

SOLVENTİN VERGİLENDİRİLMESİ – BOYA ÜRETİMİ

• Mustafa ARSLAN •

Vergi Denetmeni

- GİRİŞ

Petrolün rafinerilerde arıtılması sonucunda elde edilen ürün çeşitlerinden bazılarının tamamına birden, bilinen adıyla 'solvent' denilmektedir. Petro-kimya sanayi literatüründe solvent sözcüğü; Benzol (Benzen), Toluol (toluen), Solvent nafta, White spirit, Hekzan, Heptan, Pentan v.s. gibi petrol türevi ürünlerin hepsine birden verilen ortak bir isimdir (bu ürünlere yazımızda biz de solvent diyeceğiz). Bu kimyasal maddeler, ekonomide çok yaygın olarak tekstil, kozmetik, gıda, tarım, ilaç, vb. gibi sektörlerde, çok sayıda sanayi kolunda ve bu arada; boya, tiner, vernik, reçine gibi ürünlerin imalatında temel hammadde olarak kullanılmaktadırlar. Birçok sektörde solvent vazgeçilmez, alternatifi olmayan ve ikâme edilemeyen bir hammadde

niteliğine sahiptir. Petrol türevi olan bu solvent türlerinin, yine petrolden elde edilen motorin, benzin gibi akaryakıt çeşitleriyle kimyasal yapılarının çok benzer ve yakın özellikler göstermesi, akaryakıt kaçakçılığının konusu olmasına neden olmaktadır. Kanun koyucu, solvent üzerine, benzin ve motorin gibi diğer akaryakıt ürünleri üzerindeki vergi tutarının çok altında vergi koymaktadır. Bunun nedeni de, solventin sanayi sektöründe yaygın olarak kullanılan bir temel hammadde olması dolayısıyla sanayinin korunmasının amaçlanmasıdır.

ÖTVK' ya¹ ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan bazı solvent türlerinin ve bunlardan elde edilen, (I) sayılı listeye dahil olmayan bazı ürünlerin listesi ile bu ürünlerin içeriğindeki solventin yaklaşık katkı oranları, aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.²

KULLANILAN BAZI SOLVENTLER	İMAL EDİLEN ÜRÜNLER	YAPIŞTIRICI			
		Halı Yapıştırıcısı	İnşaat Boyası	Sanayi Boyası	Selülozik Boya
White Spirite	%'de oranı	.-	6,0%	5,0%	.-
Toluol	%'de oranı	.-	.-	15,0%	.-
Hekzan	%'de oranı	80,0%	2,0%	2,0%	3,0%
Ksilen ³	%'de oranı	.-	.-	.-	5,0%
Solvent nafta	%'de oranı	.-	2,0%	2,0%	
Toplam	%'de oranı	80,0%	10,0%	24,0%	8,0%
Solvent dışındaki hammaddeler	%'de oranı	20,0%	90,0%	76,0%	92,0%
Genel Toplam	%'de oranı	100%	100 %	100 %	100 %

1 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2 Oranlar Sanayi Sicil Belgesine sahip bazı mükelleflerin kapasite raporlarından alınmıştır..

3 Ksilen, ÖTVK Eki (I) Sayılı listede sayılmadığından teslimi ÖTV'ne tabi değildir.

Tablodan görüleceği gibi sanayide bazı ürünlerin imalatında %8 ila %80 oranı arasında hammadde olarak solventin kullanıldığı görülmektedir. Solvent dışında kalan hammadde-lerin bir kısmının imalatında ise yine solventin kullanıldığı bilinmektedir. Örneğin, inşaat boyası imalatında %5 ve sanayi boyası imalatında ise %20 oranında hammadde olarak kullanılan sentetik verniğin imalatında, yine %35 oranında solvent (white spirite) kullanılmaktadır.

Solvent ithalatı yolu ile yapılan akaryakıt kaçakçılığına ilişkin olarak, kaçakçılığın nasıl yapıldığı, solventin nasıl akaryakıt olduğu ve neden kaçakçılık yapıldığı gibi konulara Dergimizin 82'inci sayısında yer verilmişti.⁴ Bu yazımızda ise solventten boya ve benzeri malların üretilmesi halinde ÖTVK çerçevesinde vergilemenin nasıl olacağı sorusuna cevap verilmeye çalışılacaktır.

Yazımızın başlığında sadece 'boya' kelimesinin yer alması yanıltıcı olabilir. Ancak anlatımda kolaylık ve anlaşılabilirliği sağlamak açısından (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların; (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılması halinde vergileme ifadesini kullanmaktan mümkün olduğunca kaçınılmaya çalışılmıştır. Bu ifadenin yerine ise solventten boya üretilmesi halinde vergileme ifadesine yer verilmiştir. Bu nedenle yazımızda geçen 'boya' kelimesi sadece '(I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılması halinde üretilen mallar için kullanılan genel bir tanımlayıcı kavram olarak kullanılmıştır. Dolayısıyla yazımızda 'boya' kelimesinden; (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılması halinde üretilen boya, hali yapıştırıcı gibi malları anlamak gerekmektedir.

Yazımızda konu anlatımında izlediğimiz yöntem; anlatımda kolaylık ve anlaşılabilirliği sağlamak için tebliğlerde izlenen klasik, verginin

konusu-vergiyi doğuran olay-mükellef-tarh ve beyan esasları gibi sıralama yönteminin dışına çıkılması ve öncelikle özellik arz eden ve anlaşılabilirlikte sıkıntı yaratan vergi konusu ve vergiyi doğuran olayın geniş bir şekilde ele alınmasıdır. Solventin vergilendirilmesi örnekler çerçevesinde açıklanmaya çalışılmış, verginin tarhi, mükellefi, beyanı gibi diğer hususlara ise verilen örneklerin içinde kısaca değinilmiş; mevzuattan kaynaklanabilecek tartışmalı hususlar, yapılabilecek hatalar, sorun olabilecek konular ve bunlara ilişkin çözüm önerilerimiz, örneklerin her aşamasında yeri geldiğinde sorun-çözüm önerisi olarak ortaya konulmaya çalışılmıştır.

II-VERGİNİN KONUSU-VERGİYİ DOĞURAN OLAY

ÖTVK'nun 1'inci maddesinin (a) bendi uyarınca, kanuna ekli (I) sayılı Liste'nin (B) cetvelinde yer alan, Türk Gümrük Tarife Cetvelindeki Pozisyon Numaraları belirtilen solvent türlerinin bir defaya mahsus yurt içinde teslimi verginin konusunu oluşturmaktadır. (B) cetvelinde yer alan solvent türleri ise Benzol (Benzen), Toluol (toluen), Solvent nafta, White spirit, Hekzan, Heptan, Pentan gibi ürünlerdir. Listede temel hammaddesi solvent olan ve solventten üretilen tiner gibi çözücüler ve inceltici-ler de verginin konusuna dahildir. Burada teslim kavramı önem kazanmaktadır. ÖTVK'nın Tanımlar, teslim, ve teslim sayılan haller üst başlıklı 2/e maddesindeki teslim tanımı, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun⁵ TESLİM üst başlıklı 2'inci maddesinde düzenlenen teslim kavramı ile aynıdır. ÖTVK' da ise bu aynılığın yanı sıra, mezkur kanunun 2'nci maddesinin 3'üncü fıkrasının (a) bendi eklenmiştir. Bu bent özellikle solventin imalatı kullanılması vergilendirilmesinde önem arz etmekte ve genel anlamda teslim kavramının içeriğini bazı mallar için değiştirmektedir. Madde metni aşağıdaki gibidir:

"Vergiye tabi malların, vergiye tabi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun

4 "Solvent İthalatı Yoluyla Yapılan Akaryakıt Kaçakçılığı" Vergi Raporu Dergisi, Sayı:82

5 2.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kullanılması, sarfı, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi"

Bu lafzın mefhumu muhâlifinin tercümesi; kanunun, vergiye tabi malların, vergiye tabi malların imalinde kullanılmasını, sarfını, işletmeden çekilmesini veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesini teslim saymasıdır. Şu halde, imalatçı tarafından ithal edilen solvent, tiner imalatında kullanılacaksa bu vergiye tabi olmayacak, ancak boya, halı yapıştırıcısı, vernik gibi (B) cetvelinin (ve de (A) cetvelinin) dışında yer alan ürünlerin imalinde kullanılması ve sarfı halinde ise vergileme konusu olacaktır. İthalatçı tarafından ithal edilen solventin, imalatçıya (I) Sayılı listenin dahilindeki malların üretiminde kullanılması taahhüdü ile satılması teslim addedilirken, solventin bu malların üretiminde kullanılması ise bir teslim işlemi olarak sayılmayacaktır. Bu düzenleme ÖTVK'daki teslim kavramının anlamını 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'ndaki teslim kavramına göre daha da genişletmiştir. Daha kolay anlaşılır ve genel bir ifade ile söylersek, imalat bir teslim sayılmıştır. Solventin kanundaki kısıtlamalar dahilinde imalatıta kullanılmasını, yani (I) sayılı liste dışındaki malların imalatında kullanılmasını kanun teslim olarak saymış ve bu teslimi verginin konusuna dahil etmiştir. Solventin (I) sayılı liste dahilindeki malların imalinde kullanılması ise teslim sayılmamış ve vergileme dışı bırakılmıştır. Burada, ÖTVK, üretimi bir teslim sayarken üretilen malın satışını teslim olarak saymamıştır (3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu açısından ise satışın bir teslim sayılacağı tabiidir). Daha somut olarak ifade edilecek olursa; boyanın üretimi ÖTVK'na göre teslim, KDVK'na göre ise teslim sayılmamış, satışı, ÖTVK'na göre teslim sayılmamış iken, KDVK'na göre teslim sayılmıştır. Tinerin ise, ÖTVK'ya ve KDVK'ya göre satışı teslim sayılmış, üretimi ise her iki

kanuna göre de teslim sayılmamıştır.

Burada bir yanlış anlaşılmaya meydan vermemek için şunu da belirtmekte fayda vardır; ÖTV'ye tabi bazı malların ithali vergiye tabi iken, solvent ithalatı ÖTV'ye tabi değildir, çünkü solvent ithalatı ÖTV'nin konusuna girmemektedir. Bu nedenle ithalat aşamasında ÖTV alınmamaktadır, ama solvent ÖTVK'ya uygun bir şekilde yurt içinde 'teslim' edilirse elbette ki ÖTV alınacaktır. Dolayısıyla ÖTV'ni doğuran olay solventin yurt içinde teslim işleminin gerçekleşmiş olmasıdır. Yani mal teslimi, verginin konusunu, bu teslim işleminin gerçekleşmesi ise vergiyi doğuracaktır. Bir teslim yoksa ÖTV de olmayacaktır. Vergilemeye ilişkin bazı temel esaslar bunlar olmakla birlikte uygulamaya esas yön veren, tebliğlerle yapılan düzenlemelerdir.

III. BOYA ÜRETİLMESİ HALİNDE VERGİLEME

(Solventin (I) Sayılı Listenin dışındaki malların imalinde kullanılması)⁶

Solventin vergilendirilmesinde bir diğer önemli düzenleme de esas itibarıyla sanayimizin korunmasını amaçlayan tecil-terkin müessesesidir. Bu yolla mükelleflerin yüklendikleri ÖTV'nin önemli bir kısmı, üzerlerinden alınmakta ve mal imalatında bir maliyet unsuru olması önlenmektedir. Tecil-terkin müessesesinden "sanayi sicil belgesi" olan "imalatçı" mükellefler yararlanacaktır. Buna göre, 'Verginin tecili' üst başlıklı ÖTVK'nın 8/1'inci maddesi aşağıdaki gibidir:

" (4962 sayılı Kanunun 8'inci maddesiyle değişen fıkra)(7.8.2003 tarihinden geçerli olmak üzere) Bu Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların; (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere (5335 sayılı Kanunun 28/j maddesiyle değişen ibare)(27.4.2005 tarihinden geçerli olmak üzere) mükellefler (1)-5335 sayılı Kanunla değişmeden

6 Teminat uygulamasında Genel ve Katma Bütçeli İdareler ile İl özel İdareleri ve sermayesinin % 51 veya daha fazlası bunlara ait olan kuruluşlar yazımıza dahil edilmemiştir.

önceki ibare: "ithalatçıları veya imalatçıları"- tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisinin Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek kısmı, teminat alınmak suretiyle tecil olunur. Söz konusu malların tecil tarihini takip eden aybaşından itibaren oniki ay içinde (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılması halinde tecil olunan vergi terkin edilir. Bu 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...."

Kanundan anlaşılacağı gibi, tecil-terkin müessesesi, kanuna ekli (I) sayılı listenin dışındaki malların teslimi halinde söz konusu olacaktır. (I) sayılı liste dahilinde olan tiner gibi inceltici ve çözücülerin teslimi ise bu müessesenin dışında tutulmuştur.

Yukarıda metni yer alan kanun hükmü, tecil edilecek vergi tutarı konusunda Bakanlar Kurulu'na yetki vermektedir. Bakanlar Kurulu da bu yetkisini kullanmış ve 2002/4481 sayılı Karar ile tecil edilecek kısmı belirlemiştir. Buna göre (I) sayılı listenin dışındaki malların (boya, halı yapıştırıcısı v.s gibi) maktu vergisinin 50.000.-TL olması ve 15.000 Türk Lirasını aşan 35.000.-TL kısmının tecil edilmesi gerekmektedir. Para biriminin YTL olması üzerine de 2005/8392 sayılı BKK ile eski düzenleme yeni para birimine uygun hale getirilmiştir. Yeni para birimi YTL ile bu tutarlar 0,0500 YTL 0,0150 ve 0,0350YTL olmuştur.

Bu madde mükellefleri; "0,0500 YTL/Kg maktu vergiye katlanırım ve tevsik mecburiyetinden ve maliyetinden kurtulurum" gibi bir anlayışa sevk edebilir veya diğer vergi kanunlarındaki tecile ilişkin hükümlerin mükelleflere alternatif bir yol ve seçimlik haklar verme yönündeki düzenleme-

lerinin getirdiği bir ön yargı da maddenin bir seçimlik hak gibi algılanmasına yol açabilir. Bu anlayışlar, önyargılar ve algılamalar tamamıyla yanlıştır. Mükelleflerin tecil konusunda sanılanın aksine seçimlik hakları yoktur. Kanunun 8/1'inci maddesi emredici bir düzenleyici hükümdür. Bu nedenle (I) sayılı listenin dışındaki malları üretmek isteyen mükelleflerin, tecil müessesesindeki amir hükümlerinin uygulanmasına ilişkin çıkarılan tebliğlerdeki usul ve esaslara riayet etmeleri gerekmektedir.

Tecil işlemlerinin yürütülmesine ilişkin usul ve esaslar 1. Seri No' lu ÖTV Genel Tebliği'nin⁷ VERGİNİN TECİLİ VE TERKİNİ başlıklı 9. bölümünün "(I) Sayılı Listenin (B) Cetvelindeki Mallara Ait Verginin Tecili ve Terkini" alt başlıklı 9.1'inci bölümünde yer almıştır. Tebliğin bu bölümünde, diğer tebliğlerle yapılan değişiklikler dahil, tecil işlemleri aşağıdaki şekilde yapılacaktır:

A. İMALATÇININ SOLVENTİ BAŞKA BİR ÖTV MÜKELLEFİNDEN (İTHALATÇI-RAFİNECİ-DİĞER BİR İMALATÇIDAN) ALMASI HALİNDE:

Sanayi Sicil Belgesine sahip olan imalatçı, tebliğde bir örneği yer alan (I) SAYILI LİSTENİN (B) CETVELİNDEKİ MALLARA AİT ÖZEL TÜKETİM VERGİSİNİN TECİL EDİLMESİNE İLİŞKİN TALEP VE TAAHHÜTNAME (EK-2) ile birlikte sanayi sicil belgesinin noter veya yeminli mali müşavir tarafından onaylanmış bir örneğini, solventi satın aldığı ÖTV mükellefine verecektir. Bu taahhütname imalatçının solventi boya, halı yapıştırıcısı gibi bir yıl içinde (I) sayılı Listenin dışındaki malların üretiminde kullanacağını taahhüt ettiği ve kendisinden ÖTV alınmamasını istediği bir belgedir. ÖTV mükellefi ise ithalatçılar, rafineriler veya diğer imalatçılardan biri olabilecektir. Tebliğin üçüncü paragrafındaki "ithalatçıdan veya rafineriden" ibaresi 2. Seri Nolu ÖTV Genel Tebliği'nin⁸ 4. bendi ile "ithalatçılardan veya rafineriler dahil imalatçılardan" şeklinde değişmiştir. Bunun nedeni de herhangi bir nedenle elinde solvent kalan

7 30.07.2002 tarih ve 24831 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

8 26.10.2002 tarih ve 24918 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

imalatçı mükelleflerin de bu solventi ellerinden çıkarmalarının sorun teşkil etmesini önlemektir.

Solventin ithalatçılardan veya rafineriler dahil imalatçılardan bu şekilde satın alınması, ÖTVK' nın 2'inci maddesinin 3'üncü fıkrasının (a) bendine göre, bir teslim işleminin gerçekleşmesi olduğundan ÖTV' yi doğuracaktır. Burada tebliğde açık olmayan hususlar ise şunlardır:

SORUN 1: Satış faturası nasıl tanzim edilecektir?

1-ÖTV mükellefi solventin satışında ÖTV tahsil edecek midir?

2-Tahsil edecekse ne kadar ÖTV tahsil edecektir?

3- ÖTV mükellefi düzenleyeceği faturada ÖTVK' nın 15'inci maddesi gereği vergiye tabi işleme ait ÖTV' yi nasıl gösterecektir? Tecil edilecek kısım dahil olarak mı yoksa tecil edilecek kısımdan sonra kalan tutarı mı gösterecektir?

ÇÖZÜM ÖNERİSİ 1: Bu sorularımızın cevapları tebliğde bulunmamaktadır. Bu durumda ise yapılması gereken, genel hükümlere, kanunun ve tebliğin ruhuna bakmak olacaktır. ÖTVK'nın 1'inci maddesi gereği ÖTV bir defaya mahsus ve tamamı ilk teslimlerde alınmaktadır. Dolayısıyla vergi, sonraki teslim aşamalarında malın bedelinin içine zerk olunmuş vaziyette nihai tüketiciye kadar ulaşmaktadır. Bu çerçeveden bakıldığında tecil kapsamında nihai tüketiciye kadar ulaşan vergi tutarının, tecil edilmesinden sonra kalacak olan 0,015YTL/KG olması gerekmektedir. Çünkü, 0,035 YTL/KG kadar olan vergi tutarının ilk teslim aşamasında tecil-terkin yolu ile yük olmasının önüne geçilmektedir ve yük teşkil etmeyen bir verginin de Katma Değer Vergisinin matrahına dahil olması ve bedelinin tahsili düşünülmeyeceğinden faturaların, bu durumu dikkate alarak düzenlenmesi gerekmektedir.

Kanaatimizce ÖTV mükellefi tarafından düzenlenecek faturanın, ÖTVK' nın ruhuna uygun olarak sanayicinin üzerinde kalması gereken

0,015YTL/KG ÖTV tutarını dikkate alarak aşağıdaki örnekte olduğu gibi tanzim edilmesi gerekecektir.

ÖRNEK 1: (A) mükellefi solvent ithalatçısıdır. Mükellef (A) 01/06/2006 tarihinde 1.000 Kg miktarındaki white spirit (G.T.İ.P. NO: 2710.11.21.00.00) ürününü 1,00 YTL bedelle imalatçı (B) mükellefine satmış ve İmalatçı (B) mükellefinden; Solventin satışında ithalatçının imalatçıdan alacağı belgeler olan

1- Sanayi sicil belgesinin noter veya YMM tarafından onaylı bir örneğini,

2- (I) Sayılı listenin (B) cetvelindeki mallara ait özel tüketim vergisinin tecil edilmesine ilişkin talep ve taahhütname (ek-2) belgesinin aslını, almıştır.

almıştır.

Solventin satışında düzenlenecek fatura

Bu satış dolayısıyla ÖTV mükellefi (A) firmasının, (B) imalatçı firmasına düzenleyeceği fatura aşağıdaki gibi olacaktır:

Solventin (white spirit) satış bedeli	1.000,00 YTL
Hesaplanan ÖTV (0,050 YTL x 1.000 Kg)	50,00 YTL
Tecili gereken ÖTV (0,035 YTLx1.000 Kg)	35,00 YTL
Tahsili gereken ÖTV (0,015 YTLx1.000 Kg)	15,00 YTL
KDV matrahı Toplamı	1.015,00 YTL
Hesaplanan KDV (%18)	182,70 YTL
Genel toplam	1.197,70 YTL

Vergilendirme dönemi

Vergilendirme dönemi, ÖTVK' nın 14/1'nci maddesinin "...vergilendirme dönemi; ...(I) Sayılı listedeki mallar için her ayın ilk onbeş günlük birinci ve kalan günlerinden oluşan ikinci dönem ...'ridir ..." hükmü gereği örneğimizde 2006/Haziran-1 dönemi olacaktır.

Beyanname verilme zamanı

İthalatçı ÖTV mükellefi (A), fatura üzerinden hesapladığı 50,00 YTL/KG tutarındaki ÖTV'yi, ÖTVK'nın 14/1'inci maddesinin ".....Beyanname, (I) Sayılı listedeki mallar için

vergilendirme dönemini izleyen ayın onuncu günü..." ' hükmü gereği 16/06/2006 tarihinden itibaren 25/06/2006 tarihine kadar, KDV yönünden bağlı olduğu vergi dairesine ÖTV Beyannamesi ile beyan edecektir.

Beyannamenin doldurulması

Mükellef beyannamenin;

(14-30 numaralı satırlar arasındaki MAKTU VERGİ HESAPLAMASI Bölümünün) TESLİM EDİLEN MAL MİKTARI sütunun 30 numaralı satırına white spiritin miktarı olan 1.000;

(14-30 numaralı satırlar arasındaki MAKTU VERGİ HESAPLAMASI Bölümünün) ÖLÇÜ BİRİMİ sütununa Kg;

(14-30 numaralı satırlar arasındaki MAKTU VERGİ HESAPLAMASI Bölümünün) MAKTU VERGİ TUTARI sütununa ise 0,05 rakamını yazacaktır.

31 numaralı HESAPLANAN ÖTV Satırına 50,00 YTL;

34 numaralı (B) CETVELİNDEKİ MALLARA AİT TECİL EDİLMESİ GEREKEN ÖTV satırına 35,00 YTL;

36 numaralı ÖDENECEK ÖTV satırına ise 15,00 YTL yazacaktır.

Beyanname ekinde vergi dairesine verilecek belgeler

İthalatçı ÖTV mükellefi (A), bu beyanname-si ile birlikte;

1- İmalatçının kendisine verdiği Talep ve Taahhütname (EK-2) belgesinin, aslının aynı olduğunu kaşe tatbik edip imzalamak suretiyle onaylanmış fotokopisini,

2- Sanayi sicil belgesinin kendisi tarafından aslının aynı olduğunu kaşe tatbik edilip imzalanmak suretiyle onaylanmış fotokopisini,

3- Tecilini istediği 35,00 YTL vergi tutarı dahil bu verginin 12 aylık gecikme faizi toplamı kadar göstereceği teminata ilişkin evrakları (Durumu tebliğin (9.1.b) bendinin "(I) Sayılı

Listenin (B) cetvelinde yer alan mallardan son iki yılda satın aldığı veya ithal ettiği miktarın tamamını (I) sayılı listede yer alan mallar dışındaki malların imalinde kullandığına dair vergi inceleme raporu veya yeminli mali müşavir üretim raporu bulunan mükellefler...hesaplanan teminat tutarının %5'i tutarında teminat vererek tecil işlemini yaptıracaklardır" 4. cümlesine uyan mükellefler ise teminat vermede buna göre hareket edeceklerdir), beyannameye ekleyecek ve vergi dairesine verecektir.

SORUN 2: İthalatçı (A) mükellefi ÖTV beyannamesini vergi dairesine verirken beyannameye ek olarak tecil talebine ilişkin iradesini yansıtan ayrı bir dilekçe verecek midir? Yoksa vergi dairesi, beyanname üzerindeki 34 numaralı (B) CETVELİNDEKİ MALLARA AİT TECİL EDİLMESİ GEREKEN ÖTV satırının doldurulmasını ve beyanname eki imalatçı (B) mükellefi tarafından tanzim edilen 'Talep ve Taahhütname' (EK-2) belgesini dikkate alarak beyanname kabul işlemini re'sen mi yapacaktır?

ÇÖZÜM ÖNERİSİ 2: Vergileme sisteminizin beyan esası üzerine kurulu olduğunu, kanunun 8/1'inci maddesinin amir hüküm olduğunu ve tecil işleminin mükellefler için seçimlik ayrı bir hak değil, uygulanması mecburi bir işlem olduğunu dikkate aldığımızda, mükelleften iradesini mükerrer olarak ortaya koymasını istemek doğru değildir. Mükellef, zaten beyanname ve ekleri imalatçı (B) mükellefinin 'talep ve taahhütname'si (EK-2) ile iradesini ortaya koymuştur. Dolayısıyla bu iradenin tekrarı mahiyetinde bir dilekçe almak doğru olmayacaktır.

SORUN 3: Tebliğde teminatın türü belirtilmemiştir! Neler teminat olarak kabul edilebilecektir? Burada teminatın türü ile tutarının hesaplanmasında açıklık bulunmamaktadır. Tebliğin teminata ilişkin (9.1.e) bendindeki ibaresi "... Beyan edilen verginin Bakanlar Kurulu Kararına göre tecil edilmesi öngörülen kısmı: bu tutar ile 12

aylık gecikme faizi tutarı toplamı kadar teminat verilmesi üzerine..." şeklindedir.

ÇÖZÜM ÖNERİSİ 3: Teminatın türü konusunda özel bir düzenleme söz konusu olmadığından genel hükümler çerçevesinde sorunun çözümü gerekecektir. Buna göre teminatın türü 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'a göre belirlenecektir. O halde, mükellef hem nakit hem de banka teminat mektubu gibi menkul kıymetleri bir arada teminat olarak verebilecektir.

SORUN 4: Teminatın hesaplanmasında gecikme faizi oranı ne olacaktır? Bakanlar Kurulu gecikme faizi oranlarını gerek gördükçe yeniden belirlediğinden, malların teslim tarihindeki gecikme faizi oranı ile beyannamenin kabul edildiği tarihteki faiz oranları farklı olabilmektedir. Bu nedenle tebliğde belirtilen 12 aylık gecikme faizi oranı hangi faiz oranı olacaktır? Solventin teslim tarihindeki oran mı yoksa beyannamenin kabul edildiği tarihteki oran mı esas alınacaktır? Bu soruların tebliğde karşılığı bulunmamaktadır. Sorulara verilecek cevaplar ise muhtelif olmaktadır. Bu ise uygulamada karışıklığa yol açmakta ve verilen cevapların türüne göre de çözümler üretilmektedir.

ÇÖZÜM ÖNERİSİ 4: Uygulanması gereken gecikme faizi oranı konusunda normal ve mutata olanın beyannamenin kabul tarihindeki geçerli faiz oranı olması gerektiği kanaatindeyiz. Tebliğde yukarıda sözü edilen cümlelerin "Beyan edilen verginin Bakanlar Kurulu Kararına göre tecil edilmesi öngörülen kısmı: bu tutar ile beyannamenin kabul tarihindeki geçerli gecikme faizi oranı üzerinden hesaplanacak 12 aylık gecikme faizi tutarı toplamı kadar teminat verilmesi üzerine..." şeklinde değiştirilmesi halinde karışıklıkların önlenmesi ve vergi daireleri arasında da uygulama birliğinin sağlanacağı görülecektir.

Örneğimize devam edelim...

Verginin tahakkuku ve tecil işlemi

Vergi dairesi beyannamenin kabulünden sonra tahakkuk işlemini yapacak ve 15,00 YTL'yi mükellef (A)'dan 25/06/2006 tarihine kadar tahsil edecek, kalan 35,00 YTL'yi ise tecil edecek ve tecil edilen bu tutara, tebliğin (9.1.c) bendi hükmü gereği 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un 48'inci maddesinde düzenlenen tecil faizini uygulamayacaktır.

Gümrükte verilen teminatın çözümü

Vergi Dairesi beyannamenin tahakkuk ve tecil işleminin ardından İTHAL EDİLEN PETROL ÜRÜNLERİNİN TESLİMİNDE BEYAN EDİLEN ÖTV'YE AİT BİLGİ FORMU (EK-12) belgesini düzenleyip gümrük idaresine gönderecektir. Gümrük idaresi de ithalatçı ÖTV mükellefi (A)'nın ithalatta verdiği teminatı çözecek ve teminatı mükellef (A)'ya iade edecektir.

Yukarıda anlatılan bu işlemlerin tamamı solventi satan ithalatçı (A) mükellefinin yapacağı işlemlerdir.

Bu işlemlerden sonra sıra white spirit ürününü alan imalatçı (B) mükellefine gelmektedir.

Solventin imalatı kullanılma süresi

İmalatçı (B) mükellefi, satın aldığı bu solventi [Tebliğin (9.1.d.) bendinin "vergisi tecil edilerek satın alınan malların, satın alma tarihinden itibaren 12 ay içinde imalatçı tarafından (I) sayılı listedeki mallar dışındaki malların üretiminde kullanıldığının..." hükmünün, 5 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği'nin⁹ B-5. bendi ile değiştirilen "vergisi tecil edilerek satın alınan malların, tecil tarihini takip eden ay başından itibaren..." hükmü gereği] tecili takip eden ay başından itibaren 12 ay içinde yani 01/07/2006 tarihinden itibaren 01/07/2007 tarihine kadar taahhüt ettiği gibi boya, halı yapıştırıcısı gibi (I) Sayılı Listenin dışındaki malların imalinde kullanmak durumundadır.

9 22/12/2003 tarih ve 25324 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Solventin imalatatta kullanıldığının tevsiki-YMM üretim raporu

Bundan sonra ise Tebliğin (9.1.d) bendinde yer alan "...12 aylık süreyi takip eden 6 ay içinde yeminli mali müşavir tarafından düzenlenen üretim raporu ile tevsik edilmesi üzerine tecil edilen vergi terkin edilir..." şeklindeki ibaresinin, 5 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği'nin B-5. bendi ile "üretim tarihini takip eden ay başından itibaren şeklinde değiştirilmiş ibaresi hükmü gereği, ürünü 01/07/2007 tarihinde, 12'inci ayın son gününde kullanması halinde 01/08/2007 tarihinden 01/02/2008 tarihine kadar olan süre içinde, imalatatta kullanıldığını yeminli mali müşavir üretim raporu ile tevsik edecek ve bu raporu solventi satın aldığı (A) mükellefinin vergi dairesine verecektir.

Verginin terkin

Bu rapor üzerine vergi dairesi de solventi satan ithalatçı (A) ÖTV mükellefine ait tecil ettiği 35,00 YTL tutarındaki verginin terkinini yapacaktır.

HATA 1: Burada Kanunun 8/1'inci maddesinin amir olan "...tecil tarihini takip eden aybaşından " şeklindeki açık hükmünü, Maliye Bakanlığı yetkisi olmadığı halde 1 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği ile "...satın alma tarihinden " şeklinde değiştirmiştir. Bu iki hüküm aynı süreye işaret etmemektedir. Bakanlık yaklaşık 5 ay sonra hatasının farkına varmış ve çıkardığı 5 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği ile bu hatasını telafi etmiş ve tebliğdeki düzenlemeyi kanuna uygun hale getirmiştir. Bu iki hüküm arasındaki süreye ilişkin farklılığı yukarıdaki örnekle açıklayalım: 1 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği'ndeki "...satın alma tarihinden" hükmünü dikkate aldığımızda süre, ithalatçı (A) mükellefinden imalatçı (B) mükellefinin solventi imalatatta kullanmak için satın aldığı 01/06/2006 tarihinden itibaren işlemeye başlayacak ve 12 aylık 01/06/2007 tarihinde son bulacaktır. Kanun ve 5 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği'ndeki "...tecil tarihini takip eden

aybaşından" hükmü dikkate aldığımızda ise süre, ithalatçı (A) mükellefinin solventi sattıktan sonra ÖTV beyannamesini vergi dairesine verdiği ve vergi dairesinin de tecil işlemini yaptığı tarihi takip eden aybaşı olan 01/07/2006 tarihinde işlemeye başlayacak ve 01/07/2007 tarihinde son bulacaktır. Her iki süre arasında her hal ve takdirde bir aylık fark olacaktır.

HATA 2: Bu hatanın aynısını 1 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği'nin (9.1.a) bendi gereği düzenlenmesi gereken ve tebliğ ekinde örneği yer alan (EK-2) belgesinde de görüyoruz. Tecil uygulaması kapsamında imalatçı mükellefler tarafından solventin satın alındığı ÖTV mükellefine verilecek olan (EK-2) belgesinde süre, Kanunun 8/1'inci maddesindeki "... itibaren 12 ay.." şeklindeki açık hükme karşın 'bir yıl' olarak yer almıştır. Dolayısıyla (EK-2) belgesindeki bu yanlışın da Kanuna uygun hale getirilmesi gerekmektedir.

Hata olarak görünen bu durumlar bizi, tebliğin çıkarılmasının bir ön hazırlık ve çalışma yapılmadan alelacele gerçekleştirildiği, tebliğin hazırlanmasında yeterli dikkat ve özenin gösterilmediği inancına sevk etmektedir.

Solventten üretilen boyanın satışı ve satış faturası düzenlenmesi

İmalatçı (B) mükellefi solventin tamamını üretimde kullanmış olup, 5.000 Kg saten boya imal etmiş ve ürettiği saten boyayı 20 Kg'lık plastik kovalarda tamamını (YTL/KG'nı 1 YTL/KG'dan) satmıştır. Bu satış işleminde ÖTVK yönünden bir teslim işlemi söz konusu olmayacağından, düzenlenen fatura üzerinde ÖTV de hesaplanmayacaktır. Ancak KDVK yönünden bir teslim işlemi gerçekleştiği için katma değer vergisi hesaplanacak ve tahsil edilecektir. Buna göre düzenlenecek fatura aşağıdaki gibi olacaktır:

Saten Boya satış bedeli (250x 20 Kg'lık kova) : 5.000,00 YTL

Hesaplanan KDV(%18 x 5.000,00 YTL) : 900,00 YTL

Genel toplam : 5.900,00 YTL

Solventin ithalatçı dışında rafinerici veya diğer bir sanayi sicil belgesine sahip imalatçıdan alınması halinde ise uygulama yine yukarıda anlatılan çerçevede yürütülecektir. Ancak bu durumda ithalat ve ithalatta teminat yatırma işlemleri olmayacağından, yani gümrük işlemi safhası olmadığından (EK-12) belgesinin vergi dairesi tarafından tanzimi de yapılmayacaktır.

B. İMALATÇININ SOLVENTİ KENDİSİNİN İTHAL ETMESİ HALİNDE TECİL-TERKİN:

İmalatçının imalatıta kullanacağı (I) sayılı Listenin (B) cetvelindeki solvent ürününü kendisinin ithal etmek istemesi halinde uygulama nasıl olmaktadır? Burada da Talep ve Taahhütname, ithalat işlemi yapan Gümrük İdaresine verilmektedir.

ÖRNEK 2: Sanayi sicil belgesi sahibi olan imalatçı (B), ihtiyacı olan 1.000 Kg white spirit ürününü satın alma yolu ile değil de kendisi ithal etmeye karar vermiştir. Bu durumda ise izleyeceği yol şöyle olacaktır:

İmalatçı (B) mükellefi;

1- Önce EPDK' dan (Tebliğimizde bu PİGM olarak yer almaktadır. Ancak, PİGM'nin bu konudaki yetkileri EPDK' ya¹⁰ geçmiştir) alacağı 'uygunluk belgesini (izin belgesini),

2- Talep ve Taahhütname (EK-14) belgesinin (1 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği'nin (9.1.e.) bendinin birinci cümlesindeki 'yazılı olarak' ibaresi 3 Seri No'lu Genel Tebliğ'in (1.b) bendi ile 'Tebliğ ekinde yer alan formun (EK-14) vermek suretiyle' şeklinde değiştirilmiştir.) aslını,

3- İthal edilecek solvent miktarına isabet eden maktu ÖTV tutarına göre hesaplanan (0,050 YTL x 1.000 Kg =) 50,00 YTL/Kg tutarında (1 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği'nin 16.3 bölümünün birinci paragrafının ilk cümlesindeki parantez içi hükmünün, 2 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği'nin (5.a.) bendinin ' PİGM tarafından verilen izin bel-

gelerinde yazılı tutarlar dikkate alınarak (B) cetvelindeki malların tecil-terkin kapsamında teslim edilmek üzere ithali halinde bu işlem için öngörülen vergi tutarı..' şeklinde değiştirilen ikinci cümlesindeki ibare gereği) ÖTV için düzenlendiği belirtilen bir banka teminat mektubunu [Durumu; tebliğin 16.3. bölümünün birinci paragrafının üçüncü cümlesinin '(I) Sayılı Listenin (B) cetvelindeki malların son iki yıldaki ithalinde verilen teminatlarını bu Tebliğin (9.1e) bölümünde belirtildiği şekilde çözdürdüğü tespit edilen mükelleflerden, aynı malların ithalinde ÖTV tutarının %5'i oranında teminat alınacaktır' hükmüne veya paragrafın son cümlesindeki '(I) Sayılı Listenin (B) cetvelindeki malları imaleden mükelleflerden, bu imalatlarında son iki yılda ithal ettiği aynı cetveldeki malları kullandığını vergi inceleme raporu veya yeminli mali müşavir üretim raporu ile tevsik edenlerden de alınması gereken teminatın %5'i tutarında teminat alınarak ithal işlemi yapılacaktır' hükmüne uyan mükellefler ise teminat vermede buna göre hareket edeceklerdir),

Gümrük idaresine verecektir. Gümrük İdaresi hiçbir şekilde teminat yatırılmadan gümrükleme işlemlerini yapmayacaktır.

Gümrük İdaresi, ithalat işlemi tamamlandıktan sonra tebliğin 16.3. bölümünün hükmü gereği tebliğ ekinde yer alan "İTHAL EDİLEN PETROL ÜRÜNLERİNİN TESLİMİNDE BEYAN EDİLEN ÖTV'YE AİT BİLGİ FORMU (EK-11)" belgesini düzenleyerek imalatçı (B) mükellefinin vergi dairesine 10 gün içinde gönderecektir.

İthalatı 01/06/2006 tarihinde gerçekleştiren imalatçı (B) mükellefinin bu ithalat dolayısıyla ÖTV beyannamesi vermesi söz konusu olmayacaktır. Çünkü, açıkladığımız gibi ithalat, ÖTV' nin konusu değildir.

Solventin imalatıta kullanılma süresi

İmalatçı-ithalatçı (B) mükellefi; " tebliğin (9.1.e) bendinin "ithal edilen malların 12 ay

10 13/03/2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5307 Sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

içinde (I) sayılı listede yer almayan malların imalinde kullanılması halinde, kullanımın gerçekleştiği vergilendirme dönemine ait beyanname ile vergi tahakkuk ettirilecektir...” hükmü gereği, 01/06/2007 tarihine kadar solventi imalatı kullanmak ve bu kullanımın ardından da ÖTV beyannamesi vermek durumundadır.

Beyanname verme zamanı ve beyanname ekleri

İmalatçı-ithalatçı (B) mükellefi, 1.000 Kg white spirit ürününü 01/12/2006 tarihinde imalatı kullanmıştır. Bu durumda ise yukarıda III/A Bölümünde açıklandığı şekilde ÖTV beyannamesini düzenleyecek ve bu beyannameye;

1- Gümrük İdaresine verilen Talep ve Taahhütname (EK-14) belgesinin onaylı bir örneğini,

2- Sanayi Sicil Belgesinin onaylı örneğini, ekleyerek 16/12/2006-25/12/2006 tarihleri arasında vergi dairesine verecektir.

Verginin tahakkuku ve tecil işlemi

Verginin tahakkuku ve tecil işlemleri yukarıda anlatıldığı biçimde vergi dairesi tarafından yapılacaktır.

Solventin boya üretiminde kullanıldığının tevsiki-(YMM Üretim Raporu)

Tecil işleminin ardından ise mükellef; [tebliğin (9.1.e) bendinin ‘Tecil tarihini takip eden 6 ay içinde yeminli mali müşavir tarafından düzenlenen üretim raporunun ibrazı üzerine de terkin işlemi yapılacaktır...’ şeklindeki altıncı cümlesinin, 5 Seri No’lu ÖTV Genel Tebliği’nin (B/5) bölümüyle ‘Tecil tarihini takip eden aybaşından itibaren...’ şeklinde değişen cümlesi hükmü gereği] 01/12/2006 tarihini takip eden aybaşı olan 01/01/2007 tarihinden, 01/07/2007 tarihine kadar, solventi üretimde kullandığını tevsik eden yeminli mali müşavir üretim raporunu vergi dairesine verecektir.

Verginin terkin

Vergi dairesi bu rapor üzerine tecil edilen vergiyi terkin edecektir.

Vergi dairesi tecil-terkin işleminin ardından, (EK-12) belgesini düzenleyip gümrük idaresine gönderecektir.

Gümrükte verilen teminatın çözümü

Vergi dairesi tecil işleminin hemen ardından malın kullanımının YMM üretim raporu ile tevsikini beklemeden (EK-12) belgesini düzenleyecek midir? Yoksa YMM üretim raporunu mu bekleyecektir? Vergi dairesi (1 seri No’lu Genel Tebliği’nin (9.1.e) bölümünün son cümlesinin ‘ithal edilen malların kullanımı sonucu tecil- terkin işlemlerinin yapıldığına dair vergi dairesinden alınacak yazının gümrük idaresine ibrazı’ şeklindeki ibaresinin, 3 Seri No’lu ÖTV Genel Tebliği’nin¹¹ 1-b. Bölümü birinci cümlesi ile ‘vergi dairesi tarafından düzenlenecek olan formun (EK-12) gümrük idaresine gönderilmesi’ şeklinde değiştirilen ibaresi gereği tecil edilen verginin terkin işlemini yapabilmesi için YMM üretim raporunu bekleyecek, bu raporun kendisine ibrazı üzerine terkin işlemini yapacak ve (EK-12) belgesini düzenleyip gümrük idaresine gönderecektir. Gümrük İdaresi bu belgenin ardından, imalatçı –ithalatçı (B) mükellefinin 50,00 YTL/Kg tutarındaki teminatını çözecek ve kendisine iade edecektir.

SORUN 5: İmalatçı-ithalatçı (B) mükellefinin ÖTV beyannamesini verirken beyanname ekinde vereceği (EK-14) belgesi ile sanayi sicil belgesinin hangi şekilde onaylanmış hali kabul edilecektir? Bu belgelerin onay işlemini kim yapacaktır? Tebliğimizde bu hususta bir açıklık bulunmamaktadır.

ÇÖZÜM ÖNERİSİ 5: Bu belgelerin onay işleminin mükellefin kendisi tarafından yapılması düşünülemez. Bu durum, muvazaalı işlemlere

11 30/01/2003 tarih ve 25009 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

'açık kapı' bırakmak demektir. Onay işleminin III/A Bölümünde açıklandığı gibi noter veya YMM tarafından yapılmış örneklerinin kabul edilmesi yerinde olacaktır. Bu nedenle tebliğin (9.1.e) bölümünün " Talep ve Taahhütname' ile Sanayi Sicil Belgesinin onaylı örneği eklenecektir" şeklindeki üçüncü cümlesinin "Talep ve Taahhütname ile Sanayi Sicil Belgesinin noter veya yeminli müşavir onaylı örneği eklenecektir" şeklinde değiştirilmesinin uygun olacağı kanaatindeyiz.

SORUN 6: İmalatçı (B) mükellefi, gümrük idaresine banka teminat mektubu dışında bir teminat verebilir mi? Mükellefin, nakit gibi devlet hazinesi açısından daha muteber addedebileceğimiz bir teminatı vermek istemesi halinde ne olacaktır? Gümrük idaresi bunu kabul edecek midir?

ÇÖZÜM ÖNERİSİ 6: Böyle bir durumda elbette ki idarenin, hazine lehine olarak likiditesi en yüksek olan nakit parayı kabul etmesi beklenir. İlk anda bu düzenlemeden; "Tebliğin hükümleri ÖTVK' nın 16/4'üncü maddesinin Maliye Bakanlığı'na verdiği yetki çerçevesinde tesis edilmiş amir hükümlerdir ve uyulması zorunlu olan düzenlemelerdir. Bu sebeple banka teminat mektubu dışında bir teminat türünün, hazine yararına bir işlem bile olsa kabul edilmesi mümkün değildir" şeklinde veya buna benzer bir anlayış tecrübe edebilir. Ayrıca, bu anlayış, tebliğin 16.3. bölümünün üçüncü cümlesi ile son cümlesi arasında, yukarıda yer alan ibarelerini dikkate aldığımızda daha da pekişebilir. Çünkü bu hükümlerde görüleceği üzere, teminatın türü konusunda bir şey söylenmemektedir. Teminatın türü konusunda her hal ve takdirde, durumu tebliğin 16.3. bölümünün üçüncü cümlesi ile son cümlesine uyanlar, bu hükümlere göre hareket edeceklerdir. Mükellefler her iki hüküm arasında bir çelişkiye düşebilirler, çünkü birinci cümlede, teminatın türü konusunda bir ifade yer almamaktadır. Bu cümleyi, tebliğin düzenlenmesinde istemeden yapılan bir hata olarak kabul etmek

gerekmektedir. O halde tebliğin bu düzenlemesinin de bir an önce değiştirilmesi gerekmektedir.

SORUN 7: Vergi dairesi (EK-12) belgesini; belgeyi mükellefe vermek suretiyle onun aracılığı ile mi? Yoksa memur eli ya da posta ile kendi mi gümrük idaresine ulaştıracaktır? tebliğlerde açıklığa kavuşturulmamıştır.

ÇÖZÜM ÖNERİSİ 7: (EK-12) Belgesinin gönderilmesinin nasıl yapılacağı ve belgenin gümrük idaresine nasıl ulaştırılacağı sorun gibi görünmeyebilir ve algılanmayabilir. Ancak, solvent ithalatı yolu ile yapılan kaçakçılıkta yoğun olarak sahte ve muvazaalı işlemlerin yapılması, bu arada teminatın çözdürülmesinde (EK-12) belgesinin asıl belge niteliğinde olması ve sahtesinin yapılarak gümrük idaresinin yanıltılması suretiyle teminatın çözdürülmesine imkan tanınması nedeniyle, (EK-12) belgesinin gümrük idaresine nasıl ulaştırılacağı önem kazanmaktadır. 3 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği'nin¹² 1-b. Bölümü ile "... gümrük idaresine gönderilmesi" şeklinde yapılan düzenlemedeki 'gönderilmesi' ibaresinin, sahteciliği önlemede yeterli olamayacağı kanaatindeyiz. Çünkü ibare, 'gönderilme' fiilinin nasıl olacağının somut içeriğini belirtmekten uzaktır ve farklı uygulamalara yol açabilecek bir potansiyeli barındırmaktadır. Bu sebeple ibarenin değiştirilmesine ihtiyaç vardır. Bu sorun ise 'gümrük idaresine' kelimelerinden sonra 'posta ile' kelimelerinin tebliğe eklenmesiyle, yani ibarenin '... gümrük idaresine posta ile gönderilmesi' şeklinde değiştirilmesiyle çözümlenebilir.

SORUN 8: Solventi imalatatta kullanmak amacıyla ithal eden imalatçı (B) mükellefi beyannamesinde tecil müessesesinden yararlanmak istemediğini ifade edip, beyannamesini; TESLİM EDİLEN MAL MİKTARI kısmının 30 numaralı satırına, white spiritin miktarı olan 1.000, ÖLÇÜ BİRİMİ sütununa Kg, MAKTU VERGİ TUTARI sütununa ise 0,05 rakamını yazacaktır. Fakat

12 30/01/2003 tarih ve 25009 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

mükellef, 31 numaralı HESAPLANAN ÖTV Satırına 50,00 YTL ve 34 numaralı (B) CETVELİNDEKİ MALLARA AİT TECİL EDİLMESİ GEREKEN ÖTV satırını ihmal ederek direk 36 numaralı ÖDENECEK ÖTV satırına 50,00 YTL yazarak doldurursa ne olacaktır? Bu beyannameyi vergi dairesi kabul edecek midir? Kabul ederse (EK-12) belgesini de hemen düzenleyip gümrük idaresine gönderecek midir? Yoksa YMM üretim raporunu mu bekleyecektir?

ÇÖZÜM ÖNERİSİ 8: Daha önceden ifade ettiğimiz gibi Kanunun 8/1'inci maddesi tecil konusunda mükelleflere seçimlik bir hak tanımamıştır. Normal şartlarda hüsnüniyetli mükelleflerin tecilden yararlanması beklenir. Burada ise amacın solventin ithal taahhütlerine uygun olarak kullanılacağı konusunda bir şüphe mülahaza edilebilir. Ancak, mükelleflerin ithalde gümrük idaresine verdikleri teminatı bir an önce çözdürmek istemeleri de (YMM üretim raporunun tanzim edilip, vergi dairesine sunulmasının zaman alacak olması da önemli bir etkidir ki raporun tanzimi için azami 6 ay gerekmektedir) önem arz etmektedir. Enflasyonist ortamlarda mükellefler maliyet-fayda analizi yaparak beyan-namelerini bu şekilde vermelerinin daha ekonomik olacağını da düşünebilirler. Fakat mükelleflerin kanunun 8/1'inci maddesinin kapsamı dışında bir davranış biçimi benimsemeleri mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla vergi dairesinin bu şekilde beyannameyi kabul etmesi beklenemez ve kabul etmemelidir de. Durum bu olmakla birlikte, tebliğle yapılacak bir düzenleme ile mükelleflerin bu şekildeki beyannamelerinin kabul edilmesi, (EK-12) belgesinin ise YMM üretim raporu ibraz edildikten sonra tanzimi yönünde bir düzenleme yapılması da doğru olacaktır.

HATA 3: İthalatta teminat uygulamasında 1 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği'nin 16.3 bölümünün, birinci paragrafının, ilk cümlesinin, 2

Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği'nin 5.a bendinin ikinci cümlesiyle değiştirilen “.. PİGM tarafından verilen izin belgelerinde yazılı tutarlar..)” ibaresindeki ‘tutarlar’ ibaresi de doğru bir ibare değildir. Çünkü, PİGM'nin verdiği izin belgelerinde izin verilen husus, malların tutarları değil miktarlarıdır. Bu sebeple tebliğde yer alan ‘tutarlar’ ibaresinin ‘miktarlar’ olarak değiştirilmesi gerekmektedir.

HATA 4: Yine ithalatta teminat uygulamasında 1 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği'nin 16.3' üncü bölümünün son cümlesindeki ‘%5'i tutarında’ ibaresinin, tebliğin birinci paragrafının üçüncü cümlesindeki ‘%5'i oranında’ ibaresinde olduğu gibi, tebliğ dilinin standartlığının sağlanması açısından değiştirilmesi yerinde olacaktır.

Solventin imalatla kullanılmasının ardından yeni üretilen malın (boya... vs.) satış aşamasında düzenlenen faturada ÖTV hesaplanması söz konusu olmayacaktır. Çünkü boyanın satışı, ÖTVK açısından bir teslim işlemi olmadığından ÖTV'nin de konusu değildir.

C-YMM Üretim Raporunun İşlevi

Görüleceği üzere, yazımızın III/A. bölümündeki uygulamadan farklı olarak, III/B. bölümündeki uygulamada, ithalatta gümrük idaresine verilen teminatın çözümü; verginin terkin işleminin yapılmasına, terkin işleminin yapılması da YMM üretim raporuna bağlanmıştır. Oysa ki, imalatçının solventi ithalatçıdan alması halinde, ithalatçının gümrük idaresine verdiği teminatın çözümü için ithalatçının sadece solventi imalatçıya satması ve ÖTV beyannamesini vermesi yeterli olacaktır. Bu beyannamenin ardından vergi dairesi imalatçı (A) mükellefinin solventi imalatla kullandığına dair YMM üretim raporunu kendisine ibraz etmesini beklemeyecektir. Ancak, ithalatçının ÖTV beyannamesi ile birlikte vergi dairesine verdiği ikinci teminatın çözümü ise YMM üretim raporuna bağlıdır. Yani, tecil-terkin uygulamasında, her hal ve takdirde, terkin işlemi-

nin yapılabilmesi için, YMM üretim raporunun vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Tebliğ, solventin imalatıta kullanıldığının ispat vesikası olarak, YMM üretim raporunu esas almaktadır. YMM üretim raporunun tecil uygulamasında esas işlevi, solventin taahhütlere uygun olarak imalatıta kullanıldığını tevsik etmek olmakla birlikte, ikincil işlevi de tecil edilen verginin terkinini sağlamaktır.

KISALTMALAR

- BKK : Bakanlar Kurulu Kararı
EPDK : Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
ÖTV : Özel tüketim vergisi
ÖTVK: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
PiGM : Petrol İşleri Genel Müdürlüğü
YMM : Yeminli Mali Müşavir
VUK : Vergi Usul Kanunu