

ÖTV İADE SİSTEMİNDE ÜRETİLEN MALIN BÜNYESİNE GİRME SORUNU; HADDE YAĞI ÖZELİNDE KONUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

THE PROBLEM OF BEING INCLUDED IN THE STRUCTURE OF THE GOODS
PRODUCED IN THE SPECIAL CONSUMPTION TAX RETURN SYSTEM;
EVALUATION OF THE ISSUE IN THE CASE OF ROLLING OIL



Hasan BAK*

ÖZ

09/10/2012 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 4. maddesinde Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların, aynı kanunun 8. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere mükellefler tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisinin tecil edilecek kısmının sıfır olarak uygulanacağı hükmüne bağlanmış ve tecil-terkin sistemi sona erdirilmiştir. ÖTV iadesi talep eden imalatçı işletmelerin iade talebine konu ettikleri Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların, (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde imalatçıları tarafından kullanılması zorunluluğu bulunmaktadır. Konuyla ilgili olarak verilmiş bulunan sirkülerde iade talebine konu edilebilecek maddelerin kullanım

ABSTRACT

In accordance with the paragraph (1) of article 8 (1) of the goods in the list (B) of the list (I) attached to the Special Consumption Tax Law in the 4th article of the Council of Ministers Decision no 2012/3792, published in the Official Gazette dated 09/10/2012. In order to be used in the production of goods not included in the numbered list, it has been decided that the portion of the special consumption tax levied and accrued by taxpayers will be applied as zero and the deferment-cancellation system has been terminated. There is an obligation to use the goods in the table (B) of the list (I) attached to the Special Consumption Tax Law, which is subject to the return request, by the manufacturers, which demand the return of SCT, by their manufacturers in the production of the goods not included in the list (I). The nature of use of substances that can be subject to refund request has been determined in the circular note

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, hasan.bak@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-2016-7783.

Bak, H. (Temmuz 2020). Ötv İade Sisteminde Üretilen Malın Bünyesine Girme Sorunu; Hadde Yağı Özelinde Konunun Değerlendirilmesi, *Vergi Raporu*, 250, (204-211).

niteliği belirlenmiştir. Bu belirlemeye karşın uygulamada hangi ürünün üretim aşamasında işlemin bünyesine girdiğinin tespit edilmesi güç olabilmektedir. Vergi idaresi de zaman içerisinde konuya ilişkin görüşünü geliştirmiş ve dönüştürmüştür. Çalışmamızda bu dönüşüm hadde yağı özelinde ortaya konularak mükelleflerin dikkat etmesi gereken hususlara değinilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Özel Tüketim Vergisi İadesi, Üretilen Malın Bünyesine Girme, Hadde Yağı.

Jel Sınıflandırma Kodları: H20, H29, K34.

GİRİŞ

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa¹ ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların, (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde imalatçıları tarafından kullanılması halinde ÖTV Kanununda belirtilen tutarlar üzerinden iade talebinde bulunulabileceği belirtilmiştir.

İade talebinde bulunabilecek ÖTV'nin hesabında ve tespitinde ise mükelleflerle vergi idaresi arasında bazı anlaşmazlıklar bulunmaktadır. Söz konusu anlaşmazlıkların temel nedeni ise 3 No.lu ÖTV sirkülerinde yer verilen tecil terkin uygulamasından faydalanma şartlarını belirleyen düzenlemede “üretilen malın bünyesine girmeksizin yardımcı madde veya sarf malzemesi olarak kullanılması halinde ise Kanunun 8/1'inci maddesinde yer alan tecil-terkin uygulamasından yararlanılması mümkün olmayacaktır.” hükmünün iade sistemine de uygulanması ve iade taleplerinin bu kapsamda değerlendirilmesidir.

Çalışmamızla üretilen malın bünyesine giren (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların üretimde kullanılma fonksiyonlarının ortaya konulması ve iade sürecinde karşılaşılan hususların “hadde yağı” özelinde değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda vergi idaresinin konuya bakışında-

given on the subject. Despite this determination, it can be difficult to determine which product is included in the process during the production phase. The tax administration has also developed and transformed its view on the issue over time. In our study, this transformation was explained in terms of rolling oil and the issues that taxpayers should pay attention to were addressed.

Keywords: Special Consumption Tax Refund, Inclusion In The Structure Of Manufactured Goods , Rolling Oil.

Jel Classification Codes: H20, H29, K34.

ki farklılaşmalar ve mükelleflerin dikkat etmesi gereken hususlara yer verilmiştir.

1- (I) SAYILI LİSTENİN (B) CETVELİNDEKİ VERGİ TUTARLARI UYGULANARAK TESLİM EDİLEN MALLARIN, (I) SAYILI LİSTEYE DÂHİL OLMAYAN MALLARIN İMALİNDE İMALATÇILAR TARAFINDAN KULLANILMASI ve İADE SİSTEMİ

ÖTV Kanunu ekinde (I) sayılı listede; petrol ürünleri, madeni yağlar ve doğalgaz yer almaktadır. Bu liste iki cetveldен oluşmaktadır. A cetveli, mali amaç gözetilerek vergi hasılatı elde edilmesine yönelik belirlenen mallardan oluşmaktadır. Akaryakıt ürünleri(benzin, motorin, jet yakıtı, nafta, kalorifer yakıtı ve fuil oil) , petrol gazları, doğalgaz, petrol yağları bu listede yer almaktadır. (B) cetvelinde yer verilen mallar ise daha çok vergi güvenliği amaç edinilerek oluşturulan bir listedir. Niteliği itibarıyla yakıtlara karıştırılabilen veya doğrudan yakıt olarak da kullanılabilen bu ürünleri “solvent “ ürünler başlığında toplanmaktadır. Bu solvent ürünlerinin ÖTV kapsamına alınma amacı, bu malların ithalatının ve kullanımının kontrol edilmesidir.²

¹ 12/6/2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

² Kemal OKTAR, *Özel Tüketim Vergisi Yorum ve Açıklamaları*. Savaş Yayınevi. s.24-25. (2008)

09/10/2012 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 4. maddesinde Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki malların, aynı kanunun 8. maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde kullanılmak üzere mükellefler tarafından tesliminde tarh ve tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisinin tecil edilecek kısmının sıfır olarak uygulanacağı hükme bağlamış ve tecil-terkin sistemi sona erdirilmiştir.

2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1'inci maddesinde Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, imalatçılar tarafından imalatla kullanılmaları halinde vergi tutarlarının indirimli olarak uygulanmasına ilişkin düzenlemeler yapılmış olup, söz konusu mallara daha önce uygulanan vergi tutarları ile Bakanlar Kurulu Kararında belirlenen oranlara göre hesaplanan vergi tutarları arasındaki fark için Özel Tüketim Vergisi Kanunun 12'nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının uygulanacağı ifade edilmiştir.

Özel Tüketim Vergisi Kanunun bahsi geçen madde hükmü, Bakanlar Kurulu Kararıyla indirimli vergi uygulamalarından kaynaklanan vergi farklılaştırmalarının alıcılara iade yöntemi ve uygulaması konularında Maliye Bakanlığına yetki vermektedir.

Maliye Bakanlığının ÖTV kanununun 12/4 maddesinin kendisine verdiği yetkiyi kullanarak 11.10.2012 tarihinde yayımladığı 25 No.lu ÖTV genel tebliği ile birlikte tecil/terkin sisteminden, iade sistemine geçilmiştir.

05.03.2015 tarihinde yayımlanan ve 16.03.2015 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren I sayılı liste uygulama genel tebliği ile 25 No.lu genel tebliğ yürürlükten kaldırılmış ancak 25 No.lu

genel tebliğ ile yapılan düzenleme aynen benimsenmiş, değişiklik yapılmamıştır.

09/10/2012 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1'inci maddesinde, Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki vergi tutarları uygulanarak teslim edilen malların, (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde imalatçılar tarafından kullanılması halinde, imalatla kullanılan mallar için bahse konu maddede G.T.İ.P. numaraları itibarıyla karşılığında gösterilen oran ile daha önce uygulanan vergi tutarının çarpılması suretiyle hesaplanan vergi tutarlarının uygulanacağı öngörülmüştür. Buna göre söz konusu mallara daha önce uygulanan vergi tutarları ile bu mallar için yukarıda belirtilen oranlara göre hesaplanan vergi tutarları arasındaki fark iade edilebilecektir.

1.1- Özel Tüketim Vergisi Sirkülerinde Yer Alan Düzenlemeler

3 sıra No.lu ÖTV sirkülerinin³ 3. bölümünde ÖTV Kanununun 8/1. maddesine istinaden Tecil-Terkin konusuna ilişkin olarak; "... Madde hükmü uyarınca, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) Sayılı listenin (B) Cetvelinde yer alan malların, (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde girdi olarak kullanılması (sonradan damıtma veya benzeri yöntemlerle ayrıştırılmış olması işlemi dahil) halinde, ÖTV Kanunu'nun 8/1 inci maddesinde yer alan tecil-terkin imkanından yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

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

³ 07/07/2006 tarih ve ÖTV-1/ 2006 -2 sayılı ÖTV Sirküleri

Yine 14 sıra No.lu ÖTV sirkülerinin⁴ 3. bölümünde ÖTV Kanununun 8/1 maddesine istinaden Tecil-Terkin konusuna ilişkin olarak; *Madde hükmü uyarınca, ÖTV Kanununa ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan mallar ham derinin işlenmesinde imalatla girdi olarak kullanıldığından, imalatla kullanılan bu mallar için ÖTV Kanununun 8/1 inci maddesinde yer alan tecil-terkin imkanından yararlanılması mümkün bulunmaktadır.*

Bununla birlikte, söz konusu malların temizlik, test ve benzeri amaçlarla imal edilen derinin bünyesine girmeksizin yardımcı madde veya sarf malzemesi olarak kullanılması halinde ise Kanunun 8/1 'inci maddesinde yer alan tecil-terkin uygulamasından yararlanılması mümkün olmayacaktır.” açıklamalarına yer verildiği görülmüştür.

Açıklanan her iki sirkülerden de de anlaşılacağı üzere işlemin bünyesine girme(hammadde, üretimin asli unsuru) tanımlaması yapıldığı görülmektedir. ÖTV ödenerek üretime sevk edilen malın üretilen nihai ürünün bünyesine girip girmediğinin tespiti teknik bir analizi ve mühendislik bilgisini gerektirmektedir. Fakat temin edilerek üretimde kullanılan bir ürünün işlemin bünyesine girip girmediğini temel maliyet muhasebesi kurallarından ve söz konusu ürünün üretimdeki işlevinden anlamak da mümkündür. Buna göre üretimde kullanılan malzemelerin sınıflandırmanın gerekliliği ortadadır.

1.2- Üretime ve Tüketime Konu Malzemelerin Sınıflandırılması

Yukarıda yer verilen iki sirkülerde de imalat sürecinden neyin anlaşılması gerektiği iki ana konu etrafında tanımlanmaktadır. İlk ele alınacak konu belirtilen sirkülerde söz konusu malların imal edilen ürünün bünyesine girip girmediği, diğer ele alınacak konu ise söz konusu malların temizlik, test, yağlama ve benzeri amaçlarla kul-

lanılan yardımcı malzeme veya sarf malzemesi olup olmamasıdır

İlk madde ve malzemeler üretimle ilişkileri açısından, direkt ve endirekt ilk madde ve malzeme olmak üzere iki ana gruba ayrılır.

Direkt ilk madde ve malzemeler, üretilen ürünün bünyesine giren, ürünün temel yapısını oluşturan ilk madde ve malzemelerdir. İlk madde ve malzemeler işlenmemiş(ham) şekilde olabileceği gibi işlenmiş şekilde de olabilir.

Endirekt ilk madde ve malzemeler ise üretilen ürünün temel yapısını oluşturmayan, değer ve miktar olarak direkt ilk madde ve malzemelere göre daha önemsiz oranda olan ilk madde ve malzemelerdir. Endirekt ilk madde ve malzemeler, yardımcı madde ve işletme malzemesi olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

Yardımcı maddeler, ürünün bünyesine girmekle beraber gerek miktar gerekse değer olarak mamulün temel ögesini oluşturmazlar. Konfeksiyon üretiminde iplik, düğme; makine sanayiinde civata, somun yardımcı maddelere örnek olarak verilebilir.

İşletme malzemeleri ise üretim sırasında kullanılmakla beraber mamulün bünyesine girmeyip üretimin kesintisiz yürütülmesi amacına hizmet ederler.

Belirtilen tanımlamalardan da görüleceği üzere üretim işlemlerinin faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla kullanılan ve mamul bünyesine girmemekle beraber hammaddelerin mamullere dönüşmesinde rol oynayan esas ve yardımcı maddeler dışındaki maddi unsurlar işletme malzemesi olarak tanımlanmaktadır.

Hadde Yağı soğuk haddeleme yağı olup alüminyum şerit, folyo ve levhaların leke oluşmadan haddelenmesinde kullanılan, tavlama sonrası uçan, özel kaydırıcı katkıları bir yağ olarak tanımlanmaktadır.⁵

⁴ 17/10/2011 tarih ve ÖTV-1/2011-1 sayılı ÖTV sirküleri

⁵ Tanımlar (Hadde Yağı). (http://www.deltaendustriyel.com/pdf/AL_48.pdf). Erişim tarihi: 13 Mart 2020.

Buna göre üretim sürecinde imalat safhasında kullanılan hadde yağının bu fonksiyonu icra etmesi halinde söz konusu malların temizlik, test, yağlama ve benzeri amaçlarla imal edilen ürünün bünyesine girmeksizin yardımcı madde veya sarf malzemesi statüsünde değerlendirilmeyeceği anlaşılmaktadır. Tabi bu ayrımı üretim safhası ve sonrası diye de ikiye ayırmak gerekir. Zira üretim aşamasında kullanılacak hadde yağı ile üretim sonrasında veya öncesinde temizlik, test, yağlama ve benzeri amaçlarla kullanılacak hadde yağının işlev farkının bulunduğu göz ardı edilmemelidir.

2- VERGİ İDARESİNİN GÖRÜŞÜ ve ÖRNEK UYGULAMA

Giysilik derinin imalatı esnasında yağlama müstahzarı olarak kullanılan maddeye ilişkin olarak verilmiş olan bir özelgede⁶ iade alınıp alınmayacağıyla ilgili olarak özetle: “... buna göre, bahsi geçen malların ham derinin işlenmesinde imalatla girdi olarak kullanılması halinde, doğrudan ithal ederek imalatla kullandığınız mallar için ödemiş olduğunuz veya satın aldığınız mallar için yüklenmiş olduğunuz ÖTV tutarı ile söz konusu mallar için 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1’inci maddesinde yer alan listede gösterilen orana göre hesaplanan vergi tutarı arasındaki fark tutarın 25 seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinde belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde mahsuben veya nakden iadesi mümkün bulunmaktadır.

Bununla birlikte, söz konusu malların temizlik, test ve benzeri amaçlarla imal edilen derinin bünyesine girmeksizin yardımcı madde veya sarf malzemesi olarak kullanılması halinde ise bahse konu Kararname ve 25 seri No.lu ÖTV Genel Tebliği kapsamında iade uygulamasından

yararlanmanız mümkün olmayacaktır.” denilmektedir.

Yine verilmiş olan bir başka özelge⁷ de ise özetle; “... Bununla birlikte söz konusu malların temizlik, test ve benzeri amaçlarla imal edilen ürünün bünyesine girmeksizin yardımcı madde veya sarf malzemesi olarak kullanılması halinde ise iade uygulamasından yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

Bu bağlamda ilgide kayıtlı başvurunuzla konuyu olayda sacı haddelemek (İnceltmek, istenen çelik özelliklerini elde etmek) amacıyla kullanıldığı anlaşılan 3403.19.90.00.00 GTİP Numaralı mal için, bu malın (1) Sayılı listenin dışında yer alan bir malın imalinde girdi olarak kullanılması, (kullanılması (sonradan damıtma veya benzeri yöntemlerle ayrıştırılmış olması işlemi dahil) nedeniyle, 2012/3792 sayılı Kararname ve 25 seri numaralı ÖTV Genel Tebliğ kapsamında ÖTV İade uygulamasından yararlanılması mümkün bulunmaktadır...” denilmektedir.

ÖTV iade sisteminden önce uygulanan tecil-terkin sisteminden ÖTV’ye tabi ve başka bir malın imalinde girdi olarak kullanılması halinde yararlanılabileceğini belirtmektedir. 25 seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ile tecil-terkin sisteminin terk edilerek iade sistemine geçilmesi mevcut durumu değiştirmemekte olup Gelir İdaresi Başkanlığının görüşü de son yıllarda iade sistemine yönelik olarak verdiği özelgeler de malın bünyesine girmesi kavramını aynen tecil-terkin sisteminde olduğu gibi değerlendirdiği yönündedir.

Buna göre malların imalinde girdi olarak kullanılma tabiri, söz konusu yassı çelik mamulünün üretiminde hammadde olarak kullanılmasını ifade etmekte olup; imalatla sarf malzemesi veya yardımcı madde olarak kullanılan hadde yağı için iade sisteminden yararlanılması mümkün

⁶ 10.03.2014 tarih ve 85373914 -135[52.01.07]-16 sayılı özelge

⁷ 27.05.2014 tarih ve 35672403-ÖTV- 5-05/ 157/20508 sayılı özelge

bulunmamaktadır. Bu malzeme üretim sürecinde ürünün bünyesine girmemekte fakat işletme malzemesi niteliğinde kullanılmaktadır.

Çalışmamızda bahsedilen sirkülerde üretimde kullanılan mallar için “temizlik, test, yağlama ve benzeri amaçlarla imal edilen ürünün bünyesine girmeksizin “ tabiri tecil-terkin sisteminden yararlanılma için bir kriter olarak konulmuştur.

Konuyla ilgili sayılabilecek başka bir özelleştirme⁸ ise özetle “başvurunuzda konu olayda sacı haddelenmek (inceltmek, istenen çelik özelliklerini elde etmek) amacıyla kullanıldığı anlaşılan 3403.19.90.00.00 G.T.İ.P. numaralı mal için, bu malın (I) sayılı listenin dışında yer alan bir malın imalinde girdi olarak kullanılması (sonradan damıtma veya benzeri yöntemlerle ayrıştırılmış olması işlemi dahil) nedeniyle, 2012/3792 sayılı Kararname ve 25 seri No.lu ÖTV Genel Tebliği kapsamında iade uygulamasından yararlanılması mümkün bulunmaktadır.

(...)

Bu çerçevede, alüminyum folyo ve levhanın imalat sürecinde, alüminyum döküm hattında çıkan alüminyum rulolarının haddelenmesi (üretilen ürünün istenilen fiziksel, mekanik ve ölçüsel (malzeme kalınlığı ve genişliği) özellikte olmasını sağlamak) amacıyla girdi olarak kullanılan 2710.19.29.00.00 G.T.İ.P numaralı mal bakımından, bu mal için yüklenilen ÖTV'nin, 2012/3792 Kararname eki Kararın 1'inci maddesi kapsamında iade edilmesi mümkündür.

Ancak, bahse konu malın, yukarıda bahsi geçtiği şekilde alüminyum folyo ve levha üretimi tamamlanır tamamlanmaz, hadde merdanelerinin ya da üretilen ürünün temizlenmesi, soğutulması ve benzeri amaçlarla imal edilen ürünün bünyesine girmeksizin yardımcı madde veya sarf malzemesi olarak kullanımları içinse, bu mal için

yüklenilen ÖTV'nin, ilgili Kararname eki Kararın 1'inci maddesi kapsamında iadeye konu edilmesi mümkün değildir.” denilmektedir.

Buna göre hadde yağı isimli madde yassı sac üretimi yapan makinelerin (merdanelerin) yağlanması ve soğutulması amacıyla kullanılması halinde üretilen yassı sac mamulün bünyesine giren ana maddelerinden biri olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Ürünün ana hammaddesini oluşturmeyen hadde yağının bu kısmı; üretimin devamlılığına ve kesintisiz yürütülmesi amacıyla (yağlama-soğutma) yönelik katkıda bulunan yardımcı madde niteliğindedir. İşletmelerin ÖTV iade taleplerinde söz konusu ayırımı yapmamaları halinde almış oldukları iadelerin iptali ve yüklü vergi ziyayı cezalarıyla muhatap olabileceklerdir.

Örnek Uygulama;

X A.Ş. bağlı olduğu vergi dairesine vermiş olduğu dilekçe ile 2019/1 (1. ve 2.dönem) ÖTV vergilendirme dönemlerinde, 25 seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği gereğince, (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan 2710.19.91.00.00 G.T.İ.P. no.lu hadde yağını (I) sayılı liste dışında yer alan ve satışı yapılan “muhtelif GTİP numaralı ” Soğuk Haddelenmiş Paslanmaz Rulo Sac imalatında kullandığını belirterek toplam: 10.000 Kg hadde yağının özel tüketim vergisinin mahsuben iade talebinde bulunmuştur.

Vergi idaresince mükellefin işyerinde yapılan tespitlerde ve ifadelerinde hadde yağının kullanım amacıyla yönelik olarak mükellefin hadde yağının 4.000 kilogramını, sacın silindirler arasından geçmesi aşamasında oluşan ısıyı sistemden almak için soğutma sıvısı olarak kullanıldığı, 6.000 kg'lık kısmının ise sprey cihazından püskürtülerek sac üzerine uygulanarak saca istenilen şeklin verilmesi sağlandığı tespitleri yapılmıştır.

⁸ 27.05.2014 tarih ve 35672403- 010.01[135-05-2013-1]-66 sayılı özelge

Buna göre makalenin önceki bölümlerinde verilen açıklamalar ve vergi idaresinin vermiş olduğu özelgeler birlikte değerlendirildiğinde mükellefin iade talebinde bulunurken 10.000 kg'lık miktara isabet eden ÖTV tutarının tamamı için değil sadece fiilen üretimde kullandığı 6.000 kg'lık hadde yağına isabet eden ÖTV için iade talebinde bulunabileceği anlaşılmaktadır. Nitekim sirkülerde de belirtildiği üzere 4.000 kg'lık kısmın "temizlik, test, yağlama ve benzeri amaçlarla imal edilen ürünün bünyesine girmeksizin yardımcı madde veya sarf malzemesi olarak kullanılması" dolayısıyla iade talebi kanımızca vergi idaresince yerine getirilemeyecektir.

SONUÇ

09/10/2012 tarihinde yürürlüğe giren 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile uzun yıllardır süregelen 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 8'inci maddesinin 1 numaralı fıkrası kapsamındaki tecil-terkin uygulaması sona erdirilerek, mezkur kanunun 12'nci maddesinin 4 numaralı fıkrasındaki yetkiye istinaden önce verginin tam olarak tahsili, sonrasında ise iade edilmesi usulüne geçilmiştir.

Söz konusu maddenin uygulanmasına ilişkin olarak yayımlanan 3 No.lu ÖTV Sirkülerinde yer alan madde hükmü uyarınca, "Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) Cetvelinde yer alan malların, (I) sayılı listeye dahil olmayan malların imalinde girdi olarak kullanılması (sonradan damıtma veya benzeri yöntemlerle ayrıştırılmış olması işlemi dahil) halinde, ÖTV Kanunu'nun 8/1'inci maddesinde yer alan tecil-terkin imkanından yararlanılması mümkün bulunmaktadır. Bununla birlikte, söz konusu malların temizlik, test, yağlama ve benzeri amaçlarla imal edilen ürünün bünyesine girmeksizin yardımcı madde veya sarf malzemesi olarak kullanılması halinde ise Kanun'un 8/1 maddesinde yer alan tecil-terkin uygulamasından yararlanılması

mümkün olmayacaktır." görüşü, iade sistemine ilişkin açıklamaların yer aldığı 25 seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinin uygulandığı dönemde de korunmuştur.

Gelir idaresince konuya ilişkin olarak verilen son özelgede hadde yağının kullanım amacının ayrıştırılması esas alınarak konuya yaklaşılmıştır. Söz konusu özelge de özetle "... *alüminyum rulolarının haddelenmesi (üretilen ürünün istenilen fiziksel, mekanik ve ölçüsel (malzeme kalınlığı ve genişliği) özellikte olmasını sağlamak) amacıyla girdi olarak kullanılan 2710.19.29.00.00 G.T.İ.P numaralı mal bakımından, bu mal için yüklenilen ÖTV'nin, 2012/3792 Kararname eki Kararın 1 inci maddesi kapsamında iade edilmesi mümkündür.*

Ancak, bahse konu malın, yukarıda bahsi geçtiği şekilde alüminyum folyo ve levha üretimi tamamlanır tamamlanmaz, hadde merdanelelerinin ya da üretilen ürünün temizlenmesi, soğutulması ve benzeri amaçlarla imal edilen ürünün bünyesine girmeksizin yardımcı madde veya sarf malzemesi olarak kullanımları içinse, bu mal için yüklenilen ÖTV'nin, ilgili Kararname eki Kararın 1'inci maddesi kapsamında iadeye konu edilmesi mümkün değildir." denilmektedir.

Vergi idaresince verilmiş olan özelgeden de görüleceği üzere mükelleflerin yurtiçinden satın alarak ve ithal ederek üretim sürecinde kullanmış olduğu hadde yağını (I) sayılı listenin dışında yer alan mamullerinin imalinde girdi olarak kullanılması(sonradan damıtma ve benzeri yöntemlerle ayrıştırılmış olması işlemi dahil) nedeniyle 2012/3792 sayılı B.K.K. ve 25 seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliğinde yer alan açıklamalar çerçevesinde ÖTV iadesine konu etmesi mümkün bulunmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken husus üretim tamamlandıktan sonra hadde yağının yardımcı madde veya sarf malzemesi niteliğinde kullanılan miktarların iade talebinin mümkün olmamasıdır.

Üretim sürecinde hadde yağı kullanan ve ÖTV

iadesi talep eden mükelleflerin yukarıda belirtilen ayrıma dikkat etmeleri haksız iadenin ve daha sonra cezalı tarhiyatların muhatabı olmanın da önüne geçecektir.

Vergi İdaresince verilen son özelge ile hadde yağı özelinde çözüme kavuşturulan “üretilen malın bünyesine girme” sorunu benzer nitelikteki ürünlerin iade talebinde de uygulanabilir. Fakat vergi hukukunun temel kurallarından olan verginin kanuniliği ve belirliliği ilkelerinin bir gereği olarak söz konusu durumlar tebliğ ya da sirküler çıkartılmak suretiyle netliğe kavuşturulması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 12/6/2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete’de Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- OKTAR,K. *Özel Tüketim Vergisi Yorum ve Açıklamaları*. Savaş Yayınevi. 2008
- 07/07/2006 tarih ve ÖTV-1/ 2006 -2 sayılı ÖTV Sirküleri
- 17/10/2011 tarih ve ÖTV-1/2011-1 sayılı ÖTV Sirküleri
- Tanımlar; (Hadde Yağı). (http://www.del-taendustriyel.com/pdf/AL_48.pdf). Erişim tarihi: 13 Mart 2020.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (www.gib.gov.tr)