

**SİRKÜLER**  
**Sayı: 2010/93**

**İstanbul, 09.07.2010**  
**Ref: 4/93**

**Konu:**

**19 SERİ NUMARALI ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ YAYINLANMIŞTIR**

09.07.2010 tarih ve 27636 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 19 Seri No.lı ÖTV Genel Tebliği ile ÖTV Kanunu uygulamalarına ilişkin çeşitli konularda açıklamalar yapılmıştır.

**1 – Serbest Bölgeye Ve Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Teslimlerde ÖTV Uygulaması**

Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanununun 5/1 inci maddesiyle, yurt dışındaki müşterilere teslim edilen ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkan mallar ÖTV'den istisna edilmiştir.

Bu istisnanın uygulamasına ilişkin açıklamaların yapıldığı 1 Seri No.lı ÖTV Genel Tebliğinin (5.1.1.) bölümünde, yurt dışındaki müşteri tabirinin; ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade ettiği, ihraç konusu malların yurt dışına çıktığının gümrük beyannamesinin aslı veya ilgili gümrük idaresi, noter ya da yeminli mali müşavir tarafından onaylı örneğinin, ihracatın gerçekleştiği dönemdeki ÖTV beyannamesine eklenmek suretiyle tevsik edileceği belirtilmiştir.

Öte yandan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 12/1 inci maddesindeki serbest bölgedeki alıcıya veya yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılan teslimlerin ihracat teslimi sayılacağına dair hükümler, ÖTV Kanununda yer almamaktadır.

Aynı şekilde, KDV Kanununun 11/1 inci maddesi kapsamında Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimlerde KDV iadesi uygulamasına ilişkin 43 Seri No.lı ve özel fatura ile KDV istisnası uygulamasına ilişkin 61 Seri No.lı KDV Genel Tebliğlerinde yapılan düzenlemelerin ÖTV uygulaması açısından geçerliliği bulunmamaktadır.

Yukarıda yer verilen yasal mevzuat bilgileri sonrasında tebliğde;

- Serbest bölgelere veya yetkili gümrük antreposu işleticilerine yapılan teslimlerde ÖTV yönünden ihracat istisnası uygulanması mümkün olmadığı,
- Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara ÖTV kapsamına giren malların tesliminde ÖTV istisnası uygulanması veya tahsil edilen ÖTV'nin iadesinin söz konusu olmadığı,

- Serbest bölgeye veya Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara teslim edilecek malların ÖTV mükelleflerinden satın alınmasında, ÖTV Kanununun 8/2 nci maddesi kapsamında tecil-terkin uygulamasının olmayacağı,

açıklanmıştır.

## **2 – İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerde Süre**

ÖTV Kanununun 8/2 nci maddesiyle, ihraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ait ÖTV'nin, mükelleflerce ihracatçılardan tahsil edilmemesi şartıyla, bu mükelleflerin talebi üzerine vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacağı, söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen verginin terkin olunacağı hükme bağlanmıştır.

Ancak, ihraç kaydıyla teslimlerde KDV yönünden tecil-terkin uygulamasına ilişkin KDV Kanununun 11/1 inci maddesinin (c) bendinde, ihracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren onbeş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebileceğine dair hüküm bulunmasına rağmen, ÖTV Kanununda bu yönde bir hüküm yer almamaktadır.

Tebliğde, ÖTV Kanununun 8/2 nci maddesi uyarınca ihraç kaydıyla teslim edilen malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmemesi halinde, ilgili vergi dairesinden KDV Kanunu 11/1-c uygulaması açısından mücbir sebep gösterilerek ek süre alınmış olsa dahi, ÖTV Kanununda KDV Kanunundaki gibi bir mücbir sebep haline bağlı süre uzatımına dair düzenleme yer almadığından tecil edilen ÖTV'nin gecikme zammı (mücbir sebeplerin varlığı halinde tecil faizi) ile birlikte tahsil edileceği açıklanmıştır.

## **3 – Tecil-Terkin Kapsamında Satılan Malların İadesi**

ÖTV Kanununun 8/1 inci maddesinde, Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların (I) sayılı listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere tesliminde, 8/2 nci maddesinde ise Kanuna ekli listelerde yer alan malların ihraç kaydıyla teslimlerinde tecil edilecek ÖTV'ye ilişkin hükümlere yer verilmiş bulunmaktadır.

Söz konusu maddede, tecil-terkin şartlarına ilişkin hükümlere uyulmaması halinde tecil edilen verginin, vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirlenen gecikme zammı (mücbir sebep durumunda tecil faizi) ile birlikte tahsil edileceği belirtilmiştir.

Bu düzenlemeler kapsamında satın alınan malların, gerek Kanunda belirtilen yasal süreler içerisinde (8/1 inci maddedeki 12 ay, 8/2 nci maddedeki 3 ay), gerekse bu süreler geçtikten sonra iade edilmesi durumu, tecil-terkin şartlarının ihlal edilmesi sonucunu doğurduğundan, anılan madde kapsamında teslim edilen malların iade edilmesi durumunda tecil edilen verginin vade tarihinden itibaren gecikme zammı (mücbir sebep durumunda tecil faizi) ile birlikte tahsil edilecektir.

#### **4 – Petrol Rafinerilerinde Yakıt Olarak Kullanılan Mallarda Ötv Uygulaması**

Tebliğde, ÖTV Kanununun yürürlüğe girdiği 01.08.2002 tarihinden sonra petrol rafinerilerince imal veya ithal edilen ÖTV'ye tabi malların yine ÖTV'ye tabi malların imalatında yakıt olarak kullanılmasının ÖTV'ye tabi tutulması söz konusu olmayacağı açıklanmıştır.

#### **5 – (I) Sayılı Listedeki Malların İthalinde Alınan Teminat**

1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin "(I) Sayılı Listedeki Mallar İçin Gümrükte Alınacak Teminat" başlıklı (16.3.) bölümünde, ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listedeki malların ithalinde ÖTV Kanununun 16/4 üncü maddesi uyarınca bu bölümde belirlenen tutarda banka teminat mektubunun gümrük idarelerine verilmesi, bu şekilde teminat verilmediği sürece gümrükleme işleminin yapılmamasının uygun görüldüğü belirtilmiştir. Tebliğde, bu uygulamada banka teminat mektubuna göre daha likit değer olan Türk Lirasının da teminat olarak kabul edilmesinin mümkün olduğu açıklanmıştır.

#### **6 – Teminat Çözümü İşlemleri**

1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin "İthal Edilen Petrol Ürünlerinin Tesliminde Beyan Edilen ÖTV'ye Ait Bilgi Formunun (EK: 12) Düzenlenmesi ve Gümrük İdaresince Alınan Teminatın Çözümü İşlemleri" başlıklı (16.4.) bölümünün (e) bendinde ithalatçı imalatçıların (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları ithal edip 2002/4930 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 4 üncü maddesi kapsamında imalatta kullanmaları halinde bu kullanımın yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen üretim raporu ile tevsik edilmesi üzerine vergi dairesince (EK: 12) bilgi formu düzenlenerek ilgili gümrük idaresine gönderileceği belirtilmiştir. Ancak 19 Seri No.lu ÖTV Tebliğinde yapılan açıklamaya göre, tebliğin yayımı tarihinden (09.07.2010) itibaren, vergi dairelerince söz konusu formun düzenlenebilmesi için, yeminli mali müşavirlerce düzenlenen raporlarda imal edildiği belirtilen malların teslimine dair ÖTV beyanının da aranılması uygun görülmüştür.

Saygılarımızla,

**DENGE DENETİM YEMİNLİ  
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

#### **EK:**

19 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği

## TEBLİĞ

Maliye Bakanlığından:

**ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ**  
**SERİ NO: 19**

Bu Tebliğin konusunu 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu<sup>1</sup> uygulamalarına ilişkin açıklamalar oluşturmaktadır.

**1 – SERBEST BÖLGEYE VE TÜRKİYE'DE İKAMET ETMEYEN YOLCULARA YAPILAN TESLİMLERDE ÖTV UYGULAMASI**

Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanununun 5/1 inci maddesiyle, yurt dışındaki müşterilere teslim edilen ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkan mallar ÖTV'den istisna edilmiştir.

Bu istisnanın uygulamasına ilişkin açıklamaların yapıldığı 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin<sup>2</sup> (5.1.1.) bölümünde, yurt dışındaki müşteri tabirinin; ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade ettiği, ihraç konusu malların yurt dışına çıktığının gümrük beyannamesinin aslı veya ilgili gümrük idaresi, noter ya da yeminli mali müşavir tarafından onaylı örneğinin, ihracatın gerçekleştiği dönemdeki ÖTV beyannamesine eklenmek suretiyle tevsik edileceği belirtilmiştir.

Öte yandan, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun<sup>3</sup> 12/1 inci maddesindeki serbest bölgedeki alıcıya veya yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılan teslimlerin ihracat teslimi sayılacağına dair hükümler, ÖTV Kanununda yer almamaktadır. Bu nedenle serbest bölgelere veya yetkili gümrük antreposu işleticilerine yapılan teslimlerde ÖTV yönünden ihracat istisnası uygulanması mümkün değildir.

Aynı şekilde, KDV Kanununun 11/1 inci maddesi kapsamında Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimlerde KDV iadesi uygulamasına ilişkin 43 Seri No.lu<sup>4</sup> ve özel fatura ile KDV istisnası uygulamasına ilişkin 61 Seri No.lu<sup>5</sup> KDV Genel Tebliğlerinde yapılan düzenlemelerin ÖTV uygulaması açısından geçerliliği bulunmamaktadır. Bu nedenle Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara ÖTV kapsamına giren malların tesliminde ÖTV istisnası uygulanması veya tahsil edilen ÖTV'nin iadesi söz konusu değildir.

Ayrıca serbest bölgeye veya Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan teslimlerde ihracat istisnası uygulanmadığından, serbest bölgeye veya Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara teslim edilecek malların ÖTV mükelleflerinden satın alınmasında, ÖTV Kanununun 8/2 nci maddesi kapsamında tecil-terkin uygulamasının olmayacağı da tabiidir.

**2 – İHRAÇ KAYDIYLA YAPILAN TESLİMLERDE SÜRE**

ÖTV Kanununun 8/2 nci maddesiyle, ihraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ait ÖTV'nin, mükelleflerce ihracatçılardan tahsil edilmemesi şartıyla, bu mükelleflerin talebi üzerine vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacağı, söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen verginin terkin olunacağı hükme bağlanmıştır.

Ihracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun<sup>6</sup> 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunacaktır. Ancak ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların 213 sayılı Vergi Usul Kanununda<sup>7</sup> belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde, tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Ancak, ihraç kaydıyla teslimlerde KDV yönünden tecil-terkin uygulamasına ilişkin KDV Kanununun 11/1 inci maddesinin (c) bendinde, ihracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, en geç üç aylık sürenin dolduğu tarihten itibaren onbeş gün içinde başvuran ihracatçılara, Maliye Bakanlığınca veya Bakanlığın uygun görmesi halinde vergi dairelerince üç aya kadar ek süre verilebileceğine dair hüküm bulunmasına rağmen, ÖTV Kanununda bu yönde bir hüküm yer almamaktadır.

Bu çerçevede, ÖTV Kanununun 8/2 nci maddesi uyarınca ihraç kaydıyla teslim edilen malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmemesi halinde, ilgili vergi dairesinden KDV uygulaması açısından ek süre alınmış olsa dahi, tecil edilen ÖTV'nin gecikme zammı (mücbir sebeplerin varlığı halinde tecil faizi) ile birlikte tahsil edileceği tabiidir.

**3 – TECİL-TERKİN KAPSAMINDA SATILAN MALLARIN İADESİ**

ÖTV Kanununun 8/1 inci maddesinde, Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların (I) sayılı listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere tesliminde, 8/2 nci maddesinde ise Kanuna ekli listelerde yer alan malların ihraç kaydıyla teslimlerinde tecil edilecek ÖTV'ye ilişkin hükümlere yer verilmiş bulunmaktadır.

Söz konusu maddede, tecil-terkin şartlarına ilişkin hükümlere uyulmaması halinde tecil edilen verginin, vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesinde belirlenen gecikme zammı (mücbir sebep durumunda tecil faizi) ile birlikte tahsil edileceği belirtilmiştir.

Bu düzenlemeler kapsamında satın alınan malların, gerek Kanunda belirtilen yasal süreler içerisinde (8/1 inci maddedeki 12 ay, 8/2 nci maddedeki 3 ay), gerekse bu süreler geçtikten sonra iade edilmesi durumu, tecil-terkin şartlarının ihlal edilmesi sonucunu doğurduğundan, anılan madde kapsamında teslim edilen malların iade edilmesi durumunda tecil edilen verginin vade tarihinden itibaren gecikme zammı (mücbir sebep durumunda tecil faizi) ile birlikte tahsil edilmesi gerekmektedir.

#### **4 – PETROL RAFİNERİLERİNDE YAKIT OLARAK KULLANILAN MALLARDA ÖTV UYGULAMASI**

Mülga Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanununun<sup>8</sup> uygulanmasında, rafineri şirketlerince yapılan petrol ürünlerinin satışları akaryakıt tüketim vergisine tabi olup, akaryakıt tüketim vergisinin mükellefi bu verginin konusuna giren ürünlerin satışını yapan rafineri şirketleridir.

Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanununun 1/2/2000 tarihinden geçerli olmak üzere 4503 sayılı Kanunun<sup>9</sup> 8 inci maddesiyle yürürlükten kaldırılan 3 üncü maddesinde rafineri şirketleri için verginin matrahının, kendi tüketimleri için kullandıkları da dahil olmak üzere, verginin konusuna giren petrol ürünlerinin gümrüklü rafineri satış fiyatları olduğu hükmü yer almaktaydı.

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

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

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

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

#### **5 – (I) SAYILI LİSTEDEKİ MALLARIN İTHALİNDE ALINAN TEMİNAT**

1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin "(I) Sayılı Listedeki Mallar İçin Gümrükte Alınacak Teminat" başlıklı (16.3.) bölümünde, ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listedeki malların ithalinde ÖTV Kanununun 16/4 üncü maddesi uyarınca bu bölümde belirlenen tutarda banka teminat mektubunun gümrük idarelerine verilmesi, bu şekilde teminat verilmediği sürece gümrükleme işleminin yapılmamasının uygun görüldüğü belirtilmiştir.

Bu uygulamada banka teminat mektubuna göre daha likit değer olan Türk Lirasının da teminat olarak kabul edilmesi mümkündür.

#### **6 – TEMİNAT ÇÖZÜMÜ İŞLEMLERİ**

1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinin "İthal Edilen Petrol Ürünlerinin Tesliminde Beyan Edilen ÖTV'ye Ait Bilgi Formunun (EK: 12) Düzenlenmesi ve Gümrük İdaresince Alınan Teminatın Çözümü İşlemleri" başlıklı (16.4.) bölümünün (e) bendinde ithalatçı imalatçıların (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları ithal edip 2002/4930 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın<sup>10</sup> 4 üncü maddesi kapsamında imalatta kullanmaları halinde bu kullanımın yeminli mali müşavirler tarafından düzenlenen üretim raporu ile tevsik edilmesi üzerine vergi dairesince (EK: 12) bilgi formu düzenlenerek ilgili gümrük idaresine gönderileceği belirtilmiştir.

Ancak bu Tebliğin yayımı tarihinden itibaren, vergi dairelerince söz konusu formun düzenlenebilmesi için, yeminli mali müşavirlerce düzenlenen raporlarda imal edildiği belirtilen malların teslimine dair ÖTV beyanının da aranılması uygun görülmüştür.

Tebliğ olunur.

1 12/6/2002 tarih ve 24783 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.  
2 30/7/2002 tarih ve 24831 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.  
3 2/11/1984 tarih ve 18563 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.  
4 28/7/1994 tarih ve 22004 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.  
5 1/3/1997 tarih ve 22920 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.  
6 28/7/1953 tarih ve 8469 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.  
7 10/1/1961 tarih ve 10703 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.  
8 20/11/1984 tarih ve 18581 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.  
9 29/1/2000 tarih ve 23948 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.  
10 22/12/2002 tarih ve 24971 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.