



(I) SAYILI LİSTENİN (B) CETVELİNDE YER ALAN BAZI MALLAR İÇİN ÖTV TEVKİFAT UYGULAMASI

*WITHHOLDING SPECIAL CONSUMPTION
TAX FOR CERTAIN GOODS ON THE LIST I/B*

Özgür UYAR(*)

ÖZ

Öteden beri Katma Değer Vergisi mevzuatında uygulanmakta olan "Tevkifat Uygulaması", 19.04.2014 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 34 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ile ilk defa ÖTV mevzuatında da uygulanmaya başlamıştır. Böylece Maliye Bakanlığı, ÖTV Kanunu'nun 4. maddesinin 2 numaralı fıkrasının kendisine vermiş olduğu yetkiyi ilk defa kullanarak (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan 38.11 GTİP numaralı malların tesliminde, diğer bazı koşulların da gerçekleşmesi halinde alıcılar tarafından tam tevkifat yapılması gerektiğini düzenlemiştir. Bu düzenleme Tebliğ'de yer alan diğer şartlarında varlığı halinde Tebliğ yürürlük tarihi olan 19.04.2014 tarihi itibarıyla mükellefler tarafından uyulması gereken zorunlu bir uygulama olup satıcı veya alıcıların tevkifat yapılıp yapılmaması konusunda herhangi bir seçimlik hakları bulunmamaktadır.

Anahtar Kelimeler: ÖTV tevkifat uygulaması, ÖTV indirimi, 38.11 GTİP numaralı mallar

ABSTRACT

The institution of withholding which has been implemented in the value added legislation for a long time also started to be applied in the special consumption tax legislation thanks to the Special Consumption Tax General Communiqué no. 34, gazetted on 19 April 2014. As a result of the authority bestowed on the Ministry of Finance as per the second paragraph of Article 4 of the Special Consumption Tax, it has been stipulated that purchasers must withhold tax at the delivery of items numbered 38.11 CTSP and displayed on the I/B list, once other certain conditions are also met. This regulation

which has been applied as of 19 April 2014 in the event of fulfillment of other conditions provides no other chance for both purchasers and sellers, but withholding.

Key Words: SCT withholding application, SCT deduction, goods numbered 38.11 CTSP

1- GİRİŞ

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu¹'nin (ÖTV Kanunu) "Mükellef ve Vergi Sorumlusu" başlıklı 4. maddesinin 2 numaralı fıkrasının² verdiği yetki üzerine Maliye Bakanlığı tarafından hazırlanan 34 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği (Tebliğ), 19.04.2014 tarih ve 28977 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Tebliğ'de herhangi bir yürürlük tarihi belirtilmediğinden dolayı Resmi Gazete'de yayımlandığı tarih olan 19.04.2014 tarihi itibarıyla yeni düzenlemenin uygulanması gerekmektedir. Söz konusu Tebliğ ile ÖTV mevzuatımız içerisinde ilk defa "Tevkifat Uygulaması"na yer verilmiş olmaktadır. Bilindiği üzere KDV mevzuatımız içerisinde öteden beri tevkifat uygulaması yer almakta olup teslimlerin özelliğine göre tam veya kısmi tevkifat uygulanabilmektedir. Çalışmamızın konusunu oluşturan yeni ÖTV tevkifat uygulaması ise anılan Tebliğ'de yer alan düzenlemelere göre sınırlı sayıdaki bazı malların tesliminde ve belli şartlar altında uygulanacak olan tam tevkifat şeklindeki bir uygulamadır.

2- ÖTV TEVKİFAT UYGULAMASININ KAPSAMI

34 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği'nin 1. bölümünde yeni ÖTV tevkifat uygulamasının kapsam ve niteliği belirlenmiştir. Buna göre; ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan 38.11 GTİP numaralı malların, 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nda³ tanımlanan "Rafinericiler" hariç ÖTV mükellefleri tarafından sanayi sicil belgesine sahip ve KDV mükellefiyeti bulunan imalatçılara tesliminde, bu teslim ile ilişkin hesaplanan ÖTV'nin tamamının alıcı imalatçı tarafından tevkifata tabi tutulması gerektiği düzenlenmiştir. Ayrıca bu uygulamanın ihtiyari bir uygulama olmadığı ve bu şartlar dahilinde tevkifat yapılmasının zorunlu olduğu özellikle belirtilmiştir.

Görüleceği üzere yeni ÖTV tevkifat uygulaması için, teslim konu mal, satıcının ve alıcının nitelikleri bakımından bazı şartlar bulunmaktadır. Bunları inceleyecek olursak tevkifat uygulamasının yapılabilmesi için aşağıdaki şartların hepsinin bir arada bulunması gerekmekte olduğu görülmüştür.

a) Teslime konu malların: ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan 38.11 GTİP numaralı mallardan biri olması gerekmektedir.

Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu cetvelinde 38.11 tarife pozisyon numarasında yer alan mallar; **"Vuruntuyu önleyici müstahzarlar, oksidasyonu durdurucu maddeler, peptizan katkıları, akışkanlığı düzenleyici maddeler, aşınmayı önleyici katkıları ve mineral yağlar (benzin dâhil) veya mineral yağlar"**

¹ 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

² ÖTV Kanunu Md. 4/2: " Mükellefin Türkiye'de ikametgahının, işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması halleri ile gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla vergiye tabi işlemlere taraf olanların verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir."

³ 20.12.2003 tarih ve 25322 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

gibi aynı amaçla kullanılan diğer sıvı yağlar için diğer müstahzar katkıları" şeklinde tarifede tanımlanmış olan mallardır. Bu malların yürürlükte olan mevzuat itibarıyla güncel ÖTV tutarı ise; 2,2985-TL/kg'dır.

b) Satıcının: 04.12.2013 tarihli ve 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nda tanımlanan rafinericiler haricindeki ÖTV mükellefleri arasında yer alması gerekmektedir. Anılan Kanun'un 2. maddesinde yer alan tanıma göre rafinerici, lisansı gereği rafinaj faaliyeti yapma hakkı verilmiş, petrol ticareti yapan sermaye şirketini ifade etmektedir. Enerji Piyasası Denetleme Kurumu'nun internet sitesinde yer alan bilgilere göre yürürlükte bulunan ve aktif olan tek rafinerici lisansına sahip firma TÜPRAŞ'tır. Dolayısıyla sadece bu firma haricindeki ÖTV mükellefleri tarafından yapılacak 38.11 tarife pozisyon numaralı malların tesliminde alıcılar tarafından ÖTV tevkifatı yapılması gerekecektir.

Tevkifat uygulaması bakımından, söz konusu malların satıcı tarafından ithal edilmiş olmasının veya imal edilmiş olmasının bir önemi bulunmamaktadır. Bilindiği üzere ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listede yer alan malların ithali aşamasında ÖTV doğmamakla beraber ithal edilen bu malların ithalatçılar tarafından tesliminde ÖTV hesaplanması gerekmektedir. Dolayısıyla ithal edilen 38.11 tarife pozisyon numaralı malların ithalatçılar tarafından tesliminde hesaplanan ÖTV'nin tamamının diğer şartlarında varlığı halinde alıcı imalatçılar tarafından tevkif edilmesi gerekmektedir.

c) Alıcının: Sanayi Sicil Belgesine sahip, KDV mükellefiyeti bulunan imalatçı olması gerekmektedir. Yani söz konusu 38.11 tarife pozisyonunda yer alan malların, nihai tüketicisi olarak veya ticari mal şeklinde (malları alarak aynen satışa konu etmesi halinde) satın alması durumunda alıcısı tarafından ÖTV tevkifatı yapılması gerekmemektedir.

Diğer taraftan Tebliğ kapsamında tevkifat yapması zorunlu olan alıcı imalatçının, ÖTV mükellefiyetinin olup olmamasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

3- TEVKİFAT UYGULAMASINDA VERGİNİN BEYANI

3.1- Satıcı ÖTV Mükelleflerinin Beyanı

Tebliğ'de belirtildiği üzere tevkifat uygulaması, hesaplanan ÖTV tutarının tamamını kapsamaktadır. Dolayısıyla ÖTV tevkifatı uygulanması halinde, satıcı ÖTV mükellefinin hesaplanan ÖTV olarak beyan etmesi gereken herhangi bir tutar bulunmamaktadır. Ancak satıcı ÖTV mükellefinin, söz konusu teslimlerin yapıldığı vergilendirme döneminde (1) numaralı ÖTV beyannamesinin "Tecil ve Tevkifat" bölümünün "Tevkifat" kısmındaki bilgileri doldurarak beyan etmesi ve beyannamenin "Ekler" bölümünde yer alan "Tevkifata Tabi Mal Teslimleri" kısmını doldurması gerekmektedir.

Satıcı ÖTV mükellefinin söz konusu malları ithal etmiş olması halinde ise bu malların ithalinde ödenecek ÖTV'ye karşılık olmak üzere gümrük idaresine verilen teminatın çözümü işlemleri, bu teslimlerle ilgili tevkif edilen ÖTV'nin alıcı imalatçı tarafından beyan edilerek ödendiğine ilişkin alıcı imalatçının bağlı olduğu vergi dairesinden teyit alınması üzerine 1 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği'nin 16.3.5.2./d bölümünde yapılan açıklamalar⁴ çerçevesinde yapılması gerekmektedir.

⁴ 1 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği'nin 16.3.5.2./d bölümü; "İthal edilen malların yukarıda bentler halinde sayılan teslimlerin dışında yapılacak yurtiçi teslimlerinde; bu teslimlerle ilgili hesaplanan ÖTV'nin beyanı ve ödenmesi üzerine, vergi dairesince GIB sistemi kullanılmak suretiyle beyana konu teslim miktarına isabet eden ÖTV tutarı kadar teminatın çözümü işlemi gerçekleştirilecektir." şeklinde düzenlenmiştir.

3.2- Alıcı İmalatçılar Tarafından Tevkif Edilen ÖTV'nin Beyanı ve Ödenmesi

Anılan Tebliğ kapsamında teslim alınan mallar üzerinden hesaplanan ÖTV tutarının tamamının vergi sorumluları (alıcı imalatçılar) tarafından tevkif edilmesi ve bu tutarın vergi sorumlularınca teslimin gerçekleştiği vergilendirme dönemine ilişkin olarak KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesine elektronik ortamda verilecek (6) numaralı ÖTV beyannamesi ile beyan edilmesi ve yine aynı süre içerisinde ödenmesi gerekmektedir. Söz konusu (6) numaralı ÖTV beyannamesi, sadece tevkifata tabi alımların bulunduğu vergilendirme döneminde verilecek yeni bir beyanname türüdür.

Bilindiği üzere ÖTV Kanunu'nun 14. maddesine göre, (I) sayılı listede yer alan mallar için 15'er günlük vergilendirme dönemleri belirlenmiş olup tevkifat uygulamasında verilmesi gereken (6) nolu ÖTV beyannamesi için de aynı vergilendirme dönemlerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Tebliğ'de özellikle belirtilmiş olan diğer bir husus; bu uygulama kapsamındaki teslimlere ilişkin fatura veya benzeri belgeler izleyen ÖTV vergilendirme döneminde düzenlenmiş olsa dahi sorumlu sıfatıyla beyanın, teslimin gerçekleştiği vergilendirme döneminin beyan süresi içerisinde yapılması gerektirir. Yani tevkifata tabi olan mal teslimi 14.05.2014 tarihinde gerçekleşmiş ancak bu teslimle ilişkin fatura 18.05.2014 tarihinde düzenlenmiş olursa, alıcı imalatçının tevkif etmiş olduğu ÖTV tutarını 2014/Mayıs I. vergilendirme dönemine ait (6) numaralı ÖTV beyannamesi ile 16 - 25.05.2014 tarihleri arasında beyan etmesi ve yine aynı süre içerisinde ödemesi gerekmektedir.

4- TEVKİFAT UYGULAMASINDA ÖTV İNDİRİMİ

ÖTV Kanunu'nun "Vergi İndirimi" başlıklı 9. maddesi, "*Özel tüketim vergisine tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre ödenecek vergiden indirilir.*" şeklinde düzenlenmiştir.

Öncelikle şu hususu belirtmek gerekir ki; vergi sorumlusu sıfatıyla alıcı imalatçılar tarafından tevkifata tabi tutulan ÖTV'nin beyanına ilişkin düzenlenen (6) numaralı ÖTV beyannamesinde, beyan edilen ÖTV'den herhangi bir surette indirim yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Ancak bu kapsamda satın alınan malların alıcı imalatçılar tarafından ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listede yer alan başka bir malın imalinde kullanılması halinde, sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen ÖTV tutarı, sadece üretilen malın tesliminin yapıldığı vergilendirme döneminde bu teslimlere ilişkin beyanı içeren (1) numaralı ÖTV beyannamesinde indirim konusu edilebilecektir. Ancak bu indirimin yapılması sırasında ÖTV Kanunu'nun 9. maddesi çerçevesinde Maliye Bakanlığınca 1 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği'nde belirlenen esaslara uyulması gerekmektedir. Yani sadece üretilen ve teslim edilen malın bünyesine giren hammadde dolayısıyla tevkif edilerek ödenmiş ÖTV tutarının ve azami olarak üretilerek teslim edilen mamul için hesaplanan ÖTV tutarı kadar verginin indirilmesi gerekmektedir. İndirilemeyen ÖTV tutarı bulunması halinde ise, ilgili mevzuat çerçevesinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Burada dikkat edilmesi gereken husus, tevkifata tabi tutulan ancak beyan edilmeyen veya beyan edilmesine rağmen ödenmeyen ÖTV'nin kesinlikle indirim konusu yapılamayacağıdır. Yine tevkifat uygulaması kapsamında olmayan mallar için (38.11 GTİP numarası haricindeki mallar) alıcı imalatçılar tarafından tevkifat uygulanması halinde beyan edilerek ödense bile tevkif edilen ÖTV indirim konusu yapılamayacaktır.

Diğer taraftan daha önce belirtildiği üzere, satıcı ÖTV mükellefi teslim etmiş olduğu tevkifata tabi 38.11 GTİP numaralı mallar için artık herhangi bir ÖTV beyanında bulunmayacaktır. Dolayısıyla imal etmiş olduğu 38.11 GTİP numaralı malın bünyesine giren ve aynı listede yer alan girdiler için ödemiş olduğu ÖTV bulunması halinde, indirim mekanizmasından faydalanmasına imkan bulunmamaktadır. Böyle bir durumda, satıcı ÖTV mükellefinin bu şekilde ödemiş olduğu ÖTV tutarlarını ilgili mevzuat çerçevesinde gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirmesi gerekecektir.

5- TEVKİFAT UYGULAMASINDA BELGE DÜZENİ

Tevkifata tabi teslimler dolayısıyla satıcı ÖTV mükellefleri tarafından düzenlenecek fatura veya benzeri belgelerde, ÖTV Kanunu'nun 15. maddesi gereğince *"Teslim Miktarı, Teslim Bedeli, Hesaplanan ÖTV, Alıcı İmalatçı Tarafından Tevkif Edilecek ÖTV, KDV Matrahı, Hesaplanan KDV, Tevkifat Dâhil Toplam Tutar ve Tevkifat Hariç Toplam Tutar"* bilgilerinin ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. Bu belgeler satıcı açısından teslimlere ilişkin ÖTV'ye tevkifat uygulandığını tevsik eden belge mahiyetini taşıyacaktır.

ÖTV tevkifatına tabi teslim dolayısıyla düzenlenecek belgede dikkat edilmesi gereken husus, KDV matrahı hesaplanırken tevkif edilen ÖTV tutarının da bu matraha dahil edilmesi gerektiğidir.

6- TEVKİFAT UYGULAMASINDA DÜZELTME İŞLEMLERİ

Tebliğ kapsamında tevkifata tabi olan işlemlerde sonradan malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi, fazla veya yersiz ÖTV tevkifatı yapılması hallerinde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellefler tarafından bunlarla ilgili borçlanılan veya ödenen vergiler için değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin meydana geldiği dönem içerisinde düzeltme yapılabilecek, bu vergiden mahsup edilebilecek veya iade talebinde bulunulabilecektir.

6.1- Malların İade Edilmesi, İşlemin Gerçekleşmemesi ve İşlemden Vazgeçilmesi Hallerinde Yapılacak Düzeltme İşlemleri

Tevkifat uygulaması kapsamındaki teslimlerle ilgili olarak malların iadesi, işlemin gerçekleşmemesi veya işlemten vazgeçilmesi durumunda, mallar alıcı imalatçıya teslim edilmiş ise iade edilen malların satıcı ÖTV mükellefinin işletmesine girmesi ve bu işlemlerin defter kayıtları ve belgelerde gösterilmesi şartıyla düzeltme işlemi yapılabilecektir. Bu durumun ortaya çıktığı döneme ilişkin satıcı ÖTV mükellefine ait beyannamenin "İstisnalar ve İndirimler" bölümünün "Diğer İndirimler" kısmında yer alan "Tevkifata Tabi Teslimlerden İadeler" açıklaması seçilerek ve buna ilişkin "İndirilecek ÖTV Tutarı" sıfır (0) yazılarak satıcı açısından düzeltme işlemi yerine getirilecektir. Yine bu beyannamenin "Ekler" bölümünün "Tevkifata Tabi Teslimlerden İadeler" kısmının da doldurulması gerekmektedir.

Tevkifata tabi tutulan ÖTV tutarının alıcı imalatçılar tarafından beyan edilerek ödenmiş olması durumunda iadenin yine alıcı imalatçılara yapılması gerekmekte olup ÖTV'nin alıcı imalatçılar tarafından beyan edilmiş ancak ödenmemiş olması halinde ise sorumlu sıfatıyla beyan edilen bu verginin sadece tahakkuktan terkin edilmesi gerekmektedir.

Alıcı imalatçılar söz konusu ÖTV'nin internet vergi dairesi üzerinden KDV yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine elektronik ortamda verecekleri dilekçe ile ÖTV dâhil vergi borçlarına mahsuben veya nakden iadesi için talepte bulunabileceklerdir. Vergi dairesince bu dilekçe ekinde satıcının malı iadesine ilişkin düzeltmeyi yaptığını gösterir ilgili vergi dairesi yazısının ibraz edilmiş olması ve iadesi

talep edilen verginin alıcı imalatçı tarafından beyan edilip ödendiğinin tespit edilmesi halinde herhangi bir teminat, yeminli mali müşavir raporu ve vergi inceleme raporu aranmadan söz konusu iade talepleri yerine getirilebilecektir.

6.2- Fazla veya Yersiz Uygulanan Tevkifata İlişkin Yapılacak Düzeltme İşlemleri

Tebliğ kapsamında yapılacak tevkifat işlemi sırasında fazla veya yersiz olarak tevkif edilen verginin bulunması halinde, gerek alıcı imalatçıların gerekse satıcı ÖTV mükelleflerinin beyanlarının düzeltilmesi gerekmektedir.

Fazla veya yersiz tevkif edilen verginin öncelikle tevkifatı yapan alıcı imalatçı tarafından satıcıya iade edilmesi gerekmektedir. Bu durumda alıcı imalatçının, fazla veya yersiz tevkif ettiği ÖTV tutarını satıcıya iade ettiğini gösterir belge ve satıcının düzeltmeyi yaptığını gösterir vergi dairesi yazısı ile birlikte başvurusu halinde, fazla veya yersiz tevkif edilen vergi, bu vergiyi vergi dairesine beyan ederek ödeyen alıcı imalatçıya iade edilebilecektir. Ancak verginin alıcı imalatçı tarafından beyan edilmiş fakat henüz ödenmemiş olması durumunda, herhangi bir iade yapılmayacak sadece verginin tahakkuktan terkinini yapılacaktır.

Tevkifata tabi olmadığı halde tevkifat uygulanan ve satıcı tarafından da verginin beyan edildiği durumlarda, satıcının düzeltmeyi yaptığını gösteren vergi dairesi yazısının ibrazı aranmayacaktır.

Tevkifata tabi olan ve tevkifata tabi tutulan ÖTV'nin satıcı tarafından da beyan edildiği durumda, satıcının düzeltmeyi yapmasından sonra, varsa önceki beyanı üzerine ÖTV'nin, sadece söz konusu işlemle sınırlı olan kısmı satıcıya iade edilebilecektir. Dolayısıyla bu durumda alıcı imalatçıya herhangi bir iade söz konusu olmayacaktır.

Vergi dairesi tarafından yapılacak iadelerde teminat, yeminli mali müşavir raporu ve vergi inceleme raporu aranmayacaktır.

7- TEVKİFATIN UYGULANMAMASI veya TEVKİF EDİLEN VERGİNİN BEYAN DIŞI BIRAKILMASI HALLERİ

Tebliğ kapsamında sorumlu tayin edilen alıcı imalatçılar tarafından beyan edilip ödenmesi gereken vergilerin beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde, söz konusu vergi tutarının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ikmalen veya re'sen tarh edilerek bu tarihyata vergi ziyası cezası kesilmesi ve gecikme faizi hesaplanması gerekmektedir.

Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen vergi tutarının (1) numaralı ÖTV beyannamesinde indirim konusu yapılmamış olması bu şekilde işlem tesis edilmesine engel değildir.

Sorumlu sıfatıyla beyan edilmeyen veya eksik beyan edilen ÖTV tutarının, satıcı tarafından beyan edilmiş olması halinde ise sorumlu adına yapılacak tarhiyatta vergi aslı aranmayacaktır.

Sorumlu tarafından beyan edilip ödenmesi gerekirken ÖTV tutarının, satıcı tarafından beyan edilerek süresinden sonra ödenmiş olması halinde, normal vade tarihinden ödendiği tarihe kadar; söz konusu verginin hiç ödenmemiş olması halinde ise normal vade tarihinden yapılacak tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar gecikme faizi uygulanması gerekecektir.

8- TEVKİFAT UYGULANMASINDA MÜTESELSİL SORUMLULUK

ÖTV mükellefleri, tevkifata tabi mal alımları nedeniyle ÖTV tevkifatı uygulayanların tevkifat tuta-

rını ödememeleri halinde, tevkifat kapsamındaki teslimlere ilişkin ÖTV ile sınırlı olmak üzere Hazineye intikal etmeyen vergiden dolayı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca müteselsilen sorumlu olacaklardır.

9- TEVKİFAT UYGULANARAK SATIN ALINAN MALLARIN 25 SERİ NO'LU TEBLİĞ KAPSAMINDA İMALATTA KULLANILMASI

34 Seri Nolu ÖTV Genel Tebliği ile tevkifat kapsamına alınan işlemler sonucunda üzerinden tam tevkifat yapılarak teslim alınan mallar, alıcı imalatçılar tarafından 25 Seri Nolu ÖTV Genel Tebliği⁵ kapsamında kullanılabilir. Bu durumda ise 25 Seri Nolu Tebliğ'de yer alan şartların da sağlanması koşuluyla tevkifatı yapan alıcı imalatçılar tarafından iade talebinde bulunulmasına engel bulunmamaktadır. Bilindiği üzere 25 Seri Nolu Tebliğ'e göre; (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malları teslim alan ve sanayi sicil belgesine sahip imalatçıların, bu malları (I) sayılı liste dışındaki malların⁶ veya (I) sayılı listede yer alıp daha düşük tutarlı ÖTV'ye sahip malların⁷ veya ihracata konu edilecek madeni yağ/müstahzarların imalatında kullanmaları durumunda 2012/3792 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nda⁸ belirlenmiş tutarlarda iade alma hakları bulunmaktadır. Bu durumda tam ÖTV tevkifatını yapan alıcı imalatçılarda, 25 Seri Nolu Tebliğ'e uygun bir şekilde imalat gerçekleştirmeleri ve diğer koşulları da (İmalat süresi, iade başvuru süresi vs.) sağlamaları halinde satıcı ÖTV mükelleflerinden tevkif ederek beyan edip ödemiş oldukları ÖTV'den iade isteyebileceklerdir.

Örnek vermek gerekirse; alıcı imalatçı (A)'nın, rafinerici olmayan bir ÖTV mükellefinden ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan 2,2985-TL/Kg birim ÖTV tutarlı 38.11 GTİP numaralı müstahzar katkısını teslim alması ve daha sonra bu malı (I) sayılı listede yer almayan bir malın (5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanununun 2. maddesinde tanımlanan madeni yağ ile bu kapsamda kullanılan mallar haricinde) imalinde kullanması durumunda;

- Alıcı imalatçı (A), 38.11 GTİP numaralı malı teslim alırken 34 Seri No'lu Tebliğ gereği tam tevkifat yaparak, teslim aldığı mala ilişkin ÖTV'yi (6) numaralı ÖTV beyannamesiyle beyan ederek ödeyecektir.
- Alıcı imalatçı (A), teslim almış olduğu ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malı (I) sayılı listede yer almayan bir malın imalinde kullanmış olduğundan dolayı 25 Seri No'lu Tebliğ gereği iade talebinde bulunma hakkına sahip olacaktır.

Örnek: Rafinerici olmayan ÖTV mükellefi (B), sanayi sicil belgesine sahip imalatçı (A)'ya 28.04.2014 tarihinde ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listede yer alan ÖTV tutarı 2,2985 TL/kg olan 38.11 tarife pozisyon numarasındaki 1.000 Kg müstahzar katkı isimli malı vergi hariç 3.000 TL karşılığında teslim etmiştir. Bu teslimatla ilişkin faturayı ise 04.05.2014 tarihinde düzenlemiştir.

Buna göre söz konusu teslim, 28.04.2014 tarihinde gerçekleştiğinden, tevkif edilmesi gereken $(1.000 \text{ Kg} \times 2,2985\text{-TL/kg}) = 2.298,50\text{-TL}$ tutarındaki ÖTV'nin, imalatçı (A) tarafından 01 – 10.05.2014

⁵ 11.10.2012 tarih ve 28438 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶ 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nun 2. maddesinde yer alan madeni yağ tanımına giren mallar ile bu kapsamda kullanılan diğer malların imalatı hariçtir.

⁷ 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nun 2. maddesinde yer alan madeni yağ tanımına giren mallar ile bu kapsamda kullanılan diğer malların imalatı hariçtir.

⁸ 09.10.2012 tarih ve 28436 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

tarihleri arasında (teslime ilişkin fatura 04.05.2014 tarihinde düzenlenmiş olsa bile) KDV yönünden bağlı olduğu vergi dairesine 2014/Nisan II. vergilendirme dönemine ait (6) numaralı ÖTV beyannamesi ile elektronik ortamda beyan edilmesi ve yine aynı sürede ödenmesi gerekmektedir.

İmalatçı (A), ÖTV'sini tevkif ederek ödediği bu mal ile ithal ettiği aynı listedeki baz yağı kullanmak suretiyle yine aynı listede yer alan ÖTV tutarı 1,3007 TL/Kg olan 2.000 Kg madeni yağ üretmiş ve ürettiği bu malın tamamını 17.05.2014 tarihinde satmıştır.

Buna göre, imalatçı (A) tarafından 38.11 tarife pozisyon numaralı müstahzar katkı isimli mala ilişkin tevkif edilerek ödenmiş olan ÖTV tutarının, bu malın girdi olarak kullanılması suretiyle üretilen malın teslimine ilişkin yine imalatçı (A) tarafından 01 – 10.06.2014 tarihleri arasında verilmesi gereken (1) numaralı ÖTV beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün olacaktır. Bu durumda imalatçı (A) tarafından verilecek 2014 Mayıs II. vergilendirme dönemine ait (1) numaralı ÖTV beyannamesin şu şekilde olacaktır.

$$\text{Hesaplanan ÖTV} = 2.000 \text{ Kg} \times 1.3007\text{-TL/kg} = 2.601,40\text{-TL}$$

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

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

Örnek olayda her ne kadar ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan bir mal yine aynı cetvelde yer alan vergi tutarı daha düşük olan bir malın imalinde kullanılmış olsa da imal edilen malın madeni yağ olması (5015 Sayılı Kanun'un 2. maddesinde tanımlanan mal olması) sebebiyle imalatçı (A)'nın 25 Seri No'lu Tebliğ kapsamında ÖTV iade alma hakkı bulunmamaktadır.

10- SONUÇ

Bilindiği üzere vergi idaresi yakın zamanda ÖTV mevzuatında radikal bir değişikliğe giderek ÖTV iade sistemini hayata geçirmiş ve buna ilişkin 25 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği'ni yayımlamıştı. Akabinde çalışmamızın da konusunu oluşturan 34 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği ile ilk defa ÖTV tevkifat uygulaması hayata geçirilmiştir.

19.04.2014 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 34 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ile ÖTV mevzuatında ilk defa tevkifat uygulamasına başlanılmıştır. Buna göre 19.04.2014 tarihi itibarıyla, rafinericiler hariç ÖTV mükelleflerinin sanayi sicil belgesine sahip KDV mükellefi olan imalatçılara yapacakları 38.11 tarife pozisyon numaralı mal teslimlerinde, alıcı imalatçılar ödenmesi gereken ÖTV tutarının tamamını tevkifata tabi tutacaklardır. Bu noktada alıcı imalatçının ÖTV mükellefi olup olmamasının da bir önemi bulunmamaktadır.

Böylece Maliye Bakanlığı, ÖTV Kanunu'nun 4. maddesinin 2 numaralı fıkrasında kendisine verilen yetkiyi kullanarak vergi alacağını emniyet altında tutmak amacıyla Kanun'a ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan 38.11 GTİP numaralı malların tesliminde doğacak ÖTV'nin, imalatçı alıcıları tarafından vergi sorumlusu sıfatıyla hazineye intikal ettirilmesini sağlamıştır.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- 1 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Tebliği
- 25 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Tebliği
- 34 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Tebliği