

# ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELERİN AVRUPA BİRLİĞİ MUKTESEBATI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

**Mehmet ERKAN**  
**Gelir İdaresi Grup Başkanı**

## 1- ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ MEVZUATI VE İLGİLİ AVRUPA BİRLİĞİ MUKTESEBATI DÜZENLEMELERİ

### 1.1- Genel Açıklamalar

Topluluk düzeyinde dolaylı vergilere ilişkin olarak yapılan uyumlaştırma çalışmaları katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi olmak üzere başlıca iki alana yönelmiş bulunmaktadır. Özel Tüketim vergileri, AB’nde KDV’den sonra uyumlaştırma kapsamına alınan ikinci vergi türüdür. Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun genel gerekçesinde, bu kanunun konuluma amaçları olarak; “Dolaylı vergiler alanında Avrupa Birliği müktesebatına uyum sağlanması tasarrufların bir diğer önemli hedefidir.” denilmek suretiyle ana amaçlar arasında Avrupa Birliği müktesebatına uyum olduğu belirtilmektedir. 6 Mart 1995 tarihli ve 1/95 sayılı Karar ile 1 Ocak 1996 tarihinden itibaren Avrupa Birliği ile Gümrük Birliği gerçekleştirilmiştir. Gümrük Birliğinde dolaylı vergiler alanında sadece ayrımcılık yapmama ilkesine uymamız yeterli iken, 1999 yılında Helsinki Zirvesinde ülkemizin Avrupa Birliğine aday adaylığının kabulü ile ilişkilerimiz yeni bir boyut kazanmış, bu alandaki mevzuatımızın topluluk düzeyinde uygulanan mevzuata uyumlaştırılması zorunluluğu ortaya çıkmıştır. Bu gelişmeler çerçevesinde de 24.3.2001 tarihli ve 24352 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan 19.3.2001 tarihli ve 2001/2129 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki "Avrupa Birliği Müktesebatının Üstlenilmesine İlişkin Türkiye Ulusal Programı"nda Avrupa Birliği mevzuatına uyum sağlamaya ilişkin taahhütlerimiz kısa ve orta vadeli takvime bağlanmış ve özel tüketim vergisi alanında uyumlaştırma 2002 yılında başlayan orta vadeli taahhütlerimiz arasında yer almıştır.

Bu Kanunun hazırlanmasında gümrük birliğinden kaynaklanan yerli ve ithal mallar arasında ayrımcılık yapmama ilkesi ile Türkiye Ulusal Programında orta vadeli taahhütlerimiz arasında yer alan Avrupa Birliği Özel Tüketim Vergisi Sisteminin temel kural ve ilkeleri, verginin kapsamında olması gereken mallar, vergileme ölçüleri ve vergilerin yapısını belirleyen Avrupa Birliği Direktifleri dikkate alınmıştır.<sup>1</sup>

Ülkemizde, 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 reform özel tüketim vergisiyle yapılmıştır. 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

<sup>1</sup> TBMM Özel Tüketim Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/988), s. 883

hedeflenmektedir.<sup>2</sup> 4760 sayılı ÖTV Yasası 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Dolaylı vergiler alanında basitleştirme öngören bu kanunla 16 adet vergi, harç, fon ve pay yürürlükten kaldırılarak ÖTV kapsamına dahil edilmiştir. Ülkemizde ÖTV'nin uygulanmaya konulma amacı; Gümrük Birliği'ne geçiş nedeni ile kaldırılmış olan fonlar ile Ortak Gümrük Tarifesi uygulanması nedenleri ile devlet gelirlerinde oluşan kaybın telafisi; bu alanda mevzuatımızda dağınıklığın giderilerek farklı vergi, fon vb. yüklere ilişkin yasaların tek bir yasa altında toplanması, böylece mevzuatta basitlik sağlanması ve dolaylı vergilerin Avrupa Birliği mevzuatına uyumlaştırılmasıdır.

Özel tüketim vergisinin yürürlüğe girmesiyle, ÖTV ye tabi tutulan bazı mallar için katma değer vergisinin yanı sıra ithalat, imalat veya ilk iktisap aşamasında tek bir dolaylı vergi uygulanacaktır. ÖTV Kanunu ile AB katma değer vergisi mevzuatına uyumlaştırma çalışmaları dikkate alınarak, katma değer vergisinde genel orandan daha yüksek oranda vergilenen mallar kapsama alınmıştır.

ÖTV'nin uyumlaştırılmasına ilişkin Konsey Direktiflerinin enerji ürünleri, alkollü içecekler,tütün ürünleri konusunda yoğunlaştığı görülmektedir. Avrupa Birliği üye ülkelerinde ÖTV'nin uyumlaştırılmasına ilişkin ilk Direktif 19 Aralık 1972 tarihinde çıkarılmış olup,<sup>3</sup> halen yürürlükte olan direktiflerde yer alan ÖTV ile ilgili düzenlemelerin Türk ÖTV Mevzuatı açısından değerlendirilmesi ana konuları itibarı ile aşağıda yer almaktadır.

## **2. ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ MEVZUATI VE AVRUPA BİRLİĞİ DÜZENLEMELERİN KARŞILAŞTIRILMASI**

### **2.1- Avrupa Birliği Muktesebatına İlişkin Genel Açıklamalar**

Avrupa Birliği uygulamasında, üye ülkeler arasındaki iç sınırlarda mali kontrollerin kaldırılması ilkesinden hareket eden ÖTV mevzuatının 3 temel hedefi bulunmaktadır. Bunlar;

- 1- Belli bir ürün grubuna uygulanacak verginin yapısı, (ürün kategorisi tanımlaması, ÖTV'nin hesaplanma biçimi ve muafiyetlerin kapsamı gibi)
- 2- Üye ülkelerin herbir ürün için uygulaması gereken asgari ÖTV oranları,
- 3- Ürün kategorilerinin tümüne uygulanacak genel hükümler, (ÖTV'ye tabi malların üretimi, depolanması, üye ülkeler arasında nakliyesi gibi)'den oluşmaktadır.

Konsey Direktifinde ortaya konan ve Avrupa Birliği'ne üye ülkelerde ÖTV kapsamına dahil edilen mallar başlıca aşağıdaki üç kategori altında toplanabilir;

- 1-Alkol ve alkollü içecekler - saf alkol, bira, şarap, bira ve şarap dışındaki mayalı (fermanteli) içkiler (elma ve armut şarabı gibi), ara ürünler (Porto şarabı, yüksek alkollü İspanyol şarabı gibi), etil alkol ,
- 2-İşlenmiş tütün mamulleri - sigara, sigarillo ve purolar, sarmalık ince tütün, diğer içmelik tütünler,
- 3-Enerji ürünleri - madeni yağlar (benzin, motorin ve gazyağı gibi petrol ürünleri), elektrik, doğalgaz, taş kömürü ve kokkömürü. Daha önce sadece madeni yağlarla sınırlı olan enerji

<sup>2</sup> Mehmet ERKAN, “Avrupa Birliği Yasal Uyum Sürecinde Yeni Bir Vergi:Özel Tüketim Vergisi”, Vergi Dünyası, S.251, Temmuz 2002,s.69

<sup>3</sup> Council Directive 72/464/EEC of 19 December 1972 on taxes other than turnover taxes which affect the consumption of manufactured tobacco Official Journal L 303 , 31/12/1972 P. 0001 - 0033

ürünlerine ilişkin asgari oran sistemi, 27 Ekim 2003 tarih ve 2003/96/EC sayılı Direktif ile kömür, doğalgaz ve elektrik de dahil olmak üzere tüm enerji ürünlerini kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

Avrupa Birliği üye ülkelerinde ÖTV'nin uyumlaştırılmasına ilişkin ilk Direktif 19 Aralık 1972 tarihinde çıkarılmıştır.<sup>4</sup> Bu Direktif işlenmiş tütünlerin tüketimini etkileyen KDV dışındaki diğer vergilere yönelik hükümleri ortaya koymuştur. 18 Aralık 1978 tarihli ikinci Direktif ise ÖTV'ye tabi işlenmiş tütün kapsamına dahil mallar açıklığa kavuşturulmuştur.<sup>5</sup> Bununla beraber, ÖTV alanındaki uyumlaştırma gayretleri Ortak Pazarın yerleştirilmesi çerçevesinde hız kazanmış ve Ortak Pazarın başlama tarihi olan 1 Ocak 1993 öncesinde çok sayıda Direktif çıkarılmıştır. İzleyen yıllarda çıkarılan diğer Direktif ve düzenlemelerle Avrupa Birliği'nin ortak ÖTV mevzuatı derinleştirilmiş ve farklı boyutlarıyla ortaya konmuştur.

ÖTV'nin uyumlaştırılmasına ilişkin ilk Direktif olarak kabul edilen 19 Aralık 1972 tarihli 72/464/EEC konsey direktifinden sonra çıkarılmış olan ve halen yürürlükte olan direktifler ana konuları itibarı ile aşağıda yer almaktadır.

### 2.1.1-Enerji Ürünleri

Enerji ürünlerinin vergilendirilmesi konusunda üç temel direktif bulunmaktadır:

- ÖTV'ye tabi malların alınması, taşınması ve izlenmesine ilişkin 92/12/EEC sayılı Konsey Direktifi<sup>6</sup>,
- Enerji ürünleri ve elektriğin vergilendirilmesine ilişkin 2003/96/EC sayılı Direktif<sup>7</sup>,
- Mazot ve Karosenin mali sınıflandırılmasına ilişkin 95/60/EC sayılı Direktif<sup>8</sup>,

Enerji fiyatları Topluluğun enerji, ulaştırma ve çevre politikaları açısından büyük önem taşımaktadır. İç pazarın doğru işleyişinin sağlanması ve diğer Topluluk politikalarının hedeflerine erişilebilmesi, enerji ürünlerinden alınacak minimum vergi oranlarının Topluluk düzeyinde belirlenmesini gerektirmiştir.

### 2.1.2-Alkollü Ürünler

Alkollü içeceklerden alınan ÖTV'ye ilişkin AB mevzuatı iki farklı Direktifle düzenlenmiştir.

- 92/83/EEC sayılı alkol ve alkollü içeceklerden alınan özel tüketim vergisinin uyumlaştırılmasına ilişkin Direktif<sup>9</sup>,

<sup>4</sup> Council Directive 72/464/EEC of 19 December 1972 on taxes other than turnover taxes which affect the consumption of manufactured tobacco Official Journal L 303 , 31/12/1972 P. 0001 - 0033

<sup>5</sup> Council Directive 79/32/EEC of 18 December 1978 on taxes other than turnover taxes which affect the consumption of manufactured tobacco Official Journal L 010 , 16/01/1979 P. 0008 - 0010

<sup>6</sup> Council Directive 92/12/EEC of 25 February 1992 on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products,( Official Journal L 76, 23.3.1992, p. 1-13)

<sup>7</sup> Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity (Text with EEA relevance),( Official Journal L 283, 31.10.2003, p. 51-70)

<sup>8</sup> Council Directive 95/60/EC of 27 November 1995 on fiscal marking of gas oils and kerosene,( Official Journal L 291, 6.12.1995, p. 46-47)

<sup>9</sup> Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages,( Official Journal L 316, 31.10.1992, p. 21-27)

- 92/84/EEC sayılı alkol ve alkollü içkilerden alınan ÖTV oranlarının yakınlaştırılmasına ilişkin Direktif.<sup>10</sup>

Alkol ve alkollü içeceklerden alınan uyumlaştırılmış ÖTV sisteminde beş farklı kategori bulunmaktadır. Bunlar;

- Bira; malt ve karışık biralar, alkol oranı %0.5'ten fazla olmalı,
- Şarap; sadece taze üzümünden yapılan şarap (köpüklü ve köpüksüz),
- Bira ve şarap dışında mayalı diğer içecekler, örn. meyveli şaraplar,
- Ara ürünler, %1.2 ve %22 arasında alkol derecesine sahip, bira ve şarap dışında kalan içecekler,
- Etil alkol- saf alkol ve yüksek alkollü içeceklerden oluşmaktadır.

### 2.1.3-Tütün Ürünleri

Topluluk mevzuatında tütün ürünlerine uygulanan vergi rejimi 3 farklı direktifle düzenlenmiştir:

- Sigaralar üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılmasına ilişkin 92/79/EEC sayılı Direktif<sup>11</sup>
- Sigara dışında işlenmiş tütün ürünleri üzerinden alınan vergilerin uyumlaştırılmasına ilişkin 92/80/EEC sayılı Direktif<sup>12</sup>
- İşlenmiş tütünün tüketimine yönelik satış vergisi dışındaki vergilere ilişkin 95/59/EEC sayılı Direktif<sup>13</sup>

Topluluğun tütün ürünlerine yönelik vergi mevzuatının temel hedefleri olarak aşağıdaki temel ilkeleri belirlemek mümkündür.

- iç pazarın işleyişinin iyileştirilmesi,
- minimum ÖTV oranlarının belirlenmesi,
- farklı üye devletlerde uygulanan ÖTV'nin yapısının yakınlaştırılması,
- tütün ürünleri arasındaki rekabeti bozucu durumların engellenmesi,
- maksimum perakende satış fiyatının serbestçe belirlenmesinin sağlanması,

Tütün Ürünleri;

- Sigaralar
- Sigarillo ve Purolar
- İçmelik Tütün (sarmalık ince tütün ve diğer içmelik tütünler) olmak üzere 3 gruba ayrılmıştır.

### 2.2-Verginin Konusu

---

<sup>10</sup> Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages Official Journal L 316 , 31/10/1992 P. 0029 - 0031

<sup>11</sup> Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on cigarettes,( Official Journal L 316, 31.10.1992, p. 8-9)

<sup>12</sup> Council Directive 92/80/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on manufactured tobacco other than cigarettes, (Official Journal L 316, 31.10.1992, p. 10-11)

<sup>13</sup> Council Directive 95/59/EC of 27 November 1995 on taxes other than turnover taxes which affect the consumption of manufactured tobacco,( Official Journal L 291, 6.12.1995, p. 40-45)

92/12/AET sayılı Direktif, ÖTV'ne tabi ürünlerin takibi, elde tutulması, nakline dair genel düzenlemeleri içermekte olup, söz konusu Direktifin 1.maddesi ile, bu Direktifin, Topluluk'ta bulunan vergilerle KDV hariç, söz konusu ürünlerin tüketiminden dolayı veya dolaysız olarak alınan diğer dolaylı vergiler ile özel tüketim vergisine tabi ürünlere yönelik düzenlemeleri kapsadığı, ayrıca ÖTV'ye tabi ürünler ile ilgili vergi oranları ve yapılarına ilişkin özel hükümlerin, spesifik Direktiflerde yer alacağı belirtilmektedir. 92/12/AET sayılı direktifin 3.maddesine göre;verginin konusuna giren mallar, aşağıda yer almaktadır:

- Mineral yağlar,
- Alkol ve alkollü içkiler,
- İşlenmiş tütün.

Bu genel düzenlemenin uygulamasını sağlayan ve yukarıda sayılan malların vergilendirilmesini sağlayan özel direktiflerde ise verginin konusuna giren mallar aşağıdaki gibidir.

Enerji ürünlerine ilişkin ana direktife göre verginin konusunu oluşturan mallar 2003/96/AET sayılı Direktifin 1.maddesine göre enerji ürünleri;

- Enerji ürünleri
- Elektrik olarak belirtilmiştir. Ayrıca, 2003/96/AET sayılı direktifin 2.maddesine göre ise; Enerji ürünleri, a)Bu ürünler ısıtma yakıtı veya motor yakıtı olarak kullanılacaksa; CN kod 1507-1518 arası ürünler,
- b)CN kod<sup>14</sup> 2701, 2702 ve 2704-2715 arası ürünler,
- c)CN kod 2901 ve 2902 kapsamındaki ürünler,
- d)Sentetik orijinli olmayan ve ısınma yakıtı ve motor yakıtı olarak kullanılan, CN kod 2905 11 00 kapsamındaki ürünler,
- e)CN kod 3403 kapsamındaki ürünler,
- f)CN kod 3811 kapsamındaki ürünler,
- g)CN kod 3817 kapsamındaki ürünler,
- h) Isıtma yakıtı veya motor yakıtı olarak kullanılacaksa, CN kod 3824 90 99 kapsamındaki ürünler, olarak belirtilmiştir. Bu Direktif ayrıca CN kod 2716 kapsamındaki elektriğe de uygulanacaktır.

Ayrıca, 92/12/AET sayılı direktifin 3.maddesinde bu direktifteki hükümlerin ilgili direktiflerde tanımlanan ürünlere Topluluk düzeyinde uygulanacağı belirtilmiştir.

Alkol ve alkollü içkilere ilişkin ana direktife göre verginin verginin konusunu oluşturan mallar 92/84/EEC sayılı direktifin 2. maddesine göre; Bu direktifle kavranan ürünler, 92/83/AET sayılı Direktifte tanımlanan,

- Alkol ve alkollü içecekler,
- Ara mamüller,
- Şarap,
- Bira'dan oluşmaktadır.

İşlenmiş tütüne ilişkin ana direktife göre verginin konusunu oluşturan mallar 95/59/EEC sayılı direktifin 1.maddesinde açıklanmıştır. Buna göre; Üye Devletler, işlenmiş tütün üzerine

---

<sup>14</sup> CN kod, GTİP numarasını ifade etmektedir.

konan ÖTV'nin yapısını münferit aşamalarda uyumlaştıracaklardır. Aynı direktifin 2.maddesine göre de ; Madde 3'ten 7'ye kadar tanımlandığı üzere,

a) Sigaralar,

b) Purolar ve sigarillolar,

c) İçmelik tütün,

- Sigara ve yuvarlamak için ince kesilmiş tütün ile

- Diğer içmelik tütün, işlenmiş tütün sayılacaktır.

ÖTV Kanunu'nun 1 maddesine göre, Verginin konusunu, ÖTV kapsamına giren malların teslimi, ilk iktisabı veya ithali oluşturmaktadır. ÖTV kapsamına giren mallar, Kanuna ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerde Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yer alan Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (GTİP) numaraları itibariyle tespit edilmiştir. ÖTV Kanunu'na ekli listede yer alan mallar, listeler itibarı ile;

(I) sayılı listenin (A) ve (B) cetvellerinde yer alan mallar,

-(A) Cetvelinde, petrol ürünleri, LPG, doğalgaz,

-(B) cetvelinde, temelde sanayi girdisi olan solvent ve benzeri ürünler, bunların türevleri ile baz yağ, madeni yağlar ve gaz yağı yer almaktadır.

Mevzuatımızda 'enerji ürünleri' terimi kullanılmamıştır. AB Direktiflerinde enerji ürünlerinin kapsamı daha geniş tutulmuştur. ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listenin geneli 27 tarife pozisyonundaki mallardan oluşmaktadır. Ancak AB mevzuatında 15 ve 38 tarife pozisyonlarında yer alan mallar da ÖTV kapsamına alınmıştır. Ayrıca ÖTV Kanununda elektrik vergilendirilmemiştir.

ÖTV Kanununda GTİP numaraları 12'li bazda olduğu için mallar mevzuatımızda daha spesifik olarak belirlenmiştir. AB Direktiflerinde 4'lü bazdaki (bazen 6'lı) mal tanımları esastır.

Ancak Kanuna ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelindeki mallar genel olarak 2003/96 sayılı Direktifin 2/1. maddesinde sayılan enerji ürünleri içerisindedir. Ancak (B) cetvelinde yer alan mallar AB Direktifinde kapsama alınmamıştır. Yukarıda açıklanan (I) sayılı listedeki enerji ürünleri dışında ÖTV'nin konusuna giren mallar aşağıda açıklanmıştır. Bu mallar ;

- II sayılı listede çeşitli motorlu araçlar (binek otomobiller, otobüs, midibüs, minibüs, kar araçları, yük araçları, motosikletler, uçaklar ve helikopterler gibi hava taşıtları, yolcu gemileri, yatlar, eğlence ve spor tekneleri gibi deniz taşıtları);
- III sayılı listenin A cetvelinde bira, rakı, votka, şarap ve meyve şarapları gibi alkollü içecekler ile kolalı gazozlar, B cetvelinde tütün ve çeşitli tütün mamulleri;
- IV sayılı listede lüks tüketim maddesi olarak değerlendirilen birtakım ürünler (mutfak eşyaları, kıymetli taşlar, klima cihazları, buzdolapları ve dondurucular, çamaşır yıkama ve kurutma makineleri, bulaşık yıkama makineleri gibi beyaz eşyalar, ısıtıcılar vb.)'den oluşmaktadır.

92/12/AET sayılı direktifin 3.maddesine göre; 1 inci fıkrada sayılan ürünler, spesifik amaçlara yönelik olarak, vergi matrahının tespiti, hesaplanması ve verginin ödenmesi ile kontrolü bakımından KDV ve ÖTV'ye uygulanan vergi kurallarına uyması şartıyla, diğer dolaylı vergilere de tabi tutulabilirler.

ÖTV Kanununun 1. maddesi ile Kanuna ekli I, II, III ve IV sayılı listelerde yer alan mallar vergi kapsamına alınmıştır. Kapsama giren ürünlere bakıldığında kapsam ve ürünlerin yapısı

itibariyle genel olarak bu konudaki Konsey Direktifleri ile uyumludur. Ayrıca bu madde ile AB’de olduğu gibi bu ürünlerin bir defaya mahsus vergilenmesi öngörülmektedir. ÖTV Kanunu’nda, GTİP numaraları itibarı ile kömür, elektrik, sentetik madeni yağlar(34.03 GTİP numarasında yer alan) vb. mallar verginin konusuna girmemektedir. AB Konsey Direktifleri itibarı ile de ÖTV Kanuna ekli II ve IV sayılı listelerde yer alan malların vergilenmesi konusunda ortak düzenlemelerin belirlenmediği görülmektedir.

### 2.3-Tanımlar

92/12/AET sayılı direktifin 4.maddesinde tanımlara yer verilmiş olup, bu maddeye göre, Bu Direktifin amaçlarına yönelik olarak aşağıdaki tanımlamalar uygulanacaktır. Buna göre;

**-Yetkili antrepo sahibi:** Ticari faaliyetleri dolayısıyla ÖTV'ye tabi ürünlerin sevkine, alınmasına, elde tutulmasına, işlenmesine ve üretimine bir üye devletin yetkili makamları tarafından izin verilen gerçek ya da tüzel kişilerdir.

**-Vergi antreposu (tax warehouse):** Vergi antreposunun bulunduğu Üye Devletin ileri sürdüğü koşullara tabi tutularak, ticari faaliyetleri çerçevesinde yetkili antrepo sahibi tarafından vergi ertelemesine bağlı olarak ÖTV'ye tabi ürünlerin sevk edildiği, alındığı, elde tutulduğu, işlendiği veya üretildiği yerdir.

**-Erteleme düzenlemesi:** ÖTV'sinin ertelenmiş olduğu ürünlerin nakline, elde tutulmasına, işlenmesine ve üretilmesine uygulanan bir vergi tedbiridir.

**-Kayıtlı tüccar:** Yetkili antrepo sahibi statüsünde olmayan ve vergi ertelemesi altında diğer bir Üye Devletin ÖTV'ye tabi ürünleri, ticari faaliyetleri dolayısıyla almaya, bulunduğu Üye Devletin yetkili makamlarınca izin verilmiş gerçek ya da tüzel kişidir. Bu sınıfa giren tüccarlar, vergi ertelemesi adı altında bu ürünleri sevk edemezler ve ellerinde tutamazlar.

**-Kaydı olmayan tüccar:** Yetkili antrepo sahibi olmayan ve vergi ertelemesi altında diğer bir Üye Devletin ÖTV'ye tabi ürünleri ticari faaliyetleri dolayısıyla ara sıra alan kişidir. Bu sınıfa giren tüccarlar, vergi ertelemesi altında bu ürünleri sevk edemezler ve ellerinde tutamazlar. Kayıtlı olmayan bir tüccar, malların sevkinden önce, varış ülkesinin vergi makamlarına ÖTV'yi ödemeyi garanti etmek zorundadır.

ÖTV Kanunu’nun 2. maddesinde ise Kanununun uygulanmasına ilişkin olarak tanımlar belirtilmiştir. Buna göre;

**-İthalat:** Verginin konusuna giren malların Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine girişini,

**-İlk iktisap:** (II) sayılı listedeki mallardan Türkiye’de kayıt ve tescil edilmemiş olanların kullanılmak üzere ithalini, müzayede yoluyla veya kayıt ve tescil edilmiş olsa dahi 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun hükümlerine göre iade edilenler de dahil motorlu araç ticareti yapanlardan iktisabını, motorlu araç ticareti yapanlar tarafından kullanılmaya başlanmasını, aktife alınmasını veya adlarına kayıt ve tescil ettirilmesini,

**-Kayıt ve tescil:** Motorlu taşıtların ilgili mevzuat gereğince trafik, belediye, liman ile Ulaştırma Bakanlığı Sivil Havacılık Genel Müdürlüğünce tutulan sivil hava vasıtaları siciline yapılan kayıt ve tescilini,

**-Motorlu araç ticareti yapanlar:** (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanları imal, inşa veya ithal edenler ile fabrika, ana bayi, bölge bayii, bayi, yetkili satıcı ve acenteler ile Maliye Bakanlığınca bu nitelikte oldukları tespit edilenleri,

**-Teslim:** Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesini, ifade eder. Bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyen ya da sürücüyeye tevdi edilmesi de mal teslimidir. Trampa iki ayrı teslim

hükümündedir. Kap veya ambalajların geri verilmesinin mutad olduğu hallerde teslim, bunların içinde bulunan mallar itibarıyla yapılmış sayılır. Aşağıdaki haller de teslim sayılmaktadır. Bu haller;

-Vergiye tâbi malların, vergiye tâbi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,

-Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri, halleridir.

92/12/AET sayılı direktifin 6.maddesinde, Vergi ne zaman ödenecek safhaya geleceği spesifik olarak ayrıca belirtilmiştir. Buna göre; ÖTV, ürünün tüketime sunulduğu anda veya 14(3) madde hükmüncü, ÖTV'ye tabi tutulması gereken malın zayi olduğunun tespit edildiği anda ödenebilir hale gelecektir.

ÖTV'ye tabi ürünün tüketime sunulmasından (release for consumption) aşağıdaki ifadeler anlaşılması gerekmektedir.

- a) Erteleme düzenlemesinin konusundan, arızı olanlar dahil, her türlü çıkış;
- b) Erteleme düzenlemesinin dışında kalan söz konusu ürünlerin arızı yapılanları dahil olmak üzere her türlü imalatı,
- c) Erteleme düzenlemelerine bağlı olarak gerçekleştirilmeyen her türlü ithalat.

#### **2.4-Vergiye Doğuran Olay**

92/12/AET sayılı direktifin 5.maddesine göre; 3 ncü madde 1 nci fıkrasında belirtilen ürünler, 2 nci maddede tanımlanan Topluluk topraklarında üretildiği ya da bu topraklara ithal edildikleri anda, ÖTV'ye tabi tutulacaklardır.

ÖTV'ye tabi ürünün ithalatı, 2 nci maddenin 1,2 ve 3 ncü fıkralarında belirtilen topraklardan veya Kanal Adalarından gelenler dahil olmak üzere söz konusu ürünün Topluluk topraklarına girmesi anlamına gelecektir. Bununla beraber, ürünün Topluluk topraklarına girişinin Topluluk gümrük prosedürü çerçevesinde gerçekleşmesi durumunda, İthalat, ürünün Topluluk gümrük prosedüründen çıktığı zaman gerçekleşmiş sayılacaktır. ÖTV;

- Topluluk topraklarında üretildiği anda,
- Bu topraklara ithal edildiği anda doğmaktadır.

92/12/AET sayılı direktifin 5.maddesine göre ithalat tanımlanmıştır. Buna göre: İthalat; ÖTV'ye tabi bir ürünün topluluk topraklarına girişini ifade etmektedir. Mal ithalatında, ithalat yeri ise söz konusu malın Topluluğa girdiği anda bulunduğu topraklardaki üye ülke olacaktır.

Dış ticaret işlemlerinin vergilendirilmesi konusunda iki farklı ilkedен söz etmek mümkündür. Bunlardan ilki, ihracatların vergilendirilip ithalatların vergiden muaf tutulduğu “çıkış ülkesinde vergilendirme” ilkesi, diğeri ise ithalatların vergilendirilip, ihracatların vergiden muaf tutulduğu “varış ülkesinde vergilendirme” ilkesidir. “Varış ülkesinde vergilendirme” ilkesine, 92/12/AET sayılı direktifin 10.maddesinde yer verilmiştir. Buna göre; Kayıtlı ya da kayıtsız tüccar olmayan veya antrepo sahibi olmaya izin verilmeyen şahıslar tarafından satın alınan ve tüccarlar ya da namına hareket edenlerce dolaylı veya dolaysız olarak nakledilen ve sevk edilen ÖTV'ye tabi ürünler, varış ülkesinde ÖTV'ye tabi tutulacaklardır. Bu maddenin



amaçlarına uygun olarak, Varış ülkesi, sevkedilen ya da taşınan malın vardığı ülke anlamına gelecektir. Bu netice ile bir Üye Devlette tüketime sunulan ve diğer bir Üye Devlette hazır bulunan, birinci fıkrada belirtilen kişilere bu ürünlerin sevkini ya da naklini ortaya çıkaran ve tüccar ya da namına hareket edenlerce dolaylı veya dolaysız olarak sevkedilen veya nakledilen ÖTV'ye tabi ürünlerin teslimi, varış ülkesindeki ürünlerden alınan ÖTV'yi doğurmuş olacaktır.

2003/96/AET sayılı direktifin 21.maddesine göre de; 92/12/AET sayılı direktifte düzenlenen vergiyi doğuran olayı tanımlayan genel hükümler ve ödemeye ilişkin hükümlere ek olarak, enerji ürünleri üzerindeki vergileme miktarı madde 2 (3) de bahsedilen vergiyi doğuran olaylardan birinin olmasıyla ödenecek hale gelir. Bu direktifin amacına uygun olarak, 92/12/AT sayılı direktifin madde 4(c) ve 5(1) bölümlerindeki “üretim” kelimesi uygun olduğu zamanlarda “yer altından çıkarılmayı” da içerecektir.

95/59/EEC sayılı direktifin 8/1. maddesine göre; Topluluk dâhilinde imal edilmiş (işlenmiş) sigaralar ve Topluluk üyesi olmayan ülkelerden ithal edilen sigaralar, gümrük vergileri dahil beher ürün başına hesaplanan maktu ÖTV ve maksimum perakende satış fiyatı üzerinden hesaplanan nispi ÖTV' ye tabi olacağı belirtilmiştir. Söz konusu ürünlerin Topluluk dâhilinde imal edilmesi veya Topluluk üyesi olmayan ülkelerden ithal edilmesi vergiyi doğuran olay olarak kabul edilmektedir.

ÖTV Kanunu'nun 1. maddesine göre; Bu Kanuna ekli;

- a) (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi,
- b) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların ilk iktisabı,
- c) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi,
- d) (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı, Bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tâbidir.

ÖTV Kanunu'nun 2. maddesine göre; İthalat: Verginin konusuna giren malların Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine girişini, ifade etmektedir. Bu yönü ile konsey direktiflerine paralel düzenleme içermektedir.

ÖTV Kanunu açısından, (I) sayılı listede vergi ithalatta değil, ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi(yurt içi teslimlerinde) doğmaktadır. (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanların ilk iktisabı aşamasında, (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanlar ile (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi aşamasında vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Ayrıca (I), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar ile (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olmayanların özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı, bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tâbidir.

## **2.5-Mükellef ve Vergi Sorumlusu**

92/12/AET sayılı direktifin 6.ve 7.maddeleri ile 10. maddelerinde verginin mükellefi, ödenme, tahsil şartları ile vergi sorumlusuna değinilmiştir. Buna göre; 92/12/AET sayılı direktifin 6.maddesinde, verginin ne zaman ödenecek safhaya geleceği spesifik olarak ayrıca belirtilmiştir.Buna göre; ÖTV, ürünün tüketime sunulduğu anda veya 14(3) madde uyarınca,

ÖTV'ye tabi tutulması gereken malın zayı olduğunun tespit edildiği anda ödenebilir hale gelecektir.

ÖTV'ye tabi ürünün tüketime sunulmasından (release for consumption);

a) Erteleme düzenlemesinin konusundan, arızı olanlar dahil, her türlü çıkış;

b) Erteleme düzenlemesinin dışında kalan söz konusu ürünlerin arızı yapılanları dahil olmak üzere her türlü imalatı,

c) Erteleme düzenlemelerine bağılı olarak gerçekleştirilmeyen her türlü ithalat, anlaşılacaktır.

92/12/AET sayılı direktifin 7. maddesine göre; Bir Üye Devlette tüketime sunulan ve ÖTV'ye tabi ürünlerin, diğere bir Üye Devlette ticari amaçlara yönelik olarak tutulması durumunda, ÖTV söz konusu bu ürünlerin tutulduğu Üye Devlette tahsil edilecektir. Bu itibarla, 6/a maddesi hükümleri saklı kalmak kaydıyla, Üye Devletlerin birinde 6 ncı maddede tanımlanan şekillerde tüketime sunulan ürünlerin kamu hukukuna göre idare edilen bir kuruluş ya da bağımsız olarak ekonomik faaliyet yürüten bir kişinin amaçlarına yönelik olarak bir diğere Üye Devlette kullanılması amacıyla teslimi durumunda, ÖTV bu diğere Üye Devlette ödenecektir.

92/12/AET sayılı direktifin 7/3. maddesine göre; Bütün koşullara bağılı olarak; ÖTV, teslim maksadıyla ürünleri elinde tutan veya teslimi yapan kişiden ya da ürünleri önceden tüketime sunulduğu Üye Devlet dışında bir Üye Devlette kullanma amacıyla alan kişiden ya da yukarıda bahsedilen kamu hukukuna tabi kuruluş veya tüccardan tahsil edilecektir.

Buna göre ÖTV,

- teslim maksadıyla ürünleri elinde tutan,

- teslimi yapan,

- ürünleri önceden tüketime sunulduğu Üye Devlet dışında bir Üye Devlette kullanma amacıyla alan kişiden,(Madde 7/2'de bahsedilen kamu hukukuna tabi kuruluş veya tüccardan) tahsil edilecektir.

92/12/AET sayılı direktifin 7/5. maddesine göre; 3 üncü fıkrada belirtilen şahıs, tüccar ve kuruluşlar, aşağıda sıralanan şartları yerine getirmek zorundadırlar:

a) malları sevketmeden önce, varış ülkesinin yetkili vergi makamlarına beyanda bulunacaklar ve ÖTV'nin ödenmesini garanti edeceklerdir.

b) söz konusu Üye Devletin ileri süreceği prosedüre uygun olarak ÖTV'yi varış ülkesinde ödeyeceklerdir.

c) ÖTV'nin ödenmesi ile yükümlü olanların vergiyi ödemiş olduğuna ikna olmak amacıyla varış ülkesi idaresinin yürüteceği kontrollere rıza göstereceklerdir.

92/12/AET sayılı direktifin 7/6. ve 10/4. maddeleri ayrıca, 7. maddenin birinci fıkrasında belirtilen ilk Üye Devlette ödenen ÖTV ile 10/2. maddede açıklanan durumlarda ilk Üye Devlette ödenen ÖTV'nin, 22 nci maddenin 3 üncü fıkrası gereğince iade edileceğini, belirterek ÖTV' nin tek aşamada alınan bir tüketim vergisi olma özelliğinin kaybedilmemesini sağlamıştır.

92/12/AET sayılı direktifin 10.maddesinde, söz konusu direktifin 6 ve 7. maddesinde belirtilen temel prensip dışında kalan durumlardaki vergileme durumlarına yer vermiştir. Buna göre; Kayıtlı ya da kayıtsız tüccar olmayan veya antrepo sahibi olmaya izin verilmeyen şahıslar tarafından satın alınan ÖTV'ye tabi ürünlere yer verilmiştir. Buna göre; Kayıtlı ya da kayıtsız tüccar olmayan veya antrepo sahibi olmaya izin verilmeyen şahıslar tarafından satın

alınan ve tüccarlar ya da namına hareket edenlerce dolaylı veya dolaysız olarak nakledilen ve sevkedilen ÖTV'ye tabi ürünler, varış ülkesinde ÖTV'ye tabi tutulacaklardır. Bu maddenin amaçlarına uygun olarak, Varış Ülkesi sevkedilen ya da taşınan malın vardığı ülke anlamına gelecektir. Bu netice ile bir Üye Devlette tüketime sunulan ve diğer bir Üye Devlette hazır bulunan, birinci fıkrada belirtilen kişilere bu ürünlerin sevkini ya da naklini ortaya çıkaran ve tüccar ya da namına hareket edenlerce dolaylı veya dolaysız olarak sevkedilen veya nakledilen ÖTV'ye tabi ürünlerin teslimi, varış ülkesindeki ürünlerden alınan ÖTV'yi doğurmuş olacaktır.

92/12/AET sayılı direktifin 10/3. maddesi ayrıca, "Varış ülkesindeki vergi, teslimin yapıldığı anda satıcıdan isteneceğini, bununla birlikte, Üye Devletler, ÖTV'nin ürünün sevkedildiği kişinin dışında, bir vergi sorumlusu tarafından da ödenebileceğine ilişkin hükümleri kabul edebileceklerini, sözü edilen bu vergi sorumlusu varış ülkesinde mukim olmak ve bu Üye Devletin vergi makamlarınca da onaylanmak zorundadır." denilmek suretiyle sorumluluk esasını getirmiştir.

ÖTV Kanunu'nun 4. maddesine göre; Özel tüketim vergisinin mükellefi, bu Kanuna ekli;

a) (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,

b) (II) sayılı listedeki mallardan kayıt ve tescile tâbi olanlar için; motorlu araç ticareti yapanlar, kullanmak üzere ithal edenler veya müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir.

Ayrıca, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tâbi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir.

ÖTV Kanununun 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. Aynı maddenin 2 numaralı fıkrasına göre, (I) sayılı listedeki malları teslim alanlar, bu malları daha yüksek tutarda vergiye tabi bir mal olarak kullanmak veya üçüncü kişilere satmak suretiyle vergi ziyana sebebiyet verirlerse, ziyaa uğratılan vergi kendilerinden vergi ziyayı cezası uygulanmak suretiyle tahsil edileceği belirtilerek müteselsil sorumluluk yolu ile vergi güvenliği esasını getirilmiştir.

Kanunun 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 malların istisnadan yararlanmayan kişi veya kuruluşlarca iktisabında, verginin beyan edilip ödendiği de aranılacaktır. 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 uğratılan vergi, vergi cezası ve gecikme faizinden mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu tutulacaktır. Bu kişiler ödemek zorunda oldukları vergi, ceza ve faizler için mükellefe rücu hakkına sahip bulunmaktadırlar.

Kanunun 13 üncü maddesinin 4 numaralı fıkrası<sup>15</sup>, hükmü ile 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 tarihyata ayrıca vergi ziyayı cezası uygulanmaktadır.

Buna göre;

- 92/12/AET sayılı direktifin 7. maddesine göre verginin mükellefi; teslim maksadıyla ürünleri elinde tutan,
- teslimi yapan,
- ürünleri önceden tüketime sunulduğu Üye Devlet dışında bir Üye Devlette kullanma amacıyla alan kişiler,(7/2 nci maddede bahsedilen kamu hukukuna tabi kuruluş veya tüccardan) verginin mükellefi olarak kabul edilmiş olup,bu şahıs, tüccar ve kuruluşlar, malları sevketmeden önce, varış ülkesinin yetkili vergi makamlarına beyanda bulunacaklar ve ÖTV'nin ödenmesini garanti edilmesinden sorumlu tutulmuşlardır. Hem ÖTV uygulamasında hem de AB Direktiflerinde mükellef, “satıcı”dır. Vergi güvenlik önlemi açısından her iki mevzuatta da sorumluluk uygulamasına gidilmiştir.

## 2.6-Verginin Tecili-Ertelenmesi

92/12/AET sayılı direktifin 4. maddesi tanımlar kısmı ile 11-21. maddelerinde üretim,malların dolaşımı ile vergi tecili ve ertelenmesi düzenlemeleri yer almakta olup,bu maddelerde vergi antrepolarının kuruluşunu ve işleyişini ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

92/12/AET sayılı direktifin 4. maddesi “tanımlar” kısmında; ticari faaliyetleri dolayısıyla ÖTV'ye tabi ürünlerin sevkine, alınmasına, elde tutulmasına, işlenmesine ve üretimine bir üye devletin yetkili makamları tarafından izin verilen gerçek ya da tüzel kişiler “Yetkili antrepo sahibi” olarak kabul edilmiş olup, bunların özel tüketim vergisi vergi antreposu (tax warehouse) düzenlemesiyle ertelenmiştir. Vergi antreposu (tax warehouse)ise; “Vergi antrepusunun bulunduğu Üye Devletin ileri sürdüğü koşullara tabi tutularak, ticari faaliyetleri çerçevesinde yetkili antrepo sahibi tarafından vergi ertelenmesine bağlı olarak ÖTV'ye tabi ürünlerin sevk edildiği, alındığı, elde tutulduğu ,işlendiği veya üretildiği yer”, olarak tanımlanmıştır.

Ertelenme düzenlemesi; “ÖTV'sinin ertelenmiş olduğu ürünlerin nakline, elde tutulmasına, işlenmesine ve üretilmesine uygulanan bir vergi tedbiri”, olarak tanımlanmıştır.

Kayıtlı tüccar; “Yetkili antrepo sahibi statüsünde olmayan ve vergi ertelenmesi altında diğer bir Üye Devletten ÖTV'ye tabi ürünleri, ticari faaliyetleri dolayısıyla almaya, bulunduğu Üye Devletin yetkili makamlarınca izin verilmiş gerçek ya da tüzel kişi”, Kaydı olmayan tüccar ise; “Yetkili antrepo sahibi olmayan ve vergi ertelenmesi altında diğer bir Üye Devletten ÖTV'ye tabi ürünleri ticari faaliyetleri dolayısıyla ara sıra alan kişi” olarak tanımlanmıştır. Bu sınıfa giren tüccarlar, vergi ertelenmesi adı altında bu ürünleri sevkedemezler ve ellerinde tutamazlar. Kayıtlı olmayan bir tüccar, malların sevkinden önce, varış ülkesinin vergi makamlarına ÖTV'yi ödemeyi garanti etmek zorundadır.

<sup>15</sup> 5766 sayılı Kanunun 19'uncu maddesiyle eklenen 01.07.2008 tarihinden itibaren yürürlüğe giren fıkra hükmü.

92/12/AET sayılı direktifin 11. maddesine göre; Her bir Üye Devlet, bu Direktifin hükümlerine ve ÖTV'ye tabi olan ürünlerin üretilmesini, işlenmesini ve elde tutulmasını içeren kuralları tespit edecektir. ÖTV'ye tabi ürünlerin üretilmesi, işlenmesi ve elde tutulması (verginin ödenmemiş olması koşuluyla), vergi antrepolarında yapılacaktır. Ancak, 92/12/AET sayılı direktifin 14/4. fıkrasında; 1. fıkrada istisna tutulmayan zayi olma durumlarında, ÖTV'ye tabi tutulması gereken malın zayi olduğunun tespit edildiği anda ödenebilir hale geleceği belirtilerek bu haller vergi erteleme dışında tutularak vergi konusuna alınmıştır.

92/12/AET sayılı direktifin 15. maddesine göre; 5(2), 16 ve 19(4) ve 23(1a) maddeleri saklı kalmak kaydıyla, erteleme düzenlemeleri altında özel tüketim vergisine tabi ürünlerin dolaşımı, vergiye tabi antrepolar arasında gerçekleşmelidir. 1. alt fıkra hükümleri, tüketime sunulmamış, "sıfır" oranda ÖTV'ye tabi malların Topluluk içi dolaşımlarına uygulanacaktır. Madde 13'e uygun olarak Üye bir Devletin yetkili otoritelerince yetki verilen antrepo sahipleri hem ulusal, hem de Topluluk içi dolaşım için yetkilendirilmiş olarak düşünülecektir. Ayrıca bu maddenin 3.fıkrası ile Topluluk-içi dolaşımda,sevk edilen mallar için garanti ve etminat yükümlülüğü düzenlenmiştir.

92/12/AET sayılı direktifin 15. maddesinde, ayrıca sevkiyatı yapan yetkili antrepo sahibinin ve nakliyecinin sorumluluğu düzenlenmiştir.

92/12/AET sayılı direktifin 18. ve 19. maddesinde, İdari veya ticari refakat belgeleri hakkındaki usul ve esaslar düzenlenmiştir.

92/12/AET sayılı direktifin 20. maddesinde, ÖTV'ye tabi malların dolaşımı sırasında ortaya çıkan usulsüzlük ve ihlaller hangi üye devlette nasıl vergileme yapılacağı ve bu konu ile ilgili esaslar düzenlenmiştir.

ÖTV Kanununun 8 nci maddesinde verginin tecili düzenlenmiştir. Buna göre; *1. Bu Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların; (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere<sup>16</sup> 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 Kanunun 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 Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilir.*

*2. 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*

---

<sup>16</sup> 5335 sayılı Kanunun 28/j maddesiyle değiştirilen ibare.

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

*3. (III) sayılı listede yer alan malların tamamının ya da bir kısmının tesliminde veya ithalinde tahakkuk eden vergiyi, teminat alınmak suretiyle, bu malların tüketiciye teslimine kadar (bu safha dahil) tecil ettirmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir.*

Buna göre; 92/12/AET sayılı direktifin ilgili maddelerinde yer alan vergi tecili uygulaması ÖTV konusuna giren tüm mallar için öngörülmüştür. Ayrıca zayı olma durumlarında, ÖTV'ye tabi tutulması gereken malın zayı olduğunun tespit edildiği anda ödenebilir hale geleceği belirtilerek bu haller vergi erteleme dışında tutularak vergi konusuna alınmıştır. Ayrıca Topluluk-içi dolaşımında, sevk edilen mallar için garanti ve teminat yükümlülüğü ve sevkiyatı yapan yetkili antrepo sahibinin ve nakliyecinin sorumluluğu düzenlenmiştir.

ÖTV Mevzuatımızda; Bu Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların; (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere mükellefler tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisinin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek kısmı, teminat alınmak suretiyle tecil olunacağı, İhraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara(kanuna ekli listelerdeki malların tamamı için) ait özel tüketim vergisi, mükelleflerce ihracatçılardan tahsil edilmemesi şartıyla, bu mükelleflerin talebi üzerine vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacağı belirtilmiştir.

ÖTV Kanununun 2/3-a maddesinden hükmünden hareketle verilen özelgelere göre zayı olan mallar, AB Direktifine uygun olarak yorumlanmış ve vergiye tabi tutulmuştur.<sup>17</sup> ÖTV Kanununun 13. maddesinde; gerçek veya tüzel kişiler tarafından ithal edilen ham petrolün Türkiye'deki rafinerilere fason olarak rafine ettirilmesi sonucu elde edilen (I) sayılı listedeki malların tesliminde doğacak özel tüketim vergisinin ödenmesinden, ham petrol ithalini gerçekleştirenlerle birlikte, ilgili rafineri şirketi müteselsilen sorumlu olduğu, belirtilmiştir.

Ayrıca,(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 rücu hakkına sahiptirler.

## **2.7- İstisnalar**

92/12/AET sayılı direktifin 23. maddesinde, muafiyetler düzenlenmiştir. Buna göre; ÖTV'ye tabi ürünler aşağıdaki amaçlar için kullanıldıklarında ÖTV'den muaf olacaktır.

- Diplomatik veya konsolosluk ilişkileri kapsamındaki teslimler için,
- Sınırlı olarak ve bu organizasyonları kuran uluslar arası toplantılarda veya merkez

<sup>17</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 30.7.2007 tarih ve 68711 sayılı Özeldesi, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 11.12.2007 tarih ve 09502 sayılı Özeldesi

anlaşmalarda belirlenen şartlar altında, ev sahibi Üye Devletin resmi makamları ve bu tip organizasyonların üyeleri tarafından tanınan uluslararası organizasyonlar için,

- Üye Devletlerin haricinde Kuzey Atlantik Antlaşmasına taraf herhangi bir ülkenin silahlı kuvvetleri için<sup>18</sup>, bu kuvvetlerin kullanımı, onlarla çalışan siviller ve yemekhane veya kantinleri için gerekli tedarikler için,

- Böyle bir anlaşmaya KDV muafiyeti açısından izin verilmiş olması artıyla, üye olmayan devletler veya uluslararası organizasyonlarla yapılan bir anlaşma kapsamındaki tüketimler için, kullanıldıklarında ÖTV'den muaf olacaklardır.

2003/96/AET sayılı direktifin 6.maddesinde istisna ve indirimlerin uygulama yöntemleri düzenlenmiştir. Buna göre; *“Üye Devletler aşağıdaki yöntemlerden birini kullanarak bu direktifte hüküm altına alınan vergilendirme düzeyine ilişkin istisna getirme ve indirim yapma konularında serbest olacaklardır. Bu esaslar;*

a) Doğrudan,

b) Farklılaştırılmış oran yoluyla,

c) Vergilendirme miktarının tamamının veya bir kısmının geri verilmesi (iade) yoluyla, olabilecektir. Ayrıca üye devletler vergilendirme düzeyine ilişkin istisna getirme ve indirim yapma konularında serbest olacaklardır.”

2003/96/AET sayılı direktifin 8.maddesinde özel amaçlarla kullanılan yakıtlara ilişkin indirilmiş tutarlı asgari vergilendirme düzenlenmiştir. Buna göre; “01 Ocak 2004 tarihinden itibaren ve 7. maddeye dayanmayarak, paragraf 2’de düzenlenen amaçlarla motor yakıtı olarak kullanılan ürünlere uygulanacak asgari vergilendirme düzeyi Ek I Tablo B deki düzenlemeye göre sabitlenecektir. Bu madde aşağıda belirtilen endüstriyel ve ticari amaçlara uygulanır.

a) Tarım, çiçekçilik, balıkçılık ve ormancılık,

b) Hareketsiz motorlar,

c) İnşaat, toplum mühendisliği ve kamusal çalışmalarda kullanılan bitki ve makineler,

d) Kamusal otoyollar dışı kullanım amaçlı veya esasen kamusal otoyollarda kullanım yetkisi alamamış araçlar.”

2003/96 sayılı Direktifte yer alan Tablo A ve B incelendiğinde, 8.madde kapsamındaki amaçlarla kullanılan motor yakıtlarına önemli tutarda teşvik uygulandığı görülmektedir.

2003/96/AET sayılı direktifin 9.maddesinde, ısıtma yakıtlarına ilişkin indirilmiş tutarlı asgari vergilendirme düzenlenmiştir.

2003/96/AET sayılı direktifin 14.maddesinde muafiyetler düzenlenmiştir. Buna göre; “92/12 sayılı Direktifteki istisnalara ek olarak Üye Devletler aşağıdaki konularda istisna getirebilirler.”

**a) Elektriğe İlişkin İstisna:** Enerji ürünleri ve elektrik üretiminde kullanılan elektrik ile elektrik üretimi kabiliyetini korumada kullanılan elektriğe istisna getirilecektir. Buna karşı, Üye Devletler çevre politikaları nedenleriyle bu direktifte yer alan asgari vergilendirme oranına riayet etmeyerek vergi koyabilirler. Bu durumda, 10. maddede yer alan elektrikteki asgari vergilendirme oranının sağlanması amacıyla bu ürünlerde vergilendirme dikkate alınmayacaktır.

<sup>18</sup> 90/640/AET sayılı kararnamenin 1 inci maddesinde kapsanan silahlı kuvvetler için uygulanan ÖTV oranında

**b)Uçuşlara İlişkin İstisna:** Özel amaçlı uçuşlar dışındaki uçuşlarda yakıt olarak kullanıma sunulan enerji ürünlerine istisna getirilebilmektedir. Bu direktifte belirtilen “özel amaçlı kullanım” tabirinden bir uçağın sahibi, gerçek veya tüzel kişi tarafından kiralama veya diğer vasıtalar yoluyla genel olarak ticari amaçlar ve özellikle de kamusal amaçlı bir hizmet sunumu, mal veya yolcu taşıma amacı dışında zevk amaçlı kullanım anlaşılmaktadır. Üye Devletler bu istisnanın kapsamını jet yakıtıyla<sup>19</sup> sınırlandırabilirler.

**c)Gemilere İlişkin İstisna:** Özel amaçlı gemiler dışında Topluluk sularında yapılan nakliye amacıyla (balıkçılık dahil) yakıt olarak kullanıma sunulan enerji ürünleri ve gemi güvertesinde üretilen elektriğe istisna getirilebilmektedir.

Bu direktifte belirtilen “özel amaçlı gemi” tabirinden bir geminin sahibi, gerçek veya tüzel kişi tarafından kiralama veya diğer vasıtalar yoluyla genel olarak ticari amaçlar ve özellikle de kamusal amaçlı bir hizmet sunumu, mal veya yolcu taşıma amacı dışında kişisel amaçlı kullanım anlaşılmaktadır.

2003/96 sayılı Direktifin 15. maddesi incelendiğinde çok çeşitli alanlarda kullanılan enerji ürünlerinde tam veya kısmi istisnaların veya indirimlerin uygulanabilmesi için Üye Devletlere yetki verildiği görülmektedir. Bu istisnalarda esas amacın ise Topluluğun ekonomik ve sosyal kalkınmasını sağlayacak olan alanların teşvik edilmesi olduğu görülmektedir. Teşviki öngörülen bazı alanlar aşağıda yer almaktadır. Bu alanlar;

- Çevre dostu ürünlerin geliştirilmesi,
- Yenilenebilir kaynakların geliştirilmesi,
- Elektrik üretimi,
- Tren, metro, tramvay ve trolleybüs vasıtasıyla mal ve yolcu taşımacılığı,
- Gemi yapımı,
- Uçak yapımı,
- Doğalgazın kullanımının artırılması,
- Doğalgaz ve LPG'nin yürütücü güç olarak kullanımı,
- Tarım, çiçekçilik, balık üretimi ve ormancılık, olarak belirtmek mümkündür.

2003/96/AET sayılı direktifin 16.maddesinde bitkisel yakıtlara uygulanacak istisna ve indirimlere ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre;

*“1- 5. paragraf saklı kalmak kaydıyla, Üye Devletler aşağıda sayılan ürünlerin birinden veya birkaçından oluşan veya bu maddelerden biri veya birkaçını içeren 2. maddede belirtilen vergilendirilebilir ürünlere mali denetim altında istisna veya indirilmiş oranlı vergilendirme yapabilirler. Söz konusu ürünler aşağıda yer almaktadır.*

- CN kod 1507 ile 1518 arasında yer alan ürünler,
- CN kod 3824 90 55 kapsamındaki ürünler ile 3824 90 80 – 3824 90 99 arası ürünlerin biomastan<sup>20</sup> yapılmış parçaları,
- Sentetik orjinli olmayan CN kod 2207 20 00 ve 2905 11 00 kapsamındaki ürünler,
- CN kod 4401 ve 4402 kapsamındaki ürünleri içeren, biomastan üretilmiş ürünler.”

2003/96/AET sayılı direktifin 17. maddesinde diğer istisnalara ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre; *“Bu direktifte tavsiye edilen asgari vergilendirme düzeyinin her bir işletme için ortalamalara uygun olması koşuluyla, Üye Devletler aşağıda belirtilen*

<sup>19</sup> 2003/96/AET sayılı direktife göre jet yakıtı CN kod 2710 19 21’de yer almaktadır.

<sup>20</sup> Biomas, bioetanol, biodizel gibi tarımsal ürün içeren yenilenebilir enerji yakıtlarını ifade etmektedir.



*durumlarda ısıtma amaçlı veya Madde 8 (2) (b) ve (c) deki amaçlarla kullanılan enerji ürünleri ile elektriğin tüketimine yönelik vergi indirimleri uygulayabilirler.”*

AB’de alkollü içeceklerden alınan ÖTV’yi düzenleyen 92/83/AET ve 92/84/AET sayılı direktiflerde, ÖTV’ye tabi alkollü içeceklerin tesliminde ÖTV doğacağı ve ödenen bu ÖTV tutarından o malın üretiminde kullanılan ÖTV’ye tabi bulunan saf alkol için ödenen verginin indirilebileceğine dair bir düzenleme bulunmamaktadır. Direktiflerde indirim mekanizması öngörülmemiştir.

AB’de de ÖTV tek aşamalı bir vergidir ve saf alkol ÖTV’ye tabidir. 92/83/AET sayılı Direktifin 3. maddesinde, Etil alkol üzerinden alınan ÖTV’nin, 20°C’ de saf alkolün her hektolitresi üzerinden tespit edileceği ve saf alkolün hektolitresine<sup>21</sup> göre hesaplanacağı hükme bağlanmıştır. 92/84/AET sayılı Direktifin 3. maddesinde de 1 Ocak 1993’ten itibaren, Direktifin 4.,5 ve 6.maddelerinde belirtilenlerin dışında kalan alkol ve alkollü içeceklerden alınan minimum ÖTV oranının, saf alkolün hektolitresi başına 550 Euro olarak tespit edildiği hüküm altına alınmıştır. Bu maddelerde ara mamüller, şarap ve bira ürünlerine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Aşağıdaki 92/83/AET sayılı Direktifte yer alan muafiyetleri düzenleyen maddeler ana hatları ile yer almaktadır. 92/83/AET sayılı Konsey Direktifinde; Üye Devletlerin, her yıl için 200.000 hektolitreye sınırlı olmak üzere bağımsız küçük bira fabrikalarında üretilen biraya indirilmiş ÖTV oranları uygulayabileceklerini ancak, bu ÖTV oranının ulusal standart oranın % 50’sinden daha aşağı olarak belirlenemeyeceği düzenlemiştir.<sup>22</sup> 92/83/AET sayılı Konsey Direktifinde yukarıda bira için belirtilen ulusal standart ÖTV oranının indirimli olarak uygulanmasına olanak veren düzenlemeler, köpüklü ve köpüksüz şarap için,<sup>23</sup> ara ürünler için<sup>24</sup>, etil alkol için<sup>25</sup> söz konusu direktifte belirtilen miktar sınırlamalarına bağlı olarak uygulanabilecektir.

92/83/AET sayılı direktifin 6.maddesinde; Üye devletlerin, muafiyetin tam olarak uygulanmasını sağlamak için oluşturdukları şartlara tabi olarak, özel bir kişi tarafından üretilen ve üreticisi, onun ailesinden olan kişiler veya misafirleri tarafından herhangi bir satım söz konusu olmaksızın tüketilen biraları ÖTV’den muaf tutulabilecekleri belirtilmiştir.

92/83/AET sayılı direktifin 10.maddesinde; Üye devletlerin, bu maddenin doğru ve açık olarak uygulanmasını sağlamak için oluşturdukları şartlara tabi olarak, özel bir kişi tarafından üretilen ve üreticisi, onun ailesinden olan kişiler veya misafirleri tarafından herhangi bir satım söz konusu olmaksızın tüketilen şarabı ÖTV’ den muaf tutulabilecekleri belirtilmiştir.

92/83/AET sayılı direktifin 14.maddesinde; Üye Üye devletlerin, bu maddenin açık ve doğru bir şekilde uygulanmasını sağlamak amacıyla oluşturdukları şartlara tabi olarak, özel bir kişi tarafından üretilen ve üreticisi, onun ailesinden olan kişiler veya misafirleri tarafından herhangi bir satım söz konusu olmaksızın tüketilen diğer köpüklü ve köpüksüz fermente edilmiş içkileri ÖTV’den muaf tutulabilecekleri belirtilmiştir.

<sup>21</sup> Hektolitreye, 100 litre’ye eşit miktarı ifade etmektedir.

<sup>22</sup> 92/83/AET sayılı Konsey Direktifi, Md.4

<sup>23</sup> 92/83/AET sayılı Konsey Direktifi, Md.9, 13

<sup>24</sup> 92/83/AET sayılı Konsey Direktifi, Md.17, 18

<sup>25</sup> 92/83/AET sayılı Konsey Direktifi, Md.22

92/83/AET sayılı direktifin 27.maddesinde; Üye Üye devletlerin, muafiyetlerin doğru ve açık bir şekilde uygulanmasını temin etme ve herhangi bir sakınma veya suiistimali engelleme amaçlarıyla koydukları kurallar kapsamında;

1-Herhangi bir Üye Devletin kurallarına uygun olarak tamamen denatüre edilen alkol biçiminde dağıtıldığında,

2-Herhangi bir Üye Devletin kurallarına uygun olarak denatüre edilmesi ve aynı zamanda insan tüketimi için olmayan herhangi bir üründe kullanıldığında,

3-Birleşik Nomenklatürün 2209 kodunda yer alan sirke üretimi için kullanıldığında,

4-65/65/AET sayılı Direktifte tanımlanan ilaçların üretimi için kullanıldığında,

5-Yiyecek maddelerinin hazırlanmasında kullanılan tat verici maddelerin üretiminde ve alkol yoğunluğu hacminin % 1,2'sini aşmayan alkollü olmayan içeceklerin üretiminde kullanıldığında,

6-Yiyecek maddelerinin üretiminde direk olarak veya yarı mamül ürünü oluşturan madde olarak kullanıldığında, (alkol içeriğinin her durumda, çikolatalar için ürünün her 100 kg.'da 8,5 lt. saf alkolü, diğer ürünlerde ürünün her 100 kg.'da 5lt. saf alkolü aşmaması şartıyla),

7-Analizlerde, testler için gerekli olduklarında veya bilimsel amaçlar için numune olarak; bilimsel araştırmalar için; hastaneler ve eczanelerde tıbbi amaçlar için; bu Direktif kapsamında ÖTV'ye tabi olmayan parça ürünlerin üretiminde; nihai ürünlerin, alkol ihtiva etmemesi koşuluyla imalat işlemlerinde; kullanılmaları durumunda bu Direktifte kapsanan ürünleri ÖTV'den muaf tutulabilecekleri belirtilmiştir. Üye Devletler, yukarıda açıklanmış olan muafiyetleri ödenen ÖTV'nin iade edilmesi suretiyle uygulamakta serbest olacaklardır.

95/59/EEC sayılı direktifin 11.maddesinde; Tütün ve tütün mamüllerinde aşağıdaki ürünlerin ÖTV'den muaf tutulabileceği ya da önceden ödenmiş ÖTV'nin iade edilebileceği belirtilmiş olup, bunlar;

a)Endüstriyel ya da bahçecilik amacıyla kullanılan tağyir edilmiş işlenmiş tütün,

b)İdarenin denetiminde imha edilen işlenmiş tütün,

c)Sadece bilimsel amaçlı ya da ürün kalitesiyle bağlantılı test amaçlı olan işlenmiş tütün,

d)Üreticiler tarafından yeniden işlenen işlenmiş tütün, olarak belirtilmesi mümkün görünmektedir. Üye Ülkeler yukarıda bahsedilen muafiyet ya da iadelere konu olan koşul ya da prosedürleri belirleyeceklerdir.

ÖTV mevzuatında yer alan istisnaalr dikakte alındığı takdirde, öncelikle Kanun eki listedeki tüm mallar için ihracat istisnası geçerli uygulama olduğu görülmektedir. ÖTV Kanununun 5. maddesi hükmünce; İhraç edilen malların alış faturaları ve benzeri belgeler üzerinde gösterilen ve beyan edilen özel tüketim vergisi ihracatçıya iade edilir. Maliye Bakanlığı, ihraç edilen mallara ait verginin iadesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. ÖTV Kanununun 6. maddesinde, Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı listelerde yer alan malların, karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları tarafından kendi ihtiyaçları için ilk iktisabı, ithali veya bunlara teslimi vergiden müstesnadır.

ÖTV Mevzuatında yer alan istisnalar ana hatları ile aşağıda yer almaktadır. Bu düzenlemeleri;

- İhracat, ihrac kaydıyla teslimler,
- Diplomatlara yapılan teslimler,
- Silahlı kuvvetlerin akaryakıt, solvent ve yağ alımları,
- Petrol arama ve üretiminde kullanılacak yakıt ve yağlar,
- Tasfiyelik hale gelmiş petrol ürünlerinin kamu kurumlarına bedelsiz teslimi,
- İhraç malı taşıyan kamyon, TIR ve bunların soğutucu ünitelerine yapılan motorin teslimi,
- Elektrik üretiminde yakıt olarak kullanılmak üzere motorin ve fuel oil teslimine ilişkin istisna<sup>26</sup>,
- Geçici ithal, transit ve antrepo rejimi v.b. Gümrük rejimleri uygulanan mallar (ithalat istisnaları) olarak saymak mümkündür.

(I) sayılı listedeki mallarda indirimli vergi uygulamaları aşağıda yer almakta olup, bunlar;

- (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların aynı cetvelde yer alan malların üretiminde kullanılması,
- Deniz taşımacılığı ve balıkçılıkta kullanılan motorin ve fuel-oil teslimleri<sup>27</sup>,
- İhraç edilecek elektrik üretiminde kullanılan fuel-oil teslimleri,
- Madeni yağ üretiminde kullanılacak baz yağ teslimleri,
- Biyoetanollü benzin teslimi<sup>28</sup>,
- Biodizelli motorin teslimi<sup>29</sup>, olarak sayılabilir.

Ayrıca bunların dışında, (I) sayılı listedeki mallarda tecil terkin ve ihrac kaydıyla tecil terkin uygulamalarını da indirimli vergi uygulaması olarak belirtmek mümkün görünmektedir.

ÖTV Kanununda istisnalar genel olarak 5.,6, ve 7. maddelerde düzenlenmiş olup, söz konusu istisnalar genel prensip olarak ilgili olduğu Kanun eki listedeki mallar itibari ile düzenlenmiştir. (I) sayılı listeye ilişkin istisnalar, ÖTV'nin tamamından vazgeçme ya da bir kısmını indirme şeklinde düzenlenmiştir. Örneğin diplomatik ve askeri amaçlı istisnalarda verginin tamamının indirilmesi söz konusuyken, tecil-terkin kapsamında alınan mallarda farklılaştırılmış oran söz konusudur. ÖTV Kanunu açısından iade belli koşullarda uygulanan istisnai bir düzenlemedir. İhracat istisnasından kaynaklanan iade ile vergi, matrah ve mükellefiyetle değişiklik suretiyle ortaya çıkan düzeltmelerde iade söz konusu olmaktadır.

ÖTV mevzuatında, alkollü ürünlerde özel bir kişi tarafından üretilen ve üreticisi, onun ailesinden olan kişiler veya misafirleri tarafından herhangi bir satım söz konusu olmaksızın tüketilmesi haline özgü muafiyet düzenlemesi yer almamaktadır. Ürünlere tanındığı görülmektedir. Ülkemizde sadece tütün yaprağı ÖTV'ye tabi bulunmamaktadır. Bunun dışında tütün yaprağının işlenmesinden elde edilen tüm tütün mamulleri ÖTV'ye tabi olup,

---

<sup>26</sup> 26/7/2008 tarih ve 26948 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5784 sayılı "Elektrik Piyasası Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 10 uncu maddesiyle 6/6/2002 tarih ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa eklenen Geçici 5.Madde ile getirilen istisnadır.

<sup>27</sup> 01.07.2003 tarih ve 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı(1) eki Karar ve 31/12/2003 tarih ve 25333 (3. M) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği

<sup>28</sup> 4/4/2005 tarih ve 2005/8704 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Karar ve 26/5/2005 tarih ve 25826 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 8 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği

<sup>29</sup> 5/6/2006 tarih ve 2006/11202 1 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve 26/12/2006 tarih ve 26388 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 13 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği

95/59/EEC sayılı direktifin 11. maddesinde yer alan düzenlemelere benzer bir muafiyet düzenlemesi bulunmamaktadır.

## 2.8- Verginin Matrahı ve Oranı

### 2.8.1. Enerji Ürünleri

Enerji ürünlerinin vergilendirilmesi konusunda üç temel direktif bulunmaktadır: Bu direktifler,

- ÖTV'ye tabi malların alınması, taşınması ve izlenmesine ilişkin 92/12/EEC sayılı Konsey Direktifi,
- Enerji ürünleri ve elektriğin vergilendirilmesine ilişkin 2003/96/EC sayılı Direktif,
- Mazot ve Karosenin mali sınıflandırılmasına ilişkin 95/60/EC sayılı Direktiftir.

Enerji fiyatları Topluluğun enerji, ulaştırma ve çevre politikaları açısından büyük önem taşımaktadır. İç pazarın doğru işleyişinin sağlanması ve diğer Topluluk politikalarının hedeflerine erişilebilmesi enerji ürünlerinden alınacak minimum vergi oranlarının Topluluk düzeyinde belirlenmesini gerektirmiştir.

Öte yandan Topluluğun enerji ürünleri ve elektriğin vergilendirilmesine ilişkin çerçevesinin uygulanması amacıyla yapılacak mali düzenlemeler Üye Devletlerin yetkisine bırakılmıştır. Toplulukta, elektrik ve enerji ürünlerinin vergilendirilmesi Enerji Ürünleri ve Elektriğin Vergilendirilmesine İlişkin 2003/96/EC Sayılı Direktif uyarınca yapılmaktadır. Vergilendirilen temel ürünler olarak, madeni yağlar, katı yakıtlar, doğal gaz, elektrik, alkol (ısınma yakıtı ya da itici güç olarak kullanılması durumunda), hayvansal ve bitkisel yağları (ısınma yakıtı ya da itici güç olarak kullanılması durumunda) görmekteyiz. Bu ürünler ısınma yakıtı veya motor yakıtı olarak kullanıldıkları durumlar dışında vergilendirilmemektedirler.<sup>30</sup> Örneğin kimyasal arıtım veya elektrolitik ve metalurjik süreçlerde kullanılan elektrik, enerji ürünlerinin ikili kullanımı durumunda, kullanılan elektrik maliyetlerinin ürünün maliyetinin %50'den fazlasını oluşturması durumunda ilave vergilendirme söz konusu olmamaktadır.<sup>31</sup> Öte yandan üye devletler, aşağıda sayılan durumları vergiden muaf tutmuşlardır;

- Elektrik üretiminde kullanılan enerji ürünleri ve elektrik,
- Hava trafiğinin sağlanabilmesi çerçevesinde tedarik edilen enerji ürünlerinde, (özel amaçlı uçuşlar dışında),
- Topluluk sularında deniz trafiğinin sağlanabilmesi çerçevesinde tedarik edilen enerji ürünlerinde, (özel amaçlı seyirler dışında), son iki maddede yer alan istisnalar Üye Devletler tarafından sadece, uluslararası ve Topluluk içi ulaşım ile sınırlanabilecektir.

2003/96/EC sayılı Direktif itici güç olarak kullanılan yakıtlar, ticari veya endüstri amaçlı yakıt, ısıtma yakıtı ve elektriğin vergilendirilmesi için minimum vergilendirme oranları belirlemiştir. Üye devletlerin 2003/96/EC sayılı Konsey Direktifin 2. maddesinde belirtilen enerji ürünleri ve elektriğe uygulayacakları vergi düzeyi, söz konusu Direktifte tavsiye edilen asgari vergilendirme düzeyinden az olmaması gerekmektedir.<sup>32</sup> Bu direktifte belirtilen "Vergilendirme Düzeyi" tüketime sunulma anındaki enerji ürünlerinin miktarı ve elektrik

<sup>30</sup> 2003/96/EC sayılı Konsey Direktifi, Md.2

<sup>31</sup> 2003/96/EC sayılı Konsey Direktifi, Md.2/4

<sup>32</sup> 2003/96/EC sayılı Konsey Direktifi, Md..4

üzerindeki doğrudan veya dolaylı olarak hesaplanan bütün dolaylı vergiler (KDV hariç) ile ilgili toplam vergi anlamında kullanılmaktadır. Buna göre; Üye devletler tarafından uygulanan “asgari vergilendirme oranları”, Direktifte belirlenen minimum oranlardan daha az olamayacaktır.

Ancak, 2003/96/EC sayılı Konsey Direktifin 5. maddesinde sayılan nedenlerle sınırlı olmak üzere Üye Devletler tarafından farklı vergilendirme oranları uygulanabileceği belirtilmiştir. Bu durumlar; Yerel kamusal yolcu taşımacılığı ( taksi dahil), çöp toplama, silahlı kuvvetler ve kamu yönetimi,özürlüler ve ambulanslar için kullanımı ve 5. maddede sayılan diğer durumlar olarak özetlemek mümkündür.

Bu çerçevede, enerji ürünlerine ilişkin olarak belirlenen minimum vergi oranlarını şu şekilde sıralamak mümkün görünmektedir.<sup>33</sup>

**Tablo-1: İtici Güç Olarak Kullanılan Yakıtlara İlişkin Vergi Tutarları**

1000 Lt veya kg veya Gigajul başına €cinsinden	1 Ocak 2004 Tarihinden itibaren	1 Ocak 2010 Tarihinden itibaren
Kurşunlu Benzin	421	421
Kurşunsuz Benzin	359	359
Gaz Yağı	302	330
Kerosen	302	330
LPG	125	125
Doğal Gaz	2,6	2,6

**Tablo-2: Sınai ve Ticari Faaliyetlerde İtici Güç Olarak Kullanılan Yakıtlara İlişkin Vergi Tutarları**

Gaz Yağı 1000 L başına € cinsinden	21
Kerosen 1000 L başına € cinsinden	21
LPG 1000 kg başına € cinsinden	41
Doğal Gaz Gigajul başına € cinsinden	0,3

**Tablo-3: Isınma Amaçlı Kullanılan Enerji Ürünleri<sup>34</sup> ne İlişkin Vergi Tutarları**

1000 Lt ya da kg veya Gigajul başına €cinsinden	İş Amaçlı Kullanım	İş Dışı Kullanım
Gaz Yağı	21	21
Ağır Fueloil	15	15
Kerosen	0	0
LPG	0	0
Doğal Gaz	0,15	0,3
Taşkömürü ve kok kömürü	0,15	0,3
Elektrik	0,5	1,0

<sup>33</sup> 2003/96/EC sayılı Konsey Direktifi, Md.8 EK I, Tablo A,B

<sup>34</sup> 2003/96/EC sayılı Konsey Direktifi, Md.9 EK I, Tablo C

Söz konusu Direktifin seçimlik hükümleri, üye devletlerin direktifin bazı temel kurallarından farklı uygulamalar getirebilmelerine olanak tanımaktadır. Seçimlik hükümler Topluluğun enerjinin vergilendirilmesine ilişkin çerçevesine esneklik getirmektedir. Bu esnekliğin tanınmasının nedenlerini; çevre ve enerji politikasına ilişkin öncelikler, diğer politika öncelikleri ve rekabet gücüne ilişkin kaygılar olarak sıralamak mümkün görünmektedir. Üye Devletler Direktif hükümlerine bağlı kalmak koşulu ile seçimlik hükümlere başvurmakta serbesttirler. Bu çerçevede, minimum vergilendirme oranlarının üzerinde vergi oranı farklılaştırılması aşağıda sayılan durumlarda mümkün görünmektedir.<sup>35</sup> Bu durumları;

- farklılaştırılmış oranların ürünün kalitesi ile doğrudan bağlantılı olması,
- yerel toplu yolcu taşımacılığında, atık toplayan araçlarda, silahlı kuvvetlerde ve kamu yönetiminde, engelliler söz konusu olduğunda, ambulanslarda,
- farklılaştırılmış vergi oranlarının ısınma amaçlı kullanılan elektrik ve enerji ürünlerinin miktarı ile bağlantılı olduğunda,
- ısınma amaçlı enerji ürünlerinin iş amaçlı ve iş dışı kullanımı, olarak belirtmek mümkündür.

### 2.8.2. Tütün Ürünleri

Topluluk mevzuatında tütün ürünlerine uygulanan vergi rejimi 3 farklı direktifle düzenlenmiştir. Bu direktifler;

- Sigaralar Üzerinden Alınan Vergilerin Uyumlaştırılmasına İlişkin 92/79/EEC Sayılı Direktif,
- Sigara Dışında İşlenmiş Tütün Ürünleri Üzerinden Alınan Vergilerin Uyumlaştırılmasına İlişkin 92/80/EEC Sayılı Direktif,
- İşlenmiş Tütünün Tüketimine Yönelik Satış Vergisi Dışındaki Vergilere İlişkin 95/59/EEC Sayılı Direktiftir.

Tütün Ürünleri;

- Sigaralar,
- Sigarillo ve Purolar,
- İçmelik Tütün (sarmalık ince tütün ve diğer içmelik tütünler) olmak üzere gruplanmıştır.<sup>36</sup>

#### 2.8.2. 1-Sigaralar

Toplulukta sigaralara uygulanan vergilerin temel özelliğini, ad valorem ve spesifik vergilerin bir kombinasyonu olarak tanımlamak mümkündür. Bu durum, ham tütün üreten ve ad valorem vergiyi tercih eden güneyli Üye Devletler ile ham tütün üretmeyen ve spesifik vergiyi tercih eden kuzeyli Üye Devletler arasında uzlaşma sağlanması sonucu ortaya çıkmıştır. Güneyli üye devletler kendi daha ucuz tütünlerini üretmektedirler ve uygulanan ad valorem sistem bu ürünleri daha pahalı tütünden üretilen uluslararası markalara karşı korumaktadır.

Bu durum, sigara üzerindeki ÖTV'nin hem ad valorem hem de spesifik ögelere sahip olması sonucunu doğurmaktadır.<sup>37</sup>

<sup>35</sup> 2003/96/EC sayılı Konsey Direktifi, Md.5,9,10

<sup>36</sup> 95/59/EEC Sayılı Konsey Direktifi, Md.3-7

Sigarlarda minimum vergi oranı:

- Tüm Vergiler Dahil Perakende Satış Fiyatının %57'si değerinde,
- 1000 sigarada 60€(1/7/2006'dan itibaren 64€)
- Her iki ölçüt de en çok talep edilen sigara <sup>38</sup> EPFK\* temel alınarak hesaplanmaktadır.

“En çok talep edilen sigara” kategorisinde yer alan sigarlardan daha ucuz olan sigaralar için, bu kategoride yer alan sigarlara uygulanan ÖTV oranını aşmamak koşulu ile minimum ÖTV oranları belirlemek konusunda Üye Devletlere serbestlik tanınmıştır. Üye Devletlerde sigara üzerinden alınan vergi oranları ve vergi dahil perakende satış fiyatı arasındaki fark artmıştır. Bu durum gerek vergi öncesi fiyattan, gerek ÖTV oranlarından, gerek ÖTV'nin yapısından, gerekse farklı KDV oranlarından kaynaklanmaktadır. Nitekim Üye Devletler uyguladıkları ad valorem ve spesifik vergi oranlarını değiştirerek farklı uygulamalara yol açmaktadırlar.

### 2.8.2. 2 - Sigarillo, Puro ve İçmelik Tütün

92/80/EEC Sayılı Konsey Direktifinin 1.maddesine göre; Toplulukta üretilen ve üye olmayan ülkelerden ithal edilen, aşağıdaki sözü edilen işlenmiş tütün grupları, her üye Devlet içinde Madde 3'te belirlendiği şekilde minimum bir ÖTV'ye tabi olacaktır.Söz konusu işlenmiş tütün grupları;

- purolar ve sigarillolar,
- sigaraların sarılmasında kullanılan ince kesilmiş tütün,
- diğer içmelik tütün'den oluşmaktadır.

92/80/EEC Sayılı Konsey Direktifinin 1-3.maddeleri göz önüne alındığı takdirde, tütün ürünlerine uygulanan minimum vergi oranlarını ise şu şekilde sıralamak mümkündür:

**Tablo-4: Tütün Mamüllerindeki Vergi Tutarları**

Ürün Cinsi	Vergileme Ölçütü	Oran veya Tutar
Sigaralar	Perakende Satış Fiyatı veya 1000 Adet	%57 veya 64 €
Sigarillo ve Purolar	Perakende Satış Fiyatı veya 1000 Adet veya kg başına	%5 veya 11 €
Sarmalık ince tütün	Perakende Satış Fiyatı veya kg başına	%36 veya 32 €
Diğer İçmelik Tütünler	Perakende Satış Fiyatı veya kg başına	%20 veya 20 €

### 2.8.3. Alkollü Ürünleri

Alkollü içeceklerden alınan ÖTV'ye ilişkin AB mevzuatı iki farklı Direktifle düzenlenmiştir. Bu direktifler,

- 92/83/EEC sayılı alkol ve alkollü içeceklerden alınan özel tüketim vergisinin uyumlaştırılmasına ilişkin Direktif ve

<sup>37</sup> 95/59/EEC Sayılı Konsey Direktifi, Md.8

<sup>38</sup> 92/79/EEC Sayılı Konsey Direktifi, Md.2

\* En popüler fiyat kategorisi veya en çok talep edilen sigara olarak nitelemek mümkündür.

- 92/84/EEC sayılı alkol ve alkollü içkilerden alınan ÖTV oranlarının uyumlaştırılmasına ilişkin Direktiftir.

Alkol ve alkollü içeceklerden alınan uyumlaştırılmış ÖTV sisteminde beş farklı kategori bulunmaktadır;

- Bira; malt ve karışık biralar, alkol oranı %0.5'ten fazla olmalıdır.
- Şarap; sadece taze üzümünden yapılan şarap (köpüklü ve köpüksüz),
- Bira ve şarap dışında mayalı diğer içecekler, örneğin, meyveli şaraplar,
- Ara ürünler, %1.2 ve %22 arasında alkol derecesine sahip, bira ve şarap dışında kalan içecekler,
- Etil alkol- saf alkol ve yüksek alkollü içecekler,

Minimum oranların üstünde, üye devletler kendi ÖTV oranlarını belirlemekte serbesttirler. Bu çerçevede dört adet minimum oran bulunmaktadır:

- Birada Hektolitre veya Hektolitre Plato derecesi başına 1.87 € veya 0.748 €,
- Şarap ve Bira ve Şarap dışındaki mayalı diğer içkilerde hektolitre başına 0 oranlı vergi,
- Ara Ürünlerde hektolitre başına 45 €,
- Etil alkolde hektolitre başına 550 €, uygulanmaktadır.

### **2.8.3.1- Bira**

Biraların vergilenmesindeki temel ilkeleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- Alkol oranının ölçülmesi sırasında, Plato (sulu bira mayasının 100 gramında bulunan şeker özütü oranı) ya da hacime göre alkol oranı kullanılabilir.<sup>39</sup>
- Uygulanan vergi oranı minimum orana eşit ya da daha büyük olmalıdır.
- Hektolitre başına aynı vergi oranı uygulanmalıdır.
- Eğer Plato ölçütü ile vergilendirme yapılıyorsa, Üye Devletler birayı kategorilere ayırabilirler.
- Küçük işletmeler için indirimli oranlar kullanılabilir.

### **2.8.3.2- Köpüklü veya Köpüksüz Şarap**

Köpüklü veya Köpüksüz Şarapların vergilenmesindeki temel ilkeleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- Tüm köpüksüz şaraplarda aynı oranda ÖTV uygulanmalıdır.
- Tüm köpüklü şaraplarda aynı oranda ÖTV uygulanmalıdır.
- Köpüklü ve köpüksüz şaraba aynı ya da farklı vergi oranları uygulanabilecektir.
- Hacimsel alkol oranı %8.5'i geçmeyen şaraplara indirimli oranlar uygulanabilecektir.

### **2.8.3.3- Bira ve Şarap Dışındaki Mayalı İçkiler**

Bira ve Şarap Dışındaki Mayalı İçkilerin vergilenmesindeki temel ilkeleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

---

<sup>39</sup> 92/83/EEC Sayılı Konsey Direktifi, Md.2



- Mayalı diğer içkilere aynı oranda ÖTV uygulanmalıdır.
- Köpüklü mayalı içkilere aynı oranda ÖTV uygulanmalıdır.
- Köpüklü ve köpüksüz diğer mayalı içkilere aynı ya da farklı oranlarda ÖTV uygulama imkanı bulunmaktadır.
- Hacimsel alkol oranı %8.5'i geçmeyen diğer mayalı içkilere indirimli oranlar uygulanabilir.

#### **2.8.3.4- Ara Ürünler**

Ara ürünlerin vergilenmesindeki temel ilkeleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- Tüm ara ürünlere aynı oranda ÖTV uygulanmalıdır.
- Ancak Üye Devletler bu ürünlerde tek bir indirimli oran uygulayabilirler. Ancak,
  - hacimsel alkol oranı %15'ten fazla olmayan ara ürünlerde bu indirimli oran en azından ara ürünlere uygulanan normal oranların %40'ına tekabül etmelidir veya en az şarap ve diğer mayalı içeceklere uygulanan orana eşit olmalıdır.
  - Kimi ara ürünlerde ise bu oran en azından ara ürünlere uygulanan normal vergi oranlarının minimum %50'si kadar ya da en az ara ürünlere uygulanan minimum oranlar kadar olmalıdır.

#### **2.8.3.5- Etil Alkol**

Etil alkolün vergilenmesindeki temel ilkeleri aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

- Tüm etil alkollere aynı oranda vergi uygulanmalıdır.
- Üye Devletler hacimsel alkol oranı %10'u geçmeyen ürünlere indirimli oran uygulayabilirler.
- Küçük işletmeler için indirimli oranlar öngörülmüştür.

Konsey Direktiflerinde yer alan enerji, alkollü ürünler ve tütün mamüllerine ilişkin vergi matrahı ve oranına ait düzenlemeler ana hatları ile yukarıda açıklanmıştır. AB'de, elektrik ve enerji ürünlerinin vergilendirilmesi 2003/96/AET sayılı Konsey Direktifi uyarınca yapılmaktadır. Vergilendirilen temel ürünler olarak, madeni yağlar, katı yakıtlar, doğal gaz, elektrik, alkol (ısınma yakıtı ya da itici güç olarak kullanılması durumunda), hayvansal ve bitkisel yağları (ısınma yakıtı ya da itici güç olarak kullanılması durumunda) görmekteyiz.

ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listenin (A) ve (B) cetvellerinde yer alan mallar;

- (A) Cetvelinde, petrol ürünleri, LPG, doğalgaz;
- (B) Cetvelinde, temelde sanayi girdisi olan solvent ve benzeri ürünler, bunların türevleri ile baz yağ, madeni yağlar ve gaz yağı yer almaktadır. ÖTV Mevzuatında 'enerji ürünleri' terimi kullanılmamıştır. Ancak Kanuna ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelindeki mallar genel olarak 2003/96/AET sayılı Direktifin 2/1. maddesinde sayılan enerji ürünleri içerisindedir. AB kapsamı daha geniş tutulmuştur. (I) sayılı listenin geneli 27 tarife pozisyonundaki mallardan oluşmaktadır. Ancak AB mevzuatında 15 ve 38 tarife pozisyonlarında yer alan mallar da ÖTV kapsamına alınmıştır. Bu yapıyla AB Konsey Direktifinde ÖTV'ye tabi olan malların kapsamı geniş tutulmuştur. Ayrıca, ÖTV Kanununda elektrik vergilendirilmemektedir.

2003/96/AET sayılı Konsey Direktifinde; Üye Devletler bu direktifte hüküm altına alınan vergilendirme düzeyine ilişkin olarak, doğrudan veya farklılaştırılmış oran yoluyla veya

vergileendirme miktarının tamamının veya bir kısmının geri verilmesi (iade) yoluyla istisna getirme ve indirim yapma konularında serbest olacakları düzenlenmiştir.<sup>40</sup>

ÖTV Kanununda (I) sayılı listeye ilişkin istisnalar, ÖTV'nin tamamından vazgeçme ya da bir kısmını indirme şeklinde düzenlenmiştir. Örneğin diplomatik ve askeri amaçlı istisnalarda verginin tamamının indirilmesi söz konusuysen, tecil-terkin kapsamında alınan mallarda farklılaştırılmış oran söz konusudur. ÖTV Kanunu açısından iade belli koşullarda uygulanan verginin konusu, mükellefiyet veya matrahta istisnai bir düzenlemedir. İhracat istisnasından kaynaklanan iade ile düzeltme durumlarında verginin iadesi söz konusudur.

ÖTV Kanununda, GTİP numaraları 12li bazda daha spesifik olarak belirlenmiştir. AB' de genellikle 4'lü bazdaki (bazen 6'lı) mal tanımları esastır.

2003/96/AET sayılı Konsey Direktifinde “Yürütücü güç olarak kullanılan motorine” ilişkin olarak ticari veya ticari amaçlar dışında kullanımın farklı vergilendirilmesi şeklinde bir ayrıma gidilmiş olmasına rağmen<sup>41</sup> ÖTV mevzuatında, ÖTV Kanununda (I) sayılı listeye ekli mallarda bu veya benzeri amaçlarla vergilemede farklılık esası getirilmemiştir.

ÖTV Kanunu eki (III) sayılı listenin (A) Cetvelinde 2203.00 G.T.İ.P. numaralı biralarda,2204 (taze üzüm şarabı), 2204.10 (köpüklü şaraplar), 22.05 (vermut ve diğer taze üzüm şarapları) ve 2206.00 G.T.İ.P. numarasında yer alan içkiler ÖTV'ye tabidir. Ancak 2206.00 G.T.İ.P. numaralı içkiler şarap gibi vergilendirilmektedir. Biralarda alkol yoğunluğu en az %0,5'tir. Mevcut ÖTV mevzuatında biralarda ÖTV her bir litredeki alkol derecesine göre belirlenmektedir. “Bağımsız küçük bira fabrikaları”nda üretilen bira için ayrı bir indirilmiş gümrük vergisi oranı uygulaması söz konusu değildir. Alkol yoğunluğu ne olursa olsun biralarda aynı asgari vergi tutarı uygulanmaktadır.

92/83/EEC Sayılı Konsey Direktifinin, 6., 10.ve 14.maddelerinde; özel bir kişi tarafından üretilen ve üreticisi, onun ailesinden olan kişilere veya misafirleri tarafından herhangi bir satım söz konusu olmaksızın tüketilen biralarda, şarabın,köpüklü ve köpüksüz fermente edilmiş içkileri ÖTV'den muaf tutabileceği belirtilmiştir. ÖTV Kanununda benzeri bir muafiyet veya istisna mevcut değildir.

92/83/EEC Sayılı Konsey Direktifinde ÖTV nihai ürünlerin hektolitresine göre belirleneceği belirtilmiştir.<sup>42</sup> ÖTV Kanununun 11 inci maddesinde; (III) sayılı listedeki mallar (alkollü ürünler) için asgari maktu vergi tutarları; (A) cetvelindeki mallardan, 2203.00 G.T.İ.P. numaralı mallar için bir litredeki her bir alkol derecesi, 22.04, 22.05 (2205.10.90.00.12 hariç) ve 2206.00 G.T.İ.P. numaralı mallar için her bir litre, diğer mallar için içerdiği alkolün her bir litresi itibarıyla, uygulanacağı belirtilmiştir.Buna göre; alkollü ürünlerde vergileme ölçüsünün litre olarak esas alındığı anlaşılmaktadır.

92/83/EEC Sayılı Konsey Direktifinde yer alan ürünler ve ara ürünler için indirimli oran uygulaması esastır. ÖTV uygulamasında, Kanuna ekli (III) sayılı listenin (A) Cetvelindeki mallara nispi vergi uygulanmakla beraber, bu tutarın asgari maktu vergi tutarından az olmaması gerekmektedir. Söz konusu ürünlerde indirimli oran uygulaması söz konusu değildir.

<sup>40</sup> 2003/96/AET sayılı Konsey Direktifi,Md.6

<sup>41</sup> 2003/96/AET sayılı Konsey Direktifi,Md.7

<sup>42</sup> 92/83/EEC Sayılı Konsey Direktifi, Md.3,9,13

92/84/EEC Sayılı Konsey Direktifine göre, en yüksek ÖTV tutarı, saf alkolün hektolitresinde yaklaşık olarak 4.368,18 Euro'ya isabet etmektedir. (43° alkol içeren 1 hektolitresinde 1.878,31 Euro) Bu oran 1000 Euro'nun altına indirilemeyecektir. Mevcut ÖTV uygulamasında, 26/8/2005 tarih ve 2005/9281 sayılı B.K.K. ile; şarap, bira ve ara mamüller dışında kalan alkollü içkilerde içerdiği alkolün litresi başına, 35,8480 YTL'den 70,9260 YTL'e değişen asgari ÖTV tutarı belirlenmiştir.

ÖTV Mevzuatında yer alan alkollü ürünlerin vergi oranı veya asgari maktu vergi tutarlarının Euro cinsinden değerlendirilmesi halinde; 1 Hektolitresinde şaraptaki asgari ÖTV tutarı 94,19 Euro'ya, köpüklü şaraptaki asgari ÖTV tutarı 609,5 Euro'ya, 5° alkol içeren birada litrede 0,64 Euro'ya, 1 hektolitresinde 64 Euro'ya karşılık gelmektedir. Mevcut ÖTV uygulamasında, 13/02/2008 tarih ve 2008/13210 sayılı B.K.K. ile, şaraplarda ÖTV oranı 1,7500 YTL/litre olarak, köpüklü şaraplarda, 11,2120 YTL/litre olarak, biralarda asgari maktu ÖTV tutarı 1 litredeki her bir alkol derecesi için 0,2380 YTL olarak belirlenmiştir.

ÖTV mevzuatında ÖTV'ye tabi mallar G.T.İ.P. numaraları itibarıyla yer almıştır. Buna göre, söz konusu ürünler, ÖTV Kanununa ekli (III) sayılı listenin (B) Cetvelinde yer almaktadır. Bunlar;

- 2402.10.00.00.00 Tütün içeren purolar, uçları açık purolar ve sigarillolar,
- 2402.20 Tütün içeren sigaralar,
- 2402.90.00.00.00 Diğerleri (tütün yerine geçen maddelerden yapılmış purolar, uçları açık purolar, sigarillolar ve sigaralar,
- 2403.10 İçilen tütün,
- 2403.99.10.00.00 Enfiye ve çiğnemeye mahsus tütünü ürünlerden teşekkül etmektedir.

Diğer ürünlerde olduğu gibi puro ve sigarilloların G.T.İ.P. numarası dışında belli bir tanımları bulunmamaktadır. Uygulamada 3 gr. altı olan ürünlerin sigarillo, 3 gr. ve üstü ürünlerin puro olarak kabul edildiği bilinmektedir.<sup>43</sup>

ÖTV Kanununun 11. maddesine göre (III) sayılı listenin (B) cetvelindeki mallar için verginin matrahı; bunların nihai tüketicilere perakende satış fiyatıdır. 9/1/2008 tarih ve 2008/13061 sayılı B.K.K. ile Kanuna ekli (III) sayılı listenin (B) Cetvelindeki sigaralar için perakende satış fiyatı üzerinden %58 olarak belirlenen ÖTV oranı, 0,0775 YTL/adet, olarak belirlenen maktu vergi tutarından az olamayacaktır.

92/79/EEC Sayılı Konsey Direktifinin, 2.maddesine göre; "En çok talep edilen sigara"nın perakende satış fiyatı baz alınmaktadır. ÖTV Kanununun 11. maddesine göre ise, ÖTV oranı tüm sigaranın perakende satış fiyatının %58'dir. Asgari maktu tutarı ise 1000 adet sigara için 77,5 YTL'dir Mevcut düzenlemede en çok talep edilen sigara fiyat kategorisi esas alınmamaktadır.

**Tablo.5- Konsey Direktiflerinde Yer Alan Ölçütler İle 4760 sayılı ÖTV Kanununda Kullanılan Birimlerin Karşılaştırılması**

Ürünler	Konsey Direktifi	Birim	ÖTV Kanununda Kullanılan Birim
<b>Benzin</b>	2003/96/AET	Lt	lt
<b>Motorin</b>	2003/96/AET	Lt	lt
<b>Kerosen</b>	2003/96/AET	Lt	lt (jet yakıtı)

<sup>43</sup>Gümrük Müsteşarlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü'nin 2005/8 sayılı Genelgesi

<b>LPG</b>	2003/96/AET	Kg	kg
<b>Doğalgaz</b>	2003/96/AET	Gigajul kalorifik değeri	Standart M <sup>3</sup>
<b>Ağır fuel oil</b>	2003/96/AET	Kg	kg
<b>Elektrik, Kok,Taşkömürü</b>	2003/96/AET	MWh	Vergilendirilmemektedir.
<b>Bira</b>	92/83/EEC	Hektolitre/Plato derecesi Hektolitre/Alkol yoğunluğu	Bir litredeki alkol derecesi
<b>Şarap(Köpüklü-Köpüksüz)</b>	92/83/EEC	Hektolitre/Alkol yoğunluğu	Bir litredeki alkol derecesi
<b>Şarap ve bira dışındaki fermente içkiler</b>	92/83/EEC	Hektolitre/Alkol yoğunluğu	Bir litredeki alkol derecesi
<b>Ara ürünler</b> (alkol yoğunluğu hacminin % 1- % 22)	92/83/EEC	Hektolitre/Alkol yoğunluğu	Bir litredeki alkol derecesi
<b>Etil alkol</b>	92/83/EEC	Hektolitre/Alkol yoğunluğu	Vergilendirilmemektedir.
<b>Sigara</b>	92/79/EEC	Perakende Satış Fiyatı veya 1000 Adet	Adet
<b>Sigarillo ve Purolar</b>	92/80/EEC	Perakende Satış Fiyatı veya 1000 Adet veya kg başına	Gram
<b>Sarmalık veya diğer içmelik tütün</b>	92/80/EEC	Perakende Satış Fiyatı veya kg başına	Gram

**Tablo. 6- Avrupa Birliği'nde ve Türkiye'de Uygulanan ÖTV Oranlarının Karşılaştırılması**

Ürünler	İlgili Oran Direktifi	Verginin Uygulanacağı Değer veya Miktar	Asgari Vergi Oranı veya Tutarı	Ülkemizdeki Uygulama
<b>Alkol ve Alkollü İçecekler</b>				
<b>Saf alkol</b>	92/84/EEC	Hektolitre (100 litre) Başına	550 Euro	Saf alkol vergilendirilmemektedir.
<b>Bira</b>		Hektolitre veya Hektolitre Plato Başına	1,87 Euro veya 0,748	% 63,3 oransal 0,238 YTL maktu 0,1281 Euro *
<b>Şarap</b>		Hektolitre Başına	0 Euro	% 63,3 oransal 1,7500 YTL maktu 0,9419 Euro **
<b>Bira ve şarap dışındaki mayalı içkiler</b>		Hektolitre Başına	0 Euro	% 275,6 oransal 70,9260 YTL 38,1733 Euro maktu ***

\* 2203.00 G.T.İ.P. numaralı mallar için bir litredeki her bir alkol derecesi itibariyle

\*\* 22.04 G.T.İ.P. numaralı mallar için her bir litre itibariyle

\*\*\* Yüksek alkollü içecekler için içerdiği alkolün her bir litresi itibarıyla

				56,9940 YTL 30,6749 Euro maktu*** 51,3660 YTL 27,6459 Euro maktu*** 41,4230 YTL 22,2944Euro maktu*** 35,8480 YTL 19,2939 Euro maktu***
<b>Ara ürünler</b>		Hektolitire Başına	45 Euro	% 275,6 oransal 12,1700 YTL maktu 6,5501 Euro**** % 275,6 oransal 1,7500 YTL maktu 1,7653 Euro
<b>Etil alkol</b>		Saf alkolün Hektolitresi Başına	550 Euro	Etil alkol vergilendirilmemektedir.
<b>İşlenmiş Tütün Mamulleri</b>				
<b>Sigara</b>		Perakende satış fiyatı veya 1000 adet	%57 veya 64 Euro	% 58 oransal 0,0775YTL maktu
<b>Sigarillo ve purolar<sup>44</sup></b>	2002/10/EC	Perakende satış fiyatı veya 1000 adet veya kilogram başına	% 5 veya 11 Euro	0,0417 Euro *
<b>Sarmalık İnce tütün</b>		Perakende satış fiyatı veya kilogram başına	%36 veya 32 Euro	% 58 oransal 0,0775YTL maktu 0,0417 Euro**

\*\*\*\* 2205.10.10.00.00 ve 2206.00 G.T.İ.P. numaralı mallar için içerdiği alkolün her bir litresi itibarıyla 1 EURO=1.84 YTL esas alınmıştır.

<sup>44</sup> 2008/13835 sayılı BKK ile purolardaki oransal vergi %30 olarak yeniden tespit edilmiştir. 2008/13835 sayılı BKK 02.07.2008 tarih ve 6924 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

\* perakende satışa sunulan sigaraların birim ambalajı içinde yer alan her bir sigara başına

\*\* birim ambalaj içindeki mamulün her bir gramı itibarıyla

<b>Diğer İçmelik Tütünler<sup>45</sup></b>		Perakende satış fiyatı veya kilogram başına	%20 veya 20 Euro	% 58 oransal 0,0775 YTL maktu 0,0417 Euro **
<b>Enerji Ürünleri</b>				
<b>Kurşunlu Benzin</b>	2003/96/EC	1000 litre başına	421 Euro	1,4800 YTL litre başına 0,8139 Euro
<b>Kurşunsuz Benzin</b>		1000 litre başına	359 Euro	1,6135 YTL litre başına 0,8769 Euro
<b>Motorin (ısınma)</b>		1000 litre başına	İş amaçlı- 21 Euro İş amacı dışında- 21 Euro	1,4915 YTL litre başına 0,8159 Euro
<b>Motorin (itici güç)</b>		1000 litre başına	302 Euro	1,0045 YTL litre başına 0,5469 Euro
<b>Kerosen (ısınma)</b>		1000 litre başına	İş amaçlı - 0 Euro İş amacı dışında- 0 Euro	0,9345 YTL litre başına 0,5084 Euro
<b>Kerosen (itici güç)</b>		1000 litre başına	302 Euro	0 <sup>46</sup>
<b>Ağır fuel oil (ısınma)</b>		1000 kg başına	İş amaçlı -15 Euro İş amacı dışında -15 Euro	0,2370 YTL kg başına 0,1303 Euro
<b>LPG (ısınma)</b>		1000 kg başına	İş amaçlı -0 Euro İş amacı dışında -0 Euro	0,4760 YTL kg başına 0,2618 Euro
<b>LPG (itici güç)</b>		1000 kg başına	125 Euro	0,2240 YTL kg başına 0,1232 Euro
<b>Doğalgaz (ısınma)</b>		Gigajul başına	İş amaçlı - 0,15 Euro İş amacı dışında -0,3 Euro	0,9980 YTL kg başına 0,5488 Euro
<b>Doğalgaz (itici güç)</b>		Gigajul başına	2,6 Euro	0,9300 YTL kg başına 0,5114 Euro
<b>Taş kömürü ve Kök kömürü (ısınma)</b>		Gigajul başına	İş amaçlı - 0,15 Euro İş amacı dışında -0,3 Euro	0,6330 YTL 0,3479 Euro
				0,0230 YTL 0,0126 Euro
			Bu mallar vergilendirilmemektedir.	

<sup>45</sup> 2008/13835 sayılı BKK ile 2403.10.10.00.19 ve 2403.10.90.00.19 GTİP numarasında yer alan içilen tütün'ün (nargile tütünler) asgari maktu vergi tutarı 0,0200 YTL olarak yeniden tespit edilmiştir. 2008/13835 sayılı BKK 02.07.2008 tarih ve 6924 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>46</sup> 5766 sayılı Kanun ile ÖTV tutarı 2 YTL olarak belirlenmiş olan Jet yakıtı(kerosen), 2008/13762 sayılı BKK ile 01.07.2008 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 0 (sıfır) olarak uygulanmaktadır.

<b>Elektrik</b>		MWh başına	İş amaçlı - 0,5 Euro İş amacı dışında - 1,0 Euro	Elektrik vergilendirilmemektedir.
-----------------	--	------------	--	-----------------------------------

## 2.9- Verginin İadesi ve Düzeltilmesi

Topluluk'ta bulunan vergilerle KDV hariç, söz konusu ürünlerin tüketiminden dolayı veya dolaysız olarak alınan diğer dolaylı vergiler ile özel tüketim vergisine tabi ürünlere yönelik düzenlemeler esas itibarı ile 92/12/AET sayılı Konsey Direktifinde yer almaktadır.<sup>47</sup> ÖTV'ye tabi ürünler ile ilgili vergi oranları ve yapılarına ilişkin özel hükümler, spesifik direktiflerde yer almaktadır.

Buna göre temel kural; Bir Üye Devlette tüketime sunulan ve ÖTV'ye tabi ürünlerin, diğer bir Üye Devlette ticari amaçlara yönelik olarak tutulması durumunda, ÖTV söz konusu bu ürünlerin tutulduğu Üye Devlette tahsil edilmesidir.<sup>48</sup> Ancak, 92/12/AET sayılı Konsey Direktifinin 7. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen ilk Üye Devlette ödenen ÖTV, 22 nci maddenin 3 üncü fıkrası gereğince iade edilmesi gerekmektedir.<sup>49</sup>

92/12/AET sayılı Konsey Direktifinin 7.-10. maddelerinde esas olarak, Avrupa Birliği üyesi ülkeler arasında malların serbest dolaşımı esnasında vergilendirme usul ve esasları düzenlemektedir. Buna göre; Kayıtlı ya da kayıtsız tüccar olmayan veya antrepo sahibi olmaya izin verilmeyen şahıslar tarafından satın alınan ve tüccarlar ya da namına hareket edenlerce dolaylı veya dolaysız olarak nakledilen ve sevkedilen ÖTV'ye tabi ürünler, varış ülkesinde ÖTV'ye tabi tutulacaklardır. Bu maddenin amaçlarına uygun olarak, Varış Ülkesi sevkedilen ya da taşınan malın bulunduğu ülke anlamına gelecektir.<sup>50</sup>

92/12/AET sayılı Direktifin 7. maddesine göre;

- teslim maksadıyla ürünleri elinde tutan,
- teslimi yapan,
- ürünleri önceden tüketime sunulduğu Üye Devlet dışında bir Üye Devlette kullanma amacıyla alan kişiler,

(7/2 nci maddede bahsedilen kamu hukukuna tabi kuruluş veya tüccardan) verginin mükellefi olarak kabul edilmiş olup, bu şahıs, tüccar ve kuruluşlar, malları sevketmeden önce, varış ülkesinin yetkili vergi makamlarına beyanda bulunacaklar ve ÖTV'nin ödenmesini garanti edilmesinden sorumlu olacaklardır.

Bu temel prensibe bağlı olarak, 92/12/AET sayılı Direktifin 22. maddesinde, iadeler düzenlenmiştir. Buna göre; Uygun olan durumlarda işiyle ilgili olmak üzere bir tüccarın isteğiyle tüketime sunulan ÖTV'li mallar, bu malların tüketime sunulduğu Üye Devletin yetkili makamları tarafından, o üye Devlette tüketime sunulmamak koşuluyla iade edilebilir. Bununla birlikte, Üye Devletler, kendi kriterlerine uygunluğu konusunda yetersiz buldukları ürünler için geri ödeme talebini reddedebilirler.

92/12/AET sayılı Direktifin 7.maddesinde kapsanan durumlarda çıkış ülkesinden, madde 7(5)'de<sup>51</sup> yer alan usullere uygun olarak sadece varış ülkesinde ÖTV'nin önceden ödenmesi

<sup>47</sup> 92/12/AET sayılı Konsey Direktifi.Md.1

<sup>48</sup> 92/12/AET sayılı Konsey Direktifi.Md.7/1

<sup>49</sup> 92/12/AET sayılı Konsey Direktifi.Md.7/6

<sup>50</sup> 92/12/AET sayılı Konsey Direktifi.Md.10

<sup>51</sup> 92/12/AET sayılı Konsey Direktifi.Md.7/5

“3 üncü fıkrada belirtilen şahıs, tüccar ve kuruluşlar, aşağıda sıralanan şartları yerine getirmek zorundadırlar:

halinde, ödenen ÖTV'nin iade edilmesinin istenilmesi mümkündür. Bununla birlikte, Üye Devletler bu iade talebini kendi koydukları kriterlere uygun olmaması halinde reddedebilirler.

92/12/AET sayılı Direktifin 10.maddesinde açıklanan durumlarda, varış ülkesi, satıcının talebi üzerine, madde 10(3)'deki prosedürü takip eden satıcının ödediği ÖTV'yi iade etmesi gerekmektedir. Bununla birlikte, Üye Devletler bu iade talebini kendi koydukları kriterlere uygun olmaması halinde reddedebilirler. Satıcının yetkili bir antrepo sahibi olduğu durumlarda, Üye Devletler (iade) prosedürünün basitleştirilmesini şart koşabilirler.

92/12/AET sayılı Konsey Direktifinde belirlenen; ilk Üye Devlette ödenen ÖTV'nin iade edilmesi genel prensibi ile ilgili olarak Enerji ürünleri, alkollü ürünler ve tütün mamüllerine ilişkin ilgili Konsey Direktiflerinde yer alan düzenlemelerin ayrıntısı aşağıda yer almaktadır.

### **2.9.1. Enerji Ürünleri**

2003/96/AET sayılı Konsey Direktifinde, "Farklılaştırılmış ÖTV Oranları" başlıklı 5. maddede;bu maddede belirtilen şartlarla Üye Devletler tarafından farklı vergilendirme oranları uygulanabileceği belirtilmiştir.Üye Devletler bu direktifte hüküm altına alınan vergilendirme düzeyine ilişkin olarak, doğrudan veya farklılaştırılmış oran yoluyla veya Vergilendirme miktarının tamamının veya bir kısmının geri verilmesi (iade) yoluyla istisna getirme ve indirim yapma konularında serbest olacakları düzenlenmiştir.<sup>52</sup>

### **2.9.2. Tütün Ürünleri**

95/59/EEC Sayılı Konsey Direktifinin 11.maddesinde,söz konusu maddenin a)'dan d)'ye kadar bentler arasında sayılan amaçlarla önceden ödenmiş olan ÖTV'nin iade edilebileceği veya bu amaçla teslimlerin ÖTV'den muaf tutulabileceği belirtilmiştir.

### **2.9.3. Alkollü Ürünler**

Alkollü içeceklerden alınan ÖTV'ye ilişkin düzenlemelerin yer aldığı,92/83/EEC sayılı Konsey Direktifi ve 92/84/EEC sayılı Konsey Direktifinde,bu direktifler ile düzenlenmiş olan ürünler için özel bir iade düzenlemesi yer almamakta olup,bu konudaki düzenlemelerde, 92/12/AET sayılı Konsey Direktifte yer alan usul ve esaslar geçerli bulunmaktadır.

ÖTV Kanunu işleyiş olarak, verginin konusuna giren malların bir defaya mahsus olmak üzere vergiye tabi tutulacağını hükme bağlamak suretiyle<sup>53</sup>, yayılı bir tüketim vergisi özelliğinde olmadığı vurgulanmış ve buna paralel olarak ÖTV Kanunu'nda iade uygulamasına sınırlı olarak yer verilmiştir. ÖTV Kanununun 9 uncu maddesiyle, vergiye tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen verginin, ödenecek vergiden indirilmesi suretiyle ÖTV'nin her mal için bir kez uygulanması öngörülmüştür. Örneğin; (I) sayılı listede yer alan baz yağın ÖTV mükellefinden satın alınmasında ödenen vergi, bundan

---

a) malları sevketmeden önce, varış ülkesinin yetkili vergi makamlarına beyanda bulunacaklar ve ÖTV'nin ödenmesini garanti edeceklerdir.

b) söz konusu Üye Devletin ileri süreceği prosedüre uygun olarak ÖTV'yi varış ülkesinde ödeyeceklerdir,

c) ÖTV'nin ödenmesi ile yükümlü olanların vergiyi ödemiş olduğuna ikna olmak amacıyla varış ülkesi idaresinin yürüteceği kontrollere rıza göstereceklerdir."

<sup>52</sup> 2003/96/AET sayılı Konsey Direktifi,Md.6

<sup>53</sup> 12/6/2002 tarihli ve 24783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış olan 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Md.1



imal edilen madeni yağın teslimi dolayısıyla vergi dairesine beyan edilip ödenecek olan vergiden indirilecektir.

ÖTV Kanununun 5 inci maddesinin 2 numaralı fıkrasında, ihraç edilen mallara ait alış faturaları veya benzeri belgelerde gösterilen ve beyan edilen ÖTV'nin ihracatçıya iade edilmesine ilişkin usul ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bu hükme göre, ÖTV uygulanan malların ihraç edilmesi halinde bu verginin iadesi, sadece ÖTV mükelleflerinden satın alınan mallar için söz konusudur. ÖTV uygulanan safhadan sonraki satıcılardan alınan malların ihraç edilmesi halinde, alış belgelerinde görünmeyen ve malın fiyatına dahil edilmiş olan ÖTV iade edilmeyecektir. Aynı şekilde ÖTV ödenerek ithal edilen malların ithalatçısı tarafından ihraç edilmesi halinde, gümrüğe ödenen ÖTV ithalatçı-ihracatçıya iade edilebilecek, ÖTV'yi gümrüğe ödeyen ithalatçıdan satın alınan malların ihraç edilmesi halinde ise ÖTV'nin iadesi söz konusu olmayacaktır.

Matrahta, vergide ve mükellefiyet değişiklikler halinde ödenen verginin mahsup veya iadesi Kanuna ekli listelerdeki tüm mallar için geçerli uygulamadır. ÖTV Kanununun 15. maddesi hükmüne; vergiye tâbi bir işlem söz konusu olmadığı veya bu Kanun kapsamına giren vergiyi fatura veya benzeri belgelerde göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu tür belgelerde bu vergiyi gösterenler, söz konusu vergiyi beyan ve ödemekle mükelleftir. (II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tâbi olan malların kayıt ve tescil edildikten sonra iade edilmesi hali hariç, malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya diğer nedenlerle matrahta değişiklik vuku bulduğu ya da yersiz veya fazla vergi hesaplandığı hallerde vergiye tâbi işlemleri yapmış olan mükellefler; bunlarla ilgili borçlandıkları ya da ödedikleri vergiler için değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve meydana geldiği dönem içinde düzeltme yapabilirler, bu vergiden mahsup edebilirler veya iade talebinde bulunabilirler. Ancak Kanunun bahsi geçen hükmüne göre iade edilen malların fiilen işletmeye girmiş ve bu girişin defter kayıtlarında gösterilmiş olması şarttır. İthalat sırasında fazla veya yersiz uygulanan ÖTV, Gümrük Kanununa göre bu vergiye muhatap olana iade edilecektir.

### **3- GENEL DEĞERLENDİRME**

Avrupa Birliği üye devletlerin egemenliklerini belli ölçüde sınırlandırdıkları, egemenliğin kapsadığı yetkilerin bir kısmını birlik kurumlarına devrettikleri bir ekonomik bütünleşmedir. Avrupa Birliğinde vergi politikası, Avrupa bütünleşmesine göre şekil alan ikincil bir politikadır. Nitekim Roma Anlaşmasının vergi ile ilgili hükümleri, Topluluğun temel ilkeleri arasında değil, Topluluğun Politikası başlıklı üçüncü kısımda rekabet kurallarından hemen sonra ve mevzuatın yakınlaştırılması ile ilgili hükümlerden önce yer almaktadır. Ayrıca vergi politikasının saptanmasında ve uygulanmasında ikincil AB Hukuku (AB kurumlarının işlemleri) belirleyici bir işleve sahiptir. Avrupa Birliği vergi politikasını, vergi uyumlaştırması düzenlemeleri ile uygulamaktadır. Vergi uyumlaştırmasının sağlıklı temellere dayandırılması, hukuki altyapısının olmasına ve Konseyin bu konuda direktif çıkarmasına bağlı olmaktadır. Avrupa Birliği'nin ekonomik amaçlarına ulaşabilmesi için mal ve hizmetlerin sınır ötesi alım-satımında, KDV veya ÖTV gibi dolaylı vergilerde ortak kurallar esas alınmasına ve uygulanmasına bağlıdır. Ancak, üye devletlerin vergi sistemleri halen tam olarak uyumlaştırılmamıştır.

Topluluk düzeyinde dolaylı vergilere ilişkin olarak yapılan uyumlaştırma çalışmaları katma değer vergisi ve özel tüketim vergisi olmak üzere başlıca iki alana yönelmiş durumdadır. Özel Tüketim vergileri, AB'nde KDV'den sonra uyumlaştırma kapsamına alınan ikinci vergi türüdür. Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun genel gerekçesinde, bu kanunun konuluma amaçları olarak; "Dolaylı vergiler alanında Avrupa Birliği müktesebatına uyum sağlanması

tasarının bir diğere önemli hedefidir.” denilmek suretiyle ana amaçlar arasında Avrupa Birliği müktesebatına uyum olduğu belirtilmektedir.

4760 sayılı ÖTV Yasası 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Dolaylı vergiler alanında basitleştirme öngören bu kanunla 16 adet vergi, harç, fon ve pay yürürlükten kaldırılarak ÖTV kapsamına dahil edilmiştir. Ülkemizde ÖTV'nin uygulanmaya konulma amacı; Gümrük Birliği'ne geçiş nedeni ile kaldırılmış olan fonlar ile Ortak Gümrük Tarifesi uygulanması nedenleri ile devlet gelirlerinde oluşan kaybın telafisi; bu alanda mevzuatımızdaki dağınıklığın giderilerek farklı vergi, fon vb. mali düzenlemeleri içeren yasaların tek bir yasa altında toplanması, böylece mevzuatta basitlik sağlanması ve dolaylı vergilerin Avrupa Birliği mevzuatına uyumlaştırılmasıdır. Özel tüketim vergisinin yürürlüğe girmesiyle, ÖTV ye tabi tutulan bazı mallar için katma değer vergisinin yanı sıra ithalat, imalat veya ilk iktisap aşamasında tek bir dolaylı vergi uygulanacaktır. ÖTV Kanunu ile AB katma değer vergisi mevzuatına uyumlaştırma çalışmaları dikkate alınarak, katma değer vergisinde genel orandan daha yüksek oranda vergilenen mallar kapsama alınmıştır.

ÖTV Mevzuatının verginin konusu, vergi doğuran olay, mükellef ve vergi sorumlusu, matrah, indirim ve iade ile vergi oranı bağlamında genel hatları ile AB Konsey Direktifleri ile uyumlu olduğu görülmektedir. Aşağıdaki konularda ise farklılıklar bulunduğundan bahsetmek mümkündür. Bu konular; AB Direktiflerinde enerji ürünlerinin kapsamının ÖTV Mevzuatının daha geniş tutulması, ÖTV Kanununda GTİP numaraları 12'li esasta spesifik olarak belirlenmesine karşın, AB Direktiflerinde 4'lü bazdaki (bazen 6'lı) mal tanımlarının daha genel olarak belirlendiği, ÖTV Kanununa ekli (II) ve (IV) sayılı listedeki malların vergilendirilmesini konusunda AB Konsey Direktiflerinde ortak düzenlemelerin yer almadığı görülmektedir. AB Direktiflerinde istisna uygulamasının çevre, sosyal kaygılardan hareketle daha kapsamlı olduğu, örneğin; çevre dostu ürünlerin geliştirilmesi, yenilenebilir kaynakların geliştirilmesi konularında muafiyet veya istisna sağlamak suretiyle bu çalışmaların teşvik edildiği, alkollü ürünlerde kişisel tüketim amaçlı üretime muafiyet tanındığı, tütün ve tütün mamüllerinde, bilimsel veya bahçecilik amaçlı kullanımda, muafiyet uygulamasına gidildiği görülmektedir.

Konsey Direktiflerinde, alkollü ürünlerde küçük üretim tesislerinde üretilen bira için ayrı bir indirilmiş vergi oranı uygulaması söz konusu olabilmektedir. ÖTV Mevzuatında benzeri düzenleme yer almamakta, alkol yoğunluğu ne olursa olsun üretim yerine bağlı bir farklılaştırma uygulanmamakta, aynı ürüne aynı vergi oranı veya asgari vergi tutarı uygulanmaktadır. Konsey Direktifinde yer alan bira, köpüklü ve köpüksüz şarap, ara ürünler ve etil alkol için indirimli oran uygulaması mevcut olmasına karşın, Mevcut ÖTV uygulamasında, Kanuna ekli (III) sayılı listenin (A) cetvelindeki mallara nispi vergi uygulanmakla beraber, bu tutarın belirlenen maktu tutardan az olmaması esastır.

Konsey Direktiflerinde, tütün ve tütün mamüllerinde, "En çok talep edilen sigara" nın perakende satış fiyatı baz alınmaktadır. ÖTV Kanununa göre ise, ÖTV oranı sigaranın perakende satış fiyatının %58 olup, sigaranın perakende satış fiyatı üzerinden hesaplanan oransal vergi tutarı, asgari maktu vergi tutarından az olmamak üzere uygulanmaktadır. Asgari maktu vergi tutarı ise, 1000 adet sigara için 77,5 YTL'dir. Mevcut düzenlemede "en çok talep edilen sigara" fiyat kategorisi esas alınmamaktadır.

Konsey Direktiflerinde vergi antreposu ve vergi erteleme düzenlemeleri mevcut olmasına rağmen, ÖTV Kanunu işleyiş olarak, verginin konusuna giren malların bir defaya mahsus

olmak üzere vergiye tabi tutulacağını hükme bağlamak suretiyle, yayılı bir tüketim vergisi özelliğinde olmadığı vurgulanmış ve buna paralel olarak ÖTV Kanunu'nda vergi erteleme ve iade uygulamasına sınırlı olarak yer verilmiştir. ÖTV mevzuatımızın vergi oranları ve muafiyet ve istisnalar açısından Avrupa Birliği mevzuatına uyumu, Birliğe tam üyelik sürecine bağlı olarak gerçekleşecek olmakla birlikte, Ulusal taahütler arasında alkollü içkiler ve tütün mamüllerindeki vergi oranlarının AB Konsey Direktiflerine uyumunun sağlanması gerekmektedir. Vergi antreposu ve vergi erteleme düzenlemeleri açısından uyumun sağlanması ise Birliğe tam üyelik sürecine bağlı olarak gerçekleşecektir.

## KAYNAKÇA

Council Directive 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity (Text with EEA relevance),( Official Journal L 283, 31.10.2003, p. 51–70)

Council Directive 72/464/EEC of 19 December 1972 on taxes other than turnover taxes which affect the consumption of manufactured tobacco Official Journal L 303 , 31/12/1972 P. 0001 - 0033

Council Directive 79/32/EEC of 18 December 1978 on taxes other than turnover taxes which affect the consumption of manufactured tobacco Official Journal L 010 , 16/01/1979 P. 0008 - 0010

Council Directive 92/12/EEC of 25 February 1992 on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products,( Official Journal L 76, 23.3.1992, p. 1–13)

Council Directive 92/79/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on cigarettes,( Official Journal L 316, 31.10.1992, p. 8–9)

Council Directive 92/80/EEC of 19 October 1992 on the approximation of taxes on manufactured tobacco other than cigarettes, (Official Journal L 316, 31.10.1992, p. 10–11)

Council Directive 92/83/EEC of 19 October 1992 on the harmonization of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages,( Official Journal L 316, 31.10.1992, p. 21–27)

Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages Official Journal L 316 , 31/10/1992 P. 0029 – 0031

Council Directive 95/59/EC of 27 November 1995 on taxes other than turnover taxes which affect the consumption of manufactured tobacco,( Official Journal L 291, 6.12.1995, p. 40–45)

Council Directive 95/60/EC of 27 November 1995 on fiscal marking of gas oils and kerosene,( Official Journal L 291, 6.12.1995, p. 46–47)

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

TBMM Özel Tüketim Vergisi Kanunu Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/988)

01/07/2003 tarih ve 2003/5868 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Karar ve 31/12/2003 tarih ve 25333 (3. M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği

4/4/2005 tarih ve 2005/8704 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Karar ve 26/5/2005 tarih ve 25826 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 8 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği

5/6/2006 tarih ve 2006/11202 1 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve 26/12/2006 tarih ve 26388 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 13 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği

Erkan Mehmet, “Avrupa Birliği Yasal Uyum Sürecinde Yeni Bir Vergi: Özel Tüketim Vergisi ”, Vergi Dünyası, Temmuz 2002, S.251

Karabacak Hakan, “Dolaylı Vergiler Alanında AB Muktesebatı İle Mevzuatımızın Karşılaştırılması-I”, Vergi Dünyası, Nisan 2006, S. 296

Karabacak Hakan, “Dolaylı Vergiler Alanında AB Muktesebatı İle Mevzuatımızın Karşılaştırılması-II”, Vergi Dünyası, Mayıs 2006, S. 297

Tavşancı Aykut, “Türk Vergi Sisteminin Avrupa Birliği Vergi Sistemi ile Uyumlaştırılmasının Dolaylı Vergiler Açısından Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, Ocak 2005, S. 281