

# ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği Üzerine Değerlendirmeler

**MEHMET ERKAN**  
Yeminli Mali Müşavir,  
Eski Baş Hesap Uzmanı

## Öz

05.03.2015 tarih ve 29286 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde; Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan mallara ilişkin hükümler ile bu hükümlerle ilgili olmak üzere adı geçen Kanunun uygulanmasına dair usul ve esaslara yönelik açıklamalara yer verilmiştir.

Petrol ürünleri, doğal gaz ve bunların türevleri ile biodizelden oluşan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listeye ilişkin olarak, daha önce yayımlanan ÖTV Genel Tebliğlerinin ilgili bölümleri günümüz koşullarına uygun şekilde revize edilmiş, tek tebliğ haline getirilmek suretiyle “Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği” olarak yayımlanmıştır.

Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu’na ekli, (I) sayılı listede; petrol ürünleri, doğalgaz ve bunların türevleri ile biodizel yer almaktadır. Bu malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı, bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV’ye tabidir.

5 Mart 2015 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği; daha önce yayımlanan ÖTV Genel Tebliğlerinin ilgili bölümleri günümüz koşullarına uygun şekilde revize edilmiş; basit, sade ve anlaşılabilir birleştirilmiş tek tebliğ haline getirilmek suretiyle “Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği” olarak yayımlanmıştır. Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğ, 16 Mart 2015 tarihinde yürürlüğe girecektir.<sup>1</sup>

**Anahtar Kelimeler:** ÖTV Genel Tebliğleri, Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği, Birleştirilmiş Genel Tebliğ ihtiyacı, ÖTV Tevkifatı, Kanuna ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı liste, Vergi indirimi.

## 1-GİRİŞ

5 Mart 2015 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği; ÖTV Kanunu’na ekli (I) sayılı listede yer alan

mallara ilişkin hükümler ile bu hükümlerle ilgili olmak üzere adı geçen Kanun’un uygulanmasına dair usul ve esaslara yönelik açıklamalar içermekte olup, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listeye ilişkin

<sup>1</sup> Vergisi sıfıra indirilmiş olan hava yakıtlarında teminat alınması işlemi ise 1 Temmuz 2015 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir.

olarak, daha önce yayımlanan ÖTV Genel Tebliğlerinin ilgili bölümleri günümüz koşullarına uygun şekilde revize edilmiş; basit, sade ve anlaşılabilir tek tebliğ haline getirilmek suretiyle “Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği” olarak yayımlanmıştır.

Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde yenilik veya uygulama değişikliği içeren düzenlemeler ana hatları ile aşağıda belirtilmiştir.<sup>2</sup>

1. ÖTV Tevkifatı Kapsamı Genişletilmiştir.
2. İhracat Uygulamasındaki Tereddütlü Konularda Açıklamalar Yapılmıştır.
  - 2.1. İhracatta ÖTV İadesi
  - 2.2. Serbest Bölgelere ve Yetkili Gümrük Antrepolarına Gönderilen Mallar
  - 2.3. Yolcu Beraberi Eşya İhracı
3. İstisna Uygulamalarında Yeknesaklık Sağlayan Açıklamalar Yapılmıştır.
  - 3.1. Askeri Kuruluşlara Doğalgaz Tesliminde ÖTV İstisnası
  - 3.2. Petrol Arama ve İstihsal Faaliyetinde Bulunanlara (I) Sayılı Listedeki Malların Tesliminde ÖTV İstisnası Uygulaması
  - 3.3. İhraç Edilecek Elektrik Üretiminde Kullanılacak Fuel-Oil Tesliminde Sıfır ÖTV Uygulaması
  - 3.4. Etilen Üretiminde Kullanılacak L.P.G. Tesliminde Sıfır ÖTV Uygulaması
4. Vergisiz Hava Yakıtlarında Teminat Uygulaması
5. Mütessesil Sorumluluk Uygulaması
6. ÖTV’li Mal Satın Alanların Mütessesil Sorumluluğu
7. Sürekli Beyanname Yükümlülüğünde İstisnai Uygulama
8. Erken Teminat Çözümü Sertifikası (ETÇS) Uygulamasında Çalışan Sayısı Şartında Değişiklik Yapılmıştır.
9. (I) sayılı listenin (B) Cetvelindeki Malların Transit veya Gümrük Antreposu Rejimi Kapsamında İthalinde Genel Teminat Uygulaması
10. Eski ÖTV Tebliğlerine İstinaden Alınan Belgelerin Geçerliliği.

## 2-UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ VEYA BİRLEŞTİRİLMİŞ TEBLİĞ İHTİYACININ NEDENLERİ

### 2.1. 12 Yıl İçinde Dağımk Hale Gelen İkincil Mevzuatın Birleştirilmesi İhtiyacı

1985 yılında genel tüketim vergileri alanında yapılan reformla, 8 adet dolaylı vergi yürürlükten kaldırılmış ve katma değer vergisi uygulamaya konulmuştur. Genel tüketim vergilerine ilişkin söz konusu reform sonrası, dolaylı vergiler alanındaki ikinci değişim ÖTV Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ile gerçekleştirilmiştir.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 12 Haziran 2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olup, Türkiye’de ÖTV uygulaması 1 Ağustos 2002 tarihinden itibaren başlamıştır.

ÖTV Kanunu 20 madde ve 6 geçici maddeden oluşmakta olup, bu Kanuna ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar itibarı ile verginin konusu tespit edilmiştir. Bu listelerde yer alan mallarla sınırlı olmak üzere bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisi uygulanmaktadır.

05.03.2015 tarih ve 29286 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğine kadar toplam, 36 adet ÖTV Genel Tebliği uygulamaya konulmuş olup, bu tebliğler uygulamada sorunlara veya tereddütlü konulara çözüm amacıyla çıkarılmıştır. 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği, 30.7.2002 tarih ve 24831 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olup, bu tarihten itibaren Özel Tüketim Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesinden 12 yıl geçmiş olması, bu süre içerisinde çıkarılmış olan 36 adet ÖTV Genel Tebliği ile söz konusu Genel Tebliğler arasındaki iletişimin ve bütünlüğün zaman zaman kaybolmasına yol açmıştır.

### 2.2. ÖTV Genel Tebliğleri Arasındaki Kopukluğun Giderilmesi İhtiyacı

ÖTV Kanununun yürürlüğe girdiği 01.08.2002 tarihinden ve ilk ÖTV Genel Tebliği olan, 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin yürürlüğe girdiği 30.7.2002 tarihinde mevcut olan müesseseler ihtiyaca göre değişikliğe uğramıştır. Örneğin; ÖTV Kanununun 8. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenen tecil-terkin uygulaması, bu süre içerisinde iade uygulamasına dönüşmek suretiyle uyu-

<sup>2</sup> Ayrıntılı açıklamalar için bkn. [http://www.erkymm.com/resimler/ERK\\_YMM\\_sirkuler\\_\\_30\\_6.pdf](http://www.erkymm.com/resimler/ERK_YMM_sirkuler__30_6.pdf)

lamadan kalkmıştır. 09.10.2012 tarihinde yürürlüğe giren 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile ÖTV Kanunu'nun yürürlüğe girdiği 01.08.2002 tarihinden 09.10.2012 tarihine kadar uygulanan tecil-terkin uygulaması sona ermekte, bunun yerine mükellefe belirli şartlarla verginin iadesi esasına dayalı yeni bir sistem getirilmektedir.

Ayrıca; ilk ÖTV Genel Tebliği olan, 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin yürürlüğe girdiği 30.7.2002 tarihinde mevcut olan müesseseler değişikliğe uğramıştır. Örneğin; ÖTV Kanununun 8.maddesinin 1. fıkrasında düzenlenen tecil terkin uygulamasında<sup>3</sup> indirimli teminat uygulaması, belli şartları taşıyan mükelleflerin yararlanması için yürürlüğe konulmuş, (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları, (I) sayılı listede yer almayan malların üretiminde kullandığını tevsik eden imalatçılara, tecil-terkin uygulaması kapsamında yapılan mal teslimlerinde % 5 oranında (24 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin (A) bölümü ile bu oran % 25 olarak yeniden belirlenmiştir.) indirimli teminat uygulamasından yararlanılması sağlanmıştır. Bu uygulama 09.10.2012 tarihinde yürürlüğe giren 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına kadar devam etmiştir.

ÖTV Kanununun 8. maddesinin 1. fıkrasında düzenlenen tecil terkin uygulamasında gerekli ve yeterli olan YMM üretim tasdik raporu, 09.10.2012 tarihinde yürürlüğe giren 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile ÖTV iade müessesine bağlı olarak belli şartlarla teminat çözümünde yararlanılan bir rapor özelliğine dönüşmüş, teminatın çözümü genel uygulama olarak vergi incelemesi sonucuna bağlanmıştır.

Yukarıda örneklenmeye çalışılan kısmi veya esaslı ÖTV uygulama değişiklikleri ve bu konuda açıklama yapan Genel Tebliğler, uygulama değişikliklerini farklı tebliğlerle yapılmıştır. Bu metodoloji 12 yıllık süre içinde ilk ÖTV Genel Tebliği olan, 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ile bu tebliğde değişiklik yapan Genel Tebliğler arasındaki iletişimin ve bütünlüğün zaman zaman kaybolmasına ve uygulamacıların değişiklikleri takip etmekte zorlanmalarına, ÖTV uygulama bütünlüğünü kaybetmelerine yol açmıştır. Yukarıda açıklanmaya çalışılan ihtiyaç, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listeye ilişkin olarak, daha önce yayımlanan ÖTV Genel Tebliğlerinin ilgili bölümleri günümüz koşullarına uygun şekilde revize edilmesi ve tek tebliğ haline getirilmek suretiyle “Özel

Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği” olarak yayımlanması sonucunu doğurmuştur.

### **2.3. Muhtelif Genel Tebliğler ve Özelelerde Açıklanan Konuların Genel Tebliğe Alınma İhtiyacı**

Mükelleflerin talepleri üzerine ÖTV uygulama sorunları veya tereddütlü konularda çözüm getirilmesi amacıyla verilen özelelerde yer alan bazı ortak konular ile muhtelif Genel Tebliğlerde açıklanan ancak tek bir tebliğde birleştirilmesi ihtiyacı doğan konular, 05.03.2015 tarih ve 29286 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde açıklanmıştır. Söz konusu uygulama konuları, ana hatları ile kısaca aşağıda yer almaktadır.

#### **2.3.1. İhracatta ÖTV İadesi**

1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin (5.1.2.) bölümünde, ihraç edilen mallara ait alış faturaları veya benzeri belgelerde gösterilen ve beyan edilen ÖTV’nin ihracatçıya iade edilmesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmişti. ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin (II/A-1) bölümünde yer alan ihracat istisnasının uygulamasına ilişkin açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, ÖTV ödenerek satın alınan malların herhangi bir işlem görmeden olduğu gibi (aynen) ihraç edilmesi halinde, bu mallar için yüklenilen ÖTV’nin iade edilebileceği, ÖTV ödenerek satın alınan maldan ÖTV’ye tabi olan veya olmayan bir mal üretilerek bu malın ihraç edilmesi halinde, imalatatta kullanılan mal için ödenen ÖTV’nin iade edilmeyeceği açıklanmıştır.

#### **2.3.2.Promosyon, Eşantiyon ve Numune Mal Teslimi**

Promosyon, eşantiyon ve numune olarak tesliminde vergiyi doğuran olay, daha önce muhtelif özelelerde açıklanmıştı. ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin (I/C) bölümünde yer alan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan mallar için miktar üzerinden maktu vergi uygulandığından, bu malların promosyon, eşantiyon ve numune olarak tesliminde vergiyi doğuran olay gerçekleşir. Söz konusu mallar için teslim tarihi itibarı ile yürürlükte olan ÖTV tutarı üzerinden vergi ödenmesi gerekmektedir.

#### **2.3.3.Serbest Bölgelere veya Yetkili Gümrük Antreposu İşleticisine Yapılan Teslimler**

19 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ile muhtelif özelelerde açıklanmıştır. Bu Tebliğin (II/A-4) bölümünde

3 Ayrıntılı açıklamalar için bkn. Mehmet ERKAN, Yorum ve Açıklamalarla Özel Tüketim Vergisi Uygulaması, 1. Baskı, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği,Yay., 2009, sf.627-686

yer alan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 12 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasındaki serbest bölgedeki alıcıya veya yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılan teslimlerin ihracat teslimi sayılacağına dair hükümler, Özel Tüketim Vergisi Kanununda yer almamaktadır.

Buna göre serbest bölgelere veya yetkili gümrük antreposu işleticilerine yapılan teslimlerde ÖTV yönünden ihracat istisnası uygulanmamaktadır.

### **2.3.4. Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Teslimler**

19 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ile muhtelif özel-gelerde açıklanmıştır. Bu Tebliğin (II/A-5) bölümünde açıklanmıştır. Katma Değer Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimlerde KDV iadesi uygulamasına ve özel fatura ile KDV istisnası uygulamasına ilişkin Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde yapılan düzenlemelerin ÖTV uygulaması açısından geçerliliği bulunmamaktadır.

Buna göre Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara ÖTV kapsamına giren (I) sayılı listedeki malların tesliminde ÖTV istisnası uygulanmamakta veya tahsil edilen ÖTV iade edilmemektedir.

### **2.3.5. Serbest Bölgelere veya Yetkili Gümrük Antreposu İşleticisine ya da Türkiye’de İkamet Etmeyen Yolculara ÖTV Kanununun 8/2.Maddesi Kapsamında Yapılan Teslimler**

Serbest bölgeye veya yetkili gümrük antreposu işleticisine ya da Türkiye’de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimlerde ihracat istisnası uygulanmadığından, bunlara teslim edilecek malların ÖTV mükelleflerinden satın alınmasında, Özel Tüketim Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin (2) numaralı fıkrası kapsamında tecil-terkin uygulanmamaktadır.

### **2.3.6. Askeri Kuruluşlara Doğalgaz Teslimlerinde İstisna Uygulaması**

1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinde, askeri kurum ve kuruluşlara yapılacak akaryakıt teslimlerinde ÖTV istisnası uygulamasına ilişkin açıklamalar yapılmıştı. Ancak doğalgaz teslimleri için bir açıklama yapılmadığından, askeri kuruluşlara doğalgaz teslimlerinde istisna uygulaması konusunda belirsizlik bulunmaktaydı.

ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin (II-C/1.) bölümünde, gerek ÖTV mükellefi olan doğalgaz ithalatçısı veya imalatçısının, gerekse ithalatçı veya imalatçıdan doğalgaz satın alan dağıtım kuruluş-

larının askeri kurum ve kuruluşlara yaptığı doğalgaz tesliminde ÖTV istisnası uygulaması konusunda açıklamalar yapılmıştır.

### **2.3.7. Vergi İndirimi**

1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin 9. Bölümünde açıklanmıştır. Bu Tebliğin (II/E) bölümünde ilave açıklamalar yapılmıştır. ÖTV mükelleflerinden vergisi ödenerek satın alınan (I) sayılı listede yer alan bir malın aynı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde, üretimde kullanılan mala isabet eden ÖTV tutarı, üretilen mal üzerinden hesaplanan ÖTV tutarından indirilebilir. Bu şekilde indirim konusu yapılabilecek azami ÖTV tutarı, satın alınan malların imalatta girdi olarak kullanılması suretiyle üretilen malın teslimine ilişkin hesaplanan ÖTV tutarını geçmez. Bununla birlikte ÖTV ödenerek satın alınan malların aynı listede yer alan vergiye tabi başka bir malın imalinde kullanılması sonucu, ödenen verginin tamamının hesaplanan vergiden indirilememesi durumunda indirilemeyen vergi iade edilmez ancak ilgili mevzuat çerçevesinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilir.

İthal edilen (I) sayılı listede yer alan bir malın aynı listede yer alan başka bir malın imalinde kullanılması halinde ise, Özel Tüketim Vergisi Kanununun 3 üncü maddesi uyarınca bu listedeki malların ithalinde vergi doğmadığından, imal edilen malın tesliminde hesaplanacak ÖTV tutarından indirilecek bir ÖTV tutarı da bulunmamaktadır.

Diğer taraftan indirim uygulamasından yararlanabilmesi için imal edilerek teslim edilen malın ÖTV’sinin beyan edilmesi gerekir. Bu durumda imal edilen mallardan stoklarda bulunanlara isabet eden ÖTV indirim konusu yapılmaz. Ayrıca imal edilen malın istisna kapsamında teslim edilmesi halinde bu malın imalinde kullanılan mallar için yüklenilen ÖTV’nin indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.

### **2.3.8. İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerde Süre**

19 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ile muhtelif özel-gelerde açıklanmıştı. Bu Tebliğin (II/Ç-2.1) bölümünde ilave açıklama yapılmıştır. İhraç kaydıyla teslim edilen malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren üç ay içinde ihracatının gerçekleşmesi halinde, tecil edilen vergi, malın ihraç edildiğini gösteren gümrük beyannamesinin aslı veya ilgili gümrük idaresi, noter ya da YMM tarafından onaylanmış örneğinin vergi dairesine verilmesi üzerine terkin edilir.

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi halinde tecil edilen vergi, vade tarihinden

itibaren 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte ÖTV mükellefinden tahsil edilir. Ancak ihracatın Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle süresinde gerçekleşmemiş olması halinde, tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

Diğer yandan ihraç kaydıyla teslimlerde KDV yönünden tecil-terkin uygulamasına ilişkin Katma Değer Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (c) bendinde, ihracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren 15 gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebileceğine dair hüküm bulunmasına rağmen, Özel Tüketim Vergisi Kanununda bu yönde bir hüküm bulunmamaktadır.

### **2.3.9. Petrol Rafinerilerinde Yakıt Olarak Kullanılan Mallarda ÖTV Uygulaması**

19 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ile açıklanmıştır. Bu Tebliğin (VI/A-1) bölümünde açıklanmıştır. 7/11/1984 tarihli ve 3074 sayılı Mülga Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanununun uygulanmasında, rafineri şirketlerince yapılan petrol ürünlerinin satışları akaryakıt tüketim vergisine tabi olup, akaryakıt tüketim vergisinin mükellefi bu verginin konusuna giren ürünlerin satışını yapan rafineri şirketleridir.

Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanununun 1/2/2000 tarihinden geçerli olmak üzere 27/1/2000 tarihli ve 4503 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle yürürlükten kaldırılan 3 üncü maddesinde rafineri şirketleri için verginin matrahının, kendi tüketimleri için kullandıkları da dahil olmak üzere, verginin konusuna giren petrol ürünlerinin gümrüklü rafineri satış fiyatları olduğu hükmü yer almaktadır.

Buna göre, 1/2/2000 tarihine kadar rafineri şirketlerince kendi tüketimleri için kullanılan ve ticari olarak "burner fuel-oil" diye tabir edilen mal da akaryakıt tüketim vergisinin konusuna girmekte ve anılan Kanunda öngörülen hükümler çerçevesinde akaryakıt tüketim vergisine tabi tutulmaktaydı.

Ancak, 1/2/2000 tarihinden geçerli olmak üzere, 4503 sayılı Kanunla Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanununda yapılan değişiklik sonucunda, rafineri şirketlerince, kendi tüketimleri için kullandıkları petrol ürünleri, akaryakıt tüketim vergisinin konusundan çıkarılmıştır.

Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanununun 18 nci maddesiyle 1/8/2002 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmakla birlikte, rafineri şirketlerinin, üretimlerinde kullandıkları petrol ürünlerinin verginin konusuna girmemesi ilkesi Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile de korunmuştur.

Dolayısıyla, Özel Tüketim Vergisi Kanununun yürürlüğe girdiği 1/8/2002 tarihinden sonra petrol rafinerilerince imal veya ithal edilen ÖTV'ye tabi malların yine ÖTV'ye tabi malların imalatında yakıt olarak kullanılmasının ÖTV'ye tabi tutulması söz konusu değildir.

### **2.3.10. (B) Cetvelindeki Bazı Mallarda Tevkifat Uygulaması**

34 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ile açıklanmıştır. Bu Tebliğin (I/Ç-2.2) bölümünde ilave açıklama yapılmıştır. 34 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ile (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki 38.11 tarife pozisyonundaki madeni yağ katıklarının, rafineri haricindeki satıcılardan alımında hesaplanan ÖTV'nin sanayi sicil belgeli alıcılar tarafından satıcılara ödenmeyip, kendi vergi dairelerine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi öngörülmüştü.

34 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ile yapılan düzenleme kamuoyunda 10 numara yağ sorunu olarak bilinen kaçak veya niteliği farklı akaryakıt ile mücadele amacıyla yapılmıştır. 38.11 GTIP pozisyonundaki madeni yağ katıkları (müstahzar) akaryakıt ve türevleri ile karıştırılarak satılmakta, söz konusu malı satan satıcılar ise tahakkuk eden ÖTV'yi ödememekteydi. Mali idare, 38.11 GTIP pozisyonundaki madeni yağ katıkları (müstahzar) satın alanlara vergi tevkifatı sorumluluğu getirmek suretiyle vergi alacağını güvence altına alınmasını sağlamıştı. 34 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ile yapılan düzenlemenin yürürlüğe girdiği 19 Nisan 2014 tarihinden sonraki gelişmeler, 38.11 GTIP pozisyonundaki mal dışındaki diğer bazı malların da benzer nedenlerle vergi güvenliği amacıyla tevkifat kapsamına alınma ihtiyacını doğmuştur. Söz konusu gerekçe ile ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği ile 2710.12.90.00.11, 2710.12.90.00.19, 2710.19.29.00.00 G.T.I.P. numaralarında yer alan mallar ile 2710.20.90.00.00 G.T.I.P. numarasındaki mallardan (yalnız 2710.12.90.00.11, 2710.12.90.00.19, 2710.19.29.00.00 G.T.I.P. numaralı) biodizel ihtiva eden diğer yağlar, ÖTV tevkifatı kapsamına alınmıştır.

ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin (I-Ç/2.2) bölümünde ÖTV tevkifatının kapsamı genişletilerek, 2710.12.90.00.11, 2710.12.90.00.19,

2710.19.29.00.00 G.T.İ.P. numaralarında yer alan solventler 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 biodizel ihtiva eden diğer yağların tesliminde de sanayi sicil belgeli alıcılar tarafından tevkifat uygulanması öngörülmüştür. Tevkifat uygulaması, sanayi sicil belgeli imalatçıların (rafinerilerden aldıkları hariç olmak üzere) söz konusu malları imalatçılarından veya ithalatçılarından alımında uygulanacaktır.

### 2.3.11. Erken Teminat Çözümü Sertifikası (ETÇS) Uygulamasında Çalışan Sayısı Şartında Değişiklik Yapılmıştır.

24.7.2014 tarih ve 29070 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği Seri No:1’ de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No:35) ile; 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu uygulamasına ilişkin 1 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Genel Tebliğine “16.3.5.2. (B) Cetvelindeki Mallar İçin Alınan Teminatın Çözümü İşlemleri” alt başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere “16.3.5.3. İmalatta Kullanılan Mallar İçin Erken Teminat Çözümü İşlemleri” alt başlıklı bölüm eklenmişti. Söz konusu 35 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği nin “ 16.3.5.3.1. İmalatçıların Müracaat Şartları ve Sertifika Talebi” başlıklı bölümünde; Erken Teminat Çözümü Sertifikası (ETÇS) almak isteyen ithalatçı imalatçılar için gerekli şartlar açıklanmış olup, bu şartlar arasında;

“ İmalat işinde en az 35 işçi çalıştırması (İşçi sayısının tespitinde bizzat imalat işinde çalışan işçiler dikkate alınır. Bunlar dışında kalan yönetici, büro personeli ve muhasebeci gibi personel dikkate alınmaz.)

.....

Vermiş olduğu muhtasar beyannamelere göre aylık ortalama çalıştırılan kişi sayısının en az 35 olması (Hesaplama, ETÇS başvurusunun yapıldığı tarihten önceki 36 aylık ortalama esas alınır. Ancak aylık çalıştırılan kişi sayısı en az 30 olmalıdır.)”

şartları yer almaktaydı. Sivil Toplum Kuruluşları ve İhracatçı Birliklerinden gelen “ sektörde faaliyette bulunan kurumların yalnızca imalat bölümündeki çalışan sayısı yerine yönetim, büro personeli vb. dikkate alınmak suretiyle şirketin toplam çalışan sayısının dikkate alınması işletme bütünlüğü gereğince daha uygun olacağı ve teminat çözümündeki etkinliğin sağlanmasına da yardımcı olacaktır.” şeklindeki eleştiriler nedeniyle uygulamada değişikliğe gidilmiştir.

35 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ile uygulamaya konulan Erken Teminat Çözümü Ser-

tifikası (ETÇS) uygulaması teminat çözümünde yukarıda belirtilen çalışan sayısı, ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği ile;

• İşletmede en az 35 işçi çalıştırması (Bu işçilerden en az 25’inin imalat işinde çalıştırılması gerekir. İmalat işinde çalışan işçilerin tespitinde yönetici, büro personeli ve muhasebeci gibi personel dikkate alınmaz.),

• Vermiş olduğu muhtasar beyannamelere göre aylık ortalama çalıştırılan kişi sayısının en az 30 olması (Hesaplama, ETÇS başvurusunun yapıldığı tarihten önceki 36 aylık ortalama esas alınır. Ancak aylık çalıştırılan kişi sayısı en az 20 olmalıdır.)

şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

### 3-GENEL DEĞERLENDİRME

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 12 Haziran 2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olup, Türkiye’de ÖTV uygulaması 1 Ağustos 2002 tarihinden itibaren başlamıştır.

ÖTV Kanunu 20 madde ve 6 geçici maddeden oluşmakta olup, bu Kanuna ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar itibarı ile verginin konusu tespit edilmiştir. Bu listelerde yer alan mallarla sınırlı olmak üzere bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV uygulanmaktadır.

05.03.2015 tarih ve 29286 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğine kadar toplam, 36 adet ÖTV Genel Tebliği uygulamaya konulmuş olup, bu tebliğler uygulamada sorunlara veya tereddütlü konulara çözüm amacıyla çıkarılmıştır. 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği, 30.7.2002 tarih ve 24831 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış olup, bu tarihten itibaren Özel Tüketim Vergisi Kanununun yürürlüğe girmesinden 12 yıl geçmiş olması, bu süre içerisinde çıkarılmış olan 36 adet ÖTV Genel Tebliği ile söz konusu Genel Tebliğler arasındaki iletişimin ve bütünlüğün zaman zaman kaybolmasına yol açmıştır.

Özel Tüketim Vergisi Kanununun yürürlüğe girdiği 1 Ağustos 2002 tarihinden günümüze kadar kısmi veya esaslı ÖTV uygulama değişiklikleri ve bu konuda açıklama yapan Genel Tebliğlerde, uygulama değişikliklerinin farklı tebliğlerle yapılma metodolojisi seçilmiştir. Bu metodoloji 12 yıllık zaman içinde ilk ÖTV Genel Tebliği olan, 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ile bu tebliğde değişiklik yapan Genel Tebliğler arasındaki iletişimin ve bütünlüğün zaman zaman kaybolmasına ve uygulamacıların değişiklikleri takip etmekte zorlanmalarına, ÖTV uygulama bütünlüğünü kaybet-

melerine yol açmıştır. Yukarıda açıklanmaya çalışılan ihtiyaç, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listeye ilişkin daha önce yayımlanan ÖTV Genel Tebliğlerinin ilgili bölümlerinin günümüz koşullarına uygun şekilde revize edilmesi ve tek tebliğ haline getirilmek suretiyle “Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği” olarak yayımlanması sonucunu doğurmuştur.

5 Mart 2015 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği; ÖTV Kanunu’na ekli (I) sayılı listede yer alan mallara ilişkin hükümler ile bu hükümlerle ilgili olmak üzere adı geçen Kanun’un uygulanmasına dair usul ve esaslara yönelik açıklamalar içermekte olup, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listeye ilişkin daha önce yayımlanan ÖTV Genel Tebliğlerinin ilgili bölümleri günümüz koşullarına uygun şekilde revize edilmiş; basit, sade ve anlaşılabilir tek tebliğ haline getirilmek suretiyle “Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği” olarak yayımlanmıştır.

Mükelleflerin talepleri üzerine ÖTV uygulama sorunları veya tereddütlü konularda çözüm getirilmesi

amacıyla verilen özelgelere yer alan bazı ortak konular ile muhtelif Genel Tebliğlerde açıklanan ancak tek bir tebliğde birleştirilmesi ihtiyacı doğan konular, Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde birleştirilmek suretiyle açıklanmıştır.

Mali idare tarafından ÖTV uygulamasına yönelik ikincil mevzuat (Genel Tebliğ) düzeyinde ilk olan, Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği nin uygulamacılara oldukça yararlı olacağı düşünülmekte olup, ÖTV Kanunu’na ekli diğer listeler (II, III ve IV) sayılı listeler için de, birleştirilmiş Uygulama Genel Tebliğlerinin çıkarılmasının ihtiyacı olduğuna inanılmaktadır.

#### **KAYNAKÇA**

- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- 1-36 Seri No.lu KDV Genel Tebliği
- Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği
- Mehmet ERKAN, Yorum ve Açıklamalarla Özel Tüketim Vergisi Uygulaması, 1. Baskı, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Yay., 2009