



REVIEW ARTICLE / Derleme Makalesi

<https://doi.org/10.37093/ijisi.1511752>

Vergi Suçlarıyla Mücadelede On Küresel İlke: Türk Hukuk Sistemi Açısından Bir Değerlendirme

Esra Uygun* 

Öz

OECD tarafından yayınlanan *Vergi Suçlarıyla Mücadelede On Küresel İlke*, vergi suçları ile mücadeleye yönelik kapsamlı bir rehberdir. Bu rehber, mükellef haklarına saygı göstererek vergi suçlarının tespit edilmesi, soruşturulması ve kovuşturulmasını amaçlamaktadır. Bu amaca yönelik olarak etkin ve verimli bir sistem oluşturmak için gerekli olan kurumsal, idari ve yasal yönleri kapsayan on temel ilkeyi sunmaktadır. Ayrıca vergi suçları ile mücadele ve varlıkların geri kazanılmasında uluslararası işbirliğini teşvik etmek gibi yeni zorlukları da ele almaktadır. On küresel ilke, OECD raporunda yer alan bazı ülkeler için incelenerek, gelişmekte olan ülkeler için örnek olacak şekilde hazırlanmıştır. Çalışmada Türkiye yer almamaktadır. Bu çalışmada on küresel ilke ile Türk hukuk sisteminin karşılaştırmalı bir değerlendirilmesi yapılmıştır. Türkiye'nin mevcut durumundaki eksiklikler tespit edilerek ve iyileştirmeye yönelik çeşitli önerilerde bulunulması amaçlanmıştır. Değerlendirmeler sonucunda, Türkiye'de on küresel ilkeye uygun düzenlemeler yer almakta birlikte bazı eksiklikler bulunduğu tespit edilmiştir. Vergi suçlarıyla daha etkin mücadele etmek ve neden oldukları gelir kayıplarının önlenmesi için düzenlemelerin artırılması gereklidir. Bu amaçla uluslararası bilgi değişim anlaşmalarının sayısının ve kapsamının artırılması, mükellef haklarına yönelik çalışmaların genişletilmesi, vergi cezalarının artırılarak caydırıcılığın sağlanmasına yönelik çalışmalar yapılması gereklidir.

Anahtar Kelimeler: OECD, On Küresel İlke, vergi suçları, vergi kaçakçılığı.

JEL Kodları: H26, H29, K34

Cite this article: Uygun, E. (2024). Vergi suçlarıyla mücadelede On Küresel İlke: Türk Hukuk Sistemi açısından bir değerlendirme. *International Journal of Social Inquiry*, 17(3), 637–664. <https://doi.org/10.37093/ijisi.1511752>

* Öğretim Görevlisi Dr., Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Zile MYO, Tokat, Türkiye.

E-posta: uygun.esra@gmail.com, ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5332-0831>

Article Information

Received 06 July 2024; Revised 24 Sep 2024; Final Revision 01 Dec 2024; Accepted 06 Dec 2024; Available online 25 December 2024

This is an open access article under the [Creative Commons Attribution-NonCommercial Licence](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).
© 2024 The Author. Published by Institute of Social Sciences on behalf of Bursa Uludağ University



Ten Global Principles in Combating Tax Crimes: An Evaluation in Terms of the Turkish Legal System

Abstract

Ten Global Principles to Combat Tax Crimes is a comprehensive guide to combating tax crimes published by the OECD. This guide aims to detect, investigate, and prosecute tax crimes while respecting taxpayers' rights. It sets out ten global principles covering the institutional, administrative, and legal aspects necessary to create an effective and efficient system. It also addresses new challenges, such as combating tax crimes and promoting international cooperation in asset recovery. The OECD report examines ten global principles for selected countries, preparing them as examples for developing countries. This report does not include Türkiye. This study has made a comparative assessment of the Turkish legal system with ten global principles. The study aims to identify the deficiencies in Türkiye's current situation and propose various suggestions for improvement. As a result of the evaluations, although Türkiye's regulations align with the ten global principles, there are some deficiencies. It is necessary to increase regulations to fight tax crimes more effectively and prevent the income losses they cause. For this purpose, increasing the number and scope of international information exchange agreements is necessary, as is expanding studies on taxpayer rights and working to ensure deterrence by increasing tax penalties.

Keywords: OECD, Ten Global Principles, tax crimes, tax evasion.

JEL Codes: H26, H29, K34

1. Giriş

Küreselleşmenin de etkisiyle vergi suçlarının tespiti, soruşturulması, kovuşturulması, önlenmesi ve suç yolu ile elde edilen gelirlerin geri alınması sorunu uluslararası bir boyut kazanmıştır. Bu nedenle mali suçlarla mücadelenin çeşitli aşamalarında farklı devletlerin birlikte hareket etmesi önemlidir. Bu konuda Mali Eylem Görev Gücü (The Financial Action Task Force - FATF) önemli görev üstlenmektedir. FATF, 1989 yılında merkezi Paris'te kurulmuş olup kara para aklama, terörün finansmanı ile mücadele için kurulmuş küresel eyleme önderlik etmektedir. Kuruluş, ulusal otoritelerin uyuşturucu kaçakçılığı, yasadışı silah ticareti, siber dolandırıcılık ve diğer suçlarla bağlantılı olarak yasadışı fonların araştırılması için uluslararası standartlar belirlemekte ve tavsiyelerde bulunmaktadır (FATF, 2024). FATF, tavsiyelerinin 2012 güncellemesinde kara para aklama amaçlı belirlenmiş öncül suçlar listesine vergi suçlarını da ekleyerek vergi suçları ile kara para aklama arasındaki bağlantıyı açıkça kabul etmiştir (OECD, 2012, s. 5). OECD uzun yıllardan beri bu alanda faaliyet göstermekte ve ülkeleri hem yerel hem de uluslararası düzeyde vergi kaçakçılığının tespiti ve önlenmesine yönelik yasal, düzenleyici veya idari hükümlerini, soruşturma yetkilerini güçlendirmek için harekete geçmeye teşvik etmektedir. OECD bu faaliyetleri ile üye ülkelerde ortak politikalar ve işbirliği yaratarak uluslararası vergi suçlarını önlemeyi ve vergi suçlarının neden olduğu vergi kayıplarının önüne geçebilmeyi amaçlamaktadır. 1998 yılında, G7 ülkeleri Maliye Bakanlarının, vergi suçlarıyla mücadele amacıyla kara para aklamayı önleme sistemlerinin kapasitesinin artırılmasına yönelik uluslararası eylemleri teşvik eden çağrıya yanıt olarak daha kapsamlı çalışma başlatmıştır. OECD ve FATF daha sonra karşılıklı ilgi alanlarındaki işbirliğini güçlendirmiştir ve 2003 yılından bu yana OECD, FATF toplantılarında gözlemci statüsünde bulunmaktadır. Temmuz 2009'da G8 Liderleri, yasadışı finansmanla mücadele konusunda daha fazla çaba gösterilmesi çağrısında bulunmuş ve FATF'ın kara para aklama ile mücadele standartlarının iyileştirilmesinde ve OECD'nin

uluslararası şeffaflık standartlarına ilişkin kaydettiği ilerlemeyi kabul etmiştir (FATF, 2012-2023, s. 130; OECD, 2012, s. 5).

*On Küresel İlke*¹, OECD Vergi Suçları ve Diğer Suçlar Çalışma Grubu (TFTC) tarafından vergi suçlarıyla mücadeleye yönelik hazırlanan ilk kapsamlı rehberdir. Vergi suçlarını verimli ve etkili bir şekilde önlemek, tespit etmek, soruşturmak ve kovuşturmak ve bu suçlardan elde edilen gelirleri geri almak için on temel ilkeyi sunmaktadır (OECD, 2017b; OECD, 2021). Rehber, OECD'nin vergi suçları ve diğer mali suçlarla mücadeleye yönelik bir hükümet yaklaşımının bütünü olan Oslo Diyaloğu üzerine devam eden çalışmaların bir parçasıdır. Oslo Diyaloğu, OECD tarafından 2011 yılı Mart ayında Norveç'in ev sahipliğinde Oslo'da yapılan bir toplantı sonucu ortaya çıkmıştır. Ülkelerin vergi suçları ve rüşvet, siber suçlar, terörizmin finansmanı, yolsuzluk ve diğer her türlü yasadışı mali suçlarla mücadele amacıyla gerçekleştirilen uluslararası işbirliğidir (Uçanok, 2016, s. 65).

Dünyanın dört bir yanındaki devlet kurumlarının bilgi ve deneyimlerinden yararlanan rehber, vergi suçlarıyla etkili bir şekilde mücadele etmektedir. Her ilke tek tek açıklanmakta, dünyanın dört bir yanından örnekler ve güncel uygulamalarla desteklenmektedir. Rehber üç amaca hizmet etmektedir (OECD, 2017b; OECD, 2021):

- Vergi suçlarıyla mücadelede etkinlik için ülkelerin kendi yasal ve operasyonel çerçevelerini kıyaslamaya imkân sağlayacak uygulamalar belirlemek;
- Düzenli güncellemelerle ülkelerin ilerleme düzeyinin ölçülmesine olanak sağlanmak;
- Rehberi, OECD Uluslararası Vergi Suçları Soruşturma Akademisi (OECD International Academy for Tax Crime Investigation) müfredatına dâhil etmek, gelişmekte olan ülkelerin eğitim ihtiyaçlarını belirlemelerine izin vermek.

Bu çalışmada OECD'nin on küresel ilkesi dikkate alınarak Türk hukuk sistemindeki mevcut düzenlemeler değerlendirilmiştir. Çalışma üç bölüm halinde hazırlanmıştır. Birinci bölümde OECD'nin on küresel ilkesi tek tek açıklanmıştır. İkinci bölümde Türkiye ve diğer çeşitli ülkelerde vergi suçlarına uygulanan cezalar incelenmiştir. Son bölümde ise on küresel ilke ve Türk hukuk sisteminin karşılaştırmalı değerlendirmesi yapılmıştır.

2. Vergi Suçlarının Önlenmesine Yönelik On Küresel İlke

Vergi suçlarının önlenmesi, yalnızca ülkelerin vadesi gelen vergileri tahsil etmesini sağlamak için değil, aynı zamanda hükûmete duyulan güveni korumak ve vergiye gönüllü uyumun sağlandığı bir vergi sistemi sağlamak için de zorunludur. Bu nedenle hem vergi suçları hem de diğer mali suçlarla mücadele, hem ekonomik sistemimizin bütünlüğünü korumak hem de sosyal ve hukuk düzeninin korunması açısından önemlidir. Ayrıca adalet, eşitlik ve hesap verebilirlik ilkelerini destekleyen daha dayanıklı ve şeffaf bir vergi ortamının oluşmasını desteklemektedir.

Vergi suçlarının yol açtığı gelir kayıplarının ekonomilerde büyük yer tutması, vergi suçlarıyla mücadeleyi önemli hale getirmiştir. OECD'nin 2021 yılında yayınladığı "Fighting Tax Crime - The

¹ "Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles"

Ten Global Principles, Second Edition: Country Chapters” isimli raporu 33 ülkenin² vergi suçlarına ilişkin çalışmaları sonucunda ortaya konan veriler dikkate alınarak hazırlanmıştır. Bu rapor OECD'nin on küresel ilkesi kapsamında vergi suçlarıyla mücadeleye yönelik önemli bir çalışmadır. On küresel ilke, vergi suçlarıyla mücadelenin hukuki, stratejik, idari ve operasyonel yönlerini kapsayan ilkelerdir.

Tablo 1

On Küresel İlke ve Özellikleri

Küresel İlkeler	Kapsamı	Özellikleri
1. Küresel İlke	Vergi suçlarının suç olarak sayılması	Kanun ihlallerinin suç kapsamına alınması ve yaptırımların uygulanmasını sağlayacak yasal çerçeveye sahip olunmalıdır.
2. Küresel İlke	Vergi suçlarıyla mücadeleye yönelik etkili bir stratejiye sahip olması	Vergi suçlarına ilişkin kanunların etkinlik için yargı mercilerinin vergi suçlarına yönelik etkin bir stratejiye sahip olmalıdır.
3. Küresel İlke	İdarenin yeterli soruşturma yetkisine sahip olması	Vergi suçlarının başarıyla soruşturulabilmesi için yargı yetkililerinin soruşturma yetkilerine sahip olması gerekir.
4. Küresel İlke	İdarenin mal varlıklarına el koyma yetkisine sahip olması	Yargı yetkilileri, vergi suçları soruşturması sırasında mal varlıklarını dondurma/yakalama/el koyma yetkisine sahip olmalıdır.
5. Küresel İlke	Tanımlanmış sorumluluklara sahip bir organizasyon yapısının oluşturulması	Yargı bölgeleri, vergi suçları ile mücadeleye yönelik sorumluluk sahibi olduğu bir organizasyon modeline sahip olmalıdır.
6. Küresel İlke	Suçların tespiti için yeterli kaynak sağlanması	Vergi suçlarını soruşturmada yetkili kurumlar yeterli kaynaklara sahip olmalıdır.
7. Küresel İlke	Vergi suçlarının, kara para aklamanın öncül suçu olması	Vergi suçları karapara aklamanın öncül suçlarından bir olarak tanımlanmalıdır.
8. Küresel İlke	Yurt içi kurumlar arası etkin iş birliğinin sağlanması	Yargı bölgelerinin, yurtiçi kurumlar arasında işbirliğinin sağlanmasına yönelik cezai hukuki araçlara ve yeterli operasyonel çerçeveye erişimi olmalıdır.
9. Küresel İlke	Uluslararası iş birliğinin sağlanması	Vergi suçları soruşturma kurumları, vergi suçlarının soruşturulması ve kovuşturulmasında etkili uluslararası işbirliği için cezai hukuki araçlara ve yeterli operasyonel çerçeveye erişimi olmalıdır.
10. Küresel İlke	Şüpheli haklarının korunması	Şüpheli veya suçlu mükelleflerin temel usul ve temel haklara güvenebilmeleri gerekir.

Kaynak: OECD, 2017b, 2021.

OECD, vergi suçlarıyla mücadelede özellikle ortak zorluklara çözüm bulmak için çok taraflı eylemin gerekli olduğu konularda, uluslararası işbirliğini kolaylaştırma yönünde çalışmalarını sürdürmektedir. Bu durum, uluslararası önemli bir sorun haline gelen vergi suçlarının önlenmesi amacıyla küresel bir strateji oluşturmayı zorunlu kılmaktadır. Bu nedenle on küresel ilkenin tüm dünyada uygulanması, vergi kayıplarının tespiti ve yerel kaynakların korunması açısından da önemlidir. Her ülkenin kendisini on küresel ilke ile tek tek karşılaştırması tavsiye edilmektedir (OECD, 2017b, s. 9). Karşılaştırma, eksikliklerin tespit edilmesi ve söz konusu eksikliklerin giderilmesi yönünde kolaylık sağlayacaktır. OECD, özellikle gelişmekte olan ülkeleri teşvik etmeyi amaçlamaktadır. Ayrıca, ülkelerin zaman içerisindeki gelişim aşamaları ve gelişim

² Almanya, Amerika Birleşik Devletleri, Arjantin, Avustralya, Avusturya, Azerbaycan, Birleşik Krallık, Brezilya, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Fransa, Güney Afrika, Gürcistan, Hollanda, Honduras, İrlanda, İspanya, İsrail, İsveç, İsviçre, İtalya, İzlanda, Japonya, Kanada, Kolombiya, Kore, Kosta Rika, Macaristan, Meksika, Norveç, Şili, Yeni Zelanda, Yunanistan.

düzeylerinin tespiti açısından önemlidir (OECD, 2019, s. 8). Değişiklik yapılması gereken alanların belirlenmesine yönelik aşağıdaki hususları içermektedir (OECD, 2017b, s. 11):

- Yetkilerinin görev tanımlarını genişletip kapsamını arttırmak,
- Tutulan bazı bilgi ve verilere erişimi kolaylaştırmak,
- Vergi suçlarının tespiti ve engellenmesine yönelik stratejiler geliştirmek/güncellemek,
- Vergi suçlarının ölçümüne yönelik daha etkin çalışmak.

Söz konusu on küresel ilke ve kapsamı Tablo 1’de verilmiştir.

2.1 Birinci Küresel İlke: Vergi Suçlarının Suç Sayılması

Vergi mükelleflerinin bazıları vergiye gönüllü uyum sağlamakla birlikte, bazıları vergi yükünden kurtulmak amacıyla vergi kaçırma, vergiden kaçınma gibi yollar aramaktadır. Vergiden kaçınma yasal yollarla gerçekleştiği için herhangi bir cezai yaptırım getirmemektedir. Ancak vergi kaçırma girişimleri yasa dışı yollarla gerçekleşmekte olup cezai yaptırımı gerektirir. Ceza hukuku hükümleri, vergi suçuna sebep olan eylemlerin yanı sıra uygun görülen cezai yaptırım türlerini de tanımlamaktadır. Vergiye uyum sağlamayanlar için ceza hükümlerinin aktif olarak uygulanması, hem adaletin sağlanması hem de ceza hükümlerinin ve hukuk sisteminin güvenilirliğinin güçlendirilmesi açısından esastır. Uyumsuz davranış ile suç teşkil eden davranış arasındaki ayrımın belirlendiği her yerde, yargı mercilerinin vergi kanunu ihlallerine ilişkin olarak cezai yaptırım uygulama olanağına sahip olması önemlidir.

Toplum düzeninin sağlanması için konulan yasalar, kamu düzeni ve çıkarlarına aykırı hareket edilmesi ile gerçekleştirilen fiiller “suç” olarak ifade edilmektedir. Diğer yandan kanun ile suç olarak belirlenmiş olan eylemleri ifa edenlere uygulanan tedbirler de “ceza” olarak ifade edilmektedir (Özer, 2015, s. 73). Dolayısıyla ceza uygulanabilmesi için kanunda suç olarak sayılan fiillerin gerçekleştirilmiş olması gereklidir. Bu bağlamda söz konusu fiilin suç olarak nitelendirilebilmesi için suçun yapısal kriterleri olan hukuka aykırılık ve tipiklik unsurlarının oluşması gereklidir (Ercan, 2021, s. 550). Pozitif hukuk açısından suç, kanunların yasakladığı fiillerin ihlaline yönelik eylemler olup, yasada belirtilen tanıma özgü, hukuka aykırılık oluşturan ve bir fiil ile ceza normuna aykırılık oluşturan eylemdir (Üstün, 2021, s. 294).

Vergi suçları ve cezaları her ülke/bölge/yargı alanında farklıdır. Her ülkenin, belirli kültürü, politikayı ve yasama ortamını yansıtan ve bunlarla etkileşime giren farklı bir hukuk sistemi vardır. Fakat yasal çerçevenin ayrıntıları ne olursa olsun, en etkili sonuçlar aşağıdaki durumlarda alınacaktır (OECD, 2017b, ss. 14-16):

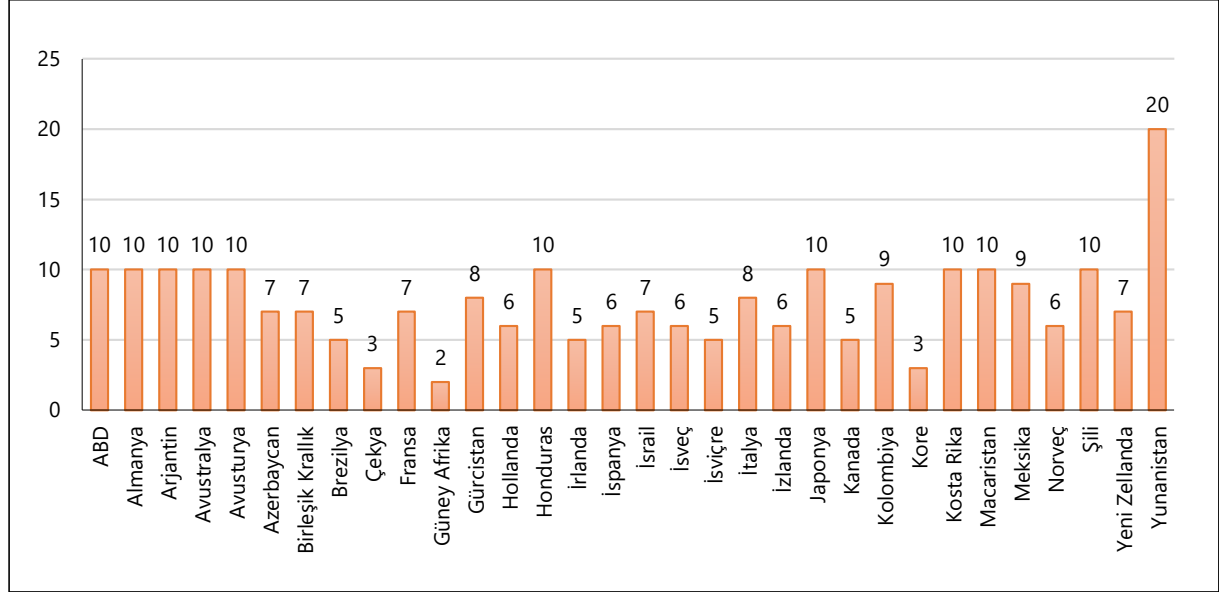
- Kanun, suç sayılan vergi suçlarını açıkça tanımlar,
- Suçun kanıtlanması halinde cezai yaptırım uygulanır,
- Daha ağır suçlar daha ağır cezai yaptırımlarla cezalandırılır.

Bunlar, OECD’nin birinci küresel ilkesinin temelini oluşturmaktadır. Hangi tanımsal yaklaşım benimsenirse benimsensin, yargı mercileri bir fiilin suç olarak sınıflandırıldığı eşige ilişkin farklı yaklaşımlar da benimseyebilmektedir. Örneğin yargı mercileri, kasıtlı olarak vergi beyannamesinin doğru şekilde verilmemesi gibi basit uyumsuzluklardan başlayan eylemleri suç sayabilir. Diğer bazı yargı mercileri, bir vergi yükümlülüğüne kasıtlı olarak uyulmamasına,

kaçırılan vergi miktarının belirli bir eşiği aşması, suçun tekrar tekrar işlenmesi gibi ağırlaştırıcı faktörlerin eşlik ettiği daha yüksek bir eşikten başlayarak ceza yasasını uygulayabilir. Dolayısıyla her ülkenin vergi sisteminde bir fiilin suç sayılıp sayılmaması, suç var ise ceza düzeyleri farklılık göstermektedir (OECD, 2017b, ss. 14-18). Bazı ülkelerde Gelir vergisi (GV) ve Katma Değer Vergisi (KDV) suçlarına uygulanan hapis cezalarının üst sınırları Grafik 1'de gösterilmektedir. Grafikte görüldüğü üzere Yunanistan'da vergi suçlarına verilen azami hapis cezası 20 yıl iken Güney Afrika'da 2 yıldır. İki ülke arasında 18 yıl gibi büyük bir fark vardır.

Grafik 1

Vergi Suçlarına Verilen Azami Hapis Cezaları (GV ve KDV) (Yıl)



Kaynak: OECD, 2017b, s. 17.

2.2 İkinci Küresel İlke: Vergi Suçlarıyla Mücadeleye Yönelik Etkili Bir Stratejiye Sahip Olmak

Vergi kanunlarına aykırı davranışlara yaptırım uygulanması, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi kadar toplum düzeni ve sosyal adalet açısından da önemlidir. Vergi cezalarının caydırıcılığının artırılarak, mükelleflerin vergi suçlarını işlemeye yönelik niyetlerinin önlenmesi gereklidir. Ülkemizde vergi suçları sürekli artış göstermektedir. Bu artışın birçok nedeni bulunmakla birlikte hukuki boşluklar, yargı sistemindeki aksaklıklar, kanunların anlaşılması ve yorumlanmasının güçlüğü ve ceza sisteminin caydırıcılık konusunda yetersiz olması, hukuk sistemimizden kaynaklanan nedenler arasında gösterilebilir (Öz & Armağan, 2018, s. 34).

Vergi suçlarıyla mücadelede etkili şekilde çalışabilmek ve vergi suçlarına ilişkin kanunların uygulamada etkili olabilmesi için kanunun uygulanmasına yönelik tutarlı bir stratejinin geliştirilmesi gerekmektedir. Genel bir strateji, vergi makamlarının amacını belirten, vergi kanunlarına uyumsuzlukla ilgili riskleri tanımlayan ve bu risklerin ele alınmasına yönelik planı ortaya koyan bir belge olarak tanımlanır (OECD, 2017b, s. 22). Vergiye gönüllü uyumu teşvik etmek, uyumsuzlukla mücadele, vergiden kaçınma, vergi kaçırma ve vergi kaçakçılığı gibi organize suçlara kadar uyumun tümünü kapsayan genel bir vergi uyum stratejisi bulunmalıdır. Bununla birlikte, spesifik strateji her bir ülkenin hukuk sistemine, politikasına, yasama organına

ve kolluk kuvvetlerinin genel yapısına dayanmalıdır (OECD, 2017b, s. 22). Ayrıca bir ülkede vergi sisteminin başarılı olabilmesi için öncelikle kanunların açık, net ve anlaşılır olması ve cezalarının caydırıcı olması önemlidir (Öz & Armağan, 2018, s. 35).

Tablo 2’de, vergi uyumunu artırmak için alınabilecek davranış çeşitlerini ve önlemler yer almaktadır. Ciddi organize bir suç olan vergi kaçakçılığında dolandırıcılıkla mücadele ve önlenmesine yönelik vergi soruşturması ve denetimler, kovuşturma ve ceza, adli sistem ve polis işbirliği gibi uygulamalar yürütülmektedir. Suç unsuru teşkil etmeyen vergiden kaçınma durumlarında ise izleme ve işbirliği yöntemi kullanılarak risk yönetimi, ekiplerin kontrolü, vergi tahsilatlarının sağlanması konusunda çalışmalar yürütülmektedir.

Tablo 2

Vergi Uyumunu Arttırmaya Yönelik Davranış Çeşitleri ve Önlemler

Vergi Kaçakçılığı (Organize suçlar)	Dolandırıcılıkla Mücadele ve Dolandırıcılığın Önlenmesi	Dolandırıcılığa Karşı Önlemler	<ul style="list-style-type: none">Vergi soruşturması ve denetimlerKovuşturma ve cezalarYasal finans çevrelerinden arınmaAdli sistem/polis işbirliği
Vergi Kaçırma (Kayıtdışı ekonomi, eksik gelir beyanı, kayıtdışı istihdam)	Kontroller ve Yaptırımlar		<ul style="list-style-type: none">Kontrol ve araştırmaVergi denetimleri (risk analizi)Kovuşturma ve cezalarVergi tahsilatı
Vergiden Kaçınma	İzleme ve İşbirliği		<ul style="list-style-type: none">Risk yönetimiOfis ve saha ekibi kontrolüİlk resmi ziyaretlerVergi tahsilatı
Vergi Uyumunu (Vergi yükümlülüklerinin gönüllü olarak yerine getirilmesi)	Destek ve Basitleştirme		<ul style="list-style-type: none">Bilgi ve formlarÇıkar gruplarıyla işbirliğiYatay izlemeÖn kararlar

Kaynak: OECD, 2017b, s. 22; OECD, 2021, s. 23.

2.3 Üçüncü Küresel İlke: İdarenin Yeterli Araştırma ve Soruşturma Yetkisine Sahip Olması

Vergilendirme kural olarak mükellefin beyanına dayalı olarak gerçekleştirilmektedir. Mükellefler, vergiyi doğuran olayı, süresinde ve usulüne uygun olarak vergi dairesine bildirmekte ve vergilendirme işlemleri yapılmasını sağlamaya yükümlüdür. Mükellefin, beyan ödevini hiç yerine getirmemesi, eksik yerine getirmesi, yükümlülüklerini etkileyen durumları gizlemesi gibi durumlarda vergi idaresi yetkisini kullanarak denetleme işlevini yerine getirmektedir (Kaneti, 1989, s. 165). Vergi idaresi, yetkisini kullanarak mükelleflerin vergi yasalarına uyup uymadıklarını denetleme işlevini yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama yollarıyla gerçekleştirmektedir. Vergilendirme sürecinde mükelleflerin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedikleri takdirde, bazı fiiller idari aşamada cezaya tabi tutulurken bazı fiiller ise ağır nitelikli olmaları nedeniyle adli aşamada cezalandırmaya tabi tutulurlar (Ömercioğlu vd., 2018, s. 52).

Bir vergi ceza soruşturmasının amacı, iddia edilen vergi suçunun davranışını araştırarak gerçeği bulmaktır. Bu nedenle soruşturma yürütürken, cezai soruşturmacılar genellikle bir suçun işlenip işlenmediğini belirlemek amacıyla bilgileri bulmaya ve analiz etmeye çalışmaktadır. Soruşturmalar hem suçlayıcı hem de masumiyeti doğrulayan delillerin bulunmasıyla sonuçlanabilir. Bu, savcılık makamlarının sanık hakkında dava açılıp açılmayacağına karar vermesi için kullanılır. Suçlular, eylemlerinin suç niteliğini gizlemeye çalıştıkça, ceza hukuku uygulama kurumları ihtiyaç duyulan bilgileri elde etmek için uygun soruşturma yetkilerine ihtiyaç duymaktadır. Özellikle vergi suçlarının soruşturulmasında, finansal varlıkların kaynağının ve hareketinin soruşturulabilmesinin önemli bir değeri vardır. Bu durum, dolandırıcılığın tespit edilmesi ve varlıkların kaçırılmış olduğu durumlarda bile aracı veya yardımcının rolünün belirlenmesi açısından gerekli olmaktadır (OECD, 2021). OECD tarafından vergi ceza soruşturmalarını yürütme yeterliliği için dört yöntem türü belirlenmiştir. Bu dört yöntemden birinin kullanılması gereklidir.

Tablo 3

Vergi Suçlarının Soruşturulmasına Yönelik Sistemler

Yöntem 1	Yöntem 2	Yöntem 3	Yöntem 4
Vergi idaresi soruşturmaları yönlendirir ve yürütür.	Vergi idaresi savcının yönlendirdiği soruşturmaları yürütür.	Vergi idaresi dışında uzman kurum, savcılar da dâhil olabileceği vergi suçu soruşturmalarını yürütür.	Soruşturmayı polis ya da savcı yürütür.

Kaynak: OECD, 2021, s. 30.

2.4 Dördüncü Küresel İlke: İdarenin Varlıklara El Koyma Yetkisine Sahip Olması

Varlıkların dondurulması veya el konulması, bir mahkeme veya başka bir yetkili makam tarafından verilen bir emir uyarınca varlıkların devredilmesi, dönüştürülmesi, elden çıkarılması veya taşınmasının geçici süreyle yasaklanması ya da varlıkların gözetim veya kontrolünün geçici olarak üstlenilmesidir (UNODC, 2004). Dondurma, varlık üzerindeki hakların kullanımı kısıtlamaktadır. Örneğin, banka hesaplarına bloke konulması sonucu hesapların kullanılamamasıdır. El koyma, bir varlığın geçici olarak kısıtlanması veya onu devletin gözetimine bırakma eylemidir. Örneğin, araç gibi fiziksel varlığa tedbir konulmasıdır. Dondurma/hapsetme, dava sonuçlanıncaya kadar varlıkların hareketini geçici olarak engellemek için kullanılmaktadır. Varlıklara el konulması ise mahkeme veya başka bir yetkili makam kararıyla varlıklardan kalıcı olarak yoksun bırakılması olarak tanımlanmaktadır. Varlıklara el konulması, genellikle davanın nihai sonucundan sonra kullanılmaktadır. Suçluların bir suçtan elde edilen varlıklara erişmesini engelleyen son bir önlemdir (UNODC, 2004).

Varlıkların dondurulması veya el konulması, suç gelirlerinin şüphelinin eline geçmesini veya tasarruf etmesini önlemek veya suçun fiziki delillerini muhafaza etmek için gereklidir. Bazı ülkelerde tek başına bir yaptırım aracı olabileceği gibi, para cezalarının ödenmesini sağlamanın da bir yoludur. Suça konu olan varlıkların dondurulması/el konulması vergi suçu işleyeninde elde edeceği menfaatleri azaltabileceğinden caydırıcı bir tedbirdir (OECD, 2017b, s. 40; OECD, 2021, s. 40).

Sonuç olarak, vergi suçlarının soruşturulmasında finansal varlıkların hareketini kesebilmek, suçun tespit edilmesi veya önlenmesi açısından önemli olmaktadır. Ayrıca kurumların vergi suçlarına yol açan veya bu suçların ürünü olan varlıklara el koyma yetkisine sahip olması gerekmektedir. Finansal varlıkların bir yetki alanından diğerine kolayca aktarılması hükûmetlere mali zarar verdiği için, bu madde vergi suçlarıyla mücadelede önemlidir.

2.5 Beşinci Küresel İlke: Tanımlanmış Sorumluluklara Sahip Bir Organizasyon Yapısının Var Olması

Mali suçlarla mücadele süreci; suçların önlenmesi, tespiti, soruşturulması, kovuşturulması ve suç gelirlerinin geri alınması gibi birçok aşamadan oluşmaktadır. Bu süreç, ülkeler ve ülkelerin yönetim şekillerine bağlı olarak, vergi idaresi de dâhil olmak üzere birçok devlet kurumunun işbirliği ve organizasyon yapısı içinde çalışmasını gerekli kılmaktadır. Söz konusu kurumlar; gelir idaresi, gümrük idaresi, mali istihbarat birimi dâhil olmak üzere kara para aklamaya mücadele yetkilileri; yolsuzluk suçlarını soruşturmakla sorumlu yetkililer, polis ve uzmanlaşmış kolluk kuvvetleri, savcılık ve diğer düzenleyici kurumlardır (OECD, 2013, s. 13).

Vergi suçlarının soruşturulması ve kovuşturulmasına ilişkin sorumlulukların tahsisine yönelik bir dizi organizasyonel yöntem mevcuttur. Belirli bir ülkede benimsenen yöntem, muhtemelen ülkenin geçmişi, kolluk kuvvetlerinin genel yapısını ve hukuk sistemini dikkate almaktadır. Bir organizasyon yöntemine sahip olmak sorumlulukların etkin bir şekilde dağıtılmasına imkân tanıması açısından önemlidir. Organizasyon yapısı, kaynakların kullanımı ve stratejilerin uygulanmasında şeffaflık ve hesap verebilirliğe izin vermesi açısından önemlidir. Ayrıca vergi suçlarının soruşturulması ve kovuşturulmasından sorumlu kurumun kişisel veya siyasi çıkarlardan bağımsız olmasını, görevlerini adalet ve dürüstlikle yerine getirmekten sorumlu tutulmasını sağlamalıdır. Organizasyon yapısı, genel uyum stratejisinin tasarımını, verilmesi gereken soruşturma yetkilerinin aralığını, uygun miktarda kaynak tahsisini ve kurumlar arası işbirliği ve uluslararası işbirliğine yönelik stratejilerin tasarlanmasını etkileyecektir. Vergi suçlarının soruşturulmasında uygulanan dört organizasyon yöntemi vardır. Bunlar Tablo 4'te verilmiştir.

Tablo 4

Vergi Suçlarının Soruşturulmasında Organizasyon Yöntemleri

Yöntem 1	Yöntem 2	Yöntem 3	Yöntem 4
Vergi idaresi, cezai soruşturma bölümü ile soruşturmaları yönlendirme ve yürütme sorumluluğuna sahiptir. Savcılığın soruşturmalarda doğrudan bir rolü yoktur; ancak savcı, soruşturmacılara hukuki süreç ve delil kanunları gibi konularda tavsiyelerde bulunur.	Vergi idaresi, savcının veya istisnai olarak hâkimlerin talimatıyla soruşturma yürütme sorumluluğuna sahiptir.	Maliye Bakanlığı'nın denetimi altında ancak vergi idaresi dışında bulunan uzman bir vergi idaresi, savcılarının da dâhil olabileceği soruşturmaların yürütülmesinden sorumludur.	Soruşturmayı yürütmek polisin veya savcının sorumluluğundadır.

Kaynak: OECD, 2017b, 2020, 2021.

Bazı ülkelerde yöntemlerin bir kombinasyonu da kullanılabilir. Hangi organizasyon yöntemi kullanılırsa kullanılsın, vergi suçlarını araştırmak ve kovuşturmadan sorumlu kurum veya kuruluşların sorumluluklarının açıkça tanımlanmış olması önemlidir. Bu, vergi suçlarıyla mücadelenin tüm yönlerine ilişkin sorumluluğun açıkça belirlenmesine yardımcı olacak ve aynı zamanda sorumlulukların verimsiz bir şekilde tekrarlanması olasılığını azaltacaktır (OECD, 2017b, s. 47).

2.6 Altıncı Küresel İlke: Suçların Tespiti İçin Yeterli Kaynak Ayrılması

Vergi suçlarının soruşturulması ve cezalandırılması için yeterli kaynak ayrılması önemlidir. Kaynakların düzeyi ve türü, genel bütçe kısıtlamalarına ve diğer bütçe önceliklerine göre değişmektedir. İhtiyaç olan kaynak türü, ekonominin niteliğine, ölçeğine ve gelişim aşamasına göre değişiklik gösterebilir. Örneğin, gelişmiş analitik ve teknoloji araçlarını edinmeden önce yasal ve fiziksel altyapıyı oluşturmak daha gerekli olabilir. Ayrıca, vergi suçu soruşturmalarından sorumlu kurum bünyesinde farklı fonksiyonlara kaynak tahsisi, stratejik öncelikler ve organizasyon yapısı gibi diğer faktörlere bağlı olarak farklılık gösterecektir (OECD, 2017b; OECD, 2021). Vergi suçlarıyla mücadele eden kurumlar için önemli kaynaklar şunlardır (OECD, 2017b; OECD, 2021):

- Çalışmaların gerçekleştirilmesi için yeterli finansal kaynakları olmalı,
- Yeterli bilgi, uzmanlık, eğitim ve becerilere sahip personele sahip olmalı,
- Personele gerekli konularda düzenli eğitim verilmeli,
- Soruşturmaları etkin şekilde yürütmek için gerekli idari ekipmanlar ve etkili iletişim platformları gibi fiziksel araçlara sahip olmalı,
- İş yürütmek ve bilgiyi kullanmak için örgütsel ve stratejik kaynaklara sahip olmalı,
- Veri ve bilgileri analiz edecek donanım ve yazılıma erişime sahip olmalı.

2.7 Yedinci Küresel İlke: Vergi Suçları, Kara Para Aklamanın Öncül Suç Haline Getirilmeli

Günümüzde vergi suçları ve kara paranın aklanması gibi diğer mali suçlarla mücadele, devletlerin en önemli sorunlarından biridir. Teknolojik gelişmelerin etkisi ve küreselleşme süreci ile birlikte mevcut vergi yapıları ve hukuki düzenlemelerin yetersizliği, kara para aklama da dâhil olmak üzere vergi suçlarının tespitini zorlaştırmaktadır. Söz konusu gelişmelerle mali suç araçlarında yaşanan niteliksel ve niceliksel değişimin yanı sıra elde edilen suç gelirlerinde önemli artışlar yaşanmıştır. Bu durum giderek artan uluslararası suç ekonomisi olgusunu gündeme getirmiştir. Suç ekonomisinin uluslararası boyutu nedeniyle ülkelerin tek başına mücadelesi yetersiz kalmakta ve özellikle gelişmiş ülkelerin de dâhil olduğu uluslararası işbirliğini zorunlu kılmaktadır (Yüce & Akkaya, 2020, ss. 40-41). Bu konuda FATF ve OECD'nin öncülüğünde çeşitli çalışmalar yürütülmektedir. OECD'nin kara para aklamanın öncül suç haline getirilmesi önerisi de bu girişimlerden biridir.

Kara para aklama suçu ciddi bir suçtur ve öncül suçlardan biri olarak değerlendirilmektedir. Öncül suçlar, fon veya varlıkların yasadışı yollarla ekonomiye dâhil edilmesine yol açan belirli suç faaliyeti türleridir (Öz & Armağan, 2018, ss. 1-5). Amaç, suç sayılan faaliyetler sonucu elde

edilen kaynağın ekonomik sistem içerisine yasal faaliyetlerle elde edilmiş gibi dâhil edilmesidir. Örneğin, uyuşturucu kaçakçılığı ile elde edilen gelirin yasadışı kaynağını gizleyerek, uyuşturucu kaçakçısının suç faaliyeti şüphesi yaratmadan fonların kullanılmasına imkân sağlamaktır.

2.8 Sekizinci Küresel İlke: Yurt İçi Kurumlar Arası Etkin İş Birliğine Sahip Olunması

Bilgiye erişim, bilgi paylaşımı ve kurumlar arası etkin işbirliği, kurumların birbiriyle uyumlu olması ile mümkündür (Gil-Garcia & Sayogo, 2016). Kurumlar arası işbirliği ve bilgi paylaşımı, insanların ortak hareket etme ve işbirliği geliştirme süreçlerine dayanmaktadır. Kurumlar arası bilgi paylaşım ağlarının gelişmiş olması, sunulan hizmetlerin kalite ve verimliliğini arttırarak, hizmet sunum süresini kısaltmaktadır. Ayrıca hem kamu yararı sağlanmakta hem de devlet kurumlarının koordinasyonu, işlevselliği ve kamu hizmetlerinin iyileştirilmesine önemli ölçüde katkı sağlamaktadır (Wang, 2018).

Vergi suçları ile etkin mücadele için öncelikle yurtiçi kurumları arasında bilgi alışverişinin aktif olması oldukça önemlidir. Söz konusu kurumlar ülkelerin yönetim yapılarına göre değişiklik göstermekle birlikte genellikle vergi idaresi, gümrük idaresi, mali düzenleyici kurumlar, mali istihbarat birimleri gibi kurumlardan oluşmaktadır. Ayrıca kara para aklamanın önlenmesinde görevli yetkililer, polis ve uzmanlaşmış kolluk kuvvetleri, yolsuzlukla mücadele yetkilileri ve savcılık dâhil olmak üzere bir dizi devlet kurumunu da kapsamaktadır (OECD, 2013, ss. 15-17). Kurumlar, bir suça ilişkin soruşturmaları geliştirebilecek bilgileri diğer kurumlarla paylaşma yetkisine sahip olmalıdır (OECD, 2017a, s. 11). Soruşturmanın kolaylıkla yürütülmesi açısından kurumlar arasındaki işbirliğini özellikle gerekli kılmaktadır. Buna bilgi paylaşımının yanı sıra diğer işbirliği biçimleri de dâhildir. Söz konusu işbirliği türleri aşağıdaki gibidir (OECD, 2017b, ss. 62-65):

- Kurumlar ve/veya ülkeler arası bilgi paylaşımı sağlanmalıdır.
- Bilgi paylaşımının sağlanabilmesi için yasal mevzuat oluşturulmalı ve kurumlar arası ikili anlaşmalar yapılmalıdır.
- Kurumlar arası bilgi paylaşımında farklı modeller geliştirilmelidir (Kurum kayıtlarına veya veri tabanında yer alan bilgilere doğrudan erişim; otomatik bilgi paylaşımı ya da talebe göre bilgi paylaşımı)
- Bilgi paylaşım biçimleri geliştirilmelidir.
- Alternatif işbirliği biçimleri oluşturulmalıdır (Ortak soruşturma ekipleri, kurumlar arası istihbarat merkezleri, personelin görevlendirilmesi ve ortak yerleşimi vb.)

2.9 Dokuzuncu Küresel İlke: Uluslararası İş Birliği Mekanizmalarının Varlığı

Küreselleşme ve teknolojinin gelişimi ile birlikte ülkeler arasında sınırlar ortadan kalkıp dış ticaret hacminin genişlemesi ile vergi suçlarındaki artış ve neden oldukları gelir kayıpları sadece ulusal mesele olmaktan çıkıp uluslararası bir sorun haline gelmiştir. Bu nedenle ülkeler ve ülkelerin yönetim şekillerine bağlı olarak, vergi idaresi de dâhil olmak üzere birçok devlet kurumunun işbirliği içinde çalışması gerekmektedir.

Ülkeler, yasaların ve dâhil oldukları anlaşmaların izin verdiği çerçevede dâhilinde bilgi paylaşımında bulunabilecekleri gibi ülkeler arasında ikili anlaşmalar veya çok taraflı anlaşma da imzalanabilir. Bu anlaşmalar genellikle paylaşılacak bilgi türlerinin ayrıntılarını, paylaşımın gerçekleşeceği koşulları ve bilgilerin yalnızca belirli amaçlar için kullanılabileceği gibi bilgi paylaşımına ilişkin kısıtlamaları içermektedir. Ayrıca, bilgiyi alan kurumun, bilginin kullanıldığı araştırmaların sonuçlarına ilişkin geri bildirimde bulunması gerekliliği gibi, kurumlar tarafından kabul edilen diğer koşulları da içermektedir (Atabakhsh vd., 2004; McDougall vd., 2005).

Uluslararası bilgi değişimi ile mükelleflerin yurt dışında elde ettiği gelirler de tespit edilebilmektedir. Ancak bu nokta "kişisel mahremiyet" konusuna dikkat etmek gereklidir. Bu nedenle idareler sadece vergi suçuna neden olabilecek bilgileri paylaşmalıdır (Rahn & de Rugy, 2003, s. 9). İdareler, mevcut bilgileri kişisel amaç ve menfaatleri için kullanmamalıdır. Uluslararası işbirliğinde demokratik düzen oluşturulmalıdır. Böylelikle küreselleşmenin getirdiği vergi sorunları ile mücadele daha da kolaylaşacaktır (Köse, 2022, s. 257).

Soruşturma yapan kurumların yetkilerinin sınırlı olması nedeniyle, kurumlar arasında işbirliği önemli ve gereklidir. Uluslararası işbirliği ve bilgi paylaşımı çeşitli şekillerde mümkündür:

- Belgelerin servisi,
- Kanıt elde etmek,
- Tanıkların ifadesinin alınmasının kolaylaştırılması,
- Kişilerin sorgulanmak üzere nakledilmesi,
- Dondurma ve el koyma emirlerinin yerine getirilmesi,
- Ortak soruşturma,

Uluslararası işbirliğinin gerçekleşebilmesi için şartları ve usul gerekliliklerini belirleyen yasal bir anlaşmanın olması gereklidir. Bu anlaşmalara örnek olarak, Karşılıklı İdari Yardıma İlişkin Çok Taraflı Anlaşma (Multilateral Agreement on Mutual Administrative Assistance - MAAC), Çifte Vergilendirme Anlaşması (Double Taxation Treaty - DTC), Otomatik Bilgi Değişimi (Automatic Exchange of Information - AEOI) ve Vergi Bilgi Değişimi Anlaşması (Tax Information Exchange Agreement - TIEA), Çok Taraflı Yetkili Otorite Anlaşması (Multilateral Competent Authority Agreement - MCAA) verilebilir (OECD, 2023, s. 9). Bu anlaşmalar vergi suçları da dâhil olmak üzere suçlar için uluslararası işbirliğine ve bilgi değişimine izin vermelidir.

2.10 Onuncu Küresel İlke: Şüphelilerin Haklarının Korunması

OECD raporlarında şüpheli hakları olarak da ifade edilen mükellef hakları konusunda ülkeler uzun yıllardır çalışmalar gerçekleştirmektedir. Tüm bu çalışmaların amacı, vergi mükellefleri ile vergi idareleri arasındaki iletişimi kolaylaştırmak, vergileme sürecinin belirliliğini arttırmak ve mükelleflerin vergi kanunlarına gönüllü uyumunun artmasını sağlamaktadır. Bazı ülkelerde, mükellef hakları bildireleri, kanun yoluyla sağlanmaktadır. Bazı ülkelerde ise vergi kanunlarına rehber işlevi gören mükellef hakları ayrıcalıkları olarak idari düzenlemeler yalnızca vergi idaresinin mükellef hakları açıklamasından oluşmaktadır (Çetin & Gökbunar, 2010, s. 26).

Cezai bir vergi soruşturmasına tabi olan kişiler, vergi suçları da dâhil olmak üzere, suç teşkil eden bir eylemden şüphelenilen veya suçlanan herkese sağlanan belirli usul ve temel haklara güvenebilmelidir. Özellikle vergi suçu işlediğinde şüpheli veya suçlu vergi mükellefleri bazı haklarının olduğunu bilmelidir. Mükelleflerin yasa ve diğer hukuki düzenlemelerle korunmuş ve yararlanabilecekleri haklarına mükellef hakları denir. Soruşturma ve yargılama sırasındaki mükellef hakları genel olarak aşağıdaki gibidir (Egeli & Dağ, 2012, ss. 131-132):

- Masumiyet karinesinin korunması hakkı,
- Hakları konusunda bilgilendirilme hakkı,
- Kişinin neyle suçlandığı konusunda ayrıntılı bilgi alma hakkı,
- Susma hakkı,
- Avukata erişim ve avukata danışma hakkı ve ücretsiz hukuki danışmanlık alma hakkı,
- Yorumlama ve çeviri hakkı,
- Tam açıklama hakkı olarak da bilinen belgelere ve vaka materyallerine erişim hakkı,
- Makul sürede yargılanma hakkı,
- Bir eylemden, iki ayrı yargılamaya tabi tutulmama hakkı (Non Bis in Idem).

3. Vergi Suçları ve Uygulanan Cezalar

3.1 Türkiye’de Vergi Suçları ve Uygulanan Cezalar

Suç, isnat kabiliyetine sahip olan bir kişinin kanundaki kusurlu hareketi sonucu meydana getirdiği ve kanunda yazılı yaptırım uygulanmasını gerektiren eylemleridir (Şenyüz, 2022, s. 383). Vergi suçları, ceza hukukunun bir parçasıdır ve cezalar, ceza mahkemeleri tarafından yapılan yargılama sonucunda verilmektedir. Vergi cezaları ile kamu düzeninin sağlanması ve hazine gelirlerinin korunması amaçlanmaktadır (Şenyüz, 2022, s. 383).

Vergi suçları çeşitli kanunlarda yer almakla birlikte maddi unsur itibarıyla en geniş olarak 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) (1961) ile düzenlenmiştir. Ayrıca vergi kabahatleri ve vergi suçları, VUK’da tek tek düzenlenmiştir. VUK’da düzenlenen vergi suçları beş başlık altında yer almaktadır. Vergi suçları; kaçakçılık suçları, vergi mahremiyetini ihlal suçu, mükellefin özel işlerini yapma suçu, haysiyet ve şerefe tecavüz suçu ile ekim sayım beyanlarını denetleme suçu olarak sayılmaktadır. Vergi suçları ve vergi suçlarına verilen cezalar Tablo 5’te yer almaktadır.

Vergi cezaları, vergi suçlarıyla ilgili Türkiye’de yapılan düzenlemeler, teknolojik gereklilikler ve çağın koşullarına uygun olarak revize edilmiştir. Yapılan düzenleme ile vergi suçlarına uygulanan cezaların üst sınırlarına artış yapılmıştır. Tablo 5’te güncel uygulanan vergi suç ve cezalarına yer verilmiştir. 7394 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2022) ile vergi kaçakçılığı suçlarında uygulanan hapis cezalarında üst sınırı yükseltilmiş olup üç yıl olan hapis cezası beş yıl, beş yıl olan hapis cezası ise sekiz yıl olmuştur.

Tablo 5*Türkiye’de Vergi Suç ve Cezaları ve Uygulanan Yaptırımlar*

Suçun Adı	Kanuni Dayanağı	Cezası
Vergi kaçakçılık suçları	VUK, md. 359/a VUK, md. 359/b VUK, md. 359/c VUK, md. 359/ç VUK, md. 359/d	18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası 2 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası
Vergi mahremiyetini ihlal suçu	VUK, md. 5, md. 362; TCK, md. 239	1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve 5000 güne kadar adli para cezası
Mükellefin vergisel özel işlerini yapma suçu	VUK, md. 6, md. 363; TCK, md. 257/(1)	6 aydan 2 yıla kadar hapis cezası
Haysiyet ve şerefe tecavüz (hakaret) suçu	VUK, md. 5; TCK, md. 125	3 aydan 2 yıla kadar hapis veya adli para cezası
Ekim sayım beyanlarını denetleme suçu	VUK, md. 245-246; TCK, md. 257	6 aydan 2 yıla kadar hapis cezası

Kaynak: VUK (1961) ve TCK (2004).

Diğer bir düzenleme ise VUK md. 359’da sayılan suçlar için etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesidir. Bu durumda birden fazla vergilendirme döneminde aynı suçun yeniden işlenmesi durumunda zincirleme suç kapsamında sayılarak tek ceza verilecektir (Dayıoğlu Erul, 2022, s. 375). Düzenleme ile kaçakçılık fiilleriyle verginin ziyaa uğratıldığı tespitinde tarh edilen vergi, gecikme faizi ve gecikme zammı, uygulanan cezalar üzerinde ödeme sürelerine göre bazı indirimler uygulanacaktır. Soruşturma aşamasında ödenirse verilecek cezanın yarısı indirilecektir. Kovuşturma aşamasından hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise verilecek ceza üçte bir oranında indirim uygulanacaktır. Tarh edilen vergi ve kesilen ceza bulunmadığında ise uygulanacak ceza yarı oranında indirilmektedir (Dayıoğlu Erul, 2022, s. 375).

Ayrıca VUK 359’a 7318 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2021) ile ç bendi olarak “ödeme kaydedici cihazlara kanuna aykırı her türlü müdahalede bulunulması” şeklinde yeni bir suç bendi eklenmiştir. Bu bend ile kanun koyucunun amacı, gelişen teknoloji ile ortaya çıkan yenilikler ve ödeme yöntemleri ile ortaya çıkması muhtemel ihlallere karşı önlem alınması gerekliliğidir (Ömercioğlu, 2022, s. 190). Diğer yeni bir suç bendi ise madde 359/d “tütün ve alkol ürünlerinin etiketlenmesi ve bilgilerin aktarılmasını sağlayan sisteme her türlü müdahalede bulunulması” olarak belirtilmiştir (Şenyüz vd., 2024, s. 308).

Diğer bir değişiklik ise, vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanacak yaptırımlar için Türk Ceza Kanunu (TCK) (2004) madde 43’de yer alan “zincirleme suç” hükümlerinin uygulanmasıdır. Bu hüküm, VUK md. 359’da “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” ifadesi ile belirtilmiş olup ilgili düzenleme TCK’de şu şekilde düzenlenmiştir:

Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır. (TCK, 2004, md. 43).

3.2 Diğer Ülkelerde Vergi Suçları ve Uygulanan Cezalar

Vergi suçları ve vergi suçlarına uygulanan yaptırımlar, bölgeye, ülkeye, dönem, kanunlara göre değişiklik göstermektedir. Bu nedenle ülkelere göre suç sayılan fiiller, vergi suçlarının alt ve üst sınırları, zamanaşımı süreleri, idarenin ceza uygulama yetkisi, vergi suçlarına yönelik alternatif yaptırımlara yönelik bilgilerin verilmesi gereklidir. Tablo 6'da çeşitli ülkelerde vergi suçlarına yönelik uygulanan yaptırımlar gösterilmektedir. Buna göre bazı ülkelerde cezalara göre alt ve üst sınır ayrımı yer almasına rağmen bazı ülkelerde alt sınır bulunmayıp üst sınırdan ceza verilmektedir. Örneğin, ABD, Birleşik Krallık, Fransa, Güney Afrika, Japonya, Kore ve Yeni Zelanda'da bu tür bir uygulama mevcuttur. Bazı ülkelerde hem para cezası hem de hapis cezası uygulamaktadır. Bazı ülkeler ise vergi suçlarına yönelik hapis cezası uygulamaktadır.

Tablo 6

Bazı Ülkelerde Vergi Suçlarına Uygulanan Çeşitli Yaptırımlar

	Vergi Suçları	Ceza - Alt Sınır	Ceza - Üst Sınır
ABD	Vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı girişimleri		Gerçek kişi ise 5 yıl hapis ve/veya 250 bin \$, tüzel kişi ise en fazla 500 bin \$ para cezası
	Dolandırıcılık ve yanlış beyan		Gerçek kişi ise 3 yıl hapis ve/veya maksimum 250 bin \$, tüzel kişi ise en fazla 500 bin \$ para cezası
Almanya	Eksik veya yanlış beyan	Para cezası	5 yıl hapis
	Kasıtlı eksik beyana vergi kaçakçılığı	6 ay hapis cezası	10 yıl hapis cezası
	Transfer fiyatlandırmasına dayalı vergi kaçakçılığı	6 ay hapis cezası	10 yıl hapis cezası
Arjantin	Vergi kaçakçılığı	2 yıl hapis	6 yıl hapis
Avustralya	Kanunlara uymamak, kayıt usulsüzlükleri	Para cezası	Para cezası
Avusturya	Vergi kaçakçılığı	Vergi kaybının % 20'si kadar para cezası	Vergi kaybının 2 katı para cezası ve 4 yıl hapis cezası
	Organize vergi kaçakçılığı (en az 3 kişi)	Gerçek kişi için vergi kaybı 100 bin €'dan az ise tutarın %30'u, 100 bin €'fazla para cezası. Tüzel kişi için vergi kaybının %30'u para cezası	Gerçek kişi, vergi kaybı 100 bin €'dan az ise 3 katı para cezası ve 3 aya kadar hapis, 100 bin €'dan fazla ise 5 yıla kadar hapis veya 4 yıla kadar hapis ve 1.500.000 € 'ya kadar para cezası. Tüzel kişi için vergi kaybının 3 katı para cezası
Azerbaycan	Vergi kaçakçılığı	Vergi kaybının 2 katı	7 yıl hapis cezası
	Kayıtdışı faaliyetler	Kazanç miktarının 2 katı	5 yıl hapis cezası
Birleşik Krallık	Vergi kaçakçılığı	-	7 yıl hapis cezası
Brezilya	Vergi kaçakçılığı	2 yıl hapis cezası	5 yıl hapis ve para cezası
	Belgelerin değiştirilmesi	2 yıl hapis cezası	5 yıl hapis ve para cezası
	Bilgi vermeme/yanlış bilgi	6 ay hapis ve para cezası	2 yıl hapis ve para cezası
Çekya	Vergi kaçakçılığı	6 ay hapis cezası ve faaliyet yasakları	3 yıl hapis cezası ve faaliyet yasakları

Tablo 6**Bazı Ülkelerde Vergi Suçlarına Uygulanan Çeşitli Yaptırımlar (Devamı)**

Estonya	Vergi borcunun ödenmemesi	Gerçek kişi ise 300 Avro, tüzel kişi ise 4000 Avro para cezası	7 yıl hapis cezası ve 16 milyon Euro para cezası
Fransa	Vergi kaçakçılığı	-	5 yıl hapis cezası ve suç kazancının 2 katı para cezası
	Ağırlaştırılmış vergi kaçakçılığı	-	7 yıl hapis cezası ve suç kazancının 2 katı para cezası
Güney Afrika	Vergi kaçakçılığı	-	2 yıldan az hapis ve para cezası
Gürcistan	Vergi kaçakçılığı (100 bin GEL'den fazla)	3 yıl hapis ve 2.000 GEL para cezası	5 yıl hapis cezası
	Vergi kaçakçılığı (150 bin GEL'den fazla)	5 yıl hapis cezası	8 yıl hapis cezası
Honduras	Vergi kaybı 50 bin ile 250 bin HNL arasında ise	3 yıl hapis cezası	6 yıl hapis ve vergi kaybının % 120' si para cezası
	Vergi kaybı 250 bin HNL üzerinde ise	6 yıl hapis cezası	10 yıl hapis ve vergi kaybının % 140' ı para cezası
İspanya	Vergi kaçakçılığı	Vergi kaybına eşdeğer rakam	5 yıl hapis ve vergi kaybının 6 katı para cezası
İsveç	Yanlış bilgi verme/ beyanname vermeme	-	2 yıl hapis cezası
	Hafif vergi suçu	-	Para cezası
	Ağır vergi suçu	6 ay hapis cezası	6 yıla kadar hapis cezası
İsviçre	Vergi Kaçakçılığı	Vergi kaybının % 33'ü kadar para cezası	Vergi kaybının 3 katı para cezası
İtalya	Sahte fatura	4 yıl hapis cezası	8 yıl hapis cezası
	Muhasebe kaydı gizleme	3 yıl hapis cezası	7 yıl hapis cezası
İzlanda	Vergi kaçakçılığı, KDV kaçırma	Matrah kaybının en az 2 katı para cezası	Matrah kaybının 10 katına kadar para/6 yıla kadar hapis cezası
Japonya	Vergi kaçakçılığı	-	10 yıl hapis / 10 milyon YEN para cezası/her ikisi de
Kanada	Beyan vermeme İadelerin yapılmaması	1000 CAD'dan az olmamak üzere para cezası	25.000 CAD'ı aşmayan para cezası ve 12 aydan az hapis cezası
Kolombiya	Vergi stopajı yapılmaması/ stopaj sonrası gerekli ödemenin yapılmaması	Vergi kaybının 2 katı para cezası	108 ay hapis ve vergi kaybının 2 katı para cezası
Kore	Vergi Kaçakçılığı	-	3 yıldan az çalışma hapsi/vergi kaybının 3 katına kadar para cezası
Kosta Rika	Vergi kaçakçılığı	5 yıl hapis cezası	10 yıl hapis cezası
Meksika	Vergi Kaçakçılığı	3 ay hapis cezası	9 yıl hapis cezası
Norveç	Vergi Kaçakçılığı	-	2 yıl hapis ve para cezası
Şili	Vergi kaçakçılığı	541-818 gün arası hapis ve vergi kaybının 1/2 kadar para cezası	819-1095 gün arası hapis ve vergi kaybının 3 katı para cezası
	Hileli vergi beyanname	819-1095 gün arasında hapis ve vergi kaybının 2 katı para cezası	3651 - 4563 gün arasında hapis ve vergi kaybının 4 katı para cezası
	El konulan malların elden çıkarılması, gizlenmesi	0,5 UTA para cezası	541-818 gün arasında hapis ve 4 UTA para cezası
Yeni Zelanda	Vergi kaçakçılığı	-	Gerçek kişi ise 5 yıl hapis cezası
	Sahte belge kullanımı	-	10 yıl hapis cezası
Yunanistan	GV, EV ile ilgili suçlar	2 yıl-5 yıl hapis cezası	5 yıl-15 hapis cezası
	KDV ile ilgili suçlar	2 yıl-5 yıl hapis cezası	5 yıl-15 yıl hapis cezası
	Belgelerin tahribi, sahte vergi kayıtları	3 ay-1 yıl-5 yıl hapis cezası	5 yıl-10 yıl hapis cezası

Kaynak: OECD, 2021'den alınarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Örneğin ABD, suçlara göre hapis cezası ve/veya para cezası şeklinde bir yaptırım uygulamaktadır. Ayrıca cezaları gerçek kişi ve tüzel kişi ayrımı yaparak belirlemektedir. Benzer şekilde Avusturya ve Yeni Zelanda'da gerçek kişi/tüzel kişi ayrımı yapılmaktadır. Vergi cezalarına uygulanan hapis süresi açısından bakıldığında ise 6 ay ile 15 yıl arasında süreler olduğu görülmektedir. En yüksek hapis cezası ise Yunanistan'da uygulanmaktadır. Diğer ülkelerden farklı olarak Kore'de çalışma yasağı ve Çekya'da faaliyet yasağı gibi yaptırımlarda da bulunmaktadır.

4. On Küresel İlke İle Türk Hukuk Sisteminin Karşılaştırmalı Bir Değerlendirmesi

Birinci küresel ilke, vergi suçlarının suç sayılmasıdır. Bu ilke, "kanunsuz suç ve ceza olmaz" ilkesi, yani "suç ve cezada kanunilik ilkesi" ile ilgilidir. Bu ilkenin Türk hukuk sistemindeki karşılığı 1982 Anayasası'nın 38. maddesi ve TCK'nin 2. maddesine dayanmaktadır. 1982 Anayasası 38. maddesi; "suçta kanunilik ilkesi" ve "cezada kanunilik ilkesi"ni esas almaktadır. TCK 2. maddesi ise anayasaya uygun şekilde "suç ve cezada kanunilik ilkesi"ne yer vermektedir. Kanunilik ilkesi, cezai yaptırım uygulanabilmesini, fiilin kanunlarda açık şekilde kabahat veya suç olarak tanımlanmasına bağlamıştır (Eroğlu, 2013, s. 163). Bir fiilin suç olarak sayılması için tipiklik ilkesini gerekli kılmaktadır. Buna göre tipiklik gerçekleşmeden suç meydana gelmiş sayılmaz (Öncel vd., 2005, s. 31).

Türk hukuk sisteminin genel olarak OECD'nin birinci küresel ilkesine uyumlu olduğu söylenebilir. Söz konusu değerlendirmeler aşağıdaki gibidir (Dayıoğlu Erul, 2022, ss. 378-379).

- Tüm vergi suç ve kabahatlerinde, kabahat oluşturan fiiller vergi ziyaı kabahati ve usulsüzlük kabahati olarak ayrıma tabi tutularak açıklanmış ve uygulanacak yaptırımlar belirtilmiştir. Suç oluşturan fiiller ise VUK'da maddeler halinde sayılmış, tanımlanmış ve bu fiillere uygulanacak cezalar belirtilmiştir.
- Mevzuatta vergi suçu olduğu açıkça belirtilen fiiller VUK'da yer almaktadır. Ayrıca VUK md. 5'te yer alan vergi mahremiyetinin ihlali suçuna yönelik ceza, VUK md. 362'de TCK'nin md. 239'a atıf yapılarak belirlenmiştir.
- Vergi suçlarının işlenmesi için kasıt unsuru aranmaktadır (Şenyüz vd., 2024, s. 284). Vergi suçlusu, kasıtlı olmadığını iddia etse de suçlu sayılmaktadır (Öz & Armağan, 2018, s. 5).
- Suç kanıtlandığında cezai yaptırım uygulanması, 1982 Anayasası md. 38'de³ yer alan masumiyet karinesi ile açıklanabilir. VUK'da şüpheli açısından masumiyet karinesi başlangıcının ölçütü *emarelerin varlığı*, sona ermesindeki ölçüt ise *makul şüpheye yer bırakmayacak şekilde ispat yükümlülüğü* olmaktadır. Dolayısıyla suça ilişkin delillere göre cezai yaptırım uygulanmaktadır.
- TCK md. 3⁴ ceza hukukunun orantılılık ilkesini göstermektedir. VUK md. 359'da vergi suçları gruplar halinde düzenlenmiştir. Her bir gruptaki vergi suçuna, suçun ağırlığına göre farklı hapis cezası uygulanır.

³ 1982 Anayasası madde 38/4: "suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar kimse suçlu sayılamaz".

⁴ TCK madde 3: "suç işleyen kişi hakkında işlenen fiilin ağırlığıyla orantılı ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunur".

- 7394 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2022) ile vergi kaçakçılığı suçlarında uygulanan hapis cezalarında üst sınırı yükseltilmiş olup üç yıl olan hapis cezası beş yıl, beş yıl olan hapis cezası ise sekiz yıl olmuştur.
- 2022 yılında yapılan bir düzenleme ile VUK madde 359'a 7318 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2021) ile iki yeni bend eklenerek güncel teknolojik gelişme ve ihtiyaçlara göre vergi suçlarının kapsamı genişletilmiştir. Madde 359/ç "ödeme kaydedici cihazlara kanuna aykırı her türlü müdahalede bulunulması" d bendi ise, "tütün ve alkol ürünlerinin etiketlenmesi ve bilgilerin aktarılmasını sağlayan sisteme her türlü müdahalede bulunulması"dır.
- Diğer bir düzenleme ise, vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanacak yaptırımlar için TCK md. 43'te yer alan "zincirleme suç" hükümlerinin uygulanmasıdır. Ayrıca VUK md. 359'da sayılan suçlar için etkin pişmanlık hükümleri uygulanabilecektir. Bu durumda birden fazla vergilendirme döneminde aynı suçun yeniden işlenmesi durumunda zincirleme suç kapsamında sayılarak tek ceza verilecektir.

İkinci küresel ilke, vergi suçlarının tespitinde etkili bir strateji tasarlanmasıdır. OECD tarafından 29 Mayıs 2024 tarihinden yayınlanan "Vergi Suçlarına Karşı Ulusal Strateji Tasarlanması" başlıklı rapor bu konuyu tüm yönleriyle ele almıştır. Rapor, OECD'nin Vergi Suçları ve Diğer Suçlar Görev Gücü üyelerinin uygulamalarından yararlanarak, vergi suçlarıyla mücadele için ulusal bir strateji benimsemenin gerekçelerini ortaya koymakta ve ülkelerin bu tür stratejiler tasarlama çabalarını desteklemektedir (OECD, 2024, ss. 1-10). Türkiye, rapordaki mevcut yaklaşımları karşılama çabası içindedir. Ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı 2024-2028 Stratejik Planı, konuya sınırlı bir bakış sunmaktadır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, t.y.a). Buna göre, kayıt dışı ekonomi ile mücadele ve mali suçları azaltmak amacıyla, risk bazlı analiz çalışmalarıyla vergi kayıp ve kaçağı ile kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin önlenmesi hedefi belirlenmiştir. Bu amaçla teknolojiyle desteklenen süreçler geliştirilmiş, risk odaklı analiz çalışmaları yapmak üzere Risk Analizi Değerlendirme ve Araştırma Sisteminde (RADAR) oluşturulmuştur. Ayrıca 2008 yılından itibaren her 3 yılda bir kayıtdışı ekonomiyle mücadele stratejisi eylem planları hazırlanmaktadır. Günümüze kadar 5 eylem planı açıklanmıştır. Son eylem planı 2023-2025 yıllarını kapsayan 5 bileşenden oluşmaktadır. Söz konusu bileşenler şunlardır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, t.y.b):

- Bileşen 1: Kayıt dışı ekonomi boyutunun ölçümü ve analiz çalışmaları
- Bileşen 2: Toplumsal farkındalık ve gönüllü uyum seviyesinin yükseltilmesi
- Bileşen 3: Kurumlar arası iş birliğinin ve veri paylaşımının geliştirilmesi
- Bileşen 4: Hukuki, idari ve teknik önlemlerin alınması
- Bileşen 5: Denetim kapasitesinin artırılması

Türkiye'nin çerçeve uyumu önemli olmakla birlikte, stratejilerin etkin ve mükellef haklarına uygun biçimde hayata geçirilmesi en az ulusal stratejinin varlığı kadar önemlidir (Özgenç, 2024). Tüm bunlar birlikte değerlendirildiğinde Türkiye, OECD'nin ikinci küresel ilkesi ile uyumu sağlamak konusunda aktif çalışmalarını sürdürmektedir. Vergi suçlarıyla mücadelede etkili

stratejiler geliştirilmesi, soruşturma ve kovuşturma aşamalarının hukuka uygun olarak yürütülmesi mükelleflerin vergi uyumunu arttırarak, vergi suçlarında azalma sağlayacaktır. Ayrıca bu yolla ortaya çıkan vergi gelir kayıpları azalacaktır. Bir ülkede vergi suç oranlarının azalması sadece ekonomik anlamda değil, suç oranları azalması ile sosyal, siyasal, eğitim vb. alanlarında da iyileşme anlamına gelecektir.

Üçüncü küresel ilke, idarenin yeterli araştırma ve soruşturma yetkisine sahip olması ve beşinci küresel ilkesi olan organizasyon yapısının tanımlanmış sorumluluklarla donatılmasına uyumlu olarak Türk hukuk sisteminde ilgili kurumların görev ve yetkileri belirlenmiştir. Örneğin, Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde kayıtdışı ekonomiyle mücadele programı, vergiye uyum ve denetim alt programı kapsamında risk bazlı analiz çalışmaları ile vergi kaybının önlenmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla Risk Analizi Genel Müdürlüğü görev ve yetkileri belirlenmiştir. Aynı program kapsamında mali suçlarla mücadele alt programı belirlenmiş ve suç gelirlerinin aklanması ve terörün finansmanı ile mücadele hedeflenmiştir. Bunun için Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı (MASAK), gerekli verileri toplamak, toplanan verileri analiz etmek ve değerlendirmek, araştırma ve inceleme yapmak ve elde edilen bilgi ve sonuçları ilgili makamlara iletmekle görevli ve yetkili kılınmıştır. Yine aynı program kapsamında vergiye uyum ve denetim alt programı kapsamında vergi denetimi faaliyeti için yetkilendirme yapılmıştır. Buna göre Vergi Denetim Kurulu'nun (VDK) görev ve yetkileri belirlenmiştir. VUK ve diğer vergi kanunları kapsamında vergi incelemeleri yapmak, kayıt dışı ekonomi ve yolsuzlukla mücadele etmek ile idarenin etkin ve hukuka uygun işleyişinin sağlanmasına yönelik teftiş ve soruşturma faaliyetlerini yürütmek asli görevlerindedir (HMB, 2023, ss. 63-64). Öte yandan üçüncü küresel ilke kapsamında özellikle vergi suçlarının soruşturulmasında, finansal varlıkların kaynağının ve hareketinin soruşturulabilmesi oldukça önemlidir. Ancak ülkemizde vergi suçlarını araştırmak ve tespit etmekle görevli kuruluşlarda denetim yetkisine sahip kişiler vergi suçlarını sorgulama konusunda yetkili değildir. Bu durum önemli bir eksiklik olarak ifade edilebilir. Tüm bu açıklamalara göre Türk hukuk sisteminde OECD'nin üçüncü ve beşinci küresel ilkesine uyum kapsamında gerekli görevlendirmeler yapılmış ve sorumluluklar tanımlanmıştır. Ancak uygulamada vergi denetimlerinin yetersiz olması, vergi denetimi yapmaya yetkili olanların vergi suçu işleyenlere yönelik sorgulama yetkisinin sınırlı olması önemli eksikliklerdendir.

Dördüncü küresel ilke idarenin varlıklara el koyma yetkisine sahip olmasıdır. Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) ile bir taraftan kamu alacağını ödemek isteyen iyi niyetli borçlulara kolaylık sağlanması amaçlanmaktadır. Diğer taraftan ise kamu alacağının tahsilinin gerçekleşmemesi tehlikesine karşı hazine gelirini güvence altına almak için bazı önlemler geliştirilmiştir (Öncel vd., 2005, s.166). Bu önlemlerden bazıları, teminat isteme, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuktur (Gerçek, 2017, s. 159). Vergi kaçakçılığı suçu işlendiğine dair şüphe olması durumunda teminat isteme yöntemi tercih edilmektedir. Ayrıca ileride tahakkuk edecek olan ve henüz vadesi gelmemiş ya da vadesi geldiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş bulunan kamu alacağının tahsil güvenliğini sağlamak için ihtiyati haciz uygulanmaktadır. Bir diğer yöntem de borçlunun kuşku dolu davranışlarının olması durumunda vergi alacağının ödenmemesi tehlikesine karşı kamu alacakları içerisinde sadece vergi ve benzeri mali yükümlülükler için koruma önlemi olan ihtiyati tahakkuk uygulanmasıdır. Vergi hukuku ile ceza hukuku ilişkisi VUK m. 359'da vergi kaçakçılık suçları ile ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı yoluyla elde edilen gelir, suç geliri sayılmaktadır. Zira kaçırılan vergi nedeniyle failin

pasifinde artış engellenmiş olmakta, yani malvarlığında artış sağlanmaktadır. Bu nedenle ilk bakışta söz konusu gelirin müsadere edilmesinin gerektiği düşüncesi oluşmaktadır. Dolayısıyla bu gelirin TCK 55. madde kapsamında müsadere edilmesi gerekir. Ancak kaçakçılık suretiyle elde edilen gelirin aynı zamanda vergi kaybı yaratması halinde farklı bir durum ortaya çıkar. Çünkü bu durumda, VUK hükümlerine göre kaçırılan vergi, faizi ile tahakkuk ettirilir ve bunun yanında vergi ziyası cezası uygulanır. Nitekim TCK'nin 55inci maddesine göre, suç gelirinin müsadere edilmesinin bir şartı, "maddi menfaatin suçun mağduruna iade edilememesi"dir. Hâlbuki Hazine kaybettiği gelirin geri alınabilmesi nedeniyle bu şart gerçekleşmemiş olacaktır (Akın, 2009, s. 46). Ayrıca TCK'nin 54. maddesine göre, müsadere konusu olan eşyanın ortadan kaldırılması, elden çıkarılması, tüketilmesi veya müsadere edilmesinin başka bir surette imkânsız kılınması halinde; bu eşyanın değeri kadar para tutarının müsadere edilmesine karar verilmektedir. Örneğin, suçtan elde ettiği para ile ev satın alan failin sahip olduğu bu ev, suçtan elde ettiği para ile elde etmiş olduğunun ispatlanmış olması kaydıyla müsadereye tabi tutulacaktır. 54/3'e göre ise, kazanç müsadere edilmesinin konu olan şeyin, Türk Medeni Kanunu'nun iyiniyet kuralları uyarınca, üçüncü kişi tarafından iktisap edilmesi halinde, bu kazanımın korunacağı düzenlenmiştir (Durdu, 2020, ss. 207-208). Ayrıca, Anayasa md. 73'de düzenlenen ve herkese kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre "vergi" adı altında ülke bütçesine katkı sağlama yükümlülüğü öngören vergi ödevinin ihlali iddialarının incelenip araştırılması, bu kapsamda tanımlanan vergi idari ve adli suç ve cezalarının tespiti, hem mali ve hem de idari ve adli anlamda gerekli takibatların yapılabilmesi amacıyla VUK m. 142 ila 147 arasında arama ve elkoyma tedbirlerine yer verilmiştir. Vergi ödevinin usule ve kanuna uygun yerine getirilip getirilmediğini denetlemekle yetkili kılınan makam ve mercilere özel arama ve elkoyma yetkisi vermiştir. Bu yetki, vergi denetçisi, murakıp, denetmen, müfettiş ve kontrolör adı altındaki yetkili kişilere tanınmıştır. Söz konusu tedbirler uygulanmakla bilişim teknolojilerinde yaşanan hızlı değişim-dönüşüm özel sektörde olduğu kadar kamu sektöründe de yenilikleri zorunlu kılmıştır. Bu kapsamda e-devlet uygulamaları kurumsal düzeyde 1990'lı yıllardan itibaren hız kazanmaya başlamış ve kurumsal bilgilerin bilgisayar ortamına aktarılması, bilgi işlem merkezlerinin kurulması yönünde çeşitli çalışmalar yapılmıştır. E-devlet, e-dönüşüm projeleri çerçevesinde e-maliye uygulamaları olarak e-beyanname, e-fatura- e-defter, e-tahsilat, e-denetim, e-haciz uygulamaları aktif olarak devam etmektedir. Bu uygulamalar sayesinde idare, hukuki sınırlar çerçevesinde varlıklara el koyma yetkisini hızlı ve kolay şekilde gerçekleştirebilmektedir. Sonuç olarak ülkemizde dördüncü küresel ilke ile uyumlu olarak idarenin varlıklara el koyma yetkisine sahip olduğu ve bu yetkiyi e-maliye uygulamaları ile hızlı bir şekilde yerine getirebildiği ifade edilebilir.

Altıncı küresel ilke, suçların tespiti için yeterli kaynak ayrılmasıdır. Vergi suçlarının tespiti için öncelikle vergi incelemeleri yapmaya yetkili uzman kadro, bilgi ve teknolojik alt yapı, organizasyon yapısı ve yeterli mali kaynağa ihtiyaç vardır. MASAK ve VDK, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı bünyesinde vergi denetimlerinin yapılması ve vergi suçlarının araştırılması için kurulmuş kurumlardır. Söz konusu faaliyetlerini bütçeden ayrılan kaynak yolu ile gerçekleştirmektedir. Örneğin VDK'nın faaliyete geçmiş olduğu 2012 yılında toplam 4.758 adet vergi denetimi yapmaya yetkili personel bulunmakta iken 2016 yılında 8.502'ye yükselmiştir. Bu yıllarda vergi denetimine önem verilmiştir. Ancak sonraki yıllarda denetim elemanlarında artış yaşanmamış aksine azalma olduğu görülmektedir. Örneğin 2017 yılında vergi denetimi yapmaya yetkili personel sayısı 8.244, 2020 yılında 7.947, 2023 yılında ise 7.266'dır (VDK, 2018,

2021, 2024). Bu açıdan değerlendirildiğinde vergi incelemelerine yeterli kaynak ayrılmadığını söylemek mümkündür. Denetimlerin yetersizliği, mükellefleri vergiye gönüllü uyumdan uzaklaştırarak vergi suçu işlemeye teşvik edici bir etki yaratacaktır. Bu durum, altıncı küresel ilkeye uyum sağlama konusunda önemli bir eksiklidir.

Yedinci küresel ilke olan vergi suçlarını kara para aklamada öncül suç haline getirilmesine uygun olarak aklama süreci, öncül suç ve suç geliri olarak birlikte değerlendirilmektedir. Ülkemizde TCK'nın 282. maddesinde aklama suçuna yönelik "alt sınırı altı ay ve daha fazla hapis cezasını gerektiren suçlar" şeklinde eşik yaklaşım benimsenmiştir. 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun (2006) karapara kavramı yerine "suç geliri" kavramını kullanmış ve aynı kanunda suç geliri, TCK'nın 282. maddesine paralel şekilde "suçtan kaynaklanan malvarlığı değeri" olarak tanımlanmıştır. Tüm bu açıklamalardan hareketle karapara aklama suçu, öncül suç olarak değerlendirilmektedir. Bu açıdan OECD'nin yedinci küresel ilkesine uyum sağlanmıştır.

Sekizinci küresel ilke yurtiçi kurumlar arası işbirliği için etkin bir çerçeveye sahip olunmasıdır. Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), Türk vergi idaresidir ve mali suçlarla, özellikle de vergi kaçakçılığı ve vergi yolsuzluğuyla mücadelede önemli bir role sahiptir. Vergi daireleri, vergilerin değerlendirilmesi ve toplanmasından ve olası vergi kanunu ihlallerini içeren faaliyetlerin belirlenmesinden sorumludur. GİB ayrıca veri tabanlarında saklanan verileri vergi soruşturmalarından sorumlu birimlerin kullanımına sunmak üzere değerlendirerek olası vergi suçlarına ilişkin rapor ve önerilerde bulunmaktadır. VDK'nin kurulmasından sonra, suçları soruşturmaktan sorumlu yetkiler bu yeni kuruma dâhil edilmiş, ancak küçük çaplı soruşturmalar halen GİB tarafından, raporlarının sonuçlarını raporlayan Bölge Vergi Dairesi Müdürleri aracılığıyla yürütülmektedir.

Tablo 7

Kurumlar Arası İşbirliği ve Bilgi Alışverişi

	Vergi idaresi	Vergi suçlarını araştıran kurumlar	Gümrük İdaresi	Diğer suçları soruşturan polis/savcı	Mali İstihbarat Birimi	Yolsuzluk soruşturma makamı
Vergi İdaresi	---	Direkt erişim	Zorunlu	İzne bağlı	Direkt erişim	Bilgi yok
Gümrük İdaresi	Zorunlu	İzne bağlı	---	İzne bağlı	İzne bağlı	Bilgi yok
Polis veya savcı	İstek üzerine	İzne bağlı ^a	Zorunlu	---	İzne bağlı ^b	Bilgi yok
Mali İstihbarat Birimi	İzne bağlı	İzne bağlı ^c	İstek üzerine ^d	Zorunlu ^e	---	Bilgi yok
Yolsuzlukla Mücadele Birimi	Bilgi yok	Bilgi yok	Bilgi yok	Bilgi yok	Bilgi yok	---
Mali düzenleyici kurumlar	İzne bağlı	İzne bağlı	İzne bağlı	Zorunlu	İzne bağlı	Bilgi yok

Kaynak: OECD. (2017a). *Effective Inter-Agency Cooperation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes* (3rd ed.). OECD Publishing, s. 465.

Notlar: ^a Soruşturmayı yürüten Vergi Denetim Kurulu'dur. Polis, davaya ilişkin verileri sunar.

^b Polis, MASAK'a kendiliğinden bilgi verme konusunda takdir yetkisini kullanabilse de, Cumhuriyet Savcılığı, kara para aklama ve terörün finansmanı suçlarına ilişkin mahkeme kararlarının sonuçları hakkında Mali İstihbarat Birimi'ni bilgilendirmek zorundadır.

^c Olası vergi suçlarına ilişkin bilgiler araştırılmak üzere Vergi Denetim Kurulu'na bildirilir.

^d MASAK ayrıca analiz amacıyla diğer yetkililerle bilgi paylaşabilir.

^e MASAK, vergi dışı suçlara ilişkin bilgileri savcıyla paylaşmakla yükümlüdür. MASAK polisle de bilgi paylaşabilir ancak bunu yapma zorunluluğu yoktur.

Tablo 7’de görüldüğü üzere GİB, elde ettiği verileri doğrudan erişim yoluyla veya zorunlu raporlama ile ulusal kurumlar ile paylaşmaktadır. Aynı şekilde Gümrük İdaresi, polis/savcı, Mali İstihbarat Birimi ve diğer mali düzenleyici kurumlar ile istek üzerine, izne bağlı, doğrudan erişim yoluyla ve zorunlu raporlar ile paylaşmaktadır. OECD tavsiyesinden farklı olarak Türkiye’de yolsuzlukla mücadele konusunda uzmanlaşmış bir kolluk kuvveti bulunmamaktadır. Bu nedenle kurumlar arası işbirliği ve bilgi alışverişi sağlanamamaktadır. Ancak, 3628 Sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu (1990) 17. maddesi uyarınca Cumhuriyet savcıları, çoğu yolsuzluk suçuyla ilgili olarak yolsuzluk davası açma yetkisine sahiptir. Emniyet Genel Müdürlüğü bir yolsuzluk davasını, savcının talebi üzerine veya kendi inisiyatifıyla sınırlı olarak soruşturabilir. Türkiye, sekizinci küresel ilke açısından değerlendirildiğinde büyük ölçüde uyum sağlamakla birlikte yolsuzlukla mücadele konusunda yetkili bir birimin/kurumun olmaması bir eksikliktir. Bu konuda yetkili bir kurumun oluşturulmasında fayda görülmektedir.

Dokuzuncu küresel ilke, uluslararası işbirliği mekanizmalarının olmasıdır. Türkiye, son yıllarda uluslararası vergisel idari iş birliklerinde önemli adımlar atmıştır. Vergide şeffaflık ve bilgi değişimi adına ülke bazında rapor, finansal hesap bilgisi ve gerçek faydalanıcısı bilgisini elde etmek ve bu bilgiyi uluslararası değişime tabi tutmak amacıyla hukuki düzenlemeler gerçekleştirmiştir (Vergi Konseyi, 2022, s. 7). Karşılıklı İdari Yardıma İlişkin Çok Taraflı Anlaşma (MAAC), Çifte Vergilendirme Anlaşması (DTC), Otomatik Bilgi Değişimi (AEOI) ve Vergi Bilgi Değişimi Anlaşması (TIEA), Çok Taraflı Yetkili Otorite Anlaşması (MCAA) gibi ortak anlaşmalardır (OECD, 2023; GİB, 2023). Uluslararası vergi anlaşmaları ile elde edilen bilgilerin, kişisel verilerin korunması mevzuatı elverdiği ölçüde ve istatistiki veri olarak ve ayrıca bu bilgilerin vergi gelirlerinin artışına katkısı kamuoyuyla paylaşılmalıdır. Bu anlaşmalar vergi suçları da dâhil olmak üzere suçlar için uluslararası işbirliğine ve bilgi değişimine izin vermelidir (OECD, 2012). Diğer taraftan, idari iş birlikleri hem kapsama dâhil ülke sayısı artırılarak hem de konusu bakımından ortak vergi denetimi ve ortak risk değerlendirmesi gibi yeni mekanizmalar eklenerek geliştirilmelidir.

Onuncu küresel ilke, şüphelilerin haklarının korunmasıdır. Bu maddeyi mükellef hakları olarak değerlendirebiliriz. Mükellef hakları, Anayasa, sözleşme, yasa gibi asli ve diğer tali kaynaklar aracılığıyla hukuken vergi mükellefine tanınan, mükellefin devletten vergilendirme yetkisi çerçevesinde vergi hukuku kuralları oluşturulurken ya da uygulanırken bir şeyi yapmasını ya da yapmamasını talep etme yetkisidir (Çetin Gerger, 2011, ss. 14-15; Gerçek, 2006, s. 122; Gerçek vd., 2015, s. 48; Yaltı, 2006, s. 3). Mükellef hakları, çeşitli anayasal düzenlemeler ve antlaşmalarla birlikte VUK’da yer almaktadır (Buyrukoğlu & Erasa, 2012, s. 117). Mükellef haklarının dayanaklarından biri olan Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) ise 10.03.1954 tarihinde 6366 sayılı kanunla (1954) yürürlüğe girmiştir. 1961 Anayasası ile “Anayasa Mahkemesi” kurularak Türk hukuk sistemine büyük bir yenilik getirilmiş ve mükellef haklarının gelişimine önemli ölçüde katkı sağlamıştır (Gerçek vd., 2015, s. 46). 2010 yılında yapılan anayasa değişikliği ile mükellef haklarının gelişimine önemli katkısı olan bireysel başvuru hakkı ve Kamu Denetçiliği Kurumu’na başvuru hakkı uygulamaları yürürlüğe girmiştir (Bakar, 2011, s. 68; Bakar & Gerçek, 2012; Uygun & Gerçek, 2017). GİB ise, 2006 yılında on maddeden oluşan “Mükellef Hakları Bildirgesi” (2006) yayımlamıştır. Bildirgenin amacı, hizmet kalitesinin artırılarak, mükelleflerin var olan hakları konusunda halkı bilinçlendirmek ve vergi bilincini artırmaktır (GİB,

2007, s. 50; Kısa & Kartalçı, 2022, s. 26). Türkiye'deki mükellef haklarını onuncu küresel ilke açısından değerlendirdiğimizde daha az kapsayıcı ve eksik olduğu söylenebilir. Bu açıdan mükelleflerin vergiye uyumunun artırılması için öncelikle mükellef hakları bildirgesi diğer ülkelerin mükellef hakları bildireleri de dikkate alınarak genişletilmeli ve kanunlarla güvence verilmelidir. Tüm açıklamalar, Tablo 8'de özet olarak verilmiş, mevcut düzenlemeler belirtilerek çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

Tablo 8

On Küresel İlkenin Türkiye Açısından Değerlendirilmesi

İlke	İçeriği	Mevcut Düzenleme	Öneri
1. Küresel İlke	Vergi suçlarının suç olarak sayılması	TC 1982 Anayasası 38. madde "suçta kanunilik" ve "cezada kanunilik", TCK 2. madde "suç ve cezada kanunilik" kapsamında VUK ve TCK'da suç ve cezaları düzenlenmiştir.	Hukuki dayanak mevcuttur. Vergi suçları suç olarak sayılmaktadır.
2. Küresel İlke	Vergi suçlarıyla mücadeleyle yönelik etkili bir stratejiye sahip olmak	TC Hazine ve Maliye Bakanlığı Kayıtdışı Ekonomiyle Mücadele Stratejisi Eylem Planları açıklamaktadır.	Eylem planlarının titizlikle uygulanması gereklidir.
3. Küresel İlke	İdarenin yeterli soruşturma yetkisine sahip olması	MASAK, Risk Analizi Genel Müdürlüğü, VDK yetkili kurumlardır.	Soruşturma yetkilerini genişletilmeli, idareler arası işbirliği güçlendirilmeli ve yetkililerin bilgileri ulaşım kolaylaştırılmalıdır.
4. Küresel İlke	İdarenin mal varlıklarına el koyma yetkisine sahip olması	E-devlet, e-denetim, e-haciz, teminat isteme, ihtiyati tahakkuk ihtiyati haciz, ekleme yapılacak	e-denetim, e-haciz, ihtiyati haciz, ihtiyati tahakkuk uygulamaları titizlikle uygulanmalı, uygulamalar sırasında vatandaşların hakları gözetilmelidir.
5. Küresel İlke	Tanımlanmış sorumluluklara sahip bir organizasyon yapısının oluşturulması	MASAK, Risk Analizi Genel Müdürlüğü, VDK yetkili kurumlardır.	Görev tanımları net olarak çizilerek uzmanlaşma ve işbirliği artırılmalıdır
6. Küresel İlke	Suçların tespiti için yeterli kaynak sağlanması	Hazine ve Maliye Bakanlığı, MASAK ve VDK'ya merkezi bütçeden pay ayrılmaktadır.	Vergi denetimi yapmaya yetkili personel sayısı artırılmalı, soruşturmanın yürütülmesi için daha fazla kaynak ayrılmalıdır.
7. Küresel İlke	Vergi suçları, kara para aklamanın öncül suçu olmalı	5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun ve TCK 282. Madde hükümleri vardır.	Hukuki dayanak mevcuttur. Kara para aklama suçu öncül suç olarak değerlendirilmektedir.
8. Küresel İlke	Yurt içi kurumlar arası etkin iş birliğine sağlanması	Adalet Bakanlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü, GİB, Gümrükler Genel Müdürlüğü, MASAK, VDK, Risk Analizi Genel Müdürlüğü yetkili kurumlardır.	Kurumlar arası veri akışı 6698 Sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanunu kapsamında işbirliği içinde etkin olarak yürütülmelidir.
9. Küresel İlke	Uluslararası iş birliğinin sağlanması	Türkiye OECD üyesi ülkelerden biridir ayrıca Karşılıklı İdari Yardıma İlişkin Çok Taraflı Anlaşma (MAAC), Çifte Vergilendirme Anlaşması (DTC), Otomatik Bilgi Değişimi (AEOI), Vergi Bilgi Değişimi Anlaşması (TIEA) Çok Taraflı Yetkili Otorite Anlaşması (MCAA) gibi Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmalar mevcuttur.	Bilgi değişim anlaşmalarının kapsamı revize edilmeli, anlaşma sağlanan ülke sayısı artırılmalıdır.
10. Küresel İlke	Şüpheli haklarının korunması	T.C. Anayasa Mahkemesi, Avrupa İnsan Hakları Bildirgesi, Bireysel Başvuru Hakkı, Kamu Denetçiliği Kurumu, Mükellef Hakları Bildirgesi mükellef haklarının koruyan düzenlemelerdir.	Şüpheli haklarının korunması açısından hukuki dayanak mevcuttur. Uygulama titizlikle takip edilmelidir.

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

5. Sonuç

Küreselleşme ve teknolojinin hızlı gelişimi ile uluslararası ticaretin önündeki engeller ortadan kalkmış ve uluslararası ticaret hacmi büyük artış göstermiştir. Bununla birlikte uluslararası ticarete vergileme konusu önemli bir sorun haline gelmiş ve vergi suçlarına eğilimi arttırmıştır. Vergi suçları, devletleri önemli ölçüde gelir kaybına uğratmakta, mükellefler arasında adaletsizliğe neden olarak hukuki ve mali sisteme olan güveni zedelemektedir. Vergi suçları çok bileşenli olumsuz sonuçlara yol açmakta olup devletlerin hem ulusal hem de uluslararası düzeyde mücadele etmesi gereken bir durumdur. Vergi suçlarının tespitinde etkili bir stratejinin tasarlanması, uluslararası işbirliğinin sağlanması oldukça önemli bir konudur. Bu amaçla OECD, vergi suçları ile mücadelede kullanılmak üzere, ülkelere tavsiye niteliğinde değerlendirilen on küresel ilkeyi yayınlamıştır. OECD'nin tavsiye nitelikli çalışmasında 33 ülke ele alınarak on küresel ilke açısından tek tek incelenerek açıklanmış; özellikle gelişmekte olan ülkeler için vergi suçlarıyla mücadelede örnek teşkil etmesi amaçlanmıştır.

Bu çalışmada vergi suçlarına uygulanan cezalar da dikkate alınarak Türkiye'deki mevcut hukuk sistemi, on küresel ilke açısından değerlendirilmiştir. Her ülkenin hukuk sistemi kendine özgü olduğu için ülkeler farklı vergi suçlarına farklı cezalar uygulamaktadır. Çalışmadaki diğer bazı ülkelerde ceza üst sınırlarının değiştiği, bazılarında hem hapis cezası hem de para cezası verildiği görülmektedir. Bazı ülkeler ise gerçek kişi tüzel kişi ayrımı yaparak cezalandırmaktadır. Türkiye'nin vergi cezalarının durumu genel olarak değerlendirildiğinde cezaların diğer ülkelere kıyasla düşük kaldığı söylenebilir. On küresel ilke ile uyum sağlayabilmek açısından vergi cezalarında yeni bir düzenleme ihtiyacı ortaya çıkabilir.

On küresel ilke açısından bakıldığında Türkiye, bazı ilkeler açısından OECD'nin tavsiyelerine uyum sağlamış olmakla birlikte tüm maddeler itibarıyla henüz uyum sağlayamamıştır. Bu konuda çalışmalarını sürdürmektedir. Birinci ilke açısından bakıldığında; daha ağır suçlara daha ağır cezalar uygulanması konusunda 2022 yılında bir değişiklik yapılarak hapis cezasında üst sınırın artırılması, zincirleme suç müessesinin getirilmesi uyum çabası olarak değerlendirilebilir. Ancak diğer ülkelerle kıyaslandığında yine cezalar yetersiz kalmaktadır. Bu açıdan yeni bir düzenleme ihtiyacı olabilir. İkinci ilke, vergi suçlarının tespitinde etkili bir strateji tasarlanması konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı 2024-2028 stratejik planında vergi suçlarına yönelik risk odaklı analiz yapılmasına yönelik sistem kurulmasını planlamaktadır. Üçüncü ve beşinci ilkeye yönelik Türk hukuk sisteminde ilgili kurumların görev ve yetkileri belirlenmiştir. Bu konuda Risk Analizi Genel Müdürlüğü, Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na yetkiler verilerek görev tanımları yapılmıştır. Ancak vergi denetimi yapmaya yetkili kişilere vergi suçu soruşturmalarında yetki verilmemesi önemli bir eksikliktir. Bu açıdan vergi denetim elemanlarının yetkilerinin genişletilmesinde fayda görülebilir. Dördüncü küresel ilkeye uygun olarak idarenin mal varlıklarına el koyma yetkisi vardır. Bu yetkisini e-haciz, ihtiyati haciz vb. uygulamalar yoluyla kullanabilmektedir. Ayrıca VUK m. 142 ila 147 maddeleri arasında arama ve elkoyma tedbirlerine yer verilmiş ve vergi ödevinin usule ve kanuna uygun yerine getirilip getirilmediğini denetlemekle yetkili kılınan vergi denetmenlerine uygulama yetkisi verilmiştir.

Altıncı küresel ilke açısından bakıldığında, vergi denetim elemanların sayısının son yıllarda azalması denetim açısından yeterli kaynak sağlanamadığı şeklinde yorumlanabilir. Yedinci küresel ilke olan vergi suçlarını kara para aklamada öncül suç haline getirilmesine uygun olarak aklama süreci, öncül suç ve suç geliri olarak birlikte değerlendirilmektedir. Ülkemizde ilgili kanunla karapara kavramı yerine "suç geliri" kavramı kullanılmış ve aynı kanunda *suç geliri*, "suçtan kaynaklanan malvarlığı değeri" olarak tanımlanmıştır. Yani Türkiye'de karapara aklama suçu, öncül suç olarak değerlendirilmektedir. Sekizinci küresel ilkeye yönelik, yurtiçi kurumlar arasında entegrasyon sağlanarak ceza soruşturmalarının kolaylıkla yürütülmesi, elektronik sistemler yoluyla sağlanabilmektedir. Bu yolla yurtiçi kurumlar arası işbirliği sağlanarak bilgiye erişim kolaylaşmıştır. Türkiye, son yıllarda özellikle bilgi değişim/bilgi paylaşımı anlaşmalarına önem vermektedir. Bu konuda çeşitli ülkelerde karşılıklı görüşmeler yaparak anlaşmaların sayısını ve kapsamını arttırmıştır. Bu durum dokuzuncu küresel ilkeye uyuma yönelik bir çaba olarak değerlendirilebilir. Onuncu küresel ilke açısından ise mükellef haklarına yönelik ülkemizde 1961 Anayasası ile Anayasa Mahkemesi'nin kurulması, 2006 yılında GİB'in on maddeden oluşan Mükellef Hakları Bildirgesi'nin (2006) yayınlanması, 2010 yılında anayasa değişikliği ile bireysel başvuru hakkı ve Kamu Denetçiliği Kurumu'nun getirilmesi önemli gelişmelerdir. Ancak, bunlar mükellef hakları konusunda halkı bilinçlendirmeye ve vergi bilincinin arttırmaya yöneliktir. Bu nedenle onuncu küresel ilkeye göre daha kısıtlı çalışmalardır.

Vergi suçlarının azaltılabilmesi için öncelikle mükellefleri vergi suçu işlemeye teşvik eden unsurların ortadan kaldırılması önemlidir. Ülkemizde, vergi suç ve cezalarına yönelik hukuki dayanak mevcuttur. Ancak kayıtdışı ekonomi oranlarındaki artış uygulamada eksiklikler olduğunu göstermektedir. Örneğin vergi suçlarına uygulanacak cezalar artırılarak vergi suçlarının azaltılması amaçlanmıştır. Vergi suçlarının tespiti için ise öncelikle vergi denetimlerinin etkin ve verimli şekilde yürütülmesi gereklidir. Ancak 2017 ve sonrasında uzman denetim elemanı sayısında azalma yaşanmış olmasına rağmen bu konuda etkin bir çalışma yürütülmemiştir. Sonuç olarak Türkiye'nin on küresel ilkeye uyum sağlanmasını kolaylaştıracak hukuki dayanak, bilgi ve teknolojik imkânlar, organizasyon yapısı mevcut olmakla birlikte uygulamada eksiklikler bulunmaktadır. Uygulamanın titizlikle sağlanması durumunda Türkiye, OECD'nin on küresel ilkesine kısa sürede uyum gösterecek ve böylece vergi suçlarıyla daha etkin mücadele imkânı ortaya çıkacaktır.

TEŞEKKÜR

—


FINANSAL DESTEK

Yazar bu çalışma için herhangi bir finansal destek almadığını beyan etmiştir.

ETİK

Bu çalışmada etik ilke ve standartlara uyulduğu beyan edilmiştir.

YAZAR KATKI BEYANI

Esra Uygun  Genel katkı düzeyi %100.

Yazar, bu çalışmanın yazarlık koşulunu sağlayan başka bir kişinin olmadığını onaylamıştır.

ÇIKAR ÇATIŞMASI

Yazar herhangi bir çıkar çatışması beyan etmemiştir.

Kaynakça

- Akın, E. (2009). Vergi kaçakçılığı suçu ile suç gelirlerinin müsadere ilişkisi. *Vergi Raporu*, (115), 39-49.
- Atabakhsh, H., Larson, C., Petersen, T., Violette, C., & Chen, H. (2004). Information sharing and collaboration policies within government agencies. In H. Chen, R. Moore, D. D. Zeng & J. Leavitt (Eds.), *Intelligence and Security Informatics* (pp. 467-475). Springer. https://doi.org/10.1007/978-3-540-25952-7_37
- Bakar, F. (2011). *Mükellef hakları ve Türkiye'de mükellef haklarının korunmasına yönelik öneriler* (Yayın No.294803) [Yüksek lisans tezi, Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü], Yükseköğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi.
- Bakar, F., & Gerçek, A. (2012). Türkiye'de mükellef haklarının korunmasına yönelik bir vergi ombudsmanı önerisi. *Legal Mali Hukuk Dergisi*, 8(92), 3-28.
- Buyrukoğlu, S., & Erasa, İ. (2012). Vergi bilincinin oluşmasında mükellef haklarının yeri ve önemi. *Vergi Dünyası Dergisi*, 2012(375), 116-127.
- Çetin, G., & Gökbnar, R. (2010). Mükellef haklarına vergi idaresi çalışanlarının bakışı. *Yönetim ve Ekonomi*, 17(1), 23-45. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/yonveek/issue/13692/165710>
- Çetin Gerger, G. (2011). *Mükellef hakları ve vergiye gönüllü uyum* (1.bs). Legal Yayıncılık.
- Dayioğlu Erul, R. (2022). Türk vergi hukukunda vergi kaçakçılığı suçuna yönelik son düzenlemeler: OECD'nin birinci küresel ilkesi çerçevesinde bir değerlendirme. *Kırkkale Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 11(2), 366-384. <https://doi.org/10.53306/klujfeas.1135222>
- Durdu, M. (2020). Kanunlarla yasaklanmış işlerin vergilendirilmesi ve kazanç müsadere. *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, 5(2), 197-228. <https://doi.org/10.33432/ybuhukuk.683900>
- Egeli, H., & Dağ, M. (2012). Türk vergi hukuku açısından mükellef haklarının değerlendirilmesi. *Maliye Dergisi*, 2012(163), 130-146. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/163-08.pdf>
- Ercan, T. (2021). Vergi ceza hukukunda vergi suçları kapsamında cezayı etkileyen hususlar. *ASBİ Abant Sosyal Bilimler Dergisi*, 21(3), 545-571. <https://doi.org/10.11616/asbi.957875>
- Eroğlu, O. (2013). Vergi ceza hukuku açısından kanunilik ilkesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(3), 157-179. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/oguiibf/issue/5713/76482>
- FATF. (2012-2023). Kara Para Aklama ve Terörizmin Finansmanı ve Yayılması ile Mücadelede Uluslararası Standartlar. FATF. <http://www.fatf-gafi.org/en/publications/Fatfrecommendations/Fatf-recommendations.html>
- Gerçek, A. (2006). Vergilemede mükellef hakları ve Türkiye'deki durumun incelenmesi. *Vergi Sorunları Dergisi*, (209), 121-149.
- Gerçek, A. (2017). *Kamu alacaklarının tahsil hukuku* (1. bs). Ekin Basım.
- Gerçek, A., Çetin Gerger, G., Taşkın, Ç., Bakar, F., & Güzel, S. (2015). *Mükellef hakları Türkiye perspektifi ve geliştirilmesi* (1.b.s.). Seçkin Yayıncılık.
- Gil-Garcia, J. R., & Sayogo, D. S. (2016). Government inter-organizational information sharing initiatives: Understanding the main determinants of success. *Government Information Quarterly*, 33(3), 572-582, <https://doi.org/10.1016/j.giq.2016.01.006>
- Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun (2022). Kanun No. 7394, T.C. Resmi Gazete. Yayın 15.04.2022. Sayı 31810
- İnsan Haklarını ve Ana Hürriyetleri Koruma Sözleşmesi ve buna Ek Protokolün Tasdiki Hakkında Kanun. (1954). Kanun No. 6366, T.C. Resmi Gazete. Yayın 19.03.1954. Sayı 8662.
- Kaneti, S. (1989). *Vergi hukuku*. Filiz Kitabevi.
- Kısa, Ö., & Kartalci, K. (2022). Mükellef haklarının Türkiye'de ve seçilmiş bazı ülkelerde karşılaştırmalı bir değerlendirmesi. *Ekonomi Maliye İşletme Dergisi*, 5(1), 15-32. <https://doi.org/10.46737/emid.1085699>
- Köse, Y. (2022). Uluslararası vergileme iş birliğinde güncel eğilimler. *InTraders International Trade Academic Journal*, 5(2), 250-275 <https://doi.org/10.55065/intraders.1199696>
- Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu (1990). Kanun No. 3628, T.C. Resmi Gazete. Yayın 19.04.1990. Sayı 20508.
- McDougall, K. & Rajabifard, A., & Williamson, I. (2005). What will motivate local governments to share spatial information? *Proceedings of SSC 2005 Spatial Intelligence, Innovation and Praxis*. The National Biennial Conference of the Spatial Sciences Institute.
- OECD. (2012). *Effective inter-agency cooperation in fighting tax crime and other financial crimes - second edition*. OECD Publishing, https://www.oecd.org/en/publications/effective-inter-agency-co-operation-in-fighting-tax-crimes-and-other-financial-crimes_6337a21b-en.html
- OECD. (2013). *Effective inter-agency cooperation in fighting tax crime and other financial crimes* (2nd ed.). OECD Publishing, https://www.oecd.org/en/publications/2016/11/effective-inter-agency-co-operation-in-fighting-tax-crimes-and-other-financial-crimes-second-edition_cf2623db.html
- OECD. (2017a). *Effective inter-agency cooperation in fighting tax crimes and other financial crimes*. (3rd ed.). OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/af874d4a-en>
- OECD. (2017b). *Fighting tax crime: The ten global principles*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/63530cd2-en>
- OECD. (2019). *Combatting tax crimes more effectively in APEC economies*. OECD Publishing, <https://www.oecd.org/tax/crime/combating-tax-crimes-more-effectively-in-apec-economies.htm>

- OECD. (2020). *Tax crime investigation maturity model*. OECD Publishing. <http://www.oecd.org/tax/crime/tax-crime-investigation-maturity-model.htm>
- OECD. (2021). *Fighting tax crime - The ten global principles* (2nd Ed.). OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/006a6512-en>
- OECD. (2023). *Country-by-country reporting - compilation of 2023 peer review reports: Inclusive framework on BEPS: Action 13*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. OECD Publishing. https://www.oecd.org/en/publications/country-by-country-reporting-compilation-of-2023-peer-review-reports_21bd1938-en.html
- OECD. (2024). *Designing a national strategy against tax crime: Core elements and considerations*. OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/Oe451c90-en>
- Ömercioğlu, A. (2022). 7318 Sayılı Kanun ile eklenen vergi kaçakçılığı suçları. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 17(1), 167-192. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/eruhfd/issue/69610/1109807>
- Ömercioğlu, A., Dayıoğlu, M. R., & Arslan, C. B. (2018). Vergi suçlarının Türkiye’de adli görünümü, *Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(1), 51-70. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/kusbd/issue/35805/341090>
- Öncel, M., Kumrulu, A., & Çağan, N. (2005). *Vergi hukuku*. Turhan Kitabevi.
- Öz, E., & Armağan, A. (2018). Yargı organları kararlarına göre vergi kaçakçılığı suçlarını önlemede adli vergi cezalarının rolü. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 9(33), 1-38. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/taad/issue/52649/693705>
- Özer, E. (2015). Vergi suç ve cezalarıyla hürriyeti bağlayıcı cezaların ilişkisi - Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri örneği (Vergisini Ödemeyen Hapis Yatmalı Mı?). *Vergi Sorunları Dergisi*, 317, 72-84.
- Özgenç, N. B. (2024). Suç ile ceza arasındaki orantılılık. *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(1), 173-196. <https://doi.org/10.51120/NEUHFD.2024.114>
- Rahn, R. W., & de Rugy, V. (2003, October 2). *Threats to financial privacy and tax competition* (Policy Analysis, No. 491). CATO Institute. <https://www.cato.org/policy-analysis/threats-financial-privacy-tax-competition>
- Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun (2006). Kanun No. 5549, T.C. Resmi Gazete. Yayım 18.10.2006. Sayı 26323.
- Şenyüz, D. (2022). *Vergi ceza hukuku*. Ekin Basım.
- Şenyüz, D., Yüce, M., & Gerçek, A. (2024). *Vergi hukuku (Genel hükümler)* (15. bs). Ekin Basım.
- T.C. Gelir İradesi Başkanlığı. (2006). *Mükellef hakları bildirgesi*. <https://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari>
- T.C. Gelir İradesi Başkanlığı. (2007). *Mükellef hizmetleri temel teknikleri* (Yayın No. 41). Gelir İradesi Başkanlığı.
- T.C. Gelir İdaresi Başkanlığı. (2023). *List of Information Exchange Agreements Concluded by Türkiye*. <https://www.gib.gov.tr/cifte-vergilendirmeyi-onleme-anlasmalari>
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (t.y.a). *2024-2028 Stratejik Planı*. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2024/02/2024-2028-Stratejik-Plani.pdf>
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı (t.y.b). *Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadele Eylem Planı (2023-2025)*. Risk Analizi Genel Müdürlüğü. https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/12/Kayıt-Disi-Ekonomiyle-Mucadele-Eylem-Plani-2023_2025-1.pdf
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı. (2023). *2023 Yılı Kurumsal Mali Durum ve Beklentiler Raporu*. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2023/08/2023-Yili-HMB-Kurumsal-Mali-Durum-ve-Beklentiler-Raporu.pdf>
- The Financial Action Task Force. [FATF]. (2024). *History of the FATF*. <https://www.fatf-gafi.org/en/the-fatf/history-of-the-fatf.html>
- Türk Ceza Kanunu (2004). Kanun No. 5237, T.C. Resmi Gazete. Yayım 12.10.2004. Sayı 25611
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. (1961). Kanun No. 334, T.C. Resmi Gazete. Yayım 20.07.1961. Sayı 10859.
- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. (1982). Kanun No. 2709, T.C. Resmi Gazete. Yayım 09.11.1982. Sayı 17863
- Uçanok, O. (2016). *Vergi suçları soruşturma akademisi*. *Vergi Dünyası Dergisi*, (420), 65-68.
- UNODC. (2004). *United Nations Office on Drugs and Crime, United Nations Convention Against Transnational Organized Crime and The Protocols Thereto*. United Nations. www.unodc.org/documents/treaties/UNTOC/Publications/TOC%20Convention/TOCebook-e.pdf
- Uygun, E., & Gerçek, A. (2017). Anayasa Mahkemesi’nin vergilendirme alanındaki bireysel başvuru kararlarının değerlendirilmesi. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 7(29), 167-191. <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/981828>
- Üstün, Ü. S. (2001). Cezai yaptırım gerektiren vergi suçları ve yargılama usulü. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 9(3-4), 293-323. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/suhfd/issue/26628/280705>
- VDK. (2018). *2017 Faaliyet Raporu*. https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/VDK_Faaliyet_Raporu_2017.pdf
- VDK. (2021). *2020 Faaliyet Raporu*. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/04/VDK-2020-Yili-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf>
- VDK. (2024). *2023 Faaliyet Raporu*. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2024/03/VDK-2023-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf>
- Vergi Konseyi. (2022). *Uluslararası Vergi Gelişmeleri Çalışma Grubu Raporu*. T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı.
- Vergi Usul Kanunu (1961). Kanun No. 213, T.C. Resmi Gazete. Yayım 10.01.1961. Sayı 10703.
- Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun (2021). Kanun No. 7318, T.C. Resmi Gazete. Yayım 30.04.2021. Sayı 31470.

- Wang, F. (2018), Understanding the dynamic mechanism of interagency government data sharing, *Government Information Quarterly*, 35(4), 536-546. <https://doi.org/10.1016/j.giq.2018.08.003>
- Yaltı, B. (2006). *Vergi yükümlüsünün hakları*. Beta Basım.
- Yüce, M., & Akkaya, H. (2020). *Mali suçlarla kurumsal mücadele ve bazı ülke örnekleri*. *Uygulamalı Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(2), 40-61. <https://dergipark.org.tr/pub/ubfdergisi/issue/58506/798213>

Extended Abstract

The Ten Global Principles are the first comprehensive guide to combating tax crimes prepared by the OECD Working Group on Tax Crimes and Other Crimes. It provides ten basic principles for efficiently and effectively preventing, detecting, investigating, and prosecuting tax crimes and recovering their proceeds. The guide explains each principle individually, supporting it with examples and current practices from around the globe. The report recommends that each country compare its own practices with the ten global principles one by one.

The implementation of the ten global principles all over the world is also important in terms of detecting tax losses and protecting local resources. Considering the high rate of tax loss, evasion, and tax crimes in Türkiye, compliance with the ten global principles is very important in protecting national financial resources. Therefore, first of all, it is necessary to determine Türkiye's level of compliance with the ten global principles. This study compares ten global principles with the current Turkish legal system and evaluates the deficiencies. For this purpose, ten global principles are explained one by one, considering the recommendations of the OECD. Penalties applied to tax crimes in Türkiye and other countries have been examined. According to this information, the current regulations in the Turkish legal system are compared one by one with ten global principles. The assessments made are as follows:

- The first global principle is the criminalization of tax crimes. It is important as it forms the basis of all other principles. This principle is related to "there is no crime and punishment without law" and "the principle of legality in crime and punishment." These are in the Turkish legal system, which is based on Article 38 of the 1982 Constitution and Article 2 of the Turkish Penal Code. In terms of implementation, it is also compatible with the ten global principles.
- The second global principle is to design an effective strategy for detecting tax crimes. OECD's 2024 report titled "Designing a National Strategy Against Tax Crimes" draws on the practices of members of the Task Force on Tax Crimes and Other Crimes and sets out the reasons for adopting a national strategy to combat tax crimes and supports countries' efforts to design such strategies. Türkiye is trying to meet the current approaches in the report. However, the 2024-2028 Strategy Plan of the Ministry of Treasury and Finance offers a limited perspective on this subject.
- The duties and powers of the relevant institutions in the Turkish legal system have been determined in line with the third global principle, that the administration has sufficient research and investigation authority, and the fifth global principle, that the organizational structure is equipped with defined responsibilities. For example, the General Directorate of Risk Analysis, the Financial Crimes Investigation Board and the Tax Audit Board established within the Ministry of Treasury and Finance are units with defined duties and powers.
- In accordance with the seventh global principle, which is to make tax crimes a predicate crime for money laundering, the laundering process is evaluated together as a predicate crime and crime proceeds.
- The eighth global principle is to have an effective framework for domestic inter-institutional cooperation. The Revenue Administration shares the data it obtains with national institutions through direct access or mandatory reporting. Likewise, it is shared with the Customs Administration, police/prosecutor, financial intelligence unit, and other financial regulatory institutions upon request, with permission, through direct access and mandatory reports. In contrast to the OECD's recommendation, Türkiye lacks a specialized law enforcement force for combating corruption.
- The ninth global principle is that there are mechanisms for international cooperation. Türkiye has taken important steps in international tax administrative cooperation in recent years. In the name of tax transparency and information exchange, legal regulations have been made to obtain country-based reports and financial account information and to subject this information to international exchange. On the other hand, administrative cooperation should be improved by increasing the number of countries included in the scope and adding new mechanisms, such as joint tax audits and joint risk assessments.
- The tenth global principle is the protection of suspects' rights. We can evaluate this article in the context of taxpayer rights. The Tax Procedure Law in Türkiye incorporates taxpayer rights, as do various constitutional regulations and agreements. The Revenue Administration has published the "Declaration of Taxpayer Rights," consisting of ten articles, to increase tax awareness by making taxpayers aware of their rights. However, it is less inclusive than the tenth global principle.