

2.2. (B) Cetvelindeki Bazı Mallarda Tevkifat Uygulaması

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasının Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden, adı geçen Kanuna ekli (I) sayılı liste uygulamasına ilişkin olarak bu uygulamanın (2.2.1) bölümünde belirtilen mallarla sınırlı olmak üzere tevkifat uygulamasına geçilmesi uygun görülmüştür.

Bu uygulamanın usul ve esasları ise Özel Tüketim Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin (2) numaralı fıkrası, 9 uncu maddesi, 14 üncü maddesinin (5) numaralı fıkrası, 15 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası ve Vergi Usul Kanununun 120 nci maddesi ile Mükerrer 257 nci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiler çerçevesinde aşağıda belirlenmiştir.

2.2.1. Tevkifat Uygulamasının Kapsamı ve Niteliği

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla vergiye tâbi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine sahiptir.

Bu yetkiye istinaden, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki; 2710.12.90.00.11, 2710.12.90.00.19, 2710.19.29.00.00 G.T.İ.P. numaralarında yer alan mallar ile 2710.20.90.00.00 G.T.İ.P. numarasındaki mallardan yalnız 2710.12.90.00.11, 2710.12.90.00.19, 2710.19.29.00.00 G.T.İ.P. numaralı malların biodizel ihtiva edenleri ve 38.11 tarife pozisyon numarasında yer alan malların ÖTV mükellefleri (4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununda¹ tanımlanan rafinericiler hariç) tarafından teslimine ilişkin ÖTV, yalnızca sanayi sicil belgesini haiz olan KDV mükellefi imalatçılar tarafından satın alınması halinde tevkifata tabi tutulmak suretiyle beyan edilerek ödenmesi uygun görülmüştür.

Bu tevkifat uygulaması ihtiyari bir uygulama olmayıp, rafinericiler hariç ÖTV mükelleflerinden bu malları satın alan imalatçılar tarafından tevkifat yapılması zorunludur.

Tevkifat uygulaması yukarıda belirtilen mallarla sınırlı olup, bunun dışında kalan ÖTV'ye tabi malların teslimlerinde imalatçılar tarafından tevkifat uygulanmaz.

2.2.2. Tevkifat Uygulamasında Verginin Beyanı

2.2.2.1. Satıcı ÖTV Mükelleflerinin ÖTV Tevkifatına Tabi Mal Teslimlerinin Beyanı

Satıcı ÖTV mükelleflerinin tevkifata tabi mal teslimleri, söz konusu teslimlerin yapıldığı vergilendirme döneminde (1) numaralı ÖTV beyannamesinin “Tecil ve Tevkifat” bölümünün “Tevkifat” kısmındaki bilgiler doldurulmak suretiyle beyan edilir. Ayrıca, bu ÖTV beyannamesinin “Ekler” bölümünde yer alan “Tevkifata Tabi Mal Teslimleri” kısmı da doldurulur.

Tevkifat uygulaması kapsamında teslim edilen malların ÖTV mükellefleri tarafından ithal edilmiş olması halinde, yurt içinde ödenecek ÖTV'ye karşılık olmak üzere gümrük idaresince alınan teminatın çözümü işlemleri, bu teslimlerle ilgili tevkif edilen ÖTV'nin alıcı imalatçı tarafından beyan edilerek ödendiğine dair tespit yapılması üzerine, bu Tebliğin (V/A-3.2/ç) bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

¹ 20.12.2003 tarihli ve 25322 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

2.2.2.2. Alıcı İmalatçılar (Vergi Sorumluları) Tarafından Tevkifata Tabi Tutulan ÖTV'nin Beyanı ve Ödenmesi

Bu uygulamanın (2.2.1) bölümünde belirtilen mallar üzerinden hesaplanan ÖTV'nin tamamı, vergi sorumluları tarafından tevkifata tabi tutulur. Tevkifata tabi tutulan ÖTV tutarı, vergi sorumlularınca teslimin gerçekleştiği vergilendirme dönemini izleyen 10 uncu günü akşamına kadar KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesine elektronik ortamda verilen (6) numaralı ÖTV beyannamesi ile beyan edilerek ödenir.

Vergi sorumlularının, ÖTV mükellefiyetinin bulunup bulunmaması bu uygulama kapsamında (6) numaralı ÖTV beyannamesinin verilmesine engel değildir. Bu beyanname, sadece tevkifata tabi alımların olduğu vergilendirme döneminde verilir.

Söz konusu uygulama kapsamındaki teslimlere ait fatura veya benzeri belgeler, izleyen vergilendirme dönemi içinde düzenlenmiş olsa dahi sorumlu sıfatıyla beyan, teslimin gerçekleştiği vergilendirme döneminin beyan süresi içerisinde yapılır.

Örnek: *Sanayi sicil belgesini haiz imalatçı (A), ÖTV mükellefi (B)'den 14/5/2014 tarihinde Özel Tüketim Vergisi Kanunu eki (I) sayılı listede yer alan ve ÖTV tutarı 2,2985 TL/Kg. olan 38.11 tarife pozisyon numarasındaki 1.000 Kg. müstahzar katkı isimli malı vergi hariç 3.000 TL karşılığında satın almıştır. ÖTV mükellefi (B) tarafından bu teslim ilişkine ilişkin fatura 17/5/2014 tarihinde düzenlenmiştir.*

Buna göre söz konusu teslim 14/5/2014 tarihinde gerçekleştiğinden tevkif edilen 2.298,50 TL tutarındaki ÖTV'nin, imalatçı (A) tarafından 16-25/5/2014 tarihleri arasında (teslime ilişkin fatura 17/5/2014 tarihinde düzenlenmiş olsa dahi) (6) numaralı ÖTV beyannamesi ile beyan edilerek aynı süre içinde ödenmesi gerekir.

Ayrıca tevkifat, bu uygulamanın (2.2.1) bölümünde belirtilen malları satın alan ve adına fatura veya benzeri belge düzenlenen vergi sorumluları tarafından yapılarak, tevkif edilen bu vergi yukarıda yapılan belirlemeler çerçevesinde (6) numaralı ÖTV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerektiği tabiidir.

Vergi sorumlularınca yapılan işlemlerin tespit ve tevsikinde, Gelir İdaresi Başkanlığı/Vergi Dairesi Başkanlığı-Defterdarlık/Vergi Dairesi kayıtları esas alınır.

2.2.3. Tevkifata Tabi Tutulan ÖTV'nin İndirimi

Tevkifata tabi tutulan ÖTV'nin beyanına ilişkin (6) numaralı ÖTV beyannamesinde, beyan edilen ÖTV'den herhangi bir surette indirim yapılmaz.

Ancak tevkifat uygulaması kapsamında satın alınan malların Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan başka bir malın imalinde kullanılmış olması halinde, vergi sorumlularınca beyan edilip ödenen ÖTV tutarı, bu Kanunun 9 uncu maddesi uyarınca, yalnızca üretilen malın tesliminin yapıldığı vergilendirme döneminde, bu teslimlere ilişkin beyanı içeren (1) numaralı ÖTV beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.

Dolayısıyla (6) numaralı ÖTV beyannamesinde beyan edilerek vergisi ödenen malların kısım kısım imalatta kullanılması halinde de imalatta kullanılan kısımların ödenen ÖTV'leri indirim konusu edilebilir.

Ayrıca söz konusu uygulama kapsamında tevkif edilerek ödenen ÖTV tutarı, (1) numaralı ÖTV beyannamesinin "İstisnalar ve İndirimler" bölümünün "İndirimler (Aynı Listedeki Malın İmalatta Kullanılması)" kısmında beyan edilmek suretiyle indirilebilir.

Bu şekilde indirim konusu yapılabilecek azami ÖTV tutarı, tevkifat uygulaması kapsamında satın alınan malların girdi olarak kullanılması suretiyle üretilen malın teslimine ilişkin hesaplanan ÖTV tutarını geçemez. İndirim konusu yapılamayan tutar ise tevkifatı

yapan alıcı imalatçılar açısından ilgili mevzuat çerçevesinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.

Tevkifata tabi tutulan ancak beyan edilmeyen veya beyan edilmesine rağmen ödenmeyen ÖTV de indirim konusu yapılamaz.

Bununla birlikte tevkifat uygulaması kapsamında olmayan mallar için alıcı imalatçılar tarafından tevkifat uygulanmak suretiyle beyan edilerek ödenen ÖTV'nin de indirim konusu yapılmayacağı tabiidir.

Örnek: ÖTV mükellefi (B), sanayi sicil belgesini haiz imalatçı (A)'ya 28/4/2014 tarihinde Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan ÖTV tutarı 2,2985 TL/Kg. olan 38.11 tarife pozisyon numarasındaki 1.000 Kg. müstahzar katkı isimli malı vergi hariç 3.000 TL karşılığında teslim etmiş ve bu teslimine ilişkin faturayı 4/5/2014 tarihinde düzenlemiştir. İmalatçı (A), ÖTV'sini tevkif ederek ödediği bu mal ile ithal ettiği aynı listedeki 1.000 Kg. baz yağı kullanmak suretiyle yine aynı listede yer alan ÖTV tutarı 1,3007 TL/Kg. olan 2.000 Kg. madeni yağ üretmiş ve ürettiği bu malın tamamını 17/5/2014 tarihinde satmıştır.

Buna göre, imalatçı (A) tarafından 38.11 tarife pozisyon numaralı müstahzar katkı isimli mala ilişkin tevkif edilerek 1-10/5/2014 tarihleri arasında (6) numaralı ÖTV beyannamesi ile beyan edilerek aynı süre içinde ödenmiş olan ÖTV, bu malın girdi olarak kullanılması suretiyle üretilen malın teslimine ilişkin yine imalatçı (A) tarafından sadece 1-10/6/2014 tarihleri arasında verilmesi gereken (1) numaralı ÖTV beyannamesinde indirim konusu yapılabilir.

Bu durumda imalatçı (A) tarafından verilecek;

a- 2014/Nisan II. vergilendirme dönemine ait (6) numaralı ÖTV beyannamesinde

$$\text{Tevkif edilen ÖTV tutarı} = 1.000 \times 2,2985 = 2.298,50 \text{ TL,}$$

b- 2014/Mayıs II. vergilendirme dönemine ait (1) numaralı ÖTV beyannamesinde

$$\text{Hesaplanan ÖTV tutarı} = 2.000 \times 1,3007 = 2.601,40 \text{ TL,}$$

$$\text{İndirilecek ÖTV} = 1.000 \times 2,2985 = 2.298,50 \text{ TL,}$$

$$\text{Ödenecek ÖTV} = 2.601,40 - 2.298,50 = 302,90 \text{ TL}$$

olarak hesaplanır.

Bununla birlikte, ÖTV mükellefi (B) tarafından bu teslimine ilişkin faturanın süresinden sonra (örneğin 15/5/2014 tarihinde) düzenlenmiş olması, vergi sorumlusu sıfatıyla tevkif edilen verginin 1-10/5/2014 tarihleri arasında beyan edilerek aynı süre içerisinde ödenmesine engel değildir.

2.2.4. Tevkifat Uygulamasında Belge Düzeni

Tevkifata tabi teslimler dolayısıyla satıcı ÖTV mükellefleri tarafından düzenlenecek belgelerde; Özel Tüketim Vergisi Kanununun 15 inci maddesi hükmü uyarınca, “Alıcı İmalatçı Tarafından Tevkif Edilecek ÖTV, Tevkifat Dâhil Toplam Tutar ve Tevkifat Hariç Toplam Tutar” ayrıca gösterilir. Bu belgelere, tevkifat hariç toplam tutarın rakam ve yazı ile yazılması gerekir.

Örnek: Satıcı ÖTV mükellefi tarafından tevkifat uygulaması kapsamında ÖTV ve KDV hariç 3.000 TL bedelle teslim edilen ve ÖTV tutarı 2,2985 TL/Kg. olan 1.000 Kg. 2710.12.90.00.11 G.T.İ.P. numarasındaki “Diğerleri” isimli malın faturası aşağıdaki bilgileri içerecek şekilde düzenlenir.

<i>Teslim Edilen Mal Miktarı</i>	:	<i>1.000 Kg.</i>
<i>Teslim Bedeli (ÖTV ve KDV hariç)</i>	:	<i>3.000 TL</i>
<i>Hesaplanan ÖTV (1.000 x 2,2985 =)</i>	:	<i>2.298,50 TL</i>
<i>Alıcı İmalatçı Tarafından Tevkif Edilecek ÖTV</i>	:	<i>2.298,50 TL</i>
<i>KDV Matrahı (3.000 + 2.298,50 =)</i>	:	<i>5.298,50 TL</i>
<i>Hesaplanan KDV (5.298,50 x 0,18=)</i>	:	<i>953,73 TL</i>
<i>Tevkifat Dahil Toplam Tutar (5.298,50 + 953,73 =)</i>	:	<i>6.252,23 TL</i>
<i>Tevkifat Hariç Toplam Tutar (6.252,23 - 2.298,50 =)</i>	:	<i>3.953,73 TL</i>
<i>Yalnız Üçbindokuzyüzelliüç Türk Lirası Yetmişüç Kuruştur.</i>		

Bu belgeler, satıcı açısından teslimlere ilişkin ÖTV'ye tevkifat uygulandığını tevsik eden belge mahiyetini de taşır.

Satıcı ÖTV mükellefleri tarafından tevkifata tabi olan ve olmayan malların teslimlerine ilişkin fatura ve benzeri belgeler ayrı ayrı düzenlenebileceği gibi, tevkif edilen ÖTV'nin bu belgelerde ayrıca gösterilmesi koşuluyla tek bir belge de düzenlenebilir.

2.2.5. Tevkifat Uygulamasında Düzeltme İşlemleri

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası gereği, tevkifata tabi işlemlerde değişiklik olması (malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi, fazla veya yersiz ÖTV tevkifatı yapılması) halinde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellefler tarafından bunlarla ilgili borçlanılan ya da ödenen vergiler için değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin meydana geldiği dönem içinde düzeltme yapılabilir, bu vergiden mahsup edilebilir veya iade talebinde bulunulabilir.

2.2.5.1. Malların İade Edilmesi, İşlemin Gerçekleşmemesi ve İşlemden Vazgeçilmesi Hallerinde Düzeltme İşlemleri

Tevkifat uygulaması kapsamındaki teslimlerle ilgili olarak malların iadesi, işlemin gerçekleşmemesi veya işlemde vazgeçilmesi durumunda, mallar alıcı imalatçıya teslim edilmişse iade edilen malların ÖTV mükellefinin işletmesine girmesi ve bu işlemlerin defter kayıtları ve belgelerde gösterilmesi şartıyla düzeltme işlemi; bu durumun ortaya çıktığı döneme ait satıcının beyannamesinin "İstisnalar ve İndirimler" bölümünün "Diğer İndirimler" kısmında yer alan "Tevkifata Tabi Teslimlerden İadeler" açıklaması seçilmek ve buna ilişkin "İndirilecek ÖTV Tutarı" sıfır (0) yazılmak suretiyle yapılır. Ayrıca bu beyannamenin "Ekler" bölümünün "Tevkifata Tabi Teslimlerden İadeler" kısmı da doldurulur.

Bu durumda, tevkifata tabi tutulan ÖTV, alıcı imalatçılar tarafından ödendiğinden söz konusu ödenen ÖTV'nin iadesi alıcı imalatçılara yapılır.

Alıcı imalatçılar söz konusu ÖTV'nin, internet vergi dairesi üzerinden KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine elektronik ortamda verecekleri dilekçe ile bu dönemdeki veya gelecek dönemlerdeki (ÖTV dâhil) vergi borçlarına mahsuben veya nakden iadesi için talepte bulunabilir.

Vergi dairesince, bu dilekçe ekinde satıcının malın iadesine ilişkin düzeltmeyi yaptığını gösterir ilgili vergi dairesi yazısının ibraz edilmiş olması ve iadesi talep edilen verginin alıcı imalatçılar tarafından beyan edilip ödendiğinin tespit edilmesi halinde, söz

konusu iade talepleri yerine getirilir. ÖTV'nin alıcı imalatçılar tarafından beyan edilmiş ancak ödenmemiş olması halinde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen bu vergi sadece tahakkuktan terkin edilir ve alıcı imalatçıya iade yapılmaz.

Yapılacak iadelerde teminat, yeminli mali müşavir (YMM) raporu ve vergi inceleme raporu aranmaz.

2.2.5.2. Fazla veya Yersiz Uygulanan Tevkifata İlişkin Düzeltme İşlemleri

Tevkifat işlemine ilişkin fazla veya yersiz ödenen verginin bulunması halinde, gerek alıcı imalatçıların gerekse satıcı ÖTV mükelleflerinin beyanlarının düzeltilmesi gerekir.

Fazla veya yersiz tevkif edilen verginin, öncelikle tevkifatı yapan alıcı imalatçı tarafından satıcıya iade edilmesi gerekir. Bu durumda alıcı imalatçının, fazla veya yersiz tevkif ettiği ÖTV tutarını satıcıya iade ettiğini gösterir belge ve satıcının düzeltmeyi yaptığını gösterir vergi dairesi yazısı ile birlikte başvurması halinde, fazla veya yersiz tevkif edilen vergi, bu vergiyi vergi dairesine beyan ederek ödeyen alıcı imalatçıya iade edilir. Ancak tevkifata tabi olmadığı halde tevkifat uygulanan ve satıcı tarafından da verginin beyan edildiği durumlarda, satıcının düzeltmeyi yaptığını gösterir vergi dairesi yazısının ibrazı aranmaz.

Bununla birlikte tevkifata tabi olan ve tevkifata tabi tutulan ÖTV'nin satıcı tarafından da beyan edildiği durumda, satıcının düzeltme işleminden sonra, varsa önceki beyanı üzerine ödenen ÖTV'nin, söz konusu işlemle sınırlı kısmı satıcıya iade edilir. Dolayısıyla bu durumda alıcı imalatçıya iade söz konusu olmaz.

Fazla veya yersiz tevkifata tabi tutulan ÖTV'nin alıcı imalatçı tarafından beyan edilmiş ancak ödenmemiş olması halinde, sorumlu sıfatıyla beyan edilen bu vergi sadece tahakkuktan terkin edilir ve alıcı imalatçıya iade yapılmaz.

Yapılacak iadelerde teminat, YMM raporu ve vergi inceleme raporu aranmaz.

2.2.6. Diğer Hususlar

2.2.6.1. Tevkifat Uygulaması Kapsamında İşlem Yapılmaması veya Tevkifata Tabi Tutulan Verginin Beyan Edilmemesi

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca bu uygulama kapsamında sorumlu tayin edilenler tarafından beyan edilip ödenmesi gereken vergilerin beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, söz konusu vergi tutarının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ikmalen veya re'sen tarh edilerek bu tarihyata vergi ziyayı cezası kesilmesi ve gecikme faizi hesaplanması gerekir. Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen tutarın (1) numaralı ÖTV beyannamesinde indirim konusu yapılmamış olması, bu şekilde işlem tesis edilmesine engel değildir.

Ancak sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen ÖTV tutarının, satıcı tarafından beyan edilmiş olması halinde, sorumlu adına yapılacak tarihyatta vergi aslı aranmaz.

Bununla birlikte, sorumlu tarafından beyan edilip ödenmesi gereken ÖTV'nin satıcı tarafından beyan edilerek süresinden sonra ödenmiş olması halinde, normal vade tarihinden ödendiği tarihe kadar; söz konusu verginin ödenmemiş olması halinde ise normal vade tarihinden yapılacak tarihyatın tahakkuk tarihine kadar gecikme faizi uygulanır.

2.2.6.2. Tevkifat Uygulamasında Müteselsil Sorumluluk

Tevkifata tabi mal alımlarına ilişkin tevkifat uygulayanların, tevkifat tutarını ödememesi halinde, söz konusu tevkifat kapsamındaki teslimlere ilişkin ÖTV ile sınırlı olmak

üzere Hazineye intikal ettirilmeyen vergiden dolayı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca ÖTV mükellefleri müteselsilen sorumludur.