

# ÖTV Uygulamasına Dair Notlar (II): Sorumluluk ve Ceza

MEHMET ERKAN  
Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü  
Daire Başkanı

## I - GENEL AÇIKLAMALAR

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.

Özel tüketim vergisi uygulaması ile belirli ve az sayıda mal grubu kapsama alınarak bir yandan söz konusu malların vergilendirilmesine ilişkin oldukça karmaşık hale gelen mevcut yapının basitleştirilmesi sağlanmakta diğer yandan ise basitleşen sistem yardımıyla yükümlülerin vergiye gönüllü uyumlarına katkı sağlanması hedeflenmektedir.

ÖTV'ye tabi mallar, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli 4 ayrı listede Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (GTİP) numaraları itibarıyla yer almakta olup, (I) sayılı listenin (A) cetvelinde; benzin, motorin, denizcilikte kullanılan motorin, fuel oil, doğal gaz, propan, butan, sıvılaştırılmış petrol gazı (L.P.G.), petrol gazları ve diğer gazlı hidrokarbonlar yer almaktadır. (I) sayılı listenin (B) cetvelinde ise; solvent ve solvent türevleri (nafta, benzen, benzol, toluen, white spirit, petrol eteri, hekzan, pentan heptan, tinerler ve diğer karma çözücüler, incelticiler vb.) madeni yağ, baz yağ ve gaz yağı yer almaktadır.

ÖTV Kanunu 5 yılı aşkın bir süredir uygulanmasına rağmen uygulamada KDV'den farklı olarak genel ve yayılı tüketim vergisi olmayıp, tek aşamalı tüketim vergisi özelliği dolayısı ile ancak bu alanda faaliyet gösteren veya bu konuda uygulama yapanla-

rın bilgi sahibi olduğu görülmektedir. Uygulamada tek aşamalı yapısı nedeniyle sıklıkla karşılaşılmaması, ÖTV'nin mevcut sorunlarının veya uygulama tereddütlerinin de dar çevrelerde kalmasına yol açmaktadır.

ÖTV mevzuatı açısından sorumluluk ve ceza uygulaması üzerine yoğunlaşacak olan bu çalışmada uygulamada tereddüt yaşanan konular ele alınıp, bu konulara değinilmeye çalışılacaktır.

### 1- MÜKELLEF

ÖTV Kanunu'nun 4. ve 13. maddelerinde "Mükellef ve vergi sorumlusu" ile "Müteselsil sorumluluk ve ceza uygulaması" yer almaktadır. ÖTV Kanunu'nun 4.maddesinin 1. fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde Kanuna ekli listeler itibarı ile mükellefiyet konusu açıklanmıştır. Buna göre, Kanuna ekli;

- (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanları **imal, inşa veya ithal edenler** ile **bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler**,

- (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanlar için; **motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler**, verginin mükellefidir.

ÖTV Kanunu'nun 4.maddesinde mükellef olarak belirlenenleri, kanuna ekli listede yer alan mallar itibarı ile aşağıdaki şekilde sınıflandırmak mümkündür.

**-(I) sayılı listedeki mallarda;**

i- İthalatçılar,

ii- Rafineriler dahil imal edenler,

iii- Müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler,  
**-(III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayan mallarda bu malları;**

i- İthal edenler,

ii- İmal veya inşa edenler,

iii- Müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler,

**-(II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olan mallar için;**

i-Motorlu araç ticareti yapanlar,

ii-Kullanmak üzere ithal edenler,

iii-Müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler,

verginin mükelleflerini oluşturmaktadır.

## **2-VERGİ SORUMLUSU**

ÖTV Kanunu'nun 4. maddesinin 2. fıkrasında, *mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı'nun, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla vergiye tâbi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği* belirtilmiştir.

Vergi alacağını güvence altına almak amacıyla düzenlenen bu madde sadece ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar için öngörülmemiştir. Maliye Bakanlığı bunların dışında gerekli gördüğü diğer hallerde de vergiye tâbi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilecektir. Bu haller sınırlı olmayıp mükelleflerin idarece takibinin güç olduğu, dolayısıyla vergi tarh, tahakkuk ve tahsilatında kaybin veya gecikmenin mümkün olduğu haller olarak geniş kapsamlıdır.

ÖTV Kanunu'nun 4. maddesinde yer alan düzenleme esas itibarı ile KDV Kanunu'nun 9. maddesinin 1. fıkrasında da yer almakta olup, maddede belirtilen işlemlere taraf olanlardan mükellefin temsilcisi, vekili, mükellef adına hareket etmeye yetkili herhangi bir şahıs veya kendine mal teslim edilen kişiler anlaşılmaktadır. Vergiye tâbi işlemlere taraf olanlar verginin ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır.<sup>1</sup> Maliye Bakanlığı bugüne kadar Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 9 uncu maddesinin birin-

ci bendinden almış olduğu bu yetkisini birbirinden farklı bir çok işlem için kullanmış ve sorumluluk uygulamasının esaslarını 1, 15, 19, 30, 31, 46, 49, 51, 53, 55, 58, 68, 70, 72, 73, 77, 81, 82, 85, 86, 87, 89, 91, 95, 96, 97, 104, 105 ve 107 Seri No.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğlerinde bu işlemler için belirlemiş bulunmaktadır. Bunlara örnek olarak; yurt dışından sağlanan hizmetler, yurt dışından temin edilen finansman hizmetleri, telif kazançları, yurt içinde yapılan kiralama işlemleri, reklam verme işlemleri, fason olarak yaptırılan tekstil ve konfeksiyon işleri, hurda metal, atık kağıt, hurda plastik teslimleri, işgücü hizmetleri ile yapım işlerinde tevkifat uygulamaları sayılabilir.

ÖTV Kanunu'nun 4. maddesinde yer alan düzenleme esas itibarı ile KDV Kanunu'nun 9. maddesinin 1. fıkrasına paralel düzenlemeyi içermekle birlikte ÖTV, yayılı bir tüketim vergisi olan KDV'den tek aşamada alınan bir tüketim vergisi niteliği ile önemli ölçüde ayrılmaktadır. KDV uygulamalarının aksine ÖTV uygulamasında günümüze kadar KDV'ye benzer bir tevkifat veya sorumluluk uygulamasına gidilmemiştir.

ÖTV Kanunu'nun 4. maddesine 5766 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle 3 üncü fıkra eklenmiş olup, bu fıkra hükmü 01.07.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Buna göre, *fiilî veya kaydî envanter sırasında bu Kanuna ekli listelerdeki malların belgesiz olarak bulundurulduğunun tespiti halinde, belgesiz mal bulunduran mükelleflere, bu malların alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen malın tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan özel tüketim vergisi, alışını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh edilir. Tarh edilecek özel tüketim vergisi, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergiden az olamaz. Bu tarhiyata vergi ziyai cezası uygulanır.*

*Ancak, belgesiz mal bulunduran mükelleflere bu malları satanlara, bu satışları ile ilgili vergi inceleme raporuna dayanılarak özel tüketim vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ayrıca alıcıdan özel tüketim vergisi ve buna ilişkin ceza aranmayacaktır. Aşağıdaki bölümde belgesiz mal bulunduranların sorumluluğuna ilişkin ayrıntılı açıklamalar yer almaktadır.*

1 1 Seri No.lu KDV Genel Tebliği IV-B Bölümü

## 2.1- Belgesiz Mal Bulundurulmasından Kaynaklanan ÖTV Sorumluluğu

Belgesiz mal bulunduranların sorumluluğuna ilişkin KDV Kanunu'nun 9/2. maddesinde yer alan hükme paralel düzenleme, 5766 sayılı Kanun<sup>2</sup> 19 uncu maddesiyle ÖTV Kanunu'nun 4. maddesine 3 numaralı fıkra olarak eklenmiştir. Söz konusu düzenleme ile;

-Fiilî veya kaydî envanter sırasında bu Kanuna ekli listelerdeki malların belgesiz olarak bulundurulduğunun tespiti halinde, belgesiz mal bulunduran mükelleflere, bu malların alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verileceği,

-Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen malın tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan özel tüketim vergisinin, alışını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh edileceği,

-Tarh edilecek özel tüketim vergisinin, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergiden az olamayacağı ve bu tarhiyata vergi ziyayı cezası uygulanacağı,

-Ancak, belgesiz mal bulunduran mükelleflere bu malları satanlara, bu satışları ile ilgili vergi inceleme raporuna dayanılarak özel tüketim vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ayrıca alıcıdan özel tüketim vergisi ve buna ilişkin ceza aranmayacağı, düzenlenmiştir.

Yapılan düzenleme ile belgesiz mal bulundurulması nedeniyle ÖTV sorumluluğunun söz konusu olabilmesi için, belgesiz mal bulundurulduğunun tespit edilmesi ve bu tespitin fiili ya da kaydî envanter yöntemiyle yapılması gerekmektedir. Belgesiz mal bulundurulduğu bunlar dışında bir yöntemle tespit edilse dahi sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacaktır. Örneğin mükellefin belgesiz mal aldığı banka ödemeleri ile tespit edilse dahi bu tespit fiili envanter ve kaydî envanterle desteklenmediği sürece sorumluluk uygulanamayacaktır.

Fiili envanter, cari vergilendirme döneminde işletme bünyesinde yapılan fiili ölçme, tartma ve sayımla işletme mevcutlarının tespit edilmesidir. Kaydî envanter ise işletmenin belge ve kayıtları esas alın-

arak yapılır. İşletmelerin mal hareketlerinde ( dönem başı stok + dönem içi alışlar = dönem içi satışlar + dönem sonu stok) eşitliğinin mevcut olması gerekir. Bu eşitlik esas alınarak mal hareketlerinin bütünüyle kayıtlara yansıtılıp yansıtılmadığı kontrol edilir. Belgesiz mal bulundurulduğu fiili envanterden sonra kaydî envanter yapılmak suretiyle, bir başka ifade ile fiili ve kaydî envanter birlikte yapılarak da belirlenebilir.

Belgesiz mal bulundurdukları tespit edilen mükelleflere, alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük süre verilecektir. Alış belgelerinin bu süre içinde ibraz edilmesi gerekmektedir. Alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen malın tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan özel tüketim vergisi re'sen tarh edilecek, tarhiyata vergi ziyayı cezası uygulanacaktır. Tarh edilecek özel tüketim vergisi, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergiden az olamayacaktır.

ÖTV Kanunu'nun 4/3. maddesinde KDV Kanunu'nun 9/2. maddesinde olduğu gibi belgesiz mal bulundurdukları tespit edilen mükelleflere bu mallara ait alış belgelerinin ibrazı için 10 günlük süre verilmesi öngörülmüştür. V.U.K'un 5035 sayılı Kanunla değişmeden önceki 231. maddesinde faturanın, malın teslimi tarihinden itibaren azami on gün içinde düzenleneceği hükme bağlanmış ve V.U.K.'nun 219. maddesinde de işlemlerin deftere kaydedilmesi için mükelleflere on günlük süre tanınmıştır. K.D.V. Kanunu'nun 9/2. maddesi ile ÖTV Kanunu'nun 4/3. maddelerinde yer alan belge temin süresi, V.U.K.'da yer alan fatura düzenleme ve kayıt süreleri ile paralellik arz etmektedir.

5766 sayılı Kanunla ÖTV Kanunu'nun 4. maddesine eklenen 3. fıkranın ikinci paragrafında belgesiz mal bulunduran mükelleflere bu malları satanlara, bu satışları ile ilgili vergi inceleme raporuna dayanılarak özel tüketim vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ayrıca alıcıdan özel tüketim vergisi ve buna ilişkin ceza aranmayacağına ilişkin bir hükme de yer verilmiştir.

Belgesiz mal bulundurduğu tespit edilenlerin ÖTV sorumluluğuna ilişkin hüküm 1.7.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu tarihten sonra

2 5766 sayılı Kanunun 6.6.2008 tarihli ve 26898(Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yapılacak tespitlerde belgesiz mal bulundurduğu belirlenen mükelleflere, 10 günlük süre içinde belge ibraz edememeleri halinde re'sen ÖTV tarhiyatı yapılacak, uygulamada belgesiz bulunduran malların ne zaman alındığının önemi olmayacaktır.

Ancak, cari dönem geçtikten sonra yapılan geçmiş dönem incelemelerinde belgesiz mal satın aldıkları tespit edilen mükellefler içinde sorumluluk uygulanıp uygulanmayacağı hususu ile söz konusu maddede yer alan "...belgesiz mal bulundurduğunun tespiti halinde..." ifadesinin uygulamada farklı anlayışlara yol açtığı görülmektedir.<sup>3</sup> Uygulamadaki farklı anlayışlara ilişkin görüşler aşağıda ana hatları ile yer almaktadır.

Bu görüşlere göre; KDV'de olduğu gibi ÖTV'de de belgesiz mal bulundurulması nedeniyle sorumluluk sadece cari dönem içinde yapılan tespitlerde uygulanabilir. Zira her şeyden önce maddede "...belgesiz mal bulundurduğunun tespiti halinde..." ifadesi kullanılmış, "belgesiz mal satın aldıkları" ifadesi kullanılmamıştır. "Bulundurma" ifadesinin anlamı "satın alma" ifadesinden farklıdır. Bulundurma için satın alma işleminin gerçekleşmiş olması, belgesiz satın alınan malların halen stoklarda bulunması, yani satışa konu edilmemiş olması gereklidir. Bu anlamda belgesiz mal bulundurduğu sadece fiili envanter neticesinde tespit edilebilir ki fiili envanterle birlikte kaydi envanterinde yapılması zorunludur. Geçmiş dönemlere ilişkin olarak fiili envanter yapılmaksızın sadece kaydi envanter sonucunda belgesiz mal bulundurduğu tespiti yapılamaz. Zira geçmiş dönemlere ilişkin yapılacak kaydi envanter sırasında bulunacak envanter fazlası, belgesiz mal bulundurduğunu değil, belgesiz mal satın alındığını ortaya koyar. Bu nedenle kanun koyucu tarafından "belgesiz mal bulundurduğu tespiti..." ifadesi yerine "belgesiz mal satın alındığının tespiti" ifadesi kullanılmış olsaydı, belgesiz alınan malların cari dönemde stokta bulundurulup bulundurulmadığının tespiti gerekmeyecek ve hesap dönemi kapandıktan sonra vergi incelemeleri sırasında yapılan kaydi envanterde belgesiz mal satın alındığının tespiti, sorumluluk uygulaması için yeterli olacaktır. Bu nedenle, cari dönemde fiilen

işletme stoklarında bulundurduğu tespit edilemeyen belgesiz mallar için sorumluluk uygulamasına gidilmesi söz konusu olamayacaktır.

Bizim anlayışımıza göre, cari dönemde yapılan fiili envanter esaslı incelemelerde belgesiz mal bulundurduğu tespit edilen mükellefin bu işlemde sorumlu tutulacağı tartışmasıdır. Buna karşılık cari dönem geçtikten sonra geçmiş dönemlere yönelik olarak yapılan kaydi envanter esaslı vergi incelemeleri sonucunda kaydi envanter dengesinin dönem başı stok ve dönem içi alışlar yönünde fazlalık göstermesi halinde, VUK'nun envanter çıkarılması ve envantere kayıtlı iktisadi değerlerin değerlendirilmesine ilişkin maddelerinde yer alan hükümler dikkate alınmak suretiyle belgesiz mal alındığı ve dolayısı ile belgesiz mal bulundurduğunun karine olarak kabul ve ispat edilmesi mümkün bulunmaktadır. Buna göre; ÖTV Kanunu'nun 4/3.maddesinde yer alan düzenlemelere göre, belgesiz mal bulundurduğunun tespit edilmesi, mal alış belgelerinin yasal süre içerisinde ibraz edilmemesi ve fiili veya kaydi envanter sonuçlarının bu duruma işaret etmesi halinde belgesiz mal bulunduran mükellefe cezalı ÖTV tarhiyatı uygulanması gerekmektedir.

ÖTV Kanunu'nun 4/3. maddesindeki düzenlemeler 01.07.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olup, söz konusu fıkra hükmüne göre;

- Fiilî veya kaydî envanter sırasında bu Kanuna ekli listelerdeki malların belgesiz olarak bulundurduğu tespit edilenler, bu alışları dolayısı ile ziyaa uğratılan ÖTV'den sorumludur.
- Bu mükelleflere söz konusu mallara ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük süre verilir.
- Alış belgelerinin bu süre içerisinde ibraz edilmemesi halinde, bu malın tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan özel tüketim vergisi, alışını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh edilir.
- Tarh edilecek özel tüketim vergisi, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergiden az olmaz. Ayrıca bu tarhiyata vergi ziyayı cezası uygu-

3 Ayrıntılar için bkn. M. Emin AKYOL, "Belgesiz Mal Bulunduranlara ÖTV Sorumluluğu da Getirildi", Vergi Dünyası, Ağustos 2008, Sayı : 324

lanır. Asgari maktu vergi tutarı üzerinden vergi hesaplanması esas, genel olarak Kanuna ekli (III) sayılı listedeki mallar için uygulanmaktadır.

- Belgesiz mal bulunduran mükelleflere bu malları satanlara, bu satışları ile ilgili vergi inceleme raporuna dayanılarak özel tüketim vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ayrıca alıcıdan özel tüketim vergisi ve buna ilişkin ceza aranmayacaktır.

- ÖTV Kanunu'nun 4/3. maddesindeki düzenlemeler 01.07.2008 tarihinden sonra belgesiz mal bulundurduğu tespit edilen ÖTV Kanunu'nun konusuna giren malların tamamına uygulanacak olup, bunların kanunun yürürlük tarihinden önce alınmış olması vergi ve ceza uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

### 3- MÜTESELSİL SORUMLULUK VE CEZA UYGULAMASI

Müteselsil (dayanışmalı) sorumluluk, borçluların her birinin alacaklıya karşı borcun tamamından sorumlu olmaları şeklinde tanımlanmaktadır. Müteselsil sorumluluk haksız muamele, akit veya kanundan kaynaklanabilir.

"Müteselsil mesuliyet (sorumluluk)" kavramı Borçlar Kanunu'nun 50-51. maddelerinde, müteselsil borcun meydana gelişi ve müteselsil borçluların sorumlulukları ise anılan Kanunun 141 ve 142. maddelerinde düzenlenmiştir. Borçlar Kanunu'nun 141.maddesinde; "*Alacaklıya karşı her biri borcun tümünden sorumlu olma yükümü altına girdiklerini bildiren müteaddit borçlular arasında teselsül (dayanışma) vardır. Böyle bir bildirme olmayınca dayanışma ancak yasanın gösterdiği durumlarda olur.*" denilmektedir. Ayrıca, "*Alacaklı müteselsil borçluların tümünden veya birinden borcun tamamen veya kısmen ödenmesini isteyebilir.*"<sup>4</sup>

Vergi kanunları, vergi alacağını güvenlik altına almak, vergi idaresini iş yüküne boğmamak ve mükellef sayısını azaltmak amacıyla bazı vergilerde verginin ödenmesi açısından gerçek mükellefi değil bir başka mükellef veya kişiyi sorumlu tutmuştur. Bir çok ülkede olduğu gibi ülkemizde de bu tür durum-

larda tahsilatın hızlanması ve vergi sisteminden daha az haberdar kişilerin vergi ödevlerini yüklenmemesi açısından verginin ödenmesi, sorumlu adı verilen kişilere bırakılmıştır.<sup>5</sup> Vergi Hukuku'nda, müteselsil sorumluluk esas olarak vergi borcuna ilişkindir. Ancak bu sorumluluk vergilendirmeye ilişkin diğer ödevlerde de ortaya çıkmaktadır.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda müteselsil sorumluluğa ilişkin hükümler, Kanunun 13 üncü maddesinde "Müteselsil sorumluluk ve ceza uygulaması" başlığı altında düzenlenmiştir. ÖTV Kanunu'nun 13 üncü maddesinin 1 numaralı fıkrası ile rafineriler, kendilerine fason olarak rafine ettirilen ham petrolden elde edilen (I) sayılı listedeki petrol ürünlerinin tesliminde doğacak olan ÖTV'nin ödenmesinden, ham petrolü ithal edenlerle birlikte müteselsilen sorumlu tutulmuşlardır.

ÖTV Kanunu'nun 13 üncü maddesinin 2 numaralı fıkrası ; "*(I) sayılı listedeki malları teslim alanların, bu malları daha yüksek tutarda vergiye tâbi bir mal olarak kullanmak veya üçüncü kişilere satmak suretiyle vergi ziyasına sebebiyet vermeleri halinde, ziyaa uğratılan vergi bunlar adına tarh olunur ve tarhiyata 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesine göre vergi ziyası cezası uygulanır.*" hükmü ile (I) sayılı listedeki malları teslim alanların, bu malları daha yüksek tutarda vergiye tabi bir mal olarak kullanma veya üçüncü kişilere satmaları halinde vergi ziyası cezalı tarhiyat uygulanmasına imkan tanınmıştır.

Kanuna ekli (I) sayılı listedeki mallardan bazıları örneğin; evsel yakıt olarak kullanılan L.P.G.'nin araçlarda yakıt olarak kullanılması vergi tutarlarındaki farklılık nedeniyle mümkün görünmektedir. Aynı şekilde, Kanuna ekli (I) sayılı listede yer alan yağlama yağları vb. nitelikteki araçlarda kullanılan yağların yakıtlara karıştırılmak suretiyle kullanıldığı görünmektedir. Söz konusu durumlar kullanılan malların kimyasal özellikleri itibarı ile ikame edilebilir olmasından veya kimyasal özellikleri itibarı ile ikame edilebilir olmasa bile vergi tutarlarındaki farklılıktan kaynaklanmaktadır.

4 Borçlar Kanunu, Md.142/1

5 Bekir BAYKARA, "Vergi Sorumluluğu, Vergiden Sorumluluk ve VUK'nun 11 nci Maddesine Göre KDV'den Müteselsil Sorumluluk" , Vergi Dünyası, Şubat 2000, Sayı: 222, s.32-37

ÖTV Kanunu'nun 13 üncü maddesinin 2 numaralı fıkrasındaki düzenleme ile yukarıda belirtilen durumlarda vergi ziyayı cezalı tarhiyat yapılmak suretiyle bu şekildeki kullanımlar önlenmek istenilmektedir. Kanununun 13 üncü maddesinin 2 numaralı fıkrası hükmünce tarhiyat yapılabilmesi için, (I) sayılı listedeki malları teslim alarak daha yüksek tutarda vergiye tabi bir mal olarak kullanan veya üçüncü kişilere satan kişinin ÖTV mükellefi olması gerekmediği gibi herhangi bir mükellefiyetinin bulunmaması da tarhiyata engel teşkil etmemektedir.

Aynı maddenin 2 numaralı fıkrasına göre; **(I) sayılı listedeki malları teslim alanların, bu malları daha yüksek tutarda vergiye tabi bir mal olarak kullanmak veya üçüncü kişilere satmak suretiyle vergi ziyasına sebebiyet vermeleri halinde, ziyaa uğratan vergi, daha yüksek tutarda vergiye tabi bir mal olarak kullanma veya üçüncü kişilere satma fiilini gerçekleştiren** vergi ziyayı cezası ile birlikte tahsil edilecektir. Maliye Bakanlığı'nın da görüşü açıkça bu yönde olup, bir özeltede özetle;

".....(I) sayılı listedeki malların düşük tutarlı vergiye tabi bir mal olarak kullanmak amacıyla satın alınması ancak, bu malların daha yüksek tutarda vergiye tabi bir mal olarak kullanılması veya teslim edilmesi halinde (örneğin, ısınma amacıyla satın alınan doğalgazın motorlu araçlarda otogaz olarak kullanılması veya bu amaçla kullanacaklara teslim edilmesi) ÖTV Kanunu'nun 13/2. maddesi uyarınca ziyaa uğratan vergi, bu kullanıcılar veya teslimi yapanlar adına tarh olunacak ve bu tarhiyata 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesine göre vergi ziyayı cezası uygulanacaktır."<sup>6</sup> ifadesi ile bu husus belirtilmektedir.

ÖTV Kanunu ile getirilen müteselsil sorumluluk iki ana temele dayandırılmaktadır. Birincisi, vergi kayıp ve kaçığının ülkemizde yüksek olduğu petrol ve petrol türevi ürünler için öngörülen ve mal alım satımına taraf olanlar ile petrolü işleyenler için getirilen müteselsil sorumluluktur. Sorumluluğun ilk şeklini ham petrol ithal edenlerle petrol alarak işleyen rafineriler oluşturmaktadır. Burada kendilerine fason olarak petrol rafine ettirilen petrol rafinerileri ham

petrolden elde edilen petrol ürünlerinin tesliminde doğacak olan ÖTV'nin ödenmesinden, ham petrolü ithal edenlerle birlikte müteselsilen sorumludurlar. Petrol türevi ürünler için öngörülen diğer müteselsil sorumluluk uygulaması ortaya çıkacak vergi ziyasına bağlı olarak getirilmiştir. Petrol türevi ürünleri teslim alanların bu malları daha yüksek tutarda vergiye tabi bir mal olarak kullanmak veya üçüncü kişilere satmak suretiyle vergi ziyasına sebebiyet vermeleri halinde, ziyaa uğratan vergi kendilerinden vergi ziyayı cezası uygulamak suretiyle tahsil edilecektir.

ÖTV Kanunu'nun 13 üncü maddesinin 3 üncü fıkrası uyarınca; **"(II) sayılı listedeki malların ilk iktisabı, teslimi veya ithaline ilişkin işlemleri gerçekleştirenler, bu işlemlerden önce özel tüketim vergisinin ödendiğini gösteren belgeleri aramak zorundadırlar. Bu mecburiyete uymamak suretiyle gerekli verginin ödenmesinden önce işlem yapan gümrük memurları, kayıt ve tescile yetkili memurlar, motorlu araç ticareti yapanlar, bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ile icra memurları, ziyaa uğratan vergi, vergi cezası ve gecikme faizinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumludurlar. Ancak bunlar, ödemek zorunda kaldıkları vergi, ceza ve faizler için mükellefe rücu hakkına sahiptirler."**

Kanununun 13 üncü maddesinin 3 numaralı fıkrası, vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla (II) sayılı listedeki malların ilk iktisabı, teslimi veya ithaline ilişkin işlemleri gerçekleştirenlerin, bu işlemlerden önce ÖTV'nin ödendiğini gösteren belgeleri aramak zorunda olduklarını hükme bağlamıştır. Ayrıca ilk iktisabında istisna uygulanan bu neviden malların istisnadan yararlanmayan kişi veya kuruluşlarca iktisabında, 1 Seri No.lu ÖTV Tebliğ'in 14 Seri No.lu ÖTV Tebliği ile değişen (15.2.) bölümünde açıklandığı şekilde verginin beyan edilip ödendiği de aranacaktır. Bu sorumluluğu yerine getirmemek suretiyle gerekli verginin ödenmesinden önce işlem yapan gümrük memurları, kayıt ve tescile yetkili memurlar, motorlu araç ticareti yapanlar, bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştiren kişiler ile icra memurları ziyaa uğratan vergi, vergi cezası ve gecikme faizinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutu-

6 Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 07.11.2002 tarih ve 47139 sayılı Özelgesi  
Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 18.08.2004 tarih ve 37911 sayılı Özelgesi  
Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 11.02.2008 tarih ve 13352 sayılı Özelgesi

lacaktır. Bu kişiler ödemek zorunda oldukları vergi, ceza ve faizler için mükellefe rücu hakkına sahip bulunmaktadırlar.

ÖTV Kanunu'nun 13. maddesine 5766 sayılı Kanununun 19 uncu maddesiyle 4 üncü fıkra eklenmiş olup, bu fıkra hükmü 01.07.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Buna göre, ihraç edilmek için üretilenler hariç olmak üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin verdiği yetki uyarınca kullanılma zorunluluğu getirilen özel etiketi veya işareti olmayan veya 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununun 18 inci maddesinin verdiği yetki uyarınca kullanılma zorunluluğu getirilen ulusal markeri bulunmayan ya da standartlara uygun olmayan özel tüketim vergisine tabi malları bulundurduğu tespit edilen işyeri sahibi adına, tespit tarihindeki malların emsal bedeli veya miktarı üzerinden re'sen özel tüketim vergisi tarh edilir. Tarh edilen bu vergi, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergiden az olamaz. Bu tarihyata ayrıca vergi ziyayı cezası uygulanması gerekmektedir. Aşağıdaki bölümde ulusal markeri bulunmayan veya standartlara uygun olmayan mal bulunduranların sorumluluğu ile bandrolü olmayan mal bulunduranların sorumluluğuna ilişkin ayrıntılı açıklamalar yer almaktadır.

### **3.1- Ulusal Markeri Bulunmayan veya Standartlara Uygun Olmayan Mal Bulundurulması Durumunda Sorumluluk**

Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) tarafından akaryakıt alt başlığı ve istasyonlu bayilik kategorisi altında verilen bayilik lisansı bulunan veya bulunmayan iş yerlerinde veya işletmelerde, 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununun 18 inci maddesinin verdiği yetkiye istinaden Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunca çıkarılan Petrol Piyasasında Ulusal Marker Uygulamasına İlişkin Yönetmelik<sup>7</sup> hükümleri uyarınca ulusal marker eklenme zorunluluğu getirilmiştir.

Ulusal marker, akaryakıtta, rafineri çıkışında, gümrük girişinde, sanayide yan ürün olarak veya diğer şekillerde üretilen veya tasfiye edilmiş kaçak

petrolden teknik düzenlemelere uygun olan akaryakıtta ticari faaliyete konu edilmeden önce eklenecek ve akaryakıtın özelliklerini bozmayacak niteliği haiz kimyasal ürünü ifade etmektedir.<sup>8</sup>

Söz konusu yönetmeliğin 3/a maddesine göre, Akaryakıt; benzin türleri, nafta (hammadde, solvent nafta hariç), gazyağı, jet yakıtı, motorin türleri, fuel-oil türleri ile biodizeli, ifade etmekle birlikte, ulusal markerin ekleneceği akaryakıt türleri; benzin türleri, nafta (hammadde, solvent nafta hariç), gaz yağı, motorin türleri, fuel-oil türleri ve biodizel'den oluşmaktadır.<sup>9</sup> Ulusal markerin ekleneceği akaryakıt türleri;

- Benzin türleri,
- nafta (hammadde, solvent nafta hariç),
- gazyağı,
- motorin türleri,
- fuel-oil türleri ile

-biodizeli ifade etmektedir. Söz konusu yönetmelik hükümlerinin; nafta, gaz yağı ve fuel-oil türleri için uygulaması 31/12/2010 tarihine kadar ertelenmiştir.<sup>10</sup> Ulusal markerin ekleneceği akaryakıt türleri de yine yukarıda belirtilen ürünlerdir.

Ulusal marker, yurt içinde pazarlanacak akaryakıtta rafineri çıkışında, gümrük girişinde, sanayide yan ürün olarak veya diğer şekillerde üretilen veya tasfiye edilmiş kaçak petrolden teknik düzenlemelere uygun olan akaryakıtta ticari faaliyete konu edilmeden önce, ilgili lisans sahibi tüzel kişiler tarafından eklenmektedir. Petrol Piyasası Kanunu'nun 18. maddesinin 1. fıkrasında belirtildiği üzere ulusal markerin akaryakıtta hangi şart ve seviyede ekleneceği, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'nca belirlenmektedir. EPDK tarafından söz konusu işaretleme oranı 0,008 litre Ulusal Marker/1000 litre akaryakıt (8 ppm) olarak belirlenmiştir.

Söz konusu yönetmelik gereğince; Kurumca belirlenen seviyede ulusal marker içermeyen akaryakıt kaçak petrol olarak kabul edilmektedir.<sup>11</sup> Bu nitelikte olan akaryakıt ürünleri ise, Kaçak Petrolün Tespit ve

7 12.04.2006 tarihli ve 26137 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

8 Petrol Piyasasında Ulusal Marker Uygulamasına İlişkin Yönetmelik Md.3/g

9 Petrol Piyasasında Ulusal Marker Uygulamasına İlişkin Yönetmelik Md.5

10 Petrol Piyasasında Ulusal Marker Uygulamasına İlişkin Yönetmelik Geçici Md.1

11 Petrol Piyasasında Ulusal Marker Uygulamasına İlişkin Yönetmelik Md.3/c-1

Tasfiyesine Dair Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik<sup>12</sup> hükümlerine göre tasfiye edilmektedir.

Buna göre; ÖTV Kanunu'nun 13. maddesine 5766 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle 4 üncü fıkra olarak eklenmiş olan sorumluluk uygulaması, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunca çıkarılan Petrol Piyasasında Ulusal Marker Uygulamasına İlişkin Yönetmelik, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu tarafından akaryakıt alt başlığı ve istasyonlu bayilik kategorisi altında verilen bayilik lisansı bulunan veya bulunmayan iş yerlerinde veya işletmelerde, uygulanacaktır.

Söz konusu yönetmelik hükümleri uyarınca ulusal marker eklenme zorunluluğu getirilen mallarda ulusal marker bulunmadığı veya standartlara uygun markeri olmadığının tespiti halinde, işyeri sahibi adına re'sen ÖTV tarh edilecek ve bu tarhiyata ayrıca Vergi usul Kanunu'nun 344. maddesi gereğince vergi ziyai cezası uygulanacaktır.

### **3.2- Bandrolü Olmayan Mal Bulundurulması Durumunda Sorumluluk**

ÖTV Kanunu'nun 13. maddesine 5766 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle 4 üncü fıkra eklenmiş olup, bu fıkra hükmü 01.07.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Buna göre, ihraç edilmek için üretilenler hariç olmak üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin verdiği yetki uyarınca kullanılma zorunluluğu getirilen özel etiketi veya işareti olmayan.....özel tüketim vergisine tabi malları bulundurduğu tespit edilen işyeri sahibi adına, tespit tarihindeki malların emsal bedeli veya miktarı üzerinden re'sen özel tüketim vergisi tarh edilir. Tarh edilen bu vergi, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergiden az olamaz. Bu tarhiyata ayrıca vergi ziyai cezası uygulanır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin 6 numaralı bendinde yer alan hüküm ile Maliye Bakanlığı; vergi güvenliğini sağlamak amacıyla niteliklerini belirleyip onayladığı elektrikli, elektronik, manyetik ve benzeri cihazlar ve sistemleri kullandırmaya, bu cihaz ve sistemler vasıtasıyla bandrol, pul, barkod, halogram, kupür, damga, sem-

bol gibi özel etiket ve işaretlerin kullanılmasına ilişkin zorunluluk getirmeye, uygulamaya ait usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

Bu maddenin vermiş olduğu yetkiye istinaden, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığınca yetki belgesi verilen firma tarafından tütün mamulleri ve alkollü içkilerde ürün izleme sistemi kurulması ve bu sistem kapsamında;

- Seri üretim yapan tütün mamulleri üretim tesisleri ile seri üretim yapan alkollü içki üretim tesislerinde üretilen ürünlere (bira hariç) bandrol yapıştırılması, bandrolün ürün üzerinde varlığının ve güvenlik unsurlarının kontrol edilmesi, bandrolün aktive edilmesi,

- Bira üretim tesislerinde üretilen ürünlere kod uygulanması,

- Seri üretim yapmayan tesislerde üretilen ürünlere, beyan edilen ürün tipine göre aktif hale getirilmiş bandrollerin kullanılması,

-İthal edilecek alkollü içkiler (bira hariç) ve tütün mamullerinde yurtdışı üretim mahallinde bandrol uygulanması, ithal edilecek birada yurtdışı üretim mahallinde kodlanmış etiket yapıştırılması,<sup>13</sup>

- Bu işlemlere ilişkin Gelir İdaresi Başkanlığına veri aktarılması ve kurulan sistemin işletilmesi,

Zorunluluğu getirilmiştir.

İhracat amacıyla üretilen tütün mamulleri ve alkollü içkiler ile 5 cl'den küçük iç ambalajla üretilen veya ithal edilen alkollü içkilerde bandrol kullanılmaz veya kod uygulanmaz. Ancak, ihraç edilmek üzere üretilen ürünlerin sayımları yetkili firma tarafından yapılacaktır.

20 Mart 2008 tarihinden önce bandrolsüz olarak üretilmiş veya ithal edilmiş olan 5 cl ve 5 cl'den büyük- 20 cl'den küçük iç ambalaj hacimli alkollü içkilerin (bira hariç), üreticileri ve ithalatçıları tarafından bu tarihten (20 Mart 2008) itibaren teslimi, toptan ve perakende satıcıları ve açık alkollü içki satışı yapanlar tarafından da 1 Mayıs 2008 tarihinden itibaren satışı yapılmayacaktır. Bu nedenle, üretici, ithalatçı, toptan satıcı, perakende satıcı ve açık içki

12 27.5.2007 tarihli ve 26534 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

13 Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkilerde Bandrollü Ürün İzleme Sistemi Genel Tebliğinde (Seri No:2), 15.6.2007 tarihli ve 26553 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

satıcılarının stoklarında bulunan 20 Mart 2008 tarihinden önce üretilmiş ve/veya ithal edilmiş 5 cl ve 5 cl'den büyük- 20 cl'den küçük iç ambalaj hacimli ürünlere (bira hariç) 1 Mayıs 2008 tarihine kadar bandrol (aktive edilmiş bandrol) uygulanması gerekmektedir.<sup>14</sup>

Buna göre; Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkilerde Bandrollü Ürün İzleme Sistemi Genel Tebliğlerinde belirtilen ana esaslar uyarınca kullanılma zorunluluğu getirilen bandrolü olmayan malların bulunduğu tespit edilen iş yeri sahibi adına, (büfe, dükkan, stand da dahil olmak üzere iş yeri kabul edilmektedir) bandrolsüz alkollü içkilerin emsal bedeli; bandrolsüz tütün mamullerinin ise perakende satış fiyatı üzerinden re'sen ÖTV tarh edilecektir. Bu şekilde hesaplanan vergi tutarının, söz konusu mallar için uygulanmakta olan asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergi tutarından az olması halinde, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergi üzerinden tarhiyat yapılacaktır. Bu tarhiyatta ayrıca vergi ziyayı cezası uygulanacaktır.

### **3.3- İşleme Taraf Olunmasından Kaynaklanan Sorumluluk**

#### **3.3.1- İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Tesliminde Dağıtıcılar ve Bayilere İlişkin Sorumluluk**

Özel Tüketim Vergisi Kanununa 27/4/2006 tarihli ve 5493 sayılı Kanunla eklenen 7/A maddesi ile Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.18, 2710.19.45.00.11, 2710.19.45.00.12, 2710.19.49.00.1115 G.T.İ.P. numaralı mallar ihraç malı taşıyan araçlara teslim edilebilecek yakıtların kapsamındadır. Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan mallar motorin türlerinden oluşmaktadır. ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listede yer alan yukarıda belirtilen mallar dışında diğer malların Kanunun 7/A maddesi kapsamında ihraç malı taşıyan araçlara ÖTV'den istisna olarak teslim edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Maliye Bakanlığı, bu maddede düzenlenen istisnaya ilişkin usûl ve esasları belirlemeye, istisnayı bu maddeye göre işlem yapanlara verginin iadesi yöntemi ile uygulamaya yetkilidir. Maliye Bakanlığı, bu maddeye ilişkin yetkisini kullanarak 11 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları düzenlemiştir.<sup>16</sup>

11 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinde belirtilen dağıtıcılar ve bayilerin bu Tebliğde belirtilen usul ve esaslara uymamaları halinde, adlarına 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

Dağıtıcılar ve bayilerin bu Tebliğ ile belirlenen usul ve esaslara uymamaları nedeni ile vergi ziyasına sebebiyet vermeleri halinde, ziyaa uğratılan vergi bunlar adına tarh olunur ve bu tarhiyata Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesine göre vergi ziyayı cezası uygulanır.

Söz konusu Tebliğin 5 inci bölümünde belirtilen YMM raporlarını süresinde vermeyen bayilere Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası uygulanacak ve ilgili vergi dairesi tarafından söz konusu raporun 30 günlük süre içinde ibraz edilmesi yazılı olarak istenecektir. 30 günlük ek süre içerisinde istenilen raporu ibraz eden ve uygulanan özel usulsüzlük cezasını ödeyen bayilerin raporları kabul edilecektir. 30 günlük ek süre içerisinde de söz konusu raporun verilmemesi halinde YMM raporları hiç verilmemiş kabul edilecek ve istisna dolayısıyla vazgeçilen vergiler bunlar adına tarh edilerek bu tarhiyata 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesine göre vergi ziyayı cezası uygulanacaktır.

#### **3.3.2- Elektrik Üretiminde Yakıt Olarak Kullanılacak Mallarda Dağıtıcılar ve Üreticilere İlişkin Sorumluluk**

5784 sayılı "Elektrik Piyasası Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"<sup>17</sup> 10 uncu maddesiyle 6/6/2002 tarih ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa eklenen Geçici

14 Tütün Mamulleri ve Alkollü İçkilerde Bandrollü Ürün İzleme Sistemi Genel Tebliğinde (Seri No:4), 07.03.2008 tarihli ve 26809 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

15 11 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinde konuya ilişkin olarak yer alan G.T.İ.P numaraları, 14 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinin 14/D bölümü ile değiştirilmiştir. Anılan Tebliğ 8/7/2008 tarih ve 26930 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

16 11 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği 7/9/2006 tarih ve 26282 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

17 5784 sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle ÖTV Kanunu'na eklenen Geçici 5.madde 26.07.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 5784 sayılı Kanun 26.07.2008 tarih ve 26948 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Madde 5 ile 31/12/2012 tarihine kadar, Kanuna ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 2710.19.61.00.11, 2710.19.61.00.19, 2710.19.63.00.11, 2710.19.63.00.19, 2710.19.65.00.11, 2710.19.65.00.19, 2710.19.69.00.11 ve 2710.19.69.00.99 G.T.İ.P. numaralı malların yalnızca elektrik üretiminde kullanılmak üzere teslimi ile birincil yakıtı doğalgaz ve ikincil yakıtı akaryakıt olan santrallara Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı talimatı veya onayı ile Kanuna ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.18, 2710.19.45.00.11, 2710.19.45.00.12 ve 2710.19.49.00.11. numaralı malların aynı amaçla kullanılmak üzere teslimi vergiden müstesna edilmiş ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir. Maliye Bakanlığı bu konudaki belirlemeleri 15 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği'nde yapmıştır.<sup>18</sup>

Dağıtıcılar ve üreticilerin bu Tebliğde belirtilen usul ve esaslara uymamaları halinde, adlarına 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

Dağıtıcılar ve üreticilerin bu Tebliğ ile belirlenen usul ve esaslara uymamaları nedeni ile vergi ziyana sebebiyet vermeleri halinde, ziyaa uğratılan vergi bunlar adına tarh olunur ve bu tarhiyata Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre vergi ziyai cezası uygulanır.

### **3.3.3- Deniz Araçlarına Yapılan ÖTV'siz Yakıt Teslimine İlişkin Sorumluluk**

Deniz aracı için tahsis edilen ve yakıt alım defterinde belirtilen bir defada ya da yıllık olarak alınabilecek azami deniz yakıtı miktarının aşılması halinde, aşan kısım için tahsil olunmayan ÖTV tutarı ile KDV tutarı, dağıtıcı firmalardan aranılacaktır. Tahsis edilen miktarları aşan tutarda ÖTV'si sifıra indirilmiş yakıt teslim eden dağıtıcının bu teslimleri dolayısıyla rafineri veya ithalatçı olarak ÖTV mükellefi olması halinde, fazla teslim edilen kısma ilişkin ÖTV ile bunun üzerinden hesaplanacak KDV için, bu mükellefler adına cezalı tarhiyat yapılacaktır. Dağıtıcı firmanın, tahsis edilen miktarın üzerinde teslim ettiği yakıtı ÖTV mükelleflerinden satın almış olması halinde, bu teslimlerle ilgili olarak teslim bedeline

dahil edilmeyen ÖTV tutarı ile bunun üzerinden hesaplanacak KDV tutarı da, sorumlu sıfatıyla dağıtıcı firma adına tarh edilecektir.

Öte yandan, bir defada ya da yıllık olarak tahsis edilen miktardan daha fazla ÖTV'si sifıra indirilmiş yakıt alanların yakıt alım defterlerine el konulacak ve KDV yönünden bağlı olduğu vergi dairesince (kazanıcı gerçek usulde vergilendirilmeyen balıkçıların, balıkçı teknesinin bağlama limanının bulunduğu yer vergi dairesince) limit aşımının yapıldığı faaliyet dönemiyle ilgili olarak kullanıcı incelemeye sevk edilecektir. İnceleme sonucu kullanıcı adına ceza uygulanması veya limit aşımına ilişkin olarak dağıtıcı firma adına yapılan tarhiyatın dışında bir tarhiyat yapılması halinde, gerek rapor uyarınca tarhedilen vergi, buna ilişkin gecikme zammı ve gecikme faizi ile uygulanan cezanın, gerekse önceki paragrafta belirtildiği şekilde dağıtıcılar adına tarhedilen vergi, gecikme zammı, gecikme faizi ve cezaların ödenmesi şartıyla, yakıt alım defteri kullanıcıya iade edilecek veya yenisi düzenlenebilecektir.

Ancak kullanıcının tahsis edilen miktarı aşan kısma ilişkin olarak, tahsis edilen miktarı aştığı tarihte yürürlükte olan ÖTV ve bunun üzerinden hesaplanan KDV tutarları toplamının üç katı tutarında, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 10 uncu maddesinde (5 numaralı fıkrası hariç) sayılan teminatlardan herhangi birisini, kendisini incelemeye sevk eden vergi dairesine vermesi halinde, dağıtıcı adına yapılan tarhiyata bağlı ödeme yapılması ve/veya kullanıcı hakkında inceleme raporu düzenlenmesi beklenilmeksizin yakıt alım defteri iade edilecek veya yeni yakıt alım defteri düzenlenebilecektir.

Dağıtıcı adına yapılan tarhiyata bağlı ödemelerin yapılmış olması, kullanıcı adına düzenlenecek vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikali ve bu raporda tarhiyat yapılmış ise bu tarhiyatla ilgili ödemelerin yapılmış olması halinde, verilen teminat çözülecektir.

### **3.3.4- Bioetanollü Yakıt Teslimine İlişkin Sorumluluk**

04.04.2005 tarihli ve 2005/8704 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Karar<sup>19</sup> kapsamında 8 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği<sup>20</sup> ile üreticiler

18 15 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği 30.10.2008 tarih ve 27039 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

19 22/4/2005 tarih ve 25794 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

20 26/05/2005 tarih ve 25826 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

tarafından yerli tarım ürünlerinden imal edilerek teslim edilen biyoetanole, harmanlayıcıların ise satın aldıkları biyoetanollü benzinle harmanlamasına ve elde edilen karışımı teslim etmelerine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Harmanlayıcıların ve üreticilerin 8 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslara uymamaları halinde, sorumlular adına 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355 inci maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır.

Harmanlayıcılar, 8 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinde belirlenen usul ve esaslara uymamaları halinde vergi incelemesine sevk edileceklerdir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesi uyarınca vergi ziyayı cezası uygulanmasını gerektiren hallere temas eden bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olması halinde, vergi daireleri ya da vergi incelemesine yetkili memurlar, harmanlama izin belgesini iptal edip Kararname kapsamında mal teslimini durdurmaya yetkilidirler. Yapılacak vergi incelemesi sonucunda vergi tarh edilmesi ve ceza uygulanması halinde, tarh edilen vergi ve uygulanan cezaları ödeyen mükelleflere harmanlama izin belgesi, mükelleflerin 8 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin 2 nci bölümünde belirtilen şartları taşımaları kaydıyla yeniden verilebilecektir.

Üreticilerin 8 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinde belirlenen usul ve esaslara uymamaları veya biyoetanollü yerli tarım ürünlerinden imal etmemeleri nedeniyle vergi ziyana sebebiyet vermeleri halinde, tahakkuk edecek vergi ile buna bağlı olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca uygulanacak ceza, hesaplanacak gecikme faizi ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun<sup>21</sup> uyarınca hesaplanacak gecikme zammının ödenmesinden, harmanlayıcılarla birlikte müştereken ve müteşelsilen sorumlulukları bulunmaktadır.

### **3.3.5- Biodizelli Yakıt Teslimine İlişkin Sorumluluk**

5/6/2006 tarih ve 2006/11202 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı<sup>22</sup> eki Karar kapsamında 13 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği<sup>23</sup> ile, üreticiler

tarafından Türkiye'de üretilen tarım ürünlerinden elde edilen 3824.90.97.90.54 G.T.İ.P. numaralı "biodizel" in karıştırılmış olması halinde, karıştırılan malın miktarının karışım miktarına oranı kadar eksik uygulanacağı öngörülmüş, elde edilen karışımı teslimine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

13 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinde açıklanan usul ve esaslara uymayan ya da bu Tebliğin (2.3.) ve (3.3.) bölümlerinde belirtilen bildirim formlarını süresinde göndermeyen üreticiler veya harmanlayıcılar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca özel usulsüzlük cezası uygulanır.

Üreticiler veya harmanlayıcılar söz konusu Tebliğ ile belirlenen usul ve esaslara uymamaları ya da 13 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinin (2.3.) ve (3.3.) bölümlerinde belirtilen bildirim formlarını süresinde göndermemeleri halinde, vergi dairelerince vergi incelemesine sevk edileceklerdir. Yapılacak vergi incelemesi sonucunda herhangi bir vergi tarh edilmesi, bu vergiye ilişkin olarak vergi ziyayı cezası, gecikme faizi veya gecikme zammı uygulanması halinde, tarh edilen vergi, uygulanan ceza, faiz ve zamlar vade tarihlerine kadar ödenmezse, vergi daireleri, üreticiler ve harmanlayıcıların biodizel üretim izin belgeleri veya biodizel harmanlama izin belgelerini dondurarak Kararname kapsamındaki mal teslimlerini durduracaklardır. Söz konusu ödemeler yapıldıktan sonra ilgili vergi dairelerince bu izinler tekrar verilebilecektir.

Üreticiler ve harmanlayıcılar adına yapılan söz konusu vergi incelemeleri sonucunda, Vergi Usul Kanununda yazılı kaçakçılık suçlarına temas eden bir fiil tespit edilmesi halinde vergi daireleri ya da vergi incelemesine yetkili memurlar, bunların biodizel üretim izin belgeleri veya biodizel harmanlama izin belgelerini dondurarak Kararname kapsamındaki mal teslimlerini durduracaklardır. Vergi incelemesi sonucunda tespit edilen kaçakçılık suçlarının kesinleşmesi halinde üretici veya harmanlayıcıların biodizel üretim izin belgeleri veya biodizel harmanlama izin belgeleri iptal edilecektir.

21 28/7/1953 tarih ve 8469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

22 8/12/2006 tarih ve 26370 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

23 26/12/2006 tarih ve 26388 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

#### 4-ÖZELLİK ARZEDEN DURUMLAR

##### 4.1-Tecil-Terkin Uygulamasının İhlal Edilmesi Durumu

Kanunun koyucunun ÖTV Kanunu'nunda verginin eksik tahakkuk ettirilmesi veya zamanında tahahuk ettirilmemesi fiileri dolayısı ile vergi tarhiyatına ayrıca vergi ziyai cezasının uygulanması yönündeki iradesini Kanun maddelerinde açık olarak ortaya koyduğunu görmekteyiz. ÖTV Kanunu'nunda bu yöndeki düzenlemelerin yer aldığı maddeler aşağıda yer almaktadır.

— ÖTV Kanunu'nun "Mükellef ve vergi sorumlusu" başlıklı 4. maddesinin 3. fıkrasında fiilî veya kaydı envanter sırasında bu Kanuna ekli listelerdeki malların belgesiz olarak bulundurulduğunun tespiti halinde uygulanacak müeyyide belirtilmiştir. Buna göre; "Fiilî veya kaydı envanter sırasında bu Kanuna ekli listelerdeki malların belgesiz olarak bulundurulduğunun tespiti halinde, belgesiz mal bulunduran mükelleflere, bu malların alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen malın tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan özel tüketim vergisi, alışını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh edilir. Tarh edilecek özel tüketim vergisi, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergiden az olamaz. Bu tarhiyata vergi ziyai cezası uygulanır.

Ancak, belgesiz mal bulunduran mükelleflere bu malları satanlara, bu satışları ile ilgili vergi inceleme raporuna dayanılarak özel tüketim vergisi tarhiyatı yapıldığı takdirde, ayrıca alıcıdan özel tüketim vergisi ve buna ilişkin ceza aranmaz."

— ÖTV Kanunu'nun "Müteselsil sorumluluk ve ceza uygulaması" başlıklı 13. maddesinin 2. fıkrasında, (I) sayılı listedeki malları teslim alanların, bu malları daha yüksek tutarda vergiye tâbi bir mal olarak kullanmak veya üçüncü kişilere satmak fiilinin müeyyidesi belirtilmiştir. Buna göre; "(I) sayılı listedeki malları teslim alanların, bu malları daha yüksek tutarda vergiye tâbi bir mal olarak kullanmak veya üçüncü kişilere satmak suretiyle vergi ziyasına sebebiyet vermeleri halinde, ziyaa uğratılan vergi bunlar adına tarh olunur ve tarhiyata 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesine göre vergi ziyai cezası uygulanır."

— Söz konusu maddenin 3. fıkrasında, (II) sayılı listedeki malların ilk iktisabı, teslimi veya ithaline ilişkin işlemleri gerçekleştirenler ile işleme aracılık

edenlerin fiilinin müeyyidesi belirtilmiştir. Buna göre; "(II) sayılı listedeki malların ilk iktisabı, teslimi veya ithaline ilişkin işlemleri gerçekleştirenler, bu işlemlerden önce özel tüketim vergisinin ödendiğini gösteren belgeleri aramak zorundadırlar. Bu mecburiyete uymamak suretiyle gerekli verginin ödenmesinden önce işlem yapan gümrük memurları, kayıt ve tescile yetkili memurlar, motorlu araç ticareti yapanlar, bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ile icra memurları, ziyaa uğratılan vergi, vergi cezası ve gecikme faizinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumludurlar. Ancak bunlar, ödemek zorunda kaldıkları vergi, ceza ve faizler için mükellefe riucu hakkına sahiptirler."

— Söz konusu maddenin 4. fıkrasında, Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin verdiği yetki uyarınca kullanılma zorunluluğu getirilen özel etiketi veya işareti olmayan veya 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununun 18 inci maddesinin verdiği yetki uyarınca kullanılma zorunluluğu getirilen ulusal markeri bulunmayan ya da standartlara uygun olmayan özel tüketim vergisine tabi malları bulundurulduğunun tespiti halinde uygulanacak müeyyide belirtilmiştir. Buna göre; "İhraç edilmek için üretilenler hariç olmak üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 257 nci maddesinin verdiği yetki uyarınca kullanılma zorunluluğu getirilen özel etiketi veya işareti olmayan veya 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununun 18 inci maddesinin verdiği yetki uyarınca kullanılma zorunluluğu getirilen ulusal markeri bulunmayan ya da standartlara uygun olmayan özel tüketim vergisine tabi malları bulundurduğu tespit edilen işyeri sahibi adına, tespit tarihindeki malların emsal bedeli veya miktarı üzerinden re'sen özel tüketim vergisi tarh edilir. Tarh edilen bu vergi, asgari maktu vergi tutarına göre hesaplanacak vergiden az olamaz. Bu tarhiyata ayrıca vergi ziyai cezası uygulanır. "

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun "Verginin Tecilli" başlığını taşıyan 8. maddesinin 1. fıkrasında, Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların; (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere tesliminde geçerli olan tecil-terkin uygulaması yer almaktadır. Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları, ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde girdi olarak kullanan imalatçıların, Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek tutar dışında özel tüketim vergisi ödememeleri sağlanmaktadır.

Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların (I) sayılı listeye dahil olmayan malların ima-

linde kullanılmak üzere mükellefler tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisinin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek kısmı, teminat alınmak suretiyle tecil olunur. Söz konusu malların tecil tarihini takip eden aybaşından itibaren oniki ay içinde (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılması halinde tecil olunan vergi terkin edilir. Bu hükümlere uyulmaması halinde, bu malların tecil-terkin işlemi dışındaki amaçlarla tesliminde tarh edilmesi gereken vergi tutarından, daha önce tahsil edilen verginin mahsubundan sonra kalan tutar, vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51'inci maddesinde belirlenen gecikme zammı ile birlikte alıcıdan tahsil edilir. Ancak, tecil edilen verginin 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler dolayısıyla terkin edilememesi halinde bu vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun "Verginin Tecilli" başlığını taşıyan 8. maddesinin 2. fıkrasında, İhraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ilişkin tecil-terkin uygulaması yer almaktadır. Buna göre; "*İhraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ait özel tüketim vergisi, mükelleflerce ihracatçılardan tahsil edilmemesi şartıyla, bu mükelleflerin talebi üzerine vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunur. Söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen vergi terkin olunur. İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edileme-*

*mesi halinde, tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48'inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir."*

Kanun koyucunun ÖTV Kanunu'nun 8. maddesinde verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi hallerinde vergi tarhiyatına ayrıca vergi ziyası cezasının uygulanması yönünde iradesi yer almadığı gibi, söz konusu 8. maddenin 1. fıkrasında ; " .....***Bu hükümlere uyulmaması halinde, bu malların tecil-terkin işlemi dışındaki amaçlarla tesliminde tarh edilmesi gereken vergi tutarından, daha önce tahsil edilen verginin mahsubundan sonra kalan tutar, vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51'inci maddesinde belirlenen gecikme zammı ile birlikte alıcıdan tahsil edilir.....*** " 2. fıkrasında ise; " ..... ***İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51'inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur.....*** " ifadeleri yer almaktadır.

Tecil-terkin uygulamasına yön veren 2008/13835 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı<sup>24</sup> ile iki önemli düzenleme yapılmıştır. Söz konusu Kararın 2. maddesinde 4760 sayılı Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların aynı Kanununun 8 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca tesliminde, ***birimi itibariyle bu mallar için yürürlükte olan özel tüketim vergisi tutarı uygulanacağı*** belirtilmiştir. 2008/13835 sayılı Bakanlar Kurulu Kararından önceki kararlarda<sup>25</sup> ise; 4760 sayılı Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların aynı Kanununun 8 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca tesliminde, birimi itibariyle özel tüketim vergisi tutarının 0,0500 Yeni Türk Lirası<sup>26</sup> olarak uygulanacağı belirtilmiştir. Buna göre; 2008/13835 sayılı Bakanlar

24 02.07.2008 tarih ve 26924 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

25 27.01.2005 tarih ve 25709 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2005/8392 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 7. maddesi

26 05/05/2007 tarih ve 26513 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 04/04/2007 tarihli ve 2007/11963 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Karar ile Türkiye Cumhuriyeti Devletinin para birimi olan Yeni Türk Lirası ve Yeni Kuruşta yer alan "Yeni" ibarelerinin 1/1/2009 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılacağı hükme bağlanmıştır. Dolayısı ile yazıda yer alan YTL ibarelerinin TL olarak değerlendirilmesinde yarar bulunmaktadır.

Kurulu Kararı ile Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların aynı Kanununun 8 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca tesliminde, 0,0500 Yeni Türk Lirası yerine **birimi itibariyle bu mallar için yürürlükte olan** [(I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların o tarih itibarı ile geçerli olan ÖTV tutarı] **özel tüketim vergisi tutarı uygulanacaktır.**

Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların aynı Kanununun 8 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca tesliminde birimi itibariyle bu mallar için yürürlükte olan özel tüketim vergisi tutarı uygulanacak ve bu tutarın 2008/13835 sayılı Bakanlar Kurulu Kararın 2. maddesinde yer alan baz yağlar, madeni yağlar olarak nitelendirilen mallarda 0,3000 Türk Lirası tahsil edilecek, bu tutarı aşan kısmı tecil edilecektir. Ayrıca, 2008/13835 sayılı Bakanlar Kurulu Kararın 2. maddesinde belirtilenler (baz yağlar, madeni yağlar olarak nitelendirilen mallar) dışında kalan mallarda ise; birimi itibariyle bu mallar için yürürlükte olan özel tüketim vergisi tutarının tahakkuk ettirileceği, vergisi tahakkuk ettirilen bu mallar için 0,0150 Türk Lirası tahsil edileceği, bu tutarı aşan kısmın tecil edileceği belirtilmiştir.<sup>27</sup>

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı üzere, Kanunun koyucunun ÖTV Kanunu'nda vergi ziyai cezalı tahiyat konusundaki irade beyanı, Kanunun diğer maddelerinde açıkça belirtilmesine rağmen, Kanunun 8. maddesinde tezahür etmemektedir. Ayrıca, tecil-terkin uygulamasına yön veren 2008/13835 sayılı Bakanlar Kurulu Kararın 2. maddesinde de belirtildiği üzere ile Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların aynı Kanununun 8 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca tesliminde, **birimi itibariyle bu mallar için yürürlükte olan** [(I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların o tarih itibarı ile geçerli olan ÖTV tutarı] **özel tüketim vergisi tutarı tahakkuk ettirilmekte**, mallara göre 0,3000

Türk Lirası veya 0,0150 Türk Lirası tahsil edilmekte, bu tutarı aşan kısmı ise tecil edilmektedir. Tecil-terkin hükümlerine uyulmaması halinde, (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların o tarih itibarı ile geçerli olan ÖTV tutarı<sup>28</sup>, malların tecil-terkin işlemi kapsamında teslim edildiği döneme ilişkin verilen beyanname ile tahakkuk ettirilmiş olduğu için verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuktan söz etmek mümkün görünmemektedir.

Benzeri bakış açısını, 2003/6467 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararının uygulamasına ilişkin 5 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinde de görmekteyiz.<sup>29</sup> Söz konusu Tebliğde 2003/6467 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararının uygulaması ile ilgili olarak satın alınan baz yağın 3 aylık süreler içinde madeni yağ imalatında kullanılarak teslim edildiğinin tevsih edilmemesi veya 2003/6467 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında belirtilen uygulama dışındaki amaçlarla tesliminde, baz yağ için teslim tarihinde tarh edilmesi gereken vergi tutarından, daha önce ödenen verginin mahsubundan sonra kalan tutar, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte baz yağ alıcısından tahsil olunacağı belirtilmiştir. Ancak yukarıda anılan yeminli mali müşavir raporlarının, 3 aylık süreler içinde ibraz edilemeyeceğine ilişkin olarak baz yağ alıcısı veya yeminli mali müşavir tarafından makul mazeret bildirilmesi halinde, vergi dairesince 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 17 nci maddesine göre 3 aylık sürenin bir katını geçmemek üzere ek süre verilebilecektir.

Buna göre; ÖTV Kanunu'nun 8. maddesinde yer alan kanun koyucunun irade beyanı ve uygulama esasları dikkate alındığı takdirde, tecil-terkini düzenleyen hükümlere uyulmaması halinde, bu malların tecil-terkin işlemi dışındaki amaçlarla tesliminde tarh edilmesi gereken vergi tutarından, daha önce tahsil

27 Ayrıntılı açıklamalar için bkn. Mehmet ERKAN, "ÖTV Mevzuatı Açısından Tecil-Terkin Uygulaması (I)", Vergi Dünyası, Haziran 2009, Sayı:334

28 Buna göre, örneğin vergi daireleri tarafından tahakkuk ettirilecek ve teminata bağlanacak veya ithalat aşamasında gümrük idareleri tarafından teminata bağlanacak vergi tutarı, (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan baz yağ ve madeni yağlarda 0,9345 TL/kg, (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan solventler için 1,6135 TL/kg ve yine (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan tiner için 0,0650 TL/kg'dır. Tahsil edilecek ÖTV tutarları ise (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan baz yağ ve madeni yağlarda 0,3000 TL/kg, (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan diğer mallarda (ör, solventler, tiner ve gaz yağı) ise 0,0150 TL/kg olarak belirlenmiştir.

29 Bkn. 5 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin A/4.Bölümü. 5 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği, 22.12.2003 tarih ve 25324 (M) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

edilen verginin mahsubundan sonra kalan tutarın, vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51'inci maddesinde belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil edilmesi gerekmektedir. Bu işlem dolayısı ile ayrıca vergi ziyai cezası uygulanması yukarıdaki açıklamalar ışığında mümkün görünmemektedir.

#### **4.2- İhraç Malı Taşıyan Araçlara Tanınan ÖTV İstisnasına İlişkin Ceza Uygulamasının Değerlendirilmesi**

Özel Tüketim Vergisi Kanununa eklenen 7/A ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununa eklenen 14/3 maddeleri ile ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.18, 2710.19.45.00.11, 2710.19.45.00.12 ve 2710.19.49.00.11 G.T.İ.P. numaralı malların (motorinlerin); 4054 sayılı Reketin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır kapılarında, 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurtdışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarda teslimi ÖTV ve KDV'den istisna edilmiştir. Ayrıca, bu maddelerde düzenlenen istisnaya ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiş olup, söz konusu istisnanın uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar ise 7/9/2006 tarih ve 26282 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 11 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ile 14/9/2006 tarih ve 26289 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 100 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

11 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin "Bayiler Tarafından İstisna Kapsamında Yapılacak Motorin Teslimi" başlıklı 3. bölümünde; bayilerin sınır kapılarında ihraç malı taşıyan araçlara istisna kapsamında motorin tesliminde bulunabilmeleri için, bu Tebliğ ekinde "Ek:1" olarak yer alan "İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Teslimine İlişkin Talep ve Taahhütname"yi iki örnek olarak düzenleyerek bir örneğini

KDV yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesine ikinci örneğini ise dağıtıcının kendisine, söz konusu malı ilk teslim aldıkları tarihten önce vermeleri gerektiği belirtilmektedir.

Bayiler, bu istisna kapsamında dağıtıcılara ve KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairesine verilen bu talep ve taahhütname ile söz konusu istisna kapsamında yapacakları teslimler dolayısıyla bu tebliğde belirlenen usul ve esasların ihlali durumunda, bu ihlal dolayısıyla kendilerine akaryakıt temin eden dağıtıcılar hakkında tarh edilecek vergi ve kesilecek olan cezalar ve hesaplanacak gecikme faizi ile 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun uyarınca hesaplanacak gecikme zammının ödenmesini dağıtıcı ile birlikte müşterek müteselsil borçlu sıfatıyla taahhüt etmektedirler.

Dolayısıyla bayiler tarafından bu tebliğde düzenlenen usul ve esaslara aykırı olarak yapılan teslimler nedeniyle tarh edilecek veya kesilecek olan vergi cezalarından dolayı bayiler ile birlikte dağıtıcılar birlikte müşterek müteselsil sorumlu olup, dağıtıcıların daha sonra haklarında yapılan tarhiyatlar ve kesilen cezalar dolayısıyla bayilere rücu etme hakkı bulunmaktadır.

Ayrıca, tebliğin ilgili bölümünde<sup>30</sup>, bayilerin bu istisna kapsamında vergisiz olarak dağıtıcılardan satın alacakları motorini kendi ihtiyaçları için kullanamayacakları gibi söz konusu bu motorini istisna kapsamı dışında satamayacakları, devredemeyecekleri ve bayilerin istisna kapsamındaki motorini, yalnızca 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurtdışına çıkarılacak eşyayı taşıyan ve bu Tebliğde tanımlanan araçların standart yakıt depolarına teslim edecekleri belirtilmiş olup, istisna kapsamında araçlara motorin teslim eden bayilerin, her bir teslimine ilişkin olarak; teslim edilen motorin ve ihraç malı taşıyan araçlara ilişkin bilgiler ile ihraç malının gümrük çıkış beyannamesi numarasını "Ek:2 İhraç Malı Taşıyan Araçlara Vergiden İstisna Motorin Teslimine İlişkin Bildirim Formu"na işleyecekleri ve takvim yılının birer aylık dönemleri itibarıyla düzenlenen bu formun bir örneğinin, işletme yetkililerince imzalanıp kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylandık-

30 11 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğin 3. Bölümü. 11 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği 7/9/2006 tarih ve 26282 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

tan sonra takip eden ayın 10 uncu günü akşamına kadar dağıtıcıya verilmesi gerektiği ifade edilmektedir.

Buna göre, istisna uygulamasıyla ilgili olarak Tebliğde yer alan düzenlemelerdeki kontrol sistemi, usul ve esaslara aykırı durumlarda dağıtıcının bayisini uyarması, mal teslimini durdurması veya vergi dairesini bu hususlarda bilgilendirmesi amacıyla gerek talep taahhütname gerekse Ek:2 bildirim formunu aracılığıyla dağıtıcılara sorumluluklar yüklemektedir.

Diğer taraftan, Tebliğin "Usul ve Esaslara İlişkin Sorumluluk" başlıklı 6. bölümünde dağıtıcılar ve bayilerin bu Tebliğde belirtilen usul ve esaslara uymamaları halinde, adlarına 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 355. maddesi gereğince özel usulsüzlük cezası uygulanacağı ve bu Tebliğ ile belirlenen usul ve esaslara uymamaları nedeni ile vergi ziyana sebebiyet vermeleri halinde, ziyaa uğratılan verginin bunlar adına tarh olunarak bu tarhiyata Vergi Usul Kanununun 344. maddesine göre vergi ziyai cezasının uygulanacağı belirtilmektedir.

Bu düzenleme çerçevesinde, Tebliğde dağıtıcılar ve bayiler için belirlenen usul ve esaslara uyulmaması halinde, dağıtıcılar ve bayiler adına özel usulsüzlük cezası kesilmesi, dağıtıcılar ve bayiler tarafından vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde dağıtıcı adına vergi ziyai cezalı tarhiyat yapılması gerekmektedir.

Ancak, "vergilemede adalet" ilkesi gereğince fiili ile vergi ziyana sebebiyet veren kişi adına vergi ve buna bağlı her türlü cezanın tarh edilmesi prensibi gereğince, ÖTV Kanunu'nun 7/A maddesinde yer alan istisna uygulamasının usul ve esaslarına aykırı olarak fiili ile vergi ziyana sebebiyet veren bayinin cezalı tarhiyata muhatap olması gerektiği uygulamalar tarafından belirtilmektedir.

Yukarıda mevcut olan yasal düzenlemeler ışığında, uygulamada vergi idaresince bayi tarafından vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde de vergi aslı ve bunlardan doğan cezaların dağıtıcı adına tarhedildiği anlaşılmalı birlikte, bu uygulamanın Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda mevcut olan 7/A maddesinin "Bu madde kapsamında yapılan teslimler dolayısı ile vergi ziyana sebebiyet verilmesi durumunda, fiili ile vergi ziyana sebebiyet verenler adına vergi tarh olu-

nur ve bu tarhiyata 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesine göre vergi ziyai cezası uygulanır." şeklinde değiştirilebileceği, bu suretle ÖTV Kanunu'nun 13. maddesine paralel müteselsil sorumluluk ve ceza uygulaması içeren hüküm değişikliği ile vergi ziyana sebebiyet verenler adına vergi ve ceza tarhiyatı yapılarak "vergilemede adalet" ilkesinin sağlanabileceğini düşünmekteyiz.

### 5-GENEL DEĞERLENDİRME

ÖTV Kanunu'nun 4. ve 13. maddelerinde "Mükellef ve vergi sorumlusu" ile "Müteselsil sorumluluk ve ceza uygulaması" yer almaktadır. ÖTV Kanunu'nun 4.maddesinin 1. fıkrasının (a) ve (b) bentlerinde Kanuna ekli listeler itibarı ile mükellefiyet konusu açıklanmıştır.

5766 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle ÖTV Kanunu'nun 4. ve 13. maddesine eklenen fıkra hükümleri ile müteselsil sorumluluk uygulaması genişletilmiştir. ÖTV Kanunu'nun 4. maddesine eklenen 3. fıkra hükmü ile fiilî veya kaydî envanter sırasında bu Kanuna ekli listelerdeki malların belgesiz olarak bulundurulduğunun tespiti halinde, belgesiz mal bulunduran mükelleflere, belgesi ibraz edilemeyen malın tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden re'sen vergi tahvilmesi ve bu tarhiyata vergi ziyai cezası uygulaması esası getirilmiştir.

Ayrıca, ÖTV Kanunu'nun 13. maddesine eklenen 4. fıkra hükmü ile de ihraç edilmek için üretilenler hariç olmak üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257 nci maddesinin verdiği yetki uyarınca kullanılma zorunluluğu getirilen özel etiketi veya işareti olmayan veya 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununun 18 inci maddesinin verdiği yetki uyarınca kullanılma zorunluluğu getirilen ulusal markeri bulunmayan ya da standartlara uygun olmayan özel tüketim vergisine tabi malları bulundurduğu tespit edilen işyeri sahibi adına, re'sen özel tüketim vergisi tahvilmesi ve bu tarhiyata vergi ziyai cezası uygulaması esası getirilmiştir.

ÖTV Kanunu uygulamasında vergi güvenliği kaygıları ile müteselsil sorumluluk uygulaması genişletilmiş olup bu durum, ÖTV mükellefleri ile sorumluluk esası getirilenler açısından ceza uygulama usul ve esaslarının dikkatle takip edilmesi yükümlüğünü doğurmaktadır.