

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

AKARYAKIT VERGİ KAÇAKÇILIĞI

Yüksek Lisans Tezi

Büşra Nur BARUT

Ankara-2024

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

AKARYAKIT VERGİ KAÇAKÇILIĞI

Yüksek Lisans Tezi

Büşra Nur BARUT

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Cenker GÖKER

Ankara-2024

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
ANKARA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

Büşra Nur BARUT

AKARYAKIT VERGİ KAÇAKÇILIĞI

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Cenker GÖKER

Tez Jürisi Üyeleri

Adı ve Soyadı

İmzası

Prof. Dr. Cenker GÖKER

Prof. Dr. Nuri Semih ÖZ

Dr. Öğr. Üyesi Ertuğrul AKÇAOĞLU

Tez Savunması Tarihi:

22.05.2024

T.C.

ANKARA ÜNİVERSİTESİ

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü'ne,

Prof. Dr. Cenker GÖKER danışmanlığında hazırladığım “Akaryakıt Vergi Kaçakçılığı (Ankara, 2024)” adlı yüksek lisans tezindeki bütün bilgilerin akademik kurallara ve etik davranış ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu, başka kaynaklardan aldığım bilgileri metinde ve kaynakçada eksiksiz olarak gösterdiğimi, çalışma sürecinde bilimsel araştırma ve etik kurallarına uygun olarak davrandığımı ve aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul edeceğimi beyan ederim.

Tarih: 27.06.2024

Büşra Nur BARUT

TEŞEKKÜR

Tez çalıőmamın tamamlanması sürecinde bana rehberlik eden; çalıőmalarımın yönlendirilmesi ve sonuçlandırılmasında büyük emeği geçen tez danıőmanım Prof. Dr. Cenker GÖKER'e minnettarlığımı sunar ve teşekkür ederim. Ayrıca, destekleri ve değerli önerileriyle yanımda olan aileme teşekkür etmek isterim.

Tez çalıőmam boyunca, beni "TÜBİTAK-BİDEB 2210-Yurt İçi Yüksek Lisans Burs Programı" kapsamında destekleyen TÜBİTAK'a teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

TEŞEKKÜR.....	i
İÇİNDEKİLER.....	ii
KISALTMALAR.....	vi
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

AKARYAKIT KAVRAMI VE AKARYAKIT KAÇAKÇILIĞI

1.1.Akaryakıtın Tanımı	5
1.2.Akaryakıtın Türkiye Ekonomisindeki Önemi.....	6
1.3.Ulusal Marker Kavramı.....	8
1.4.Akaryakıtın Kullanım Alanları ve Hizmet Verdiği Yan Sektörler.....	14
1.5.Akaryakıt Kaçakçılığı Kavramı.....	16
1.6.Akaryakıt Kaçakçılığının Nedenleri.....	22
1.6.1.Ağır Vergi Yüğü.....	22
1.6.2.Vergi ve Fiyat Farklılığı.....	24
1.6.3.Sınır Güvenliğinin Sağlanamaması.....	26

1.6.4.Coğrafi Koşullar.....	28
1.6.5.Toplumsal Sebepler.....	29
1.6.6.Kayıt Dışı Ekonomi Sayesinde Yüksek Kazanç Elde Etme.....	30
1.7.Akaryakıt Kaçakçılığının Sonuçları.....	32
1.7.1.Ekonomik Sonuçları.....	32
1.7.2.İnsan Sağlığına Olan Sonuçları.....	36
1.7.3.Çevreye Olan Sonuçları.....	37
1.7.4.Tüketiciye Olan Sonuçları.....	38

İKİNCİ BÖLÜM

AKARYAKITA BAĞLI VERGİ KAÇAKÇILIĞI

VE ULUSAL DÜZENLEMELER

2.1.Akaryakıt Üzerinden Vergi Alınma Nedenleri.....	40
2.2.Akaryakıt Üzerinden Alınan Vergiler.....	42
2.2.1.Akaryakıt Üzerinden Alınan Katma Değer Vergisi.....	46
2.2.2.Akaryakıt Üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergisi.....	49
2.3.Akaryakıt Vergi Kaçakçılığına İlişkin Ulusal Düzenlemeler.....	53
2.3.1.Akaryakıt Kaçakçılığı ile Mücadele Eylem Planı.....	53

2.3.2.Vergi Usul Kanunu.....	63
2.3.2.1.Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Soruşturma Usulü.....	67
2.3.2.1.1. Genel Olarak Soruşturma Usulü.....	67
2.3.2.1.2.Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Soruşturma Usulü.....	68
2.3.2.2.Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Kaçakçılık Suçları İçin Dava Şartı Olan Mütalaa Müessesesinin Yargı Bağımsızlığı Yönünden Değerlendirilmesi.....	70
2.3.2.3.Vergi Suçlarındaki Soruşturma Usulüne 7318 sayılı Kanun ile Getirilen İstisnalar.....	74
2.3.2.4.7318 sayılı Kanun ile Getirilen Düzenlemelere Duyulan İhtiyacın Sebebi...76	
2.3.2.5.Söz Konusu Düzenlemeler Beklentileri Karşılatabilecek Mi?.....	78
2.3.2.6.Söz Konusu Düzenlemelerin İleride Doğurabileceği Sorunlar.....	79

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KARŞILAŞTIRMALI HUKUK BAKIMINDAN DEĞERLENDİRMELER VE OLMASI GEREKEN HUKUK BAKIMINDAN ÖNERİLER

3.1.Karşılaştırmalı Hukuk Bakımından Değerlendirmeler.....	90
3.2.Olması Gereken Hukuk Bakımından Akaryakıtta Bağlı Vergi Kaçakçılığının Önlenmesi Ve Vergi Gelirlerinin Korunması İçin Etkili Politika ve Düzenleme Önerileri.....	103

SONUÇ.....	117
KAYNAKÇA.....	119
ÖZET.....	130
ABSTRACT.....	131

KISALTMALAR

AB : Avrupa Birliği

ATV : Akaryakıt Tüketim Vergisi

BKK : Bakanlar Kurulu Kararı

Bkz : Bakınız

CMK : Ceza Muhakemesi Kanunu

E : Esas

EGM : Emniyet Genel Müdürlüğü

EPDK : Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu

GİB : Gelir İdaresi Başkanlığı

GSYH : Gayrisafi Yurt içi Hasıla

GTİP :Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonu

K: Karar

KDV : Katma Değer Vergisi

KMK : Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu

KOM : Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Daire Başkanlığı

LPG : Likit Petrol Gazı

lt. : Litre

m. : Madde

md. : Madde

OECD : The Organisation for Economic Co-operation and Development

OPEC : Organization of Petroleum Exporting Countries

ÖTV : Özel Tüketim Vergisi

PPK : Petrol Piyasası Kanunu

s. : Sayılı

T : Tarih

TÜBİTAK : Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumu

vb. : Ve benzeri

VDK : Vergi Denetim Kurulu

VUK : Vergi Usul Kanunu

GİRİŞ

İnsanlık tarihi boyunca toplumların enerji ihtiyacı vardır. Başlangıçta bu enerji ihtiyacı temel problemler olan ısınma ve korunma ihtiyaçlarını gidermek için kullanılırken insanlık tarihinin gelişimiyle hemen hemen beşeri her eylem ve yapıt belli bir enerji sarfiyatı ihtiyacı doğurmaktadır.

İlk insanlar enerji ihtiyaçlarını ehlileştirilmemiş ateşle giderirken zamanla ateşi ehlileştirmeyi öğrenmişler ve bu sayede temel sanayinin ilk örneklerini göstermeye başlamışlardır. Bununla birlikte insanlık tarihinde önemli bir yer tutan fosil yakıtların kullanımına başlanmıştır. Özellikle Britanya ve Kıta Avrupası'nda başlayan Sanayi Devrimi ile fosil yakıt tüketimi ciddi bir oranda artmış ve ülkelerin ekonomik gidişatlarını belirlemede fosil yakıtlara ulaşımı ve bunları işleme becerileri önem sarf etmeye başlamıştır. Sanayi Devrimi neticesinde kullanımları artan fosil yakıtların ulaşımında da aktif ve etkin bir şekilde kullanıldığını özellikle demir ve deniz yolundaki birçok aracın fosil yakıtlar sayesinde hareket kabiliyeti kazandığını söylememiz gerekir.

Teknolojik gelişmelerle birlikte kullanılan fosil yakıtlar da değişime uğramıştır. Sanayi Devriminin başlangıcında en çok kullanılan fosil yakıt linyit kömürü iken özellikle Sanayi Devrimi'nin sonlarına doğru petrolden üretilen enerji kaynaklarının kullanımı geleneksel fosil yakıtları geride bırakmıştır. 1859 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde Edwin Drake isimli petrol mühendisinin Titusville'de bir petrol kuyusunu açmasıyla beraber petrolün endüstriyel kullanımı da başlamıştır. Akaryakıtlar da petrolün işlenmesi ile elde edilen ve sanayi devriminden bu yana kullanım alanlarını genişleterek insanlığın yaşamında yerlerini kaybetmeyen enerji kaynaklarından biridir. O dönemde petrol genellikle aydınlatma amaçlı kullanılırken, zaman geçtikçe otomobil, uçak ve gemi gibi taşıtların için gerekli olan enerji kaynağı haline gelmiştir.

Günümüzde fosil yakıtların sınırlı bir kaynak olduğu, yanma sonucu ortaya çıkan sera gazları nedeniyle çevre kirliliğine yol açtığı bilinmektedir. Bu nedenle dünya genelinde yenilenebilir enerji kaynaklarına yönelme eğilimi artmış olsa da akaryakıt hala dünyada en çok kullanılan enerji kaynaklarından biri olmaya devam etmekte ve halen dünya ekonomisinde önemli bir yere sahiptir.

Akaryakıt vergi kaçakçılığı konulu bu tez çalışmasında giriş bölümünden sonra ilk bölümde, akaryakıt ve ulusal marker kavramlarının tanımları yapılmış, akaryakıtın kullanıldığı alanlar ve ülkemiz ekonomisine olan katkısı ve önemi incelenmiştir. Akaryakıt kaçakçılığı kavramı, akaryakıt kaçakçılığına yol açan sebepler ve akaryakıt kaçakçılığının ekonomiye, bireye, çevreye yönelik sonuçları ele alınmıştır.

İkinci bölüme geçildiğinde, vergi kavramı, ülkemizde akaryakıt üzerinden alınan KDV ve ÖTV, bu vergilere yönelik istisnalar ve akaryakıt üzerinden vergi alınma sebepleri incelenmiştir. Akaryakıt kaçakçılığı ile mücadeleye yönelik olarak 2021-2023 yılları arasını kapsayan Akaryakıt Kaçakçılığı ile Mücadele Eylem Planı incelenmiş, çalışmanın esas konusu olan vergi kaçakçılığı suçlarındaki soruşturma usulü ve dava şartı olan mütalaa şartı incelenmiş, mütalaa şartının yargı bağımsızlığı yönünden değerlendirmesi ve eleştiriler incelenmiş, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinin ç fıkrasına ilişkin yapılan düzenlemeler, söz konusu düzenlemelerde yer alan mütalaa şartına yönelik getirilen esneklikler ve eleştiriler, 7138 sayılı Kanun ile getirilen düzenlemeler, bu düzenlemelere duyulan ihtiyacın sebepleri, düzenlemelerin bireylere ilerde yaratabileceği hukuki problemler ve düzenlemelere yönelik eleştiriler ortaya konulmuştur.

Üçüncü bölümde, Avrupa ve OECD ülkelerinde akaryakıt üzerinden alınan vergiler, ülkemizde ve ele alınan diğer ülkelerdeki akaryakıt üzerinden alınan vergilerin

yüklemiş olduğu vergi yükünün mukayesesi yapılmaya çalışılmış ve olması gereken hukuk bakımından tez çalışmasına yönelik önerilerde bulunulmuştur.

Akaryakıt kaçakçılığı, ceza hukuku ve vergi hukuku açısından farklı boyutlara sahip karma yapıda bir suç türüdür. Ceza hukuku boyutunda kaçakçılık faaliyetleri suç olarak kabul edilir; ancak vergi hukuku boyutunda ise başta kaçak akaryakıt ticareti şeklinde olmak üzere vergi kayıplarına neden olur ve vergi mevzuatına aykırı hareket edilir. Akaryakıt kaçakçılığında, kaçak alınan akaryakıtın gizlenmesi ve yasal prosedürlere uygun bir akaryakıt istasyonu açılarak görünüşte yasal prosedürlere uygun şekilde çalışan bu akaryakıt istasyonlarının aslında arka planda yapılan akaryakıt satışlarına ilişkin satış verilerinin silinmesi yolları menfaat sağlamakta; bu şekilde vergi ziyayı ortaya çıkmakta olup bu fiillerle hem akaryakıt kaçakçılığı hem de vergi kaçakçılığı suçları aynı anda gerçekleştirilmiş olmaktadır¹. Her ne kadar farklı alanlar olsa da akaryakıt kaçakçılığı faaliyetlerinin vergi kaçakçılığına da sebep olması nedeniyle bu iki boyut birbiriyle kesişim sağlamaktadır. Bu tez ile akaryakıt kaçakçılığının yalnızca vergi hukuku boyutu ele alınacak ve vergi yasalarının bu suçla mücadeledeki rolü incelenecektir. 7318 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile yapılan düzenlemeyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine eklenen ç fıkrasına getirilen akaryakıt piyasasındaki kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığıyla mücadele edilmesi amaçlanan suçlar, hukuki boyutuyla tartışılacaktır. Tez sonucunda olması gereken hukuk bakımından öneriler ile vergi hukuku perspektifinden akaryakıtı bağlı vergi kaçakçılığının önlenmesi ve vergi gelirlerinin

¹ YORULDU, Mutlu, TURAN, Gökhan: "Akaryakıtı Bağlı Vergi Kaçakçılığı Suçunun Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Raporları Kapsamında İncelenmesi", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Sayı 17(1), 2024, s. 16

korunması için etkili politika ve düzenlemelerin belirlenmesine katkı sağlamayı amaçlamaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

AKARYAKIT KAVRAMI VE AKARYAKIT KAÇAKÇILIĞI

1.1. Akaryakıtın Tanımı

Türk Dil Kurumu tarafından akaryakıt; “benzin, gaz yağı, mazot vb. sıvı yakıt²” olarak tanımlanmıştır.

5607 sayılı “Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun³” 2. Maddesinin c fıkrasına göre akaryakıt: “Benzin, gaz yağı, jet yakıtı, motorin, fuel-oil, sıvılaştırılmış petrol gazları, doğal gaz gibi akaryakıt ürünleri ile akaryakıt yerine kullanılan petrol türevleri ve bunların karışımları ile akaryakıt yerine kullanılan diğer ürünleri ifade eder.” şeklinde tanımlanmıştır.

Petrolden elde edilen akaryakıt ürünleri, “5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nun⁴” 12. maddesinde; “Benzin türleri, nafta (hammadde, solvent nafta hariç), gazyağı, jet yakıtı, motorin türleri, fuel-oil türleri ile Kurum tarafından belirlenen diğer ürünleri” olarak tanımlanmaktadır.

Akaryakıt kavramı, petrolün rafine edilmesi sonucu elde edilen, araçların motorlarında yakılarak enerji sağlayan yakıt çeşitlerine verilen genel bir addır. Akaryakıt ürünleri, sıvı yakıtlar olarak tanımlanabilir. Bu ürünler, petrol veya petrol dışındaki maddelerden elde edilebilir. Taşıtlar için yakıt olarak kullanılan ve diğer bir deyişle sıvı

²<https://sozluk.gov.tr>, Erişim: 20 Kasım 2023

³ 5607 sayılı Kanun, 21.03.2017 tarih ve 26479 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁴ 5015 sayılı Kanun, 04.12.2003 tarih ve 25322 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

yakıt olarak da ifade edilen akaryakıt, mekanik enerji oluşturmak için kullanılabilen yanıcı bir maddedir; Benzin, dizel, motorin, mazot ve hidrojen gibi yaygın olarak kullanılan akaryakıt türlerinin birçoğu fosil yakıtlardan elde edilir⁵.

Gümrük Tarife İstatistik Pozisyonları cetveli 27 numaralı fasılda, “akaryakıt ürünleri olarak; nafta, kurşunsuz benzin 98 oktan, gazyağı, motorin, kalorifer yakıtı, fuel-oil (3,4,5,6 olmak üzere dört farklı çeşidi bulunmaktadır.), biyodizel yer almakta, akaryakıt/motorin türlerin harmanlanan ürün olarak da otobiyodizel bulunmaktadır, sıvılaştırılmış petrol gazı olan LPG ise "diğerleri" grubu içindedir; öte yandan cetvelde farklı bir kategoride olmak üzere, denizcilik ve havacılık yakıtları da yer almaktadır⁶”.

Akaryakıt, yukarıdaki tanımlar ele alındığında oldukça farklı ve geniş alanlarda kullanılan bir üründür; üretimden tüketime hemen hemen her sahada kullanıldığı göz önüne alındığında, ekonomik ve sosyal hayat için vazgeçilmez nitelikte olduğu aşikardır⁷.

1.2. Akaryakıtın Türkiye Ekonomisindeki Önemi

Akaryakıt şu an gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerde kullanımı en yüksek olan fosil yakıt kaynağıdır. Türkiye'de nüfusun ve sanayileşmenin artmaya başlamasıyla

⁵<https://hesapli.com/ arac-yakit-turleri-ve-avantajlari-nelerdir>, Erişim: 19 Kasım 2023

⁶ARSLAN, Cem Barlas: Akaryakıt Üzerindeki Vergi Yüğü, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s.6

⁷KARAUZ, Agâh Kürşat: Akaryakıt Bayilik Sözleşmesi, Doktora Tezi, Akdeniz Üniversitesi, Antalya, 2015, s.1

beraber doğal olarak enerji kullanımında da artış yaşanmaya başlamış ve bu durum ciddi boyutta enerji ihtiyacı ve talebini ortaya çıkarmıştır.

Akaryakıt büyük ölçüde ulaşım sektöründe kullanıldığı için ekonomik açıdan yalnızca bu sektörle ilişkilendirmek yanlış bir ekonomik değerlendirme olacaktır. Ulaşım sektörü aynı zamanda Türkiye ekonomisine katkı sağlayan her sektöre doğrudan veya dolaylı olarak bir şekilde etki etmektedir. Dolayısıyla akaryakıtta yapılan fiyat güncellemeleri etkisini sadece ulaşım sektöründe değil hemen hemen bütün üretim ve tüketim sektörlerinde göstermektedir.

Akaryakıt üzerindeki vergilerin payı, devletlerin tüm vergi gelirleri içerisinde azımsanamayacak ölçüde büyük bir yer tutmaktadır; bu tür vergiler kamu gelirlerine önemli katkıda bulunan önemli birer enstrüman olarak karşımıza çıkmaktadır⁸. Ülkemizde akaryakıt üzerinden alınan vergilerin payı göz ardı edilemeyecek kadar yüksektir. Akaryakıt ürünlerinden Katma Değer Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi alındığı, akaryakıt üzerinden alınan vergilerin oranı düşünüldüğü takdirde ülke için önemli bir gelir kaynağıdır.

Her ne kadar fosil yakıtların çevresel zararlarından kaçınmak ve doğal enerji türlerine yönelmek için küresel bir çalışma olsa dahi istatistikler bu çabaların akaryakıtın enerji kaynakları arasındaki egemenliğini yakın zamanda sona erdirmekten uzak olduğunu göstermektedir. Türkiye özelinde incelediğimizde ise örneğin akaryakıtın en büyük alternatifi olan elektrik enerjisi ile çalışan araçlar halen oldukça azınlıkta kalmaktadır. Dolayısıyla diğer enerji kaynakları ile kıyas yapıldığında Türkiye için halen

⁸ KANTARCI, Hasan Bülent: "Türkiye'de Akaryakıt Üzerinden Alınan Vergilerin OECD ve AB Ülkeleri ile Karşılaştırılması", Sosyoekonomi, Sayı 34, 2018, s.230

temel ihtiyaç olarak değerlendirebileceğimiz akaryakıt, yerini ve önemini korumakta olup bu konumunu sürdürmeye devam edeceği düşünölmektedir⁹.

1.3. Ulusal Marker Kavramı

Ulusal marker uygulaması, 17.03.2006 tarihinde Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu ile TÜBİTAK arasında yapılan iş birliği protokolü sonucunda TÜBİTAK Enstitülerinin tasarım, üretim ve yönetimini üstlendiği kendi imkan ve kabiliyetlerimizin kullanıldığı milli bir projedir¹⁰. Dünya genelinde boya ve marker uygulamalarının arkasında, akaryakıt kaçakçılığı ile mücadele etmek ile görevli birimlerin/kurumların etkili bir yöntem olarak değerlendirildiği ve kullandığı söylenebilir¹¹.

EPDK tarafından yapılan basın açıklamasında ulusal marker kavramı açıklanmış ve ulusal marker uygulamasının amacına yönelik olarak “Ülkemizde akaryakıt kaçakçılığının çok farklı boyutları vardır ve yalnızca ulusal marker uygulaması ile bu sorunun tamamen ortadan kalkacağını söylemek mümkün değildir. Ancak ulusal markeri önemli kılan husus, amaçlandığı gibi ve etkin bir denetim sistemi ile birlikte yürütöldüğü takdirde ölk genelinde piyasada dolaşan tüm akaryakıtın kaynağının anlaşılmasına imkan verecek olması. Bu durum sınırlarımızdan bir şekilde ölkeye sokulan kaçak

⁹BAYRAÇ, Hüseyin Naci: Uluslararası Petrol Piyasasının Ekonomik Analizi, Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Sayı 499, 2005, s. 20

¹⁰https://files.igmd.org.tr/doc/6042023-151739_2022-4138pdf.pdf, Erişim: 19 Kasım 2023

¹¹https://files.igmd.org.tr/doc/6042023-151739_2022-4138pdf.pdf, Erişim: 19 Kasım 2023

akaryakıtın ülke genelinde pazarlanabilmesine engel teşkil edeceği için akaryakıt kaçakçılığına da darbe vuracak¹²” şeklinde belirtilmiştir. Böylelikle, akaryakıtın, ülkeye yasadışı şekilde girip girmediğinin anlaşılabilmesi, kaçak ve standart dışı akaryakıtın piyasada kendine yer bulmasının ve tüketiciye satılmasının engellenebilmesi adına 01.01.2007 tarihinden itibaren ulusal marker uygulaması kullanılmaktadır.

“Yurt içi ve yurt dışı kaynaklardan temin olunan petrolün doğrudan veya işlenerek güvenli ve ekonomik olarak rekabet ortamı içerisinde kullanıcılara sunumuna ilişkin piyasa faaliyetlerinin şeffaf, eşitlikçi ve istikrarlı biçimde sürdürülmesi için yönlendirme, gözetim ve denetim faaliyetlerinin düzenlenmesini sağlamak üzere hazırlanan 5015 sayılı “Petrol Piyasası Kanunu (PPK)”, 20/12/2003 tarihli ve 25322 sayılı Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiş ve 18. maddesinde ulusal düzeyde bir marker uygulaması başlatılması yönünde bir hükme yer verilmiştir¹³”.

5010 sayılı “Petrol Piyasası Kanunu’nun” 18. maddesi: “Yurt içinde pazarlanacak akaryakıtta veya akaryakıtla harmanlanan ürünlere rafineri çıkışında veya serbest dolaşıma girişinde rafinericilerce ve dağıtıcılarca Kurumun belirleyeceği şart ve özellikte ulusal marker eklenir. Biyoyakıt ilk üretim merkezleri ile tasfiye edilecek akaryakıt için ulusal marker ekleme noktaları Kurum tarafından belirlenir. Ulusal marker ekleme

¹²https://www.emo.org.tr/genel/bizden_detay.php?kod=50803#:~:text=Ulusal%20marker%2C%20ülkemizde%20tüketilecek%20akaryakıt,teknoloji%20ürünü%20bir%20katkı%20maddesi, Erişim: 19 Kasım 2023

¹³GEDİK, Doğan: "Akaryakıt Kaçakçılığıyla Mücadelede Teknik ve İdari Yöntem Olarak Ulusal Marker", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı 43, Temmuz 2020, s.285

işlemleri Kurumca yetki verilen bağımsız gözetim firmalarının nezaretinde Kurumun belirleyeceği usul ve esaslara göre yapılır. Ulusal marker ekleme işlemlerinde meydana gelecek usulsüzlüklerden lisans sahibi ile bağımsız gözetim firmaları müştereken sorumludur. (Değişik ikinci fıkra: 28/3/2013-6455/43 md.) Ulusal marker eklemekle yükümlü lisans sahipleri, her yıl kasım ayı içinde takip eden yıla ait pazarlama projeksiyonlarını Kuruma bildirir ve bu projeksiyona göre Kurumca temin edilecek ulusal marker, Kurumca belirlenecek usul ve esaslara göre akaryakıtta eklenmek üzere ilgili lisans sahiplerine teslim edilir. Kurum, ulusal marker ve idarî ve teknolojik yöntemler ile bir denetim sistemini kurar. Valilikler, görevli elemanların başvurusu halinde denetim amaçlı alınacak numunelerin kullanıcı ve bayilerden alınmasını ve emniyetini sağlamakla yükümlüdür. (Değişik dördüncü fıkra: 28/3/2013-6455/43 md.)” şeklindedir.

“Petrol Piyasasında Ulusal Marker Uygulamasına İlişkin Yönetmelik ¹⁴” 3. maddesinin 1. fıkrasının g bendi uyarınca, ulusal marker; “akaryakıtta; rafineri çıkışında, gümrük girişinde, sanayide yan ürün olarak veya diğer şekillerde üretilen veya tasfiye edilmiş kaçak petrolden teknik düzenlemelere uygun olan akaryakıtta ticari faaliyete konu edilmeden önce eklenecek ve akaryakıtın özelliklerini bozmayacak niteliği haiz kimyasal ürün” olarak ifade edilmektedir.

“Petrol Piyasasında Ulusal Marker Uygulamasına İlişkin Yönetmelik” 5. maddesi uyarınca “ulusal markerin ekleneceği akaryakıt türleri; benzin türleri, nafta (hammadde, solvent nafta hariç), gazyağı, motorin türleri ve biodizeldir”.

¹⁴ 5015 sayılı PPK'nın Ulusal Marker başlıklı 18. maddesine dayanak olarak hazırlanan bu yönetmelik, 12.04.2006 tarih ve 26137 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

“Petrol Piyasasında Ulusal Marker Uygulamasına İlişkin Yönetmelik” 6. maddesinin 1. Fıkrası uyarınca “ulusal marker, yurt içinde pazarlanacak akaryakıtta, rafineri çıkışında, gümrük girişinde, sanayide yan ürün olarak veya diğer şekillerde üretilen veya tasfiye edilmiş kaçak akaryakıttan teknik düzenlemelere uygun olan akaryakıtta veya benzin türlerine harmanlanacak etanole ticari faaliyete konu edilmeden önce, ilgili lisans sahibi tüzel kişiler tarafından Kurumca belirlenecek şart ve özellikte ve bağımsız gözetim firması nezaretinde eklenir”.

“Bir denetim mekanizması olarak başlatılan ulusal marker uygulaması sonucu ülke içerisinde yasal olarak serbest dolaşıma giren akaryakıt ile yasal olmayan akaryakıt ayrıştırılarak, ürün ikmal zincirin her aşamasında ürün kalite denetimi yapılabilmekte ve kaçak akaryakıtın yurt içinde piyasaya arzı ve standart dışı akaryakıtın diğer akaryakıt ile karıştırılarak piyasaya sunulması engellenmekte ve böylece piyasaya sunulan akaryakıtın standartlara uygun olması sağlanmaktadır¹⁵”.

Uygulama uyarınca; benzin, motorin ve biyodizel türlerine; rafineri çıkışlarında, gümrük girişinde veya ilk defa ticari faaliyete konu edileceği diğer tesislerde olmak üzere rafinerici, dağıtıcı ve ihrakiye teslim lisansı sahipleri tarafından EPDK tarafından belirlenen 8 ppm (0.008 Litre Marker/1000 Litre) oranında ulusal marker eklenmektedir¹⁶.

¹⁵ARSLAN, Cem Barlas: Akaryakıt Üzerindeki Vergi Yüğü, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s.43

¹⁶ARSLAN, Cem Barlas: Akaryakıt Üzerindeki Vergi Yüğü, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s. 42

5607 sayılı “Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nun” 3. Maddesinin 10.fikrası: “Kaçakçılık suçunun konusunu oluşturan eşyanın akaryakıt ile tütün, tütün mamulleri, makaron, yaprak sigara kâğıdı, etil alkol, metanol ve alkollü içkiler olması halinde, yukarıdaki fıkralara göre verilecek cezalar yarısından iki katına kadar artırılır, ancak bu fıkranın uygulanması suretiyle verilecek ceza üç yıldan az olamaz” olarak düzenlenmiştir. Genel olarak bu hüküm yer almasına rağmen kaçakçılığın yapılaş şekline göre kanun suç unsurlarının yaptırımlarını ayırmıştır; birinci ayırım ulusal marker uygulamasına uygun olmayan akaryakıtı ticari amaçla üretme, bulundurma, nakletme, satışa arz etme, satma, satın alma suçu olarak ayrılmıştır¹⁷.

5607 sayılı “Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu’nun” 3. maddesinin 11. fıkrası ise“(Değişik: 18/6/2014-6545/89 md.) Ulusal marker uygulamasına tabi olup da, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun belirlediği seviyenin altında ulusal marker içeren veya hiç içermeyen akaryakıtı; a) Ticari amaçla üreten, bulunduran veya nakleden, b) Satışa arz eden veya satan, c) Bu özelliğini bilerek ve ticari amaçla satın alan, kişi iki yıldan beş yıla kadar hapis ve yirmi bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Ancak, marker içermeyen veya seviyesi geçersiz olan akaryakıtın kaçak olarak yurda sokulduğunun anlaşılması hâlinde, onuncu fıkra hükmüne istinaden cezaya hükmolunur.” şeklinde düzenlenmiştir.

“Ticari olarak satılacak olan benzin, biyodizel ve motorin türlerinin, yüksek teknoloji ürünü, çıplak gözle tespit edilemeyen, yakıtın niteliğini bozmayacak, formülü gizli tutulan ve yakıtın niteliğini zarar vermeyecek şekilde bir renklendirici enjekte

¹⁷TURĞUT, Muhammed: ‘‘5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Kapsamında Gümrük Kaçakçılığı Türleri’’, Gümrük Ticaret Dergisi, Sayı 30, Aralık 2022, s.29

edilmesi işleminin¹⁸ ulusal marker uygulaması olarak adlandırılmaktadır. Bu uygulama ile hedeflenen husus piyasada satış halinde bulunan akaryakıtların piyasaya yasadışı yollardan girip girmediğini tespitini sağlamak ve akaryakıtın yasadışı satılmasının önlenmesidir¹⁹. Böylelikle benzin, motorin, biyodizel, yakıt nafta ve gazyağı ürünlerine uygulanan ulusal marker ile devletimizin akaryakıt ürünlerinden sağladığı verginin kaybının engellenmesi amaçlanmış ve bunun yanında akaryakıt ürünleri satın alan tüketicinin de teknik kriterlere aykırı olan akaryakıtı kullanmasının önüne geçilmeye çalışılmış olup ulusal markerin uygulanması sonucunda akaryakıt ürününün yasal yollar ile ülkemize giriş yapmış bir ürün olduğu tespit edilmiş olacak ve piyasada satışa sunulan akaryakıt ürünlerinin standarda uygun bir ürün olması sağlanabilecektir²⁰.

Ulusal marker uygulamasının özellikle akaryakıt kaçakçılığının tespit edilmesine olanak sağlayan bir çalışma olduğu değerlendirildiğinde, piyasaya düzen getirilmesinde ve standartlara aykırı akaryakıtın ortaya çıkmasında elzem katkıları olduğu

¹⁸TURĞUT, Muhammed: ‘‘5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Kapsamında Gümrük Kaçakçılığı Türleri’’, Gümrük Ticaret Dergisi, Sayı 30, Aralık 2022, s.30

¹⁹TURĞUT, Muhammed: ‘‘5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Kapsamında Gümrük Kaçakçılığı Türleri’’, Gümrük Ticaret Dergisi, Sayı 30, Aralık 2022, s.30

²⁰GEDİK, Doğan: "Akaryakıt Kaçakçılığıyla Mücadelede Teknik ve İdari Yöntem Olarak Ulusal Marker", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı 43, Temmuz 2020, s.291

görülmektedir²¹. Ulusal marker, ülkemiz için oldukça önemli bir denetim aracı olarak görev görmektedir²².

1.4. Akaryakıtın Kullanım Alanları ve Hizmet Verdiği Sektörler

Akaryakıt ürünleri, oldukça yaygın bir faaliyet alanına sahiptir. Başta üretim faaliyetleri olmakla birlikte tüm ekonomik faaliyetler açısından en önemli maliyet kalemini oluşturmaktadır²³.

Akaryakıt, üretim sürecinin başlangıcından itibaren, mal ve hizmetlerin piyasaya sunulmasına ve tüketimine kadar günlük hayatımızın hemen hemen tüm aşamalarında kullanılmaktadır²⁴. Akaryakıt ürünleri, sanayide, fabrikalarda ve endüstriyel tesislerde enerji üretimi sağlamak için yaygın kullanım alanına sahip olmakla birlikte, benzin ve

²¹GEDİK, Doğan: "Akaryakıt Kaçakçılığıyla Mücadelede Teknik ve İdari Yöntem Olarak Ulusal Marker", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı 43, Temmuz 2020, s.291

²²GEDİK, Doğan: "Akaryakıt Kaçakçılığıyla Mücadelede Teknik ve İdari Yöntem Olarak Ulusal Marker", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı 43, Temmuz 2020, s.291

²³TURĞUT, Muhammed: "5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Kapsamında Gümrük Kaçakçılığı Türleri", Gümrük Ticaret Dergisi, Sayı 30, Aralık 2022, s.29

²⁴https://www.cerkezkoytso.org.tr/uploads/docs/cerkezkoy_tso_akaryakit_sektor_raporu.pdf, Erişim: 19 Kasım 2023

motorin türleri ile LPG otopaz vb. ulaştırma sektörü açısından tüm ulaşım araçlarında yakıt olarak kullanılması sebebiyle ulaşımın temel enerji kaynağını oluřturmaktadır²⁵.

Akaryakıt dağıtım sektörünün; inşaat, üretim, enerji, mühendislik, emlak, taşımacılık/lojistik ve tarım da dahil olmak üzere yaklaşık olarak 30'un üzerinde ana sektörü doğrudan şekilde etkilediği görölmektedir²⁶.

Akaryakıt, birçok sektör ve kullanım alanında yerini başka enerji kaynaklarına bıraksa da, yerine alternatif enerji kaynakları aranmakta olsa da ulaştırma sektöründeki önemini halen korumaktadır.

Petrol ürünleri içerisinde tüketim ağırlığının büyük çoğunluğu akaryakıt ürünlerinin üzerinde olup, Türkiye'de de dünyada olduğu gibi petrol tüketiminin büyük

²⁵https://www.cerkezkoytso.org.tr/uploads/docs/cerkezkoy_tso_akaryakit_sektor_raporu.pdf, Erişim: 19 Kasım 2023

²⁶PETDER; Sektör alışmaları 2017/3. eyrek, s. 4

<https://www.pwc.com.tr/tr/sectorler/enerji/akaryakit-dagitim-sektorunun-gundemi/akaryakit-dagitim-sektorunde-turkiye-ekonomisindeki-yeri-ve-onemi.pdf>,

Erişim: 19 Kasım 2023

kısmı ulaştırma sektöründe gerekleřmektedir²⁷. OPEC'in 2035 yılı tahminlerine göre petrol tkretiminin %60'ı ulaştırma sektöründe gerekleřecektir²⁸.

1.5. Akaryakıt Kaçakçılığı Kavramı

Akaryakıt kaçakçılığı; “gümrük ve kaçakçılık mevzuatına göre, her türlü petrol ve petrol türevlerinin ithalat, ihracat ve transit işlemlerinde vergi ödememek veya noksan vergi ödemek ya da konulan yasaklılık, kısıtlılık, izin, lisans vb. düzenlemelere aykırı olarak işlem yapmak²⁹” şeklinde tanımlanmaktadır.

Öğretideki tanımlamaların ve mevzuatların derlenmesi ile yapılan en geniş kapsamları tanım ise akaryakıt kaçakçılığını; “gümrük, kaçakçılık ve akaryakıt piyasası mevzuatına göre benzin, gaz yağı, jet yakıtı, motorin, fuel-oil, sıvılaştırılmış petrol gazları, doğal gaz gibi akaryakıt ürünleri ile akaryakıt yerine kullanılan petrol türevleri ve bunların karışımları ile akaryakıt yerine kullanılan diğer ürünlerin üretimi, satımı, satışa arz edilmesi, satın alınması, bulundurulması, taşınması, saklanması, ithalatı,

²⁷ ARSLAN, Cem Barlas: Akaryakıt zerindeki Vergi Yükü, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s. 18-19

²⁸ ARSLAN, Cem Barlas: Akaryakıt zerindeki Vergi Yükü, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s. 18

²⁹ <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss1230m.htm>, Erişim: 19 Kasım 2023

ihracatı ve transiti işlemlerinde konulan yasaklılık, kısıtlılık, izin, lisans vb düzenlemelere aykırı olarak işlem yapılması³⁰” olarak tanımlamaktadır.

5015 sayılı “Petrol Piyasası Kanunu'nun” 2. Maddesinin 21. fıkrasında kaçak akaryakıt: “Kaçak akaryakıt: 21/3/2007 tarihli ve 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu hükümleri uyarınca kaçak olarak kabul edilen akaryakıtı ifade eder.” şeklinde tanımlanmışsa da 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununda yalnızca akaryakıt kavramı tanımlanmış olup kaçak akaryakıtla ilişkin bir tanım bulunmamaktadır.

Emniyet Genel Müdürlüğü Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Başkanlığı tarafından kaçak akaryakıt: “ulusal marker uygulamasına tabi olup da Enerji Piyasası Düzenleme Kurumunun belirlediği seviyenin altında ulusal marker içeren veya hiç içermeyen akaryakıt³¹” olarak tanımlanmaktadır.

Akaryakıt kaçakçılığı tanımlamalarının dışında “kaçak olarak ülkeye sokulan akaryakıt ve kayıt dışı akaryakıtı birbirinden ayırmak gerekir; sınır ticaretine ilişkin muhtelif BKK'ları ile getirilen kimi yöresel ve bölgesel muafiyet uygulamaları sonucu vergi alınmaksızın ya da noksan vergi alınarak yurda sokulan akaryakıtı kaçak olarak tanımlamak yasal tanımı zorlamak anlamına gelmektedir. Belirtilen idari düzenlemelerle hukuki zemin ile iliştilenlikle birlikte önemli ölçüde vergi kaybını da beraberinde

³⁰GEDİK, Doğan: 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'na Göre Akaryakıt Kaçakçılığı Suçları, Yaptırım Rejimi ve Uygulamadaki Sorunları, Doktora Tezi, Yeditepe Üniversitesi, 2018, s. 36

³¹<https://www.egm.gov.tr/kom/kacakcilik-turleri-nelerdir#:~:text=Akaryakıt%20Kaçakçılığı%3B,akaryakıt%20kaçak%20akaryakıt%20olarak%20tanımlanmaktadır>, Erişim: 19 Kasım 2023

getiren bu idari tasarrufların yasal olduğu ama aynı zamanda üzerinden vergi alınmadığı ve faturasız bir biçimde yani kayıt dışı olarak piyasaya sürüldüğü bilinen bir gerçektir³². Bu durumda kaçak akaryakıttan değil ülkeye kayıt dışı olarak sokulan akaryakıttan bahsedilmesi gerekmektedir.

Ülkemizde akaryakıt kaçakçılığının yapılma yöntemleri genel olarak şu şekilde örneklendirilebilir; “deniz yoluyla, ihraç amaçlı petrolün iç piyasaya sürülmesi, sınır ticaretinin suiistimali, redüktör ve dişli yağı ile solventlerin akaryakıtta katılması yöntemleriyle gerçekleşmektedir³³”.

"Akaryakıt kaçakçılığında öne çıkan suç eğilimleri ve vergi kaçakçılığı incelendiğinde;

1. Yağ atıkları, bitkisel yağ vb. malzemelerin süzülmesi ve birtakım farklı kimyasal malzemeler ile karıştırılması sonucunda kalınlığının inceltilmesi ve oranlar dahilinde içerisine motorin karıştırılması suretiyle kaçak yollarla piyasaya sürüldüğü³⁴, (KOM. Rapor, 2017: 28),

³²https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss978m.htm#_Toc108326273,

Erişim: 19 Kasım 2023

³³<https://www.kanunum.com/files/ss1230m.htm>, Erişim: 19 Kasım 2023

³⁴<https://www.egm.gov.tr/kurumlar/egm.gov.tr/IcSite/kom/YAYINLARIMIZ/T%C3%9CRK%C3%87E/2017%20RAPORU%20T%C3%9CRK%C3%87E.pdf>, Erişim: 10

Mayıs 2024

2. Şanlıurfa, Diyarbakır, Batman, Adana, Osmaniye, Mardin vb. illerin yer altından geçen petrol borularının delinmesi suretiyle öncelikle depolandığı ve ardından piyasaya sürüldüğü³⁵, (KOM. Rapor, 2017: 29),

3. Tersanelerde gemi sökümü esnasında gemilerin içerisinde kalan akaryakıtların depolanarak piyasaya sürüldüğü³⁶, (KOM. Rapor, 2017: 29),

4. Farklı ülkelerden temin edilen motorinin asfalt üretim sektöründe kullanılması sonucunda, asfalt ihraç etmiş şeklinde gösterilerek fatura kesilmeksizin ülke içerisine sürüldüğü ve hayali ihracat olarak Özel Tüketim Vergisi ve Katma Değer Vergisi iadesi alındığı, ayrıca piyasaya sürülen motorinin kayıt dışı olarak istasyonlarda satılarak vergi kaçakçılığı yapıldığı³⁷, (KOM. Rapor, 2017: 28),

³⁵<https://www.egm.gov.tr/kurumlar/egm.gov.tr/IcSite/kom/YAYINLARIMIZ/T%C3%9CRK%C3%87E/2017%20RAPORU%20T%C3%9CRK%C3%87E.pdf>, Erişim: 10 Mayıs 2024

³⁶<https://www.egm.gov.tr/kurumlar/egm.gov.tr/IcSite/kom/YAYINLARIMIZ/T%C3%9CRK%C3%87E/2017%20RAPORU%20T%C3%9CRK%C3%87E.pdf>, Erişim: 10 Mayıs 2024

³⁷<https://www.egm.gov.tr/kurumlar/egm.gov.tr/IcSite/kom/YAYINLARIMIZ/T%C3%9CRK%C3%87E/2017%20RAPORU%20T%C3%9CRK%C3%87E.pdf>, Erişim: 10 Mayıs 2024

5. Türkiye’de yakıt türü olarak Özel Tüketim Vergisi alınmayan ve hava araçlarında kullanılan Jet A1’in sanayide kullanılan birtakım yağlar ile karıştırılarak kaçak akaryakıt olarak kullanılmak üzere istasyonlardan piyasaya sürüldüğü³⁸, (KOM. Rapor, 2019: 48),

6. Özel Tüketim Vergisi alınmayan diğer bir yakıt türü olan deniz taşıtları motorininin tır parklarında depolanma vasıtasıyla direk kara araçlarında kullanılması amacıyla piyasaya sürüldüğü³⁹, (KOM. Rapor, 2019: 48),

7. Karışımli akaryakıtın, nakliye araçlarıyla kullanılmak amacıyla ülke içerisinde piyasaya sürüldüğü, kimi zaman yetkili firmalarda kullanıldığı⁴⁰, (KOM. Rapor, 2021: 51),

8. Sınır illerimizde olan yolcu muafiyeti sebebiyle veya sınır ihlali vasıtasıyla Türkiye’ye sokulan kaçak akaryakıtların resmi olmayan yerlerde depolanarak toplu olarak satıldığı⁴¹, (KOM. Rapor, 2021: 51),

³⁸<https://www.egm.gov.tr/kurumlar/egm.gov.tr/IcSite/kom/YAYINLARIMIZ/T%C3%9CRK%C3%87E/2019-RAPORU-TR.pdf>, Erişim: 10 Mayıs 2024

³⁹<https://www.egm.gov.tr/kurumlar/egm.gov.tr/IcSite/kom/YAYINLARIMIZ/T%C3%9CRK%C3%87E/2019-RAPORU-TR.pdf>, Erişim: 10 Mayıs 2024

⁴⁰<https://www.egm.gov.tr/kurumlar/egm.gov.tr/IcSite/kom/YAYINLARIMIZ/T%C3%9CRK%C3%87E/2021-KOM-Raporu-Turkce.pdf>, Erişim: 10 Mayıs 2024

⁴¹<https://www.egm.gov.tr/kurumlar/egm.gov.tr/IcSite/kom/YAYINLARIMIZ/T%C3%9CRK%C3%87E/2021-KOM-Raporu-Turkce.pdf>, Erişim: 10 Mayıs 2024

9. Rafineri, dağıtıcılar arası ticaret veya ithalat yoluyla temin edilebilen akaryakıtın çeşitli yöntemler ile kayıt dışı hale getirilmesi ve ardından otomasyon firmalarında görevli bazı personeller aracılığıyla hazırlanan yasa dışı programlar ile akaryakıt bayilerinde kurulu bulunan otomasyon ve yazar kasa sistemlerine uzaktan dijital yöntemlerle müdahale edilerek akaryakıt satış verilerinin silinmesinin sağlandığı, usulsüz müdahaleler sonucunda akaryakıtın kayıt dışı şekilde piyasaya sürüldüğü⁴², (KOM. Rapor, 2021: 51),

10. İthalat yoluyla temin edilen veya dağıtıcılar arası ticareti yapılan akaryakıtın birtakım yöntemler vasıtasıyla önce kayıtsız hale getirilip sonrasında otomasyon şirketlerinde çalışanların yasa dışı bazı yazılım ve programlar aracılığıyla yazar kasa sistemlerine uzaktan erişim sağlayarak ve müdahale ederek, satış verilerinin silinmesini sağladıkları ve akaryakıtın yasa dışı olarak kayıtsız bir şekilde piyasaya sürüldüğü⁴³ anlaşılmıştır (KOM. Rapor, 2021: 51).⁴⁴"

⁴²<https://www.egm.gov.tr/kurumlar/egm.gov.tr/IcSite/kom/YAYINLARIMIZ/T%C3%9CRK%C3%87E/2021-KOM-Raporu-Turkce.pdf>, Erişim: 10 Mayıs 2024

⁴³<https://www.egm.gov.tr/kurumlar/egm.gov.tr/IcSite/kom/YAYINLARIMIZ/T%C3%9CRK%C3%87E/2021-KOM-Raporu-Turkce.pdf>, Erişim: 10 Mayıs 2024

⁴⁴YORULDU, Mutlu, TURAN, Gökhan: "Akaryakıtı Bağlı Vergi Kaçakçılığı Suçunun Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Raporları Kapsamında İncelenmesi", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Sayı 17(1), 2024, s. 29

1.6. Akaryakıt Kaçakçılığının Nedenleri

1.6.1. Ağır Vergi Yüğü

Vergi, bir ülkenin kamu harcamalarını finanse etmek, kamu hizmetlerini sağlamak, ekonomik istikrarı sağlamak ve sosyal adaleti desteklemek için kullanabileceği en önemli araçlardan birisidir. Vergi yükü, "ödenen vergi ile gelir arasındaki oran olup toplam vergi yükü ise bir ülkedeki toplam vergi gelirlerinin milli gelire oranı⁴⁵" olarak ifade edilmektedir.

Ülkeler, vergi gelirlerini toplayarak kamu hizmetlerini finanse eder ve ekonomik kalkınmayı destekler. Dolayısıyla vergi gelirleri ülkeler için hayati önem teşkil etmektedir. Akaryakıt kaçakçılığı, "devletin akaryakıt ürünlerinden aldığı verginin kaybı nedeniyle⁴⁶", devletin en büyük gelirlerinden olan vergi gelirlerinin ciddi oranda olmasına ve dolayısıyla ülke ekonomisine ve kamu finansmanına büyük ölçüde zarara uğratmaktadır.

Akaryakıt, dünya ekonomisinde önemli bir yere sahip olup günlük yaşamın ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Otomobiller, kamyonlar, uçaklar, gemiler vb. ve birçok endüstriyel uygulama için kullanılan akaryakıt yalnızca ülkemizde değil dünya genelinde de büyük bir rağbet görmektedir. Bu denli hayatımızın ayrılmaz parçası olan akaryakıt üzerinde yer alan ağır vergi yükü ise hem tüketiciler hem de işletmeler için de önemli bir gider kalemidir.

⁴⁵ARSLAN, Cem Barlas: Türkiye'de Akaryakıt Üzerindeki Vergiler ve Analizi, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara, 2013, s. 131

⁴⁶<https://www.kanunum.com/files/ss1230m.htm>, Erişim: 19 Kasım 2023

Akaryakıt üzerinden alınan vergiler; "enflasyondan akaryakıt kaçakçılığına, vergi kaybından kayıt dışı ekonomiye ve de olumsuz çevresel dışsallıklara kadar pek çok etki ortaya çıkarmakta"⁴⁷ olup bunun sonucu karşımıza hem dünyada hem de Türkiye'de giderek artan ekonomik kayıp olarak çıkmaktadır. Türkiye'de hem özel tüketim vergisi hem de katma değer vergisi alınan akaryakıt üzerindeki vergi yükü oldukça ağır düzeydedir. Akaryakıt üzerinden alınan vergilerin oldukça yüksek olması, yüksek vergiden kaçınmak isteyen üreticilerin ve tüketicilerin "ikincil piyasa oluşturmaya ve kaçak akaryakıt ithali ve üretimine yönelmesine"⁴⁸ sebep olmaktadır. Bu vergilerin yüksek düzeyde olması da akaryakıt fiyatlarının sıklıkla yükselmesine sebep olmakta ve hem tüketicilere hem de işletmelere büyük bir maliyet getirmektedir, Artan fiyatlara karşılık ekonomik gücü az olan tüketiciler vazgeçilemez hale gelen bu ihtiyacı karşılamak adına daha ucuz fiyatlı akaryakıtı yönelmekte ve çareyi kaçak akaryakıt ürünlerini tercih ederek bulmaktadır⁴⁹.

⁴⁷ARSLAN, Cem Barlas: Türkiye'de Akaryakıt Üzerindeki Vergiler ve Analizi, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara, 2013, s. 131

⁴⁸KANTARCI, Hasan Bülent: "Türkiye'de Akaryakıt Üzerinden Alınan Vergilerin OECD ve AB Ülkeleri ile Karşılaştırılması", Sosyoekonomi, Sayı 34, 2018, s.244

⁴⁹AVCI, Metin: Türk Ceza Hukukunda Akaryakıt Kaçakçılığı Suçu, Yüksek Lisans Tezi, Çankaya Üniversitesi, 2022, s. 15

1.6.2. Vergi ve Fiyat Farklılığı

Vergi sistemlerinde farklılıkların bulunması, fiyat farklılıklarını meydana getiren temel unsurlardan birisidir ve bu durum "serbest ticaretin entegre bir ekonomide işlemlerini⁵⁰" negatif doğrultuda etkilemektedir.

Farklı ülke piyasalarında satılan akaryakıtlar arasında fiyat farklılığı bulunması akaryakıt kaçakçılığını teşvik eden nedenlerden en önemlilerinden biridir. Böylece "iki ülke arasında fiyat farklılığı söz konusu durumda ise ucuz olan ülkeden temin edilip, sonrasında pahalı olan yerde satılması sayesinde oldukça ciddi bir kar elde edilmektedir⁵¹."

Akaryakıttaki fiyat ikilikleri; farklı ülkeler, bölgeler veya yerel pazarlar arasındaki fiyat farklılıklarını ifade etmektedir. Bu farklılıklar birçok faktöre bağlı olarak ortaya çıkabilir. Buna sebep olabilecek bazı faktörler;

1. Vergi politikaları: Vergi politikaları, akaryakıt fiyatlarının belirlenmesinde en önemli etkenlerden biridir. Her ülkenin akaryakıtı uygulanan vergi oranları ve vergi yapıları birbirinden farklıdır ve bu durum fiyatları etkilemektedir. Yüksek vergi oranına sahip bir ülkede akaryakıt fiyatlarının yüksek olması beklenirken düşük vergi oranlarına sahip bir ülkede ise fiyatlar yüksek vergi oranlarına sahip bir ülkeye kıyasen daha düşük olacaktır.

⁵⁰KIRICI, Mehmet Meriç: Türkiye'de Deniz Yolu ile Yapılan Akaryakıt Kaçakçılığı, Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Trabzon, 2019, s. 9

⁵¹KIRICI, Mehmet Meriç: Türkiye'de Deniz Yolu ile Yapılan Akaryakıt Kaçakçılığı, Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Trabzon, 2019, s. 9

2. Enerji Kaynakları: Akaryakıt fiyatları, enerji kaynaklarına olan erişim ve arz-talep dengesiyle de ilişkilidir. Ürünün arzı, fiyatlandırma üzerinde doğrudan bir etkiye sahiptir.
3. Üretim ve Dağıtım Maliyetleri: Akaryakıt fiyatları, üretim ve dağıtım maliyetlerine bağlı olarak değişebilir. Hammaddenin çıkarılması, rafine edilmesi, depolanması, taşınması ve dağıtımını gibi süreçler maliyetlere yol açmaktadır. Bu maliyetler de fiyatların bölgesel ve yerel düzeylerde farklılık göstermesine yol açacaktır.
4. Para Birimi Değişimleri: Akaryakıt fiyatlarını etkileyen bir önemli faktör de para biriminin değişimleridir. Özellikle petrol, dolar üzerinden işlem görmekte olduğundan dolar üzerinde yaşanan değişiklikler fiyatları etkileyecektir. Örneğin bir ülkenin yerel para biriminin değer kaybetmesi, akaryakıt fiyatlarının artmasına yol açacaktır.
5. Rekabet ve Pazarlık Gücü: Akaryakıt fiyatları, rekabet ve pazarlık gücüyle de ilişkilidir. Rekabetin yoğun olduğu pazarlarda fiyatların da düşük olması beklenir. Ayrıca büyük akaryakıt tedarikçileri veya perakende satıcıları, pazarlık güçlerini kullanarak daha düşük fiyat ile tüketici karşısına çıkabilecektir.

Yine üretim, talep, jeopolitik faktörler ve siyasi olaylar da fiyatlandırma üzerinde etkili olacaktır. Bu faktörlerden her biri, farklı ülkeler veya bölgeler arasında akaryakıt fiyatlarının farklılık göstermesine yol açacaktır. Bu farklılıklar özellikle sınır bölgelerinde yaşayan insanlar için önemlidir. Çünkü ucuz akaryakıt erişimi olabilecek insanlar için bu durum cazip olabilir. Bu durum vergi kaçakçılığına, yasadışı ithalata veya kayıt dışı akaryakıt ticaretine yol açabilir. Bu da ülkeler için vergi kaybını ve haksız rekabet gibi başlıca sorunları beraberinde getirecektir.

Akaryakıt kaçakçılığı diğer kaçakçılık faaliyetlerine kıyasla Türkiye için önemli bir yer tutmakta olup Türkiye'nin ucuz akaryakıt satışı yapılan üretici ülkelere komşu olması ve komşu ülkeler ile arasındaki fiyat farkı gibi bölgesel konumu nedeniyle akaryakıt kaçakçılığına maruz kalmaktadır⁵².

Türkiye’de akaryakıt kaçakçılığının bu kadar yaygın olmasının bir diğer önemli sebebi, "üretim veya ithalat aşamasında tüm vergilerin fiyatın üzerine eklenmesi ile oluşan, dış piyasa fiyatı ile iç piyasa fiyatı arasındaki büyük farktır. Çünkü dış piyasadan daha düşük maliyet ile temin edilen akaryakıt ülkeye giriş yaptığında fiyatın düşük olması sebebiyle hızla tüketilecek ve çok kısa sürede nakde çevrilebilecektir⁵³." Bu durum da akaryakıt kaçakçılığı faaliyetlerinin artmasına zemin hazırlamaktadır.

1.6.3. Sınır Güvenliğinin Sağlanamaması

Sınır bölgelerinde yapılan akaryakıt kaçakçılığı, farklı ülkeler arasında vergi farklılıklarından kaynaklanan akaryakıt fiyat ikiliklerinden yararlanarak yasadışı yollarla akaryakıt ticareti yapma şeklinde kendini göstermektedir. Yukarıdaki başlıkta da bahsetmiş olduğumuz gibi farklı ülkeler arasındaki vergi oranlarında ve düzenlemelerdeki farklılıkları fırsata çeviren kaçakçılar ucuz fiyattan temin etmiş oldukları akaryakıtı yüksek vergili ülkelerde piyasa fiyatının altında satarak kazanç sağlamaktadır. Sınır bölgelerindeki farklı ülkeler arasındaki bu ekonomik fırsatlar kaçakçıların bu bölgeleri tercih etmelerine neden olabilir. Sınır bölgelerindeki

⁵²ARSLAN, Cem Barlas: Akaryakıt Üzerindeki Vergi Yüğü, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s. 45

⁵³CAN, Ahmet: Türkiye’de Akaryakıt Sektöründe Yaşanan Haksız Rekabetin Sosyo-Ekonomik Etkileri, Yüksek Lisans Tezi, Cumhuriyet Üniversitesi, Sivas, 2006, s.79

karmaşıklık ve bölgenin büyüklüğü, denetim eksikliği ve yetersiz güvenlik önlemleri gibi sebeplerle bölge üzerinde tam kontrolü sağlamak da haliyle zor olup fırsatçılar da bu zorluklardan faydalanarak kendilerine yasadışı bir kazanç yolu açmaktadır. Sınır geçişlerinin yoğun olduğu bölgelerdeki lojistik fırsat sayesinde kaçakçılar akaryakıtı kolayca bir ülkeden diğerine taşıyabilir ve satış yapabilir. Coğrafi yakınlık ve ulaşım altyapısı, kaçakçılık faaliyetlerinin kolayca gerçekleştirilmesine yardımcı olur. Ayrıca "karasularına ve denizlere yeterince hakim olunamaması, gerekli olan kontrol ve denetim mekanizmasının yeterince hızlı şekilde kurulamaması⁵⁴" kaçakçıların ve kaçakçılığa yönelik eylemlerin azaltılması ve engellenmesi konusunda önemli bir noksanlıktır.

Yine sınır bölgeleri ekonomik olarak zorlu, işsizliğin yoksulluğun yüksek olduğu bölgeler olabilir. Bu durum da insanları yasadışı faaliyetlere yönlendirerek alternatif bir gelir kaynağı haline dönüştürebilir.

Doğu ve Güneydoğu Anadolu bölgelerinde yaşanan terör olayları da bölgedeki ekonomik faaliyetleri azaltmış olduğundan yerel halkın sınır kapılarını kazanç olarak görmesi ile beraber kaçakçılık faaliyetleri artmıştır⁵⁵. Elbette ki bu durum bölgede faaliyet gösteren organize suç örgütlerinin güvenlik risklerine yol açmasına, örgüt için finansman sağlamasına ve haksız kazanç elde etmesine de yol açmaktadır.

⁵⁴KIRICI, Mehmet Meriç: Türkiye'de Deniz Yolu ile Yapılan Akaryakıt Kaçakçılığı,

Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Trabzon, 2019, s. 9

⁵⁵ARSLAN, Cem Barlas: Akaryakıt Üzerindeki Vergi Yüğü, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s. 48

Sayılan bu sebeplerden dolayı, sınır bölgelerinde akaryakıt kaçakçılığına ilişkin ekstra önlemler alınması önemlidir. Örneğin daha sıkı gümrük kontrolleri sağlanması, halkın bilgilendirilerek toplumsal bilincin artırılması ve ayrıca ülkeler ve bölgeler arasında işbirliği ve koordinasyon sağlanarak kaçakçılık faaliyetleri ile mücadelenin etkin hale getirilmesi gerekmektedir.

1.6.4. Coğrafi Koşullar

Coğrafi koşullar, akaryakıt kaçakçılığını teşvik eden sebeplerden biri olup "Doğu ve Güneydoğu bölgelerimizdeki dağlık yapı ve petrol üreticisi komşu ülkelerin yakın yerleşim birimlerinin bulunması⁵⁶" kaçakçılık faaliyetlerinin yaygınlaşmasını sağlamaktadır.

Sınır hattı üzerinde ve yakınlarında bulunan yerleşim yerleri yüzünden kaçakçılıkla uğraşan bireylerin sınır ötesinde bulunan tarafla yakın temaslar kurabildikleri, yasadışı girişleri ve çıkışları kolaylıkla sağlayabildikleri bir ortam oluşmaktadır⁵⁷. Bölgedeki karmaşık yapının kaçakçılık faaliyetlerini kolaylaştırıyor olmasının yanında denetim konusunda da ciddi eksiklikler bulunması gibi sebepler kaçakçılık faaliyetlerinin engellenmesinin önünde büyük bir problem olarak karşımıza çıkmaktadır.

⁵⁶AVCI, Metin: Türk Ceza Hukukunda Akaryakıt Kaçakçılığı Suçu, Yüksek Lisans Tezi, Çankaya Üniversitesi, 2022, s. 17

⁵⁷KIRICI, Mehmet Meriç: Türkiye'de Deniz Yolu ile Yapılan Akaryakıt Kaçakçılığı, Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Trabzon, 2019, s. 11

1.6.5. Toplumsal Sebepler

Akaryakıt kaçakçılığı yapılmasındaki toplumsal sebepler şunlardır:

1. Ekonomik Zorluklar: Toplumda yaşanan ekonomik sıkıntılar insanları bir gelir fırsatı olarak akaryakıt kaçakçılığına yönlendirebilir. Yüksek işsizlik, düşük gelir düzeyi ve yoksulluk, insanları kayıt dışı faaliyetlere itebilir. Her ne kadar yasadışı olsa da insanların gözünde akaryakıt kaçakçılığı yapmak alternatif bir gelir kaynağı olarak görünebilir.
2. Gelir Fırsatları: Toplumdaki insanlar kayıt dışı akaryakıt ticaretinden hızlı ve yüksek kar elde etme fırsatını görebilirler. Yasal düzenlemelere uymadan, söz konusu ticarete ilişkin vergi ödemedi vb. gelen getiri kişiler için cazip görünmektedir.
3. Toplumsal Kabul: Toplumda zamanla kayıt dışı ekonomiye adapte olmuş bir kültür veya yaşam tarzı oluşmuş ve bu normalleşmiş olabilir. Toplumun genelinde bu faaliyetlerin normalleştiği durumlar da insanları bu tür faaliyetlere yönlendirebilir.

Sayılan sebeplerin her biri akaryakıt kaçakçılığı faaliyetlerinin toplum içindeki yaygınlığının artmasına ve bunun kabul edilebilirliğine katkıda bulunacaktır. Bunu en önlemenin en büyük yolu da toplumsal bilincin artırılmasından geçmektedir. "Kaçak veya katkılı akaryakıtın kullanılmasının sonucunda bireye, topluma, ekonomiye, çevreye ve insana verilen zararların farkına varılması durumunda tüketici olarak buna talep edenlerin gerekçeleri anlamsızlaşacak ve kaçak akaryakıtı talep düşecek, bununla birlikte,

kaçakçılarının faaliyetleri toplum tarafından iç denetime tabi tutulacağından ve kamu erki kaçakçılık yapanların takibinde olacağından yasadışı faaliyet alanları daralacaktır⁵⁸."

1.6.6. Kayıt Dışı Ekonomi Sayesinde Yüksek Kazanç Sağlaması

Kayıt dışı ekonomi, resmi kayıtlara ve hükümetin vergi ve düzenleyici kurallarına tabi olmayan ekonomik faaliyetleri ifade eder. Kayıt dışı ekonomi ile ekonomik büyüme, devletin vergi gelirleri ve buna bağlı olarak da kamusal faaliyetler olumsuz etkilenmektedir. Buna ilişkin sebepler ise:

1. Yüksek Vergi Oranları: Yüksek vergi oranları, işletmelerin ve bireylerin vergi yükünü azaltmak için vergi kaçakçılığına yönelmelerine neden olabilir. Dolayısıyla gelir ve mal beyanında hile yaparak veya geliri kayıt dışı tutarak vergi ödemekten kaçınmaya sebep olur.
2. Düzenleyici Engeller: Aşırı düzenlemeler, izin ve lisans prosedürleri, yüksek bürokrasi ve karmaşık vergi sistemleri toplumu kayıt dışı ekonomiye yönlendirebilir. Evrak işleri sebebiyle iş yapmayı zorlaştıran ve maliyetleri yükseltmeye sebep olan bu düzenlemeler bireylerin resmi kayıtlardan kaçınmasına yol açabilir.
3. Hukuki Unsurlar: Yetersiz hukuki yapılar, zayıf yargı sistemi ve cezasızlık da kayıt dışı ekonomiyi teşvik edebilir. Etkili hukuki mekanizmaların olmaması yasadışı faaliyetlerin yaygınlaşmasına ve kayıt dışı ekonominin büyümesine neden olabilir.

⁵⁸ ARSLAN, Cem Barlas: Akaryakıt Üzerindeki Vergi Yüğü, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s. 49

4. Ekonomik Güven: İstikrarsız ekonomik koşullar, yüksek enflasyon, ekonomik krizler ve politik belirsizlik, insanları kayıt dışı ekonomiye yönlendirebilmektedir. Böylelikle kayıt dışı faaliyetlerde bulunarak ekonomik belirsizlikten korunmaya çalışabilirler.

Kayıt dışı ekonomi, ekonomik büyümeyi olumsuz etkiler ve kaynakların etkin kullanımını engeller. Akaryakıt da yüksek maliyetli bir ürün olması ve üzerindeki yüksek vergi yükü sebebiyle kayıt dışı ekonomi için oldukça cazip bir alandır.

“Akaryakıtın ülkeye kaçak yollarla sokulması, kayıt dışı ekonomiye yine kayıt dışı bir yöntemle enerji temin edilmesi biçiminde kendini göstermekte olup kayıt dışı bir zemine oturan ekonominin enerjiye ihtiyacını, piyasa denetimi ve gözetimi yeterince olmayan bir yapı içinde yine kayıt dışı alandan temin etmek kaçınılmaz olacaktır⁵⁹”.

Türkiye’de görülen eğilim kayıt dışı ekonominin hızla büyümekte olduğunu işaret etmektedir ve "bu kapsamda yapılan tahminlere göre, ülke ekonomisinin yaklaşık asgari %30, azami %60’ının kayıt dışı olduğu belirtilmektedir⁶⁰".Bu tespit karşısında "akaryakıt ve türevlerinin kaçakçılığının bu bağlamda kayıt dışı ekonominin önemli unsurlarından biri olması kaçınılmazdır⁶¹".

⁵⁹ARSLAN, Cem Barlas: Akaryakıt Üzerindeki Vergi Yükü, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s. 48

⁶⁰CAN, Ahmet: Türkiye’de Akaryakıt Sektöründe Yaşanan Haksız Rekabetin Sosyo-Ekonomik Etkileri, Yüksek Lisans Tezi, Cumhuriyet Üniversitesi, Sivas, 2006, s.80

⁶¹CAN, Ahmet: Türkiye’de Akaryakıt Sektöründe Yaşanan Haksız Rekabetin Sosyo-Ekonomik Etkileri, Yüksek Lisans Tezi, Cumhuriyet Üniversitesi, Sivas, 2006, s.80

1.7. Akaryakıt Kaçakçılığının Sonuçları

1.7.1. Ekonomik Sonuçları

Akaryakıt kaçakçılığının ekonomik sonuçlarının başında vergi kaçakçılığı gelmektedir. Ülkemizde toplam vergi gelirlerinin büyük bir bölümünün akaryakıt ürünlerinden elde edildiği dikkate alındığında, kaçak akaryakıt ticaretinin devlete önemli miktarda vergi kaybına neden olması kaçınılmazdır⁶². Çoğu zaman akaryakıt kaçakçıları, evrak düzeyinde çeşitli sahtecilik ve muhasebe hileleri ile vergiyi doğuran olayı kısmen veya tamamen gizlenmekte; böylelikle devlet hazinesi, dolaylı vergiler bakımından vergi kayıp ve kaçığına maruz kalmakta, aynı zamanda adil ve dengeli toplumsal vergi yükü dağılımı da olumsuz etkilenmektedir⁶³. Devletin akaryakıt üzerinden alması gereken vergi gelirlerinde kayıp yaşanması sebebiyle kamu finansmanı olumsuz olarak etkilenmekte ve kamu bütçesinde açığa yol açmaktadır.

Akaryakıt kaçakçılığı, "uzun yıllar boyunca ülke gündemini meşgul eden ve önemli vergi kayıplarına neden olan bir konu haline gelmiştir. Bu durum kayıt dışı ekonominin temel besleyicilerinden biri olarak öne çıkmakta; Türkiye'de kayıt dışı

⁶²GEDİK, Doğan: 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'na Göre Akaryakıt Kaçakçılığı Suçları, Yaptırım Rejimi ve Uygulamadaki Sorunları, Doktora Tezi, Yeditepe Üniversitesi, 2018, s. 48

⁶³ YORULDU, Mutlu, TURAN, Gökhan: "Akaryakıt Bağı Vergi Kaçakçılığı Suçunun Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Raporları Kapsamında İncelenmesi", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Sayı 17(1), 2024, s. 16

ekonominin ve bu bağlamda vergi kayıplarının giderek büyük boyutlara ulaştığı⁶⁴ " gözlemlenmektedir.

Kaçakçılık faaliyetlerinin ardından tespit edilemeyen kaynaklardan elde edilen paralar, akaryakıt ticaretinden elde edilmiş gibi gösterilen legal bir durum yaratılmakta ve bu sayede aslında yasadışı ve suç teşkil eden faaliyetler sonucunda elde edilen paralar aklanmaktadır⁶⁵. Kaçak akaryakıt ticareti sonucunda yasadışı ekonomi büyümekte ve yasadışı faaliyetler için kaynak oluşturmaktadır.

Akaryakıt kaçakçılığı faaliyetlerinden haksız kazanç sağlayan bir grubun terör örgütleri olduğu gerçektir; çünkü "teröristlerin ve terör örgütlerinin her ne kadar asıl amacı gelir elde etmek değilse de faaliyetlerinin finanse edilebilmesi için kendilerine gelir getiren bir kaynak bulmak zorunda olmaları sebebiyle akaryakıt kaçakçılığında elde ettikleri gelir ile örgütün devamını ve eylemlerde kullanacakları silah ve mühimmatın ikmalini yapmaları sağlanmaktadır⁶⁶". Kaçak akaryakıt ticareti sonucunda yasadışı ekonominin büyümesinin yanı sıra organize suç örgütleri faaliyetleri için finansman sağlamaktadır.

⁶⁴GEDİK, Doğan: 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'na Göre Akaryakıt Kaçakçılığı Suçları, Yaptırım Rejimi ve Uygulamadaki Sorunları, Doktora Tezi, Yeditepe Üniversitesi, 2018, s. 50

⁶⁵ÇETİN, Suat: Van İlinde Akaryakıt Kaçakçılığının İncelenmesi, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara, 2007, s.49

⁶⁶ÇETİN, Suat: Van İlinde Akaryakıt Kaçakçılığının İncelenmesi, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara, 2007, s.50

Kaçak akaryakıt, ülkenin milli gelirinin dağılımında sorunlara neden olmakla birlikte piyasa düzenini bozan etkiler yaratmakta ve vergi kaybına yol açmaktadır⁶⁷. Haksız kazanca ve haksız rekabete yol açmakla birlikte akaryakıt kaçakçılığı, yasal ticari işletmeleri de olumsuz olarak etkilemektedir⁶⁸. Akaryakıt kaçakçılığı faaliyetlerinde bulunan tüzel veya gerçek kişiler tarafından sorumlu olduğu vergilerden kaçınılarak haksız şekilde kazanç elde edilmekte ve bu durum vergilerini düzenli olarak ödeyen yükümlüler bakımından haksız bir rekabet ortamına sebep olmaktadır⁶⁹.

Kaçakçılık yapanlar, üzerinde ağır vergi yükü bulunan akaryakıt ürünlerini kaçak olarak piyasaya sunduğundan vergiden kaçınmış olmaları sebebiyle kaçak olan akaryakıt üzerinde devletin alması gereken toplam vergi miktarının da yasadışı akaryakıt kaçakçılığı yapanların kazancına eklenmesi anlamına gelir⁷⁰. Adil olmayan rekabet ortamı ile karşı karşıya kalan yasal faaliyet gösteren işletmeler yüksek vergi yükü ve diğer yasal gereklilikler nedeniyle maliyetlerini karşılamak adına fiyatlarını yükseltmek

⁶⁷KANTARCI, Hasan Bülent: "Türkiye'de Akaryakıt Üzerinden Alınan Vergilerin OECD ve AB Ülkeleri ile Karşılaştırılması", Sosyoekonomi, Sayı 34, 2018, s.245

⁶⁸AVCI, Metin: Türk Ceza Hukukunda Akaryakıt Kaçakçılığı Suçu, Yüksek Lisans Tezi, Çankaya Üniversitesi, 2022, s. 19

⁶⁹AVCI, Metin: Türk Ceza Hukukunda Akaryakıt Kaçakçılığı Suçu, Yüksek Lisans Tezi, Çankaya Üniversitesi, 2022, s. 19

⁷⁰AVCI, Metin: Türk Ceza Hukukunda Akaryakıt Kaçakçılığı Suçu, Yüksek Lisans Tezi, Çankaya Üniversitesi, 2022, s. 19

zorunda kalırken düşük fiyatlarla satış yapan kaçakçılar bu durumu fırsat bilerek kendilerine ekonomik ortam sağlamaktadır.

Akaryakıt kaçakçılığı enerji piyasasında ekonomik istikrarsızlık ve dengesizliklere neden olabilir. Yasal olmayan kaynaklardan temin edilen kaçak akaryakıt, piyasada ani fiyat dalgalanmalarına sebep olarak ekonomik istikrarsızlığa katkıda bulunmakta ve akaryakıtın yasal olarak satılan fiyatlarını etkilemektedir. Fiyatlardaki dalgalanmalar, ulaşım maliyetlerinde belirsizliklere ve ulaşım maliyetlerinde artışa sebep olmakta; işletmelerin kar marjlarını etkilemektedir.

Akaryakıtın kaçakçılığıyla mücadele edilmesi sonucunda devletin vergi kaybının, kaçakçılar sağlamış olduğu haksız kazancın ve yaratmış olduğu haksız rekabet ortamının önüne geçilecek, böylelikle ülke ekonomisine büyük ölçüde katkı sağlanacaktır. Bu mücadeleye katkı sağlayabilmek adına "Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu tarafından lisanslandırılmış akaryakıt satış noktalarından ürün alımı yapılması, bu satış noktalarındaki fiyat değişkenlikleri ve satış sonrası işletme tarafından fiş/fatura verilmemesi gibi durumlarla beraber kaçak ürün satışı yapan kişi ve işletmelerin kolluk birimlerine bildirilmesi mücadele çalışmalarına büyük katkı sağlayacaktır⁷¹".

⁷¹<https://www.egm.gov.tr/kom/kacakcilik-turleri->

[nelerdir#:~:text=Akaryakıt%20Kaçakçılığı%3B,akaryakıt%20kaçak%20akaryakıt%20olarak%20tanımlanmaktadır, Erişim: 19 Kasım 2023](#)

1.7.2. İnsan Sağlığına Olan Sonuçları

Akaryakıt kaçakçılığı eylemlerinin bir kısmı, organize suç örgütleri ve suç şebekeleri ile ilişkilidir, bu tür suç grupları kaçakçılık faaliyetlerini gerçekleştirirken şiddet, tehdit ve diğer yasadışı yöntemlere başvurabilir. Bu durum, insanların güvenliğini tehdit eder ve toplumdaki genel huzur ve düzeni bozar.

Standart dışı ve kaçak akaryakıtın kullanılması çevresel açıdan ciddi sorunlara neden olabilir. Düşük kalitede veya sahte olarak üretilen akaryakıt, araçların daha fazla kirlenmesine yol açarak çevre kirliliğini artırır ve hava kalitesini olumsuz etkiler. Bu çevresel etkilerin bir sonucu olarak, özellikle motorlu taşıtların kullanımı için kaçak akaryakıtın sebep olduğu hava kirliliği astım, bronşit gibi solunum yolu hastalıkları problemlerini ortaya çıkarabilir. Kaçak akaryakıtın yanması sonucu açığa çıkan gazlar, solunum yolu ile vücuda alındığında zehirlenmelere ve hatta ölümlere neden olabilir. Katran, benzen ve diğer kanserojen maddeler içeren kaçak akaryakıt ürünlerine uzun süre maruz kalınması kanser riskini artırabilir.

Kaçak akaryakıt sızıntılarının veya dökülmesi sonucunda yer altı suları ve su kaynakları kirlenebilir. Bu durum sonucunda içme suyunun ve tarım alanlarının kirlenmesine ve insanların su kaynakları aracılığıyla zarar görmesine neden olabilir.

Düşük kalitede akaryakıt kullanımının motorlu taşıtlara verdiği zarar ve etkiler, can kaybına yol açabilecek kazalarla sonuçlanabilir. Yine kaçak akaryakıt ticareti ve lojistiği tehlikeli ve yasadışı yöntemlerle gerçekleştirildiğinden bu akaryakıtın taşınması, depolanması ve satışı sırasında yangın ve patlama riskleri ile karşı karşıya kalınmaktadır. Bu tür olaylar ile insan yaşamı ve sağlığı ciddi şekilde tehdit edilmektedir.

Ayrıca, çeşitli zararlı ve katkı maddeleri içeren kaçak akaryakıt ticaretinde bulunanlar, kaçak akaryakıt ile temas eden veya bu maddeye maruz kalan insanlar

bakımından zehirlenmelere ve deri tahrişine yol açabilir. Katkılı veya kaçak akaryakıtın uzun vadede ciddi sağlık sorunlarına neden olabileceği unutulmamalıdır.

1.7.3.Çevreye Olan Sonuçları

Kaçak akaryakıt, çevrede önemli zararlara sebep olmaktadır. Kaçak akaryakıt; havanın, suyun ve toprağın kirlenmesine yol açmakta ve buna bağlı olarak insan sağlığını da negatif yönde etkileri bulunmaktadır.

TBMM'nin 2005 Araştırma Raporunda "Ucuz olması nedeniyle gerek alıcısına ve gerekse satıcısına başlangıçta fayda sağladığı düşünülen hileli, standart dışı ve kaçak akaryakıtın nihayetinde çevre ve insan sağlığına ciddi manada birer tehdit oluşturmaktadır. Kaçak ya da katkılı akaryakıtın kullanılması sonucu, ileri derecedeki kirlilikler sera etkisi yaratarak küresel ısınmaya, asit yağmurlarına, ozon tabakasının delinmesine sebep olmaktadır⁷²" şeklinde kaçak akaryakıtın çevreye olan zararları ortaya konulmuştur.

Kaçak akaryakıt ticareti ve lojistiği tehlikeli ve yasadışı yöntemlerle gerçekleştirildiğinden yapılan taşımalar sırasında sızıntılar veya dökülmeler yaşanabilir. Bu sızıntılar toprağın, yer altı ve yer üstü su kaynaklarının kirlenmesine ve zarar görmesine neden olabilir. Kaçak akaryakıtın içerdiği kimyasal maddeler toprağın verimliliğini azaltabilir ve tarım alanlarını kullanılamaz hale getirebilir. Yine bu kimyasalların suya karışması durumunda su kaynaklarının kullanılamaz hale gelmesine ve

⁷² TBMM Araştırma Raporu 2005, <https://www.kanunum.com/files/ss1230m.htm>,

ekosisteme zarar vermesine yol açabilir. Toprak kirliliği ise bitki örtüsünü ve yer altı habitatlarını etkileyerek biyoçeşitliliği azaltabilir.

Kaçak akaryakıtın yakılması veya buharlaşması sonucunda kirletici maddeler atmosfere salınarak hava kalitesinin olumsuz etkilenmesine ve hava kirliliğine yol açabilir.

Tehlikeli ve güvensiz koşullarda gerçekleştirilen kaçak akaryakıt ticareti sonucunda kaçak akaryakıtın depolandığı tesislerde, tankerlerde, taşıma araçlarında veyahut kaçak akaryakıt satın alan tüketicilere ait araçlarda yangın ve patlama riski ile karşı karşıya kalınmaktadır. Bu durum insan hayatını tehlikeye attığı gibi çevreye ve doğaya da zarar vermektedir.

Çevre bilinci, çevresel eğitim ve farkındalık artışını teşvik eder. Bilinçli bireyler, çevresel sorunların ve etkilerinin farkında olarak kaçak akaryakıt kullanımının çevresel zararlarını daha iyi anlarlar ve bu konuda toplumdaki diğer bireylerin bilinç düzeyinin artmasına da katkı sağlarlar. Çevre bilinci arttıkça, toplumsal baskı ve kamuoyu desteği de artar. İnsanlar, çevresel konular hakkında daha bilinçli oldukları için kaçak akaryakıt kullanımına ve kaçak akaryakıt ticaretine karşı daha güçlü bir tutum sergileyebilirler. Bu da ilgili kuruluşların daha etkili önlemler almasını teşvik edebilir. Kaçak akaryakıt kullanımının çevresel ve sosyal zararlarını anlayan bireyler, kaçakçılık faaliyetlerine karşı daha duyarlı hale gelerek bu faaliyetlerin azaltılmasına ve önlenmesine yardımcı olabilir.

1.7.4. Tüketicilere Yönelik Sonuçları

Tüketici, belirlenen kriterlere uygun bir akaryakıt aldığını düşünse de aslında farkında olmadan kaçak ve standart dışı akaryakıt ürünleri satın almış olan tüketici, kaçakçıların hileleri sebebiyle kandırılmış olmakta ve kullanmış olduğu kaçak ve standart dışı akaryakıt sebebiyle aracının performansının düşmesine sebep olmakta, bununla

birlikte motor aksamı, enjektör gibi parçalarında kalıcı zararlara yol açmaktadır⁷³. Kaçak akaryakıt kullanımı sonucunda araçların motor aksamında geri dönüşü olmayan veyahut yüksek maliyetli hasarlara neden olmakta ve hatta kalitesi düşük akaryakıt yüzünden araç yangınlarına ve can kaybına neden olabilmektedir⁷⁴.

Tüm bu nedenlerle, kaçak akaryakıt kullanımının tüketicilere yönelik sonuçları oldukça ciddi sorunlarla karşı karşıya kalmalarına sebep olabilir. Akaryakıt kaçakçılığı faaliyetlerinin önüne geçilmesi, tüketicilerin can ve mali emniyeti açısından önemlidir. Bu sebeplerle tüketicilerin akaryakıt ürünlerini güvenilir ve yasal prosedürlere uygun lisanslı satıcılardan temin etmeleri konusunda bilinçlendirilmeleri oldukça önemlidir.

⁷³AVCI, Metin: Türk Ceza Hukukunda Akaryakıt Kaçakçılığı Suçu, Yüksek Lisans Tezi, Çankaya Üniversitesi, 2022, s. 20

⁷⁴<https://www.egm.gov.tr/kom/kacakcilik-turleri-nelerdir#:~:text=Akaryakıt%20Kaçakçılığı%3B,akaryakıt%20kaçak%20akaryakıt%20olarak%20tanımlanmaktadır>, Erişim: 19 Kasım 2023

İKİNCİ BÖLÜM

AKARYAKITA BAĞLI VERGİ KAÇAKÇILIĞI VE ULUSAL DÜZENLEMELER

2.1. Akaryakıt Üzerinden Vergi Alınmasının Nedenleri

Vergi; devlet tarafından kişiler ve kurumlardan kamu hizmetleri ve kamusal faaliyetlerin finansmanı için, kanunla belirlenen şekilde alınan paralardır. Vergiler devletin kamu hizmetleri, sosyal hizmetler, sağlık hizmetleri, altyapı projeleri, eğitim, emniyet, savunma ve diğer kamusal hizmetlerini finanse etmek için kullanılır. Vergi sistemi, bir ülkenin ekonomisinde önemli bir rol oynar ve doğru bir şekilde tasarlanmış ve uygulanmış olması gereklidir. Doğru vergi politikaları, ülkedeki ekonomik büyüme, işsizlik oranı, yatırım seviyeleri ve diğer faktörler üzerinde etkili olabilir.

Vergilerin amaçları arasında sosyal adaleti sağlamak, ekonomik aktiviteyi teşvik etmek, toplumun genel refahını artırmak, hizmetlerin adil bir şekilde finanse edilmesini sağlamak gibi hedefler de yer alabilir.

Akaryakıt üzerinden vergi alınmasının temel nedeni, akaryakıtın ülke ekonomisinde önemli bir yer tutması ve kamu hizmetlerinin finanse edilmesine katkıda bulunmasıdır. Akaryakıt ürünlerinin vergilendirilmesindeki temel nedeni bu tür ürünlerin talep esnekliğinin düşük olması, ekonomik ve sosyal şartlara bağlı olarak geniş ve yoğun bir tüketimi olması sebebiyle bütçeler için önemli bir gelir kaynağı oluşturmasıdır⁷⁵.

⁷⁵ARSLAN, Cem Barlas: Akaryakıt Üzerindeki Vergi Yüğü, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s. 51

Akaryakıt üzerinden alınan vergiler; akaryakıt üzerindeki talep esnekliğinin düşük olması sebebiyle yüksek gelir getirebilmesi, tüketici davranışlarını değiştirmek, vergi hasılatını arttırmak suretiyle kamuya kaynak sağlamak, araç kullanımını azaltmak, trafik kazaları ve sıkışıklığını azaltmak, karbondioksit emisyonunu azaltmak, petrole olan bağımlılığı azaltmak, hava kirliliğine çözüm bulmak, doğal kaynakların korunmasını sağlamak, araç kullanımı sonucu oluşan negatif dışsallıkları ortadan kaldırmak, çevresel etkilerin azalması amacıyla fazla kirlilik yayan ürünleri daha ağır şekilde vergilendirmek gibi amaçlarla alınabilmektedir⁷⁶.

Vergi bilincinin tam anlamıyla yerleşmediği ve denetim konusunda zafiyetlerin bulunduğu ülkemizde yüksek vergi oranları, vergi mükelleflerinin vergi kaçırma eğiliminde olmalarına neden olmakta; vergileme oranı arttıkça vergi yükünden kaçma eğilimi de artmakta ve mükellefler gelirlerini artırma ya da en azından koruyabilme amacıyla vergi kaçırmaya yönelmektedir⁷⁷.

⁷⁶ÇALIŞKAN, Neslihan: Akaryakıt Üzerinden Alınan Vergilerdeki Olası

Değişikliklerin Otomobil Kullanıcılarının Davranışlarına Etkisi: Sakarya İli Örneği,

Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, 2020, s. 11

⁷⁷ARSLAN, Cem Barlas: Akaryakıt Üzerindeki Vergi Yükü, Gazi Kitabevi, Ankara,

2015, s. 119

2.2. Akaryakıt Üzerinden Alınan Vergiler

Türkiye’de petrol ürünlerine ilişkin ilk vergilendirme 1926 yılında “umumi istihlak vergisi” ve izleyen yılda bu verginin yerini alan muamele vergisi ile gerçekleşmiştir⁷⁸. Akaryakıt ürünlerinin vergilendirilmesine yönelik ilk önemli düzenleme ise 1930 yılında yapılan 1718 sayılı “Dâhilî İstihlâk Vergisi Hakkında Kanun”dur⁷⁹. 1930 yılında petrol, dahili istihlak vergisine tabi tutulmaktayken 1956 yılında gider vergisi tabi tutulmaya başlanmıştır⁸⁰. Mevcut düzenlemelere ek olarak yine bu dönemde, 1948 yılında Belediye Gelirleri Kanunu ile akaryakıt resmi uygulanmaya başlamış; bununla beraber belediyelere sınırlı da olsa gelir kaynağı sağlanmıştır⁸¹.

26.05.1981 tarihli 2464 sayılı “Belediye Gelirleri Kanunu” ile Akaryakıt Tüketim Vergisi uygulanmaya başlanmıştır. 2464 sayılı “Belediye Gelirleri Kanunu” ile belediyelere gelir sağlama amacıyla ihdas edilmiş olan ATV, 1 Aralık 1984 tarihinde yürürlüğe giren 3074 sayılı “Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu” ile bağımsız bir vergi

⁷⁸ Kantarcı, H.B. (2018), “Türkiye’de Akaryakıt Üzerinden Alınan Vergilerin OECD ve AB Ülkeleri ile Karşılaştırılması”, Sosyoekonomi, Vol. 26(35), 229-247., s. 231

⁷⁹BAGDADIOĞLU, Necmiddin vd.: "Türkiye, AB ve OECD Ülkelerindeki Akaryakıt Vergilerine Dair Mukayeseli Bir Değerlendirme", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 351, 2017, s. 64

⁸⁰KANTARCI, Hasan Bülent: "Türkiye'de Akaryakıt Üzerinden Alınan Vergilerin OECD ve AB Ülkeleri ile Karşılaştırılması", Sosyoekonomi, Sayı 34, 2018, s.231

⁸¹KANTARCI, Hasan Bülent: "Türkiye'de Akaryakıt Üzerinden Alınan Vergilerin OECD ve AB Ülkeleri ile Karşılaştırılması", Sosyoekonomi, Sayı 34, 2018, s.231

haline gelmiştir⁸². ATV'nin yürürlüğe girmesinden ve ÖTV'nin yürürlüğe girerek yerini almasına kadar olan süreçte akaryakıt ürünlerinden alınan temel vergi olmuştur⁸³. 2002 yılı Ağustos ayında, 4760 sayılı “Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun”⁸⁴ yürürlüğe girmesi ile Akaryakıt Tüketim Vergisi yürürlükten kaldırılmıştır ancak “temel olarak bütün özelliklerini aynen koruyarak Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na taşınmıştır⁸⁵”. Böylece ÖTV’nin yürürlüğe girmesinden itibaren akaryakıt ürünlerinden alınan temel vergi ÖTV olmuş ve uygulanmaya başlandığı 2002 yılından günümüze kadar KDV ile beraber ÖTV'den de ciddi anlamda vergi gelirleri sağlamıştır⁸⁶.

Türkiye’de akaryakıtın fiyatını oluşturan üç temel bileşen vardır. Bu üç bileşenden “ilki uluslararası piyasalarda oluşan ham petrol fiyatları, ikincisi rafineri, dağıtıcı ve istasyonların kâr marjları, son bileşen ise akaryakıt tüketiminden alınan KDV ve

⁸²OKTAR, Kemal: Özel Tüketim Vergisi Rehberi, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2002, s. 2

<https://www.turmob.org.tr/ekutuphane/Read/c9a2132e-e823-4140-9dfe-990446b3540c>,

Erişim: 20 Kasım 2023

⁸³ARSLAN, Cem Barlas: Akaryakıt Üzerindeki Vergi Yükü, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s. 67

⁸⁴ 4760 sayılı Kanun, 12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete ile yayımlanmıştır.

⁸⁵KANTARCI, Hasan Bülent: "Türkiye'de Akaryakıt Üzerinden Alınan Vergilerin OECD ve AB Ülkeleri ile Karşılaştırılması", Sosyoekonomi, Sayı 34, 2018, s.231

⁸⁶ARSLAN, Cem Barlas: Akaryakıt Üzerindeki Vergi Yükü, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s. 67

ÖTV'dir⁸⁷". 16 Mart 2022 tarihinde EPDK öncülüğünde bir akaryakıt sektör toplantısı gerçekleştirilmiş ve gerçekleştirilen bu toplantıda "ülkemizde akaryakıt fiyatını oluşturan bileşenlerin uluslararası petrol fiyatı, döviz kuru, rafineri payı, dağıtım ve bayi marjı ve vergi kalemlerinden oluştuğu⁸⁸" deklare edilmiştir.

Ülkemizde akaryakıt üzerinden ÖTV ve KDV alınmakta olup; akaryakıt üzerinden alınan vergilerin önemli bir bölümünü ÖTV oluşturmaktadır. "Akaryakıt ürünlerinden elde edilen vergi gelirlerinin artışında tüketim artışının etkisi bulunsa da ana neden yüksek ÖTV tutarları ile KDV'nin oluşturduğu vergi yükü olup akaryakıt üzerinden alınan, elde edilen vergi gelirleri, toplam vergi gelirlerinin içerisinde yaklaşık 1/5 oranındadır⁸⁹".

Kısa bir süre önce akaryakıt üzerinden alınan ÖTV artırılmış ve akabinde Hazine ve Maliye Bakanlığının 16 Temmuz 2023 tarihinde yapmış olduğu basın açıklamasında bu durum "Akaryakıt ürünlerindeki ÖTV iki sebeple artırılmıştır. Birincisi, yapılan artış ile depremin yol açtığı ilave maliyetlerin bütçe üzerindeki etkisini bir miktar azaltmak hedeflenmiştir. Düzenleme, bu ürünlerin ithal ürünler olması sebebiyle dolaylı olarak cari

⁸⁷BAĞDADIÖĞLU, Necmiddin vd.: "Türkiye, AB ve OECD Ülkelerindeki Akaryakıt Vergilerine Dair Mukayeseli Bir Değerlendirme", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 351, 2017, s. 65

⁸⁸PETDER; 2022 Sektör Raporu, s.22

<https://www.petder.org.tr/Uploads/Document/0b1f45d1-16c9-4b3b-8a0b-b55d0516779c.pdf?v-638342792719427201>, Erişim: 20 Kasım 2023

⁸⁹ARSLAN, Cem Barlas: Akaryakıt Üzerindeki Vergi Yükü, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s. 67

açığı kontrol altına almaya da destek verecektir. İkinci olarak, maktu olan bu vergilerde uluslararası petrol fiyatları ve döviz kurundaki artışlara rağmen 2016 yılından itibaren bugüne kadar neredeyse hiç vergi artışı yapılmamıştır. ÖTV tutarları, maktu olması hasebiyle enflasyon karşısında erimiştir. Bunun sonucunda, akaryakıt ürünlerinden alınan ÖTV'nin; 2016 yılında GSYH içindeki payı %4,58 iken 2022 yılında %2,80'e, vergi gelirleri içindeki payı ise 2016 yılında %26,23 iken 2022 yılında %17,84'e düşmüştür⁹⁰ şeklinde açıklanmıştır. Paylaşılan vergilere göre 16.07.2023 tarihi itibarıyla benzin üzerinde önceki vergi yükü %26,1 iken yeni vergi yükü %38,8'e yükselmiştir. Motorin üzerindeki önceki vergi yükü %25,5 iken bu oran %38,5'e yükselmiştir.

Akaryakıt ürünlerinden sağlanan vergi gelirlerinin, toplanan tüm KDV ve ÖTV gelirlerinin içindeki payı dikkate alındığında akaryakıt ürünleri üzerindeki vergi gelirlerinin devlet bütçesi için vazgeçilmez bir gelir kaynağı olduğunu açıklar⁹¹. "Nitekim akaryakıt kaçakçılığı sonucu oluşan vergi kaybı da dikkate alındığında, akaryakıt üzerinden elde edilen ve kaçakçılığa konu edildiği için mahrum kalınan gelirlerin bütçe dengesi açısından ne kadar önemli olduğu daha belirgin hale gelmektedir⁹²".

⁹⁰<https://www.hmb.gov.tr/haberler/basin-aciklamasi-16-temmuz-2023>, Erişim: 20

Kasım 2023

⁹¹BAĞDADIÖĞLU, Necmiddin vd.: "Türkiye, AB ve OECD Ülkelerindeki Akaryakıt Vergilerine Dair Mukayeseli Bir Değerlendirme", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 351, 2017, s. 75

⁹²BAĞDADIÖĞLU, Necmiddin vd.: "Türkiye, AB ve OECD Ülkelerindeki Akaryakıt Vergilerine Dair Mukayeseli Bir Değerlendirme", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 351, 2017, s. 68

2.2.1. Akaryakıt Üzerinden Alınan Katma Değer Vergisi

KDV, yapılan mal ve hizmet teslimlerinde, mal veya hizmeti sunan tarafından ödenen ancak bu maliyetin nihai teslim alana yüklenen bir harcama vergisidir. Akaryakıt ürünlerinden alınan KDV'nin konusunu; "Türkiye'de yapılan ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslimler, akaryakıt ithalatı, müzayede mahallerinde ve gümrük depolarında yapılan satışlar, boru hattı ile ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınmaları oluşturmaktadır"⁹³.

3065 sayılı "Katma Değer Vergisi Kanunu'nun"⁹⁴ 10. maddesi uyarınca "..Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi, kısım kısım mal teslimi veya hizmet yapılması mutad olan veya bu hususlarda mutabık kalınan hallerde, her bir kısmın teslimi veya bir kısım hizmetin yapılması, komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle yapılan satışlarda, malların alıcıya teslimi, malın alıcıya veya onun adına hareket edenlere gönderilmesi halinde, malın nakliyesine başlanması veya nakliyeciyen veya sürücüyeye tevdi, su, elektrik, gaz, ısıtma, soğutma ve benzeri enerji dağıtım veya kullanımlarında bunların bedellerinin tahakkuk ettirilmesi, ithalatta, Gümrük Kanununa göre gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başlaması, gümrük vergisine tabi olmayan işlemlerde ise gümrük

⁹³ÇALIŞKAN, Neslihan: Akaryakıt Üzerinden Alınan Vergilerdeki Olası Değişikliklerin Otomobil Kullanıcılarının Davranışlarına Etkisi: Sakarya İli Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, 2020, s. 19

⁹⁴ 3065 sayılı Kanun, 02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

beyannamesinin tescili, ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yabancı ülkeler ile Türkiye arasında yapılan taşımacılık ile transit taşımacılıkta gümrük bölgesine girilmesi veya gümrük bölgesinden çıkılması..”, KDV açısından vergiyi doğuran olay olarak kabul edilir. Yine “Katma Değer Vergisi Kanunu'nun” 8. maddesi uyarınca “akaryakıt ürünlerinin teslimatlarını yapan dağıtım şirketleri, rafineriler, akaryakıt dağım bayileri ve bu ürünleri yurtdışından ithal edenler verginin mükellefleridir.”

Katma Değer Vergisi Kanunu'na göre “mal ve hizmet ihracatı, ihracat teslimi ve yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler, petrol arama faaliyetleri, boru hattı ile yabancı petrol, gaz vb. taşınması ve diplomatik istisnalar⁹⁵”öngörülmüştür:

1. Diplomatik İstisna; “Katma Değer Vergisi Kanunu'nun” 15. maddesince “karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye'deki diplomatik temsilciliklerine, konsolosluklarına ve bunların diplomatik haklara sahip mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler ile uluslararası gereğince vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlara ve bunların mensuplarına yapılan teslim ve hizmetler vergiden istisna edilmiştir⁹⁶”
2. İhracat İstisnası; “Katma Değer Vergisi Kanunu'nun”12. maddesince “bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için akaryakıt ürünlerinin tesliminin yurtdışındaki bir müşteriye veya serbest bölgedeki bir alıcı ya da yetkili

⁹⁵ARSLAN, Cem Barlas: Akaryakıt Üzerindeki Vergi Yüğü, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s. 77

⁹⁶ARSLAN, Cem Barlas: Akaryakıt Üzerindeki Vergi Yüğü, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s. 77

gümrük antreposu işleticisine yapılmalı; teslim konulu olan akaryakıt ürününün Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarılarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye ulaşmış olmalı ya da yurt dışındaki bir müşteriye gönderilmek üzere yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır⁹⁷” Bu durumda akaryakıt ürünlerinin ihracat teslimleri KDV'den muaf olacaktır.

3. Petrol Arama Faaliyetlerine İlişkin İstisna; "Katma Değer Vergisi Kanunu'nun" 13. maddesinin c fıkrası uyarınca “Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama faaliyetlerine münhasır olmak üzere bu faaliyetleri yürütenler ile aynı Kanun hükümlerine göre boru hattıyla taşımacılık yapanlara bu hatların inşa ve modernizasyonuna ilişkin yapılan teslim ve hizmetlere yapılan ile mal teslimleri Katma Değer Vergisi'nden istisna edilmiştir⁹⁸”.
4. İhraç Malı Taşıyan Araçlara Yapılacak Motorin Teslimlerinde İstisna; “Katma Değer Vergisi Kanunu'nun” 14. maddesi uyarınca “Transit ve Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık işlerinde, Bakanlar Kurulu tarafından belirlenecek taşıma işleri vergiden müstesnadır. Bu istisna, ikametgahı, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan mükelleflere, ilgili ülkeler itibarıyla karşılıklı olmak şartıyla tanınır. 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu hükümleri çerçevesinde, Bakanlar Kurulunca belirlenen sınır

⁹⁷ARSLAN, Cem Barlas: Akaryakıt Üzerindeki Vergi Yüğü, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s. 76

⁹⁸ARSLAN, Cem Barlas: Akaryakıt Üzerindeki Vergi Yüğü, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s. 76

kapılarında 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına (araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla) yalnızca yurt dışına çıkışlarında yapılacak motorin teslimi vergiden istisnadır. Maliye Bakanlığı, bu istisna uygulamasına ilişkin usûl ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

5. Boru Hattı ile Yabancı Petrol, Gaz vs. Taşınması Hizmetleri İstisnası; “Katma Değer Vergisi Kanunu'nun”17. maddesinin 4. fıkrasının j bendi uyarınca “boru hattı ile yapılan yabancı ham petrol, gaz ve bunların ürünlerinin taşınması hizmetleri vergiden istisna edilmiştir.”

2.2.2. Akaryakıt Üzerinden Alınan Özel Tüketim Vergisi

ÖTV, belirli ürün veya mallar üzerinden alınan dolaylı vergi türüdür. ÖTV'nin temel uygulanma amacı belirli mal ve hizmetlerin tüketimini sınırlamak, böylelikle tüketicileri bu ürünleri daha az tüketmeye teşvik etmek ve aynı zamanda devlet bütçesine ek gelir sağlamaktır. “ÖTV, yüksek gelir gruplarının tüketimine yönelik olarak konularak vergi yükünün adil dağılımına katkı sağlamak, bazı kişi ve grupların toplumdaki diğer kişi ve gruplara nazaran kamusal hizmetlerden daha fazla fayda sağladıkları düşüncesiyle bunları vergilendirerek adaleti tesis etmek, vergilemenin ortaya çıkardığı idari güçlükleri aşmak, olağan dışı dönemlerde kıt mallar üzerine konularak verginin düzenleyici etkisinden faydalanmak ve sosyal faydaları düşük ve zararlı olabilecek mallar üzerine konularak verginin mali olmayan amaçlarına da hizmet edebilmektedir⁹⁹”.

⁹⁹ARSLAN, Cem Barlas: Akaryakıt Üzerindeki Vergi Yüğü, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s. 78

“Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na” ekli I sayılı liste, petrol ve petrol ürünlerini düzenlemiştir. Bu liste ise A ve B cetvelinden oluşmakta olup A cetvelinde “benzin, LPG, fuel-oil, motorin, jet yakıtı, kalorifer yakıtı, doğalgaz” gibi ürünlerden oluşurken; B cetvelinde ise “solvent, benzol, gaz yağı, madeni yağlar” yer almaktadır.

“Özel Tüketim Vergisi Kanunu’na” göre “vergiyi doğuran olay bir defaya mahsus olmak üzere I sayılı listedeki ürünlerin rafineriler dahil ithalatçıları veya imal edenlerin yurt içindeki teslimleri veya teslim sayılan hallerdir. Ayrıca, bu mallardan ÖTV alınmadan önce müzayede yoluyla satılmasında da vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir”.

“Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun” 4. maddesine göre “akaryakıt ürünlerinde verginin mükellefi I sayılı listedeki malları imal, inşa veya ithal edenler ile bu malların müzayede yoluyla satışını gerçekleştirenlerdir”.

“Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nda” akaryakıt ürünleri ile ilgili birçok istisna vardır:

1. İhracat İstisnası: “Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun” 5. maddesinin 1. fıkrasına göre “yurt dışındaki müşterilere yapılan teslimler ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkan mallar ÖTV’den istisna bırakılmıştır. “
2. Diplomatik İstisna: “Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun” 6. maddesi uyarınca “petrol ve petrol ürünlerinin karşılıklı olmak kaydıyla yabancı devletlerin Türkiye’deki diplomatik temsilcilikleri, konsoloslukları ve uluslararası anlaşmalarla vergi muafiyeti tanınan uluslararası kuruluşlar ve bunların diplomatik haklara sahip mensupları tarafından kendi ihtiyaçları için ilk iktisabı, ithali veya bunlara teslimi ile ev sahibi hükümet anlaşmaları veya ülkemizin taraf olduğu diğer anlaşmalar çerçevesinde Türkiye’deki uluslararası kuruluşlar ve

- bunların yönetici kadrolarında görev yapan Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmayan mensupları tarafından Türkiye’de görevde buldukları süre içinde kendi ihtiyaçları için ilk iktisabı, ithali veya bunlara teslimi vergiden müstesnadır”.
3. Güvenlik Birimlerine Yapılan Teslimlerde İstisna: “Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun” 7. maddesinin 1. fıkrasının a bendince “Milli Savunma Bakanlığı, Jandarma Genel Komutanlığı, Sahil Güvenlik Komutanlığı ve Milli İstihbarat Teşkilâtının ihtiyacı için bu kuruluşlara veya bunların gerek göstermeleri üzerine ve işlemlerin bu kuruluşlar adına yapılması koşuluyla akaryakıt ikmalini yapanlara teslimi vergiden istisna edilmiştir”.
 4. Petrol Arama ve Üretim Faaliyetlerinde İstisna: “Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun” 7. maddesinin 1. fıkrasının b bendince “6326 sayılı Petrol Kanunu hükümlerine göre petrol arama ve istihsal faaliyetlerinde kullanılmak üzere bu faaliyetleri yapanlara teslimi vergiden istisna edilmiştir”.
 5. Tasfiyelik Hale Gelen Malların Kamu Kurumlarına Bedelsiz Teslimlerinde İstisna: “Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun” 7. maddesinin 1. fıkrasının c bendinde belirtildiği üzere; “4458 sayılı Gümrük Kanunu uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinin tabii afetler, bulaşıcı hastalıklar ve benzeri olağanüstü durumlarda genel ve özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve bunların teşkil ettikleri birliklere bedelsiz teslimi ile 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununun 16/A maddesi uyarınca tasfiyelik hale gelenlerinin bu bentte sayılanlara bedelsiz teslimi vergiden istisna edilmiştir”.
 6. İhraç Malı Taşıyan Araçlara Motorin Tesliminde İstisna: “Özel Tüketim Vergisi Kanunu’nun” 7/A maddesinde belirtildiği üzere; “Kanuna ekli (I) sayılı listede yer alan 2710.19.43.00.11 ve 2710.20.11.00.11 G.T.İ.P. numaralı malların, 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun ile 5015 sayılı Petrol Piyasası

Kanunu hükümleri çerçevesinde; Cumhurbaşkanınca belirlenen sınır kapılarında, 4458 sayılı Gümrük Kanununun ihracat rejimi kapsamında yurt dışına çıkarılacak eşyayı taşıyan kamyon, çekici ve soğutucu ünitesine sahip yarı römorkların depolarına, araçların ve soğutucu ünitelerin standart yakıt deposu miktarlarını aşmamak kaydıyla, yalnızca yurt dışına çıkışlarında teslimi vergiden istisna edilmiştir.”

2.3. Akaryakıt Vergi Kaçakçılığına İlişkin Ulusal Düzenlemeler¹⁰⁰

2.3.1. Akaryakıt Kaçakçılığı ile Mücadele Eylem Planı

Bu bölümde akaryakıt kaçakçılığını önlemeye yönelik devletin tüm birimlerinin koordinasyonu ile gerçekleştirilmesi hedeflenen en güncel eylem planı olması sebebiyle Cumhurbaşkanlığı Genelgesi ile getirilerek 2021-2023 yılları arasında uygulanması planlanan “Akaryakıt Kaçakçılığı ile Mücadele Eylem Planı” incelenecektir.

“Akaryakıt kaçakçılığı ile mücadelede daha etkin bir denetim ve kontrol mekanizması temin etmek ve mücadele sürecinde etkinliği ve verimliliği arttırmak amacıyla; 23/08/2012 tarihli ve 2012/19 sayılı Başbakanlık Genelgesi ile eylemleri tamamlanan 23/02/2012 tarihli Akaryakıt Kaçakçılığı ile Mücadele Eylem Planı yürürlükten kaldırılarak, yeni kaçakçılık trendleri ve güncel ihtiyaçlar göz önüne alınarak hazırlanan, Akaryakıt Kaçakçılığı ile Mücadeleye Yönelik Tedbirler konulu 2021/22 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi, 06/11/2021 tarihli ve 31651 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe konmuştur¹⁰¹”

¹⁰⁰Çalışma konumuzun Vergi Usul Kanunu kapsamında akaryakıt vergi kaçakçılığı ile ilgili düzenlemeler olması sebebiyle bu bölümde önleyici tedbir olarak Akaryakıt Kaçakçılığı ile Mücadele Eylem Planı ve Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinin ç fıkrasındaki düzenlemelerden bahsedilmiş olup diğer kanunlarda yer alan düzenlemelere değinilmemiştir.

¹⁰¹<https://ticaret.gov.tr/haberler/akaryakit-kacakciligi-ile-mucadele-eylem-planı-yururluge-girdi>, Erişim: 20 Kasım 2023

Buna göre akaryakıt kaçakçılığı ile mücadele çalışmalarında birimler arası koordinasyonu sağlamak, ihtiyaç duyulan ve alınması gereken önlemlerin tespit edilebilmesi amacıyla “Ticaret Bakanı koordinasyonunda olmak üzere Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanı, Hazine ve Maliye Bakanı, İçişleri Bakanı, Sanayi ve Teknoloji Bakanı ile Ulaştırma ve Altyapı Bakanından oluşan Akaryakıt Kaçakçılığı ile Mücadele Kurulu¹⁰²” oluşturulmuştur.

Kurulun izleyeceği yol, bu çerçevede alacağı kararlar ile tedbirler ve tüm bunları ifa edebilmek amacıyla Kurul tarafından Ticaret Bakanlığı ilgili Bakan Yardımcısının başkanlığında alt kurul ve her il bakımından her ilin valisi başkanlığında il koordinasyon kurulları oluşturulabilecek, kurulların yapmış olduğu faaliyetler ile kurullar tarafından alınan kararların izlenmesi süreci yine Ticaret Bakanlığı tarafından yürütülecektir¹⁰³.

Kurul tarafından izlenecek strateji ve alınan kararları ifaya yönelik ilgili bakanlıklar ve diğer kamu kurum ve kuruluşları, çalışmalar yürüterek yapmış oldukları çalışmaların sonuçlarını üçer aylık periyotlar ile Ticaret Bakanlığı ile paylaşacak, Ticaret Bakanlığı tarafından da yıllık faaliyet raporu hazırlanarak ilgili kurumlar ile paylaşılacaktır¹⁰⁴. Aynı zamanda faaliyet raporlarının gerektiğinde Cumhurbaşkanlığı ile paylaşılacağı da yer almaktadır.

¹⁰²2021/22 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi, 06.11.2021 tarih ve 31651 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

<https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/183592>, Erişim: 20 Kasım 2023

¹⁰³<https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/183592>, Erişim: 20 Kasım 2023

¹⁰⁴<https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/183592>, Erişim: 20 Kasım 2023

Ticaret Bakanlığı Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü'nün bünyesinde, "Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü, Jandarma Genel Komutanlığı ve Sahil Güvenlik Komutanlığı personelleriyle" oluşturulmasına 23/08/2012 tarihli ve 2012/19 sayılı Başbakanlık Genelgesi ile eylemleri tamamlanan 23/02/2012 tarihli "Akaryakıt Kaçakçılığı ile Mücadele Eylem Planı" ile karar verilen "Akaryakıt Kaçakçılığı ile Mücadele Özel Ekibi" faaliyetlerini sürdürmeye devam edecek ve bu özel ekibin çalışma usul ve esasları ilgili kurumların görüşleri de alınarak Ticaret Bakanlığı tarafından düzenlenecektir¹⁰⁵.

Akaryakıt kaçakçılığı ile mücadelede görevli ve aynı zamanda EPDK ile protokolü olan bu kamu kurum ve kuruluşları tarafından görevleri sebebiyle talep edilen araç-gereç ve ödenek ihtiyaçlarının tamamının EPDK tarafından en kısa sürede yerine getirileceği kararlaştırılmıştır¹⁰⁶.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığınca akaryakıt piyasasına yönelik usulsüz fiilleri olduğu tespit edilen veya değerlendirilen mükelleflerin vergi incelemelerine derhal başlanacaktır¹⁰⁷.

Kolluk kuvvetleri tarafından denizde yapılacak denetimler için Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığının ilgili kuruluşu olan Kıyı Emniyeti Genel Müdürlüğü ile Liman

¹⁰⁵<https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/183592>, Erişim: 20 Kasım 2023

¹⁰⁶<https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/183592>, Erişim: 20 Kasım 2023

¹⁰⁷<https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/183592>, Erişim: 20 Kasım 2023

Başkanlıkları başta olmak üzere yine ilgili tüm birimler tarafından gerekli teknik destek sağlanacaktır¹⁰⁸.

Akaryakıt kullanımının yüksek olduğu iş kollarında temin edilen akaryakıtın yasal olup olmadığı kolluk birimleri tarafından denetlenecek, bu denetimler sırasında yapılacak olan aramalarda alınacak tedbirler için valilikler sorumlu tutulmuştur.¹⁰⁹

Akaryakıt kaçakçılığı ile mücadele faaliyetlerinin en etkili şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak adına “Ticaret Bakanlığı, Enerji ve Tabii Kaynaklar Bakanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, İçişleri Bakanlığı, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı ile Ulaştırma ve Altyapı Bakanlığı” tarafından akaryakıt sektörüne ilişkin risk analizi çalışmaları yapılması ve çalışmalar için veri toplamaya yönelik sistemler geliştirilecektir¹¹⁰.

Son olarak EPDK tarafından, dağıtım ve otomasyon işlemlerini yapan firmaların mali yeterlilik şartlarını taşıyıp taşımadığına yönelik değerlendirmeler yapılacak ve bu değerlendirme hususunda Vergi Denetim Kurulu Başkanlığından görüş alınacaktır¹¹¹.

“Akaryakıt Kaçakçılığı ile Mücadele Eylem Planı” (2021-2023) toplamda 9 eylemden oluşmakta olup bunlar:

¹⁰⁸<https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/183592>, Erişim: 20 Kasım 2023

¹⁰⁹<https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/183592>, Erişim: 20 Kasım 2023

¹¹⁰<https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/183592>, Erişim: 20 Kasım 2023

¹¹¹<https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/183592>, Erişim: 20 Kasım 2023

1. “İdari ve teknik önlemlerin alınması amacıyla akaryakıtın giriş noktasından başlayarak tüketiciye ulaşmasına kadar olan süreci, dağıtıcılar arası satışlar ve akaryakıt taşıma araçlarının hareketleri dâhil olmak üzere, ürün ve belge hareketleri üzerinden anlık izleyebilecek, yeni nesil Ödeme Kaydedici Cihaz (ÖKC) ve e-Belge (e-Fatura, e-İrsaliye, e-Arşiv Fatura) verileri ile karşılaştırılabilir ve risk analizine uygun toplulaştırılmış veriyi üreten bir sistem kurulması ve ilgili kurumların kullanımına açılması için EPDK ve GİB sorumlu tutulmuş olup 2021-2022 takviminde yerine getirilmesi öngörülmüştür¹¹²”.
2. “İdari ve teknik önlemlerin alınması amacıyla 5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ve 5307 sayılı Sıvılaştırılmış Petrol Gazları (LPG) Piyasası Kanunu ve Elektrik Piyasası Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu tarafından yürütülmesi öngörülen işlemlere ilişkin Ticaret Bakanlığı tarafından işletilen Akaryakıt Kaçakçılığıyla Mücadele Bilgi Sisteminde (AKBİS) bulunan ilgili bilgilerin Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu tarafından geliştirilen Saha Denetim Sistemine (SDS) aktarılması, denetim faaliyetlerinin SDS üzerinden devam ettirilmesi, ilgili Bakanlıkların kendi görev alanı çerçevesinde kullandıkları çeşitli sistemlerle SDS arasında veri paylaşımı için gerekli çalışmaların yapılması ve SDS'nin

¹¹²<https://muhafaza.ticaret.gov.tr/data/618a549313b876dd4c87917d/EYLEM%20PLAN>

ilgili Bakanlıkların personelinin erişimine açılması için EPDK sorumlu tutulmuş olup 2021 takviminde yerine getirilmesi öngörülmüştür¹¹³”.

3. “İdari ve teknik önlemlerin alınması amacıyla özellikle inşaat, nakliye ve maden firmalarına bayiler tarafından yapılan dış satışların bayi pompa satışlarına oranlanarak dış satış miktarlarına belirli bir limit konulmasına dair düzenleme yapılması için EPDK sorumlu tutulmuş olup 2021-2022 takviminde yerine getirilmesi öngörülmüştür¹¹⁴”.
4. “İdari ve teknik önlemlerin alınması amacıyla akaryakıt kaçakçılığı ile mücadele konusunda meri mevzuat hükümlerinin uygulanmasına yönelik usul ve esasları içeren yönetmelikler ve diğer düzenlemelerin ilgili bakanlıklar ile kamu kurum ve kuruluşları tarafından hazırlanarak yürürlüğe konulması için Ticaret Bakanlığı (Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü) sorumlu tutulmuş olup 2021-2023 takviminde yerine getirilmesi öngörülmüştür¹¹⁵”.
5. “İdari ve teknik önlemlerin alınması amacıyla kamuoyu bilincinin artırılmasına yönelik kamu spotu vb. çalışmalar yapılması için Ticaret

¹¹³<https://muhafaza.ticaret.gov.tr/data/618a549313b876dd4c87917d/EYLEM%20PLAN%20I-PDF.pdf>, Erişim: 20 Kasım 2023

¹¹⁴<https://muhafaza.ticaret.gov.tr/data/618a549313b876dd4c87917d/EYLEM%20PLAN%20I-PDF.pdf>, Erişim: 20 Kasım 2023

¹¹⁵<https://muhafaza.ticaret.gov.tr/data/618a549313b876dd4c87917d/EYLEM%20PLAN%20I-PDF.pdf>, Erişim: 20 Kasım 2023

Bakanlığı (Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü) sorumlu tutulmuş olup 2021-2023 takviminde yerine getirilmesi öngörülmüştür¹¹⁶”.

6. “Denetimde etkinliğin artırılması amacıyla petrol piyasasında, ulusal marker denetimleri ile yazarkasa ve otomasyon sistemine müdahale veya sahte fatura ibrazı şeklindeki diğer mali ve idari usulsüzlüklerin tespiti için idari ve mali açıdan yapılan piyasa denetimlerine devam edilmesi ve müşterek planlı denetimlerin gerçekleştirilmesi için Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) ve Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu sorumlu tutulmuş olup 2021-2023 takviminde yerine getirilmesi öngörülmüştür¹¹⁷”.

7. “Denetimde etkinliğin artırılması amacıyla imalatta kullanmak amacıyla akaryakıt harici petrol ürününü temin veya ithal eden riskli firmaların belirli periyotlarla ve akaryakıt yerine değerlendirilebilen ürünlerin (karışımli akaryakıt) imalatında kullanılacak ürünleri temin veya ithal eden şüpheli firmaların ise lüzumu halinde, tesis mevcudiyeti, kapasite yeterliliği, elektrik tüketimi, çalışan sayısı gibi hususlar yönünden denetlenmesi; bu denetimler sonucunda elde edilen bulguların ilgisine göre diğer kurumlarla paylaşılması için Hazine ve Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı) ve Enerji Piyasası

¹¹⁶<https://muhafaza.ticaret.gov.tr/data/618a549313b876dd4c87917d/EYLEM%20PLAN>

[I-PDF.pdf](#), Erişim: 20 Kasım 2023

¹¹⁷<https://muhafaza.ticaret.gov.tr/data/618a549313b876dd4c87917d/EYLEM%20PLAN>

[I-PDF.pdf](#), Erişim: 20 Kasım 2023

Düzenleme Kurumu sorumlu tutulmuş olup 2021-2023 takviminde yerine getirilmesi öngörülmüştür¹¹⁸”.

8. “Kurumlar arası iş birliğinin geliştirilmesi ve güçlendirilmesi amacıyla illerde, valiler koordinasyonunda, mücadeleci birimlerin katılımıyla yılda en az bir defa toplantı yapılması, toplantılara adli makamların da davet edilmesi, sonuçların Ticaret Bakanlığına iletilmesi için İçişleri Bakanlığı sorumlu tutulmuş olup 2021-2023 takviminde yerine getirilmesi öngörülmüştür¹¹⁹”.
9. “Kurumlar arası işbirliğinin geliştirilmesi ve güçlendirilmesi amacıyla akaryakıt kaçakçılığı ile mücadelede etkinliğin artırılması, yeni yöntemlerin tartışılması ve işbirliği kapasitesinin güçlendirilmesi amacıyla, yılda bir kez, akaryakıt sektöründe gerçekleştirilen kaçakçılıkla mücadeleden sorumlu ve yetkili birimler ile yargı mensuplarının katılacağı kapsamlı bir çalıştay gerçekleştirilmesi için Ticaret Bakanlığı (Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü) sorumlu tutulmuş olup 2021-2023 takviminde yerine getirilmesi öngörülmüştür¹²⁰”.

Bu genelgede yer alan düzenlemeler incelendiğinde devletin akaryakıt kaçakçılığını ve kaçakçılık faaliyetlerinin bir sonucu olarak vergi kaçakçılığını tespit

¹¹⁸<https://muhafaza.ticaret.gov.tr/data/618a549313b876dd4c87917d/EYLEM%20PLAN-I-PDF.pdf>, Erişim: 20 Kasım 2023

¹¹⁹<https://muhafaza.ticaret.gov.tr/data/618a549313b876dd4c87917d/EYLEM%20PLAN-I-PDF.pdf>, Erişim: 20 Kasım 2023

¹²⁰<https://muhafaza.ticaret.gov.tr/data/618a549313b876dd4c87917d/EYLEM%20PLAN-I-PDF.pdf>, Erişim: 20 Kasım 2023

etmeye ve önlemeye yönelik maddi ve personel anlamında tüm imkanlarını seferber ettiğini açıkça görebiliyoruz.

Çalışmanın akaryakıt kaçakçılığı yapılmasına neden olan sebeplerin yer aldığı bölümünde¹²¹ toplumsal sebeplerin de kaçakçılık faaliyetlerine yol açtığını; özellikle ekonomik zorlukların yaşanması sebebiyle, hızlı ve yüksek kar elde etme fırsatıyla ve toplumun genelinde bu faaliyetlerin normalleşmesi sebebiyle bir nevi toplumsal kabul oluşarak bireylerin bu faaliyetlere yöneldiği gibi belirlemelerde bulunmuştuk. Bunu en önlemedeki en iyi yollardan biri toplumsal bilincin artırılmasıdır. Çünkü kaçakçılık faaliyetlerinin azaltılması ile toplumsal bilincin artırılması arasında güçlü bir bağlantı vardır. Bireyler, katkılı ya da kaçak akaryakıt alımı ve satımı, kaçak veya katkılı akaryakıtın kullanılması ile bireylerin sebep olduğu zararlara yönelik konusunda gerekli bilinç düzeyine geldiğinde ve bilinçli şekilde hareket etmeye başladığında, kaçakçılık fiillerini gerçekleştirenlere yönelik mücadele daha etkili olacak ve kaçak veya katkılı akaryakıtta yönelik taleplerin azalması sağlanabilecektir. Toplumsal bilincin artırılmasının ilk yolu da eğitim ve farkındalık çalışmalarıyla sağlanabilecektir.

Bireyler kaçak akaryakıtın yasadışı kaynaklardan elde edildiğini, dolayısıyla kayıt dışı ekonomiye fayda sağlarken kayıtlı ekonomi ve devlet bütçesine büyük zararlar verdiğini ve güvenlik sorunlarına neden olduğunun farkına varmalıdır. Ayrıca bireylerin de kaçakçılık faaliyetini gerçekleştirdiğini bildiği ve düşündüğü kişilere ilişkin bilgileri yetkililer ile paylaşarak üzerine düşen sorumlulukları yerine getirmesinin elzem olduğu, koordinasyonun yalnızca devlet birimleri ile değil vatandaşlar ile de kurulması, toplumun tüm kesimlerinin birleşerek akaryakıt kaçakçılığı ile mücadelede yer alması unutulmamalıdır. “Akaryakıt Kaçakçılığı ile Mücadele Eylem Planı’nda” da bu hususa

¹²¹ Bkz. 1.6. Akaryakıt Kaçakçılığının Nedenleri

yer verilmiş olup kamuoyu bilincinin artırılmasına yönelik kamu spotu gibi çalışmalar yapılması için Ticaret Bakanlığı (Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü) yetkilendirilmiştir.

Anadolu Ajansı'nın 30.10.2023 tarihli haberine göre "Akaryakıt Özel Ekibi tarafından 2023 yılının 9 ayında 47 firmaya yönelik çalışma yapılmış, bu firmalar tarafından düzenlenmiş 3,2 milyar liralık sahte fatura ile kamunun 1,4 milyar lira zarara uğratıldığı tespit edilmiştir. Ekip tarafından gerçekleştirilen denetimlerde, 43 akaryakıt bayisinin yazar kasa ve otomasyon sistemlerine müdahale ederek yasa dışı gizli düzeneklerle kayıt dışı akaryakıt sattıkları belirlenmiştir. Söz konusu bayiler, gerekli işlemlerin yapılması amacıyla Vergi Denetim Kurulu Başkanlığına bildirilmiştir. Bu bildirim neticesinde, düzenlenen vergi inceleme raporlarına istinaden yargı kararları sonuçlanana kadar bu bayilerin faaliyetlerinin geçici durdurulması sağlanmıştır. 2023 yılının 9 aylık döneminde Gümrük Muhafaza birimlerince 47 olayda, 13 milyon lira değerinde ve 769 ton kaçak akaryakıt belirlenmiştir. Akaryakıt Özel Ekibinin kurulduğu günden bu güne kadar ise 1800 firmaya yönelik çalışma yürütülmüş ve 15,6 milyar liralık kamu zararı tespit edilmiştir¹²²".

Bakanlık tarafından, eylem planının 2023 yılının sonunda tamamlanması sebebiyle, faaliyetlere ilişkin herhangi bir rapor paylaşmadığı için incelenmesi mümkün olmamıştır. Ancak AA tarafından edinilen ve paylaşılan bilgiler ışığında söz konusu Akaryakıt Kaçakçılığı ile Mücadele Eylem Planı'nın akaryakıt kaçakçılığı ve buna bağlı olarak vergi kaçakçılığının önlenmesine büyük katkı sağladığı açıktır.

¹²²<https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/akaryakit-ozel-ekibi-bugune-kadar-15-6-milyar-liralik-kamu-zararini-ortaya-cikardi/3037633#>, Erişim: 20 Kasım 2023

2.3.2.Vergi Usul Kanunu

"Kaçakçılık kavramı, 213 sayılı VUK'un ilk halinde mükellef veya sorumlu tarafından kasten vergi ziyana sebebiyet verilmesi şeklinde tanımlanmışsa da 1998 tarihli 4369 sayılı Kanun¹²³ ile kaçakçılık kavramı, vergi ziyayı şeklinde değiştirilmiştir; VUK'un ilk halinde hileli vergi suçu olarak düzenlenen suç tipi ise 1980 tarihli 2365 sayılı Kanun ile ilga edilmiş ve bu suçun yer bulduğu 359. madde ise "Kaçakçılıkta Hapis ve Meslekten Men Cezası" şeklinde değiştirilmiştir. Yapılan değişiklik ile beraber vergi ziyayı meydana getirilmesine bağlanan bir vergi suçu ihdas edilmiştir. İlerleyen süreçte bu madde 4369 sayılı Kanun ile günümüzde de kullanıldığı şekliyle, "Kaçakçılık Suçları ve Cezaları" başlığında yeniden düzenlenerek vergi ziyandan ayrılmıştır. Günümüzde ise vergi

¹²³ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset Ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 Ve 4208 Sayılı Kanunlar İle 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname Ve 190 Sayılı Genel Kadro Ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 29.07.1998 tarih ve 23417 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kaçakçılığı suçu, vergi kaybı meydana gelmesi gerekmeksizin failin VUK m. 359'da yazılı fiilleri işlemesiyle oluşan bir suç tipidir.¹²⁴ "

30/04/2021 tarihinde yürürlüğe giren 7318 sayılı "Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile vergi kaçakçılığı fiillerini düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine yeni düzenlemeler getirilmiştir.

213 sayılı "Vergi Usul Kanunu'nun¹²⁵" 359. maddesine "7318 sayılı Kanun" ile eklenen ç fıkrasıyla beraber "Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe

¹²⁴ ÖMERCİOĞLU, Abdullah: "7318 sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları", Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 1, 2022, s. 169-170

¹²⁵213 sayılı Kanun, 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete'de, 11.01.1961 tarih ve 10704 sayılı Resmi Gazete'de, 12.01.1961 tarih ve 10705 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılabilceği” hüküm altına alınmıştır.

213 sayılı “Vergi Usul Kanunu’nun” 367. maddesinde; “Yaptıkları inceleme sırasında 359 uncu maddede yazılı suçların işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.”, “..359 uncu maddenin (ç) fıkrasında yazılı suçların işlendiğinin inceleme sırasında tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin, sair suretlerle öğrenilmesi halinde ise incelemeye başlanmaksızın Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin rapor düzenlenir ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte keyfiyet Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz.”, “ 359 uncu maddede yazılı suçlara ilişkin yürütölmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaaaya konu fiilin, başka bir kişi tarafından veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması durumunda, bu kişi bakımından kamu davası açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartı aranmaz.” şeklinde düzenlenmiştir.

Böylelikle 213 sayılı VUK’un359. maddesinin ç fıkrasında yazılı suçların işlendiği inceleme sırasında tespit edildiği takdirde incelemenin tamamlanması beklenmeyecek, sair suretlerle öğrenilir ise hiçbir incelemeye başlanmaksızın Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin rapor düzenlenecek ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla beraber Cumhuriyet başsavcılığına bildirilecektir. Ayrıca kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması koşulu da aranmayacaktır. Diğer kamu kurum ve kuruluşları tarafından yapılan araştırma,

inceleme, denetim gibi çalışmalarda 213 sayılı VUK'un 359. maddesinin ç fıkrasında yazılı suçların işlendiğinin tespit edilmesi halinde, bu tespite ilişkin bilgi ve belgeler ivedilikle Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na bildirilecektir.

7318 sayılı "Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un¹²⁶" genel gerekçesi incelendiğinde "(ç) fıkrası ile akaryakıt piyasasındaki kayıt dışılık ile etkin bir şekilde mücadele edilmesi ve belge düzenlenmemesi suretiyle birim fiyat üzerinden yapılan haksız rekabetin önüne geçilmesi amacıyla" düzenleme yapıldığı görülmekte olup madde gerekçesinde ise "vergi güvenliğinin sağlanması, kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile etkin bir şekilde mücadele edilmesi amaçlarıyla" bu şekilde bir düzenlemeye gidildiği ifade edilmektedir.

Aynı zamanda VUK'un 344. maddesinin 2. fıkrası gereğince 359. maddede yazılı fiillerle vergi ziyana sebebiyet verilmesi halinde ilgili vergi için vergi ziyası cezası üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanmaktadır.

VUK'un 353. maddesi uyarınca elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, verilmesi ve alınması icabeden fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu ile serbest meslek makbuzlarının verilmemesi, alınmaması, düzenlenen bu belgelerde gerçek meblağdan farklı meblağlara yer verilmesi, bu belgelerin elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlenmesi ya da hiç düzenlenmemiş sayılması halinde; bu belgeleri düzenlemek ve almak zorunda olanların her birine, her bir belge için 2024 yılı itibariyle 3.400 Türk lirasından aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10'u nispetinde özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

¹²⁶ 7318 sayılı Kanun, 30.04.2021 tarih ve 31470 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin veya elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlendiğinin tespiti ya da bu belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılması halinde, her bir belge için 2024 yılı itibariyle 3.400 Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

VUK'un 232. maddenin birinci fıkrasının 1 ila 5 numaralı bentlerinde sayılan fatura kullanma mecburiyeti olanlar dışında kalan kişilerin fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihaz fişi ve giriş ve yolcu taşıma biletlerini almadıklarının tespit edilmesi halinde VUK'un 353. maddesinin 2 numaralı bendinde belirtilen cezanın beşte biri kadar özel usulsüzlük cezası kesilmektedir.

2.3.2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Soruşturma Usulü

2.3.2.1.1. Genel Olarak Soruşturma Usulü

5271 sayılı “Ceza Muhakemesi Kanunu’nun¹²⁷” 2. maddesince “soruşturma, Kanuna göre yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evre”yi ifade etmektedir. 5271 sayılı CMK’nin 160. maddesinin 1. fıkrası uyarınca “Cumhuriyet savcısı, ihbar veya başka bir suretle bir suçun işlendiği izlenimini

¹²⁷ 5271 sayılı Kanun, 17.12.2004 tarih ve 25673 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

veren bir hâli öğrenir öğrenmez kamu davasını açmaya yer olup olmadığına karar vermek üzere hemen işin gerçeğini araştırmaya başlar” düzenlenmiştir. 5271 sayılı CMK’nin 170. maddesinin 2. fıkrası uyarınca “soruşturma evresi sonunda toplanan deliller, suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluşturuyorsa; Cumhuriyet savcısı, bir iddianame düzenleyecektir” düzenlenmiştir.

2.3.2.1.2.Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Soruşturma Usulü

Ceza yargılamasında esas olan savcılığın suçun işlendiğine dair bilgi alması, suçtan haberdar olması ile birlikte derhal soruşturmaya başlamasıdır ancak bazı durumlarda soruşturma veya kovuşturma sürecinin başlatılması şarta bağlanmış olup ancak bu şartın gerçekleşmesi halinde sürecin başlaması söz konusu olacaktır. Muhakeme şartı olarak adlandırılan bu hukuki müessesenin bir örneği de vergi kaçakçılığı suçlarında karşımıza çıkmaktadır¹²⁸. 213 sayılı VUK’un 367. maddesinde genel soruşturma usulüne karşı iki istisna getirilmiştir. Bu istisnalar; “suç konusu eylemlerin idare tarafından savcılığa bildirilmesi noktasında mütalaanın verilmesi, doğrudan savcılık tarafından haberdar olunması halinde mütalaa yerine idareden görüş alınması¹²⁹” şeklinde

¹²⁸ÖZDEMİR, Muharrem: ‘Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Mütalaa’

<https://www.vdd.com.tr/vergi-kacakciligi-suclarinda-mutalaa.html>, Erişim: 20 Kasım 2023

¹²⁹ŞENYÜZ, Doğan: ‘Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa /Görüş’, İzmir Barosu Dergisi, Sayı 2, Mayıs 2016, s. 16

düzenlenmiştir. Yargılamanın yapılabilmesi için gerekli olan bu şart dava şartıdır. Bu ön şart yalnızca VUK m. 359'da yer alan kaçakçılık suçlarına ilişkin öngörülmüştür.

Vergi kaçakçılığı suçu açısından mütalaa veya görüş verilene kadar, Cumhuriyet Başsavcılığı tarafından yapılan soruşturmada yeterli suç şüphesinin varlığına ulaşılmış olsa dahi, usulen bu dava şartı yerine gelinceye kadar iddianame düzenlemeyecek, dava açamayacak, yargılamaya başlaması söz konusu olmayacak ve mütalaa verilene kadar iddianamenin düzenlenmesi ertelenecektir¹³⁰.

VUK m. 367'de "vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler; vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları ve vergi incelemesine yetkili diğer memurlar" olarak belirtilmiştir. Vergi kaçakçılık suçlarında, vergi incelemesi esnasında vergi kaçakçılığı yapıldığının tespit edilmesiyle birlikte kanunda yetkili olarak sayılan kişiler tarafından vergi inceleme raporları ve vergi suçu raporları düzenlenecek ve bu raporlara ilişkin olarak rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa alınacak, ancak bu işlemler yerine getirildikten sonra dava açılacaktır. Mütalaa alınmaksızın dava açılmış olması halinde dava şartı yerine getirilmemiş olduğundan, hukuka aykırı bir durum oluşmuş olacak, yani yargılama şartı ihlal edilecektir¹³¹.

"Vergi incelemesi esnasında vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğini tespit eden; vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme

¹³⁰ŞENYÜZ, Doğan: "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa /Görüş", İzmir Barosu Dergisi, Sayı 2, Mayıs 2016, s. 16

¹³¹TÜRKER, Didem: " Vergi Kaçakçılığı Suçu Soruşturmalarında İnceleme ve Mütalaa Şartına Getirilen İstisnai Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 1, 2023,s 330

komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya; vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi mecburidir. Bu durumda gerek vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları ve gerekse vergi incelemesine yetkili diğer memurların suçun işlendiği durumunu tespit etmeleri halinde mütalaa şartı aranmaktadır ancak vergi müfettişleri ve yardımcıları doğrudan doğruya Cumhuriyet Başsavcılığına bildirim yapabilirken maddede sayılan diğer kamu görevlileri doğrudan doğruya değil ancak bağlı buldukları vergi dairesi başkanlığı ya da defterdarlık aracılığı ile bildirim yapabilirler. Sonuç olarak her iki durumda da mütalaa şartı yerine getirilmeden doğrudan savcılığa bildirimde bulunulması mümkün değildir¹³²”.

2.3.2.2. Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Kaçakçılık Suçları İçin Dava Şartı Olan Mütalaa Müessesesinin Yargı Bağımsızlığı Yönünden Değerlendirilmesi

Mütalaa şartına yönelik olan tartışmalara göre; Yargı etiği ilkelerinden bağımsızlık ilkesi “Hâkim, hangi kişiden veya hangi nedenle gelirse gelsin, doğrudan veya dolaylı her türlü dış etki, teşvik, baskı, tehdit veya müdahaleden uzak, hukuku kendi vicdani kanaatine uygun olarak ve somut gerçeklere ilişkin kendi değerlendirmesine dayanarak, yargı görevini bağımsız olarak yerine getirir¹³³” şeklindedir. Dolayısıyla mütalaa şartının, hakim ve savcılara yönelik emir ve talimat anlamına gelebileceğini ve

¹³²SİNİK, Fırat: Vergi Suçları, Cezaları ve Yargılama Usulü, Yüksek Lisans Tezi,

Yalova Üniversitesi, 2018, s. 41-42

¹³³<https://www.yargitay.gov.tr/documents/YargiEtigiIlkeleri.pdf>, Erişim: 20 Kasım

bu sebeple de anılan maddenin iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurular yapılmıştır. Anayasa Mahkemesi'nin tarafından "VUK'un 367'nci maddesinin ikinci ve üçüncü fıkralarının Anayasa'ya aykırı olmadığı¹³⁴" şeklinde karar verilmiştir. Buna ilişkin kararda "Başvuru kararında, muhakeme şartı olan mütalaanın idare tarafından verilmesi nedeniyle siyasi olarak kötüye kullanabilecek olmasının hukuk devleti ilkesine aykırılık oluşturduğu, ayrıca bu mütalaanın yargı organlarının işlemlerine müdahale anlamına geleceği için de yargı bağımsızlığına, yargının hiçbir makamdan emir, talimat ve tavsiye almayacağı kuralına aykırılık oluşturacağı belirtilerek kuralların Anayasa'nın 2., 11. ve 138. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

İtiraz konusu ikinci ve üçüncü fıkralarda, vergi kaçakçılığı suçunun işlendiğini birinci fıkrada belirtilen halin dışında herhangi bir şekilde öğrenen Cumhuriyet savcılığının hemen durumu ilgili vergi dairesine bildirerek inceleme yapılmasını talep edeceği, kamu davasının açılmasının söz konusu inceleme neticesinin Savcılığa bildirilmesine kadar erteleneceği kurala bağlanmıştır.

Ceza hukukunda soruşturma yapmakla yükümlü olan makamların bir suç işlendiğini öğrenmeleri halinde hemen ceza muhakemesi sürecini başlatmaları asıldır; ancak bu sürecin başlatılması kimi hallerde bazı şartlara bağlanmış olabilir. Davanın açılabilmesi için ilgili vergi dairesinden alınması gereken 'mütalaa' da bu kapsamda bir muhakeme şartıdır. 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 223. maddesinin sekizinci fıkrası hükmü uyarınca, ceza muhakemesi şartının henüz gerçekleşmediği durumlarda gerçekleşmesini beklemek üzere 'durma kararı', gerçekleşmeyeceğinin anlaşıldığı durumlarda ise 'düşme kararı' verilir.

¹³⁴Anayasa Mahkemesi'nin 10/02/2011 tarih, E:2009/89, K:2011/40 sayılı kararı

Anayasa'nın 138. maddesinde, hakimlerin, görevlerinde bağımsız oldukları, Anayasa'ya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdani kanaatlerine göre hüküm verecekleri, hiçbir organ, makam, merci veya kişinin, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hakimlere emir ve talimat veremeyeceği, genelge gönderemeyeceği, tavsiye ve telkinde bulunamayacağı, görülmekte olan bir dava hakkında Yasama Meclisinde yargı yetkisinin kullanılması ile ilgili soru sorulamayacağı, görüşme yapılamayacağı veya herhangi bir beyanda bulunulamayacağı, yasama ve yürütme organları ile idarenin, mahkeme kararlarına uymak zorunda oldukları, bu organların ve idarenin, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremeyecekleri ve bunların yerine getirilmesini geciktiremeyecekleri belirtilmiştir. Bu kuralla, yargı yetkisinin kullanılmasının herhangi bir şekilde engellenmesi veya etki altına alınması önlenmek istenmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçu gibi ayrı uzmanlık bilgisi gerektiren bir konuda uzman ve yetkili olan kişilerin mütalaa vermesi, bu konuda uzmanlığı bulunmayan soruşturma makamlarının kanuna ve hukuka uygun olarak karar vermelerine yardımcı olacak bir müessesedir. Vergi kaçakçılığı suçu kapsamına giren eylemlerin bulunup bulunmadığına ilişkin özel ve teknik bilginin yer aldığı bu mütalaalar, kovuşturma aşamasında değerlendirilebilecek takdirde delil niteliğinde olduğundan hakimlere emir ve talimat verme, telkin ve tavsiyede bulunma olarak değerlendirilemez.

Açıklanan nedenlerle, 367. maddenin ikinci ve üçüncü fıkraları Anayasa'nın 138. maddesine aykırı değildir. İptal isteminin reddi gerekir¹³⁵, denmiştir.

¹³⁵Anayasa Mahkemesi'nin 10.02.2011 tarih ve E:2009/89, K:2011/40 sayılı kararı

Yargı kararlarında da mütalaa şartının yargılama şartı olduğu görülebilecektir. Birkaç örnek karar vermek gerekirse; “..213 sayılı VUK'un 367. maddesi uyarınca Defterdarlık veya Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ya da 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un 33. maddesi uyarınca Defterdar veya Vergi Dairesi Başkanı adına imza atmaya yetkili olanlardan mütalaa alınmadan Vergi Dairesi Başkanı adına imza atmayan "Denetim Grup Müdürü Vekilinin" ihbarı üzerine açılan kamu davasına devamlı yazılı şekilde hüküm kurulması, Yasaya aykırı..¹³⁶ ” , “..ancak bu suç için usulüne uygun olarak verilmiş mütalaa bulunmadığı; mütalaanın dava şartı olduğu ve her takvim yılında işlenen suçların birbirinden ayrı ve bağımsız suçları oluşturduğu gözetilmeksizin, vergi incelemesine konu yapılmayıp, dava şartı olan “mütalaa” verilmeyen “2006 takvim yılında sahte fatura kullanmak” suçundan açılan davaya devamlı yazılı şekilde hüküm kurulması, Yasaya aykırı..¹³⁷” şeklinde görülebilecektir. Mütalaanın alınmamış olması Yargıtay kararlarında yasaya aykırı bulunarak bozma sebebi olarak sayılmaktadır. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesi kararında da yer aldığı gibi mütalaa şartının düzenlenme amacı, vergilendirme işlemlerinin teknik bir boyuta sahip olması sebebiyle uzman görüşüne ihtiyaç

(<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2011/40?KararNo=2011%2F40>,

Erişim: 20 Kasım 2023)

¹³⁶Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 31.01.2008 tarih ve E:2007/2298, K:2008/470 sayılı kararı

¹³⁷Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 25.04.2018 tarih ve E:2016/4486, K:2018/3902 sayılı kararı

duyulmasıdır¹³⁸. Açıklanan sebepler ve yargı kararları ışığında değerlendirme yapılmak gerekirse mütalaanın yargılamanın bağımsızlığına zarar getirmeyeceği, bunun bir emir veya talimat olarak değerlendirilemeyeceği, aksine uzmanlık gerektiren bu alanda teknik boyuta ilişkin hatalı değerlendirmeler yapılmaması ve sağlıklı ve adil bir yargılama süreci yürütülebilmesi için mütalaanın gerekliliği elzemdir.

2.3.2.3. Vergi Suçlarındaki Soruşturma Usulüne 7318 sayılı Kanun ile Getirilen İstisnalar

Yukarıda bahsedilen vergi suçlarındaki özel soruşturma usulüne 7318 sayılı Kanun'un 5. maddesi ile birlikte 213 sayılı Kanun'un 367. maddesine “359 uncu maddenin (ç) fıkrasında yazılı suçların işlendiğinin inceleme sırasında tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin, sair suretlerle öğrenilmesi halinde ise incelemeye başlanmaksızın Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin rapor düzenlenir ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte keyfiyet Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz.” ve “359 uncu maddede yazılı suçlara ilişkin yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaaya konu fiilin, başka bir kişi tarafından veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması durumunda, bu kişi bakımından kamu davası açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartı aranmaz.” düzenlemelerinin eklenmesiyle beraber istisna getirilmiştir. “Vergi incelemesi bakımından getirilen düzenleme karşısında VUK’un 359. maddesinin ç

¹³⁸ÖMERCİOĞLU, Abdullah: “7318 sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı

Suçları”, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 1, 2022, s. 185

fıkrasındaki fiilleri idarenin tespit etmesi halinde mütalaa şartının kaldırılmadığı kanunun açık lafzından anlaşılmalı beraber vergi incelemesine başlanması veya başlamış incelemenin sonuçlandırılması verilecek mütalaa için önemli olmayıp kanun koyucu tarafından mütalaanın mevcudiyeti kamu davasının açılması için yeterli görülmüştür¹³⁹ ".Böylelikle bu suçlar bakımından vergi incelemesinin sonucuna bağlanmayan, yalnızca vergi müfettişlerinin veya vergi müfettiş yardımcılarının suç hakkındaki tespitlerini ve görüşlerini içeren bir rapora dayanılarak düzenlenen mütalaa müessesesi getirilmiştir¹⁴⁰. Bu düzenleme ile beraber ilgili maddenin 4 fıkrasında sayılan fiillerin tespiti halinde incelemenin sonuçlanması beklenmeden rapor hazırlanacaktır. Rapor değerlendirme komisyonu da henüz sonuçlanmayan incelemeye yönelik bir mütalaa hazırlayacak ve bu mütalaayı bildirecektir. Dolayısıyla düzenleme sonrasında mütalaa şartı halen mevcudiyetini korurken yalnızca inceleme olmaksızın veya tamamlanmamış bir inceleme ile mütalaa düzenlenmiş olacaktır.

Bu düzenlemeler ile birlikte halihazırda yürütülen vergi kaçakçılığına ilişkin bir soruşturma veya kovuşturma var ise; bu mütalaaaya konu olan fiilin başka bir kişi tarafından veya başka kişilerle beraber gerçekleştirildiği durumlarda kamu davası açılması için o kişi veya kişiler adına rapor düzenleme ve mütalaa şartı aranması ortadan kaldırılmıştır. Böylelikle inceleme ve mütalaa şartlarına ilişkin istisnai düzenleme

¹³⁹TÜRKER, Didem: ‘‘ Vergi Kaçakçılığı Suçu Soruşturmalarında İnceleme ve Mütalaa Şartına Getirilen İstisnai Düzenlemelerin Değerlendirilmesi’’, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 1, 2023, s 340

¹⁴⁰TÜRKER, Didem: ‘‘ Vergi Kaçakçılığı Suçu Soruşturmalarında İnceleme ve Mütalaa Şartına Getirilen İstisnai Düzenlemelerin Değerlendirilmesi’’, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 1, 2023, s 340

getirilerek suç özelinde ve kişi özelinde şartların esnetildiği ve hatta kaldırıldığı görülmektedir¹⁴¹.

2.3.2.4. 7318 sayılı Kanun ile Getirilen Düzenlemelere Duyulan İhtiyacın Sebebi

Kullanım kapasitesi itibariyle milyarlarca dolarlık vergi getirisi olan ve ülkemiz enerji ihtiyacını büyük ölçüde sağlayan petrol ve petrol ürünlerine yönelik kaçakçılığın ülke ekonomisine vermiş olduğu zarar tartışılmaz bir gerçektir ¹⁴² . Akaryakıt ürünlerindeki ağır vergi yükü de göz önüne alındığında yıllık vergi gelirlerinin büyük bir kısmını akaryakıt üzerinden alınan vergilerin oluşturduğu aşıkardır dolayısıyla bu durum ağır vergi yüküne yol açan akaryakıt ürünlerine yönelik kaçakçılık faaliyetlerinin ve kayıt dışı akaryakıt ticaretinin artmasına zemin hazırlamaktadır.

Akaryakıt kaçakçılığının boyutları, mali yönden büyüklüğü, organize suç örgütleriyle ilişkisi ve uluslararası boyutu göz önüne alındığında, etkisinin yalnızca ekonomik anlamda değil kamu düzenini bozucu açıdan da olduğunu kabul etmek gerekir¹⁴³.

¹⁴¹TÜRKER, Didem: ‘‘ Vergi Kaçakçılığı Suçu Soruşturmasında İnceleme ve Mütalaa Şartına Getirilen İstisnai Düzenlemelerin Değerlendirilmesi’’, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 1, 2023, s 325

¹⁴²CEYHAN, Sami, DEMİRCİOĞLU, Kubilay: ‘‘Son Düzenlemelerle ‘‘Akaryakıt Kaçakçılığı’’’’, Gümrük ve Ticaret Dergisi, Sayı 1, 2013, s. 66

¹⁴³İBİŞ, Mehmet: Petrol Piyasası Hukuku ve Uygulamaları, Yargı Yayınları, Ankara, Ekim 2020

Kaçakçılık yapanlar, üzerinde yüksek miktarda vergi yükü olan bir malı kaçak şekilde yurda sokarak haksız kazanca sebep olmaktadır. "Bunun sonucunda, piyasada vergili akaryakıt ile kaçak akaryakıt arasındaki fark, yani akaryakıt üzerindeki hazinenin hakkı olan vergiler toplamı kadar değer, yasadışı ticareti yapan kaçakçılara transfer olmaktadır¹⁴⁴" Başka bir boyuttan bakıldığında da yasal olarak bu işi yapanlar, haksız rekabet ortamı ile karşı karşıya kalmakta ve ticari hayat da olumsuz olarak etkilenmektedir.

Türkiye'nin ekonomik ve coğrafik özellikleri nedeni ile akaryakıt kaçakçılığı açısından kaçakçılığın merkezi konumuna gelmiş; akaryakıtın iç piyasada dış piyasaya kıyasen daha pahalı olması, dolayısıyla daha ucuz fiyata satılan kaçak akaryakıtın kolaylıkla nakde çevrilebilmesi, hemen hemen herkesin bir şekilde akaryakıt ürünlerine gereksinim duyması gibi sebeplerle yıllarca kaçakçılığa konu olmuş ve cazibesini korumaya devam etmiştir. Akaryakıt kaçakçılığı nedeniyle ülkemiz önemli miktarda mali kayıplara uğramış ve görünen o ki uğramaya da devam edecektir¹⁴⁵.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinde Değişiklik Yapan 7318 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 4. maddesinin gerekçesi olarak "vergi güvenliğinin sağlanması, kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile etkin bir şekilde mücadele edilmesi gibi amaçlarla", VUK'un 359.

¹⁴⁴<https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss978m.htm>, Erişim: 20 Kasım 2023

¹⁴⁵GEDİK, Doğan: 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'na Göre Akaryakıt Kaçakçılığı Suçları, Yaptırım Rejimi ve Uygulamadaki Sorunları, Doktora Tezi, Yeditepe Üniversitesi, 2018, s. 65

maddesine ç fıkrası olarak söz konu düzenlemeler eklenmiştir. Düzenlenen yeni suç fiilleri ile güdülen esas amacın, kaçak alınan akaryakıtın gizlenmesini engellemek ve bununla birlikte, alınan ve/veya satılan akaryakıtla ilişkin fatura vb. belgelerin düzenlenmemesi suretiyle akaryakıt kaynaklı olarak ödenmesi gereken vergilerin ziyaa uğratılmasının önlenmesinin hedeflendiği de belirtilmiştir¹⁴⁶. Her ne kadar tüm bu düzenlemeler tamamen engellemeye yeterli olmasa da akaryakıt kaçakçılığı ve buna bağlı olarak akaryakıt üzerinden yapılan vergi kaçakçılığını önlemek için mücadelede önemli birer adımdır.

2.3.2.5. Söz Konusu Düzenlemeler Beklentileri Karşılatabilecek Mi?

Yasa düzenlemeleri akaryakıt kaçakçılığı ile mücadeleyi amaçlamakta, günümüz teknolojik gelişmelerinin ve günümüzde kullanılmaya başlayan kaçakçılık yöntemlerinin dikkate alınarak düzenlemeler yapılmış olması tarafımızca olumlu olarak değerlendirilmektedir. Ancak diğer taraftan akaryakıt ürünleri üzerindeki vergi yükünün fazla olması sebebiyle mükelleflerin, vergi kaçırmaya yönelik fiillerde bulunduğunu da dikkate almak gerekmektedir. Böylelikle “sorunun sadece vergi yasalarında ağır yaptırımlar getirilerek çözümlenemeyeceğini, ayrıca vergi yükünü eşit ve adil dağıtmaya yönelik düzenlemeler yapılmasının gerekli olduğunu ve akaryakıt ürünleri üzerindeki vergi yükünün azaltılmasının da diğer bir yöntem olduğunun değerlendirilmesi¹⁴⁷” gerekmektedir.

¹⁴⁶ÖMERCİOĞLU, Abdullah: “7318 sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı

Suçları”, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 1, 2022, s. 188

¹⁴⁷<https://www.dunya.com/ekonomi/akaryakitta-kacakciligi-onleme-mucadelesi-haberi-620055>, Erişim: 20 Kasım 2023

2.3.2.6. Söz Konusu Düzenlemelerin İleride Doğurabileceği Sorunlar

“Vergi Usul Kanunu’nun” 359. maddesinin ç fıkrasında yazılı suçların işlendiğinin; “inceleme sırasında tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin, sair suretlerle öğrenilmesi halinde ise incelemeye başlanmaksızın Vergi Müfettişleri veya Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin olarak rapor düzenlenmesi, rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte keyfiyetin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi ve kamu davasının incelemenin tamamlanması beklenmeden açılabilmesinin” önü açılmıştır. Genel gerekçede “vergi incelemesinin ve kamu davası açılması için bekleme şartının aranmamasına yönelik düzenlemelerle amaçlananın VUK’un 359. maddesinin ç fıkrasındaki suçlarla etkin bir şekilde mücadele için tespit edilen hususların bir an önce yargılama makamlarının önüne getirilmesi olduğu” açıkça ifade edilmiştir. Her ne kadar kanun koyucu bu suç tipi için yargılamanın hızlandırılmasını amaçlamış olsa da özel usulün içinde başka bir usul düzenlenmiş olması devletin kanuni düzenlemelerinde bireylerin güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınması gerekliliği sonucuna aykırıdır¹⁴⁸.

Burada en çok dikkat çeken ve büyük bir sorun diyebileceğimiz şey, “bu fiillerin işlendiğinin inceleme sırasında tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenilmeksizin veya sair suretlerle öğrenilmesi halinde incelemeye başlanılmaksızın suç duyurusunda bulunulmasının ve kamu davasının açılmasının incelemenin tamamlanması şartına bağlı olmamasının” öngörülmesidir. Bu sisteme göre, bir mükellefle ilgili bir ihbar gündeme geldiğinde, idare tarafından henüz inceleme dahi

¹⁴⁸TÜRKER, Didem: ‘Vergi Kaçakçılığı Suçu Soruşturmalarında İnceleme ve Mütalaa Şartına Getirilen İstisnai Düzenlemelerin Değerlendirilmesi’, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 1, 2023, s 341

başlanmamışken suç duyurusunda bulunulacaktır. İdarenin ileride nasıl davranacağı, hukuka saygılı olarak bir ön inceleme yapıp yapmayacağı da gündeme gelmektedir. *Anayasa Mahkemesi'nin kararında belirtildiği üzere*; “Anayasa'nın 2. maddesinde yer alan hukuk devletinin temel ilkelerinden biri “belirlilik”tir. Bu ilkeye göre, yasal düzenlemelerin hem kişiler hem de idare yönünden herhangi bir duraksamaya ve kuşkuya yer vermeyecek şekilde açık, net, anlaşılır, uygulanabilir ve nesnel olması, ayrıca kamu otoritelerinin keyfi uygulamalarına karşı koruyucu önlem içermesi de gereklidir. Belirlilik ilkesi, hukuksal güvenlikle bağlantılı olup birey, yasadan, belirli bir kesinlik içinde, hangi somut eylem ve olguya hangi hukuksal yaptırımın veya sonucun bağlandığını, bunların idareye hangi müdahale yetkisini doğurduğunu bilmelidir. Ancak bu durumda kendisine düşen yükümlülükleri öngörebilir ve davranışlarını ayarlar. Hukuk güvenliği, normların öngörülebilir olmasını, bireylerin tüm eylem ve işlemlerinde devlete güven duyabilmesini, devletin de yasal düzenlemelerde bu güven duygusunu zedeleyici yöntemlerden kaçınmasını gerekli kılar¹⁴⁹”. Hukuki güvenlik ilkesi, “hukuk kurallarının belirli, istikrarlı ve öngörülebilir olması, bireylerin bu kuralların kendilerine uygulanması sırasında idarece gerçekleştirilen tüm işlem ve eylemlerde devlete güven duymaları ve bu güvenin hukuk tarafından korunması olarak tanımlanabilir”. Danıştay 9. Daire bir kararında vergi hukuku açısından hukuki güvenlik ilkesinin önemine değinmiştir. İlgili kararda ¹⁵⁰, “Vergi Hukukunun, devletin bireylerin temel hak ve özgürlüklerine müdahalesini düzenleyen hukuk dalı olması sebebiyle hukuki güvenlik ilkesi ile yakından ilişkili olduğu ve bu ilke sayesinde vergi yükümlülerinin hak ve özgürlük alanlarına devletin yaptığı müdahaleleri öncesinde görmeleri, tutum ve davranışlarını buna göre

¹⁴⁹Anayasa Mahkemesi'nin 17.04.2008 tarih ve E:2005/5, K:2008/93 sayılı kararı

¹⁵⁰ Danıştay 9. Daire'nin 26.12.2013 tarih ve E:2013/11310, K:2013/12989 sayılı kararı

şekillendirmeleri ve geleceğe yönelik güven içinde plan yapmaları sağlanmakta olduğu” ifadeleri yer almaktadır¹⁵¹.

Söz konusu düzenlemeler ile hukuki güvenlik ilkesi hiçe sayılmış olup idare tarafından yeterince araştırılmadan ve incelemesi tamamlamadan suç duyurusunda bulunulan mükellef, aynı zamanda kendi kod listelerine (özel esaslara tabi mükellefler listelerine) alacaktır¹⁵². Bu listelerde yer alan mükellefler ise sahte veya yanıltıcı belge kullanan konumuna düşmektedir. Ayrıca söz konusu düzenlemede suçun oluşabilmesi için bilerek kullanma koşulu sayılmadığından ödeme kaydedici cihaz ile oynandığını bilmeden kaçak veya standart dışı akaryakıtı lisanslı akaryakıt bayilerinden fişini alıp kullanan binlerce kişi vergi suçlusu konumuna düşecektir¹⁵³.

¹⁵¹EKERYILMAZ, Şebnem: Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesinin Yargı Kararları Çerçevesinde Analizi, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, 2019, s. 9

¹⁵²<https://www.ozdogrular.com.tr/v1/tr/component/k2/item/6256-359%E2%80%99da-ne-bekliyoruz-ne-geliyor>, Erişim: 20 Kasım 2023

¹⁵³<https://www.ozdogrular.com.tr/v1/tr/component/k2/item/6256-359%E2%80%99da-ne-bekliyoruz-ne-geliyor>, Erişim: 20 Kasım 2023

VUK'un 359. maddesinin diğer fıkraları bakımından bulunan ceza yargılamasında mütalaa şartının doğrudan akaryakıt sektörüyle ilgili VUK'un 359/ç maddesi bakımından aranmaması, kanun önünde eşitlik ilkesine ve VUK'taki genel sisteme uygun değildir¹⁵⁴.

Ceza muhakemesinin amacı; muhakemeye katılan bireylerin temel haklarına halel getirmeksizin maddi gerçeği bulmaktır. Ceza muhakemesinin üç önemli temel amacı olup bunlar; “maddi gerçeğe ulaşmak, adaleti sağlamak ve hukuki barışı korumaktır¹⁵⁵”. “Yargılamanın hızlandırılması gerekçe gösterilerek, usulüne uygun olarak yapılmış bir vergi incelemesini içerecek şekilde yapılacak olan ceza yargılamasının maddi hakikati ortaya çıkarmadaki etkisi ve önemi göz ardı edilerek düzenleme yapılmasında hukuki isabet bulunmadığı düşünülmektedir. Nitekim ilgili hükümde Cumhuriyet savcısının sair suretlerle suçu öğrendiğinde inceleme talep zorunluluğu bulunup bulunmadığı hususu

¹⁵⁴ASLANPINAR, Burak: Akaryakıtta Vergi Kaçakçılığının Ağır Yaptırımları ve Hukuka Aykırılıklara Karşı Başvuru Yolları, 2022

<https://www.aslanpinar.com/yayinlarimiz/makaleler-ve-kose-yazilari/akaryakitta-vergi-kacaciliginin-agir-yaptirimleri-ve-hukuka-aykiriliklara-karsi-basvuru-yolları?gdprAccept>, Erişim: 20 Kasım 2023

[https://www.ozdogrular.com.tr/v1/tr/component/k2/item/8813-akaryak%C4%B1tta-vergi-ka%C3%A7ak%C3%A7%C4%B1n%C4%B1n-a%C4%B1n-ayk%C4%B1r%C4%B1mlar%C4%B1-ve-hukuka-ayk%C4%B1r%C4%B1klara-kar%C5%9Fba%C5%9Fvuru-yollar%C4%B1](https://www.ozdogrular.com.tr/v1/tr/component/k2/item/8813-akaryak%C4%B1tta-vergi-ka%C3%A7ak%C3%A7%C4%B1n%C4%B1n%C4%B1n-a%C4%B1n-ayk%C4%B1r%C4%B1mlar%C4%B1-ve-hukuka-ayk%C4%B1r%C4%B1klara-kar%C5%9Fba%C5%9Fvuru-yollar%C4%B1), Erişim: 20 Kasım 2023

¹⁵⁵KARAKEHYA, Hakan: “Ceza Muhakemesinin Amacı”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Sayı 2, 2007, s. 125

açık olmadığından ve kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması beklenmeyeceğinden ç fıkrasındaki fiillerle işlenen kaçakçılık suçu için rapor dahi düzenlenmeden kamu davasının açılması mümkün görünmekte olup böylelikle diğer vergi kaçakçılığı suçlarının soruşturma usulünün tam aksi bir usul izlenecek ve bu durum kanun koyucunun bu suçların soruşturma usulünün geneli için amaçladığı mükellefin mali emniyetini sağlama düşüncesine de aykırı olacaktır¹⁵⁶”

Akaryakıtta bağlı vergi kaçakçılığı faaliyetleri sonucunda kişiler VUK’un 359. maddesinde düzenlenen hapis cezaları, VUK’un 344. maddesinde düzenlenen vergi ziyayı cezaları, VUK’un 353. maddesinde düzenlenen özel usulsüzlük cezaları ile karşı karşıya kalabilmesiyle aslında kanun koyucu bu suç türü hakkında ağır yaptırımlar öngörerek bu suç türünün engellemesini sağlamak istemiştir ancak tek bir fiil karşılığında çok sayıda yaptırım öngörülmüş olması orantılılık ilkesinden uzaklaştırdığı gibi aynı zamanda da non bis in idem ilkesi olarak bilinen aynı suçtan iki kez yargılanmama ve cezalandırılmama hakkında da aykırılık oluşturmaktadır¹⁵⁷.

¹⁵⁶TÜRKER, Didem: ‘’ Vergi Kaçakçılığı Suçu Soruşturmalarında İnceleme ve Mütalaa Şartına Getirilen İstisnai Düzenlemelerin Değerlendirilmesi’’, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 1, 2023, s 341

¹⁵⁷ ASLANPINAR, Burak: Akaryakıtta Vergi Kaçakçılığının Ağır Yaptırımları ve Hukuka Aykırılıklara Karşı Başvuru Yolları, 2022

<https://www.aslanpinar.com/yayinlarimiz/makaleler-ve-kose-yazilari/akaryakitta-vergi-kacakciliginin-agir-yaptirimleri-ve-hukuka-aykiriliklara-karsi-basvuru-yollari?gdprAccept>, Erişim: 20 Kasım 2023

İlgili kanun düzenlemelerine yönelik farklı bir eleştiri de şu şekildedir: “Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin yargılama süreçlerinin vergi incelemesi sonunda düzenlenen raporlara ve bu raporlara dayanılarak verilen mütalaa sonucunda başlatılması esastır. Anayasa’nın 36. maddesinde güvence altına alınan adil yargılanma hakkı maddi adaleti değil şeklî adaleti temin etmeye yönelik güvenceler içermektedir. Bu nedenle, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinin ç fıkrasında yazılı suçların işlendiğinin inceleme sırasında tespiti halinde incelemenin tamamlanması beklenmeksizin aynı kanunun 367. maddesinin 4 numaralı bendine göre kamu davasının açılmasına izin verilmesi hükmünün Anayasanın 36. maddesine aykırılık teşkil ettiğini düşünmekteyiz¹⁵⁸”. Benzer bir görüş olarak İstanbul Anadolu 9. Asliye Ceza Mahkemesi tarafından da 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 23/1/2008 tarihli ve 5728 sayılı Kanun’un 276. maddesiyle değiştirilen 359. maddesine (ç) fıkrasından sonra gelmek üzere 8/4/2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun’un 4. maddesiyle eklenen dördüncü fıkranın Anayasa’nın 2. ve 36. maddelerine aykırılığı ileri sürülerek iptaline karar verilmesi istemiyle ilgili hüküm Anayasa Mahkemesi önüne taşınmıştır. Ancak Anayasa Mahkemesi tarafından: “..itiraz konusu 359. maddenin (ç) fıkrasından sonra gelen dördüncü fıkranın bakılmakta olan davada uygulanma imkânı bulunmamaktadır. Açıklanan nedenle kuralın itiraz başvurusunda bulunan Mahkemenin bakmakta olduğu davada uygulanma imkânı

¹⁵⁸ÖZDEMİR, Muharrem: ‘‘Akaryakıt Sektörüne Vergi İncelemesi Tamamlanmadan Kamu Davası’’, 2022

<https://www.alomaliye.com/2022/03/21/akaryakit-sektoru-vergi-incelemesi-tamamlanmadan-kamu-davasi/>, Erişim: 20 Kasım 2023

bulunmadığından başvurunun Mahkemenin yetkisizliği nedeniyle reddine..¹⁵⁹” sebebiyle başvurunun reddine karar verilmiştir.

“Kanun koyucunun gelişen teknoloji ve ödeme yöntemlerini dikkate alarak meydana gelebilecek yeni ihlal yöntemlerinden birini daha engelleme ihtiyacı duyduğu; bu sebeple de devlet hazinesini koruma amacıyla haklı olarak vergi kaçakçılığı suçunun kapsamını genişlettiğini söylemek yanlış olmayacaktır. Ancak bu amaç yerine getirilirken, mütalaa şartının yumuşatılması tartışma yaratabilecektir. Bu bakımdan mütalaanın vergi incelemesi sonuçlanmaksızın hazırlanması, derinlemesine araştırma yapılmadan iddianamenin hazırlanması sonucunu doğurabilecektir¹⁶⁰”. “Vergi inceleme tutanakları bu konuda delil niteliği taşımaktadır çünkü bunlar mükellefin tutmuş olduğu defter ve kayıtlardaki bilgileri aynen yansıtmaktadır ve bu somut tespitlerin yanında mükellefin itiraz ve açıklamaları da bu raporlarda bulunur; vergi inceleme tutanakları düzenlenirken defter kayıt ve belgeler yanında her türlü delilden yararlanılır¹⁶¹”. Mükellefin vergi incelemesinden geçmesi her ne kadar olumsuz bir durum gibi gözükse de vergi incelemesi sırasında yalnızca mükellefin aleyhine olan deliller değil aynı zamanda mükellefin lehine olan deliller de toplanmaktadır. Dolayısıyla vergi incelemesine yetkili olanlar, kanunda belirtilen usul ve esasları göz önünde bulundurarak,

¹⁵⁹Anayasa Mahkemesi’nin 18.05.2023 tarih ve E:2023/88, K:2023/94 sayılı kararı

¹⁶⁰ÖMERCİOĞLU, Abdullah: “7318 sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları”, Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 1, 2022, s. 190

¹⁶¹KARATAŞ DURMUŞ, Neslihan: “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 3-4, 2014, s. 525

mükelleflerin hem lehine hem de aleyhine olan durumları ortaya çıkarmak zorundadır¹⁶². “İdare ile yapılan işlemler sırasında da mükelleflerin idare nezdinde kendisini ifade edebilmek, gerekli belgeleri sunmak ve kendini savunmak gibi durumlarda da ispat müessesini kullanması söz konusu olur ve bunun en güzel örneği de vergi incelemeleridir. Bu sırada mükellef matrah tayininde kullanmış olduğu her türlü belge ve bilgiyi idarenin yetkili kıldığı memurlarına ibraz ederek yaptığı işlemlerin gerçekliğini ispatlayabilmelidir¹⁶³”. Kural olarak iddiada bulunan iddiasını ispatlamakla yükümlü iken kanun koyucu vergi incelemeleri esnasında ispat yükünü mükellefe yüklemiş, dolayısıyla ispat yükü yer değiştirmiş; kanun koyucu mükellefin savunma hakkını zorlaştırmıştır. Vergi idaresinin sahip olduğu tüm bu imkân ve yetkiler karşısında mükellefe inceleme esnasında savunma hakkı tanınması, hukuk devleti ilkesi ve temel hak ve özgürlükler kapsamında bir zorunluluktur; yapılacak olan vergi incelemesi boyunca mükellefin savunma hakkına sahip olması ve savunma hakkını etkili şekilde kullanabilmesi elzem olup bu hakların güvence altına alınması gerekmektedir¹⁶⁴. Söz konusu değişiklik ile mükelleflerin vergi incelemesinin tamamlanması beklenmeksizin veyahut incelemeye hiç başlanmaksızın kamu davası ile karşı karşıya kalması, mükellefin kendini ifade edebilme ve lehine olacak evraklarını sunabilme fırsatları elinden alındığından kutsal bir hak olan savunma hakkına ilişkin kısıtlama getirecek dolayısıyla adil yargılanma hakkı zedelenmiş

¹⁶² ÇAVDAR, Fatih: “Türkiye’de Vergi İnceleme Sürecinde İncelenecek Mükelleflerin Tespiti”, Gümrük Ticaret Dergisi, Sayı 30, Aralık 2022, s. 47

¹⁶³KARATAŞ DURMUŞ, Neslihan: “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 3-4, 2014, s. 507

¹⁶⁴MUTLU KAYA, Özge: Vergi Hukukunda Mükellefin Savunma Hakkı, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, 2022, s. 196

olacaktır. Oysa bireyler üzerine atılı iddialara karşı cevap verebilme ve aksini iddia edebilme özgürlüğüne sahiptir ve bu özgürlüğün teminatı başta Anayasa olmak üzere yürürlükte olan yasalar ve devlettir. Çünkü devletin birincil görevi bireylerin temel hak ve özgürlüklerini korumaktır ve adil yargılanma hakkı da hukuk devletinin en temel hak ve hürriyetlerdendir.

Son olarak konu ile bağlantılı olarak 7318 sayılı Kanun ile beraber 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nun 20/2-g maddesine değişiklik getirilmiştir. Buna göre: "*Madde 20- (Değişik:14/2/2019-7164/33 md.) g (Ek:29/4/2021-7318/10 md.) Bu Kanuna göre lisansa tabi faaliyetler ile ilgili olarak, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinin (a) ve (b) fıkraları kapsamında; muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme veya bu belgeleri kullanma, belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleme veya bu belgeleri kullanma suçları ile aynı maddenin (ç) fıkrasında yazılı suçların işlendiğinin anılan Kanunun 367 nci maddesi uyarınca Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi ile birlikte durum, Kuruma da iletilir ve Kurum tarafından her türlü tesiste (rafineri hariç) lisansa tabi tüm faaliyetler kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar veya mahkeme kararı kesinleşinceye kadar geçici olarak durdurulur ve bu süre içinde söz konusu tesis için başka bir gerçek veya tüzel kişiye de lisans verilmez. Kesinleşmiş mahkeme kararına göre lisans sahiplerinin lisansı iptal edilir. Bu bent kapsamında kalan fiillere ilişkin olarak verilen idari para cezaları ödenmediği müddetçe lisansa konu tesis için lisans verilmez. Bu bent kapsamındaki suçlara ilişkin vergi incelemesi sonuçlanıncaya kadar söz konusu tesis için başka bir gerçek veya tüzel kişiye de lisans verilmez.*¹⁶⁵ " şeklindedir. Akaryakıt istasyonlarının mühürlenmesine ve faaliyetlerinin durdurulmasına ilişkin işlemlerin

¹⁶⁵ <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5015.pdf>, Erişim: 10 Mayıs 2024

iptalleri talebiyle açılan davalarda ilgili maddenin Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle Ankara 10. ve 17. İdare Mahkemeleri ile Ankara Bölge İdare Mahkemesi 8. İdari Dava Dairesi tarafından anılan maddenin ilgili kısımlarının iptali için Anayasa Mahkemesi'ne başvurulmuştur¹⁶⁶. Anayasa Mahkemesi'nin 14.11.2023 tarih ve 32369 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 28/09/2023 tarihli ve 2023/35 E., 2023/163 K.sayılı kararı ile; 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu'nun 20.maddesi ikinci fıkrasının g bendinde yer alan *“Kurum tarafından her türlü tesiste (rafineri hariç) lisansa tabi tüm faaliyetler kovuşturmaya yer olmadığına dair karar veya mahkeme kararı kesinleşinceye kadar geçici olarak durdurulur.”* ve *“ve bu süre içinde söz konusu tesis için başka bir gerçek veya tüzel kişiye de lisans verilmez.”* kısımlarının Anayasa'ya aykırılık teşkil etmesi sebebiyle iptaline karar verilmiştir. Anayasa Mahkemesi tarafından ilgili bölüm, Kanun ile öngörülen tedbir işleminin değişen şartlara göre soruşturma ve kovuşturma aşamasında gözden geçirilerek kaldırılmasında veya bu süre zarfında faaliyetin geçici olarak durdurulmasında daha hafif tedbirin uygulanmasına imkân tanımayan kuralın, kişilere aşırı bir külfet yüklediği ve kamu zararının önlenmesi biçimindeki amaç ile teşebbüs özgürlüğüne getirilen sınırlama arasındaki makul dengenin bozulduğu, kuralın orantısız, dolayısıyla ölçsüz bir sınırlamaya neden olduğu gerekçeleri ile Anayasa'nın 13. ve 48. maddelerine aykırı bulunarak iptaline karar verilmiştir¹⁶⁷. Kanaatimce söz konusu işletmelerin faaliyetlerinin durdurulmasının, kaçakçılık faaliyetlerinin

¹⁶⁶ <https://www.tuncahukuk.com/tr/yayinlar/5015-sayili-petrol-piyasasi-kanunu-nun-202g-bendinin-ilgili-kisminin-iptaline-iliskin-anayasa-mahkemesi-nin-28092023-tarihli-ve-202335-e-2023163-ksayili-iptal-karari>, Erişim: 10 Mayıs 2024

¹⁶⁷ <https://turkishlawblog.com/insights/detail/14112023-anayasa-mahkemesi-karari-petrol-piyasasi-kanununda-degisiklik>, Erişim: 10 Mayıs 2024

engellenmesi ve vergi kayıplarının azaltılmasına yönelik katkısı açık olsa da ne şekilde sonuçlanacağı belirsiz bir yargılama sebebiyle işletmeler açısından ciddi ekonomik sorunlara yol açacağı aşikardır. Dolayısıyla söz konusu hükmün adeta tedbir olmaktan çok ceza olacağı açıktır. Bu sebeplerle Anayasa Mahkemesi tarafından verilen iptal kararının yerinde olduğu görüşümdedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KARŞILAŞTIRMALI HUKUK BAKIMINDAN DEĞERLENDİRMELER VE OLMASI GEREKEN HUKUK BAKIMINDAN ÖNERİLER

3.1. Karşılaştırmalı Hukuk Bakımından Değerlendirmeler

Avrupa Birliği ülkelerinde ve Türkiye'de akaryakıt üzerinden alınan vergileri “Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) ve Katma Değer Vergisi (KDV)” oluşturmaktadır. “Avrupa Birliği'nin temelini oluşturan anlaşmalardan biri olan Roma Antlaşması ile ortaya konulan ana hedef, mal, sermaye, kişi ve hizmetlerin serbest dolaşımını sağlayacak ortak bir pazar kurulmasıdır¹⁶⁸”. Bu sebeple ülkeler arasındaki ticareti etkileyen dolaylı vergiler ve ÖTV ile KDV uyumlaştırma politikasının konularından birisi olmuştur¹⁶⁹. AB üyesi ülkelerde vergi uyumunun sağlanabilmesi amacıyla genel anlamda akaryakıt vergilerinin sınırları belirlenmiş ve üye ülkeler belirlenen bu sınırların içerisinde kalarak kendi egemenliklerine dayanarak vergilendirme yapmaktadırlar¹⁷⁰.

¹⁶⁸ MAT, Fırat: Türkiye'de Akaryakıt İthalinde KDV ve ÖTV Uygulamaları, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, 2018, s. 67

¹⁶⁹ MAT, Fırat: Türkiye'de Akaryakıt İthalinde KDV ve ÖTV Uygulamaları, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, 2018, s. 68

¹⁷⁰ ARSLAN, Cem Barlas: Akaryakıt Üzerindeki Vergi Yüğü, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015, s. 57

Akaryakıt üzerindeki vergi yükünde Türkiye oldukça yüksek oranlara sahip olup bazı Avrupa ülkelerinde vergi yükleri Türkiye'ye yakın olarak gerçekleşmekteyken bazı AB ülkelerinde KDV oranlarının Türkiye'den yüksek olduğu görülmektedir.

ÖTV'ye bakıldığında ise Türkiye'de ÖTV'ye tabi olan ürünlerdeki vergi yükü, AB ülkelerindeki vergi yükü ortalamanın üzerinde kalmaktadır. ÖTV uygulanmasında AB'nin, akaryakıt ürünlerinin kullanımında ve akaryakıt üzerindeki vergilendirmedeki temel amacı "daha çevreci alternatiflerin ikame edilmesini özendirerek, enerji ürünlerinin daha rasyonel kullanımının teşvik etmek ve dolayısıyla tüketici davranışlarını etkilemek adına vergilerin kullanılmasını esas almaktadır¹⁷¹". Türkiye'de benzin ve motorin fiyatları, akaryakıttaki yüksek ÖTV nedeniyle dünyanın en yüksek fiyatları arasında yer almaktadır¹⁷².

Bazı ülke örneklerine bakmak gerekirse; Türkiye'de, tüketilen her litre akaryakıt için KDV'nin yanı sıra Özel Tüketim Vergisi de alınmaktadır. Benzin, LPG ve dizel yakıtların tümü bu vergiye tabi olmakla birlikte, 2002 yılında Özel Tüketim Vergisi

¹⁷¹BAĞDADIÖĞLU, Necmiddin vd.: "Türkiye, AB ve OECD Ülkelerindeki Akaryakıt Vergilerine Dair Mukayeseli Bir Değerlendirme", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 351, 2017, s. 71

¹⁷² https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-en/1/3/47/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oecd&itemContentType=book, Erişim: 13 Mayıs 2024

Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden bu yana havacılık ve jet yakınının yurt içinde kullanımı vergiden muaf tutulmuştur¹⁷³.

Avustralya hükümeti, enerji içeriğine bağlı olarak çeşitli oranlarda yakıt tüketim vergisi ve harçları almaktadır; benzin ve dizel tüketim vergisi, tüketici fiyat endeksine paralel olarak yılda iki kez endekslenmektedir¹⁷⁴. Avustralya hükümeti tarafından yüksek uluslararası petrol fiyatlarıyla ilişkili maliyet baskılarını azaltabilmek adına 30 Mart'tan 28 Eylül 2022'ye kadar akaryakıt tüketim vergisinde geçici olarak %50'lik bir indirim yapmışsa da 28 Eylül 2022 tarihinde Avustralya Hükümeti tarafından akaryakıt tüketim vergisinin tam şekilde alınmaya devam edilmesi kararlaştırılmıştır¹⁷⁵.

Belçika bakımından, AB direktiflerinin gerektirdiği gibi enerji konusunda herhangi bir fiyat kontrolü bulunmamaktadır. Bununla birlikte, merkezi hükümet, ulusal

¹⁷³ https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-en/1/3/47/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oecd&itemContentType=book, Erişim: 13 Mayıs 2024

¹⁷⁴ https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-en/1/3/4/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oecd&itemContentType=book, Erişim: 13 Mayıs 2024

¹⁷⁵ https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-en/1/3/4/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oecd&itemContentType=book, Erişim: 13 Mayıs 2024

petrol endüstrisi federasyonu ile yapılan bir anlaşma (*contrat de program* veya *programmaovereenkomst* olarak bilinir) kapsamında, ana petrol ürünleri üzerinde tavan fiyat sistemi uygulamaktadır¹⁷⁶.

“Kanada’da satılan çoğu enerji ürününün fiyatları düzenlenmemiştir ancak perakende petrol fiyat kontrolleri Atlantik eyaletlerinde yürürlükte kalmaktadır; bu eyalet kontrolleri, birkaç eyalet bölgesinde maksimum perakende fiyatı, minimum perakende fiyatı veya her ikisini birden belirlemektedir. Tüm yakıtlar ve enerji hizmetleri üzerinde federal mal ve hizmet vergisi (GST) veya katılımcı eyaletlerde uyumlu satış vergisi (HST) uygulanmaktadır. Federal tüketim vergileri; iç hat uçuşlarında kullanılan benzin, dizel yakıt ve havacılık yakıtları gibi motor yakıtları üzerinde de uygulanmaktadır. LPG ise federal tüketim vergilerinden muaftır. Federal tüketim vergilerine ek olarak, eyaletler de yakıtlar üzerinde kendi özel vergilerini uygulamaktadır.¹⁷⁷”

Şili’de petrol bazlı yakıtların fiyatları piyasa tarafından serbestçe belirlenmektedir. Benzin, sıvılaştırılmış petrol gazı (LPG), sıkıştırılmış doğal gaz ve dizel gibi ulaşım yakıtları üzerinden Özel Tüketim Vergisi alınmaktadır; bununla birlikte, düşük vergi

¹⁷⁶ [https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-](https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-en/1/3/7/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oecd&itemContentType=book#chapter-d1e719)

[en/1/3/7/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-](https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-en/1/3/7/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oecd&itemContentType=book#chapter-d1e719)

[en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oecd&itemContentType=book#chapter-d1e719](https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-en/1/3/7/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oecd&itemContentType=book#chapter-d1e719), Erişim: 13 Mayıs 2024

¹⁷⁷ [https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-](https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-en/1/3/9/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oecd&itemContentType=book)

[en/1/3/9/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-](https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-en/1/3/9/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oecd&itemContentType=book)

[en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oecd&itemContentType=book](https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-en/1/3/9/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oecd&itemContentType=book), Erişim: 13 Mayıs 2024

seviyesi son kullanıcı yakıt fiyatlarını diğer OECD ülkelerine kıyasla nispeten düşük tutmaktadır¹⁷⁸.

Fransa'da elektrik ve doğalgaz dışındaki enerji türlerinin tamamının fiyatları piyasa tarafından serbestçe belirlenmektedir; enerji ürünleri ve hizmetleri için vergilendirme, LPG için %5,5 oranında, bunun dışında ise 2014'ten beri %20 oranında KDV'ye tabi olarak uygulanmakta ve ayrıca 2015 yılında Fransa'da enerji ürünlerinin vergilendirilmesine karbon vergisi de eklenmiştir¹⁷⁹. Fransa tarafından COVID-19 sonrasında akaryakıt fiyatlarındaki artışın etkisini azaltabilmek adına destek programları uygulamaya konulmuştur¹⁸⁰.

Yunanistan'da petrol ürünlerinin fiyatları piyasa tarafından belirlenir, nihai tüketiciler için bir rehber olarak hükümet tarafından haftalık olarak gösterge fiyatları

¹⁷⁸ https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-en/1/3/10/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oecd&itemContentType=book, Erişim: 13 Mayıs 2024

¹⁷⁹ https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-en/1/3/18/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oecd&itemContentType=book, Erişim: 13 Mayıs 2024

¹⁸⁰ https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-en/1/3/18/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oecd&itemContentType=book, Erişim: 13 Mayıs 2024

açıklanmaktadır; yakıt satışları, standart KDV'ye tabidir ve oranlar 2009'da %19'dan 2011'de %23'e ve Mayıs 2016'dan itibaren çoğu fosil yakıt için %24'e yükselmiştir¹⁸¹.

Almanya'da tüm enerji türlerinin fiyatları, AB rekabet hukukunun gerektirdiği şekilde piyasa tarafından serbestçe belirlenmekte olup enerji ürünleri üzerinde 2007'den beri yürürlükte olan %19'luk standart KDV oranı uygulanmaktadır¹⁸². Yenilebilir enerji üreticilerini desteklemek adına diğer enerji türleri üzerinden çeşitli harç ve vergiler alınmaktadır, buna ek olarak, akaryakıt için vergi oranında kademeli artışlar sağlayabilmek adına değişiklikler yapılmıştır¹⁸³.

“Meksika’da benzin ve dizel fiyatları Aralık 2017'den bu yana piyasa tarafından belirlenmekte ve azami fiyat sınırlaması bulunmamaktadır, LPG bakımından ise 2022'de bir fiyat sınırlaması uygulamasına gidilmiştir. Aynı zamanda, Federal Hükümet benzin

¹⁸¹ https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-en/1/3/21/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oecd&itemContentType=book, Erişim: 13 Mayıs 2024

¹⁸² https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-en/1/3/20/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oecd&itemContentType=book, Erişim: 13 Mayıs 2024

¹⁸³ https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-en/1/3/20/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oecd&itemContentType=book, Erişim: 13 Mayıs 2024

ve dizel satışı için özel tüketim vergileri uygulamaktadır. Bununla birlikte, 2021'in sonları ve 2022'nin başlarında enerji fiyatlarında görülen artışla birlikte hükümet, tüketiciler üzerindeki yükü azaltmak ve enerji fiyatlarındaki artışı kontrol altına almak amacıyla bir dizi tedbir uygulamaya koymuştur. Bu önlemler arasında, LPG fiyatının belirli bir fiyat seviyesinin üzerine çıkmasının engellenebilmesi adına LPG fiyatına bir üst sınır getirilmesi de yer almaktadır.¹⁸⁴”

AB ülkeleri, genellikle yüksek vergi oranlarıyla bilinirler ve bu vergilerin bir kısmı çevresel ve toplumsal hedefleri desteklemek amacıyla kullanılır. Özellikle çevresel nedenlerle karbon emisyonlarını azaltmak ve alternatif ulaşım modlarına geçişi teşvik etmek için akaryakıtta uygulanan vergiler yüksektir. Ayrıca yenilebilir enerji kaynakları vergisel açıdan da teşvik edilmektedir. “Karbon salınımının azaltılması da verginin negatif dışsallık etkisi olarak AB ülkelerinde sıkça uygulanan bir yöntem olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁸⁵”.

OECD ülkeleri genellikle AB ülkeleriyle benzer bir vergi politikası izlerken, vergi oranları ve uygulamaları ülkeye ve bölgeye göre değişebilir. Bu ülkelerde de çevresel

¹⁸⁴ https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-en/1/3/34/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oecd&itemContentType=book, Erişim: 13 Mayıs 2024

¹⁸⁵BAĞDADIÖĞLU, Necmiddin vd.: "Türkiye, AB ve OECD Ülkelerindeki Akaryakıt Vergilerine Dair Mukayeseli Bir Değerlendirme", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 351, 2017, s. 70

hedefler, enerji verimliliği ve sürdürülebilir ulaşım gibi faktörler akaryakıt vergi politikalarını etkiler.

Genel anlamda bir değerlendirme yapmak gerekirse, AB ve OECD ülkeleri çevresel hedefleri desteklemek ve alternatif ulaşımı teşvik etmek amacıyla yüksek akaryakıt vergileri uygularken, Türkiye'de ise bu durum akaryakıt ürünlerinin talep esnekliğinin düşüklüğünden faydalanarak daha çok vergi geliri elde etmek şeklinde ekonomik faktörlere daha fazla odaklanmış olarak kendini göstermektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığının 16 Temmuz 2023 tarihinde yapmış olduğu basın açıklamasında yer alan 16 Temmuz 2023 tarihinde Avrupa ülkelerinde benzin ve motorinin dolar/litre bakımından yapılan açıklama¹⁸⁶ şu şekildedir;

¹⁸⁶<https://www.hmb.gov.tr/haberler/basin-aciklamasi-16-temmuz-2023>, Erişim: 20

Benzin ve Motorin Dolar/Litre Fiyatları Bakımından Ülke Örnekleri¹⁸⁷

BENZİN		MOTORİN	
ÜLKELER	FİYAT (dolar/litre)	ÜLKELER	FİYAT (dolar/litre)
İzlanda	2,297	İzlanda	2,286
Finlandiya	2,231	Finlandiya	2,119
Hollanda	2,174	Hollanda	2,096
Danimarka	2,121	Danimarka	1,965
Norveç	2,110	Norveç	1,884
Yunanistan	2,057	Birleşik Krallık	1,861
İtalya	2,035	İtalya	1,861
Almanya	1,974	Almanya	1,856
Fransa	1,969	Arnavutluk	1,849
İsviçre	1,896	İsviçre	1,833
San Marino	1,887	San Marino	1,808
Arnavutluk	1,880	Arnavutluk	1,793
Estonya	1,870	Estonya	1,742
Belçika	1,862	Belçika	1,738
Portekiz	1,850	Sırbistan	1,718
Birleşik Krallık	1,837	Hırvatistan	1,717
İsveç	1,826	Avusturya	1,6855
İrlanda	1,803	İrlanda	1,677

¹⁸⁷ https://www.globalpetrolprices.com/gasoline_prices/Europe/, Erişim: 20 Kasım 2023

İspanya	1,742	Portekiz	1,672
Hırvatistan	1,739	Macaristan	1,657
Slovakya	1,732	Estonya	1,650
Letonya	1,732	Güney Kıbrıs	1,639
Çek Cumhuriyeti	1,720	Slovenya	1,628
Avusturya	1,713	Letonya	1,597
Lüksemburg	1,696	Slovakya	1,588
Macaristan	1,683	Slovakya	1,588
Sırbistan	1,643	Lüksemburg	1,585
Güney Kıbrıs	1,610	İspanya	1,573
Litvanya	1,606	Polonya	1,530
Polonya	1,598	Çek Cumhuriyeti	1,503
Slovenya	1,587	Romanya	1,491
Andorra	1,563	Litvanya	1,485
Romanya	1,488	Andorra	1,405
Malta	1,475	Bosna Hersek	1,392
Bosna Hersek	1,434	Bulgaristan	1,369
Kuzey Makedonya	1,427	Malta	1,332
Bulgaristan	1,425	Ukrayna	1,269
Moldovya	1,323	Kuzey Makedonya	1,258
Türkiye	1,303	Türkiye	1,239
Ukrayna	1,297	Moldovya	1,102
Beyaz Rusya	0,935	Beyaz Rusya	0,935
Rusya	0,584	Rusya	0,655

“Bu görünüm itibariyle Türkiye’de vergi yükünün, Avrupa ülkelerine kıyasla belirgin şekilde yüksek olmadığı düşünülebilir fakat ilgili ülkelerin kişi başı milli gelirleri ile bir kıyaslama yapıldığında aslında akaryakıtta Türkiye’deki vergi yükünün etkilerinin mevcut rakamlara göre çok daha fazla olduğu ortaya çıkmaktadır¹⁸⁸”. Tüm ülkeler için bir bireyin aylık akaryakıt masrafının aynı olduğu kabul edilmesi durumunda, Türkiye’deki bir birey için gelirin üzerindeki etkisi diğer ülkelere kıyasla belirgin düzeyde önemlidir¹⁸⁹. Görünen tablo ile toplum üzerindeki vergi yükü ve alım gücü açısından ortaya çıkan tablo birbirinden oldukça farklıdır. Bu anlamda Türkiye’deki vergi yükünün yalnızca AB ülkelerine göre değil OECD’ye üye olan ülkelerin çoğunluğuna göre de yüksek düzeyde olduğu görülmektedir.

Sonuç olarak Türkiye akaryakıt üzerindeki vergi yükü açısından dünyada en fazla vergi yüküne sahip ülkelerden biri olduğu gerçeği kaçınılmazdır. “Türkiye’de akaryakıt üzerinde yapılan vergilendirmelerde dolaylı vergilerin yani ÖTV ve KDV’nin ağırlığının fazla olması ve özellikle ÖTV’nin KDV matrahına dahil ediliyor olması, böylelikle akaryakıt üzerinden ÖTV, KDV ve ÖTV’nin KDV’si tahsil edilmesi akaryakıt üzerindeki vergi yükü daha da artırmaktadır¹⁹⁰”. Kural gereğince, KDV matrahına sadece özel tüketim vergisi değil, damga vergisi, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu hükümlerine

¹⁸⁸ARSLAN, Cem Barlas: Türkiye’de Akaryakıt Üzerindeki Vergiler ve Analizi, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara, 2013, s. 129

¹⁸⁹ARSLAN, Cem Barlas: Türkiye’de Akaryakıt Üzerindeki Vergiler ve Analizi, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara, 2013, s. 129

¹⁹⁰ARSLAN, Cem Barlas: ‘Avrupa Birliği ve Türkiye’de Akaryakıt Vergileri’, Vergi Raporu, Sayı 170, Kasım 2013, s. 43

göre alınan yangın sigortası vergisi, eğlence vergisi, elektrik ve havagazı tüketim vergisi ile haberleşme vergisi gibi mal ve hizmet satışına bağlı olarak ortaya çıkan vergi, resim, harç, pay ve fon karşılıkları da dâhil edilmektedir¹⁹¹.

İstanbul 2. Vergi Mahkemesi tarafından, Anayasa Mahkemesi'ne başvuru yapılmış ve başvuru ile KDV matrahına diğer vergilerin dahil edilmesini düzenleyen hükmün iptali istenmiştir. Bu istem Anayasa Mahkemesi tarafından 2014/198 K. sayılı kararıyla¹⁹² oy birliğiyle reddedilmiştir.

"Anayasa Mahkemesi tarafından karar gerekçesinde özetle iki vergi de aynı kaynaktan alınmakla birlikte iki verginin yapılarının farklı olduğu, dolayısıyla bu durumda mükerrer vergilendirmeden bahsedilemeyeceği, ÖTV'nin maliyete dâhil olduğu ve satış bedelini etkilediği, 2006/112/EC sayılı AB Yönergesi gereği KDV matrahına diğer vergilerin dâhil olduğu, dolayısıyla sistem bütünlüğünün gereği olduğu belirtilmiştir¹⁹³".

"Avrupa Birliği mevzuatına bakıldığında 2006/112/EC sayılı AB Yönergesi'nin 78. maddesi ve 6 sayılı AB Yönergesi 11(A)(2)(a) hükmüne göre KDV matrahına "diğer vergilerin" de dâhil olduğunu görülmektedir ancak AB hukukunda direktifte yer verilen

¹⁹¹ <https://dengeakademi.com/Files/Article/zpt21635774834860776380.pdf>, Erişim: 10 Mayıs 2024

¹⁹² Anayasa Mahkemesinin konu hakkındaki 25.12.2014 tarih ve E.2013/48 – K.2014/198 sayılı kararı 07.04.2015 tarih ve 29319 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.

¹⁹³ <https://harman.av.tr/tr/2015/04/25/kdv-matrahina-otvnin-dahil-edilmesi/>, Erişim: 10 Mayıs 2024

“diğer vergiler” ifadesinin sınırları çizilmiştir ve her vergi otomatik olarak bu kapsamda değerlendirilmemektedir¹⁹⁴”.

"Avrupa Birliği Adalet Divanı, 2010:106 ve 2013:789 sayılı kararlarında, bir verginin KDV matrahına dâhil edilip edilmeyeceği sorunu üzerinde dururken, verginin KDV matrahına dâhil edilebilecek nitelikte bir vergi olup olmadığının incelenmesi gerektiğini, katma değer temsil etmeyen veya sağlanan mal veya hizmetin alınması karşılığında ödenen bedelin kapsamında olmayan vergilerin bu matraha dâhil olabilmesi için tedarik ile doğrudan bağlantısı olması gerektiğini belirtmiştir. Örneğin 2010:106 sayılı Adalet Divanı kararına göre, matraha dâhil edilen vergi mevzuat gereği mal veya hizmeti sunan tarafça kendi adına ve hesabına ödeniyor ise bu vergi ile KDV arasında karine olarak doğrudan bağlantı olduğu sayılır. 2013:789 sayılı karara göre ise, KDV doğmasına neden olan olay ile matraha dâhil edilmesi söz konusu olan verginin doğmasına neden olan olayın aynı olması ve böylece her iki verginin de aynı anda doğmasına neden olması, doğrudan bağlantının varlığını gösterir.¹⁹⁵ " Bu sebeplerle üzerinde oldukça fazla vergi yükü barındıran bu ürünlerde vergiden vergi alınıyor olması ve ilgili hükmün uygulanmaya devam ediyor olması bireyleri ağır vergi yükü altında

¹⁹⁴ <https://harman.av.tr/tr/2015/04/25/kdv-matrahina-otvnin-dahil-edilmesi/>, Erişim: 10 Mayıs 2024

¹⁹⁵ <https://harman.av.tr/tr/2015/04/25/kdv-matrahina-otvnin-dahil-edilmesi/>, Erişim: 10 Mayıs 2024

<https://dengeakademi.com/Files/Article/zpt21635774834860776380.pdf>, Erişim: 10 Mayıs 2024

ezmektedir. Dolayısıyla bu uygulamanın son bulması bireylere bir nefes aldiracaktır.

Akaryakıt ürünlerine olan ihtiyacın zaruri düzeyde olması, dolayısıyla talep esnekliğinin düşük kalması sebebiyle sağladığı vergi gelirlerinin devlet bütçesine olan katkısı geri plana atılamaz durumdadır. “Öte yandan akaryakıt tüketiminin çevreye verdiği olumsuz etkilerin önlenmesi açısından da verginin caydırıcı bir araç olarak kullanıldığı uygulamalara rastlanmaktadır; Türkiye'de akaryakıt ürünlerinin talep esnekliğinin düşüklüğünden yararlanılarak yüksek vergi geliri elde etmek amaçlanırken; diğer gelişmiş ülkelerde başta çevre kirliliğini önleme olmak üzere ekstra fiskal gayeler vergilemede belirleyici olmaktadır¹⁹⁶”

3.2. Olması Gereken Hukuk Bakımından Akaryakıtı Bağlı Vergi Kaçakçılığının Önlenmesi ve Vergi Gelirlerinin Korunması İçin Etkili Politika ve Düzenleme Önerileri

Günümüzde akaryakıt kaçakçılığı ve buna bağlı olarak vergi kaçakçılığı, yalnızca ülkemizin değil birçok ülkenin karşı karşıya olduğu ciddi bir sorun halindedir. Bu sorun, birçok açıdan önemli zararlar doğurmakta ve hazineye büyük ekonomik kayıplar yaşatmaktadır. "Türkiye'de yapılan akaryakıt kaçakçılığı faaliyetlerinin kolluk vasıtasıyla yapılan operasyonlarla tespit edilen faaliyetlerin yanında oldukça büyük bir fark gösterdiği düşünüldüğünde, akaryakıt kaçakçılığı ile mücadelede yalnızca kolluk gücünün kullanılmasının yeterli olmadığı açıktır. Bugüne dek yapılan düzenlemelerin

¹⁹⁶BAĞDADIÖĞLU, Necmiddin vd.: "Türkiye, AB ve OECD Ülkelerindeki Akaryakıt Vergilerine Dair Mukayeseli Bir Değerlendirme", Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 351, 2017, s. 76

etkinliği yeterli olmamış ve uzun vadede etkili sonuçlar verememiştir. Kısa sürede yapılan düzenlemeler tabiri caizse günü kurtarmakla kalmış, kaçakçılar sürekli yeni yöntemler geliştirerek alınan önlemleri aşmaktadı. Kalıcı çözümler için öncelikle mevcut durumun detaylı şekilde değerlendirilmesi gerekmektedir. Mevcut durum sorunların doğru şekilde tespitinin sağlanamadığını ve yeterli bir durum değerlendirmesi yapılmadığını göstermektedir.¹⁹⁷ " Akaryakıt kaçakçılığıyla mücadelede; yasama, yürütme ve kolluk kuvvetlerinin birlikte hareket etmesi önem arz etmektedir. "Kanun koyucunun öncelikle kaçakçılıkla ilgili yasaları çağın gereksinimlerine uygun şekilde güncellemesi gerekmektedir. Yürütme organlarının ve kolluk kuvvetlerinin ise görevlerini şeffaf, adil ve kararlı bir şekilde yerine getirmesi beklenmektedir.¹⁹⁸"

Bu bölümde, akaryakıt kaçakçılığına bağlı olarak vergi kaçakçılığını nemeye yönelik etkili stratejiler ve öneriler ele alınacaktır. Akaryakıt ticaretindeki vergi kaçakçılığının yaygınlığı ve etkileri göz önüne alınarak kaçakçılık ile mücadeleye yönelik önleyici ve düzeltici önlemler tartışılacaktır. Bu bağlamda, teknolojik gelişmelerin ve uluslararası işbirliğinin rolü, yasal düzenlemelerin gclendirilmesi, denetim ve izleme sistemlerinin etkinleştirilmesi gibi konular üzerinde durulmalıdır. Bu neriler;

1. Teknolojik İyileştirmeler: Akıllı izleme ve takip sistemlerinin geliştirilmesi ile akaryakıtın üretiminden dağıtıma kadar olan sürecin tam olarak izlenmesi sağlanabilir.

¹⁹⁷ CAN, Ahmet: Türkiye'de Akaryakıt Sektöründe Yaşanan Haksız Rekabetin Sosyo-Ekonomik Etkileri, Yüksek Lisans Tezi, Cumhuriyet niversitesi, 2006, s. 103-104

¹⁹⁸ YAZ, Emre: Akaryakıt Fiyatlarındaki Vergi Oranının Jandarma Bölgesinde Gerçekleşen Kaçak Akaryakıt Miktarına Etkisi, Yüksek Lisans Tezi, Jandarma ve Sahil Güvenlik Akademisi, 2023, s. 95

GPS tabanlı izleme sistemleri gibi teknolojik yöntemlerin kaçak akaryakıt ticaretinin tespit edilmesinde ve önlenmesinde faydalı olabileceği kanaatindeyim. Akaryakıt dağıtım ağının düzenli olarak denetlenmesi ve izlenmesi, denetim ve izleme sistemlerinin güçlendirilmesi, kaçak akaryakıt ticaretinin tespit edilmesine ve önlenmesine yardımcı olabilir. Böylece yetkililer akaryakıt ürünlerinin sevkiyatını takip ederek potansiyel kaçakçılık rotalarını ve aktörlerini tespit edebilir. Yetkili kapasitesinin artırılması ve denetimlerin sıklığının artırılması bu anlamda önemlidir.

Bu başlık ile beraber 05.10.2023 tarihli Resmî Gazetede yayımlanan 1 sıra no.lu Ulusal Taşıt Tanıma Sistemi Uygulama Genel Tebliğiyle¹⁹⁹, akaryakıt istasyonlarına kurulma zorunluluğu getirilen Ulusal Taşıt Tanıma Sistemi (UTTS)'ne değinmek yerinde olacaktır. Söz konusu sistem ile akaryakıt istasyonlarında yapılan akaryakıt satışlarında plaka bilgisinin söz konusu sistem kullanılarak yeni nesil akaryakıt pompa ödeme kaydedici cihazlara otomatik gönderilmesine ilişkin teknik özellikler belirlenmiştir²⁰⁰. Akaryakıt istasyonlarına kurulma zorunluluğu getirilen Ulusal Taşıt Tanıma Sistemi, akaryakıt istasyonunda yapılan işlemleri dijital bir platformda kaydederek daha güvenli ve denetlenebilir hale getiren bir teknolojidir. Bu sistem, plaka tanıma kameraları aracılığıyla taşıt plakalarını otomatik olarak tanır ve bu bilgileri merkezi bir veri tabanında aklar. Böylece her bir akaryakıt alımı, taşıt plakası ile ilişkilendirilerek herhangi bir usulsüzlüğün önüne geçilmesine yardımcı olur. "Söz konusu sistem ile akaryakıt alımları doğru bir şekilde kaydedildiğinden devletin vergi kaybını önlemesi,

¹⁹⁹ <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2023/10/20231005-4.htm>, Erişim: 13 Mayıs

2024

²⁰⁰ <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/bultenler/2023/ulusal-tasit-tanima-sistemi-genel-tebliği.html>, Erişim: 13 Mayıs 2024

usulsüz fatura düzenlenmesinin önüne geçilerek vergi gelirlerinin artırılması hedeflenmektedir. Akaryakıt istasyonunda yapılan işlemlerin tamamı merkezi bir sistem aracılığıyla toplanacağı için yapılan işlemler daha şeffaf hale gelmesi beklenmektedir. Bu sistem sayesinde, tüketiciler aldıkları ürünün vergilendirmesinin doğru bir şekilde yapılıp yapılmadığı kolaylıkla tespit edebilecek, elle yapılan plaka girişlerinin dijital sisteme taşınmış olması sebebiyle hata payı azalmış olacaktır.²⁰¹"

5 Ekim 2023 tarihinde yayımlanan UTTS Tebliği ile sistem, özellikle kiralama yoluyla ekonomiye dahil edilen taşıtlar başta olmak üzere işletmelere kaydedilen ve iş amaçlı kullanılan tüm taşıtlar için zorunlu tutulmuş ve böylelikle 1 Ocak 2025'ten itibaren UTTS kapsamında düzenlenmeyen akaryakıt alımları, vergi kanunları açısından geçersiz sayılacak ve gider olarak kabul edilmeyecektir²⁰². Her bir akaryakıt alım işleminin direkt olarak alım yapan taşıt plakası ile ilişkilendirilmiş olması sebebiyle usulsüz fatura kullanımından kaynaklanan işlemler sebebiyle devletin uğramış olduğu vergi kaybı büyük oranda engellenecektir. "Müşterilerin yaptığını tüm akaryakıt alışverişleri karşılığında aldıkları ödeme kaydedici cihaz fişlerinin fatura yerine geçen belge olarak kabul edilmesi ve yapılan satışların bu şekilde belgelenmesi, dolayısıyla nihai tüketiciler veya vergi mükelleflerince yapılan farklı fatura düzenleme taleplerinin kabul edilmemesi, yalnızca ödeme kaydedici cihaz fişlerini gider belgesi olarak kullanılabilir olmaları satış esnasında oluşan akaryakıt kaçakçılığına ve bunun sebep olduğu vergi kayıp ve kaçığına köklü bir çözüm getirmektedir. Böylece mükellefler, akaryakıt istasyonlarından

²⁰¹ <https://haberbil.net/2025-yilinda-yururluge-girecek-ulusal-tasit-tanima-sistemi-ile-akaryakit-sektorunde-vergi-kacagina-son/>, Erişim: 13 Mayıs 2024

²⁰² <https://haberbil.net/2025-yilinda-yururluge-girecek-ulusal-tasit-tanima-sistemi-ile-akaryakit-sektorunde-vergi-kacagina-son/>, Erişim: 13 Mayıs 2024

yaptıkları alışverişler karşılığında keyfi tutarlarda fatura temin edemeyecekler ve bu faturaları kayıt ve beyanlarına gider-maliyet unsuru olarak intikal ettiremeyeceklerdir. Dolayısıyla mükelleflerin belgesiz mal ve hizmet satın alması durumunda oluşan vergi kayıp kaçacağını, petrol ürünleri alımında gerçekten yüksek tutarlı belgelerle belgelendirerek iki yönlü vergi kayıp kaçacağına sebep olmaları engellenmiş olmaktadır²⁰³." Binek araç giderleri muhasebeleştirilirken, ticari kazanç ve serbest meslek kazancı elde eden gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri söz konusu giderlerin en fazla %70'lik kısmını gider olarak gösterebilirken yapılan harcamaların %30'luk kısmı ise kanunen kabul edilmeyen gider olarak muhasebeleştirilebilmektedir²⁰⁴. Bu mükelleflerin akaryakıt harcamalarını gider gösterebilmek adına harcamalarını faturalandırmaları şarttır ancak bazı mükellefler herhangi bir akaryakıt alımı yapmamasına rağmen akaryakıt alımı yapmış gibi fatura düzenleterek, bazı mükellefler yapılan alımdan çok daha fazla tutarda fatura düzenleterek bu fişlerin gider olarak kullanılması yoluyla vergi kaybına yol açmaktadır. Akaryakıt alımı yapan araca ait plaka bilgisinin ve harcama tutarının çalışanlar tarafından manuel olarak girilmesi sebebiyle ilgili faturaların gerçeği yansıtmadığı ise tespit edilemediğinden bu şekilde oluşan vergi kaybının önüne geçilmesi mümkün değildi ancak ulusal taşıt taşıma sisteminin kullanılması ile beraber yapılan her bir akaryakıt alım işleminin doğrudan ilgili aracın plakası ile ilişkilendirilmesi ve doğrudan dijital platforma aktarılması

²⁰³ SİVRİKAYA, Hamza: "Akaryakıt İstasyonlarında Belge Düzeni ve ÖKC Fişlerinin Gider Kaydedilebilme İmkânı -II-", Vergi Raporu Dergisi, Sayı 84, 2006, s. 39

²⁰⁴ <https://www.edenred.com.tr/binek-arac-ve-benzin-giderlerinin-muhasebe-kaydi>,

Erişim: 13 Mayıs 2024

sağlandığından usulsüz fatura kullanımı ile gider gösterilme şeklinde yapılan vergi kayıplarının önüne geçilebileceğı kanaatindeyim.

2. Veri Analizi ve Tahmin Modelleri: Veri analitiğı ve yapay zeka gibi teknolojiler, akaryakıt ticaretindeki anormallikleri belirlemek ve kaçakçılık eğilimlerinin tahmininde kullanılabilir. İlgili verilerin analizi sonucunda kaçak akaryakıt ticaretinin yapıldığı bölgeler ve zamanlar belirlenerek önleyici önlemler alınabilir.

3. Eğitim ve Farkındalık Çalışmaları: Kaçakçılıkla mücadelede etkili olmak için eğitim ve farkındalık çalışmaları önemli bir rol oynamaktadır. Toplumun ve işletmelerin kaçakçılık faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan zararları anlamaları ve mücadeleye katkıda bulunmaları için harekete geçmeleri açısından hayati öneme sahiptir. Farkındalık olmadan etkili şekilde hareket etmek mümkün değildir. Eğitim çalışmalarının yapılması, bu konuda etkili bir strateji olabilir.

Vergi mükelleflerinin, işletmelerin, tüketicilerin vergi yasaları ve düzenlemeleri konusunda, kaçak akaryakıtın vermiş olduğu zararlar konusunda bilgilendirilmesi önemli bir adımdır. Kaçak akaryakıt ticaretinin riskleri ve yasal sonuçları, kaçak akaryakıtın neden olduğu zararlar konusunda kamuoyu bilinçlendirilmelidir. Kaçakçılık faaliyetlerinin sonucunda devletin uğramış olduğu vergi kaybının toplum tarafından bilinmesi ve bu vergi kayıpları ile hangi hizmetlerin yerine getirilebileceğı bilgisi ile bilinçli vatandaşların da adeta birer fahri istihbarat personeli olmaları sağlanmalıdır²⁰⁵. Ayrıca vergi idareleri, kolluk güçleri ve ilgili diğer kurum personellerinin düzenli olarak

²⁰⁵ YAZ, Emre: Akaryakıt Fiyatlarındaki Vergi Oranının Jandarma Bölgesinde

Gerçekleşen Kaçak Akaryakıt Miktarına Etkisi, Yüksek Lisans Tezi, Jandarma ve Sahil Güvenlik Akademisi, 2023, s. 95

eğitilmesi de kritiktir. Medya, sosyal medya ve diğer iletişim kanalları aracılığıyla farkındalığı artıracak içerikler sunulmalıdır.

Vergi idareleri, sivil toplum kuruluşları, eğitim kurumları ve iş dđnyası arasında işbirliği ve ortaklık sağlanmalıdır. Bu ortaklıklar daha etkili stratejilerin geliştirilmesine ve uygulanmasına yardımcı olabilir. Vergi kaçakçılığıyla mđcadelede başarılı olmuş örnek vakaların paylaşılması, en iyi uygulamaların belirlenmesine ve yaygınlaşmasına katkıda bulunabileceği gibi kaçakçılar açısından caydırıcılığı artırabilir. Bu sebeplerle eğitim ve farkındalık çalışmalarına daha fazla kaynak ve destek sağlanması önemlidir.

5607 sayılı Kaçakçılıkla Mđcadele Kanunu'nun 23. maddesinin 6. fıkrasında kaçak akaryakıt yakalanması halinde ihbar edenlere muhbir ikramiyesi odenmesi hđkđm altına alınmıştır. Bu dđzenlemenin akaryakıt kaçakçılığı gibi yasadışı faaliyetlerin ortaya çıkarılmasında önemli bir rol oynadığı kanaatindeyim. Ancak bu ikramiyenin etkinliğini artırmak için daha fazla teşvik edici değişiklikler yapılabilir. Öncelikle, muhbirlere verilen ikramiyelerin miktarı artırılabilir. Daha cömert ikramiye miktarları, kaçakçılık faaliyetlerine şahit olan bireylerin bu faaliyetleri bildirmesini teşvik edebilir. Ayrıca ikramiyelerin ödeme koşulları ve sđreleri konusunda iyileştirme yapılabilir. Hızlı ve adil bir şekilde ödenen ikramiyeler, muhbirlerin motivasyonunu artırabilir. Bunun yanı sıra, muhbirlerin gđvenliđinin sağlanması da önemlidir. Kendilerini gđvende hissetmeyen muhbirler ihbarda bulunmaktan çekinebilirler. Dolayısıyla muhbirlerin anonim olarak bilgi vermeleri ve kimlik bilgilerinin gizliliğinin korunduğu konusunda kendilerine gđvence tanınmalıdır. Ayrıca, kamuoyunda muhbirlik faaliyetlerinin toplumsal bir fayda olduğu ve desteklenmesi gerektiği konusunda bilinçlendirme çalışmaları yapılabilir. Muhbirlik faaliyetlerinin önemi ve etkisi hakkında daha fazla bilgi verilmesi, insanların kaçakçılığı bildirmeye daha istekli olmalarını sağlayabilir.

4. Uluslararası İşbirliği: Akaryakıt ticaretinin büyük oranda uluslararası boyutta gerçekleşmesi sebebiyle, uluslararası düzeyde işbirliği ve veri paylaşımı oldukça önemlidir. Ülkemize komşu bulunan petrol üreticisi ülkelerin varlığı ve yapılan kaçakçılık faaliyetlerinin bir kısmının bu ülkelerden gerçekleştiği, bu durumun akaryakıt kaçakçılık faaliyetlerini kolaylaştırdığı düşünüldüğünde komşu ülkeler arasında bilgi alışverişi ve ortak operasyonlar yapılarak kaçak akaryakıt ticareti ile mücadelede etkinlik sağlanabilir. Bu tür suçlar genellikle sınırları aşarak gerçekleştirildiği için tek bir ülkenin çabalarıyla tam anlamıyla önlenmeleri mümkün değildir. Uluslararası işbirliği, bilgi paylaşımı, operasyonel destek ve koordinasyon sağlayarak akaryakıt kaçakçılığıyla mücadelede etkili bir strateji oluşturulmasına olanak tanır. Ülkelerarası protokoller ve anlaşmalar, suçluların sınırları aşarak kaçakçılık faaliyetlerini sürdürmelerini önlemek için önemli bir araçtır.

5. Sınır Güvenliği ve Sınır Denetimlerinin Sıklaştırılması: Sınır denetimleri, ülkemizin jeopolitik konumu açısından kaçak akaryakıt ticaretinin önlenmesinde etkili bir araç olarak değerlendirilmektedir. Sınır güvenliği birimlerinin sınır geçiş noktalarında yapılan denetimlerin sıklaştırılmasının kaçakçılığın tespiti ve önlenmesindeki faydası göz ardı edilemeyecek kadar önemlidir. Sınır denetimlerinin sıklaştırılması ile kaçakçılar sınır geçişlerinde daha fazla risk altında olduklarını fark ettiklerinde kaçakçılık faaliyetlerinden kaçınabilirler. Bunun için sınır kontrol noktalarının ve denetim istasyonlarının stratejik olarak konumlandırılması ve etkin bir şekilde işletilmesi, personelin eğitimi ve teknik kapasitesinin artırılması, teknolojik altyapının güçlendirilmesi ve akıllı izleme sistemlerinin kullanılması, sınır komşusu ülkeler ile işbirliği ve bilgi paylaşımının sağlanması gibi adımlar atılmalıdır.

6. Alternatif Enerji Kaynaklarının Teşviki: Akaryakıt kaçakçılığını önleme çabalarında alternatif enerji kaynaklarının teşviki büyük önem taşımaktadır. Dünya

genelinde enerji ihtiyacının artmasıyla birlikte, geleneksel fosil yakıtların kullanımı da artmış ve buna bağlı olarak akaryakıt kaçakçılığı faaliyetleri artış göstermiştir. Temiz, sürdürülebilir enerji kaynaklarına geçişin teşvik edilmesi, bu enerji kaynaklarına yatırım yapmak, akaryakıt ürünlerine olan talebi azaltacağından dolaylı olarak kaçak akaryakıt talebi de azalabilir. Bununla birlikte alternatif enerji kaynakları genellikle çevre dostu ve yenilenebilir kaynaklar olması sebebiyle akaryakıtın çevreye vermiş olduğu olumsuz etkilerin azaltılmasına ve sürdürülebilir bir enerji geleceğine katkı sağlar. Devlet teşvikleri, vergi indirimleri gibi politika ve uygulamalarla alternatif enerji kaynaklarının kullanımı teşvik edilebilir.

7. Yoksulluğun Azaltılması ve Ekonomik İyileştirme Politikaları: Dar gelirli bireylerin akaryakıt ürünlerinin fiyatının yüksek olması ve bu ürünlerden alınan verginin akaryakıt fiyatları üzerine ağır yük bindirmesi sebebi ile daha uygun fiyatlı olan kaçak akaryakıt ürünlerine yönelmesi, ekonomik zorlukların bir sonucudur. Bunu önlemek adına yoksulluğun azaltılması ve ekonomik kalkınmanın sağlanabilmesi için devletin ekonomik planlamalarda bulunması ve ekonomik iyileştirme politikaları izlemesi de kaçakçılık faaliyetlerinin azalmasına yardımcı olabilir. İstikrarlı bir ekonomi, yasal ekonomik faaliyetleri teşvik ederken kaçakçılığı engellemeye yönelik tedbirlerin uygulanmasını da kolaylaştırır. Yatırım olanaklarının artırılması, istihdamın artması ve gelir dağılımının adil bir şekilde düzenlenmesi gibi politikalarla ekonomik refahın artırılması, kaçakçılıkla mücadelede etkili bir strateji olabilir.

8. Vergi Politikalarında Değişikliğe Gidilmesi: Vergi politikaları, akaryakıt fiyatlarını belirlemede ve kaçakçılığa karşı etkili bir engel oluşturmada kritik bir konumdadır. Vergi oranlarının düzenlenmesi ve vergi indirimlerinin uygulanması, kaçak akaryakıt faaliyetlerinin engellenmesi için etkili bir araç olarak kullanılabilir. Vergi indirimleri veya teşvikler ile yasal akaryakıt sektörü desteklenerek bireylerin kaçak

akaryakıtta olan talebi azaltılabilir. Böylelikle kaçakçılarının faaliyet alanları gittikçe daralacak ve kayıt dışı piyasaya aktarılan para yasal piyasaya yönelecek; yasal olarak bu işi yapanların haksız rekabet ile karşı karşıya kalması engellenecektir.

9. Yasal Düzenlemelerin Güçlendirilmesi: Vergi kayıplarının önlenmesi adına etkili şekilde mücadele etmek için mevcut yasal düzenlemelerin gözden geçirilmesi ve güçlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca hızla değişen teknoloji ve ticaret modelleri, kaçakçılık faaliyetlerine karşı mücadelede yeni zorluklar ortaya çıkarmaktadır. Yapılan düzenlemelerde bu hususların da değerlendirilmesi, düzenlemeler yapılırken mevcut dönemin gereksinimlerine uygun şekilde güncellemeler yapılması elzemdir.

10. Özel Görevli Mahkemelerin Kurulması: "Başta kaçakçılık davaları olmak üzere her türlü yargılamada hukukun gecikmeksizin ve adil bir şekilde uygulanmasının önemli olduğu aşikardır. Yargılama sürecinde akaryakıt kaçakçılığı dahil her türlü kaçakçılık davalarına bakıldığında 3 yıldan önce sonuçlanan dava sayısının oldukça az olduğu, yargılamanın uzun sürelere yayıldığı, hatta dava zamanaşımına uğrayan kaçakçılık davalarının sayısının hiç de az olmadığı görülmektedir²⁰⁶."

Akaryakıt kaçakçılığı suçlarının teknik özelliklere sahip suç olması sebebiyle uzmanlık gerektirdiği, gerek hazırlık soruşturması safhasını yürüten savcılarının gerekse yargılama sürecini sonuçlandıracak hakimlerin ise herhangi bir uzmanlık alanı olmaksızın görev alanlarına giren her türlü davaya baktıkları, teknik donanım gerektiren bu alanda yargı süreci içinde uzmanlaşmaya gidilmediği, bu durumun da olayların

²⁰⁶ Gezer, 2016; aktaran YANGEL, Elber Berat: Akaryakıt İstasyonlarında Vergi Kaybını Önlemek Üzere Kullanılan Elektronik Mali Uygulamalara İlişkin Tüketici Algısının İncelenmesi, Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, 2022, s. 35

adliyeyle ilişkin kısmını olumsuz şekilde yansıdığı görülmektedir²⁰⁷. Böylelikle makul sürede ve adil yargılama yapılmasını sağlamak ve sonuçlandırmak adına akaryakıt kaçakçılığına ilişkin konularda uzmanlaşmış hakim ve savcılar görev aldığı özel mahkemeler kurulması sağlanabilir. Yine bu kapsamda yargılama makamlarının ihtisaslaşmasına yönelik eğitim programları, çalıştaylar düzenlenebilir.

Böylelikle kaçakçılık suçlarına ilişkin teknik donanıma sahip yargılama makamlarının oluşturulması ile sıklıkla tartışmaların odağı olan mütalaa şartının ortadan kalkması söz konusu olacak, soruşturma ve kovuşturma sürecine katılacak olan hakim ve savcılar dışında sürece herhangi bir idari makam dahil olmayacağından yargılama süreci de hızlanmış olacaktır.

Akaryakıtta yönelik düzenlemelerin farklı kanunlarda yer alması sebebiyle bütünlüğün sağlanamaması, "akaryakıt kaçakçılığına yönelik suçların gümrük rejimleri(giriş, transit, antrepo vb.) ile gümrük işlemlerine ilişkin süreçlerde kasta dayalı iş ve eylemlerle ortaya çıkması nedeniyle gümrük tekniği ve müktesebatı hakkında yeterli bilgi ve birikime sahip olunmaması nedeniyle konunun bilirkişiye havale edildiği, bilirkişi raporlarının içeriğine uygun olarak da davaların sonuçlandığı bilindiğinden, yargılama sürecinde bilirkişilerin seçiminde kamu yararı gözetilerek tercih yapılması, tercih yapılırken profesyonel anlamda bu işi meslek edinenlerin göz ardı edilmesi ve yargılama sürecinde bilirkişi görevlendirmelerinin asgari tutulması, yargı mensuplarının bilirkişi mütalaaasına ihtiyaç duymayacak donanıma kavuşturulması ve buna bağlı olarak da yargının uzmanlaşmasının teminine olanak sağlayacak tek bir yasa çıkartılması

²⁰⁷ CAN, Ahmet: Türkiye'de Akaryakıt Sektöründe Yaşanan Haksız Rekabetin Sosyo-Ekonomik Etkileri, Yüksek Lisans Tezi, Cumhuriyet Üniversitesi, 2006, s. 100

gerekmektedir.²⁰⁸ ". Bu nedenle gerek akaryakıtın ithali, pazarlanması, nakliyesi, vergilendirilmesi gerekse akaryakıt kaçakçılığı suçları için oluşturulacak müstakil bir yasal düzenleme sayesinde mücadele eden kolluk birimleri ve diğer kamu kuruluşları, hatta adli merciler dahil daha etkili hizmet vereceklerdir²⁰⁹.

11. Cezaların Ağırlaştırılarak Caydırıcılığın Artırılması

Akaryakıtta bağlı vergi kaçakçılığının engellenebilmesi veyahut caydırıcılığının artırılabilmesi için kaçak akaryakıt ticareti yapanlara ve bu faaliyete katılanlara verilen cezaların caydırıcı olması gerekmektedir. Bu amaçla, suça ilişkin öngörülen para cezalarının ve hapis cezalarının artırılması ve suçun tekrarı halinde verilecek olan cezaların kademe kademe yükseltilerek sıkılaştırılması faydalı olabilir. Ceza alt sınırlarının yükseltilmesi, etkin pişmanlık hükümlerinin kaldırılması, zamanaşımı hükümlerinin kaldırılması, hükmün açıklanmasının geri bırakılması ve seçenek yaptırımların uygulanması müesseselerinin bu suç kapsamı dışında bırakılması, ilgili hükümden ceza alan kişilerin bir daha bu sektörde faaliyet gösterebilmesine olanak tanınmaması gibi katı düzenlemeler ile kaçakçılık faaliyetlerine yönelik talebin azaltılması ve caydırıcılığın artırılması sağlanabilir.

²⁰⁸ Gezer, 2016; aktaran YANGEL, Elber Berat: Akaryakıt İstasyonlarında Vergi Kaybını Önlemek Üzere Kullanılan Elektronik Mali Uygulamalara İlişkin Tüketici Algısının İncelenmesi, Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, 2022, s. 35

²⁰⁹ Gezer, 2016; aktaran YANGEL, Elber Berat: Akaryakıt İstasyonlarında Vergi Kaybını Önlemek Üzere Kullanılan Elektronik Mali Uygulamalara İlişkin Tüketici Algısının İncelenmesi, Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, 2022, s. 35

Elbette ki vergi kaçakçılığına ilişkin katı yasal düzenlemelerin ve cezaların getirilmesi caydırıcılık için faydalı olsa da yapılan yasal düzenlemelerde bireylerin haklarını zedeleyecek düzenlemelerden kaçınılmalıdır.

12. Suç Hükümlerinin Düzenleme Yönteminde Değişikliğe Gidilmesi

İlgili hükmün kazuistik yöntem ile düzenlenmiş olması sebebiyle gelişen ihtiyaçlara ilerleyen süreçte cevap vermesi muhtemelen mümkün olmayacak, bütün somut olayların kanunen düzenlenmesi söz konusu olmadığından mutlaka bir boşluk ortaya çıkacağından uzun vadede etkinlik gösteremeyecektir. Dolayısıyla akaryakıtla bağlı vergi kaçakçılığına ilişkin hükümlerde yer alan boşluklar ve tutarsızlıklar belirlenmeli ve gerekli düzenlemeler yapılmalıdır.

Çerçeve yöntem, spesifik durumları ele almak yerine genel prensipler ve standartlar sağlar. Bu, hukukun daha kapsamlı ve esnek olmasını sağlar. Akaryakıt vergi kaçakçılığına yönelik suç hükümlerinin, çerçeve yöntem kullanılarak düzenlenmesi, maddenin daha geniş kapsamlı olmasını ve çeşitli durumları kapsayacak şekilde tasarlanmasını sağlayabilir. Çerçeve yöntem ile hukuki belirlilik ilkesine daha uygun olabilir. Böylece, vatandaşların hangi davranışların suç teşkil ettiğini daha net bir şekilde anlamasına ve hukuki belirsizliklerin azalmasına yardımcı olabilir.

Çerçeve yöntemin daha geniş bir perspektif sunması sebebiyle daha etkili bir hukuki çerçeve oluşturularak suçun önlenmesi ve suçla mücadelede daha etkili bir caydırıcılık sağlanması söz konusu olabilir. Bu sayede, kaçakçıların yasal boşluklardan yararlanarak bu suçu işlemesinin önüne geçilmiş olacaktır. Dolayısıyla bu şekilde vergi kaçakçılığıyla mücadelede daha etkili bir yaklaşım sağlanabilir.

Sonuç olarak, akaryakit kaçakçılığına bağlı olarak vergi kaçakçılığı ile mücadelede çok yönlü bir yaklaşımın benimsenmesi, ulusal ve uluslararası düzeyde iş birliğinin güçlendirilmesi oldukça önemlidir. Böylelikle hem vergi gelirlerinin artırılmasına hem de ekonomik istikrarın sağlanmasına ve kaçakçılık faaliyetlerinin sonucunda ortaya çıkan diğer sorunların giderilmesine katkıda bulunacaktır.

SONUÇ

Kaçakçılık suçları hem devletlerin egemenlik haklarının ihlal edilmesi hem de ciddi boyutta vergi kayıplarına yol açması sebebiyle devletlerin etkin ve engelleyici şekilde mücadele etmekte zorlandığı suçlardandır.

Kullanım alanlarının yaygınlığı ve talep esnekliğinin oldukça düşük olduğu, bu sebeple temel ihtiyaç olarak nitelendirebileceğimiz akaryakıtın Türkiye'deki ekonomik değeri; akaryakıt üzerinden alınan vergilerin devlet bütçesine olan katkısı bakımından göz ardı edilemeyecek kadar yüksektir. Aynı zamanda bireyler açısından da negatif değere sahiptir. Çünkü akaryakıt kaçakçılığının bir numaralı nedenlerinden biri bireylere ağır vergi yüklemesidir. Jeopolitik konum itibarıyla de akaryakıt üreticisi komşu ülkelere sahip olmamız kaçakçılığı teşvik eden en büyük unsurlardan biridir. Maalesef ki bunun bir sonucu da Güneydoğu ve Doğu illerimizde kaçakçılık fiillerinin yoğunlaşmasıyla kendini göstermektedir. Suç örgütlerinin finansman sağlamasına da yol açması sebebiyle önem verilmesi gereken bir suç şekli olup özellikle söz konusu illerde güvenlik problemlerini de beraberinde getirmektedir.

Kaçakçılığa konu olan akaryakıt ve türevi maddeler, kayıt dışı ekonomiye yol açmakta; yasal işletmeler açısından haksız rekabete ve kaçakçılar açısından da haksız kazançta neden olmaktadır. Sadece ekonomik boyutuyla değil, çevresel açıdan da kaçak veya katkılı akaryakıtın kullanılmasıyla küresel ısınma, asit yağmurları, ozon tabakasının delinmesi gibi problemlerle karşı karşıya kalınmakta ve kaçak veya katkılı akaryakıtın düşük maliyetli olması sebebiyle bireyler ekonomik anlamda kendilerine fayda sağladıklarını düşünseler de kaçak veya katkılı akaryakıtın kullanılması sonucunda hem insan sağlığına hem de bu tür akaryakıtın araçlara verdiği zararlar düşünüldüğünde yüksek maliyetli mal kayıplarına yol açmaktadır.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinde Değişiklik Yapan 7318 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile beraber Vergi Usul Kanunu'na getirilen değişiklikler akaryakıt kaçakçılığı ile etkili mücadeleye yönelik çalışmaların yürütülmeye çalışıldığının bir göstergesi olması sebebiyle olumlu olarak değerlendirilse de düzenlemelerde yer alan birtakım hususların gerçekleştirilecek uygulamalarla beraber ciddi hukuki sorunlara yol açabileceği düşüncesindeyim.

Çalışma sonucunda özet niteliğinde özellikle şu hususlara dikkat çekmekte büyük önem bulunmaktadır. Ülkemizin bulunduğu coğrafi konum sebebiyle oldukça önemli bir noktada yer almaktadır. Kaçakçılık faaliyetlerine ilişkin önlemler alınmaya çalışılsa da yaşanan teknolojik gelişmeler ile birlikte geliştirilen yeni kaçakçılık yöntemleri ile ülkemiz de her anlamda zarar görmeye devam etmektedir. Her geçen gün farklı bir yöntemle devam ettirilmeye çalışılan kaçakçılık faaliyetlerinin engellenmesi adına yasal düzenlemelerin de bu gelişmelere adapte olması zorunludur.

Bu kadar önemli bir sorun için vergi yasalarına ağır yaptırımlar getirilmesi bir noktada caydırıcı olsa da sorunu tamamen çözümlenemeyeceği aşıkardır. Akaryakıt ve akaryakıt vergi kaçakçılığına yönelik fiillerin altında yatan tüm sebeplerin tespit edilmesi ve tespit edilen sebeplere yönelik çözümlerin bulunması gerekmektedir. Ayrıca üzerinde büyük ölçüde vergi yükü barındıran akaryakıtla ilişkin vergi yükünü eşit ve adil dağıtmaya yönelik düzenlemeler getirilerek, kaçakçılığı önlemeye yönelik tedbirler alınmalı ve bireylerin hukuki güvenliğine zarar vermeden, hukuk devleti ilkesini ihlal etmeden yapılacak olan düzenlemeler ile zararın önüne geçilmelidir.

KAYNAKÇA

ARSLAN, Cem Barlas: Türkiye’de Akaryakıt Üzerindeki Vergiler ve Analizi, Doktora Tezi, Gazi Üniversitesi, Ankara, 2013

ARSLAN, Cem Barlas: Akaryakıt Üzerindeki Vergi Yüğü, Gazi Kitabevi, Ankara, 2015

ASLANPINAR, Burak: Akaryakıtta Vergi Kaçakçılığının Ağır Yaptırımları ve Hukuka Aykırılıklara Karşı Başvuru Yolları, 2022

AVCI, Metin: Türk Ceza Hukukunda Akaryakıt Kaçakçılığı Suçu, Yüksek Lisans Tezi, Çankaya Üniversitesi, 2022

BAĞDADIÖĞLU, Necmiddin vd.: "Türkiye, AB ve OECD Ülkelerindeki Akaryakıt Vergilerine Dair Mukayeseli Bir Değerlendirme”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 351, 2017

BAYRAÇ, Hüseyin Naci: Uluslararası Petrol Piyasasının Ekonomik Analizi, Finans Politik ve Ekonomik Yorumlar Dergisi, Sayı 499, 2005

ÇALIŞKAN, Neslihan: Akaryakıt Üzerinden Alınan Vergilerdeki Olası Değişikliklerin Otomobil Kullanıcılarının Davranışlarına Etkisi: Sakarya İli Örneği, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, 2020

CAN, Ahmet: Türkiye’de Akaryakıt Sektöründe Yaşanan Haksız Rekabetin Sosyo-Ekonomik Etkileri, Yüksek Lisans Tezi, Cumhuriyet Üniversitesi, Sivas, 2006

ÇAVDAR, Fatih: "Türkiye’de Vergi İnceleme Sürecinde İncelenecek Mükelleflerin Tespiti", Gümrük Ticaret Dergisi, Sayı 30, Aralık 2022

ÇETİN, Suat: Van İlinde Akaryakıt Kaçakçılığının İncelenmesi, Yüksek Lisans Tezi, Ankara Üniversitesi, Ankara, 2007

CEYHAN, Sami, DEMİRCİOĞLU, Kubilay: "Son Düzenlemelerle "Akaryakıt Kaçakçılığı"", Gümrük ve Ticaret Dergisi, Sayı 1, 2013

EKERYILMAZ, Şebnem: Vergilendirmede Hukuki Güvenlik İlkesinin Yargı Kararları Çerçevesinde Analizi, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi, 2019

GEDİK, Doğan: "Akaryakıt Kaçakçılığıyla Mücadelede Teknik ve İdari Yöntem Olarak Ulusal Marker", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, Sayı 43, Temmuz 2020

GEDİK, Doğan: 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'na Göre Akaryakıt Kaçakçılığı Suçları, Yaptırım Rejimi ve Uygulamadaki Sorunları, Doktora Tezi, Yeditepe Üniversitesi, 2018

GEZER, R. D. H.: "5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununa Göre Petrol Ve Petrol Ürünleri Kaçakçılığı Suçları", (Yayımlanmamış yüksek lisans tezi), İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2016

İBİŞ, Mehmet: Petrol Piyasası Hukuku ve Uygulamaları, Yargı Yayınları, Ankara, Ekim 2020

KANTARCI, Hasan Bülent: "Türkiye'de Akaryakıt Üzerinden Alınan Vergilerin OECD ve AB Ülkeleri ile Karşılaştırılması", Sosyoekonomi, Sayı 34, 2018

KARAKEHYA, Hakan: "Ceza Muhakemesinin Amacı", İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Sayı 2, 2007

KARATAŞ DURMUŞ, Neslihan: "Vergi Hukukunda İspat ve Delil", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 3-4, 2014

KARAUZ, Agâh Kürşat: Akaryakıt Bayilik Sözleşmesi, Doktora Tezi, Akdeniz Üniversitesi, Antalya, 2015

KIRICI, Mehmet Meriç: Türkiye'de Deniz Yolu ile Yapılan Akaryakıt Kaçakçılığı, Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Teknik Üniversitesi, Trabzon, 2019

MAT, Fırat:Türkiye'de Akaryakıt İthalinde KDV ve ÖTV Uygulamaları, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi, 2018

MUTLU KAYA, Özge: Vergi Hukukunda Mükellefin Savunma Hakkı, Doktora Tezi, Anadolu Üniversitesi, 2022

OKTAR, Kemal: Özel Tüketim Vergisi Rehberi, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2002

ÖMERCİOĞLU, Abdullah: "7318 sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları", Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 1, 2022

ÖZDEMİR, Muharrem: "Akaryakıt Sektörüne Vergi İncelemesi Tamamlanmadan Kamu Davası", 2022

ÖZDEMİR, Muharrem: "Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Mütalaa"

PETDER; Sektör Çalışmaları 2017/3. Çeyrek

PETDER; 2022 Sektör Raporu

SİNİK, Fırat: Vergi Suçları, Cezaları ve Yargılama Usulü, Yüksek Lisans Tezi, Yalova Üniversitesi, 2018

SİVRİKAYA, Hamza: "Akaryakıt İstasyonlarında Belge Düzeni ve ÖKC Fişlerinin Gider Kaydedilebilme İmkânı -II-", Vergi Raporu Dergisi, Sayı 84, 2006

ŞENYÜZ, Doğan: "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa /Görüş",
İzmir Barosu Dergisi, Sayı 2, Mayıs 2016

TBMM Araştırma Raporu, 2005

TURĞUT, Muhammed: "5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Kapsamında
Gümrük Kaçakçılığı Türleri", Gümrük Ticaret Dergisi, Sayı 30, Aralık 2022

TÜRKER, Didem: " Vergi Kaçakçılığı Suçu Soruşturmalarında İnceleme ve Mütalaa
Şartına Getirilen İstisnai Düzenlemelerin Değerlendirilmesi", Ankara Hacı Bayram Veli
Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Sayı 1, 2023

YAZ, Emre: Akaryakıt Fiyatlarındaki Vergi Oranının Jandarma Bölgesinde
Gerçekleşen Kaçak Akaryakıt Miktarına Etkisi, Yüksek Lisans Tezi, Jandarma ve Sahil
Güvenlik Akademisi, 2023

YANGEL, Elber Berat: Akaryakıt İstasyonlarında Vergi Kaybını Önlemek Üzere
Kullanılan Elektronik Mali Uygulamalara İlişkin Tüketici Algısının İncelenmesi,
Yüksek Lisans Tezi, Bahçeşehir Üniversitesi, 2022

YORULDU, Mutlu, TURAN, Gökhan: "Akaryakıtı Bağlı Vergi Kaçakçılığı Suçunun
Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Raporları Kapsamında İncelenmesi",
Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, Sayı 17(1), 2024

İNTERNET KAYNAKLARI

<https://sozluk.gov.tr>, Erişim: 20 Kasım 2023

<https://hesapli.com/arac-yakit-turleri-ve-avantajlari-nelerdir>, Erişim: 19 Kasım 2023

https://files.igmd.org.tr/doc/6042023-151739_2022-4138pdf.pdf, Erişim: 19 Kasım 2023

https://www.emo.org.tr/genel/bizden_detay.php?kod=50803#:~:text=Ulusal%20marker%2C%20lkemizde%20tketilecek%20akaryakıt,teknoloji%20rn%20bir%20katkı%20maddesi, Erişim: 19 Kasım 2023

https://www.cerkezkoytso.org.tr/uploads/docs/cerkezkoy_tso_akaryakit_sektor_raporu.pdf, Erişim: 19 Kasım 2023

<https://www.pwc.com.tr/tr/sektorler/enerji/akaryakit-dagitim-sektorunun-gundemi/akaryakit-dagitim-sektorunde-turkiye-ekonomisindeki-yeri-ve-onemi.pdf>, Erişim: 19 Kasım 2023

<https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss1230m.htm>, Erişim: 19 Kasım 2023

<https://www.egm.gov.tr/kom/kacakcilik-turleri-nelerdir#:~:text=Akaryakıt%20Kaçakçılığı%3B,akaryakıt%20kaçak%20akaryakıt%20olarak%20tanımlanmaktadır>, Erişim: 19 Kasım 2023

https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem22/yil01/ss978m.htm#_Toc108326273, Erişim: 19 Kasım 2023

<https://www.kanunum.com/files/ss1230m.htm>, Erişim: 19 Kasım 2023

<https://www.turmob.org.tr/ekutuphane/Read/c9a2132e-e823-4140-9dfe-990446b3540c>, Erişim: 20 Kasım 2023

<https://www.petder.org.tr/Uploads/Document/0b1f45d1-16c9-4b3b-8a0b-b55d0516779c.pdf?v-638342792719427201>, Erişim: 20 Kasım 2023

<https://www.hmb.gov.tr/haberler/basin-aciklamasi-16-temmuz-2023>, Erişim: 20 Kasım 2023

<https://ticaret.gov.tr/haberler/akaryakit-kacakcilig-i-ile-mucadele-eylem-plani-yururluge-girdi>, Erişim: 20 Kasım 2023

<https://kms.kaysis.gov.tr/Home/Goster/183592>, Erişim: 20 Kasım 2023

<https://muhafaza.ticaret.gov.tr/data/618a549313b876dd4c87917d/EYLEM%20PLANI-PDF.pdf>, Erişim: 20 Kasım 2023

<https://www.aa.com.tr/tr/ekonomi/akaryakit-ozel-ekibi-bugune-kadar-15-6-milyar-liralik-kamu-zararini-ortaya-cikardi/3037633#>, Erişim: 20 Kasım 2023

<https://www.vdd.com.tr/vergi-kacakcilig-i-suclarinda-mutalaa.html>, Erişim: 20 Kasım 2023

<https://www.yargitay.gov.tr/documents/YargiEtigiIlkeleri.pdf>, Erişim: 20 Kasım 2023

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/ND/2011/40?KararNo=2011%2F40>, Erişim: 20 Kasım 2023

<https://www.dunya.com/ekonomi/akaryakitta-kacakcilig-i-onleme-mucadelesi-haberi-620055>, Erişim: 20 Kasım 2023

<https://www.ozdogrular.com.tr/v1/tr/component/k2/item/6256-359%E2%80%99da-ne-bekliyoruz-ne-geliyor>, Erişim: 20 Kasım 2023

<https://www.ozdogrular.com.tr/v1/tr/component/k2/item/8813-akaryak% C4% B1tta-vergi-ka% C3% A7ak% C3% A7% C4% B1% C4% B1% C4% 9F% C4% B1n% C4% B1n-a% C4% 9F% C4% B1r-yapt% C4% B1r% C4% B1mlar% C4% B1-ve-hukuka->

[ayk% C4% B1r% C4% B11% C4% B1klara-kar% C5% 9F% C4% B1-ba% C5% 9Fvuru-yollar% C4% B1](#), Erişim: 20 Kasım 2023

<https://www.alomaliye.com/2022/03/21/akaryakit-sektoru-vergi-incelemesi-tamamlanmadan-kamu-davasi/>, Erişim: 20 Kasım 2023

https://www.globalpetrolprices.com/gasoline_prices/Europe/, Erişim: 20 Kasım 2023

KOM (Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Daire Başkanlığı) Raporu (2017).

<https://www.egm.gov.tr/kurumlar/egm.gov.tr/IcSite/kom/YAYINLARIMIZ/TÜRKÇE/2017%20R APORU%20TÜRKÇE.pdf>, Erişim: 13 Mayıs 2024

KOM (Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Daire Başkanlığı) Raporu (2019).

<https://www.egm.gov.tr/kurumlar/egm.gov.tr/IcSite/kom/YAYINLARIMIZ/T% C3% 9C RK% C3% 87E/2019-RAPORU-TR.pdf>, Erişim: 13 Mayıs 2024

KOM (Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Daire Başkanlığı) Raporu (2021).

<https://www.egm.gov.tr/kurumlar/egm.gov.tr/IcSite/kom/YAYINLARIMIZ/TÜRKÇE/2021-KOMRaporu-Turkce.pdf>, Erişim: 13 Mayıs 2024

<https://www.tuncahukuk.com/tr/yayinlar/5015-sayili-petrol-piyasasi-kanunu-nun-202g-bendinin-ilgili-kisminin-iptaline-iliskin-anayasa-mahkemesi-nin-28092023-tarihli-ve-202335-e-2023163-ksayili-iptal-karari>, Erişim: 13 Mayıs 2024

<https://turkishlawblog.com/insights/detail/14112023-anayasa-mahkemesi-karari-petrol-piyasasi-kanununda-degisiklik>, Erişim: 13 Mayıs 2024

<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-en/1/3/47/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65->

en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oe&itemContentType=b
ook, Erişim: 13 Mayıs 2024

[https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-
en/1/3/4/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-
en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oe&itemContentType=b](https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-en/1/3/4/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oe&itemContentType=b)
ook, Erişim: 13 Mayıs 2024

[https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-
en/1/3/7/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-
en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oe&itemContentType=b](https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-en/1/3/7/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oe&itemContentType=b)
ook#chapter-d1e719, Erişim: 13 Mayıs 2024

[https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-
en/1/3/9/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-
en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oe&itemContentType=b](https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-en/1/3/9/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oe&itemContentType=b)
ook, Erişim: 13 Mayıs 2024

[https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-
en/1/3/10/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-
en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oe&itemContentType=b](https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-en/1/3/10/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oe&itemContentType=b)
ook, Erişim: 13 Mayıs 2024

[https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-
en/1/3/18/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-
en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oe&itemContentType=b](https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-en/1/3/18/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oe&itemContentType=b)
ook, Erişim: 13 Mayıs 2024

https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-en/1/3/21/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oecd&itemContentType=b
ook, Erişim: 13 Mayıs 2024

https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-en/1/3/20/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oecd&itemContentType=b
ook, Erişim: 13 Mayıs 2024

https://www.oecd-ilibrary.org/sites/5a3efe65-en/1/3/34/index.html?itemId=/content/publication/5a3efe65-en&_csp_=2ffa7a733148fec42dccf926d7619e1c&itemIGO=oecd&itemContentType=b
ook, Erişim: 13 Mayıs 2024

<https://dengeakademi.com/Files/Article/zpt21635774834860776380.pdf>, Erişim: 13 Mayıs 2024

<https://harman.av.tr/tr/2015/04/25/kdv-matrahina-otvnin-dahil-edilmesi/>, Erişim: 13 Mayıs 2024

MEVZUATLAR

213 sayılı Vergi Usul Kanunu (10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de, 11.01.1961 tarih ve 10704 sayılı Resmi Gazete’de, 12.01.1961 tarih ve 10705 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)

3065 sayılı KDV Kanunu (02.11.1984 tarih ve 18563 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)

4670 sayılı ÖTV Kanunu (12.06.2002 tarih ve 24783 sayılı Resmi Gazete ile yayımlanmıştır.)

5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu (04.12.2003 tarih ve 25322 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)

5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (17.12.2004 tarih ve 25673 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)

5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu (21.03.2017 tarih ve 26479 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)

7318 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (30.04.2021 tarih ve 31470 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)

Petrol Piyasasında Ulusal Marker Uygulanmasına İlişkin Yönetmelik (5015 sayılı PPK’nın Ulusal Marker başlıklı 18. maddesine dayanak olarak hazırlanan bu yönetmelik, 12.04.2006 tarih ve 26137 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)

2021/22 sayılı Cumhurbaşkanlığı Genelgesi (06.11.2021 tarih ve 31651 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.)

İÇTİHATLAR

Anayasa Mahkemesi’nin 17.04.2008 tarih ve E:2005/5, K:2008/93 sayılı kararı

Anayasa Mahkemesi’nin 10.02.2011 tarih ve E:2009/89, K:2011/40 sayılı kararı

Anayasa Mahkemesinin 25.12.2014 tarih ve E:2013/48,K:2014/198 sayılı kararı

Anayasa Mahkemesi’nin 18.05.2023 tarih ve E:2023/88, K:2023/94 sayılı kararı

Anayasa Mahkemesi'nin 14.11.2023 tarih ve E:2023/35, K:2023/163 K.sayılı kararı

Danıştay 9. Daire'nin 26.12.2013 tarih ve E:2013/11310, K:2013/12989 sayılı kararı

Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 31.01.2008 tarih ve E:2007/2298, K:2008/470 sayılı
kararı

Yargıtay 11. Ceza Dairesi'nin 25.04.2018 tarih ve E:2016/4486, K:2018/3902 sayılı
kararı

ÖZET

Kaçakçılık, ülkemizde başta Türk Ceza Kanunu, Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu olmak üzere birçok yasal düzenlemenin konusu içerisine girse de kaçakçılığın temel kanunu 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunudur. Bu kanun kaçakçılık suçları ile mücadelenin hukuki yönünü, izlenecek usul ve esasları ortaya koymaktadır. Çalışmamızın esas konusunu 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemeler oluşturması sebebiyle yalnızca VUK'ta yer alan düzenlemelere yönelik inceleme ve eleştiriler yapılacaktır.

Kamu gelirlerinin en önemli kaynaklarından birinin vergiler olması ve akaryakıtın da yüksek vergi içermesi sebebiyle kamu finansmanı açısından vazgeçilmez bir kalemdir. Akaryakıt kaçakçılığı, dünya genelinde önemli bir sorundur ve ülkeler için ciddi ekonomik, sosyal ve çevresel riskler ile beraber kamu güvenliği ve kamu sağlığı için de büyük risk oluşturur. Özellikle enerji kaynaklarının önemi ve değeri arttıkça, kaçakçılık faaliyetleri de artmaktadır. Bu durum kamunun zarara uğramasına yol açmaktadır. Akaryakıt kaçakçılığı ülkemiz için de önemli sorunlarından biridir. Bu çalışma ile akaryakıt kavramı ile başlayarak ülkemiz için akaryakıtın önemini, akaryakıt üzerinden alınan vergiler ve bu vergilerin amacını, akaryakıt üzerinden yapılan akaryakıt kaçakçılığı ve buna bağlı olarak vergi kaçakçılığını, akaryakıt üzerinden alınan vergilerin kaçırılması sonucu ülkemizde yaşanan ekonomik sıkıntıları, bu ekonomik sıkıntıları önlemek amacıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yapılan düzenlemeleri ve bu düzenlemelerin sebepleri ile düzenlemenin ileride doğurabileceği sorunlar tartışılacaktır.

Anahtar Kelimeler: Akaryakıt, Akaryakıt Kaçakçılığı, Vergilendirme, Vergi Kaçakçılığı

ABSTRACT

Smuggling, despite being addressed in various legal regulations in our country, such as the Turkish Penal Code, Tax Procedure Law, and Customs Law, is primarily governed by Law No. 5607 on the Prevention of Smuggling. This law outlines the legal aspects, procedures and principles of combating smuggling offenses. Given that the main focus of our study is on the regulations found in Article 213 of the Tax Procedure Law, the examination and critiques will be directed solely towards the provisions contained in this law.

Taxes constitute a crucial source of public revenue, and due to the high taxation of fuel, it is an indispensable component for public finance. Fuel smuggling poses a significant global challenge, carrying substantial economic, social, and environmental risks for countries, along with posing a major threat to public safety and health. Particularly as the importance and value of energy resources increase, smuggling activities tend to escalate, resulting in financial losses for the public. Fuel smuggling is also a significant issue in our country, contributing to various problems.

This study initiates with an exploration of the concept of fuel and then delves into the importance of fuel in our country, the taxes levied on fuel and their purposes, fuel smuggling and its connection to tax evasion, the economic challenges faced in our country due to the evasion of taxes on fuel, the amendments made to Article 213 of the Tax Procedure Law to address these economic challenges, and the reasons behind these amendments. Furthermore, the potential problems that may arise from these regulations in the future will be discussed.

Keywords: Fuel, Fuel Smuggling, Taxation, Tax Evasion