

## İadesi engellenen ÖTV

**(I) sayılı liste dışında üretim yapan tüm mükelleflerin ÖTV iadesi alması gerekir.**

### Murat Demir

Yasa koyucu, kanunlarda bir konu hakkında düzenleme yaptıktan sonra genellikle aynı kanunda bir başka madde ile ilgili İdareye bazı hususlarda düzenleme yetkisi vermektedir. Ancak bu hususlar pek tabii ki kanun koyucunun yasalar ile belirlediği esasları aşmamalıdır. Zira Anayasa'nın 7. maddesinde yasama yetkisinin Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisinde olduğu ve bu yetkinin devredilemeyeceği ifade edilmektedir. Dolayısıyla İdarenin düzenleyeceği hususların kanun koyucunun iradesinin ötesine geçmemesi esastır. Bu aynı zamanda hukuk devletinin de bir esasıdır.

Vergi İdaresi ise kendisine tanınan bu yetkiyi Genel Tebliğler yayımlayarak, genel düzenleyici işlemler tesisi şeklinde kullanmaktadır. Esasında burada şunu da belirtmek gerekir ki, Mali İdarenin yayınladığı her tebliğ bu kapsamda kabul edilemez. Bizim burada bahsettiğimiz düzenleyici idari işlem oluşturan uygulama tebliğleridir, yorum tebliğleri değildir (yorum tebliğlerinin de yarattığı sonuçlar bakımından düzenleyici işlem oluşturduğuna dair görüşler mevcuttur). Bir başka ifadeyle, yukarıda belirttiğimiz kapsamda Mali İdarenin bir kanun maddesinde kendisine tanınan yetki ile çıkardığı genel tebliğler düzenleyici idari işlemleri oluşturmaktadır.

Uygulama tebliğlerinin sınırı, tebliğin dayandığı kanun maddesinin verdiği takdir hakkı yetkisidir. Kanun maddesinde verilen yetkinin, verginin esas noktalarına değil, ikincil noktalarına yönelik olduğunu ve çok sınırlı bir yetki olduğunu kabul etmek gerekir. Bu, verginin kanuniliği ilkesinin bir gereğidir.<sup>1</sup> Aksi takdirde verginin esas noktalarını değiştiren yahut kanunda öngörülmediği halde kapsamı genişleten tebliğler, Anayasa'nın 7. maddesine aykırı olacaktır. Genel tebliğler için bile hal böyleyken, İdarenin yalnızca görüşlerini yansıtan sirkülerlerde bile benzer durumlar oluşabilmektedir. Yani bir sirkülerde yer alan görüşün sanki genel düzenleyici işlem gibi dikkate alınarak hareket edildiği sıkça görülmektedir.

Bu konuyla bağlantılı olarak uzun zamandır düşündüğümüz bir husus var, o da Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanunu'nun bir sirküleridir. Bu Kanun'un farklı uygulamalarını inceleme şansı çok bulduğumuzdan, gördüğümüz bazı sıkıntılı noktalar hakkında bugüne kadar pek çok yazı yazdık. Ancak, bu sefer ele alacağımız konu kanun maddesinde tanımlanan tecil-terkin ve onun yerine getirilen vergi iadesi uygulamasının İdare tarafından bu konuda sirküler yayınlanırken kapsamının nasıl daraltıldığı hakkında olacak. Bu sebeple, yukarıda birazcık idare hukukundan bahsederek bir giriş yaptık. Ülkemizde genel olarak hukuk alanında bir sıkıntı var, o da kanun maddelerinin aşırı derece lafzi yorumla ele alınmasıdır. Halbuki tereddütlü konularda bu maddelere yalnızca lafzi yorum yerine amaçsal yorumla da yaklaşmak, kanun koyucunun daha ulvi olan amacını anlamak adına faydalı olacaktır.

Yukarıda bahsettiğimiz gibi bu yazıda ele alacağımız konu özel tüketim vergisi ile ilgili olan ve tecil-terkin olarak bilinmekteyken bir Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile yerini iade sistemine bırakan bir uygulamanın kapsamı hakkındadır. Çünkü birisi kanun maddesinde diğeri BKK eki kararda düzenlenen her iki uygulamada da müthiş bir paralellik söz konusudur. O da ilgili malları (I) sayılı liste dışında yer alan malların imalinde kullanılanların bu uygulamalardan yararlanabileceğidir. İşte tam bu noktada ciddi bir tereddüt yaşanmış ve "imalinde kullanmak" ifadesi mükelleflerin kafasını karıştırmıştır. İdare tecil-terkin uygulaması zamanında çıkardığı bir sirküler ile buna yanıt vermiş ve iade sisteminde de buna sıkı sıkıya bağlı kalmıştır. Halbuki, İdarenin benimsediği görüş ile kanun koyucunun amacının aynı olmadığını düşünüyoruz. İşte bu yazıda bu düşüncemizin dayanağını açıklayacağız.

Öncelikle, şu anda devre dışı olan "Tecil-Terkin" uygulamasının ne olduğunu ve mevzuatta bu husus ile ilgili ne gibi düzenlemeler yapıldığını hatırlayarak konuya girmekte fayda olacaktır.

<sup>1</sup> Bekir Baykara, Ekim 2001, Vergi Kanunları İle İlgili Genel Tebliğler Ve İç Genelgelerin Hukuki Anlamı ve Değeri, Vergi Dünyası Dergisi

## ÖTV Kanunu'nda tecil-terkin uygulaması

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 1. fıkrasında, (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 kısmının, teminat alınmak suretiyle tecil olunacağı, söz konusu malların tecil tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay içinde (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılması halinde de tecil olunan verginin terkin edileceği hükmü yer almaktadır.

Tecil-terkin uygulamasında Kanun metninde geçen "...imalinde kullanılmak..." ifadesinden ne anlaşılması gerektiğine yönelik olarak ortaya çıkan tereddütlere ilişkin olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından 07.07.2006 tarih ve ÖTV-1/ 2006 -2 sayı ile yayınlanan 3 numaralı ÖTV Sirküleri'nde bazı açıklamalarda bulunulmuştur. Buna göre:

- Madde hükmü uyarınca, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların, (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde girdi olarak kullanılması (sonradan damıtma veya benzeri yöntemlerle ayrıştırılmış olması işlemi dahil) halinde, ÖTV Kanunu'nun 8/1'inci maddesinde yer alan tecil-terkin imkanından yararlanılması mümkün bulunmaktadır.
- Bununla birlikte, söz konusu malların temizlik, test, yağlama ve benzeri amaçlarla imal edilen ürünün bünyesine girmeksizin yardımcı madde veya sarf malzemesi olarak kullanılması halinde ise Kanun'un 8/1. maddesinde yer alan tecil-terkin uygulamasından yararlanılması mümkün olmayacaktır.

Ancak 08.10.2012 tarihli bir Bakanlar Kurulu Kararı eki Karar ile bu uygulamadaki tecil tutarı sıfıra indirilerek uygulama devre dışı bırakılmış, onun yerine iade sistemine geçilmiştir.

## Tecil-terkin uygulaması yerine ihdas edilen iade uygulaması- Önce öde sonra iade al uygulaması

Bahsi geçen 08.10.2012 tarih ve 2012/3792 sayılı BKK eki Karar'ın 1. maddesi ile bu iade sistemi getirilmiştir. Anılan maddede; Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde imalatçılar tarafından kullanılması halinde, imalatta kullanılan mallar için bahse konu maddede G.T.İ.P. numaraları itibarıyla karşılıklarında gösterilen oran ile daha önce uygulanan vergi tutarının çarpılması suretiyle hesaplanan vergi tutarlarının uygulanacağı öngörülmüştür. Buna göre söz konusu mallara daha önce uygulanan vergi tutarları ile bu mallar için belirtilen oranlara göre hesaplanan vergi tutarları arasındaki fark iade edilecektir.

Kısacası, eskiden verginin ilk başta tecili ve daha sonrasında terkin ile sağlanan uygulama, artık bu BKK eki Karar ile devre dışı bırakılarak, vergiyi "önce öde sonra iade al" uygulamasına geçilmiştir.

Uygulamaya ilişkin esaslar ise 11.10.2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 25 seri numaralı ÖTV Genel Tebliği ile belirlenmiştir. Ancak bu Tebliğ'de herhangi bir şekilde uygulamanın kapsamı ile ilgili 3 numaralı sirkülerde yapıldığı gibi bir belirleme yapılmamıştır.

Burada ayrı bir parantez açarak şunu da belirtmek ihtiyacı hasıl olmuştur. İster bu uygulamadan yararlansın ister yararlanmasın tüm mükellefler zaten bu vergiye karşılık olmak üzere baştan teminat da vermek durumunda kalıyorlar. Bu teminatların zamanında çözülmemesi de işin cabasıdır. Yani mükellefler hem iade uygulamasında çok yüksek bir vergi ödemekte, hem de baştan verdikleri teminatın çözümünü bekleyerek 2 kere mağdur olmaktadır. İade sisteminden yararlanan mükelleflerin bile, bu vergi için şirketlerine ayrı sermaye tahsis etmeleri gerekmektedir. Bunun da adı olsa olsa "ÖTV Sermayesi"dir.

## Tecil-terkin ile yeni iade uygulamalarında kapsam; İdarenin görüşü

Yukarıda, tecil-terkin uygulamasının kapsamı hakkında ortaya çıkan tereddütlere ilişkin olarak, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan 3 numaralı ÖTV Sirküleri'nde açıklamalarda bulunulduğunu ifade etmiştik.

Bununla birlikte, ilginç olan nokta ise tecil-terkin uygulamasını devre dışı bırakarak yerine iade sistemini getiren 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Karar'da "...imalinde imalatçılar tarafından kullanılması..." ifadesi kullanılmış ve bu hususta ayrıca ek bir açıklamada bulunulmamıştır. Dolayısıyla, devre dışı bırakılan tecil-terkin uygulamasının dayandığı madde metninde yer alan ifade ile iade sisteminin getirildiği Bakanlar Kurulu Kararı eki Karar'da yer alan ifadeler paralellik arz etmektedir. Zira halen yürürlükte olan ancak tecil oranı sıfırlanarak devre dışı bırakılan tecil-terkin uygulamasının dayanağı olan ÖTV Kanunu'nun 8. maddesinde yer alan "...imalinde kullanılmak..." ifadesi ile iade sistemini getiren ilgili BKK eki Karar'da yer alan "...imalinde imalatçılar tarafından kullanılması..." ifadeleri benzerlik göstermektedir. Bu nedenle bugüne kadar bahsi geçen uygulamaların birbirlerinin yerine getirildiğini söylemiştik.<sup>2 3</sup>

Bu ifade benzerliğinden hareketle, İdarenin iade sisteminde de, tecil-terkin uygulamasına yönelik olarak 2006 yılında yayınladığı 3 numaralı ÖTV Sirküleri'nde yaptığı açıklamalardaki esasları baz aldığı anlaşılmaktadır.

Zira Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinde de yayınlanan 85373914-135[52.01.07]-16 sayı ve 10.03.2014 tarihli muktezasında; söz konusu malların temizlik, test ve benzeri amaçlarla imal edilen derinin bünyesine girmeksizin yardımcı madde veya sarf malzemesi olarak kullanılması halinde bahse konu Kararname ve 25 seri numaralı ÖTV Genel Tebliği kapsamında iade uygulamasından yararlanılmasının mümkün olmayacağı ifade edilmiştir.

Yine aynı internet sitesinde yayınlanan 45404237-135[13.9]-339 sayı ve 26.12.2013 tarihli muktezada, parafinik yağların imalat sürecinde kauçuğun yumuşaklığını ve elastikiyetini sağlamak amacıyla üretilen mamulün bünyesi içerisinde doğrudan ilk madde ve malzeme niteliğinde girdi olarak kullanıldığı anlaşıldığından ÖTV'ye tabi olmayan körük imalatı için 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Karar'ın 1. maddesi ile 25 seri numaralı ÖTV Genel Tebliği kapsamında iade alınmasının mümkün olduğu ifade edilmiştir.

35672403-010.01[135-05-2013-1]-66 sayı ve 27.05.2014 tarihli muktezada ise, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların, (I) sayılı listenin dışında yer alan bir malın imalinde girdi olarak kullanılması (sonradan damıtma veya benzeri yöntemlerle ayrıştırılmış olması işlemi dahil) halinde, iade uygulamasından yararlanılmasının mümkün bulunduğu, söz konusu mallarının temizlik, test, yağlama ve benzeri amaçlarla imal edilen ürünün bünyesine girmeksizin yardımcı madde veya sarf malzemesi olarak kullanılması halinde ise iade uygulamasından yararlanılmasının mümkün bulunmadığı ifade edilmiştir.

Görüldüğü gibi yeni iade sisteminde de İdarenin görüşü tamamen 3 numaralı ÖTV Sirküleri'nde açıkladığı kriterlerle ile aynıdır. İlgili malların (I) sayılı listenin dışında yer alan bir malın imalinde ancak bünyesine girerek kullanılması şartından bahsedilmektedir. Halbuki gerek ilgili Kanun maddesinde gerek ilgili Bakanlar Kurulu Kararı'nda, yalnızca imalinde kullanılma şartından başka bir şart bulunmamaktadır. Sanırız bu hususu söz konusu uygulamanın gerekçesini inceleyerek vurgulamak daha etkili olacaktır.

## ÖTV'de (I) sayılı listede yer alan mallar için tecil-terkin uygulamasının gerekçesi

<sup>2</sup> Vergide Gündem Dergisi Şubat 2014'te yayımlanan "Problem Üreten Vergi: Özel Tüketim Vergisi" - Murat Demir

<sup>3</sup> Vergide Gündem Dergisi Kasım 2012'te yayımlanan "ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı liste uygulamalarında tecil terkin mekanizması yerine getirilen yeni iade sistemi"- Murat Demir

Gereğe geçmeden hemen belirtelim. Önce tecil-terkin sistemini incelememizin amacı bu sistemin kanun koyucu tarafından bir amaç doğrultusunda ve daha ÖTV Kanunu tasarlanırken kanun metnine dahil edildiği hususudur. Dolayısıyla yerine getirilen iade uygulamasında da benzer bir fayda aranmalıdır. Şimdi gelelim gereğe:

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 8/1. maddesinde düzenlenen madde metninin gerekçesi şu şekildedir:

*"Madde 8. - Bu madde ile özel tüketim vergisinin tecil edilmesine ilişkin hükümler düzenlenmiştir.*

*Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetveli; üzerindeki vergi yükünün çok az olması nedeniyle, akaryakıt ürünlerine yasal olmayan bir şekilde katılabilen ve kamuoyunda "solvent" olarak adlandırılan mallardan oluşmaktadır. Bu suretle haksız kazanç sağlanmasının ve taşıtların zarar görmesinin önlenmesi amacıyla söz konusu malların vergi tutarları, katılabilecekleri akaryakıt ürünlerinin vergi tutarlarına eşit hale getirilmiştir. Ancak bu malları girdi olarak kullanan imalatçılara yürürlükten kaldırılan akaryakıt fiyat istikrar payı tutarı dışında ek bir vergi yükü getirilmemesi amacıyla, maddenin (1) numaralı fıkrasında tecil-terkin müessesesi düzenlenmiştir. Bu suretle söz konusu malları, (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde girdi olarak kullanan imalatçıların, Bakanlar Kurulunca belirlenecek tutar dışında özel tüketim vergisi ödememeleri sağlanmaktadır."*

Tecil-terkin uygulamasının asıl amacı Kanun gerekçesinde net bir şekilde ifade edilmiştir. Buna göre, (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların akaryakıt ürünlerine karıştırılarak haksız kazanç elde edilmesinin önüne geçilmesi için (B) cetvelindeki ikame edilebilir malların birim ÖTV tutarının yüksek tutulduğu, ancak imalatında bu ürünleri kullanan sanayicilerin gereksiz yüklerle karşılaşmaması için de Bakanlar Kurulunca belirlenecek tutar dışında özel tüketim vergisi ödememeleri amacıyla tecil-terkin sisteminin getirildiği ifade edilmektedir.

Ayrıca, gerekçede "bu malları girdi olarak kullanan imalatçılara... ek bir vergi yükü getirilmemesi amacıyla" ve "(I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde girdi olarak" ifadeleri kullanılmıştır. Bu ifadelerde hiçbir şekilde yalnızca malın bünyesine fiziken giren mallardan bahsedilmemektedir. Gerekçede imalatla girdi olarak kullanılmasından bahsedilmektedir. Kaldı ki, Vergi Usul Kanunu'nun 275. maddesini hatırlamakta da fayda olacaktır. Anılan maddede tam olarak "İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder" ifadesi kullanıldıktan sonra madde metninin devamında hammadde, işçilik, genel üretim giderleri, genel yönetim giderlerinden mamule isabet eden pay (ihtiyari olarak), zorunlu mallarda ambalaj malzemeleri sayılmaktadır. Bu madde de göstermektedir ki, bir malın imalatı yalnızca bünyesine fiziki olarak katılan hammaddelerden değil üretim esnasında kullanılan tüm unsurlardan oluşmaktadır.

Öte yandan, İdare çıkardığı bir sirküler ile gerekçesi belli olan ve Kanun maddesinde sadece "imalinde kullanılma" şartı aranan bir uygulamada farklı kriterler aramıştır. Üstelik söz konusu sirkülerde geçen ifadeler oldukça da kafa karıştırıcıdır. Örneğin sonradan damıtma veya benzeri yöntemlerle ayrıştırılmış olması işlemi dahil malların imalinde girdi olarak kullanılma şartı aranırken; bir yandan da bu malların temizlik, test, yağlama ve benzeri amaçlarla imal edilen ürünün bünyesine girmeksizin yardımcı madde veya sarf malzemesi olarak kullanılması halinde uygulamadan yararlanılamayacağından bahsedilmektedir. Ancak yukarıda yer verdiğimiz açıklamalar göstermektedir ki, ne maddenin gerekçesinde ne de metninde böyle bir durumdan bahsedilmemektedir. Aksine, imalatla girdi olarak kullanılmasından bahsetmektedir. Zira biz bunu Vergi Usul Kanunu'nun 275. maddesinde sayılan girdiler olarak anlıyoruz.

Yine bir başka açıdan meseleyi ele alırsak, bu konudaki haklılığımız daha da ortaya çıkacaktır. O da ÖTV Kanunu'nun 8. maddesinin gerekçesinde açıklanan tecil-terkin uygulamasının getirilme amacıdır. Madde gerekçesinde özellikle akaryakıt ürünlerine (B) cetvelinde yer alan maddelerin karıştırılmasının önlenmesinde bu uygulamanın rolünden bahsedilmiştir. Bu şekilde hem haksız kazanç elde edilmekte hem de bu karıştırılmış yakıtları kullanan taşıtların zarar görebileceği belirtilmektedir. İşte bu sebeple de (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan mallara uygulanan birim ÖTV tutarı zaman içerisinde artırılarak (A) cetvelinde yer alan akaryakıtlara uygulanan vergi ile eşitlenmiş ve bu kaçığın önüne geçilmeye çalışılmıştır. Gerçekten de ÖTV Kanunu'nun ilk uygulamaya girdiği 2002 yılından itibaren, (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların birim vergi tutarlarının kaçakçılık amaçlı kullanımla mücadele için nasıl da zaman içerisinde artırıldığı ortadadır. Hatta bu hususu detaylı bir analiz ile bir başka yazımızda tespit etmiş ve bunun ancak sistem içerisinde kalan ve vergisini zamanında ödeyen mükellefe zazar getirmekten öteye gitmediğini vurgulamıştık.<sup>4</sup> Ancak, Kanun'un ilk tasarlandığı anda, bu uygulamadan ilgili malları imalat sürecinde

<sup>4</sup> Vergide Gündem Dergisi Eylül 2010'da yayımlanan "Özel Tüketim Vergisinde Teminat Uygulaması İle İlgili Sorunlar"- Murat Demir

kullanıcılarının olumsuz etkileneceği de öngörülerek tecil-terkin uygulaması Kanun'a ilave edilmiştir. Yani imalatçılara bu malları (I) sayılı liste dışındaki ürünlerin imalinde kullandıklarını sonradan ispat etme şartı getirilerek, daha ilk baştan verginin bir kısmının tecil edilerek düşük vergi ödenmesi imkanı getirilmiştir. Hatırlanacak olursa, daha sonra da YMM raporlarının ibrazı ile tahsil edilmeyen vergiler terkin edilmekteydi.

Ancak şunun altını tekrar çizmek istiyoruz, tecil-terkin uygulamasının getiriliş amacı vergi kaçığının önlenmesi için sanayicilerin sıkça kullandığı mallarda ÖTV birim tutarının artışı karşısında bu sanayicileri korumaktır. Dolayısıyla, tecil-terkin uygulaması bir anlamda vergi kaçığı ile mücadelede sanayicileri koruma uygulamasıdır. Zira (B) cetvelinde yer alan mallar sanayinin birçok dalında ciddi miktarlarda kullanılmaktadır. Üretim süreçlerinin çoğu bu malların kullanımı olmadan tamamlanamamaktadır. Peki, maddenin getiriliş amacına geri dönersek, nasıl olur da aynı yük altında kalan bu sanayicilerden bazılarının bu korumadan yararlandırılması diğerlerinin ise yüksek vergiye tabi tutulmasını savunabiliriz? Nasıl olur da kanun koyucunun amacı bu kadar sarihken, değişik bazı kriterlere göre bazı mükellefler üzerinde bu vergi yükü bırakılabilir? Bu durum Anayasa'ya aykırı olmaz mı? Vergi kaçığı ile mücadele ederken vergisini zamanında ve kanuna uygun şekilde ödeyen mükelleflerin bu şekilde cezalandırılması doğru mudur? Türkiye gibi üretimde daha rekabetçi olmayı hedefleyen bir ülkede, kanun koyucunun dahi önceden öngörerek Kanun maddesi ile düzenlediği bir koruma uygulaması bazı mükellefler açısından devre dışı bırakılmalı mıdır? Bu soruların cevapları elbette bellidir.

Ancak, İdarenin tecil-terkin uygulamasına ilişkin maddenin bu gerekçesinden uzak olarak, çıkardığı sirkülerde benimsediği kriterlerin Kanun'un amacına hizmet etmediği görülmektedir.

Esasında, İdarenin bu noktada bir belirleme yetkisi bulunmamaktadır. Bulunsa dahi bunun bir genel tebliğ ile genel düzenleyici işlem olarak yapılması gerekirdi. Zira tecil-terkin uygulamasına konu olan 8. maddede Mali İdareye herhangi bir yetki verilmezken, Kanun'un 10/2. maddesinde ise sadece tecil edilen verginin terkinine ilişkin usul ve esasların belirlenmesi yetkisi verilmiştir. Bu yetki, tecil-terkin kapsamında bulunacak mükellefleri belirleme yetkisi değildir elbette. Kaldı ki, İdare de böyle yetki kullanmamış yalnızca çıkardığı sirküler ile bu husustaki anlayışını ilan etmiştir. Dolayısıyla, bahsi geçen sirküleri sanki uygulama tebliği gibi dikkate almak da yanlıştır.

Bir sonraki bölümde ise şuna kadar tecil-terkin uygulaması için yapılan açıklamaların aynı zamanda iade sistemi için de geçerli olduğunu anlatmaya çalışacağız.

### **ÖTV'de (I) sayılı listede yer alan mallar için vergi iadesi uygulamasının gerekçesi**

Yukarıda ifade ettiğimiz gibi tecil-terkin uygulaması yerini iade sistemine bırakmıştır. Ancak yine yukarıda yer verdiğimiz muktezalarda da görüleceği üzere, İdare iade uygulamasında da 3 numaralı Sirkülerinde benimsediği şartları öne sürerek bazı mükelleflerin bu malları imalatta kullanmasına karşın iade uygulamasından hariç tutmaya devam etmektedir. Hatırlanırsa bir makalemizde de yeni iade uygulamasının bir kanun değişikliği yerine Bakanlar Kurulu Kararı ile ihdas edilmesinin yarattığı sıkıntıyı gündeme almıştık.<sup>5</sup> Zira BKK ile getirilen iade uygulamasında daha sonradan (B) cetveline eklenen bazı ürünlerin de kapsama dahil edilmesi ihtiyacı hasil olmuş, ancak bu husus atlandığı için mükellefler uzunca bir süre mağdur edilmiş ve nihayetinde daha sonra çıkarılan bir Karar ile uygulama normale dönebilmiştir. Tabii bu arada listeye yeni eklenen ürünleri kullanan mükellefler iade alamamış ve yüksek vergiler ödemek durumunda kalmışlardır.

İşte bu Bakanlar Kurulu Kararları ile getirilen düzenlemeler, ÖTV Kanunu'nun 12/4. maddesinde yer alan aşağıdaki yetki kullanılarak yapılmıştır.

*"(I) sayılı listedeki mallar için uygulanan maktu vergi tutarlarının, bu maddenin (2) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca Bakanlar Kurulu tarafından farklı tespit edilmesi halinde; Maliye Bakanlığı vergi farklılaştırmasını, verginin mükellefe veya vergiye tâbi işlemlere taraf olanlara iadesi yöntemi ile uygulamaya, teminat istemeye, bu teminatın türü, tutarı ve çözümüne ilişkin usul ve esaslar ile verginin iadesine ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."*

<sup>5</sup> Vergide Gündem Dergisi Şubat 2014'te yayımlanan "Problem Üreten Vergi: Özel Tüketim Vergisi" - Murat Demir

Madde metninde geçen aynı maddenin 2/a fıkrası ise şu şekildedir:

*“Bakanlar Kurulu, topluca veya ayrı ayrı olmak üzere;*

*a) (I) sayılı listedeki mallar için uygulanan maktu vergi tutarlarını, her bir mal itibarıyla en yüksek vergi tutarının yarısına kadar artırmaya, sifıra kadar indirmeye, bu sınırlar içinde mal cinsleri, özellikleri, kullanım yerleri veya ithalatın şekline göre farklı tutarlar tespit etmeye,*

*... yetkilidir.”*

Dikkat edilirse Kanun maddelerinde; Bakanlar Kuruluna (I) sayılı listede yer alan malların kullanım yerleri itibarıyla farklı tutarlar tespit etme; Maliye Bakanlığına ise böyle bir tespit halinde vergiye tâbi işlemlere taraf olanlara iade yöntemi ile bu tespitın uygulanması ve verginin iadesine ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi tanınmaktadır. Dolayısıyla, Maliye Bakanlığı'nın burada da Bakanlar Kurulu Kararında yer alan “...*imalinde imalatçılar tarafından kullanılması...*” ifadesini sınırlandırma yetkisi bulunmamaktadır. Bu sebeple de İdarenin vermiş olduğu muktezalarda “malın bünyesine girmeksizin yardımcı malzeme veya sarf malzemesi olarak kullanılması” hallerinde söz konusu uygulamadan yararlanılamayacağı görüşüne katılmıyoruz. Zira bu şekilde kullanılan mallar da neticede imalat sürecinde kullanılmaktadır. Kaldı ki, yasa koyucunun daha ulvi olan amacı düşünüldüğünde bu durumda bulunan mükellefler ile diğerleri arasında herhangi bir fark bulunmadığı da görülecektir. Bir mükellefin bu malları imalat sürecinde direkt hammadde olarak diğerinin ise yine imalat esnasında yardımcı malzeme olarak kullanmasının farklı bir hukuki durum yaratmaması gerekmektedir. En azından özellikle kanun koyucunun bu yönde bir iradesi bulunmazken. Bu kapsamda, Kanun maddelerinin lafzi yorumunun yanında amaçsal yorumunun da yapılarak uygulamaya gidilmesi faydalı olacaktır. Bu düşüncelerimizi geniş bir biçimde tecil-terkin uygulaması ile ilgili olan kısımda anlatmıştık.

Konu sadece bu yönüyle de değil bir başka yönüyle de Mali İdareyi böyle bir sınırlandırmadan alı koymaktadır. O da şudur: Yukarıda da ifade etmiştik, tekrar ifade edelim; aynı BKK ile tecil edilecek kısmı sıfırlanan ve bu sayede devre dışı bırakılan tecil-terkin uygulaması ile yine aynı BKK ile aynı uygulama temeline oturtulan iade sistemi birbirini ikame eden uygulamalardır. Bu sebeple de, bir önceki bölümde açıkladığımız 8/1. maddenin gerekçesinin mutlaka ikame uygulama olan iade sisteminin de ruhunu oluşturduğu kabul edilmeli ve gerek Bakanlar Kurulu gerek de Maliye Bakanlığı'nın yetkilerinin aynı şekilde son derece sınırlı olduğu kabul edilmelidir.

Aksi takdirde, kanun koyucu aynı kanunda bir maddede kendi belirlediği bir husustaki tasarruf hakkını bir başka maddede bir başka yöntem ile Bakanlar Kurulunun tasarrufuna bırakmış olur ki, bu da Anayasa'nın 7. maddesinde düzenlenen yasama yetkisinin TBMM dışında bir başka kuruma devredildiği anlamı taşıyacağından Anayasa'ya aykırı olur.

## **Sonuç**

ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malları imalat sürecinde kullanan birçok sanayici bulunmaktadır. Ancak bu ürünler için uygulanan birim vergi tutarı çok yüksektir. Hatta akaryakıt için uygulanan vergi tutarı ile aynı seviyededir. Hal böyle olunca, üretim sürecinde bir şekilde bu malları (I) sayılı liste dışında yer alan ürünlerin imalinde kullanılan mükellefler bu vergiyi indirim yoluyla gideremediğinden, tüm vergi yükü üzerlerinde kalmaktadır. İşte bu durumu kanun koyucu önceden görerek Kanun'da tecil-terkin sistemini ihdas etmiştir. Bu sayede, bu malları üretim sürecinde kullanan mükelleflerin vereceği taahhüt ile verginin çok önemli bir kısmı tecil edilerek hiç tahsil edilmemekte ve daha sonra şartların yerine geldiği anlaşıldığında ise tahsil edilmeyen bu vergi terkin edilmekteydi. Netice itibarıyla, sanayiciler de bu vergi yükünden birazcık prosedür ile uğraşarak kurtulabiliyordu.

Ancak İdare 2006 yılında yayınladığı bir Sirküler (3 numaralı Sirküler) ile tüm mükelleflerin bu haktan yararlanamayacağı ve yalnızca bu sirkülerde karışık bir mantık üzerine kurulmuş bir sürece sahip

mükelleflerin bu haktan yararlanabileceği düşüncesini ortaya koymuştur. Halbuki Kanun maddesinin getiriliş amacı ile böyle bir sınırlama birbiri ile uyuşmamaktadır.

2012 yılının Ekim ayında bir Bakanlar Kurulu Kararı ile de tecil-terkin uygulamasında tecil tutarı sıfırlanarak bu uygulama devre dışı bırakılmış, aynı Karar'da iade sistemine geçilmiştir. Özetle bu sistemde de yine üretimde ilgili malları kullanan sanayicilerin yüksek vergi yükünden kurtarılması hedeflenmiştir. Ancak bu sefer baştan verginin tamamı ödenerek daha sonra şartların yerine geldiğinin kanıtlanması ile fazla alınan verginin mükellefine iadesi söz konusu olmuştur. Amaç sanayiciyi korumakken neden "tecil-terkin"den iade sistemine geçildiği de ayrı merak konusudur!

Netice itibarıyla, bu 2 sistem birbirinin ikamesi olduğu için İdare de kapsam konusunda görüşünü değiştirmemiş ve kendisine yapılan mukteza başvurularına tecil-terkine istinaden yayınladığı sirkülerdeki aynı ifadeler ile cevap vermeye devam etmiştir.

Biz ise bu konuda şunu düşünüyoruz; tecil-terkin uygulamasında gerek madde metni gerek de maddenin gerekçesi incelendiğinde imalatla kullanılan maddelerin hiçbir ayrıma gidilmeden bu uygulamadan yararlanması gerekmektedir. Hal böyle olunca, ikame uygulama olan iade sisteminde de bu durum geçerli olmalıdır.

Bu düşüncemizi birkaç husus ile destekliyoruz. İlki tecil-terkin maddesinin gerekçesidir. Burada (B) cetvelindeki malların vergi tutarlarının, özellikle vergi kaçağı ile mücadele açısından yüksek tutulduğu ancak bunun sanayicileri de zor duruma sokabileceği öngörülerek, bu malları imalatla kullanan ve indirim yoluyla gideremeyecek sanayicilere (tecil edilen verginin daha sonra terkin ile) düşük tutarlı vergi ödeme imkanı getirilmiştir. Dolayısıyla, bu amaca bakıldığında imalat sürecinde herhangi bir şekilde bu malları kullananlara bu imkanın sağlanması gerekmektedir.

İkinci husus, Vergi Usul Kanunu'nun 275. maddesinde bir malın imalat sürecinde maliyetine giren unsurlar sayılmıştır. Buna göre, fiziken o malın bünyesine giren hammaddenin yanı sıra bu malın üretiminde kullanılan yardımcı maddeler, sarf edilen diğer malzemeler ve benzerlerinin de imalat sürecinin bir parçası olması nedeniyle o malın maliyet bedeli içerisinde yer alması gerektiği hususudur.

Yine bir başka husus, Kanun maddesinin lafzından da İdarenin Sirküler'de yaptığı gibi bir ayrıma gidilemeyecek oluşudur. İdare çıkardığı Sirküler ile yalnızca görüşünü beyan etmiştir, bu anlamda Kanun'dan gelen bir yetkisi bulunmadığı için hukuk yaratan bir idari işlem de tesis etmemiştir. Ancak bu durum mükellefler arasında sanki bir genel düzenleyici işlem algısı yaratmıştır. Kanun maddesindeki şart bellidir, bu malların (I) sayılı liste dışında bulunana malların imalinde kullanılmasıdır.

Devre dışı kalan tecil-terkin uygulamasının madde lafzı ve gerekçesi üzerinde bu kadar durmamızın bir sebebi bulunuyor. O da, aynı BKK ile yerine ihdas edilen iade sisteminin de aynı gerekçeler ile uygulamada olması gerektiğidir. Zira kanun koyucunun yetki verdiği Bakanlar Kurulu bir uygulamayı devre dışı bırakırken yerine aynı temele oturan bir başka uygulama getirebilmiştir. Pek tabii ki burada da kanun koyucunun daha ulvi olan amacına riayet edilmesi gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, tecil-terkinin kapsadığı alanın burada da dikkate alınması gerekecektir. Zira BKK eki Karar'da bu hususa dikkat edildiği, tecil-terkin uygulamasının yer aldığı Kanun maddesi ile aynı ifadelerin burada da kullanıldığı görülmektedir. Dolayısıyla tecil-terkin için yukarıda iddia ettiğimiz bu malları imalatında herhangi bir şekilde kullanan tüm sanayicilerin bu imkandan yararlanabilecek olması durumu, iade için de geçerli olmalıdır.

Son olarak şunu söylemek sanırız yanlış olmayacaktır; (I) sayılı listede yer alan ürünleri imalat sürecinde bir şekilde kullanan ve bu sebeple ÖTV üzerinde yük kalan tüm sanayicilerin şu anki iade sisteminden faydalanması gerekmektedir. Bu bir koruma uygulamasıdır. Ancak, İdarenin bunu Kanun'da yer almayan kriterlere bağlayarak bazı mükelleflerde uygulamaması, verginin yaratacağı yük dikkate alınmadan nihaileştirilmesi anlamına gelmektedir. Bunun ise idare hukukunda mükelleflerle İdareyi karşı karşıya getirmekten başka bir şeye yaramayacağı açıktır.

*Bu makalede yer alan açıklamalar, yazarının konu hakkındaki kişisel görüşünü yansıtmaktadır. Makaledeki bilgi ve açıklamalardan dolayı EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Mevzuatın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz.*