıca şunu da belirtmek gerekirse, 04.12.2003 tarih ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nun 2'nci maddesinin 32'nci fıkrasında yer alan madeni yağ olarak tanımlanan mallar ile bu kapsam dâhilinde kullanılan diğer malların üretiminin yapılması durumunda üretici bu hükmünden faydalanmayacaktır(25'nolu Genel Tebliğ). Petrol Kanunu'nun belirlediği özel işleme gelince; kurumca belirlenen yöntemler ile petrolün nitelik olarak farklı bir ürün haline gelmesi yöntemidir(Petrol Piyasası Kanunu Mad.:2). 25'nolu genel tebliğe uygun olarak çıkarılmış olan bir başka tebliğde;

a) Özel Tüketim Vergisi kanununun 8. Maddede bahsedilen tecil-terkin uygulamasının imalatçılar tarafından faydalanma şartı olarak sanayi sicil belgesine sahip olunmasıdır. Bu uygulamadan yararlanmak isteyen imalatçılar, (I) sayılı listeye ekli (B) cetvelinde sayılan malları ithalatçısından

ya da rafineriden alınması durumunda, kanunda şekli tanımlanmış talep ve taahhütname ile birlikte sanayi sicil belgesinin noter ya da yeminli mali müşavir tarafından onaylanmış bir örneğini ÖTV mükellefine vereceklerdir denmektedir.

b) Özel Tüketim Vergisine tabi mükellefler, kanunun bu kapsamında teslimini gerçekleştirdikleri mallar için, Bakanlar Kurulu tarafından mamulün bu amaçla istifade edildiğine ait belirlemiş olduğu tutar nispetinde Özel Tüketim Vergisi hesaplamak suretiyle beyan edecekleri beyannamenin ilgili kısmında beyanda bulunacaklardır. Beyanı yapılan vergi Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca ertelenmesi (tecil) istenilen kısmı; bu meblağ ile oniki aya isabet eden gecikme faizi toplamı nispetinde teminat gösterilmesi neticesinde ertelenmesi (tecil) yapılacaktır, kalan kısmı içinde tahsil yoluna gidilecektir. Kamu idarelerinden genel ve mülhak bütçeli idareler ile il özel idarelerinin yanı sıra sermayesinin % 51'i veya daha fazlası ile bunlara bağlı kurumlardan teminat aranmayacaktır(Erkan,2009, s:14).

Öte yandan, (I) sayılı listeye ekli (B) cetvelinde sayılan mallardan son 2 yılda alınan ya da ithal edilen miktarların tümü (I) sayılı listede olan mallar haricinde malların imalatında kullandığına ilişkin vergi idaresi inceleme raporu ya da yeminli mali müşavir inceleme raporu olan vergi mükellefleri, yukarıda belirtilen şekilde hesaplanmış teminata ilişkin tutarın %5'i nispetinde teminat vermek suretiyle erteleme (tecil) işlemini gerçekleştireceklerdir(1 Seri Nolu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği).

Başka bir kaynakta indirimli teminat şöyle tanımlanmaktadır; Özel Tüketim Vergisi 15 seri nolu genel tebliği 38'nin B/1'inci bölümü ile yapılmış yasal düzenleme öncesinde (I) sayılı listeye ekli (B) cetvelinde sayılan mallardan son 2 yılda alınan ya da ithal edilen miktarların tümü (I) sayılı listede olan mallar haricindeki malların imalatında kullandığına ilişkin vergi idaresi inceleme raporu ya da yeminli mali müşavir inceleme raporu olan vergi mükellefleri, yukarıda belirtilen şekilde hesaplanmış teminata ilişkin tutarın %5'i nispetinde teminat vermek suretiyle erteleme (tecil) işlemini gerçekleştireceklerdir (Erkan,2009, s:19) vurgusu yapılmaktadır.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu metni madde bölümleri incelendiğinde gerçek veya tüzel kişilerin teminat vermeleri ve ayrıca Yeminli Mali Müşavir raporu ile durumu tevsik etmeleri istenmesine rağmen kamu tüzel kişilerinin Özel Tüketim Vergisi mükellefiyetinden doğan tecil-terkin uygulamasında teminat ve Yeminli Mali Müşavir raporu aranmamaktadır.

2.2. (I) Sayılı Listeye Ekli (B) Cetvelinde Sayılan Malların Aynı Cetvelde Bulunan Malların Üretiminde Kullanılma Durumu

İkinci özellik arz eden uygulama durumu; “Bakanlar Kurulunun 08.10.2012 tarih ve 2012/3792 sayılı kararına ekli kararının 2 inci maddesi uyarınca, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) Sayılı Listeye Ekli (B) Cetvelindeki vergi miktarları uygulanmak suretiyle teslimi yapılan malların aynı listede bulunan vergi tutarları daha düşük olan malların üretiminde üreticisi tarafından mal üretiminde istifade edilmesi durumunda malların tabi olacağı Özel Tüketim Vergisi miktarında uygulanacak olup vergiler arasında oluşacak fark mükellefe iade edilecektir.

Bahse konu kanun maddesi gereğince; Petrol Piyasası Kanunu 2. madde yer alan yer alan madeni yağ olarak tanımlanan mallar ile bu kapsam dâhilinde kullanılan diğer malların üretiminin yapılması durumunda imalatlar bu hükmünden faydalanmayacaktır“(Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği Seri No:25).”

Başka bir genel tebliğde; “Özel Tüketim Vergisi kanunun (I) sayılı listesinin (B) cetvelinde sayılan mal ithalinin direkt üreticilerce gerçekleştirilmesi ve üretici tarafından bu malları (I) sayılı listede bulunan malların haricindeki mal üretiminde kullanılacağı yazılı olarak bildirilmesi üzerine, ilgili Gümrük Müdürlüğünce, Bakanlar Kurulunun belirlemiş olduğu, malların belirtilen amaca bağlı olarak kullanılması durumunda Özel Tüketim Vergisi miktarında teminat alınacaktır. Teminat alınmama ya da indirimli teminat verilebilme durumu önceki bölümlerde anlatılan uygulama şeklinde ithalde alınacak teminat içinde uygulanır. İthalat yapılan liste malları oniki

ayda (I) sayılı listede bulunmayan malların üretiminde kullanılması durumunda, faydalanılan vergi ait olduğu beyan döneminde beyannamesi ile vergi tahakkuku yapılır. Özel Tüketim beyannamesi vergi dairesine beyan edilirken yukarıda da belirtilen talep-taahhütname ve sanayi sicil belgesinin onaylı sureti eklenir. Tecil-terkin kapsamında alınıp fakat bu malların ilgili mal üretiminde oniki ay içinde kullanılmaması durumunda, malın teslimi veya ithali sırasında bu ürünlerin tecil-terkin uygulaması haricinde kullanılmasında tarhi gereken vergi miktarından, evvel tahsili yapılan bölümün mahsubunu müteakip kalan tutar kamu alacaklarının tahsili hakkındaki (6183 sayılı kanun) kanununun 51. maddesi uyarınca gecikme zammı ile alıcısı ya da ithali gerçekleştirenden tahsil edilir”(Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği Seri No:1) şeklinde izah edilmektedir.

2.3. Bazı Yağların İhracata Konu Edilecek Yağ ve Yağlama Müstahzarı İmalinde Kullanılması.

Üçüncü özellik arz eden uygulama durumu; Bakanlar Kurulunun 08.10.2012 tarih ve 2012/3792 sayılı kararına ekli kararının 3 inci maddesi uyarınca, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listeye ekli (B) cetvelinde vergi miktarları uygulanmak suretiyle teslimi yapılan Gümrük idaresi istatistik pozisyon numaralı baz yağların; aynı madde yer alan Gümrük idaresi istatistik pozisyon cetvelinde grup numaraları ile yer alan malların üretiminde istifade edilmesi ve üretilen malların ilgili kanununun 5. maddesinin 1 nolu fıkrası gereğince teslimi yapılarak ihracının gerçekleşmesi ya da aynı kanununun 8. maddesi 2 nolu fıkrası uyarınca ihraç edilmesi durumunda 0,0500 TL/Kilogram olarak uygulanır. Bu nedenle baz yağın tesliminde uygulanmış olan vergi miktarı ile 0,0500 TL/Kg karşılaştırılması sonucu oluşan fark muhataba iade edilir”(Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği Seri No:25).

Diğer bir uygulama tebliğinde; “İhraç etmek suretiyle mal teslimini yapan vergi mükellefinin tanzim edeceği fatura ile mal tutarından hesaplanmış Özel Tüketim Vergisini ayrı bir şekilde göstererek ve faturada Özel Tüketim Vergisi kanununun 8’inci maddesi 2 nolu fıkrası hükmü gereğince ihraç nedeniyle teslimi sağlanmış olup, Özel Tüketim Vergisi tahsili yapılmamıştır ibaresi aatış faturasına yazılarak belirtilmelidir. Satış sonucu dönem beyannamesinde ihraç nedeniyle yapılmış olan teslimin tutarı özel tüketim beyannamesi ile vergi idaresine beyanı yapılacaktır. Beynamede ihraç nedeniyle oluşan teslim bedelinin ve bedel üzerinden hesaplanmış fakat ihraç alandan tahsili sağlanamamış özel tüketim vergisi gösterilecektir. İlgili vergi idaresi mükellef beyannamesinde beyan edilen verginin tarhini yaparak ihraç nedeni teslimden kaynaklı özel tüketim vergisine ait tutarı erteleme (tecil) edecektir. İhraç nedeniyle teslimi sağlanmış malların ihraç alana tesliminin yapıldığı tarihi izleyen aybaşından itibaren 3 aylık sürede ihracın gerçekleştirilmesi durumunda, ertelenmiş (tecil) vergi malın ihracının gerçekleştirildiğini gösteren mal çıkışına ait beyannamenin gümrük dairesine ya da notere onaylatılmış suretini ilgili vergi idaresine vererek verginin terkinini vergi muhatabı isteyecektir”(Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği Seri No:1).

İlgili madde 3. fıkra gereğince açıklanan işlemlerin yapılmaması ve sürecin yerine getirilmemesi nedeniyle verginin tecil-terkin işlemi yapılamamaktadır. Tahakkuk eden vergi gecikme zammı ile tahsil edilmektedir.

3. VERGİ UYUŞMAZLIĞI VE YARGI KARARLARI

Vergi idaresi ve mükellefler arasında genellikle vergi sürecinde yaşanan problemler idare tarafından eksik işlem veya usulsüz işlem olarak algılandığından vergisel sonuçlar açısından uyumsuzluklar yaşanmaktadır. Özel Tüketim Vergi mükellefi olan tüzel veya gerçek kişiler mamul imalatında kullanılan hammaddenin ÖTV 8. Madde kapsamında bulunan kanuna ekli listede olan ya da olmayan malların imalinde kullanmaları veya ihraç malı olarak kullanılması durumunda ÖTV terkinin malın satışını karlı hale getirmesine karşın bu tecil-terkin uygulamasından faydalanamayan mükellefler malı satamama veya zarar etme riski ile karşılaşmaktadırlar. İncelemelerde ve yapılan araştırmalarda yerel Vergi Mahkemeleri uyumsuzluklarda başvuru mercii olmaları nedeniyle yargıya

taşınan uyuşmazlıklarda genelde yetkili mahkemeler yaptıkları incelemeler neticesinde Özel Tüketim Vergisi Kanununun aradığı şartlara bakmaktadır. Genelde mükellefler hammaddeyi ülke dışından getirip üretimde kullanmakta ve ilgili Gümrük İdaresi teminatı alarak Vergi Dairesine göndermektedir. Bu aşamadan sonra problemler yaşanmakta olay idari işlemde çıkıp bazen yargıya gitmektedir. İlgili Vergi Mahkemesi bir kararında; "İnceleme sırasında teminat çözümünün yapılamayacağı, başka bir beyanda bulunulmadığı, buna karşın genel tebliğe göre; üretimi yapılan mamulün birimince uygulanmış cetvelde belirtilen (maktu) verginin imalinde istifade edilen malın birimince uygulanmış vergiye eşit veya fazla olması durumunda, ithali yapılan malın vergi ilgili cetvelinde sayılan malların üretiminde kullanılması durumunun tespitinin Yeminli Mali Müşavir raporuyla mükellef tarafından yaptırılacağı ve Yeminli Mali Müşavir raporuyla tespiti yapılan vergi miktarına ait teminat Gelir İdaresi Başkanlığı otomasyon sistemi üzerinden serbest bırakılmasının gerçekleştirileceği belirtildiğinden, özel tüketim vergisi tutarları ve oranlarını gösteren (I) listeye ait (B) cetveli incelendiğinde davaya konu imal edilen ürün olan; ilgili seri nolu Gümrük İdaresi İstatistik Pozisyon (GTİP) numaralı "Motor Yağları" isimli ürünün birim başına uygulanan maktu vergi tutarı 1.5007 TL olduğu... sayılarak sonuç itibariyle imalatta kullanılan baz yağların ve imal edilen ürünlerin Özel Tüketim Vergisi (I) sayılı liste uygulama tebliğinde yer alan (I) listenin (B) cetvelinde yer aldığı ve "maktu vergi tutarlarının" aynı olduğu görülmüştür. Teminat mektubunun iadesini engelleyecek başka bir olumsuzluk ileri sürülmezse, şirket hakkında Vergi İncelemesi yapılması ileri sürülerek ertelenmesi hukuka uyarlılık görülmemiştir" denilerek ve açıklanan nedenlerden dolayı dava konusu işlem iptal edilmiştir. Aynı yöndeki diğer bir davada yerel Vergi Mahkemesi aynı yönde karar vererek işlemi iptal etmiştir (Vergi Mahkemesi Kararı). Bu bahsedilen mahkeme kararları idareye tebliğinden itibaren 2577 sayılı İdari Yargılama Kanunu 28. Maddesi gereğince 30 günlük sürede yerine getirilmelidir (İYUK, Mad.:28).

Üst mahkeme kararlarında; Öte yandan, baz yağ ve madeni yağlarda uygulanan ÖTV tutarlarını motorinin ÖTV tutarına (93,45 Kr/kg) eşitleyen ve bunların sanayide kullanımında da aynı tutarda vergi hesaplanarak 75 kuruşunun ödenmesini, geri kalan kısmının tecil edilmesini öngören 2008/13835 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına karşı açılan davada Danıştay Yedinci Daire, Kararnamenin ilgili maddelerinin iptaline karar vermiştir. 5838 sayılı kanunla baz yağ ve madeni yağlarda 8 uygulanan ÖTV tutarları, iptal edilen kararnamedeki gibi 93,45 Kr/kg olarak belirlenmiş olması nedeniyle Danıştay Yedinci Dairenin 22.12.2009 tarihinde aldığı bu kararı, baz yağ ve madeni yağlarda uygulanacak ÖTV tutarı için hüküm ifade etmemektedir. Ancak tecil-terkin uygulamasına ilişkin olarak Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen tecil edilecek vergi tutarlarının da iptal edilmiş olması nedeniyle, bu konuda oluşan boşluğu doldurmak için 2010/668 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı çıkarılmıştır" (Oktar, 2010, s:8).

Bazen indirilecek ÖTV ile hesaplanacak ÖTV birim fiyatları hususunda da uyuşmazlıklar yaşanmakta olup yargı kararlarına, hatta yeni kanuni düzenlemelere de ihtiyaç duyulmaktadır.

Gümrük idareleri ve vergi daireleri bu konunun mali sonuçlar doğurması nedeniyle işlem süreçlerinde tereddüt duymaktadırlar. Bu tereddütler genellikle, İşlem süreçlerinin tam olmasından veya üretilen mamulün G.İ.T.P listesinde olan mal olup-olmaması yönündedir. Bu tür sorunların ortadan kaldırılması için yapılan incelemelerden anlaşılan, işlem süreçleri hakkında yayımlanan mevzuatın iyi özümsemesi, bunun yanında üretilen ürünün konusunda uzman kurum veya kuruluşlar (Petkim v.b. gibi) tarafından mamulü inceleme-analizi yaptırılarak, mamulün teminat iadesi veya vergi terkinin buna göre yapılması daha iyi olacaktır.

4. ÖRNEK UYGULAMA

4.1. Uygulama Örneği:

X Madeni Ürünler A.Ş.'nin yurtdışından ve yurtiçinden temin ettiği Ö.T.V'li hammadde (İlk Hammadde ve Malzeme) alımına ilişkin muhasebe kayıtları aşağıda gösterildiği gibidir. Özel Tüketim Kanunu 8. maddesi gereğince (I) sayılı listeye rkli (B) cetvelinde belirtilen gümrük

istatistik tarife pozisyon (GİTP) numaralı mallardan alarak gerekli üretimi yapmış ve üretilen malı satmıştır.

4.1.1.Mamul Üretimine İlişkin Muhasebe Kayıtları:

1- X Madeni Ürünler Ltd. Şti. iç piyasadan 05.05.2017 tarihinde 70.000 Kg. Hammaddeyi (Bright Stock) Ö.T.V'li olarak 2,50 TL birim fiyat ile Özel Tüketim Kanunu 8. Maddesi gereğince (I) sayılı listeye ekli (B) cetvelinde belirtilen gümrük istatistik tarife pozisyon (GİTP) cetveli numaralı mallardan liste fiyatı 1.5007 TL/Kg ÖTV ve %18 K.D.V. ödeyerek kredili almıştır.

2- X Madeni Ürünler Ltd. Şti. 06.05.2017 tarihinde mamul imali için 40.000 Kg hammaddeyi (Yardımcı hammadde olarak Light Neutral Katığı'nı) 2,50 TL'ye yurtdışından tedarik etmek suretiyle Özel Tüketim Kanunu 8. maddesi gereğince (I) sayılı listeye ekli (B) cetvelinde belirtilen gümrük istatistik tarife pozisyon (GİTP) numaralı mallardan liste fiyatı 1.5007 TL/Kg ÖTV ve %18 K.D.V ödeyerek malı kredili almıştır. Ö.T.V ilgili Gümrük İdaresince tecil edilmiştir. Bunun için banka teminat mektubu verilmiştir.

3- 10.05.2017 tarihinde hammaddeler üretime gönderilmiştir. Mal üretimi tamamlanmıştır. Bu mamuller, 152 Mamuller hesabına alınarak satılan mamul maliyeti hesaplanmıştır.

4- 11.05.2017 tarihinde üretimi tamamlanan 110.000 Kg Mamul yurt içi alıcısı Y Madeni Yağlar Ltd.'ye birimi 5,50 TL/Lt'den satılmıştır.

Mamul üzerinden ÖTV ((I) sayılı cetvelin (B) sayılı listesinde G.İ.T.P. numarasında belirtilen 1,1367 TL/Lt) ÖTV ve %18 KDV hesaplanarak gerekli vergi hesaplamaları yapılmış, bu işlemlerin beyannamesi ilgili vergi dairesine 15.05.2017 tarihinde verilmiştir.

5- 15.05.2017 tarihinde ilgili vergi dairesinde bulunan banka teminat mektubu geri alınmıştır. Tahakkuk eden vergiye karşılık ÖTV ile ilgili vergi idaresince terkin işlemi yapılarak iade işlemi yapılmıştır.

6- Mamulün satış işlemi gerçekleşmiştir. Bu mamul (mal) satışından doğan kar hesaplamaları yapılarak kayda alınmıştır.

4.1.2.Stok Kartları

X Madeni Ürünler Ltd. Şti.'nin yeni mal üretimine ait stok hareketleri aşağıdaki gibidir.

Tablo:1 Esas Hammadde Stok Kartı

Tarih	Açıklama	Giren			Çıkan			Kalan		
		Miktar	Birim Fiyat	Tutar	Miktar	Birim Fiyat	Tutar	Miktar	Birim Fiyat	Tutar
05.05.17	Mal Alımı	70.000Kg	2,50 TL	175.000 TL	-	-	-	70.000 Kg	2,50 TL	175.000 TL
08.05.17	Üretime Sevk	-	-	-	70.000 Kg	2,50 TL	175.000 TL	0	0	0
10.05.17	Toplam	70.00 Kg	2,50 TL	175.000 TL	70.000 Kg	2,50 TL	175.000 TL	0	0	0

Not: Mamul Hesaplama Yöntemi (İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO))

Tablo:2 Yardımcı Hammadde Stok Kartı

Tarih	Açıklama	Giren			Çıkan			Kalan		
		Miktar	Birim Fiyat	Tutar	Miktar	Birim Fiyat	Tutar	Miktar	Birim Fiyat	Tutar
06.05.17	Mal Alımı	40.000 Kg	2,50 TL	100.000 TL	-	-	-	40.000 Kg	2,50 TL	100.000 TL
10.05.17	Üretime Sevki	-	-	-	40.000 Kg	2,50 TL	100.000 TL	0	0	0
10.05.17	Toplam	40.000 Kg	2,50 TL	100.000 TL	40.000 Kg	2,50 TL	100.000 TL	0	0	0

Not: Mamul Hesaplama Yöntemi (İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO))

Tablo:3 Mamul MaliyetiX Madeni Ürünler Ltd. Şti. Mamul maliyetini aşağıdaki gibi hesaplamıştır. Hesaplama ÖTV indirimi öncesi ve sonrası olarak yapılmıştır.

İlk Madde ve Malzeme	70.000 Kg x 2,50 TL=	175.000,00 TL	Bright Stock
Yardımcı Madde ve Malzeme	40.000 Kg x 2,50 TL=	100.000,00 TL	Light Neutral
Hammadde Mal Fiyat Toplamı	110.000Kg.x2,50TL=	275.000,00 TL	Yeni Mamul
1- Bright Stock (ÖTV)	70.000 Kg * 1,5007 TL/Kg	105.049,00 TL/Kg	
2-(Light Neutral) Katkı (ÖTV)	40.000 Kg *1,5007 TL/Kg	60.028,00 TL/Kg	
(105.049,00+60.028,00)	Ö.T.V. Toplamı	165.077,00 TL/Kg	Yev.Mad.1-2
(50.408,82+28.805,04)	K.D.V. Toplamı	79.213,86 TL/Kg	Yev.Mad.1-2

Maliyet Toplamı: Hammadde Toplam 110.000Kg.x2,50 TL= 275.000,00 TL/Kg + ÖTV 165.077,00 TL/Kg + KDV 79.213,86 TL/Kg= 519.290,86 TL'ye üretilmiştir.

Kısaca tanımlarsak ilk madde ve malzeme mamulün içine direkt katılan ve mamulün kendisini meydana getiren, emek ve üretim metotları kullanılmak suretiyle değişikliğe uğrayan unsurlardır.(Akdoğan N.,v.d.s: 37, 2013)

Yardımcı maddelere gelince mamulün içine girmesine rağmen mamulüm kendisini oluşturmayan bir birimlik mamulde ne kadar olduğu teknik olarak saptanamayan yada saptanmasının maliyetinin faydasından daha maliyeti olduğu unsurlardır. (Akdoğan N.,v.d. s: 37, 2013).

4.1.3. Yevmiye Kayıtları:

1		05.05.2017	
150.1.1 İLK MADDE VE MALZEME HS.		175.000,00	
(ÖTV'ye Tabi Yerli Yağlar)			
001-Bright Stock(70.000*2,50 TL/ Kg)=175.000,00			
191.1 İNDİRİLECEK KDV HS.		50.408,82	
194.1 ÖDENEN ÖTV HS. (Baz Yağlar)		105.049,00	
001- Bright Stock(70.000 Kg * 1,5007 TL/Kg =) 105.049,00			
		320 SATICILAR HS.	330.457,82
ONZ A.Ş. 330.457,82 (70.000 Kg ÖTV.'li Bright Stock alımı)			

İç Piyasadan Yağ Alımı Kaydı.

2		06.05.2017	
150.2. İLK MADDE VE MALZEME HS.		100.000,00	
(ÖTV'ye Tabi Alınan İthal Katkıları)			
002 Light Neutral(40.000*2,50 TL/ Kg) 100.000,00			
191.1.00- İNDİRİLECEK KDV HS.		28.805,04	
194.10- ÖDENEN ÖTV HS.		60.028,00	
(Bazyağlara ait)			
002 Light Neutral(40.000,00 Kg*1,5007 TL/Kg)= 60.028,00			
		320 SATICILAR HS.	188.833,04
001-(X) İthalatçı Firması 188.833,04			

3		06.05.2017	
950.1.1 GÜMRÜK İDARESİ KATIK YAĞ İTHALİ VER.		60.028,00	
TMT.MEKTUPLARI EMANET HS.			
2 Light Neutral (40.000,00 Kg*1,5007 TL/Kg =)60.028,00 TL X Bankası			
		951.1.2 GÜM.İDR.VER.TMT.MEKTUPLARI	60.028,00
		EMANET HS.	
2 Light Neutral (40.000,00 Kg*1,5007 TL/Kg =)60.028,00 TL X Bankası			

İthal Mal Alımı.

4		10.05.2017	
710 İLK MADDE VE MALZEME GİD.HS.		275.000,00	

1Bright Stock(70.000*2,50 TL/ Kg) 175.000,00

2Light Neutral(40.000*2,50 TL/ Kg) 100.000,00

150 İLK MADDE VE MALZEME HS. 275.000,00

(ÖTV'ye tabi alınan hammadde)

1 Bright Stock(70.000*2,50 TL/ Kg) 175.000,00

2 Light Neutral(40.000*2,50 TL/ Kg) 100.000,00

Hammaddenin üretime verilmesi.

5 **10.05.2017**

151. YARI MAMULLER HS. 275.000,00

1Bright Stock(70.000*2,50 TL/ Kg) 175.000,00

2Light Neutral (40.000*2,50 TL/ Kg) 100.000,00

711 İLK MADDE VE MALZEME YAN.HS. 275.000,00

1Bright Stock(70.000*2,50 TL/ Kg) 175.000,00

2 Light Neutral(40.000*2,50 TL/ Kg) 100.000,00

Hammaddenin üretime verilmesi.

6 **10.05.2017**

152. MAMULLER HS 275.000,00

(ÖTV'ye Tabi Mamuller)

002 Light Neutral(110.000*2,50 TL/ Kg) 275.000,00

151.1 YARI MAMULLER HS 175.000,00

(ÖTV'ye tabi alınan yerli yağlar)

1Bright Stock(70.000*2,50 TL/ Kg) 175.000,00 TL

151.2. YARI MAMULLER HS 100.000,00

ÖTV'ye tabi alınan ithal katılar

2 (Light Neutral) Katık (40.000*2,50 TL/ Kg) 100.000,00

Mamul Kaydı

7 **11.05.2017**

120.10- YURTIÇİ ALICILAR HS. 838.937,00

Yeni Mamul (110.000*5,50+1,1367+108.900,00 TL/ Kg)

600.10.10- YURT İÇİ SATIŞLAR 605.000,00

(ÖTV'ye tabi mamul satışı)

3 Diğer Yağlar Yeni Mamul (110.000*5,50 TL/Kg)

360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.(ÖTV) 125.037,00

3Diğer Yağlar (110.000*1,1367 TL/ Lt)

391.1 HESAPLANAN KDV (%18) 108.900,00

Mal satış kaydı

8	15.05.2017	
620.00-SATILAN MAMUL MALİYETLERİ HS.		275.000,00
001-Bright Stock(70.000*2,50 TL/ Kg)		175.000,00
002-(Light Neutral) Katık (40.000*2,50 TL/ Kg)		100.000,00
152. MAMULLER HS		275.000,00
(ÖTV'ye Tabi Mamuller)		

Satılan malın maliyeti kaydı

9	15.05.2017	
951.1.2 GÜM.İDR.VER.TMT.MEKTUPLARI		60.028,00
EMANET HS.		
(40.000 Kg. (Light Neutral) Katık İthalı) X Bankası		
950.1.1GÜMRÜK İDARESİ KATIK YAĞ İTHALİ VER.		60.028,00
TMT.MEKTUPLARI EMANET HS.		
(40.000 Kg. (Light Neutral) Katık İthalı) X Bankası		

Mal satışı. Teminatın çözülmesi.

10	15.05.2017	
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.		125.037,00
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.		40.040,00
... Vergi Dairesi.		
194.1 ÖDENEN ÖTV HS.		165.077,00
001-Bright Stock(70.000*1,5007 TL/ Kg)		105.049,00 TL
002-(Light Neutral) Katık(40.000*1,5007 TL/ Kg)		60.028,00TL

Vergi mahsup kaydı.

11	15.05.2017	
100 KASA/102 BANKALAR HS.		40.040,00
136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.		40.040,00
... Vergi Dairesi.		

ÖTV'nin İade alınması.

Kaynak: Balcı:2013 ile Akdağ:2015

Türkiye Muhasebe Standartlarına göre net değer; İleride gerçekleşebilecek değere ait fiyat hesap zamanında mevcut sağlam belgeler uyarınca yapılır. Ancak satışının yapılması elde edilecek

satış tutarınca yapılacaktır. Bu yapılan tahmin dönem sonunda var olan şartlara uyumlu olacakları nispette, dönem sonu sonrasında meydana gelecek fiyat ve maliyet hareketleri ile bağıntılı olarak dikkate alınır (TMS:2) şeklinde tanımlanmaktadır

Ö.T.V Terkin Edilmeden Önceki Kar Hesabı

Satılan mal maliyeti hesabında faaliyet hesapları kaydının yapılmasında borç bakiyesi 519.290,86 TL/Kg olarak yer alacak buna karşılık 600 Yurt İçi Satışlar hesabından gelen 605.000,00TL/Kg hasılat (satış) neticesinde 690 Dönem Karı/Zararı hesabında alacak bakiyesi olarak 85.709,14 TL (Kar) görülecektir.

ÖTV Terkin Edildikten Sonraki Kar Hesabı (ÖTV Vergi Hesabında:)

İndirilecek Özel Tüketim Vergisi: 165.077,00 TL

Hesaplanan Özel Tüketim Vergisi : 125.037,00 TL

Ödenecek Özel Tüketim Vergisi : +(40.040.00) TL (İade alınacak)

Vergi mahsubunun yapılmasından sonra indirilecek olan Ö.T.V 165.077,00 TL mamul maliyetinden düşüleceğinden dönem karı bu oranda artarak işletmeye satıştan ek bir kar sağlayacaktır.

Yani $605.000,00 - 519.290,86 = 85.709,14$ TL $+165.077,00 = 250.786,14$ (Kar) olacaktır. Örnekte görüldüğü gibi 85.709,14 TL olarak hesaplanan kar vergi mahsubu neticesinde 250.786,14 TL'ye çıkarak bir nevi bir teşvik sağlamaktadır.

Vergi mükelleflerinden bu uygulama gereğince istifade edilmek kaydıyla satın alınmış olan mallar alış tarihini izleyen aybaşı itibariyle üç ay zarfında üretimde kullanılarak, aynı süre içerisinde Özel Tüketim Vergisi 5. maddenin 1 nolu fıkrası gereğince ihraç yapılması durumunda ihraç yapılan tarihi izleyen aybaşı itibariyle, ayrıca Özel Tüketim Vergisi 8. maddenin 2 nolu fıkrası gereğince teslimin sağlanması halinde ihraç yapılan tarihi izleyen aybaşı itibariyle üç ay zarfında Katma Değer Vergisi yönünden mükellef olunan vergi idaresine mükelefiyet yoksa gelir ya da kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan vergi idaresine talepte bulunulacaktır. (Akdağ, 2015:241).

Bahsedilen örnek uygulamada faydalanılan vergi indirimi işleminin sonuçlandırılmaması durumunda ortaya çıkan Özel Tüketim Vergisi gecikme faizi ile birlikte geri ödenmektedir.

Kamu alacaklarının tahsilini sağlayan 6183 nolu kanunun 51. maddesi uyarınca; kamu alacağının vadesinde ödenmeyen bölümü aybaşına yüzde dört gecikme zammı alınmak suretiyle tahsil olunur ay kesirlerinde günlük gecikme zammı tahsil edilir”(AATUHK, Mad:51).

Ayrıca Petrol Piyasası Lisans Yönetmeliği gereğince bazı petrol ürünlerinde de ÖTV bağışıklığı sağlanmaktadır; “petrol kanunu Kanunun 7. maddesinin 2. fıkrasında sayılan sınırlamalar haricinde, Özel Tüketim vergisiz akaryakıt satışlarının, ticari deniz vasıtalarına doğrudan yapılması ile iştilgal edebilir”(Petrol Piyasası Lisans Yönetmeliği mad:33/f). Bu lisansa sahip firmalar tecil – terkin uygulamasında olduğu gibi vergiden muaf olmaktadır. Bunun da kar fonksiyonu açısından göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

SONUÇ

Ülke mevzuatımızda özel tüketim vergisine tabi malların ithal ve ihracına ait çıkarılan Özel Tüketim Vergisi Kanunu 8. maddesinin verginin ertelenmesini sağlayan "Verginin Tecili" başlıklı, konu ile alakalı olarak kanuna ekli olan (I) sayılı listeye ekli (B) cetvelinde bulunan mallara;

kanunun (I) sayılı listesi içinde bulunmayan malın üretiminde istifade edilmek üzere gerçekleştirilen teslimlerde olduğu gibi tecil-terkin müessesesi uygulanmaktadır. Yine kanunun vergi ertelemesini (tecil) sağlayan 8. madde 2. fıkrada, ihraç edilerek ihraç alanlara teslimi yapılan mallar içinde tecil-terkin müessesesi uygulanır. Bu bahisle tecil-terkin müessesesi için düzenlemeler Bakanlar Kurulu kararı ve diğer yan mevzuat ile düzenlenebilmektedir.(Erkan, 2009, s:27).

Çalışmada olduğu gibi kanunun (ÖTV) 8'inci maddesi yani tecil-terkin müessesesi ithal-ihraç yoluyla alımı ve satımı gerçekleştirilen mallarda gündeme gelmekte olup, piyasada bulunan kıt malların teminin kolaylaştırılması amaçlanmaktadır. Yapılan mal alımlarında ilkin ilgili gümrük idaresi tarafından işlem başlatılmakta bilgi formları hazırlanmakta ve bunun yanında tecil edilen vergiye ait teminat alınarak (teminat mektubu) sonrasında bu teminat mektubu ilgili vergi dairesi müdürlüğüne gönderilip emanet hesabında tutulmaktadır. Bu işlemle ilgili teminat olarak yukarıda tanımlanan değerler alınmaktadır. İsbet eden vergi tecil edilmekte bu durum uygulamanın birinci aşamasını oluşturmaktadır. Bu uygulamadan faydalanacak olan mükelleflerin ayrıca sanayi sicil belgesine sahip olmaları gerekmektedir.

Bu belge ya direkt ithalatçı firma tarafından ya da iş takibi yapan bir firma aracılığıyla kullanılmaktadır. İbraz ve teslim şartı aranmaktadır. Ticarete konu malların Özel Tüketim Vergisi Kanunu 8. maddesi ekinde (I) sayılı listeye ekli (B) cetvelinde Gümrük İstatistik Tarife Pozisyonu numarası almış mallardan olması gerekmektedir. Kullanılan mal ilk madde ve malzeme veya yardımcı malzeme niteliğinde olmalıdır. Mamulün ülkeye getirilmesi ve işlenerek tekrar piyasaya sürülmesi kanunda da vurgulandığı gibi 12 aylık bir süreyi içermektedir. İthalde 12 ay, ihraçta 3 aylık süre ile sınırlanmaktadır. Böylelikle vergi indiriminden faydalanma olasılığı oluşmaktadır. Bu üretim sürecindeki mamul maliyetine isabet eden ÖTV rakamlarının Yeminli Mali Müşavir raporu ile tespit edilebileceği gibi Vergi Denetim elemanlarınca düzenlenecek inceleme raporuna göre de tespit edilerek ilgili vergi idaresinden terkinin sağlanarak fazlaya ait kısmın iadesi talep edilmektedir. Aksi durumda bu işleme muhatap olan mükellef veya firmaların bu işlem sürecini tamamlayamamaları sonucunda tecil edilen vergiyi AATUHK hükümleri gereğince cezalı olarak ödemeleri sonucu doğmaktadır.

Kanunun ikincil mevzuatı olarak çıkarılan Özel Tüketim Vergisi 25 seri nolu genel tebliğince Bakanlar Kurulu verginin ertelenmesi (tecil-terkin) müessesesi yerine oluşturulan yeni vergi iade sisteminde kanuna (ÖTV) ekli (I) sayılı liste eki (B) cetvelinde bulunan malların (I) sayılı listede yer almayan malların imalinde kullanan ve sanayi sicil belgesine sahip üreticiler alımda ödedikleri verginin mahsubunu ya da artan kısmın iadesini isteyebilirler(Dinçer, 2013,s:6).

Uygulamada, kanun gereği alımı yapılacak malların (solvent, baz yağ, madeni yağ, müstahzar gibi) sanayide imalatta hammadde maliyetini azaltması için sanayi sicil belgesini elinde bulunduranlar ödedikleri Özel Tüketim Vergisi tutarının %99,25 oranında solventlerde, %71,50 oranında madeni yağ ve baz yağlarda, %98,57 oranında müstahzarları kanuni şartlara uymak karşılığında geri iade alabilmektedirler(Karnıyarık, 2012,s:1).

ÖTV kanunun getirmiş olduğu tecil-terkin uygulaması bu işlemlerden faydalanan gerçek ve tüzel kişilere bir nevi teşvik sağlayarak işletmenin ticari karının artması yönünde bir katkı sağlamaktadır. Yani firmalar daha az vergi yüküne karşılık daha fazla artı gelir elde etmektedirler. Ayrıca; Bu üretim sürecinin muhasebe teorisine, vergi hukukuna ve ayrıca usul hukuk dediğimiz mevzuata da uygunluğu aranmaktadır. Muhasebe teorisi açısından konuya bakıldığında Muhasebe

Standartları TMS, UFRS gibi konulara uygunluğu yani hazırlanacak belgelerin stok kartları dahil muhasebeye uyumunun sağlanması ve gerekli kayıtların yapılması sonuç hesaplarında ortaya çıkan rakamlar üzerinden değerlemesinin objektif olması ve mali tablolarda gösterilmesi de gerekmektedir.

Raporlama standartlarında izah edildiği gibi; sonuçta mali yükümlülük meydana getiren işlem kapsadığı dönem süresince meydana gelmesinde, vergi ve vergi benzeri mali yükümlülüğün tediyesine ait borç kısım kısım muhasebe kaydına alınır (vergi veya vergi benzeri mali yükümlülüğün ait olduğu dönem boyunca) denmektedir. Örnek verilecek olursa hasılatın ilgili dönemde elde edilmesi mali yükümlülüğün gerçekleştirilince borcuna ait muhasebe kaydının yapılması(TFRS:21).

Vergi hukuku açısından irdelendiğinde anayasal olarak bir verginin salınmasında olduğu gibi verginin tecilinin-terkininin ve mahsubunun yasalara dayandırılması gerekmektedir. Aksi takdirde kanunun izin vermediği bir işlem üzerinden tecil-terkin ve mahsup işlemi yapılamayacağı hatta sonucu uygulamada belirtildiği gibi usulsüzlük cezası, gecikme zammı veya gecikme faizi ile sonuçlanacaktır. Bu işlemlerin kapsam ve sürecine uyulmaması sonunda işletmenin finansman gideri artacak buda karlılık oranlarını azaltılacağı gibi bazen de malların üretim ve satışı sonunda zarar gündeme gelecektir. Böylelikle yapılan maliyet bütçelemesi tutmayacaktır.

İktisadi olarak da irdelendiğinde uluslararası iktisat ve makro dengeler açısından da ülke ekonomisine ve üreticiye-tüketiciye faydalarına da değinilmesi gerekmektedir. Özel Tüketim Vergisi Kanunu 8. maddesi ve ilgili fıkralar piyasada bulunan kıt malların teminini esas alarak hem temin açısından hem de maliyet açısından bir fayda-yarar sağlamayı amaçlamaktadır. “ Kamu otoritesi (Devlet), dış alımları (ithalatı sınırlayacak birtakım yasal düzenlemeler yapabilir) bazen ithalat sınırlandırmalarının yanında bazen de dış satımın (ihracat) teşviki doğrultusunda iktisat politikaları oluşturabilir. Bir taraftan da ekonomik durgunluk ve enflasyonist durumlarda yani istikrarsızlık zamanlarında uygulanan politikalar ithalat ve ihracat hacimlerini etkileyebilir. Bu nedenlerle dış ticaret politikalarının uygulanan para ve maliye politikalarına uyumlu olmalıdır. Ülkelerin benimsediği kalkınmaya ilişkin politikalar dikkate alındığında, özellikle az gelişmiş ülkelerin yerli sanayilerini korumaları çok mühim görülmelidir(Seyidoğlu, 1996; Türk, 1992; Dinler, 1997; Dornbusch ve Fisher, 1998). (Akdoğan Gedik,2010,s:397).

Bunlara ilave olarak; vergi ve sübvansiyonlarında arz eğrisini etkileyeceği kesindir. Kamu otoritesinin (devlet) vergilerde üretimde maliyet unsuru olmakta ve üretimin azalmasına sebep olmaktadır. Bu nedenle arz eğrisi sola doğru kaymaktadır. Karşılıksız transferler (sübvansiyonlar) mal üreticilerinin üretim maliyetlerinin azalmasına neden olduğundan arz eğrisine pozitif etki yaparak sağa kaydırmaktadır(Özer,v.d.,2014,s:39).

Çalışma boyunca irdelendiği gibi Özel Tüketim Vergisi Kanunu 8. maddesi tecil-terkin uygulamasının her yönüyle birçok teoriye atıfta bulunduğu bir gerçektir.

KAYNAKÇA

- AKDAĞ, Y., (2015), "Özel Tüketim Vergisi'nin Muhasebeleştirilmesi ve e-Beyanı", Vergi Müfettişleri Derneği Yayınları, Ankara.
- AKDOĞAN, GEDİK, M., (2010), "Vergi Politikalarının Dış Ticaret Üzerindeki Etkileri: Türkiye İçin Hesaplanabilir Genel Denge Modeli Uygulaması", Maliye Dergisi, Sayı:159.

- AKDOĞAN N., GÜNDÜZ E. ve SEVİM A., (2013), Maliyet Muhasebesi, T.C. Anadolu Üniversitesi, Yayını No: 2738, Açık öğretim Fakültesi Yayını No: 1699, Eskişehir.
- BALCI, S., (2013) “Özel Tüketim Vergisinin Bilgi Sistemi İçerisinde Takip Edilmesi Madeni Yağ Üretim Sektöründe Bir Uygulama”, Yüksek Lisans Tezi, Tez Danışmanı: Prof. Dr. Ömer Faruk BATIREL, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- BİLİCİ, N., (2013), Türk Vergi Sistemi (Vergi Huk. Maliyet ve Yönetim Muhasebesi), T.C. Anadolu Üniversitesi, Yayını No: 2612, Açık öğretim Fakültesi Yayını No: 1580, Eskişehir.
- DİNÇER H., (2013). “Tecil-Terkin Sistemi Yerine ÖTV İadesi”, Vergi Dünyası, Sayı: 378, Şubat.
- ERKAN, M., (2009), “ÖTV Mevzuatı Açısından Tecil-Terkin Uygulaması (I)”, Vergi Dünyası, Haziran.(http://www.erkymm.com/resimler/yoTV_Aysndan_Tecil_Terkin_Uygulamas_1_VERGI_D_UNYASI_2009_HAZIRAN.pdf)
- KARNİYARIK, Ç., (2012), “10 Numara Yağı Bitirme Çabaları ve ÖTV’de Yeni Sistem İade”, Ekim, Vergi Sorunları Dergisi. https://www.muhasabenet.net/haber.php?haber_id=361, (12.04.2018)
- OKTAR, K., (2010), “Madeni Yağlar ve Solvent Türevlerinde ÖTV Uygulaması”, TÜRMÖB Yayınları,391 Sirküler Rapor Serisi Seri No:2010-6.
- ÖZER, M. ve Diğerleri, (2014), İktisada Giriş I, T.C. Anadolu Üniversitesi, Yayını No: 2615, Açık öğretim Fakültesi Yayını No: 1583, Eskişehir, Nisan. (http://hedefaof.com/documents/Ders_kitaplari/ikt103u.pdf)
- ÖTV’de Vergi İndirimi ve Özellik Arz Eden Hususlar,
(www.ozdogrular.com/component/option,com_frontpage/Itemid,1/) (26.06.2018)
- Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanununun, Kanun Numarası: 6183, Kabul Tarihi: 21.07.1953, Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 28/7/1953 Sayı: 8469
- İdari Yargılama Usul Kanunu, Kanun Numarası: 2577, Kabul Tarihi: 06.01.1982, Yayımlanma Tarihi:20/01/1982, Sayı: 17580.
- Muhasebat Genel Müdürlüğü, Genel Tebliği, (Sıra No:15), Teminat Mektupları, <http://mevzuat.basbakanlik.gov.tr/Metin.Aspx?MevzuatKod=9.5.8998&MevzuatIliski=0&sourceXmlSearch=teminat> (12.04.2018)
- Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Kanun Numarası: 4760, Kabul Tarihi: 06.06.2002, Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 12.06.2002 Sayı: 24783
- ÖTV 25 Özel Tüketim Vergisi Nolu Genel Tebliğ. (<http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>)
- Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğ, (Tebliğ Seri Numarası:5) (<http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>) (10.04.2018)
- Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği, (Tebliğ Seri Numarası:1) (<http://www.gib.gov.tr/gibmevzuat>) (10.04.2018)
- Petrol Piyasa Kanunu, Kanun Numarası: 5015, Kabul Tarihi: 04.12.2013, Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 20.12.2013 Sayı: 25322.
- Petrol Piyasa Lisans Yönetmeliği, Resmi Gazete Tarihi: 17.06.2004, Resmi Gazete Sayısı: 25495.
- STOKLAR STANDARDI, Standart Numarası: (TMS:2), (<http://kgk.gov.tr>) .(10.04.2018)
- Van Vergi Mahkemesinin 29.11.2017 Tarih ve 2017/335 Esas ve 2017/751 Karar Sayılı Kararı.
- Vergi Usul Kanunu, Kanun Numarası: 213, Kabul Tarihi: 04.01.1961, Yayımlandığı Resmî Gazete: Tarih: 10/1/1961 Sayı: 10703.
- Vergi ve Vergi Benzeri Yükümlülükler, Standart Numarası: (TFRS:21) , (<http://kgk.gov.tr>) . (10.04.2018)