



10 NUMARA YAĞDA GELİŞTİRİLEN YENİ YÖNTEM ve ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

*NEW METHODS DEVELOPED IN NUMBER
10 OIL AND PROPOSALS FOR A SOLUTION*

Özgür UYAR(*)

ÖZ

Ülkemizde akaryakıt sektörü içerisindeki en önemli sorunlardan biri olan “10 Numara Yağ” sorunu, 08.10.2012 tarih ve 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ve akabinde yayımlanan 25 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Genel Tebliği ile bir nebze sorun olmaktan çıkartılmıştı. Ancak son günlerde sektörde yeniden bu şekilde bir sorunun varlığı ortaya çıkmıştır. Özellikle yazılı ve görsel medyada bu konuda çok sayıda haberin yer aldığı görülmektedir. Fakat bu haberlerde, piyasaya kaçak olarak sunulan motorin ikamesi malların kaynağı tam olarak açıklanamamaktadır. Bu çalışmamızda, piyasaya sürülen 10 numara yağda kullanılan yeni yöntemin ne olduğu ve buna karşı vergi idaresinin uygulayabileceği tedbirlerin neler olabileceği anlatılmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: 10 Numara Yağ, Kaçak Motorin, Özel Tüketim Vergisi.

ABSTRACT

The problem of the number 10 oil, which is one of the most important issues in our country's oil industry, was partly solved by the Council of Ministers Decree, dated 8 October 2012, no. 2012/3792, followed by the Special Consumption Tax Communiqué, no. 25. Nevertheless, the problem has recurred. There is a lot of news about this issue on both the print media and the broadcast media. The source of this smuggled diesel, however, has not been given specifically. This article studies what the new method used in the supply of number 10 oil is, and explores the potential measures that could be taken by the tax administration.

Keywords: Number 10 oil, smuggled diesel, special consumption tax

1- GİRİŞ

Ülkemizde motorin piyasası içerisinde kayıt dışı olarak satışa sunulan ve yasal düzenlemelere aykırı bir şekilde motorin yerine ikame edilen mallara genel olarak “10 Numara Yağ¹” denilmektedir. Bu mallar, üzerindeki vergi yükü avantajı sebebiyle piyasada talep görmekte olup can ve mal güvenliği noktasında ciddi sorunlara yol açmaktadır. Diğer taraftan devletin vergi gelirlerinde de önemli bir aşınmaya sebep olmaktadır. Bu şekilde 10 numara yağ sorununun oluşumunda etken olan en önemli faktör ise motorin üzerindeki vergi yükü ile 10 numara yağ imalatında kullanılan mallar üzerindeki vergi yükü arasındaki yüksek farktır. Bu sorunun vergi idaresi tarafından fark edildiği yıllardan itibaren ilgili mevzuatta birçok yasal düzenlemeler yapılmış fakat kötü niyetli mükellefler tarafından bunlara karşı hep yeni yöntemler geliştirilerek 10 numara yağın imalat ve kullanımı devam ettirilmeye çalışılmıştır.

10 numara yağ sorununa yönelik olarak vergi idaresi tarafından yapılan en kapsamlı ve çözüm getirici değişiklik, Özel Tüketim Vergisi (I sayılı liste) mevzuatında ilk defa iade sistemine geçilmesiyle olmuştur. Bilindiği üzere 08.10.2012 tarih ve 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı² ve akabinde yayımlanan 25 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği³ ile 10 numara yağın en önemli bileşenlerinden biri olan “Baz Yağları” üzerindeki vergi teşviklerinin uygulama şekli değiştirilmiş hatta madeni yağ ve madeni yağ kapsamındaki malları üreten imalatçılar açısından bu vergi teşvikleri tamamen sona erdirilmiştir. Anılan yasal düzenlemeler 09.10.2012 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Böylece bu tarihten itibaren artık ÖTV Kanunu’na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan malların yurt içi tesliminde her halükarda yürürlükte bulunan ÖTV tutarının tam olarak ödenmesi, ancak yasal düzenlemede belirtilen üç farklı duruma göre üretimde bulunulması halinde yapılacak vergi incelemesine göre ÖTV iadesi yapılması planlanmıştır. Diğer taraftan devlet tarafından 10 numara yağın potansiyel imalatçısı olarak görülen madeni yağ ve bu kapsamdaki malları imal edenler için ise ihracatta bulunmadıkları takdirde iade hakkından yararlanamayacakları belirlenmiştir.

Bilindiği üzere, ÖTV Kanunu’na ekli (I) sayılı listede yer alan malların ithalat işlemi vergiye tabi bulunmamaktadır. İthal edilen mallar ancak yurt içinde ilk defa teslim konu edildikleri veya ÖTV Kanunu’nun 2/3-a maddesinde⁴ belirtilen teslim sayılan hallerden birisinin gerçekleşmesi durumunda verginin konusuna girmektedir. İthalat sırasında, ÖTV Kanunu’nun 16. maddesi gereğince yürürlükteki ÖTV tutarına karşılık olmak üzere sadece teminat alınmaktadır. 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği’nin⁵ 16.3.5.2. bölümünde yer alan düzenlemeye göre ise ithal edilen baz yağından yine baz yağı ile aynı veya daha yüksek ÖTV tutarına sahip bir mal üretilmesi durumunda YMM üretim tasdik raporuna istinaden teminatın çözümü gerçekleştirilmektedir. Vergi idaresi burada herhangi bir vergi kaybı olma-

¹ 10 Numara Yağ: Akaryakıt piyasasına motorin yerine ikame edilmek üzere tenekeler içerisinde veya dökme olarak satılan ve baz yağı, solvent, atık yağ, kaçak motorin gibi maddelerin karışımlarından oluşturulan mamulun sektör içerisindeki genel adıdır. “10 Numara Yağ Sorununa İlişkin Değerlendirmeler ve Çözüm Önerileri, PETDER, Ekim 2012”

² 09.10.2012 tarih ve 28436 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³ 11.10.2012 tarih ve 28438 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴ ÖTV Kanunu Md.2/3.a: “Vergiye tâbi malların, vergiye tâbi olan malların imali dışında her ne suretle olursa olsun kullanılması, sarfı, işletmeden çekilmesi veya işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namlarla verilmesi,”

⁵ 30.07.2002 tarih ve 24831 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

yacağıını öngörerek yeni iade sisteminde geçerli olan vergi incelemesi kuralında esneklik sağlamıştır. Çünkü anılan Tebliğ'e göre gerek diğer tüm şartlardaki teminat çözüm işlemlerinin gerekse ÖTV iade taleplerinin yerine getirilmesi vergi inceleme elemanlarınca yapılacak vergi incelemelerinin sonucuna bağlanmıştır.

Çalışmamızda, 25 Seri No.lu ÖTV Tebliği öncesindeki kadar olmasa da motorin piyasasına yine çok büyük miktar ve tutarlarda baz yağlarından imal edilmiş "10 Numara Yağ" ın kaçak olarak arz edilmekte olduğu saptanmış ve bunun için kullanılan yeni yöntemin ne olduğu araştırılmaya çalışılmıştır. Yine bu konuda vergi idaresi tarafından yapılabilecek düzenlemeler ve alınabilecek önlemler açısından önerilerimiz ortaya koyulmuştur.

2- 10 NUMARA YAĞ KONUSUNDA GELİŞTİRİLEN YENİ YÖNTEM

Son zamanlarda yazılı ve görsel medya üzerinde, merdiven altı işletmelerde halen 10 numara yağ adı altında motorin yerine ikame edilen malların kaçak olarak satışa konu edildiği veyahut imal edildiğine ilişkin haberlerin yer aldığı gözlemlenmiştir. Bu haberlerin bir kısmında, 10 numara yağın kaynağı olarak ülke dışından kaçak olarak gelen düşük kaliteli mazot, kullanılmış trafo yağı, atık yağlar hatta balina yağı bile gösterilmektedir. Söz konusu malların da 10 numara yağın kaynağı olması olası ve kuvvetle muhtemeldir. Ancak sektör üzerinde yapılan inceleme ve araştırmalar göstermektedir ki, 10 numara yağ imalatındaki en önemli kaynağı ÖTV teşviklerinden faydalanılarak yurt içinden veya yurt dışından temin edilen baz yağları oluşturmaktadır. Fakat daha önce de belirtildiği üzere, baz yağları üzerindeki ÖTV teşviklerinde 25 Seri No.lu ÖTV Tebliği ile kapsamlı bir değişiklik yapılmış ve 10 numara yağ sorununun çözümü noktasında önemli bir adım atılmıştır. Ancak halen medyada 10 numara yağ imalat ve kullanımına ilişkin birçok haberin yer alması, 25 Seri No.lu Tebliğ sonrasında da kötü niyetli mükellefler tarafından yeni yöntemlerin geliştirilmiş olduğunu göstermektedir.

Sektör üzerinde yapılan inceleme ve araştırmalar sonucunda; halen piyasaya kaçak olarak arz edilen 10 numara yağın önemli bir bölümünün kaynağının "***İthal Edilen Baz Yağları***" olduğu saptanmıştır. Bilindiği üzere ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan "Baz Yağları"nın ithalatı özel tüketim vergisinin konusuna girmemekte sadece ithalat aşamasında yürürlükte bulunan ÖTV tutarına karşılık gelmek üzere teminat alınmaktadır. Alınan teminatlar ise 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği'nde yer alan düzenlemelere göre çözülmektedir. Bu düzenlemeler içerisinde yer alan uygulamalardan birisi şu şekildedir: İthal edilen malla aynı ÖTV tutarına veya daha yüksek ÖTV tutarına sahip bir malın üretilmesi durumunda vergi incelemesine gerek kalmaksızın YMM üretim tasdik raporuna istinaden ithalde verilen teminatın çözüm işlemi gerçekleştirilmektedir.

Yine bilindiği üzere ÖTV Kanunu'nun 9. maddesi gereğince, mükellefler imal ettikleri ÖTV'ye tabi bir malın imalinde kullandıkları ve imal edilen mal ile aynı listede yer alan mallar için ödemiş oldukları ÖTV tutarını, imal edilen malın tesliminde hesapladıkları ÖTV'den indirebilmektedirler. İndirim müessesesinin uygulanması sırasında imal edilen malın birim ÖTV tutarı ile bu malın bünyesine giren malların birim ÖTV tutarlarının ne kadar olduğunun bir önemi bulunmamaktadır. Örnek vermek gerekirse, Kanuna ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan bazı malların birim ÖTV tutarı 2,2985 TL

iken bazı malların birim ÖTV tutarları 1,3007 TL'dir. Üretilen ve satışa konu edilen 100-Kg 1,3007 TL birim ÖTV tutarlı mal için hesaplanması gereken ÖTV tutarı ($100 \times 1,3007=$) 130,07 TL iken bu malın imalinde 50-Kg 2,2985 TL birim ÖTV tutarlı aynı listede yer alan başka bir mal kullanılması durumunda ($50 \times 2,2985=$) 114,92 TL ÖTV indirilebilecektir. Böylece hesaplanan ÖTV'den indirilecek ÖTV ile birlikte mükellef adına sadece ($130,07 - 114,92=$) 15,15 TL ödenecek ÖTV tutarı oluşacaktır. Bu müessesenin mantığını ise ÖTV'ye tabi mallar üzerinden sadece bir defa vergi alınması gerektiği kuralı oluşturmaktadır. Zaten indirimi yapılan ÖTV tutarı da daha önceden bu malın teslimi sırasında ödenmiş ve hazineye intikal ettirilmiştir.

Çalışmamızın konusunu oluşturan 10 numara yağ sorununa dönecek olursak, kötü niyetli mükellefler tarafından ÖTV mevzuatında yer alan ithalat ve indirim müesseselerinin kullanılarak piyasaya halen motorin ikamesi olarak 10 numara yağ sürüldüğünü söyleyebiliriz. Bunu yapan mükellefler öncelikle kendilerine paravan şirketler oluşturmaktadır. Bu paravan şirketlerin en önemli özellikleri sadece kağıt üzerinde olmaları, fiili olarak herhangi bir mal alım satımında bulunmamaları, herhangi bir mal varlığına sahip olmamaları ve ortaklarının da sahte kimliklerle veya yapılan işlemlerden bihaber kandırılmış kimseler üzerinden oluşturulmasıdır. Paravan şirket kurulmasındaki amaç ise bu şirketler üzerinden ana firmaya kağıt üzerinde 2,2985 TL birim ÖTV tutarlı mal satışı oluşturularak ana firmanın "İndirilecek ÖTV" hesabında yer alan vergi tutarlarını usulsüz olarak yükseltebilmektir. Diğer taraftan paravan şirket üzerinde kalan ÖTV yükleri hiçbir şekilde hazineye intikal ettirilmemekte, bu şirket adına tahakkuk eden ÖTV tutarları paravan şirketin vergi borcu olarak kalmaktadır. Bu şirketler ve ortaklarının kendi üzerlerine herhangi bir mal varlığı bulunmaması hatta ortakların bu durumdan haberlerinin bile olmaması sebepleriyle oluşan vergi borçlarının tahsil imkanı da bulunmamaktadır.

Diğer taraftan 10 numara yağ arzını gerçekleştiren ana firma, yurt içinden herhangi bir şekilde baz yağı alışı gerçekleştirmemektedir. Çünkü böyle bir durumda yurt içinden teslim aldığı mallar için yürürlükte olan ÖTV tutarının tamamını ödemesi gerekecektir. Bunun yerine ÖTV'nin konusuna girmemesi sebebiyle yurt dışından baz yağı ithalatı gerçekleştirmekte ve ithalat sırasında ilgili gümrük idaresine teminat vermektedir. Verilen teminatlar ise genellikle banka teminat mektubudur. Ana firma ithal ettiği baz yağlarından yine ÖTV'ye tabi olan ve baz yağı ile aynı ÖTV tutarına sahip yağları ürettiğini ÖTV beyanları ile beyan etmekte ancak imal edilen malın bünyesine yüksek oranlarda (%40 ila %60 oranında) imal edilen maldan daha yüksek tutara sahip aynı listede yer alan malların girdiğini iddia ederek indirilecek ÖTV müessesesinden faydalanmaktadır. Böylece ana firmanın vergi beyanlarında ödenecek ÖTV tutarları minimize edilmektedir. Sonuç olarak ana firma paravan şirketler vasıtasıyla oluşturduğu belge düzeni sayesinde kendisine 2,2985 TL birim ÖTV tutarlı malları imalatçısından almış gibi göstererek aslında hiç ödemediği ÖTV tutarlarını ithal etmiş olduğu baz yağları ile birlikte ürettiği mamul için hesapladığı ÖTV tutarından indirerek vergi yükünden arındırılmış 10 numara yağ piyasaya sürmektedir. Baz yağlarının ithalatı sırasında verilen teminatın çözümünü ise üretilen mamulün birim ÖTV tutarı ile ithal edilen baz yağının birim ÖTV tutarı birbirinin aynı olması nedeniyle vergi incelemesine gerek kalmaksızın YMM üretim tasdik raporu ile sağlayabilmektedir.

Vergi idaresi bu durumun farkına varması sebebiyle, 19.04.2014 tarihinde yayımlanan 34 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği⁶ ile ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan ve 2,2985 TL birim

⁶ 19.04.2014 tarih ve 28977 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

ÖTV tutarına sahip 3811 GTİP numaralı malların⁷ tesliminde “Tam Tevkifat” uygulamasına geçmiştir. Ancak kötü niyetli mükelleflerin, bu tarihten sonra katık olarak aldıkları ürünlerde, belge düzenini sağlarken 3811 GTİP mallar yerine listenin (B) cetvelinde yer alan diğer 2,2985 TL birim ÖTV tutarına sahip mallara (2710.12.90.00.19, 2710.19.29.00.00, 2710.12.90.00.11 gibi) yöneldikleri saptanmıştır. Yani halen usulsüz olarak indirim mekanizmasından faydalanmaya devam etmektedirler.

Konuyu bir örnek üzerinden somutlaştıracak olursak;

Örnek Olay: ÖTV mükellefi olan A Şti., 2014/Eylül-1 ÖTV vergilendirme dönemi içerisinde yurt dışından 1.000.000-Kg Light Neutral isimli baz yağını ithal etmiştir. Bu malın yürürlükteki ÖTV tutarınının 1,3007 TL olması sebebiyle $(1.000.000 \times 1,3007=)$ 1.300.700,00 TL tutarından banka teminat mektubunu ilgili gümrük idaresine teminat olarak sunmuştur.

A Şti. aynı vergilendirme dönemi içerisinde imalatçı olarak görünen Paravan-1 Şti.’den 1.250.000-Kg 2710.12.90.00.19 GTİP numaralı ve 2,2985 TL birim ÖTV tutarlı “Katık” malını satın almıştır. Paravan-1 Şti. firması tarafından A Şti. adına düzenlenen belgede ÖTV tutarı $(1.250.000 \times 2,2985=)$ 2.873.125,00 TL olarak ayrıca gösterilmiştir. (Böylece A Şti. firması ödemiş görüldüğü bu ÖTV tutarını kendi ÖTV beyanında indirebilecektir.) Paravan-1 Şti. firması ise bu katık malının imalinde yine aynı ÖTV tutarına sahip başka katık mallarını kullandığını Paravan-2 Şti. firmasından almış olduğu ÖTV tutarı ayrıca hesaplanmış belgelerle göstermekte ve kendi adına bulunduğu ÖTV beyanlarında “Hesaplanan ÖTV - İndirilecek ÖTV= 0” denkliliğini sağlamaktadır. Paravan-2 Şti. firması ise Paravan-1 Şti. firmasına düzenlediği belgelerde gösterilen hesaplanan ÖTV tutarlarını beyan etmekte ancak bu vergileri ödememektedir. Bu şekilde A Şti.’nin üretimde kullandığını iddia etmiş olduğu 2,2985 TL birim ÖTV tutarına sahip mallar için belge üzerinde hesaplanmış olan ÖTV tutarları yükü Paravan-2 Şti firması üzerinde kalmakta ancak hiçbir şekilde hazineye intikal ettirilmemektedir.

Ana firma olan A Şti. ise; ithalatını gerçekleştirdiği 1.000.000-Kg baz yağı ile Paravan-1 Şti. firmasından almış görüldüğü 1.250.000-Kg katık malını imalata sokarak 2014/Eylül-1 ÖTV vergilendirme döneminde 2.250.000-Kg, 2710.19.83.00.00 GTİP numaralı ve 1,3007 TL birim ÖTV tutarlı “Hidrolik amaçlara mahsus sıvı yağlar” isimli malı üretip teslim ettiğini beyan etmiştir. Bu durumda A Şti.’nin ÖTV beyanı aşağıdaki gibi olacaktır.

A) Hesaplanan ÖTV	$(2.250.000 \text{ Kg} \times 1,3007=)$	2.926.575,00
B) İndirilecek ÖTV	$(1.250.000 \text{ Kg} \times 2,2985=)$	2.873.125,00
C) Ödenmesi Gereken ÖTV	$(A - B)$	53.450,00

A Şti. firmasının bu beyanına göre imal etmiş olduğu malın bünyesine giren “Katık” malının oranı %55 iken baz yağının oranı %45 olarak hesaplanmaktadır. Aslında bu oranlarda bir üretim gerçekleştirilerek üretildiği iddia edilen malın üretilmiş olmasına bir imkan bulunmamaktadır. Çünkü bu şekilde yapılacak üretim, üretilen malın maliyeti açısından ticari teamüllere uygun değildir. Buradaki asıl amaç bu şekilde yüksek tutarda katık kullanımı ile üretim yapılmış gösterilerek aslında ödenmeyen

⁷ Tarifede yer alan tanımı: “Vuruntuyu önleyici müstahzarlar, oksidasyonu durdurucu maddeler, peptizan katkılar, akışkanlığı düzenleyici maddeler, aşınmayı önleyici katkılar ve mineral yağlar (benzin dâhil) veya mineral yağlar gibi aynı amaçla kullanılan diğer sıvı yağlar için diğer müstahzar katkılar”

ancak belge düzeninde ödenmiş olarak gösterilen 2,2985 TL tutarındaki birim ÖTV tutarının indirim olarak beyanlara yansıtılmasını sağlayabilmektedir.

Gerçek duruma bakılacak olursa, aslında A Şti. firmasının fiili olarak satın aldığı tek mal 1.000.000,00-Kg olarak ithalatını gerçekleştirmiş olduğu baz yağıdır. Yine satışları içerisinde de sadece buna tekabül eden yağ miktarı gerçek olup bu da piyasaya motorin ikamesi amacıyla kaçak olarak sürülen 10 numara yağıdır. Katıklar ile ilgili olarak paravan şirketler tarafından düzenlenen tüm faturalar ve A Şti. firmasının 1.000.000-Kg'a tekabül eden satışından sonra düzenlediği tüm satış faturaları ise 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde tanımlanan sahte belge kapsamındadır. (A Şti. firmasının 1.000.000-Kg baz yağına, yağın yanıcı özelliğini arttırabilmek amacıyla çok az miktarda -% 1 ila % 5 gibi- katık katmış olabileceği de göz önünde bulundurulabilir.) A Şti. firması düzenlediği bu sahte faturalar sayesinde, hem kendisi için hem de paravan şirketlerin düzenlediği sahte katık faturaları için mal dengesini sağlamaktadır.

A Şti. firması tarafından düzenlenen 10 numara yağı ihtiva eden faturalar ile paravan firmalar adına düzenlenen sahte belgeler ve paravan şirketler tarafından organizasyon içerisinde düzenlenen sahte belgeler arasındaki belge düzenini gösteren şema aşağıdaki gibi gösterilmiştir.

Yukarıdaki şemada görüleceği üzere, A Şti. (Ana firma) ile Paravan-1 ve Paravan-2 Şti. firmaları arasındaki mal (katık) hareketleri sahte olup sadece ana firmanın ÖTV beyanlarında yüksek "İndirilecek ÖTV" tutarının oluşturulabilmesi amacıyla belge üzerinde oluşturulmaktadır.

3- ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Çalışmamızda açıklandığı üzere, bazı kötü niyetli kişiler tarafından halen motorin piyasasına kaçak olarak "10 Numara Yağ" arzı gerçekleştirilmektedir. Bu şekilde piyasaya sürülen 10 numara yağın kaynağını ise yurt dışından ithal edilen baz yağları oluşturmakta ve imalat sonucunda oluşacak vergi yükünden kaçmak için de ÖTV Kanunu'nda yer alan indirim müessesesinden usulsüz olarak yararlanılmaktadır. Vergi idaresi bu durumun kısmen farkına varmış olması sebebiyle 19.04.2014 tarihi itibarıyla 34 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği'ni yayımlamış ve 3811 GTİP numaralı 2,2985 TL ÖTV tutarına sahip malların tesliminde "Tam Tevkifat Sorumluluğu" nu uygulamaya başlamıştır. Ancak daha önce de ifade edildiği üzere, halen bazı mükellefler, üzerinde tam tevkifat sorumluluğu bulunmayan diğer 2,2985 TL ÖTV tutarına sahip mallar ile aynı uygulamaya devam etmektedirler.

10 numara yağ konusunda kötü niyetli kimseler tarafından geliştirilen bu yeni yöntem üzerine vergi idaresi tarafından ivedi olarak alınabilecek bazı tedbirler belirlenmeye çalışılmış olup bunlar maddeler halinde aşağıda sıralanmıştır:

3.1- ÖTV Mevzuatında Yer Alan Tam Tevkifat Sorumluluğu Kapsamındaki Malların Genişletilmesi

Maliye Bakanlığı tarafından, ÖTV Kanunu'nun "Mükellef ve Vergi Sorumlusu" başlıklı 4. maddesinin 2 numaralı fıkrasının Bakanlığa verdiği yetkiye dayanarak yeni bir Tebliğ hazırlanması ve yeni hazırlanacak Tebliğ'de, 34 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ile uygulamasına başlanılan "Tam Tevkifat Sorumluluk" kapsamının ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde yer alan ve 2,2985 TL ÖTV tutarına sahip tüm malları kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

Bu düzenleme sayesinde 10 numara yağı piyasaya süren organizasyon içerisindeki ana firmanın usulsüz olarak yararlandığı indirim müessesesinin önüne geçilebilecektir. Böylece belge düzeninde kullanılmış gibi gösterilen katık mallarına ait ÖTV yükü paravan firmalar üzerinde bırakılmayacak, bu vergi yükü ana firma üzerinde oluşacaktır.

3.2- İthalatta Alınan Teminatların Çözümünde Sınırlı Durumlarda Uygulanan YMM Üretim Tasdiki Uygulamasının Sonlandırılması

1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği'nin "16.3.5.2. (B) Cetvelindeki Mallar İçin Alınan Teminatın Çözümü İşlemleri" başlıklı bölümünde, bazı sınırlı durumlarda yapılan üretimin Yeminli Mali Müşavir raporu ile tasdik edilmesi durumunda ithalde alınan teminatın çözülebileceği düzenlenmiştir. Bu sınırlı durum ise imal edilen malın vergi tutarının imalatta kullanılan malın vergi tutarına eşit veya daha yüksek olması halidir. Ancak yapmış olduğumuz tespitler göstermektedir ki, bu düzenleme 10 numara yağ organizasyonu içerisinde kötüye kullanılabilen ve vergi incelemesi olmaksızın piyasaya 10 numara yağ sunulabilmesine imkan vermektedir. Bu sebeple 1 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği'nin 16.3.5.2. bölümünde yapılacak değişiklik ile bu sınırlı durumda dahi YMM raporuna istinaden teminatın çözülmesi uygulamasına son verilmesi gerekmektedir.

Böylece ÖTV iade sistemi ile genel kural haline gelmiş olan vergi inceleme raporu sonucuna göre işlemlerin tamamlanması sağlanmış olacaktır. Yapılacak vergi incelemeleri sayesinde de imalat ve vergi beyanlarında yapılması muhtemel usulsüzlüklerin önüne geçilmiş olacaktır.

3.3- ÖTV Kanunu'na Ekli (I) Sayılı Listenin (B) Cetvelinde Yer Alan Malların İthalatının Vergiye Tabi Tutulması

ÖTV Kanunu'nun "Verginin Konusu" başlıklı 1. maddesine göre, Kanuna ekli (I) sayılı listedeki malların ithalatı verginin konusuna girmemektedir. Bilindiği üzere (I) sayılı listenin (A) cetvelinde benzin, motorin, fuel-oil, doğalgaz ve LPG gibi akaryakıt veya ısınma amaçlı kullanılan yakıt ürünleri; (B) cetvelinde ise baz yağı (Light Neutral, Heavy Neutral, Spindle Oil vs.), solvent (White Sprit, Hekzan, Toluene vs.), madeni yağ, yağlama müstahzarı (Sentetik Madeni Yağ), tiner gibi akaryakıt harici petrol ürünleri yer almaktadır. Görüleceği üzere listenin (B) cetvelinde yer alan mallar, kimyasal özellikleri bakımından akaryakıt ikamesi olabilmeleri sebebiyle bu cetvele dahil edilmiş mallardır. Bu sebeple sadece (B) cetvelinde yer alan malların ithalatının yapılacak yasa değişikliği ile verginin konusuna dahil edilmesi düşünülebilir. Çünkü söz konusu malların yurt içindeki talebi 10 numara yağ kullanımını dışında çok fazla değildir. Ancak kötü niyetli mükellefler tarafından bu malların ithalatında vergi doğmaması sebebiyle yüksek miktarlarda ithalat gerçekleştirilmekte ve bir şekilde bunlar daha sonra üzerlerindeki vergi yükü arındırılarak piyasaya motorin ikamesi olarak sunulmaktadır.

Kanuna ekli (I) sayılı listenin sadece (B) cetvelinde yer alan malların ithalatının verginin konusuna sokulmasıyla birlikte bu durum kötü niyetli mükellefler üzerinde ciddi bir finansman yükü oluşturacağından 10 numara yağ imalatı amaçlı olarak yapılacak ithalatların önüne geçilmiş olacaktır. Diğer taraftan alınacak bu tedbirin iyi niyetli sanayici üzerinde de ek bir finansman yükü yaratacağı göz önünde bulundurulmalıdır. Ancak yukarıda sayılan ilk iki tedbirin uygulamaya alınması halinde söz konusu yeni yöntemin önlenmesi bakımından bu tedbire ihtiyaç kalmayacaktır. Fakat daha sonra 10

numara yağ konusunda yine yeni yöntemlerin geliştirilebileceği öngörülerek çalışmamızda bu tedbirden de bahsedilmiştir.

3.4- Yüksek Miktarda Baz Yağı İthalatı Gerçekleştiren Ancak Çok Az Ödenecek ÖTV Beyan Eden Riskli Mükelleflerin Tespit Edilmesi

Vergi idaresi tarafından yapılacak bir çalışma ile 25 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği'nin yayımlandığı 09.10.2012 tarihinden sonra (Özellikle 2013 ve 2014 yılları içerisinde) yüksek miktarlarda yurt dışından baz yağı ithalatı gerçekleştiren ancak ÖTV vergi beyanlarında çok az ödenecek ÖTV tutarı beyan eden ithalatçı-imalatçı mükelleflerin belirlenmesi ve bu mükelleflerin anılan dönemler için incelemeye sevk edilmesi gerekmektedir.

Bu şekilde belirlenen riskli mükellefler nezdinde yürütülecek incelemelerde, piyasaya 10 numara yağı süren ithalatçı-imalatçı mükellefin ÖTV beyanlarındaki indirilecek ÖTV tutarlarının araştırılması, bu malların aslında üretime hiç sokulmadığının hatta bu malların aslında hiç ticarete dahi konu edilmediğinin saptanması, bu işlemler için kurulan paravan şirketlerin belirlenmesi, bu paravan şirketler nezdinde de gereken incelemelerin yapılması veya yaptırılması gerekmektedir.

Tespit edilecek organizasyonlarda paravan firmaların sayısının daha da arttırılmış olabileceği ve bu firmaların tespiti güçleştirmek için birbirlerinden farklı illerde kurulmuş olabileceği gözden kaçırılmamalıdır.

3.5- Yüksek Tutarlarda ÖTV (1 Sayılı Liste) Vergi Türünde Vergi Borcu Olan Mükelleflerin Tespit Edilmesi

Vergi idaresi tarafından yüksek tutarlarda ÖTV (1 Sayılı Liste) vergi türünde adına vergi tahakkuk eden ancak bunları ödemeyen mükelleflerin tespit edilmesi ve bu mükellefler nezdinde ivedi olarak vergi daireleri tarafından yoklamaların yapılması sağlanmalıdır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 160. maddesi gereğince, herhangi bir faaliyette bulunmadığı tespit edilen veyahut adreslerinde bulunamayan bu şekildeki mükellefler için vergi dairelerince mükellefiyet kayıtlarının terkinin sağlanmalıdır.

Böylece organizasyon içerisindeki paravan şirketlerin mükellefiyetleri sona erdirilmiş olduğundan bunlar tarafından ana firmaya kesilen yüksek ÖTV tutarlı sahte katık faturalarının önüne geçilmiş olacaktır.

4- SONUÇ

Akaryakıt sektörü içerisinde kronikleşen bir sorun haline gelen "10 Numara Yağ" konusunda vergi idaresi tarafından çözüm adına mevzuatta yapılan her değişikliğe, kötü niyetli mükellefler tarafından yeni yöntemlerle cevap verilmektedir. Son olarak Maliye Bakanlığı'nın yayımlanmış olduğu 25 Seri No.lu Tebliğ sonrasında da bir süre için 10 numara yağ sorunu azalmış olsa da son zamanlarda geliştirilen yeni bir yöntem ile yine piyasaya kaçak olarak 10 numara yağ arzı sağlandığı gözlemlenmiştir.

Çalışmamızda ilk önce 10 numara yağ konusunda geliştirilen yeni yöntemin ayrıntılarına yer verilmiş olup daha sonra bu konuda vergi idaresi tarafından alınabilecek tedbirler belirtilmiştir. Bizim görüşümüze göre alınması gereken en önemli önleyici tedbir, 34 Seri No.lu ÖTV Genel Tebliği ile getirilen "Tam Tevkifat Sorumluluk" kapsamının ÖTV Kanunu'na ekli (I) sayılı listenin (B) cetvelinde

yer alan ve 2,2985 TL ÖTV tutarına sahip tüm malları kapsayacak şekilde genişletilmesidir. Böylece geliştirilen yeni yöntemde usulsüz olarak faydalanılan indirim müessesesinin önüne geçilebilecektir.

Ancak şu husus unutulmamalıdır ki; 10 numara yağ konusunda vergi idaresinin alacağı her türlü tedbire karşı kötü niyetli kimseler tarafından yeni yöntemler geliştirilmeye devam edecektir. Bu sebeple 10 numara yağ konusunun her zaman yakından takip edilmesi, yapılan yeni düzenlemelerin sektör üzerindeki etkilerinin gözlemlenmesi ve buna uygun yeni planlamaların yapılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 4760 Sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu
- 1 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Tebliği
- 25 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Tebliği
- 34 Seri No.lu Özel Tüketim Vergisi Tebliği
- 08.10.2012 tarih ve 2012/3792 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı
- 10 Numara Yağ Sorununa İlişkin Değerlendirmeler ve Çözüm Önerileri, PETDER, Ekim 2012