

FASON AEROSOL ÜRETİM SÜRECİ VE HAKSIZ ÖTV İADE TALEBİNE İLİŞKİN ÖRNEK UYGULAMA VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ¹

TOLL MANUFACTURING OF AEROSOL AND A SAMPLE EXERCISE ON IMPROPER SCT REPAYMENT AND RECOMMENDED SOLUTIONS



Adem ARAS*

ÖZ

Özel Tüketim Vergisi 1 Ağustos 2002 tarihi itibarıyla yürürlüğe konulan tek aşamalı, sınırlı mal veya ürün üzerinden maktu veya oransal olarak alınan bir harcama vergisidir. Bu vergi Avrupa Birliği ile uyum çerçevesinde gündeme gelmiş ve uygulamaya konuluş biçimi ile de gelirden ziyade ekonomik hayata sosyal fayda sağlamayı amaç edinmiştir. Nitekim lüks mal/ürünler, sağlığa zararlı tüketim maddeleri ve çevreye zararlı petrol ve türevlerine ilişkin ürünlerde ÖTV uygulanmaktadır. Ancak kanun koyucu çevreye zararlı olan petrol ve türevlerini üretilen ürünlerin bünyesinde kullanan imalatçılara belli şartları sağlamaları durumunda öncesinde kendilerinden tahsil edilen ÖTV tutarını iade etmektedir. Her ne kadar tamamen gerçek üretim yapan aerosol üreticileri Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde belirtilen

ABSTRACT

Special consumption tax, entered into force on 1 August 2002, is a one-phase consumption tax levied on limited goods as a specific or ad valorem tax. This tax was brought as another step to the harmonisation of the European Union's tax system, and aimed to create social benefit for the economic life, rather than generate public revenue. Indeed, this tax is levied on consumed goods that are harmful to health and petrol and derivative products which are potentially detrimental to the environment. However, SCT that is levied on products which have been used in the production process of petrol and derivative products by manufacturers is repaid once certain conditions are met by them. While genuine aerosol manufacturers can claim repayment of SCT once they meet the conditions mentioned in the Special Consumption Tax List (I) General

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, adem.aras@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0002-7329-579X.

Aras, A. (Mayıs 2021). Fason Aerosol Üretim Süreci Ve Haksız Ötv İade Talebine İlişkin Örnek Uygulama Ve Çözüm Önerileri, *Vergi Raporu*, 260, (27-40).

¹ Bu yazıda yer alan açıklamalar, tamamiyle yazarına ait olup, hiçbir şekilde yazarın çalıştığı kurumu bağlamaz, kurumun görüşü olarak kullanılmaz ve değerlendirilmez.

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 11.03.2021 / M.K.T.: 29.04.2021

şartları sağlamaları durumunda ÖTV iadesini talep edebilmekte ise de kısmen/tamamen hayali olarak üretim yapan aerosol üreticileri de belli bir organizasyon dahilinde haksız yere ÖTV iadesi talep edebilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Fason üretim, Aerosol, ÖTV İadesi, Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)

JEL Sınıflandırma Kodları: H20, H21, H26.

GİRİŞ

Türk vergi sisteminde vergiler farklı ölçütlerle göre sınıflandırılabilir. Bu ölçütlerden biri de Ekonomik Faaliyetlerle İlgisi yönüyle sınıflandırmadır ki vergileri Dolaylı-Dolaysız Vergiler yönüyle ayrıştırmaktadır. Dolaylı vergiler içerisinde konusuna göre harcamalar üzerinden alınan vergilerin en başında Katma Değer Vergisi akabinde de Özel Tüketim Vergisi gelmektedir. Özel Tüketim Vergisi literatürde belirli mal veya ürünler üzerinden maktu veya oransal olarak alınan bir harcama vergisi olarak tanımlanmaktadır. Özel Tüketim Vergisi Kanununda üretim teşviki ve uluslararası rekabet edilebilir koşulları sağlamak amacıyla pek çok düzenleme yer almaktadır. Bunlardan bazıları; ilgili kanunun ikinci bölümünde yer alan İstisnalar kısmı akabinde ise Verginin Tecili (Mad.8), Vergi İndirimi (Mad.9) ve Cumhurbaşkanlığı makamına ve Hazine ve Maliye Bakanlığına çeşitli yetkileri veren on ikinci maddesindedir. Çalışmamızda örnek uygulan-

Application Communiqué, partially or wholly false manufacturers also claim tax repayment as a part of fictitious organisation.

Keywords: Toll manufacturing, aerosol, SCT repayment, liquefied petroleum gas (LPG)

JEL Classification Codes: H20, H21, H26.

bilir senaryo üzerinden ÖTV Kanunu'nun 12/4. maddesindeki yetkiye istinaden yürürlüğe konulan Bakanlar Kurulu Kararları ve Tebliğler ışığında ÖTV (I) sayılı listenin (A) cetvelinde bulunan "Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)" isimli malın, aerosol üretiminde kullanılması durumunda haksız yere talep edilen ÖTV İadesi hususu ortaya konulmaktadır.

1- FASON AEROSOL ÜRETİM SÜRECİ VE ÖTV İADESİNE İLİŞKİN MEVZUATIN UYGULAMADAKİ YANSIMALARI

1.1- Aerosol Üretimiyle İlgili Kavramlar ve Aerosol Üretim Süreci

Türk Vergi sisteminde ÖTV (I) sayılı listenin (A) cetvelinde bulunan "Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)"² isimli malın, aerosol üretiminde kullanılmasına ve detaylarına yönelik pek çok alt düzenleme yer almakta olup ilgili ana düzenlemeler aşağıda yer almaktadır.

² Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.) isimli hammadde ÖTV (I) Say. Liste (A) Cetvelinde ana başlık halinde yer almakta ve "Motorlu taşıtlarda yakıt olarak kullanılacak olanlar (Otogaz)" ve "Diğerleri" şeklinde iki farklı gruba ayrılmaktadır. Aerosol üretiminde "Diğerleri" başlığı altındaki Kokusuz L.P.G. kullanılmaktadır.

Tablo 1

Bakanlar Kurulu Kararları	05/02/2010 tarih ve 2010/135 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 30/9/2014 tarih ve 2014/6881 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı 14/5/2018 tarih ve 2018/11818 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
Güncelliğini Kalmamış Tebliğler	18 Seri Nolu ÖTV Genel Tebliği 24 Seri Nolu ÖTV Genel Tebliği 25 seri Nolu ÖTV Genel Tebliği 36 seri Nolu ÖTV Genel Tebliği
Güncel Tebliğler	Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği
Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Yönetim Kurulu'nun Kararı	07.12.2012 Tarih ve 123 Sayılı Karar ve Ekinde Yer Alan "Aerosol Ürünler Kriteri"

Yukarıda detaylarına yer verilen düzenlemelerde yer alan ve çalışmamızın anlaşılabilmesi için ihtiyaç duyulan ana kavramların açıklanması gerekmekte olup ilgili kavramlar özet bir şekilde aşağıda ifade edilmektedir.³

İtici Gaz: Ürünün ortama püskürtülmesini sağlayan, ürünle direkt veya endirekt temasta bulunan, basınçla sıvılaştırılmış bütan, propan, izobütan karışımları (standardize edilmiş kokusuz bütan – propan gazı), bütan, dimetileter, basınçlandırılmış kuru hava, azot gazı, karbondioksit, Nitröz oksit, Hidroflorokarbon HFC-134a, Hidroflorokarbon HFC-152a ile benzer nitelikteki gazlardan oluşur. Aerosol kabı içindeki basıncı oluşturan ve kaptaki içeriğin dışarı püskürtülmesini sağladığı gibi aynı zamanda direkt temasta çözücü ve seyreltici özellikler gösterebilen gazlardır.

Aerosol Kap: Metal, cam veya plastikten yapılmış; sıvı, macun veya toz ya da bunlar olmaksızın basınçla sıkıştırılmış, sıvılaştırılmış veya basınç altında çözülmüş bir gaz içeren ve içindekini köpük, macun veya toz ya da sıvı faz halinde,

de, gazda sıvı zerrecikleri veya katı olarak dışarı püskürtebilecek mekanik bir tertibat takılmış, herhangi bir şekilde tekrar kullanılmayan kabı,⁴

Aerosol: Aerosol Kaplar Yönetmeliğinde tanımlı kaplar içerisinde yer alan ve itici gaz marifetiyle basınç altında tutulan sıvılaştırılmış püskürtmeli gazlı ürünleri,

Dağıtıcı: "L.P.G. Dağıtım İzin Belgesi"ni haiz, 2/3/2005 tarihli ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda tanımlanan "Dağıtıcı"yı,

L.P.G. Dağıtım İzin Belgesi: Kararname kapsamında aerosol üretiminde kullanılmaya uygun standardize edilmiş L.P.G. yi aerosol üreticilerine satmak isteyen dağıtıcılara, ÖTV mükellefiyetinin bulunduğu vergi dairesi müdürlüğünün bağlı olduğu Vergi Dairesi Başkanlığı/Defterdarlık tarafından verilen, üç takvim yılı için düzenlenen, üzerinde dağıtıcıya ilişkin bilgilerin yer aldığı ve bir örneği bu Tebliğin ekinde (EK:6A) olarak yer alan onaylı izin belgesini,

³ Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği. "07.12.2012 Tarih ve 123 Sayılı Kararı Ekinde Yer Alan Aerosol Ürün Kriterleri". (<http://www.tobb.org.tr/SanayiMudurlugu/Documents/Kriter/AEROSOL%20%20C3%9CR%20%20C3%9CNLER%20%20KR%20%20C4%B0TER%20%20C4%B0-07.12.2012%20BYK%20onayl%C4%B1.pdf>). Erişim Tarihi: 09 Şubat 2021.

⁴ Aerosol Kaplar Yönetmeliği. (www.mevuzat.gov.tr). Erişim Tarihi: 01 Mart 2021.

L.P.G. Satın Alma İzin Belgesi: Kararname kapsamında yalnızca aerosol üretiminde kullanılmaya uygun standardize edilmiş L.P.G. satın alacak veya ithal edecek olan üreticilere Gelir İdaresi Başkanlığının yetkili birimi tarafından verilen, her takvim yılı için düzenlenen ve bir örneği bu Tebliğin ekinde (EK:6B) olarak yer alan izin belgesini,

Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.): Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listenin (A) cetvelinde yer alan 2711.19.00.00.11 G.T.İ.P. numaralı ve aerosol üretiminde kullanılmaya uygun standardize edilmiş malı,

Üretici: Aerosol üretmek üzere "L.P.G. Satın Alma İzin Belgesi"ni haiz gerçek veya tüzel kişileri ifade eder.⁵

Valf Sistemi: Aerosol kaplarının en üzerinde, basıldığı zaman çalışan ve altında sarmal yapıda bir yay ve de esnek yapıda bir boru bulunan sistemin adıdır. Bu boru, kabın altına kadar uzanır ve içindeki aerosol ile likitin dışarı atılmasına yardımcı olur.

Fason Üretim: Temel anlamda, bir firmanın başka bir üretici firmaya kendi talepleri doğrultusunda ürün üretirmesi demektir. Fason üretimde ürünün markası üretimi yaptıran firmaya ya da üreticiye ait olabilir.

Bir aerosol sistemi 5 farklı bileşenden oluşmaktadır.⁶ Bunlar;

- 1) Aerosol Kap,
- 2) İtici Gaz,
- 3) Valf Sistemi,
- 4) Dağıtım Mekanizması,
- 5) Etkin maddeyi taşıyan çözeltiler.

Konuyu ve kavramları daha anlaşılır hale getirmek amacıyla aerosol üretim sürecini kısaca şu şekilde ifade etmek gerekir: İlk olarak müş-

terilerin taleplerine uygun olarak belli formülde hazırlanan likit (kimyasal sıvı, esans, alkol vb.) aerosol makinesinin ilgili kısmına yerleştirilir akabinde aerosol makinesinin bandına aerosol kaplar boş bir şekilde sıralanır ve aerosol kabın içine sırasıyla likit dolumu yapılır sonrasında sırasıyla valf teneke kutuya sıkıştırma, basınç yöntemiyle birleştirilir ve aerosol kaplar LPG dolum odasına bant üzerinde ilerler ve sıvılaştırılmış püskürtmeli gazlı ürünlerin (aerosolün) dolumu yapılır. Akabinde basınçlı gaz ile içerisine konulan likitin dışarı çıkmasını sağlayan aktüatör takılır ve aerosol kabın kapağı da takılarak gerekli tarih, sayı verilerek nihai ürünün ambalajlanmasıyla ürün sevkiyata hazır hale getirilir.

Görüldüğü üzere aerosol ürün imalatında ürünlerin içerisinde yer alan kimyasal maddenin (esans, alkol vb.) basınçla dışarı çıkarılmasında Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.) kullanılmaktadır. Üreticilerin aerosol üretiminde kullanılmaya uygun standardize edilmiş L.P.G.'yi kararname kapsamında L.P.G. Dağıtım İzin Belgesine sahip dağıtıcılardan/toptancılardan satın alabilmesi için "L.P.G. Satın Alma İzin Belgesi"ne haiz olması gerekmektedir. Aerosol üreticileri satın almış oldukları Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)'ni toprak altı tanklarda veya etrafı çevrili özel alanlarda olmak şartıyla toprak üstü tanklarda muhafaza etmektedir. Aerosol üreticilerinin L.P.G. Satın Alma İzin Belgesini elde etme şartları ve diğer istenilen belgeler Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nin 6.2. başlığı altında yer almakta olup çalışmamızın bağlamından koparılmaması için bu kısma ilişkin detaylara fazlaca yer verilmemiştir.

Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere Sıvılaştırılmış

⁵ ÖTV (I) Sayılı Liste Genel Uygulama Tebliği. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 01 Mart 2021.

⁶ Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği. "07.12.2012 Tarih ve 123 Sayılı Kararı Ekinde Yer Alan Aerosol Ürün Kriterleri". (http://www.tobb.org.tr/SanayiMudurlugu/Documents/Kriter/AEROSOL%20%C3%99CR%C3%99CNLER%20%20KR%C4%B0TER%C4%B0-07.12.2012%20BYK%20onayl%C4%B1.pdf). Erişim Tarihi: 09 Şubat 2021.

Petrol Gazı (L.P.G.)'nin üretimde kullanılması için üretici/imalatçıların yeterli düzeyde teknik donanıma, makine sayısına sahip olması gerekmekte olup ürün çeşitliliği fazla olan üreticilerin her bir ürünü üretmesi hem teknik olarak hem de üretilen ürünlerin Kozmetik/Hırdavat sektörü gibi farklı sektörlerle yönelik olması ve aynı üretim bandında üretilme imkanının sağlık, çevre ve kimyasal faktörlerden kaynaklı olarak mümkün olmamasından dolayı pek kolay görünmemektedir. Dolayısıyla üreticilerin bazı ürünleri kendi bünyelerinde değil de fason olarak farklı üreticilerde ürettirmesi mevcut müşterileri rakip firmalara kaptırmamak adına bir zorunluluktan doğmaktadır. Özel Tüketim Vergisi (İ) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde ve diğer tali yasal düzenlemelerde üreticinin tanımına yer verilmekte ancak fason üretime/imalatçıya ilişkin herhangi bir tanımlama yapılmamaktadır. Uygulamada her ne kadar Fason imalatçı denilmiş olsa da aslında yasal düzenlemelerde ÖTV İadesinin muhatabı üretici vasıflarına haiz olan üreticiler/fason imalatçılardır. Üreticiler veya Fason imalatçılar aerosol ürünleri üretirken Aerosol Kaplar Yönetmeliği ve Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Yönetim Kurulu'nun 07.12.2012 tarih ve 123 sayılı kararı ve ekinde yer alan "Aerosol Ürünler Kriteri" ni dikkate alarak, o ölçü, sınırlama ve hesaplamaları göz önünde bulundurarak üretim yapmaktadırlar.

1.2- Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.) Adlı Hammaddenin Teslimi ve Tahsili Gereken Maktu ÖTV Tutarının Belirlenmesi

Özel Tüketim Vergisi (İ) Sayılı Liste Uygula-

ma Genel Tebliği'nin "6.4. Dağıtıcıların Üreticilere L.P.G. Teslimi" başlığı altında "Üreticilerin, Kararname kapsamında aerosol üretiminde kullanacakları L.P.G., yurt içerisinde yalnızca dağıtıcılardan satın alınabilir. Dağıtıcılar, Kararname kapsamında L.P.G. tesliminden önce, üreticilerin L.P.G. satın alma izin belgesine sahip olduklarını ararlar. Bu amaçla L.P.G. satın almak isteyen üreticiler, "L.P.G. Satın Alma İzin Belgesi"nin işletme yetkililerince kaşe tatbik edilerek onaylanmış örneğini, söz konusu malı ilk defa teslim alacakları tarihten önce dağıtıcılara verir." şeklinde ifade edilmiştir.⁷

Aynı şekilde ilgili tebliğin "6.4.2. Dağıtıcılar Tarafından Rafinericilerden ÖTV Ödenerek Satın Alınan L.P.G. nin Üreticilere Kararname Kapsamında Teslimi, Beyanı ve Bildirimi" bölümünde "Dağıtıcılar tarafından ithal edilen L.P.G. nin üreticilere tesliminde, (1) numaralı ÖTV beyannamesinin "Vergi Bildirimi" bölümünün "A Cetvelindeki Ürünler" kısmında "2014/6881 sayılı Kararname" ibaresi seçilerek, yürürlükteki ÖTV tutarı üzerinden vergi beyan edilerek ödenmesi gerekir." şeklinde ifade edilmiştir.

14/5/2018 tarihli ve 2018/11818 sayılı Bakanlar Kurulu Kararına istinaden güncel maktu ÖTV tutarları aşağıdaki tabloda özet halde sunulmuş olup, tüm değişikliklere dipnotta yer alan Gelir İdaresi Başkanlığı internet sayfasından ulaşmak mümkündür.

⁷ ÖTV (İ) Sayılı Liste Genel Uygulama Tebliği. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 01 Mart 2021.

Tablo 3⁸

G.T.İ.P. No: 2711.19.00.00.11

Mal İsmi: "Sıvılaştırılmış petrol gazı (L.P.G.)"	Vergi Tutarı (KG/TL)	Uygulamaya Başlama Tarihi
Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olanlar (Otogaz)	1,5780	22.09.2012
Diğerleri	1,2100	
Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olanlar (Otogaz)	1,7780	08.09.2016
Diğerleri	1,2100	
Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olanlar (Otogaz)	1,7780	01.08.2017
Diğerleri	1,7780	
Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olanlar (Otogaz)	1,4144	07.01.2020
Diğerleri	1,4144	
Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olanlar (Otogaz)	1,5579	07.2.2020
Diğerleri	1,5579	
Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olanlar (Otogaz)	0,9714	02.12.2020
Diğerleri	0,9714	
Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olanlar (Otogaz)	0,5273	13.01.2021
Diğerleri	0,5273	

1.3- Fason Aerosol Üretiminde ÖTV İade Mevzuatının Yansımaları

30/9/2014 tarihli ve 2014/6881 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında ve Özel Tüketim Vergisi (İ) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nin "6. Aerosol Üretiminde Kullanılmış L.P.G. Teslimleri" bölümünde Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (İ) sayılı listenin (A) cetvelindeki vergi tutarı uygulanarak teslim edilen 2711.19.00.00.11 G.T.İ.P. numaralı "Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)" isimli malın vergi tutarının, bu malın imalatçılar tarafından aerosol üretiminde kullanılmış olduğunun tespiti halinde, **sıfır** olarak uygulanacağına yönelik düzenleme yapılmıştır. Dolayısıyla fason aerosol üreticileri Kararname kapsamında imalatta kullandıkları L.P.G. için ödenen ÖTV tutarının tamamının iadesini talep edebileceklerdir.

İlgili Uygulama Genel Tebliği'nin "6.6.4. İade Talep Edilecek Vergi Dairesi ve Süresi" bölümünde bahsedildiği üzere iade talep edilecek vergi imalatta kullanma süresi bakımından farklılık arz etmemekte ve L.P.G.'nin edinilmesini takip eden ay başından itibaren 12 ay içerisinde ÖTV'ye tabi olan veya olmayan aerosol imalinde kullanılması gerekmektedir. Ancak iade talep süreleri ÖTV'ye tabi olan ve olmayan aerosol bakımından farklılık arz etmektedir. Şöyle ki edinilen L.P.G. ÖTV'ye tabi olmayan aerosol imalinde kullanılması halinde edinme (satın alma veya ithal) tarihini takip eden ay başından itibaren 12 ay içerisinde KDV yönünden bağlı bulunulan vergi dairesinden iade talebinde bulunulabilirken, satın alınan L.P.G. ÖTV'ye tabi olan aerosol imalinde kullanılması halinde üretilen aerosolün vergisinin beyan dönemini ta-

⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı. (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/otv_oranlari_tum/otv26012021_1_sayili.pdf). Erişim Tarihi: 09 Şubat 2021.

kip eden ay başından itibaren 6 ay içerisinde KDV yönünden bağlı bulunulan vergi dairesinden iade

talebinde bulunulabilmektedir. Tüm bu bilgiler aşağıdaki tabloda özet halinde gösterilmektedir.⁹

Tablo 2

	Kokusuz L.P.G.'nin İmalatta Kullanma Süreleri	İade Talep Süreleri
ÖTV'ye Tabi Olmayan Aerosol	Satın alma veya ithal tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay	Satın alma veya ithal tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay
ÖTV'ye Tabi Olan Aerosol	Satın alma tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay	Üretilen aerosolün vergisinin beyan dönemini takip eden aybaşından itibaren 6 ay

Aerosol üretimiyle ilgili imalatta kullanım ve ÖTV iadesinde talep sürelerine değinildikten sonra ÖTV iadesine ilişkin vergi idaresinin muhatabının kim olduğundan bahsetmek gerekirse fason olarak aerosol üretimine ilişkin günlük hayatta farklı uygulamalar mevcut olup bunları 3 başlık halinde aşağıdaki gibi sıralamak mümkündür.

a) Fason Aerosol Üreticisinin Hammadde ve Yardımcı Malzemelerin Tamamını Kendisinin Temin Etmesi Durumunda ÖTV İadesi

Fason olarak faaliyet güden firmalar kimi zaman müşterilerin taleplerini karşılamada tüm hammadde ve yardımcı maddeyi de içerecek şekilde ürün hazırlığı yapmaktadır. Ki burada üretilen mamul her ne kadar müşterinin markası, ürünü olsa da verilen hizmet aslında uygulamada fason değil de baştan sona bir üretim gibi değerlendirilmekte ve bu üretimi yapanlar da aslında üretici vasfına haiz olanlardır. 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV'ye tabi tutulacağı belirtilmiş olup fason üre-

tim yapan firmaların ithalatçılardan veya rafineriler dahil imal edenlerden "Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)" adlı hammaddeyi aldığıında, mezkur kanuna ekli (I) sayılı listedeki malı almış olacağı için teslimle birlikte tek sefer maktu ÖTV tutarını ödemesi gerekmektedir. Daha sonra fason üretim yapan firmalar Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nin 6.2., 6.4. ve 6.6. bölümlerinde belirtilen şartlara haiz olacağı için ÖTV İadesini de kendilerinin talep etmesi gerekmektedir. İade talep süreleri Tablo 2 de belirtildiği gibi ÖTV'ye tabi olan veya olmayan ayrımı yönüyle farklılıklar arz etmektedir.

b) Fason Aerosol Üreticisinin Sadece İşçilik ve Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)'ni Kendisinin Temin Etmesi Durumunda ÖTV İadesi

Uygulamada en çok karşılaşılan fason üretim yöntemidir. Şöyle ki aerosol ürünlerin üretimini yapan firmalar çeşitli sebeplerle bazı ürünleri üretmeye yönelik talebi kendi imalathanelerinde karşılayamamaktadırlar. Mevcut talebi karşılamak adına fason üretim yapan yerlerle anlaşarak bu talebi gerçekleştirmektedirler. Örnek vermek gerekirse Kozmetik sektörüne ait ürünleri (Deodorant vb.) imal eden bir aerosol imalatçısından

⁹ ÖTV (I) Sayılı Liste Genel Uygulama Tebliği. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 01 Mart 2021.

Hırdavat/Nalburiye sektörüne yönelik Balata Spreyleri, Mobilya Cilaları, Sinek İlacı vb. aerosol ürünlerinin üretilmesi talep edilmesi durumunda bu talep aynı aerosol makinelerinde, üretim bandında sağlık, çevresel ve kimyasal faktörlerden dolayı üretilemeyeceğinden fason üretime yönelmeye sebep olmaktadır. Tıpkı a bendinde belirtildiği şekilde ve şartlarda iade mekanizması işletilerek üretici vasfına haiz fason imalatçıların iade talebinde bulunması gerekmektedir.

c) Asıl Üretici Firma Tarafından Hammadde, Yardımcı Maddelerin ve Dahilde İşleme İzin Belgesi Kapsamında Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)'nin Temin Edilmesi ve Aerosol Üretim İşçilik Hizmetinin Fason Olarak Dışarıdan Sağlanması Durumunda ÖTV İadesi

Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.) aerosol üretiminde ÖTV'ye tabi olan ve olmayan ürünlerin imalatında kullanılmakta olup ÖTV'ye tabi olan bazı kozmetik ürünler ÖTV Kanununa ekli IV sayılı listede bulunmaktadır. Bu kozmetik ürünlerin hammaddesinin asıl üretici firma tarafından dahilde işleme rejimi kapsamında temin edilmek suretiyle fason olarak başka bir firmaya imalatının yaptırılması da (işçilik hizmetinin temini de) uygulamada söz konusudur. Asıl üretici firmaların "Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)" hammaddesini ilgili Uygulama Genel Tebliği'nin "6.5. Üreticilerin L.P.G. İthalı ve Kullanımı" bölümünde bahsedildiği üzere Dahilde İşleme İzin Belgesi sahibi aerosol üreticileri olmaları şartıyla temin edebilmektedirler. Söz konusu üreticilerin, "L.P.G. Satın Alma İzin Belgesi"nin bir örneğini, ithalatın gerçekleştirileceği gümrük idaresine vermeleri gerekmekte ve aynı tebliğin 6.5.1. ve 6.5.2. bölümünde yer alan şartlar dahilinde ithalde alınan teminatın çözümü gerçekleştirilmek-

tedir. Özel Tüketim Vergisi Kanununun "Verginin Konusu" başlıklı 1'inci maddesinde; bu Kanuna ekli (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı bir defaya mahsus olmak üzere ÖTV'ye tabi tutulacağı belirtilmiş, mezkur kanunun 2/3-a maddesinde ise vergiye tabi malların, vergiye tabi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesinin teslim sayılacağı ifade edilmiştir. Kanuna ekli (IV) sayılı listelerdeki malların ise ithalatı veya imal ya da inşa edenler tarafından teslimi ve özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı bir defaya mahsus olmak üzere Özel Tüketim Vergisine tabi olduğu belirtilmiştir. Görüldüğü üzere Dahilde işleme izin belgesi kapsamında teminat karşılığında ithal edilen "Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)" isimli malların aynı kanuna ekli (IV) sayılı listedeki malların imalatında kullanılması ve ihracatının yapılması durumunda ÖTV'ni doğurmamaktadır. Ayrıca (IV) sayılı listede yer alan bazı grup kozmetik ürünlerin hammaddesi asıl üretici firmadan temin edilmek suretiyle başka bir firmadan/şahıstan alınan fason imalat işçiliği hizmeti de ÖTV'nin konusuna girmemektedir. Diğer yandan iç piyasadan ÖTV ödenerek temin edilen (I) sayılı listedeki "Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)" adlı hammaddenin Özel Tüketim Vergisine tabi olan/olmayan aerosol imalatında kullanılması durumunda ise ÖTV iadesi doğmakta olup Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinin 6.6.4. bölümünde belirtilen süreler dikkate alınarak aerosol üreticileri tarafından ÖTV iadesi talep edilebilecektir.¹⁰

¹⁰ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 08.02.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-ÖTV 12. MADDE-490 Sayılı Özelgesi

1.4- Kapasite ve Ekspertiz Raporları ile Fiili Tüketim Belgesi Hakkında Teknik Bilgiler ve Açıklamalar

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Yönetim Kurulu'nun 07.12.2012 tarih ve 123 sayılı kararının ekinde yer alan "Aerosol Ürünler Kriteri" başlığı altında üreticilerin Kapasite Raporu hesapla-

ma detayları ve işyerlerinde bulunması gereken makine-teçhizat bilgileri yer almaktadır. Aşağıdaki tabloda ve açıklamalarda haksız ÖTV iadesine konu edilen aerosol makinesinin yıllık üretim kapasitesi ve örnek rakamlar üzerinden ödenen/iadesi istenen ÖTV tutarının hesaplanması izah edilmeye çalışılmaktadır.

Kapasite Hesaplama Formülü

K (adet/yıl)= A (adet/dak.) X 60 dak. X 8 Saat X 300 gün X R	
K:	Yıllık Kapasite, adet/yıl
A:	Dakikadaki üretim miktarı
R:	Randıman, Tam Otomatik Aerosol mak. % 80, Yarı Ot. Aerosol Mak. % 70.
M:Vxd	Aerosol kap içindeki toplam (sıvı+gaz) miktar M:Ağırlık-gram, V: Hacim-ml, D: Yoğunluk gr/ml (Sabit veri: 0,6)
Tam otomatik aerosol makinesi dakikada 100 adet, Yarı otomatik aerosol makinesi 80 adet üretim yapmaktadır.	
Kapasite hesabı adet/saat üzerinden yapılır, kap hacimleri (ml) olarak belirtilir, her kabın aldığı hammadde miktarı (gr) olarak verilir.	
Kapasite hesabı, 1 vardiya, 8 saat çalışma süresi ve yıllık üretim 300 gün üzerinden hesap edilir.	

Örneğin 300 ml hacimli ve Pas Sökücü Yağlayıcı adlı ürünün üretiminin hesap edildiğini varsaydığımızda Aerosol Ürün Kriterleri listesinde içerisindeki itici gaz oranının maksimum % 40 olduğu görülmektedir. Örneğimizde de "Aerosol Ürün Kriterleri" ndeki veriler dikkate alınarak itici gaz oranı % 40, Sıvı faz oranı % 60 olarak hesaplama yapılmıştır.

Öyleyse 1 adet tam otomatik aerosol makinesi; 100 (adet) X 60 X 8 X 300 X 0,80 = 11.520.000 adet/yıl üretim yapabilmektedir. Bir adet ürünün ağırlığı yukarıdaki tabloda da belirtildiği üzere (Hacim X Yoğunluk) formülünden ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla (300 ml X 0,6 gr) bir adet ürün 0,18 kilogram olarak hesap edilmektedir. 11.520.000 adet ürünün kilogram cinsinden (11.520.000 X 0,18) = 2.073.600 Kg'lık üretim kapasitesini ifade ettiği, içerisindeki sıvı faz miktarının (2.073.600 X % 60) = 1.244.160 kg/yıl olarak ve itici gaz miktarının ise (2.073.600 X % 40)=

497.664 kg/yıl olduğu hesap edilmiştir. Dolayısıyla 1 adet tam otomatik aerosol makinesi ile 1 vardiya 8 saat çalışma süresi ve 300 gün aktif çalışma şartlarıyla yıllık 497.664 Kg'lık "Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)" tüketilebilmektedir. Bu miktarda "Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)" için çalışmamızın 1.2. bölümündeki tabloda belirtildiği üzere 0,5273 TL/Kg'lık maktu ÖTV tutarı dikkate alındığında 497.664 Kg X 0,5273 TL = 262.418,22 TL ÖTV ödendiği/iadesinin istenebileceği hesap edilmektedir.

Kapasite raporlarında üretici firmaların mevcut fiziki durumları, makine teçhizat ve ekipmanları göz önüne alınarak teorik olarak üretim kapasiteleri hesap edilmektedir. Ekspertiz raporları ve ekindeki fiili tüketim belgeleri ise ilgili firmaların talepleri üzerine bağlı oldukları ticaret/sanayi odaları tarafından yine ilgili firmaların sunmuş oldukları üretim/tüketim verilerinin, hazır edilen tabloların kapasite raporlarındaki veriler ve üst

sınırlar dikkate alınarak hazır edildiği anlaşılmıştır. Dolayısıyla teorik olarak kapasite raporunun mevcut fiili duruma göre hazır edilmesi mümkün olmakta ve ekspertiz raporu ve fiili tüketim belgeleri ise ilgili firmaların talepleri üzerine yine mükelleflerin beyanlarına göre hazır edildiği anlaşılmaktadır.

2- HAKSIZ ÖTV İADESİNE İLİŞKİN ÖRNEK BİR UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde Haksız ÖTV İadesine ilişkin örnek bir uygulamaya yer verilmiş olup önceki bölümlerde anlatılan Aerosol ürünlerde ÖTV iade mevzuatının nasıl ihlal edilebileceği ve vergi ziyanına sebebiyet verilebileceği ortaya konulacaktır.

a. Haksız ÖTV İadesi Örnek Uygulaması

Çalışmamızda **X:** İthalatçı/Rafineri, **Y:** Dağıtım

Şirketi, **Z:** Aerosol İmalatçısını ifade etmektedir. Örnek senaryomuzda (Y) Dağıtım Şirketi ile (Z) Aerosol İmalatçısı firmanın aynı bünyede kurulan veya aynı aile fertlerinden oluşan anlaşmalı şirketler olduğu, (X) Dağıtım şirketinden alınan "Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)" nin de anlaşmalı istasyonlar veya sanayi tüp dolum tesislerine veya kayıtdışı olarak piyasaya aktarıldığı varsayımından hareket edilmektedir.

Örnek uygulamamızda çalışmanın birinci kısmında yer alan güncelliğini korumuş 30.09.2014 tarih ve 2014/6881 sayılı BKK ile 14.05.2018 tarih ve 2018/11818 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğindeki hükümler ışığında muhtemel Özel Tüketim Vergisi kaçakçılığının nasıl uygulanabilirliği üzerine durulacak olup son bölümde de bu durumun sona erdirilmesi için çözüm önerileri sunulacaktır.



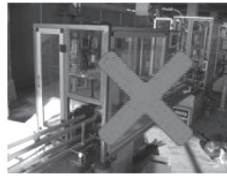
(X) İthalatçı/Rafineri Şirketi



(Y) Dağıtım Şirketi



(X) İthalat/Rafineri şirketinden ÖTV'si ödenerek alınan L.P.G. (Y) Dağıtım Şirketi tarafından fiziki olarak faturasız bir şekilde akaryakıt istasyonları veya sanayi tüp dolum tesislerine satışı yapılır.



(Z) Aerosol İmalatçısı

Alınan L.P.G. (Y) Dağıtım Şirketi tarafından haksız ÖTV İadesi talep etmek için anlaşmalı (Z) Aerosol İmalatçısı firmaya faturalandırılır ve (I) Say. UGT Kapsamında hiçbir üretim olmadığı halde (X) İthalatçı/Rafineri Şirketine Ödenen ÖTV'nin tamamı iade alınır.

Şekil 1

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun "Verginin Konusu" başlıklı 1 inci maddesinde; bu Kanuna ekli (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından teslimi ile ÖTV uygulanmadan önce müzayede yoluyla satışı bir defaya mahsus olmak üzere

ÖTV'ye tabi tutulacağı belirtilmiş olduğundan dolayı yukarıdaki şekil 1'de görüldüğü üzere (Y) Dağıtım Şirketi "Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)" adlı ürünü ÖTV'ni ödeyerek teslim almış ve öncesinde sözlü/yazılı ticari anlaşmalı olduğu veya aynı bünyede faaliyet güden istasyonlara veya

sanayi tüpü tesisleri vb. yerlere kayıtdışı olarak teslim etmiştir. Daha sonra (Y) Dağıtım Şirketi yine öncesinde sözlü/yazılı ticari anlaşmalı olduğu veya aynı bünyede faaliyet güden (Z) Aerosol imalatçısına Kokusuz L.P.G.'yi faturalandırmıştır. (Z) Aerosol imalatçısı ise kendisine faturalandırılan Kokusuz L.P.G.'yi öncelikle yasal defterlerine kaydederek KDV indiriminden faydalanmakta ve iddia edilen üretim gerçekleştirilmiş gibi üretildiği beyan edilen mamüllerin veya hizmet bedelinin (işçilik+L.P.G'nin) maliyeti içerisine dahil etmektedir. (Z) Aerosol imalatçısı tarafından düzenlenen gerçeğe aykırı/hayali satış faturaları kar marjı düşük olarak düzenlenmekte ve bu şekilde gerek Sonr. Dön. Devr. KDV'nin oluşmasına veya Ödenecek KDV'nin çok az çıkmasına gerekse Kurumlar Vergisi matrahının düşük çıkmasına sebebiyet vermektedir. (Z) Aerosol imalatçısı firma kendisine düzenlenen (hayali L.P.G'ye ilişkin) faturalardaki ÖTV tutarının iadesini alabilmek için birim başına yüksek hacimde L.P.G./ml konulabilecek sektörlerle hitap eden ürünlere yönelmekte ve ÖTV'ye tabi olmayan Hırdavat/Nalburiye/Yedek Parça sektörüne hitap eden Teknik ürünlere yani; Sinek İlacı, Mobilya Cilası, Balata Spreyi, Pas Sökücü gibi ürünlere ilişkin faturalar düzenlenmektedir. "Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)" adlı hammadde Özel Tüketim Vergisi (İ) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nin "6.6.4. İade Talep Edilecek Vergi Dairesi ve Süresi" başlığı altındaki süreler dikkate alınarak (hayali olarak, organize bir şekilde) üretime sevk edildiğinde ve fatura tarihleri düzenlendiğinde ÖTV iadesinin haksız yere talep edilmesi ve alınmasının önünde bir engel kalmamaktadır. Bu noktada Özel Tüketim Vergisi (İ) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nin "6.2.1. Üreticilerin Müracaat Şartları ve Belge Talebi" bölümünde bahsedilen şartların (Sanayi Sicil Belgesi, Kapasite Raporu, Ekspertiz Raporu, Fiili Tüketim Belgesi vb.) sağlanması ve bu hayali organizasyonu gerçekleştirmenin güç olduğu akla gelmiş olsa da fiilen aktif bir şekilde

gerçek aerosol üretim yapan imalatçıların aynı teknik ve fiziki şartları sağladığı (ilgili aerosol üretici firmaların kendi beyanları ile Ekspertiz ve Fiili Tüketim Belgelerinin hazırlandığı) ve ilave olarak bu hayali organizasyonu da beraberinde yürütebileceği (atıl vaziyette duran, temsili olarak kapasite raporlarında beyan ve tespit edilen aerosol makinelerinin ve diğer teçhizatın gerçek üretimde kullanılabileceği) düşünüldüğünde haksız ÖTV iadesinin alınması hiçte imkansız görünmemektedir.

Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Yönetim Kurulu'nun 07.12.2012 tarih ve 123 sayılı kararı ve ekinde yer alan "Aerosol Ürünler Kriteri"deki tabloda özellikle teknik ürünlerde her bir ürün içerisinde +- %50 ve üzeri Kokusuz L.P.G. barındırdığı görülmüş olup haksız yere talep edilecek ÖTV iade tutarının ne kadar yüksek olacağına ilişkin tahmini bir kanaat ortaya çıkmaktadır.

Çalışmamızın 1.4. bölümünde örnek hesaplama olarak yer verilen ÖTV tutarı dikkate alındığında bir yılda 1 adet tam otomatik aerosol makinesi ve bir vardiyada haksız yere 262.418,22 TL ÖTV iadesi talep edilebilmektedir. Bu örnekteki rakamı birden fazla vardiya ve daha fazla aerosol makinesi kullanarak yükseltmek mümkündür.

3- HAKSIZ ÖTV İADE TALEBİNİ ENGELLEMELERİ ADINA ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Çalışmamızda yer alan Tablo 3'te görüldüğü üzere 01.08.2017 tarihine kadar (bu tarih hariç) "Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olanlar (Otogaz)" ile "Diğerleri" şeklinde tabir edilen ve üretimde kullanılan Kokusuzlaştırılmış L.P.G'nin de içinde bulunduğu gruba ait maktu ÖTV tutarları farklılık arz etmekteydi. Bu farklılıktaki amaç üretim/üretici üzerindeki vergi yükünü hafifletmek ve hammadde maliyetlerini düşürerek ulusal ve uluslararası piyasada aerosollerin satışında rekabet edilebilir bir ortam oluşturmaktır. Ancak maktu ÖTV tutarındaki bu farklılık Vergi Kaçakçıları için de bir fırsat ola-

rak görünmekteydi. Son yapılan düzenlemelerle maktu ÖTV tutarları “Diğerleri” grubunda yer alanlar ile “Motorlu Taşıtlarda Yakıt Olarak Kullanılacak Olanlar (Otogaz)”dan alınan ÖTV tutarını eşitlemiştir. Bu durum her ne kadar Vergi Kaçakçılığına yönelik bir önlem olarak görünse de örneğimizde de görüldüğü üzere haksız ÖTV İadesinin uygulanabilirliğini engellemiştir.

Haksız ÖTV İadesinin engellenmesine yönelik aşağıdaki tedbirler alınmalı, bir takım asli ve tali düzenlemeler yapılmalıdır. Bu düzenlemeler daha da artırılabilir veya ÖTV iadesine farklı bir bakış açısıyla yaklaşılmasına da yardımcı olabilir.

- Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Gelir Uzmanları aracılığıyla Aerosol üretiminde bulunduğunu beyan eden üreticilerin belli periyotlar dahilinde mevcut “Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)” adlı hammadde stoğunun yoklamalarla ortaya konulması,
- Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı Gelir Uzmanları ve T.C. Aile, Çalışma ve Sosyal Hizmetler Bakanlığına bağlı SGK Denetmenleri tarafından birden fazla vardiya çalışıldığına ilişkin durum tespit raporunun hazır edilmesi,
- Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi daireleri tarafından teslim alındığı beyan edilen “Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)”nin ÖTV dahil bedelin ÖTV iadesi talep eden üreticiler tarafından ödendiğine ilişkin ön inceleme yapması, gerekli belgelerin istenilmesi,
- Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi daireleri tarafından aerosol imalatçısı olduğunu beyan eden firmaların mevcut fiziki durumlarının (Bina, ekipman, çalışan sayısı ile makine sayısı vb. veriler dikkate alınarak) birden fazla vardiya çalışılmaya müsait olup olmadığının tespit edilmesi,
- Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı vergi daireleri tarafından aerosol imalatçısı olduğunu beyan eden firmaların birden fazla

vardiya çalıştığına ilişkin verilen bilgiyi çalışan personele ilişkin Taşımacılık (Servis), Yemek vb. belgelerle ortaya konulması, elektrik, su vb. sarfiyatlara ilişkin faturaların vardiyalarla uyumlu olup olmadığının tespit edilmesi,

- İlgili Sanayi/Ticaret odalarınca verilen kapasite raporlarının varsayıma dayalı olmaktan uzak olması ve işçi ve makine verilerini de kullanarak kapasitenin gerçekçi olarak ortaya konmasının sağlanması, kapasite hesabında tüm makinelerin aktif çalışabilir olduğunun test edilmesi,
- İlgili Sanayi/Ticaret odalarınca verilen Fiili Tüketim Belgesi ve Ekspertiz Raporlarının ilgili fason üretici firmalar tarafından beyan edilen verilerle değil de bünyelerinde çalıştırılan ekspertiz uzmanlarının belli periyotlarda çalışan personelleri aracılığıyla üretimin aktif olup olmadığının ortaya konması,
- Üretim yaptığını beyan eden fason firmaların 7/24 tam otomasyonlu bir kamera sistemi ile üretim bandının ilgili Sanayi/Ticaret odalarınca takip edilmesi, bu sistemin kurulmasının ÖTV iadesinde şart koşulması,
- EPDK tarafından üreticilerden dağıtıcılardan teslim alınan “Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)”nin ÖTV’ye tabi olan/olmayan aerosol üretiminde kullanılması taahhüdüne yönelik yüksek miktarda teminat alması,
- EPDK’nın teknik personelleri vasıtasıyla aerosol imalatçılarının teknik ekipmanlara sahip olduğunun periyodik olarak teknik raporlarla ortaya konulması,
- Aerosol üreticisi firma ile “Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)” adlı hammadde arasındaki taşıma, sevkiyat mesafesinin iktisadi, teknik icaplara uygunluğunun belgelerle ortaya konulması,
- ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğine ÖTV iade incelemelerinde ÖTV’ye tabi olan/olmayan aerosol ürünleri teslim alan

firmalara karşı tespit yapılmasının zorunlu koşulmasının işlenmesi ve teslim alan firmaların faaliyet konularının gerek vergi daireleri gerekse inceleme elemanları tarafından araştırılmasının sağlanması gerekmektedir.

SONUÇ

ÖTV (I) sayılı listenin (A) cetvelinde bulunan “Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)” isimli hammaddenin ÖTV’ye tabi olan/olmayan aerosol üretiminde kullanılması sonucunda Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde belirtilen şartları sağlayan “L.P.G. Satın Alma İzin Belgesi”ne haiz üreticiler tarafından tesliminde tahsil edilen ÖTV tutarı yasal süreler içerisinde talep edilmesi durumunda kendilerine iade edilmektedir.

Gerek ÖTV kanunu gerekse Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği ve diğer alt düzenlemelerde “fason aerosol üreticisi” tanımlamasıyla karşılaşılmamaktadır. ÖTV iadesinde muhatap olarak ilgili tebliğde şartları sağlayan üreticilerdir. Uygulamada ise ÖTV iadesinin muhatabının kim olduğu önceki bölümlerdeki açıklamalarda yer verilmiştir. İster fason olarak ifade edilsin ister asıl üretici olarak ifade edilsin yasal süreler ve belirtilen şartları sağlayanlara ÖTV iade edilmektedir.

Kanun koyucu üreticiyi ve/veya üretimi teşvik etmek amacıyla her ne kadar aynı nitelikte olsa dahi “Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)” ve “Diğerleri” adlı ürünler üzerinden alınan maktu ÖTV tutarını öncesinde farklılaştırmış ve aerosol üretiminde kullanılmak şartıyla teslim alınan L.P.G.’nin ÖTV’ni teminat karşılığında tahsil dahi etmemiştir. Ancak sonraki süreçte 2012 yılında mülga 25 seri No.lu ÖTV tebliği ile önce ÖTV’nin tahsili akabinde şartların sağlanması durumunda iadesi şeklinde uygulamaya geçilmiştir. Daha sonra kanun koyucu maktu ÖTV tutarındaki farklılığa da Ağustos/2017 dönemi itibarıyla son ver-

miş ve gerek üretimde kullanılan L.P.G. gerekse motorlu taşıtlarda yakıt olarak kullanılan L.P.G. üzerinden aynı tutarda vergi alınması uygulamasına geçilmiştir.

Aerosol üreticileri “L.P.G. Dağıtım İzin Belgesi”ne haiz dağıtıcılardan ÖTV’ni ödeyerek satın aldıkları “Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)” nı üretimde kullanmaları, akabinde de şartlara ve sürelerle dikkat etmek şartıyla ödedikleri ÖTV’nin iadesini talep edebilmektedir. Ancak örnek uygulamamızda da görüldüğü üzere fiziken gerekli teknik cihaz ve teçhizata adetsel olarak sahip olduğunu beyan eden fason aerosol üreticileri teorik olarak yeterli görünen kapasitelerini ilgili ticaret/sanayi odalarına vermiş oldukları fiili tüketim beyanları ile uyumlu hale getirmekte ve haksız yere ÖTV iadesi talep edebilmektedir.

Haksız ÖTV iadesinin önüne geçilmesi için birçok uygulamanın hayata geçirilmesi mümkündür. Gerek duyulması halinde haksız ÖTV iadesinin önüne geçilemeyeceği yönünde bir kanaat oluşmuş ise ÖTV Kanunu’nun 12/4. maddesindeki yetkiye istinaden yürürlüğe konulan Bakanlar Kurulu Kararları ve alt düzenlemeler ile ÖTV iadesi uygulamasına son verilebilir. Ancak öncesinde ÖTV iade uygulamasının Vergi Kaçakçılığını önlemedeki yetersizliğine vermiş olduğumuz çözüm önerileri şimdilik yeterli görülmektedir.

KAYNAKÇA

- 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- 2014/6881 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- 2018/11818 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- Aerosol Kaplar Yönetmeliği
- Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği
- Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 08.02.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-ÖTV 12. Madde-490 Sayılı Özeltgesi
- TOBB Yön. Kurulu’nun 07.12.2012 Tarih ve 123 Sayılı Kararı ve Ekindeki “Aero-

sol Ürünler Kriteri”, (<http://www.tobb.org.tr/SanayiMudurlugu/Documents/Kriter/AEROSOL%20%C3%9CR%C3%9CNLER%20%20KR%C4%B0TER%-C4%B0-07.12.2012%20BYK%20onayl%-C4%B1.pdf>). Erişim Tarihi: 01 Mart 2021.

- Gelir İdaresi Başkanlığı, ÖTV Oranları (https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/otv_oranlari_tum/ozeltuketimoranlari-OpenPage.htm). Erişim Tarihi: 01 Mart 2021.