

TEBLİĞ

Maliye Bakanlığından:

**ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ (IV) SAYILI LİSTE
UYGULAMA GENEL TEBLİĞİ**

6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun¹ 19 uncu maddesinin (c) bendi hükmüne göre, özel tüketim vergisi (ÖTV) 1 Ağustos 2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu Tebliğin konusunu, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (IV) sayılı listede yer alan mallara ilişkin hükümler ile bu hükümlerle ilgili olmak üzere adı geçen Kanunun uygulanmasına dair usul ve esaslara yönelik açıklamalar oluşturmaktadır.

I- MÜKELLEFİYET

A- VERGİNİN KONUSU

1. (IV) Sayılı Liste Kapsamındaki Mallarda Verginin Konusu

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca, bu Kanuna ekli (IV) sayılı listede yer alan malların ithali veya imal edenler tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV'ye tabidir.

ÖTV, konusuna giren her mal için bir kez uygulandığından, (IV) sayılı listedeki malların vergi uygulandıktan sonraki el değiştirmeleri vergiye tabi değildir. Örneğin, (IV) sayılı liste kapsamındaki saç spreyinin, imalatçısı tarafından pazarlama şirketine teslimi ÖTV'ye tabidir. Ancak, pazarlama şirketinin ve sonraki safhaların perakende veya toptan teslimi aşamalarında ÖTV aranmaz.

(IV) sayılı liste kapsamındaki mallardan daha önce ÖTV'ye tabi tutulmamış olanların, mahkeme satışı memurlukları ve icra daireleri dâhil olmak üzere, resmî veya özel kuruluşlarca müzayede yoluyla satışı ÖTV'ye tabidir. Ancak, daha önce ÖTV uygulanmış malların müzayede yoluyla satışlarında ÖTV uygulanmaz. Örneğin, televizyon imalatçısının, ürettiği ve stoklarında bulunan televizyonlarının icra yoluyla satılması halinde, bu satış vergiye tabidir. Bununla birlikte, bu mükellefin ÖTV'sini ödeyerek ithal ettiği televizyonların icra yoluyla satılması halinde, ÖTV uygulanmaz.

2. (IV) Sayılı Listenin Kapsamı

Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (IV) sayılı listede, genel itibarıyla, havyar ve havyar yerine kullanılan ürünler, kozmetik ürünleri, kürkler ve kürkten giyim eşyası, muzır neşriyat, sofras, mutfak, tuvalet, yazıhane, ev tezyinatı ve benzeri işler için bazı cam eşyalar, manikür ve pedikür takım ve aletleri, altın veya gümüş kaplama kaşık, çatal ve kaşık-çatal takımları, klimalar, ısıtıcılar, beyaz eşyalar, elektrik motorlu araçların motorunu çalıştırmaya mahsus araç pilleri, küçük ev aletleri, cep telefonu, telsiz-telefon cihazları, mikrofon, hoparlör, kulaklık, amplifikatörler, ses kayıt ve çalma cihazları, televizyon, projektör, kamera, ses ve görüntü cihazları, infrared ile çalışan uzaktan kumanda cihazı, inci ve kıymetli taşlardan mamul saat kayışları, tabancalar ve diğer ateşli silahlar ile sürgülü silahlar, kristal avizeler, bazı oyun eşyaları, hayvansal maddelerden süs eşyaları gibi mallar yer almaktadır.

(IV) sayılı listedeki tarife pozisyon numaralarında sınıflandırılan malların aksam ve parçaları, tek başlarına bu listede yer alan tarife pozisyon ve gümrük tarife istatistik pozisyon numaraları kapsamında ayrı bir mal olarak yer almamaları kaydıyla, ÖTV'ye tabi değildir.

ÖTV'nin konusuna giren malların tanımlanmasında, Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yer alan tanımlamalar dikkate alınır. Diğer mevzuatta yer alan tanımlar dikkate alınmaz. Ancak, Türk Gümrük Tarife Cetveli ve İzahnamesinde tanımlama veya açıklama olmadığı durumlarda, Gelir İdaresi Başkanlığınca yapılan belirleme ve açıklamalar doğrultusunda işlem tesis edilir.

3. Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (G.T.İ.P.) Numarasının Tespiti

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasında, Kanuna ekli listelerde yer alan malların Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlanan eşyalar olduğu hükmüne bağlanmıştır.

Dolayısıyla, ÖTV'ye tabi mallar, esas itibarıyla, Kanuna ekli listelerde, Türk Gümrük Tarife Cetvelindeki tarife, tarife alt pozisyon açılımları, G.T.İ.P. numaralarına yer verilmek suretiyle ve Türk Gümrük Tarife Cetvelinde tanımlandığı şekilde belirlenmiştir.

Bu bağlamda, ülkemizde bir malın Türk Gümrük Tarife Cetvelinin hangi G.T.İ.P. numarasında sınıflandırıldığı belirlenmesinde yetkili kurum Gümrük ve Ticaret Bakanlığı olup, yükümlülerin bu husustaki talepleri bu Bakanlığın Bölge Müdürlükleri tarafından ilgili mevzuatı çerçevesinde sonuçlandırılmaktadır.

4. Malın Sınıflandırıldığı G.T.İ.P. Numarasının veya Tanımının Değişmesi

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca, Kanuna ekli listelerdeki malların tarife numaralarında veya tanımlarında, Kanuna ekli listeler dışında yapılacak değişiklikler ÖTV uygulamasında hüküm ifade etmez.

Buna göre, (IV) sayılı listede yer alan bir malın, G.T.İ.P. numarasının veya tanımının değiştirilmek ya da kaldırılmak suretiyle başka bir G.T.İ.P. numarasına taşınması veya bu mal için yeni G.T.İ.P. numarası/numaraları ihdas edilmesi ve benzeri hallerde, (IV) sayılı listede değişiklik yapılmadığı sürece, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve bu Kanuna dayanılarak çıkarılan Bakanlar Kurulu Kararları ile Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği açısından uygulamada değişiklik olmaz.

Öte yandan, Maliye Bakanlığı, Kanuna ekli listelerdeki malların tarife numaralarında veya tanımlarındaki değişikliğin mahiyetini, Türk Gümrük Tarife Cetvelinde yapılan değişikliklere bağlı olarak açıklamaya yetkilidir.

B- TANIMLAR

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 2 nci maddesinde yer alan tanımlardan, (IV) sayılı liste uygulamasına ilişkin olanlara yönelik açıklamalar aşağıdadır.

1. İthalat

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendinde, verginin konusuna giren malların Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine girişi "ithalat" olarak tanımlanmıştır.

Bu kapsamda, 27/10/1999 tarihli ve 4458 sayılı Gümrük Kanununun² geçici ithalat ve hariçte işleme rejimleri ile geri gelen eşyaya ilişkin hükümleri uyarınca Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesine giren mallar da ithal edilmiş sayılır.

2. Teslim ve Teslim Sayılan Haller

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (e) bendinde "teslim", bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olarak tanımlanmıştır.

Ayrıca aynı maddenin,

• (2) numaralı fıkrasında, bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdiinin teslim hükmünde olduğu, malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyen da sürücüye tevdi edilmesinin de teslim olduğu, trampanın iki ayrı teslim hükmünde olduğu, kap veya ambalajların geri verilmesinin mutat olduğu hallerde teslimin, bunların içinde bulunan mallar itibarıyla yapılmış sayılacağı,

• (3) numaralı fıkrasında, vergiye tabi malların, vergiye tabi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi ile mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devrinin teslim sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla, teslim işleminde malın gönderildiği yere varmış olması şart değildir. Malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyen da sürücüye tevdi edilmesi ile teslim gerçekleşir. Trampa iki ayrı teslim sayıldığından, vergiye tabi bir malın karşılığının yine vergiye tabi bir mal olması halinde, her iki teslim ayrı ayrı ÖTV'ye tabidir.

ÖTV kapsamına giren malların depozito karşılığı geri verilmesi mutat olan kap ve ambalajlar içinde tesliminde vergileme, sadece kap ve ambalajların içindeki mallar için yapılır. Ancak ÖTV kapsamına giren malların, depozito karşılığı geri verilmesi mutat olmayan kap ve ambalajlarla birlikte tesliminde, bu mallar, kap ve ambalajı ile birlikte ÖTV'ye tabidir.

Vergiye tabi olan malların, vergiye tabi olan malların imali dışında, her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı veya işletmeden çekilmesi de teslim sayılır. Dolayısıyla, (IV) sayılı listedeki malların ÖTV'nin konusuna girmeyen bir malın imalinde kullanılması halinde teslim gerçekleşmiş sayılır. Ancak işletmede üretilen ÖTV'ye tabi bir malın aynı işletme bünyesinde ÖTV'ye tabi olan başka bir malın imalinde girdi olarak kullanılması vergiye tabi değildir.

Vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi teslim olarak kabul edilir. Bu çerçevede, vergiye tabi malların üçüncü şahıslara satılması ile personele ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi ya da özel amaçlarla işletmeden çekilmesi arasında, vergilendirme açısından bir fark yoktur.

Teslim ve teslim sayılan haller, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin³ (I/A/2 ve 3) bölümlerinde yapılan açıklamalara göre değerlendirilir.

C- VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinde vergiyi doğuran olay, işlemlerin özelliklerine göre ayrı ayrı tayin ve tespit edilmiştir.

Buna göre, (IV) sayılı liste kapsamındaki malların;

i. Tesliminde vergiyi doğuran olay, bunların imal edenler ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler tarafından teslimi,

ii. Tesliminden önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde vergiyi doğuran olay, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere, fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi,

iii. Kısım kısım tesliminin mutat olduğu veya bu hususta mutabık kalındığı hallerde vergiyi doğuran olay, her bir kısım teslimi,

iv. Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle satışında vergiyi doğuran olay, imalatçı tarafından bu malların komisyoncuya veya konsinyi işletmelere verildiği anda değil, bu malların komisyoncular veya konsinyi işletmeler tarafından alıcıya teslimi,

v. İthalatında vergiyi doğuran olay, Gümrük Kanununa göre gümrük yükümlülüğünün doğması, ithalat vergilerine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük beyannamesinin tescili anında meydana gelir.

Ç- MÜKELLEF VE VERGİ SORUMLUSU

1. Mükellef

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendi uyarınca, (IV) sayılı listedeki malları imal veya ithal edenler ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenler ÖTV mükellefidir.

(IV) sayılı listedeki malların imalatçılarına ilişkin ÖTV mükellefiyeti, imalat faaliyetine başlanmasından önce tesis ettirilir.

Öte yandan, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun⁴ 153 üncü maddesi uyarınca ÖTV mükellefiyeti tesis ettiren mükellefler, ÖTV'ye tabi işlemleri bulunmaması nedeniyle ÖTV mükellefiyetlerinin sona erdirilmesini, bir dilekçe ile bağlı oldukları vergi dairesine başvurmak suretiyle isteyebilir. Bu dilekçe üzerine mükellefiyet kaydı ilgili vergi dairesince terkin edilir.

Ancak Vergi Usul Kanununun 160 ncı maddesi hükmü uyarınca, mükellefin ÖTV'ye ilişkin mükellefiyet kaydının terkin edilmesi, mükellefin işi bırakmasından önceki döneme ilişkin yükümlülüklerini ortadan kaldırmayacağı gibi, bu tarihten sonra faaliyette bulunduğu tespit halinde, bu dönemlere ilişkin vergilendirmeye ve sahte belge düzenleme fiilini işleyenler hakkında kovuşturma yapılmasına ve ceza uygulanmasına da engel teşkil etmez.

2. Vergi Sorumlusu

2.1. Mükellefin Türkiye İçinde İkametgâhının, İşyerinin, Kanuni ve İş Merkezlerinin Bulunmaması Halinde Sorumluluk

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin (2) numaralı fıkrası kapsamında, ÖTV mükellefinin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni ve iş merkezlerinin bulunmaması halinde, verginin konusuna giren malları mükelleften teslim alanlar veya adına hareket edenler, ÖTV'nin beyanı ve ödenmesiyle ilgili ödevlerin yerine getirilmesinden mükellef gibi sorumludur.

2.2. Belgesiz Mal Bulundurulması Halinde Sorumluluk

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin (3) numaralı fıkrasına göre, fiilî veya kaydî envanter sırasında Kanuna ekli listelerdeki malların belgesiz olarak bulundurulduğunun tespiti halinde, belgesiz mal bulduran mükelleflere, bu malların alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen malın, tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan ÖTV, alışını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarh edilir. Bu tarhiyata vergi ziyası cezası uygulanır.

Dolayısıyla, bu kapsamda işlem tesis edilebilmesi için, mükellefiyetin veya mükellefiyeti gerektirecek faaliyetin bulunması ve söz konusu malların belgesiz olarak bulundurulduğunun fiilî veya kaydî envanter neticesinde tespit edilmesi gerekmekte olup, bu yönde herhangi bir tespit bulunmadığı sürece mezkûr düzenleme kapsamında ÖTV tarhiyatı yapılmaz. Örneğin, perakende satış yapan bir işletme nezdinde belgesiz olarak cep telefonu bulundurulduğunun tespiti halinde bulduran hakkında bu uygulama kapsamında işlem tesis edilecek olup, tarhiyat tutarının tespitinde, Kanunun geçici 6 ncı maddesinin de dikkate alınacağı tabiidir.

Öte yandan, belgesiz mal bulduran mükelleflere bu malları satanlara, bu satışları ile ilgili vergi inceleme raporuna dayanılarak ÖTV tarhiyatı yapıldığı takdirde, bu kapsamda ayrıca alıcıdan ÖTV ve buna ilişkin ceza aranmaz.

Ayrıca, (IV) sayılı liste kapsamındaki malların ithalatı, imal edenler tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı aşamaları ÖTV'ye tabi olduğundan, belgesiz olarak bulundurulduğu tespit edilen malların söz konusu safhalarda vergilendirildiğinin tespiti halinde de bu uygulama kapsamında işlem tesis edilmez.

II- İSTİSNALAR VE VERGİ İNDİRİMİ

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin (2) numaralı fıkrasında, Maliye Bakanlığının,

- Bu Kanunda yer alan istisna ve muafiyetlerin uygulanmasına,
- Verginin tecilinde alınacak teminatların türü ve miktarları ile tecil edilen verginin terkinine ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Söz konusu yetkiye dayanılarak, mezkûr Kanunda yer alan, (IV) sayılı listedeki mallara ilişkin istisna ve ihraç kayıtlı teslim uygulamalarının usul ve esasları aşağıda belirlenmiştir.

A- İHRACAT İSTİSNASI

1. ÖTV Mükelleflerinin İhracat Teslimleri

Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (IV) sayılı liste kapsamına giren malların ihracat teslimleri, Kanunun 5 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) ve (b) bentleri uyarınca;

- Teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılması,
- Teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi halinde ÖTV'den istisnadır.

Bu bağlamda, (IV) sayılı liste kapsamındaki malların, imalatçıları tarafından yurt dışındaki müşterilere teslim edilmesi ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkması halinde bu teslim ÖTV'den müstesnadır.

"Yurt dışındaki müşteri" tabiri; ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezleri yurt dışında olan alıcılar ile yurt içinde bulunan bir işletmenin yurt dışında faaliyet gösteren şubelerini ifade eder.

Söz konusu malların imalatçıları tarafından yurt dışındaki büro, temsilcilik, acente veya benzeri kuruluşlarına, buralarda tüketilmek veya satılmak üzere tesliminde de ihracat istisnası uygulanır. Uluslararası taşımacılığa ilişkin olarak; yabancı bayraklı gemilere, yabancı hava yolu firmalarının hava taşıma araçlarına ve yerli deniz ve hava taşıma araçlarına yapılan teslimler de ihracat teslimi olarak değerlendirilir. İstisna kapsamına giren teslimlere ilişkin işlem

veya ödemelerin yabancı deniz ve hava yolu firmalarının Türkiye'deki acenteleri tarafından yapılması istisnanın uygulanmasına engel değildir. Söz konusu teslimlerin ihracat istisnası kapsamında vergiden müstesna tutulabilmesi için gümrük çıkış beyannamesi ile tevsik edilmesi gerektiği tabiidir.

İhraç edilmeden önce yurt dışındaki alıcı adına hareket eden Türkiye'deki kişi ya da kuruluşlara veya bizzat alıcıya işlenmek ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmek üzere Türkiye'de teslim edilen mallar için ihracat istisnası uygulanmaz.

İhracat teslimine ilişkin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen faturalar ile uluslararası taşımacılığa ilişkin olarak yabancı bayraklı gemilere, yabancı hava yolu firmalarının hava taşıma araçlarına ve yerli deniz ve hava taşıma araçlarına ihracat istisnası kapsamında yapılan teslimler dolayısıyla düzenlenen faturalarda ÖTV hesaplanmaz.

İstisna kapsamında yapılan teslimler, ÖTV Beyannamesinin "İstisnalar ve İndirimler" bölümünün "İstisnalar" tablosundaki istisna türü listesinden "İhracat İstisnası" seçilerek beyan edilir.

ÖTV mükelleflerince ayrıca, beyannamenin "Ekler" bölümünde yer alan "İhracat İstisnası" tablosuna, istisna kapsamında yapılan teslimlere ilişkin gümrük çıkış beyannamesi ile satış faturasına ilişkin bilgiler ve Gelir İdaresi Başkanlığına istenebilecek diğer bilgiler girilir.

İhracata konu malların yurt dışına çıktığı,

• Gümrük beyannamesinin ilgili gümrük idaresi, noter ya da yeminli mali müşavir (YMM) tarafından onaylı örneği ile

• Yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen faturanın (uluslararası taşımacılığa ilişkin yabancı ve yerli deniz ve hava taşıma araçlarına yapılan teslimlerde, bu teslimlere ait faturanın) firma yetkililerince aslının aynı olduğuna dair bir şerh verilerek kaşe ve imza tatbik edilmek suretiyle onaylı fotokopisi

bir dilekçe ekinde ÖTV yönünden bağlı olunan vergi dairesine ibraz edilerek tevsik edilir.

Posta ve hızlı kargo taşımacılığı yolu ile yapılan ihracat teslimleri, kargo şirketi adına düzenlenen, malı yurtdışına gönderilen mükellefin bilgisinin yer aldığı ve gümrük müdürlüğü tarafından elektronik ortamda onaylanan elektronik ticaret gümrük beyannamesi ile tevsik edilir.

Sınır ticareti kapsamında yapılan ihracat, gümrük beyannamesi ile tevsik edilir. Bu durumda ayrıca, bir defaya mahsus olmak üzere sınır ticareti yetki belgesi de ibraz edilir.

2. ÖTV Ödenerek Satın Alınan Malların İhracat Teslimleri

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasında, ihraç edilen mallara ait alış faturaları veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilen ve beyan edilen ÖTV'nin ihracatçıya iade edilmesine imkân tanınmış olup, bu iadeye ilişkin usul ve esasları belirleme hususunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Bu kapsamda, (IV) sayılı listedeki 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 dâhil edilmiş olan ÖTV iade edilmez.

Örnek: İmalatçı (A)'nın ürettiği televizyonu ÖTV ödeyerek satın alan (B)'nin bu malı ihraç etmesi durumunda, (A)'nın satış faturasında gösterilen ve yine (A) tarafından beyan edilerek vergi dairesine ödenen ÖTV, (B) tarafından iade konusu yapılabilir. Ancak (B)'nin imalatçı (A)'dan satın aldığı söz konusu malı (C)'ye satması ve (C)'nin bu malı ihraç etmesi halinde, (A) tarafından beyan edilen ve (C)'nin satın aldığı televizyonun fiyatına dâhil edilmiş olan ÖTV, iade edilmez.

Aynı şekilde ÖTV ödenerek ithal edilen, (IV) sayılı liste kapsamındaki malın ithalatçısı tarafından ihraç edilmesi halinde, gümrük idaresine ödenen ÖTV ithalatçı-ihracatçı tarafından iade konusu yapılabilir. Ancak, ÖTV ödenerek ithal edilen malın, ithalatçısından satın alınarak ihraç edilmesi halinde ise ÖTV iade konusu yapılamaz.

ÖTV ödenerek ithal edilen veya yurt içinde ÖTV mükellefinden satın alınan malların ihracatında, ödenen ÖTV'nin iadesi için söz konusu malın, ithalatçısı veya yurt içinden satın alan tarafından, olduğu gibi (aynen) ihraç edilmiş olması şartı aranır.

İhraç edilen mallara ait ÖTV'nin iadesi, 429 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde⁵ belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde Standart İade Talep Dilekçesi ile talep edilir. Söz konusu ÖTV'nin iadesinin talep edilmesi halinde,

• İhracatçı adına düzenlenen ve üzerinde ÖTV'nin ayrıca gösterildiği fatura veya benzeri belge (ihraç edilen mal ithal edilmiş ise ithalatta düzenlenen gümrük beyannamesi ve verginin ödendiğini gösteren gümrük makbuzu),

• İhraç edilen mala ait gümrük beyannamesi,

• İhraç edilen mala ilişkin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenen fatura (uluslararası taşımacılığa ilişkin yabancı ve yerli deniz ve hava taşıma araçlarına yapılan teslimlerde, bu teslimlere ait fatura)

ihracatçının katma değer vergisi (KDV) yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Gümrük beyannamesi ile gümrük makbuzunun ilgili gümrük idaresi, noter ya da YMM tarafından onaylı örneği, diğer belgelerin ise aslının aynı olduğuna dair bir şerh verilerek kaşe tatbiki ve imzalanması suretiyle firma yetkililerince onaylı fotokopisi vergi dairesine verilir.

Bu belgelerin vergi dairesine ibrazı üzerine ilgili vergi dairesince, ihraç edilen malın alımına ait ÖTV'nin, mükellefi tarafından bağlı olduğu vergi dairesine (ithalatta gümrük idaresine) ödendiği teyit edilir. Bu teyitten sonra, ihraç edilen mala ait ÖTV, talebe göre, gümrük beyannamesi mal ihracından doğan KDV iadesi ile ilgili olarak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde (IV/E bölümü hariç) belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, nakden ve/veya mahsuben iade edilir. İhraç edilen malla ilgili olarak ÖTV'nin yanı sıra KDV iadesi de talep edilmiş olması

halinde, yukarıda belirtilen belgelerden KDV iadesi için ibraz edilmiş olanlar mükelleften ayrıca istenilmez, vergi dairesine ibraz edilen belgelerin şef ve müdür yardımcısı tarafından onaylı fotokopileri kullanılır.

3. İhraç Edilen Malların Geri Gelmesi

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi uyarınca, ÖTV mükelleflerince ihracat istisnası uygulanarak ihraç edilen malların, Gümrük Kanunu hükümlerine göre geri gelmesi halinde ithalatta ÖTV uygulanmaz.

Ancak, ihracatçıların ÖTV iadesinden yararlandığı ihracat işlemine konu malların veya ÖTV ödemeksizin ihraç kaydıyla satın alarak ihraç ettiği malların geri gelmesi halinde, gümrük idaresince geri gelen mallar için ithalatın yapıldığı tarih itibarıyla ÖTV uygulanır. Bu nedenle, geri gelen mallar için gümrük idaresi tarafından, ihracatçının ÖTV iadesinden veya tecil-terkin uygulamasından yararlanıp yararlanmadığı, yararlanmışsa yararlandığı tutar ihracatçının bağlı olduğu vergi dairesinden tespit edilir ve buna göre işlem yapılır. Bu tespit, ithalatçının adı-soyadı/unvanı, vergi kimlik numarası/T.C. kimlik numarası, geri gelen malın cinsi, miktarı, tutarı, ilgili bulunduğu gümrük beyannamesinin tarih ve sayısı ile diğer gerekli bilgiler ilgili vergi dairesine aktarılmak suretiyle yapılır.

İhraç kaydıyla yapılan teslimlere ilişkin olarak, ihraç kaydıyla teslimde bulunan mükellefin tecil edilen vergisi henüz terkin edilmemişse, ihracatçının ÖTV'yi gümrük idaresine ödediğinin tevsiki üzerine, vergi dairesince tecil edilen vergi gecikme zammı uygulanmaksızın terkin edilir.

4. Serbest Bölgelere Yapılan Teslimler

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasında, Kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimlerinde ÖTV istisnası uygulanabilmesi için;

- Teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılması,
- Teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm gereğince, yurt içinden serbest bölgelere yapılan teslimlerde, teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılması şartı gerçekleşmediğinden, ihracat istisnası uygulanmaz.

Öte yandan, serbest bölgelerden yurt dışına yapılan teslimler ÖTV'den müstesnadır. Serbest bölgelerden yurt dışına yapılan teslimlerde, gümrük beyannamesi düzenlenmemesi nedeniyle, (IV) sayılı listedeki malların serbest bölgeden ihracatı, serbest bölgeye giren mallar için düzenlenen gümrük beyannamesi ile birlikte gümrük idaresince onaylı serbest bölge işlem formlarıyla tevsik edilir. Dolayısıyla, söz konusu belgeler de ihracatın tevsikinde veya iade talebinde, ibrazı gerekli diğer belgelerle birlikte vergi dairesine verilir.

5. Yetkili Gümrük Antreposu İşleticisine Yapılan Teslimler

25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun⁶ 12 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasındaki, yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılan teslimlerin ihracat teslimi sayılacağına dair hükümler, Özel Tüketim Vergisi Kanununda yer almamaktadır.

Dolayısıyla, Özel Tüketim Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası gereğince, yetkili gümrük antreposu işleticilerine yapılan teslimlerde ÖTV yönünden ihracat istisnası uygulanmaz.

6. Türkiye'de İkamet Etmeyen Yolculara Yapılan Teslimler

Katma Değer Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamındaki, "Türkiye'de İkamet Etmeyenlere Özel Fatura ile Yapılan Satışlar (Bavul Ticareti)" ile "Yolcu Beraberi Eşya (Türkiye'de İkamet Etmeyenlere KDV Hesaplanarak Yapılan Satışlar)" uygulamalarına ilişkin olarak mezkûr Kanun ve Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde yer alan düzenlemelerin ÖTV uygulaması bakımından geçerliliği bulunmamaktadır.

Bu nedenle, Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara ÖTV kapsamına giren malların tesliminde ÖTV istisnası uygulanmaz veya tahsil edilen ÖTV iade edilmez.

B- DİĞER İSTİSNALAR

1. Güvenlik Kuruluşlarının Silah Alımlarına İlişkin İstisna

2.1. Kapsam

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendi ile (IV) sayılı listedeki 9302.00 ve 93.03 tarife pozisyonlarında yer alan malların (revolver, tabanca, ateşli ve sürgülü diğer silahlar, tüfekler, diğer cihazlar ve benzerlerinin) Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı, Milli İstihbarat Teşkilatı, Emniyet Genel Müdürlüğü ve Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğüne teslimi veya bunlar tarafından ithali vergiden istisna edilmiştir.

2.2. İstisna Uygulaması

İstisna uygulaması kapsamındaki malları bu kuruluşlara teslim eden mükellefler veya ithalatın yapılacağı gümrük idaresince, bu maddede sayılan kuruluşlardan sözü edilen malların resmî ihtiyaçlarında kullanılacağına dair onaylı bir belge/yazı istenir ve bu belgeye istinaden ÖTV uygulanmaksızın işlem yapılır.

ÖTV mükelleflerince, istisna kapsamında teslim edilen mala ait bilgiler ile bedeli, teslim tarihi ve alıcıya ait bilgilerin yer aldığı ve yanına kaşe tatbik edilerek imzalanan söz konusu belgenin/yazının bir fotokopisi, Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri gereğince muhafaza edilir ve talep edilmesi halinde ibraz edilir.

ÖTV mükellefleri, bu istisna kapsamındaki teslimlerinde hesaplanan ÖTV tutarını, fatura bedeline dâhil etmez, ancak fatura bedeline dâhil edilmeyen bu tutarı düzenlenen faturada "ÖTV Kanununun (7/4) Maddesi Kapsamında Hesaplanıp Fatura Bedeline Dâhil Edilmeyen ÖTV Tutarı TL'dir." şerhi ile gösterir.

İstisna kapsamında yapılan teslimler, ÖTV Beyannamesinin “İstisnalar ve İndirimler” bölümünün “İstisnalar” tablosundaki istisna türü listesinden “Güvenlik Kuruluşlarının Silah Alımlarında İstisna” seçilerek beyan edilir.

ÖTV mükelleflerince ayrıca, beyannamenin “Ekler” bölümünde yer alan “Güvenlik Kuruluşlarının Silah Alımlarında İstisna” tablosuna, istisna kapsamında yapılan teslimlere ilişkin güvenlik kuruluşunun yazısı ile satış faturasına ilişkin bilgiler ve Gelir İdaresi Başkanlığına istenebilecek diğer bilgiler girilir.

Bu kapsamda istisna uygulanan teslimlere ilişkin olarak, güvenlik kuruluşu yazısı ile faturanın aslının aynı olduğu işletme yetkililerince imzalanarak ve kaşe tatbik edilerek onaylanmış fotokopileri, Tebliğin (IV/C/3) bölümünde belirtilen süre içerisinde bir dilekçe ekinde vergi dairesine ibraz edilir.

2. Kamu Kurumlarına Bedelsiz Mal Teslimlerinde İstisna

2.1. Kapsam

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinde, (IV) sayılı listede yer alan malların genel ve katma bütçeli dairelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz olarak teslimi veya bunlar tarafından bedelsiz olarak ithalinin vergiden istisna olduğu hükmüne bağlanmıştır.

2.2. İstisna Uygulaması

İstisna uygulamasında, (IV) sayılı listede yer alan malların istisnadan yararlananlara bedelsiz olarak teslimi veya bunlar tarafından bedelsiz olarak ithali esastır. Sözü edilen mallar için nakdi veya aynı herhangi bir bedel ödenmesi halinde ÖTV istisnası uygulanmaz.

Söz konusu malların istisnadan yararlananlara tesliminde düzenlenecek faturalarda herhangi bir bedel gösterilmemesi şartıyla ÖTV hesaplanmaz.

Gümrük idarelerince, ithal işlemlerini yapanlardan, ithal edilen malların istisnadan yararlanan kurumlarca bedelsiz edinildiğini gösteren belgeler aranır. Yurt içi teslimlerde de mükelleflerce, istisnadan yararlanan kurumlardan sözü edilen malların bedelsiz edinildiğine dair bir yazı istenir.

ÖTV mükellefleri, bu istisna kapsamındaki teslimlerine ilişkin düzenlenen faturaya “ÖTV Kanununun (7/5) Maddesi Kapsamında İstisna Olduğundan ÖTV Hesaplanmamıştır.” şerhini ekler.

İstisna kapsamında yapılan teslimler, ÖTV Beyannamesinin “İstisnalar ve İndirimler” bölümünün “İstisnalar” tablosundaki istisna türü listesinden “Kamu Kurumlarına Yapılan Bedelsiz Teslimlerde İstisna” seçilerek beyan edilir.

ÖTV mükelleflerince ayrıca, beyannamenin “Ekler” bölümünde yer alan “Kamu Kurumlarına Yapılan Bedelsiz Teslimlerde İstisna” tablosuna, istisna kapsamında yapılan teslimlere ilişkin faturaya ait bilgiler ve Gelir İdaresi Başkanlığına istenebilecek diğer bilgiler girilir.

Bu kapsamda istisna uygulanan teslimlere ilişkin olarak, istisnadan yararlanan kurum yazısı ile faturanın aslının aynı olduğu işletme yetkililerince imzalanarak ve kaşe tatbik edilerek onaylanmış fotokopisi Tebliğin (IV/C/3) bölümünde belirtilen süre içerisinde bir dilekçe ekinde vergi dairesine ibraz edilir.

3. Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7 nci Maddesinin Birinci Fıkrasının (6) Numaralı Bendi Uygulaması

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi uyarınca, Gümrük Kanununun;

- 167 nci maddesi [5 numaralı fıkrasının (a) bendi ile 7 numaralı fıkrası hariç],
- Geçici ithalat rejimine ilişkin,
- Hariçte işleme rejimine ilişkin,
- Geri gelen eşyaya ilişkin

hükümleri kapsamında gümrük vergisinden muaf veya müstesna olan malların ithali ÖTV’den istisnadır.

Öte yandan, Özel Tüketim Vergisi Kanununun 5 inci maddesinde düzenlenen ihracat istisnası ile 8 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasında düzenlenen ihraç kaydıyla teslimlerde verginin tecil ve terkin edilmesi uygulamasından yararlanılarak ihraç edilen, ancak Gümrük Kanununun 168, 169 ve 170 inci maddelerinde belirtildiği şekilde geri gelen eşyanın ithalat istisnasından faydalanabilmesi için, bu eşya ile ilgili olarak ihracat istisnası dolayısıyla iade alınan veya tecil-terkin uygulamasından faydalanılan miktarın gümrük idaresine ödenmesi veya bu miktar kadar teminat gösterilmesi şarttır.

4. Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7 nci Maddesinin Birinci Fıkrasının (7) Numaralı Bendi Uygulaması

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi gereğince, Gümrük Kanununun,

- Transit, gümrük antrepo, dâhilde işleme, gümrük kontrolü altında işleme rejimlerine tabi tutulan,
 - Serbest bölgeler ve geçici depolama yerleri hükümlerinin uygulandığı
- mallar ÖTV’den istisnadır.

Bu kapsamda, dâhilde işleme rejimi, ihracatı taahhüt edilen ürünlerin elde edilmesinde kullanılan malların, ithalat vergileri ödenmeksizin ithal edilmesine imkân sağlayan bir rejim olup, (IV) sayılı listede yer alan malların dâhilde işleme rejimi kapsamında ithali, ÖTV’den istisnadır. Ancak, dâhilde işleme rejimi kapsamında olsa dahi; imalatla kullanılan malların yurt içinden temin edilmesi ile fiilen ihraç edilmeyen malların imalinde kullanılan malların ithal edilmesi hallerinde bu kapsamda ÖTV istisnası uygulanmaz.

Bunun yanı sıra, (IV) sayılı listede yer alan malların söz konusu rejimler dışında kullanılması, sarfi veya yurt içine tesliminin genel hükümler çerçevesinde vergilendirileceği tabiidir.

Ayrıca, Kanunun 16 ncı maddesinde; Gümrük Kanunu ve diğer kanunlar gereğince gümrük vergisi teminata bağlanarak işlem gören mallara ait ÖTV'nin de aynı usule tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, başta Gümrük Kanununun 118 inci maddesi olmak üzere ilgili mevzuat hükümleri gereğince, gümrük vergisi teminata bağlanarak ithal edilen mallara ait ÖTV de teminata bağlanır.

5. Gümrüksüz Satış Mağazalarına Yapılan Teslimler ile Bu Mağazalar Tarafından Yapılan Teslimler

Gümrük Kanunu uyarınca, gümrüksüz satış mağazaları gümrük antreposu sayıldığından, bu mağazalar tarafından ÖTV'nin konusuna giren malların ithali Özel Tüketim Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi uyarınca vergiden müstesnadır. Bu mağazalar tarafından ithal edilen mallar antrepo rejimi kapsamında olduğu sürece ÖTV uygulanmaz. Bu malların, Gümrük Kanununun 167 nci maddesi kapsamında gümrük vergisinden muaf olarak ithalinde de Kanunun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi uyarınca ÖTV istisnası uygulanır.

Ancak, yurt içindeki ÖTV mükellefleri tarafından imal edilerek gümrüksüz satış mağazalarına teslim edilen mallar T.C. Gümrük Bölgesinden çıkmadığından ve gümrüksüz satış mağazaları yurt dışındaki müşteri kapsamına girmediğinden, bu teslimlerde ÖTV yönünden ihracat istisnası uygulanmaz. Yurt içindeki mükelleflerin serbest dolaşımdaki mallarının bu mağazalara tesliminde antrepo rejimi uygulanması söz konusu olmadığından, ÖTV mükelleflerinin bu mağazalara yaptığı teslimlerde Kanunun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendine göre istisna uygulanması da mümkün değildir.

C- İHRAÇ KAYITLI TESLİMLERDE VERGİNİN TECİLİ VE TERKİNİ

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin (2) numaralı fıkrasıyla, 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 edileceği, söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen verginin terkin olunacağı hükme bağlanmıştır.

1. Kapsam

(IV) sayılı liste kapsamındaki malların ihraç edilmek üzere ihracatçılara tesliminde hesaplanan ÖTV'nin ihracatçıdan tahsil edilmemesi şartıyla, ÖTV mükelleflerinin talebi üzerine tecil edilmesi mümkündür.

Bu uygulama, ihracatçının doğrudan ÖTV mükelleflerinden satın aldığı malların, olduğu gibi (aynen) ihraç edilmesi halinde geçerlidir.

İhraç kaydıyla yapılacak teslimler için cins, nitelik, tutar veya miktar konusunda bir sınırlama yoktur.

Serbest bölgeye yapılan teslimlerde ihracat istisnası uygulanmadığından, serbest bölgeye teslim edilecek malların ÖTV mükelleflerinden satın alınmasında tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem tesis edilemez. Ancak, serbest bölgelerden yurt dışına yapılan ihracat teslimleri ÖTV'den müstesna olduğundan, ihraç kaydıyla teslim edilen malların serbest bölgeden ihraç edilmesi durumunda, serbest bölgedeki alıcıya yapılan teslimlerde tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılması mümkündür.

Tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınmakla birlikte, malın sonraki aşamada tekrar teslimine konu edildikten sonra bu aşama tarafından ihracatın yapılmış olması halinde, bu durum tecil-terkin şartlarının ihlal edilmesi sonucunu doğurduğundan buna göre işlem yapılır. Ancak, merkezi yurt içinde bulunan bir firma tarafından yurt içinden tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınıp serbest bölgedeki şubesi aracılığıyla ihraç edilen mallara ilişkin olarak mükellef tarafından beyan edilerek tecil edilen ÖTV, serbest bölgedeki şubenin merkezden ayrı mükellefiyetinin bulunmaması veya kendi adına müstakilen faaliyet göstermiyor olması kaydıyla, terkin edilir. Merkez tarafından serbest bölgedeki şubeye mal gönderimlerinin ilgili diğer mevzuat gereğince şube adına fatura düzenlenmek suretiyle yapılması bu yönde işlem tesisine engel teşkil etmez.

2. Verginin Tecili

İhraç kaydıyla teslimde bulunan ÖTV mükellefleri tarafından düzenlenen faturada, hesaplanan ÖTV ayrıca gösterilir ve faturaya "ÖTV Kanununun (8/2) Maddesine Göre İhraç Edilmek Üzere Teslim Edilmiş Olup ÖTV Tahsil Edilmemiştir." ibaresi yazılır.

Bu uygulama kapsamında yapılan teslimler beyannamenin "Matrah ve Vergi Bildirimi" bölümündeki "Teslimler" tablosu ile "Tecil" bölümündeki "İhraç Kaydıyla Satılan Mallara Ait Teciller" tablosunun her ikisinde de beyan edilir.

Vergi dairesi, mükellefin bu beyanına göre gerekli tarhiyat işlemini yaptıktan sonra, ihraç kaydıyla teslimlere ait ÖTV tutarını tecil eder.

3. Verginin Terkini

İhraç kaydıyla teslim edilen malın, ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihracatın gerçekleşmesi halinde, tecil edilen verginin,

• Malın ihraç edildiğini gösteren gümrük beyannamesinin,

• Malın serbest bölgeden ihracatında ayrıca örneği Tebliğ ekinde (EK:1) olarak yer alan "Serbest Bölgelerden Yapılan İhracat Teslimlerine İlişkin Bildirim" ile giriş ve çıkışla ilgili serbest bölge işlem formlarının

aslı veya ilgili gümrük idaresi, noter ya da YMM tarafından onaylanmış örneği ile ÖTV mükellefinin ihraç kaydıyla teslimine ilişkin faturanın aslının aynı olduğu işletme yetkililerince imzalanarak ve kaşe tatbik edilerek onaylanmış fotokopisi vergi dairesine verilmek suretiyle terkinin sağlanır.

Malın serbest bölgeden ihraç edilmiş olması halinde terkin işleminden önce, ihraç edilen malın serbest bölgeye girişi ve serbest bölgeden yurt dışına çıkışıyla ilgili serbest bölge işlem formlarındaki bilgiler, vergi dairesince ilgili serbest bölge müdürlüğünden teyit edilir.

4. İhraç Kaydıyla Yapılan Teslimlerde İhracatın Süresinde Gerçekleşmemesi

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca, ihracatın bu uygulama kapsamında belirlenen şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi halinde tecil edilen vergi, vade tarihinden itibaren 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun⁷ 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte ÖTV mükellefinden tahsil edilir. Ancak ihracatın Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle süresinde gerçekleşmemiş olması halinde, tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

Bu çerçevede, 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 gecikme zammı (mücbir sebeplerin varlığı halinde tecil faizi) ile birlikte tahsil edilir.

5. İhraç Kayıtlı Teslim Edilen Malın ÖTV Mükellefine İadesi

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin (2) numaralı fıkrası kapsamında satın alınan malın, gerek Kanunda belirtilen süre (teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay) içerisinde, gerekse bu süre geçtikten sonra iade edilmesi durumu, tecil-terkin şartlarının ihlal edilmesi sonucunu doğurduğundan, bu uygulama kapsamında teslim edilen malın iade edilmesi halinde tecil edilen vergi, vade tarihinden itibaren gecikme zammı (mücbir sebeplerin varlığı halinde tecil faizi) ile birlikte ÖTV mükellefinden tahsil edilir.

Ç- İSTİSNALARIN SINIRI

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre, ÖTV ile ilgili istisna veya muafiyetler, ancak Özel Tüketim Vergisi Kanununa hüküm eklenmek veya bu Kanunda değişiklik yapılmak suretiyle düzenlenir. Diğer kanunlarda yer alan istisna veya muafiyet hükümleri ÖTV bakımından uygulanmaz.

Dolayısıyla, söz konusu düzenleme ile bu Kanunun yürürlüğe girmesinden önce veya sonra diğer kanunlarla, bu Kanun dışında düzenlenmek suretiyle getirilmiş veya getirilecek olan istisnaların ÖTV açısından geçersiz olması sağlanmıştır.

Örneğin, bir kurumun kuruluş kanununda alımlarının her türlü vergi, resim, harç, pay ve fondan muaf olduğuna dair hüküm bulunması, bu kurumun alımlarında ÖTV uygulanmasına engel teşkil etmez.

Öte yandan, mezkûr fıkra, uluslararası anlaşmalardaki ÖTV'ye ilişkin istisna ve muafiyet hükümleri saklı tutulmuş olup, bu hükümler Özel Tüketim Vergisi Kanunu ile sınırlı olmaksızın uygulanır.

D- VERGİ İNDİRİMİ

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 9 uncu maddesiyle, vergiye tabi malların, yer aldıkları listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde, ödenen verginin, Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre, imal edilen mal için ödenecek vergiden indirilmesi suretiyle, ÖTV'nin her mal için bir kez uygulanması öngörülmüştür.

Buna göre, vergisi ödenerek ithal edilen veya ÖTV mükelleflerinden satın alınan bir malın aynı listede yer alan başka bir malın imalinde kullanılması halinde, kullanılan mala isabet eden ÖTV tutarı, imal edilen malın teslimine ilişkin hesaplanan ÖTV tutarından indirilebilir.

Bu şekilde indirim konusu yapılabilecek azami ÖTV tutarı, satın alınan mala ait ödenen ÖTV tutarını aşamayacağı gibi, bu malın girdi olarak kullanılması suretiyle üretilen malın teslimine ilişkin hesaplanan ÖTV tutarını da geçemez.

Bununla birlikte, ÖTV ödenerek satın alınan malın aynı listede yer alan vergiye tabi başka bir malın imalinde kullanılması sonucu, ödenen verginin tamamının hesaplanan vergiden indirilememesi durumunda indirilemeyen vergi iade edilmez.

Diğer taraftan, indirim uygulamasından yararlanabilmesi için imal edilerek teslim edilen malın ÖTV'sinin beyan edilmesi gerekir. Ayrıca imal edilen malın istisna kapsamında teslim edilmesi halinde bu malın imalinde kullanılan mallar için yüklenen ÖTV'nin indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.

(IV) sayılı listede yer alan bir malın imalinde kullanılmakla birlikte, Kanuna ekli diğer listeler kapsamında olan mallar dolayısıyla ödenen ÖTV'nin malın tesliminde hesaplanan ÖTV'den indirimi mümkün değildir.

Öte yandan, indirim konusu yapılamayan veya indirim yoluyla telafi edilemeyen ÖTV, ilgili mevzuata göre maliyet veya gider unsuru olarak dikkate alınabilir.

III- MATRAH, ORAN, TUTAR, YETKİ VE MÜTESELSİL SORUMLULUK

A- MATRAH

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca, (IV) sayılı listedeki mallar için verginin matrahı, bu malların teslimi ve ithali ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışında, hesaplanan ÖTV hariç KDV matrahını oluşturan unsurlardan teşekkül eder.

1. Yurt İçi Teslimde Matrah

ÖTV matrahına esas alınan KDV matrahının tespitinde, Katma Değer Vergisi Kanununun 20 ilâ 27 nci maddeleri ile bu maddelere ilişkin Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde yapılan açıklamalar dikkate alınır.

Katma Değer Vergisi Kanununun 20 nci maddesine göre, teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olup; bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade etmektedir.

Ayrıca, aynı Kanunun 24 üncü maddesinde belirtilen unsurlar matraha dâhil edilmekte, 25 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre, mükellefin düzenlediği fatura veya benzeri vesikalarda gösterilen ticari teamüllere uygun iskontolar ise matrahtan indirilebilmektedir. Bunun yanı sıra, mezkûr Kanunun 26 ncı maddesi uyarınca, bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrilmekte, cari kuru belli olmayan dövizlerin Türk parasına çevrilmesine ilişkin esaslar ise Maliye Bakanlığınca belirlenmektedir.

Dolayısıyla, (IV) sayılı listedeki mallar bakımından ÖTV matrahı, işlemin karşılığını teşkil eden bedel olup, teslim edilen mal karşılığında her ne nam adı altında olursa olsun alıcıdan alınan bedeller, teslim edilen malın ÖTV matrahına dâhildir.

Teslimi yapılan mala ilişkin satış anında veya daha sonraki bir tarihte ortaya çıkan vade farkı, fiyat farkı, faiz gibi çeşitli gelirler ÖTV matrahına dâhildir.

Bununla birlikte, mükellefin düzenlediği faturada ayrıca gösterdiği ticari teamüllere uygun iskontoların ÖTV matrahından indirilmesi mümkündür.

Öte yandan, Özel Tüketim Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin (3) numaralı fıkrası ve Katma Değer Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca, gümrük depolarında ve müzayede mahallerinde yapılan satışlarda ÖTV matrahı kesin satış bedelidir.

İmalatçı satış bedelinin emsal bedeline göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde matrah olarak emsal bedel esas alınır. ÖTV'ye tabi malların mükellefler tarafından kullanılması, sarfi, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi durumunda da matrah olarak emsal bedel esas alınır.

2. İthalatta Matrah

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin (3) numaralı fıkrası ile Katma Değer Vergisi Kanununun 21 inci maddesi uyarınca, (IV) sayılı listede yer alan malların ithalinde ÖTV'nin matrahı;

• İthal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dâhil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilen değeri,

• İthalat sırasında ödenen her türlü vergi (ÖTV ve KDV hariç), resim, harç ve paylar,

• Gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile malın bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi ödemelerden oluşmaktadır.

B- ORAN, TUTAR VE YETKİ

1. Oran ve Tutar

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 12 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında, Kanuna ekli listelerde yer alan mallardan, karşılarında belirtilen tutar ve/veya oranlarda ÖTV alınacağı hükme bağlanmış olup, (IV) sayılı listede bütün mallar için nispi vergi oranı öngörülmüştür.

Ancak, Kanunun geçici 6 ncı maddesinde, 31/12/2023 tarihine kadar, (IV) sayılı listede yer alan 8517.12.00.00.11 G.T.İ.P. numaralı malların karşısında gösterilen orana göre hesaplanan verginin, bu malların her bir adedi için 40 TL'den az olması halinde, orana göre hesaplanan vergi yerine her bir adet için 40 TL vergi alınacağı ve Bakanlar Kurulunun bu tutarı sifira kadar indirmeye, üç katına kadar artırmaya yetkili olduğu hüküm altına alınmıştır. Söz konusu tutar, 12/10/2011 tarihli ve 2011/2304 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı⁸ eki Kararın 3 üncü maddesiyle 100 TL'ye, 31/12/2013 tarihli ve 2013/5761 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı⁹ eki Kararın 6 ncı maddesi ile de 120 TL'ye yükseltilmiştir.

Buna göre, 31/12/2023 tarihine kadar, mezkûr listenin "8517.12.00.00.11 Alıcısı bulunan verici portatif (cellular) telsiz telefon cihazları" sırası kapsamındaki mallar için Bakanlar Kurulunca belirlenen tutardan düşük olmamak üzere nispi vergi uygulanır.

2. Yetki

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 12 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre Bakanlar Kurulu topluca veya ayrı ayrı olmak üzere;

• (IV) sayılı listedeki mallar için belirlenen oranları sifira kadar indirmeye, %25'e kadar artırmaya,

• Listede gümrük tarife pozisyonu veya tarife alt pozisyonu olarak yer alan malların her biri için belirlenmiş olan oranların alt ve üst sınırları içinde kalmak suretiyle, bu pozisyonların altında yer alan mallar itibarıyla farklı vergi oranları belirlemeye

yetkilidir.

C- MÜTESELSİL SORUMLULUK

1. Mütteselsil Sorumluluğun Kapsamı

Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinde, mal alım-satımı ile hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, alım-satıma taraf olanların, hizmetten yararlananların ve aralarında doğrudan veya hısımlık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanların mütteselsilen sorumlu olacağı, ancak mütteselsilen sorumluluğun nihai tüketiciler için söz konusu olmayacağı, mütteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği hükme bağlanmıştır.

Bu yetkiye dayanılarak, ÖTV mükellefinin, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (IV) sayılı liste kapsamındaki malların teslimine ait ÖTV'yi Hazine'ye intikal ettirmediğinin tespit edilmesi halinde, satıcı (ÖTV mükellefi) tarafından mal teslim edilen nihai tüketici gerçek kişiler dışındaki mükelleflerin, bu işleme ilişkin olarak Hazine'ye intikal etmeyen ÖTV'den, satıcı ile birlikte mütteselsilen sorumlu tutulması uygun görülmüştür.

2. Mütteselsil Sorumluluğu Kaldıran Haller

Alıcıların, ÖTV dâhil toplam işlem bedelini;

• 19/10/2005 tarihli ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu¹⁰ hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar vasıtasıyla ödemeleri ve bankaya yapılan ödeme sırasında düzenlenen belgede satıcının (veya adına hareket edenlerin) adı-soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile banka hesap numarasını ve vergi kimlik numarasını doğru olarak yazdırmaları,

• Çekle ödemiş olmaları halinde, çekin 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun¹¹ 785 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında düzenlenmiş olması,

• Kredi kartı (faturada yer alan kişi veya kuruma ait) veya kamu kurum ve kuruluşları aracılığıyla (ön ödeme avansı şeklinde kamu kurum ve kuruluşlarının veznesine ödeme gibi) ödemiş olmaları,

• PTT yoluyla ödemiş olmaları halinde, ödeme sırasında düzenlenen belgenin ibrazı [satıcının veya adına hareket edenlerin adı-soyadı (tüzel kişilerde unvanı) ile hesap numarası ve vergi kimlik numarasının doğru olarak yazdırılmış olması]

kaydıyla mütteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulmazlar. Herhangi bir hesaba bağlı olmaksızın yapılan ödemeler, örneğin kasadan ödeme yapılması, sorumluluğu kaldırmaz.

Bunun yanı sıra, alıcı ile satıcı arasında muvazaaya dayanan bir işlem yapıldığının veya menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hısımlık, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin bulunduğu vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarla tespit edilmesi halinde, ödeme yukarıdaki şekilde tevsik edilmiş olsa bile mütteselsil sorumluluk kalkmaz.

Aynı şekilde bir mükellefin, daha önceki safhalarda, Hazine'ye intikal ettirilmemiş ÖTV nedeniyle mütteselsil sorumluluk uygulaması ile muhatap tutulabilmesi için, sözü edilen mükellef ile vergiyi Hazine'ye intikal ettirmeyen ÖTV mükellefi arasında; menfaat sağlayan doğrudan bir ilişkinin veya hısımlık, sermayesine katılma, organizasyon veya yönetimi içinde yer alma şeklinde dolaylı bir ilişkinin mevcudiyetinin vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarda açıkça belirtilmiş olması zorunludur.

Genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, sermayelerinin %51 veya daha fazlası söz konusu idare, kurum ve kuruluşlara ait iktisadi işletmeler ile özelleştirme kapsam ve programına alınmış olup hisselerinin yarısından fazlası kamuya ait olan kuruluşların verginin doğduğu safhada taraf olduğu işlemlerde mütteselsil sorumluluk uygulanmaz.

3. Mütteselsil Sorumlu Nezdinde Verginin Takibi

Mütteselsil sorumluluk uygulaması aşağıdaki açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir:

i. Vergi, ÖTV mükellefi adına tarh ve tahakkuk ettirilerek öncelikle mükellefinden aranır.

ii. ÖTV mükellefi tarafından eksik beyan edilen veya hiç beyan edilmeyen vergi için yapılacak tarhiyat üzerine tahsil edilebilir hale gelen vergi ve gecikme faizi ile ilgili olarak;

• ÖTV mükellefine, bilinen adreslerinde bulunamadığından ödeme emri tebliğ edilememiş olması veya

• Kendisine ödeme emri tebliğ edilen ÖTV mükellefinin mal beyanında bulunmamış, vergi dairesince de malı tespit olunamamış ya da beyan edilen veya vergi dairesince tespit olunan malların amme alacağını karşılamayacağını anlaşılmış olması

hallerinde ÖTV mükellefi dışındaki mükellef (mütteselsil sorumlu) nezdinde ödeme emri ile takibe başlanır.

iii. Mütteselsil sorumluluk, satın alınan mala ilişkin hesaplanan ÖTV, varsa gecikme faizi ve gecikme zammı ile sınırlıdır. Cezalar sorumluluk kapsamı dışındadır.

IV- VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ

A- VERGİLENDİRME DÖNEMİ

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 14 üncü maddesine göre, Kanuna ekli (IV) sayılı listede yer alan malların tesliminde vergilendirme dönemi, faaliyette bulunan takvim yılının birer aylık dönemleridir.

B- BEYAN ESASI

ÖTV, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur.

(IV) sayılı listedeki malların ÖTV mükellefleri bir vergilendirme döneminde vergiye tabi işlemleri bulunmasa dahi bu dönemlerle ilgili olarak beyanname vermek zorundadır.

Ancak, müzayede yoluyla satış yapanlar (sürekli ÖTV mükellefiyeti bulunmayanlar) ile kendilerine Özel Tüketim Vergisi Kanununun 4 üncü maddesi uyarınca vergi sorumluluğu yüklenenlerin, vergiye tabi işlemlerin bulunmadığı vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak beyanname verme zorunlulukları yoktur.

(IV) sayılı listede yer alan malların ithalatında ÖTV, ilgili gümrük idaresince hesaplanarak gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname veya diğer belgeler üzerine imza alınmak suretiyle mükellefe, kanuni temsilcisine veya gümrük müşavirine tebliğ edilir.

C- VERGİNİN BEYANI

1. Beyanname Verme Zamanı

(IV) sayılı listedeki mallara ilişkin ÖTV beyannameleri, vergilendirme dönemini izleyen ayın 15 inci günü akşamına kadar, KDV yönünden bağlı bulunulan vergi dairesine verilir.

Sürekli ÖTV mükellefiyeti gerektiren faaliyeti olmayanların müzayede yoluyla yaptıkları satışlara ilişkin vergi, satış bedelinin tahsil edildiği günün mesai saati bitimine kadar beyan edilir ve bu süre içinde ödenir.

(IV) sayılı liste kapsamındaki mallara ilişkin verginin beyanı (4) numaralı ÖTV Beyannamesi ile yapılır.

2. Beyanname İçeriği Bilgilerin Doğru Olarak Beyan Edilmemesi

Elektronik ortamda veya kâğıt ortamında verilen beyannameler ve eklerinde, matrah ve vergi tutarı dışındaki bilgileri doğru olarak beyan etmeyen mükellefler hakkında Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası uygulanır.

3. Beyannamelerin Elektronik Ortamda Gönderilmesi

(IV) sayılı listedeki mallara ilişkin ÖTV beyannamelerinin, 340¹² ve 346¹³ Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği başta olmak üzere, beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesine ilişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde elektronik ortamda gönderilmesi zorunludur.

ÖTV'ye tabi işlemlerin bulunmaması, ilgili döneme ait ÖTV beyannamelerinin verilmesine engel teşkil etmez. Bu durumda beyannamenin, "Genel Bilgiler" bölümünde yer alan "Beyanname beyan edilecek bilgim bulunmamaktadır." kutucuğu işaretlenmek suretiyle beyanname verilir.

Beyannamelerde ÖTV indirimine dayanak işlem türü olarak "Aynı Listedeki Malın İmalatta Kullanılması" seçeneğinin seçilmesi durumunda, "İndirilecek ÖTV" alanına bu dönemde ÖTV hesaplanmak suretiyle teslim edilen malın imalinde kullanılan mal için ödenmiş olan ÖTV tutarı yazılır. İmal edilmeyen veya imal edilmiş olsa dahi, ÖTV uygulanarak teslimi henüz gerçekleşmeyen malların imalinde kullanılan mallar için ödenen ÖTV bu alanda beyan edilen tutara dâhil edilmez.

Beyannamelerin "Matrah ve Vergi Bildirimi" bölümünde yer alan "Teslimler" tablosuna, ihraç kaydıyla yapılan teslimler de dâhil edilir. İhraç kaydıyla yapılan teslimler, ayrıca beyannamelerin "Tecil" bölümünde yer alan "İhraç Kaydıyla Satılan Mallara Ait Teciller" tablosunda da beyan edilir.

İstisna kapsamında yapılan teslimler ile indirilecek ÖTV'ye ilişkin tevsik edici belgelerin, ilgili olduğu döneme ait ÖTV beyannamesinin verildiği günün mesai saati bitimine kadar bir dilekçe ekinde ilgili vergi dairesine verilmesi zorunludur. Aksi halde, mükellefler adına Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri gereğince ikinci derece usulsüzlük cezası kesilir.

C- TARH İŞLEMLERİ

1. Tarh Yeri

(IV) sayılı listedeki mallar için beyan edilen ÖTV, mükellefin KDV yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından tarh olunur.

Söz konusu malların ithalatında ÖTV, ilgili gümrük idaresince hesaplanır. İthalat vergilerine tabi olmayan mallara ait ÖTV, gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyannamenin veya diğer belgelerin tescili tarihinde, bu tarihteki oran ve/veya tutarlar üzerinden hesaplanarak tahsil edilir.

2. Tarhiyatın Muhatabı

ÖTV, bu vergiye mükellef olan gerçek veya tüzel kişiler adına tarh olunur. Şu kadar ki:

• Adi ortaklıklarda, verginin ödenmesinden ortakların tamamı müteselsilen sorumlu olmak üzere ortaklardan herhangi biri,

• Mükellefin, Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması veya Maliye Bakanlığınca gerekli görülen hallerde ise vergi sorumluları tarhiyata muhatap tutulur.

3. Tarh Zamanı

(IV) sayılı listedeki mallara ait ÖTV, beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse tarhiyatla görevli vergi dairesine geldiği tarihi takip eden yedi gün içinde tarh edilir.

D- VERGİNİN ÖDENMESİ

ÖTV, beyanname verme süresi içinde ödenir.

(IV) sayılı listede yer alan malların ithalatında ÖTV, ilgili gümrük idaresince hesaplanır ve gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname veya diğer belgeler üzerine imza alınmak suretiyle mükellefe, kanuni temsilcisine veya gümrük müşavirine tebliğ edilir. Bu tebliğ üzerine ortaya çıkabilecek ihtilaflar için gümrük vergisinin tabi olduğu usul ve esaslar uygulanır. Bu vergi, gümrük vergileri ile aynı zamanda ödenir. Gümrük

vergilerine tabi olmayan mallara ait ÖTV ise gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyannamenin veya diğer belgelerin tescilli tarihindeki esaslara göre, bu tarihteki oran ve/veya tutar üzerinden hesaplanarak tahsil edilir.

E- VERGİNİN BELGELERDE GÖSTERİLMESİ

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca, vergiye tabi işlemlere ait ÖTV, fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilir.

Örnek 1: 22/07/2015 tarihinde KDV ve ÖTV hariç imalatçı satış fiyatı 1.000 TL, ÖTV oranı %20, KDV oranı %18 olan bir malın imalatçısı tarafından teslimine ilişkin düzenlenen faturada aşağıdaki bilgilere yer verilir.

Satış bedeli (KDV ve ÖTV hariç)	:	1.000 TL
Hesaplanan ÖTV Tutarı (1.000 TL x 0,20=)	:	200 TL
KDV Matrahı (1.000 TL + 200 TL=)	:	1.200 TL
Hesaplanan KDV Tutarı (1.200 TL x 0,18=)	:	216 TL
GENEL TOPLAM	:	1.416 TL

Yalnız bindörtüyüzonaltı Türk Lirasıdır.

Örnek 2: 22/07/2015 tarihinde KDV ve ÖTV hariç imalatçı satış fiyatı 400 TL olan cep telefonunun imalatçısı tarafından teslimine ilişkin düzenlenen faturada aşağıdaki bilgilere yer verilir.

Satış bedeli (KDV ve ÖTV hariç)	:	400 TL
Hesaplanan Nispi ÖTV Tutarı* (400 TL x 0,25=)	:	100 TL
Asgari ÖTV Tutarı*	:	120 TL
KDV Matrahı (400 TL + 120 TL=)	:	520 TL
Hesaplanan KDV Tutarı (520 TL x 0,18=)	:	93,60 TL
GENEL TOPLAM	:	613,60 TL

Yalnız altıyüzonüç Türk Lirası altmış Kuruştur.

* Örnekte cep telefonu için nispi olarak hesaplanan ÖTV tutarı, asgari ÖTV tutarından düşük olduğundan [100 TL < 120 TL], faturada asgari ÖTV tutarı dikkate alınır.

ÖTV uygulanmamış olan malların perakende tesliminin söz konusu olduğu hallerde, mükellefçe düzenlenen fatura veya benzeri belgelerde ÖTV ve KDV ayrıca gösterilir.

ÖTV kapsamına giren malların ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışlarında düzenlenen belgelerde de ÖTV'nin ayrıca gösterilmesi zorunludur.

İthalatta uygulanan ÖTV gümrük makbuzunda ayrıca gösterilir. İthalat vergilerinin maktu tutarlarda veya sabit oranlı alındığı hallerde buna ilişkin tarife, ÖTV'yi de kapsayacak şekilde tespit olunur ve ayrıca ÖTV hesaplanmaz.

F- DÜZELTME

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre,

• Vergiye tabi 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 mükelleftirler.

• Fatura veya benzeri belgelerde Kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir tutarı gösterenler de bu belgelerde gösterilen vergi tutarını beyan etmek ve ödemekle mükelleftirler.

• Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemten vazgeçilmesi veya diğer nedenlerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu ya da yersiz veya fazla vergi hesaplandığı hallerde vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellefler; bunlarla ilgili borçlandıkları ya da ödedikleri vergiler için değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve meydana geldiği dönemde düzeltme yapabilirler, bu vergiden mahsup edebilirler veya iade talebinde bulunabilirler.

• Şu kadar ki, iade olunan malların fiilen işletmeye girmiş olması, yersiz veya fazla ödenen verginin alıcıya iade edilmesi ve bu işlemlerin defter kayıtları, belgeler ile beyannamede gösterilmesi şarttır.

1. Fazla veya Yersiz Hesaplanan ÖTV'nin Düzeltilmesi

Vergiye tabi olmayan mallar için vergi hesaplanması veya vergiye tabi mallar için daha yüksek oranda veya tutarda vergi hesaplanması halinde, bu verginin de beyan edilmesi ve ödenmesi zorunludur.

Fazla veya yersiz vergi uygulanması halinde, vergiye tabi işlemin yapıldığı döneme ait beyannamede gerekli düzeltme yapılır. Bu durumun işleme ait beyanname verme tarihinden sonra ortaya çıkması halinde ise değişikliğin meydana geldiği dönemde düzeltme, mahsup ve iade imkânı bulunmaktadır.

Söz konusu vergiye ilişkin düzeltme işlemi, fazla veya yersiz ödenen ÖTV'nin, bu durumun ortaya çıktığı döneme ait beyannamenin "İndirimler" bölümüne dâhil edilmesi suretiyle yapılır. Bunun mümkün olmaması ya da fazla veya yersiz ödenen ÖTV'nin bu şekilde telafi edilememesi halinde ise 429 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde Standart İade Talep Dilekçesi ile nakden ya da bu dönemdeki veya gelecek dönemlerdeki vergi (ÖTV dâhil) borçlarına mahsuben iade talep edilebilir.

Ayrıca, fazla veya yersiz beyan edilip ödenen ÖTV'ye dayanak belgelerin firma yetkilisince onaylı bir örneği ile birlikte, ÖTV'nin alıcıdan tahsil edilmediğine, tahsil edilmişse iade edildiğine dair alıcının kimlik, adres ve telefon bilgilerinin yer aldığı alıcı tarafından da imzalanmış olan tutanak da vergi dairesine verilir.

Vergi dairesi tarafından, düzeltilmesi veya iadesi talep edilen verginin beyan edilip ödendiğinin tespit edilmesine bağlı olarak düzeltme veya iade talebi yerine getirilir.

Fazla veya yersiz hesaplanan verginin beyan edilmiş ancak henüz ödenmemiş olması halinde, tahakkuk terkin edilir ve bu durumda iade söz konusu olmaz.

Düzeltilme ve iade talebi, miktarına bakılmaksızın YMM raporu, inceleme raporu veya teminat aranılmadan sonuçlandırılır.

İthalat sırasında fazla veya yersiz uygulanan ÖTV, Gümrük Kanununa göre bu vergiye muhatap olanlara iade edilir.

2. Malların İadesi, İşlemin Gerçekleşmemesi ve İşlemden Vazgeçilmesi Hallerinde Düzeltme

Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya diğer nedenlerle matrahta değişiklik vuku bulması halinde, vergiye tabi işlemin yapıldığı döneme ait beyannamede gerekli düzeltme yapılır. Bu durumların işleme ait beyanname verme tarihinden sonra ortaya çıkması halinde ise değişikliğin meydana geldiği dönemde düzeltme, mahsup ve iade imkânı bulunmaktadır.

(IV) sayılı listedeki malların iadesi, işlemin gerçekleşmemesi veya işlemde vazgeçilmesi durumunda, mal alıcıya teslim edilmişse iade edilen malın ÖTV mükellefinin işletmesine girmesi, ÖTV tahsil edilmişse alıcıya iade edilmesi ve bu işlemlerin yasal defter kayıtları ve belgelerde gösterilmesi şartıyla düzeltme işlemi; ÖTV'nin, bu durumun ortaya çıktığı döneme ait beyannamenin "İndirimler" bölümüne dâhil edilmesi suretiyle yapılır.

Bunun mümkün olmaması ya da söz konusu ÖTV'nin bu şekilde telifi edilememesi halinde, indirilemeyen ÖTV tutarının, 429 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde öngörülen usul ve esaslar çerçevesinde Standart İade Talep Dilekçesi ile nakden ya da bu dönemdeki veya gelecek dönemlerdeki vergi (ÖTV dâhil) borçlarına mahsuben iadesi talep edilebilir.

Vergi dairesi tarafından, düzeltilmesi veya iadesi talep edilen verginin beyan edilip ödendiğinin tespit edilmesine bağlı olarak düzeltme veya iade talebi yerine getirilir.

Düzeltilmeye konu verginin beyan edilmiş ancak henüz ödenmemiş olması halinde, bu işleme ilişkin tahakkuk terkin edilir ve bu durumda iade söz konusu olmaz.

Düzeltilme veya iade talebi, miktarına bakılmaksızın YMM raporu, inceleme raporu veya teminat aranılmadan sonuçlandırılır.

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre, trampa iki ayrı teslim hükmünde olduğundan, mükellef tarafından iade alınan mal yerine verilen ÖTV'ye tabi mal için genel hükümler çerçevesinde ÖTV uygulanır.

3. KDV İade Alacağına Mahsup Yoluyla Ödenen ÖTV'nin İadesi

KDV iade alacağına mahsup yoluyla ödenen ÖTV'nin iadesinin talep edilmesi durumunda, söz konusu iade taleplerinin asıl kaynağının KDV alacağı olması nedeniyle bu tür iade talepleri, KDV iade alacağının kaynağını oluşturan işleme ilişkin nakden iade şartları ile ilgili iade usul ve esaslarının belirlendiği KDV Genel Uygulama Tebliğinin ilgili bölümü çerçevesinde yerine getirilir.

Bu durumda, iadenin yapılabilmesi için düzeltme gerekçesi bakımından Tebliğin (IV/F/1 ve 2) bölümlerinde belirlenen belgelerin de ibraz edilmesinin aranacağı tabiidir.

V- GÜMRÜK İDARELERİNCE ALINAN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNE İLİŞKİN HÜKÜMLER

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 16 ncı maddesi uyarınca;

a) İthalde alınan ÖTV, yurt içi satışlardaki belge düzenine paralel olarak, gümrük makbuzunda ayrıca gösterilir.

b) İthalat vergilerinin maktu veya sabit oranlı alındığı hallerde tarife, malın ithalinde alınacak ÖTV de dâhil edilmek suretiyle tespit olunur.

c) Gümrük Kanunu ile diğer kanunlar gereğince ithalat vergileri teminata bağlanarak işlem gören mallara ait ÖTV de aynı usule tabi tutulur. Örneğin, dâhilde işleme izin belgesi kapsamında ithal edilen mallar için ithalat vergileri teminata bağlanırsa, ÖTV de teminata bağlanarak ilgili mevzuat kapsamında takip edilir.

ç) Yurda sokulan eşya için ÖTV'nin eksik ödenmiş veya hiç ödenmemiş olması halleri ile ithal edilen eşyaya ilişkin olarak mükelleften fazla alınan veya vergiden müstesna olduğu halde yanlışlıkla alınan ÖTV'nin düzeltilmesi işleminde, ilgili gümrük idaresi tarafından Gümrük Kanunundaki esaslara göre işlem yapılır.

d) İthal edilen mala ilişkin beyan üzerinden hesaplanan vergiler ile muayene ve denetleme sonucu hesaplanan vergiler arasındaki farklarda, Gümrük Kanunu uyarınca ithalat vergileri noksanlıklarında uygulanan esaslara göre para cezası kesilir.

VI- ÇEŞİTLİ HUSUSLAR

A- İTHAL EDİLEN MALLARA İLİŞKİN BİLDİRİM

(IV) sayılı listedeki malların ithalini yapanlardan KDV mükellefi olanların, bir ay içinde ithal ettikleri, söz konusu liste kapsamında ÖTV'ye tabi mallara ilişkin, Tebliğ ekinde (EK:2) olarak yer alan bildirim formunu, takip eden ayın 20 nci günü akşamına kadar Gelir İdaresi Başkanlığı web adresinde hizmet veren "İnternet Vergi Dairesi" aracılığıyla Gelir İdaresi Başkanlığına göndermesi zorunludur.

Söz konusu malların ithalini yapanların, aynı zamanda bu malların imalatçısı olarak ÖTV mükellefiyetinin bulunması ve bu mükellefiyet kapsamında ÖTV beyannamesi vermesi, ithal edilen mallar için ÖTV bildirimini verilmesine engel teşkil etmez. Ancak, ithalatın bulunmadığı aylar için bildirim verilmez.

Bildirime konu malları ithal eden mükelleflerce, KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesinden kullanıcı kodu ve kişisel şifre alınır. Şifre alınabilmesi için “İnternet Hizmetleri Kullanım Başvuru Formu”, otomasyonlu vergi dairelerinden temin edilerek veya Gelir İdaresi Başkanlığı web adresindeki “İnternet Vergi Dairesi” bölümünden döküm alınarak düzenlenir ve KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesine verilir. Bu başvuru üzerine mükelleflere kişisel şifre ve kullanıcı kodu verilir.

Daha önce vergi dairesinden kullanıcı kodu ve kişisel şifre almış olanların Bildirim Formunu göndermek için yeniden kullanıcı kodu ve kişisel şifre almaları gerekmez. Ancak bu işlemi yapabilmek için vergi dairesinden Bildirim Formu gönderme yetkisi alınır.

İnternet ortamında düzenlenen bildirimler onaylanmak suretiyle Gelir İdaresi Başkanlığının internet vergi dairesine gönderilir. Gönderilen bildirimlerin içeriğinde mükelleflerce değişiklik yapılmak istenmesi halinde, yeniden düzenlenen bildirimler onaylanarak gönderilebilir.

Vergi Usul Kanununun 149 uncu ve mükerrer 257 nci maddelerinin verdiği yetkilere dayanılarak getirilen söz konusu bildirim yükümlülüğünü, süresinde yerine getirmeyen veya süresinde yerine getirmekle birlikte eksik ya da yanlış bildirimde bulunan mükellefler hakkında Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca özel usulsüzlük cezası uygulanır.

B- KAYIT DÜZENİ

ÖTV mükellefleri yasal defter kayıtlarını ÖTV'nin hesaplanmasına ve kontrolüne imkân verecek şekilde tutar.

Bu maksatla tutulan defter kayıtlarında vergiye tabi işlemler, vergisiz tutarları ile gösterilir. Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladığı ÖTV ve girdileri üzerindeki indirilebilir ÖTV tutarı ayrı hesaplarda izlenir.

Vergiden istisna edilmiş işlemlerin mevcut olması halinde, bu işlemler, ayrı hesaplarda izlenir.

Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi veya sair sebeplerle matrah, vergi veya indirim tutarlarında vuku bulan değişiklikler ile ödenen, iade olunan ve terkin edilen ÖTV kayıtlarda açıkça gösterilir.

C- DİĞER HUSUSLAR

Mükellefler tarafından verilmesi gereken beyanname ve bildirimler, Gelir İdaresi Başkanlığınca uygun görülen durumlar haricinde, kâğıt ortamında verilemez; verilmeleri halinde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerine göre işlem tesis edilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Tebliğ ekinde yer alan bildirimlerde değişiklik yapmaya yetkilidir.

Ç- YÜRÜRLÜKTEN KALDIRILAN TEBLİĞLER

1 ila 36 Seri Numaralı Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğleri, bu Tebliğin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren yürürlükten kaldırılmıştır.

Diğer mevzuatta, yürürlükten kaldırılan Genel Tebliğlerin (IV) sayılı liste uygulamasına ilişkin bölümlerine yapılan atıflar, bu Tebliğin ilgili bölümüne veya bölümlerine yapılmış sayılır.

D- YÜRÜRLÜK

Bu Tebliğ, yayım tarihini izleyen aybaşından itibaren yürürlüğe girer.

Tebliğ olunur.

¹ 12.06.2002 tarihli ve 24783 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

² 04.11.1999 tarihli ve 23866 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

³ 26.04.2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴ 10.01.1961 tarihli ve 10703 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁵ 10.10.2013 tarihli ve 28791 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁶ 02.11.1984 tarihli ve 18563 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁷ 28.07.1953 tarihli ve 8469 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁸ 13.10.2011 tarihli ve 28083 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

⁹ 01.01.2014 tarihli ve 28869 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

¹⁰ 01.11.2005 tarihli ve mükerrer 25983 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

¹¹ 14.02.2011 tarihli ve 27846 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

¹² 30.09.2004 tarihli ve 25599 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

¹³ 03.03.2005 tarihli ve 25744 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

EKLER DİZİNİ

EK 1 : SERBEST BÖLGELERDEN YAPILAN İHRACAT TESLİMLERİNE İLİŞKİN BİLDİRİM

EK 2 : İTHAL EDİLEN (IV) SAYILI LİSTE KAPSAMINDAKİ MALLAR İÇİN BİLDİRİM

[Ekler için tıklayınız.](#)