

SOLVENTİN VERGİLENDİRİLMESİ – TİNER ÜRETİMİ

● Mustafa ARSLAN ●

Vergi Denetmeni

- GİRİŞ

Solventten üretilen tiner ve benzeri ürünler sanayide yoğun olarak kullanılan vazgeçilmez ve ikâme özelliği olmayan petrolden elde edilen ürünlerdir. Temizleyici, çözücü ve inceltici olarak kullanılan bu ürünlere tiner adı verilmektedir. Bu ürünler, içeriğindeki solvent türüne göre farklı isimler almakta ve farklı kullanım alanları olmaktadır. Örneğin sentetik tiner, sentetik boyaların inceltmesinde ve temizlenmesinde, selülozik tiner ise selülozik bazlı boyaların inceltmesinde ve temizliğinde kullanılmaktadır. Sentetik bazlı boyaların inceltmesinde ve temizlenmesinde

hiçbir şekilde selülozik tiner kullanılmamakta, daha doğrusu kimyasal özelliklerin farklılığından dolayı kullanılamamaktadır. Aynı şekilde, selülozik boyaların temizliğinde ve inceltmesinde de sentetik tiner kullanılamamaktadır.

4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na¹ ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan bazı solvent türlerinin ve bunlardan elde edilen (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan tinerin bazı türlerinin listesi ile bu ürünlerin içeriğindeki solventin yaklaşık katkı oranları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir².

KULLANILAN BAZI SOLVENTLER	İMAL EDİLEN ÜRÜNLER	TİNERLER			
		Sentetik Tiner	Temizlik Tineri	Selülozik Tiner	Endüstriyel (Rapit) Tiner
White Spirite	%'de oranı	85%	.-	.-	.-
Toluol	%'de oranı	5%	.-	75%	95%
Hekzan	%'de oranı	.-	95%	.-	.-
Ksilen (Ksilol) ³	%'de oranı	.-	5%	.-	.-
TOPLAM	%'de oranı	100%	100%	75%	95%
ÜRETİMDE KULLANILAN SOLVENT DIŞINDAKİ HAMMADELER					
Metil Alkol	%'de oranı	.-	.-	20%	.-
Ester ve Ketonlar	%'de oranı	.-	.-	5%	.-
Aseton	%'de oranı	.-	.-	.-	.-
TOPLAM	%'de oranı	.-	.-	25%	5%
GENEL TOPLAM	%'de oranı	100%	100%	100%	95%

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 (Ksilol), ÖTVK ekli (I) sayılı listede sayılmadığından ÖTV'ye tabi değildir.

Tablodan görüldüğü gibi sentetik tiner ve temizlik tineri üretiminde tamamen solvent kullanılırken selülozik tiner üretiminde %75, rapit tiner olarak da adlandırılan endüstriyel tiner üretiminde %95 oranında solvent kullanılmaktadır.

Bu oranlar imalatçısına göre farklılıklar gösterebilmektedir. Örneğin selülozik tinerdeki solvent oranı %62'lere kadar düşebilmektedir. Bu nedenle tiner üretiminde standart bir imalat sözü konusu değildir. Bu konuda sanayide hangi standartlarda üretim yapılacağına ilişkin amir bir düzenleme (yönetmelik, talimatname vs...) bulunmamaktadır. Bu durumda imalatçılar maliyet ve piyasa koşullarını, müşteri isteklerini ve müşteri portföyünü göz önünde tutarak, çoğu zaman sanayi odalarından aldıkları kapasite raporlarındaki katkı oranlarını dikkate almadan imalat yapabilmektedirler.

Hatta 'merdiven altı' tabir edilen şekilde faaliyet gösteren küçük imalatçıların yukarıda verilen katkı oranlarına bile bakmadan rastgele imalat yaptıkları da müşahade edilmektedir. Ancak, bu tip imalatçılar çoğunlukla kayıt dışı çalışmaktadırlar. Bu tür firmalar imalatçı oldukları tescil edilmemiş, 'sanayi sicil belgesi'ne sahip olmayan üreticiler oldukları için, solventi faturalı olarak 'tiner üretim taahhüdü' ile 0,0653 YTL/KG maktu vergi tutarı üzerinden almaları mümkün değildir. Diğer türlü ise solventi 1.4845.-YTL/KG maktu vergi tutarı üzerinden almak durumunda kalacaklardır. 1,4845 YTL/KG maktu vergi tutarı üzerinden tiner üretilip satmaları da piyasa koşulları içinde mümkün olmadığından dolayı bu firmalar, solvent alışlarını ve solventten imal ettikleri tinerlerin satışlarını ya belgesiz olarak ya da sahte belge düzenleme ve kullanma yolunu seçerek gerçekleştirmektedirler. Bu nedenle bu tip imalatçılar mecburen kayıt dışı çalışmaktadırlar.

Solventin kayıt dışı ticaretinin bir diğer

nedeni de daha önceki yazımızda açıkladığımız sahte akaryakıt üretimidir.

Bunun yanında, bazı işletmelerin kendi imal ettikleri tinerin diğerlerinden ayırt edilmesi amacıyla çok az oranlarda renklendiricileri üretime dahil ettikleri de bilinmektedir.

Daha önceki yazılarımızda solvent ithalatı yolu ile yapılan akaryakıt kaçakçılığı⁴ ile solventten boya üretilmesi halinde vergileme⁵ anlatılmaya çalışılmıştır. Bu yazımızda ise solventten imal edilen tiner ve benzeri ürünlerin vergilendirilmesi ile bu vergilendirmede mevzuatta karşılaşılan sorunlar ve bu sorunlara ilişkin çözüm önerileri üzerinde durulacaktır.

Yazımızın başlığında sadece 'tiner' kelimesinin yer alması yanıltıcı olabilir, ancak anlatımda kolaylık ve anlaşılabilirlik sağlamak açısından "(I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların, cetveldeki malların imalinde kullanılması halinde vergileme" ifadesini kullanmaktan mümkün olduğunca kaçınılmaya çalışılmıştır. Bu ifadenin yerine ise "solventten tiner üretilmesi halinde vergileme" ifadesine yer verilmiştir. Bu nedenle yazımızda geçen "tiner" kelimesi sadece "(I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların aynı cetveldeki malların imalinde kullanılması halinde üretilen inceltici, çözücü ve temizleyici gibi **G.T.İ.P. numarası 3814.00.90.00.00** (cetvelde 'diğerleri (Esası butil asetat olanlar hariç)' olarak yer almaktadır) ve 3824.90.40.00.00 (cetvelde **"Vernikler ve benzeri ürünler için anorganik karma çözücüler ve incelticiler"** olarak yer almıştır.) olan mallar için kullanılan genel bir tanımlayıcı kavram olarak kullanılmıştır. Dolayısıyla yazımızda "tiner" kelimesinden; (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların cetvelde yer alan malların imalinde kullanılması halinde üretilen tiner gibi inceltici, çözücü ve temizleyici niteliği olan (sentetik petrol dahil vs...) G.T. İ. P.

⁴ Mustafa ARSLAN "Solvent İthalatı Yoluyla Yapılan Akaryakıt Kaçakçılığı" Vergi Raporu Dergisi Sayı 82 (Haziran-Temmuz 2006) S.12

⁵ Mustafa ARSLAN, "Solventin Vergilendirilmesi-Boya Üretimi", Vergi Raporu Dergisi sayı 83 (Ağustos 2006) S.72

numaraları belirtilen malları anlamak gerekmektedir. Esasen son kullanım aşamasında, piyasada bu tür ürünlerin hepsine birden genel olarak "tiner" denmektedir.

Yazımızda konu anlatımında kolaylık ve anlaşılabilirlik sağlanmak istenmiş, bunun için de; tebliğlerde izlenen klasik verginin konusu, vergiyi doğuran olay, mükellef, tarh ve beyan esasları gibi sıralama yönteminin dışına çıkılarak, öncelikle, özellik arz eden vergi konusu ve vergiyi doğuran olay ele alınmış; vergileme, örnekler çerçevesinde açıklanmaya çalışılmış, verginin tarhı, mükellefi, beyanı gibi diğer hususlara ise verilen örneklerin içinde kısaca değinilmiş, mevzuattan kaynaklanabilecek tartışmalı hususlar, yapılan hatalar, sorun olabilecek konular ve bunlara ilişkin çözüm önerilerimiz örneklerin her aşamasında yeri geldiğinde sorun-çözüm önerisi olarak ortaya konulmuştur.

II. VERGİLEME

(Solventin (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelindeki Başka Bir Malın İmalinde Kullanılması)⁶

A-Verginin Konusu-Vergiyi Doğuran Olay

Solventin vergilendirilmesi, esas itibarıyla dolaylı bir muamele vergisi olan ÖTVK ile olmaktadır. Solventin yurt içindeki ilk muamelesinde sadece bir defaya mahsus maktu olarak ÖTV alınmaktadır. Solventin tiner olarak üretilip satılması halinde ise yine ÖTV alınmakta, ancak bu ÖTV önceki aşamada alınan ÖTV'den düşülmektedir.

ÖTVK'nın 1'inci maddesinin (a) bendi uyarınca Kanuna ekli (I) sayılı Liste'nin (B) cetvelinde yer alan Türk Gümrük Tarife Cetvelindeki pozisyon numaraları belirtilen tinerin ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından bir defaya mahsus yurt içinde teslimi, verginin konusunu oluşturmaktadır. (B) cetvelinde yer alan inceltici, çözücü ve temizleyici niteliği

olan tinerin piyasada en çok bilinen türleri ise yukarıdaki tabloda yer almıştır. Bu listede temel hammadde solvent olan ve solventten üretilen tiner gibi çözücüler ve incelticiler de verginin konusuna dahil olmaktadır.

Burada kanun maddesindeki "imal edenlerden" ibaresinden anlaşılması gereken, 'sanayi sicil belgesi'ne sahip olan imalatçılardır. Sanayi sicil belgesine sahip olan imalatçılar; imalatçılığı meslek birlikleri tarafından tescil edilmiş, imalatı esnaf düzeyinin üstünde bir işletme büyüklüğü, araç parkı ve imalat hacmi ile faaliyet gösteren imalatçılardır. Haliyle yukarıda sözünü ettiğimiz "merdiven altı" tabiriyle imalat faaliyetinde bulunan firmalar bu kapsam dışındadır.

Burada teslim kavramı önem kazanmaktadır. ÖTVK'nın "Tanımlar, teslim, ve teslim sayılan haller" üst başlıklı 2'nci maddesinin 1inci fıkrasının (e) bendindeki ve 2'nci fıkrasındaki teslim tanımı, 3065 sayılı katma değer vergisi Kanunu'nun⁷ TESLİM üst başlıklı 2'nci maddesinde düzenlenen teslim kavramı ile aynıdır. Her iki kanundaki teslimi tanımlayan metinler yani kanunların lafızları çok büyük benzerlikler taşımaktadır. ÖTVK'da ise bu aynılığın yanına 2'nci maddenin 3'üncü fıkrasının (a) bendi eklemiştir. Bu bent, özellikle solventin imalatı kullanılması vergilendirilmesinde önem arz etmekte ve genel anlamda teslim kavramının içeriğini bazı mallar için değiştirmektedir. Bu düzenlemeye ilişkin açıklamalarımız dergimizin önceki sayısında⁸ yer almıştır. Buna göre 'boya üretimi'nden farklı olarak 'tiner üretimi'ni kanun 'teslim' kavramına dahil etmemiştir. Ancak bunu ÖTVK'nın eki listelerine bakmadan anlamak mümkün bulunmamaktadır. Bu listeler ÖTVK'nın mütemmim cüzü gibidirler. Bu listelere bakmadan "verginin konusu" olan malların neler olduğunu anlamanın ve bilmenin imkanı bulunmamaktadır.

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.

7 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

8 a.g.m.

Tinerin üretimi teslim kavramına dahil değildir, ama tiner (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer aldığı için satışı teslim olarak kabul edilmekte ve bu işlem de ÖTV'nin konusunu oluşturmaktadır. Yani (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki mallar tek başlarına verginin konusu değildirler. Onların esas itibarıyla verginin konusu olabilmeleri için, bir teslim işlemine konu olmaları gerekmektedir. Bu nedenle tinerin vergilendirilmesinde, diğer muamele vergilerinde olduğu gibi teslim kavramı önem kazanmaktadır.

Kanunun teslim ilişkine tanımlayıcı ve teslim sayılan hallerin neler olduğunu açıklayan amir hükümlerinin lafzı aşağıdaki gibidir:

2'nci maddenin 1'inci fıkrasının (e) bendi: "Teslim: Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesini, ifade eder."

2'nci maddenin 2'nci fıkrası: "Bir malı alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi teslim hükmündedir. Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesinin başlatılması veya nakliyeciyen ya da sürücüye tevdi edilmesi de mal teslimidir. Trampa iki ayrı teslim hükmündedir. Kap veya ambalajların geri verilmesinin mutat olduğu hallerde teslim, bunların içinde bulunan mallar itibarıyla yapılmış sayılır."

Düzenlemelerden de anlaşılacağı gibi tiner, tek başına verginin konusu olamamaktadır. Tinerin ÖTV'nin konusu olması için onun bir teslim işlemine konu olması gerekmektedir. Bu teslim işlemi gerçekleşmeden ÖTV'nin doğması da mümkün değildir. Ancak, tinerin teslim işleminin gerçekleşmesi ile birlikte ÖTV'nin doğması için, daha önceden tinerin bir teslim işlemine konu olmaması da gerekmektedir. Eğer tiner, üretildikten sonra bir ve birden fazla teslim işlemine konu olmuş ise, ÖTV'nin konusunu teşkil etmekle birlikte, vergiyi doğuran olay gerçekleşmediği için ÖTV alınmayacaktır. Çünkü ÖTV bir defaya mah-

sus alınmaktadır. Bu yönüyle ÖTV, KDV'den ayrılmaktadır. Yani ÖTV, KDV gibi bir yayılı muamele vergisi değildir. Bir muamele vergisi olmakla birlikte, muamelelerin her aşamasında değil, yurt içindeki ilk aşamasında alınmaktadır. KDV ise bilindiği gibi son tüketiciye kadar olan işlemlerin her aşamasında alınmaktadır.

Bir yanlış anlaşılmaya meydan vermemek için şunu da belirtmekte fayda vardır; ÖTV'ye tabi bazı malların ithali vergiye tabi iken solvent ve tiner ithalatı ÖTV'ye tabi değildir. Çünkü solvent ve tiner ithalatı ÖTV'nin konusuna girmemektedir. Bu nedenle ithalat aşamasında ÖTV alınmaktadır. Fakat, solvent ve tiner ÖTV'ye uygun bir şekilde yurt içinde 'teslim' edilirse elbette ki ÖTV alınacaktır. Dolayısıyla ÖTV'yi doğuran olay tinerin yurt içinde teslim işleminin gerçekleşmiş olmasıdır. Yani tinerin 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.

ÖTVK'nın 12'nci maddenin 2'nci fıkrasının (a) bendi gereğince (I) sayılı Listedeki malların maktu vergi tutarlarını belirlemeye Bakanlar Kurulu yetkili kılınmıştır. Bakanlar Kurulu bu yetkisini 30/11/2002 tarihli ve 2002/4930 sayılı Kararı⁹ ile kullanmıştır. Bu kararla ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların, aynı cetveldeki malların imalinde kullanılmak üzere tesliminde imal edilen ürünün tabi olduğu ÖTV tutarının uygulanması öngörülmüştür. Yani, maktu vergi tutarı 1,4845 YTL olan solvent ürünlerinden herhangi birinin tiner üretimi taahhüdü dolayısıyla satılması halinde maktu vergi tutarı 1,4845 YTL/KG değil, tinerin tabi olduğu 0,0653 YTL /KG olacaktır.

Kanun, (I) sayılı listedeki malların, liste dışındaki malların imalinde kullanılması konusunda 8/1'inci madde ile özel bir düzenleme

⁹ 22.12.2002 tarih ve 24971 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır

yaparken, (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelindeki malların bu cetveldeki malların imalinde kullanılması konusunda bir düzenleme yapmamıştır. Tiner üretilmesi veya daha genel ve tebliğ dili ile ifade edilecek olunursa, solventin (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelinde yer alan tinerin imalinde kullanılıp satılması halinde vergilemenin ayrıntıları, 1 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği'nin; "ÖTV ORANLARI VEYA TUTARLARI" başlıklı 11'inci bölümüne üçüncü paragraftan sonra gelmek üzere, 3 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği'nin 3'üncü Bölümü ile yapılan eklemeye açıklanmıştır.

Vergilemede farklılık olmamakla birlikte, imalatçının solventi başka bir ÖTV mükellefinden alması ile bizzat ithal etmesi arasında bazı farklar bulunmaktadır. Bu farkları anlaşılabilir kılmak için, bu iki satın alma biçimine göre vergilendirme, birbirlerinden ayrı olarak örneklerle¹⁰ açıklanmaya çalışılmıştır.

B-İmalatçının solventi başka bir ÖTV mükellefinden (ithalatçı-rafinerici-diğer bir imalatçıdan) alması halinde:

İmalatçı;

1- Sanayi Sicil Belgesinin noter veya yeminli mali müşavir tarafından onaylanmış bir örneğini,

2- Tebliğde bir örneği yer alan Talep ve Taahhütname (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelinde Yer Alan Malların Aynı Cetveldeki Malların İmalinde Kullanılmak Üzere Teslimine İlişkin Talep Ve Taahhütname (EK-13) belgesinin aslını,

Solventi satın aldığı ÖTV mükellefine verecektir. Bu taahhütname; imalatçının solventi en geç 12 ay içerisinde malın adını belirtmek suretiyle (bu mal tabii ki (I) sayılı Listenin (B) Cetvelindeki yukarıda GTİP numaraları belirtilen mallardan olacaktır) üretimde kullanacağını, satıcı ÖTV mükellefi ile birlikte taahhüt ettiğini, bu taahhüdün yerine getirilmemesi halinde, satıcı

ÖTV mükellefi adına tahakkuk edecek olan vergi ve buna ilişkin olarak, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca kesilecek ceza, hesaplanacak gecikme faizi ve gecikme zammını mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen borçlu olarak ödemeyi kabul ettiğini içeren bir belgedir.

İthalatçılardan veya (rafineriler dahil) imalatçılardan solventin bu şekilde satın alınması ile, ÖTVK'nın 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (e) bendine göre bir teslim işlemi gerçekleştiğinden ÖTV doğacaktır

ÖRNEK 1:

1. AŞAMA: İlk teslim safhası-Solventin teslimi

Mükellef (A) solvent ithalatçısıdır. Mükellef (A) piyasadan Sanayi Sicil Belgesine sahip olan imalatçı mükelleflerin taleplerini (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelinde Yeralan Malların İthalinde Gümrük İdaresine Verilecek Talep Ve Taahhütname (EK-14) belgesi ile toplamış ve PiGM'den solvent ithalatı için "ön izin" almış olup, ithalatı gerçekleştirmiştir. Ardından 01/06/2006 tarihinde 1.000 Kg white spirit ürününü 1.000,00 YTL bedelle, talebini topladığı müşterilerinden olan imalatçı mükellef (B)'ye satmıştır.

Solvent satışında imalatçının imalatçıdan alacağı belgeler;

İmalatçı mükellef (B), sanayi sicil belgesinin noter veya YMM tarafından onaylanmış bir örneğini, Talep ve Taahhütname (EK-13) belgesinin aslını, satıcı (A)'ya (1 Seri Nolu Genel Tebliğin 11'inci bölümüne 3 Seri Numaralı ÖTV Genel Tebliğinin 3'üncü bölümü ile üçüncü paragraftan sonra gelmek üzere eklenen paragraflardaki hükümler gereği) verecektir. Bu satış dolayısıyla bir teslim işlemi söz konusu olduğundan ithalatçı (A) firmasının, imalatçı (B) firmasına düzenleyeceği faturada ÖTV de hesaplanacak ve tahsil edilecektir.

¹⁰ Mevzuatın anlaşılabilmesinde kolaylık sağlamak amacıyla yazımızda verilen örnekler ve tarihler tamamen kurgudur.

Bu satış faturası, ithalatçı (A) firması tarafından aşağıdaki gibi düzenlenecektir:

Solvent (white spirit)	
satış bedeli	: 1.000,00 YTL
Hesaplanan ÖTV	
(0,0653 YTL x 1.000Kg) :	65,30 YTL
KDV matrahı Toplamı :	1.065,30 YTL
Hesaplanan KDV	
(1.065,30 YTL x %18) :	191,75 YTL
Genel toplam	: 1.257,05 YTL

Vergilendirme dönemi; ÖTVK'nın 14'üncü maddesinin 5'inci cümlesinin "...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.

İthalatçı (A), fatura üzerinden hesapladığı 65,30YTL/KG tutarındaki ÖTV'yi ÖTVK'nın 14'üncü maddesinin 6'ıncı cümlesinin ".....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.

Mükellef, beyannamenin; TESLİM EDİLEN MAL MİKTARI kısmının 30 numaralı satırına, white spiritin miktarı olan 1.000 rakamını, ÖLÇÜ BİRİMİ sütununa Kg, MAKTU VERGİ TUTARI sütununa 0,0653 rakamını, 31 numaralı HESAPLANAN ÖTV Satırına 65,30 YTL, 36 numaralı ÖDENECEK ÖTV satırına da 65,30 YTL yazacaktır.

İthalatçı (A) bu beyannamesi ile birlikte; imalatçının kendisine verdiği Talep ve Taahhütname (EK-13) belgesinin aslını, sanayi sicil belgesinin kendisi tarafından aslının aynı olduğunu kaşe tatbik edilip imzalanmak suretiyle onaylanmış fotokopisini, beyannameye ekleyecek ve vergi dairesine verecektir. Tecil uygulamasından farklı olarak burada vergi dairesine bir teminat verilmesi söz konusu değildir.

Beyannameyi alan vergi dairesi 65,30 YTL verginin tarh ve tahakkuk işlemini yapacaktır.

Vergi dairesi tarafından tahakkuk ettirilen 65,30 YTL'lik ÖTV, Kanunun 14'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının 4'üncü cümlesinin "beyanname verme süresi içinde ödenir" hükmü gereği, 25/06/2006 tarihine kadar vergi dairesine ödenecektir.

Yukarıda anlatılan bu işlemlerin tamamı, solventi satan ithalatçı (A)'nın yapacağı işlemlerdir.

Solventin imalatatta kullanılma süresi ve imalatın tevsiki;

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

Bundan sonra imalatçı (B) mükellefi, solventi satın aldığı 01/06/2006 tarihinden itibaren, (3 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği'nin 3.d. bölümünün "satın alma veya ithal tarihinden itibaren 12 ayı geçmemek üzere imalatçı tarafından (B) cetvelindeki malların imalinde kullanıldığı, kullanımı takip eden en geç 6 ay içinde yeminli mali müşavir tarafından düzenlenen üretim raporu ile tevsik edilecektir" hükmünün 5 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği'nin B-9.bendi ile "**satın alma veya ithal tarihini takip eden aybaşından itibaren**" şeklinde değişen hükmü gereğince) azami 01/07/2007 tarihine kadar, solventi tiner üretiminde kullanmak zorundadır. Bu kullanımın gerçekleştiği tarihten itibaren ise 6 ay içinde de YMM Üretim raporu ile tevsik yapılacaktır.

YMM üretim raporunun, malın kullanımının 01/06/2007 tarihinde gerçekleşmesi halinde, 01/12/2007 tarihine kadar, kullanımın daha önce gerçekleşmesi halinde ise gerçekleşen tarihten itibaren 6 ay içinde tanzim edilmesi gerekmektedir. İmalatçı (B)'nin solventi üretimde kullandığı ve tiner ürettiğine ilişkin düzenlenen "Üretim Raporu" ithalatçı (A)'nın vergi dairesine verilecektir.

YMM üretim raporunun burada esas işlevi, solventin imalatatta kullanıldığını ispat edici bir

vesika olmasıdır. Tecil-terkin uygulamasından farklı olarak, burada tecil edilen bir vergi bulunmadığından teminat alınması da söz konusu değildir ve bu nedenle YMM üretim raporunun teminat çözümü gibi ek bir işlevi bulunmamaktadır.

Gümrükte verilen teminatın çözümü

İthalatçı (A)'nın solventi ithal ederken gümrükte verdiği banka teminat mektubunun çözümü ise şu şekilde olacaktır: Vergi dairesi, beyannamenin verilmesinin ardından hemen, solventin imalatla kullanılıp tiner üretildiğini YMM üretim raporu ile tevsikini beklemeden (1 seri No'lu Genel Tebliğ'in 16.3. bölümünde açıklandığı gibi) **İthal Edilen Petrol Ürünlerinin Tesliminde Beyan Edilen ÖTV'ye Ait Bilgi Formu (EK-12)** belgesini düzenleyecek ve bu belgeyi Gümrük İdaresine gönderecektir.

Gümrük İdaresi bu belgenin ardından, ithalatçı (A)'nın 65,30 YTL/Kg tutarındaki teminatını çözecek ve mükellef (A)'ya iade edecektir.

2. AŞAMA: İkinci teslim safhası-tinerin teslimi

İmalatçı (B) tiner olarak ürettiği malı sattığı zaman, yine bir teslim ve dolayısıyla vergiyi doğuran olay gerçekleşecek ve satışın yapıldığı vergilendirme döneminin ardından, beyanname verme süresi içinde ÖTV beyannamesi verecektir. Ancak burada imalatçı (B) ithalatçı (A)'ya ödediği ÖTV'yi, ÖTVK'nın 9'uncu maddesinin "özel tüketim vergisine tabi malların, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanılması halinde ödenen vergi, Maliye Bakanlığınca belirlenen esaslara göre ödenecek vergiden indirilir" hükmüne istinaden, 1 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği'nin VERGİ İNDİRİMİ başlıklı 14'üncü bölümünde yapılan düzenleme gereği, ÖTV beyannamesinde düşecek ve kalan vergi olursa, bu vergiyi tahakkuk ettirip, beyanname verme süresi içinde ödeyecektir. Çünkü ÖTV bir defaya mahsus alınmaktadır.

İmalatçı (B), ithalatçı (A)'dan satın aldığı 1.000 Kg solventi (white spirit) sentetik tiner üretiminde kullanmış ve 1.053 Kg sentetik tiner üretmiş ve bu tineri 30/06/2006 tarihinde 1.200,00 YTL bedelle mükellef (C)'ye satmıştır. Bu satışta imalatçı mükellef (B)'nin düzenleyeceği satış faturası aşağıdaki gibi olacaktır: (Sentetik tiner üretiminde %95 oranında white spirit ve %5 oranında alkol kullanıldığı varsayılmıştır.)¹¹

Satış bedeli	: 1.000,00 YTL
Sentetik tiner	
(1.053 Kg) satış bedeli	: 1.200,00 YTL
ÖTV white spirit %95	
(0,0653 YTL x 1.000 Kg) :	65,30 YTL
KDV matrahı Toplamı	: 1.265,30 YTL
Hesaplanan KDV	
(1.265,30 YTL x %18) :	227,75 YTL
Genel toplam	: 1.493,05 YTL

Beyannamenin doldurulması ve verilmesi

Bu satışın ardından imalatçı (B) 01/07/2006-10/07/2006 tarihleri arasında ÖTVK'nın 14/1'inci maddesi gereği ÖTV beyannamesi verecektir.

İmalatçı (B), ÖTV beyannamesinin; TESLİM EDİLEN MAL MİKTARI kısmının 30 numaralı satırına white spiritin miktarı olan 1.000 rakamını, ÖLÇÜ BİRİMİ sütununa Kg, MAKTU VERGİ TUTARI sütununa 0,0653 rakamını, 31 numaralı HESAPLANAN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ satırına 65,30 YTL, 32 numaralı İNDİRİLECEK ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ satırına 65,30 YTL yazacak, 36 numaralı ÖDENECEK ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ satırını ise boş bırakacaktır.

Beyannamenin tahakkuk işleminde düzenlenen tahakkuk fişinde ödenecek vergi de söz konusu olmayacaktır.

Böylelikle solventin tiner olup, satılma zincirindeki ÖTV açısından son halka da tamam-

¹¹ Burada dikkat edilecek husus; "alkol" ün ÖTV Kanunu'na ekli listede yer almaması nedeniyle ÖTV'ye tabi olmaması ve piyasada, değişik tiner türlerinin farklı karışım oranları kullanılarak elde edilebiliyor olmasıdır.

lanmış olmaktadır.

SORUN 1: ÖTVK'nın 15/1'inci maddesi gereği mükellefler ÖTV'yi satış belgelerinde ayrıca göstermeye mecburdurlar. Maddenin 3'üncü fıkrası ile uygulamanın usul ve esaslarının belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiş ve Bakanlık da bu yetkisini kullanarak, 1 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği'nin 13. bölümünde, maddenin uygulanmasına bir örnekle açıklık getirmiştir. Bakanlığın bu tebliğde verdiği örnek ise değer üzerinden alınan ÖTV uygulamaları içindir. Miktar üzerinden alınan maktu vergiler için ise herhangi bir örnek uygulamaya yer verilmemiştir. Bu eksiklik, ekonomik faaliyetlerde düzenlenen faturalara da yansımıştır. Piyasada düzenlenen faturalarda her ne kadar maksat hasıl olsa da bir standartlık bulunmamaktadır.

ÇÖZÜM ÖNERİSİ 1: Anlatılan türden sıkıntıların, sorunların yaşanmaması ve uygulamada birlik ve standart sağlamak açısından, özellikle maktu tutarlar üzerinden vergilemeyi gerektiren olayın gerçekleşmesi halinde faturalarda; ÖTV alınan ürünün (solvent) türü-cinsi, satılan ürünün içerisindeki ÖTV miktarını % rakamı ile gösterdikten başka, parantez içinde ÖTV'ye tabi miktar x maktu ÖTV tutarının ayrıca belirtilmesinde fayda mülahaza edilmektedir. Bu, ÖTV'ye tabi miktarı ve tabi olduğu maktu ÖTV tutarını fatura üzerinden ayrıca bir hesaplama yapmadan gözle görmek ve tespit etmek açısından da faydalı olacaktır. Bu sebeple faturaların yukarıda yer alan örnekte olduğu gibi düzenlenmesinin ve bu hususun tebliğde de yer almasının, yukarıda sıraladığımız sorunların çözümünü sağlayacağı kanaatindeyiz.

SORUN 2: İmalatçı mükellef (B)'nin vergi dairesine vereceği beyanname ekinde neler bulunacaktır?

ÇÖZÜM ÖNERİSİ 2: Tebliğlerde bu konuda bir düzenleme bulunmamaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin böyle bir yükümlülüğü de bulunmamaktadır. Ancak imalatçı (B)'nin 1,4845 YTL/KG

üzerinden değil de 0,0653 YTL/KG üzerinden maktu vergi beyan edebilmesi ve önceden ödediği 0,0653 YTL/KG vergiyi indirim konusu yapabilmesi için, kendisinin sanayi sicil belgesine sahip olduğunu ve solventi tiner üretmek maksadı ile aldığının ispatı açısından, solventin ithalatçıdan alınmış olması halinde gümrük idaresine verilen Talep ve Taahhütname (EK-14) belgesinin ve solventin rafineri veya diğer imalatçılardan alınmış olması halinde ise bu mükelleflere verdiği (EK-13) belgesi ile sanayi sicil belgesinin aslının aynı olduğunu kaşe tatbik edilip imzalanmak suretiyle onaylanmış fotokopilerini, bu sefer de vergi dairesine vermesi gerektiği kanaatindeyiz. Bunun için de tebliğle düzenleme yapılması gerekmektedir.

C-İmalatçının Solventi Kendisinin İthal Etmesi Halinde:

İmalatçının imalatatta kullanacağı (I) sayılı Listenin (B) cetvelindeki solvent ürününü kendisinin ithal etmek istemesi halinde uygulamanın nasıl olacağı hususu, yukarıdaki örnekten hareketle, aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

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 izlenecek yol şöyle olacaktır:

İthalat- teminat yatırma ve gümrük idaresine verilecek belgeler:

İmalatçı (B);

1- Önce EPDK'dan (Tebliğimizde bu PiGM olarak yer almaktadır. Ancak, PiGM'nin bu konudaki yetkileri EPDK'na¹² geçmiştir) alacağı "uygunluk belgesi" (ön izin belgesi) ni,

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 Tebliğin (1.b) bendi ile "Tebliğ ekinde yer alan formu (EK-14) vermek suretiyle" şeklinde değiştirilmiştir.) aslını,

¹² 13/03/2005 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 5307 Sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

3- İthal edilecek solvent miktarına isabet eden maktu ÖTV tutarına göre hesaplanan 3 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği'nin 6'ncı Bölümünün 1'inci cümlesindeki "... imal edilen ürünün tesliminde uygulanacak vergi tutarı kadar.." hükmü gereği $0,653 \text{ YTL} \times 1.000 \text{ Kg} = 65,30 \text{ YTL/Kg}$ (Durumu, 3 Seri No'lu ÖTV Genel Tebliği'nin 6'ncı Bölümünün üçüncü cümlesinin

" (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların son iki yıldaki ithalinde verilen teminatlarını tebliğin (9.1.e) bölümünde belirtildiği şekilde çözdürdüğü tespit edilen mükelleflerden, aynı malın ithalinde ÖTV tutarının %5'i oranında teminat alınacaktır" hükmüne uyan mükellefler ise buna göre teminat işlemini yaptıracaktır. Durumu tebliğin 16.3. bölümünün birinci paragrafının üçüncü cümlesinin "(I) Sayılı Listenin (B) cetvelindeki malların son iki yıldaki ithalinde verilen teminatlarını bu Tebliğin (9.1.e) 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) banka teminat mektubunu, Gümrük İdaresine 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 Edilen Petrol Ürünlerinin Tesliminde Beyan Edilen Ötv'ye Ait Bilgi Formu (EK-11)** belgesini düzenleyerek imalatçı (B)'nin mükellefinin vergi dairesine 10 gün içinde gönderecektir.

İthalatı 01/06/2006 tarihinde gerçekleştiren

imalatçı (B)'nin bu ithalat dolayısıyla ÖTV beyannamesi vermesi söz konusu olmayacaktır. Çünkü açıklandığı üzere, ithalat, ÖTV'nin konusu değildir.

Solventin imalatı kullanıma süresi ve tevsik

İmalatçı (B) solventi, makalenin II/B bölümünde belirtildiği şekilde, imalatı kullanmak ve imalatı YMM üretim raporu ile tevsik etmek durumundadır.

İmalatçı (B), ithal tarihinden sonra 12'nci ayın son günü olan 01/07/2007 tarihinde solventi kullanmıştır. Mükellef bu durumda, en geç 01/01/2008 tarihine kadar, YMM üretim raporunu, KDV yönünden bağlı olduğu kendi vergi dairesine vermek durumundadır.

Teslim safhası-Tinerin teslimi

İmalatçı mükellef (B), tiner olarak ürettiği malı sattığı zaman, yine bir teslim ve dolayısıyla vergiyi doğuran olay gerçekleşecek ve satış yapıldığı vergilendirme döneminin ardından, beyanname verme süresi içinde ÖTV beyannamesini verecektir. Ancak burada makalenin II/B bölümündeki örneğimizin **"2. AŞAMA: İkinci teslim safhası-tinerin teslimi"** kısmından farklı olarak, daha önceden bir teslim işlemi söz konusu olmadığından, ÖTV beyannamesi üzerinde bir vergi indirimi de söz konusu olmayacaktır.

İmalatçı (B), ithalatçı (A)'dan satın aldığı 1.000 Kg solventi (white spirit) sentetik tiner üretiminde kullanmış ve 1.053 Kg sentetik tiner üretmiş ve bu tineri 30/06/2006 tarihinde 1.200,00 YTL bedelle mükellef (C)'ye satmıştır. Dolayısıyla 30/12/2006 tarihine kadar olan süre içinde imalatın tevsiki için, YMM üretim raporunu da beyannameyi verdiği, bağlı olduğu vergi dairesine vermek durumundadır.

Bu satışta imalatçı (B)'nin düzenleyeceği satış faturası yukarıdaki örneğimizdeki aynı olarak düzenlenecektir. (Yine önceki örnekte olduğu gibi üretimde %95 oranında white spirit ve %5 oranında alkol kullanıldığı varsayılmıştır.)

Satış bedeli	: 1.000,00 YTL
Sentetik tiner	
(1.053 Kg) satış bedeli	: 1.200,00 YTL
ÖTV white spirit %95	
(0,0653 YTL x 1.000 Kg)	: 65,30 YTL
KDV matrahı Toplamı	: 1.265,30 YTL
Hesaplanan KDV	
(1.265,30 YTL x %18)	: 227,75 YTL
Genel toplam	: 1.493,05 YTL

Bu satışın ardından imalatçı (B), 01/07/2006-10/07/2006 tarihleri arasında ÖTVK'nın 14/1'inci maddesi gereği, ÖTV beyannamesi verecektir.

Mükellef, ÖTV beyannamesinin; TESLİM EDİLEN MAL MİKTARI kısmının 30 numaralı satırına white spiritin miktarı olan 1.000 rakamını, ÖLÇÜ BİRİMİ sütununa Kg, MAKTU VERGİ TUTARI sütununa 0,0653 rakamını, 31 numaralı HESAPLANAN ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ satırına 65,30 YTL yazacak, 32 numaralı İNDİRİLECEK ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ satırını boş bırakacak, 36 numaralı ÖDENECEK ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ satırına 65,30 YTL yazacak ve vergi dairesine verecektir. Beyannamenin tahakkuk işleminden sonra beyanname verme süresi içinde tahakkuk eden 65,30 YTL ÖTV de vergi dairesine ödenecektir.

Görüleceği gibi, burada makalenin II/B bölümündeki örneğimizden farklı olarak 32 numaralı İndirilecek ÖTV satırı boş bırakılmakta, 36 numaralı Ödenecek ÖTV satırı ise doldurulmakta ve mükellef vergi dairesine ÖTV ödemektedir.

SORUN 3: Burada da yine yukarıda sözünü ettiğimiz sorunla karşı karşıyayız: İmalatçı (B)'nin

vergi dairesine vereceği beyanname ekinde neler bulunacaktır?

ÇÖZÜM ÖNERİSİ 3: Tebliğlerde bu konuda yine bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak yukarıdakinden farklı olarak; solventin satın alınmasında bir başka mükellef bulunmadığından dolayı, sadece gümrük idaresine verilen Talep ve Taahhütname (EK-14) belgesi ile sanayi sicil belgesinin aslının, kaşe tatbik edilip imzalanmak suretiyle onaylanmış fotokopilerinin bu sefer de vergi dairesine verilmesi gerektiği kanaatindeyiz. Fakat bu eksikliğin tebliğle yapılacak düzenleme ile giderilmesi gerekmektedir. Aksi halde, mükellefler ile vergi daireleri arasında uyumsuzluklar hasıl olabilecektir.

Mükellef (C) ise satın almış olduğu tineri kullanması veya satması halinde her hangi bir şekilde ÖTV hesaplamayacak ve beyan etmeyecektir. Sonraki her teslim safhasında da yine ÖTV'nin tahsili söz konusu olmayacaktır. Çünkü ÖTV, ilk teslim safhasında bir defaya mahsus alınmıştır ve sonraki teslim safhalarında alınmayacaktır.

Böylelikle solventin tiner olup satılma zincirindeki ÖTV açısından son halka da tamamlanmış olmaktadır.

KISALTMALAR

ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
ÖTVK	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
BKK	: Bakanlar Kurulu Kararı
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
KDV	: katma değer vergisi
KDVK	: katma değer vergisi Kanunu
PİGM	: Petrol İşleri Genel Müdürlüğü
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
VUK	: Vergi Usul Kanunu