

BİYODİZEL ÜRETİMİ ve ÖTV KANUNU AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

Serkan KALAYCI (*) Yusuf GÜLER (**)

1 - GİRİŞ

1900'lü yıllarda ilk olarak Rudolf Diesel tarafından fındık yağından elde edilen yakıtla (Biyodizel) dizel bir motor çalıştırılmış ve böylelikle sebze yağlarının yakıt olarak kullanılabilceği kanıtlanmıştır.¹

Bununla birlikte biyodizelin keşfedilmesinin üzerinden 100 yıl geçmesine rağmen, maliyetinin yüksek oluşu sebebiyle, biyodizel yoğun olarak kullanılmamıştır. Ancak son yıllarda dünya petrol rezervinin azalması, petrol fiyatlarının yükselmesi ve petrol rezervi olmayan ülkelerin özkaynaklarını kullanmak istemeleri nedeniyle biyodizel üretiminde ve kullanımında artış söz konusu olmuştur. Diğer yandan dünya çapında gıda sıkıntısının baş göstermesi dikkate alındığında tarım alanlarının gıda yerine biyodizel üretimine ayrılması ise biyodizel üretiminin sorgulanmasına neden olmaktadır.

Biyodizelin tarihi gelişimine ve keşfine değindikten sonra biyodizelin tanımını yapmamız yerinde olacaktır. TDK sözlüğünde biyodizel ; kolza, ayçiçeği, soya gibi yağlı tohum bitkilerinden elde edilen yağların veya hayvansal yağların bir katalizör eşliğinde kısa zincirli bir alkol ile reaksiyonu sonucunda açığa çıkan ve yakıt olarak kullanılan bir ürün şeklinde tanımlanmıştır.²

Biyodizel ile ilgili verilen bu kısa bilgiler sonrasında, makalemizin devamında biyodizelde üretim, randıman ve biyodizelin ÖTV karşısındaki durumundan bahsedilecektir.

2- BİYODİZEL İŞLEME LİSANSI ALIMI

20/12/2003 tarih ve 25322 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nun 2. maddesinin beşinci bendi, akaryakıtı; "Benzin türleri, nafta (hammadde, solvent nafta hariç), gazyağı, jet yakıtı, motorin türleri, fuel-oil türleri ile kurum tarafından

(*) Vergi Denetmeni

(**) Vergi Denetmen Yardımcısı

¹ http://www.biodiesel.org/resources/reportsdatabase/reports/gen/20011101_gen-346.pdf

² <http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=veritbn&kelimesec=49130>

belirlenen diğer ürünleri” 19. bendinde “İşleme: Petrol ve diğer kimyasal maddelerden madeni yağ üretimi hariç yeni ürünler elde edilmesine ve/veya ürünlerin nitelik veya niceliğinin değiştirilmesine ilişkin işlemler ifade eder” denilmektedir.

5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu’nun 2. maddesinin 5. bendinde “kurum tarafından belirlenen diğer ürünler” denilerek Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu’na yetki verilmiştir. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu ise 17/06/ 2004 tarihli ve 25495 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Petrol Piyasası Lisans Yönetmeliğinde “Akaryakıt: Benzin türleri, nafta (hammadde, solvent nafta hariç), gazyağı, jet yakıtı, motorin türleri, fuel-oil türleri ile biyodizeli ifade eder.” denilmektedir Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu bu düzenlemesi ile biyodizeli akaryakıt olarak kabul etmiş ve Petrol Piyasası Kanuna tabi olacağını belirtmiştir.

5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu’nun 3. maddesinde “Kurum, bu Kanunda tanınan yetkiler dahilinde; a) Lisans gerektiren faaliyet ve/veya işlemlerin kapsamı, b) Lisans ile kazanılan hak ve üstlenilen yükümlülükler, c) Lisans kapsamındaki faaliyetlerin kısıtlanması, d) Faaliyetin yürütülmesine ilişkin olarak özel şartlar belirlenmesi, Konularında düzenlemeler yapmaya yetkilidir.” denilerek Enerji Piyasası Düzenleme Kurumuna yetki verilmiştir.

Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu verilen bu yetki çerçevesinde hareket ederek 05.01.2006 tarih ve 630/26 sayılı kurul kararı ile biyodizel üreticilerinin kurumdan işleme lisansı almadan biyodizel üretemeyecekleri karara bağlanmıştır.

Buna göre üretim yapmak isteyen gerçek ya da tüzel kişilerin Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu’na başvurarak işleme lisansı almaları gerekmektedir.

Türkiye’de 24.04.2009 tarihi itibarıyla Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu tarafından biyodizel üretimi yapan 58 gerçek ya da tüzel kişiye işleme lisansı verilmiştir.³ Diğer bir ifade ile Türkiye’de lisanslı 58 işletme biyodizel üretimi yapmaktadır. İlgili yönetmelikte lisans başvurusunda istenecek belgelerin kurul kararıyla belirleneceği belirtilmektedir. Buna göre işleme lisansı başvurusunda aşağıdaki şartları taşıyan ve belgeleri tam olarak teslim eden başvuru sahiplerine lisans verilmektedir. Gerekli belgeler şunlardır;

- Başvuru dilekçesi

- Taahhütname

- Tesis bilgi dosyası : Tesisleri ile ilgili olarak; adı, yeri ve kapasitesi, ünitelerinin adı ve kapasitesi, ünitelerde kullanılacak standart, yıllık hammadde kullanım miktarı, bilgilerinin yer aldığı dosya ve üretim tesisine ilişkin olarak Sanayi Odasından alınan Kapasite Raporunun noter onaylı sureti

- Nüfus kağıdı sureti ; İlgili mevzuata göre düzenlenmiş, noter veya muhtarca onaylı (T.C Kimlik Numarası ekli)

- İkametgah senedi

- İşyeri açma ve çalışma ruhsatı örneği

- Oda sicil kayıt sureti ; Bağlı olunan Sanayi ve/veya Ticaret Odası veya ilgili diğer odalardan, başvuru tarihinden önceki son altı ay içerisinde alınan oda sicil kayıt belgesi

- Vergi kimlik belgesi

- Yetki belgesi ; Şirketlerde temsil ve ilzama yetkili kılınanların, adı, soyadı ve unvanının, tatbik imzasının, yetkinin sınırlarının yer aldığı belgenin aslı veya noter onaylı sureti. Gerçek kişilerde, kişinin; adı ve soyadının, kimlik bilgilerinin, ikametgah adresinin, tatbik imzasının, yer aldığı belgenin aslı veya noter onaylı sureti

³ <http://www.epdk.gov.tr/lisans/petrol/bayilik/isleme.asp>

- Ortaklık ve hisse dağılım beyanı

Ortaklardan: Gerçek kişiler için; adı ve soyadı, T.C uyruklular için kimlik numarası, diğerleri için varsa eşdeğeri numara ve ikametgah adresinin, tüzel kişiler için; unvanı, bağlı olunan oda, oda sicil numarası ve ikametgah adresinin, sermaye payının; sayısı, gruplara göre dağılımı ve tutarlarının, beyan edildiği metin

- Ana Sözleşme ; Tüzel kişilik ana sözleşmesinin, tüm tadiller işlenmiş son halinin Ticaret Sicil Memurluğunca veya noter tarafından tasdiklenmiş bir nüshası

- Bitkisel atık yağ toplama lisansı

Bitkisel atık yağlardan biyodizel üretecek tüzel kişiler, lisans başvuru aşamasında yukarıdaki bilgi ve belgelere ek olarak "Bitkisel Atık Yağların Kontrolü Yönetmeliği" gereği Çevre ve Orman Bakanlığından geri kazanım tesisi olarak almış oldukları lisansın noter onaylı suretini kuruma ibraz ederler. Atık yağlardan biyodizel üretmeyecek olan tüzel kişiler, üretmeyeceklerini yazılı olarak taahhüt ederler

- Ortaklar ve hisse dağılım beyanında yer alan kişiler için adli sicilden son üç ay içerisinde alınmış olan adli sicil kaydı sureti, (Adli Sicilden son üç ay içinde alınmış imzalı ve mühürlü belge (Tüm ortaklar için))

- İnceleme ve değerlendirme aşamasında istenen belgeler

* Üretilen biyodizelin TSE standartlarına uygun olması zorunlu olup, akredite laboratuardan alınan analiz belgelerinin noter onaylı sureti;

* Biyodizel satışına ilişkin olarak EPDK'dan dağıtıcı lisansı almış şirket/şirketler ile yapılan anlaşmasının aslı veya noter onaylı sureti,

* Yıllık üretim projeksiyonu ; Oto biyodizel ve yakıt biyodizel için hangi dönem içerisinde başvuru yapıldıysa o dönemden başlayarak 1 yılı tamamlamak suretiyle üçer aylık dönemler halinde

(Ocak-Şubat-Mart, Nisan-Mayıs-Haziran, Temmuz-Ağustos-Eylül, Ekim-Kasım-Aralık) yıllık olarak üretim miktarının, üretimde kullanılan yerli veya ithalden temin edilen bitkisel yağın türü ve miktarının, üçer aylık dönemler halinde yıllık olarak, beyan edildiği dosya,

* Sanayi Sicil Belgesinin aslı veya noter onaylı sureti,

- Şirket ortağı olan gerçek kişilerin ve tüzel kişinin varsa ortağı olan tüzel kişinin yönetim kurulu üyelerinin ve tüzel kişiyi temsil ve ilzama yetkili kişilerin;

"Affa uğramış olsalar dahi, hırsızlık, emniyeti suiistimal, dolandırıcılık, yalan yere şahadet, yalan yere yemin, suç tasnii, iftira, irtikap, rüşvet, ihtilas cürümlerinden biri dolayısıyla hapis cezası veya 4926 sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun ile 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanuna muhalefetten mahkum olmadıklarına ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı kaçakçılık suçlarını işlemediklerine ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununa muhalefetten hakkında alınmış, mahkumiyet hükmü veya müsadere kararı olmadığına," dair yazılı beyanları.

- Lisans başvurusu için kuruma müracaat eden gerçek kişilerin/ tüzel kişilerin (tüzel kişi ortağı olan gerçek ve tüzel kişilerin de) kuruma müracaat tarihi itibarıyla herhangi bir vergi borcunun bulunmadığına ilişkin olarak bağlı oldukları vergi dairesinden alınan belgenin aslı veya noter onaylı suretleri

3- BİYODİZELDE ÜRETİM ve RANDIMAN

Biyodizelin hammaddesini ağırlıklı olarak bitkisel yağlar (kolza, ayçiçeği, soya yağları vb.) ve hayvansal yağlar oluşturmaktadır. Üretim aşamasında kullanılan yağın içerisine tepkimenin hızlanması amacıyla etil veya metil alkol ve katalizör

(genelde sodyum hidroksit) katılmaktadır. Makalemizin izleyen bölümlerinde öncelikle biyodizel üretiminin aşamalarına kısaca değinilecek olup, sonrasında ise randıman bilgilerine yer verilecektir. Üretim ve randımana ilişkin hususlarda ağırlıklı olarak A.Ü. Ziraat Fakültesi Tarım Makineleri Bölümü Öğretim elemanları Prof. Dr. Recai GÜRHAN, Prof. Dr. Ayten AVCIOĞLU, Araş Gör. Konuralp ELİÇİN'in hazırlamış olduğu rapordan yararlanılmış olup, konuyla ilgili açıklamalara aşağıda yer verilecektir.

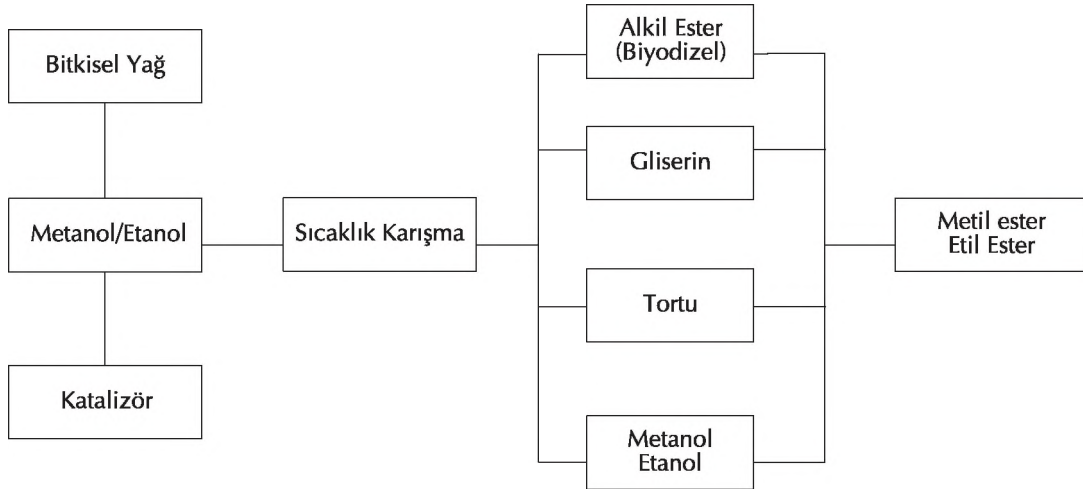
3.1- Üretim

Üretimin ilk aşamasında hammadde olarak kullanılacak yağın süzülme işlemi gerçekleştirilir. 35 C' ye kadar ısıtılan yağ filtreye süzülür.

Yağ içinde suyun az olması her zaman tercih edilir. Bunun için yağı 100 C'ye kadar ısıtıp suyun buharlaşması sağlanır. Daha sonra yağın

içerisine ne kadar katalizör (sodyum hidroksit veya potasyum hidroksit) konulacağı hesaplanarak kullanılacak alkolün içerisine karıştırılır. Alkol/katalizör karışımı kapalı reaksiyon kabı içerisine doldurulur ve bitkisel veya hayvansal yağ ilave edilir. Reaksiyon hızlandırmak amacıyla , reaksiyon karışımının sıcaklığı sabit tutulur ve reaksiyon gerçekleşir.

Reaksiyon tamamlandıktan sonra ortaya çıkan iki ana ürün gliserin ve biyodizeldir. Her iki üründe de reaksiyonda fazla kullanılan alkol(metanol) bulunmaktadır. Gliserin fazının yoğunluğu, biyodizel fazının yoğunluğundan daha fazla olduğu için, gliserin ayırma kabının alt kısmına birikir ve fiziksel yolla kolaylıkla toplanır. Gliserin ve biyodizel fazları ayrıldıktan sonra her bir fazdaki fazla alkol; hızlı buharlaştırma veya damıtma işlemi ile uzaklaştırılır.



Ayrılmış olan gliserinin içinde katalizör ve sabun bulunmaktadır. Bu gliserine ham gliserin denir. Su ve alkol, ham gliserin olarak satışa hazır olan %80-88 saflıkta gliserin elde etmek amacıyla uzaklaştırılır.

Biyodizel, gliserinden ayrıldıktan sonra katalizör ve sabunların uzaklaştırılması amacıyla ılık suyla yıkanır. Daha sonra bu su uzaklaştırılır ve biyodizel depolanmaya gönderilir.

3.2- Randıman

Biyodizel üretiminde kullanılacak yağa litre başına ortalama 3,5-5gr. arasında katalizör katılmaktadır. Ortalama olarak her litre yağ için 200 ml, yani kullanılan yağın % 20'sine karşılık gelen etil veya metil alkol katılması gerekmektedir. Bu alkol ülkemizde sadece büyük tesislerde geri kazanılmaktadır. Küçük tesislerde ise, reaksiyona giren alkolün sadece % 12'si biyodizel içinde kalmakta, geri kalan miktar ise buharlaşarak veya yıkama suyuyla karışarak atılmaktadır.

Oransal olarak bakıldığında, reaksiyon sonunda oluşan ürünlerin %90'ı alkil ester(biyodizel) ve % 10'u da gliserin olarak ortaya çıkmaktadır. Yani kısaca 100 litre soya yağından yaklaşık 90 litre biyodizel elde edilmektedir.

Örneğin alkol ayırma işlemi yapmayan küçük bir işletmede 10.000 lt soya yağına; 2.000 lt alkol ($10.000 \cdot 0.20 = 2.000$), 35 kg ($10.000 \cdot 3,5 = 35$ kg) katalizör KOH veya NaOH katılması gerekmektedir. Bu mamullerin işlenmesi sonucu **9.240 lt biyodizel** (9.000 lt yağ, 240 lt alkol) **1.000 lt gliserin** elde edilir.

4- BİYODİZELİN ÖTV KANUNU KARŞISINDAKİ DURUMU

4.1- Biyodizelin 05.06.2006 tarih ve 2006/11202 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Kapsamı Dışında Teslimi

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 1. maddesinde kanuna ekli "(I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tabidir." denilmektedir. Kanuna ekli I sayılı listeye bakıldığında ise biyodizelin bu listenin A cetvelinde yer aldığı görülmektedir.

4760 sayılı ÖTV Kanunu'nun 11. maddesinde vergileme ölçüleri ve matrah anlatılmaktadır.

Aynı maddenin 1. bendinde ise "(I) sayılı listedeki mallar için belirlenen maktu vergi tutarları kilogram, litre, metreküp, standart metreküp, kilokalori veya bunların alt ve üst birimleri ile gerektiğinde büyüklükleri de dikkate alınarak kap, ambalaj veya adet olarak uygulanabilir." denilmektedir. Bu madde dikkate alındığında biyodizelde spesifik vergileme usulünün seçildiği anlaşılmaktadır.

15.07.2009 tarihinde güncellenen orana bakıldığında litre başına 0,80 TL vergi konulduğu görülmektedir.

4.2- Biyodizelin 05.06.2006 Tarih ve 2006/11202 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı Kapsamında Teslimi

Biyodizel tek başına kullanılacağı gibi motorinle karıştırılarak da kullanılabilir. Biyodizel üretiminde kullanılan tarım ürünleri üreticilerinin desteklenmesi amacıyla 05/6/2006 tarih ve 2006/11202 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesi ile "6/6/2002 tarihli ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 3824.90.99.90.54 G.T.İ.P numaralı "biyodizel" isimli malın, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunca biyodizel üretimi için verilen "İşleme Lisansı" sahibi firmalar tarafından, yalnızca Türkiye'de üretilen tarım ürünlerinden elde edilmesi kaydıyla, 2710.19.41.00.11, 2710.19.41.00.19, 2710.19.45.00.11 ve 2710.19.49.00.11 G.T.İ.P numaralarında yer alan mallar (Motorin) ile harmanlanmak üzere, 4/12/2003 tarihli ve 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanununda tanımlanan "Rafinerici" ve "Dağıtıcı" firmalara tesliminde, ÖTV tutarı sıfıra indirilmiştir."

Yukarıda belirtilen Bakanlar Kurulu Kararının uygulanmasını göstermek amacıyla 13 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği çıkarılmıştır.

Makalemizin 4.2. başlığı altında ilgili tebliğde yer alan hususlar açıklanacaktır.

4.2.1- Üreticilere İlişkin Esaslar

4.2.1.1- Biyodizel Üretim İzin Belgesinin Verilmesi

İlgili tebliğe göre kararname kapsamındaki biyodizeli harmanlayıcılara Biyodizel Üretim İzin Belgesine sahip üreticiler teslim edebilecektir. Tebliğe göre Biyodizel Üretim İzin Belgesi almak isteyen mükelleflerin ;

- Biyodizel üretim izin belgesi için müracaat tarihinde, gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine vadesi geçtiği halde ödenmemiş borcunun bulunmaması,

- Şahıs işletmelerinde işletme sahibinin, adi ortaklıklarda ortaklardan her birinin, diğer şirketlerde ise yönetim kurulu üyeleri ile şirket sermayesinin %10'undan fazlasına sahip olanların; "af-fa uğramış olsalar dahi, hırsızlık, emniyeti suiistimal, dolandırıcılık, yalan yere şahadet, yalan yere yemin, suç tasnii, iftira, irtikap, rüşvet, ihtilas cürümlerinden biri dolayısıyla hapis cezası veya 1918 sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun ile 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanuna muhalefetten mahkum olmamaları ve 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yazılı kaçakçılık suçlarını işlememiş olmaları," gerekmektedir.

Bu şartlara haiz mükellefler, biyodizel üretim izin belgesini alabilmek için EPDK'dan alınan işleme lisansını ekleyecekleri bir dilekçe ile ÖTV yönünden bağlı oldukları vergi dairesine müracaat edeceklerdir.

Mükellefin vergi borcunun bulunup bulunmadığı vergi dairesi tarafından kontrol edilerek ÖTV mükellefiyeti yok ise ÖTV mükellefiyeti tesis edilerek biyodizel üretim izin belgesi verilecektir.

4.2.1.2- Üreticilerin Harmanlayıcılara Biyodizel Teslimi ve Beyanı

Üreticiler, kararname kapsamında biyodizel teslim edecekleri harmanlayıcıların biyodizel harmanlama izin belgeleri ve rafinerici veya dağıtıcı lisanslarının harmanlayıcılarca onaylanmış birer örneklerini bir defaya mahsus olmak üzere bunlardan alacaklar ve muhafaza edeceklerdir.

Üreticiler, yalnızca Türkiye'de üretilen tarım ürünlerinden elde edilen biyodizeli kararname kapsamındaki harmanlayıcılara ÖTV'si sifıra indirilmiş mal olarak teslim edebileceklerdir.

Üreticiler harmanlayıcılara yapacakları biyodizel teslimlerinde ÖTV tutarını sıfır olarak uygulayacaklar ve bu teslimlerle ilgili olarak düzenledikleri faturaya "2006/11202 sayılı Kararname kapsamında teslim edilmiştir" şerhini düşeceklerdir.

Üreticiler, ÖTV beyannamesinde kararname kapsamında teslim ettiği biyodizel miktarlarını yazarak üzerinden vergi beyan etmeyecektir.

Ayrıca üreticilerin kararname kapsamında harmanlayıcılara teslim etmiş olduğu biyodizele ilişkin olarak her takvim yılının 3'er aylık dönemleri itibariyle Harmanlayıcılara Biyodizel Teslimine İlişkin Bildirim Formu'na işleyecekleri bilgileri bu dönemleri takip eden 1 ay içerisinde (Kararname kapsamında teslimi olsun olmasın) doldurup onaylamak suretiyle internet yoluyla göndermeleri gerekmektedir.

4.2.2- Harmanlayıcılara İlişkin Usul ve Esaslar

4.2.2.1- Biyodizel Harmanlama İzin Belgesi Verilmesi

Biyodizel ile harmanlanmış motorinleri kararname kapsamında yalnızca, biyodizel harmanlama izin belgesini haiz harmanlayıcılar teslim edebileceklerdir. Bu belgeyi almak isteyen mükelleflerin;

- Biyodizel harmanlama izin belgesi için müracaat tarihinde, kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine vadesi geçtiği halde ödenmemiş borcunun bulunmaması.

- Yönetim kurulu üyeleri ile şirket sermayesinin %10'undan fazlasına sahip olanların "affa uğramış olsalar dahi, hırsızlık, emniyeti suiistimal, dolandırıcılık, yalan yere şahadet, yalan yere yemin, suç tasnii, iftira, irtikap, rüşvet, ihtilas cürümlerinden biri dolayısıyla hapis cezası veya 1918 sayılı Kaçakçılığın Men ve Takibine Dair Kanun ile 1567 sayılı Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanuna muhalefetten mahkum olmamaları ve 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda yazılı kaçakçılık suçlarını işlememiş olmaları," gerekmektedir.

Bu şartları haiz mükellefler, biyodizel harmanlama izin belgesini alabilmek için EPDK'dan alınan rafinerici veya dağıtıcı lisansını ekleyecekleri bir dilekçe ile ÖTV yönünden bağlı oldukları vergi dairesine müracaat edeceklerdir.

Mükellefin vergi borcunun bulunup bulunmadığı vergi dairesi tarafından kontrol edilerek ÖTV mükellefiyeti yok ise ÖTV mükellefiyeti tesis edilerek biyodizel harmanlama izin belgesi verecektir.

4.2.2.2- Biyodizelli Motorin Teslimi

a) Karışıma Uygulanacak ÖTV Tutarının Hesaplanması

Motorin ile biyodizelin harmanlanması sonucu elde edilen karışımın tesliminde, karışıma uygulanacak ÖTV tutarı aşağıdaki formüle göre hesaplanacaktır.

$$KV = MV \times Y$$

$$KV = \text{Karışımın ÖTV tutarı (YTL/lt)}$$

$$MV = \text{Biyodizelsiz motorinin ÖTV tutarı (YTL/lt)}$$

$$Y = [1 - (BD / T)]$$

$$Y = \text{Motorin miktarının karışım miktarındaki oranı}$$

$$BD = \text{Karışımındaki biyodizel miktarı (lt)}$$

$$T = \text{Karışım miktarı (Karışımındaki motorin miktarı + Karışımındaki biyodizel miktarı) (lt)}$$

Kararname gereğince, karışıma uygulanacak ÖTV tutarının hesaplanmasında kullanılacak (Y) değeri hiçbir zaman "0,98"den küçük olmayacaktır. Hesaplama sonucu bulunan (Y) değeri "0,98"den küçükse, dikkate alınacak olan değer "0,98" olacaktır.

Formülün uygulanmasında ortaya çıkan "kesirli rakamlarda (Y, BD/T)" ve bulunan "vergi tutarında (KV)" virgülden sonraki 4 hane dikkate alınacak, 5 inci hanedeki rakamlar 5'ten küçükse dikkate alınmayacak, 5 veya 5'ten büyük ise 4 üncü hanedeki rakam 1 üst rakama tamamlanacaktır.

Diğer taraftan biyodizel, ÖTV Kanununa ek 1 sayılı listenin A cetvelinde yer alan motorinlerden hangisi ile harmanlanır ise, hesaplamada kullanılacak (MV) değeri, harmanlanan motorinin , karışımın teslim tarihindeki ÖTV tutarı kadar olacaktır.

Örnek 1: Biyodizel harmanlama izin belgesi sahibi (A) firması, rafineriden 0,9345 YTL/lt ÖTV ödeyerek satın aldığı 2710.19.45.00.11 G.T.İ.P. numaralı 196.000 litre motorin ile (B) firmasından satın aldığı Türkiye'de üretilmiş tarım ürünlerinden elde edilen 4.000 litre biyodizeli harmanlayarak, elde ettiği karışımın tamamını kararname kapsamında 05.08.2008 tarihinde satmıştır. 2710.19.45.00.11 G.T.İ.P. numaralı mal için 05.08.2008 tarihinde uygulanmakta olan ÖTV tutarı 0,9345 YTL/lt'dir.

$$MV = 0,9345$$

$$T = 196.000 + 4000 = 200.000$$

$$BD = 4000$$

$$Y = [1 - (BD / T)]$$

$$Y = [1 - (4000/200.000)] = 0,98$$

$KV = MV \times Y = 0,9345 \times 0,98 = 0,91581$ ilgili tebliğe göre virgülden sonraki 5 hanede yer alan rakam 5 ten küçükse dikkate alınmayacaktır. Buna göre sonuç 0,9158 dir.

Hesaplanan ÖTV tutarı = $200.000 \times 0,9158 = 183.160,00$ YTL.

İndirim Konusu Yapılacak Toplam ÖTV Tutarı (Üretimde kullanılan motorin için ödenen ÖTV) = $196.000 \times 0.9345 = 183.162,00$ YTL.

Yukarıdaki hesaplamalardan da görüldüğü üzere ÖTV tutarı 183.160,00 YTL , indirilecek ÖTV tutarı 183.162,00 YTL olmaktadır.

Örnek 2: Biyodizel harmanlama izin belgesi sahibi (A) firması, rafineriden 0,9345 YTL/lit ÖTV ödeyerek satın aldığı 2710.19.45.00.11 G.T.İ.P. numaralı 200.000 litre motorin ile (B) firmasından satın aldığı Türkiye’de üretilmiş tarım ürünlerinden elde edilen 20.000 litre biyodizeli harmanlayarak, elde ettiği karışımın tamamını kararname kapsamında 05.08.2008 tarihinde satmıştır. 2710.19.45.00.11 G.T.İ.P. numaralı mal için 05.08.2008 tarihinde uygulanmakta olan ÖTV tutarı 0,9345 YTL/lit’dir.

$$MV = 0,9345$$

$$T = 200.000 + 20.000 = 220.000$$

$$BD = 20.000$$

$$Y = [1 - (BD / T)]$$

$$Y = [1 - (20.000 / 220.000)] = 0,90909091$$

Tebliğe göre çıkacak oran 0,98 den küçük olamayacağı için Y oranı 0,98 olarak dikkate alınacaktır.

$KV = MV \times Y = 0,9345 \times 0,98 = 0,91581$ ilgili tebliğe göre virgülden sonraki 5 hanede yer alan rakam 5 ten küçükse dikkate alınmayacaktır. Buna göre sonuç 0,9158 dir.

Hesaplanan ÖTV tutarı = $220.000 \times 0,9158 = 201.476,00$ YTL

İndirim konusu yapılacak toplam ÖTV tutarı (Üretimde kullanılan motorin için ödenen ÖTV) = $220.000 \times 0.9345 = 205.590,00$ YTL

Yukarıdaki hesaplamalardan da görüldüğü üzere beyan edilecek ÖTV tutarı 201.476,00 YTL , indirilecek ÖTV tutarı 205.590,00 YTL olmaktadır.

b) Motorin ile Biyodizelin Harmanlanması ve Beyanı

Harmanlayıcı, (1) numaralı ÖTV beyannamesinin “Matrah ve Vergi Bildirimi” bölümünün “A Cetvelindeki Ürünler” kısmında yer alan motorinlerin G.T.İ.P. numaralarına ait satırlarda, teslim ettiği karışıma uygulanan maktu ÖTV tutarını ve karışım miktarını yazacak, “Açıklama” başlığının altında ise “2006/11202 sayılı Kararname” ibaresini seçerek beyanda bulunacaktır.

Teslim edilen karışımında kullanılan motorinin ÖTV ödenerek satın alınmış olması, diğer bir ifade ile motorinin ÖTV mükellefinden satın alınıp buna ilişkin alış faturasında ÖTV’nin ayrıca gösterilmiş olması halinde; karışımın satılan kısmında yer alan motorin miktarına ilişkin ödenen ÖTV tutarı, beyannamenin “İstisnalar ve İndirimler” bölümünün “İndirimler (Üretime Giren Mal İçin)” kısmında beyan edilmek suretiyle ÖTV Kanununun 9. maddesi hükmü gereğince hesaplanan ÖTV’den indirilir.

Ayrıca harmanlayıcıların üreticilerden kararname kapsamında teslim almış olduğu biyodizelle ilişkin olarak, her takvim yılının 3’er aylık dönemleri itibarıyla “Biyodizelli Motorin (Karışım) Teslimine İlişkin Bildirim Formu”nu doldurarak bu dönemleri takip eden 1 ay içerisinde (kararname kapsamında teslimi olsun olmasın) internet yoluyla göndermeleri gerekmektedir.

5- SONUÇ

Yapılan vergi incelemelerinde biyodizel işleme lisansı olmayan mükellefler tarafından kaçak yolla üretim yapıldığı tespit edilmektedir. Mükelleflerin bu yola başvurmalarının temel sebebi ÖTV

ödemeyip ciddi manada kar etme düşüncesidir. Bu şekilde biyodizel işleme lisansına sahip olmayan üreticiler tarafından biyodizel satışına ilişkin fatura düzenlenmemekte, yapılan biyodizel satışları karşılığında düzenlenen faturalarda yağ satıldığı beyan edilmektedir. Bu nedenlerden dolayı, biyodizel incelemelerinde randıman yapılması gerekmektedir. İnceleme elemanlarının bu ve benzeri olaylarla karşılaşmaları nedeniyle makalemizin 3.2. bölümünde randıman hesaplaması yer almaktadır. Biyodizelle ilgili özellikli bir durum olan biyodizelin motorinle karıştırılması durumu ise makalemizin 4. bölümünde açıklanmıştır. Makalemizde ayrıca biyodizel üretimi yapmak isteyen üreticilere yol göstermesi amacıyla 2. bölümde işleme lisansı alımında gerekli olan belgelere yer verilmiştir.

KAYNAKÇA

- A.Ü. Ziraat Fakültesi Tarım Makineleri Bölümü öğretim elemanlarından Prof. Dr. Recai GÜRHAN, Prof. Dr. Ayten AVCIOĞLU, Araş Gör. Konuralp ELİÇİN tarafından yapılmakta olan vergi incelemesine esas olmak üzere hazırlanan rapor.

- www.wikipedia.org

- http://www.biodiesel.org/resources/report-sdatabase/reports/gen/20011101_gen-346.pdf

- <http://tdkterim.gov.tr/bts/?kategori=veritbn&kelimesec=49130>

- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu

- 05.06.2006 tarih ve 2006/11202 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

- 26.12.2006 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanan 13 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği

- www.epdk.gov.tr

- 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu

- 17/06/2004 tarihli ve 25495 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Petrol Piyasası Lisans Yönetmeliği