



Petrol Piyasası Kanunu'nda Öngörülen Lisansa Tabi Faaliyetlerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna İlişkin Fiiller Nedeniyle Durdurulması ve Lisansın İptali

Suspension of Activities Subject to License Envisioned in the Petroleum Market Law Due to Acts Related to Tax Evasion Offense and Cancellation of the License

ÖZET

Petrol Piyasası Kanunu, petrol piyasalarındaki faaliyetlerin sağlanması, sürdürülmesi, geliştirilmesi ve denetlenmesine ilişkin hükümler içermektedir. Bu piyasalardaki faaliyetlerin sağlanması öncelikle, yürütülen faaliyetin türüne göre alınacak lisansa bağlanmıştır. Bu lisanslara sahip olanlar, çeşitli yükümlülüklerle tabi olarak faaliyetlerini sürdürmektedir. Güncel olarak, Petrol Piyasası Kanunu'nun 20. maddesine 2021 yılında 7318 sayılı Kanun ile eklenen (g) bendi, Vergi Usul Kanunu'nun vergi kaçakçılığı suçunu düzenleyen 359. maddesindeki bazı fiillerle bağlantılanarak yeni bir yükümlülük getirilmiştir. Buna göre; muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge ve sahte belge düzenleme veya kullanma fiilleri ile ödeme kaydedici cihazlar üzerinde işlenen vergi kaçakçılığı fiillerini işledikleri tespit edilenlerin lisansları geçici olarak durdurulmaktadır.

Çalışmada Petrol Piyasası Kanunu'na eklenen bendin vergi kaçakçılığı fiilleri ile etkileşimi açıklanmıştır. Bunun için öncelikle Petrol Piyasası Kanunu'na genel hatlarıyla değinilmiştir. Daha sonra, Petrol Piyasası Kanunu'nun 20/g maddesi ile öngörülen vergi kaçakçılığı fiilleri kısaca incelenmiş; bu fiillerin işlenmesi halinde karşılaşılabilecek idari ve adli usuller ortaya konmuştur. Ayrıca ilgili vergi kaçakçılığı fiillerinin lisansa tabi faaliyet üzerindeki etkileri; durdurulan lisansın yeniden tesisi, mevcut lisansın iptali ve yeni lisans verilmesi kapsamında incelenmiştir. Sonuç olarak ise petrol piyasası faaliyetleri ile bahsedilen vergi kaçakçılığı suç fiillerinin özel bir bağlantısının bulunmadığı sebebiyle düzenlemenin kaldırılması gerektiği değerlendirilmiştir. Ek olarak, mevcut hükmün de mülkiyet hakkı, hukuk devleti, cezaların şahsiliği ve orantılılık ilkeleri açısından problemler içerdiği değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Vergi Kaçakçılığı, Petrol Piyasası, Lisans, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu, Ödeme Kaydedici Cihaz

ABSTRACT

The Petroleum Market Law includes the provision, maintenance, development and supervision of activities in the oil markets. The provision of activities in these markets is dependent on the licenses determined by types of activities. Holders of these licenses continue their activities subject to various obligations. Currently, subparagraph (g) added to Article 20 of the Petroleum Market Law with Law No. 7318 in 2021 has been linked to some acts in Article 359 of the Tax Procedure Law, which regulates the tax evasion offense. According to this; Licenses of those who are found to have committed acts of issuing or using misleading documents and forged documents, as well as tax evasion committed on payment recording devices, are temporarily suspended.

In the study, the interaction of the clause added to the Petroleum Market Law with tax evasion acts are explained. In order to this, the Petroleum Market Law has been explained in general terms. Then, the tax evasion acts stipulated by Article 20/g of the Petroleum Market Law were examined; administrative and judicial procedures were revealed. In addition, the effects of the relevant tax evasion acts subject to the license were examined in the scope of re-establishment of the suspended license, the cancellation of the license and the issuance of a new license. As a result, it's been evaluated that there is no special connection between the oil market activities and the tax evasion acts and concluded that it should be abolished. In addition, it has been evaluated that the current provision contains problems in terms of property right, rule of law, individuality of penalties and proportionality principles.

Keywords: Tax Evasion, Oil Market, Licence, Energy Market Regulatory Authority, Payment Recording Device

GİRİŞ

Vergi kaçakçılığı suçu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 359. maddesi ile düzenleme altına alınmış olan ve devletin vergilendirme yetkisine karşı gerçekleştiği kabul edilen fiilleri hürriyeti sınırlandırıcı cezalar ile engellemeyi amaçlayan bir suç tipidir. Kanun ile herhangi bir sektör, piyasa veya faaliyet grubuna ilişkin özel düzenlemelerde bulunulmamış, yazılı fiillerin yerine getirilmesi ile genel olarak herkesin bu suç işleyebileceği kabul edilmiştir.

Abdullah Ömercioğlu¹

How to Cite This Article

Ömercioğlu, A. (2023). "Petrol Piyasası Kanunu'nda Öngörülen Lisansa Tabi Faaliyetlerin Vergi Kaçakçılığı Suçuna İlişkin Fiiller Nedeniyle Durdurulması ve Lisansın İptali", International Social Mentality and Researcher Thinkers Journal, (Issn:2630-631X) 9(72): 3677-3685. DOI: <http://dx.doi.org/10.29228/smryj.70425>

Arrival: 02 May 2023
Published: 30 June 2023

Social Mentality And Researcher Thinkers is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

¹ Doç. Dr., Kırıkkale Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk ABD, Kırıkkale, Türkiye



5015 sayılı Petrol Piyasası Kanunu ise doğrudan adını aldığı üzere petrol piyasasına ilişkin faaliyetleri düzenlemek maksadıyla kabul edilmiştir. Petrol piyasası, ekonomik ve ticari hacmi ile stratejik önemi göz önüne alındığında devletin kontrolüne imkân tanıyan düzenlemelerin yapılmasını gerektiren bir konuyu oluşturmaktadır. Bu çerçevede petrol piyasasındaki faaliyetler lisansa tabi tutulmuştur. Ülkemizde bu kanun ile düzenlenen petrol piyasasına ilişkin faaliyetleri yürütmek yetkisi Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'na (EPDK) verilmiştir.

2021 yılında 7318 sayılı Kanun ile Petrol Piyasası Kanunu'nun "idari yaptırımlar" başlıklı 20. maddesine eklenen (g) bendi üzerine petrol piyasası faaliyetleri ile VUK'ta düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu arasında bağlantı kurulmuştur. İlgili düzenlemeye göre bazı vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğinin tespiti üzerine EPDK'ye yapılan bildirimle petrol piyasasına ilişkin faaliyetler durdurulmaktadır. Bununla birlikte gene bu bende bağlı olarak vergi kaçakçılığı suçunun soruşturma ve kovuşturma evrelerine göre durdurulan faaliyetlerin ve lisansın iptal edilmesi mümkün olabilmektedir. Ayrıca kanun bu durumda lisansın yeniden tesisi şartlarını ve yeni lisans alma şartlarını belirlemiştir. Ancak gerek kanunun yazım dili gerekse de doğrudan petrol piyasası faaliyetleri ile ilişkisi bulunmamasına rağmen lisans işlemlerinin vergi kaçakçılığı suçu fiillerine bağlanmış olması tartışma meydana getirmekte ve incelenmesi ihtiyacını doğurmaktadır. Bu durum hem vergi kaçakçılığı fiillerinin tespiti ile idari ve adli usule etkilerinin belirlenmesi hem de petrol piyasasında faaliyet gösterenlerin hak ve yükümlülüklerinin belirlenmesi açısından önem taşımaktadır.

Bu minvalde çalışmada öncelikle Petrol Piyasası Kanunu genel hatlarıyla açıklanacak; piyasada faaliyet gösterebilmek için sahip olunması gereken lisans ile bu lisansın akıbetine etki eden durumlar ortaya konacaktır. Daha sonra, Petrol Piyasası Kanunu'nun 20/g maddesi ile getirilen düzenlemeye ilişkin olarak belirlenen vergi kaçakçılığı fiilleri kısaca incelenecek ve bu fiillerin işlendiğinin tespiti üzerine uyulması gereken idari ve adli usuller belirlenecektir. Akabinde ilgili vergi kaçakçılığı suçu fiillerinin lisansın durdurulması üzerindeki etkileri; durdurulan lisansın yeniden tesis edilmesi, mevcut lisansın iptal edilmesi ve iptal üzerine yeni lisans verilmesi kapsamında incelenecektir. Sonuç kısmında ise Petrol Piyasası Kanunu'ndaki mevcut hükmün vergi kaçakçılığı suçu ile bağlantısı hukuki açıdan değerlendirilerek görüşlerimiz ileri sürülecektir.

PETROL PİYASASI KANUNU

Petrol Piyasası Kanunu, 2003 yılında kabul edilerek yürürlüğe girmiştir. Kanunun amacı 1. maddesinde; "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" olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla kanunun kapsamını, petrole ilişkin piyasaların sağlıklı ve düzenli işlemelerinin sağlanmasına ve geliştirilmesine yönelik; düzenleme, yönlendirme, gözetim ve denetim işlemleri oluşturmaktadır. Bu minvalde, petrol ile ilgili faaliyetler, bu faaliyetlerin lisanslanması, lisans sahiplerinin hak ve yükümlülükleri ile çeşitli ihlaller sonucunda uygulanacak idari yaptırımlar düzenlenmiştir.

Lisans İşlemleri

Lisans; EPDK tarafından Petrol Piyasası Kanunu'na göre piyasada faaliyet gösterebilmeleri için gerçek ve tüzel kişilere verilen belgeyi ifade etmektedir (Sofracı ve Güney, 2019: 146). Petrol Piyasası Kanunu'nun 3. maddesinde; "Petrol ile ilgili; a) Rafinaj, işleme, madeni yağ üretimi, depolama, iletim, serbest kullanıcı ve ihrakiye (Liman ve havaalanlarındaki taşıtlara ücret karşılığı sağlanan akaryakıt) faaliyetlerinin yapılması ve bu amaçla tesis kurulması ve/veya işletilmesi, b) Akaryakıt dağıtım, taşınması ve bayilik faaliyetlerinin yapılması için lisans alınması zorunlu" tutulmuştur.

Lisans işlemlerine ilişkin gereklilikler ile usul ve esaslar ise, Kanun'un verdiği yetkiye dayanılarak EPDK tarafından çıkarılan "Petrol Piyasası Lisans Yönetmeliği" ile düzenlenmiştir. Yönetmeliğin 5. maddesine göre; her bir piyasa faaliyeti ve piyasa faaliyeti yürütülen her bir tesis için ayrı lisans alınması zorunludur. Dolayısıyla lisans türleri de yapılacak olan faaliyetin türüne göre değişiklik göstermektedir. Bu bakımdan faaliyete göre; Rafinerici Lisansı, İşleme Lisansı, Madeni Yağ Lisansı, Depolama Lisansı, İletim Lisansı, Serbest Kullanıcı Lisansı, İhrakiye Teslimi Lisansı, Dağıtıcı Lisansı, Taşıma Lisansı ve Bayilik Lisansı alınabilmektedir (Kayıkçı, 2019: 40).

Lisansın Sona Ermesi ve İptalini Gerektiren Durumlar

Petrol Piyasası Lisans Yönetmeliği'nin 17. maddesinde lisans sona erdirmiş işlemlerinin Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu tarafından veya bu yetkinin devredilmesi durumunda Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu Başkanlığı veya Petrol Piyasası Dairesi Başkanlığı tarafından gerçekleştirileceği düzenlenmiştir. Maddeye göre lisanslar; lisans sahibinin iflası, tüzel kişiliğinin sona ermesi, ölümü, kendi talebi, lisans tadili yapmaması

ya da yeni bayilik sözleşmesi sunmaması, lisans alma, verme, tadil ve süre uzatımı gibi hususların koşullarındaki eksiklikleri süresinde tamamlamaması, altı aydan uzun süreli satış yapılmaması, işyeri açma ve çalışma ruhsatının geçerliliğini yitirmesi, dağıtıcı lisansı sahiplerinin bayilik teşkilatını oluşturamaması veya koruyamaması, lisans sahibinin vergi mükellefiyetinin terkin edildiğinin tespit edilmesi ve lisans süresinin bitmesi hallerinde sona erdirilmektedir.

Ayrıca lisanslar, Petrol Piyasası Kanunu'nun 20. maddesinde düzenlenen idari yaptırımları gerektiren durumların varlığı halinde de iptal edilebilmektedir. Bu maddeye göre; kurul kararlarına aykırı davranmak, 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'na aykırı fiiller işlemek, kanuna karşı hile ve yalan beyanda bulunmak, kaçak ürün ikmal etmek, VUK'ta düzenlenen bazı vergi kaçakçılığı suçu fiillerini işlemek, dağıtıcılar arası akaryakıt ticaretine ilişkin hükümlere aykırı davranmak iptal sebebi sayılmıştır.

LİSANSIN DURDURULMASINA SEBEP OLAN VERGİ KAÇAKÇILIĞI FİİLLERİ

Petrol ile ilgili faaliyetlerin lisansları VUK ile düzenlenen bazı vergi kaçakçılığı suçu fiillerinin işlenmesi üzerine durdurulmakta ve devam eden süreçte iptal edilebilmektedir. Buna ilişkin düzenleme Petrol Piyasası Kanunu'nun 20/g maddesine 29.04.2021 tarihinde 7318 sayılı Kanun'un 10. maddesi ile eklenmiştir. İlgili fıkraya göre; “Bu Kanuna göre lisansa tabi faaliyetler ile ilgili olarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 359. maddesinin (a) ve (b) fıkraları kapsamında; muhteviyatı itibariyle 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. maddesi uyarınca Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi ile birlikte durum, Kuruma da iletilir ve 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 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 fıkra kapsamında kalan fiillere ilişkin olarak verilen idari para cezaları ödenmediği müddetçe lisansa konu tesis için lisans verilmez. Bu fıkra kapsamındaki suçlara ilişkin vergi incelemesi sonuçlanıncaya kadar söz konusu tesis için başka bir gerçek veya tüzel kişiye de lisans verilmez.”

Maddeden anlaşılacağı üzere, bazı vergi kaçakçılığı suçu fiillerinin işlenmesi halinde lisansa tabi tüm faaliyetler durdurulmakta; soruşturma veya kovuşturma neticesine göre askıya alınan lisanslar serbest bırakılmakta ya da iptal edilmektedir.

Vergi Kaçakçılığı Suçu ile İlgili Genel Bilgiler

Vergi kaçakçılığı; verginin ziyaa uğratılması gerekmeksizin, VUK'un 359. maddesinde düzenlenmiş olan fiillerin işlenmesi yoluyla tamamlanan bir suç tipidir (Şenyüz, 2020: 449). Vergi kaçakçılığı suçunda devletin vergilendirme yetkisi ile oluşturduğu kamu düzeni ağır bir biçimde ihlal edilmekte ve bu durum hapis cezası ile koruma altına alınmaktadır (Donay, 2008: 12-13). Vergi kaçakçılığı suçu kanunda (a), (b), (c) ve (ç) fıkraları olmak üzere 4 grup altında düzenlenmiştir².

Vergi kaçakçılığı suçunun oluşmasında doktrinde ve uygulamada “tek suç esası” olarak anılan ilke geçerlidir (Şenyüz, 2020: 402). Tek suç esası temelde iki alt prensibi barındırmaktadır. Bunlardan ilki “bent/fıkra esası”, diğeri ise “zincirleme suç esası” olarak ifade edilmektedir. Bent/fıkra esasına göre; fiillerin 359. maddenin aynı fıkrası içinde kalacak şekilde işlenmesi gerekmektedir (Uğur ve Elibol, 2015: 241-248). Dolayısıyla 359. maddenin her bir fıkrası kendi içinde ayrı bir kaçakçılık suçu olarak kabul edilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2011: 521). Zincirleme suç esası ise VUK'un 359. maddesine 7394 sayılı Kanun ile 2022 yılından itibaren eklenerek uygulanmaya başlanmış ve daha önceki uygulamayı oluşturan takvim yılı esasından vazgeçilmesine sebebiyet vermiştir (Özen, 2022: 119). Zincirleme suç esası VUK'un 359. maddesine eklenen hükümlerle; “bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde Türk Ceza Kanunu'nun 43. maddesi uygulanır” şeklinde açıklanmıştır. İlgili maddeye göre; failin bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda aynı suçun birden fazla defa işlenmesi halinde, artırımlı uygulanan bir cezaya hükmedilmesi gerekmektedir.

Çalışmanın konusuna ilişkin olarak önem taşıyan vergi kaçakçılığı suçu fiillerini; 359. maddenin (a) fıkrasında yer verilen muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak; (b) fıkrasında yer verilen belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak suçları ile (ç) fıkrasında yer verilen ödeme kaydedici cihazlar ile ilgili suçlar oluşturmaktadır.

² Maddeye 30.11.2022 tarihli ve 7423 sayılı Kanunun 1. maddesiyle (ç) fıkrasından sonra gelmek üzere (d) fıkrası eklenmiştir. Eklenen fıkra ile vergi kaçakçılığı suçu 5 grup altında ele alınacaktır. Ancak bu değişiklik 1.1.2024 tarihinde yürürlüğe girecektir.

VUK'un 359. maddesinin (a) ve (b) fıkrasında bahsedilen kaçakçılık suçları VUK'a göre düzenlenmesi zorunlu olan belgeler üzerinde işlenebilmektedir. Bu belgeler; fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu, taşıma ve otel işletmelerine ait belgeler, muhabere evrakı, bono, poliçe, çek, senet, diğer vesikalar ve elektronik ortamlarda düzenlenen belgeler olarak sayılmaktadır (Ela, 2021: 147).

Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenlemek veya Kullanmak Fiilleri

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge VUK'un m. 359/a fıkrasında "gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge" olarak tanımlanmıştır. Belge içeriğinin kasten gerçek işlem veya miktardan farklı olarak düzenlenmesi veya bu şekilde düzenlenen bir belgenin kasten kullanılması durumlarında suç oluşmaktadır (Bayar, 2013: 105). Bu tür belgelerin düzenlenmesi ya da kullanılması sonucunda menfaat elde edilmesi gibi bir netice aranmamaktadır. Kanunda bu fiillerin cezası, 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası olarak belirlenmiştir.

Belgelerin Asıl veya Suretlerini Tamamen ya da Kısmen Sahte Olarak Düzenlemek veya Kullanmak Fiilleri

Bu fiillere naylon fatura suçu veya sahte fatura suçu da denmektedir. VUK'un m. 359/b fıkrasında "gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge" sahte belge olarak tanımlanmıştır. Bu şekilde kasten sahte bir belge düzenlemek ya da sahte olan bu belgeleri kasten kullanmak suç oluşturmaktadır. Kendi içinde seçimlik hareketli bir suç tipidir. Suçun tamamlanabilmesi için zarar neticesi aranmamaktadır. Kanunda bu fiillerin cezası, 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası olarak belirlenmiştir.

Sahte fatura düzenlendiğine ilişkin tespitlerin; işletmenin faaliyet yürütmemesi, adreste bulunamama, vergi ödevlerine aykırı hareketlerde bulunma, faaliyet kapasitesinin yetersiz olması gibi birbirini destekler mahiyette yapılması gerekmektedir (Köstü, 2011: 56-57). Bununla birlikte yapılan tespitlerin belgenin sahte olduğunu net bir biçimde ortaya koyması her zaman mümkün olamayabilir. Bu durumda karşıt incelemelerle tespitlerin desteklenmesi gerekebilmektedir (Şenyüz, 2020: 486; Kızılot ve Kızılot, 2011: 579). Aksi durumda belgenin sahteliğinden ziyade muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kapsamında olduğu değerlendirilebilmektedir.

Ödeme Kaydedici Cihazlar ile İlgili Kaçakçılık Fiilleri

Petrol Piyasası Kanunu'nun 20/g maddesi ile vergi kaçakçılığı suçlarından (a) ve (b) fıkralarına sadece yukarıda açıkladığımız fiiller kapsamında değinilmişken (ç) fıkrasının tamamı kapsama alınmıştır. İlgili (ç) fıkrası, 29 Nisan 2021 tarihli ve 7318 sayılı "Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile eklenmiştir. Bu kanunun genel gerekçesinde "(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" hareket edildiği; madde gerekçesinde ise "vergi güvenliğinin sağlanması, kayıt dışı ekonomi ve vergi kaçakçılığı ile etkin bir şekilde mücadele edilmesinin" amaçlandığı ifade edilmektedir.

359. maddenin (ç) fıkrasının maddi konusunu ödeme kaydedici cihazlar oluşturmaktadır. Ödeme kaydedici cihazlar, 3100 sayılı Kanun'un 2. maddesine göre; "belirlenen şartları taşıyan elektronik yazar kasalar, yazıcı tertibatı bulunan elektronik teraziler veya elektronik terminaller gibi cihazlardır."

Bu cihazlar üzerinde mühür kaldırmak, donanım veya yazılımını değiştirmek, cihaza müdahalede bulunarak kayıt özelliğini engellemek, kayıtlı bilgileri değiştirmek veya silmek ile iletilmesi gereken bilgi veya verilerin iletimini önlemek ya da gerçeğe aykırı iletilmesini sağlamak yasaklanmıştır (Saraçoğlu vd., 2022: 244). Bu haliyle (ç) fıkrası, seçimlik hareketli dört grup altında incelenmektedir (Ömercioğlu, 2022: 176). Kanunda bu fiillerin cezası, 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası olarak belirlenmiştir.

VUK'un m. 359/ç fıkrasında düzenlenen birinci seçimlik hareket; "Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldırmak, donanım veya yazılımını değiştirmektir". Ödeme kaydedici cihazların, usulüne uygun şekilde konulmuş olan mühürlerinin kaldırması ile cihazın donanım veya yazılımında değişiklik yapılması ancak Bakanlık tarafından yetkilendirilmiş kişiler tarafından yerine getirilebilmektedir.

Maddedeki ikinci seçimlik hareket; "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 engellemektir". Müdahalenin suç oluşturması için cihazın kayıt alma özelliğinin engellenmesi neticesinin gerçekleşmesi gerekmektedir (Ömercioğlu, 2022: 179).

VUK'un m. 359/ç fıkrası ile düzenlenen üçüncü seçimlik hareket; "cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştirmek veya silmektir". Kayıtlı bilgilerin tamamen veya kısmen değiştirilmesi ya da silinmesi halinde suç oluşmaktadır.

Dördüncü seçimlik hareket; "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 önlemek veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet vermektir".

Vergi Kaçakçılığı Suçunda Vergi İncelemesi ve Mütalaa Şartı

VUK'un 367. maddesinde vergi kaçakçılığı suçunun cezalandırılmasına ilişkin özel usuller belirlenmiştir. Burada vergi incelemesi ve rapor değerlendirme komisyonu mütalaa ile ilgili hükümler getirilmiştir (Karakoç, 2019: 331). Mütalaa alınmadan davanın açılması muhakeme/dava şartını ihlal etmektedir (Şenyüz, 2016: 18; Uğur, 2013: 34). Mütalaanın mahiyeti uzman görüşü olup mükellefi haksız yere ceza davasıyla karşı karşıya kalmaktan korumaktadır (Güngör, 2020: 279). Belirlenen usuller (a) ve (b) fıkrası için ayrı, (ç) fıkrası için ayrı şekilde uygulama alanı bulmaktadır.

Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile sahte belge düzenleme veya kullanma suçlarında; inceleme sırasında bu fiillerin işlendiğinin tespit edilmesi üzerine düzenlenen ilgili raporun değerlendirme komisyonu mütalaa ile Cumhuriyet başsavcılığına gönderilmesi gerekmektedir (Baykara, 2004: 14). Ayrıca Cumhuriyet başsavcılığı da bu fiillerin işlendiğini herhangi bir şekilde öğrendiği takdirde hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep etmek durumundadır. Her halükarda kamu davasının açılması, inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine bağlanmıştır.

Ödeme kaydedici cihazlar ile ilgili (ç) fıkrasında sayılan vergi kaçakçılığı fiillerinde ise; bu fiillerin işlendiğinin vergi incelemesi esnasında öğrenilmesi durumunda incelemenin sonuçlanması beklenmeden derhal rapor hazırlanması ve değerlendirme komisyonuna bildirilmesi gerekmektedir. Rapor değerlendirme komisyonu da hazırlayacağı mütalaa Cumhuriyet başsavcılığına gönderecektir. Ayrıca bu fıkradaki fiillerin işlendiği başkaca suretlerle öğrenildiyse inceleme yapılmadan doğrudan rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa ile durum Cumhuriyet başsavcılığına bildirilecektir. Burada kamu davasının açılması, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ile sahte belge suçlarında olduğu gibi kamu inceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesine bağlanmamıştır. Bu sebeple inceleme olsun ya da olmasın, incelemeye başlandığı takdirde bitirilsin ya da bitirilmesin ilgili mütalaa, kamu davasının açılabilmesi için yeterli olacaktır.

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU FİİLLERİNİN LİSANSIN DURDURULMASI ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Petrol Piyasası Kanunu'nun 20/g maddesi ile değinilen vergi kaçakçılığı suçu fiillerinin etkileşim içine girmesi ancak bu suçların işlenişinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi ile birlikte meydana çıkmaktadır. Vergi idaresi hem kaçakçılık fiilini işlediğini tespit ettiği kişi hakkında Cumhuriyet başsavcılığına suç duyurusunda bulunmakta hem de aynı anda EPDK'ye bildirilmektedir.

EPDK'ye yapılan bildirim üzerine rafineri hariç her türlü tesiste lisansa tabi tüm faaliyetler geçici olarak durdurulmaktadır. Faaliyetlerin durdurulması için bildirim yapılması yeterli olup EPDK'nin olayın aslına araştırmak gibi bir yükümlülüğü bulunmamaktadır. Geçici durma kararı devam ederken ilgili tesis için başka bir gerçek veya tüzel kişiye de lisans verilmemektedir. Bu husus, lisansı bu maddeye göre geçici olarak durdurulan kişinin faaliyetini başka bir kişi üzerinden devam ettirmesini engellemektedir.

VUK'ta yer verilen kaçakçılık suçuna ilişkin özel usul hükümleri neticesinde; "muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak" ile "belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak" suçları açısından vergi incelemesi tamamlanmış olmak durumundadır. Öte yandan (ç) fıkrasında sayılan ödeme kaydedici cihazlar ile ilgili işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında vergi incelemesinin tamamlanması zorunluluğu olmadığından, bu fiiller ile ilgili mütalaanın doğrudan hazırlanarak EPDK'ye bilgi verilmesi yeterli olmaktadır. Vergi incelemesine sonradan başlanmasının veya başlanmış olan incelemenin bitirilmemesinin ödeme kaydedici cihazlar ile ilgili kaçakçılık suçu üzerinde etkisi bulunmamaktadır. Bu durum ödeme kaydedici cihazlar ile ilgili kaçakçılık suçuna ilişkin bildirim diğer fiillere nazaran daha hızlı bir şekilde EPDK'ye bildirilmesine ve lisansın geçici olarak durdurulmasına sebep olmaktadır.

Durdurulan Lisansın Yeniden Tesisi

Petrol Piyasası Kanunu'nun 20/g maddesine göre; geçici durdurma, kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar (KYOK) veya mahkeme kararı kesinleşinceye kadar geçerli olmaktadır. Bu bakımdan lisansın geçici olarak durdurulması, lisansın iptali veya lisansın yeniden tesisi ile sonuçlanabilmektedir.

Lisansın yeniden tesis edilmesi, geçici olarak durdurulan lisansın tekrar aktif hale getirilmesi anlamına gelmekte olup yeni bir lisanslama işlemi gerektirmemektedir. Bunun sağlanabilmesi için kanunda iki yöntem belirlenmiştir. Bunlardan ilki, Cumhuriyet başsavcılığınca yürütülen vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin KYOK (takipsizlik kararı) verilmesidir. Ceza Muhakemesi Kanunu'nun (CMK) 172. maddesine göre; "Cumhuriyet savcısı, soruşturma evresi sonunda, kamu davasının açılması için yeterli şüphe oluşturacak delil elde edilememesi veya kovuşturma olanağının bulunmaması hallerinde" bu kararı verebilmektedir. KYOK, soruşturma evresini sona erdirmekte ve yeni delil elde edilmediği ya da itiraz üzerine CMK'de öngörülen usulle kaldırılmadığı sürece tekrar soruşturma yapılmasını engellemektedir (Şahin ve Göktürk, 2022: 142). KYOK verildiğinde durmuş olan lisansın yeniden tesis edilmesi gerekmektedir.

Geçici olarak durdurulan lisansın yeniden tesis edilebilmesi için gerekli olan ikinci yöntem; kovuşturma sonucunda verilen hükmün kesinleşmesi olarak belirlenmiştir. Bu durumda CMK hükümleri gereğince Cumhuriyet savcısı, delillerin suçun işlendiği hususunda yeterli şüphe oluşturması üzerine iddianame düzenlemiş ve bu iddianame görevli ve yetkili ceza mahkemesinde kabul edilerek kovuşturma evresine geçilmiştir. Kovuşturma evresi hüküm ile sona ermektedir (Gedik, 2020: 358). Durdurulan lisansın yeniden tesis edilebilmesi için hükmün verilmiş olması yeterli görülmemiş; bunun ötesinde mahkeme kararının kesinleşmesi aranmıştır. Hükmün kesinleşmesi ise süresinde olağan kanun yollarına başvurulmaması veya bu kanun yollarının tüketilmesi üzerine gerçekleşmektedir (Oktar, 2020: 157). Bu durum lisansın yeniden tesisini hızlandırmak ve durdurulan faaliyetlere devam edebilmek için kanun yoluna başvurmadan çekinmeye sebep olabilecektir.

Durdurulan Lisansın İptali

Durdurulan lisans, yukarıda açıklandığı üzere KYOK verilene kadar veya mahkeme kararı kesinleşene kadar askıda kalmakta ve iptal edilmemektedir. Lisansın iptali Petrol Piyasası Kanunu'nun 20/g maddesine göre ancak kesinleşmiş mahkeme kararına göre yapılabilir.

Ceza mahkemesi tarafından verilen hükmün beraat olması ve bu kararın kesinleşmesi durumunda lisansın iptal edilmemesi gerekir. Bu bakımdan yapılan yargılama sonucunda ilgili vergi kaçakçılığı suçunu işlemediği sabit olan fail ile bağlantılanan lisans yeniden tesis edilmelidir. Aksi durum mahkemede aklanan kişinin EPDK tarafından cezalandırılması anlamına gelecektir.

Lisansın iptalini gerektiren durum ise ceza mahkemesi tarafından verilen mahkûmiyet hükmünün kesinleşmesi halidir. Bu durumda failin ilgili vergi kaçakçılığı suçunu işlediği sabit görüldüğünden Petrol Piyasası Kanunu kapsamında yürüttüğü faaliyetlere devam etmemesi yerinde olacaktır. Ancak böyle bir durumda dahi, iptal edilen lisans üzerine, kanunda öngörülen gerekli şartlar sağlandığı sürece yeni lisans başvurusunda bulunulması mümkün olabilecektir.

İptal Üzerine Yeni Lisans Verilmesi

Lisans başvurusunda bulunulması yeni bir işlem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bakımdan Petrol Piyasası Kanunu ve Petrol Piyasası Lisans Yönetmeliği çerçevesinde yeni bir başvuruda bulunulması gerekmektedir. Kanunda bazı mahkûmiyet kararları üzerine lisans başvurusu yapılması engellenmektedir. Bunlar 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununa aykırı fiillerden ibaret olup (Turan, 2022: 98) ilgili vergi kaçakçılığı suçundan mahkûm olmuş kişilerin de yeni bir lisans başvurusu yapmaları mümkündür.

Bununla birlikte Petrol Piyasası Kanunu'nun 20/g maddesinde lisansa konu tesis için yeni bir lisans alınması hususunda sınırlamalar getirilmiştir. Maddeye göre; ilgili vergi kaçakçılığı fiillerine ilişkin olarak verilen idari para cezaları ödenmediği müddetçe lisansa konu tesis için lisans verilmemektedir. Bu durum lisanslama işlemi gerçek veya tüzel kişiye verilen bir izin mahiyetinden çıkararak tesis ile özdeşleştirmiştir. Bununla birlikte maddede bahsedilen fiillere ilişkin idari para cezalarının ne olduğu belirlenmemiştir. Vergi kaçaklığı suçunun yaptırımını kanunda idari para cezası değil, hapis cezası olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla bu husus ancak vergi kaçakçılığı suçu fiilleriyle birlikte vergi ziyayı kabahatinin işlenmesi üzerine geçerlilik taşıyabilecektir. Vergi incelemesinde kaçakçılık fiilleriyle vergi ziyasına sebebiyet verildiğinin anlaşılmasıyla, VUK'un 344. maddesi uyarınca kayba uğratılan verginin üç katı oranında idari para cezası uygulanması gerekmektedir. Bu cezayı VUK m. 365'e göre olayın ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi kesmektedir.

Maddede ek olarak, ilgili vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin vergi incelemesi sonuçlanıncaya kadar söz konusu tesis için başka bir gerçek veya tüzel kişiye de lisans verilmeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu durum yukarıda açıklandığı üzere sadece (ç) bendinde düzenlenen ödeme kaydedici cihazlar ile ilgili vergi kaçakçılığı suçlarında geçerli olabilecektir. Nitekim muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ve sahte belge düzenlemek veya kullanmak fiillerinde vergi incelemesi tamamlandıktan sonra komisyon mütalası alınmakta ve durum Cumhuriyet başsavcılığı ile EPDK'ye bildirilmektedir. Bu bakımdan vergi incelemesi hâlihazırda sonuçlanmış olmaktadır. Ödeme kaydedici cihazlar üzerinde işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında ise vergi incelemesi sonuçlanmadan mütalaa hazırlanarak Cumhuriyet başsavcılığına ve EPDK'ye bildirim yapılmaktadır. Bu bildirim üzerine geçici olarak durdurulan lisansların daha sonra mahkûmiyet kararı neticesinde iptal edilmesi söz konusu olmakta; ancak bu süreçte vergi incelemesinin tamamlanması şartı bulunmamaktadır. Dolayısıyla vergi incelemesinin mahkûmiyet kararının kesinleşmesine kadar bitirilememiş olması halinde yeni lisans verilebilmesi için incelemenin tamamlanmasının beklenmesi gerekecektir. Bu hususun ceza yargılamalarının ve vergi incelemelerinin süreleri kıyaslandığında pratikte bir karşılığının olmadığı açıktır.

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Petrol Piyasası Kanunu, petrole ilişkin piyasaların sağlıklı ve düzenli işlemlerini sağlamak amacıyla düzenleme ve yönlendirmeler yapmak, gözetim ve denetim işlemlerini yürütmek üzere kabul edilmiştir. Bu kanun ile EPDK'ye petrol piyasasına ilişkin faaliyetleri yürütmek yetkisi tanınmıştır. Petrol piyasasında faaliyet gösterebilmenin ilk şartı Kurum'dan lisans almaktır. Lisans işlemleri, Kanun'a dayanarak çıkarılan Petrol Piyasası Lisans Yönetmeliği ile detaylıca düzenlenmiştir.

Petrol piyasasında yürütülen faaliyete bağlı olarak belirlenen lisanslara sahip olanlar, lisansları sona erene veya iptal edilene kadar bu faaliyetlerine devam edebilmektedir. Sona erme ve iptal sebepleri yönetmelikte çeşitli şekillerde sayılmıştır. Çalışmamızın konusunu oluşturan lisans iptali ise 2021 yılında doğrudan Petrol Piyasası Kanunu'nun 20. maddesine eklenen (g) bendi ile düzenlenmiştir. Bu bent ile bazı vergi kaçakçılığı suçu fiillerinin işlenmesi üzerine önce lisansların durdurulması, daha sonra da iptal edilmesi mümkün olmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçlarının tespit ve yargılama usulü ile petrol piyasasındaki lisansa tabi faaliyetlerin durdurulması ve lisansın iptali ilişkisi petrol piyasasında faaliyet gösterenler açısından büyük bir önem taşımaktadır.

Kanunu'nun 20/g maddesinde VUK'un vergi kaçakçılığını düzenleyen 359. maddesinin (a) ve (b) fıkraları kapsamında; muhteviyatı itibariyle 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 Cumhuriyet başsavcılığı ile birlikte EPDK'ye de bildirilmesi gerektiği düzenlenmiştir. Bildirim üzerine EPDK, rafineri hariç her türlü tesiste lisansa tabi tüm faaliyetleri kovuşturmaya yer olmadığına dair karar veya mahkeme kararı kesinleşinceye kadar durdurmakta ve bu süre içinde söz konusu tesis için başka bir kişiye de lisans vermemektedir. Daha sonraki süreçte ise kesinleşen mahkeme kararına göre lisansın iptal edilmesi mümkün olmaktadır. Ayrıca bahsedilen vergi kaçakçılığı fiillerine ilişkin olarak verilen idari para cezaları ödenene ve vergi incelemesi sonuçlanıncaya kadar tesis için lisans vermemektedir.

Akaryakıt piyasasındaki lisansa tabi faaliyetlerin durdurulmasının, yürütülen faaliyet ile doğrudan ilişkisi olmamasına karşın vergi kaçakçılığı suçuna bağlanması eleştiriye açıktır. Bu durumun akaryakıt piyasasının ekonomik kapasitesi sebebiyle meydana getirildiği düşünülebilir. Öte yandan akaryakıt piyasası faaliyetleri haricindeki diğer faaliyet türlerinde de vergi kaçakçılığı suçlarına yoğun bir şekilde rastlanabilmektedir. Bu açıdan muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge ve sahte belge suçlarını işleyen mükelleflerin faaliyet gösterdikleri alan ile ilgili ruhsat, izin veya lisanslarının durdurulması ve iptali de aynı derecede önemli görülebilir. Örneğin enerji/elektrik piyasasında faaliyet gösteren kişilerin de bu fiilleri işledikleri takdirde benzer bir yaptırımla karşılaşması, yasal düzenleme yapıldığı takdirde, mümkün olabilecektir. Bu tartışmadan ziyade asıl önem arz eden husus vergi kaçakçılığı fiillerinin belirli bir sektör ile sınırlandırılmasının mümkün olmamasından kaynaklanmaktadır. Bu bakımdan vergi kaçakçılığı fiillerinin bütün ekonomik/ticari faaliyetlerde ortaya çıkabilmesi ve akaryakıt piyasa faaliyetleri ile doğrudan ilgisinin olmaması sebebiyle lisansa tabi faaliyetleri durduran bir sebep olarak düzenlenmemesi gerektiğini düşünmekteyiz.

Mevcut düzenleme dâhilinde değerlendirildiğinde; Kanun'un 20/g maddesi uyarınca tesis odaklı bir lisanslama işleminin esas alındığı ortaya çıkmaktadır. Çünkü faaliyet durdurulduğu süre içinde söz konusu tesis için başka bir kişiye de lisans verilmemektedir. Bu durum faaliyetin yürütüldüğü tesisin ceza soruşturmasının kovuşturmaya yer olmadığına dair bir kararla sona ermesine veya daha da uzun bir süreci ifade eden ceza mahkemesi kararının kesinleşmesine kadar sürebilmektedir. Dolayısıyla faaliyeti durdurulan tesisin, yaptırım

ile elde edilmek istenen faydaya nazaran orantısız bir şekilde kullanılmamasına, atıl kalmasına sebep olabilmektedir.

Bununla birlikte ceza hukukunun temel ilkelerinden biri olan cezaların şahsiliği ilkesince, vergi kaçakçılığı fiillerini işleyen gerçek kişinin lisans üzerinde hak sahibi olmaması da problem meydana getirecektir. Bu husus özellikle tesisin maliki ile işletmecisinin ayrıldığı durumlarda meydana çıkabilmektedir. Nitekim malik ile işletmenin ayrıldığı durumlarda işletmenin kanuna aykırı hareketleri sebebiyle malikin tesisi üzerinde tasarrufta bulunması, tesisi kullanması ya da başka bir işletmeye devretmesi mümkün olmamaktadır. Bu husus açıkça mülkiyet hakkına aykırılık içermektedir. Vergi kaçakçılığı fiilinin faili ile arasında organik bir bağlantı olmayan malik ya da üçüncü kişinin tüm bu süreç boyunca herhangi bir kusurları olmamasına rağmen tesisin işletilememesine sebep olmaktadır.

Ek olarak, maddede öngörülen fiillere ilişkin kesilen idari para cezalarının durumu da tartışmalı görülmüştür. Bu husus da cezaların şahsiliği ilkesi açısından değerlendirilebilir. İşletme ile malikin ayrıldığı durumlarda işletmenin kanuna aykırı fiilleri sebebiyle maruz kaldığı idari para cezalarının ödenmemesi üzerine malik, tesisine yeni lisans alamamakta ve dolayısıyla tesisi üzerinde tasarrufta bulunamamaktadır. Dahası, hakkında idari para cezası kesilen işletmenin faaliyetini sonlandırarak tesisi terk etmesi ve cezayı ödememesi durumunda tesise yeni lisans alınması imkânsız hale gelecektir.

Hukuk devleti ilkesinin tabii adalet ilkelerinin gözetilmesi gereği karşısında bu hususların dikkate alınarak işlem tesis edilmesi ve kanun maddesinin bu ilkelere göre yorumlanması gerekmektedir. Bu bakımdan kanunun doğrudan başka bir kişiye lisans verilmesi ile ilgili açıkça lafzına aldığı hükümlerin uygulanması isabetli olacaktır. Dolayısıyla yeni lisans verme işleminin; 1) kovuşturmayaya yer olmadığına dair karar veya mahkeme kararı kesinleşinceye kadar, 2) bent kapsamındaki vergi kaçakçılığı fiillerine ilişkin vergi incelemesi sonuçlanıncaya kadar uygulanmaması gerekmektedir.

İdari para cezalarının ödenmesi gerektiği hükmü açısından ise doğrudan cezanın muhatabı bakımından uygulanmak zorunda olup bu kişiler üzerlerine düşen cezaları ödemedikleri takdirde kesinleşmiş mahkeme kararına göre iptal edilmiş olan lisanslarının yenilenmesine engel olmalıdır. Başka bir ifade ile ilgili vergi kaçakçılığı fiillerini işleyen kişi hakkında kesinleşen mahkeme kararı üzerine iptal edilen lisansın yenilenebilmesi için bu kişi adına kesilen idari para cezalarının ödenmesi gerekmektedir. Bu hüküm sadece ceza kesilen işletmeye yeni lisans verilmesi açısından uygulanmalıdır. Nitekim cezai işlemin neticelerinin bir başkasına veya malike yüklenmesi mümkün değildir.

Nihayetinde, en temelde Petrol Piyasası Kanunu'nun 20/g maddesinin, vergi kaçakçılığı suçu ile doğrudan bağlantısının olmaması sebebiyle mülga edilmesi gerektiği; bununla birlikte mevcut düzenlemenin de yeni lisans alma şartlarının yukarıda dikkat çekildiği üzere çok ağır unsurlara bağlanmış olmasının açıkça mülkiyet hakkı, hukuk devleti ilkesi, cezaların şahsiliği ilkesi ve orantılılık ilkesi ile bağdaşmadığı değerlendirilmiştir.

KAYNAKÇA

- Bayar, İ. N. (2013). Vergi Kaçakçılığı. Ankara: Mali Akademi Yayınları.
- Baykara, B. (2004). Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri, Vergi Dünyası. 23(273): 7-16.
- Donay, S. (2008). Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları. İstanbul: Beta.
- Ela, H. (2021). Vergi ve Ceza Hukukunda Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Gedik, D. (2020). Ceza Muhakemesinde İspat ve Şüphenin Sanık Lehine Yorumlanması. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Güngör, M. (2020). Vergi Kaçakçılığı Suçunun Takip Usulü, TAAD, 11(44): 269-299.
- Karakoç, Y. (2019). Vergi Ceza Hukuku. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Kayıkcı, M. S. (2019). Petrol Piyasası Hukuku. İstanbul: On İki Levha yayıncılık.
- Kızılot, Ş., & Kızılot, Z. (2011). Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Oktar, S. (2020). Müdafinin Görev ve Yetkileri, (Editör) Yenisey, F. ve Nuhoğlu, A.: Ceza Muhakemesi Hukuku Başvuru Kitabı içinde (ss.125-172) Ankara: Bilge Basım Yayım.
- Ömercioğlu, A. (2022). 7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları, ERÜHFD. XVII(1): 167-192.
- Özen, M. (2022). Vergi Suçları ve Kabahatleri. Ankara: Adalet Yayınevi.

- Saraçoğlu, F., Pürsünlerli Çakar, E., & Ömercioğlu, A. (2022). Vergi Hukuku. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Sofracı, İ. E., & Güney, G. (2019). Türkiye’de Petrol Piyasasında Regülasyon Uygulamalarının Deđerlendirilmesi, Al-Farabi International Journal on Social Sciences. 3(4): 138-148.
- Şahin, C., & Gökürk, N. (2022). Ceza Muhakemesi Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Şenyüz, D. (2016). Vergi Kaçakçılığı Suçunda Dava Şartı Olarak Mütalâa/Görüş, İzmir Barosu Dergisi. 81(2): 13-50.
- Şenyüz, D. (2020). Vergi Ceza Hukuku. Bursa: Ekin Yayınevi.
- Turan, E. (2022). Akaryakıt Kaçakçılığı ile Mücadele ve Petrol Piyasasının Denetimi, Vergi Raporu. 268: 90-114.
- Uğur, H. (2013). Vergi Suçlarında Kovuşturma Şartı Olarak Mütalaa (VUK m. 367), Terazi Hukuk Dergisi. 8(88): 34-43.
- Uğur, H., & Elibol, M. (2015). Vergi Suçları. Ankara: Adalet Yayınevi.

Yararlanılan Mevzuat

- 1961 tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
- 2003 tarihli ve 5015 Sayılı Petrol Piyasası Kanunu
- 2004 tarihli ve 25495 Sayılı Petrol Piyasası Lisans Yönetmeliği
- 2004 tarihli ve 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu
- 2004 tarihli ve 5271 Ceza Muhakemesi Kanunu
- 2007 tarihli ve 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu