

# ÖTV Mevzuatı Açısından Tecil-Terkin Uygulaması (II)

**MEHMET ERKAN**  
Gelir Politikaları Gen. Müd.  
Daire Başkanı

## 1 - GENEL AÇIKLAMALAR

ÖTV'ye tabi mallar, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli 4 ayrı listede Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (GTİP) numaraları itibariyle yer almakta olup, (I) sayılı listenin (A) cetvelinde; benzin, motorin, denizcilikte kullanılan motorin, fuel oil, doğal gaz, propan, bütan, sıvılaştırılmış petrol gazı (L.P.G.), petrol gazları ve diğer gazlı hidrokarbonlar yer almaktadır. (I) sayılı listenin (B) cetvelinde ise; solvent ve solvent türevleri (nafta, benzen, benzol, toluen, white spirit, petrol eteri, hekzan, pentan heptan, tinerler ve diğer karma çözücüler, incelticiler vb.) madeni yağ, baz yağ ve gaz yağı yer almaktadır.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun "Verginin Tecili" başlığını taşıyan 8. maddesinin 1. fıkrasında, Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların; (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere tesliminde geçerli olan tecil-terkin uygulaması, Kanunu'nun "Verginin Tecili" başlığını taşıyan 8. maddesinin 2. fıkrasında, İhraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ilişkin tecil-terkin uygulaması yer almaktadır. Tecil-terkin uygulaması bu konudaki düzenlemeleri içeren Bakanlar Kurulu Kararları ve diğer ikincil mevzuat düzenlemeleri ile yönlendirilmektedir.

Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki mallar, kauçuk, plastik, lastik, mürekkep, madeni yağ, boya, çeşitli kimyasallar, böcek ilacı vb. çok geniş bir sektörel yelpazede mamül imalatında üretim girdisi olarak kullanılmaktadır. Bu yönü ile ÖTV Ka-

nunu yasallaşırken kanun koyucu ÖTV'nin (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları girdi olarak kullanan imalatçılara ek bir vergi yükü getirilmemesi amacıyla, tecil-terkin müessesesini düzenlenmiştir.

ÖTV uygulamalarında tecil-terkin uygulamaları tereddüt ve uygulama zorluklarının yaşandığı en temel konulardan biri olup, yazımızda tecil-terkin uygulamalarında tereddüt doğuran, özellik arzeden konulara değinilmeye çalışılacaktır.

## 2- TECİL VE TERKİNİ UYGULAMASINDA ÖZELLİK ARZEDEN KONULAR

### 2.1- Madeni Yağ Üretiminde Kullanılan Baz Yağın İndirimli ÖTV Uygulaması

#### 2.1.1-Genel Açıklamalar

Baz yağlar genel olarak madeni yağların üretiminde hammadde olarak kullanılmaktadırlar. Bu yağlar madeni yağ üretimi dışında gres yağı, katkı maddeleri, otomotiv ve sanayi katkı müstahzarları, kauçuk ve lastik üretiminde de kullanılmaktadırlar. Baz yağlara bir takım katkı maddeleri katılarak veya baz yağları bazı işlemlere tabi tutularak üretilen madeni yağlar ise piyasada genel olarak yağlama yağları olarak kullanılmaktadır.

Madeni yağların piyasadaki isimleri ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listedeki G.T.İ.P. numaralarında yer alan isimleriyle paralellik arz etmektedir. Örneğin benzinli motor yağları, dişli ve redüktör yağları, elektrik izolasyonuna mahsus yağlar veya hidrolik amaçlara mahsus sıvı yağlar (10 numaralı yağ) gibi.

## 2.1.2- Madeni Yağ Üretiminde Kullanılan Baz Yağa İlişkin Uygulama Esaları

13.11.2003 tarih ve 2003/6467 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1 inci maddesinde, 2710.19.99.00.21, 2710.19.99.00.22, 2710.19.99.00.23, 2710.19.99.00.24 ve 2710.19.99.00.98 G.T.İ.P. numaralarında yer alan baz yağların<sup>1</sup> 6.6.2002 tarih ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin (1) veya (2) numaralı fıkraları uyarınca teslim edilecek ya da 5 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca ihraç edilecek olan ve G.T.İ.P. numaraları anılan Kararname eki Kararın yine 1 inci maddesinde liste halinde yer alan malların imalinde kullanılmak üzere teslim edilmesi halinde, özel tüketim vergisi tutarı 50.000 TL/Kg(0,0500 YTL/Kg.) olarak belirlenmiştir. Anı-

lan Kararname eki Kararın uygulama usul ve esasları ile aşağıda yer almaktadır.<sup>2</sup>

Uygulamada ;

**-Kararname:**13.11.2003 tarih ve 2003/6467 sayılı Bakanlar Kurulu Kararını ve Bu BKK'da değişiklik yapan 16/06/2008 tarih ve 2008/13762 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı anlaşılmalıdır.

**-Baz Yağlar:** Kararname eki Kararın 1 inci maddesinde yer alan 2710.19.99.00.21, 2710.19.99.00.22, 2710.19.99.00.23, 2710.19.99.00.24 ve 2710.19.99.00.98 G.T.İ.P. numaralarında yer alan baz yağları,<sup>3</sup>

**-Madeni Yağ:** Kararname eki Kararlarda liste halinde yer alan ve aşağıda G.T.İ.P. numaraları itibarı ile listelenen malları, ifade etmektedir.

<u>G.T.İ.P. NO</u>	<u>Mal İsmi</u>
2710.19.71.00.00	(Yağlama yağları; diğer yağlar) <b>Özel bir işleme tabi tutulacak olanlar</b>
2710.19.75.00.00	(Yağlama yağları; diğer yağlar) <b>2710.19.71.00 Alt pozisyonunda belirtilen işlemlerden başka bir işleme kimyasal değişime tabi tutulacak olanlar</b>
2710.19.81.00.00	(Yağlama yağları; diğer yağlar) <b>Motor yağları, kompresör yağlama yağları, türbin yağlama yağları</b>
2710.19.83.00.00	(Yağlama yağları; diğer yağlar) <b>Hidrolik amaçlara mahsus sıvı yağlar</b>
2710.19.85.00.00	(Yağlama yağları; diğer yağlar) <b>Beyaz yağlar, sıvı parafin</b>
2710.19.87.00.00	(Yağlama yağları; diğer yağlar) <b>Dişli yağları ve redüktör yağları</b>
2710.19.91.00.00	(Yağlama yağları; diğer yağlar) <b>Metal işlemeye mahsus bileşikler, kalıp çıkarma yağları, aşınmayı önleyici yağlar</b>
ci	
2710.19.93.00.00	(Yağlama yağları; diğer yağlar) <b>Elektrik izolasyonuna mahsus yağlar</b>
2710.19.99.00.25	(Yağlama yağları; diğer yağlar) <b>Diğer madeni yağlar</b>

1 16/06/2008 tarih ve 2008/13762 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 2 nci maddesi ile değişmiştir. 2008/13762 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 20/06/2008 tarih ve 26912 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2 4 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği, 22/12/2003 tarih ve 25324 (M) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

3 14 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinin 14 üncü maddesi ile değiştirilmeden önceki şeklinde; "Baz Yağ: Kararname eki Kararın 1 inci maddesinde yer alan 2710.19.99.00.19 G.T.İ.P. no.lu malı," ibaresi yer almaktaydı.

4 14 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinin 11 inci maddesi ile değiştirilmiştir.

### 2.1.2.1- Madeni Yağ Üretiminde Kullanılan Baz Yağın Tecil- Terkin Uygulaması Kapsamında Teslimi

Madeni yağ imal ederek ÖTV Kanununun 8 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında teslim eden mükelleflerin, bu yağların imalatında hammadde olarak kullandıkları baz yağları 0,0500 TL/Kg (5 Kr/Kg) ÖTV tutarı ödeyerek satın alabilmeleri için, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunca verilen "Madeni Yağ Lisansı"<sup>4</sup> ve Sanayi Sicil Belgesi" ni haiz olmaları gerekmektedir.

Bu uygulamadan yararlanmak isteyen imalatçılar, 5 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ekinde yer alan (EK:17)"Talep ve Taahhütname" ile noter ya da yeminli mali müşavir tarafından onaylanmış Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunca verilen "Madeni Yağ Lisansı" ve Sanayi Sicil Belgesi"nin bir örneğini baz yağı satın aldıkları ÖTV mükelleflerine vermeleri gerekmektedir.

Baz yağ teslim eden ÖTV mükellefleri, bu kapsamda teslim ettikleri baz yağ için 0,0500 TL/Kg (5 Kr/Kg) ÖTV hesaplayacak ve teslimin yapıldığı ilgili dönem ÖTV beyannamesinin "Vergi Bildirimi" bölümünün "B Cetvelindeki Ürünler" kısmında yer alan baz yağ türlerine ilişkin GTİP numaralarının bulunduğu satırlara "Açıklama" olarak "2003/6467 sayılı Karar" ibaresi seçilmek suretiyle beyan edeceklerdir. Ayrıca baz yağ teslim ettikleri imalatçılardan aldıkları Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunca verilen "Madeni Yağ Lisansı" ve Sanayi Sicil Belgesi" nin kendilerince kaşe tatbik edilerek onaylanmış bir örneği ile "Talep ve Taahhütname" nin aslını beyanname ekinde bağlı buldukları Vergi Dairesine vermeleri gerekmektedir.

Diğer taraftan 4760 sayılı ÖTV Kanunu'nun 12 nci maddesinin 4 numaralı fıkrası uyarınca, Kararname kapsamında satın alınan baz yağa ödenen ÖTV tutarı ile söz konusu malın normal teslimlerinde uygulanan ÖTV tutarı arasındaki fark kadar teminat alınması uy-

gun görülmüştür. Buna göre Kararname kapsamında teslimin yapıldığı döneme ait beyanname ile birlikte baz yağ satıcısının bağlı olduğu vergi dairesine teminat verilecektir. Teminatın çözümü ise bu Tebliğde belirtilen yeminli mali müşavir raporunun ibrazı üzerine gerçekleştirilecektir.<sup>5</sup>

Madeni yağ imalatçıları satın aldıkları baz yağlardan, baz yağın teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren 3 ay içinde madeni yağ imal ederek, ÖTV Kanununun 8 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası çerçevesinde teslim ettiklerini tevsik eden yeminli mali müşavir raporunu, baz yağı satın aldıkları mükellefin ÖTV mükellefiyetinin bulunduğu vergi dairesine aynı süre içinde ibraz edeceklerdir.

Madeni yağ imalatçılarının bu Kararname kapsamında madeni yağ üreterek ÖTV Kanununun 8 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası çerçevesinde yapacakları teslimlere ilişkin uygulama "**ÖTV Mevzuatı Açısından Tecil-Terkin Uygulaması(I)**" konulu yazımızın<sup>6</sup> "**2.1.4-Tecil-Terkin Uygulamasının Usul ve Esasları**" bölümünde açıklanan usul ve esaslara göre gerçekleştirilecektir.

### 2.1.2.2- Madeni Yağ Üretiminde Kullanılan Baz Yağın İhraç Kaydıyla Teslimi

İmal ettikleri madeni yağı ÖTV Kanununun 8 inci maddesinin (2) numaralı fıkrası kapsamında teslim eden mükelleflerin, bu yağların imalatında hammadde olarak kullandıkları baz yağları 0,0500 TL/Kg (5 Kr/Kg) ÖTV ödeyerek satın alabilmeleri için, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunca verilen "Madeni Yağ Lisansı" ve Sanayi Sicil Belgesi" ni haiz olmaları gerekmektedir.

Madeni yağ imalatçılarının uygulama kapsamında baz yağ satın almaları halinde, 5 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ekinde yer alan (EK:18) "Talep ve Taahhütname" ile yeminli mali müşavir ya da noter tarafından onaylanmış Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunca verilen "Madeni Yağ Lisansı" ve Sanayi Sicil Belgesi" nin bir örneğini baz yağ satın aldıkları ÖTV

4 14 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinin 11 inci maddesi ile değiştirilmiştir.

5 14 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinin 11 inci maddesi ile eklenmiştir.

6 Mehmet ERKAN, "ÖTV Mevzuatı Açısından Tecil-Terkin Uygulaması(I)", Vergi Dünyası, Haziran 2009, Sayı:334

7 14 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinin 11 inci maddesi ile eklenmiştir.

mükellefine vermeleri gerekmektedir. Baz yağı satan ÖTV mükellefleri ise bu kapsamda teslim ettikleri baz yağ için hesaplayacakları 0,0500 TL/Kg (5 Kr/Kg) ÖTV'yi, ilgili dönem beyannamesi ile beyan edecek, bu beyannameye madeni yağ imalatçılarından Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunca verilen "Madeni Yağ Lisansı" ve Sanayi Sicil Belgesi" nin kendilerince kaşe tatbik edilerek onaylanmış bir örneğini ve "Talep ve Taahhütname" nin aslını ekleyeceklerdir.

Diğer taraftan 4760 sayılı ÖTV Kanunu'nun 12 nci maddesinin 4 numaralı fıkrası uyarınca, Kararname kapsamında satın alınan baz yağa ödenen ÖTV tutarı ile söz konusu malın normal teslimlerinde uygulanan ÖTV tutarı arasındaki fark kadar teminat alınması uygun görülmüştür. Buna göre Kararname kapsamında teslimin yapıldığı döneme ait beyanname ile birlikte baz yağ satıcısının bağlı olduğu vergi dairesine teminat verilecektir. Teminatın çözümü ise bu Tebliğde belirtilen yeminli mali müşavir raporunun ibrazı üzerine gerçekleştirilecektir.<sup>7</sup>

Madeni yağ imalatçıları satın aldıkları baz yağlardan, baz yağın teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde madeni yağ imal ederek, ÖTV Kanununun 8 inci maddesinin (2) numaralı fıkrası çerçevesinde teslim ettiklerini tevsik eden yeminli mali müşavir raporunu, baz yağı satın aldıkları mükellefin ÖTV mükellefiyetinin bulunduğu vergi dairesine aynı süre içinde ibraz edeceklerdir. Dolayısıyla, madeni yağ imalatçılarının bu şekilde imal ettikleri madeni yağları ihraç kaydıyla teslimlerine ilişkin uygulama bir önceki bölümde belirtilen esaslar çerçevesinde yapılacaktır. İmalatçı, baz yağ alımı nedeniyle yüklendiği 0,050 YTL<sup>8</sup>/Kg (5 Kr/Kg) tutarındaki özel tüketim vergisini, yine bu kapsamda teslim ettikleri madeni yağa ilişkin tahsil edilen ÖTV tutarından indirecekler, indirilemeyen kısmını ise ihracatın gerçekleşmesiyle birlikte satılan malın maliyetine ekleyeceklerdir.

İmalatçıların Kararname kapsamında ürettikleri madeni yağların ÖTV Kanununun 8 inci maddesinin (2) numaralı fıkrası çerçevesinde yapacakları teslimlerine ilişkin uygulama yazımızın "**2.2- İhraç Kaydı-**

**la Teslimlerde Verginin Tecili ve Terkini"** bölümünde açıklanan usul ve esaslara göre gerçekleştirilecektir.

### **2.1.2.3- Madeni Yağ Üretiminde Kullanılan Baz Yağın İhraç Edilmesi**

Madeni yağ imal ederek ÖTV Kanunu'nun 5 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında ihraç eden mükelleflerin, ihraç ettikleri bu yağların imalatında hammadde olarak kullandıkları baz yağları 0,0500 TL/Kg (5 Kr/Kg) ÖTV ödeyerek satın alabilmeleri için, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunca verilen "Madeni Yağ Lisansı" ve Sanayi Sicil Belgesi"ni haiz olmaları gerekmektedir.

Madeni yağ imalatçılarının uygulama kapsamında baz yağ satın almaları halinde, 5 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ekinde yer alan (EK:19) "Talep ve Taahhütname" ile yeminli mali müşavir ya da noter tarafından onaylanmış Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunca verilen "Madeni Yağ Lisansı" ve Sanayi Sicil Belgesi" nin bir örneğini baz yağ satın aldıkları ÖTV mükellefine vermeleri gerekmektedir.

Baz yağ teslim eden ÖTV mükellefleri, bu kapsamda teslim ettikleri baz yağ için 0,0500 TL/Kg (5 Kr/Kg) ÖTV hesaplayacak ve teslimin yapıldığı ilgili dönem ÖTV beyannamesinin "Vergi Bildirimi" bölümünün "B Cetvelindeki Ürünler" kısmında yer alan baz yağ türlerine ilişkin GTİP numaralarının bulunduğu satırlara "Açıklama" olarak "2003/6467 sayılı Karar" ibaresi seçilmek suretiyle beyan edeceklerdir. Bu beyannameye madeni yağ imalatçılarından aldıkları Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunca verilen "Madeni Yağ Lisansı" ve Sanayi Sicil Belgesi" nin kendilerince kaşe tatbik edilerek onaylanmış bir örneğini ve "Talep ve Taahhütname" nin aslını ekleyeceklerdir.

Diğer taraftan 4760 sayılı ÖTV Kanunu'nun 12 nci maddesinin 4 numaralı fıkrası uyarınca, Kararname kapsamında satın alınan baz yağa ödenen ÖTV tutarı ile söz konusu malın normal teslimlerinde uygulanan ÖTV tutarı arasındaki fark kadar teminat alınması uygun görülmüştür.<sup>9</sup> Buna göre Kararname kapsamında teslimin yapıldığı döneme ait beyanname ile birlikte

7 14 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinin 11 inci maddesi ile eklenmiştir.

8 Çalışmanın bu bölümünde yer alan YTL ibareleri, bu ibarelerin yer aldığı BKK'lardaki orijinal haline sadık kalınması amacıyla aynı şekilde kullanılmıştır. Ancak, YTL ibarelerinin TL olarak değerlendirilmesinde yarar bulunmaktadır.

9 14 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinin 11 inci maddesi ile eklenmiştir.

baz yağ satıcısının bağlı olduğu vergi dairesine teminat verilecektir. Teminatın çözümü ise bu Tebliğde belirtilen yeminli mali müşavir raporunun ibrazı üzerine gerçekleştirilecektir.

Madeni yağ imalatçıları satın aldıkları baz yağlardan, baz yağın teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde madeni yağ imal ederek, ÖTV Kanununun 5 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası çerçevesinde ihraç ettiklerini tevsik eden yeminli mali müşavir raporunu, baz yağı satın aldıkları mükellefin ÖTV mükellefiyetinin bulunduğu vergi dairesine aynı süre içinde ibraz edeceklerdir.

#### 2.1.2.4-İndirim

Kararname kapsamında madeni yağ imal edip ÖTV Kanununun 8 inci maddesinin (1) veya (2) numaralı fıkraları ya da 5 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca teslim eden imalatçılar, imalatta kullandıkları baz yağına ilişkin yükledikleri ÖTV tutarını, yine bu kapsamda teslim ettikleri madeni yağla ilişkin tahsil edilen ÖTV tutarından ÖTV Kanunu'nun 9 uncu maddesi hükmü uyarınca indirecekler, indirilemeyen kısmı ise imal ederek teslim ettikleri madeni yağın maliyetine kaydedeceklerdir.

#### 2.1.2.5-Müeyyideler

Söz konusu uygulamalar çerçevesinde satın alınan baz yağların, yukarıda her bir bölümde ayrı ayrı belirtilen 3 aylık süreler içinde madeni yağ imalatında kullanılarak teslim edildiğinin tevsik edilmemesi halinde, baz yağın teslim tarihinde bu uygulama dışındaki amaçlarla tesliminde tarh edilmesi gereken vergi tutarından, daha önce ödenen verginin mahsubundan sonra kalan tutar, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte baz yağ alıcısından tahsil olunacaktır. Ancak yukarıda anılan yeminli mali müşavir raporlarının, 3 aylık süreler içinde ibraz edilemeyeceğine ilişkin olarak baz yağ alıcısı veya yeminli mali müşavir tarafından makul mazeret bildirilmesi halinde, vergi dairesince 213 Sa-

yılı Vergi Usul Kanununun 17 nci maddesine göre 3 aylık sürenin bir katını geçmemek üzere ek süre verilebilecektir.

#### 2.1.3- Özellik Arzeden Konular

##### 2.1.3.1- Baz Yağ 2003/6467 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Kapsamında Kullanılmak Üzere İthal Edilebilir mi?

13.11.2003 tarih ve 2003/6467 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 1 inci maddesinde, 2710.19.99.00.21, 2710.19.99.00.22, 2710.19.99.00.23, 2710.19.99.00.24 ve 2710.19.99.00.98 G.T.İ.P. numaralarında yer alan baz yağların<sup>10</sup> 6.6.2002 tarih ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin (1) veya (2) numaralı fıkraları uyarınca teslim edilecek ya da 5 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca ihraç edilecek olan ve G.T.İ.P. numaraları anılan Kararname eki Kararın yine 1 inci maddesinde liste halinde yer alan malların<sup>11</sup> imalinde kullanılmak üzere teslim edilmesi halinde, özel tüketim vergisi tutarı 0,0500 TL/Kg (5 Kr/Kg) olarak belirlenmiştir.

Buna göre; 2710.19.99.00.21, 2710.19.99.00.22, 2710.19.99.00.23, 2710.19.99.00.24 ve 2710.19.99.00.98 G.T.İ.P. numaralarında yer alan baz yağların özel tüketim vergisi tutarı 0,0500 TL/Kg (5 Kr/Kg) olarak teslim edilebilmesi için;

- Madeni yağ imalinde kullanılmak üzere teslim edilmesi<sup>12</sup>,
- İmalatçının Enerji Piyasası Düzenleme Kurumuna verilen "Madeni Yağ Lisansı"<sup>13</sup> ve Sanayi Sicil Belgesi" ni haiz olması,
- İmal edilecek madeni yağın ÖTV Kanunu'nun - 8 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca teslim edilecek olması,
- 8 inci maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca teslim edilecek olması veya
- 5 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca ihraç edilecek olması, gerekmektedir.

10 16/06/2008 tarih ve 2008/13762 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 2 nci maddesi ile değişmiştir. 2008/13762 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 20/06/2008 tarih ve 26912 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

11 16/06/2008 tarih ve 2008/13762 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Kararın 2 nci maddesi ile değişmiştir. 2008/13762 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 20/06/2008 tarih ve 26912 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

12 ÖTV mükellefleri tarafından bu kapsamda teslimlerde 5 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ekinde yer alan taahhütnamelerden uygulamaya uygun olanın alınması gerekmektedir.

13 14 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinin 11 inci maddesi ile değiştirilmiştir.

Dolayısıyla yukarıda belirtilen şartlar birlikte değerlendirildiği takdirde, 2710.19.99.00.21, 2710.19.99.00.22, 2710.19.99.00.23, 2710.19.99.00.24 ve 2710.19.99.00.98 G.T.İ.P. numaralarında yer alan baz yağların 2003/6467 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında İthal edilmesinin mümkün olmadığı anlaşılmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığının bu konuda verilmiş görüşünün de bu yönde olduğu anlaşılmaktadır.<sup>14</sup> Ancak, söz konusu G.T.İ.P. numaralarında yer alan baz yağların ithal edildikten sonra yukarıda belirtilen usul ve esaslara uyulması kaydıyla 2003/6467 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Kapsamında 0,0500 TL/Kg (5 Kr/Kg) ÖTV uygulanarak teslim edilebilecektir.

**- İthal edilen baz yağın (I) sayılı listedeki bir malın imalinde kullanılması halinde;** (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan baz yağ, yine aynı listenin aynı cetvelinde yer alan madeni yağ imalinde kullanılmak amacıyla ithal edilmesi durumunda tecil-terkin müessesesinden yararlanamayacaktır. Dolayısıyla, baz yağın menşesine bakılmaksızın ilgili Gümrük İdaresine, madeni yağ üretiminde kullanılacak baz yağ için ithalatın yapıldığı dönemde yürürlükte bulunan ÖTV tutarı kadar banka teminat mektubu verilmesi gerekmektedir.

**- Baz yağın yurt içinden temin edilmesi halinde;** Özel Tüketim Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin (1) veya (2) numaralı fıkraları uyarınca teslim edilecek ya da 5 inci maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca ihraç edilecek olan madeni yağı üretmek amacıyla, madeni yağların imalatında hammadde olarak baz yağları kullanan imalatçılar, 5 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslara uymak kaydıyla baz yağı 0,0500 TL/Kg (5 Kr/Kg) ödeyerek satın alabileceklerdir. Buna göre, baz yağ satan ÖTV mükellefleri, bu kapsamda teslim ettikleri baz yağı için 0,0500 TL/Kg (5 Kr/Kg) özel tüketim vergisi hesaplayacak ve ilgili dönem 1 Seri No.lu ÖTV beyannamesinin ile beyan edeceklerdir. Ayrıca, baz yağ teslim ettikleri imalatçılardan aldıkları EPDK tarafından verilen madeni yağ lisansı ve sanayi sicil belgesi ve madeni yağ lisansının kaşeli bir örneği ile 5 Seri

No.lu ÖTV Genel Tebliği ekinde yer alan "Talep ve Taahhütname"nin (EK:17) aslını beyanname ekinde bağlı bulunulan vergi dairesine vereceklerdir. Ayrıca, 4760 sayılı ÖTV Kanunu'nun 12 nci maddesinin 4 numaralı fıkrası uyarınca, Kararname kapsamında satın alınan baz yağa ödenen ÖTV tutarı ile söz konusu malın normal teslimlerinde uygulanan ÖTV tutarı arasındaki fark kadar teminatın vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Buna göre Kararname kapsamında teslim yapıldığı döneme ait beyanname ile birlikte baz yağ satıcısının bağlı olduğu vergi dairesine teminat verilecektir. Teminatın çözümü ise yeminli mali müşavir raporunun ibrazı üzerine gerçekleştirilecektir.

Diğer taraftan, yurt içinden temin edilen **baz yağdan** üretilen **madeni yağın**, ÖTV Kanunu'nun 8/1.maddesine göre (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere imalatçılara tesliminde 2008/14387 sayılı BKK'na göre 0,9200 TL/Kg (92 Kr/Kg) üzerinden ÖTV hesaplanarak beyan edilecektir. Beyan edilen verginin 2008/14061 sayılı BKK'na göre tecil edilmesi öngörülen tutar (her bir kg için belirlenen ÖTV'nin 30 Kr/Kg aşan kısmı) ile 12 aylık gecikme faizi tutarı toplamı kadar bir banka teminat mektubu verilmek suretiyle tecil edilecek, kalan kısmı ise ilgili vergi dairesine ödenecektir. Ayrıca, ÖTV mükellefleri(madeni yağ imalatçısı) tarafından tecil-terkin uygulaması kapsamında teslim edilen madeni yağların beyan edildiği ilgili dönem beyannamesine, imalatçılar tarafından düzenlenen (EK:2) "Talep ve Taahhütname" ile imalatçı adına düzenlenen "Sanayi Sicil Belgesi"nin Noter veya YMM tarafından onaylanmış bir örneğinin eklenmesi gerekmektedir.

Bu şekilde vergisi tecil edilerek teslim edilen madeni yağların tecil tarihini takip eden ay başından itibaren 12 ay içerisinde imalatçı tarafından (I) sayılı listedeki mallar dışındaki malların üretiminde kullanıldığı, üretimin gerçekleştirildiği takvim yılını takip eden yılın mart ayı sonuna kadar YMM tarafından düzenlenen üretim raporu ile tevsik edilerek bu raporun ilgili vergi dairesine verilmesi halinde, teminat mek-

14 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 06.03.2006 tarih ve 722 sayılı Özelgesi

tubuna istinaden tecil edilmiş olan vergi terkin edilip daha önce alınmış olan teminat mektubu iade edilecektir.

## **2.2- İhraç Kaydıyla Teslimlerde Verginin Tecili ve Terkini**

### **2.2.1-Genel Açıklamalar**

ÖTV Kanunu'nun 8. maddesinin 2. fıkrası hükümüne; ÖTV kapsamına giren malların ihraç edilmek üzere ihracatçılara tesliminde hesaplanan ÖTV'nin ihracatçıdan tahsil edilmemesi şartıyla, mükelleflerin talebi üzerine tecil edilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu uygulama, ihracatçının doğrudan ÖTV mükelleflerinden satın aldıkları mallar için söz konusudur. İhraç kaydıyla yapılacak teslimler için cins, nitelik veya miktar konusunda bir sınırlama bulunmamaktadır.

İhraç kaydıyla teslimde bulunan ÖTV mükellefleri tarafından düzenlenecek faturada, mal bedeli üzerinden hesaplanan ÖTV ayrıca gösterilecek ve faturaya: "ÖTV Kanunu'nun 8 inci maddesinin 2 numaralı fıkrası hükmüne göre ihraç edilmek üzere teslim edilmiş olup ÖTV tahsil edilmemiştir." ibaresi yazılacaktır. Bu döneme ait ÖTV beyannamesinde, ihraç kaydıyla yapılan teslim bedeli ve bu bedel üzerinden hesaplanan, ancak ihracatçıdan tahsil edilmeyen ÖTV de beyan edilecektir. Vergi daireleri mükellefin bu beyanına göre gerekli tarhiyat işlemi yaptıktan sonra, bu konudaki usul ve esaslara uyulduğunun tespiti halinde, ihraç kaydıyla teslimlere ait ÖTV tutarını tecil edecektir.

### **2.2.2-(I) Sayılı Listedeki Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde Tecil- Terkin Uygulaması**

Özel tüketim vergisi kapsamına giren malların ihraç edilmek üzere ihracatçılara tesliminde hesaplanan ÖTV'nin ihracatçıdan tahsil edilmemesi şartıyla, mükelleflerin talebi üzerine tecil edilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu uygulama, ihracatçının doğrudan ÖTV mükelleflerinden satın aldıkları mallar için söz konusudur. İhraç kaydıyla yapılacak teslimler için cins, nitelik veya miktar konusunda bir sınırlama yoktur.

İhraç kaydıyla teslimde bulunan ÖTV mükellefleri tarafından düzenlenecek olan faturada, mal bedeli üzerinden hesaplanan ÖTV ayrıca gösterilecek ve faturaya: "ÖTV Kanunu'nun 8.maddesinin 2 numaralı fıkrası hükmüne göre ihraç edilmek üzere teslim edilmiş olup ÖTV tahsil edilmemiştir." ibaresi yazılacaktır. Bu döneme ait ÖTV beyannamesinde, ihraç kay-

dıyla yapılan teslim bedeli ve bu bedel üzerinden hesaplanan, ancak ihracatçıdan tahsil edilmeyen ÖTV de beyan edilecektir. Vergi daireleri mükelleflerin bu beyanına göre gerekli tarhiyat işlemi yaptıktan sonra, ihraç kaydıyla teslimlere ait ÖTV tutarını tecil edecektir.

İhraç kaydıyla teslim edilen malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihracının gerçekleşmesi halinde, tecil edilen vergi, malın ihraç edildiğini gösteren gümrük çıkış beyannamesinin aslı veya ilgili gümrük idaresi ya da noter tarafından onaylanmış örneği vergi dairesine verilerek suretiyle terkin edilecektir.

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunur. Ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle ihraç edilememesi halinde, tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanununun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edilir.

2003/6467 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ekinde yer alan Kararnamede belirtilen vergi tutarı ile satın alınan baz yağdan üretilen madeni yağların ihraç kaydıyla tesliminde tecil- terkin işleyişini açıklamak gerekir;

-Madeni yağ imal eden üreticiler, üretimlerinde girdi olarak kullandıkları baz yağını 2003/6467 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ekinde yer alan Kararnamede belirtilen vergi tutarına göre ( 5 Kr/Kg) satın alabilmek için, (Ek-18) "Talep ve Taahhütname" ile YMM veya Noterlerce onaylanmış "Sanayi Sicil Belgesi"ni satıcı durumundaki ÖTV mükelleflerine vermeleri gerekmektedir. Söz konusu belgeleri alan satıcılar ise teslim konusu baz yağı için hesaplayacakları özel tüketim vergisini, ilgili dönem ÖTV beyannamesine kaydetmek suretiyle beyan edecekler, beyannamelerine ise alıcıdan alınan kaşeli sanayi sicil belgesi ve EPDK tarafından verilen madeni yağ lisansı ile 5 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ekinde yer alan, (Ek-18) "Talep ve Taahhütname"nin aslını ekleyeceklerdir.

Buna göre, madeni yağ imalatçıları, satın aldıkları baz yağını girdi olarak kullanarak teslim alma tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içerisinde ma-

deni yağ üretim ihraç kaydıyla teslim ettiklerini tevsik eden YMM üretim raporunu baz yağ satan ÖTV mükellefinin bağlı bulunduğu ilgili vergi dairesine aynı süre içinde ibraz edeceklerdir. Dolayısıyla, madeni yağ imalatçıların bu şekilde imal ettikleri madeni yağları ihraç kaydıyla teslimlerine ilişkin uygulama bir önceki bölümde belirtilen esaslar çerçevesinde yapılacaktır. İmalatçılar, baz yağ alımı nedeniyle yüklenildiği 5 Kr/Kg tutarındaki özel tüketim vergisini, bu kapsamda teslim ettikleri madeni yağla ilişkin tahsil edilen ÖTV tutarının mevcut olması halinde bu tutardan indirebilecekler, indirilemeyen kısım ise ihracatın gerçekleşmesiyle birlikte satılan malın maliyetine eklenecektir.

### **2.2.3-(I) Sayılı Listede Dışındaki Malların İhraç Kaydıyla Tesliminde Tecil -Terkin Uygulaması**

ÖTV kapsamına giren malların ihraç edilmek üzere ihracatçılara tesliminde hesaplanan ÖTV'nin ihracatçıdan tahsil edilmemesi şartıyla, mükelleflerin talebi üzerine tecil edilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu uygulama, ihracatçının doğrudan ÖTV mükelleflerinden satın aldıkları mallar için söz konusudur. İhraç kaydıyla yapılacak teslimler için cins, nitelik veya miktar konusunda bir sınırlama bulunmamaktadır. İhraç kaydıyla teslimde bulunan ÖTV mükellefleri tarafından düzenlenecek faturada, mal bedeli üzerinden hesaplanan ÖTV ayrıca gösterilecek ve faturaya: "ÖTV Kanununun 8 inci maddesinin 2 numaralı fıkrası hükmüne göre ihraç edilmek üzere teslim edilmiş olup ÖTV tahsil edilmemiştir." ibaresi yazılacaktır. Mükellef tarafından bu döneme ait ÖTV beyannamesinde, ihraç kaydıyla yapılan teslim bedeli ve bu bedel üzerinden hesaplanan, ancak ihracatçıdan tahsil edilmeyen ÖTV de beyan edilecektir. Vergi daireleri mükellefin bu beyanına göre gerekli tarhiyat işlemini yaptıktan sonra, ihraç kaydıyla teslimlere ait ÖTV tutarını tecil edecekler.

İhraç kaydıyla teslim edilen malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihracatın gerçekleşmesi halinde, tecil edilen

vergi, malın ihraç edildiğini gösteren gümrük beyannamesinin [(II), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların serbest bölgeden ihracında ayrıca "Serbest Bölgelerden Yapılan İhracat Teslimlerine İlişkin Bildirim 14 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği (EK:20)" ile giriş ve çıkışla ilgili serbest bölge işlem formlarının] aslı veya ilgili gümrük idaresi, noter ya da yeminli mali müşavir tarafından onaylanmış örneği vergi dairesine verilmek suretiyle terkin edilecektir.

Bu malların serbest bölgelerden ihracında vergi dairelerinin terkin işleminden önce, ihraç edilen malların serbest bölgeye girişi ve serbest bölgeden yurt dışına çıkışıyla ilgili serbest bölge işlem formlarındaki bilgilerin ilgili serbest bölge müdürlüğünden teyidini almaları şarttır.<sup>15</sup>

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi halinde tecil edilen vergi, vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte ÖTV mükellefinden tahsil edilecektir. Ancak ihracatın Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle süresinde gerçekleşmemiş olması 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, KDV uygulaması açısından ihracat istisnası kapsamında kabul edilen;

- Türkiye'de ikamet etmeyen yolculara yapılan mal teslimler<sup>16</sup>,
- Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yapılan satışlar<sup>17</sup>(uygulamada bilinen şekli ile bavul ticareti),
- Serbest bölgedeki alıcılara teslimler,
- Yetkili antrepolara teslimler ile
- Gümrük hattı dışı eşya satış mağazaları ve depolarına yapılan teslimeler ÖTV uygulaması açısından ihracat istisnası kapsamında kabul edileğinden bu kapsamda ihraç kaydıyla teslim uygulamasında geçerliliği bulunmamaktadır.

15 14 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği'nin 4 üncü maddesi ile eklenmiştir.

16 Ayrıntılar için bkn. 43 Seri No.lu KDV Genel Tebliği, 43 Seri No.lu KDV Genel Tebliği 28.07.1994 tarih ve 22004 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

17 Ayrıntılar için bkn. 61 Seri No.lu KDV Genel Tebliği, 61 Seri No.lu KDV Genel Tebliği 01.03.1997 tarih ve 22920 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.



#### 2.2.4-Serbest Bölgelere Yapılan İhraç Kaydıyla Teslimde Tecil -Terkin Uygulaması

ÖTV kapsamına giren malların ihraç edilmek üzere ihracatçılara tesliminde hesaplanan ÖTV'nin ihracatçıdan tahsil edilmemesi şartıyla, mükelleflerin talebi üzerine tecil edilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu uygulama, ihracatçının doğrudan ÖTV mükelleflerinden satın aldıkları mallar için söz konusudur. İhraç kaydıyla yapılacak teslimler için cins, nitelik veya miktar konusunda bir sınırlama bulunmamaktadır. İhraç kaydıyla teslimde bulunan ÖTV mükellefleri tarafından düzenlenecek faturada, mal bedeli üzerinden hesaplanan ÖTV ayrıca gösterilecek ve faturaya: "ÖTV Kanununun 8 inci maddesinin 2 numaralı fıkrası hükmüne göre ihraç edilmek üzere teslim edilmiş olup ÖTV tahsil edilmemiştir." ibaresi yazılacaktır. Mükellef tarafından bu döneme ait ÖTV beyanname-sinde, ihraç kaydıyla yapılan teslim bedeli ve bu bedel üzerinden hesaplanan, ancak ihracatçıdan tahsil edilmeyen ÖTV de beyan edilecektir. Vergi daireleri mükellefin bu beyanına göre gerekli tarhiyat işlemini yaptıktan sonra, ihraç kaydıyla teslimlere ait ÖTV tutarını tecil edecektir.

İhraç kaydıyla serbest bölgedeki alıcıya teslim edilen malların tecil-terkin uygulamasından yararlanabilmesi için aşağıdaki şartların sağlanması gerekmektedir.

i-İhracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren 3 ay içinde ihracatın gerçekleşmesi,

ii-Malın ihraç edildiğini gösteren gümrük beyannamesinin tevsiki,

iii-Serbest bölgedeki alıcıya teslim edilen malın ÖTV Kanununa ekli (II), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar arasında yer alması<sup>18</sup>,

iv- Serbest bölgeye giriş ve çıkışla ilgili serbest bölge işlem formlarının tevsiki,

v-Serbest Bölgelerden Yapılan İhracat Teslimlerine İlişkin Bildirim (EK:20)<sup>19</sup> ile [(II), (III) ve (IV) sayılı listelerdeki mallar için aslı veya ilgili gümrük idar-

resi, noter ya da yeminli mali müşavir tarafından onaylanmış örneği vergi dairesine verilmesi suretiyle ihraç kaydıyla teslim edilen mallara ilişkin tecil edilen vergi terkin edilecektir.

Bu malların serbest bölgelerden ihracında vergi dairelerinin terkin işleminden önce, ihraç edilen malların serbest bölgeye girişi ve serbest bölgeden yurt dışına çıkışıyla ilgili serbest bölge işlem formlarındaki bilgilerin ilgili serbest bölge müdürlüğünden teyidini almaları şarttır.<sup>20</sup>

İhracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi halinde tecil edilen vergi, vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte ÖTV mükellefinden tahsil edilecektir. Ancak ihracatın Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle süresinde gerçekleşmemiş olması 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.

#### 2.3-Tecil-Terkin Şartlarına Uyulmaması Halinde Uygulanacak Müeyyideler

##### 2.3.1-Mücbir Sebep Hali -Beklenilmedik Durum

ÖTV Kanunu'nun 8. maddesinin 1. fıkrasında belirtilen hükümlere uyulmaması halinde, bu malların tecil-terkin işlemi dışındaki amaçlarla tesliminde tarh edilmesi gereken vergi tutarından, daha önce tahsil edilen verginin mahsubundan sonra kalan tutar, vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesinde belirlenen **gecikme zammı ile birlikte alıcıdan tahsil edilir**. Ancak, tecil edilen verginin 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler dolayısıyla terkin edilememesi halinde bu vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli **tecil faizi ile birlikte alıcıdan tahsil edilir**.

18 ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listelerdeki malların serbest bölgedeki alıcıya ihraç kaydıyla teslim uygulamasından yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

19 Serbest Bölgelerden Yapılan İhracat Teslimlerine İlişkin Bildirim (EK:20),14 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ekinde yer almaktadır.

20 14 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinin 4 üncü maddesi ile eklenmiştir.

İhracatın ÖTV Kanunu'nun 8. maddesinin 2.fıkrasında belirtilen şartlara uygun olarak gerçekleşmemesi halinde tecil edilen vergi, vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Kanunun 51.maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte ÖTV mükellefinden tahsil edilecektir. Ancak, ihracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan vergi vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte ÖTV mükellefinden tahsil olunacağı, ÖTV Kanunu'nun 8. maddesinin 2. fıkrasından anlaşılmaktadır.

Buna göre; ihracatın VUK'unda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle süresinde gerçekleşmemiş olması halinde, tecil edilen vergi, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Kanunun 48.maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte ÖTV mükellefinden tahsil edilecektir. İhraç kaydıyla teslimlerde KDV Kanunu'nun 11. maddesi hükmüne<sup>21</sup>; İhracatın 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 ilişkin düzenleme yer almasına karşın ÖTV Kanunu'nunda benzeri bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, ihracatın mücbir sebepler veya beklenmedik durumlar nedeniyle üç ay içinde gerçekleştirilememesi halinde, ihracatçıya vergi dairesince üç aya kadar ek süre verilebilmesi durumunda ek süre KDV uygulaması için hüküm ifade edecek ancak, ÖTV uygulaması açısından hüküm ifade etmeyecektir. Ancak, ihracatın Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler nedeniyle süresinde gerçekleşmemiş olması 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. Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bu konudaki uygulama ile

ilgili görüşlerini yansıtan örnek özelge özetle aşağıda yer almaktadır.

"...ÖTV mevzuatında tecil-terkin uygulamasıyla ilgili olarak süresinde verilmeyen YMM üretim tasdik raporunun süresinden sonra verilebilmesini sağlayacak mücbir sebep haline ilişkin düzenleme bulunmamaktadır. Ek süre verilmesine yönelik hüküm bulunmaması nedeniyle.....müvekkilinizce, ihtirazi kayıtlı ödenen ÖTV nin iade edilmesi mümkün bulunmamaktadır." <sup>22</sup>

Vergi idaresi, YMM raporunun bazı motorin alış faturalarının dağıtım şirketince posta ile gönderilmesi nedeniyle geç intikal etmesi, YMM raporunun dönem sonu işlemlerin YTL'ye uyarlanması nedeniyle süresinde verilmemesi, YMM raporlarının süresinde ibraz edilmemesi, YMM üretim tasdik raporunun ve mühürün bulunduğu çantanın çalınması nedeniyle söz konusu raporların süresinde verilememesi gibi nedenleri ek süre verilmesini gerektirir nitelikte görülmemekte ve dolayısı ile ek süre vermemektedir.<sup>23</sup>

### **2.3.2- Malların Tecil-Terkin Kapsamında Belirtilen Sürede Üretimde Kullanıldığının Tevsik Edilememesi**

ÖTV Kanunu'nun 8. maddesinin 1. fıkrası hükmüne, tecil-terkin uygulaması kapsamında satın alınan malların tecil tarihini veya bu kapsamda ithal edilen malların ithal tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay içinde imalatta kullanıldığının üretimin gerçekleştiği takvim yılını takip eden yılın mart ayı sonuna kadar YMM üretim raporuyla tevsik edilmemesi halinde, ilgili vergi dairelerince bu alıcı veya ithalatçılar vergi incelemesine sevk edilecek ve inceleme raporu sonucuna göre işlem yapılacaktır.

### **2.3.3-İşin Bırakılması**

Alıcı veya ithalatçıların işi bırakmaları halinde, YMM üretim raporlarının işi bırakma tarihini takip eden ay başından itibaren 2 ay içinde verilmesi gerekmektedir. Bu süre içerisinde sözü edilen raporları ver-

21 KDV Kanunu'nun 11. maddesine 4842 Sayılı Kanun ile eklenen ve 1.5.2003 tarihinden itibaren yürürlükte bulunan düzenleme 22 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 13.06.2007 tarih ve 53191 sayılı Özelgesi

23 Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 14.2.2005 tarih ve 6892 sayılı Özelgesi, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 21.2.2005 tarih ve 8136 sayılı Özelgesi, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 22.2.2005 tarih ve 8282 sayılı Özelgesi Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 24.06.2008 tarih ve 63097 sayılı Özelgesi

gi dairesine vermeyen mükellefler de ilgili vergi dairelerince vergi incelemesine sevk edilecek ve inceleme raporu sonucuna göre işlem yapılacaktır.

#### **2.3.4-Tevsik Edici Raporların Süresinden Sonra İbraz Edilmesi**

YMM üretim raporlarının, tecil-terkin kapsamında satın alınan malların tecil tarihini veya bu kapsamda ithal edilen malların ithal tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay içinde imalatta kullanıldığının, üretimin gerçekleştiği takvim yılını takip eden yılın mart ayı sonuna kadar verilmemesi nedeniyle vergi incelemesine sevk edilen mükelleflerin, incelemeye sevkten sonra ibraz edecekleri raporları işleme konulmayacak, incelemeye sevki gerektiren tecil işlemlerinin terkinin, inceleme sonuçlanmadan yerine getirilmeyecektir.

#### **2.3.5-Tevsik Edici Raporların Süresinden Sonra Ancak Vergi İncelemesi Başlatılmadan Önce İbraz Edilmesi**

Ayrıca YMM üretim raporlarını süresinde vermeyen mükelleflerin haklarında vergi incelemesi başlatılmadan önce söz konusu raporları ilgili vergi dairelerine vermeleri halinde de bu raporlar işleme konulmayacak ve inceleme raporu sonucuna göre işlem tesis edilecektir.<sup>24</sup>

#### **2.3.6-(I) sayılı Listenin (B) Cetvelindeki Malların Akaryakıt Türlerine Karıştırılarak Satılması**

İmalatta kullanacağını ileri sürerek, tecil-terkin kapsamında solvent veya solvent türevlerini alanların bu malları akaryakıtlara karıştırarak satmaları halinde, ÖTV Kanun'unun 13.maddesinin 2 numaralı fıkrası uyarınca; "(I) sayılı listedeki malları teslim alanların, bu malları daha yüksek tutarda vergiye tâbi bir mal olarak kullanmak veya üçüncü kişilere satmak suretiyle vergi ziyana sebebiyet vermeleri halinde, ziyaa uğratılan vergi bunlar adına tarh olunur ve tarhiyata 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 344 üncü maddesine göre vergi ziyayı cezası uygulanır." ziyaa uğratılan vergi, ilgililer adına tarh olunarak, bu vergi tutarına ayrıca, vergi ziyayı cezası uygulanması gerekmektedir.

#### **2.3.7-YMM'lerin Müteselsil Sorumluluğu**

3568 sayılı kanunun verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan "Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları, Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik<sup>25</sup>'in 7.maddesi ile YMM'lerce vergi mevzuatı yönünden tasdiki yapılabilecek olan konu ve belgeler belirlenmiş, ayrıca, mali mevzuatta yer alan teşvik, indirim, istisna ve muafiyetlerle ilgili yapılan işlemlerin tasdik kapsamında yer alması öngörülmüştür. Bu konuda yapılacak işlemlerin usul ve esasları ile ilgili olarak Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Tecil terkin uygulaması kapsamında yeminli mali müşavirlerin yapmış olduğu incelemenin amacı, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesi hükmünden yararlanılması için aranılan şartların yerine getirilip getirilmediğini, aranılan şartlara uygun olarak üretimin yer ve zaman itibarıyla gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini araştırmak ve tespit etmektir. Dolayısıyla bu konu ile sınırlı olmak üzere ödenmesi gereken özel tüketim vergisinin doğru hesaplanıp hesaplanmadığını ve beyan edilip edilmediğini araştırmak, tespit etmek ve sağlamak da yeminli mali müşavirlerin bir diğer görevidir. Bu nedenle yeminli mali müşavirler, gerçek durumu tespit etmek için her türlü belgeden yararlanmak ve ilgili mevzuat çerçevesinde her türlü inceleme tekniklerini kullanmak zorundadırlar.

İmza ve mühür kullanmak suretiyle tasdik yapan ve tasdik raporu düzenleyen yeminli mali müşavirler, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Yeminli mali müşavirler, yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde ziyaa uğratılan vergilerden ve kesilecek cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar.

Buna göre, 4760 sayılı ÖTVK'nun 8 maddesinin 1.fıkrasına uyarınca, kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların (I) sayılı listede yer alan mallar dışındaki malların imalinde kullanılmak üzere tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen vergi BKK'na

24 14 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinin 6 ncı maddesi ile yeniden düzenlenmiştir.

25 02.01.1990 tarih ve 25696 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

göre tespit edilecek kısmının tecil edilmesi, söz konusu malların 12 ay içerisinde imalatta kullanılmasının YMM tarafında düzenlenecek üretim tasdik raporu ile tevsik edilmesi halinde ise terkin edilmesi gerekmektedir. YMM'ler tecil-terkin kapsamında özel tüketim vergisi ödemeyerek mal satın alıp imalatta kullanan mükellefler ile sözleşme yaparak gerekli incelemeleri yaptıktan sonra düzenledikleri raporları satıcı mükellefin vergi dairesine vermeleri gerekir. Bu şekilde tasdik yaparak rapor düzenleyen YMM'ler, tasdik kapsamıyla sınırlı olmak üzere bu tasdik doğruluğundan sorumludurlar. Dolayısıyla, yapılan tasdik doğru olmaması halinde ortaya çıkacak olan vergi kayıp ve cezasından mükellefle birlikte müteselsilen sorumlu olacaklardır.

#### 2.4- Fason Üretimde Tecil-Terkin Uygulaması

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun "Verginin Tecili" başlığını taşıyan 8.maddesinin 1.fıkrasına göre, kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların, (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere mükellefler tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen ÖTV Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek kısmı teminat alınmak suretiyle tecil edilecek, söz konusu malların tecil tarihini takip eden ay başından itibaren 12 ay içerisinde (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılması halinde tecil olunan vergi terkin edilecektir. Konuyla ilgili usul ve esaslara ilişkin açıklamalar 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği'nin 9. bölümünde yapılmıştır. Söz konusu bölüm muhtelif ÖTV Genel Tebliğiyle değişikliğe uğramıştır.

Öte yandan, 07.07.2006 tarih ve ÖTV-1/2006-2 sayılı 3 Numaralı ÖTV Sirkülerindeki açıklamalara göre, ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan 2901.10.90.00.11 GTİP numaralı "**hekzan**" isimli malın, bitkisel yağ üretiminde imal edilecek malın bünyesine girmesi kaydıyla (sonradan damıtma veya benzeri yöntemlerle ayrıştırılmış olması işlemi dahil) hammadde ya da yardımcı madde olarak kullanılması halinde ÖTVK'nun 8/1.maddesinde yer alan tecil-terkin imkanından yararlanılabilecektir. Bununla birlikte, "**hekzan**" isimli malın temizlik, test, yağlama ve benzeri amaçlarla imal edilen malın bünyesine girmeksizin yardımcı madde veya sarf malzemesi olarak kullanılması halinde, ÖTV Kanunu'nun 8/1.maddesinde yer alan tecil-terkin imkanından yararlanılamayacaktır.

Diğer taraftan, 03.04.2007 tarih ve ÖTV-1/2007-1 sayılı 4 Numaralı ÖTV Sirkülerinde de belirtildiği üzere, sanayi sicil belgesi sahibi imalatçılar, fason imalat şeklinde verdikleri hizmetler için, ÖTV Kanunu'nun 8/1.maddesinde yer alan tecil-terkin uygulaması kapsamında 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinde belirtilen diğer usul ve esaslara uymak şartıyla mal satın alabilecek veya ithal edebileceklerdir.

Ayrıca, 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinde belirtilen diğer usul ve esaslara uymak şartıyla, tecil-terkin uygulaması kapsamında kendi imalatlarında kullanılmak üzere mal satın alan veya ithal eden sanayi sicil belgesi sahibi imalatçılar, imalatı fason olarak yaptırmaları halinde de ÖTV Kanunu'na 8/1.maddesinde yer alan tecil-terkin uygulamasından yararlanılabilecektir.

#### 2.5- Tecil-Terkin Uygulamasına İlişkin Örnek Özelgeler

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın tecil terkin uygulaması ile ilgili görüşlerini yansıtan örnek özelgeler özetle aşağıda yer almaktadır.

".....*Özel Tüketim Vergisi Kanununun 8/1 inci maddesiyle, Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere ithalatçıları veya imalatçıları tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen ÖTV'nin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek kısmının teminat alınmak suretiyle tecil edilmesi, söz konusu malların tecil tarihini takip eden ay başından itibaren 12 ay içinde (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılması halinde tecil olunan verginin terkin edilmesi öngörülmüştür. ....*

*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.*

*Bu düzenlemeler çerçevesinde, (I) Sayılı listenin (B) Cetvelinde yer alan malların, (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde girdi olarak kullanılması" ibaresinde yer alan "kullanılması" kelimesinden anlaşılması gereken yukarıda bahsi geçen sirkülerin parantez içi ifadesinde belirtildiği üzere söz konusu uygulama kapsamında temin edilen malların tama-*

mıyla tüketilmesi değil üretim sürecine sokulmasıdır. Üretim sürecinde kullanılan bazı malların taşınmış olduğu kimyasal özellik ve üretim süreci göz önüne alınması durumunda bu malların tamamen tüketilmesinin mümkün olmadığı anlaşılmaktadır...."<sup>26</sup>

"İlgide kayıtlı dilekçenizin incelenmesinden; 4760 sayılı ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinin 2901.10.90.00.11 G.T.İ.P numarasında yer alan "hekzan" isimli malın ayçiçeği yağı imalatında hammadde olarak değil de sarf malzemesi veya yardımcı madde olarak kullanılması halinde tecil - terkin uygulamasından yararlanıp yararlanılamayacağı konusunda tereddüde düşüldüğü anlaşılmaktadır.

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) Sayılı listenin (B) Cetvelinde yer alan 2901.10.90.00.11.G.T.İ.P. numaralı "hekzan" isimli malın, bitkisel yağ üretiminde imal edilecek malın bünyesine girmesi kaydıyla (sonradan damıtma veya benzeri yöntemlerle ayrıştırılmış olması işlemi dahil) hammadde yada yardımcı madde olarak kullanılması halinde, ÖTV Kanunu'nun 8/1 inci maddesinde yer alan tecil - terkin imkanından yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

Bununla birlikte, "hekzan" isimli malın temizlik, test, yağlama ve benzeri amaçlarla imal edilen malın bünyesine girmeksizin yardımcı madde veya sarf malzemesi olarak kullanılması halinde ise Kanunun 8/1 maddesinde yer alan tecil - terkin uygulamasından yararlanılması mümkün olmayacaktır."<sup>27</sup>

"...(I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların ithalinin doğrudan imalatçılar tarafından yapılması ve imalatçının bu ürünleri (I) sayılı listedeki mallar dışındaki malların imalinde kullanacağını 3 Seri No.lu ÖTV Kanunu Genel Tebliğ ekinde yer alan formu (Ek:14) vermek suretiyle yazılı olarak beyan etmesi halinde, gümrük idaresi tarafından, Bakanlar Kurulu'nun ürünün bu amaçla kullanılmasına ilişkin olarak belirlediği ÖTV tutarı kadar teminat alınacaktır.EK:14 talep ve taahhütnameyi ithalat aşamasında

gümrük idaresine vermeyen ithalatçıların ÖTV kanunu 8/1. maddesi kapsamındaki uygulamadan yararlanması mümkün bulunmamaktadır...."<sup>28</sup>

"...ÖTV mevzuatında tecil-terkin uygulamasıyla ilgili olarak süresinde verilmeyen YMM üretim tasdik raporunun süresinden sonra verilebilmesini sağlayacak mücbir sebep haline ilişkin düzenleme bulunmamaktadır. Ek süre verilmesine yönelik hüküm bulunmaması nedeniyle.....müvekkilinizce, ihtirazi kayıtla ödenen ÖTV nin iade edilmesi mümkün bulunmamaktadır." <sup>29</sup>

".....Söz konusu dilekçenizde elektrik üretiminde kullanılan 2 adet dizel makine ve alternatörden oluşan jeneratör gruplarının mekanik çalışma şartlarının iyileştirmek için kullanıldığı belirtilen motor yağlarının, imal edilen ürünün bünyesine girmeksizin yardımcı madde veya sarf malzemesi olarak kullanıldığı anlaşılmaktadır.

..... şirketinizce elektrik üreten jeneratör gruplarının dizel motorlarında kullanılan ancak üretilen malın (elektriğin) bünyesine girmeyen (sonradan damıtma veya benzeri yöntemlerle ayrıştırılmış olması işlemi dahil) madeni yağların, ÖTV Kanununun 8/1 inci maddesi uyarınca tecil-terkin müessesesi kapsamında kullanılması mümkün bulunmamaktadır."<sup>30</sup>

"İlgide kayıtlı dilekçenizin incelenmesinden; kendi imalatınızda yardımcı madde olarak kullandığınız madeni yağlar için tecil-terkin uygulamasından yararlanıp yararlanamayacağınız hususunda tereddüde düştüğünüz ve konuya ilişkin olarak Başkanlığımız görüşünü istediğiniz anlaşılmaktadır.

....söz konusu malların temizlik, test, yağlama ve benzeri amaçlarla imal edilen ürünün bünyesine girmeksizin yardımcı madde veya sarf malzemesi olarak kullanılması halinde ise Kanunun 8/1 maddesinde yer alan tecil-terkin uygulamasından yararlanılması mümkün olmayacaktır."<sup>31</sup>

26 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 15.05.2008 tarih ve 49398 sayılı Özelgesi

27 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 10.07.2006 tarih ve 51547 sayılı Özelgesi

28 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 22.04.2008 tarih ve 41548 sayılı Özelgesi

29 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 13.06.2007 tarih ve 53191 sayılı Özelgesi

30 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 20.02.2007 tarih ve 14545 sayılı Özelgesi

31 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 26.09.2006 tarih ve 74165 sayılı Özelgesi, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 06.09.2006 tarih ve 69143 sayılı Özelgesi

"İlgide kayıtlı dilekçenizin incelenmesinden; traktör imalatı işi ile uğraştığınız ve traktör imalatında kullandığınız ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan madeni yağlar için, anılan Kanununun 8/1 inci maddesi uyarınca tecil - terkin uygulamasından yararlanıp yararlanamayacağınız konusunda tereddüde düşüldüğü anlaşılmaktadır.

Buna göre, yukarıdaki madde hükmünde yer alan "(I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak" tabiri, söz konusu yağların üretimde hammadde olarak kullanılmasını ifade etmekte olup; imalatta sarf malzemesi veya yardımcı madde olarak kullanılan madeni yağlar için tecil - terkin uygulamasından yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle, şirketiniz tarafından nihai üretim tamamlanmadan, gerek üretim süreci içerisinde gerçekleştiren testlerde kullanılan gerekse üretim tamamlandıktan sonra traktörün motor ve şanzumanına konulan madeni yağlar, hammadde olmayıp sarf malzemesi veya yardımcı madde olduğundan, bu yağlar için ÖTV Kanununun 8/1 inci maddesi hükmü uyarınca tecil - terkin uygulamasından yararlanılması mümkün bulunmamaktadır."<sup>32</sup>

"İlgide kayıtlı dilekçenizin incelenmesinden; bazı firmaların müşterilerinize, vida ve civata üretiminde soğutma ve karartma olarak kullanılan madeni yağların her ne kadar bitmiş ürünün bünyesine girmese de (formülünde bulunmaması) üretim prosesi ile alakalı olduğundan tecil - terkin uygulamasından faydalanacaklarını belirtip faturalarını tecil - terkin uygulamasına göre kesmeyi önerdikleri ve bu konuda Başkanlığımız görüşünün istenildiği anlaşılmaktadır.

..... sayılı yazımızda da belirtildiği gibi, "(I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak" tabiri, yağın üretimde hammadde olarak kulla-

nilmasını ifade etmekte olup; imalatta yardımcı madde (vida, civata üretiminde makine yağlayıcısı) olarak kullanılan ve üretilen mamülün bünyesine girmeyen genel yağlayıcı yağlar için ÖTV Kanununun 8/1 inci maddesi uyarınca tecil - terkin uygulamasından yararlanılması mümkün bulunmamaktadır."<sup>33</sup>

".....ÖTV mevzuatında tecil-terkin uygulamasıyla ilgili olarak YMM tarafından düzenlenen üretim tasdik raporunun süresinden sonra verilmesi halinde, tecil-terkin kapsamında satın alınan malların imalatta kullanıldığı için tevsik edilmiş sayılması mümkün değildir...."<sup>34</sup>

".....ÖTV mevzuatında tecil-terkin uygulamasıyla ilgili olarak YMM tarafından düzenlenen üretim tasdik raporunun süresinden sonra verilmesi halinde hiç düzenlenmemiş gibi değerlendirilerek, mükellefin tecil-terkin uygulaması ile bu uygulama kapsamında indirimli teminat imkanından yararlanması ve teminatları bu kapsamda çözdürmesi mümkün olmayacaktır...."<sup>35</sup>

"....ekspertiz raporlarının sanayi odalarından alınması gerekmektedir."<sup>36</sup>

"....şirketiniz tarafından nihai üretim tamamlanmadan, gerek üretim süreci içerisinde gerçekleştirilen testlerde kullanılan gerekse üretim tamamlandıktan sonra traktörün motor ve şanzumanına konulan madeni yağlar, hammadde olmayıp sarf malzemesi veya yardımcı madde olduğundan, bu yağlar için Kanunun 8/1 maddesinde yer alan tecil-terkin uygulamasından yararlanılması mümkün olmayacaktır."<sup>37</sup>

"...muhasabe programı arızası nedeniyle YMM tarafından düzenlenen üretim tasdik raporunun süresinde verilememeyeceği bu nedenle ek süre talebi, mühlet verilmesini gerektirir nitelikte olmadığı kanaatine varılmıştır."<sup>38</sup>

32 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 07.10.2006 tarih ve 52054 sayılı Özelgesi

33 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 01.08.2005 tarih ve 37754 sayılı Özelgesi

34 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 04.08.2006 tarih ve 60976 sayılı Özelgesi

35 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 26.05.2006 tarih ve 39974 sayılı Özelgesi

36 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 05.05.2006 tarih ve 34439 sayılı Özelgesi

37 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 07.10.2005 tarih ve 52054 sayılı Özelgesi

38 Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 01.08.2005 tarih ve 37752 sayılı Özelgesi

### 3- GENEL DEĞERLENDİRME

Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun "Verginin Tecili" başlığını taşıyan 8. maddesinin 1. fıkrasında, Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların; (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere tesliminde geçerli olan tecil-terkin uygulaması, Kanunu'nun "Verginin Tecili" başlığını taşıyan 8. maddesinin 2. fıkrasında, ihraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ilişkin tecil-terkin uygulaması yer almaktadır. Tecil-terkin uygulaması bu konudaki düzenlemeleri içeren Bakanlar Kurulu Kararları ve diğer ikincil mevzuat düzenlemeleri ile yönlendirilmektedir.

Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki mallar, kauçuk, plastik, lastik, mürekkep, madeni

yağ, boya, çeşitli kimyasallar, böcek ilacı vb. çok geniş bir sektörel yelpazede mamül imalatında üretim girdisi olarak kullanılmaktadır. Bu yönü ile ÖTV Kanunu yasallaşırken kanun koyucu ÖTV'nin (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malları girdi olarak kullanan imalatçılara ek bir vergi yükü getirilmemesi amacıyla, tecil-terkin müessesesini düzenlenmiştir.

Yazımızda ÖTV mevzuatında önemli bir uygulama alanına sahip tecil-terkin müessesesine özellik arzeden konular itibarı ile değinilmiş olup, uygulamada tereddütlü olan alanlarda uygulama tereddütleri giderilmeye, bu konularda vergi idaresinin bakış açısı yansıtılmaya çalışılmıştır.