

AEROSOL ÜRÜN İMALATINDA FASON ÜRETİMİN ÖTV İADESİ KARŞISINDAKİ DURUMU

IN AEROSOL PRODUCT MANUFACTURING THE SITUATION
OF SUBCONTRACTING PRODUCTION AGAINST SPECIAL
CONSUMPTION TAX RETURN



Ümman CERİT*

ÖZ

Özel Tüketim Vergisi, belirli mala ithalat, imalat veya ilk iktisap aşamasında tek sefer uygulanan ve tüketim üzerinden alınan bir vergidir. Özel Tüketim Vergisi Kanununda “Verginin Tecili”, “Verginin İndirimi” ile ilgili yapılan düzenlemeler, imalatla ÖTV yükünü arındıran düzenlemeler olarak karşımıza çıkmaktadır. ÖTV ye tabi hammadde, yer aldığı listedeki başka bir malın imalinde kullanıldığında, imalatla kullanılan mala ait ÖTV, ilgili dönem ÖTV beyanında indirimine konu edilmektedir. Kanun’un 8. maddesinde düzenlenen verginin tecili işlemi -25 seri No.lu ÖTV tebliğinin yürürlüğe girmesi ile- fiilen 2012 yılında sona ermiş, verginin önce ödenerek sonra iade edilmesi esası benimsenmiştir. ÖTV (I) sayılı listenin (A) cetvelinde bulunan “Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.) Diğerleri” isimli malın, aerosol üretiminde kullanılması durumunda, ÖTV iadesi ile ilgili düzenlemeler 2014 yılından itibaren yapılmış ve belirli şartlar dahilinde

ABSTRACT

Special Consumption Tax is a tax that is applied on a single product at the stage of import, manufacturing or first acquisition and collected on consumption. The regulations made in the Special Consumption Tax Law on “Deferment of Tax” and “Reduction of Tax” appear as regulations that increase the SCT burden in manufacturing. When the raw material subject to SCT is used in the manufacture of another product in the list in which it is included, the SCT for the property used in the manufacture is subject to a reduction in the declaration of SCT in the relevant period. The deferment of the tax regulated in the 8th article of the Law has ended in 2012 with the introduction of the tax excise duty numbered 25 and the principle of paying the tax first and then returning it has been adopted. If the article named “Liquefied Petroleum Gas (LPG) Others” in the table (A) of the SCT (I) number is used in aerosol production, regulations regarding the SCT refund have been made since

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, umman.cerit@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0001-6412-748X.

Cerit, Ü. (Şubat 2020). Aerosol Ürün İmalatında Fason Üretimin Ötv İadesi Karşısındaki Durumu, *Vergi Raporu*, 245, (103-112).

Makale Türü: Derleme Makalesi

de, aerosol ürün üretiminde imalatçılara ÖTV iadesi talep imkanı sağlanmıştır.

Anahtar kelimeler: ÖTV iadesi, aerosol ürün, fason imalat.

Jel Sınıflandırması Kodları: H20, H21.

GİRİŞ

Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.) aerosol ürün imalatında itici gaz olarak kullanılmaktadır. Ancak LPG'yi üretimde kullanmak isteyen imalatçılar, belirlenmiş prosedürleri yerine getirmiş olmalı ve her yıl yenilenen LPG satın alma izin belgesine sahip olmalıdır. Bunun yanında satın alınan LPG, LPG dağıtım izin belgesi olan dağıtıcılardan alınmalıdır.¹

LPG'nin imalatıta kullanılması, teknik yönden birtakım donanımları gerektirmektedir. Bununla birlikte, LPG'yi üretimde kullanmasına izin verilen – Tebliğde belirtilen koşulları tamamlamış olan imalatçılar tarafından üretim gerçekleştirilmelidir.

Bu durum aerosol ürün imalatı konusunda yeterince donanımı olmayan imalatçıları aerosol ürünün fason imalatını yaptırmaya yöneltmektedir. Fason imalatıta üretici, LPG hariç üretim için gerekenleri tedarik etmekte ve dolum tesisi olarak da adlandırılan fasoncuya göndermektedir. Fasoncu ise LPG ve işçilik kendisinden olmak üzere imalatı (aerosol ürün dolum işlemini) gerçekleştirilmektedir.

Belge düzeni açısından imalatı yaptıran ile aerosol ürün dolum işlemini gerçekleştiren arasında fiiliyatta iki farklı uygulama olmaktadır. Farklı iki uygulama ÖTV'nin beyanı ve iade talebi açısından da farklılık doğurmaktadır.

Uygulamada -kendi markası olmayan ürünü imal ettiği için- üreticiler tarafından fason üretim olarak adlandırılrsa da, belge düzeni ve ifade edilmiş biçimi olarak **tam fason** ve **yarı fason** olarak ayrılan iki işlem bulunmaktadır.

2014 and, under certain conditions, the possibility of requesting the return of SCT for manufacturers in aerosol product production. it is provided.

Keywords: SCT Refund, Aerosol Product, Contract Manufacturing.

Jel Classification Codes: H20, H21.

ÖTV iadesi konusunda belirlenen kurallar, üretilen mamulün ÖTV ye tabi olup olmamasına göre de değişmektedir. Bu çalışmada, fason olarak gerçekleştirilen aerosol imalatında, fason işi yapan açısından ÖTV iadesi konusu ele alınacaktır.

1- AEROSOL ÜRÜN

Aerosol, bir katının veya bir sıvının gaz ortamı içerisinde dağılmasıdır. Deodorant, tıraş kremi, böcek ilaçları ve sprey boyalar aerosol yönteminin kullanıldığı ürünlere örnek olarak gösterilebilir. Bu ürünler için hazırlanan aerosol kapları, içerisindeki sıvılaştırılmış gazların püskürtülerek kullanılmasını sağlar.

Aerosol yöntemi, bir sıvının gaz halinde ve basınçla püskürtülmesini sağlar. Aerosol kaplarının içinde belirli bir madde ile basınçlı bir gaz bulunur ve bu basınçlı gaz, maddeleri dışarıya doğru püskürtmek amacıyla kullanılır.

Aerosol kapları, alüminyum ve teneke gibi levhaların lehimle birleştirilmesiyle yapılır. İçindeki gazın basıncına karşı direncini arttırmak amacıyla bu levhaların tabanları çukurlaştırılır. Aerosol kaplarının en üzerinde, basıldığı zaman çalışan bir valf, bu valfin altında sarmal yapıda bir yay ve de esnek yapıda bir boru bulunur. Bu boru, kabın altına kadar uzanır. Aerosol kaplarına ilk olarak püskürtülmek istenen sıvı madde doldurulur. Daha sonra, kapak ve valf takılır. Son olarak ise, basınçlı gaz aerosol kabına doldurulur. Bu esnada kabın içindeki artan basınç nedeniyle gazın bir kısmı sıvı hale geçer. Püskürtme son-

¹ ÖTV (I) Sayılı Liste GUT III/B-6. Bölüm

rasında, kaptaki yüksek basınçtan kurtulan gaz, tekrar gaz haline geçerek havaya karışır. Püskürtülen sıvı madde ise püskürtüldüğü yüzeye yapışır. 30.11.2000 tarihinde 24246 sayılı Resmi gazetede yayımlanan Aerosol Kaplar Yönetmeliği bulunmaktadır.

LPG, aerosol ürün üretiminde itici gaz olarak kullanılmaktadır. LPG yer/toprak altında yerleştirilen tanklarda muhafaza edilmekte ve imalat yerinde bulunan gaz odalarına, boru ile ulaştırılmaktadır. Üretimde kullanılmak üzere satılan LPG satıcının ÖTV beyanında ayrı bir bölümde beyan edilmektedir. Gelir İdaresi Başkanlığı, imalatla kullanılmak üzere alınan LPG konusunda bilgilen-

dirilmektedir. (27.02.2010- 17.10.2014) döneminde üretimde kullanılmak üzere alınan LPG için, hammadde alış aşamasında ÖTV ödenmemiştir. 17.10.2014 tarihinden sonra ise üretimde kullanılan LPG alışlarında kilogram başına maktu ÖTV ödenmektedir. Yapılan düzenlemeler ile, aerosol ürün üreticisine belirli kriterler içerisinde üretimde kullanılan ÖTV yi iade alma hakkı tanınmıştır.

“Aerosol Ürünler Kriteri” Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği Yönetim Kurulu’nun 07.12.2012 tarih ve 123 sayılı kararı ile kabul edilmiş ve TOBB Web sayfasında yayımlanmıştır.

Buna göre aerosol ürün ana sınıflandırması aşağıdaki gibidir.

Tablo 1

Otomotiv, metal, vb sanayilerde kullanılan spreylər
Saç spreyleri
Vücut deodorantları ve terlemeyi önleyici deodorantlar
Oda parfümleri veya deodorantları

2- FASON ÜRETİM ve BELGE DÜZENİ

Aerosol ürün imalatında imalatçı firmaların tam fason ve yarı fason olarak adlandırdığı işlem, esasında yapılan iş aynı olmakla birlikte belgelendirme yönteminin farklılığı nedeni ile ayrılmaktadır.

Tam Fason: Ürünü oluşturan bütün hammadde kalemlerinin üretici tarafından karşılanıp, aerosol dolum işlemini yapan firmaya fatura edilmesi ve aerosol dolum işlemi yapan firmanın ürün faturası kesmesi hali (Bu durumda maliyetler ve satış tutarı tam olarak dolum yapan firmanın kayıtlarına yansımaktadır. ÖTV IV Sayılı Liste mükellefiyeti dolum yapan firmadır).

Yarı Fason: Bütün hammaddelerin marka sahibi firmadan fasoncu firmaya irsaliye ile geldiği, fason işi yapan tarafından LPG dolumu ve işçilik için fatura düzenlendiği durum olarak ifade edilmektedir (Aerosol ürün dolum işini yapan mükellefin maliyet kayıtlarına yalnız LPG bedelinin alındığı, LPG bedelinin fason işi yaptır-

mükellefe yansıtıldığı durum. Bu durumda ÖTV IV Sayılı Liste mükellefiyeti fason işi yaptıranda olmaktadır).

Birinci uygulamada imalatçı konumunda olan ve fason dolum işlemini yaptıracak olan mükellef, LPG hariç, aerosol dolum kabı, valf, kapak gibi, fason işi yapana üretim için gönderilen malzemeleri fatura etmektedir. Dolum işlemi gerçekleştikten sonra LPG kullanarak dolum işlemini gerçekleştiren mükellef (fasoncu) işi yaptırana ürün bedelinin tamamını kapsayan **mamul satış faturası** düzenlemektedir. Bu durumda, üretilen ürün deodorant gibi ÖTV IV sayılı liste kapsamında ürün olduğunda, beyan döneminde aerosol imalatçısı olan, aynı zamanda dolum işini yapan mükellef, teslim etmiş olduğu deodoranta ait ÖTV’yi, beyan döneminde IV Sayılı Liste ÖTV beyanı ile beyan etmektedir. Aerosol imalatçısı tarafından satış dönemine göre, tebliğde belirtilen süre içerisinde imalatla kullanılan LPG alımında ödenen ÖTV’nin iadesi talep edilmektedir.

İkinci uygulamada aerosol dolum tesisine -tüp, valf gibi aerosol üretimi için- gönderilen malzemeler için üretici tarafından sevk irsalı-yesi düzenlenmekte, üretilen mamul yine sevk irsalıyesi ile üretici firmaya teslim edilmektedir. Üretim işlemi sonucunda, dolum işini yapan ve bu işlemde üretimde kullanmak amacı ile almış olduğu LPG yi kullanan aerosol üreticisi, gerçekleştiren işlem için - işçilik ve kullanılan LPG bedelini gösteren- fatura (**fason işçilik faturası**) düzenlenmektedir.

İkinci durumda, aerosol dolum tesisi, başkasına ait malın üretiminin bir aşamasını gerçekleştirmektedir. Mamulün üreticisi ve mamul ÖTV ye tabi ise ÖTV beyanı vermekle yükümlü olan, üretimi yaptıran firma olmaktadır.

Aerosol dolum işlemi sonucunda, fason işçilik faturası düzenleyen, mamulün üreticisi konumunda olmayan, mamulün ÖTV mükellefiyeti konusunda sorumluluğu olmayan, aerosol ürün üretiminin bir aşamasını başkası adına gerçekleştiren fasoncu ya da aerosol dolum işi yapan firma, fason üretimde kullanmış olduğu LPG için ÖTV iadesi talep etmektedir.

Aerosol üreticileri açısından **tam fason** olarak tabir edilen uygulamada, mamul aerosol dolum işi yapanın uhdesinde olup, ÖTV IV sayılı liste mükellefiyeti ve beyanname verme yükümlülüğü de aerosol dolumu yapan firmada olduğundan, esasında bu işlem bize göre fason işçilik kapsamında değerlendirilmemelidir. Belge düzeni ve mamulün ÖTV mükellefiyeti açısından da ÖTV iadesini engelleyen durum bulunmamaktadır.

Yarı fason olarak tabir edilen ve aerosol ürün dolum işlemi sonucunda fason işçilik faturası kesilen işlemde ise mamulün üreticisi ve IV sayılı liste mükellefi fason işi yaptıran firma olmaktadır.

Çalışmanın bundan sonraki bölümlerinde, fason işlem olarak, aerosol dolum işlemi sonucunda fason işçilik faturası düzenlenen işlem, ÖTV iadesi ile ilgili belirlenen kriterler yönünden ele alınacaktır.

3- YASAL ve İDARİ DÜZENLEMELER

LPG'nin aerosol üretiminde kullanılması halinde, belirlenmiş kriterler doğrultusunda LPG hammaddesinin alımında ödenen ÖTV'nin iadesini öngören düzenlemelerde yetki, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 12'nci maddesinin 4'üncü fıkrasından alınmıştır.²

(I) Sayılı listenin A cetvelinde yer alan, **sıvılaştırılmış petrol gazı (LPG)** nin ÖTV si, 27.02.2010 tarihinde 2010/ 135 Sayılı BKK ile aerosol üretiminde kullanılmak üzere tesliminde sıfıra indirilmiştir.³ 17.10.2014 Tarihinde ise, 2014/ 6881 sayılı BKK ile, önce verginin ödenmesi, LPG'nin imalatıta kullanıldığının tespiti halinde, belirlenen esaslar dâhilinde, alımda ödenen ÖTV'nin iade edilmesi uygulaması başlamıştır.⁴

Bakanlar Kurulu Kararı: 30/9/2014 tarihli ve 2014/6881 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Karar'ın 1'inci maddesinde Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) 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.) Diğerleri" isimli malın vergi tutarının, bu malın imalatçılar tarafından aerosol üretiminde kullanılmış olduğunun tespiti halinde, sıfır olarak uygulanacağına yönelik düzenleme yapılmıştır.

Tebliğ ile yapılan düzenlemeler: Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği (Resmi Gazete Tarihi: 05/03/2015 No: 29286) III/B-6. Bölümünde konu ile ilgili yapılan açıklamalar aşağıda belirtilmektedir.⁵

² ÖTV Kanunu madde 12/4

³ 05.02.2010 tarih ve 2010/ 135 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

⁴ 30.09.2014 tarih ve 2014/6881 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı

⁵ ÖTV Kanunu (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği Bölüm III/B-6

Aerosol Üretiminde Kullanılmış L.P.G. Teslimleri

30/9/2014 tarihli ve 2014/6881 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Kararın 1 inci maddesinde Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (I) 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.) Diğerleri" isimli malın vergi tutarının, bu malın imalatçılar tarafından aerosol üretiminde kullanılmış olduğunun tespiti halinde, sıfır olarak uygulanacağına yönelik düzenleme yapılmıştır.

Söz konusu Kararnamede düzenlenen indirimli vergi uygulamasından kaynaklanan vergi farklılaştırmasının aerosol üreticilerine **iade yöntemi ile uygulanması**, Özel Tüketim Vergisi Kanununun 12 inci maddesinin (4) numaralı fıkrasında Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden uygun görülmüştür. Bu uygulamanın usul ve esasları aşağıda belirlenmiştir.

1. Tanımlar

Bu uygulamada;

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"ne haiz, 2/3/2005 tarihli ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda tanımlanan "Dağıtıcı" yı,

Kararname: 30/9/2014 tarihli ve 2014/6881 sayılı Bakanlar Kurulu Kararını,

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,

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.

Yukarıdaki aerosol tanımında ifade edilen kaplar içerisinde yer almayan ürünler Kararname kapsamında aerosol üretimi olarak değerlendirilmez.

Tebliğin ilgili bölümünde;

- **Üreticilerin Müracaat Şartları ve Belge Talebi**
- **Vergi Dairesince Yapılacak İşlemler**
- **Kararname Kapsamında L.P.G. Teslim Edebilecek Olanlar, Gerekli Belgeler ve İşlemler**
- **Dağıtıcılar Tarafından İthal Edilen L.P.G.'nin Üreticilere Kararname Kapsamında Teslimi, Beyanı ve Teminatın Çözümü İşlemleri**
- **Dağıtıcılar Tarafından Rafinericilerden ÖTV Ödenerek Satın Alınan L.P.G.'nin Üreticilere Kararname Kapsamında Teslimi, Beyanı ve Bildirimi**

Konularında detaylı açıklamalar yer almaktadır. Ancak aerosol üretiminin gerçekleşmesinde, LPG dolum işleminin fason iş yapan tarafından gerçekleştirilmesi halinde belge düzeni ve iade talebi konusunda tebliğde açıklama bulunmamaktadır.

Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği III/B- 6.6.4. Bölümünde iade talep

süresi, mamulün ÖTV ye tabi olup olmamasına göre ayrı belirlenmiş olup, tebliğin ilgili bölümü aşağıda alınmıştır.

6.6.4. İade Talep Edilecek Vergi Dairesi ve Süresi

Kararname kapsamındaki L.P.G. nin satın alma veya ithal tarihini takip eden ay başından itibaren 12 ay içerisinde ÖTV'ye tabi olmayan aerosol imalinde kullanılması halinde aynı süre içerisinde KDV (KDV mükellefiyetinin bulunmaması halinde Gelir veya Kurumlar Vergisi) yönünden bağlı bulunulan vergi dairesinden iade talebinde bulunulabilir. Ancak 12 nci ay içerisindeki kullanımlara ilişkin iade talepleri, bu ayı takip eden ay sonuna kadar yapılabilir.

*Kararname kapsamındaki L.P.G. nin satın alma tarihini takip eden ay başından itibaren 12 ay içerisinde ÖTV'ye tabi olan aerosol imalinde kullanılması halinde ise üretilen **aerosolün vergisinin beyan dönemini takip eden ay başından itibaren** (15/02/2018 tarihli ve 30333 sayılı Resmi Gazete' de yayımlanan ÖTV (I) Sayılı Liste*

*UGT'de Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğin (Seri No:2) 3 üncü maddesinin (a) bendi ile değiştirilen ibare) **altı ay** içerisinde KDV (KDV mükellefiyetinin bulunmaması halinde Gelir veya Kurumlar Vergisi) yönünden bağlı olunan vergi dairesinden **iade talebinde** bulunulabilir. Bu süreler geçtikten sonra iade talep edilemez.*

Buna göre ÖTV'ye tabi ürün üretildiğinde iade talep süresi mamulün ÖTV beyan döneminden itibaren belirlenmektedir. *ÖTV beyan döneminden itibaren hesaplama ancak aerosol üreticisinin kendi üretimi sonucu düzenlemiş olduğu mamul satış faturasına istinaden yapılabilir.* Fason üretimde kullanılan LPG fason işçilik faturası ile üreticiye yansıtılırken, LPG alımında ödenen ÖTV'nin ne olacağı konusunda belirsizlik bulunmaktadır.

4- GENEL OLARAK ÖTV İADE KRİTERLERİ

Özel Tüketim Vergisi (I) sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre, imatlardan kaynaklanan ÖTV iadesi talepleri aşağıda belirtilen dört ana grup itibarı ile yapılmaktadır.

Tablo 2

1- (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelindeki Malların Bu Listeye Dahil Olmayan Malların İmalinde Kullanılması
2- (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelindeki Malların Aynı Cetvelde Yer Alan Malların İmalinde Kullanılması
3- Baz Yağların İhracata Konu Edilecek Madeni Yağ veya Yağlama Müstahzarı İmalinde Kullanılması
4- Aerosol Üretiminde Kullanılmış (Sıvılaştırılmış Petrol Gazı) L.P.G. Teslimleri

2012 yılı 10. ayda ÖTV iadesi konusunda yapılan değişiklik ile önce verginin tam tutarı üzerinden ödenmesi, ardından belirli şartların varlığının tespiti üzerine, düşük oranlı vergi ile ödenen vergi tutarı arasındaki farkın mükellefe iadesi esası benimsenmiştir. Düzenlemeler 25 No.lu ÖTV tebliği ile yapılmış 16.03.2015 tarihinde "Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği" yayımlanarak ÖTV iade uygulaması hakkındaki esaslar belirlenmiştir. 16.03.2015 tarihinden itibaren ÖTV I Sayılı liste uygulaması

ile ilgili işlemler söz konusu tebliğde belirtilen hususlar doğrultusunda gerçekleştirilmektedir.

Tebliğdeki düzenlemelerle, yukarıdaki dört grupta toplanan ÖTV iadesi konularının tamamında aranan ortak temel kriterler belirlenmiştir. İade konusuna göre belirlenen kriterler de bulunmaktadır. Tebliğdeki düzenlemeler, **ÖTV**'li hammadde için imalata alınmış olmayı tek başına ÖTV iadesi için yeterli görmemektedir.

"Özel Tüketim Vergisi (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği" ne göre ÖTV iadesindeki ana kriterler aşağıdaki gibi sıralanabilir.

Tablo 3

Ödeme: İmalatta kullanılan ve ÖTV iadesine konu edilen hammaddenin ÖTV sinin ödenmesi gerekmektedir. İmalatçılık vasfı: Başta sanayi sicil belgesi olmak üzere imalatçı için yukarıda belirtilen dört iade grubuna göre imalatçılık ile ilgili kriterler belirlenmiştir. İmalatta kullanma süresi: İmalatta kullanma süresi 12 ay olarak belirlenmiştir. İade talep süresi: İmal edilen ürünün ÖTV ye tabi olup olmamasına göre iade talep süresi değişmektedir. ÖTV ye tabi olmayan ürün üretilmesi halinde imalatta kullanma süresi içinde (son ay üretime sevkler için takip eden aya kadar) iade talebinde bulunulması gerekmektedir. ÖTV ye tabi ürün üreten imalatçıların ise üretilen ürünün beyan dönemini takip eden aybaşından itibaren altı ay içerisinde iade talep etmeleri gerekmektedir. İade Talep Dönemi: Mamul ÖTV ye tabi değil ise imalata sevk dönemi, mamul ÖTV ye tabi ise satış (ihracatta fiili ihraç) dönemi için iade talebi yapılmalıdır. İthalatçı imalatçı için getirilen kıstaslar: ÖTV Kanunu madde 2/3-a gereğince imalata sevkte ÖTV beyanı verilmesi üretilen ürünün ÖTV ye tabi olup olmamasına bağlanmıştır. İthalatçı imalatçı ÖTV ye tabi ürün ürettiğinde teslim gerçekleşmediğinden imalata sevkte ÖTV beyanı verilmeyecek, dolayısı ile üretim sonucunda hammadde alımından kaynaklanan ÖTV iadesi de olmayacaktır. Bu durumda gümrükte verilen teminatın çözümü söz konusu olacaktır.
--

ÖTV iade işleminin gerçekleşmesi için sayılan şartların bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir. Örneğin, diğer bütün şartlar sağlansa dahi süresinde talep edilmeyen ÖTV iadesi gerçekleştirilmemektedir. Mükellefin imalatçı olması, alınan hammaddenin imalatta kullanılması, alışıktaki ÖTV'nin ödenmiş olması, süresinde talep edilmeyen bir iade işlemi için, ÖTV iadesinin gerçekleşmesini sağlayamamaktadır.

Öte yandan ÖTV iadesi kriterleri oluşturulurken ÖTV'ye tabi ürün üreten mükellefler için, üretilen ürünün beyan dönemini takip eden aybaşından itibaren altı ay içinde iade talep edilmesi gerektiği belirtilmiştir. ÖTV'ye tabi ürün üretildiğinde, ürünün satılması ve ÖTV beyanı verildikten sonra satılan mamulün bünyesine giren ÖTV'li hammaddeye isabet eden ÖTV'nin iadeye konu edilmesi esası benimsenmiştir.

5- AEROSOL ÜRETİMİNDE İADE TALEBİ ve FASON İMALAT

Özel Tüketim Vergisi (I) sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği III/B-6.6.4. Bölümde; kararname kapsamındaki LPG'nin satın alma veya ithal tarihini takip eden aybaşından itibaren 12 ay içe-

risinde ÖTV ye tabi olan aerosol üretiminde kullanılması halinde, üretilen aerosolün vergisinin beyan dönemini takip eden ay başından itibaren altı ay içerisinde iade talebinde bulunulabileceği, bu süreler geçtikten sonra iade talep edilemeyeceği belirtilmektedir.

ÖTV iadesi ile ilgili düzenlemelerden, ÖTV iade talebi için ÖTV ye tabi ürün üretilmiş olması durumunda mamulün satılarak ÖTV beyanının verilmesi gerektiği açıkça anlaşılmaktadır. Aerosol üretiminden kaynaklı ÖTV iade talepleri için de aynı düzenleme yapılmıştır.

LPG satın alma izin belgesi sahibi aerosol imalatçıları, kararname kapsamında satın almış oldukları LPG'yi fason imalatta da kullanabilmektedirler. Bu durumda LPG hariç diğer malzemeler imalatı yaptıran tarafından verilmekte, imalatçı LPG'yi katarak dolum tesisinde aerosol ürün imalatını gerçekleştirmektedir. Uygulamada fason imalatı yapan, düzenlemiş olduğu fason işçilik faturasında imalatta kullanılan LPG miktarını da belirtmektedir.

Aerosol üretiminde fason imalat ile ilgili 08.08.2012 Tarihinde ve 22.04.2014 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığınca verilmiş olan iki özelge

bulunmaktadır. Özelgeler aerosol üretiminde iade işlemlerinin uygulamaya başlamasından daha önceki bir tarihte talep edilmiştir. Bu nedenle özelerde ÖTV iadesi konusunda belirleme yapılmamıştır.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri KDV Grup Müdürlüğünün vermiş olduğu L.P.G. Satın Alma İzin Belgesine Sahip Aerosol Üreticileri Tarafından Fason Olarak Aerosol Üretimi ve Dolum İş Yapılması konusundaki özede;⁶

“L.P.G. Satın Alma İzin Belgesi”ni haiz mükellefin, LPG hammaddesi ve işçilik bedeli kendine ait olmak üzere fason aerosol ürünleri imalatı ve dolum işinin gerçekleştirilmesinde herhangi bir sakınca bulunup bulunmadığı sorusuna,

.....

“Yukarıda yer alan düzenlemeler çerçevesinde, 18 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliğinde belirtilen diğer usul ve esaslara uymak kaydıyla L.P.G. satın alma izin belgesini haiz firmanız tarafından fason aerosol üretim ve dolum işleri yapılarak bu işlerin bedelinin düzenlenecek faturada L.P.G. bedeli ve işçilik bedeli olarak gösterilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer yandan bahsi geçen Tebliğin “Üreticilerin L.P.G. İthal ve Kullanımı” başlıklı (5.) bölümünde Kararname kapsamında kullanılmak üzere ithal edilen L.P.G.’nin kullanımına ilişkin usul ve esaslar belirlenmiş, “İthal Edilen L.P.G.’nin ÖTV’ye Tabi Olan Aerosol Üretiminde Kullanımı” başlıklı (5.2.) alt bölümünde ise üreticilerin Kararname kapsamında ithal ettikleri L.P.G.’yi, ÖTV Kanununa ekli (IV) sayılı listede yer alan aerosol üretiminde kullanımlarının bu Kanunun 2/3-a maddesi uyarınca teslim sayılmayacağı belirtilmiştir.

Bu bağlamda aerosol üretiminde kullanılmaya uygun standardize edilmiş L.P.G.’nin ÖTV’ye

tabi aerosol ürünlerinin üretiminde kullanılması halinde bu kullanım, ÖTV Kanununun 2/3-a maddesi gereği teslim sayılmayacağından ÖTV’ye tabi olmayacaktır. Ancak bu durumda üretilen aerosolün teslimi ÖTV’ye tabi olacağından, söz konusu malın tesliminde doğacak ÖTV’nin bu ürünleri fason olarak şirketinize ürettiren firmalarca teslimin gerçekleştiği vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenmesi gerektiği tabiidir.”

Şeklinde görüş bildirilmiştir.

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Grup Müdürlüğünün vermiş olduğu özede;⁷

Kanuna ekli (IV) sayılı listede yer alan bazı kozmetik ürünlerinin hammaddesinin temin edilmek suretiyle fason olarak başka bir şirkette imalatının yaptırılması işleminde, imal edilen ürünlerin, fason şirket tarafından tesliminin ÖTV’ye tabi olup olmadığı konusunda;

“ÖTV Kanununa ekli (IV) sayılı listede yer alan bazı grup kozmetik ürünlerinin imalatına ilişkin olarak, hammaddesi şirketinizce temin edilmek suretiyle başka bir firmadan/mükelleften alınan fason imalat hizmeti ÖTV’nin konusuna girmektedir. Bu durumda, fason imalatı yaptırılan mezkur Kanuna ekli (IV) sayılı liste kapsamındaki kozmetik ürünlerin şirketinizce tesliminin ÖTV’ye tabi olacağı açıktır.

Öte yandan, şirketiniz adına üretildiği belirtilen söz konusu ürünlerin, hammaddesi dahil tamamen fason üretici firmalar tarafından imal edilmesi durumunda, imalatçı tarafından söz konusu kozmetik ürünlerinin şirketinize teslimi genel hükümler çerçevesinde ÖTV’ye tabi olacaktır.” şeklinde görüş bildirilmiştir.

2012 yılında verilen özede, L.P.G. Satın Alma İzin Belgesi sahibi mükellefin, LPG hammaddesi ve işçilik bedeli kendine ait olmak üzere

⁶ 08.08.2012 Tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-ÖTV 12. MADDE-490 sayılı özelge

⁷ 22.04.2014 Tarih ve 93767041-135[1-2014/31]-63 sayılı özelge

re, fason aerosol ürünleri imalatı ve dolum işinin gerçekleştirilmesinde herhangi bir sakınca bulunmadığı şeklinde görüş bildirilmiştir.

2014 yılında verilen özeltede, fason imalatı yaptıran mükellefin sorusuna, IV sayılı listedeki ürünün ÖTV sinin fason işi yaptıran tarafından beyan edilerek ödenmesi gerektiği, fason imalat hizmetinin ÖTV'nin konusuna girmediği şeklinde görüş bildirilmiştir.

Her iki özeltde de imalatla kullanılmak üzere alınan LPG'nin fason imalatla da kullanılabileceği, üretilen ürünün IV sayılı liste kapsamında olması halinde, mamul ÖTV sinin beyanname verme yükümlülüğünün fason işi yaptıranı olduğu anlaşılmaktadır. Fason imalatla yüklenilen ÖTV'nin iadesi ile ilgili, Tebliğde veya verilen özeltelerde belirleme yapılmamıştır. Özetle özelteler LPG'nin fason imalatla kullanılmasına izin vermiştir ve IV sayılı listedeki üretilen ürünün ÖTV mükellefini belirlemiştir.

İmalatla kullanılmış olma ÖTV iadesinde başlı başına iade için yeterli bulunmamıştır. ÖTV ye tabi ürün üretildiğinde ürünün teslimi, ÖTV beyanının verilmesi gerekmektedir. Beyan döneminden itibaren belirlenen süre içerisinde iade talebinin yapılması gerekmektedir. Ancak fason imalatla, fasoncu tarafından düzenlenen fatura mamul teslimine ait bir fatura değildir, mamulün ÖTV'si bir sonraki aşamada –üretimi yaptıranın malı tesliminde- doğmaktadır. Dolayısı ile ÖTV iadesi için gerekli şartlar oluşmamıştır.

SONUÇ

“LPG Satın Alma Belgesi” sahibi aerosol ürün üreticileri, izin belgesi kapsamında almış oldukları 2711.19.00.00.11 G.T.İ.P. numaralı “Sıvılaştırılmış Petrol Gazı (L.P.G.)” isimli malı fason imalatla da kullanabilmektedir. ÖTV iadesi konusunda yapılan düzenlemelerde, fason üretimde kullanılan LPG'nin alımında ödenen ÖTV'nin de iade edilebileceği konusunda belirleme yapılmamıştır.

ÖTV (I) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre, ÖTV iadesinin yapılabilmesi, birden çok şartın bir arada gerçekleşmesi esasına dayanmaktadır.

ÖTV iade talebinde, iade talep dönemi ve iade talep zamanı önemlidir. ÖTV iadesinden bahsedebilmek için ÖTV ödenerek alınan ve üretimde kullanılan hammadde, üretim sonucu elde edilen mamul olmalıdır. İade talep dönemi, mamulün ÖTV ye tabi olup olmamasına göre değişmektedir. Mamul ÖTV ye tabi değil ise üretime sevk dönemine göre, mamul ÖTV ye tabi ise satış (ihracatta fiili ihraç) dönemine göre iade talep edilmektedir. İade talepleri, belirlenen süreler içinde yapılmış olmalıdır. ÖTV iade talebinde, talep dönemi doğru olmalı, talep zamanı aşılmamış olmalıdır.

LPG kullanılarak örneğin IV sayılı listedeki 33 07 GTİP No.lu deodorant üretildiğinde, deodorantın satışı, IV sayılı Listeye tabi ürün için ÖTV beyanının verilmesi ve beyan döneminden itibaren altı ay içinde ÖTV iadesinin talep edilmesini kural olarak belirlemiştir.

ÖTV iadesi için belirlenen kriterlerin tamamı sağlandığında iadenin yapılması öngörülmektedir. Ancak aerosol imalatında fason üretimde ÖTV ye tabi ürün üretildiğinde, üretilen ürünün ÖTV beyanının verilmiş olması şartı sağlanamamaktadır. İade talep dönemi belirlenememektedir. Keza fason üretim söz konusu olduğunda, LPG kullanılarak üretilen ürünün mükellefi, fason işçiliği yaptıran olarak kabul edilmiştir. IV sayılı listeye tabi ürünün ÖTV beyan yükümlülüğü fason işi yaptıran mükellefte olmaktadır.

Öte yandan, imalatla kullanmak üzere alınan ve fason üretimde kullanılan LPG ye ait ÖTV, fason işi yapan tarafından iadeye konu edilemediğinde, fason işçilik faturası ile birlikte LPG bedeline dahil edilerek üretici firmaya yansıtılacaktır. ÖTV'nin üretici firmaya yansıtılması maliyeti artırıcı bir unsur olmaktadır.

Aerosol ürün üretiminde, fason üretimde belge düzeni ve imalatla kullanılan LPG'nin iadesi

konusunda, uygulamaya yön verici belirlemele-
rin yapılması, uygulama farklılıklarından kaynak-
lanan olumsuzlukları ortadan kaldıracaktır.

KAYNAKÇA

- 4760 sayılı ÖTV Kanunu Gerekçesi
- 4760 sayılı ÖTV Kanunu
- 05.02.2010 tarih ve 2010/ 135 sayılı Bakan-
lar Kurulu Kararı
- 30.09.2014 tarih ve 2014/6881 sayılı Ba-
kanlar Kurulu Kararı
- 08.08.2012 Tarih ve B.07.1.Gi-
B.4.34.17.01-ÖTV 12. MADDE-490 sayılı
özelge
- 22.04.2014 Tarih ve 93767041-135[1-
2014/31]-63 sayılı özelge
- ÖTV (1) sayılı Uygulama Genel Tebliği