

BİTKİSEL HAM YAĞ İMALATINDA FASON ÜRETİMİN ÖTV İADESİ KARŞISINDAKİ DURUMU

THE SITUATION REGARDING VAT REFUND FOR CONTRACT MANUFACTURING IN VEGETABLE OIL PRODUCTION



Emre DENİZ*

ÖZ

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na (Kanun) ekli I sayılı listenin B (I/B) cetvelindeki malların, sanayi sicil belgesi sahibi imalatçılarda üretimde kullanılmaları halinde özel tüketim vergisi (ÖTV) tutarlarının indirimli uygulanmasına yönelik 8.10.2012 tarih ve 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı eki Karar (Kararname), 9.10.2012/28436 tarih ve sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bahsi geçen Kararnameye istinaden ÖTV'de vergi farklılaştırmasına gidilmiş ve Kanun'a ekli I/B cetvelinde yer alan malların; Özel Tüketim Vergisi I Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde (Tebliğ) yer alan şartlar uyarınca sanayi sicil belgesi sahibi imalatçılar tarafından üretimin bir girdisi olarak kullanılması halinde üretim için yapılan giderlerin azaltılması ve bu yolla imalatçıların teşvik edilmesi sağlanmıştır. Uygulamada fason imalat ya-

ABSTRACT

The Council of Ministers Decision dated 8/10/2012 and numbered 2012/3792 regarding the discounted application of Special Consumption Tax (SCT) amounts for goods listed in List B (I/B) attached to Law No. 4760 on Special Consumption Tax, if used in production by manufacturers holding industrial registration certificates, came into force after being published in the Official Gazette dated 9/10/2012 and numbered 28436. Pursuant to this Decree, tax differentiation was made in the SCT, and for goods listed in Schedule B of List I, if used as a production input by manufacturers holding industrial registration certificates, expenses incurred for production are reduced, thus encouraging manufacturers, as outlined in the Special Consumption Tax List No. I Implementation General Communiqué (Communiqué). Taxpayers engaged in contract manufacturing also seek SCT refunds. This

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, emre.deniz@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0009-0001-8733-6767.

Deniz, E. (Mayıs 2024). Bitkisel Ham Yağ İmalatında Fason Üretimin Ötv İadesi Karşısındaki Durumu, *Vergi Raporu*, 296, (7-17).

pan mükellefler de ÖTV iadesi talep etmektedir. Bu çalışmada I/B cetvelindeki malları, bu listeye dâhil olmayan malların üretiminde kullanmak suretiyle fason imalat yapan mükelleflerin Özel Tüketim Vergisi Kanunu kapsamında iade talep edip edemeyecekleri konusu ele alınacaktır.

Anahtar Kelimeler: ÖTV İade, Hekzan, Üretilen Malın Bünyesine Girme, Fason İmalat.

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, H26, H29, K34.

GİRİŞ

Harcamalar (mal ve hizmet) üzerinden alınan tüketim vergilerini, KDV gibi bütün mal ve hizmetleri gruplarını konu alan genel tüketim vergileri ile ÖTV gibi sadece belirli birtakım emtia grubunu kapsayan özel tüketim vergileri olarak iki grupta toplamak mümkündür. Dolaylı bir vergi türü olan ÖTV, ülkemizde 01.08.2002 tarihinde yürürlüğe girmiştir. ÖTV uygulaması ile Avrupa Birliği(AB) müktesebatına uyum sağlanmasının yanı sıra mükelleflerin vergiye uyumuna katkı sağlanması da hedeflenmiştir. Ayrıca Kanun'un(<https://www.mevzuat.gov.tr>, 2022) 1'inci maddesinde konusu sınırlandırılmış olan belirli bir mal grubu verginin kapsamına alınmıştır. Kanun'un yürürlüğe girmesiyle 16 (on altı) adet vergi, pay, fon ve harç yürürlükten kaldırılmıştır. Bu sayede karmaşık bir hale bürünen mevcut yapının sadeleştirilmesi amaçlanmıştır. Yürürlükten kaldırılan kanunlardan bir tanesi mülga 3074 sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu'dur (ATVK) (<https://www.resmigazete.gov.tr>, 2022). İlgili kanunun 1'nci maddesinde verginin konusuna yer verilmiş olup bahsi geçen maddede "*Rafineri şirketleri, doğalgaz üretim şirketleri ve ithalatı gerçekleştiren kuruluşlarca yapılan benzin türleri, likit petrol gazı, gazyağı, motorin, marine diesel, kalorifer yakıtı, fuel-oil, nafta ve doğalgaz satışları akaryakıt tüketim vergisine tabidir. (...)*" hükmüne yer verilmiştir. Dolayısıyla ATVK'nın konusunu oluşturan

study examines whether taxpayers engaged in contract manufacturing using goods from List B of List I, in the production of goods not included in this list, can request refunds under the Special Consumption Tax Law.

Keywords: SCT Refund, Hexane, Inclusion In The Structure Of Manufactured Goods, Contract Manufacturing.

JEL Classification Codes: H20, H26, H29, K34.

mallar, bu kanunun mülga olmasıyla, Kanun'un I sayılı listesinin (A) cetvelinde kendisine yer bulmuştur. Yine Kanun'un yürürlüğe girmesiyle mülga olan vergi, harç, fon ve paylardan bir tanesi, Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonu(AFİF) Payı'dır. 14.03.1998/23286 tarih ve sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Hampetrol ve Petrol Ürünlerinin Alım, Satım, Fiyatlandırma Esasları ile Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonu'nun İşleyişi Hakkında Karar'ın (<https://www.resmigazete.gov.tr>, 2022). 13'üncü maddesinde petrol ürünlerinin tüketiciye arzında alınacak AFİF payı tutarlarına yer verilmiştir. Yine aynı kararın 15'inci maddesinde ise, hekzan, white spirit, tolüen, benzen gibi "*solvent*" amaçlı kullanılan petrol ürünlerinin satışında veya tüketiminde uygulanacak AFİF payı tutarlarına yer verilmiştir. Görüleceği üzere ATVK'nın konusuna girmemekle birlikte AFİF payına tabi olan ve genel olarak "*solvent*" olarak isimlendirilen bu mallar, Kanun'un I/B cetvelinde yer almaktadır. Bunun en önemli sebebi bahsi geçen cetvelde yer alan malların akaryakıt ürünlerine yasal olmayan bir biçimde katılabilmesi ya da ikamesi olarak kullanılabilmesidir. Bu nedenden ötürü "*solventler*"; haksız kazanç elde edilmesinin önlenmesi ve taşıtların zarar görmesinin engellenmesi gayesiyle Kanun'un I/B cetveline eklenmiş ve katılabilecekleri petrol ürünlerinin vergi tutarlarına göre vergiye tabi tutulmuştur.

I/B cetvelindeki malların, petrol ürünlerinin

vergi tutarlarına göre vergiye tabi tutulmasının, bu malları üretim aşamasında girdi olarak kullanılan üreticilere ek bir vergi yükü getireceği tabi olduğundan, Kanun'un 8/1 fıkrası uyarınca tecil-terkin müessesesi düzenlenmiştir. Bu sayede imalatçıların üretimde kullandıkları I/B cetvelindeki ÖTV'ye tabi mallara istinaden zorunlu olarak katlanmış oldukları ÖTV'nin, imalatçının üzerinde kalmasının önüne geçilmiştir. Ancak Kararname ile birlikte tecil-terkin uygulaması sona ermiş ve alıcılara iade yöntemi yürürlüğe girmiştir. Her ne kadar bu iki uygulamanın uygulama biçimleri farklı olsa da konuluş amaçları aynıdır. Bu amaç, bahsi geçen cetvelde yer alan malların tabi olduğu ÖTV ile Kararname'nin 1'inci maddesinde belirlenen oranlar nispetinde hesaplanan vergi tutarları arasındaki farkın, bu malları imalatla kullanan imalatçının üzerinde kalmasının önüne geçilmesidir. Ancak burada hem tecil terkin sisteminde tecil edilmeyen kısım hem de söz konusu Kararname'nin 1'inci maddesi gereği iadesi yapılmayan kısım, yürürlükten kaldırılan AFİF payına isabet etmektedir. Dolayısıyla iade edilmeyen kısım, daha önce zaten mükelleflerden alınan AFİF payına isabet ettiğinden, ilave bir finansman yükü yaratmamaktadır.

Bitkisel ham yağ imalatçıları, ham yağ imalatlarında solvent (çözücü) olarak genellikle hekzan isimli malı kullanmaktadır. Hekzanın ham yağ imalatı yapan işletmeler tarafından tercih edilmesinde; küspede yer alan yağı basit bir biçimde ayrıştırması, ısıl işlemle kolayca ham yağdan uzaklaştırılabilmesi, ham yağ ile herhangi bir kimyasalın tepkimeye girmemesi, hem ham yağda hem de küspede fena koku bırakmaması, su içerisinde çözünmemesi gibi etkenler rol oynamaktadır (Karahasanoğlu, 2008: 7). Hekzan ayrıca bahsi geçen cetvelde yer alan mallar arasında sayıldığından ÖTV'ye tabidir. Dolayısıyla ham yağ imalatında girdi olarak kullanılan hekzan için ödenen ÖTV'nin iadesi ile mükelleflere finansal açıdan teşvik sağlanmaktadır.

Uygulamada bazı imalatçıların, fason imalat yapmak suretiyle, ham yağ imalatında kullandığı hekzan için ödediği ÖTV'nin iadesini talep ettiği görülmektedir. Tebliğ'in (<https://www.gib.gov.tr>, 2022) "İade Talep Edebilecekler" başlıklı III-C/1.1.3. no.lu bölümünde; *"Bu uygulama kapsamında "Sanayi Sicil Belgesi"ni haiz alıcı imalatçılar imal ettikleri malların bünyelerinde girdi olarak kullandıkları (sonradan damıtma veya benzeri yöntemlerle ayrıştırılmış olması işlemi dâhil) mallara ilişkin iade talep edebilir."* hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm, bir hizmet satışı yapan ve dolayısıyla herhangi bir mal tesliminde bulunmayan fason imalatçıların iade alıp alamayacakları konusunda tereddüte yol açmaktadır. Bu çalışmada, bir bitkisel ham yağ olan ayçiçek ham yağının fason olarak imali aşamasında kullanılan hekzan için ödenen ÖTV'nin iadesinin talep edilip edilemeyeceği konusu ele alınacaktır.

1- AYÇİÇEK YAĞI ÜRETİMİNDE HEKZAN KULLANIMI VE FASON İMALAT

1.1- Hekzan

Özel tüketim vergisinin konusunu bu Kanun'a ekli listelerde yer alan mallar oluşturmakla birlikte bahsi geçen mallar sadece bir aşamada özel tüketim vergisine tâbidir. Dolayısıyla ÖTV ödenecek alınan malların sonraki teslimlerinde ÖTV uygulanmayacağı tabidir. Kanun'a ekli I sayılı liste için ise verginin konusunun; *"Bu Kanuna ekli; I sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi ile özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı"* olduğu, Kanun'un 1'inci maddesinde hüküm altına alınmıştır(<https://www.gib.gov.tr>, 2022).

Bahsi geçen listedeki malların kapsamına, Tebliğ'de yer verilen (A) ve (B) cetvellerinde yer verilmiş olup, mezkur Tebliğ'de B cetveli;

"...Bu cetvelde, solvent ve benzeri ürünler ile bunların türevleri, gaz yağı, baz yağlar, madeni yağlar ile yağlama müstahzarları gibi akaryakıt

harici petrol ürünleri yer almaktadır.” şeklinde tanımlanmıştır(<https://www.gib.gov.tr>, 2022).

Kanun’a ekli I sayılı listeye dahil edilmiş olan mallar, Türk Gümrük Tarife Cetveli’nde belirtilen Gümrük Tarife İstatistik Pozisyon (G.T.İ.P.) numaraları ile belirlenmiştir. Dolayısıyla bir malın G.T.İ.P. numarasının, bahsi geçen listede bulunması halinde, ilgili mal ÖTV’ye tabi olacaktır, yer almaması halinde ise bu vergiye tabi olmayacaktır(<https://www.gib.gov.tr>, 2022). I/B cetvelinde yer alan 2901.10.00.90.11 G.T.İ.P numaralı malın “*Hekzan*” olarak tanımlandığı görülmektedir. Kimyasal formülü C_6H_{14} olan hekzan, normal koşullar altında gaz formunda bulunan, atomlar arası bağları zayıf, düz zincirli bir alkandır(-Şimşek vd., 2019: 81). Hekzanın çeşitli kullanım alanları bulunmakta olup genellikle yağ çözücü ya da organik çözücü olarak kullanılmaktadır.

Hekzan gıda sektöründe özellikle yağ üretim tesislerinde kullanılmaktadır. Dolayısıyla bir bitkisel ham yağ olan ham ayçiçek yağı üretiminde de çözücü olarak genellikle hekzan kullanılmaktadır. Ham ayçiçek yağ üretiminin bir aşaması ekstraksiyon işlemidir. Bu aşamada hammaddeğin preslenmesi sonucu ortaya çıkan küspenin içerdiği yağı kazanmak amaçlanmaktadır. Burada amaç presleme işlemi ile alınamayan ve dolayısıyla küspe içerisinde kalan yağ oranını en aza indirmektir ve bu işlem için genellikle hekzan kullanılmaktadır. Hekzan, küspenin içindeki yağı çözerek imalat işleminde azami yağ elde edilmesini ve küspe içerisindeki yağ miktarının minimize edilmesini sağlar. Burada küspe üzerine sıvılaştırılmış hekzan uygulanmakta ve işlemin ardından hekzan-yağ bileşimi süzülmeaktadır. Daha sonra süzülen karışım ısıtılarak hekzan buharlaştırılmakta ve ham yağ elde edilmektedir. Görüleceği üzere ham yağ imalatında hekzanın görevi küspe içindeki yağı çözmek ve bu yolla ham yağı ayrıştırmaktır. Dolayısıyla hekzan, her ne kadar üretilen ham yağın fiziksel olarak içeriğinde bulunmasa da, üretimin bir girdisi olarak karışımıza çıkmaktadır.

1.2- Fason İmalat

TDK’da fason üretim; “*malzemesi marka sahibi tarafından karşılanarak başka bir firmaya yaptırılan üretim, fason imalat.*” şeklinde tanımlanmıştır (<https://sozluk.gov.tr>, 2022). Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği’nde(<https://www.gib.gov.tr>, 2022) ise fason hizmet, “*bir malın mülkiyet ve tasarruf hakkının devralmaksızın ücreti karşılığı belirli işlemlere tabi tutularak/işlemlerden geçirilerek, tasarruf veya mülkiyet hakkı sahibine iade edilmesi*” olarak tanımlanmıştır.

Fason üretim İngilizce outsourcing olarak bilinmekte, Türkçe’de ise dış kaynaklardan yararlanma olarak kullanılmaktadır. İşletmeler, üretim yetenekleri dışında kalan veya uzmanlaşmadığı hizmetleri/malları, dış kaynaklar vasıtasıyla temin etmeyi tercih edebilmektedir. Bazen de işletmeler kendileri üretebilecek olmalarına rağmen daha kısa sürede ve daha uygun maliyetle mal/hizmet üretimi yaptırmayı tercih edebilirler, ya da kaçırarak istemedikleri siparişleri mevcut kapasitelerinin üzerinde olsa bile kabul edip bir kısmını dış kaynaklardan yararlanarak fason olarak imal ettirebilirler. Çünkü ticari işletmelerin temel amacı, kazançlarını maksimize etmektir. Günümüzde teknolojik gelişmeler çok büyük bir hızla ilerlemektedir ve işletmelerin değişimlere uyum sağlayabilmesi veya en son teknolojilerden yararlanabilmesi için dış kaynak kullanımı hususu oldukça önem arz etmektedir(Oğuz, 2021: 19).

Uygulamada, ham ayçiçek yağ imalatı faaliyetiyle uğraşan işletmeler tarafından ayçiçek tohumları işlenip; küspe ve ham yağ üretilir. Genellikle üretilen küspe, yem üreticilerine yem hammaddesi olarak satılır. Üretilen ham yağlar rafine edilir ve rafine yağlar da ambalajlı ürün haline getirilerek nihai tüketicinin kullanımına hazırlanır. Fason imalat yapan işletmeler tarafından ise genellikle ayçiçek tohumu satın alınmamaktadır. Bu işletmeler çoğu zaman başka işletme ya da kooperatiflerin elinde bulunan ayçiçeklerini ilgili

işletmelerin veya kooperatiflerin namına işlerler. Üretimi yapılan ham yağları ise direk ilgili işletmelere/kooperatiflere geri verirler. Ancak yeterli makine, tesisat, personel ve teknolojiye sahip bazı fason imalatçılar ham yağı rafine ederek, bazıları da rafine edilen yağları paketleyerek mal sahibine geri verebilmektedir. Burada imalatçının üretim tesisinin kabiliyetinin ya da mal sahibinin talebinin ne olduğu gibi faktörler, yapılacak üretimin hangi aşamaları kapsayacağını belirlemektedir. Üretim sonucu oluşan küspeler ile diğer ekonomik değere sahip olan ya da olmayan atık maddeler taraflar arasında yapılan sözleşmeler gereği, üretim bedelinin bir kısım karşılığı olarak fason imalatçılara bırakılabilmektedir. Bu durum imalatçının yaptığı işlemin fason üretim olduğu durumunu değiştirmemektedir.

Ham ayçiçeği imalatı yapan firmaların üretim aşamaları; kırma, rafineri ve dolum şeklinde özetlenebilir. Birinci aşama olan kırım aşamasını ise ana hatlarıyla 4'e ayırmak mümkündür. Kırım işleminde ilk aşama ayçiçeklerini satın alma ve depolama aşamasıdır. İkinci aşama temizleme, üçüncü aşama ayçekirdeğinin presslenmesi, dördüncü yani son aşama ise extrasyon işleminin gerçekleştirildiği aşamadır. Yukarıda da açıklandığı üzere, fason imalatçılar kırım sürecinin ilk aşamasındaki satın alma işlemi yerine işletmelerden/kooperatiflerden işlenmek üzere temin ettikleri ayçiçeklerini imalata sokmaktadırlar. Ayçiçeği fason imalatı yapan işletmelerin, ham-madde alım-imalat-satım yapan işletmelerden temel farkı bu noktada oluşmaktadır.

Görülebileceği üzere fason üretim işleminde malın mülkiyeti el değiştirmemektedir. Dolayısıyla fason imalat yapan işletmeler tarafından malın sahibine herhangi bir mal teslimi yapılmamakta, bir üretim hizmeti verilmektedir. Nitekim 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun(<https://www.mevzuat.gov.tr>, 2022) 4'üncü maddesinde hizmet; *"teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir"* şeklinde ta-

nımlanmış olup bu işlemlerin; bir şeyi yapmak, imal etmek, meydana getirmek, işlemek, hazırlamak, temizlemek, onarmak, muhafaza etmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla bu çalışma ile fason üretim yapan ham ayçiçek yağ imalatçıların, üretimde kullandıkları hekzana istinaden ödedikleri ÖTV'nin iadesini alıp alamayacakları değerlendirilecektir.

2- KONU İLE İLGİLİ MEVZUAT HÜKÜMLERİ

Kanun'un 8/1 fıkrası ile Kanun'a ekli I/B cetvelindeki malların bu listede bulunmayan malların üretiminde kullanılması halinde, ödenmesi gereken ÖTV'den Bakanlar Kurulu tarafından belirlenen tutara isabet eden ÖTV'nin tecil edilmesi, vergisi tecil edilen emtiaların tecil tarihini izleyen aybaşından itibaren on iki ay içerisinde üretimde kullanıldığının tespiti üzerine tecil edilen verginin terkin edilmesi hükme bağlanmıştır. İlgili madde uyarınca bahsi geçen uygulama, Kanun'un yürürlük tarihinden 09.10.2012 tarihine kadar uygulanmıştır. Ancak yürürlük tarihi 09.10.2012 olan Bakanlar Kurulu Kararı ile Kanun'un 12/4 fıkrasıyla Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden, tecil-terkin uygulaması yerine, ÖTV uygulanarak teslim edilen bahse konu cetvelde yer alan malların, alıcı imalatçılar tarafından üretimde kullanılmaları halinde ödenen vergi tutarlarının iade yöntemi ile indirimli uygulanması sistemine geçilmiştir.

Bu uygulamaya ilişkin usul ve esaslar, 11.10.2012/28438 tarih ve sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 25 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği'nde (<https://www.gib.gov.tr>, 2022) açıklanmıştır. Ancak 05.03.2015/29286 tarih ve sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 16.3.2015 tarihinde yürürlüğe giren Tebliğ ile bu Tebliğ'den önce yürürlükte olan ÖTV Genel Tebliğlerinin I sayılı liste uygulamasına ilişkin bölümleri yürürlükten kaldırılmıştır. Tebliğ'in III/C bölümünde, B cetvelindeki mallar için indirimli vergi uygulama-

larına yer verilmiş ve bu cetveldeki indirimli vergi uygulamaları 3 grupta toplanmıştır. Bahsi geçen uygulamalara ilişkin açıklamalara Tebliğ'in; *"I/B Cetvelindeki Malların Bu Listeye Dâhil Olmayan Malların İmalinde Kullanılması"*, *"I/B Cetvelinde Yer Alan Malların Aynı Cetvelde Yer Alan Malların İmalinde Kullanılması"* ve *"Baz Yağların İhracata Konu Edilecek Madeni Yağ veya Yağlama Müstahzarı İmalinde Kullanılması"* başlıkları altında yer verilmiştir.

Bu çalışmada *"I/B Cetvelindeki Malların Bu Listeye Dâhil Olmayan Malların İmalinde Kullanılması"* konusu ele alındığından, diğer uygulamalara ilişkin mevzuat hükümlerine değinilmemiştir. Tebliğ'in (<https://www.gib.gov.tr>, 2022) III/C-1.1 bölümünün alt başlıklarında, I/B cetvelindeki malların bu listeye dâhil olmayan malların imalinde kullanılması durumunda mükelleflerin uyması gerektiği koşullara yer verilmiştir. Bu başlıklar ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

2.1- Beyan

Tebliğ'in (III/C-1.1.1) bölümünde yer alan açıklamalardan görüleceği üzere; imalatçılar tarafından ÖTV iadesinin alınması için öncelikle imalatla kullanılacak B cetvelindeki mallara ilişkin ÖTV'nin beyan edilerek ödenmesi şartı aranmaktadır. Dolayısıyla ÖTV mükellefleri tarafından imalatçılara yapılacak teslimlerde ÖTV'nin mükellefi teslimi gerçekleştiren olmaktadır. Ancak ithalatçı imalatçılarda durum farklıdır. Burada ithalatçı imalatçı tarafından ithal edilen B cetvelindeki malların ÖTV'nin konusuna girmeyen malların üretiminde kullanılması, Kanun'un 2/3-a bendi uyarınca teslim sayılmaktadır. Dolayısıyla imalatla kullanılan bu mallara ilişkin doğacak ÖTV'nin ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. Bu durumda ise verginin mükellefi ithalatçı imalatçı olmaktadır.

2.2- İmalatta Kullanılma Süresi

Tebliğ'in (III/C-1.1.2) bölümünde yer alan açıklamalardan görüleceği üzere; satın alınan/ithal edilen B cetvelindeki emtiaların, satın alma/ithalat tarihini izleyen aybaşından itibaren on iki ay içinde üretimde kullanılması gerektiği belirtilmiştir.

2.3- İade Talep Edebilecek İşletmeler

Tebliğ'in (III/C-1.1.3) bölümünde yer alan açıklamalardan görüleceği üzere; bu uygulama kapsamında imalatçılık vasfının elde edilebilmesi için sanayi sicil belgesine sahip olma şartı aranmakta olup, imalatçı vasfına haiz olmadan üretim yapan işletmelerin ÖTV iadesi talep etme durumu söz konusu olamamaktadır.

2.4- İadesi Talep Edilebilecek ÖTV Tutarı

İmalatçıların, bahsi geçen cetvelde yer alan emtiaları satın alarak/ithal ederek bu listede bulunmayan malların üretiminde kullanmaları halinde iadesini talep edebilecekleri ÖTV, bu mallar için daha önce ödenen ÖTV ile Kararname'nin 1'inci maddesinde belirlenen oranlara göre hesaplanan tutarlar arasındaki fark kadardır. Dolayısıyla imalatçılar, katlandıkları ÖTV'nin tamamını iade talep edememektedirler. Çalışmamızın *"Giriş"* bölümünde açıklandığı üzere, ödenen ÖTV üzerinden AFİF payına isabet eden bir tutarın iadesi mümkün bulunmamaktadır. Konu ile ilgili açıklamalara daha önce değinildiğinden bu bölümde ayrıca değinilmeyecektir.

2.5- İadenin Talep Edilebileceği Vergi Dairesi ve Talep Süresi

Tebliğ'in (III/C-1.1.5) bölümünde yer alan açıklamalardan görüleceği üzere; B cetvelindeki malların hem imalatla kullanma süresinin hem de bu mallara istinaden iade talep süresinin; ilgili malı satın alma/ithalat tarihini izleyen aybaşından itibaren on iki aylık bir süre ile sınırlandığı görülmektedir. Ancak 12'nci ay içerisindeki kul-

lanımlara ilişkin olarak yapılacak iade talepleri, bu ayı izleyen ay sonuna kadar yapılabilecek olup, bahsi geçen sürelerin aşılması durumunda iade talep edilemeyecektir. Ayrıca sadece bu uygulama kapsamında I/B cetvelindeki malları satın alarak üretim yapan imalatçı firmaların, sattıkları ürünün ÖTV'ye tabi olmaması nedeniyle ÖTV mükellefiyeti bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu işletmelerin KDV yönünden bağlı olunan vergi dairelerine, KDV mükellefiyetlerinin olmaması halinde ise Gelir veya Kurumlar Vergisi yönünden bağlı bulunulan vergi dairelerine iade talep başvurusu yapılacağına ilişkin açıklamalara Tebliğ'in ilgili bölümünde yer verilmiştir.

Örnek: Sanayi sicil belgesini haiz imalatçı Kuzey Anonim Şirketi, 10.12.2022 tarihinde 2,4985 TL/Kg ödeyerek ÖTV mükellefi Deniz Anonim Şirketi'nden satın aldığı I/B cetvelindeki hekzan isimli malı, ÖTV'ye tabi olmayan ham ayçiçek yağı üretiminde kullanmıştır. Deniz Anonim Şirketi tarafından satılan hekzana ilişkin yasal süresi içinde ÖTV beyanı verilmiş aynı gün ödenmiştir. Kuzey Anonim Şirketi'nin 10.12.2022 tarihindeki toplam hekzan alış miktarı 10.000 Kg'dir. Satın alınan hekzanın 1.000 Kg'si aynı ay içerisinde, 2.000 Kg'si ertesi yıl Ocak ayı içerisinde, 3.000 Kg'si 22.12.2023 tarihinde, kalan 4.000 Kg'si ise 2024 yılı Şubat ayı içerisinde imalatla kullanılmıştır. Kuzey Anonim Şirketi tarafından KDV yönünden bağlı bulunduğu vergi dairesine 2024 yılı Mart ayı içerisinde toplu iade talebinde bulunulmuştur.

ÖTV iadesinin vergi dairesi tarafından yerine getirilmesi, Tebliğ'de belirtilen şartların tamamının bir arada yerine getirilmesi ile mümkün olabilmektedir. Görüleceği üzere Kuzey Anonim Şirketi sanayi sicil belgesine sahiptir. Bu durumda imalatçı vasfına sahiptir. Ayrıca Deniz Anonim Şirketi tarafından satılan 10.000 Kg'lık hekzana ilişkin olarak yasal süresi içerisinde ÖTV beyanı verilmiş ve süresi içerisinde de ödenmiştir. Dolayısıyla Deniz Anonim Şirketi tarafından Tebliğ'in (III/C-1.1.1) bölümünde belirtilen ödeme şartının gerçekleştirildiği görülmektedir. Ayrıca Kuzey Anonim Şirketi tarafından ÖTV iade talebi, Tebliğ'in (III/C-1.1.5) bölümünde belirtildiği üzere, KDV yönünden bağlı bulunan vergi dairesine yapılmıştır. Bu durumda imalatçı Kuzey Anonim Şirketi, üretimde kullandığı hekzan için ÖTV mükellefi Deniz Anonim Şirketi tarafından beyan edilerek ödenen 2,4985 TL/Kg vergi ile bu verginin Kararname'nin 1'inci maddesinde belirtilen % 0,75 oranı ile çarpılarak hesaplanan 0,0187 TL/Kg vergi tutarı arasındaki farkı (2,4985-0,0187=2,4798 TL/Kg) iade talep edilecektir. Dolayısıyla Kuzey Anonim Şirketi 2022 yılının Aralık ayında imalatla kullanılan 1.000 Kg hekzana ilişkin iadesi talep edilebilecek 2.479,80 TL tutarındaki ÖTV için 01.01.2023-31.12.2023 tarihleri arasında vergi dairesine başvurabilecektir. Yine aynı şekilde Kuzey Anonim Şirketi tarafından 2023 yılı Ocak ayında imalatla kullanılan 2.000 Kg hekzana ilişkin iadesi talep edilebilecek 4.959,60 TL tutarındaki ÖTV için 01.02.2023-31.12.2023 tarihleri arasında ilgili vergi dairesine başvurulabilecektir. 2022 yılı Aralık ve 2023 yılı Ocak ayı içerisindeki kullanımlara istinaden toplu iade talebi ise 01.02.2023-31.12.2023 tarihleri arasında yapılabilecektir. 2023 yılı Aralık ayı içerisindeki imalat, Tebliğ'in (III/C-1.1.5) bölümünde yer alan sürenin son ayında gerçekleştirildiğinden bu üretime ilişkin 7.439,40 TL tutarındaki iade talebi 31.01.2024 tarihine kadar yapılabilecektir. 2024 yılı Şubat ayı içerisinde yapılan imalatla kullanılan 4.000 Kg hekzan ise Tebliğ'in (III/C-1.1.2) bölümünde yer alan süreyi aştıktan sonra üretimde kullanıldığı için bu kullanıma ilişkin ilişkin ödenen 9.919,20 TL tutarındaki ÖTV'nin iadesi talep edilemeyecektir. Ancak örneğimizde de belirtildiği üzere, Kuzey Anonim Şirketi tarafından satın alınan 10.000 Kg hekzana ilişkin toplu iade talebi 2024 yılı Mart ayı içerisinde gerçekleştirildiğinden, bağlı bulunduğu vergi dairesi tarafından iade işleminin yerine getirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

3- DEĞERLENDİRME

Yukarıda yer verilen mevzuat hükümlerinden de görüleceği üzere, ÖTV iade işlemi bazı şartlara bağlanmış olup, bu şartların tamamının bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir. Örneğin diğer tüm şartlara sahip olmakla birlikte satın alma/ithalat tarihini izleyen aybaşından itibaren 15'inci ay içerisinde iade talep eden işletmenin iade talebinin yerine getirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Veyahut da ÖTV mükellefi tarafından satılan I/B cetvelinde bulunan mala ilişkin ÖTV'nin beyan edilmemesi ve ödenmemesi durumunda, bu malı satın alarak imalatla kullanan ve yukarıdaki şartların tamamını yerine getiren işletmelerin iade taleplerinin yerine getirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Çünkü Hazineye intikal etmemiş bir verginin iade edilemeyeceği tabidir. Dolayısıyla ÖTV uygulamaları, ticari işlemlerin taraflarının finansal açıdan yükümlülük ve haklarına büyük ölçüde etki edebilmektedir. Bu nedenle iade işlemlerine ilişkin işlemler; zamanında, doğru ve tam olarak yerine getirilmez ise, bu durum işletmeler nezdinde finansal kayıplara yol açabilmektedir.

Ayrıca uygulamaya ilişkin Tebliğ'de yer alan bölüm başlığı; *"I/B Cetvelindeki Malların Bu Listeye Dâhil Olmayan Malların İmalinde Kullanılması"* şeklindedir. Yine aynı şekilde Tebliğ'in III/C-1.1.3 bölümünde *"Bu uygulama kapsamında "Sanayi Sicil Belgesi"ni haiz alıcı imalatçılar imal ettikleri malların bünyelerinde girdi olarak kullandıkları mallara ilişkin iade talep edebilir."* hükmüne yer verilmiştir. Burada da aynı şekilde imal edilen maldan bahsedilmiştir. Dolayısıyla uygulamada iki problem doğmaktadır. Bunlardan ilki iade talep eden bazı işletmelerin mal değil de hizmet satışı yapması, ikincisi ise *"imal edilen malların bünyelerine girdi olarak kullandıkları"* ifadesinden ne anlaşılması gerektiğidir.

Fason imalat yapan, yani mal teslimi değil de hizmet ifası gerçekleştiren bir işletmenin iade için gerekli şartları taşıyıp taşıyamayacaklarına ilişkin olarak Tebliğ'de herhangi bir açıklama ya-

pılmamıştır. Ancak fason imalatçılar çalışmamızın ilgili bölümünde de açıklandığı üzere hizmet üretmekte ve ürettiği hizmeti satmaktadır. Bilindiği üzere özel tüketim vergisinin konusunu, belirli amaçlar doğrultusunda seçili bir kısım malların teslimi, ithali, ilk iktisabı ya da ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı oluşturmaktadır. Bu noktada sadece mal teslimi yapan firmaların mı iade talep edebileceği yönünde bir tereddüt hâsıl olabilmektedir.

Çalışmamızın *"Giriş"* bölümünde; Kanun'un 8/1 fıkrası uyarınca tecil-terkin müessesesinin düzenlendiği, ancak Kanun'un 12/4 fıkrasının verdiği yetkiye istinaden 09.10.2012 tarihinden itibaren iade yöntemiyle verginin indirimli uygulanması sistemine geçildiği dolayısıyla tecil-terkin uygulamasının sona erdirildiği bilgilerine yer verilmiştir. Her ne kadar bu iki uygulamanın uygulama biçimleri farklı olsa da konuluş amaçları aynıdır. İki uygulamada da imalatçıların üretimde kullandıkları I/B cetvelindeki ÖTV'ye tabi mallara istinaden zorunlu olarak katlanmış oldukları ÖTV'nin, imalatçının üzerinde kalmasının önüne geçilmiştir. Bu uygulamaya istinaden yayımlanan 03.04.2007 tarih ve 2007/01 no.lu ÖTV Sirkülerinde (<https://www.gib.gov.tr>, 2022); *"Bakanlığımıza intikal eden olaylardan; sanayi sicil belgesi sahibi imalatçıların fason imalat yapması ya da yaptırmaları halinde 4760 sayılı ÖTV Kanununun 8/1 inci maddesi hükmü kapsamında tecil-terkin uygulamasından yararlanıp yararlanamayacakları hususunda tereddütler olduğu anlaşıldığından, aşağıdaki açıklamaların yapılması uygun görülmüştür."*

...

"Sanayi sicil belgesi sahibi imalatçılar, fason imalat şeklinde verdikleri hizmetler için, Kanunun 8/1'inci maddesinde yer alan tecil-terkin uygulaması kapsamında Tebliğde belirtilen diğer usul ve esaslara uymak kaydıyla mal satın alabilecek veya ithal edebileceklerdir." açıklamalarına yer vermiştir. Dolayısıyla ilgili sirkülerde yapılan

açıklamalar doğrultusunda, Vergi İdaresinin görüşünün; fason imalatçıların ÖTV iade taleplerinin mevzuat hükümlerine aykırı olmadığı yönünde olduğu anlaşılmıştır. Dolayısıyla “*mal teslimi*”, bu uygulama kapsamında Tebliğ ile aranılan şartlar arasında yer almamaktadır.

Uygulamada anlaşılmakta güçlük çekilen bir diğer husus ise malın bünyesine girme ifadesinden ne anlaşılması gerektiğidir. Tebliğ ile belirtilen ifadenin ekonomik(maliyet) bir anlam mı içerdiği yoksa fiziksel(hammadde) olarak imalat sürecine dahil olmayı mı işaret ettiği hususları farklı sonuçlar doğurabilecektir. Girdi kavramını ekonomik manada malın maliyetine ekleme anlamında değerlendirdiğimizde, fason işletmelerde hizmetin satış işleminden sonraki süreçlerin de takibinin fason imalatçılar tarafından yapılması gerektiği ve bu durumun da ticari icaplarla hayatın olağan akışına uygun olmadığı kanaatindeyiz.

Örneğin fason ham ayçiçek yağı imalatı yapan bir firmanın hekzan kullanarak ürettiği ham yağları fason imalat yaptıran işletmeye geri verdiğini, fason imalat yaptıran firmanın ise önce ham yağı rafine ettiğini sonra da paketleyip satış aşamasına getirdiğini ancak dönem sonu itibarıyla satışını gerçekleştiremediğini ve paketlenmiş rafine ayçiçek yağlarının dönem sonu stoklarında bulunduğunu varsayalım. Bu durumda fason imalat yapan firma, hizmetin bünyesine (maliyetine) giren hekzan tutarını fason imalat yaptıran firmaya düzenlemiş olduğu fatura ile yansıtmış bulunmaktadır. Çünkü fason üretim faturası muhteviyatının hekzan bedeli ve işçilik bedeli gibi maliyetlerin üzerine koyulacak bir kar marjı ile meydana gelen tutardan oluşacağı açıktır. Ancak fason imalat yaptıran firma, nihai ürün aşamasına getirdiği malı satmadan, bahsi geçen fason hizmet fatura bedeli de dahil olmak üzere malın imaline ilişkin kendi bünyesinde yaptığı harcamaları ilgili dönem maliyetlerine yansıtamayacaktır. Bu durumda karlılığının çok yüksek olduğunu

düşünen işletmenin, fason imalat faturasını doğrudan gider yazma yöntemini seçerek matrahını aşındırdığını varsayalım. Görüleceği üzere, fason imalat faturası, üretilen malın maliyetleri arasından çıkarılmış bulunmakta ve malın bünyesine girmemiş olmaktadır. Bu durum ancak vergi incelemesi ile tespit edilebilecektir. Dolayısıyla fason imalat yapan işletmenin, ürettiği hizmetin malın bünyesine (maliyetine) girdiğine ilişkin bilgisinin bulunması mümkün bulunmamaktadır.

Tebliğ’in “İade Talep Edebilecekler” başlıklı III/C-1.1.3 bölümünde; “...*imal ettikleri malların bünyelerinde girdi olarak kullandıkları (sonradan damıtma veya benzeri yöntemlerle ayrıştırılmış olması işlemi dâhil) mallara...*” ifadesine yer verilmiştir. Bu ifadeden anlaşılacağı üzere, malın bünyesine girme ifadesinden; malın imalatına fiziksel olarak katılma ve hammadde olarak imalatla kullanılma anlamı çıkarılmaktadır. Parantez içinde yer alan ifadede imalattan sonra malın bünyesinden ayrıştırılan malların da malın imalatında girdi olarak kullanıldığı hususu belirtilmiştir. Bizim çalışmamızda yer alan hekzan emtiası da, parantez içerisinde yer alan bu ifadeye uygun bulunmaktadır. Önceki bölümlerde açıklandığı üzere, ayçiçek yağı imalatında ham yağ-hekzan karışımı süzülerek ısıl işlem uygulanmakta ve bu sayede ham yağ içerisindeki hekzan ayrıştırılmaktadır. Bu durumda hekzan malın bünyesinde girdi olarak kullanılmış olmaktadır. Yine Tebliğ’in mezkur bölümünde; “*Bununla birlikte, bahsi geçen imalatçılar tarafından temizlik, test, yağlama ve benzeri amaçlarla imal edilen ürünün bünyesine girmeksizin yardımcı madde veya sarf malzemesi olarak kullanılan mallara ilişkin ödenen ÖTV’nin iadesi talep edilemez.*” hükmü uyarınca üretimin asli unsuru olmayan malzemelerin, imal edilen malların bünyesinde girdi olarak kabul edilemeyeceği hususu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla soğutma, temizleme, yağlama gibi maksatlarla kullanılan yardımcı veya sarf malzemelerin, imal edilen malın bünyesine girdi-

ği kabul edilmemektedir. Ancak bu yardımcı veya sarf malzemeler ilişkin maliyetlerin, imal edilen malın maliyetleri ile ilişkilendirileceği tabidir. Bu nedenle Tebliğ'de belirtilen bünyeye girme tabirinin ekonomik anlamda kullanılmadığı anlaşılmaktadır.

SONUÇ

Bilindiği üzere ÖTV; lüks mallar, çevreye ya da sağlığa zararlı mallar ve buna benzer bir kısım harcamalar üzerinden alınan bir tüketim vergisidir. Kanun'a ekli I/B cetvelinde ise, "solvent" gibi akaryakıt harici petrol ürünleri yer almaktadır. Bu cetvelin genel amacı, vergi güvenliğinin sağlanmasıdır. Çünkü bu cetvelde yer alan ürünler, akaryakıtı karıştırılabilmekte ya da ikamesi olarak kullanılabilmektedir. Dolayısıyla B cetvelinde yer alan mallarla, karıştırıldığı ya da ikamesi olarak kullanıldığı mallar aynı tutarda ÖTV'ye tabidir.

Kanun'a ekli I/B cetvelindeki malları bu listede bulunmayan emtiaların üretiminde kullanacak sanayi sicil belgesi sahibi imalatçılar için, Kanun'un yürürlüğe girdiği 01.08.2002 tarihinden 09.10.2012 tarihine kadar tecil terkin uygulaması, bu tarihten itibaren ise verginin iadesi yöntemiyle indirimli ÖTV uygulaması yürürlüğe girmiştir. Her ne kadar bu iki uygulamanın uygulama biçimleri farklı olsa da konuluş maksadı aynıdır. Burada bahsi geçen cetvelde yer alan malların tabi olduğu ÖTV'nin bu malları imalatla kullanan imalatçının üzerinde kalmasının önüne geçilmesi amaçlanmıştır.

Tebliğ'in III/C-1.1 bölümünün alt başlıklarında, mükelleflerin uyması gerektiği koşullara yer verilmiştir. Tebliğ'de bu şartlar 5 başlık altında toplanmıştır. İlgili bölümde yapılan açıklamalardan görüleceği üzere, ÖTV iadesinin vergi dairesi tarafından yerine getirilmesi, birden çok şartın bir arada sağlanması ile mümkün olabilmektedir. Ancak bu şartlar arasında imalatçının mal teslimi yapması gibi bir şart yer almamaktadır. Dolayısıyla her ne kadar hizmet satışları ÖTV'nin ko-

nusuna girmese bile, fason imalatçıların yaptığı hizmetlerde yüklendiği ÖTV'nin iadesi mümkün bulunmaktadır. Bu husus vergi idaresinin yayımladığı Sirkülerlerde açıklanmıştır. Ancak Tebliğ bazında da uygulamaya yön verici açıklamaların yapılması, ÖTV iadesi konusunda yaşanacak te- reddütlerin ortadan kaldırılmasını sağlayacaktır.

Yine Tebliğ'de yer alan "imal edilen malın bünyesinde girdi olarak kullandıkları" ifadesindeki girdi kelimesinin malın maliyeti ile ilişkili olmadığı, bu ifade ile üretime fiziki olarak katılan malların ifade edildiği anlaşılmıştır. Bu nedenle Tebliğ'de belirtilen bünyeye girme tabirinin ekonomik anlamda kullanılmadığı anlaşılmaktadır. Çünkü fason imalatı yaptıran işletmelerin maliyetlerinin, fason imalat yapan işletmeler tarafından takip edilebilmesi mümkün bulunmamaktadır.

KAYNAKÇA

- 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu. (<https://www.mevzuat.gov.tr>). Erişim tarihi: 28 Aralık 2022.
- 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu. (<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/18581.pdf>). Erişim tarihi: 28 Aralık 2022.
- Hampetrol ve Petrol Ürünlerinin Alım, Satım, Fiyatlandırma Esasları ile Akaryakıt Fiyat İstikrar Fonu'nun İşleyişi Hakkında Karar. (<https://www.resmigazete.gov.tr/arsiv/23286.pdf>). Erişim tarihi: 28 Aralık 2022.
- KARAHASANOĞLU, Y. (2008). *Bitkisel Yağ Tesislerinde Ortam Havasındaki N-Hekzan, Toz Ve Termal Konfor Değerlerinin Belirlenmesi*. T. C. Namık Kemal Üniversitesi Fen Bilimleri Enstitüsü. (yayımlanmış yüksek lisans tezi). Tekirdağ
- Özel Tüketim Vergisi I Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği. (<https://www.gib.gov.tr>). Erişim tarihi: 28 Aralık 2022.

- ŞİMŞEK, D., ORAL, F., ÇALAK, N. Y. (2019) “Tek Silindirli Buji Ateşlemeli Motorlarda Benzin-Propanol-Hekzan Yakıt Karışımlarının Motor Performans Ve Emisyonlarına Etkisi”, Isı Bilimi ve Tekniği Dergisi. Cilt 39. Sayı 1.
- Türk Dil Kurumu. (<https://sozluk.gov.tr/>). Erişim tarihi: 28 Aralık 2022.
- Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği. (<https://www.gib.gov.tr>). Erişim tarihi: 28 Aralık 2022.
- OĞUZ, H. (2021). *Mobilya Sanayinde Fason Üretim: Ahşap Levha Ebatlamada Optimizasyon Örneği*. T. C. Bartın Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü. Bartın.
- 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu. (<https://www.mevzuat.gov.tr>). Erişim tarihi: 28 Aralık 2022.
- 25 Seri No’lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği. (<https://www.gib.gov.tr>). Erişim tarihi: 28 Aralık 2022.
- 03/04/2007 Tarih ve ÖTV-1/2007-1 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Sirküleri/4. (<https://www.gib.gov.tr>). Erişim tarihi: 28 Aralık 2022.