

4760 SAYILI ÖTV KANUNUNA EKLİ (I) SAYILI LİSTEDEKİ MALLARDA MEYDANA GELEN FİRELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

VALUATION OF THE DEFICIENCY OCCURED IN GOODS LISTED IN (I) ATTACHED TO THE PRIVATE CONSUMPTION TAX LAW NO 4760



Can OĞUZHAN*



Fatih ORHAN**



Hasan ÇINAR***

Öz

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) sayılı listedeki malların mükellefler tarafından işletme bünyesine dâhil edilmesi, başka malların üretiminde kullanılması veya satışının yapılması sırasında meydana gelebilecek firelerin ÖTV'ye tabi olup olmadığı vergi kanunlarında açık olarak düzenlenmese de, söz konusu firelerin vergi mevzuatı karşısındaki durumu, meydana gelen durumun fire veya zayi olup olmadığına ve firenin meydana gelmesi durumunda firenin oranına göre önem arz ettiği idarenin verdiği özelgelerle açıklanmıştır.

Anahtar Kelimeler: 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi, (I) sayılı Liste, Fire, Zayi Olma

ABSTRACT

Through there is no explicit regulations in tax laws concerning deficiency occurred in the inclusion of goods listed in (I) attached to the Private Consumption Tax Law numbered 4760 to the company, employment in other products and sales are subject to private consumption tax, there are statements in rulings issued by administration on its place in legislation covering whether the case is deficiency or loss and the importance of deficiency rate.

Keywords: Private consumption tax law No. 4760, private consumption tax, list (I), deficiency, loss

* Vergi Müfettiş Yardımcısı

** Vergi Müfettiş Yardımcısı

*** Vergi Müfettiş Yardımcısı

1- GİRİŞ

Bilindiği üzere, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, Avrupa Birliği müktesebatına ve mevcut vergi sistemi içerisinde önemli bir paya sahip olan dolaylı vergilerin basitleştirilerek mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlayabilmesi amacıyla 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.08.2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir.¹

ÖTV Kanunu'na ekli (I) Sayılı liste (A) ve (B) cetvellerinden meydana gelir. (A) cetvelinde, benzin, motorin, jet yakıtı ve fuel oil gibi akaryakıt ürünleri; sıvılaştırılmış petrol gazı (LPG), doğal gaz ile söz konusu mallara ikame edilmesi mümkün bulunan petrol türevleri, petrokok ve benzeri diğer mallar yer almaktadır. (B) cetvelinde, solvent ve benzeri ürünler ile bunların türevleri, gaz yağı, baz yağlar, madeni yağlar ile yağlama müstahzarları gibi akaryakıt harici petrol ürünleri yer almaktadır.

Yukarıda açıklamalarına yer verilen listedeki malların işletmeye tedariki, başka malların imalatında hammadde olarak kullanılması veya satışı aşamasında bu malların kimyasal özelliklerinden (buharlaştırma, dökülme, uçma vb.) veya oluşabilecek diğer durumlardan dolayı fireler meydana gelebilmektedir.

Bu çalışmamızda, söz konusu malların satın alınıp işletme bünyesine dâhil edilmesi, başka malların üretiminde kullanılması ya da satışının yapılması sırasında ortaya çıkan firelerin ne olduğu, meydana gelen firelerin ÖTV'ye tabi olup olmadığı ve bu konular hakkında idarenin görüşüne Özel Tüketim Vergisi mevzuatı çerçevesinde yer verilecektir.

2- MEVZUAT ve TANIMLAR

2.1- ÖTV Mevzuatı

Çalışmamızın giriş bölümünde açıklandığı üzere ÖTV Kanunu'na ekli (I) Sayılı listenin (A) cetvelinde petrol ve türevleri; (B) cetvelinde ise solvent ve türevleri yer almaktadır.

ÖTV Kanunu'nun 1/1-a maddesinde; *"(I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dâhil imal edenler tarafından teslimi, bir defaya mahsus olmak üzere özel tüketim vergisine tabidir."* hükmü yer almaktadır.

Buna göre (I) sayılı listedeki malların

- İmalatçıları
- İthalatçıları
- Rafineriler tarafından teslimi halinde bir kez alınmak üzere ÖTV'ye tabi olacağı anlaşılmaktadır.

ÖTV Kanunu'nun 2/1-e maddesinde teslimin nasıl olacağı ifade edilmektedir. Buna göre teslim *"Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi"* dir.

Mezkûr Kanun'un 2. maddesinin 2 ve 3. bentlerinde teslim sayılan haller tanımlanmıştır.

- 2. maddenin 2. bendinde;

"Bir malın 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." şeklinde ifade edilmiştir.

¹ 4760 Sayılı ÖTV Kanunu'nun Gereğiçesi

- 2. maddenin 3. bendinde ise;

“a) Vergiye tabi malların, vergiye tabi olan malların imali dışında her ne suretle olursa kullanılması, sarfı, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,

b) Mülkiyeti muhafaza kaydıyla yapılan satışlarda zilyetliğin devri” şeklinde ifade edilmiştir.

Buna göre aşağıdaki hallerin varlığı durumunda teslim gerçekleşmiş sayılmaktadır.

- Bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi,
- Malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdi edilmesi,
- Malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi,
- Malın nakliyesinin başlatılması,
- Malın nakliyeciyen ya da sürücüye tevdi edilmesi,
- ÖTV’ye tabi malların, vergiye tabi olan malların imali dışında,
 - her ne suretle olursa olsun kullanılması,
 - her ne suretle olursa olsun sarfı,
 - işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesidir.

Örnek: İmalatçı tarafından ithal edilen (I) sayılı listenin (B) cetvelindeki X malının ÖTV’ye tabi olmayan boya imalatında kullanılması halinde teslim, ÖTV Kanunu’nun 2/3-a maddesine göre gerçekleşmiş olup imalatçı kullandığı mala ilişkin ÖTV’yi beyan edip ödeyecektir.

2.2- Tanımlar (Fire ve Zayi Olma)

Yunanca “phyla” kelimesinden dilimize geçen fire eksilme anlamında kullanılmaktadır. Değerleme alanında fire, bir malın üretim ve tüketim aşamalarında kendiliğinden oluşan ve başlangıçta miktarı kesin olarak tespit edilemeyen ancak envanter sırasında kayıtlarda ortaya çıkarılabilen bir azalmayı ifade etmek için kullanılır.²

Fire, uygulamada asıl fire ve arızı fire olarak ikiye ayrılmaktadır. Bir ürünün kendi doğasından kaynaklanan fireye asıl fire, rastlantı sonucu ortaya çıkan fireye de arızı fire adı verilmektedir. Üretilen sabunun depoda kuruması veya peynirin beklemesi sonucu miktarında meydana gelen azalma asıl fire, kaynak sularının taşınması sırasında yoldan kaynaklanan sebeplerle su miktarında meydana gelen azalma ise arızı fire niteliğindedir. Vergi idaresi arızı fire yerine normal ölçülerde zayıat kavramını kullanmaktadır.²

İktisadi açıdan fire, işletme faaliyetleri sırasında özellikle kuruma, buharlaşma, sızma veya gaz kaçağı şeklinde yitirilen ve imha olan kısım ile ekonomik değeri olmayan atıklar olarak tanımlanmıştır.³

Uygulamada fire ve zayı olma kavramları birbirine karıştırılsa da farklı kavramları ifade etmektedir. Sözlük anlamı olarak zayı olma; kaybolma, yitme, yok olma, elden çıkma gibi anlamları ihtiva

² Mehmet Ali Özyer “Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması” 6. Baskı Temmuz 2014 sf. 596-597

³ (<http://www.iktisatsozlugu.com/nedir-4946-F%C4%B0RE#.Vk7laHYrKM8>)

etmektedir.⁴ Zayi olma kavramı vergisel açıdan 3065 sayılı KDVK'nın 30/c maddesinde değerlendirilmiş olup buna göre; *"Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olanlar hariç olmak üzere, zayi olan mallara ait katma değer vergisini"* hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir. Söz konusu kanun maddesinden anlaşılacağı üzere bir malın deprem, sel felaketi ve yangın sonucu zayi olması durumunda zayi olan mala ait katma değer vergisi hesaplanan katma değer vergisinden indirilebilecektir. Örneğin, Tekstil sektöründe faaliyette bulunan bir işletmenin üretim aşamasında girdi olarak kullandığı ipliğin depoda çıkan yangın sonucu kullanılamaz hale geldiği tespit edilmiştir. Bu yangının Maliye Bakanlığı'nın mücbir sebep ilan etmiş olduğu bir yangın olması durumunda zayi olan iplik işletme açısından zayi olarak değerlendirilecektir. Bu durumda zayi olan ipliğe ait katma değer vergisi hesaplanan katma değer vergisinden indirilebilecektir.

Yukarıda fire ve zayi olma kavramları sözlük anlamı olarak tanımlanmıştır. Çalışmamızın 3. bölümünde ayrıntılı olarak bahsedildiği üzere, Maliye Bakanlığı verdiği özelgelerle fire ve zayi olma kavramlarının ÖTV mevzuatı karşısındaki durumunu açıklamış olup, bunların ÖTV'ye tabi olup olmayacağı hakkında görüşünü belirtmiştir. Bu özelgeler aynı durumda olan mükellefleri kapsadığı için fire ve zayi olma kavramlarının ne anlama geldiği ve mükelleflerin karşılaşabileceği tüm fire ve zayi olma durumları ÖTV Kanunu'nda ve bu kanuna göre çıkarılan tebliğlerde anlatılmamıştır.

3- (I) SAYILI LİSTEDEKİ MALLARDA MEYDANA GELEN FİRELERİN ÖTV AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Yukarıdaki bölümlerde bahsedildiği üzere, Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 2/3-a maddesi uyarınca; *"Vergiye tabi malların, vergiye tabi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı....."* teslim sayılarak ÖTV'ye tabi tutulmuştur. Bir malın temininden üretim aşamasına kadar birtakım eksilmeler meydana gelip fire oluşmaktadır. ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listedeki mallarda meydana gelen firelerin ÖTV'ye tabi olup olmadığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen özelgelerle açıklanmıştır. Söz konusu özelgelere göre fire miktarlarının tespitinde Gümrük Yönetmeliği Eki "EK-11 Bazı Maddelerin Fire Oranlarına İlişkin Listede" belirtilen oranların dikkate alınacağı ve bu oranların üstünde gerçekleşen firelerin ÖTV Kanunu'nun 2/3-a maddesinde bahsedilen *"Vergiye tabi malların, vergiye tabi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı...."* hükmü ile ÖTV'ye tabi olacağı açıklanmıştır. Bu konu hakkında verilen özelgelerden birine göre;

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz belirtilerek, işyerinizde yapmış olduğunuz solüsyon ve neopren bazlı yapıştırıcı üretimi ile ilgili olarak, ÖTV uygulamasında... Sanayi Odası tarafından belirlenen fire oranlarının mı, Gümrük Yönetmeliğinin 14 numaralı ekinde belirtilen fire oranlarının mı dikkate alınması gerektiği hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmaktadır."

Bu bağlamda, tecil-terkin uygulaması kapsamında üretimde kullanılacak olan mallarda, üretim sırasında oluşabilecek fire ile ilgili olarak Gümrük Yönetmeliği'nin 14 numaralı ekinde (07.10.2009'da yürürlüğe giren Gümrük Yönetmeliğinin Ek:11 Bazı maddelerin Fire Oranlarına İlişkin Listesinde belirlenen oranlar) belirlenen fire oranlarının dikkate alınması gerekmektedir. Bu durumda ÖTV Kanununa

⁴ Türk Dil Kurumu

ekli (I) sayılı listede yer alan bir malın üretimde kullanılması sırasında oluşan zayi miktarlarına ilişkin olarak vergiyi doğuran olay meydana geldiği için, söz konusu ekte belirtilen fire oranlarının aşılması halinde fire oranını aşan kaybın teslim olarak kabul edilerek vergilendirilmesi gerektiği tabiidir.” şeklinde açıklanmıştır.⁵

Buna göre; Gümrük Yönetmeliği’nde belirtilen oranlar dâhilinde bir fire meydana gelmesi halinde bu firenin ÖTV’ye tabi olmayacağı ancak söz konusu yönetmelikte belirlenen oranları aşması halinde aşan kısmın ÖTV’ye tabi olacağı esastır.

(I) sayılı listedeki mallarının satın alınıp işletmeye getirilmesi, başka malların üretiminde kullanılması ve satışının yapılması sırasında ortaya çıkan firelerin ne şekilde dikkate alınacağına ilişkin verilen özelgeye göre;

“.....İlgi kayıtlı yazınızda şirketlerininA.Ş.’ den ihracat kaydıyla satın aldığı malların müşteriye teslimine kadar her aşamada ayrı ayrı fire oluştuğu, ihracatın gerçekleştiği tarihe kadarki tüm aşamalarda oluşan bu firelerin ne şekilde dikkate alınacağı ve firelere isabet eden tecil edilmiş vergilerin terkin edilmesi konusunda tereddüde düşüldüğü belirtilmektedir.

Gümrük Yönetmeliği’nin 14 no.lu ekinde malların deniz yolu ile taşınmasında, boru hattı ile taşınmasında, kara yolu ile taşınmasında ve antrepoda meydana gelebilecek fire oranları ayrı ayrı belirtilmiştir. Buna göre, sözü edilen yönetmelikte belirtilen oranlar dâhilinde bir fire meydana gelmesi durumunda; ihracat kaydıyla teslim edilmek üzere satın alınan malların müşteriye teslimine kadar olan her aşamada meydana gelen firelerin toplamının, yurt dışı edilmiş malın miktarına eklenerek, ÖTV Kanunu’na uygun olarak gerçekleşmiş bir ihracat işleminin olduğu kabul edilmesi ve bu firelere isabet eden tecil edilmiş vergilerinde terkin edilmesi söz konusu olacaktır. Ancak aşamalı olarak ihracat kaydıyla mal teslimlerinde bahse konu yönetmelikte her taşıma aşaması ve antrepo için belirlenen fire oranlarından daha fazla bir kayıp meydana gelmesi halinde belirlenen oranları aşan kısım fire olarak kabul edilmeyecek ve yukarıda açıklanan kanun hükmü uyarınca işlem yapılması gerekecektir.” şeklinde açıklanmıştır. ⁶

Yukarıdaki bölümlerde fire ve zayi olma kavramlarının tanımı yapılmıştır. Fire durumunda Gümrük Yönetmeliği’nde belirlenen oranların aşılmaması halinde ÖTV’ye tabi olmayacağı, zayi olma durumunda ise herhangi oran kısıtlaması olmadan ÖTV’ye tabi olacağı verilen özelgelerden anlaşılmaktadır. Bu yönüyle fire ve zayi olma kavramları ÖTV mevzuatı açısından farklı anlam ve sonuçları içermektedir. Zayi olmaya ilişkin verilen özelgelerden birine göre;

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden, adınıza kayıtlı bulunan..... isimli balık avlanma gemisinin 18.12.2012 tarihinde batması sonucu deposunda bulunan 1.420 m³ Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) sıfıra indirilmiş deniz yakıtının zayi olduğu, bu yakıtı isabet eden ÖTV ile bunun üzerinden hesaplanacak Katma Değer Vergisinin (KDV) tarafınızca ödenip ödenmeyeceği hususunda görüşünüzün talep edildiği anlaşılmaktadır.

Bu bağlamda, özelge talep formunuzda battığı belirtilen isimli balık avlanma gemisinin deposunda bulunduğu ve ÖTV’si sıfıra indirilmiş deniz yakıtı uygulaması kapsamında satın alındığı ifade edilen 1.420 m³ deniz yakıtının zayi olduğu hususu göz önüne alındığında, söz konusu malın zayi olduğu tarihte vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olup, zayi olan bu yakıtı ilişkin hesaplanacak ÖTV

⁵ Denizli Vergi Dairesi Başkanlığının 02.05.2011 tarih ve 80 sayılı özelgesi

⁶ Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 16.03.2005 tarih ve 12614 sayılı özelge

tutarı ile bunun üzerinden hesaplanacak KDV tutarının deniz aracının terkin edildiği tarihi takip eden on gün içinde KDV yönünden bağlı olunan vergi dairesine sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.” şeklinde açıklanmıştır.⁷

Buna göre, ÖTV'ye tabi malın herhangi bir sebeple zayı olması durumunda ÖTV Kanunu'nun 2/3-a maddesinde “*Vergiye tabi malların, vergiye tabi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, teberru gibi namlarla verilmesi*” teslim sayılarak zayı olan mala ilişkin ÖTV'nin beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Örnek: İmalatçı (FCH) A.Ş. üretimde kullanmak üzere ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listesinin B cetvelinde yer alan GTİP numarası 2901.10.00.90.11 olan 250.000 kg Hekzan'ı 24.11.2015 tarihinde deniz yolu ithal etmiştir.

İthal edilmiş malın işletmenin deposuna girdiği tarihte 240.000 kg olduğu tespit edilmiştir.

Yukarıdaki örnekte söz konusu malın ithal edilip işletmenin deposuna getirilmesi sırasında 10.000 kg (250.000-240.000) fire oluşmuştur. Buna göre, söz konusu malın Gümrük Yönetmeliği EK-11'de belirtilen deniz yolu ile taşınması sırasında oluşan fire oranı % 0,5 olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla ithal edilen mal miktarı ile yönetmelikte belirtilen oranın çarpılması sonucunda oluşan (250.000 x 0,005) 1.250 kg firenin kabul edilebilir olup ÖTV'ye tabi olmayacağı, geriye kalan (10.000-1.250) 8.750 kg firenin ise ÖTV Kanunu'nun 2/3-a kapsamında teslim sayılan hal olarak değerlendirilip ÖTV'ye tabi olacağı açıktır.

4- SONUÇ

Makalemizin önceki bölümlerinde fire ve zayı olma kavramları ayrıntılı olarak açıklanmıştır. (I) sayılı listedeki malların kimyasal özelliklerinden veya oluşabilecek diğer durumlardan dolayı firenin meydana gelmesi kaçınılmazdır. Söz konusu malların zayı olması ise deprem, sel felaketi ve yangın gibi olağanüstü durumlar gerçekleştiğinde meydana gelmektedir.

Yukarıda bahsedilen firelerin, ÖTV'ye tabi olup olmayacağı verilen özelgelerden de anlaşılacağı üzere, fire miktarının tespitinde Gümrük Yönetmeliği'nin EK-11'de belirtilen oranların dikkate alınması ve bu oranların üstünde gerçekleşen firelerin ÖTV Kanunu'nun 2. maddesinin 3.fıkrasının a bendinde “*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 verilmesi*” teslim sayılan hal olarak nitelendirilip ÖTV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

Zayı olma durumunda ise, verilen özelgelerde de ifade edildiği üzere firedeki gibi herhangi bir oran sınırlaması olmayıp zayı olan kısmın tamamı ÖTV Kanunu'nun 2/3-a maddesi gereğince ÖTV'ye tabi olacaktır.

Yaptığımız çalışmalar neticesinde, fire ve zayı olma kavramlarına, ÖTV Kanunu ve bu kanuna dayanılarak çıkarılan tebliğlerde yer verilmediği anlaşılmaktadır. Bunun sonucunda, mükelleflerin uygulamada karşılaştığı sorunlara talepleri doğrultusunda verilen özelgelerle çözüm üretilmeye çalışılsa da ÖTV Kanunu ve vergi mevzuatımızı oluşturan diğer kanunlar çerçevesinde fire ve zayı olma kavramlarına ilişkin gerekli tanımlamalar yapıp, mükelleflerin karşılaşılabileceği tüm fire ve zayı olma durumları çıkarılacak tebliğlerle veya sirkülerle detaylı olarak ele alınması gerekmektedir.

⁷ T.C. Rize Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü 28.05.2014 tarih ve 85550353-135[2014-1]-7 sayılı özelge

KAYNAKÇA

- 4760 Sayılı ÖTV Kanunu ve Gerekçesi.
- Denizli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.05.2011 tarih ve 80 sayılı özelgesi
- İktisadi Açından Fire Ne Demektir? .<http://www.iktisatsozlugu.com/nedir-4946-F%C4%B0RE#.Vk7laHYrKM8>. Erişim Tarihi: 26 Ağustos 2016.
- Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü 16.03.2005 tarih ve 12614 sayılı özelge
- ÖZYER, M. A. (2014). Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması. 6.Baskı İstanbul Temmuz 2014.
- Sözlük Anlamı Olarak Zayi Olma? .http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_gts&arama=gts&guid=TDK.GTS.5836a09e97c4a9.58958573. Erişim Tarihi: 26 Ağustos 2016.
- T.C. Rize Valiliği Defterdarlık Gelir Müdürlüğü 28.05.2014 tarih ve 85550353-135[2014-1]-7 sayılı özelge