



T. C.
BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**MALİ SUÇLAR KAPSAMINDA TÜRKİYE'DE VE ALMANYA'DA
VERGİ KAÇAKÇILIĞININ DEĞERLENDİRİLMESİ**

(DOKTORA TEZİ)

ALİ YENİAY

BURSA - 2023



T.C.

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI
MALİ HUKUK BİLİM DALI

MALİ SUÇLAR KAPSAMINDA TÜRKİYE'DE VE ALMANYA'DA
VERGİ KAÇAKÇILIĞININ DEĞERLENDİRİLMESİ

DOKTORA TEZİ

ALİ YENİAY

DANIŞMAN

PROF. DR. MEHMET YÜCE

BURSA - 2023

TEZ ONAY SAYFASI

T. C.

ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Maliye Anabilim Dalı, Maliye Hukuk Bilim Dalı'nda 711312003 numaralı **Ali YENİAY**'ın hazırladığı “*Mali Suçlar Kapsamında Türkiye’de ve Almanya’da Vergi Kaçakçılığının Değerlendirilmesi*” konulu Doktora çalışması ile ilgili tez savunma sınavı,/...../2023 günü – saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasınınolduğuna oybirliği ile karar verilmiştir.

Prof. Dr. Mehmet YÜCE (Danışman)

Uludağ Üniversitesi

Maliye

Prof. Dr. Adnan GERÇEK

Uludağ Üniversitesi

Maliye

Prof. Dr. Zekeriya ARI

Uludağ Üniversitesi

Hukuk

Prof. Dr. Ali ÇELİKKAYA

Eskişehir Osmangazi Üniversitesi

Maliye

Prof. Dr. Ersan ÖZ

Pamukkale Üniversitesi

Maliye

.../.../ 2023



DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MALİYE ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tez Başlığı / Konusu: Mali Suçlar Kapsamında Vergi Kaçakçılığı: Avrupa Birliği'nde ve Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Uygulamalarının Almanya Özelinde İncelenmesi, Türkiye İçin Öneriler

1- Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam **316 sayfalık** kısmına ilişkin, 09/07/2023 tarihinde şahsım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı **% 15**

Uygulanan filtrelemeler:

1- Kaynakça hariç

2- Alıntılar hariç/dâhil

3- 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

Tarih ve İmza

14/07/2023

Adı Soyadı: **Ali YENİAY**

Öğrenci No: **711312003**

Anabilim Dalı: **Maliye**

Programı: **Mali Hukuk**

Statüsü: **Doktora**

Danışman

11/07/2023

Prof. Dr. Mehmet YÜCE

YEMİN METNİ

Doktora tezi olarak sunduğum “*Mali Suçlar Kapsamında Türkiye’de ve Almanya’da Vergi Kaçakçılığının Değerlendirilmesi*” başlıklı çalışmanın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntılarının kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

Tarih ve İmza

14/07/ 2023

Adı Soyadı: Ali YENİAY

Öğrenci No: 711312003

Anabilim Dalı: Maliye

Programı: Mali Hukuk

Statüsü: Yüksek Lisans Doktora

ÖZET

Yazar Adı ve Soyadı : Ali YENİAY
Üniversite : Uludağ Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Anabilim Dalı : Maliye
Bilim Dalı : Mali Hukuk
Tezin Niteliği : Doktora Tezi
Mezuniyet Tarihi : / / 2023
Tez Danışmanı : Prof. Dr. Mehmet YÜCE

MALİ SUÇLAR KAPSAMINDA TÜRKİYE'DE VE ALMANYA'DA VERGİ KAÇAKÇILIĞININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Devletlerin toplum refahını artırmak için gerekli gelir kaynaklarının başında vergiler yer alır. Vergi gelirlerini olumsuz etkileyen en önemli etken ise vergi kaçakçılığıdır. Vergi kaçakçılığını azaltmaya yönelik etkili politikaların uygulanması, denetim mekanizmasının güçlendirilmesi ve vergi uyumunun teşvik edilmesi gereklidir.

Türkiye, Alman vergi kanunlarına dayalı bir vergi prosedürü kullanmaktadır. Bu inceleme, iki ülkenin vergi kaçakçılığıyla mücadele yöntem ve mevzuatlarını karşılaştırmalı olarak değerlendirmektedir. Bu şekilde, vergi kaçakçılığıyla mücadelede Almanya ve Türkiye arasındaki benzerlikler ve farklılıklar ortaya konulmuştur.

Zira Türk vergi sistemi, Alman vergi sisteminin temeli esas alınarak yapılandırılmıştır. O nedenle her iki ülkenin de vergi sistemleri, hukuk devleti, eşitlik ve yasal güvenlik ilkelerine dayanmaktadır. Dolayısıyla, Almanya'daki vergi kaçakçılığına karşı yapılmakta olan uygulamaların Türk vergi sistemine uyarlanması zorluklara neden olmayacaktır. Bilhassa Almanya'da vergi kaçakçılığına karşı uygulanan infaz sisteminin Türk vergi sistemine uyarlanması, cezaların caydırıcı özelliğini artıracaktır. Ayrıca Almanya'da kaçakçılık konusunda uygulanan aşamalı cezalandırma sistemini Türkiye için de önermekteyiz.

Anahtar Sözcükler: Vergi Kaçakçılığı, Karşılaştırmalı Hukuk, Vergi Usul Kanunu, Türk Ceza Kanunu, Alman Hukuk Sistemi

ABSTRACT

Name and Surname : Ali YENİAY
University : Uludağ University
Institution : Social Science Institution
Field : Finance
Branch : Financial Law
Degree Awarded : PhD
Degree Date : / / 2023
Supervisor : Prof. Dr. Mehmet YÜCE

EVALUATION OF TAX EVIDENCE IN TURKEY AND GERMANY WITHIN THE SCOPE OF FINANCIAL CRIMES

The taxes are the primary source of income for states to increase the welfare of society. The most important factor that negatively affects tax revenues is tax evasion. It is necessary to implement effective policies to reduce tax evasion, strengthen control mechanism and promote the tax compliance.

Turkey uses a tax procedure based on German tax laws. This review comparatively evaluates the methods and the legislation of the two countries to combat tax evasion. In this way, the similarities and differences between Germany and Turkey in the fight against tax evasion have been revealed. Because the Turkish tax system is structured on the basis of the German tax system. Therefore, the tax systems of both countries are based on the rule of law, equality and legal security. Also, adapting the practices against tax evasion in Germany to the Turkish tax system will not cause difficulties. Adapting the enforcement system against tax evasion, especially in Germany, to the Turkish tax system will increase the deterrent effect of penalties. We also suggest the gradual punishment system applied in Germany for smuggling Türkiye.

Keywords: Tax Evasion, Comparative Law, Tax Procedural Law, Turkish Criminal Code, German Legal System

ÖNSÖZ

Tez çalışmam boyunca beni her durumda destekleyen, cesaretlendiren ve bilgilerini benden esirgemeyen değerli danışman hocam Sayın Prof. Dr. Mehmet YÜCE'ye sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Çalışmam süresince sürekli yanımda olan ve beni destekleyen Selime DOĞAN'a ve hayat boyu bana güvenen, inanan aileme çok teşekkür ederim.

Ali YENİAY

Bursa - 2023

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI.....	iii
DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU.....	iv
YEMİN METNİ	v
ÖZET.....	vi
ABSTRACT	vii
ÖNSÖZ.....	viii
İÇİNDEKİLER	ix
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

MALİ SUÇLAR

1. SUÇ VE MALİ SUÇ KAVRAMLARI	4
1.1. Suç Kavramı.....	4
1.2. Mali Suç	6
2. TÜRK VERGİ KANUNLARI, TÜRK CEZA KANUNU VE DİĞER KANUNLAR AÇISINDAN MALİ SUÇLAR.....	10
2.1. Türk Vergi Kanunlarında Mali Suçlar ve Vergi Kaçakçılığı.....	10
2.1.1. Vergi Kaçakçılığı	12
2.1.2. Vergi Mahremiyetini İhlal.....	20
2.1.3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma.....	24
2.1.4. Şahsiyet ve Şerefe Tecavüz.....	26
2.1.5. Ekim Sayım Beyanında Bulunmama	27
2.2. Türk Ceza Kanunu'nda Mali Suçlar	29
2.2.1. Göçmen Kaçakçılığı, İnsan Ticareti, Organ ve Doku Ticareti Suçları	30
2.2.2. Dolandırıcılık	31
2.2.3. Hileli İflas.....	34
2.2.4. İhaleye Fesat Karıştırma	35
2.2.5. Tefecilik	40
2.2.6. Mal ve Fiyatları Etkilemeye Yönelik Suçlar.....	41
2.2.7. Banka ve Kredi Kartlarının Kötüye Kullanılması Suçu.....	43

2.2.8. Rüşvet.....	46
2.2.9. Suçtan Kaynaklanan Malvarlığı Değerlerini (Kara Para) Aklama	51
2.2.10. Parada Sahtecilik (Kalpazanlık).....	53
2.3. Diğer Kanunlardaki Bazı Mali Suçlar.....	54
2.3.1. 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'ndaki Suçlar	55
2.3.2. 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'ndaki Suçlar	56
2.3.3. 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu'ndaki Suçlar	61
2.3.4. 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'ndaki Suçlar	64

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VE AVRUPA BİRLİĞİ'NDE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU VE UYGULAMALARI

1. VERGİ KAÇAKÇILIĞI OLGUSU	67
1.1. Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığı Kavramları.....	68
1.2. Vergi Kaçakçılığı	69
2. TÜRKİYE'DE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇ VE CEZASININ İNCELENMESİ	71
2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Tanımı.....	72
2.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Tarihsel Gelişimi	74
2.2.1. 5432, 5815 ve 6094 Sayılı Kanunlarla Getirilen Düzenlemeler	74
2.2.2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Getirilen Düzenlemeler	75
2.2.3. 7394 Sayılı Kanun ile Yeniden Düzenlenen Kaçakçılık Suçları ve Cezaları	80
2.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsurları	81
2.3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Maddi Unsurları.....	81
2.3.1.1. Hareket	81
2.3.1.2. Netice (Sonuç).....	100
2.3.1.3. Nedensellik Bağı	101
2.3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Manevi Unsuru	102
2.3.2.1. Kusur Yeteneği ve Kusur Yeteneğini Azaltan veya Ortadan Kaldıran Durumlar:	104
2.3.2.2. Zaruret Hali	106
2.3.2.3. Cebir ve Şiddet.....	106

2.3.2.4. Korkutma ve Tehdit	107
2.3.2.5. Mücbir Sebep	107
2.3.2.6. Hata	112
2.3.2.7. İsnat Yeteneği.....	113
3. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ.....	113
3.1. Teşebbüs.....	113
3.1.1 Teşebbüse Uygun Olan Hareketler	114
3.1.2. Teşebbüse Uygun Olamayan Hareketler.....	115
3.2. İştirak	115
3.3. Suçların İçtima	117
3.3.1. Fikri İçtima.....	117
3.3.2. Mütessesil (Zincirleme) Suç.....	118
4. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNA İLİŞKİN CEZALAR VE YARGILAMA USULÜ	119
4.1. Vergi Kaçakçılığında Soruşturma ve Kovuşturma	119
4.2. Vergi Kaçakçılığı Suçuna İlişkin Uygulamalar	121
4.2.1. Yaptırım	121
4.2.2. Tekerrür.....	122
4.2.3. Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması.....	122
4.2.4. Vergi Kaçakçılığında Davanın ve Yaptırımın Düşmesi.....	124
4.2.5. Af	125
4.2.6. Ölüm.....	126
4.2.7. Zamanaşımı	127
4.2.8. Şikâyetten Vazgeçme	127
4.2.9. Uzlaşma.....	128
4.2.10. Pişmanlık ve Islah	128
4.3. Vergi Kaçakçılığı Suçuna İlişkin Cezalar	130
5. TÜRKİYE'DE VERGİ KAÇAKÇILIĞININ ÖNLENMESİNE İLİŞKİN ÇALIŞMALAR.....	131
5.1. Suç Gelirlerinin Aklanması ve Terörün Finansmanı ile Mücadele.....	132
5.2. Risk Odaklı Vergiye Uyum ve Vergi Denetimi.....	132
5.3. Vergi Kaçakçılığı Elektronik Ortam Denetimi	135

5.4. Türkiye’de Vergi Kaçakçılığını Önlemeye Yönelik Tedbirler	141
5.4.1. Vergi Tabanını Koruyan Tedbirler.....	141
5.4.2. Vergi Şeffaflığını Artıran Tedbirler	143
5.5. Türkiye’de Vergi Suçlarıyla Mücadelede Etkili Yardımcı Girişimler	144
6. AB’DE VERGİ KAÇAKÇILIĞI İLE MÜCADELEDE KURUMSAL YAPI.....	146
6.1. KDV ve İdari İşbirliği (EUROFİSC)	150
6.2. Avrupa Dolandırıcılıkla Mücadele Ofisi (OLAF).....	152
6.3. Avrupa Ekonomik ve Mali İşler Konseyi (ECOFIN)	154
6.4. Avrupa Polis Teşkilatı (EUROPOL).....	155
6.5. Avrupa Savcılığı (EPPO)	155
6.6. Avrupa Birliği Adalet İşbirliği Birimi (EUROJUST).....	156
6.7. Federal Merkezi Vergi Dairesi Özel Birimi (BZSt).....	157
6.8. KDV Uzman Grubu ve KDV Forumu	159
6.9. Avrupa Halk Görüşü İzleme Anketi (EUROBAROMETER)	159
6.10. Avrupa Mali ve Ekonomik Suç Merkezi (EFECC)	160
6.11. Uluslararası Şeffaflık Derneği (TRANSPARENCY INTERNATIONAL). 161	
6.12. AB Mali İstihbarat Birimleri Platformu (FIU-EU)	162
6.13. AB Vergi Gözlemevi (EU TAX OBSERVATORY).....	163
6.14. Vergi Polisi	164
7. AB’DE VERGİ KAÇAKÇILIĞINI ÖNLEMeye YÖNELİK TEDBİRLER	165
7.1. Vergi Tabanını Koruyan Tedbirler.....	166
7.2. Vergi Şeffaflığını Artıran Tedbirler	176
8. AB’DE VERGİ SUÇLARIYLA MÜCADELE İÇİN DAHA ETKİLİ ARAÇ SETLERİ GELİŞTİRMEDE YARDIMCI GİRİŞİMLER.....	180
8.1. OECD/G20 BEPS Projesi	180
8.2. AB Horizon 2020/ Horizon Europe programı.....	186
8.3. PROTAX.....	187
8.4. TITANIUM Projesi	189
8.5. COFFERS (Mali Sahtecilikle Mücadele ve Düzenleyicileri Güçlendirme) ..	191
8.6. FISCALIS Programı	192

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAZI AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU UYGULAMALARI VE AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİ İLE TÜRKİYE UYGULAMALARININ ALMANYA ÖZELİNDE KARŞILAŞTIRILMASI

1. GENEL ANLAMDA AVRUPA BİRLİĞİNDE VERGİ SİSTEMİ	194
2. BAZI AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE VERGİ KAÇAKÇILIĞI UYGULAMALARI	196
2.1. Avusturya	198
2.2. Belçika	202
2.3. Finlandiya	206
2.4. Fransa	210
2.5. Hollanda	215
2.6. İspanya	219
2.7. İtalya	221
2.8. İngiltere	224
3. ALMANYA	226
3.1. Almanya'da Vergi İncelemesi ve Yetkili Merciler	231
3.1.1. En Üst Merciler (Maliye Bakanlıkları)	233
3.1.2. Orta Kademe Mali Merciler (Yüksek Maliye Müdürlükleri):	234
3.1.3. Yerel Mali Merciler (Vergi Daireleri)	234
3.2. Vergi Cezaları Yaptırım Süreci	235
3.3. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamaları	236
3.4. Vergi Uyuşmazlıklarında Yargı Yolu	237
3.5. Vergi Suçlarında Zamanaşımı Süresi	238
3.6. Alman Hukukunda Vergi Kaçakçılığı ve Ceza Hükümleri	238
3.7. Vergi Kaçakçılığı Cezalarında Diğer Durumlar	239
3.8. Vergi Kaçakçılığı Temel Halleri	240
3.9. Vergi Kaçakçılığı Nitelikli Halleri	240
3.10. Gümrük Kaçakçılığı	241
3.11. Vergi Kabahatleri	242
3.12. Kendi Kendini İhbar Müessesesi	243
4. TÜRKİYE'DE VERGİ KAÇAKÇILIĞI UYGULAMALARININ ALMANYA ÖZELİNDE KARŞILAŞTIRILMASI	244

4.2. Türkiye’de Vergi Hukukun Gelişimi	248
4.3. Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırma.....	250
4.3.1. Türk Vergi Mevzuatında Vergi Kaçakçılığı	250
4.3.2. Alman Vergi Mevzuatında Vergi Kaçakçılığı	252
4.4. Kaçakçılık Suçları Yönünden Karşılaştırma.....	255
4.5. Vergi Kabahatleri Yönünden Karşılaştırma.....	257
4.6. Gümrük Suçları Yönünden Karşılaştırma.....	258
4.7. Pişmanlık Yönünden Karşılaştırma	259
4.8. Yargı Yönünden Karşılaştırma	261
4.9. Cezaların İnfazı Yönünden	262
5. GENEL DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER.....	263
5.1. Mali Suç Yönünden	263
5.2. Vergi Kaçakçılığının Yasal Çerçevesi Yönünden.....	264
5.3. Vergi Denetimleri Yönünden.....	266
5.4. Elektronik Fatura ve Kayıt Düzenlemeleri Yönünden.....	266
5.5. Vergi Kaçakçılığı Konusunda Uluslararası İşbirliği Yönünden	267
5.6. Vergi Uyumu ve Gayreti Yönünden	268
5.7. Vergi Düzenlemeleri Karmaşıklığı Yönünden.....	270
5.8. Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesi Yönünden	272
5.9. Vergi Mevzuatı Yönünden.....	273
5.10. Vergi Denetimi Yönünden	275
5.11. Vergi Affı Uygulamaları Yönünden	278
5.12. Vergi Cezaları Yaptırım Gücü Yönünden.....	280
5.13. İşbirliği ve İhbar Sistemi ve Öneriler.....	281
SONUÇ.....	284
KAYNAKLAR	289
ÖZGEÇMİŞ.....	314

KISALTMALAR LİSTESİ

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu
AB	: Avrupa Birliği
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
a.g.e	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
AO	: Alman Vergi Usul Kanunu
BZSt	: Federal Merkezi Vergi Dairesi Özel Birimi
COFFERS	: Mali Sahtecilikle Mücadele Düzenleyiciler Güçlendirme
CGTİHK	: Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanunu
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
CPI	: İtalyan Ceza Kanunu
DNIFF	: Mali ve Vergi Ulusal Araştırma Birimi
ECOFIN	: Avrupa Ekonomik ve Mali İşler Konseyi
EFECC	: Avrupa Mali ve Ekonomik Suç Merkezi
EPPO	: Avrupa Savcılığı
EUROPOL	: Avrupa İstihbarat ve İşbirliği Merkezi
FATF	: Kara Para Aklama ile Mücadele Mali Eylem Görev Gücü
FIU-EU	: AB Mali İstihbarat Birimleri Platformu
GİB	: Gelirler İdaresi Başkanlığı
GSYH	: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla
HAGB	: Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması
KDV	: Katma Değer Vergisi
MASAK	: Mali Suçları Araştırma Kurulu
MTIC	: Eksik Tüccar Topluluk İçi
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
OLAF	: Avrupa Dolandırıcılıkla Mücadele Ofisi
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler
StGB	: Alman Ceza Kanunu
StPO	: Alman Ceza Muhakemesi Kanunu
TAXUD	: Avrupa Vergi İdaresi Ağı
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
VEDOP	: Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi
VDBDS	: Vergi Bilgi ve Danışma Değişim Sistemi
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavirler

GİRİŞ

Vergi, kamu hizmetlerini finanse etmek ya da içinde bulunulan sosyoekonomik duruma uygun önlemler almak amacıyla devletin kişilerden tahsil ettiği zorunlu ve karşılıksız bir ödemedir. Verginin geleneksel amacı devletin yerine getirmek zorunda olduğu temel kamu hizmetlerini finanse etmek için gerekli olan kaynakları sağlamaktır. Nitekim Anayasa'nın 73. maddesinde "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" hükmüne yer verilerek, vergilemenin temel amacının kamu giderlerinin finansmanı olduğuna ilişkin hukuki zemin oluşturmuştur. Dolayısıyla ilke olarak eğitim, sağlık hizmetleri, güvenlik, altyapı, sosyal hizmetler gibi kamu hizmetlerinin yürütülmesi, vergi gelirleriyle desteklenir. Vergi, bu hizmetleri ve bu hizmetlere erişilebilirliği sağlar ve toplumun genel refahını artırır. Vergi kaynakları, gerekli altyapı, ulaşım ağlarının oluşturduğu, enerji tesislerinin inşası gibi büyük çaplı yatırımları finanse etmeye yardımcı olur.

Vergi, toplumsal denge ve güvencenin sağlanmasında önemli bir rol oynar. Toplumun genel olarak vergi ödemesi, kamu hizmetlerine ve toplumun ortak ihtiyaçlarına olan katkısını gösterir. Vergi sisteminin adil ve etkin bir şekilde çalışması, vergi ahlakını ve vergi uyumunu artırır. Vergi erozyonuna neden olan vergi kaçakçılığı ise, bir taraftan vergide eşitlik ilkesini zedelerken diğer taraftan ise kamu finansmanının azalmasına yol açarak verginin geleneksel fonksiyonu olan kamu hizmeti finansmanını sekteye uğratır. Bu nedenle tüm modern devletlerde vergi kaçakçılığının önlenmesine yönelik politikalara öncelik verilir. Bu çerçevede, bir taraftan vergi kaçakçılığı ile ilgili cezai müeyyideler önem kazanırken diğer taraftan vergiye gönüllü uyumun sağlanması için teknik düzenlemelere önem verilir.

Türkiye'de vergi kaçakçılığına yönelik temel düzenleme VUK 359. maddede yapılmıştır. Bu düzenlemeye bakıldığında vergi kaçakçılığını tanımlamak yerine vergi kaçakçılığına neden olan fiiller sayılmış ve bu fiillere uygulanacak hapis cezaları dikkate alınarak bir tasnife gidilmiştir. Ancak hapis cezası uygulanması ve infazı TCK ve CGTİHK'ya atıfta bulunulmuştur. Aynı şekilde vergi kaçakçılığı fiilleriyle vergi ziyana neden olacak idari müeyyide ise, VUK 344. maddede düzenlemiştir. Dolayısıyla, vergi kaçakçılığı suçları ile ilgili düzenlemeler ve infaz hususu dağınık bir yapı arz etmekte ve

mükellef tarafından kolayca anlaşılammamaktadır. Bu durum aynı zamanda gönüllü vergi uyumunu da olumsuz etkilemektedir. Bütün bunlar göz önüne alınarak daha derli toplu düzenlemenin yer aldığı Alman vergi sisteminin bu konudaki düzenlemelerine Türk vergi sistemi için de önermek yerinde olacaktır.

Vergiler, devletin mali bağımsızlığını ve yönetimini sağlanmasına katkıda bulunur. Vergi gelirleri, devletin kendi projelerini ve politikalarını yürütürken, dış finansmana olan ihtiyacını azaltır. Vergi gelirleri, devletin temel görevleri arasında yer alan kamu güvenliğini sağlama, adalet sisteminin işleyişini destekleme, diplomasi ve ulusal savunma gibi devletin temel fonksiyonlarını yerine getirmesini sağlamaya yardımcı olur. Vergi, bu fonksiyonların finansmanında önemli bir kaynak sağlar ve devletin işlevselliğini sürdürmesine yardımcı olur.

Vergi kaçakçılığında, vergi mükelleflerinin yasaları ve düzenlemeleri ihlal ederek vergi yükümlülüklerini kısmen veya tamamen yerine getirmemeleri söz konusudur. Bu şekilde bireyler, yasadışı yöntemlerle vergi yüklerini azaltarak veya tamamen gizleyerek vergi kaybına neden olurlar. Vergi kaçakçılığında mükellefler, vergi yükümlülüklerini yerine getirmez ve vergi kanunlarına aykırı hareket ederler. Türkiye’de vergi kaçakçılığı suçları, TCK ve VUK kapsamında ele alınmaktadır. VUK, 1961 yılından bu yana yürürlükte olup, büyük ölçüde Alman Reich Mali Kanunu'ndan uyarlanmıştır. “Reichsabgabenordnung” olarak bilinen “İmparatorluk Vergi Usul Kanunu”, 1919 yılında Almanya’da vergi usul ve prosedürleriyle ilgili ilk yasal düzenlemelerden biri olarak kabul edilmiştir. Bu kanun, 1977 yılında yerini “Abgabenordnung” (AO) olarak bilinen yeni bir yasa ile almıştır. Vergi kaçakçılığı, Almanya’da AO'nun sekizinci bölümünde düzenlenmiştir. Bu bölümde, vergi suçları (Steuerstraftaten) ve kabahatler (Steuerordnungswidrigkeiten) olmak üzere vergiyle ilgili suçlar iki kategoriye ayrılmaktadır. Vergi suçları kategorisindeki en önemli suç vergi kaçakçılığıdır.

Bu çalışmada, vergi kaçakçılığı uygulamaları Türkiye ve Almanya’da karşılaştırmalı hukuk açısından ele alınmıştır. Birinci bölümde suç ve mali suç kavramları mali literatür ve Türk Hukuku açısından ele alınmış, VUK ve TCK’da yer alan düzenlemeler çerçevesinde kaçakçılık suçu incelenmiş ve vergi kaçaklığına ilişkin yargılama usulü üzerinde durulmuştur.

İkinci bölümde vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı kavramları ele alınmış, Avrupa Birliğinde vergi suçları ve bu suçlarla mücadeleye ilişkin yapı ve süreç incelenmiş ve Türkiye’de vergi kaçakçılığına ilişkin mevzuat analiz edilmiştir. Üçüncü bölümde ise Avrupa Birliğinde vergi kaçakçılığına ilişkin uygulamalara yer verilmiş ve Türkiye ve Almanya’da yer alan vergi kaçakçılığı uygulamaları karşılaştırılmıştır. Son olarak ise Almanya ve Türkiye özelinde karşılaştırmalı olarak vergi kaçakçılığının önlenmesine yönelik öneriler sunulmuştur.

VUK ile ilgili Türkiye’de birçok yüksek lisans ve doktora tezi mevcuttur. Ancak bizim bu çalışmamız mevcut tezlerden farklı olarak vergi kaçakçılığı ile mücadelede Türk ve Alman mevzuatı ve deneyimleri karşılaştırmalı olarak incelenerek Türkiye için öneriler sunmaktadır. Bu kapsamda mali suçlar ve özellikle vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili AB ülkelerinden genelde Almanya uygulaması incelenmiştir. Böylece vergi kaçakçılığıyla mücadelede karşılaştırmalı inceleme yapılması yönünde mevcut alana katkı sağlayacağı beklenmektedir. Bu tez, literatür çalışmasına dayanılarak yapılmıştır. Literatürde mali suçlar alanında yapılmış çok az sayıda çalışmanın yapıldığı tespit edilmiştir. Buna karşın AB ve Türkiye’de vergi kaçakçılığına ilişkin yeterli sayıda çalışmanın bulunduğu görülmüştür. Ancak vergi kaçakçılığı konusunda da mukayeseli incelemeye dayanan az sayıda çalışmaya rastlanmıştır. Bu nedenle bu çalışmanın gerek yabancı ve gerek yerli kaynaklara dayanarak karşılaştırmalı bir çalışma olması açısından önem arz ettiği kanısındayız.

BİRİNCİ BÖLÜM

MALİ SUÇLAR

1. SUÇ VE MALİ SUÇ KAVRAMLARI

Suç, konusunu teşkil eden fiillerin çoğunun insanlık tarihi kadar eski olduğu görülen ve toplumdan topluma farklı şekillerde ortaya çıkabilen bir olgudur¹. Görülen farklılıklara rağmen toplumları etkileyen ve zaman içerisinde değişiklikler gösterse de her zaman etki ve önemini koruyan bu olgu tarih boyunca bilim insanlarının önemli bir çalışma alanını oluşturmuştur.

1.1. Suç Kavramı

Suçun tanımına ilişkin Ceza Hukuku'nda ortak bir görüş bulunmamaktadır². Fakat genel olarak kabul gören suç tanımı, yasanın cezayı öngördüğü eylemlerdir. Daha kapsamlı şekilde ifade etmek gerekirse suç, yasada belirtilen suç tariflerine uyumlu, hukuksal aykırılık taşıyan kusurlu eylemlerdir. Tanımdan yola çıkılarak bir eylemin suç sayılabilmesi için yapılan eylemin kusur içermesi, yapılan eylemin hukuksal aykırılık barındırması ve yapılan eylemin yasada suç olarak belirtilen tarife uygun olmasının gerekli olduğunu söylemek mümkündür³. Bu çerçevede yapılan eyleme yasa tarafından yaptırım sonucu bağlandığı durumlarda eylem suç niteliği taşımaktadır⁴. Türk Ceza Hukuku'nda kusur sorumluluğunun temel alındığı görülmektedir. Kusur kavramı ise, eylemin taksir ya da kastla yapılmış olmasını ifade etmektedir. Fakat bu noktada belirtilmesi gereken taksirin söz konusu olduğu her suçun cezalandırılmadığıdır. Bunun

¹ Ersan Şen, *Suç ve Ceza: Toplumsal Yapı ve Bireysel Davranışların Analizi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015, s. 1.

² Mehmet Emin Artuk, Ahmet Göcen, Mehmet Emin Alşahin, Kerim Çakır, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Legal Yayıncılık, 2018, s. 15.

³ Türkiye Barolar Birliği, *Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Dersleri*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2015, s. 22.

⁴ Yusuf Karakoç, *Vergi Ceza Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016, s. 101.

sebebi ise, yasa tarafından açık biçimde belirtilen durumlar haricinde yasaya aykırı bir eylemin sadece kast ile işlendiği durumlarda cezaya tabi olmasıdır.

Gözler, suçu yasa tarafından suç olarak tanımlanan insan davranışı olarak açıklamaktadır. İnsanlar tarafından yapılan bir davranış toplumsal hayat içinde ne kadar yanlış nitelendirilirse nitelendirilsin, ceza kanununun suç şeklinde tanımlamadığı hiçbir davranış suç oluşturmaz ve davranışı yapan kişi yaptırıma maruz bırakılamaz. Bu ise, “kanunsuz suç olmaz” ilkesini ifade etmektedir⁵. Kanunilik ilkesi olarak da adlandırılan bu ilke yapılan herhangi bir davranışın suç olarak nitelendirilebilmesinin en temel unsurunun kanuni olması gerekliliğini ifade etmektedir⁶. Nitekim Anayasa kanuniliği suç ve cezaların sadece yasayla oluşturulabilmesi olarak tanımlamaktadır. Ayrıca, kanunilik ilkesi temel hak ve hürriyetlerin ne biçimde ve nasıl sınırlandırıldığını bilme hakkı bulunan kişilerin yaptırımla sonuçlanacak suçları ve eylemleri bilmelerine olanak sağlamaktadır.

Yapılan bir eylemin suç olarak nitelendirilmesi için yasa tarafından tanımlanan suçun şekil şartını sağlamanın yanında içerik bakımından da eylemin kusurlu ve hukuka aykırılık içermesi gerekmektedir⁷. Anayasa Mahkemesi’nin kararları incelendiğinde sonucu ceza yaptırımına bağlanmış eylemin açık biçimde düzenlenmiş olması şartının yanında, bu eylemlerin içerik açısından da belirli bir amaç doğrultusunda yapılmış olma şartının da dikkate alındığı görülmektedir⁸.

Suçların hükme bağlanmasındaki amaç hukuki düzenin devamının sağlanmasıdır. Bu çerçevede yasanın hukuka uygun olmayan davranışlar için öngördüğü yaptırımların ağırlığına göre ayırım yapmak mümkündür. Bu ayırım dikkate alındığında suç, ağır yaptırım gerektiren bir eylemle hukuki düzenin bozulması olarak ifade edilebilir. Hukuka

⁵ Kemal Gözler, *Hukukun Temel Kavramları*, Bursa: Ekin Basın Yayın, 2016, s.206.

⁶ Özlem Doğan, *Ceza Hukuku Dersleri*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2019, s. 89.

⁷ Ayşe Betül Çelik, *Türk Ceza Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 35.

⁸ (Anayasa Mahkemesi, E: 2007/29, K: 2007/44, T: 21.02.2007; Tercan Tiryaki, Türker Gürsoy, “Ekonomik Suç Kavramı ve Sigortacılık Suçlarının Bu Anlamda Değerlendirilmesi”, *Sayıştay Dergisi*, C. XV, S.55, (Ekim 2004), s. 52.)

uygun olmayan davranışlar ortaya koyan kişiler devlet tarafından hapis ya da adli para cezası ile cezalandırılıyorsa yapılan bu davranış suç vasfındadır⁹.

Tüm bu tanımlamalara göre suç kavramına ilişkin şunları söyleyebiliriz. Suç, yasanın cezayı öngördüğü eylemlerden oluşan ve hukuksal aykırılık taşıyan kusurlu davranışlardır ve TCK'da kusur sorumluluğu temel alınır, kusur eylemin taksir veya kastla yapıldığını ifade eder. Suçun cezalandırılabilmesi için eylemin yasa tarafından suç olarak tanımlanan tariflere uygun olması ve kusurlu olması gerekmektedir. "Kanunsuz suç olmaz" ilkesi, suçun yasa ile tanımlanması gerektiğini vurgular ve temel hakların sınırlandırılmasında bilinçlendirme sağlar. Suç, yasa tarafından belirlenmiş şekil ve içerik şartlarına uygun davranışların ceza yaptırımına bağlanmasıdır. Suçların hükme bağlanmasının temel amacı, hukuki düzenin devamlılığını sağlamak ve ağır yaptırım gerektiren davranışları önlemektir. Devlet tarafından hapis veya adli para cezası ile cezalandırılan hukuka aykırı davranışlar, suç niteliğindedir.

1.2. Mali Suç

Mali suçun tanımında tıpkı suç kavramında olduğu gibi genel kabul gören bir tanımlama bulunmamaktadır. Bunun sebebi mali suç kavramının teknik ve bilim alanındaki gelişmelere bağlı olarak devamlı gelişim içinde olmasıdır. Fakat hukuksal bir analizin yapılabilmesi için mali suçların tanımının yapılması ve hangi suçların mali suç kapsamında olduğunun belirlenmesi gerekmektedir.

Geleneksel açıdan mali suç iki sınıfta değerlendirilmektedir. Anglo Sakson ve Alman hukuku mali suçları toplumsal birliği sağlayan önemli bir faktör olarak ticarete önem taşıyan güven ilişkisinin korunmasını temel alarak açıklamaktadır¹⁰.

İkinci sınıflama ise Fransız doktrininin mali suçlara yaklaşımıdır. Fransız doktrinine göre, mali suçlar ticaret hayatında gerekli olan güven ilişkisine zarar veren ve zarar vermeyi hedefleyen her türlü suçu kapsayan bir sınıflamadır. Fransız doktrini, mali

⁹ (Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku*, Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2017, s.8; Kemal Gözler, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2017, s. 45.)

¹⁰ Şehnaz Cin Şensoy, "Ekonomik Suç kavramı ve Ekonomik Suçların Kriminolojik Özellikleri", *Çetin Özek Armağanı, İstanbul: Galatasaray Üniversitesi Yayınları:32*, 2004, s.830.

suçları, ekonomik faaliyetlerde güvenin sürdürülmesini tehlikeye atan suçlar olarak tanımlamaktadır. Bu yaklaşım, mali suçların ticari ortamlarda güvenin bozulmasına yönelik potansiyelini vurgular. Buna göre, mali suçlar, ticaret dünyasında güvenin zedelenmesine neden olan ve zarar verme amacı güden her türlü suç olarak değerlendirilir.

Fransız hukukunda mali suç geniş bir bakış açısıyla ele alınmıştır. Bu perspektifin sonucunda mali suç, bireylerin veya toplumun iktisadi ve ticari yararlarını ihlal eden suç türlerini toptan kavramsallaştıran kriminolojik bir anlam barındırmaktadır¹¹.

Bu temel sınıflama dışında, geleneksel görüşün ele aldığı diğer bir ayrım da 1940'lı yıllardan sonra tartışmalara yol açan ve beyaz yaka suçları olarak adlandırılan yaklaşımdır. Bu yaklaşım genellikle iş dünyası ve kurumsal ortamlarda gerçekleşen suçları, mali suçlarla aynı kategoride değerlendirir. Beyaz yaka suçları, genellikle finansal dolandırıcılık, yolsuzluk, karapara aklama gibi ekonomik faaliyetlerle ilişkili suçları ifade eder. Bu yaklaşım, beyaz yaka suçlarını mali suçlarla bir tutarak, her ikisinin de finansal dünyada güveni sarsan ve ciddi ekonomik zararlara yol açabilen suçlar olduğunu vurgular. Beyaz yaka suçlarının tanımı yapılırken fail üzerinden hareket edilmekte ve suçu işleyen kişinin kurumdaki konumu temel alınarak statü sahibi olan failin güven duygusuna zarar vererek işlediği mali suçtan yola çıkılmaktadır.

Türk Ceza Hukuku açısından değerlendirildiğinde yine mali suça ilişkin farklı tanımların bulunduğu görülmektedir. Mahmutoğlu'na göre, ekonomik sistemin korunmasına ilişkin yaptırıma bağlanan her suç mali suç sayılmaktadır¹². Fransız doktrininden yola çıkarak mali suçu, ticaret işletmeleriyle bağlantılı şekilde değerlendirmekte ve ticaretteki güvene zarar verecek her türlü suçun mali suç olduğunu ifade etmektedir. Dönmezer'e göre ise mali suç, ülkede geçerli olan ekonomik sistem içindeki kuralların işlemesine engel olan, yani toplumun korunmasına yönelik olan ekonomik menfaatlere zarar veren ya da bunları riske atan ve bu nedenle yasaklanmış

¹¹ Tercan Tiryaki, Türker Gürsoy, a.g.e. s.54.

¹² Fatih Selami Mahmutoğlu, *Ekonomik Suçlar Bağlamında Kredi Hukukundan Kaynaklanan Suç ve İdari Suçlar*, Ankara: Seçkin Yayınları, 2003, s.37; Sahir Erman, *Özel Kanunlar Açısından Ticari Ceza Hukuku C. I*, s.4.

olan fiillerdir¹³. Mali suç genel olarak şiddet içermeyen, suçu işleyenin kendisine karşı hissedilen güveni, hile ya da başka bir yolla kötüye kullanması, meslek ve bilgi yoluyla suç işlemesidir¹⁴.

Yapılan tanımlamalardan anlaşılacağı gibi mali suç kavramının açıklanmasında farklı faktörler göz önüne alınarak değerlendirilmiştir. Fakat dolandırıcılık, kaçakçılık, parada sahtecilik gibi davranışlar mali suç kapsamında değerlendirilse de hangi suçların mali suç sayıldığına ilişkin bir görüş birliği bulunmamaktadır¹⁵. Bu noktada ekonomi hukuku içinde yer alan ekonomik sistemin düzgün işleyişinin sürdürülmesi ve ticaretteki güven ilişkisi açısından önem taşıyan sigorta, banka, patent, gümrük, kaçakçılık, para gibi düzenlemelerin bulunduğu mevzuatların suç olarak nitelendirdiği haksızlıkların mali suç olarak değerlendirilmesi görüşü önem kazanmaktadır¹⁶. Kısaca ifade etmek gerekirse, mali suç kavramı tek ve belirli bir suç türünü barındırmayan bir üst kavram niteliğindedir¹⁷.

Gerek tanımında gerekse hangi suçların mali suç sayıldığı konusunda ortak bir görüş olmaması mali suçların anlaşılmasını zorlaştırır da mali suçları diğer suç türlerinden ayıran bazı özellikler bulunmaktadır.

- Mali suçların tehlike suçları olarak değerlendirilmesiyle eski TCK düzenlemesinde söz konusu olan objektif cezalandırılabilirlik koşulunda olduğu gibi, kusur ve nedensellik bağının ispat edilmesine gerek duyulmadan cezalandırma söz konusu olabilmektedir¹⁸.
- Mali suçlar, diğer suç türlerinden ayırıcı bir özellik, genellikle meslek sahibi veya statüsü olan kişilerin suç işlemesidir. Ancak mali suçlar, adli suçlardan

¹³ Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, *Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku, C. II, 12*, İstanbul: Beta Yayıncılık, 1999, s.20.

¹⁴ Ömer Gören, *Mali Suçlar Hukuku*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012, s.3.

¹⁵ Timur Demirbaş, *Kriminoloji*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014, s. 279.

¹⁶ Mahmutoğlu, a.g.e., s.38.

¹⁷ Gören, a.g.e., s.3.

¹⁸ Veli Özer Özbek, “Ticari Ceza Hukukuna Hâkim Olan Ceza Hukuku İlkeleri ve Markalar Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Yapılan Değişikliklerin Söz Konusu İlkeler Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *Ceza Hukuku Dergisi*, C. IV, S.9, (2009), s.26.

farklı olarak toplum içindeki güven duygusunu olumsuz etkileyerek, diğer suç türlerine göre daha büyük zararlara yol açar.

- Bu tür suçlar sadece ceza hukuku tarafından değil, aynı zamanda idare ve özel hukuk tarafından sağlanan korumaya da ihtiyaç duyabilirler. Çünkü mali suçlar, ekonomik düzenin işleyişini etkileyerek ciddi zararlar doğurabilir. Bu nedenle, çeşitli hukuki mekanizmaların bir arada çalışması, mali suçların önlenmesi ve cezalandırılması için önemli bir gerekliliktir.
- Modernite beraberinde suç türlerinin farklılaşmasına sebep olmuş ve doğal olarak bu durum cezalandırma usullerinde de değişim yaratmıştır. Öte yandan mali suçların soruşturma ve kovuşturulması ekonomi sistemi içindeki düzen ve denetlemeden sorumlu kuruluşların da içinde bulunduğu bir ceza sistemiyle yapılmaktadır. Bu sebeple mali suçları diğer suç türlerinden ayıran bir diğer özellik soruşturma ve kovuşturmada usul ve yaptırımların farklılık gösterebileceğidir¹⁹.
- Mali suçların işleme biçimleri bilim ve teknolojiye bağlı olarak değişimlerle uyumlu biçimde değişkenlik gösterebilmektedir²⁰.

Tüm bu görüşler ışığında mali suç kavramına ilişkin özetle şunları söyleyebiliriz. Geleneksel açıdan mali suç, iki ana sınıflama altında ele alınır: Anglo Sakson ve Alman hukuku, ticarete güven ilişkisinin korunmasını vurgularken, Fransız doktrini, ekonomik faaliyetlerde güvenin sürdürülmesini tehlikeye atan suçları kapsar. Beyaz yaka suçları olarak bilinen yaklaşım, mali suçları iş dünyası ve kurumsal ortamda gerçekleşen suçlarla aynı kategoride değerlendirir ve genellikle finansal dolandırıcılık, yolsuzluk, karapara aklama gibi ekonomik faaliyetlerle ilişkilendirilir. TCK perspektifinde de mali suç için farklı tanımlamalar mevcuttur: ekonomik sistem korumasına yönelik yaptırıma bağlı her suç, ticaretteki güveni zedeleyen suçlar veya ekonomik menfaatlere zarar veren fiiller gibi yaklaşımlar bulunmaktadır. Mali suç kavramı, dolandırıcılık, kaçakçılık, sahtecilik gibi

¹⁹ Turgut Tan, “Bağımsız İdari Otoriteler veya Düzenleyici Kurullar”, *Amme İdaresi Dergisi*, C.XXXV, s.2, (2002), s.13.

²⁰ Erman, a.g.e., ss.4-5.s

davranışları içermekle birlikte, net bir tanımlamada görüş birliği yoktur ve üst kavram niteliği taşımaktadır.

2. TÜRK VERGİ KANUNLARI, TÜRK CEZA KANUNU VE DİĞER KANUNLAR AÇISINDAN MALİ SUÇLAR

Burada, TCK'da, Türk Vergi Kanunlarında, Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda, Bankacılık Kanunu'nda ve Sermaye Piyasası Kanunu'nda düzenlenmiş olan mali suçlar ele alınacaktır.

2.1. Türk Vergi Kanunlarında Mali Suçlar ve Vergi Kaçakçılığı

Yaygın olarak tanımlandığı haliyle suç, isnat kabiliyetinde bulunan kimsenin, kanun ve yasalar ile sınırları belirlenmiş olan eylemlerin dışına çıkması neticesinde, kanun ve yasalarda var olan cezai yaptırımlar ile karşılaşmasını gerektiren eylemler olarak ifade edilebilmektedir²¹. Vergiye dayalı suçlar ve suç unsurları, birçok farklı kanun ve yasalara yayılmış olsa da, en kapsamlı düzenlemeler VUK kapsamında yapılmıştır. Mali suçlar ve suç unsurlarını sınıflandırmak önem arz etmektedir.

Mali suç ve suç unsurları, birden çok benzer suç parametresinin bir arada bulunduğu bir suç sınıflandırmasıdır. Bu kapsamda, mali suçlar sınırlı biçimdeki ihlallerin tümünü kapsar. Finansal ve iktisadi düzenle ilgilidir ve şiddet içermeyen, gerçek veya tüzel kişilerin bir başka gerçek veya tüzel kişiye ekonomik zarar vererek kazanç elde etmelerini sağlayan suçlar olarak nitelendirilir.

TCK'da "suç" terimi tanımlanmamış olup, sadece hangi eylemlerin suç olduğu belirtilmiştir. Farklı tanımlamalar olsa da suç, genel anlamda ceza yaptırımı öngörülen haksız bir davranış olarak nitelendirilebilir²². VUK'ta vergi suçunun tanımına doğrudan yer verilmemiştir. Ancak, 331. madde vergi kanunlarına uymayan kişilerin, vergi cezaları ve diğer cezalarla cezalandırılacağını şeklinde dolaylı bir tanımlama yapmaktadır. Genel anlamda, vergi suçları ekonomik suçlar kapsamında yer almakta olup, vergi gelirlerini azaltıcı faaliyetler olarak ifade edilebilir. Vergi mükellefleri veya sorumlularının VUK ve

²¹ Sahir Erman, *Özel Kanunlar Açısından Ticari Ceza Hukuku C. I*, ss. 177-178

²² Hakan Hakeri, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, 26. Bs., Ankara: Adalet Yayınevi, 2022, s. 105.

diğer vergi kanunlarındaki yükümlülüklerine aykırı davranmaları da vergi suçu olarak kabul edilebilir²³. Vergi suçu, yasalarda ve kanunlarda yer aldığı haliyle vergi ile alakalı düzenlemelere uygun davranmayarak hukuksuz eylemlerde bulunmak olarak ifade edilebilir.

Maddi ve finansal cezaların, sahtekarlık, hile ve dolandırıcılık yapanları caydırmada yeterli olmaması nedeniyle, vergi suçları ve suç unsurları yalnızca maddi yaptırımlarla sınırlı kalmayıp, kamu düzeni ve huzuru için tehdit oluşturan suçlar olarak ele alınmıştır. Vergi suçları, iktisadi kayıplara neden olmalarına rağmen, aynı zamanda devlet otoritesi ve toplum düzeni için bir tehdit oluşturur ve özgürlüklerin kısıtlanmasını gerektiren cezalara da tabi tutulurlar. Vergi suçları, korunan kanuni değerler açısından, diğer suçlardan farklı bir öneme sahiptir. Tüm suçların ceza kanununda düzenlenmesi mümkün olmadığından, vergi suçları da çeşitli kanunlarla yaptırımlara tabi tutulmuştur²⁴. Vergi suçları, ceza normları barındırdığı için hem "yan ceza kanunu" hem de "özel ceza kanunu" özelliği taşıyan VUK'ta düzenlenmektedir. VUK, bu suçların bir kısmını "Suçlar ve Cezalar" başlığı altında 3. bölümünde ele almaktadır. Diğer suçlar ise başka kanunlarda yer almaktadır²⁵.

Vergi suç ve unsurlarının ve ceza modellerinin TCK'na paralel olarak değerlendirilmesi ve ayrı normlar ile ele alınması vergiye yönelik suçların suç olmasına aykırılık ve engel teşkil etmemektedir. TCK, genel kanun olma özelliğini 5. maddede ortaya koymuştur. Bu kapsamda yürürlükte olan tüm kanun ve yasalar bakımından bütünlüğün oluşturulması hedeflenmiştir. Burada esas olan ve göze çarpan durum, tamamlayıcı kanunda yer alan durumun genel kanunlar açısından yer aldığı halidir. Örneğin, belgede sahtecilik, VUK'un madde 359/b maddesinde yer almasının yanı sıra, TCK madde 207'de de hüküm altına alınmıştır²⁶. Belgede sahtecilik ve sahte evrak düzenlenmesi gibi eylemler vergiye ilişkin bir durum ortaya çıkardığında, bu eylemler

²³ Uğur Yiğit, *Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları*, 1.Bs, İstanbul: Beta Yayınevi, 2004, ss. 39-40.

²⁴ Hasan Hüseyin Bayraklı, *Vergi Ceza Hukuku*. (3. Bs.), Afyonkarahisar: Külçüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, 2006, ss. 90-91

²⁵ Adnan Ali Küçükbayrak, *Açıklamalı İçtihatlı Özel Ceza Yasaları*, Ankara: Adil Yayınevi, 2000, s.35.

²⁶ Funda Başaran Yavaşlar, *20 Soruda Türkiye'de Temel Vergi Hukuku*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2017, s. 285.

VUK ile cezalandırılırken, vergi ile ilgili bir durum oluşmadığında, TCK hükümleri uygulanabilmektedir. Bu nedenle, özel kanunlarla düzenlenmemiş suçlar genel kanun hükümleri doğrultusunda cezalandırılmaktadır²⁷.

Vergiye yönelik suçlar, madde numaraları itibariyle dağınık bir şekilde bulunmaktadır. Bu nedenle, VUK gibi bir otorite, bu dağınık eylemleri ve bunlarla ilgili cezaları bir bütün altında ele almaya çalışmıştır. VUK, suç olarak ele alınan fiillerin düzenlenmesini sağlamaktadır. Ancak, ilgili hüküm bulunmaması durumunda, TCK hükümleri doğrultusunda ceza mahkemeleri davaları ele almaktadır.

VUK'ta bulunan fakat TCK'ya ilişkin esaslar uygulanarak ceza mahkemelerince hüküm verilmesi öngörülen vergiye yönelik suçları şu başlıklarla açıklayabiliriz.

2.1.1. Vergi Kaçakçılığı

Eylemler açısından vergi kaçakçılığı suçu ile vergi kaybına konu suçların içerikleri hemen hemen aynı özellikleri taşımaktadır. Ana fark vergi kaybına neden olan eylemlerde iktisadi bir unsur aranırken vergi kaçakçılığı durumunda benzer bir sonuç oluşması beklenmemektedir. Vergi kaçakçılığında vergi kaybı durumu ortaya çıkması beklenmezken, hedef olarak kasten gerçekleştirilebileceği yasa ve kanunda yer alan eylemler ile kamu ve hukuk düzenini bozmaya yönelik gerçekleştirilmesi durumunda cezalandırılması gereken kanun ve yasalara aykırı eylemler olarak tanımlanabilmektedir²⁸.

Vergi kaçakçılığı, vergi sisteminin etkin işleyişini bozan ve hukuka aykırı olan eylemlerle gerçekleşen bir suçtur. Bu suç, vergi kaybı veya ziyayı şartı aranmaksızın, objektif bir şekilde kasten işlenebilir. Vergi kaçakçılığı, devletin vergi alanında koyduğu kamu düzenini ve vergi sisteminin işleyişini tahrip eden eylemlere verilen bir isimlendirmedir. Bu eylemler, vergi ödeme yükümlülüklerini kasıtlı olarak yerine getirmeme, gerçek olmayan belgeler kullanma, vergi matrahını düşük gösterme, vergi indirimlerinde hile yapma, vergi beyannamelerinde tahrifat yapma gibi çeşitli

²⁷ Ünal Ertuğrul, "Vergi Usul Kanununun 359'uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi* C.XXVII, S.2 (2021), ss. 1260-1297.

²⁸ Bayraklı, a.g.e., s. 285.

yöntemlerle gerçekleştirilebilir. Vergi kaçakçılığı, vergi hukukunda ciddi bir suç olarak kabul edilir ve hukuki sonuçları vardır. Vergi sistemi, devletin kamu hizmetlerini finanse etmesi için önemli bir kaynak sağlar ve bu nedenle vergi yükümlülüklerini yerine getirmek, toplumun genel çıkarlarına uygun bir davranış olarak kabul edilir. Vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek, vergi adaletini sağlamak ve vergi sisteminin güvenilirliğini korumak için devletlerin öncelikli hedeflerinden biridir. Bu nedenle vergi kaçakçılığı suçları, vergi idaresi ve hukuki merciler tarafından ciddiyetle takip edilir ve cezai yaptırımlarla karşılaşabilirler. Sonuç olarak, vergi kaçakçılığı vergi sisteminin düzenini bozan, hukuki olmayan eylemleri ifade eden bir kavramdır. Devletler, vergi kayıplarını önlemek ve toplumun genel çıkarlarını korumak için vergi kaçakçılığıyla mücadele eder ve bu tür suçları cezalandırır.

Vergi kaçırma suçu, etkileri açısından vergi ziyai suçu ile vergide usulsüzlük suçlarından ayrı ele alınmaktadır. Başka bir ifade ile vergide kaçakçılık vergi ziyai ile vergide usulsüzlük suçlarının ağırlaştırıcı nedeni olarak ön görülebilir²⁹.

Vergi kaçakçılığı, kayıt dışı ekonominin bir sonucu olarak ortaya çıkmaktadır. Bu durum birçok olumsuzluğa neden olabilir. Kayıt dışı ekonominin yaygınlaşması, vergi dairelerinin gelirlerini azaltır. Dolayısıyla bu durum kamu hizmetlerinin finansmanında eksikliklere ve gelişimin etkin bir şekilde engellenmesine neden olabilir. Aynı zamanda, kayıt dışı ekonomi yasal rekabeti bozar. Kayıt dışı faaliyet gösteren işletmeler, vergi ve diğer beklentilerden kaçınarak resmî sonuç faaliyet gösteren işletmelere göre daha düşük beklentilerle hizmet veya mal sunabilirler. Kayıt dışı ekonominin bir sonucu olarak adil dağılım engellenir. Vergi kaçakçılığı ve kayıt dışı işlemler, vergi yükümlülüklerini yerine getiren işletme ve kişiler üzerinde daha fazla yük oluşturur. Bu durum gelir eşitsizliğini elde etmeyi ve sosyal adaletsizliği tetikler. Kayıt dışı işlemleri, ekonomik verileri tam ve doğru bir şekilde kaydedilmesini engellediğinden, yatırımları azaltır ve iş ortamını belirsizleştirir. Bu da ekonomik büyümeyi olumsuz etkileyerek istihdam yaratma maliyetlerini azaltır.

²⁹ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku: Genel Hükümleri*, Bursa: Ekin Basım Yayın, 2015, s. 470.

Tüm bunların göz önünde bulundurduğumuzda kayıt dışı ekonominin bir sonucu olan vergi kaçakçılığı, rekabet adaletinin bozulmasına, gelir eşitsizliğinin artmasına, yasal düzenlemelerin maliyetine ve ekonomik büyümeye olumsuz etkiler. Dolayısıyla vergi kaçakçılığının önlenmesi için Türkiye’de ciddi çalışmalara yer verilmesi gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığının bu önemi dolayısıyla ülkelerde bu durumun tespiti halinde çeşitli cezai müeyyideler uygulamaktadırlar. Bu duruma rağmen bireylerin vergi kaçırıyor olmaları bunların nedenleri üzerinde durulmasını gerektirmiştir. Bu nedenlerin bilinmesi halinde vergi kaçırmaya karşı daha etkin mücadele edilebileceği gibi, eğer vergi sisteminin yapısından kaynaklanan sorunlar varsa bunlar da giderilmiş olacaktır³⁰.

Vergi kaçakçılığı, vergi kaybı oluşturan eylemlere benzer niteliktedir ancak vergi kaybına neden olması beklenmez; vergi sisteminin etkin işleyişini bozan ve hukuka aykırı eylemlerdir. Vergi kaçakçılığına yönelik tanımlanan suç unsurları ve bunlara ilişkin cezalar, VUK’un 359. ve 367. maddelerinde yer almaktadır. VUK’un vergi kaçakçılığıyla ilgili bu maddeleri, 08/04/2022 tarih ve 7394 sayılı kanun ile yapılan değişikliklerle birlikte son halini almıştır.

VUK 359/a bendi; defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlara, gerçek olmayan veya işlemlerle ilgisi olmayan kişiler adına hesap açanlara, veya defterlere kaydedilmesi gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalmasına neden olacak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya kayıt ortamlarına kaydedenlere, ayrıca defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenlere, gizleyen veya yanıltıcı belge düzenleyenlere ve bu belgeleri kullananlara ilişkin yaptırımları içermektedir. Bu kişiler, vergi matrahının doğru beyan edilmesini engelleyerek vergi kaçakçılığına yönelik suç işlemiş olurlar, maddede bu suçları işleyenler için 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür³¹.

Bu maddeyi örneklendirmek gerekirse; mükellefler, vergi matrahını düşürmek amacıyla gerçek olmayan gider kalemlerini kaydedebilir veya gelirlerini gizleyebilirler,

³⁰ Duran Bülbül, Nihat Özyay, Vergi Kaçakçılığı ve Boyutunun Türkiye ve AB Ekseninde Değerlendirilmesi, *Gümrük Ticaret Dergisi*, S. 7, (2016), ss. 52-62.

³¹ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr> (Erişim, 15.01.2023).

sahte fatura düzenleyerek vergi matrahını azaltma veya giderleri şişirme girişiminde bulunabilirler. Bu tür durumlarda, vergi idaresinin vergi incelemesi ve ilgili belgeleri incelemesi sonucunda hile veya yanıltıcı işlemler tespit edilirse buna ilişkin yaptırımlar söz konusu olmaktadır. Vergi incelemesi sırasında, vergi mükelleflerinden talep edilen defter ve belgelerin zamanında ve eksiksiz olarak sunulmaması, mali işlemlerin gizlenmesi veya gerçek durumun yanıltıcı bir şekilde sunulması amacını taşıyor olabilir. Bu nedenle vergi incelemesi sürecinde, vergi yetkililerine defterlerin ve belgelerin sunulmaması, vergi kaçırma girişimi olarak kabul edilir ve vergi mevzuatının uygulanması bağlamında önemli bir ihlal olarak değerlendirilir. Yanıltıcı belgeler, mükelleflerin vergi ödemelerini eksik veya yanlış beyan etmesine neden olabilecek belgelerdir. Vergi mükellefi, belirli bir süre içinde talep edilen belgeleri sunmakla yükümlüdür. Bu süre genellikle resmi bir yazı ile bildirilir. Mükellefin talep edilen belgeleri ibraz etmemesi veya sunduğu belgelerin gerçek durumu yansıtmaması birtakım cezai yaptırımlar uygulamayı gerektirmektedir.

VUK 359/b bendi; yasal defter, kayıt ve belgelerde sahte değişiklik yapan veya bu belgeleri tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenlere ilişkin yaptırımları içermektedir. Bu suç kapsamında, defter sayfaları yok edilerek yerine başka yapraklar konulması veya hiç yaprak konulmaması, belgelerin asıl veya suretlerinin sahte olarak düzenlenmesi veya bu sahte belgelerin kullanılması yer alır ve bu suçlar nedeniyle kişiler ciddi cezalara tabi tutulurlar. Kanun maddesindeki sahte belge düzenlemek kavramını, sahte fatura veya sahte sözleşme düzenlemek veya bunları kullanmak şeklinde örneklendirebiliriz. Bunun yanı sıra kişiler finansal kayıtları yok ederek izleri silmeye çalışabilirler. Bu tür suçları işleyen kişiler bu madde gereği, 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılırlar³².

VUK 359/c bendinde; Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayan kişilerin, yani yetkisiz kişilerin belgeleri basması veya bilerek bu belgeleri kullanması durumunda uygulanacak cezai yaptırımlar yer almaktadır. Bu suçtan dolayı kişiler, 2 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar. Belge basma yetkisi olmayan kişilerin, bu yetkiye

³² 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr> (Erişim, 15.01.2023).

sahipmiş gibi belge basmaları veya sahte belgeleri bilerek kullanan kişiler ciddi cezalara maruz kalırlar³³.

VUK 359/ç bendi; Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yetkilendirilmemiş kişilerin ödeme kaydedici cihazlarda manipülasyon yapmaları ve kayıtların değiştirilmesi veya engellenmesi durumunda 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılacaklarını belirtmektedir. Bu suçlar, ödeme kaydedici cihazların çalışmasını engelleyerek veya kayıt dışı satışların önlenmesini aksatarak vergi sisteminin düzenini bozmaya yönelik işlenen ciddi suçlardır. Kanun maddesi, ödeme kaydedici cihazların ve ilgili sistemlerin güvenliğini sağlamaya ve kayıt dışı satışların önlenmesine yönelik tedbirleri korumayı amaçlamaktadır. Bu maddeyi şu şekilde örneklendirerek açıklayabiliriz. Ödeme kaydedici cihazın mührünü kaldıranlar; yetkilendirilmemiş kişiler, ödeme kaydedici cihazın mührünü kaldırarak cihaza müdahale edebilirler. Bu, cihazın güvenliğini tehlikeye atan bir harekettir. Donanım veya yazılım değiştirenler; yetkilendirilmemiş kişiler, ödeme kaydedici cihazın donanım veya yazılımını değiştirerek kayıtların manipülasyonuna veya yanıltıcı bilgilerin kaydedilmesine sebep olabilirler. Kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemlerine müdahale edenler; ödeme kaydedici cihazlarla ilişkili olan elektronik kontrol ve denetim sistemlerine yetkisiz bir şekilde müdahale ederek kayıt dışı satışları gizleyebilirler veya yanıltıcı bilgileri iletebilirler. Belge, bilgi veya verilerin iletilmesi gereken kamu kurum ve kuruluşlarına iletilmesini engelleyen veya gerçeğe aykırı bir şekilde ileten bireyler cezai yaptırımlarla karşılaşır. Bu kapsamda, yetkilendirilmemiş kişiler, ilgili belgeleri veya bilgileri engelleyebilir, değiştirebilir veya yanıltıcı şekilde iletebilirler³⁴.

Ancak, 371. madde kapsamında pişmanlık şartlarına uygun olarak kendi suçunu ilgili makamlara bildiren kişiler, bu madde hükmünden muaf tutulacaktır. Yani, suçlarını itiraf edip pişmanlık gösterenler ceza almayabilirler.

VUK 359/ç bendine 7394 sayılı kanun ile birlikte eklenen fıkralar ile birlikte; vergi kaçakçılığına ilişkin pişmanlık şartlarını ve ceza indirimlerini içeren değişikliklere gidilmiştir. Buna göre eski uygulamada, vergi kaçakçılığına ilişkin fiiller nedeniyle

³³ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr> (Erişim, 15.01.2023).

³⁴ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr> (Erişim, 15.01.2023).

soruşturma veya kovuşturma aşamasında olan kişiler pişmanlık hükümlerinden faydalanamamaktaydılar.

7394 sayılı kanunla 359/ç bendine eklenmek suretiyle yapılan değişiklikleri şu şekilde açıklayabiliriz:

- Suçlu pişmanlık gösterirse ceza miktarı indirilebilir. Vergi kaçırma veya vergi ziyanına neden olan suçlardan dolayı tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammı, suçun tespit edilmesine bağlı olarak indirilebilir. Eğer suç soruşturma evresinde itiraf edilirse ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde ise hüküm verilinceye kadar itiraf edilirse ceza 1/3 oranında indirilir. Ancak, ceza indiriminden faydalanabilmek için, vergi mahkemesinde dava açılmamış olmalı veya açılmışsa davadan feragat edilmeli, ayrıca kanun yollarına başvurulmamış veya başvurulmuşsa başvurudan vazgeçilmelidir.
- 359. maddede düzenlenen suçlar, birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenirse, TCK'nın 43. maddesi uygulanır. TCK'nın 43. maddesi, birden fazla hareketin birden fazla suçun oluşmasına neden olması durumunda ceza miktarının nasıl belirleneceğini düzenler. Yani, aynı suç işleme kararı çerçevesinde birden fazla suç işlenmişse, bu durumda suçların ayrı ayrı cezalandırılması yerine, bu suçlar birleştirilerek toplu bir ceza belirlenir. Bu uygulamayla aynı suçun birden fazla kez cezalandırılmasının önlenmesi amaçlanmıştır.
- Kaçakçılık suçlarını işleyen kişilere bu madde kapsamında yazılı cezaların uygulanması, aynı suçlar nedeniyle 344. madde kapsamında yazılı olan vergi ziyaı cezasının da ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez. Bu nedenle, kaçakçılık suçları nedeniyle kişilere bu maddede belirtilen cezaların verilmesi durumunda, aynı suçlar nedeniyle ayrıca vergi ziyaı cezasının da uygulanmasına karar verilebilir. İki ceza türü birbirini etkilemez ve birlikte uygulanabilir³⁵.

³⁵ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr>, (Erişim, 15.01.2023).

VUK 359/ç bendinde; Özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet vermek³⁶.

30/11/2022 tarihli ve 7423 sayılı Kanunun 1 inci maddesiyle bu maddeye (ç) fıkrasından sonra gelmek üzere (d) fıkrası eklenmiştir ve bu değişiklik 01.01.2024 tarihinde yürürlüğe girecektir.

2022 yılında getirilen 7394 sayılı kanun ile birlikte soruşturma veya kovuşturma aşamasında olan vergi kaçakçılığına ilişkin fiiller nedeniyle pişmanlık hükümlerinden yararlanma imkânı sağlanmıştır. Bu imkândan yararlanabilmek için mükelleflerin, vergi kaçakçılığına konu fiiller nedeniyle tarh edilen vergi ve cezalarla ilgili olarak dava açmamayı veya davadan feragat etmeyi seçmeleri gerekmektedir. Bu kanun maddesi, vergi mevzuatına aykırı hareketlerde bulunanlara uygulanacak ceza ve indirimlerin koşullarını düzenlemektedir. Bu sayede, suç işleyenlerin pişmanlık durumunda işbirliği yapmaları halinde indirimlerden yararlanabilmekte ve cezaların miktarı azaltılabilmektedir. Bu değişiklikleri örneklerle şu şekilde açıklayabiliriz:

1. Pişmanlık durumu: Vergi kaçakçılığı veya vergiye ilişkin suç işlemiş olan kişi, 371. maddeye uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirir ve işbirliği yaparsa, bu madde hükmü uygulanmaz. Örneğin, bir vergi kaçağı, suçunu itiraf edip vergi idaresine işbirliği yaparak pişmanlık durumunu bildirebilir.
2. Ceza indirimi: Vergi mevzuatına aykırı fiillerin tespit edilmesi sonucunda tarh edilen vergi, gecikme faizi, gecikme zammı ve cezaların bir kısmı indirilebilir. İndirim oranları ise duruma bağlı olarak belirlenir. Örneğin, vergi kaçağına tarh edilen vergi ve ceza miktarı, pişmanlık durumu veya soruşturma evresinde ödeme halinde yarı oranında indirilebilir.
3. Ceza indirimine ilişkin şartlar: Vergi davası açılmaması veya açılmışsa feragat edilmesi gerekmektedir. Bu şartlar sağlanmazsa ceza indirimi uygulanmaz.

³⁶ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr>, (Erişim, 15.01.2023).

4. Birden fazla suç işlenmesi durumu; aynı suç kararı çerçevesinde birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde suç işlenmesi durumunda, TCK'nın 43. maddesi uygulanır. Bu madde, suçların birleştirilmesini ve cezanın artırılmasını düzenlemektedir.
5. Kaçakçılık suçları; Vergi kaçakçılığı işleyenler, bu maddeye göre verilecek cezaların yanı sıra 344. maddeye göre vergi ziyayı cezasına da tabi tutulabilirler.

VUK 367. maddesine göre, Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından yapılan inceleme sırasında 359. maddede yazılı suçların işlendiğinin tespit edilmesi halinde ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar veya vergi dairesi başkanlığı/defterdarlık tarafından ve aynı zamanda Cumhuriyet başsavcılığına bilgi verilmesini mecburi kılar. Bu maddeye göre, 359. madde kapsamında yazılı suçların işlendiğine dair belirtilen bilgilerin Cumhuriyet başsavcılığı tarafından ilgili vergi dairesine iletildiğini ve bu suçlarla ilgili olarak inceleme yapılmasının talep edildiğini açıklar. Eğer kamu davası açılacaksa, inceleme sonuçlarının Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi gereklidir.

Bu maddeye göre ilgili vergi dairesi, 359. maddede yazılı suçların işlendiğini tespit ettiği durumlarda Cumhuriyet başsavcılığına inceleme yapılması talebinde bulunur. Talep edilen inceleme sonucuna göre kamu davası açılabilir. 359/ç maddesinde belirtilen suçların inceleme sırasında tespit edilmesi halinde, incelemenin tamamlanması beklenmeksizin, sair suretlerle öğrenilmesi durumunda ise incelemeye başlanmaksızın, Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları bu tespitlere ilişkin rapor düzenler ve rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla birlikte bu bilgiler Cumhuriyet başsavcılığına bildirilir. Bu süreçte, kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmaz.

Bunun yanı sıra, 359. maddeye göre yürütülen soruşturma veya kovuşturmada, suçun başka bir kişi tarafından veya başka bir kişiyle birlikte işlendiğinin ortaya çıkması durumunda, bu kişi bakımından kamu davası açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartı aranmaz.

Bu maddede cezalara ilişkin olarak, 359. maddede yazılı suçlardan dolayı ceza verilmesi, aynı zamanda vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının da ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmeyeceği yer almıştır.

VUK geçici 34. maddesi 7394 sayılı kanun ile eklenmiştir ve bu maddede; hüküm verilmiş ve dosyası infaz aşamasında olan kişilerin vergi kaçakçılığı suçlarından kaynaklanan ceza indiriminden faydalanabilmesi konusu düzenlenmiştir. Hüküm verilmiş ve dosyası infaz aşamasında olanlar, verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesiyle ilişkili olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını, bu kanunu ihdas eden kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 1 yıl içinde Hazine'ye öderlerse ceza indiriminden faydalanabilirler. Ceza indiriminden yararlanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır. Bu şartlar sağlandığında, ödeme yapıldıktan sonra ceza miktarında indirim uygulanmaktadır. (Anayasa Mahkemesi'nin 28/9/2022 tarihli ve E: 2022/59, K: 2022/111 sayılı kararıyla, "kovuşturma" ibaresi iptal edilmiştir).

Bu maddenin hükümleri, kanunun yayım tarihinden önceki soruşturma ve kovuşturma evresinde olan dosyalar için de uygulanır. Bu durumda, ödemenin hüküm verilinceye kadar yapılması gerekmektedir. Kanunun yayım tarihinden önceki dosyalarda lehe değerlendirme yapılması gereken durumlarda, temyiz veya istinaf kanun yolu incelemesinde bulunan dosyalar için bozma kararı verilir.

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığındaki dosyalar ilgili gelişerindeki usule uygun olarak ilk derece mahkemelerine gönderilir. Zincirleme suça ilişkin koşulların belirlenmesi duruşma açılarak yapılır. Bu hükümler, hüküm verilmiş ve infaz aşamasında olan kişilerin vergi kaçakçılığı suçlarından kaynaklanan ceza indiriminden yararlanma sürecini düzenlemektedir.

2.1.2. Vergi Mahremiyetini İhlal

Toplum ve bireyler bakımından özel yaşantının özerk ve değerli kısımlarından birisi de mahremiyet, olarak göze çarpılmaktadır. Mahremiyeti kavram olarak ifade

ettiğimizde, bireylerin saklı kalmasında menfaatine olan sırları olarak değerlendirilip özel hukuk bakımından da şahsi hak ve değerleri olarak görülür. Bireyler açısından mahremiyet şahsi yaşantıdan ticari faaliyetlere varan her durumda koruma altına alınması gereken bir değer olarak görülmektedir³⁷. Bu açıdan ele aldığımızda hem özel yaşantı hem de ticari yaşantı genel hukuk kural ve kanunlarının yanı sıra özel hukuk kuralları ile de korunmuştur. Vergide mahremiyeti çiğneme suçu, özel hukuk normları vasıtasıyla korunmuştur³⁸. Bu doğrultuda değerlendirildiğinde şahsi hayatın gizliliği ile mahremiyet ifadeleri birbirlerinden ayrı olarak ele alınamaz. Mahremiyet ve sırların koruma altına alınması Anayasa'nın özel hayatın gizliliğini ele alan 20. maddesi ile koruma altına alınmıştır.

Vergi mükelleflerinin şahsi faydasını korumayı amaçlayan vergi mahremiyeti kavramı, kamu açısından menfaatlerin de zarar görmüyor olması adına birtakım sınırlandırmalar uygulanarak ele alınması gerekmektedir. Başka bir ifade ile vergi mükelleflerinin mahremiyet kavramı, kamu açısından zarar oluşturacak durumda ise, kamunun vergi mükelleflerinin yerine getirmesi gerektiği vergi görevini değerlendirmesini ve inceleme altına almasını güçleştirecektir. Esas olan bu kısımda bu ince ayırımın dikkatli olarak ele alınmasıdır.

Vergi mahremiyeti, ne şekilde olmuş olsa dahi, inceleme neticesinde bilinen ve anlaşılan ticari ve kişisel bilgilerin mutlak suretle saklı kalması gerektiği anlamına gelir. Tanımdan yola çıkarak vergi ile ilişkili gizli kalması, vergi mükelleflerinin saklı kalması gereken bilgilerinin açığa çıkartılmaması gerekmektedir³⁹.

Aynı şekilde VUK 5. maddede; vergi muamelelerinde ve incelemelerinde görev yapan kamu görevlileri, Vergi Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay'da görev yapanlar, vergi kanunlarına dayanarak oluşturulan komisyonlarda görev alanlar, vergi ve vergiye dayalı işlerde görev yapan bilirkişiler görevler ve yetkileri bakımından, vergi mükellefinin ve vergi mükellefi ile alakalı kişilerin kendilerine, muamelelerine ve hesap

³⁷ Savaş Demircan, "Vergi Mahremiyetinin Yeniden Yapılandırılması", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 313 (2014), ss. 184-192.

³⁸ Şenyüz, a.g.e., s. 471.

³⁹ Çetin Arslan, "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK md. 362)", *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*. C.3, S. 2, (2013), ss. 15-30.

durumuna, iş ve işyerlerine, servet değerlerine ya da mesleklerine ilişkin elde ettikleri sırların ya da veya saklı gereken farklı bilgileri ifşa edemez ve kendileri ya da diğer üçüncü kimselerin faydasına kullanamazlar⁴⁰.

Vergi mahremiyeti bulunan kişiler öncelikle madde içeriğinde belirtilmiş sonrasında ise vergi mahremiyetinin kimler tarafından koruma altına alınacağı ifade edilmiştir. Madde içeriğinde belirtilen kimseler üstendikleri görevler bakımından vergi ödemekle yükümlü mükellefin bilgilerini elde etmektedir⁴¹. Bu elde ettikleri sırların ve bilgilerin üçüncü şahıslar ile paylaşılmasının önüne geçilmesi ise bahse konu madde ile hedeflenmektedir⁴².

Vergi mahremiyeti, vergi mükelleflerinin özel bilgilerinin gizli tutulmasını ve sadece yetkili makamların erişimine açık olmasını sağlayan bir ilkedir. Ancak, bazı durumlarda vergi mahremiyetinin istisnai durumları ortaya çıkabilir. Bu istisnai durumlar, verginin güvenliğini sağlamak amacıyla gelir vergisi mükelleflerinin yıllık olarak ödedikleri gelir vergisini, sermaye şirketlerinin kurumlar vergisi beyannamelerinde yer alan matrahları ve beyanlarına dayalı olarak doğan gelir ve kurumlar vergisini, vergi mükelleflerinin adları ve unvanlarını içerecek şekilde ilan etme gerekliliğini ortaya koyar. Bu ilan, vergi mükelleflerinin beyannamelerini verdiği yılın içerisinde, kurumun belirgin ve görünür bir yerine asılan cetvel aracılığıyla yapılır. Eğer vergi mükellefi farklı bir vergi kuruluşuna bağlıysa, bu ilan aynı şekilde o kuruluşta da yapılır. Bu durumda, vergi mükelleflerinin belirli bilgileri, vergi güvenliğini sağlamak amacıyla kamuoyuna açıklanır. Bu istisnai durumlar, vergi ödemelerinin takip edilebilirliği, vergi kaçakçılığının önlenmesi ve vergi adaletinin sağlanması gibi amaçlarla uygulanır.

Kamu kurum ve kuruluşlarında görev yapan yetkililer tarafından yapılmış olan adli ve idari araştırmalar ile alakalı, yapılacak vergilerin tahsillerine istinaden bankalara gerekli görülen bilgiler aktarılabilir. Gerçek olmayan ya da içeriği bakımından yanıltıcı evrak düzenleyen ya da kullanan ya da bu evrakları kullanmış oldukları vergi denetleme

⁴⁰ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr>, (Erişim, 15.01.2023).

⁴¹ Buminhan Duman, "Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.LXIV, s.4, (2016), ss.1577-1601.

⁴² Arslan, a.g.m., s. 19.

raporları ile tespit edilenler, kanunlar vasıtası ile kurulan meslek kurum ve kuruluşları ile birlik ve meslek odalarına bildirilebilirler.

Vergide mahremiyetin ihlal edilmesi durumunda uygulanacak ceza yaptırımını⁴³ 6183 sayılı AATUHK'ta ve 5237 sayılı TCK'da yer almıştır.

AATUHK'un 107. maddesi gereği, vergi borçluları ve onlarla ilgili kişilere ait bilgileri öğrenen ve bu bilgilerin gizli kalması gereken görevliler, bu bilgileri ifşa ederlerse; TCK'nın 239. maddesi uyarınca cezalandırılır. Bu madde, gizli kalması gereken bilgilerin korunmasını sağlamak amacıyla konulmuştur. Öte yandan kanun maddesinde, vergi borçluları ve onlarla ilgili kişilere ait bilgileri ifşa eden görevlilerin sadece bu bilgileri açığa çıkarmakla kalmayıp, gizli tutulması gereken diğer bilgi ve hususları da açığa çıkarmaları durumunda, yani daha geniş bir bilgi sızıntısı meydana getirdiklerinde, cezai işlemlerle karşı karşıya kalabilecekleri belirtilmektedir.

VUK'un 362. maddesi, TCK'nın 239. maddesinde belirtilen cezaya atıfta bulunmanın yanı sıra, kanunun diğer hükümlerine de atıfta bulunarak vergiye yönelik suçların cezalandırılmasını sağlamaktadır. Ayrıca, AATUHK'un 107. maddesi ise vergi borçluları ve ilgili kişilerin bilgi ve hususlarının gizliliğine dikkat çekerek, bu bilgilerin açığa çıkarılması durumunda TCK'nın 239. maddesi kapsamında cezai işlem uygulanacağını belirtmektedir.

TCK'nın 239. maddesi, bazı özel bilgilerin gizli tutulması gerektiğini ve bu bilgileri yetkisi olmayan kişilerle paylaşan veya açığa çıkaranları cezalandırmaktadır. Bu maddeye göre, sıfatları, görevleri, meslekleri veya sanatları gereği ticarete, bankacılığa veya müşterilere ilişkin sırlar niteliğindeki bilgileri veya belgeleri yetkisi olmayan kişilerle paylaşan veya ifşa eden kişi, şikayet olması durumunda 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası veya beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Bu madde, gizli bilgilerin hukuka aykırı şekilde elde edilmiş kişiler tarafından yetkisi olmayan kişilerle paylaşılması veya ifşa edilmesi durumunda da uygulanmaktadır. Vergi mahremiyetinin ihlali de VUK'un 362. maddesi uyarınca cezai işleme tabi tutulan vergiye dayalı

⁴³ Mehmet Altundiş, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu'nun Bu Suçlara Etkisi", *Ankara Barosu Dergisi*, C.LXV, S.1, (2007), ss. 168-179.

suçlardan biridir. Ancak, Türk Ceza Kanunu hükümleri gereği bu suç tümüyle geçerlidir. TCK'nın 239. maddesi ise şikayete dayalı suçlara ilişkin hükümleri içermektedir ve vergi mahremiyetine dayalı ihlal suçu da bu kapsamda değerlendirilmektedir.

Bu çerçevede, gerçekleşen bir ihlal durumunda şikayetin olaydan sonraki 6 ay içinde yapılması durumunda muafiyet düşürücü dönem uygulanabilir. Yani, ihlalden sonraki 6 ay içinde şikayet yapılmadığı takdirde suçun cezai sorumluluğu ortadan kalkabilir. TCK'nın 239. maddesi, ticari sır gibi özel bilgilerin yetkisi olmayan kişilerle paylaşılmasını veya ifşa edilmesini suç olarak düzenlemektedir. Bu hüküm, şikâyete dayalı suçlar kapsamında değerlendirilirken, vergi mahremiyetinin ihlali de bu kapsamda yer almaktadır.

Verginin mahremiyetinin ihlal edilebilmesi için, vergi mükellefinin bilgilerine erişim sağlanması gerekmektedir. Bu bilgilere genellikle kamu adına görev yapan memurlar, müfettişler, denetmenler gibi sınırlı sayıda kişi vakıf olabilir. Dolayısıyla vergi mahremiyetinin ihlali, sınırlı bir grup kişinin bu bilgilere erişimine dayanan özel bir suç niteliği taşımaktadır. Bu çerçevede, vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi durumunda, 4483 sayılı "Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun" hükümleri gereği cezai işlem uygulanması gerekmektedir. Bu kanun, kamu görevlilerinin görevlerini yerine getirirken işledikleri suçlar ve cezai sorumlulukları hakkında hükümler içermektedir. Vergi mahremiyetinin ihlali, kamu görevlilerinin yargılanmasını ve cezalandırılmasını düzenleyen bu kanun çerçevesinde değerlendirilir. Verginin mahremiyetinin ihlali için vergi mükellefinin bilgilerine erişim sağlanması gerekmektedir. Bu bilgilere sınırlı sayıda kamu görevlisi vakıf olduğu için vergi mahremiyetinin ihlali özel bir suç niteliği taşır. Vergi mahremiyetinin ihlal edilmesi durumunda ise, 4483 sayılı Kanun hükümleri gereği cezai işlem uygulanır ve kamu görevlileri yargılanabilir ve cezalandırılabilir.

2.1.3. Mükellefin Özel İşlerini Yapma

Kamu görevlilerinin yetkileri doğrultusunda görevlerini yerine getirirken, görev ve yetkilerinin dışına çıkmamaları ve bütün kimselere karşı net, açık ve adil tutum izlemeleri gerekmektedir.

Vergiye dayalı işlem ve incelemelerde kamu kurumlarında ve vergi dairelerinde görev yapan kamu görevlilerinin vergi mükelleflerinin şahsi iş ve işlemlerini yerine getirmeleri yasaklanmış ve suç olarak belirtilmiştir⁴⁴.

Suçun adına baktığımızda, vergi mükellefinin şahsi iş ve işlemleri olarak ifade edilen durum, vergiye dayalı süreçler ile alakalı olan idari ve yargısal hallerin dışında olan haller olarak anlam taşımaktadır. Bu durumda kamu görevlilerinin, vergi mükelleflerinin vergiye dayalı süreç haricinde olan idari ve yargısal işlemlerini gerçekleştirmeleri suça konu teşkil etmektedir.

VUK 6. madde de vergi mükelleflerinin şahsi ve özel iş ya da işlemlerinin yerine getirilemeyeceği açıkça ifade edilmiştir. Madde içeriğine göre; kanun açısından temsile yetkili ya da vekil olarak yetkili oldukları kişilere dair vergi incelemelerinde ya da keşiflerinde yer alamazlar. Vergi işlemlerinde ya da incelemelerinde vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'da görev yapanlar, vergi mükelleflerinin vergisel kanunların uygulanmasında hesap, yazı ve sair şahsi ve özel iş ya da işlerini bedelsiz dahi olsa da yerine getiremezler⁴⁵.

Kanunlara göre, vergi mükellefleri, vergi işlemlerini veya işlemleri yerine getirmek için bir temsilci veya vekil atayabilirler. Ancak, temsilci veya vekil olarak görev yapan kişilerin bu görevlerini yerine getirirken bazı sınırlamalara uymaları gerekmektedir. Temsilci veya vekil olarak görev yapan kişiler, vergi mükelleflerinin idari ve adli işlemlerini, herhangi bir karşılık almadan dahi olsa yerine getiremezler. Bu, vergi mükelleflerinin temsilcilerinin, mükellefler adına vergi işlemleri yaparken, herhangi bir menfaat veya karşılık almadan hareket etmeleri gerektiği anlamına gelir. Temsilci veya vekil olarak görev yapan kişilerin sorumlulukları, vekil ve mükellef arasında belirlenen sınırlar dahilinde kalmalıdır. Yani, temsilci veya vekil, mükellef adına yürüttüğü faaliyetlerde yetkilendirildiği çerçevede hareket etmeli ve sınırlarını aşmamalıdır. Mükellef ve temsilcisi arasındaki ilişki, belirlenen yetki ve sorumluluklar çerçevesinde sürdürülmelidir. Bu prensip, vergi mükelleflerinin haklarını korumak, temsilcilerin

⁴⁴ Adil Bucaktepe, "Devlet Memurluğu ve Memurların Değerlendirilmesi Üzerine Düşünceler", *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.XVIII, S.3, (2014), ss. 459-490.

⁴⁵ 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr>, (Erişim, 15.01.2023).

yetkilerini sınırlamak ve güvenli bir vergi sistemini sağlamak amacıyla uygulanmaktadır. Vergi mükellefleri, temsilcileri veya vekilleri aracılığıyla vergi işlemlerini yerine getirebilirken, bu sınırlamaların bilincinde olmalı ve temsilcilerinin yetkilerini aşmamasını sağlamalıdır.

Vergi Usul Kanunu'nun 363. maddesi 6. maddeye atıfta bulunarak, vergi mükellefleri kanunlardaki hükümlerin uygulanmasıyla ilgili hesap, yazı ve diğer özel işleri yerine getirirler. Bu işlemleri yaparken, yasaklanan durumlarla ilgili olarak kamu görevlilerinin talimatlarına uymak zorundadırlar; aksi takdirde, Türk Ceza Kanunu'nun 257. maddesinin birinci fıkrası uyarınca cezai işlemlerle karşılaşabilirler. Eğer bu işlemler vergi kaybına neden olursa, söz konusu kanunsuz işlemi gerçekleştiren kişi, ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesi gereğince vergi ziyayı cezasıyla karşı karşıya kalır. Vergi Usul Kanunu'nun 6. maddesine uyulmaması durumunda ise, Türk Ceza Kanunu'nun 5237 sayılı 257. maddesi uyarınca, görevlerinin gerekliliklerine uygun davranmayarak eylemde bulunan kamu görevlileri, kamu veya gerçek ya da tüzel kişilerin zararına veya mağduriyetine yol açan veya haksız kazanç ve menfaat elde edenler 6 aydan 2 yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılırlar.

2.1.4. Şahsiyet ve Şeref Tecavüz

Vergi mükellefleri ile alakalı kamuya ve ilgili kamu ve diğer kurum ve kuruluşlara beyan edilen bilgi ve verilerden kaynaklı vergi mükelleflerinin haksız olarak küçük düşürücü ve incitici beyanlara maruz bırakılmaları suç ve suç unsuru olarak kanunda düzenleme ve koruma altına alınmıştır. VUK 5. madde son fıkraya istinaden; beyan edilen bilgi ve verilere dayalı olarak vergi mükelleflerinin haysiyet, şeref ve haklarına tecavüze edilemez şeklinde ifade edilmiştir.

Kanun koyucu bu suça ve suça dayalı unsurların düzenlenmesini ele alırken, vergi dairelerinde yer alan bildirimler ve hesaplar, işletmelere asılan vergiye ilişkin levhalar, vergi mükelleflerinin vergiye esas beyan ve beyanlatları, kesinleşmiş olan ya da zamanında ödemesi yapılmayan vergiye ilişkin cezalar, adli ve idari soruşturmalar kapsamında beyan olunan belge ve bilgileri açıklanan bilgiler niteliğinde kabul görmüştür (VUK md. 5/4). Açıklanan bu bilgiler neticesinde vergi mükelleflerinin şeref, hak ve haysiyetlerine saldırmak TCK'da suç olarak görülmüş ve cezaya tabi tutulmuştur. Bu

sebeple eylemde bulunmak TCK'da herhangi bir suç ortaya çıkarıyorsa yaptırım altına alınacaktır. Bu özelliği ile TCK'nın 125. maddesi doğrultusunda suçun özel hali şekli olarak yer bulmaktadır.

Anılan ve bahsedilen durum aslında vergiye dayalı mahremiyetin ihlal suçu neticesinde vücut bulmaktadır. Ortaya çıkarılması ve açık edilmesi yasak olan bilgi ve verilerin ifşa edilmesi neticesinde vergi mükelleflerinin şerefleri ve haysiyetleri zedelenecek bunun karşılığını olarak durumun cezasız kalmaması namına TCK'da yer alan şahsiyet ve şerefe tecavüz, hakaret suçu gündeme gelecektir⁴⁶.

TCK'nın 125/1. maddesine göre, bir kişinin onurunu, şerefini ve saygınlığını küçük düşürücü şekilde somut bir eylem veya olguyla suçlayan veya sövmek suretiyle bir kişinin onuruna, şerefine ve saygınlığına saldıran kişi, 3 aydan 2 yıla kadar hapis cezası veya adli para cezasıyla cezalandırılır. Bu maddeye göre, hakaretin cezalandırılabilmesi için, eylemin en az üç kişiyle işlenmesi gerekmektedir. Yani, mağdurun gıyabında hakaretin cezalandırılabilmesi için en az üç kişinin bir araya gelerek hakaret içerikli eylemde bulunması gerekmektedir. Ayrıca, TCK'nın 125/2. maddesinde, eylemin sesli, yazılı veya görüntülü bir iletiyle mağdura yönelik olarak işlenmesi durumunda yukarıda belirtilen cezanın uygulanacağı ifade edilmektedir. Bu durumda, hakaretin sözlü, yazılı veya görüntülü ileti aracılığıyla gerçekleştirilmesi halinde aynı ceza hükümleri uygulanır. Bunun yanı sıra, söz konusu suç şikâyete bağlı bir suçtur ve faili herkes olabilir. Yani, mağdurun şikâyeti üzerine soruşturma ve kovuşturma yapılır, ve suçu işleyen herhangi bir kişi bu suçtan dolayı cezalandırılabilir. Bu eylemler, şahsi bilgilerin gizliliğine saygı göstermeyen kişilerin, toplumun değerlerine ve insanların kişisel haklarına tecavüz etmesi anlamına gelir ve hukuki açıdan ciddi sonuçları bulunmaktadır.

2.1.5. Ekim Sayım Beyanında Bulunmama

VUK'un 243. maddesi gereğince, işletmeler ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 54. maddesi kapsamında yer alan büyük çiftçiler, zirai işletmelerinin bulunduğu köy ve mahalle muhtarlıklarına yazılı veya sözlü olarak müracaat ederek ekim sayım beyanında bulunmak zorundadır. Muhtar ve ihtiyar heyetleri, ekim ve sayım defterine kaydedilen

⁴⁶ Şenyüz, a.g.e., 490.

bilgileri kullanarak beyanda bulunan çiftçilere tasdikli bir ekim ve sayım ilmühaberi vermekle yükümlüdür. Ayrıca, 243. madde kapsamında yapılan beyanların doğruluğunu araştırmak ve beyanda bulunmayanları beyanda bulunmaya teşvik etmek ve yanlış beyanda bulunanları düzeltmeye çağırmakla da görevlidirler. 245. madde uyarınca zirai işletmelerin ekim sayım beyanı yapması gereken çiftçilerin, beyanda bulunmayan veya beyanlarını düzeltmeyenlerin, sürenin sonundan itibaren 15 gün içinde vergi dairesine yazılı olarak mütalaalarını iletmeleri gerekmektedir⁴⁷.

VUK'un 246/2 maddesi, muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin görevlerini ihmal veya suistimal etmeleri halinde görevi kötüye kullanmaya ilişkin hükümlere göre cezalandırılacaklarını belirtmektedir⁴⁸. Bu madde kapsamında, muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin görevlerini ihmal veya kötüye kullanma suçları ile ilgili cezalar, TCK hükümleri doğrultusunda düzenlenip uygulanacaktır. TCK'nın 257/1 maddesi, görevin gerektirdiği şekilde hareket etmeme suçunu 6 aydan 2 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırmaktadır. Ayrıca, 257/2 maddesi görevi gerektiği şekilde yerine getirmemek suçunu 3 aydan 1 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırmaktadır⁴⁹.

VUK'un 245. maddesi gereğince, muhtar ve ihtiyar heyetleri zirai işletmelerin yaptıkları beyanların doğruluğunu araştırmaktadır. Beyanları tasdik ederek, beyanda bulunmayan veya eksik beyanda bulunan kişileri on beş gün içinde düzeltmeye davet ederek vergi dairesine bildirimde bulunmaktadırlar⁵⁰. Bu suç, görevin gereklerine aykırı hareket etmek ve görevi yapmada ihmal veya gecikme suçlarının bir türüdür. Muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerine ait olup özgü bir suçtur⁵¹. Ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu da TCK'ndaki görevi kötüye kullanma suçunun hükümlerine tabidir.

Muhtar ve ihtiyar heyetinin, ilgili beyanları denetlemeyip eksikleri gidermek için ilgililere bildirimde bulunmayarak ve vergi dairesiyle iletişim kurmamaları, görevlerinin gereğini yapmamaları ve ayrıca görevi kötüye kullanma veya görevi ihmal etme veya

⁴⁷ Hüsamettin Uğur, Mert Elibol, *Vergi Suçları*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2016, s.565.

⁴⁸ Metin Koşar, "Vergi Suçları, Cezaları ve SMMM'in Sorumluluğu (I)", *Mali Çözüm Dergisi*, C.XXX, (2020), ss. 243-264.

⁴⁹ Uğur, Elibol, a.g.e., s.564.

⁵⁰ Başaran, a.g.e., s. 285.

⁵¹ Şenyüz, a.g.e., s. 494.

gecikme gibi görev suçlarını işlemeleri durumunda, kamunun zararına veya kişilere haksız menfaat sağlamaları sonucu 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılırlar. Ayrıca, bu suçlar TCK'nın 257. maddesi uyarınca düzenlenir ve cezalandırılmaktadırlar⁵². VUK madde 246/2, görev ihlali veya kötüye kullanımında bulunan muhtar ve ihtiyar heyeti üyelerinin TCK'nın Görevi kötüye kullanma suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılacağını belirtilmektedir. Bu düzenleme, VUK madde 245'teki beyanların doğruluğunun denetlenmesiyle ilgili hükümleri destekler niteliktedir.

Göz önünde bulundurulan bilgiler doğrultusunda, VUK ve TCK'nın birbirlerini tamamlayan hükümlere sahip oldukları açıkça görülmektedir. Bu nedenle, bu kanunların bağımsız olarak ele alınmaları mümkün değildir. Bununla birlikte, Vergi Ceza Hukuku'nun bazı yönleri VUK ve TCK arasında bir köprü işlevi gördüğünden farklılık göstermektedir.

2.2. Türk Ceza Kanunu'nda Mali Suçlar

Mali suç, genel anlamda ekonomik amaçlarla gerçekleştirilen yasa dışı eylemleri ifade eder. Mali suçlar, hem ekonomik düzene zarar vererek istikrarsızlığa yol açabilir hem de devletin gelir kaynaklarını olumsuz etkileyebilir. Bu nedenle, mali suçlarla mücadele etmek, hukukun üstünlüğünü sağlamak ve ekonomik düzeni korumak açısından önemlidir.

TCK'da düzenlenen ve kategorik olarak başka bir ad ve nam altında düzenlenen diğer bazı suçlar, özellikle maddi çıkar bağlamında mali suç özelliği de taşımaktadır. Bu suçlar çift yönlü suçlar olup, özellikle suçlunun kavranması ve suçun önlenmesi anlamında mali suç veya mali suç benzeri suçlar sayılması sonucuna götürebilir. Böylelikle mali araştırma ve denetleme normları uygulanarak, suça ve suçluya geri dönüş sağlanabilir. Yine TCK'da bir kısım suçlarda yapıları itibarıyla mali olmaları ve de maddi çıkar amacıyla işlenebilirlerse de gerek parasal operasyon unsurunun azlığı ve ekonomik sonuçlarının genel zararlardan çok kişisel zararlara neden oldukları söylenebilir. TCK'nın

⁵² Şenyüz, a.g.e., s. 494.

282. maddesinde düzenlenen suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama suçunun mali suçlar ayırımında özel bir yeri bulunmaktadır⁵³.

TCK'da mali suçlar, çeşitli suç kategorilerinde düzenlenmiştir. Bu kategoriler arasında; göçmen kaçakçılığı (TCK 79), insan ticareti (TCK 80), organ veya doku ticareti (TCK 91), dolandırıcılık (TCK 157), hileli iflas (TCK 161), tefecilik (TCK 241), ihaleye fesat karıştırma (TCK 235), mal ve fiyatları etkilemeye yönelik suçlar (TCK 237, 240), banka ve kredi kartlarının kötüye kullanılması, rüşvet suçu, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini kara para aklama ve parada sahtecilik (kalpazanlık) yer almaktadır. Bu suçlar, özellikle maddi çıkar elde etmek amacıyla işlenen yasa dışı eylemleri kapsamaktadır.

2.2.1. Göçmen Kaçakçılığı, İnsan Ticareti, Organ ve Doku Ticareti Suçları

Göçmen kaçakçılığı ve insan ticareti suçlarının TCK'da uluslararası suçlar bölümünde yer alması, mali suçların uluslararası boyutları taşıması açısından hukuki bir yakınlık oluşturmaktadır. Bu suçların temel ilkesi, mali çıkar, ekonomik çıkar veya gelir elde etme gibi unsurların öne çıktığı mali suçlar olmalarıdır. Göçmen kaçakçılığı, insanları yasadışı yollarla bir ülkeden başka bir ülkeye taşımak ve bu eylemden maddi çıkar sağlamak anlamına gelirken, insan ticareti suçu ise insanları zorla çalıştırma, fuhuş yapmaya zorlama, organ ticareti gibi amaçlarla sömürme ve bu yolla maddi kazanç elde etme amacını içerir. Bu durumda, mali çıkarlar temelde göçmen kaçakçılığı suçunun arkasındaki unsurlardan biri olarak öne çıkmaktadır ve bu tür suçların uluslararası boyutta olması, ülkeler arası işbirliğini gerektiren önemli hukuki ve cezai sonuçları doğurur.

TCK'nın 79. maddesi, göçmen kaçakçılığı suçunu tanımlamaktadır. Bu suçun failleri, yasa dışı yollarla ülkeye sokulmuş veya girmiş olan kaçak göçmenleri, maddi çıkar elde etmek amacıyla ülkeden çıkaranlar, yasal koşullara uymadan ülkede kalmalarına olanak sağlayanlar, sahte kimlik veya seyahat belgelerini hazırlayan veya temin edenler veya bu suçlara teşebbüs edenlerdir. Göçmen kaçakçılığı suçu, TCK'nın uluslararası suçlar bölümünde düzenlenmektedir. Suçun tanımında "maddi menfaat elde etmek maksadıyla" ifadesi açık bir şekilde yer almaktadır, yani suçun işlenmesinde maddi

⁵³ Gören, a.g.e., s.17

çıkart baskın bir rol oynamaktadır. Göçmen kaçakçılığı suçu işlendiğinde, suçun tamamlanması durumunda 5 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası ve bin günden on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılabilir. Suç teşebbüs aşamasında kalmış olsa bile, tamamlanmış gibi cezaya hükmedilir. Suçun işlenmesinde kullanılan araçlar ve bu fiilden elde edilen maddi menfaatler de müsadere edilebilir. Bu hüküm, göçmen kaçakçılığı suçuyla mücadele etmeyi ve yasa dışı göç faaliyetlerini önlemeyi amaçlamaktadır.

Organ nakli ve nakledilebilecek organ bakımından dünya çapında mevcut olan arz ve talep arasındaki dengesizlik organ ticaretinin ortaya çıkışının temel sebeplerinden birisidir. Arz ve talep arasındaki dengesizliğin bir sonucu olarak hastaların, sağlığına kavuşması arzusuyla yüksek meblağda paralar ödemeye razı olması ve bazı ülkelerde sıkça rastlanan fakirlik olgusu organ ticaretinin zeminini hazırlamıştır. Zamanla işin içine organını satan ve bunu satın alan kişilerin yanı sıra alıcılar ve vericiler arasında aracılık yapan çeşitli kişiler, yasadışı örgütler, uygulamayı gerçekleştiren sağlık mesleği mensupları aktörler de girince “organ nakli turizmi” adı verilen ve sadece organ ticaretini değil, insan ticaretinde içeren yasadışı, oldukça karlı ve büyük bir sektör ortaya çıkmıştır⁵⁴.

Göçmen kaçakçılığı suçu, suçun maddi menfaat elde etmek amacıyla işlenmesini önemli bir unsur olarak kabul etmektedir. Yani, suçun işlenmesinde maddi çıkarın varlığı önemlidir. Ayrıca, göçmen kaçakçılığı suçu örgüt faaliyeti çerçevesinde gerçekleştirildiğinde, bu durum cezanın artmasına neden olan bir unsur olarak değerlendirilmektedir.

2.2.2. Dolandırıcılık

Dolandırıcılığa ilişkin suçlar 5237 sayılı TCK'nın 157, 158 ve 159. maddelerinde düzenlenmiştir. 157. madde dolandırıcılığa ilişkin suçların temel halini, 158. madde dolandırıcılık suçunu artıracak nitelikli halleri ve 159. madde ise dolandırıcılık suçunu azaltan halleri içermektedir. 5237 sayılı TCK'nın ise 157. maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçuna ilişkin madde hükmüne göre, hile içeren davranışlar ile başka birini

⁵⁴ İzzet Özgenç, Fatma Umay Genç, “Organ Nakli Turizmi ve Ceza Hukuku Sorumluluğu”, *Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu*, Seçkin Yayıncılık, Ankara: 2020, s.1461.

aldatıp, o kişinin ya da başka birine zarar vererek kendine ya da başka birine fayda sağlayan kişilere 1 yıl ile 5 yıl arasında hapis cezası ile beş bin güne kadar para cezası verilecektir.

1 Haziran 2005’de 5237 sayılı TCK’nın yürürlüğe girmesi ile beraber 765 sayılı TCK yürürlükten kalkmış ve yeni kanunda dolandırıcılık suçu tekrar düzenlenmiştir. Dolandırıcılığa ilişkin suçların ceza ve ceza unsurları bakımında önceki TCK ile yeni TCK arasında farklılıklar mevcuttur.

765 sayılı TCK’da dolandırıcılık suçunu işleyenlerin 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası alacağı ifade edilmiştir, fakat 5237 sayılı TCK’da dolandırıcılık suçunu işleyenlerin 1 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası alacağı ifade edilmiştir.

5237 sayılı TCK’da 765 sayılı TCK’da geçen “desise” kavramı kaldırılarak yalnız hileli davranış kavramı kullanılmıştır. Desisenin karşılığı mağdur kişinin hata yapmasını sağlamak amacıyla kullanılan maddi özellikteki eylemdir⁵⁵. 765 sayılı TCK’da desise kavramının sadece anlam kuvvetlendirmek amacıyla kullanılmasından dolayı 5237 TCK’da yasal tanımda yer almamıştır⁵⁶. Bu şekilde desise ifadesi kapsam dışında bırakılmış ve mağdurun hata yapmasını sağlamak amacıyla yapılan her tür davranış ve söz hileli hareket olarak görülmüştür.

765 sayılı TCK’nın 503. maddesinde suç unsuru olan hileli davranışların bir kişiyi kandıracak özellikte olma gerekliliği ifade edilmiş, fakat 5237 sayılı TCK’nın 157. maddesinde bu şekilde bir özellik aranmamıştır⁵⁷.

765 sayılı TCK’nın 503. maddesinde dolandırıcılık suçu işleyen kişinin kendi ya da başka biri lehine elde ettiği menfaatlerin “haksız” olma gerekliliği açık biçimde

⁵⁵ Ayhan Önder, *Şahıslara ve Mala Karşı Cürümler ve Bilişim Alanında Suçlar*, İstanbul: Filiz Kitapevi, 1994, s. 368; Sedat Bakıcı, *5237 Sayılı Yasa Kapsamında Ceza Hukuku Özel Hükümleri*, C.I, Ankara: Adalet Yayınevi, 2008, s.225.

⁵⁶ Ahmet Gökçen, Murat Balcı, *Dolandırıcılık Suçu (m.157-159) Malvarlığına Karşı Suçlar (m.141-169)*, Ankara: Adalet Yayınları, 2018, s.215; Volkan Maviş, *Dolandırıcılık Suçunun Hile Unsuruna İlişkin Sorunlar*, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.I, (2015), s.606.

⁵⁷ Selman Dursun, “Malvarlığına Karşı Suçlar”, *Hukuki Perspektifler Dergisi*, C.III, (2005), ss.190-196; Nur Centel, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, *Kişilere Karşı İşlenen Suçlar*, İstanbul: Beta Yayınevi, 2016, s.459; Mustafa Artuç, *Malvarlığına Karşı Suçlar*, Ankara: Kartal Yayınevi, 2007, s.459.

düzenlenmiş fakat 5237 sayılı TCK'nın 157. maddesinde suçu işleyen ya da başka bir kişinin sadece yarar elde etmesi yeterli sayılmış, yararın haksız nitelikte olmasına ilişkin bir ayırım yapılmamıştır⁵⁸. Öte yandan 765 sayılı TCK'da kullanılan "menfaat" kavramı 5237 sayılı TCK'da "yarar" olarak ifade edilmiştir.

765 sayılı TCK'nın 503. maddesinin ikinci fıkrasında dolandırıcılığın mağdur kişide bulunan hatadan, desise ve hile aracılığıyla faydalanarak yapılması düzenlenmiştir. Fakat 5237 sayılı TCK'da bu duruma yer verilmemiş ve kanunun 157. maddesinin gerekçesinde hilenin icrai davranışın yanı sıra karşı tarafın içinde bulunduğu hata veya bir bilgi eksikliğinden faydalanarak da oluşabileceği öngörülmüştür⁵⁹.

765 ve 5237 sayılı kanunlar dolandırıcılığa ilişkin nitelikli haller açısından incelendiğinde ise kimi nitelikli hallerin 765 sayılı TCK'da görülüp 5237 sayılı TCK'da bulunmadığı veya ilk kez bu kanunda düzenlendiği görülmektedir. 765 sayılı TCK'nın 504. maddesinin 3. fıkrasına göre, dolandırıcılığın posta, telgraf ve telefon işletmesine ait haberleşme araçlarının vasıtası ile; 504. maddenin 4. fıkrasına göre ülke dışında iş bulmak, oturma izni ya da vize alabilme bahanesi ile; 504. maddenin altıncı fıkrasında belirtilen bir kişiyi askerlik yapmaktan kısmen ya da tamamen kurtarma bahanesi ileri sürülerek yapılması halinde cezanın artacağı nitelikli haller oluşmuş olmaktadır. Fakat 5237 sayılı TCK'da bu nitelikli haller yer almamıştır. 5237 sayılı TCK'nın 158/1-f maddesine göre dolandırıcılığın bilişim sistemleri kullanılarak yapılması; 158/1-a maddesine göre dini duygu ve inançların istismar edilerek yapılması; 158/1-g maddesine göre basın-yayın araçlarından faydalanarak yapılması; 158/1-c maddesine göre karşı tarafın algılamadaki eksikliğinden faydalanılarak yapılması; 158/1-h maddesine göre, şirket yöneticisi, şirket adına hareket eden ya da tacir kimselerin ticari çalışmaları kapsamında; 158/1-j maddesine göre, serbest meslekle uğraşan kişilerin, meslekleri sebebiyle kendilerine duyulan güven duygusundan yararlanarak işlenmesi nitelikli haller arasında sayılmış olup 765 sayılı TCK'da bulunmamaktadır⁶⁰. 5237 sayılı TCK'nın 159. maddesinde dolandırıcılık suçunun hukuksal ilişkisinin ortaya çıkardığı alacağın tahsil

⁵⁸ Dursun, a.g.e., s.194.

⁵⁹ Dursun, a.g.e., s.194.

⁶⁰ Osman Yaşar, Hasan Tahsin Gökcan, Mustafa Artuç, *Yorumlu Uygulamalı Türk Ceza Kanunu*, C.IV, 2. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2010, s.4601.

edilmesi için yapılması yeni bir nitelikli hal olarak ortaya çıkmış olup 765 sayılı TCK'da bulunmamaktadır.

Nüfuz ticaret kavramı, kişilerin kamu görevlisi veya kamu gücü kullanıcısı konumunu kötüye kullanarak, kişisel çıkar sağlamak amacıyla yolsuzluk, rüşvet, kayırma gibi eylemleri gerçekleştirmesini ifade eder. 765 sayılı TCK'nın 278. maddesi, nüfuz ticaretini bağımsız bir suç olarak tanımlamaktadır. Bu maddeye göre, kamu görevlilerinin görevlerini kötüye kullanarak menfaat sağlamaları suç teşkil etmektedir. Daha sonra, 5237 sayılı TCK'nın 158. maddesinin ikinci fıkrası, dolandırıcılığa ilişkin suçların nitelikli hallerini düzenlemektedir. Bu maddeye göre, nüfuz ticareti şeklinde gerçekleştirilen dolandırıcılık eylemleri, nitelikli dolandırıcılık olarak kabul edilir. Yani, kişilerin nüfuzlarını kullanarak dolandırıcılık yapmaları durumunda, daha ağırlaştırılmış cezalar öngörülmektedir.

765 sayılı TCK'nın 505. maddesi, ehliyetsiz kişileri dolandırma suçunu tanımlamaktadır. Bu maddeye göre, bir kişinin zihinsel veya bedensel yeteneklerinin eksik olması veya kendisini doğru bir şekilde yönlendirememesi nedeniyle dolandırıcılığa maruz kalması durumunda, suç işleyen kişi daha ağır bir cezaya çarptırılır. Diğer yandan, 5237 sayılı TCK'nın 158/1-c maddesi, dolandırıcılığın nitelikli hallerinden birini düzenlemektedir. Bu maddeye göre, suç işleyen kişi, mağdurların algılama becerisinin zayıf olduğunu bilerek veya fark ederek dolandırıcılık yaparsa, suçun nitelikli bir şekilde işlendiği kabul edilir. Yani, dolandırıcı, mağdurların kısıtlı algılama yeteneklerinden faydalanarak suç işlerse, daha ağırlaştırılmış cezalar öngörülür.

2.2.3. Hileli İflas

Hileli iflas, 5237 sayılı TCK'nın özel hükümler kitabında, kişilere karşı suçlara ilişkin ikinci kısmın "Malvarlığına Karşı Suçlar" başlıklı onuncu bölümünde 161. maddede düzenlenmiştir. TCK'nın 161. maddesine göre hileli iflası şöyle anlatabiliriz. Hileli iflasın varlığı için ise belirli koşulların sağlanması gerekmektedir. Bir kişinin malvarlığını eksiltmeye yönelik bu tür hileli tasarruflarda bulunması halinde, iflas kararından önce veya sonra, 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezasıyla cezalandırılabilir.

TCK madde 167/1 maddesinde cezaya etki eden hafifletici nedenlerden “şahsi cezasızlık nedenine”, 167/2 maddesinde “şahsi indirim nedenine”, 168. maddesinde ise “şahsi neden olarak etkin pişmanlığa” yer verilmiştir. Bu maddeler; içerisinde hileli iflas suçunun da yer aldığı malvarlığına karşı suçlardan bazıları açısından ortak hüküm niteliğindedir⁶¹.

Hileli iflas suçunun kanunda düzenlenmesi, birden fazla hukuki değer korunduğu bir düzenlemeyi ifade eder. İflas durumu, ticari hayatta önemli bir hukuki durum olup özellikle tacirleri etkiler. Bir tacirin iflas etmesi, borçlarını ödeyemeyecek duruma gelmesi ve dolayısıyla borç ilişkilerindeki yükümlülüklerini yerine getirememesi olağan bir durumdur. Ancak sadece bu durumun ceza hukuku müdahalesini gerektirdiğini söylemek yetersiz olur.

Öte yandan, borçlarını ödeyemeyecek duruma düşen bir borçlu, iflas yolunu seçerek kaçış yolu bulabilir ve bu durum alacaklıların zarar görmesine yol açabilir. İflas, görünüşte borçlu ile alacaklılar arasında bireysel bir durum gibi görünse de, hileli iflas suçuyla zarar gören sadece alacaklılar değildir. Aslında, ticari hayattaki güven ilişkisi korunmaktadır. Bu bağlamda, suçla korunan değer sadece alacaklıların hakları değildir. Alacaklılar korunurken, daha geniş bir perspektiften bakıldığında, ticari hayatta güvenin sağlanması ve bunun sonucunda ülkenin ekonomik yapısının kredi güveniyle zarar görmesinin önlenmesi amaçlanmaktadır.

Bu nedenle, hileli iflas suçunun kanunda düzenlenmesi hem alacaklıların haklarını korumayı hem de ticari hayatta güvenin sürdürülmesini hedefler. İflas durumu, sadece bireysel bir durumdan ziyade ekonomik ve toplumsal boyutta önem taşıyan bir olgudur. Suçla korunan değer, sadece alacaklıların talepleri değil, aynı zamanda sağlıklı bir ticari ortamın ve ülkenin ekonomik istikrarının sağlanmasıdır.

2.2.4. İhaleye Fesat Karıştırma

İhaleye fesat karıştırmak, genellikle kamu veya özel sektör tarafından düzenlenen bir ihale sürecinde yolsuzluk, hile, rüşvet veya diğer yasadışı faaliyetler aracılığıyla

⁶¹ Ali Hakan Evik, "Hileli İflas Suçu", *İstanbul Aydın Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.II, S.2, (2016), s.2,3.

rekabetin bozulması veya adaletsizlik yaratılması anlamına gelir. Bu tür faaliyetler, ihale sürecinde dürüstlüğü, şeffaflığı ve rekabeti bozar, kaynakların kötüye kullanılmasına yol açar ve genellikle haksız kazanca neden olur. İhaleye fesat kaçırma suçu, TCK 235. maddesinde düzenlenmiştir.

4734 ve 4735 sayılı kanunlar ile aynı zamanda, ihale ve sözleşmeler için öngörülen usûl ve esaslara riayet etmeyen kamu görevlileri ve diğer kişilerin sorumlulukları ve uygulanacak müeyyideler de belirlenmiştir. Diğer taraftan, 5237 sayılı TCK'da kamu harcamaları ile alakalı suçlar yeniden tanzim edilmiş "ihaleye fesat karıştırma" ve "edimin ifasına fesat karıştırma" olmak üzere iki tip suç tanımlanmıştır⁶².

765 sayılı mülga TCK'da, ihaleye fesat karıştırmaya ilişkin suçlar, kanunun kamu idaresine karşı işlenen suçlar bölümünde 205-208. maddelerde düzenlenirken, kamu güvenine karşı işlenen suçlar bölümünde 366-368. maddelerde yer almaktadır. Bu nedenle, ihaleye fesat karıştırma suçları hem hukuki hem de kriminolojik açıdan mali suçlar kapsamında değerlendirilebilir⁶³.

İhalelere fesat karıştırma suçları, eski 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda iki ayrı bölümde düzenlenmiştir, çünkü devlet ve hükümet farklı kurumlardır ve ihalelerde farklı roller üstlenirler. Ancak, 5237 sayılı yeni Türk Ceza Kanunu ile birlikte, ihale süreci ve edimin ifası sürecine fesat karıştırma şeklinde ikili bir ayırım kaldırılmış ve bu suçlar ayrı ayrı düzenlenmiştir. 5237 sayılı TCK'nın 235. maddesi, ihalelere ve yapım ihalelerine fesat karıştıran kişiler için 3 yıl ile 7 yıl arasında hapis cezası öngörmüştür. Bu suçlar, ihaleye katılma hakkının gasp edilmesi, ihaleye katılacak kişilerin tehdit edilmesi, ihaleye katılan kişiler arasında anlaşma yapılması ve ihale belgelerinde sahtecilik yapılması gibi eylemleri içermektedir.

Bu fiilin suç olarak kabul edilmesi, ihalelerin şeffaflık, rekabet ve eşitlik ilkeleri doğrultusunda gerçekleştirilmesi ve kamu kaynaklarının korunması amacına yöneliktir⁶⁴.

⁶² Hatice Sarıtaş, "İhaleye Fesat Karıştırma ve Edimin İfasına Fesat Karıştırma Suçları", *Sayıştay Dergisi*, S.73, (2009), s.51.

⁶³ Çetin Arslan, *İhaleye Fesat Karıştırma Suçu, (TCK m.235)*, 2.Baskı, Ankara: Adalet, 2010. S. 56.

⁶⁴ Sarıtaş, a.g.m., s.56.

İhaleye fesat karıştırma suçlarına ilişkin suç tipleri 5237 sayılı TCK'nın 235. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenmiştir. Bu maddede, kamuya ait malların satın alınması, satılması veya kiralanması için yapılan ihalelere fesat karıştırmak için yapılabilecek seçimlik fiiller sayılmaktadır. Suçu işleyen kişi, bu seçimlik fiillerden en az birini gerçekleştirmişse, 235. madde gereği suçlu kabul edilir⁶⁵. Fakat seçimlik eylemler içinde bulunmayan bir davranış, ihale mevzuatına aykırılık teşkil etse bile, suç ve cezada kanunilik ilkesinin gerekliliği sebebiyle ihaleye fesat karıştırmaya ilişkin suç ortaya çıkarmaz. Bu bakımdan ise bağlı hareketli suçlardandır⁶⁶. İhale ilan sürelerine uyulmaması Kamu İhale Kanunu 13. maddesine aykırılık teşkil ettiği halde TCK'nın 235. maddesinin ikinci fıkrasında ifade edilen seçimlik hareketler içinde bulunmadığından ihaleye fesat karıştırma suçu olarak kabul edilmemesi bu konuya verilebilecek bir örnektir⁶⁷.

Yukarıda belirtildiği gibi 5237 sayılı TCK'nın 235. madde 2. fıkrası (a) bendi, hileli davranışlarla işlenen ihaleye fesat karıştırma fiillerini kapsamaktadır. Kanun hükmünün alt bentleri incelendiğinde, hepsinde hilenin ortak unsur olduğu görülmektedir. Hile, bir olaya ilişkin bulunan durumun aksine gerçekten uzak başka bir durumun oluşturulması ile karşı tarafın yanıltılması olarak tanımlanabilir⁶⁸.

TCK'nın 235. madde 2. fıkrası (a) bendindeki 1. ve 2. alt bentlerde düzenlenen eylemler için, öncelikle ihaleye katılım yeterliliğinin belirlenmesi gerekmektedir. Bu alt bentlerde belirtilen eylemler, ihaleye katılacak olanların yeterliliklerinin engellenmesi ya da yeterliliği olmayan kişilerin ihaleye katılmasının sağlanması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Bir kişinin ihale için yeterlilik taşıyıp taşımadığı, 4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 10 ve 11. maddeleri ile 2886 sayılı Devlet İhale Kanunu'nun 6. maddesi ve ihalenin şartnameleri ile belirlenir⁶⁹. Bu nedenle, ihaleye fesat karıştırma suçunun söz

⁶⁵ Artuk, a.g.e., s. 25; Doğan Soyaslan, "İhaleye Fesat Karıştırma Suçunda Yapılan Değişiklikler", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, V.IX, S.2, (2013), ss. 403-406.

⁶⁶ (Arslan, a.g.e., s. 114; Soyaslan, a.g.e.,s. 106; Artuk, a.g.e., s. 808; Berrin Akbulut, "İhaleye Fesat Karıştırma Suçu (TCK m.235)", *Ceza Hukuku Dergisi*, C. IV, S.9, (2009), s.77; Salim Demirel, Murat Arapgirli, Hüseyin Altındaş, *Sorularla Doğrudan Temin*, Ankara: Ankara Yayınevi, 2014.,s.58.

⁶⁷Akbulut, a.g.m.,s. 78.

⁶⁸ İzzet Özgenç, *Ekonomik Çıkar Amacıyla İşlenen Suçlar*, Ankara: Seçkin, 2002, s. 19.

⁶⁹ Ümit Süleyman Üstün, Hande Sena Çaliş, "4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'na Hâkim Olan İlkelerin Değerlendirilmesi.", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.XXVI, S.2, (2018), ss. 111-147.

konusu olabilmesi için, öncelikle ihaleye katılacakların yeterliliklerinin belirlenmesi gerekmektedir⁷⁰.

Hileli davranışlarla ihaleye fesat karıştırma suçunun oluşması için usulsüz şekilde ihaleye katılımı sağlanan kişinin ihaleyi kazanma şartı yoktur. Aynı şekilde şartnamede belirlenen koşulları sağlamayan tekliflere ihalenin kalması da suçun oluşması için gereklilik değildir⁷¹. Öte yandan suçun oluşması için herhangi bir zararın oluşmuş olması da önem taşımamaktadır. Zararın ortaya çıkmadığı ya da hesaplanamadığı durumlarda da suç yine oluşmuş fakat sadece madde hükmüne göre verilecek ceza daha az olacaktır⁷².

TCK'nın 235. maddesinin 2. fıkrasının (b) bendi, ihalelerle ilgili olarak gizli kalması gereken bilgi ve belgelerin başkalarına açıklanmasını suç olarak düzenlemektedir. Bu kanun maddesi, özellikle "ihaleye ilişkin her türlü bilgi ve belge" ifadesini kullanarak ihale sürecinde gizli tutulması gereken bilgilerin kapsamını belirlemektedir.

Kamu İhale Kanunu'nun ilgili maddeleri ise hangi bilgi ve belgelerin gizli tutulması gerektiğini belirtmektedir. İhaleye ilişkin tekliflerin içeriği, teklif sahiplerinin iş deneyimleri, mali durumları ve teknik kapasiteleri gibi bilgilerin gizli tutulması önemlidir. Aynı şekilde, ihale şartnamesiyle gizli tutulması gereken belgelerin ifşa edilmesi de suç teşkil etmektedir. Bu suçun unsurları arasında hile unsuru aranmaksızın ve hangi kanal aracılığıyla olursa olsun gizli bilgilerin açıklanması yer almaktadır. Türk Ceza Kanunu'nun 235. maddesinin 2. fıkrasının (c) bendinde ise cebir, tehdit ve hukuka aykırı davranışlarla ihaleye fesat karıştırma suçları düzenlenmiştir. Bu suçlar, ihale sürecinde tehdit, cebir veya hukuka aykırı davranışlarla ihalelere haksız müdahale etmeyi amaçlayan eylemleri ifade eder. Tehdit suçu, TCK'nın 106. maddesinde düzenlenirken, cebir suçu ise 108. maddesinde düzenlenir. Bu suçlar, ilgili maddelerde ifade edilen unsurları içeren eylemleri kapsamaktadır. TCK'nın 235. maddesi ihalelerle ilgili olarak gizli bilgilerin açıklanması suçunu düzenlemektedir. Ayrıca, 235. maddenin (c) bendinde

⁷⁰ Arslan, a.g.e., s. 124

⁷¹ Soyaslan, a.g.e., s. 126

⁷² Ersan Şen, Ertekin Aksüt, *Uygulamada İhaleye Fesat Karıştırma Suçları*, 4. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014, s. 43.

ise ihaleye fesat karıştırma suçlarına yer verilmektedir. Bu düzenlemeler, ihale süreçlerinde şeffaflığı ve dürüstlüğü korumayı amaçlamaktadır.

5237 sayılı TCK'nın 235. madde 2. fıkra (d) bendinde ihaleye katılanların ya da katılmak isteyenlerin ihalenin koşullarını ve fiyatını etkilemek amacıyla aralarında anlaşma yapmaları düzenlenmiştir. Burada bahsedilen anlaşma için herhangi bir şekil söz konusu değildir. Anlaşma yazılı ya da sözlü şekilde yapılmış olabilir. Katılımcı veya ilgili kurumun zararı ile sonlanan ihalelerde gizli anlaşma yapıldığının anlaşılması halinde ilgili madde hükümleri uygulanmaktadır. Anlaşma nitelik olarak bir kişinin ihaleyi kazanması, ihaleyi kazanmasının engellenmesi, ihalenin idare lehine ya da aleyhine sonuçlanması amacını taşıyabilir⁷³.

5237 sayılı TCK'nın 235. madde 3. fıkra (a) bendiyle 4. fıkrası genel hükümlerden farklı bir içtima hükmünü içermektedir. 235. madde 3. fıkra (a) bendinde cebir ve tehditle işlenmiş olan ihaleye fesat karıştırmaya ilişkin suçun işlenmesinin yaralama ve tehdit suçunun sonucu nedeniyle ağırlaşan durumları ortaya çıkarması halinde bu suçlara ilişkin gerçek içtima kurallarının uygulanacağı belirtilmiştir. 235. madde 4. fıkrada ise ihaleye fesat karıştırma suçunu işleyen kamu çalışanlarının yarar sağlanması durumunda, irtikap ya da rüşvet suçlarına ilişkin yine içtima kuralı gereğince ayrıca ceza verileceği ifade edilmiştir.

Özetle 5237 sayılı TCK ile düzenlenmiş ihaleye fesat karıştırmaya ilişkin suçlar, ayrıma tabi olmaksızın tüm kamu kurum ya da kuruluşlarının yanında teknik açıdan kamu kurumu sayılmamış ancak korunması gerekli görülen kamunun yararını gözeten dernek, kooperatif ve diğer kurumların ihalelerini içine alacak biçimde geniş bir perspektif çizmektedir. Bu sebeple TCK'nın 235. maddesiyle yasa koyucunun ihale mevzuatıyla bağlı kalmayıp, aksine ihale niteliğine göre ayırım yaparak sınırın belirlendiğini söylemek yerindedir⁷⁴.

⁷³ Soyaslan, a.g.e., s. 119; Arslan, a.g.e., s. 151.

⁷⁴ Akbulut, a.g.m, s. 64; Arslan, a.g.e., s. 37, Şen, AKSÜT, a.g.e., s. 51; Arıtürk, a.g.e., s. 150; İlhan Gülel, "5237 Sayılı Türk Ceza Kanununda İhaleye Fesat Karıştırma Suçu", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, C.I, S. 3, (2012), s. 229.

2.2.5. Tefecilik

TCK'nın 241. maddesi, tefecilik suçunu düzenlemektedir. Bu suç, bir kişinin kazanç elde etmek amacıyla ödünç para vermesi sonucu ödünç paranın borç alan kişinin mülkiyetine geçmesiyle tamamlanmaktadır. İlk olarak, tefecilik suçu ile ilgili fiil bakımından önemli bir husus ödünç paranın bir kazanç karşılığında verilmiş olmasıdır. Ancak, suçun oluşması için ödünç para verilmesi karşılığında bir kazancın meydana gelmesi şart değildir. Önemli olan husus, ödünç para veren kişinin kazanç elde etmek amacıyla hareket etmesidir. Bu şekilde bir hareket sonucu kazancın elde edilememesi, hatta zarar bile etmiş olması tefecilik suçunun oluşmasını engellemeyecektir⁷⁵.

Kanun koyucunun bu suçu düzenleyerek korumak istediği hukuki değer, ekonomik düzenin sağlıklı işleyişidir. Bu suçun amaçlarından biri, ekonomik güvenliğin sağlanmasıdır. Tefecilik, genellikle yüksek faiz oranlarıyla ödünç para veren kişilerin, zayıf ekonomik durumda olan bireyleri ya da işletmeleri sömürmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle tefecilik suçu, ekonomik açıdan hassas bir konudur ve toplumda ekonomik adaletin sağlanması için önemlidir⁷⁶.

Nitekim ekonominin istikrarı için faiz politikalarının devletler tarafından belirlenmesi ve sürecin yalnızca devletin kontrolünde olması gerekmektedir. Aksi halde tefeciliğin yaygınlaşması, ekonomik sistemde devlet politikalarına uygun olmayan faiz oranlarının ortaya çıkmasına sebebiyet verecek ve bu durum devletin ekonomik istikrarının sağlanamamasına neden olacaktır. Tefecilik suçunun bir taraftan toplumun menfaatlerini ve ekonomik düzeni korumanın yanı sıra, diğer taraftan bireyi de koruduğunun ifade edilmesi gerekmektedir. Nitekim devletin izin verdiği kuruluşlar aracılığıyla, devletin belirlediği faiz oranları üzerinden ödünç para alma imkânı söz konusudur⁷⁷.

Türk hukukunda tefecilik suçu, cezaî yaptırıma tabi olan bir suçtur. Yargıtay'ın görüşüne göre, tefecilik suçu, "*bir alacak borç ilişkisine dayanmayan ve kazanç elde etme*

⁷⁵ Abdullah Batuhan Baytaz, "Tefecilik Suçu", *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, S. 2, (2020), ss. 139-174.

⁷⁶ Elif Bekar, "Tefecilik Suçu", *Journal of Istanbul University Law Faculty*, C. LXXI, S. 2, (2013), ss. 499-526.

⁷⁷ Baytaz, a.g.m., ss. 139-174.

amacı taşıyan ödünç para verme eylemi”, olarak tanımlanmaktadır⁷⁸. Bu nedenle, mahkemeler de tefeciliği bu şekilde yorumlamakta ve değerlendirmektedirler. Kanunda Tefecilik suçu işleyenler suçu için 2 yıldan 6 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

Tefecilik terimi, genellikle para tefeciliği ile ilişkilendirilse de, tefecilik sadece para tefeciliği ile sınırlı değildir ve farklı türleri bulunmaktadır. Para tefeciliği yanı sıra kira tefeciliği, hizmet tefeciliği ve sosyal tefecilik gibi farklı biçimleri de mevcuttur. Türk hukuk sisteminde sadece para tefeciliği suç olarak kabul edilmekte ve diğer türleri yasal açıdan düzenlenmemektedir⁷⁹.

Para dışındaki diğer misli şeylerin ödünç verilmesi durumunda, bu işlemde elde edilen herhangi bir kazanç tefecilik suçunu oluşturmamaktadır. TCK'nın 2. maddesindeki kıyas yasağına uymak için, sadece "para" ifadesi kanunda kullanılmıştır. Altın geçmişte para olarak kullanılmış olsa da, bugün artık para olarak kabul edilmemektedir. Bunun yerine, altın bir değer saklama aracı olarak kullanılmaktadır ve bu nedenle, altın da tefecilik suçunun kapsamına girmemektedir⁸⁰.

2.2.6. Mal ve Fiyatları Etkilemeye Yönelik Suçlar

Mal ve fiyatları etkilemeye yönelik suçlar TCK 237. ve 240. maddelerinde düzenlenmiştir. Fiyatları etkileme suçu 765 sayılı mülga TCK'nın 358. ve 359. maddelerinde düzenlenmiştir. İlgili kanunun 358. maddesinde yalan haberlerle umumi pazarlarda, ticaret borsalarında işçi ücretlerinin, mal ya da evrak piyasasının artmasına ya da eksilmesine sebep olan kişilerin 3 aydan 3 yıla kadar hapis cezası ve 100 liradan 500 liraya kadar para cezası ile cezalandırılacağı belirtilmiştir. Kanunun 359. maddesinde ise, 358. maddede belirtilen suçun, resmi ruhsatlı komisyoncu ya da borsa tellalları tarafından işlendiği durumlarda suçu işleyene 1 yıldan 5 yıla kadar hapis, meslekten uzaklaştırma ve 100 liradan 500 liraya kadar para cezası verileceği ifade edilmiştir⁸¹. 765 sayılı TCK'da hükme bağlanan bu maddeler 5237 sayılı TCK'da düzenlenen işçi ücretleri ya da besin

⁷⁸ Yargıtay 5. Ceza Dairesi, E.2014/1468, K.2016/3134, (29.03.2016).

⁷⁹ Ali Ekber Çınar, "Türk Ceza Hukukunda Tefecilik Suçu", *Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.III, S.2, (2021), ss.579-612.

⁸⁰ Bekar, a.g.m., ss. 499-526.

⁸¹ 765 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 432. maddesi değişik madde: 11/06/1936 t. 3038 s. K. m.1

veya malların değerlerinin artıp eksilmesine neden olma eyleminin temel hali olarak düzenlemiştir⁸².

765 sayılı mülga TCK'nın 358. maddesi 28.07.1981 tarih ve 2499 sayılı SPK'nın 47. maddesiyle kısmen uygulamadan kalkmış ve 358. maddede bulunan "esham borsalarına kabul edilen evrak ve senedat" hakkında 2499 sayılı SPK uygulanmıştır⁸³. 2499 sayılı SPK 06.12.2012 tarih ve 6362 sayılı SPK ile uygulamadan kalkmış, 2499 sayılı SPK'nın 47. madde 1. fıkra a. bendinin 2. ve 3. alt bentlerinde yer alan işlem ve bilgiye dayalı manipülasyon eylemleri 6362 sayılı SPK'nın 107. maddesinde Piyasa Dolandırıcılığı olarak düzenlenmiştir⁸⁴. 30.12.2012 tarihinde yürürlüğe giren 6362 sayılı SPK'dan sonraki eylemler bakımından 107. madde uygulanmaya başlanmıştır. Zira 5237 sayılı TCK'nın 237. maddesinde "esham borsalarına kabul edilen evrak ve senedat" ifadesine yer verilmemiş 2499 sayılı SPK'nın sermaye piyasalarında işlem gören senet ve belgelerle ilgili uygulamasını sürdürmesi üstü kapalı şekilde kabul edilmiştir. 2012 değişikliği sonrasında 6362 sayılı SPK bahsi geçen senet ve belgelere ilişkin uygulama alanı bulacak, TCK'nın 237. maddesi sermaye piyasasında işlem gören bu belge ve senetlerle ilgili uygulanmayacaktır⁸⁵.

5237 sayılı TCK'nın 237. maddesi ekonomi, sanayi ve ticarete ilişkin suçlar başlığının altında yer almaktadır. Düzenlendiği bölüm dikkate alındığında fiyatları etkileme suçunun mali suçlar arasında bulunduğu, genel olarak kamu ekonomisinin ve güveninin korunmasına katkı sağladığı, özde ise fiyat ve değerlerin serbest piyasa şartlarında piyasanın koşulları dahilinde belirlenmesini ve piyasa istikrarının korunmasına yardımcı olduğunu söylemek mümkündür⁸⁶.

Mal veya hizmet satımından kaçınma ise 5237 sayılı TCK'nın 240. maddesinde düzenlenmiştir. Halk dilinde karaborsa olarak bilinen durumdur. Kanun'un buradaki acil ihtiyaç kavramından neyi kastettiği belirsizdir. Ancak Kanun'un ruhundan kamu için

⁸² Çetin Arslan, Bahattin Azizağaoğlu, *Yeni Türk Ceza Kanunu Şerhi*, Ankara: Asil Yayın Dağıtım, 2004, s. 85.

⁸³ Ali Hakan Evik, Hileli ve Taksirli İflas Suçları, 2.Baskı, Oniki Levha, 2015, s. 66

⁸⁴ Çetin Arslan, Didar Özdemir, "Fiyatları Etkileme Suçu", *International Conference On Eurasian Economies*, (2015), ss. 570-575.

⁸⁵ a.g.m, ss. 570-575.

⁸⁶ Artuk, a.g.m., s. 61.

abuk ve giderilmesi zorunlu olan ihtiyaçların kastedilmiş olduğu anlaşılmaktadır. Piyasaya sunulan mal ve hizmet arzının kısılması bilinçli olarak daha yüksek fiyatla satılarak daha yüksek kar elde etmek amacıyla organize edilerek piyasada manipülasyon yapılması bu suçun konusunu teşkil eder⁸⁷.

Günümüzde Türkiye’de yüksek enflasyon nedeni ile gelen zamlardan dolayı stokçuluk yoluyla malların piyasadan çekilmesi ile arzı bollaşan sebze ve meyvelerin imha edilerek arzı kısma yoluyla fiyatların yükseltilmesi bu duruma örnek olarak verilebilir.

2.2.7. Banka ve Kredi Kartlarının Kötüye Kullanılması Suçu

Bu suç, yakın tarihte ortaya çıkmış olmasına rağmen malvarlığına karşı işlenen diğer suçlardan farklı olarak, ülke ekonomilerine ciddi zararlar verebilen ve büyük önem arz eden bir suçtur. Her yeni kötüye kullanım yöntemi, suçların tespitini ve takibini zorlaştırarak suçun ciddiyetini arttırmaktadır. Bu nedenle, kötüye kullanım suçunun gelişmiş ülkelerde bile hala bir sorun olarak devam etmesi, ceza kanunlarında düzenlemeye gidilmesini zorunlu kılmaktadır.

Bu düzenlemede, bir suçun banka kartı veya kredi kartı kullanımına özgü olmadığı, ancak bilgilerin otomatik işleme tabi tutulduğu bir sistem aracılığıyla kişinin kendisi veya başkası lehine hukuka aykırı yarar sağlamasını kapsadığı belirtilmektedir. Yani, suçun maddi unsuru, banka veya kredi kartlarının kötüye kullanımına özgü olarak tanımlanmamıştır. Bu düzenleme, sadece banka veya kredi kartlarının kullanımıyla elde edilen yararları değil, bilişim sistemlerinin kullanıldığı herhangi bir Şekilde çıkar sağlamayı da içerecek Şekilde geniş bir kapsama sahiptir. Suçun işlenmesi, otomatik işleme tabi tutulan bilgilerin kullanımıyla gerçekleşir ve kişi ya kendisi ya da başkası lehine hukuka aykırı bir Şekilde avantaj elde etmeye yöneliktir. Bu nedenle, suç banka veya kredi kartlarının kötüye kullanımına sınırlı değildir. Örneğin, bilişim sistemleri aracılığıyla başka bir kişinin bilgisayarına izinsiz erişim sağlamak, veri hırsızlığı yapmak, sahte web siteleri aracılığıyla kişisel bilgileri elde etmek gibi eylemler de bu suçun kapsamına girebilir. Düzenlemede sadece bilişim sistemlerini hedef alan bir suç söz

⁸⁷ Gören, a.g.e., s. 64,65.

konusudur. Başka suçlarla birlikte değerlendirilebilir ve örneğin mal varlığına karşı işlenen suçlarla bağlantılı olarak ele alınabilir. Bu suçun cezalandırılması, hukuki düzenlemeler ve yetkililer tarafından ilgili kanunlar ve mevzuata dayanarak gerçekleştirilir.

Bu nedenle, başkasına ait banka veya kredi kartları ile haksız çıkar sağlama eylemlerinin bilişim suçu mu yoksa banka ve kredi kartlarının kilidini açmakta kullanılan diğer araçlarla birlikte hırsızlık suçunu mu oluşturduğu konusu tartışılmıştır. Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun E. 2000/6-62, K.2000/72, 11.4.2000 tarihli kararında, bir başkasına ait banka kartı ve şifresini ele geçirerek kartın kullanılması yoluyla hukuka aykırı yarar sağlama eyleminin, m. 525/b-2 maddesinde düzenlenmiş bilgileri otomatik işleme tabi tutan bir sistemi kullanarak hukuka aykırı yarar sağlamak suçunu oluşturduğu kabul edilmiş ve bu nedenle bu suçların birer bilişim suçu olduğu benimsenmiştir⁸⁸.

Mülga ceza kanunundaki düzenleme ve Yargıtay CGK kararı, banka ve kredi kartlarının kötüye kullanılması eylemleri için yetersiz kalmıştır. Bu nedenle, kartların ele geçirilme ve suçun işlenme yöntemlerine bağlı olarak, bu tür eylemlerin dolandırıcılık suçu mu yoksa bilişim aracılığıyla hukuka aykırı yarar sağlama suçu mu olduğu konusunda tartışmalar devam etmiştir. Bu tartışmalar, özel bir düzenlemenin acil bir şekilde gerekliliğini ortaya koymuştur.

Bu kapsamda kanun koyucu banka ya da kredi kartlarının kötüye kullanılmasına ilişkin suçları 5237 sayılı TCK'nın 245. maddesinde düzenlemiştir. 765 sayılı mülga TCK döneminde banka ya da kredi kartlarının kötüye kullanılmasına ilişkin ayrı bir düzenleme bulunmamaktaydı. Bu sebeple konuya ilişkin eylemler 765 sayılı kanunun 525b/2 maddesinde değerlendirilmiştir⁸⁹.

Bu değerlendirme banka ya da kredi kartlarının kötüye kullanılması eyleminin bilgisayar sisteminden faydalanılarak yapılması ve maddede suçun işlenme şekline ilişkin sınırlamanın bulunmamasına dayanmaktaydı⁹⁰. Fakat yine de 765 sayılı TCK'nın 525/b-2 madde hükmünün banka ya da kredi kartlarının kötüye kullanılmasına ilişkin suçları

⁸⁸ Yargıtay Ceza Genel Kurulu, E. 2000/6-62, K. 2000/72, T. 11.4.2000.

⁸⁹ Yavuz Erdoğan, *Türk Ceza Kanunu'nda Bilişim Suçları*, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2013, s. 291.

⁹⁰ Berrin Akbulut, *Bilişim Alanında Suçlar*, 2. Basım, Ankara: Adalet Yayınevi, 2017, s. 70.

kapsayıp kapsamadığı hususuna yönelik farklı görüşler bulunmaktaydı. Oluşan bu farklı görüşlerin sonucunda banka ya da kredi kartlarının kötüye kullanılmasına ilişkin eylemler kimi zaman 765 sayılı mülga TCK'nın 525/b-2 maddesine göre kimi zaman ise dolandırıcılık suçunun içinde değerlendirilmiştir⁹¹.

765 sayılı TCK'nın farklı değerlendirmelerinin yarattığı tartışmalar 5237 sayılı kanunda konunun ayrı olarak düzenlenmesi ile son bulmuştur⁹². TCK'nın 245. madde gerekçesinde dolandırıcılık, hırsızlık, güvenin kötüye kullanılması ve sahtecilik gibi eylemlerin içtihat farklılıklarının giderilmesi amacıyla bu suçun ayrı olarak düzenlenmesinin uygun görüldüğü ifade edilmiştir⁹³.

765 sayılı TCK ve 5237 sayılı TCK kıyaslandığında kredi kartı ya da banka kartlarının kötüye kullanılması konusunun düzenlenme şeklinin birbiriyle örtüştüğünü söylemek mümkün değildir⁹⁴. 765 sayılı TCK dönemindeki düzenlemede bulunan haksız fayda sağlama davranışı 5237 sayılı TCK'da yalnız banka ya da kredi kartlarına özgü şekilde düzenlenmiştir⁹⁵.

5237 sayılı TCK'nın 245/1 maddesinde başka birine ait olan banka ya da kredi kartının, hangi amaçla olduğu fark etmeksizin ele geçiren ya da elinde bulunduran kişinin, kartın sahibi olan ya da kartın verilmesi gerekli kişinin onayı olmadan bunu kullanması ya da kullandırması sonucu kendine ya da başka birine yarar sağladığı durumda 3 yıldan 6 yıla kadar hapis cezası ve para cezası alacağı belirtilmiştir. 245. maddenin 2. fıkrasında sahte şekilde yapılan ya da üstünde sahtecilik yapılan banka ya da kredi kartını kullanıp kendine ya da başka birine fayda sağlayan kişinin, yaptığı eylemin daha ağır bir ceza gerektirmediği hallerde, 3 yıldan 7 yıla kadar hapis cezası alacağı hükme bağlanmıştır⁹⁶.

⁹¹ Murat Volkan Dülger, *Bilişim Suçları ve İnternet İletişim Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s. 425.

⁹² a.g.e., s. 425.

⁹³ Akbulut, *Bilişim Alanında Suçlar*, s. 272.

⁹⁴ Cengiz Apaydın, *Bilişim Suçları ve Bilişim Ceza Hukuku*, 1.Baskı, Ankara: Acar Matbaacılık, 2017, s. 397.

⁹⁵ Levent Kurt, *Açıklamalı ve içtihatlı Tüm Yönleriyle Bilişim Suçları ve Türk Ceza Kanunundaki Uygulaması*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2005, s. 177.

⁹⁶ a.g.e., s. 176.

29.05.2005 tarih ve 5377 sayılı kanunla 245. maddeye 2. ve 4. fıkralar 06.12.2006 tarih ve 5560 sayılı kanunla ise 5. fıkra eklenmiştir⁹⁷.

5237 sayılı TCK'da banka ya da kredi kartlarının kötüye kullanılmasına ilişkin suçlar tek maddede düzenlense de maddenin ilk 3 fıkrası değerlendirildiğinde ayrı ayrı suç sayılan eylemlerin olduğu ve cezaların belirlendiği görülmektedir. Maddenin 1. fıkrasında başka birine ait olan banka ya da kredi kartının haksız kullanılmasıyla fayda sağlama suçu, 2. fıkrasında sahte banka ya da kredi kartı üretimi, satılması, kabul edilmesi, devredilmesi ve almasına ilişkin suçlar, 3. fıkrasında ise, sahte banka ya da kredi kartıyla fayda sağlama suçunun düzenlendiği görülmektedir⁹⁸.

245. maddenin 4. fıkrasında şahsi cezasızlığa neden olan nedenler 5. fıkrasında ise etkin pişmanlık hükümleri bulunmaktadır⁹⁹. Fakat altının çizilmesi gereken husus, şahsi cezasızlık nedenleri ve etkin pişmanlığa ilişkin hükümlerin sadece maddenin 1. fıkrasında belirtilmiş olan suçlar için geçerli olduğudur¹⁰⁰.

2.2.8. Rüşvet

Rüşvet suçu Türkiye'nin ilk ceza kanunu olan 765 sayılı TCK'nın 211-227 maddelerinde düzenlenmiş ve hükümleri 1810 Fransız Ceza Kanunu, 1858 Ceza Kanunname-i Hümayun ve 1889 İtalyan Ceza Kanunu temel alınarak hazırlanmıştır¹⁰¹.

Türk Ceza Kanunu'na (TCK) göre, rüşvet suçu, kamu görevlisine veya kamu görevlisi sıfatı taşıyan diğer kişilere haksız bir menfaat sağlamak amacıyla verilen veya teklif edilen değerlerin kabul edilmesini içerir. Rüşvet suçu, genellikle vergi hukukuyla ilgili olarak vergi kaçakçılığı veya vergi incelemeleri sırasında ortaya çıkabilir. Türk vergi hukukunda, rüşvet suçunun cezası TCK tarafından belirlenmiştir. Rüşvet veren veya

⁹⁷ Apaydın, a.g.e., s. 398.

⁹⁸ Mahmut Koca, İlhan Üzülmez, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayınları, 2017, s. 844; Veli Özer Özbek, Koray Doğan, Pınar Bacaksız, İlker Tepe, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2017, s. 971; Erdoğan, a.g.e., s. 295; Nabi Özalp, *Türk Ceza Kanunun'da Rüşvet Suçu*, Ankara: Yetkin Yayınevi, 2019, s. 41.

⁹⁹ Koca, Üzülmez, a.g.e., s. 844.

¹⁰⁰ Akbulut, a.g.e., s. 275; Apaydın, a.g.e., s. 399; Koca, Üzülmez, a.g.e., s. 844.

¹⁰¹ Berrin Bozdoğan Akbulut, "Bilişim Suçları", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. VIII, S.1-2, (2000), s. 636; Özalp, a.g.e., s. 41.

teklif eden kişi, TCK'nın 252. maddesi uyarınca hapis cezası ile cezalandırılabilir. Rüşvet alan kamu görevlisi veya kamu görevlisi sıfatı taşıyan diğer kişi ise TCK'nın 252. maddesine ek olarak, TCK'nın 252/2. maddesi uyarınca daha ağır bir cezaya çarptırılabilir. Vergi hukuku çerçevesinde rüşvet suçunun cezaları, Türk Ceza Kanunu'nda belirlenen ceza miktarlarına tabidir. Cezalar, rüşvetin miktarına, suçun işlendiği kamu görevlisinin yetkisine, suçun ağırlığına ve diğer faktörlere bağlı olarak değişebilir. Türk Ceza Kanunu'na göre, rüşvet suçu nedeniyle verilebilecek cezalar arasında hapis cezası, para cezası ve kamu haklarının kullanılmasından mahrumiyet gibi hükümler bulunabilir.

765 sayılı TCK'nın 211. maddesinde; “memur tanımı içine girmeseler bile, özel kanunların belli durumlarda devlet memuru olarak nitelendirdiği ve kimi sorumlulukları açısından devlet memurları gibi cezalandırılmalarına karar verilmiş kişilerin de yukarıda bahsedilen şekilde sağladıkları her türlü menfaatin rüşvet sayılacağı” da açık biçimde belirtilmiştir¹⁰².

İlgili madde hükmünde, hangi kişilerin yaptıkları hangi eylemlerinin rüşvet suçunu ortaya çıkaracağı açıklanmıştır¹⁰³. Buna göre, 765 sayılı TCK'nın 279. maddesindeki memur tanımı içine giren, özel kanunlarla memur sayılan ve bazı hallerde memurlarla aynı cezaların verileceği belirtilen kişilerin sağladıkları menfaatler de rüşvet kapsamındadır. 02.01.2003 tarihli 4782 sayılı kanunla bu hükme bir fıkra eklenmiş uluslararası ticaret işlemleri sebebiyle yabancı kamu çalışanlarına menfaat sağlanması da suç olarak nitelendirilmiştir. Bu kanunda rüşvetin konusunu oluşturan menfaate ilişkin bir ayrıma gidilmemiştir. Madde hükmünde her ne adla olursa olsun sağlanan her menfaatin rüşvet sayılacağıının belirtilmesi, memurun durumunda maddi ya da manevi açıdan iyileşme sağlayacak her türlü şeyin menfaat olarak nitelendirileceğinin göstergesidir¹⁰⁴.

Basit rüşvet memurun yapması gereken şeyi yapmak ya da yapmaması gereken şeyi yapmamak için sağladığı menfaatler iken, nitelikli suç; memurun yapması gereken şeyi

¹⁰² Erkal Evliyaoglu, *Kamu Görevlileri ile İlgili Suçlar*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012, s. 516.

¹⁰³ A.g.e., s. 516.

¹⁰⁴ Bozdoğan Akbulut, a.g.m., s. 641.

yapmaması ya da yapmaması gereken şeyi yapması için sağladığı menfaatlerdir.¹⁰⁵ 765 sayılı TCK'da rüşvete ilişkin suçlarda nitelikli haller 212 ve 214. maddelerde düzenlenmiştir. 212. maddenin 3. fıkrasında, “rüşvet alan memurun çalıştığı kuruluşun ilişki içinde olduğu sözleşme ya da taahhütlerle girilmiş, maaş, rütbe, memuriyet, kademe, derece elde edilen ya da herhangi bir hakkın ihlali, kanuni aykırılık meydana gelmişse, memura rüşvet alma suçunun daha ağır şekilde verileceği” ifade edilmiştir. 214. maddede ise rüşvet vermeye ilişkin nitelikli haller belirtilmiştir. Kendine rüşvet teklif eden kişi idare yetkisine sahip olanlarla savcı, hakim, özel bir görev için sorumlu biri ya da noter, dava vekili, avukat olduğu durumlarda, nizam ne kanuna aykırılık seviyesine göre, rüşveti veren kişi hakkında öngörülen cezanın üçte birden yarısına kadar artırılacağı belirtilmiştir.

Mülga TCK'nın 215. maddesinde ise etkin pişmanlık hükümleri bulunmaktadır. Madde hükmünde rüşvet için anlaşılan memurun, hakkında soruşturma başlamadan önce, anlaşma konusunu oluşturan işi kısmi dahi olsa yapmamış olmak koşuluyla, durumu yetkililere bildirip sağladığı menfaati iade ettiği durumda rüşvete ilişkin suçtan sorumlu tutulmayacağı belirtilmiştir. Aynı biçimde, rüşvet veren kişinin de isteğinin yerine getirilmesinden önce yetkililere durumu bildirdiği takdirde suçlu sayılmayarak verdiği menfaatlerin kendine iade edileceği ifade edilmiştir.

Kanuna göre rüşvet alanın idare, emir yetkisi olan ya da savcı, hâkim olması durumunda cezanın ağırlaştırılması gerekmektedir. Savcı, hâkim dışında kalan bilirkişi gibi adalet dairesi, mahkeme çalışanlarının yaptıkları rüşvet eylemlerinin yargının kesin kararını etkilediği hallerde cezanın artırılması gerektiği ifade edilmiştir¹⁰⁶. Rüşvete ilişkin hafifletici nedenler maddenin 3. fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre, 202-218. maddelerinde bulunan suçlar sebebiyle verilen ya da alınan rüşvet ya da faydanın değer bakımından hafif olduğu durumlarda cezanın yarısı, çok hafif olduğu durumlarda ise üçte ikisi indirilecektir¹⁰⁷.

¹⁰⁵ Özbek, a.g.e., s.1110; Durmuş Tezcan, Mustafa Ruhan Erdem, R. Murat Önok, *Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, s. 1156; Artuk, Gökçen, a.g.m., s. 792; Akbulut, a.g.e., s.635.

¹⁰⁶ Evliyaoğlu, a.g.e., s. 524.

¹⁰⁷ Evliyaoğlu, a.g.e., s. 524.

Zaman içinde 765 sayılı TCK'nın rüşvete ilişkin içerdiği hükümlerin zamanın gereklerine uyum sağlamaması ve dil yönünden eski olması ve toplum gereksinimlerine yanıt verebilmesi açısından yetersiz kalmıştır¹⁰⁸.

Alman hukukunda, rüşvet suçu "Bestechung" olarak adlandırılır ve Alman Ceza Kanunu'nda (Strafgesetzbuch - StGB) düzenlenmiştir. Almanya, rüşvet suçuna karşı sıkı önlemler almış ve uluslararası anlaşmalara da taraf olarak bu suçu ciddiye almaktadır.

Alman Ceza Kanunu'na göre, rüşvet suçu, kamu görevlisi veya kişinin kamu görevlisi sıfatını kullanarak haksız bir menfaat sağlamasına karşılık olarak verilen veya teklif edilen değerlerin kabul edilmesini içerir. Rüşvet, kamu görevlisinin veya kişinin görevine ilişkin kararları veya işlemleri etkilemeyi amaçlar.

Almanya'da rüşvet suçu, farklı şekillerde tanımlanmıştır:

1. Rüşvet Verme (Bestechung): Rüşvet verme, kamu görevlisine veya kişinin kamu görevlisinin sıfatını kullanarak haksız bir menfaat sağlamak amacıyla değerlerin verilmesini veya teklif edilmesini içerir. Rüşvet veren kişi, cezai sorumluluk altındadır.
2. Rüşvet Alma (Bestechlichkeit): Kamu görevlisi veya kişinin kamu görevlisinin sıfatını kullanarak haksız bir menfaat elde etmek amacıyla değerleri kabul etmek veya talep etmek rüşvet alma olarak kabul edilir. Rüşvet alan kişi, cezai sorumluluk altındadır.
3. Rüşvet Vermeye Teşebbüs (Bestechungsversuch): Rüşvet verme eyleminin başarısızlıkla sonuçlandığı durumda, yani rüşvet verilen kişi tarafından kabul edilmediğinde dahi, rüşvet vermeye teşebbüs suçu işlenmiş olur.

Alman Ceza Kanunu'na göre, rüşvet suçu ağır bir suç olarak kabul edilir ve cezaları da ciddi şekilde düzenlenir. Rüşvet veren kişi, hapis cezasına çarptırılabilir. Rüşvet alan kamu görevlisi ise hapis cezasına ek olarak kamu görevinden men edilebilir ve kamu hizmetlerine ilişkin bazı haklardan mahrum bırakılabilir. Rüşvet suçunun

¹⁰⁸ 14.04.2003 tarihli "TCK Tasarısı Genel Gereğiçesi", <https://www2.tbmm.gov.tr> (Erişim, 03.02.2023).

cezası, suçun niteliğine, rüşvet miktarına, suçun işlendiği kamu görevlisinin yetkisine ve diğer faktörlere bağlı olarak değişebilmektedir.

Rüşvetle ilgili suçlar 5237 sayılı TCK'nın 252-254. maddelerinde düzenlenmiştir. 765 sayılı TCK'da ayrı şekilde düzenlenmiş olan rüşvet alma ve verme suçları bu kanunun 252. maddesinin 1. fıkrasında bir arada düzenlenmiştir. Rüşvet alanın yargıda görevli, hakem, noter ya da bilirkişi olması halinde cezanın artırılmasına sebep nitelikli durum olarak 252. maddenin 2. fıkrasında belirlenmiştir. Maddenin 3. fıkrasında, bir kamu çalışanın görev gerekliliğine aykırı şekilde bir işi yapmak ya da yapmamak için başka biriyle yaptığı anlaşmaya bir yarar sağlaması rüşvet olarak tanımlanmıştır. Basit rüşvet alamaya ilişkin suç rüşvet suçunun kapsamından çıkarılarak 252. maddenin 3. fıkrasında görevi kötüye kullanmaya ilişkin suç kapsamına alınmıştır¹⁰⁹. Kanunun 252. maddesinin 4. fıkrasında rüşvet suçunda fail olarak nitelendirileceklerin kapsamı genişletilmiş ve kamu kuruluşu niteliği taşıyan meslek kuruluşu, kooperatif, kamu yararı gözetilen dernek, halka açık anonim şirket tüzel kişileri adına hareket eden kişilerin hakkında da rüşvete ilişkin hükümlerin geçerli olacağı belirtilmiştir. Uluslararası ticaret işlemleri sebebiyle yabancı kamu çalışanlarının yarar sağlama durumu ise, 252. maddenin 5. fıkrasında suç oluşturacak eylem olarak düzenlenmiştir. Tüzel kişilere ilişkin güvenlik tedbirleri 253. maddede, etkin pişmanlık hükümlerine, 254. maddede ve yetkili olmadığı il için yarar sağlama durumuna ise 255. maddede yer verilmiştir¹¹⁰.

5237 sayılı kanunun rüşvete ilişkin hükümleri, Türkiye'nin tarafı olduğu uluslararası sözleşme yükümlülükleri ve AB uyum süreci çerçevesinde, yolsuzlukla mücadelede etkinlik sağlanabilmesi amacıyla 3 defa değişikliğe uğramıştır¹¹¹. Yapılan değişikliklerle ülke dışında uluslararası örgütte çalışan kamu çalışanlarının da yabancı kamu çalışanı kavramı kapsamına alınması sağlanmış ve yabancı kamu çalışanına yapılan yarar sağlama vaadi de rüşvet suçu olarak değerlendirilmiştir¹¹². Bu sayede rüşvet suçuna

¹⁰⁹ Mehmet Reis Koca, *Zimmet, İrtikâp, Rüşvet, Nüfuz Ticareti ve Görevi Kötüye Kullanma Suçları*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2014, s. 351; Özalp, a.g.e., 51.

¹¹⁰ 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr>, (Erişim, 30.01.2023).

¹¹¹ Ufuk Ünlü, "Son Değişiklik Kapsamında Rüşvet Suçu", *Ankara Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 102, (2012), s. 324.

¹¹² 5377 nolu Türk Ceza Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, <https://www.resmigazete.gov.tr>, (Erişim, 30.01.2023).

ilişkin kapsam rüşvet verme açısından genişletilmiştir¹¹³. Yabancı kamu çalışanlarına rüşvet verilmesinin engellenmesi amacı ile 09.07.2009 tarihinde 5918 sayılı kanunla 254. maddeye bir fıkra eklenmiş ve etkin pişmanlık hükümlerinin yabancı kamu çalışanlarına rüşvet verenler için uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır¹¹⁴.

5237 sayılı TCK'da rüşvet suçuna ilişkin kapsam bakımından en geniş değişiklik 02.07.2012 tarihinde 6352 sayılı kanunla yapılmıştır¹¹⁵. Bu kanunla 5237 TCK'nın 252. maddesinde görev gereklilikleri yerine görevin ifası ifadesi getirilerek basit rüşvete ilişkin suçlar da rüşvet suçu kapsamına dahil edilmiştir¹¹⁶.

2.2.9. Suçtan Kaynaklanan Malvarlığı Değerlerini (Kara Para) Aklama

5237 sayılı TCK'nın 282. maddesi, kara para aklama suçunu düzenlemektedir. Buna göre kara para aklama suçu 3 yıldan 7 yıla kadar hapis cezası ve yirmibin güne kadar adli para cezasına çarptırılırlar.

Organize suçlar ve yolsuzluklar arasında yakın bir ilişki vardır. Kara para aklama faaliyetlerinde bulunan kişiler, şiddet ve tehdit yoluyla hedeflerine ulaşamadıklarında, yolsuzluk gibi alternatif yöntemlere başvurabilmektedirler. Büyük ölçekli yolsuzluklar, devlet başkanları, bakanlar ve üst düzey yöneticilerin özel çıkarları için iktidarı kötüye kullanmalarını içerebilmektedir. Bu tür yolsuzlukların asıl amacı ise suç faaliyetlerine destek sağlamak, terörün finansmanını sağlamak, silah temin etmek veya gizli fonların aklanmasını sağlamak olabilmektedir¹¹⁷.

Kara para aklamının ciddi mikro ekonomik etkilerinden biri, özellikle gelişmekte olan birçok ülkede özel sektörde hissedilmektedir. Para aklayıcılar, genellikle yasadışı faaliyetlerin gelirlerini meşru fonlarla kaynaştırmak için paravan şirketler

¹¹³ Artuk, a.g.e., s. 790.

¹¹⁴ 5918 No'lu ve 26/6/2009 tarihli Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik, <https://www.resmigazete.gov.tr>, (30.01.2023).

¹¹⁵ Özalp, a.g.e., s. 54.

¹¹⁶ Mehmet Emin Artuk, Halime Ebru Koçyiğit, "5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nda Düzenlenen Rüşvet Suçunun Benzer Suçlardan Ayrımı", *Terazi Dergisi*, C.X, S.106, (2015), ss.14-26; Koca, a.g.m., s. 352; Ünlü, a.g.m., s. 8.

¹¹⁷ Norman Mugarura, "The Effect Of Corruption Factor İn Harnessing Global Anti-Money Laundering Regimes", *Journal of Money Laundering Control*, V.13.3, (2010), pp. 272-281.

kullanılmaktadırlar. Bu yolla, yasadışı fonlarla bu paravan şirketlerin ürünleri ve hizmetleri piyasa fiyatlarının altındaki seviyelerde sunulabilmektedir. Sonuç olarak, paravan şirketler meşru şirketlere karşı rekabet avantajı elde edebilirler¹¹⁸.

Kara para aklama, yasadışı elde edilmiş olan kaynağın, yasal yoldan elde edilmiş izlenimi vermek amacıyla, çeşitli yöntemler kullanılarak finansal sisteme dahil edilmesidir.

Bu tür işlemlerin amacı, haksız kazanç elde etmek için devletin vergilendirme, müsadere veya servete yönelik cezalar gibi tedbirlerden kaçınma isteğidir. Yani, aslında amaçlanan şey, parayı yasal sistem içine en az müdahale ile sokarak, yetkililerin para akışını izlemesini engellemektir.

Kişiler ve kuruluşlar, genellikle uyuşturucu kaçakçılığı, organize suçlar, terör, silah kaçakçılığı, çocuk kaçırma ve finansal suçlar gibi yasadışı faaliyetlerle ilgili olarak elde ettikleri gelirleri gizlemek için çaba harcamaktadırlar. Bu amaçla, bu gelirleri yasal kaynaklardan elde edilmiş gibi göstermeye çalışarak kendilerini suçlamaktan kurtarmayı ve kaynakların kolayca kullanılabilmesini sağlamayı hedeflemektedirler.

Teknolojinin günümüzde hızlı bir şekilde gelişmesi insan yaşamının her alanında farklı yaşam stilleri ortaya çıkarmakta, mevcut yaşam düzeni ve iş yapma şekilleri her geçen gün değişmektedir. Bankacılık ve finans sektöründe teknolojinin aktif olarak kullanılması “kripto para” adıyla yenilikçi bir paranın yaratılmasına neden olmuştur. Kripto paralar bir değişim aracı olmasının yanında elektronik para veya finans sisteminin aksine merkezi olmayan bir yapıdadır¹¹⁹.

Teknolojilerin gelişmesi ile ortaya çıkan kripto para birimleri, hükümetlere yeni ulusal güvenlik zorlukları yaratmış, terörist gruplar ve organize suç örgütlerine fırsatlar

¹¹⁸ Burcu Gediz Oral, Ali Rıza Gökbunar, “Karapara Aklamanın (Politik) Araçları: Yolsuzluk, Organize Suç ve Mücadelede Mali Önlemler”, *Manisa Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C. 24, S. 1, 2017, s.89,90; Richard Alexander, "Corruption as a Financial Crime", *The Company Lawyer*, V. 30.4, (2009), pp. 98-104; Edgardo Buscaglia, "Controlling organized crime and corruption in the public sector", *Forum on crime and society*. Vol. 3. No. 1/2. (2003), ss. 89-114.

¹¹⁹ Burcu Gediz Oral, Yusuf Yeşilkaya, “Kripto Para İkilemi: Karapara Aklama ve Bitcoin”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.I, S.39, (2021), s. 215.

sunan yıkıcı bir finansal teknolojiye dönüşmüştür¹²⁰. Kripto para birimleri, hızlı işlem süreleri, izlenebilirlik ve şeffaflık gibi avantajlar sunarak büyük ölçüde popüler hale gelen bir finansal teknolojidir. Ancak, bu teknolojinin karmaşık ve sürekli değişen doğası, kanun uygulayıcı kurumlar ve siber güvenlik uzmanları için kara para aklama faaliyetlerine karşı mücadelede zorluklar oluşturmaktadır.¹²¹

2.2.10. Parada Sahtecilik (Kalpazanlık)

Söz konusu suçlar, toplumda genel kabul gören belirli şekil, şey ve işaretleri kasıtlı olarak kullanarak kamu veya özel hukukun tanıdığı güveni sarsan eylemlerdir ve yasal yaptırımlara tabidir¹²².

Parada sahtecilik (kalpazanlık) suçu TCK'nın 197. maddesinde düzenlenmiş ve kamu güvenine karşı işlenen suçlar bölümünde yer almaktadır. Korunan hukuki değer toplumun tedavüldeki paraya olan güvenidir. Bu nedenle kamu güvenine karşı işlenen suçlar bölümünde yer almaktadır.

Parada sahtecilik suçlarının ortak özelliği bir sahte paranın varlığıdır. Bu nedenle, suçun asıl konusu para değil, orijinal paranın izlenimini yaratan "sahte para"dır. Bu nedenle, belgede sahtecilikte olduğu gibi, parada sahtecilikte de, bir orijinal para izlenimi yaratan sahte para varlığı gereklidir. Burada, gerçek ve sahte para arasındaki ayrım yapılabilir. Gerçek para, para basma tekelinin taşıyıcısı olan devletin bastığı veya yetkilendirdiği kurum aracılığıyla basılan kanuni ödeme aracını ifade etmektedir. Sahte para ise gerçekte devletin basmadığı, ancak görünümüyle gerçekmiş gibi bir izlenim yaratan parayı ifade etmektedir. Bu durumda, T.C. Merkez Bankası'nın Türkiye Cumhuriyeti adına para basma yetkisi olsa da, kanunun belirttiği yetkili makam tarafından habersiz olarak basılan para sahte para olarak kabul edilmektedir¹²³.

¹²⁰ Oral, Yeşilkaya, a.g.m., s. 209.

¹²¹ Oral, Yeşilkaya, a.g.m., s. 232.

¹²² Keskin Kaylan, *Belgelerde Sahtecilik Suçları, Türk Ceza Kanunu Reformu, İkinci Kitap*, Ankara: TBB, 2004, s. 163.

¹²³(Serkan Meraklı, "Parada Sahtecilik Suçu (TCK m. 197)", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C. 26, S. 2, (2020), s.726; Selahattin Karabınar, Ahmet Vecdi Can, "Sahte Para Olayının Vergi ve Muhasebe Açısından incelenmesi: Sorunlar ve Öneriler", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.25, (2015), ss.113-123.

Nitekim Almanya'da "Karlsruhe Bozuk Para Skandalı (Karlsruher Munzskandal)" olarak bilinen olayda, Alman Federal Yüksek Mahkemesi, kanunen yetkili kurum tarafından basılmış olmasına rağmen yetkili makamların talimatı olmaksızın basılan paraların sahte kabul edilmesi gerektiği konusunda karar vermiştir. Bu kapsamda, görsel olarak yetkili kurumun bastığı para gibi görünen ancak yetkili kurumun bu paranın üretimine dair herhangi bir ilgisi ya da sorumluluğu olmayan durumlarda, üretilen para sahte para olarak kabul edilmektedir¹²⁴.

Parada sahtecilik suçunda, hukuki değer olarak korunan şey kamu güvenidir. Suçun konusu ise, kanunen tedavülde olan paralara benzeyen sahte paralardır¹²⁵. Suçun cezası ise 2 yıldan 12 yıla kadar hapis ve onbin güne kadar adli para cezasıdır.

İnsanlar paranın icadından günümüze kadar önemli bir değişim aracı olarak kullanırlarken, bazıları bu değerli araca kanunsuz yollarla ve emek harcamadan ulaşmanın yollarını aramıştır. Ne yazık ki, sahtecilik yoluyla para üretmenin en kolay yollarından biri olduğu konusunda kalpazanlar hemfikirdir. Bu nedenle, parada sahtecilik yani kalpazanlık, paranın benzerinin yapılması veya mevcut paralar üzerinde ince ayarlar ve değişiklikler yapılması gibi eski yöntemlerle gerçekleştirilir¹²⁶. Sonuç olarak sahte para üretimi ve piyasaya sürülmesi, kalpazanlık olarak adlandırılan bir suçtur. Sahte paraların mali piyasada dolaşması, ülkenin milli parasının reel değerinin ve alım gücünün azalmasına neden olur. Bu fazla paraların karşılığı olmaması, enflasyonun artmasına yol açar. Bu nedenle sahte para üretimi ve piyasaya sürülmesi, ekonomik istikrar ve güvenliği tehdit eden önemli bir suçtur¹²⁷.

2.3. Diğer Kanunlardaki Bazı Mali Suçlar

Mali suçlar, gümrük, kaçakçılıkla mücadele, bankacılık ve serbest piyasa kanunlarında da yer almaktadır.

¹²⁴ a.g.m., s.735.

¹²⁵ a.g.m., s.732.

¹²⁶ Bilal Doğan, Abdunnur Yıldız, "Mali Suçlar ve Mali Suçlarla Mücadele: Türkiye Örneği", *Uluslararası Turizm, Ekonomi ve İşletme Bilimleri Dergisi (IJTEBS) E-ISSN: 2602-4411, C. 5, S.2, (2021),ss. 129-150.*

¹²⁷ Doğan, Yıldız, a.g.m., ss. 129-150.

2.3.1. 4458 Sayılı Gümrük Kanunu'ndaki Suçlar

Vergi kaybına neden olan durumlarla ilgili olarak 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 234-238. maddelerinde cezalar belirtilmiştir. Bu maddelerde, ithalat sırasında yapılan kontrolde gümrük tarifesinde farklılık, vergilendirmeye tabi ölçü birimlerinde yanlışlık veya ithalat vergilerinin eksik bildirilmesi gibi durumlar ele alınmaktadır. Eğer vergi farkı, ithalat verilerine göre hesaplanmış değer %5'ini aşıyorsa veya ithalat vergisine tabi eşyanın değeri eksik bildiriliyorsa, üç katı para cezası uygulanmaktadır. Ancak miktar itibarıyla %5'lik sınırı aşmayan yanlış beyanlarda veya denetleme sırasında ortaya çıkan maddi hatalarda, vergi farkının yarısı kadar para cezası uygulanmaktadır. Beyan sahibi, bu çelişkileri gümrük yönetimine bildirdiğinde, para cezası %10 olarak uygulanmaktadır. Belirtilen süre içinde ödenmeyen veya eksik ödenen vergi, gümrük kontrolü sırasında tespit edildiğinde, vergi faiziyle birlikte ve belirtilen verginin dörtte biri kadar para cezası uygulanmaktadır.

İthal edilmesi yasaklanmış eşyanın tespit edilmesi halinde, gümrük vergisinin yanı sıra, gümrüklenmiş bedelin dört katı para cezası öngörülmüştür¹²⁸ Bu eşyaların atık madde, artık ya da kıymetsiz olması halinde, dökme olan eşyalarda her ton için 30.000 TL, ambalajlı olanlarda ise her kap için 600 TL idari para cezası öngörülmekte ve bu eşyalar yurtdışı edilmektedir. Eşyalar bilgi ya da belgelere bağlı değil ise eşyaların varsa gümrük vergisi yanında gümrüklenen bedelin iki katı idari para cezası öngörülmüştür. Bu eşyaların atık madde, artık ya da kıymetsiz olması halinde dökme olan eşyalarda her ton için 8.000 TL, ambalajlı gelmiş olması durumunda ise her kap için 200 TL idari para cezası öngörülmekte ve bu eşyalar yurtdışı edilmektedir.

İhracatı yapılan eşyalara ilişkin olarak, ihraç edilmesi yasağı belirlenen, belli kuruluşlarca verilen uygunluk belgesi, gümrüğe ibraz edilen ya da beyanı zorunlu lisans, izin veya sayılan belgelerin niteliğinde olan bilgiye bağlı olsa dahi, eşyaların bilgi ya da belgelere bağlı olmadığının tespiti halinde, eşyanın gümrüklenen bedelinin 1/10'u kadar idari para cezası öngörülmektedir.

¹²⁸ Buse Nur Yılmaz, Muhittin Adıgüzel, "Türkiye'nin Gümrük Rejimi ile İlgili Sorunların İncelenmesi", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Dış Ticaret Enstitüsü Working Paper Series Dergisi*, C.III, S.1, (2022), ss. 25-42.

Yolculuk yapan kişilerin hediyelik ve özel eşya dışında, başkalarının eşyalarını kendilerine aitmiş gibi gösterdikleri beyanlarına uymayan eşyalardan alınan gümrük vergileri 2 kat alınır.

2.3.2. 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'ndaki Suçlar

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu m. 3/1 maddesine göre: herhangi bir eşya ya da malı, gümrük işlemlerine tabi tutmadan ülke sınırları içerisine girişini sağlayan kimse, 1 yıldan 5 yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır¹²⁹. Eşya ya da malın, gümrük kapıları dışında bir noktadan ülke sınırları içerisine girişinin sağlanması durumunda, verilecek ceza üçte birinden yarısına kadar artırılır¹³⁰.

Gümrükleme işlemleri kavramı mülga 4926 sayılı kanunun 2. maddesi içeriğinde yer almıştı¹³¹. Aynı kanunun tanımlar başlıklı 2. maddesi içeriğinde ise bu kapsam yer almamıştır. Mülga 4926 sayılı kanun içeriğine kapsamında gümrükleme işlemi; gümrük makamlarınca, gümrük kanunları ve alakalı diğer kanunlar doğrultusunda gerçekleştirilen işlem ve uygulamalar olarak ifade edilmektedir. Günümüzde de anlamını koruyan bu ifade tanımının dayanağı esas itibariyle 4458 sayılı Gümrük Kanunu'dur¹³².

Mal veya eşyanın ithal edilmesi sürecinde gerçekleştirilen işlemler, genel olarak gümrük işlemleri olarak adlandırılır. Bu işlemler, malın veya eşyanın gümrük kontrolüne tabi tutulmasıyla başlar. İthal edilen mal veya eşyanın nitelikleri, markası, ağırlığı, cinsi gibi özellikleri bu aşamada belirlenir. Ardından, malın sundurmaya alınması, analizi yapılması ve manifestonun (gemî veya taşıma aracı beyanı) verilmesi gibi adımlar izlenir. Vergilerin tespit edilmesi ve ödemelerin yapılması da gümrük işlemlerinin bir parçasıdır. Son olarak, malın ithalatına ilişkin beyannamenin verilmesiyle işlem tamamlanır. Tüm

¹²⁹ Ersan Öz, Ali Erim, "Tüm Yönleri ile Gümrük Kaçakçılığı Suçlarında İştirak.", *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, S.8, (2021), ss. 62-75.

¹³⁰ Muhammed Turgut, "5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Kapsamında Gümrük Kaçakçılığı Türleri.", *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, C.IX, S. 30, (2022) ss.25-34.

¹³¹ Orbay Bahri Ulgar, "Yargıtay Kararları Işığında Sigara Kaçakçılığı Suçu", *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.XVI, S.1, (2021), ss. 379-426.

¹³² Kaptan Kılıç, "Kaçakçılık Suçları Gümrük Kabahatleri ve Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları", Ankara: Gazi Kitabevi, 2013, s. 91.

bu süreçler, mal veya eşyanın gümrük mevzuatına uygun bir şekilde ithal edilmesini sağlamak amacıyla gerçekleştirilir.

Yurtdışından ülkeye giriş yapan bir hava aracının gümrük kapısı olarak kabul edilmeyen havaalanlarına mal ya da eşya getirmesi veya kara kapıları dışında kalan bölgelerden ülke sınırları içerisine mal ya da eşya girişinin yapılmasına yönelik eylemler de Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu 3/1 fıkrası hükümleri doğrultusunda cezalandırılabilir¹³³.

Gümrükten girişi yapılan eşya ya da malın gümrük işlemi yapan makam ve görevliler tarafından Gümrük mevzuatına uygun bir şekilde denetimden geçirilmesi ve sonrasında ülke sınırları içerisine girişinin yapılması gerekmektedir. Eşya ya da malın gümrük makamlarınca herhangi bir işlem ya da denetim yapılmadan ülke sınırları içerisine giriş yapılması durumunda Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu 3/1 maddesi kapsamında cezalandırılan suç ve suç unsurları meydana gelecektir¹³⁴.

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu 3/2 maddesine göre: bu suçu işleyenler için, 2 yıldan 5 yıla kadar hapis ve on bin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılması şeklinde belirtilmiştir

Transit rejimi, bir ülkeden diğerine geçiş yapan mal veya eşyanın gümrük kontrollerinin yapıldığı bir işlem sürecidir. Bu rejimde, ticaret politikası gereklilikleri ve ithalata ilişkin vergilerden muaf olan mal veya eşyaların gümrükleme işlemleri tamamlanır. Yani, bu mal veya eşyalar Türkiye'ye ithal edilmiş ve Türkiye Gümrük Bölgesi'nde gümrük kontrolünden geçirilmiştir.

Serbest dolaşımda olmayan mal veya eşya ise, Gümrük Kanunu'nun 3/6 maddesinde belirtilen kategoride yer almaktadır. Bu maddeye göre, serbest dolaşımda olan mal veya eşya, Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası antlaşmalara tabi olarak serbest dolaşıma giriş rejimine tabi tutulan mal veya eşya ile üretim süreçlerinde kullanılan girdilerin yerli üretim olup olmadığına bakılmaksızın, 18. ve 19. maddelerde belirtilen

¹³³ Zülal Sönmez, *Açıklamalı İçtihatlı 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu*, Ankara: İsmat Matbaacılık, 2007, s. 40.

¹³⁴ Seyfettin Çilesiz, *Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Açıklaması*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018, s. 85.

hükümlere göre Türk menşeli olarak kabul edilir. Başka bir deyişle, serbest dolaşımında olan mal veya eşya, Türkiye Gümrük Bölgesi'ne yasalara ve kanunlara uygun bir şekilde ülke sınırlarına giriş yapmış ithal bir mal veya eşya olarak tanımlanır. Ancak serbest dolaşımında olmayan mal veya eşya, Türkiye Gümrük Bölgesi'ne girmemiş olan eşyayı ifade eder.

Geçici ithalat rejimi, Türkiye Gümrük Bölgesi sınırları içinde kullanılan serbest dolaşımında olmayan eşya veya malın, ithalata ilişkin vergilerden kısmen veya tamamen muaf olarak ve ticaret politikası tedbirlerine tabi olmadan geçici olarak ülkeye getirilmesine olanak tanıyan bir rejimdir. Bu rejim, Gümrük Kanunu'nun 128. maddesinde yer almaktadır. Bu rejimde, serbest dolaşımında olmayan bir eşya veya mal, Türkiye Gümrük Bölgesi'ne getirilerek kullanılmak üzere ithal edilir. Bu eşya veya malın ithalatında, vergilerden kısmen veya tamamen muafiyet sağlanır ve ticaret politikası tedbirleri uygulanmaz. Yani, geçici ithalat rejimi, bu eşya veya malın geçici olarak Türkiye'ye getirilmesini ve kullanılmasını kolaylaştırır. Geçici ithalat rejimiyle getirilen eşya veya mal, kullanım süresi sonunda, olağan yıpranma haricinde herhangi bir farklılık olmaksızın tekrar ihraç edilebilir. Yani, eşya veya mal, geçici olarak Türkiye'de kullanıldıktan sonra aynı durumda ihraç edilir. Bu sayede, kullanım amacı doğrultusunda ithal edilen eşyanın vergilerden muaf olarak ülkede kullanılması ve ardından yeniden ihraç edilmesi sağlanır.

Dâhilde işleme rejimi; Tekrar ihraç edilmek maksadıyla serbest dolaşımında olan ya da olacak olan mal ya da eşyanın işleme tabi tutulması ve bu şekilde elde edilmiş olan ürünün ihracına imkan veren ekonomik etkili bir gümrük rejimidir (Aydın, 2011: 161). Bu sayede hedeflenen fayda ihracatın artırılması, işleme faaliyetlerinde bulunacak gerçek ya da tüzel kişilere kolaylık sağlanmasıdır¹³⁵.

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3/5. maddesi uyarınca “Birinci ile dördüncü fıkralarda ifade edilen eylemlerin gerçekleşmesine iştirak etmeksizin, bunlara konu olan eşya ya da malı, bu niteliğini bildiği halde ticarî bir maksat ile bedel karşılığı satın alan,

¹³⁵ Sönmez, a.g.e.,s. 65.

satışa sunan, satan, nakleden ya da saklı tutan kimse, 1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılmasına hükmolunur” şeklinde belirtilmiştir

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3/6 maddesine göre, vergilerden kısmen veya tamamen muaf olarak ithal edilen eşyanın, ithalat amacı dışında farklı bir şekilde kullanılmasına imkan sağlayan, sunan, devreden, satan veya bunun bilincinde olmasına rağmen bedel karşılığında satın alan kişi, 6 aydan 2 yıla kadar hapis cezası ve beş bin güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılır. Suçun oluşabilmesi için, bahsi geçen ürünün özel kanunlar ve diğer mevzuatlar doğrultusunda gümrüğe ilişkin vergilerden kısmen veya tamamen muaf tutulan bir eşya olması gerekmektedir.

Bu suç ve suçla konu eylemler ile korunması hedeflenen hukuki norm, bir eşya ya da malın gümrük işlemlerinden doğacak olan vergilerden bütünüyle veya kısmen bağışık tutulmasına karşın, ithal edilmesindeki amaç haricinde bir başka maksat ile kullanılıyor olmasından kaynaklı oluşabilecek toplumun ekonomik düzen ve dengesinin bozulmasının önüne geçmektir¹³⁶.

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nun 3/7 maddesi uyarınca, ülke sınırları içine yasal olmayan eşya veya malın girişini sağlayan kişi, daha ağır bir ceza gerektirmediği sürece 2 yıldan 6 yıla kadar hapis cezası ve yirmi bin güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılır. Aynı şekilde, yasal olmayan eşya veya malın bu durumunu bilmesine rağmen bedel karşılığı alan, satışa sunan, satan, nakleden veya saklayan kişi de söz konusu maddeye göre belirlenen ceza ile cezalandırılır. Bu suçun oluşması için, ülke sınırları içine giren eşya veya malın ticari veya kişisel amaçlar doğrultusunda girilmiş olmasının önemi yoktur. Esas olan, kanunlar karşısında yasal olmayan bir eşya veya malın ülkeye girişinin gerçekleşmiş olmasıdır.

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu m. 3/8'e göre: “İhraç edilmesi kanunlar karşısında yasal olmayan mal ya da eşyayı ülke sınırları dışına çıkaran kimse, eylem daha fazla bir ceza gerektirmediği halde 1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır” şeklindedir. Bu suç ve suçla konu eylemler ile korunması

¹³⁶ Mustafa Özen, *5607 Sayılı Kaçakçılık Kanununda Düzenlenen Suçlar*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2019, s. 107.

hedeflenen hukuki norm, ülken çıkarlarını, kamusal huzur ve güvenliği ve toplum sağlığını güvence altında tutmaktır¹³⁷.

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu madde 3/9'a göre; ihracat gerçekleşmediği halde, teşvik, devlet desteği veya para iadelerinden yararlanmak amacıyla ithalat yapılmış gibi gösteren veya gerçekleşen ihracata ait malın türünü, miktarını, niteliğini veya bedelini yanlış bir şekilde bildiren kişi, 1 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ve on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Beyanname ve ekli belgelerde, gerçekte ihraç edilen mal veya eşya ile arasında yüzde onu geçmeyen bir fark varsa, sadece 4458 sayılı Gümrük Kanunu'na göre ceza uygulanır. Teşvik, devlet desteği veya para iadelerinin kanunlarla düzenlenmesi gereklidir. Aksi takdirde, kararname, tebliğ veya yönetmelik gibi tüzüklerle sağlanan avantajlardan haksız kazanç elde etmek suç teşkil etmez.

Bu fıkra içeriğindeki suçların oluşmasını sağlayan hareketler birden fazla olup, ilgili suç seçimlik hareketli suç sınıfındadır. Bu suç ve suça konu eylemler ile korunması hedeflenen hukuki norm ekonomi, sağlık, ahlak gibi temel hak ve gereksinimleri içeren kamusal düzendir. Aynı zamanda, bu suç ve suç eylemlerinin gerçekleşmesi durumunda genelde belge ve evrakta sahtecilik suçu da meydana geldiğinden kamusal güvende koruma altına alınmak istenmiştir¹³⁸.

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu m. 3/11'e göre: ulusal marker denetimine konu olan ve EPDK'nun belirttiği limitin altında ulusal marker ihtiva eden ya da hiç etmeyen akaryakıtı;

- a) Ticari amaç doğrultusunda imal eden ya da taşıyan,
- b) Bedel karşılığı satışa sunan ya da satan,
- c) Bu durumunu bildiği halde ticari maksatla bedel karşılığı alan, kimse 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ve yirmi bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır.

¹³⁷ Kılıç, a.g.e.,s. 189.

¹³⁸ Özen, a.g.e., s. 156.

Fakat marker ihtiva etmeyen ya da miktarı yetersiz olan akaryakıtın yasa dışı yollar ile ülke sınırları içerisine girişinin anlaşıldığı durumda, onuncu fıkra hükümleri doğrultusunda işlem uygulanır.

Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu 3/12’göre: “EPDK’ndan gerekli izinler ve yetkiler alınmadan; akaryakıt dışında olan solvent, madenî yağ, baz yağ, asfalt ve benzeri petrol ürün ve türevlerinden akaryakıt imal eden ya da bu ürünleri direkt olarak akaryakıt yerine ikmal ederek imal eden, bedel karşılığı satışa sunan, satan, bulunduran, bu durumunu bildiği halde ticarî maksatla bedel karşılığı alan, nakleden ya da saklı tutan kimse 2 yıldan 5 yıla kadar hapis ve yirmi bin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılır” şeklindedir.

Bu suç ve suça konu eylemler ile korunması hedeflenen hukuki norm, ekonomik düzen ve huzurun bozulmasının önüne geçmektir. Sanayi ve imalat sektöründe tüketilmesi gerek olan petrol ve petrol türevlerinden usule uygun olmadan akaryakıt imal edilmesinin önüne geçilmesi amaçlanmıştır¹³⁹.

2.3.3. 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu’ndaki Suçlar

Bankacılık Kanunu'nun 150. maddesine göre, yasal izinleri almadan banka gibi faaliyetlerde bulunan gerçek kişiler, yatırım alan veya katılım fonu toplayan kişiler ve bu işlemleri gerçekleştiren tüzel kişiliklerin görevli personelleri, 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ve beş bin güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılır. Ayrıca, bu suçun ve suç unsurlarının bir işyeri içinde gerçekleşmesi durumunda, işletmeler bir aydan 1 yıla kadar kapatılabilir ve tekrar etmesi halinde süresiz olarak kapatılabilir.

Aynı şekilde, Bankacılık Kanunu gereğince yasal izinleri almadan ticari isimlerinde, evraklarında, belgelerinde, ilanlarında, reklamlarında veya kamu önünde yaptıkları beyanlarda banka adına veya banka gibi faaliyet gösterdikleri, mevduat veya katılım fonu topladıkları izlenimi veren ifadeleri kullanan gerçek kişiler ve tüzel kişiliklerin görevli personelleri, 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası ve beş bin güne kadar adli para cezası öngörülmüştür.

¹³⁹ Kılıç, a.g.e., s. 205.

Yukarıda bulunan fıkralara uyuşmazlık durumunda, davaya konu teşkil etmesi ve dava açılması durumunda davanın görüldüğü mahkeme tarafından işletmelerin faaliyetleri ve reklamları belirli süreliğine dondurulur. İlân ve ilamları toplatılır, bu aykırı eylemlerin internet vasıtası ile gerçekleştiğinin saptanması halinde içerikleri ve yer sağlayıcıları ülke sınırları içerisinde ise web sayfalarına erişimleri yasaklanır. Bu önlemler hâkim kararı doğrultusunda sonlandırılıncaya kadar sürer. Bu kararlara karşı itiraz yolu açıktır.

Bankacılık Kanunu'nun 151. maddesine göre, bu Kanunun 61. maddesine uygun davranmayanlar 6 aydan 2 yıla kadar hapis ve 500 güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılmasına hükmolunur¹⁴⁰. Bankacılık Kanunu'nun 152. maddesine göre; Kanunun 68, 69 ve 70. fıkralarına ve bu kanun ile geçerliliği sona eren 4389 sayılı Bankalar Kanunu'nun 14. maddesi hükümleri doğrultusunda, Kurul ya da Kurumca yapılması istenilen tedbirleri uygulamayan bankaların bu önlemleri tedbirleri uygulamakla görevli personelleri, 2 yıldan 4 yıla kadar hapis ve bin günden beş bin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılmasına hükmolunur. İlk fıkrada belirtilmiş olan tedbirleri almamak, bankanın nitelikli paya sahip ortaklarına ya da bunların kuruluş ve iştiraklerine fayda elde etmek maksadıyla yapıldığının anlaşılması durumunda 4 yıldan 6 yıla kadar hapis cezasına ve onbin güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılmasına hükmolunur.

Bankacılık Kanunu'nun 153. maddesine göre, Kanunla yasal olarak yetkilendirilmiş makamların ve denetimde yetkili kişilerin istemiş oldukları belge ve bilgiler ile bu kanun kapsamında bulunan kuruluşların, konsolide finansal tabloların hazırlanmasını teminen 38. madde hükümleri doğrultusunda istemiş oldukları belge ve bilgileri talep doğrultusunda teslim etmeyen kişiler 1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve 500 günden 1.500 güne kadar adlî para cezası ile cezalandırılmasına hükmolunur¹⁴¹. Bu Kanunla yasal olarak yetkilendirilmiş denetim personellerinin görevlilerine görevlerini

¹⁴⁰ Melik Kartal, "Mevduat ve Katılım Fonu Sahiplerinin Geri Alma Haklarının Engellenmesi Suçu", *Journal of Istanbul University Law Faculty*, C.LXXI, S.1, (2013), ss. 745-755.

¹⁴¹ 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr> s. 16. (Erişim, 12.12.2022).

yapmalarına engel olacak eylemlerde bulunan kişilerin 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmasına hükmolunur.

Bankacılık Kanunu'nun 154. maddesine göre, bu Kanunun 42. maddesinde yer alan dokümanların saklı tutulması kuralına uygun davranmayanların 1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve 500 günden 1.500 güne kadar adli para cezası ile cezalandırılmasına hükmolunur. Bankacılık Kanunu'nun 155. maddesine göre, bu kanun kapsamında yer alan kuruluşların, bu Kanunda belirtilen makamlar ile denetim personellerine ve mahkemelerine vermiş oldukları veya yayımladıkları dokümanlardaki gerçek dışı beyanlar nedeniyle ve bunların düzenlenmesine esas teşkil eden her türlü evrakı imzalayanlar, 1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve binbeşyüz günden az olmamak kaydı ile adli para cezası ile cezalandırılmasına hükmolunur.

Bankacılık Kanunu'nun 156. maddesine göre, bu kanun kapsamında yer alan kuruluşların iş ve işlemlerinin kayıtsız olarak yer almasından, gerçek mahiyetine uygun olmayacak durumda muhasebe kaydı tutulmasından, yasal ve yardımcı doküman ve verileri, şubeleri, ülke sınırları içerisinde ve dışında olan muhabetleri ile hesap mutabakatı yapılmadan yıl sonu bilançolarını kapatmaları sebebiyle, bunları ve bunların düzenlenmesine konu olan her türlü evrakı imzalayanlar 1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve binbeşyüz günden az olmamak kaydı ile adli para cezası ile cezalandırılmasına hükmolunur. Gerçek dışı düzenleme yapıldığını bilmesine rağmen bu belge ve dokümanlara onay veren bağımsız denetim kuruluşlarının personellerinin de aynı cezalar ile cezalandırılmasına hükmolunur. Ayrıca bankacılık Kanunu'nun 157. maddesine göre, bu kanun kapsamında yer alan kuruluşlar, 5237 sayılı TCK'nın 244. maddesi ile ifade edilen sistemi engelleme, bozma, verileri yok etme veya değiştirme suçu açısından banka veya kredi kurumu olarak kabul edilir.

Bankacılık Kanunu'nun 158. maddesine göre, bu Kanunun 74. maddesinde yer alan hükümlere uygun davranmayanların 1 yıldan 3 yıla kadar hapis ve bin günden ikibin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılmasına hükmolunur. Yukarıdaki fıkrada yer alan eylemler sonucunda özel veya kamusal bir zarar meydana gelirse uygulanacak cezanın altında bir oranında artırılarak uygulanmasına hükmolunur.

Bankacılık Kanunu'nun 159. maddesine göre, Kanunda belirtilen durumlara uygun davranmayan kişilere 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası ve bin günden ikibin güne kadar adli para cezası verilir. Bu maddeye göre, banka ve müşterilere ilişkin sırları ortaya çıkaran üçüncü kişilere de aynı cezalar uygulanır. Bu kişiler, söz konusu sırları kendileri veya başkaları adına çıkar elde etmek amacıyla açıklarsa, ceza miktarı altıda bir seviyesinde artırılır. Ayrıca, bu suçun önem düzeyine bağlı olarak, sorumlu olan kişilerin banka kuruluşlarında görev yapmaları durumunda, geçici veya süresiz olarak görev yapmaları yasaklanabilir.

Bankacılık Kanunu'nun 160. maddesine göre, görevleri gereği zilyetliği kendilerine devredilen veya koruma ve gözetimiyle sorumlu oldukları para, belge veya diğer malları kendi veya başkasının zimmetine geçiren banka yönetim kurulu başkanı, üyeleri ve diğer personeller, 6 yıldan 12 yıla kadar hapis cezası ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılır. Ayrıca, bankanın uğradığı zararı tazmin etmeleri de mahkeme tarafından talep edilir.

Suçun zimmetle ilgili dolandırıcı eylemlerle gerçekleşmesi durumunda, fail 12 yıldan az olmamak üzere hapis cezası ve 20.000 güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılır. Ancak, uygulanacak adli para cezası miktarı, bankanın uğradığı zararın üç katından az olamaz. Ayrıca, zararın ödenmemesi durumunda, mahkeme tarafından zorla tahsil edilir.

Suçun zimmetle ilgili dolandırıcı eylemlerle gerçekleşmesi durumunda, fail 12 yıldan az olmamak üzere hapis cezası ve 20.000 güne kadar adli para cezasıyla cezalandırılır. Ancak, uygulanacak adli para cezası miktarı, bankanın uğradığı zararın üç katından az olamaz. Ayrıca, zararın ödenmemesi durumunda, mahkeme tarafından zorla tahsil edilir.

2.3.4. 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'ndaki Suçlar

Sermaye Piyasası suçları 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nda düzenlenmiştir. Kanunda doğrudan ya da dolaylı olarak sermaye piyasasında işlem gören araçlara ilişkin bilgi suistimaline neden olan kişilere 3 yıldan 5 yıla kadar hapis veya adli para cezası ile

cezalandırılması öngörülmüştür. Yalnız adli para cezası elde edilmiş olan menfaatinin iki katından az olamamaktadır¹⁴².

SPK'da piyasa dolandırıcılığı maddesi başlığı altında, Sermaye piyasasında yatırımcılar açısından hataya neden olacak türde gerçek dışı ya da yanıltıcı intiba amacıyla alım satım işlemi gerçekleştiren ya da talimat girişi yapan kişiler için 3 yıldan 5 yıla kadar hapis ve 5.000 günden 10.000 güne kadar adli para cezası ile cezalandırılması öngörülmüştür. Yalnız bu suç sebebiyle verilecek adli para cezası elde edilmiş olan menfaatin altında kalamamaktadır¹⁴³.

Sermaye piyasasında işlem görmekte olan araçların bedellerini, kıymetlerini ya da yatırım yapacak olanların fikirlerini etki altına almak maksadıyla gerçek dışı, uydurma ya da hataya düşürecek şekilde bilgi verenler, söylenti çıkaranlar, haber verenler, yorumda bulunanlar ya da rapor hazırlayanlar ya da bu bahse konu durumları yayanlar ve bu şekilde kazanç elde edenler 3 yıldan 5 yıla kadar hapis ve beş bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılırlar.

Halka arz yapabilmek için öncelikle izin alınması ve onaylı bir izahname yayımlanması gerekmektedir. İzahname, şirketin finansal durumu, faaliyetleri, riskleri ve halka arz edilen sermaye piyasası araçlarıyla ilgili detaylı bilgileri içeren bir dokümandır. Mevzuatta belirtilen yükümlülükleri yerine getirmeden sermaye piyasası araçlarını halka arz eden veya mevzuatta gerektiği halde onaylı ihraç belgesi olmadan satış yapan kişiler ise suç işlemiş olurlar. Bu durumda, suçlu olan kişilere 2 yıldan 5 yıla kadar hapis cezası ve beş bin günden on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırma uygulanır. Bunun dışında yetkisi olmadan sermaye piyasasında faaliyet gösteren kişiler için ise 2 yıldan 5 yıla kadar hapis ve beş bin günden on bin güne kadar adli para cezası öngörülmüştür.

Sermaye piyasasında güveni kötüye kullanma suçunun nitelikli hallerinde kişiler 3 yıldan fazla hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. Bunun dışında yatırım kuruluşu, fon kurulu ve teminat sorumluları bünyesindeki verileri bozan, yok eden, değiştiren ya da

¹⁴² Seçil Coşkun, *Sermaye Piyasası Hukukunda Piyasa Dolandırıcılığı Suçu (6362 Sayılı SPKn md. 107)*, Ankara: Oniki Levha Yayınları, 2021, s. 15.

¹⁴³ Uğur AŞKIN, "Sermaye Piyasasında Bilgi Bazlı Piyasa Dolandırıcılığı Suçu", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C. XXIV, S. 2, (2018), ss. 682-710.

erişileme hale getiren kişiler için 2 yıldan 5 yıla kadar beş bin günden on bin güne kadar adli para cezası ile cezalandırılması öngörülmüştür¹⁴⁴.

Kanun içeriği doğrultusunda ya da kurul tarafından görevlendirilenler tarafından talep edilen veri ve evrakları vermeyen ya da talep edilen haliyle vermeyen kişiler için 1 yıldan 3 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür. Bunun dışında görevlilerin görevlerine yerine getirmesine engel olan kişiler için ise 6 aydan 2 yıla kadar hapis cezası ve görevli kişilere karşı cebir veya tehdit kullanılmış olması durumunda aynı zamanda 5237 sayılı kanunun ilgili maddelerine göre cezai işlem uygulanmaktadır¹⁴⁵.

Kasıtlı olarak yasal defter ve kayıtları uygunsuz tutanlar ile belge ve defterleri saklanması gereken yasal süre içinde muhafaza etmeyenler için 6 aydan 2 yıla kadar hapis ve 5000 güne kadar adli para cezası öngörülmüştür¹⁴⁶.

Kasıtlı olarak gerçek dışı hesap açanlar, hesap kayıtlarında hile yapanlar, gerçek dışı mali tablo düzenleyenler, bağımsız değerlendirme ve denetim raporlarını hatalı düzenleyenler ile bu duruma katkıda bulunan ihraççıların yönetim kurulundaki üye ve yöneticileri hakkında 5237 sayılı yasanın ilgili hükümlerine göre cezalar uygulanmaktadır. Özel belgede sahtecilik suçunda belgeyi kullanma şartı aranmaksızın ceza hükmedilmektedir.

Denetim ve inceleme yetkisi olan kişiler, görevleri gereği talep ettikleri belge veya bilgileri başkalarına açıklama yaptıklarında, 1 yıldan başlayarak 3 yıla kadar hapis cezası veya 5000 güne kadar adli para cezası ile cezalandırılabilirler. Yani, bu kişilerin yetki alanları dahilinde yaptıkları denetim ve inceleme faaliyetleri için elde ettikleri belge veya bilgilerin gizliliğine uymamaları durumunda hukuki yaptırımlarla karşılaşabilirler.

¹⁴⁴ Ahmet Tok, "Sermaye Piyasası Kanunu'nda Piyasa Dolandırıcılığı ve Güveni Kötüye Kullanma Suçları İçin Öngörülen Etkin Pişmanlık Düzenlemesi ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar." *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C.XXVII, S.2, (2021), ss. 1207-1231.

¹⁴⁵ Veysel Topuz, "Sermaye Piyasası Suçlarında Yazılı Başvuru Şartı ve Görevli ve Yetkili Mahkeme." *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.X, S.1, (2021), ss. 159-172.

¹⁴⁶ İbrahim Organ, Tülay Baran, "İdari ve Adli Para Cezalarının Karşılaştırılması", *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.XIII, S.4, (2020), ss. 792-808; Abdullah Batuhan Baytaz, "Tefecilik Suçu", *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, C.II, (2020), ss. 139-174.

İKİNCİ BÖLÜM

TÜRKİYE'DE VE AVRUPA BİLİRİĞİ'NDE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU VE UYGULAMALARI

1. VERGİ KAÇAKÇILIĞI OLGUSU

İşletmeler küresel pazarlardaki rekabetçi ortamda tutunabilmek için, düşük vergi alanlarına yatırımlar yapmak ya da kar oranını düşük göstermek gibi çeşitli yöntemlerle vergiden kaçınmanın yollarını aramaktadırlar. Vergi kaçırma, mükellefin vergisini az ödemek ya da hiç ödememek için gelirini veya vergi azaltmaya yönelik diğer bilgilerini gizleme yoluyla gerçekleştirdiği bir eylemdir. Bu eylemin bir sonucu olarak ise verginin bu yollarla eksik ödenmesi ya da hiç ödenmemesi durumunda vergi kaçakçılığı olgusu da ortaya çıkmaktadır. Vergi kaçakçılığında vergi borcunun gizlenmesinin yanı sıra subjektif unsur olan kast veya suçluluk maddi unsurlar vergi suçunun belirlenmesinde dikkate alınan maddi unsurlardır. Vergiden kaçınma ise, vergi mükellefinin yasalara uygun olarak gerçekleştirdiği faaliyetlerin, vergi yükümlülüğünü azaltmak amacıyla yapıldığı durumları ifade eder. Ancak, vergi kaçırma amacı taşımayan bu faaliyetler, genellikle hukukun amaçlarına ters düşmesi nedeniyle eleştirilmektedir¹⁴⁷.

Vergi mükelleflerinin bilinçli ve yasadışı davranışları sonucu, yasal olarak sunması gereken bilgi ve belgeleri sunmamaları veya vergilemeye ilişkin herhangi bir belgenin ayrıntılarını gizlemeleri, vergiyi en aza indirme amaçlı olarak gerçekleştirilen bir eylemdir ve vergi kaçırma olarak tanımlanmaktadır. Bu eylemin sonucunda, mükellefler vergi yükümlülüklerini yerine getirmez ve vergi idaresine eksik veya hiç vergi ödememektedirler¹⁴⁸.

¹⁴⁷ Chris Evans, "Containing Tax Avoidance: Anti-Avoidance Strategies", *UNSW Law Research Paper No:2008-40*, (2008), Ed. by John G. Head, Richard E. Krever, *Tax Reform in the 21st Century: A Volume in Memory of Richard Musgrave*, Chapter 17, p. 531.

¹⁴⁸ Lidia Xynas, "Tax Planning, Avoidance and Evasion in Australia 1970-2010: The Regulatory Responses and Taxpayer Compliance", *Revenue Law Journal*, Vol.20, No:1, (2011), s. 19.

1.1. Vergiden Kaçınma ve Vergi Kaçakçılığı Kavramları

Vergi kaçırma durumunda, vergiyi doğuran olaya ve/veya mükellefiyete ilişkin gerçek bilgileri gizleme, sahte veya yanıltıcı belge düzenleme ve kullanma, vergiyi beyan etmeme veya kısmi beyan etme gibi yöntemlerle verginin doğru bir şekilde tahsil edilmesi engellenir. Bu şekilde, vergi yükümlülüğünün gerektirdiği miktarın altında vergi ödenmesi amaçlanır veya hiç vergi ödenmez. Vergi kaçırma, adil bir vergi sisteminin korunmasını zorlaştırır ve devletin mali kaynaklarının zarar görmesine yol açabilir. Vergi kaçırma durumunda, devletin gelirleri azalırken, diğer vergi mükellefleri daha yüksek bir yükümlülük altında kalabilir. Bu nedenle, vergi kaçırma suçunun önlenmesi ve cezalandırılması, vergi adaletini sağlamak ve adil bir ekonomik ortamı korumak için önemlidir.

Vergiden kaçınmak, yasal düzenlemelere uygun hareket etmek şartıyla gerçekleştirilen uygulamalar, vergi doğuran olayın oluşmasını önlemek veya ödenecek vergi miktarını en aza indirmek amacını taşır. Vergiden kaçınma, yasalara uygun bir şekilde yapılan uygulamalarla gerçekleşir. Bu uygulamalar, vergi yükümlülüklerinin ortaya çıkmasını engellemek için alınan tedbirler veya ödenecek vergi miktarını en aza indirmeyi hedefleyen uygulamalar olabilir. Vergi yükümlülüklerini azaltmak amacıyla vergi planlaması stratejileri kullanılabilir veya yasal boşluklardan yararlanma yöntemleri uygulanabilir. Ancak, vergiden kaçınma ve vergi planlaması arasında ince bir çizgi vardır. Vergiden kaçınma, yasaların izin verdiği sınırlar içinde yapılan uygulamaları ifade ederken, vergi kaçırma hilesi yasadışı eylemleri ifade eder. Vergi mevzuatı çerçevesinde vergiden kaçınma hakkı bulunabilir, ancak vergi kaçırma suçu, hileli ve yasa dışı bir şekilde vergiden kaçınma anlamına gelir.

Sonuç olarak, vergiden kaçınma uygun tanımlamalarla, yasalara uygun hareket ederek gerçekleştirilen uygulamalarla ilgili bir kavramdır ve vergi yükümlülüklerini minimize etme veya vergi doğuran olayın oluşmasını önleme amacını taşır.

Hukuk sistemlerinde vergi kaçırma fiilleri genel olarak, suç veya kabahat olarak düzenlenmiştir. Karşılaştırmalı hukukta suç ve kabahatin varlığı, kaçırma fiilinde manevi unsur olan kastın varlığına ya da yokluğuna göre belirlenir. Buna göre kaçırma fiilinde

kastın olması halinde kaçırma fiili suç olarak kabul edilirken fiilde kastın olmaması halinde fiil kabahat olarak kabul edilmektedir.

1.2. Vergi Kaçakçılığı

Vergi kaçakçılığı, birçok gelişmiş ülkede popüler bir akademik araştırma konusu olmasına rağmen, ülkeler bazında vergi kaçakçılığının ana belirleyicilerini ele alan araştırmaların eksikliği dikkat çekmektedir¹⁴⁹. Vergi kaçakçılığı, farklı tanımları olan bir kavramdır. Nadaroğlu vergi kaçakçılığını "*yasalara aykırı yollarla vergi ödemesinden kaçınmak*", olarak tanımlarken¹⁵⁰, Türk, "elde edilen ancak vergi otoritelerine beyan edilmemiş gelirlerin tümü" olarak tanımlamaktadır¹⁵¹. Kuruca, vergi kaçakçılığını "devlete karşı işlenen suç, kişinin yasa hükümlerine karşı gelme kararı vererek bu kararın uygulanması ile" olarak tanımlamaktadır¹⁵². Bu tanımda, vergi kaçakçılığı davranışının kasit unsuru üzerinde durulmaktadır. Diğer bir tanımda ise Herber, vergi kaçakçılığını "vergi yükümlüsünün, yasal vergi yükümlülüğünden kaçınmak için hileli ve yanıltıcı çabalara başvurması" olarak tanımlamaktadır¹⁵³.

Vergi kaçakçılığı, vergi yükümlülüklerini yerine getirmek yerine kasıtlı olarak yasal olmayan yolları tercih eden mükelleflerin eylemlerini ifade eder. Bu eylemler, vergi ödeme yükümlülüklerini yerine getirmemek suretiyle mükelleflerin kendilerine haksız bir şekilde kazanç sağlamalarına neden olur. Buna ek olarak, devletin de vergi kaybına uğramasına yol açar.

Vergi kaçakçılığı, genellikle vergi sisteminin etkin işleyişini bozan bir davranış olarak değerlendirilir. Bu tür eylemler, vergi adaletini zedeler, vergiye tabi olan diğer mükellefleri olumsuz etkiler ve devletin mali kaynaklarının eksilmesine yol açar.

¹⁴⁹ Tulin Akdoğan, İbrahim Akdoğan, "Vergi Uyumuna Teorik Yaklaşım", *PressAcademia Procedia*, C. XVI, S.1, (2023), ss. 44-49.

¹⁵⁰ Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, 8 Baskı, İstanbul: Beta Yayınları, 1992, s. 73; İsmail Türk, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Turhan Kitabevi. 1992, ss. 287-288.

¹⁵¹ Türk, a.g.e., s. 5.

¹⁵² Zeki Kuruca, "Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Üzerine Bir Deneme", *Maliye Enstitüsü Konferansları*, C. XV, (1968), s. 277.

¹⁵³ Bernard P. Herber, "Domestic Fiscal Policy And Public Finance-Evaluation And Outlook", *Economic Perspectives*, V. 1 (1979), s. 73.

Devletin toplumsal hizmetleri ve kamu projeleri için gerekli kaynakları sağlamak amacıyla vergi yükümlülükleri belirlenir. Vergi kaçakçılığı, bu yükümlülüklerden kaçınmayı hedefleyen haksız bir eylemdir ve genellikle yasaların açıkça belirlediği vergi ödeme kurallarını ihlal etmeyi içerir.

Sonuç olarak, vergi kaçakçılığı vergi yükümlülüklerini yerine getirmeyerek haksız kazanç elde etmeyi amaçlayan mükelleflerin eylemleri ve devletin vergi kaybına uğraması şeklinde özetlenebilir. Bu tür eylemler, toplumun vergi sisteminin adaletli işlenmesini etkileyerek genel olarak kabul edilen vergi ilkelerine aykırıdır.

Vergi kaçakçılığı, ekonomik ve sosyal açıdan ciddi sonuçları olan bir sorundur. Teorik olarak, vergi kaçakçılığı kavramı, vergi sisteminin adil ve etkili olması gerektiği ilkesinden hareketle incelenmektedir. Vergi sisteminin adil olması, vergi yükümlülüklerinin tüm mükellefler arasında eşit bir şekilde paylaşılması anlamına gelirken, vergi sisteminin etkili olması da mükelleflerin vergi yükümlülüklerini yerine getirmelerinin sağlanmasıdır. Vergi kaçakçılığı, bu iki ilkenin aksine işlemektedir. Vergi kaçakçılığı yapan mükellefler, vergi yükümlülüklerini yerine getirmezken, diğer mükellefler ise bu eksikliği kapatmak için daha fazla vergi ödemek zorunda kalmaktadır. Bu durum, vergi sisteminin adil ve etkili olmasını engellemektedir. Vergi kaçakçılığına etki eden birçok faktör vardır. Bunlar arasında ekonomik, sosyal ve kültürel faktörler yer almaktadır. Özellikle, vergi oranları, vergi cezaları, vergi sisteminin karmaşıklığı, vergi denetiminin etkililiği, vergi kaçakçılığına etki eden faktörler arasında sayılabilir. Ayrıca, vergi kaçakçılığına etki eden faktörler arasında bölgesel ve ülkesel farklılıklar da bulunmaktadır. Örneğin, bazı ülkelerde yüksek vergi oranları ve sıkı vergi denetimleri vergi kaçakçılığının azalmasına neden olurken, diğer ülkelerde düşük vergi oranları ve gevşek vergi denetimleri vergi kaçakçılığına zemin hazırlayabilir.

Sosyal faktörler de vergi kaçakçılığına etki edebilmektedir. Özellikle, bir toplumda vergi ödemenin toplumsal bir sorumluluk olduğuna dair bir kültür oluşmuşsa, vergi kaçakçılığına yönelik eğilim de düşük olacaktır. Buna karşın, vergi ödemenin toplumsal bir sorumluluk olarak görülmediği toplumlarda vergi kaçakçılığına daha fazla eğilim olabilir. Sonuç olarak, vergi kaçakçılığına etki eden faktörler oldukça çeşitlidir ve bunların hepsi bir arada ele alınarak etkin bir vergi politikası oluşturulması gerekmektedir. Bu nedenle, vergi sisteminin tasarımı, vergi oranları, vergi denetimi ve

vergi cezaları gibi konuların yanı sıra sosyal ve kültürel faktörlerin de dikkate alınması önemlidir.

Son yıllarda birçok akademik çalışma, vergi kaçakçılığı üzerinde durmaktadır. Örneğin, Sandmo ekonomik teoriye dayanarak vergi kaçakçılığı davranışının ana nedenlerini ve vergi kaçakçılığı ile mücadelede kullanılan politikaların etkililiğini ele almıştır¹⁵⁴. Martinez-Vazquez ve Rider ise vergi kaçakçılığı davranışının birçok faktörden etkilendiği ve bu faktörlerin müdahale edilebilir olduğu vurgulanmaktadır. Ayrıca, vergi kaçakçılığına yönelik mücadelede kullanılan politikaların etkililiğinin de belirli faktörlere bağlı olduğu ifade edilmektedir¹⁵⁵. López'in 2017 tarihli "A quantitative theory of tax evasion" makalesinde, vergi oranlarının, vergi kaçakçılığı davranışını etkilediğini ve vergi kaçakçılığı ile mücadelede kullanılan politikaların da vergi kaçakçılığı üzerinde önemli bir rol oynadığı belirtilmektedir¹⁵⁶. López ekonomik kararların rasyonel olduğunu varsayarak, hane halklarının vergi oranı arttıkça vergi kaçakçılığına yöneleceğini ifade etmektedir. Ayrıca, vergi kaçakçılığı oranının artmasıyla vergi gelirlerinin azalacağı, dolayısıyla vergi oranlarının artırılması gerektiği sonucuna varmaktadır. Özellikle, vergi denetiminin artması ve cezaların caydırıcılığı, vergi kaçakçılığı oranını azaltabilir. Bununla birlikte, hane halklarının vergi bilincinin artması da vergi kaçakçılığı oranını azaltabilir.

2. TÜRKİYE'DE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇ VE CEZASININ İNCELENMESİ

Bu başlıkta, vergi kaçakçılığı suçu olgusu, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı tanımlarına göre açıklanacaktır. Bunun yanında vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin düzenlemelere tarihsel süreçte yer verilecektir. Vergi kaçakçılığı suçunun unsurları da detaylandırılarak Türkiye'deki vergi kaçakçılığı suçları genel bir çerçevede açıklanacaktır.

¹⁵⁴ Agnar Sandmo, "The Theory Of Tax Evasion: A Retrospective View", *National tax journal* V.58.4 (2005), pp. 643-66.

¹⁵⁵ Jorge Martinez-Vazquez, Mark Rider, "Multiple Modes Of Tax Evasion: Theory And Evidence." *National Tax Journal* V.58.1 (2005), pp. 51-76.

¹⁵⁶ José Joaquín López, "A Quantitative Theory Of Tax Evasion", *Journal of Macroeconomics*, V. 53 (2017), pp. 107-126.

2.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Tanımı

Vergiye dayalı suçlar, vergi kanun ve mevzuatlarında belirtilen kuralların ve uygulamaların dışına çıkılması suretiyle eyleme dökülmüş olan hareket ve davranışlar sonucunda yasaların ihlal edilmesi sonucunu doğuran suçlar olarak ifade edilebilir¹⁵⁷.

Doktrindeki bir diğer ifade ile de vergi suçu, vergi kanun ve mevzuatları ile tanımlanan görevlere ve yükümlülüklerine, yükümlü ve sorumlu açısından ceza verilmesine neden olacak uygulama ve davranışlar olarak ifade edilebilir¹⁵⁸. Vergiler yasalara ve mevzuatlara dayalı olarak mükelleflerden alınıyor olması sebebiyle vergi mükellefleri talep edilen vergi nedeniyle karşı bir tutum sergileyebilmektedir¹⁵⁹.

Birtakım gerekçeler ile vergi mükelleflerinin vergiye dayalı yapmaları gereken ödeme ve yükümlülüklerden sakınması neticesinde vergide kayıt dışı unsur ve uygulamalar artış göstermektedir. Bu kayıt dışı eylemlerin sonucunda ise vergiye dayalı suçlar işlenmektedir. Vergiye dayalı gerçekleşen suçların içerisinde ise en çok başvurulan yöntem olarak ve dolayısıyla vergide kayıt dışılığa yol açan bu anlamda en belirgin suç ise vergi kaçakçılığı suçudur¹⁶⁰.

Vergi mükellefi gelir durumunu gerçeğe aykırı olarak beyan ederek matrahta yer alan tutar üzerinden düşük ödediği miktar oranında gelir elde etmektedir¹⁶¹.

Vergiye dayalı suçlara uygulanacak yaptırım ve cezaların amacı, yalnız neden olunan vergi gelirinin telafisinin yapılması olmayıp, bir açıdan kamu idaresinde oluşabilecek kaybın önüne geçilmesi ve telafi edilmesi, aynı zamanda da vergiye dayalı elde edilecek gelirden düşüş ve aksamaya sebep olan durumların ortadan kaldırılması ve cezai bir hükme bağlanması neticesinde kamusal düzenin sağlanması yönündedir¹⁶².

¹⁵⁷ Mehmet Yüce, G. *Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme veya Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulü*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018, s.27.

¹⁵⁸ Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2007, s. 7.

¹⁵⁹ Bayraklı, a.g.e., s. 5.

¹⁶⁰ Mehmet Taştan, *Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2015, s. 2.

¹⁶¹ Gülay Akgül Yılmaz, "Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergi Adaleti İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi", *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, (2006), s. 158.

¹⁶² Karakoç, a.g.e., s. 43.

Hukuka aykırı eylemler, farklı hukuk alanlarında meydana gelebilir ve ceza hukuku açısından hukuka aykırılık içeren bazı eylemler önemli sonuçlar doğurabilir. Ceza hukukuna göre, bazı eylemler hukuk düzenine ağır bir ihlal olarak kabul edilirken bazıları hafif ihlal olarak kabul edilir. Hafif ihlal sayılan eylemler "kabahat" olarak nitelendirilirken ağır ihlal sayılan eylemler "suç" olarak nitelendirilir. Bu nedenle, suç ile kabahat arasındaki farkın nitelik farkından ziyade bir ağırlık farkı olduğu düşünülmektedir¹⁶³.

5236 sayılı Kabahatler Kanunu ile idari para cezası yaptırımını sonucunu doğuran ve idari yargı yolu ile çözülebilen kabahatler, 5237 sayılı TCK ile de hapis ve/veya adli para cezası yaptırımını doğuran ve adli yargıdaki üst mahkemeler ile çözülebilen suçlar düzenlenmiştir¹⁶⁴. Kabahat ve suç belirli konularda birbirilerinden ayrılırlar. Kabahatler vergi düzenini korumaya yönelik idari bir işlem iken suç kamu düzenini korumaya yönelik yargısal karar niteliği taşımaktadır. İki kavram arasındaki en önemli ayrımlardan biri de kastın varlığıdır. Kabahatlerde kast aranmazken suçlarda kast aranmaktadır.¹⁶⁵

Kabahatlerin vergi açısından vergisel idarenin düzen sağlamayı amaçlaması, suçun ise kamu düzenine ilişkin olması (aslında kabahatlerin de kamu düzeniyle tamamen ilişkisi yoktur diyemeyiz); kabahatlerin tespitinin idari usullerle, suçun adli usullere göre tespiti; ceza veren açısında kabahatlerde idari nitelikli ve devamında idarenin olağan itiraz yolunu (İdare Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay) takip ederken, suçun ise adli mercilerce uygulanması ve devamında adli yargının olağan itiraz yolunu takip etmesi; yaptırımlar açısından kabahatler, para cezası ile cezalandırılırken, adli süreçte kişilerin hapis ve adli para cezalarıyla cezalandırılması; suçta kastın varlığı aranırken kabahatlerde kastın varlığı aranmamakta; cezanın niteliği açısından kabahatlerin idari bir işlemken suç, yargısal bir karardır¹⁶⁶.

¹⁶³ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku: Genel Hükümler*, Bursa: Ekin Basım Yayın, 2015, s.223.

¹⁶⁴ Sibel Can, "İdari Para Cezası", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 29, (2017), ss. 407-430.

¹⁶⁵ Sema Ayatar Kızılyar, "Ceza Yaptırımı ile İdari Yaptırım Ayrımı", *Journal of Yaşar University*, C, 8, (2013), ss. 1637-1667.

¹⁶⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek a.g.e., s.258.

2.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Tarihsel Gelişimi

2.2.1. 5432, 5815 ve 6094 Sayılı Kanunlarla Getirilen Düzenlemeler

07.06.1949 tarih ve 5432 Sayı ile yayımlanan kanun ile daha öncesinde vergiye dayalı kanunlara ilişkin dağınık olarak tanımlanan kısımlar ve hükümler ilk defa bir araya getirilmiştir. 5432 sayılı VUK iştirak kavramına ilk kez yer vermesi açısından değerlidir. Vergi kaçakçılığı suçuna iştirak, teşvik ve yardım konuları bu kanun ile düzenleme altına alınmıştır¹⁶⁷.

5432 sayılı kanun, vergi kaçakçılığı eylemlerine ilişkin ceza uygulamalarında ceza mahkemelerinin yetkili olduğunu belirtmemektedir. Kanunun 324. maddesi, vergi mükellefi veya vergi sorumlusunun vergi kaçırmak amacıyla belirli eylemlerde bulunarak vergi ziyana yol açması durumunda vergi kaçakçılığı suçunu düzenlemektedir. Vergi kaçakçılığı eylemleri, 8 fıkra altında tanımlanmıştır. Bu eylemleri gerçekleştiren vergi mükellefi veya vergi sorumlusu, durumun anlaşılması ve tespit edilmesi halinde dahi cezalandırılabilmesi için takdir komisyonunun bu yönde karar vermesi gerekmektedir.

5432 sayılı kanun vergi kaçakçılığıyla mücadele etmekte yeterli olmadığından, 5815 sayılı kanun ile mevzuat değiştirilmiştir¹⁶⁸. Sebep olunan vergi ziyasının 3 katı oranında uygulanan para ceza miktarının caydırıcı olmadığı" düşüncesiyle, 5185 sayılı Kanun'un hükümleri doğrultusunda yapılan değişikliklerle, vergi ziyana neden olan suçlulara hem para cezası hem de hürriyeti bağlayıcı bir cezanın verilmesi öngörülmüştür. Önceden, vergi ziyayı nedeniyle suçlu bulunanlara, sebep olunan vergi ziyasının üç katı oranında yalnızca para cezası uygulanıyordu. Ancak bu cezanın yeterince caydırıcı olmadığı düşünülmüş ve 5185 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle, ceza sistemi daha etkili hale getirilmiştir. Yeni düzenlemeye göre, vergi ziyana sebep olan kişilere, para cezasının yanı sıra hürriyeti bağlayıcı bir ceza da verilecektir. Bu değişikliklerle, vergiye ilişkin suçlara karşı daha caydırıcı bir ceza sistemi oluşturulması ve haksız kazanç elde etmeye yönelik suçların azaltılması amaçlanmıştır.

¹⁶⁷ Adnan Çavuş, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2016, s.35.

¹⁶⁸ Çavuş, a.g.e., s. 36.

5185 sayılı kanun hükümleri doğrultusunda ilk kez hileli vergi suçuna teşebbüs ve suça teşebbüse hürriyeti bağlayıcı ceza verilmesi yönünde düzenleme yapılmıştır. Aynı şekilde yine 5185 sayılı kanun hükümleri gereğince etkin pişmanlık hükümleri uygulamadan kaldırılmıştır. Bu kanun hükümleri doğrultusunda kasıt bulunmadan gerçekleştirilen eylem ve fiiller ilk defa düzenleme altına alınmıştır. Kanunun 324. maddesindeki “Beyanname eksik ya da hakikate aykırı bildirimde bulunmak” eylemi kasıt aranmadan yapılan vergi kaçakçılığı suçu olarak öngörülmüştür¹⁶⁹.

6094 sayılı Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Elektrik Enerjisi Üretimi Amaçlı Kullanımına İlişkin Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile öncesinde soyut olarak düzenlenmiş olan kavramlar somut hale getirilmiştir. Kanunun Ek-2 maddesinde değiştirme yapılmış, a-7 bendinde yer alan fiilin verginin tahakkuk edilmesi için belirtilen kanuni süreden önce tespit edilmesi durumunda eylem suç ve suç unsuru olarak değerlendirilmemiştir. İlave olarak, bu kanun kapsamında etkin pişmanlık hükümleri tekrar kanunda yerini almıştır¹⁷⁰.

2.2.2. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Getirilen Düzenlemeler

04.01.1961 tarihinde yayınlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), vergiye dayalı suçları belirli kategorilere ayırmıştır. Bu suçlar; hileli vergi suçları, kaçakçılık suçları, kusur suçları ve usulsüzlük suçları şeklinde sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırmada, en ağır suç olarak hileli vergi suçları kabul edilmiş ve bu suçun ceza mahkemeleri tarafından yargılanması öngörülmüştür. 4 Ocak 1961 tarihinde yayınlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK), vergiye dayalı suçları belirli kategorilere ayırmıştır. Bu suçlar; hileli vergi suçları, kaçakçılık suçları, kusur suçları ve usulsüzlük suçları şeklinde sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırmada, en ağır suç olarak hileli vergi suçları kabul edilmiş ve bu suçun ceza mahkemeleri tarafından yargılanması öngörülmüştür.

Hileli vergi suçları, kanunda ayrı bir bölümde düzenlenmiştir. Kanunun 344. maddesinde ise kaçakçılık, vergi ziyama kasten sebep olmak şeklinde tanımlanmıştır.

¹⁶⁹ Çavuş, a.g.e., s. 36.

¹⁷⁰ Çavuş, a.g.e., s. 36.

30.12.1980 tarihli 2365 sayılı kanunla 213 sayılı VUK'ta yapılan arasında, hileli vergi suçunun adının kaçakçılık suçu olarak değiştirilmesi yer almaktadır. Ayrıca, kusur ve ağır kusur kavramlarına da yer verilmiştir. Bu değişikliklerle vergiye ilişkin suçlar kaçakçılık, ağır kusur, kusur ve usulsüzlük olarak dört gruba ayrılmıştır.

Bu kanun değişikliği sayesinde 344. maddede yer alan ilk altı bent ile vergi kaçakçılığı suçu düzenleme altına alınmış, 213 sayılı kanun 397. maddesi ile de hileli vergi suçlarına ilişkin benzer şekilde düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Farklı şekilde burada "noksan bildirim veya işe başlamanın bildirilmemesi" hükmünün hapis cezası gerektirmesini düzenleyen eylem çıkarılmıştır¹⁷¹.

Yukarıda belirtilen 2365 sayılı kanunla değiştirilmiş olan 344. madde 344. madde, vergi kaçakçılığı suçunu sekiz farklı bent şeklinde düzenlemektedir. Ancak, diğer kanunlarla yapılan değişikliklerle 344. maddeye eklenen son iki bent uygulamadan kaldırılmış ve madde altı bent olarak düzenlenmiştir. Ayrıca, 359. maddeye yapılan değişiklikle, "yazılı fiilleri işleyenler" ifadesi çıkarılmış ve "kaçakçılık suçlarını işleyenler" şeklinde güncellenmiştir.

Öncelikle, kanun aracılığıyla 344. maddeye yeni bir ilave yapılmıştır. Bu ilave ile, daha öncesinde kanunda belirtilmemiş olan "tutulması mecburi olan defterleri tutmak ve bu defterlere kaydı gereken hususları kaydetmemek" eylemi de yaptırımlara tabi kılınmıştır.

Daha sonra, 3505 sayılı kanunla 359. maddeye bir fıkra ilave edilmiştir. Bu fıkra, hapis cezasının paraya çevrilmesi durumunda, para cezası tutarının hesaplanmasında sanayi sektörü için belirlenen asgari ücretin yarısının kullanılacağını belirtmektedir.

Bu değişiklikler, 4108 sayılı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda yapılmıştır. 344/1 düzenlemesindeki "kayıtlı gereken hususlar" ifadesi "kayıtlı gereken hesap ve işlemler" şeklinde değiştirilmiş ve "zorunlu olan defterleri tutmamak ve bu

¹⁷¹ Adnan Çavuş, "Vergi Kaçakçılığı Suçunun Faili", *E-Yaklaşım Dergisi*, S.9, (2004), s. 37.

defterlere kaydı gereken hususları kaydetmemek" ifadesi çıkarılmıştır. Bunun yerine, 344/1 fıkrasının sonuna "veya diğer kayıt ortamlarında izlemek" ifadesi eklenmiştir, böylece bilgisayar ve elektronik ortamda yapılan kayıtlar da kapsama dahil edilmiştir.

Aynı kanunla 344. maddeye altı farklı bent eklenerek düzenlemeler getirilmiştir. Bu bentlerde yer alan fiiller için 359. madde ile farklı yaptırımlar ve cezalar öngörülmüştür. 1, 4, 5 ve 6. bentlerde düzenlenen fiiller için 6 aydan 3 yıla kadar hapis cezası verilirken; 2 ve 3. bentlerde düzenlenen fiiller için 3 yıldan 8 yıla kadar ağır hapis cezası uygulanması kararlaştırılmıştır. Bu düzenleme, söz konusu eylemlerin cezasının artırılmasını da içermektedir.

4108 sayılı kanuna bir fıkra eklenerek, belirli eylemleri tekrarlayan suçlulara uygulanacak cezaların bir kat artırılacağı ifade edilmiştir. Bu yolla, suçun tekrarlanması durumunda daha ağır bir cezanın uygulanması amaçlanmıştır. Ayrıca, 359. maddeye ek bir fıkra eklenerek, kaçakçılık suçlarının vergi cezalarının yanı sıra hapis cezasıyla da cezalandırılabileceği belirtilmiştir. Yani, idare tarafından para cezası verilmesinin yanı sıra, ceza mahkemeleri aracılığıyla da hapis cezasının uygulanması öngörülmüştür. Son olarak, 4108 sayılı kanun kapsamında, kaçakçılık suçunda hürriyeti bağlayıcı ceza (hapis cezası) ve meslekten men cezası uygulanmasına ilişkin bir başlık değişikliği yapılmıştır. Hürriyetten men cezası sırasında ticaret, sanat ve meslek icrasından mahrum edilme yaptırımı, madde içeriğinden çıkarılarak kanun bu şekilde yeniden düzenlenmiştir.

4369 sayılı kanun, VUK'ta köklü değişiklikler yaparak vergi reformunu sağlamıştır. Bu kanunla vergiye dayalı kaçakçılık suçlarıyla ilgili önemli değişiklikler yapılmıştır. İlk olarak, ceza mahkemesinde görülecek davaların ve bu davalarla ilgili vergi kaçakçılığı suçlarının ele alınış şekli değiştirilmiştir. Artık ceza mahkemesinde yargılanacak olan suçlar "vergi kaçakçılığı suçu" olarak adlandırılmışken, idari yaptırım gerektiren vergi kaçakçılığı suçları ise "vergi ziyaı suçu" olarak ayrılmıştır. Kanunun 359. maddesi, vergi kaçakçılığı suçunu düzenlemekte olup, bu madde içerisinde hem suçun unsurlarına hem de bu suça uygulanacak cezai yaptırımlara yer verilmiştir. Benzer şekilde, 344. madde de vergi kaçakçılığıyla ilgili eylemleri düzenlemeye devam etmektedir.

4369 sayılı kanun kapsamında uygulanan önemli değişikliklerden bir diğeri de önceki kanunlarda kural olarak “vergi ziyayı” koşulu vergi kaçakçılığı eylemlerinde suçun tamamlanmış olmasının koşulu iken bu kanun kapsamında yapılan değişiklik sayesinde vergi ziyayının, suçun tamamlanmış olması koşulu aranması kanundan çıkarılmıştır. Bununla beraber 359. madde hükümleri içeriğinde vergi ziyayı koşuluna yer verilmeden, yalnızca 359/a-1 içeriğinde tanımlandığı haliyle “defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi” ifade edilen eylemde “vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde” tanımlama yapılarak düzenleme altına alınmıştır. Bu haliyle de ifadesi ve tanımı yapılan durumun vergi ziyayı şartı olup olmadığı tartışmalıdır¹⁷². Vergi ziyayı koşulunun kaldırılmış olması doktrinde teleştirilere yol açmıştır. Hazinesinin kayba uğramasına yol açmayan hatta fazla vergi elde edinilmesi durumuna yol açan eylemlerin dahi vergi kaçakçılığı suçuna konu teşkil etmesinin mümkün hale geldiği kanısına varılmaktadır¹⁷³.

Eğer 344. maddeye göre suç işlenmişse ve aynı zamanda 359. maddeye göre vergi ziyayına yol açan eylemler de gerçekleştirilmişse, ceza mahkemesi tarafından verilen hürriyeti bağlayıcı cezanın yanı sıra, idare tarafından da para cezası verilmesi kararı alınabilir. Bu para cezası, suçu işleyen kişi için üç katı, suça iştirak eden kişiler için ise bir katı kadar olacaktır. Öncesinde 359/3 maddesinde yer alan “Bu maddenin 2 ve 3 numaralı bentlerinde belirtilen fiilleri tekrar işleyenler hakkında verilecek cezalar bir kat artırılır” ifadesi kanun metninden çıkarılmıştır. 4369 sayılı kanun kapsamında 358. maddeye ait teşebbüs düzenlemesi kanundan çıkarılmıştır. Aynı şekilde, 360. madde değiştirilmiş ve “kaçakçılık suçuna iştirak” bu madde hükümleri altında düzenlenmiştir. Bu durum, vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüsün Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmediği anlamına gelerek, Türk Ceza Kanunu hükümlerine tabi hale getirilmiştir. Ayrıca, iştirak 338. madde ile, teşvik 346. madde ile ve yardım 347. madde ile düzenlemeleri kaldırılarak, suça iştirak konusu sadece 360. madde içeriğinde tanımlanmıştır. Bu düzenleme sadece vergi kaçakçılığı suçu için getirilmiştir.

¹⁷² Hasan Aykın, “Vergi Gelirlerinde Tahsilat/Tahakkuk Oranında Trend Ne Yönde? (1970-2017 Dönemi)”, *Vergi Dosyası*, (2017), s. 2.

¹⁷³ Mustafa Akkaya, “İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S.233, (2008), s. 3.

Vergi kaçakçılığı suçu, 359. madde kapsamında 5728 sayılı kanunla üç farklı şekilde düzenlenmiştir ve bu düzenlemelerden biri olan 359/a fıkrasıyla ilgili cezanın en düşük sınırı on sekiz ay olarak belirlenmiştir. Aynı fıkroda yer alan hapis cezasının paraya dönüştürülmesine ve ertelenmesine dair ifade kanun metninden çıkartılmıştır¹⁷⁴. Öte yandan, 344. madde de vergi kaçakçılığıyla ilgili eylemleri düzenlemeye devam etmektedir. Bu madde, vergi kaçakçılığına ilişkin diğer suç türlerini içermektedir. Yani, vergi kaçakçılığı suçunun yanı sıra başka türde eylemler de bu madde altında düzenlenmiştir. Bu iki madde, vergi kaçakçılığına ilişkin farklı eylem ve unsurları tanımlayarak, yasal bir çerçeve oluşturur. 359. madde, vergi kaçakçılığı suçunu detaylı bir şekilde ele alırken, 344. madde de diğer vergi kaçakçılığıyla ilişkili eylemleri içerir.

Yeni düzenlemeyle birlikte, bu suçu işleyen kişiler hakkında hapis cezasının alt sınırı iki yıldır. Bu durum, cezanın belirli şartlar sağlandığında para cezasına çevrilebilmesi, ertelenebilmesi veya hükmün açıklanmasının geri bırakılması gibi alternatif yaptırımların uygulanabileceği anlamına gelir. Yani, mahkeme bu suçu işleyen bir kişinin durumunu değerlendirirken, belirli şartların varlığına göre hapis cezasını para cezasına çevirme, cezanın ertelenmesi veya hükmün açıklanmasının geri bırakılması gibi kararlar verebilir. Bu kararlar, hapis cezasının yerine getirilmesini ertelemek, cezanın miktarını değiştirmek veya hükmün uygulanmasını belirli bir süre erteleme gibi etkileri olan yaptırımlardır.

Bu kanunda yer aldığı şekilde vergide kaçakçılığı suçu için öngörülen ceza artmış olacaktır. Yapılan bu değişiklik ile erteleme yapılması ya da paraya çevirme içeriği daraltma altına alınmış olacaktır. Yalnız yapılan bu düzenleme ile hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verilmesi mümkün kılınmış hale gelecektir. Bu kanun kapsamında yer alan bir diğer değişiklik 360. madde hükümleri içeriğinde gerçekleşmiştir.

Maddede önceki hali ile tanımlanan iştirake ilişkin düzenleme kaldırılarak, maddenin başlık kısmında “Cezadan İndirim” şeklinde değişiklik gerçekleştirilmiş, maddenin içeriğinde de iştirake dair cezai indirim yapılması yönünde düzenleme

¹⁷⁴ Çavuş, a.g.e., s. 42.

gerçekleştirilmiştir. Bunun dışında kalan iştirake ilişkin hususlarda TCK'nu hükümlerine göre karar verilmesi yönünde bir öngöründe bulunulmuştur¹⁷⁵.

2.2.3. 7394 Sayılı Kanun ile Yeniden Düzenlenen Kaçakçılık Suçları ve Cezaları

15.04.2022 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 7394 sayılı kanun, "Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve KDV Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" adıyla vergi kanunlarına önemli değişiklikler getirmiştir.

Bu değişiklikler kapsamında, VUK'un 359. maddesinde yer alan vergi kaçakçılığı cezalarının üst sınırları artırılmıştır. Buna göre, 359. maddenin a fıkrasında yer alan suçlara verilecek ceza 3 yıldan 5 yıla, b, c ve ç fıkralarında yer alan suçlara ise 5 yıldan 8 yıla çıkarılmıştır.

Bu düzenlemeyle birlikte, vergi kaçakçılığı suçları için etkin pişmanlık müessesesi düzenlenmiştir. Etkin pişmanlık kapsamı VUK'un 371. maddesinde belirtilmiştir. Bu maddeye göre, vergi kaçakçılığı suçu işleyenler, belirtilen şartlara uyararak suçlarını kendiliğinden ilgili makama bildirmeleri halinde etkin pişmanlıktan yararlanabilirler. Daha önce, bu düzenlemeden faydalanabilmek için suçla ilgili soruşturma başlamamış olması gerekiyordu. Ancak 7394 sayılı kanunla, vergi kaçakçılığı suçları için soruşturma ya da kovuşturma başlamış olsa dahi, dava açılmaması veya davadan feragat edilmesi şartıyla etkin pişmanlıktan yararlanılabileceği belirtilmiştir. Bu nedenle, vergi mahkemesinde dava açılmamış olması ya da dava açılmışsa bu davadan feragat edilmesi gerekmektedir.

Yeni düzenlemeyle, vergi kaçakçılığı fiilinin başka bir kişi tarafından veya birlikte gerçekleştirilmesi durumunda mütalaa şartı kaldırılmıştır. Önceden, vergi kaçakçılığı suçları dolayısıyla yapılan incelemeler sırasında tespiti yapan vergi müfettiş ve yardımcıları ile ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasının Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi zorunluluğu vardı. Ancak 7394 sayılı kanunla VUK'un 367. maddesine, bu fiilin başka bir kişi tarafından veya başka bir kişiyle birlikte

¹⁷⁵ Çavuş, a.g.e., s.43.

gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması halinde, ayrıca rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartı aranmadan bu kişiye dava açılabilceği eklenmiştir.

Vergi kaçakçılığı suçu fiilinin birden fazla takvim yılı veya vergilendirme döneminde, aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, TCK'nın 43. maddesi uygulanacaktır. Buna göre, birden fazla dönemde birden fazla vergi kaçakçılığı suçu işlenirse, sadece bir ceza verilecek, ancak bu ceza dörtte birinden az olmamak üzere dörtte üçüne kadar artırılabilir.

2.3. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Unsurları

2.3.1. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Maddi Unsurları

Vergide kaçakçılığa ilişkin suçlarda maddi unsurların genel haliyle üç alt başlıktan oluşturulduğunu söylemek mümkündür. Bu başlıkları hareket, netice ve illiyet bağı olarak ifade edebiliriz. Hareket, insan vücudu vasıtasıyla gerçekleştirilmiş olan ve şahsın davranışı neticesinde dış dünyaya yansımış olduğu maddi eylemdir. Bir suç hareket olmadan yapılamayacağı için şahsın iç dünyası bir hareket şeklinde dış dünyaya yansımış olacaktır. Netice ise, dış dünyaya yansımış olan hareketler neticesinde meydana gelen değişiklikler olarak ifade edilebilir. Tipe uygun eylem unsuru oluşabilmesi için hareket ve netice arasında sebep-sonuç ilişkisinin oluşması şarttır. Yani, yapılan hareket sonucu netice oluşmalıdır¹⁷⁶.

2.3.1.1. Hareket

Vergiye ilişkin kaçakçılık suçları, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde (a), (b), (c) ve (ç) fıkralarıyla düzenlenmiştir. Bu suçların hareket unsuru, vergiyle ilgili kanunlara göre tutulması veya düzenlenmesi gereken belgelerin ya da bu belgeleri saklama ve ibraz etme yükümlülüğü olan kişilerin, söz konusu belgeleri tutmamak, düzenlememek veya kanuni yükümlülükleri doğrultusunda Maliye Bakanlığı ile anlaşması olan kişilerin, belirtilen fiilleri gerçekleştirmesidir. Bu fiillerin gerçekleştirilmesi, vergide kaçakçılık suçunun oluşmasına yol açar. Yani, vergi kaçakçılığı suçu, vergiyle ilgili belgelerin

¹⁷⁶ Veli Özer Özbek, Koray Doğan, Pınar Bacaksız, *Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020: 219-239.

tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibraz edilmesi zorunluluğuna sahip kişilerin bu yükümlülükleri yerine getirmemesi veya bu yükümlülüklerle uygun hareket etmemesi durumunda ortaya çıkar. Bu suçun işlenmesi, vergi kanunlarına uymayan ve vergi kaçakçılığı olarak değerlendirilen bir eylemdir.

Defter, Kayıt ve Belgelerde Hesap ve Muhasebe Hilesi:

Kayıt ve defterlerde hesap ve muhasebe hileleri gerçekleştirme suçuna ilişkin maddi unsurunu hareket hile yapıyor olmaktır. Yani, kasten gerçekleştirilen her şekildeki hesap ve muhasebe hilesi vergide kaçakçılık suçuna konu teşkil eder. VUK, hesap ve muhasebe hilesinin tanımlamasına veya hesap ve muhasebe hilesi olarak sayılabilecek eylemlere kanun içeriğinde yer vermemiştir. Bu şekilde bir düzenleme yapılmış olmasının nedeni, vergiye esas matrahı düşük göstermeye yönelik yapılabilecek hile çeşidinin haylice fazla olması ve bu fiillerin madde içeriğinde tek tek tanımlaması yapılmasının bir hayli zor olmasıdır¹⁷⁷.

TDK'ya göre hilenin tanımı "birini aldatmak, yanıltmak için çevrilen düzen, dolap, oyun, ayak oyunu, alavere dalavere, desise, entrika" şeklindedir. Hata ise "istemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanıltma, yanılgı" olarak ifade edilmektedir.

Muhasebe, ticari bir işletmede gerçekleşen mali olayları tarih sırasına göre kaydetme sürecidir. Bu süreçte, finansal olaylar önce kayıt altına alınır, ardından sınıflandırılır ve son olarak bu bilgilere dayanarak analiz yapılır ve yorumlamalar yapılarak anlamlandırılır. Muhasebe, işletmenin mali durumunu, performansını ve finansal sağlığını değerlendirmek için kullanılan bir araçtır. Bu sayede işletme sahipleri, yöneticiler ve paydaşlar, işletmenin finansal durumunu anlamak ve kararlarını bu bilgiler doğrultusunda şekillendirmek için muhasebe verilerini kullanır.

İşletmede belgelerin ve kayıtların asıllarında yapılmış olan farklılaştırmalar muhasebe hilesi olduğu şeklinde değerlendirilir. Yani, muhasebe hilesi olarak değerlendirilen ve kabul edilen eylemler, bir ya da daha fazla şahsın belli bir maksatla kasten başka bir varlığın değerini azaltmak yoluyla, gizlice kendi zenginleşmelerinde

¹⁷⁷ Çavuş, a.g.e., s. 96-97.

artış sağlamak maksadıyla işletmelerde bulunan belge ve kayıtlarının asıllarında değişiklik yapmalarıdır¹⁷⁸. Hile, ilave ya da eksiltme yöntemleri şeklinde bir eylem olabileceği gibi belge ve kayıtların aslında sahip olması gereken tüm içeriği kapsamasına engel teşkil ederek de gerçekleştirilebilmektedir¹⁷⁹.

Kanun içeriğinde muhasebe hilesi yapma eylemi ayrıca belirtilmiş olsa da VUK'un 359. maddesi içeriğinde tanımlanan eylemlerin yoğun olarak muhasebe hilesine yönelik suçlar olduğunu ifade etmek mümkündür¹⁸⁰. Genel olarak, muhasebeye dayalı hilelerin çok farklı şekillerde ve kasıtlı olarak gerçekleştirildi göz önünde bulundurulduğunda bu eylemlerin ve suçların tespit edilmesinin oldukça güç olduğunu ifade etmek mümkündür¹⁸¹.

Bu suç ve suç unsuru eylemlerin gerçekleştirilmesi kasıt ile olur. İhmali hareket ile yapılan eylem suçun oluşumunu önler. Bu anlamda önemli olan suçun kasti olarak mı yoksa ihmali hareketle mi gerçekleştirildiğinin belge ve bilgilerle kanıtlanıyor olmasıdır. Yalnız, muhasebe hilesinin ihmali ya da kasten gerçekleştirildiğine ilişkin ayırımı bulunulması oldukça zordur. Bu sebeple aşağıda yer alan hususlar doğrultusunda bu ayırımı yapmak bakımından genel çerçeveyi çizmiş olur¹⁸².

- İlk olarak hileli işlem yapılan kayıt ve defterlerin, vergiye ilişkin kanunlar doğrultusunda tutulması ve düzenlemesi, saklanması ve ibraz edilmesi zorunlu olan kayıt ve defterler olması,
- Bir diğer ölçüt ise, belge ve defterlerde bulunan kayıt ve tutarların mali tablo ya da bilançoda farklı şekilde yer alması ya da yer alan bu kayıt ve tutarların mali tablo ya da bilanço ile örtüşmemesi,

¹⁷⁸ Özgür Çatıkkaş, "İşletmelerde Mali Tablo Hileleri", *Denetim*, S. 8, (2011), ss. 18-30.

¹⁷⁹ Süheyl Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, Ankara: Beta Yayıncılık, 2008, s. 128.

¹⁸⁰ Remzi Gündüz, Veysel Gültaş, *5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu ile 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları*, Ankara: Bilge Yayınevi, 2013, s. 313.

¹⁸¹ Keramettin Tezcan, Nebahat KAYAER, "Meslek Mensuplarının Vergi Kabahat ve Suçlarına İştiraki", *Prof. Dr. Metin Taş'a Armağan*, (2015), ss. 99-130.

¹⁸² Berrak Soyalp, Vergi Kaçakçılığı", *Mali Hukuk Dergisi*, C. VIII, S. 92, (2012), ss. 50-51.

- Yapılmış olan işlemler neticesinde muhasebe kayıtları ile var olan durum arasında kasten yapılmış olan bir uyumsuzluğun belirlenmesi,
- Bunun yanı sıra muhasebe kayıtlarının var olan durumunu gizli tutmak namına vergi dairesi başta olmak üzere 3. kişileri yanıltmaya yönelik kasten yapılmış olması gerekmektedir.

Hilenin aldatmaya yönelik olup olmamasının suçun oluşumuna katkıda bulunması açısından TCK'nın 204. maddesi içeriğinde yer aldığı üzere belgede sahtecilik suçuna ilişkin yer verilen karar ve görüşlerden faydalanılabilir. Çünkü, bu suç kapsamında VUK 359/a-1 maddesi içeriğinde herhangi bir hüküm yer almamaktadır. Buradan yola çıkarak, belgelerde veya kayıtlarda yapılacak hilelerin sahtecilik suçuna sebep olacağını ifade etmek mümkündür. Evrakta sahteciliğin meydana gelmesi aldatma kabiliyetinin var olması gerekmektedir. Böylece aldatma yeteneği olan hile işleminin yapılması ile birlikte suç tamamlanmış olur¹⁸³. Bu aşamada ifade etmek gerekir ki, olduğundan düşük vergi ödemek ya da hiç vergi ödememek maksadıyla muhasebe işlemlerine yönelik hile yapma suçunun oluşumunda aynı zamanda vergi ziyanının da oluşması gerekli değildir¹⁸⁴.

Kayıt ve defterlerde yapılan hesap ve muhasebe işlemlerinde meydana gelen hileli eylemler durumunda, suçun işlendiği tarih olarak kabul edilen tarih, bu hileli işlemlerin kayıtlara giriş yaptığı tarihtir. Yani, gerçekleştirilen hileli işlemlerin defterlere kaydedildiği tarih, suçun işlendiği tarih olarak kabul edilir. Ancak, eğer hileli işlemler farklı takvim yıllarında meydana gelirse, yani 2 yıl arasında ard arda gerçekleşmiş hileli işlemler varsa, her yıl için ayrı bir suç işlenmiş olarak değerlendirilir. Yani bu durumda, her 2 yıl içinde ayrı ayrı suç işlendiği kabul edilir. Özetle, hileli işlemlerin kayıtlara giriş tarihi, suçun işlendiği tarih olarak kabul edilir ve eğer bu hileli işlemler farklı takvim yıllarında gerçekleşmişse, her yıl için ayrı suç işlenmiş sayılır.

Defter ve Kayıtlarda Gerçek Olmayan veya Kayda Konu İşlemlerle İlgisi
Bulunmayan Kişiler Adına Hesap Açmak:

¹⁸³ Mustafa Özen, *213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri*, Adalet Ankara: Adalet Yayınevi, 2014, s. 14.

¹⁸⁴ Donay, a.g.e., s. 129.

Kayıt ve defterlerde gerçek dışı veya bahse konu işlemler ile alakası olmayan şahıslar namına hesap açma suçuna konu teşkil eden eylemler VUK'a göre düzenleme altına alınması ve saklı tutulması ve ibraz zorunluluğu olan kayıtlara ve defterlere ilişkindir. Bu kapsamda suça konu maddi unsur, gerçek dışı ve kayda konu işlemler ile alakası olmayan şahıslar namına hesap açma işlemleri yapılmasıdır.

Kayıt ve defterlerde gerçek dışı veya kayıt altına alınması gereken işlemler ile alakası olmayan şahıslar namına hesap açma suçu ya gerçek olmayan hesaplarla ya da kaydedilen işlemler ile bir alakası olmayan şahıslar namına hesap açılarak işlenmektedir. Her iki durum içinde sonuç olarak gerçek olmayan hesap işlemlerinin var olması söz konusudur. Bir şahıs namına, var olmadan hayali bir borç yansıtma ya da kayıt altına alınan işlemler ile bir alakası olmayan şahısların namına hesap açılması bu kapsamda ele alınabilir¹⁸⁵. Bu açıdan değerlendirdiğimizde, vergi mükellefinin var olan borç veya alacağı az ya da fazla yansıtması bu doğrultuda suç teşkil etmeyecek olmasının altını çizmekte fayda vardır. Nitekim bu tür fiillerde sahtecilik suçu oluşabilmektedir¹⁸⁶.

Kayıt ve defterlerde gerçek dışı veya kayıt altına alınan işlemler, vergi matrahını az gösterme amacıyla yapılan yanıltıcı işlemlerdir. Bu suçun varlığı için, hesapların gerçeklere uymayan ve yanıltıcı bir şekilde ilgili olması gerekmektedir. Örneğin, bir ticari işletmede çalışan kullanıcılar ya da hiç var olmayan kullanıcıların adlarının işletme hesaplarında yer alırken bu suçu örnek olarak alırlar. Bu tür düzenleme, evrak ve kayıtların üyeleri bir şekilde manipüle edilir başka kişi veya kurumların yanıltma amacını taşır ve muhasebe hilesi olarak kabul edilir. Kanun koyucu, bu kısıtlamaları genel olarak tanımlamasalar bile, gerçek hesapların gruplarının bir şekilde düzenlenmesi ve vergi matrahını muhafaza etmek amacıyla yapılan işlemler zaten muhasebe hilesi olarak kabul edilir ve bu suç cezalandırılır. Vergide kaçakçılığı önlemek anlamında tezatlık oluşmaması için kanun koyucunun gerçekleştirilebilecek her eylemi ve durumu daha doğrusu bütün ihtimalleri değerlendirerek ayrıntılı şekilde gözden geçirdiği açıktır. VUK 359. maddesi (a) fıkrası hükümleri kapsamında, 1. bentte ifade edilen kayıt ve

¹⁸⁵ Donay, a.g.e., s. 129.

¹⁸⁶ Özen, a.g.e., s. 16.

defterlerde gerçek dışı ya da kayıt altına alınmış olan işlemlere ile alakası olmayan şahıslar namına hesap açma suçunda hesabın açıldığı tarih dikkate alınır¹⁸⁷.

Defterlere Kaydedilmesi Gereken Hesap ve İşlemleri Vergi Matrahını Azaltacak Şekilde Tamamen ya da Kısmen Başka Defter, Belge veya Diğer Kayıt Ortamlarına Kaydetmek:

VUK 359/a-1 maddesi kapsamında tanımlaması yapılan suçun konusunu, vergiye ilişkin kanun ve mevzuatlara istinaden tutulmuş olan veya düzenlenmiş olan ve saklı tutulması ve ibraz zorunluluğu olan defterler haricinde, bu hesapların ve işlemlerin kısmen ya da bütünüyle kayıt altına alındığı başka defterler, belgeler ve diğer kayıt ortamları oluşturulmasına yönelik suçlardır¹⁸⁸. Suçun maddi unsurunu vergiye ilişkin kanun ve mevzuatlar kapsamında kayıt altına alınması zorunlu defterlere kaydedilen hesap ve işlemlerinin örneğin bilgisayarlar, disketler, ajandalar gibi farklı özel ortamlarda kayıt altına alınmasıdır¹⁸⁹.

Vergide kaçakçılığa dair suçun oluşumunda çift defter kullanma fiili kapsamında suç unsurunun oluşması aşağıdaki koşullar ile birlikte aranır:¹⁹⁰

- Vergiye ilişkin kanunlara istinaden tutulması zorunlu defterlerin, defter tutma yükümlülüğü olan vergi mükellefleri tarafından tutulmuş olması gerekir. Zira, defter tutma mecburiyeti olmayan vergi mükellefinin bu suçu işliyor olması imkansızdır¹⁹¹.
- Vergiye esas matrahın azalmasına neden olmayacak, vergiye esas matrahın düzgün ve doğru bir şekilde var olduğu belgelerdeki bilgilerin, yasal defterlere yazılmayıp başka defterlere, belgelere ya da diğer kayıt ortamlarına kaydedilerek kayıt altına alınmış olması gerekmektedir.

¹⁸⁷ Birol Kirmaz, "Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi", *Ankara Barosu Dergisi*, C.I, (2015), s. 335.

¹⁸⁸ Nuri Ok, Ahmet Gündel, "Vergi Kaçakçılığı Suçları", *Seçkin Yayıncılık*, 2022, s. 341.

¹⁸⁹ Taştan, a.g.e., s. 34.

¹⁹⁰ Soyalp, a.g.e., s. 79.

¹⁹¹ Şenyüz, a.g.e., s. 97.

- Vergiye esas matrahta düşürücü bir etki ortaya çıkarmayan özel defterler ve evraklardaki kayıtlar suç teşkil etmez. İki farklı defter ile kayıt işlemleri yapılmış ve her iki defterdeki kayıt ve girişler aynı olduğu takdirde bu suçtan bahsedilemez.

Defterlerde kayıt altına alınması gereken işlem ve hesapları vergiye esas matrahın azalmasına neden olacak biçimde tamamen veya kısmen başka defterler, belgeler veya diğer kayıt ortamlarında kayıt altına alınması eylemleri ile oluşan suçta kayıt işleminin gerçekleştiği tarih suç tarihi olarak belirlenmiştir (Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E. 2010/8160 K. 2012/2243, T. 27.02.2012). Aynı takvim yılına ait birden fazla eylem suç işlendiği durumda suç tarihi zincirlemenin sona erdiği gün olarak kabul edilmektedir¹⁹².

Defter, Kayıt ve Belgeleri Tahrif Etmek:

Defterleri, kayıtları ve belgeleri tahrif etme suçuna konu eylemler vergiye ilişkin kanun ve mevzuatlara göre tutulması, saklanması, düzenlenmesi veya ibraz zorunluluğu bulunan defterler, kayıtlar ve belgelerde yapılan işlemler neticesinde gerçekleşir¹⁹³. Bunun yanı sıra VUK mükerrer 257. maddesi içeriğine göre kayıt altına alınması kararı verilen defterler ve kullanılması öngörülen belgeler de suçun konusuna dahil olabilirler¹⁹⁴. Suçun maddi unsuru ise, tutulması zorunlu defterlerin, kayıtların ve belgelerin içeriğinde yer alan verilerin birtakım yöntemler vasıtasıyla değiştirilmiş olmasıdır¹⁹⁵.

TDK'nın yapmış olduğu tanımlamada tahrif etmek, "bozmak, değiştirmek" anlamını taşımaktadır¹⁹⁶. VUK'un 359. maddesi kapsamında tahrif etme kavramı, vergiye ilişkin kanun ve mevzuatlar kapsamında tutulması zorunlu defterin, kayıtların ve belgelerin birtakım yöntemler ile içeriklerinde değişiklik yapılmasını ifade etmektedir. Defterleri, kayıtları ve belgeleri tahrif etme suçunda iki önemli nokta bulunmaktadır. İlk olarak, burada gerçek dışı evrak düzenlenmiş olması mevzu bahis değil iken asıl niteliği

¹⁹² Kırmaz, a.g.e., s. 335.

¹⁹³ Ok, Gündel, a.g.e., s. 330.

¹⁹⁴ İbrahim Nihat Bayar, *Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza Teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)*, Ankara: Mali Akademi Yayınları, 2010, s. 141.

¹⁹⁵ Ok, Gündel, a.g.e., s. 330.

¹⁹⁶ TDKS, a.g.e., s. 1401-1402.

var olan gerçek belgede yapılmış olan değişikliklerin olması durumudur¹⁹⁷. İkinci olarak, tahrifatın ortadan kaldırma ulaşılmış olmasıdır. Zira, suç tahrifat suçu olmaktan çıkarak yok etme suçu kapsamında ele alınır¹⁹⁸.

Defterlerde, belgelerde ve kayıtlarda yapılmış olan tahrifatlar usulüne uygun biçimde düzenleme altına alınan belgelerde yapılabilir. Örneğin, belgelerin aslı sahte olduğunda belgelerde yapılmış olan değişiklik ve oynamalar tahrifat olarak nitelendirilmez¹⁹⁹.

Defterlerde, kayıtlarda ve belgelerde tahrifat yaratma suçuna konu olmasında genel kastın varlığı aranır. Bir başka ifade ile failin suça yönelmesinde özel bir maksadının olması gerekmez²⁰⁰. Bu aşamada ifade etmek gerekir ki, failin defterler, kayıtlar ve belgeler üzerinde yapmış olduğu değişikliklerin tamamı bu suçun gerçekleşmesine neden olmaz. Ayrıca, defterlerde, kayıtlarda ve belgelerde tahrifat yaratmaya ilişkin suçlarda yapılmış olan bir hata bilinçli bir şekilde düzeltilmesi durumunda suç oluşmaz²⁰¹.

Vergiye ilişkin kanunlar kapsamında tutulacak defter ve kayıtlara ilişkin kayıt nizamı, VUK'un birinci kitap, ikinci kısmının dokuzuncu bölümünde 215-219. maddeleri arasında düzenleme altına alınmıştır. Yapılmış olan hatalı kayıt ve girişlerde ne şekilde düzeltme yapılması gerektiği VUK madde 217'de tanımlanmıştır. Bu kanun maddesine göre yevmiye defterindeki yanlışlar, muhasebe kurallarına göre düzeltilmelidir.

Herhangi bir kaydın silinmiş olması, kazıma yapılması gibi benzeri biçimlerde veya VUK'ta tanımlanmış olan usul ve yöntemlere göre düzeltme yapılmaması durumunda tahrifat değil, usulsüzlük söz konusudur²⁰².

Defterlerde, kayıtlarda ve belgelerde tahrifat suçunu, gerçek kişilerde vergi mükellefleri, tüzel kişilerde kanunen temsilci durumunda olanlar, tüzel kişiliği bulunmayan kurum ve kuruluşlarda bunları idare etmek ile görevli olanlar ya da varsa

¹⁹⁷ Gündüz, Gültaş, a.g.e., s. 314.

¹⁹⁸ Ok ve Gündel, 2002: 331

¹⁹⁹ Şenyüz, a.g.e., s. 101.

²⁰⁰ Soyalp, a.g.e., s. 76.

²⁰¹ Donay, a.g.e., s. 132-133.

²⁰² Taştan, a.g.e., s. 40.

temsilcileri gerçekleştirebilir. Aynı zamanda bu suç, yaşı küçük olanlar ile ve kısıtlıların kanunen temsilcisi olanlar ile ya da vergi mükellefinin iş ve işlemlerinin idaresinde usulüne uygun şekilde devir etmiş oldukları şahıslar tarafından gerçekleştirilebilir²⁰³.

Belgelerde tahrifat yapanın mutlaka belgeyi kullanmış olması gerekmez. Tahrifatın gerçekleşmiş olması tahrif eden kişinin cezalandırılması için yeterlidir.

VUK'ta yer alan defterlerde, kayıtlarda ve belgelerde tahrifata yönelik oluşan suçlarda tahrifatın yapıldığı an suç tarihi olarak kabul edilir²⁰⁴.

Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme:

Saklama suçuna konu olan defterler, kayıtlar ve belgeler vergi kanun ve mevzuatlarına istinaden tutulması, düzenlenmesi, saklanması ve ibraz edilmesi zorunlu olan varlıklardır²⁰⁵. Bu belge ve kayıtlara elektronik belge ve defterlerin erişimlerine engel olmakta kapsam dâhilindedir. Öyle ki, elektronik belge ve defterlerin denetim personellerinin erişimlerine engel olunması ya da bunları şifre ve erişimlerinin saklı tutulması eylemleri de bu suç kapsamında değerlendirilmektedir²⁰⁶.

Belge ve defterlerin incelemeye tabi tutulması, vergi mükellefi bakımından ödemekle yükümlü oldukları verginin doğruluk ve tespiti açısından oldukça önem arz etmektedir. Bu sebeple belge ve defterlerin denetleme esnasında saklı tutulması denetlemenin yanlış gerçekleşmesine neden olur²⁰⁷.

Yargıtay'ın vermiş olduğu karardan da anlaşıldığı üzere, belgelerin ve defterlerin saklı tutulması eyleminin gerçekleşmesi durumunda gerekli vergi denetlemesi yeterli ve doğru olarak yapılamayıp bu suretle vergi ziyanının tespit edilmesi de mümkün olmamaktadır. Ancak, VUK'ta yapılmış olan son değişiklikler ile birlikte ziyanının varlığı suçun unsuru olmaktan çıkarılmış, belgelerin ve defterlerin saklanması halinde suçun oluştuğu öngörülmüştür.

²⁰³ Soyalp, a.g.e., s. 77.

²⁰⁴ Kırmaz, a.g.e., s. 335.

²⁰⁵ Ok, Gündel, a.g.e., s. 158.

²⁰⁶ Şenyüz, a.g.e., s. 453.

²⁰⁷ Şenyüz, a.g.e., s. 453.

Konuya destek olacak şekilde bir diğey Yargıtay kararında ise, tebliğ edilmesine karışın defterleri ve belgeleri ibraz etmeme eylemi 4369 sayılı kanunla değişik 213 sayılı kanunun 359/a-2 bendi kapsamında değerlendirmeye alınarak suç olmaktan çıkarılmadığı gözetilmiş ve bu nedene dayanarak sanığın beraat edilmesine ilişkin karar verilmesine yasaya aykırı biçiminde içtihadta bulunularak tebligata rağmen belge ve defterlerini ibrazda bulunmayanlara vergi kaçakçılığı suçu kapsamında yer alan hükümler doğrultusunda ceza uygulanacağı ifade edilmiştir²⁰⁸.

Defterleri, kayıtları ve belgeleri saklama suçuna konu teşkil edebilmesi için tutulması, ibraz edilmesi ve muhafaza edilmesi kanuni olarak zorunlu defterlerin, kayıtların ve belgelerin VUK'ta belirtilmiş olan kanunen yetkili kişiler tarafından yapılmış olması ve yapılan vergi denetlemesinin VUK 139. maddesi içeriğinde belirtilmiş olan nitelikleri taşıyor olması gerekmektedir.

Vergi denetlemeleri, esas itibariyle incelemeye konu olan mükellefin iş yerinde gerçekleştirilir. İş yerinin uygun olmaması, vefat durumu, işyerinin ve işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerden dolayı inceleme ve denetleme işlemlerinin iş yerinde yapılması imkânsız hale gelir veya vergi mükellefi ve vergi denetmenleri isterlerse denetleme işlemleri vergi dairesinde gerçekleştirilebilir. Bu durumda incelemeye tabi olan mükellefin gerekli olan defterleri ve vesikaları vergi dairesine getirmesi mükelleften yazılı bir şekilde talep edilir.

Belge ve defterler yalnızca vergi denetlemesi gibi gerekçelerle maliye idaresi ya da gerekli kamu kurumu tarafından talep edilebilir. Vergi denetlemesi dışındaki gerekçelerle maliye idaresi ya da bir başka kamu kurumu tarafından belge ve defterler talep edildiğinde bunların saklanması suç olarak değerlendirilmeyecektir. Ayrıca belge ve defterlerin saklı tutulması kastın varlığı da suçu belirleyen bir unsur olarak nitelendirilir. Nitekim, Yargıtay'ın 10.10.2012 tarihli kararında; sanığın 29.11.2005 tarihinde Vergi İdaresi Başkanlığına hitaben vermiş olduğu dilekçede ibraz edemediği defterlerin ve belgelerin olduğunu bu defterleri ve belgeleri ibraz etmeye hazır olduğunu ifade ederek, 05.01.2006 tarihinde denetleme yapılmasının uygun görüldüğu adrese götürmüş olduğunu ifade etmiş, bahse konu defterlerin ve belgelerin sonradan ibraz edilip edilmediğinin

²⁰⁸ Ok, Gündel, a.g.e., s. 182.

araştırması yapılarak, sonrasında ibraz edilmiş ise incelemesi yapılarak sanığın defterleri ve belgeleri gizli tutmaya yönelik kastın olup olmadığının belirlenmesi ve kanuni durumunun takdir edilmesi şeklinde ifade edilmek suretiyle sanığın belge ve defterleri saklı tutmasında kastın olup olmadığına bakılarak karar verileceği belirtilmiştir²⁰⁹.

VUK 359. madde içeriğinde, vergiye ilişkin kanunlar kapsamında kayıt altına alınan veya düzenlenen ve saklanması ve ibraz edilmesi zorunlu defterlerde, kayıtlarda ve belgelerde tahrifat yapanlar hakkında 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmasına hükmolunur şeklinde karar verilmiştir.

Belge ve defterleri gizleme suçu, belge ve defterlerin ibraz edilmesini belirten talebin usule uygun şekilde tebliğinden itibaren başlayacak ibraz süresinin bitimini takip eden gündür²¹⁰.

Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma:

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya bu belgeleri kullanmak, VUK'nun 359/a-2. maddesi tarafından yasaklanmış bir eylemi ifade eder. Bu kanun hükmüne göre, bir belgenin içeriği itibarıyla gerçek durumu veya işlemi yanıltıcı bir şekilde yansıtması durumunda, bu belgenin düzenlenmesi veya kullanılması suç teşkil etmektedir.

Yani, bu hüküm, bir belgenin içeriğinin gerçek olmayan veya yanıltıcı bir şekilde gerçek durumu veya işlemi yansıttığı durumları kapsar. Örneğin, bir kişi vergi beyannamesi veya fatura gibi belgeleri düzenlerken veya kullanırken, bu belgelerin içeriğini gerçek dışı bir şekilde değiştirir, yanlış bilgiler ekler veya eksik bilgiler sunarsa, bu eylem muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak olarak kabul edilir.

Bu hüküm, vergi yükümlülerinin vergi beyannameleri veya diğer mali belgeleri doğru ve gerçekçi bir şekilde hazırlamasını ve sunmasını teşvik etmek amacıyla

²⁰⁹ Gündüz, Gültaş, a.g.e., s. 339.

²¹⁰ Kırmaz, a.g.e., s. 336.

getirilmiştir. Yanıltıcı belge düzenlemek veya kullanmak, vergi kaçakçılığına yönelik bir suç olarak kabul edilir ve cezai yaptırımlara tabi tutulabilir.

VUK'da yanıltıcı belge düzenleyen ve kullananlara bu suçlar için, 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası yaptırımını uygulanır.

Yanıltıcı belgeyi kullanmak genellikle üçüncü şahıslar tarafından yapılmaktadır. Dolayısıyla suçun oluşması bu belgeyi kullanan kişi ya da kişilerin bahse konu belgenin yanıltıcı olduğunu bilip bilmediğine bağlıdır. Fail, yanıltıcı belgeyi hem düzenleyen aynı zamanda kullanan kişi olabilir. Donay, yanıltıcı belgenin hem düzenleyen aynı zamanda kullanan kişinin fail olması durumunda tek bir ceza verilmesi gerektiğini, ancak bu durumda cezanın üst sınırdan verilmesinin söz konusu olabileceğini ifade etmiştir²¹¹.

Muhteviyatı neticesinde yanıltılmak amacıyla belge düzenlemeye yönelik gerçekleşen suç ile belgede tahrifat suçu arasındaki farkın en belirgin fark, tahrifatta belge düzenlendikten sonrasında belgenin içeriğinde değişiklik yapılırken, muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme suçunda belge ilk olarak düzenleme ve kayıt altına alınırken suç işlenmektedir²¹².

Muhteviyatı neticesinde yanıltılmaya yönelik belge düzenlemeye yönelik gerçekleşen suçu belge üzerinde tahrifat yaratma ve sahte belge düzenleme suçları ile beraber gerçekleşebilir. Örneğin herhangi bir ticari işletmede (A) bir mal ya da eşyanın fatura üzerinde yer alan fiyatı ve miktarında silinti işlemi gerçekleştirilerek bir mal ya da eşyanın birim fatura beledi ve miktarı değiştirilerek gerçekleştirilen eylem tahrifat, (A) ürünü yerine (C) ürünün yazılması yanıltıcılık, (A) ya da (B) ürünlerinin yerlerine bedel ödenerek satın alımı yapılmamasına rağmen farklı bir ürünün (Z) satın alınmış gibi yansıtılması ise sahteciliktir²¹³.

Muhteviyatı neticesinde yanıltılmaya yönelik belge düzenlemeye ilişkin gerçekleşen suçta fiilin tarihi belgenin düzenleme yapıldığı tarih olarak esas alınır. Şayet birden fazla belgenin mevcut olması durumunda son olarak belgenin düzenlendiği gün esas alınır.

²¹¹ Donay, a.g.e., s. 138.

²¹² Soyalp, a.g.e., s. 74.

²¹³ Şenyüz, a.g.e., s. 108.

Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgeyi kullananlara yönelik işlenen suçta suç tarihi, vergi mükellefinin türüne, vergilendirme dönemine ve son beyanname verme gününe göre belirlenir²¹⁴.

Defter, Kayıt ve Belgeleri Yok Etme veya Defter Sahifelerini Yok Ederek Başka Yapraklar Koymak ya da Hiç Yaprak Koymamak:

Defterleri, kayıtları ve belgeleri yok etmeye yönelik suçta, vergiye ilişkin kanunlar uyarınca kayıt altına alınan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti olan defterleri, kayıtları ve belgeleri kapsamaktadır. Suça konu olan da bu defterler, kayıtlar ve belgelerdir. Vergi mükelleflerinin zorunlu olmadan kayıt altına aldığı defterleri, belgeleri ve kayıtlarından ötürü bu suçtan bahsedilmesi ve yargılanması mümkün değildir. Suçun maddi konusu ise, bahse konu defterlerin, kayıtların ve belgelerin yok edilmesidir²¹⁵.

VUK'nun 359. maddesi (b) fıkrası içeriğinde vergiye ilişkin kanunlar gereği kayıt altına alınan veya düzenlenmesi ve saklanması ve ibraz edilmesi zorunlu olan bu defterleri, kayıtları ve belgeleri yok etme suçu tanımlanmıştır. Kanun kapsamında defteri, kayıtları ve belgeleri saklama hareketinin tanımı yapılmış olmasına karşın bunları yok etmeden kastın ne olduğu konusunda bir tanımlama yapılmamıştır.

“Yok etme” kavramı ile defterlerin, belgelerin ve kayıtların maddi varlığına son verilmesi anlamını taşımaktadır. Herhangi bir evrak üzerinde işlenen suçta belgenin yok etme hareketiyle mi yoksa saklama hareketiyle mi olduğu durumunun bilinmemesi halinde, yok etme de sabit olmadığı hallerde, belgelerin gizleme hareketiyle işlendiği öngörülür. Şayet belgelerin ya da defterlerin bütünüyle yok edilmiş olmasına karşın içeriklerinin tespit edilmesine engel oluşturacak durumların (defter sayfalarının ortadan kaldırılması gibi) söz konusu olması durumunda hareketin yok etme fiili olarak değerlendirilmesi gerekmektedir²¹⁶. Yani defterleri, belgeleri ve kayıtların yok edilmesine yönelik yapılan eylemde bunların bütünüyle yok edilmesi koşulu

²¹⁴ Kırmaz, a.g.e., s. 336.

²¹⁵ Ok, Gündel, a.g.e., s. 346-347.

²¹⁶ (Gündüz, Gültaş, a.g.e., s. 317; Soyalp, a.g.e., s. 80).

aranmamaktadır. Kısmen ortadan kaldırmaya ilişkin fiillerde bu suç kapsamında değerlendirilmektedir²¹⁷.

Yok etme suçuna konu fiiller icrai hareketlerle işlenir. İhmali hareketlerle işlenmesi istisna bir durum olarak değerlendirilmektedir²¹⁸. Örnek verecek olursak komşu binasında çıkan yangını fark eden vergi mükellefi, bu yangının kendi işletmesini de tehdit altına alması ve alevlerin kendi işletmesine de sıçrayacağına kesin gözüyle bakmasına rağmen defterlerini ve belgelerini kurtarabilecek durumdayken bunu gerçekleştirmeyerek yangında yok olmasına imkân tanınması bu hareketin ihmali bir hareketle yapılmış olduğunun bir göstergesidir²¹⁹.

Vergiye ilişkin kanunlar gereğinde kayıt altına alınan veya düzenlenmesi gereken ve saklanma ve ibraz mecburiyeti olan defterlerin, kayıtların ve belgelerin yok edilmesi hareketiyle oluşan bu suçta tarih, yok etme eyleminin gerçekleştiği andır²²⁰.

Defterlerin sahifelerini ortadan kaldırarak yerlerine farklı yapraklar yerleştirmek veya hiç yaprak koymamak suretiyle gerçekleştirilen suç eyleminin ilk aşamasında defter sahifelerinin ortadan kaldırılması, devamında ise ortadan kaldırılmış olan sahifelerin yerlerine farklı yapraklar koyulması ya da hiç konulmaması eylemlerinin yapıyor olması gerekmektedir. Şayet, ortadan kaldırma hareketi başladıktan sonra defter sahifelerinin aslı yerine farklı sahifeler yerleştirme hareketi meydana gelmeden suç önlenmiş ise bu durumda bu suça teşebbüsten bahsedilebilir. Bu şekilde suçun asıl hedefi olan defter sayfalarının asılları yerine farklı yaprakları yerleştirme suçu sonuçlanmamış olur. Anlaşıldığı üzere bahse konu suçta suçun tamamlanabilmesi ve bu suçtan bahsedilebilmesi için yalnız defter sayfalarının ortadan kaldırılmış olması yeterli olmayıp yerlerine başka sayfaların yerleştirilmiş olması gerekmektedir²²¹.

Vergiye ilişkin kanunlar kapsamında defter tutması mecburi olan vergi mükelleflerinin kopan/koparılan sayfaları koruma altında tutması ve denetlemeye

²¹⁷ Şenyüz, a.g.e., s. 109.

²¹⁸ Soyalp, a.g.e., s. 80.

²¹⁹ Şenyüz, a.g.e., s. 457.

²²⁰ Kırmaz, a.g.e., s. 336.

²²¹ Özen, a.g.e., s. 44-45.

sunması halinde bu suçtan bahsedilemez²²². Nitekim bahse konu suç, sayfaların defterden koparılmasına ya da yırtılmasına ilişkin olmayıp bu sayfaların ortadan kaldırılarak yok edilmesine ilişkin eylem ile oluşmaktadır. Bu sebeple vergi mükellefinin kopmuş veya yırtılmış olan sayfaları vergi denetlemesi esnasında sunması halinde yok etme suçu söz konusu olamayacağı gibi gizli tutma suçu da söz konusu olamaz²²³.

Vergiye ilişkin kanunlar kapsamında kayıt altına alınması mecburi olan defterleri, kayıtları ve belgeleri düzenleme yükümlülüğü olmayan veya zorunlu olmamasına rağmen bu defterleri, kayıtları ve belgeleri tutan vergi mükelleflerinin bu suça konu olmaları ve bu suçu işliyor olmaları olası değildir. Tüzel kişilerde bu suçun failleri genelde kanunen yetkili temsilcileri olurken tüzel kişiliğe sahip olmayan kurum ve kuruluşlarda fail genelde bu kuruluşları idarede bulunan şahıs ya da varsa temsilcileri şeklinde olmaktadır²²⁴.

Defter sahifelerini yok ederek yerine başka yaprak ya da yapraklar koyma yahut hiç yaprak koymama suçuna konu olan eylemde suçun işlenmiş olduğu tarih, anılan fiilin gerçekleştiği andır²²⁵.

Belgelerin Asıl ve Suretlerinin Tamamen veya Kısmen Sahte Olarak Düzenlenmesi veya Kullanılması:

Belgelerin asıllarını ya da suretlerini bütünüyle ya da kısmen sahte bir şekilde düzenliyor olmak suçu ayrı bir suç, düzenlenen bu belgeleri kullanmış olmak da ayrı bir suç olarak değerlendirilir. Suçun meydana gelmesinde sahte olan belgelerin başka bir şahıs tarafında kullanılmış olması koşulu aranmaz. Bu sebepten düzenleme suçuna konu eylemde bu belgelerin kullanılması, suçun maddi unsuru olarak değerlendirilmeye alınmaz. Bu suçun konusunu, vergiye ilişkin kanunlar kapsamında değerlendirmeye giren belgeler içermektedir. Bu aşamada ifade etmek gerekir ki, sahte olarak düzenleme yapılan ya da kullanılan belgeler içerisinde en yaygın olanı faturadır²²⁶.

²²² Gündüz, Gültaş, a.g.e., s. 318.

²²³ Karakoç, a.g.e., s. 291.

²²⁴ Soyalp, a.g.e., s. 81.

²²⁵ Kırmaz, a.g.e., s. 337.

²²⁶ Şenyüz, a.g.e., s. 458-459.

Belgelerin asılları ve suretlerini bütünüyle ya da kısmen sahte olarak düzenlemek veya kullanmaya ilişkin suçta, belgelerin sahte olarak düzenleme yapılması vergi kaçakçılığı suçuna konu olması açısından yeterli görülüp, bunun dışında sahte olan bu belgelerin kullanılması ve vergi ziyanının oluşması aranmamaktadır. Nitekim Yargıtay'ın 19.12.2005 tarihinde vermiş olduğu kararda, vergiye ilişkin kanunlar gereğince düzenleme yapılması gerekli belgelerin sahte bir şekilde düzenlenmesi neticesinde vergide kaçakçılık suçu oluşmuş olur aynı zamanda sahte belgelerin kullanılması ve vergi ziyaı suçun unsuru olarak kabul edilmemektedir şeklinde içtihadta bulunulmuştur²²⁷.

VUK 359. madde (b) fıkrasında sahte belgeye ilişkin tanımlama yapmıştır: "... Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge, sahte belgedir.". Kanun maddesinde belirtilen tanımlama neticesinde sahte belge, var olmayan bir finansal ilişkinin varmış gibi yansıtılması ya da var olan finansal ilişkideki durumun olduğundan farklı şekilde yansıtılmasıdır. Bu aşamada sahte belge ile yanıltıcı belgenin birbirinden farklı evraklar olduğunu belirtmek gerekmektedir²²⁸. VUK'un 359/a-2 maddesi kapsamında tanımlanan içeriği itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme, fikri sahtecilik anlamına gelirken, VUK 359/b maddesi kapsamında tanımlanan belgelerin asıllarını veya suretlerini bütünüyle ya da kısmen sahte olarak düzenleme maddi sahtecilik olarak ifade edilebilir. Fikri sahtecilikte, belgenin nitelik bakımından şekli ve kendisi doğru olmasına karşılık içeriğinde yer alan bilgiler doğru değildir. Maddi sahtecilikte ise belgenin şekli ve kendisi doğru olmazken kimi hallerde gerçeğe uygun olmaması durumu da söz konusu olabilmektedir. Yani, maddi sahtecilikle fikri sahtecilik birleşebilir. Ancak, maddi sahtecilik fikri sahteciliği de kapsama altına aldığından suçta fikri sahtecilik olup olmadığına bakılmasına gerek kalmaz²²⁹.

Belgeler üstünde gerçekleştirilen sahtecilik suçunda hedef ödenmesi gereken vergiyi az ödemek ya da hiç ödememek, haksız kazanç sağlamak, vergi iadesi ya da vergi indiriminden haksız bir şekilde fayda sağlamaya çalışmaktır. Sahte belge düzenleyen kimse, vergiye sebep olan ticari faaliyetini devlet kurumlarının bilgisi dışında tutarak ya

²²⁷ Yargıtay 6. Ceza Dairesi, E.1995/10955 K.1995/13022 T.06.12.1995, Sahtecilik Suçu ile İlgili Verdiği Karar, <https://legalbank.net>, (Erişim, 15.02.2023).

²²⁸ Şenyüz, a.g.e., s. 110-111.

²²⁹ Özen, a.g.e., s. 46.

da kullanmış olduğu gider miktarını fazla göstererek vergiye esas matrahı düşürmeye yönelik bir hedefe ulaşma çabası gösterir. Anlaşıldığı üzere belgelerin asıllarında veya suretlerinde yapılmış olan sahtecilik işlemleri aslında hedefe ulaşmak için bir araç olmaktadır²³⁰.

Kira sözleşmesi, kredi sözleşmesi, teminat mektubu, adi senet, fatura, mal beyanı, vergi beyanı, gümrük beyanı vb. belgeler özel belge niteliğindedir²³¹. Tüm bu özel belgelerde yapılan sahtecilik VUK kapsamında değerlendirmeye alınmaz. Sahte belgeler, vergiye konu işlemlerde kullanmak maksadıyla düzenlenmesi durumunda VUK 359/b-1 maddesi kapsamında değerlendirilir. Ancak, sahte olan belgeler vergiye konu teşkil eden işlemlerin haricinde farklı maksatlar ile kullanılması durumunda TCK'nın 204. ve 207. maddeleri kapsamında değerlendirmeye tabi tutularak "belgede sahtecilik" suçuna konu teşkil eder²³².

Konuya ilişkin verilmiş olan bir kararda Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 26.06.2007 tarih ve E. 2007/590, K. 2007/4440 sayılı kararında, sanığa yüklenmiş olan sahte fatura basmak suretiyle gerçekleştirilen eylemin 213 sayılı kanun kapsamında 359. madde içeriğinde düzenleme altına alınan suçlara konu suçları oluşturacağı yönünde ifade edilmiştir. Konu ile alakalı olarak, sahte kira sözleşmesi düzenlenmesine ilişkin vergide kaçakçılık suçunun oluşumuna neden olan farklı bir Yargıtay kararında şu şekilde ifade edilmektedir; sahte olarak kira sözleşmesi düzenleyen kimsedeki amacın vergiye esas matrahın düşük gösterilmesi ve bu neticede daha az vergi ödemeye yönelik eylem neticesinde kendine çıkar sağlamayı hedeflenmesidir. Özel evraklardaki sahteciliğe yönelik gerçekleşen suçta, bu şekilde düzenlenmiş olan belgenin Maliye dışında bir başka devlet kurumuna ve kiralamayı yapana karşı kullanıldığı durumda gerçekleşir. Burada gerçekleştirilen fiil vergide kaçakçılık suçuna konu teşkil eder şeklinde ifade edilmiştir²³³.

²³⁰ Ok, Gündel, a.g.e., s. 222.

²³¹ Hasan Tahsin Gökcan, "Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M. 207)", *Ankara Barosu Dergisi*, C.1, (2010), s. 220.

²³² Serkan Ağar, "Adil Yargılanma Hakkı Perspektifinden 4811 Sayılı Vergi Barişı Yasası", *TBB Dergisi* S. 59, (2005), s. 287.

²³³ Soyalp, a.g.e., s. 69.

Düzenlenmiş olan sahte belgeler bütünüyle gerçeği yansıtmadığı gibi bu belgelerin kısmen sahte olarak düzenlenmesi de olasıdır. Sahtecilik eyleminin kısmen yapılmış olması tanımından, gerçekte var olan işlemler ile gerçek dışı olan muamele ve durumların aynı belge üzerinde bulunması anlaşılmaktadır. Yani kısmen gerçekleştirilen sahteciliğe yönelik eylemde gerçek tam olarak yansıtılmaz. Oysa sahtecilik eyleminde gerçekte var olmayan vergiye ilişkin durum varmış gibi yansıtılır. Örneğin, satış işlemi yapılan bir mal için düzenlenmiş faturada gerçekte satış işlemi gerçekleşmeyen bir malın da eklenmesi faturayı kısmi olarak sahte duruma getirir²³⁴.

Sahte halde kullanılmış olan belgelerin nicelik açısından çokluğu suçun oluşumunda aranılan bir unsur olmamaktadır. Sonuç olarak, sahte şekilde hazırlanmış olan ya da sahte olup kullanılan belgelerde miktarın az olması bu suçun oluşumuna engel teşkil etmeyip verilecek cezaya ilişkinde herhangi bir hafifletici neden olarak kabul görmez. Sonuç olarak suça konu olan belgelerin miktarı ya da kullanılan belgeler neticesinde doğacak olan vergi ziyanının ne kadar olacağı yalnızca suça ilişkin verilecek cezanın aşağı ya da yukarı hadlerini belirlemekte yol gösterebilir²³⁵.

Sahte olarak belge düzenlenmesine ilişkin suçta fail herhangi biri olabilirken düzenlenmiş olan sahte belgeleri kullanma suçunun faili her kişi olamaz. Sahte belgeyi kullanma suçunu yalnızca vergi mükellefleri, vergi sorumluları ya da vergi mükellefi olan tüzel kişilerin kanuni temsilcileri işleyebilir. Tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise, varsa temsilcileri yahut idarecileri tarafından bu suça konu eylemler gerçekleştirilebilir²³⁶.

Sahte belge düzenlemeye ilişkin suçta suçun tarihi, belgenin düzenlenmiş olduğu gündür. Birden fazla düzenlenmiş olan belgenin var olması durumunda suçun tarihi en son tanzim edilmiş olan belgenin tarihi olarak kabul edilmektedir²³⁷. Sahte olarak düzenlenmiş olan belgenin kullanılması ile işlenmiş olan suçta suç tarihi, vergi

²³⁴ Şenyüz, a.g.e., s. 460; Açar, a.g.e., s. 288.

²³⁵ Taştan, a.g.e., s. 100.

²³⁶ Taştan, a.g.e., s. 99; Ok, Gündel, a.g.e., s. 230.

²³⁷ Kırmaz, a.g.e., s. 337.

mükellefinin cinsine, vergilendirme dönemine ve son beyanname verme gününe göre belirlenir²³⁸.

Maliye Bakanlığı ile Anlaşmalı Olmadığı Halde Belge Basma ve Basılmış Belgeleri Bilerek Kullanma:

Maliye Bakanlığı ile anlaşma olmayan yerlerde belge basma suçuna konu belgeler, VUK'ta düzenlenmiştir. Maliye Bakanlığı ile sözleşmesi olmamasına rağmen belge basmak veya basılmış olan bu belgeleri bildiği halde kullanmaya ilişkin suçta iki hareket söz konusudur. Bu hareketlerden birisi Maliye Bakanlığı ile sözleşmesi ve basma yetkisi olan kimselerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmamasına rağmen basmak, diğeri bakanlık ile anlaşması olmayanların basmış olduğu bu belgeleri bildiği halde kullanmaktır. Kanun maddesinde yer alan bu belgeleri bilerek kullanmak ifadesi ile Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmayanların basmış olduğu bu belgeleri durumunu öncesinde bilmesine rağmen veya sonra öğrenmiş olmasına karşın kullanan kişiler ifade edilmiştir. Failin bu suça konu hükümler kapsamında değerlendirmeye alınması için bahse konu belgelerin durumunu bilmesi gerekmektedir²³⁹.

Maliye bakanlığı ile sözleşmesi olmamasına rağmen belge basma suçunun faili Maliye Bakanlığı ya da defterdarlıklar ile sözleşme yapmayan, sözleşmesi var olmasına karşın sözleşme süresi sona eren, sözleşmesi feshedilen matbaaları işletenler ya da bu belgeleri her türlü teknikle basan kimselerdir. Bu kişiler genelde matbaaların işletmecisi olanlardır. Maliye Bakanlığı ile sözleşmesi olmamasına rağmen belge basma suçuna ilişkin fail herhangi bir kimse olabilirken belgeleri kullanma suçunda failler gerçek kişiler ve tüzel kişiler namına hareket eden kanunen yetkili temsil olabilmektedir. Tüzel kişiliği olmayan kuruluşlarda ise idareci pozisyonunda bulunanlar bu suçu işleyebilmektedir²⁴⁰.

Maliye Bakanlığı ile sözleşmesi olan kimselerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile sözleşmesi olmamasına rağmen basma suçunda esas alınan tarih sahte faturaların ele geçirilmiş olduğu tarih olarak kabul edilir. Maliye Bakanlığı ile sözleşmesi

²³⁸ Kırmaz, a.g.e., s. 338.

²³⁹ Soyalp, a.g.e., s. 82.

²⁴⁰ Ok, Gündel, a.g.e., s. 354; Taştan, a.g.e., s. 109.

bulunmayanların basmış olduğu belgeleri bildiği halde kullananlar için ise suç tarihi, vergi mükellefinin türüne, vergilendirme dönemine ve son beyanname verme gününe göre belirlenir²⁴¹.

2.3.1.2. Netice (Sonuç)

Netice, insan bedeni vasıtasıyla gerçekleştirilmiş olan eylem neticesinde dış dünyada meydana gelmiş olan değişim ve en değişikliklerdir. Netice fiilin bir alt unsuru gibi değerlendirilmemelidir. Netice, suçun unsurlarından birisidir²⁴². Neticenin mutlaka somut olması gerekmeyip, tehlike de bir netice olarak kabul edilmektedir. Bu doğrultuda hareketin olası sonuçlarının da neticeye dahil olduğu ifade edilebilir²⁴³.

Kanun değişikliği öncesi, vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi için vergi ziyanının gerçekleşme şartı aranıyordu. Yani vergi ziyanının olması, suçun işlenmiş sayılabilmesi için zorunlu bir şart olarak kabul ediliyordu. Ancak 4369 sayılı kanun kapsamında yapılan değişiklikle, bu şart kanun içeriğinden kaldırılmıştır. Yani artık, vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi için vergi ziyanının gerçekleşmiş olması şartı aranmamaktadır. Vergi ziyanının var olup olmaması, suçun varlığını veya suçun işlenip işlenmediğini etkilememektedir. Bu değişiklikle birlikte, vergi kaçakçılığı suçunun unsurları, yalnızca kanun tarafından belirlenen eylemlerin gerçekleştirilmesiyle ilgili olmuştur. Artık, vergi kaçakçılığı suçu, vergi ziyanının olup olmamasından bağımsız olarak, kanunda belirtilen eylemlerin işlenmesiyle suçun oluşmasına yol açar. Bu nedenle, vergi ziyanının gerçekleşme şartının kanun içeriğinden çıkarılması, eski düzenleme ile yeni düzenleme arasındaki temel farkı oluşturmaktadır. Vergiye ilişkin kaçakçılık suçlarında defterlerde kayıt altına alınması gereken işlem ve hesapları vergiye esas matrahın düşmesine neden olacak biçimde bütünüyle ya da kısmen başka defterlere, belgelere veya diğer kayıt ortamlarında kayıt altına almak, uygulamadaki adıyla, çift defter tutma fiilleri dışında kalan eylemlerde hareketin icrası yeterli görülmüş bu doğrultuda vergi ziyayı ya da vergiye esas matrahın azalması suçun unsuru olmamıştır. Bu sebeple, vergide kaçakçılık suçuna ilişkin kanunlar kapsamında belirtilmiş olan fiillerden yalnızca vergiye esas matrahta

²⁴¹ Kırmaz, a.g.e., s. 338.

²⁴² Artuk, a.g.e., s. 20.

²⁴³ Özbek, Doğan, Bacaksız, a.g.e., s. 239; Artuk, a.g.e., s. 21.

azalmaya neden olması koşulunu arayan çift defter tutma fiili, neticeli suç olarak değerlendirilmektedir²⁴⁴.

Sonuç olarak, Vergi kaçakçılığı suçu, kanunda belirtilen fiillerin işlenmesiyle birlikte gerçekleşir ve bu suçun oluşabilmesi için herhangi bir netice aranmaz. Yani, vergi kaçakçılığı suçu, sadece belirli eylemlerin gerçekleştirilmesiyle birlikte ortaya çıkar ve suçun oluşabilmesi için sonuçlar veya etkiler aranmaz. Bu nedenle, vergi kaçakçılığı suçu, fiili işleyen kişinin belirli eylemleri gerçekleştirilmesiyle doğrudan ilişkilidir ve suçun tamamlanması için netice veya sonuçlar gerekmeyen bir şekli suç olarak kabul edilir. Suçun oluşabilmesi için önemli olan, kanunda belirtilen eylemlerin kasıtlı bir şekilde gerçekleştirilmesidir, sonuçlar veya etkiler üzerinde odaklanılmaz.

2.3.1.3. Nedensellik Bağı

Gerçekleşen eylem ile bu eylemin dış dünyada meydana getirdiği netice arasında sebep-sonuç ilişkisinin olması nedensellik bağının bir neticesidir²⁴⁵.

VUK'un 359. maddesi kapsamında bulunan çift defter tutma hareketi haricindeki eylemler sırf hareket suçları olduklarından eylemin yapılmış olması yeterli görülerek bir sonuç doğurup doğurmadığı aranmaz. Bu sebeple, VUK'un 359. maddesi kapsamında olan çift defter tutma suçu haricindeki suçlarda nedensellik bağının olup olmamasının bir önemi yoktur²⁴⁶.

Çift defter tutma eylemi ile gerçekleşen suç, neticeli bir suç olup, nedensellik bağı bu suç türünde önem arz eder. Çift defter tutma eylemiyle suçun oluşumundan bahsedilebilmesi ve ceza verilebilmesi için vergiye esas matrahta düşüş olması gerekmektedir. Yani, bu suçta vergiye esas matrahtaki düşüşün çift defter tutma hareketi neticesinde olması gerekmektedir²⁴⁷.

²⁴⁴ Şenyüz, a.g.e., s. 465-466.

²⁴⁵ Özbek, Doğan, Bacaksız, a.g.e., s. 239; Artuk, a.g.e., s. 21.

²⁴⁶ Özen, a.g.e., s. 54.

²⁴⁷ Şenyüz, a.g.e., s. 465; Özen, a.g.e., s. 54.

2.3.2. Vergi Kaçakçılığı Suçunun Manevi Unsuru

Manevi unsur, "işlenen fiil ile fail arasındaki bağ" biçiminde tanımlanmış olup ve bu bağ oluşumu olmadan bir suçun varlığından söz etmek mümkün olmaz²⁴⁸.

Alacaktan manevi unsur tanımlamasını insanların hareketlerine kusurlu bir iradenin müdahalede bulunması şeklinde ifade etmiştir. Kusur olan bir iradenin varlığının söz konusu olabilmesi için failin kusurlu şekilde davranabilecek kabiliyete sahip olabilmesi gerekmektedir. Zira bu kabiliyeti olmayan bir kişiden kusurlu olan bir hareketin meydana gelmesi olası değildir. Failin kusurlu şekilde hareket edebilmesine imkân tanıyan tali unsur isnad kabiliyetidir²⁴⁹.

Ceza hukukunda, suçun işlenmesindeki kast ve taksir olmak üzere iki tür manevi unsur bulunmaktadır. Türk Ceza Kanunu (TCK), kast ve taksiri ayrı ayrı tanımlayan 21. ve 22. maddelerde açıklamıştır.

TCK'nın 21/1 maddesi kapsamında ifade edildiği üzere, kast; suçun kanun tarafından belirlenen unsurların bilinçli ve isteyerek gerçekleştirilmesidir. Yani kişi, eyleminin sonucunu bilerek ve isteyerek gerçekleştirir. Kast, suçun işlenmesinde daha yüksek bir suç kusuru seviyesidir ve daha ağır cezaları gerektirir. Diğer yandan, TCK'nın 22/2 maddesi kapsamında ise taksir; dikkat ve özen yükümlülüğüne aykırı davranmak suretiyle bir eylemin suçun kanunda tanımlanan sonucunu öngörmeden gerçekleştirilmesidir. Yani kişi, eylemini kasıtlı olarak yapmaz, ancak dikkatsiz veya özensiz davranarak suçun meydana gelmesine neden olur. Bu iki manevi unsur arasındaki fark, kişinin suçu işleme amacı ve davranışındaki dikkat düzeyidir. Kast, bilerek ve isteyerek suçu işlemeyi içerirken, taksir ise dikkatsizlik ve özensizlikle suçun gerçekleşmesine yol açmayı içermektedir. Suçun işlenme şekline ve kast ya da taksirin varlığına göre, cezalar ve hukuki sonuçlar da değişebilir.

TCK'nın 21. ve 22. maddelerinde yola çıktığımızda ceza hukukunda sorumluluk bakımından genel prensip, kastın şart olması gerektiğidir. Taksir ise kasta kıyasla istisnai

²⁴⁸ Artuk a.g.e., s. 28.

²⁴⁹ Uğur Alacakaptan, "Temyiz Mahkemesi Başsavcılığının Yaptığı İtiraz Hükümün Kesinleşmesine Mâni Olur Mu?", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XXIV, S.1, (1967), s. 108.

bir nitelik taşımaktadır. Farklı bir şekilde ifade etmek gerekirse kastın kural, taksirin istisna olduğu söylenebilir. Bu şekilde kast ile taksir kıyaslamasında en belirgin fark bu durumda karşımıza çıkmaktadır. Bir kişinin taksir nedeniyle sorumlu tutulabilmesi için yasada açık bir tanım ve hüküm olması gerekmekte iken, kast nedeniyle sorumlu tutulabilmesi içinse ayrı bir tanıma ve hükme ihtiyaç yoktur²⁵⁰.

Türk Ceza Kanunu'nda (TCK) belirtilen genel hükümlerde yer alan cezalar, özel ceza kanunları ve diğer suç içeren kanunlarla düzenlenen suçlar için de geçerlidir. TCK'nın 5. maddesi, bu durumu açıkça belirtmektedir. Bu maddeye göre, özel kanunlarda yer almayan bir durum veya ceza türü söz konusu olduğunda, TCK'da yer alan hükümler uygulanır. Yani özel kanunlarla düzenlenmemiş bir suç veya ceza durumunda, TCK'daki genel hükümler değerlendirmeye tabi tutulur. Örneğin, bir özel kanunda belirtilmeyen bir suç işlendiğinde veya o suç için ceza miktarı belirtilmemişse, bu durumda TCK'daki ilgili hükümler esas alınarak ceza belirlenir. TCK, birçok suç türüne ve ceza miktarına yönelik genel hükümler içermektedir ve bu hükümler, özel kanunlarla çakışmamak kaydıyla diğer kanunlarla düzenlenen suçlar için de geçerlidir. Bu nedenle, TCK'nın 5. maddesi ile özel kanunlarda yer almayan hallerde TCK'nın hükümlerine başvurulması gerektiği ve bu hükümlerin diğer kanunlarla uyumlu olarak kullanılabileceği söylenebilir.

Kanunlarda açık şekilde belirtilmiş olan durumlar haricinde, suçlar için kastın var olması zaruridir. Bu noktadan yola çıkarak, vergiye ilişkin suçlar içinde aynı kurallar kabul görmektedir. Bu kasttan bahsedilen durum ise, eyleme vakıf olmak ve doğabilecek olan sonuçları istemek biçiminde değerlendirilmiş olan genel kasttır²⁵¹. Doktrinde olan genel kabul de vergiye ilişkin kaçakçılık suçlarında manevi unsurların genel kasta tabi şekilde olduğunun kabulüdür.

Vergiye ilişkin kaçakçılık suçlarının manevi unsurlarına ilişkin VUK'un 359. maddesi kapsamında açık bir tanımlama ve düzenleme bulunmamaktadır²⁵². Ancak TCK'nın 21. maddesi kapsamında ifade edilen "*suçun oluşması kastın varlığına*

²⁵⁰ Hakan Hakeri, *Ceza Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayınları, 2005, s. 233.

²⁵¹ Donay, a.g.e., s. 100-101.

²⁵² Nazlı Kübra Çelik, "Ceza Hukuku Boyutu ile Vergi Kaçakçılığı Suçu", *V. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu*, 2015, s. 81.

bağlıdır." tanımından hareketle vergide kaçakçılık suçuna ilişkin kastın aranıyor olması gerekliliğine varılır²⁵³.

Sonuçta, taksirli hareketler ile işlenmiş olan suçlarına cezalandırılması için kanunlarda açık bir şekilde tanımlanması gerekir. VUK'ta düzenleme altına alınan vergide kaçakçılık suçlarına ilişkin bu eylemlerin taksirle gerçekleştirildiğine dair açık bir hüküm var olmadığı için vergide kaçakçılık suçları yalnızca kasıtlı olarak işlenmiş olduklarında cezaya tabi tutulur²⁵⁴. Yani, vergide kaçakçılık suçları bakımından, örneğin; gerçek dışı sahte bir belgeyi kullanma suçunu işleyene kimsenin bu belgenin gerçek olmadığını ya da sahte sahte olduğunu biliyor olması ve bu şekilde kullanmış olduğu belgenin neticesinde vergi kaybı oluşacağını öngörüyor olması gerekmektedir.

2.3.2.1. Kusur Yeteneği ve Kusur Yeteneğini Azaltan veya Ortadan Kaldıran Durumlar:

Kusur ve kusurluluk eğilimleri, fail olan kimsenin eylem ile var olan ilişkilerini ifade eder. Şöyle ki, fail olan kimsenin doğru ve kanuni olan davranışı tercih etme imkânı ve kabiliyeti olmasına rağmen, kanunlara ve yasalara uygun davranmayarak yanlış bir eylem yapmayı tercih etmesi neticesinde kınanıyor olması, şahıs hakkında bulunan kusur durumunu ifade etmektedir²⁵⁵.

Failin işlemiş olduğu eylemden mesul olup olmayacağı hususundaki değer yargıları kusur ya da kusurlulukla ifade edilirken, fail olan kimsenin kusurlu bir biçimde kabiliyetine sahip olma durumu ise kusur kabiliyeti olarak ifade edilmektedir. Daha net bir ifadeyle, kusur kabiliyeti, fail olan kimsenin doğruyla yanlışını ayırabilecek, işlemiş olduğu eylem neticesinde meydana gelen hukuki durumu ve sonuçlarını algılayabilecek yeteneğinin olması ve bu şekilde davranış ortaya koymasıdır. Bu kabiliyete sahip olmayan kişiler gerçekleştirmiş oldukları eylemden dolayı kusurlu olarak görülemezler²⁵⁶.

²⁵³ Soyalp, a.g.e., s. 57.

²⁵⁴ Çelik, a.g.e., s. 83.

²⁵⁵ Özbek, Doğan, Bacaksız, a.g.e., s. 365.

²⁵⁶ Selami Turabi, "Ceza Hukukunda Kamu Görevlisi Kavramı", *Ceza Hukuku Dergisi*, C.VII, S.20, (2012), ss. 87-110.

Fail olan kimsenin kusurunun tespit edilmesi, gerçekleştirilmiş olan eylemin kast ya da taksirle yapılmış olduğu ile yakından alakalıdır. Eylemin kast ya da taksirle gerçekleştirilmiş olması durumuna göre de kusur yargısının içeriğinde farklılıklar oluşabilir. Zira TCK'nın 61/1-f maddesi kapsamında düzenleme altına alınan "*failin kast veya taksire dayalı kusurunun ağırlığı*" tanımlaması ile verilecek cezanın alt ve üst sınırı arasında cezanın belirleneceğinin ifade edilmiş olması kast ve taksirin kusurluluktan ayrı olarak ele alınamayacağıının net bir göstergesidir²⁵⁷.

Görüldüğü üzere kast ve taksir kusurluluktan ayrı olarak ele alınamayacağı gibi kusurluluk kast kavramı ile bütün hale gelmiştir. Kusurluluğun kast ve taksirin derecelendirilmesi olduğu göz önünde bulundurulduğunda kast ve taksirin kusurluluktan bağımsız bir şekilde ele alınması mümkün hale gelmemektedir²⁵⁸.

Bir eylemin suç özelliği taşıması kusurlu sayılan bir davranışın var olması durumunda mümkün olarak kabul edilir. Kusurlu bir davranışın oluşması için ise şahsın bilme ve isteme iradesine sahip olmasına gerek duyulmaktadır. Şahsın gerçekleştirmiş olduğu eylem neticesinde kusurlu bir durum oluşmamış ise bundan kaynaklı olarak suçta meydana gelmemiş olacaktır²⁵⁹.

Kusur kabiliyetini etkileyen durumlardan kimileri isnat kabiliyetinde azalmaya yol açarken kimileri de tamamen ortadan kalkmasına neden olmaktadır²⁶⁰.

TCK'da; Kaçınılmaz Hata (TCK md. 30/3 ve md. 30/4), Sınırın Aşılması (TCK md. 27/2), Haksız Tahrik (TCK md. 29), Yaş Küçüklüğü (TCK md. 31), Cebir ve Şiddet, Korkutma ve Tehdit (TCK md. 28), Akıl Hastalığı (TCK md. 32), Geçici Nedenler, Alkol ve Uyuşturucu Etkisinde Olması (TCK md. 34), Sağır ve Dilsizlik (TCK md. 33), Amirin Emrini İcra (TCK md. 24/2 ve md. 24/4), Zorunluluk Hali (TCK md. 25/2) kusurluluğa etki eden durumlar olarak yer almaktadır.

²⁵⁷ Özbek, Doğan, Bacaksız, a.g.e., s. 260.

²⁵⁸ Kayıhan İçel, "Ceza Hukukunda Temel Kusurluluk Şekli "Kast"", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S.12, (2007), ss. 61-70.

²⁵⁹ Karakoç, a.g.e., s. 325.

²⁶⁰ Soyalp, a.g.e., s. 56.

2.3.2.2. Zaruret Hali

Zorunluluk (zaruret/ıztırar durumu), tehlikeye katlanma noktasında kanunu zorunluluğu bulunmayan kimsenin bilinçli bir şekilde sebebiyet vermediği ve şahsına ya da bir başka kimseye karşı yönelimi olan ağır ve muhakkak bir tehlikeyi uzaklaştırmak maksadıyla karşılaşılmış olan tehlikeyle orantılı bir şekilde, kanunlar karşısında suç sayılan bir eylem ile bertaraf etmiş olma halidir²⁶¹. TCK'nın 25/2 maddesi kapsamında²⁶²;

Gerek şahsına gerekse bir başka kimseye ait bir hakka yönelik olup, bilinçli bir şekilde sebep olmadığı ve başka bir biçimde korunma durumu olmayan ağır ve muhakkak bir tehlikeden kurtulmak ya da bir başka şahsı kurtarmak maksadıyla ve tehlikenin ağırlığı ile konu ve kullanılmış olan vasıta arasında orantı olması şartı ile gerçekleştirilen eylemlerden kaynaklı faile herhangi bir ceza öngörülmez şeklinde ifade edilmiştir.

Vergide kaçakçılık suçları bakımından bu duruma baktığımızda vergi mükellefinin iflas durumu bu kapsamda ele alınabilir. İflas neticesinde finansal durumunda bozulma meydana gelen tacirin durumunun daha da kötüye gitmemesi adına, haysiyet ve şerefine zarara uğramaması gibi gerekçeleri öde sürerek vergide kaçakçılık suçunu işlemiş olması halinde zorunluluk halinden bahsetmek mümkün olabilir. Çavuş ise bu şekilde var olan görüşlere katılmayıp; şahsın iflas etmesi halinde değil tam tersine bu durumundan kurtulmak adına işlemiş olduğu suç sebebi ile haysiyet ve şerefine zedeleneceği görüşünü ifade etmiştir²⁶³;

2.3.2.3. Cebir ve Şiddet

TCK'nın 28. maddesi kapsamında, engel olamayacağı ya da kurtulamayacağı şiddet ve cebir durumunda bir suç işleyen kimseye ceza verilmeyeceği, bu gibi durumlarda şiddet ve cebir uygulayan kimsenin suçta fail kabul edileceği ifade edilmiştir. TCK, bu

²⁶¹ Nevzat Toroslu, "Ceza Hukukunda Zaruret Hali", Ankara: Ankara Üniversitesi, 1968, ss. 6-7; Sulhi Dönmezer, Sahir Erman, "Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku", C. II, 12, İstanbul: Beta Yayıncılık, 1999, 120.)

²⁶² 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr> (Erişim, 07.02.2023).

²⁶³ Çavuş, a.g.e., s. 155.

madde kapsamında ifade edildiği haliyle şiddet ve cebire maruz kalan ve bunun neticesinde suç işleyen kimsenin ceza almamasını hedeflemiştir²⁶⁴;

Kanunda bu şekli ile yer alan madde içeriğinden de anlaşılacağı üzere, şiddet ya da cebirin bir mazeret olarak sayılabilmesi için şiddet/cebirin engel olunması ve kurtulması mümkün olmayan nitelik taşıması gerekmektedir²⁶⁵;

Örnek olarak, bir şahsın kendi defterinde olan bir yolsuzluğu saklamak namına ticari ilişkide olduğu bir başka şahsın kayıt ve defterlerini şiddet ve cebir ile tahrif ettirmesi durumunda tahrif eylemini kendi rızası dışında işlemiş olan kimse için ceza öngörülmez²⁶⁶.

2.3.2.4. Korkutma ve Tehdit

Engel olamayacağı veya kurtulamayacağı şiddet ve cebir neticesinde işlenmiş olan suçlarda olduğu gibi şahsın ağır bir tehdit ya da korkutma neticesinde suça konu bir eylem gerçekleştirmesi durumunda bu kimse için ceza öngörülmez. Bu gibi hallerde tehdit ve korkutma eylemini gerçekleştiren şahıs suçun faili olarak görülür ve ceza verilir²⁶⁷.

Bir vergi mükellefi ile herhangi bir ticari ilişkisi olmamasına rağmen mükelleften sahte fatura vermesini talep eden vermemesi durumunda ise aile bireylerinden birini öldüreceğini belirten şahıs cezai işlemlerin muhatabı durumuna gelir. Sonuç olarak, tehdit ve korkutma sonucunda suç işleyene ceza verilmez esas fail suçun işlenmesine zorlayan kişidir ve verilecek cezanın muhatabı bu kişi ya da kişilerdir²⁶⁸.

2.3.2.5. Mücbir Sebep

İlk olarak belirtmek gerekir ki, mücbir sebep VUK'un 373. maddesi kapsamında vergi cezası kesilmesine engel bir durum olup, bu durum vergiye ilişkin suçlar ve cezalar açısından idari kapsamdaki cezalardır. Bu düzenleme ceza hukuku bakımından suç olan vergiye ilişkin kaçakçılık suçları ile alakalı değildir. Bunun yanı sıra doktrinde de ağırlıklı

²⁶⁴ Erdener Yurtcan, “Yeni Türk Ceza Kanunu - Gerekçeli, Yeni ve Eski Kanun Madde Karşılaştırmalı - Yeni TCK'nın Yürürlük ve Uygulama Yasası”, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 2006, s. 68.

²⁶⁵ Özbek, Doğan, Bacaksız, a.g.e., s. 430.

²⁶⁶ Çavuş, a.g.e., s. 163-164.

²⁶⁷ 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr>, (Erişim, 07.02.2023).

²⁶⁸ Şenyüz, a.g.e., s. 432.

şekilde mücbir sayılan sebeplerin suçlar bakımından da kusurluluğu ortadan kaldıran bir durum olduğu kabul edilmektedir²⁶⁹. Çünkü ceza hukuku açısından kusurluluk halini etkileyen durum şahsın farklı bir biçimde hareket etmesinin olanağı bulunmadığı durumlar olup, mücbir sebebin var olması halinde de şahıs aynı biçimde iradesine aykırı şekilde harekette bulunmaktadır. Nitekim Yargıtay'ın vermiş olduğu 11. Ceza Dairesi'nin 15.03.2001 tarihli kararda bu husus açık bir şekilde ifade edilmiştir. Yargıtay'ın bu kapsamda vermiş olduğu karar şu şekildedir²⁷⁰: "... vergi inceleme raporuna ekli imzalar ile onaylı tutanakta tespit edildiği üzere bulunamadığından bahisle ibraz edilemediği savunma ile dilekçenin neden konusunda kesinlik taşımayıp, irade dışında kaybolmayı kanıtlamadığı ve mücbir sebep olarak kabulünün mümkün olmadığı, suç tarihi ve cezai sorumluluk belirlenip, sonucuna göre sanıkların hukuki durumunun tayini gerekirken eksik soruşturmayla beraat hükmü tesisi, kanuna aykırıdır."

Mücbir sebep, "herhangi bir kimse tarafından alınacak önlemlere karşı, önüne geçilmesi olanaksız, borcun yerine getirilmesine engel, borçlunun iradesi dışında beklenmedik olaylar" şeklinde ifade edilmiştir²⁷¹. Bir başka anlatımla mücbir sebep, şahsın belirli bir biçimde harekete geçme ya da geçmeme olanağını bütünüyle ortadan kaldıracak şekilde olan şiddetli maddi güçtür²⁷².

Mücbir bir sebep olması durumunda suçun faili kendi iradesine uygun olmayan biçimde hareket etmeye zorlanmış belki de eyleme dökmek istemediği fiili iradesi dışında olana sebepler ile yapmak zorunda kalmıştır. Mücbir sebebe ilişkin durumları şiddet ve cebirden farklı kılan durum ise, mücbir bir sebebin var olması durumunda maddi bir cebir durumunun bulunmamasıdır. Ayrıca, mücbir olan sebepler failin kendi iradesine dayalı olmadan gerçekleşmiş olduğu için suçun failine farklı bir tercih seçeneği sunulmuş olmaz. Oysaki tehdit ve korkutma hallerinde suçun faili tehlike oluşturan sonucu göze alarak dayatılan eylemi yerine getirmeyebilir²⁷³.

²⁶⁹ Donay, a.g.e., s. 103-105; Şenyüz, a.g.e., s. 429.

²⁷⁰ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 15.03.2001 tarihli karar, <http://www.sinerjimevzuat.com.tr>, (Erişim, 15.01.2023).

²⁷¹ TDKS, a.g.e., s. 1051.

²⁷² Artuk, a.g.e., s. 219.

²⁷³ Özbek, Doğan, Bacaksız, a.g.e., s. 432.

VUK'un 373. maddesi kapsamında mücbir olarak tanımlanan sebeplerden herhangi birisinin meydana gelmiş olduğunun ispat edilmesi durumunda vergiye ilişkin bir cezanın kesilmemesi gerektiği ifade edilmiştir. Mücbir sebep olarak tanımlanan durumlar VUK'un 13. maddesi kapsamında şu şekilde ifade edilmiştir:

- Vergiye ilişkin ödev ve sorumluluklardan herhangi bir tanesinin yerine getirilmesine engel teşkil edecek şekilde ağır hastalık, kaza ve tutukluluk durumu;
- Vergiye ilişkin ödev ve sorumluluklardan herhangi bir tanesinin yerine getirilmesine engel teşkil edecek şekilde afet olarak değerlendirilebilecek su baskını, yangın, deprem gibi durumların meydana gelmesi;
- Şahsın kendi iradesi dışında vuku bulan mecburi gaybubetler;
- Sahibinin şahsi iradesi haricinde olan sebeplerden kaynaklı vesika ve defterlerinin elinden çıkmış olması gibi durumlar olarak tanımlanmıştır.

Madde içeriğinde belirtilmiş olan ağır hastalık, kaza, deprem, sel, yangın gibi durumların mücbir sebepler olarak değerlendirilebilmesi için bunlardan herhangi birinin vergiye ilişkin görev ve sorumluluklardan herhangi bir tanesini gerçekleştiremeyecek kuvvet ve ağırlıkta olması gerekmektedir. Bunun yanı sıra insanın şahsi iradesi dışında gelişebilecek gaybubetler de mücbir bir sebep olarak tanımlanmış ve kabul görmüştür. Gaybubet durumu, mükellefin şahsi iradesine bağlı olmadan gelişebilecek yok olma ve bulunamama halidir. Burada yok olma veya bulunamama hali, vergi mükellefinin, vergi sorumlusunun; yani, cezaya muhatap olan kimsenin bulunamaması (şahsın kaçırılmış olması, şahsi iradesi dışındaki sebepler neticesinde ülke sınırları içerisine girememesi, şahsında veya bulunmuş olduğu ortamda herhangi bir salgın hastalığın ortaya çıkması sebebiyle karantina altına alınmış olması gibi), ya da mükellefiyetle alakalı olan kayıtların, belgelerin ya da defterlerin bulunamaması olarak iki biçimde karşımıza çıkmaktadır²⁷⁴:

²⁷⁴ Ahmet Erol, "Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 103, (2012), ss. 199-222.

Yangın, deprem, ağır hastalık, sel, ağır kaza, mecburi gaybubetler haricinde sahibinin şahsi iradesi dışında gelişmiş olan olaylar sebebiyle de vesika ve defterlerin de vergi mükellefinin elinden çıkmış olması durumu da mücbir bir sebep görülmüştür. Yalnız sahibinin şahsi iradesi haricindeki sebepler dolayısıyla vesika ve defterlerin vergi mükellefinin elinden çıkmış olması durumunda vergi mükellefinin gerçekleşmiş olan bu durumu şahsının vergi denetlemesinden sakınmak için yapmadığının kendisi tarafından ispat edilmesi ve hâkimin bu doğrultuda kanaatinin oluşmuş olması gerekmektedir.

Nitekim Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 02.02.2001 tarih ve E. 2000/6285, K. 2001/784 sayı ile verilmiş olan kararda bu durum şu şekilde ifade edilmiştir²⁷⁵.

“Somut olarak gerçekleşmiş olan olayda sanık, 1990, 1991, 1992 ve 1993 senelerine ait olan vesika ve defterlerin içerisinde olduğu şahsi otomobilinin çalınmış olduğunu ve bu kayıtların hırsızlar vasıtasıyla alınıp götürülmüş olduğunu savunmasında belirtmiş; İstanbul 4. Asliye Ceza Mahkemesi’nin E. 1993/1536 sayı ile kayıt altına almış olduğu dosyada emniyet yetkilileri eliyle tutulmuş olan 27.9.1993 tarihli tutanağı delil olarak sunmuştur. İlgili tarihte tutulmuş olan tutanağın tetkik edilmesinden; plakası verilmiş olan şahsi özel otonun park edilip içinde bulunan şahısların ivedi bir biçimde olay yerinden uzaklaştıklarının görülmüş olduğu hususunun telefonla karakol görevlilerine bildirilmesi neticesinde karakol görevlileri olay mahalline intikal ettikleri, otonun düz kontak yapılarak çalıştırılmadığı, düzgün olarak park edilmiş olduğu, pek küçük hasarların haricinde otodan çalınmış olan herhangi bir eşyada bahsedilmediği, oto teyp ve hoparlörlerin yerlerinde oldukları anlaşılmış, çalınmaya ilişkin durumun 20.9.1993 tarihinde sanık vasıtasıyla karakol görevlilerine bildirildiği, oto içerisinde vergi vesika ve defterleri ile teyp ve hoparlörlerin bulunmuş olduğuna dair yapılmış olduğu aynı tarihli başvuru tutanağında yer aldığı görülmüştür.

Sanık, işini yakın bir zaman öncesinde terk etmiş olduğunu vergi dairesine bildirmiştir. Bahse konu 4 yıla ait olan bütün belge ve defterlerin sanığın şahsi otomobilinde bulunduruluyor olması mutad değildir. Otonun içerisinden herhangi bir eşya alınmadan sadece hırsızların işlerine yaramayacak olan vesika ve defterlerin alınmış olması olgusu, yaşamın olağan biçimine uygun değildir. Karakola yapılmış olan telefon

²⁷⁵ Yargıtay 11. Ceza Dairesi, T. 02.02.2001, E. 2000/6285, K. 2001/784.

ihbarı, otonun düz kontak vasıtasıyla çalıştırılmamış olması, otonun park edilmiş olduğu yer ile park edilişteki düzen ve özen hali ile başvuru tutanağının içeriğine daha sonra ilave dilmış olan eklentiler birlikte değerlendirildiklerinde, olayın vergiye ilişkin denetimlerden kaçınmak namına iradi olarak gerçekleştirilmiş olduğu, bir tertip neticesinde meydana geldiği açık ve seçik bir biçimde anlaşılmaktadır, şeklinde hüküm verilmiştir.”

VUK 3. madde son fıkrası içeriğinde; ekonomik, ticari ve teknik gerekliliklere uygun olmayan ya da vakanın niteliği bakımından normal ve mutad olmayacak bir durumun iddia edilmesi durumunda ispat yükümlülüğü bu durumu iddia etmiş olan tarafa aittir, şeklinde ifade edilmiştir. Ancak bahse konu kanun içeriğinde mücbir sebeplerin ne şekilde ispat edilmesi gerektiği veya ispat araçlarına dair ayrı bir hüküm olmadığından burada Ceza Muhakemesinde var olan delil serbestisi ilkesi geçerli olur. Delil serbestisi ilkesi kapsamında mücbir sebepler kanunlar karşısında geçerli olan her türlü delille ispat olunur. Mücbir bir sebep olması halinde vesika ve defterlerin tamamen ya da kısmen kaybolması ya da yok olması durumunda yapılacak olan savunma inandırıcı ve akla uygun olmalı; hâkimde vicdani bir kanaat oluşturması gerekmektedir²⁷⁶.

Yukarıda bahsedildiği üzere, mücbir bir sebep olması durumunda kanunlar karşısında geçerli olan her türlü delilin ispat niteliğinde kullanılması mümkündür. Yalnız belge ve defterlerin yanmış olması, kaybolması gibi mücbir sebep durumlarında ise belge ve defterleri kaybolan (zayi olan) vergi mükelleflerinin işletmelerinin bulunmuş olduğu ticaret mahkemelerine zamanında (bu durumun farkına varıldığı andan itibaren 15 gün içerisinde) başvurarak "zayi belgesi" almaları gerekmektedir²⁷⁷. Aynı şekilde ağır hastalık, kaza gibi durumlar içinde alınmış olan doktor raporları, tutukluluk durumunda kolluk kuvvetlerinde alınacak olan belgeler, yangın, deprem, sel gibi afetlerde mahallin amirinden alınacak olan belgeler önemli ispat araçlarıdır²⁷⁸.

Mücbir sebep olarak değerlendirilen durumlar sona erdiğinde vergi mükellefi vergiye ilişkin kanunların kendilerine yüklemiş olduğu sorumluluk ve ödevleri yerine

²⁷⁶ Gündüz, Gültaş, a.g.e., s. 355.

²⁷⁷ Umut Topçu, "İşyeri Kayıt ve Belgelerinin Zayi (Kaybolma) Halinde Yapılacak İşlemler ve İdari Para Cezaları", *Mali Çözüm Dergisi*, (2010), s. 263.

²⁷⁸ Şenyüz, a.g.e., s. 430.

getirmek zorundadır. Örneğin, ağır hastalık sebebiyle belge ve defterlerini ibraz edememiş olan vergi mükellefi, ağır hastalık halinin sona ermesi ve mücbir sebebin ortadan kalkmış olmasıyla beraber gerekli olan belge ve defterlerini ilgili yetkililere ibraz etmelidir. Yalnız bazı hallerde mücbir sebep durumları, vergi mükellefine yüklenmiş olan sorumluluk ve ödevleri bütünüyle ortadan kaldırır. Örneğin, sel, yangın ve deprem gibi mücbir bir sebep neticesinde belge ve defterlerini kaybeden vergi mükellefinin artık bunları muhafaza ve ibraz ödevi ortadan kalkmış olur²⁷⁹.

2.3.2.6. Hata

Hata, vergi kaçakçılığı suçlarında önemli bir unsurdur. Hata, yanılma, kusur veya yanılığ şeklinde tanımlanır ve bir konuyla ilgili yanlış bir bilgiye sahip olma veya hiç bilgi sahibi olmama durumudur. Bu durumda fail, suç olan eylemi kendi özgür iradesiyle gerçekleştirirken, mücbir sebeplerin varlığı, tehdit veya korkutmanın olması gibi zorlayıcı nedenler varsa fail, suç işlemeyi özgür iradesiyle gerçekleştirilmemiştir. Hata, ceza kanununda ve vergi kanununda düzenlenmiştir. Hukuki ve fiili hata olmak üzere iki tür hatadan bahsedilebilir.

Vergi kaçakçılığı suçunda hukuki hata, hukuka dair bir kuralın yanılması veya yorumlanmasında ortaya çıkarken, fiili hata ise suça dair unsurlarda veya diğer durumlarda yanılma durumunu ifade eder. VUK 369. madde kapsamında ise "Yanılma ve görüş değişikliği" başlıklı düzenlemeye yer verilmiştir. Yetkili merciler, vergi mükellefinin yanıltıcı veya hatalı açıklamalarla karşılaşması durumunda, vergi cezası uygulanmaz ve gecikme faizi hesaplanmaz. Ayrıca, yetkili kurumlar genel tebliğ veya sirkülerde değişiklik yaparak yeni görüş ve kanaatleri yayımlarlarsa, bu değişiklik geriye dönük olarak uygulanmaz.

Hatanın ceza sorumluluğunu kaldıran veya azaltan sebeplerin gerçekleşmesi durumunda ise fail bu hatadan yararlanmış olur. Esaslı hatadan bahsedildiği durumlarda, hatanın kusurluluğu ortadan kaldırabilmesi için hatanın esaslı nitelikte olması gerekmektedir. Esaslı hatada, fail yanılmamış olsaydı eylem gerçekleşmeyecekti diyebileceğimiz hallerde hatanın etkisi kabul edilir. Örneğin, belge ve defterlerini çöp

²⁷⁹ Ok, Gündel, a.g.e., s. 109.

sanarak atmış olmak gibi. Ancak defterleri tahrif ederek yok etme amacıyla yapılan hataların etkisi kabul edilmez.

2.3.2.7. *İsnat Yeteneği*

Failde bulunması gereken sübjektif özelliklerden biri, isnat yeteneğidir. İsnat yeteneği, kusur yeteneği olan ve kusurlu olarak davranan bir kişinin, eyleminin sonuçlarından sorumlu tutulup tutulamayacağı ile ilgili bir kavramdır. Bu terim, bazı durumlarda kusur yeteneği ile aynı anlamda kullanılsa da aslında iki farklı kavramdır.

Kusur yeteneği, failin yaptığı eylemin hem kanuni boyutunu hem de eylemin meydana getireceği sonuçları bilincinde olması ve eylemle ilişkili olarak davranışlarını yönlendirebilme yeteneğiyle alakalıdır. Yani kusur yeteneği, kişinin suçu işlerken ne yaptığının farkında olması ve eyleminin sonuçlarını öngörebilmesiyle ilgili bir kavramdır.

Öte yandan, isnat yeteneği ise, bir kişinin suçunun neticesinden sorumlu tutulup tutulmayacağı açısından kişide bulunması gereken özellikleri tanımlar. Yani isnat yeteneği, suç işleyen kişinin ceza sorumluluğunun varlığını veya yokluğunu belirlemek için kullanılan bir kavramdır.

Sonuç olarak, kusur yeteneği kişinin suç işlemeye yönlendiren içsel özelliklerini ve bilincini ifade ederken, isnat yeteneği kişinin suçunun neticesinden sorumlu tutulup tutulmayacağını belirlemek için kişide bulunması gereken unsurları ifade eder. Bu nedenle, kusur yeteneği ile isnat yeteneği iki farklı kavramdır ve birbirleriyle aynı anlama gelmezler.

3. VERĐİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNUN ÖZEL GÖRÜNÜŞ BİÇİMLERİ

Vergi kaçakçılığı suçunun özel görünüş biçimleri, vergi kaçakçılığına ilişkin çeşitli yöntemleri ifade eder. Bu başlıkta vergi kaçakçılığıyla ilgili olarak teşebbüs, iştirak ve içtima kavramları açıklanacaktır.

3.1. Teşebbüs

4369 sayılı kanunda yapılan değişiklik öncesinde vergide kaçakçılık suçundan bahsedebilmek için vergi ziyaının oluşması gerekliydi. Vergi ziyaı oluşmaması

durumunda suç bu haliyle yarım kalacak ve teşebbüsten bahsedilebilecekti. Yalnız yapılan bu değişikliklerde sonra hareket ile neticenin bitişik olması ve vergide kaçakçılık suçunun sadece davranış suçu olması teşebbüs konusuna etki etmemektedir²⁸⁰.

Bu kapsamda vergide kaçakçılık suçuna ilişkin teşebbüse uygun kabul edilen eylemlerin ve uygun olarak kabul görmeyen eylemlerin neler olduğunun ortaya koyulmasında suça teşebbüs müessesinin aydınlatılabilmesi adına fayda bulunmaktadır.

3.1.1 Teşebbüse Uygun Olan Hareketler

Vergi kaçakçılığına yönelik potansiyel suç teşebbüsleri VUK 359. madde kapsamında teşebbüse uygun olarak kabul gören eylemler. Bu eylemleri şu şekilde sıralayabiliriz;

- Muhasebe kayıtlarında yanıltıcı düzenlemeler yaparak, vergi ödeme yükümlülüğünü azaltmaya veya kaçırmaya yönelik eylemler
- Gerçek olmayan veya sisteme kayıtlı olmayan kişiler adına hesaplar oluşturarak, bu kişiler adına vergi beyannamesi vermek gibi eylemler
- Vergi matrahını düşük göstermeye yönelik olarak, kayıtları veya belgeleri yanıltıcı bir şekilde düzenlemek
- Vergiye ilişkin belgeleri saklamadan veya yok ederek, vergi kaçırma amacı güden eylemler
- Vergi mevzuatına göre tutulması gereken defterleri, sayfalarını yok etmek veya değiştirmek

Bu eylemler, teşebbüs kavramıyla ilişkilendirilmiştir. Teşebbüs, suçun henüz tamamlanmamış olmasına rağmen failin suç işlemeye teşebbüs ettiği durumları ifade eder. Ancak, suça teşebbüs için suçun parçalanabilir nitelikte olması gerekir. Yani, suçun ayrı ayrı unsurlarının olması ve bu unsurlardan herhangi bir aşamada, failin elinde olmayan sebeplerden dolayı suçun yarıda kalması gereklidir. Dolayısıyla, bu fiillerin

²⁸⁰ İbrahim Nihat Bayar, "Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)", Ankara: *Mali Akademi Yayınları*, 2010, s. 173.

tamamı teşebbüse uygun hareketler olarak kabul edilir ve suçun bölünebilir nitelikte olması, teşebbüs için ön koşuldur.

Ancak, çift defter kullanma suçu, nitelik açısından tehlike suçu olarak değerlendirilir ve teşebbüse uygun olmaz. Yani, çift defter kullanma suçu işlendiğinde, suç tamamlanmış kabul edilir ve suçun bölünememesi nedeniyle teşebbüs durumu söz konusu değildir.

3.1.2. Teşebbüse Uygun Olamayan Hareketler

Vergi Usul Kanunu'nun 257. maddesi, belgelerin düzenlenmesi ve dağıtımıyla ilgili usul ve esasların belirlendiği bir yönetmelik hazırlanacağını ve bu yönetmeliğe uymayanların cezalandırılacağını belirtmektedir. Bu yönetmelik, hangi belgelerin nasıl basılması gerektiği ve hangi matbaalarda basılacağı gibi konuları içermekte ve düzenlemeye uymayan vergi mükelleflerine ne tür cezalar uygulanacağını belirlemektedir.

Bahsi geçen yönetmelik, suçun parçalanabilir olduğunu gösteren "belirli sıraya göre birbirini takip eden birden çok aşama" ifadesini içermektedir. Örneğin, mükellef anlaşması olmayan bir matbaada basım işlemi yaparken yakalanırsa, suçu tamamlayamaması nedeniyle suça teşebbüs hükümleri uygulanabilir.

Ancak, basılmış belgelerin kullanım aşaması netice itibariyle suçu bölünmez hale getirir ve suça teşebbüs mümkün olmaz. Yani, suçu tamamlamadan yarıda kalmak gibi bir durum söz konusu değildir.

Sonuç olarak, vergi kaçakçılığı suçu, suçun aşamalar halinde oluşmasından dolayı bazı durumlarda teşebbüse uygun olabilir, ancak suçun tamamlanmış hali, suça teşebbüsü mümkün kılmamaktadır. Suça teşebbüs, suçun belli aşamalarında failin arzusu dışında suçun yarıda kalması olarak belirgin ve önemli bir özelliktir.

3.2. İştirak

Vergide kaçakçılık suçunda, TCK ile ilgili hükümler de geçerlidir. TCK'da, suça iştirak konusunda 37-41. maddeler arasında düzenlemeler yer almaktadır. Vergi Usul

Kanunu'nun 360. maddesine göre ise, vergide kaçakçılık suçuna iştirak edenlerin cezaları TCK'nın suça iştirak hükümleri kapsamında, suçun işlenmesiyle menfaatleri olmaması durumunda, yarı oranda indirilecektir. Suça iştirak, TCK'da belirtilen koşulların sağlanmasıyla gerçekleşir. Bu koşullar şunlardır:

1. Birden çok fail eliyle gerçekleştirilen birden çok hareketin bulunması.
2. Gerçekleştirilen hareketler arasında illiyet bağının olması.
3. Şerikler arasında iştirak iradesinin bulunması.
4. Bir suçun icrasına başlanmış olması ve bunun bütün şerikler için aynı olması gereklidir.

Vergide kaçakçılık suçuna iştirak edenlerin cezaları, TCK'nın 37. maddesi kapsamında düzenlenmiştir. Buna göre, suçun işlenmesinde bir başka kişiyi aracı olarak kullanan kişinin, suçun bir parçası olarak cezai sorumluluğu vardır. Kusuru olmayan kişilerin suça karıştırılması durumunda, suçu işleyen cezası daha da ağırlaştırılabilir. Vergi kaçakçılığı suçuna azmettiren kişilerin cezaları da suçun ağırlığına bağlı olarak artırılabilir.

Vergide kaçakçılık suçuna iştirak edenler, TCK 39. madde kapsamında yardımda bulunanlar olarak kabul edilir. Yardımda bulunabilmek için, suçu işlemeye teşvik etmek, suçun işlenmesine yönelik kararları kuvvetlendirmek, eylemin icrasında kullanılacak araçları temin etmek veya suçun işlenmesini kolaylaştırmak gibi koşulları yerine getirmeleri gerekir.

Yardımda bulunanlara verilecek ceza, normal cezanın yarı oranında indirilir, ancak sekiz yıldan az olamaz. Azmettirme, bağıllık kuralı ve gönüllü vazgeçme gibi TCK 40 ve 41. maddelerde belirtilen düzenlemeler de suça iştirak hallerini ve cezalarını etkilemektedir.

Bağıllık kuralına göre, suça iştirak eden her kişi, diğerlerinin cezalarını önlemek için kişisel gerekçeleri göz önünde bulundurulmaksızın kendi kusurlu eylemine göre cezalandırılır. Gönüllü vazgeçme durumunda ise, işlenmemiş olması ve gönüllü vazgeçenin bütün çabalarına rağmen suçun işlenmiş olması gerekmektedir.

Sonuç olarak, vergide kaçakçılık suçuna iştirak, TCK'nın ilgili maddelerine göre değerlendirilir ve cezalar belirlenir. Çocukların vergi kaçakçılığı suçuna iştirak etmeleri mümkün değildir, çünkü kusur yeteneği olmayan çocuklar TCK hükümlerine göre suça karıştırılmazlar. Ancak, azmettirme, yardımda bulunma ve diğer iştirak hallerinde kişisel gerekçeler, cezaların belirlenmesinde önemli bir rol oynar.

3.3. Suçların İçtima

Ceza hukuku ilkelerinden birisi de ne kadar suç varsa her bir suçun ayrı cezalandırılmasıdır. Yalnız suçların içtimaı, söz konusu ilkenin istisnasıdır²⁸¹. VUK'ta içtima kavramları aynı şekilde TCK'da yer alan hükümlere göre düzenlenmektedir. Her ne kadar VUK'ta olan 335-336- 337 maddelerinde “vergi ziyayı” ile “usulsüzlük” suçlarının içtimaı ele alınmış olsa da vergide kaçakçılık suçunun içtimaı TCK'ya tabi olmaktadır. Bir tek hareket neticesinde birden çok suç gerçekleşebilmektedir. Diğer taraftan aynı şekilde birden fazla hareket neticesinde tek bir suç gerçekleşebilmektedir. İlk durumda ortaya fikri içtima ikinci durumda ise zincirleme suç hali ortaya çıkmaktadır²⁸².

3.3.1. Fikri İçtima

TCK'nın 44. maddesi, bir kişinin gerçekleştirdiği bir fiil ile birden çok suçun oluşumuna sebep olan durumlarda, bu kişinin en ağır cezayı gerektiren suçla cezalandırılmasını öngörmektedir. Yani, eğer bir kişi birden fazla suç işlemişse, cezaların toplamından ziyade en ağır ceza uygulanır.

Vergide kaçakçılık suçuyla ilgili olarak farklı görüşler vardır. Bir görüşe göre, vergide kaçakçılık suçu seçimlik hareketli bir suç olarak kabul edilir, yani kişi farklı eylemlerle bu suçu işlemiş olsa bile sadece tek bir suç işlemiş sayılır. Diğer bir görüş ise, vergide kaçakçılık suçunun bentler halinde düzenlendiğini ve bu bentlerde yer alan eylemlerin ayrı ayrı suçlar olarak kabul edildiğini savunur. Yani, kişi bu bentlerde

²⁸¹ Nur Centel, Hamide Zafer, Özlem Çakmut, *Kişilere Karşı İşlenen Suçlar C. I*, İstanbul: Beta, 2007, s. 470.

²⁸² Şenyüz, a.g.e., s. 382.

belirtilen farklı eylemlerden birini işlemişse, her eylem için ayrı bir vergide kaçakçılık suçu işlemiş sayılır.

Bu bağlamda, farklı bentlerde yer alan eylemleri ve kuralları ihlal eden bir kişi, ihlal ettiği her eylem için ayrı ayrı cezalandırılır. Örneğin, bir kişi, tutmak zorunda olduğu kayıt, belge ve defterleri yok ettikten sonra Maliye Bakanlığı ile anlaşmayan başka bir matbaaya giderek yeniden defter, belge veya kayıt bastırırsa, bu durumda iki defa vergi kaçakçılığı suçu işlemiş olur. Fikri içtima uygulanması, vergide kaçakçılık suçunun daha ağır ihlali olan "ceza belgelerini bastırma suçu"nu da içerebileceği anlamına gelir.

3.3.2. Müttesilsil (Zincirleme) Suç

TCK'nın 43. maddesi içerisinde "zincirleme suç" konusu yer almaktadır. Buna göre Zincirleme suç hali, bir failin birden fazla suç işlemesi durumunda, her bir suç için ayrı ayrı ceza almasının istisnasını oluşturur. Bunun yerine, farklı zaman dilimlerinde aynı kişiye yönelik olarak işlenmiş birden fazla suç neticesinde, toplu bir ceza verilmesini sağlar.

Vergide kaçakçılık suçu örneğine bakacak olursak; resmi bir yazı ile istenmiş olan birden fazla takvim yılına ait belge, kayıt ve defterlerin ibraz edilmemesi durumunda, bu eylem tek bir gizleme suçu olarak kabul edilir. Yani, vergi mükellefinin veya sorumlusunun farklı yıllara ait kayıtları getirmediği durumda, o kişi farklı zaman dilimlerinde kamu kurumuna karşı birden fazla suç işlemiş olsa bile, yalnızca tek bir suç işlemiş sayılır.

2022 yılında yayımlanan 7394 sayılı kanunla birlikte, vergi kaçakçılığı suçunun zincirleme şekilde işlenmesi durumunda, Türk Ceza Kanunu'nun 43. maddesi uygulanmaktadır. Bu da demek oluyor ki, yine aynı kişiye yönelik olarak işlenmiş birden fazla vergi kaçakçılığı suçu için yalnızca tek bir ceza verilecektir. Ancak, bu cezanın ağırlığı suçun şiddetine göre belirlenir ve dörtte birinden az olmamak üzere dörtte üçüne kadar artırılabilir. Yani, ceza miktarı suçun ciddiyetine göre değişiklik gösterecektir.

4. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNA İLİŞKİN CEZALAR VE YARGILAMA USULÜ

Bu başlıkta, soruşturma ve kovuşturma süreci ile vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin cezalar ele alınacaktır.

4.1. Vergi Kaçakçılığında Soruşturma ve Kovuşturma

Ceza muhakemesi suç haberinin alınmış olmasıyla başlamakta ve hükümle sona ermektedir. Kural gereği, bir suç işlendiğine ilişkin bilginin yetkili makamlara oluşmasıyla beraber ilgili makamların harekete geçmeleri ve ceza muhakemesinin başlatılması gerekmektedir. Ancak kimi durumlarda harekete geçebilmek için çeşitli suç ve ceza politikaları sebebiyle bazı koşulların gerçekleşiyor olması gerekmektedir.

Bir hareketin suç olarak kabul edilmesi için aranan unsurların varlığının haricinde fail içinde dava açılıp yargılama yapıldıktan sonra cezalandırılabilmesi adına başka şartlarında sağlanmış olması gerekmektedir. Bahse konu şartların gerçekleşmemesi durumunda muhakeme başlamaz, başlatılmış ise durdurulur.

VUK 367. madde kapsamında maddesinde; vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları, denetimleri sırasında 359. maddeye göre işlenen suçları tespit etmeleri durumunda, ilgili rapor değerlendirme komisyonunun görüşüyle birlikte doğrudan vergi incelemesine yetkili diğer kamu görevlilerine ileterek vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi gerekmektedir. 359. maddeye göre işlenen tespitine yönelik olarak Cumhuriyet Başsavcılığı, ilgili vergi dairesini derhal bilgilendirerek inceleme talebinde bulunmalıdır. Kamu davasının açılması, inceleme sonuçlarının Cumhuriyet Başsavcılığı'na bildirilmesini takiben gerçekleştirilir.

Öncelikle vergide kaçakçılık suçunu ortaya çıkaracak kimseler vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları ile diğer vergi denetimine kanunen yetkili olan kişilerdir. Bu kimselerin vergide kaçakçılık suçunu ortaya çıkardıklarında mütalaalı veya direk olarak

Cumhuriyet Başsavcılığı'na bildirme yükümlülüğü anlatılmaktadır²⁸³. Savcılık makamı tarafından öğrenilen vergi kaçakçılığı suçuna karşı ise ilgili vergi dairesine denetleme işlemleri için görev verilmektedir²⁸⁴.

Vergi müfettişleri, yürürlükteki Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) belirtilen süre içinde görevlendirilmiş oldukları vergi denetimlerini tamamlamak zorundadır. VUK'un 140/6 maddesine göre, tam incelemeler 1 yıl içinde, sınırlı incelemeler ise 6 ay içinde bitirilmelidir. Ancak, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı tarafından onaylanması durumunda 6 ayı geçmeyecek şekilde ilave süre verilebilir. Aynı şekilde, VUK'un 140/2 fıkrasında belirtildiği gibi, vergi denetimleri sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporları, vergi mevzuatına uygunluğu açısından üç vergi müfettişinden oluşan Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından değerlendirilir ve uygun bir rapor düzenlenmelidir. Bu düzenlemeler, vergi denetim sürelerinin belirli bir zaman diliminde sonuçlandırılmasını sağlamak ve vergi inceleme raporlarının adil ve doğru bir şekilde değerlendirilmesini temin etmek amacıyla yapılmıştır. Bu sayede, vergi denetimleri daha etkin bir şekilde gerçekleştirilir ve denetim sonuçlarına ilişkin raporlar mevzuata uygun bir şekilde hazırlanır.

Yukarıda bahsedilen soruşturma ve kovuşturma koşulları, vergide kaçakçılık suçuna ilişkin tespitin yalnız uzman kimseler tarafından anlaşılacağını ifade etmiştir. Uzman kimselerin mütalaaları ise yargılama sürecinde daha anlaşılır ve doğru karar verilmesine fayda sağlamaktadır²⁸⁵. Vergide kaçakçılık suçunun işlendiğini koşulların dışında öğrenen iddia makamı doğrudan doğruya soruşturma yaparak, kamu davası açamamaktadır. Yukarıda bahsedildiği gibi uzmanlık gerektiren bir denetim yapılması gerekmektedir²⁸⁶.

²⁸³ Nevzat Toroslu, Metin Feyzioğlu, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Ankara: Savaş Kitap ve Yayınevi, 2006, s. 119.

²⁸⁴ Bayar, a.g.e., s. 162.

²⁸⁵ Yüce, a.g.e., s. 67.

²⁸⁶ Erdener Yurtcan, "*Ceza Yargılama Hukuku*", 6. Basım, İstanbul: Seçkin Yayınları, 1996, s. 2682.

4.2. Vergi Kaçakçılığı Suçuna İlişkin Uygulamalar

VUK'un 359. maddesi içeriğinde bulunan vergi kaçakçılığı fiilleri için ayrı cezalara yer verilmiştir. Dört grup olarak düzenleme altına alınan bu cezalar VUK'un 359/a, b, c ve ç bentlerinde hürriyeti bağlayıcı cezalar ile hüküm altına alınmıştır.

4.2.1. Yaptırım

Vergide kaçakçılık suçu, 4369 sayılı ve 7394 sayılı kanunlar ile birlikte uğramış olduğu değişiklikler sonucu düzenleme altına alınmıştır. Bahse konu yaptırımlar VUK madde 359/a bendi kapsamında 18 aydan 5 yıla, (b) bendi kapsamında 3 yıldan 8 yıla, (c) bendi kapsamında ise 2 yıldan 8 yıla ve son olarak (ç) bendi kapsamında ise 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılması öngörülmüştür.

Hapis cezasının paraya dönüştürülmesi usulü ise aynı şekilde TCK'da düzenlenmiş olan haliyle uygulanacaktır. Türk Ceza Kanun 50. madde kapsamında 1 yıl ya da daha az hapis cezası verilmesini gerektiren hallerde adli para cezasına dönüştürülebilmesi öngörülmüştür.

VUK 359. madde kapsamında olan vergi kaçakçılığı eylemlerinin cezasına baktığımızda ise hiçbir cezanın 1 yıldan az bir hapis cezası olmadığı gözükmektedir. Bu anlamda adli para cezası verilmesi söz konusu olmayacak gibi gözükse de cezada indirim yapılması neticesinde adli paraya dönüştürülmesi mümkün olacaktır.

Cezanın erteleniyor olması durumu aynı şekilde adli para cezasında olduğu gibi vergide kaçakçılık suçu bakımında TCK'da bulunan cezanın ertelenmesi hükümleri doğrultusunda olacaktır. Bu anlamda TCK 51. madde kapsamında verilen cezada ertelemeye gidilebilmesi açısından;

- Daha öncesinde kasten işlenmiş olan bir suçtan ötürü üç aydan fazla hapis cezası ile mahkûm edilmemiş olmak,
- Suçun işlenmesinin ardından yargılama sürecinde göstermiş olduğu pişmanlık nedeniyle tekrardan suç işlemeyeceği anlamında mahkemece bir kanaatin oluşması gerekmektedir.

Şartların gerçekleşmesi durumunda, işlemiş oldukları suçtan kaynaklı 2 yıl ya da daha az hapis cezası ile cezalandırılmasına hükümlenmiş kimselerin cezaları ertelenebilmektedir. Üst sınır olarak ise 3 yıl yalnızca on sekiz yaşından küçük olanlar ile altmış beş yaşından büyük olanlar için geçerli olmaktadır²⁸⁷. Vergide kaçakçılık suçunda cezanın ertelenmesi VUK madde 359/a-b-c içinde mümkün olmaktadır. Ancak TCK verilen adli para cezasının ertelenmesi yoluna gitmemiştir.

4.2.2. Tekerrür

VUK tekerrür başlıklı 339. maddesinde cezanın belirli süre içerisinde tekrarlanması halinde artırılarak uygulanması suretiyle vergi ihlalinin önlenmesi amaçlanmıştır. Bu maddeye göre vergi ziyayı cezasının kesilmesinden 5. yıl sonuna kadar veya usulsüzlük cezasının kesilmesinden ikinci yılına kadar tekrar kesilmesi halinde vergi ziyayı cezası yüzde elli, usulsüzlük cezası yüzde yirmibeş oranında artırılmak suretiyle tekrar uygulanması öngörülmüştür.

Vergi kaçakçılığı suçlarından kaynaklı hapis cezasının ertelenmesine ilişkin TCK 51.maddesi hükümleri geçerli olacaktır. Buna göre belirli şartların mevcut olması halinde işledikleri suçtan dolayı 2 yıl veya daha az süreyle hapis cezasına mahkûm edilen kişilerin cezası ertelenebilmektedir. Ancak cezada ertelemeye gidilebilmesi için daha önceden bir suçtan üç aydan fazla hapis cezası almamış olması ve pişmanlıktan kaynaklı tekrardan suçu işlemeyeceğine ilişkin mahkemece bir kanaatin oluşmuş olması gerekmektedir.

Vergide kaçakçılık suçunda cezanın ertelenmesi VUK madde 359/a-b-c içinde mümkün olmaktadır. Ancak TCK verilen adli para cezasının ertelenmesi yoluna gitmemiştir.

4.2.3. Hükümün Açıklanmasının Geri Bırakılması

5271 sayılı CMK'da yeni bir müessese olan hükümün açıklanmasının geri bırakılması CMK 231/5 fıkra düzenlene altına alınmıştır. Hükümün açıklanmasının geri bırakılması", bir mahkeme tarafından sanığa verilen hüküm veya cezanın uygulanmasının

²⁸⁷ Çavuş, a.g.e., s. 179.

belirli bir süreliğine ertelenmesi anlamına gelir. Bu durum, suçlu bulunan bir kişiye verilen cezanın tam olarak infaz edilmemesi veya ertelenmesi anlamına gelir.

Türkiye'deki Ceza Muhakemesi Kanunu'na (CMK) göre, sanığa yüklenen suçtan dolayı verilen ceza, 2 yıl veya daha kısa bir hapis cezası veya adli para cezası ise, mahkeme hükmün açıklanmasının geri bırakılmasına karar verebilir. Bu karar, mahkeme tarafından özel bir takdir yetkisi kullanılarak verilir ve bazı koşulların yerine getirilmesini gerektirebilir. Hükmün açıklanmasının geri bırakılması durumunda, sanık belirli bir denetim sürecine tabi olabilir. Mahkeme, bu süre zarfında sanığın gözlem altında tutulmasını, belirli bir süre içinde başka bir suç işlememesini, belirli bir yerde ikamet etmesini veya belirli bir tedavi veya eğitim programına katılmasını şart koşabilir. Eğer sanık, belirlenen koşullara uyarsa, hüküm tamamen geri bırakılabilir ve ceza uygulanmayabilir. Ancak, sanık hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının verildiği süre zarfında yeniden suç işlese veya belirlenen koşullara uymazsa, mahkeme hükmün açıklanmasını geri alabilir ve cezanın infazına başlayabilir.

Sanık hakkında hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının uygulanabilmesi için kanunda var olan koşulları taşıması gerekir. Bu koşulları ise suça ve suçluya ilişkin şartlar olarak ele alacağız.

Suçla ilişkin şartları ele aldığımızda;

- Yargılama neticesinde hüküm tesis edilmiş olmalı, verilmiş olan ceza ise 2 yıl ya da daha az süreli hapis ya da adli para cezası taşınmalıdır.
- İşlenmiş olan suç İnkılap Yasalarında var olmamalıdır.
- 2008 yılından sonra işlenmiş olan suçlar için, 1632 ve 3713 sayılı kanunda bulunan suçlardan birisi olmamalıdır.
- 2011 yılında gerçekleşen 6259 sayılı kanun değişikliği ile şike ve teşvik primi ile alakalı suçlardan birisi olmamalıdır.

Sanığa ilişkin şartları ele aldığımızda;

- Kasten işlenmiş bir suçtan kaynaklı daha önce mahkum edilmemelidir.

- Gerçekleşen suçtan kaynaklı mağdurun ve kamunun uğramış olduğu zararın tanzim edilebilir olması gerekmektedir.
- Sanığın hükmün açıklanmasının geri bırakılmasını kabul ediyor olması gerekmektedir.
- Mahkeme tarafından sanığa ilişkin tekrardan bir suç işlemeyeceği hususunda bir kanının oluşması gerekmektedir.

Vergide kaçakçılık suçunda ise 2 yıl ya da daha az süreli hapis cezasını ya da adli para cezasını gerektiren durumlarda, hâkim inisiyatifi doğrultusunda hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararı verilebilmektedir²⁸⁸.

Hükmün açıklanmasının geri bırakılması neticesinde failin 5 yıl boyunca herhangi bir suça karışmaması gerekir. Vergide kaçakçılık suçunda suçu işleyen failin hükmün açıklanmasının geri bırakılması kararının verilmesi, kanaatimizce devletin uğramış olduğunu ve korunan hukuki değer açısından uygulama alanı bulmaması gerekmektedir²⁸⁹.

4.2.4. Vergi Kaçakçılığında Davanın ve Yaptırımın Düşmesi

Cezanın infazı ile ceza sona erer. Ancak kimi hallerde infazın dışında cezayı sona erdirebilmektedir. Bunlar, TCK madde 64-75 aralığında bulunan durumlar dava ve cezayı düşüren durumlardır. Bu durumların neler olduğu hususunda birçok fikir ayrılığı bulunmaktadır. Türk Ceza Kanuna göre dava ve cezayı düşüren durumlar;

- Özel Af- Genel Af (60. madde)
- Ölüm (65. madde)
- Dava Zaman aşımı (68. madde)
- Şikâyetten vazgeçme (73. madde)

²⁸⁸ Çavuş, a.g.e., s. 181.

²⁸⁹ Karakoç, a.g.e., s. 187.

- Ön ödeme (75. madde)

şeklinde düzenleme yapılmıştır.

4.2.5. Af

Genel af ve özel af şekillerinde TCK 65. madde kapsamında düzenleme altına alınmıştır. Af, belirli bir zaman dilimine kadar işlenmiş ve kesinleşmiş olan suçları hafifletmek, ortadan kaldırmak veya cezalarını değiştirmek amacıyla yasama ve yürütme organları tarafından kullanılan bir kamu inisiyatifidir. Bu süreçte, suçlu olan kişilerin mahkumiyet hali hiç yaşanmamış kabul edilebilir. Af, toplumsal veya siyasi nedenlerle veya ceza adaleti sisteminin revize edilmesi amacıyla çıkarılabilir. Af kararları, suçlu olan kişilerin belirli koşullar altında cezalarının hafifletilmesine veya tamamen affedilmesine olanak tanır. Bu, suçlu kişilerin daha hafif cezalarla cezalandırılmalarını veya suçlarından tamamen kurtulmalarını sağlar. Yasama organları, genellikle toplumda uzlaşma veya toplumsal barışı sağlamak, ceza sisteminin ağırlığından dolayı cezaevlerinin aşırı kalabalıklaşmasını önlemek veya belli bir topluluk ya da grubun haksız muamelesini düzeltmek amacıyla af çıkartabilir.

Ancak, af kararları her zaman uygulanamaz veya her suç türü için geçerli olmayabilir. Bazı suçlar af kapsamı dışında bırakılabilir ve afin şartları suç türüne veya zaman dilimine göre değişebilir. Af, suçlu kişilerin cezalarının yeniden değerlendirilmesine ve adalet sisteminin belirli durumlarda esnekliğine işaret eder. Genel af mahkumiyetin bütün neticelerini tamamıyla ortadan kaldırmaktadır. Özel af ise, hapis cezasının son bulmasını sağlayabilir, süresinin kısılmasını sağlayabilir veya adli para cezasına dönüşmesini sağlayabilir. Ancak mahkumiyet halinin son bulmasını sağlayamaz. Özel af çıkarma yetkisi TBMM’de bulunuyor olsa da Anayasa’da yer alan 104. madde içeriğine göre Cumhurbaşkanı vasıtasıyla da özel af çıkartılabilmektedir.

Özel norm olan VUK’ta af ile alakalı herhangi bir tanımlama ve düzenleme yer almadığı için TCK’da tanımlaması yapılan içerik ve hükümler aynı zamanda vergide kaçakçılık suçu içinde kendisine uygulama alanı bulabilmektedirler. Belli bir dönemde tahakkuk eden vergiye ilişkin borçlar af sayesinde kısmi olarak ya da tamamıyla ortadan kaldırabilmektedir.

Sürekli yürürlüğe konulan aflar vergiye ilişkin bilincin ve ahlakın aşılmasında olumsuz etkiye neden olmaktadır. Bu doğrultuda, vergide kaçakçılık suçunun oluşmasından önemli bir yere sahip olmaktadır. Vergi mükellefinin ödeyeceği vergi miktarı ile ödememesi durumunda sağlayacağı menfaati karşılaştırması ve karşılığında af durumunun da bulunması, vergi mükellefini vergiden kaçınmaya yönlendirebilmektedir.

4.2.6. Ölüm

Ceza hukuku ilkelerinden birisi olan cezada şahsilik ilkesi doğrultusunda, ceza şahsa aittir ve bir başkası diğer bir başka kimsenin cezasından sorumlu olamaz. Bu anlamda soruşturma sırasında şüpheli olan kişinin, kovuşturmada esnasında sanık olan kişinin ölmesi davayı düşürmekte iken hükümlünün ölmesi ise mahkumiyetin düşmesine neden olmaktadır²⁹⁰.

TCK'da 64. madde ile iki fıkra olarak düzenleme altına alınmıştır. Buna göre sanığın ölümü durumunda, kamu davası düşürülür. Ancak, niteliği gereği müsadereye tabi olan varlık ve maddi menfaatler hakkında davaya devam edilerek bunların müsadere edilmesine karar verilebilir. Hükümlünün ölümü, hapis cezası ve henüz infaz edilmemiş adli para cezalarını ortadan kaldırır. Ancak, ölmeden önce kesinleşmiş olan müsadere ve yargılama giderlerine ilişkin hükümler infaz edilir. Yani, sanığın ölümü durumunda cezai yaptırımlar düşerken, müsadere ve yargılama giderlerine ilişkin kesinleşmiş hükümler infaz edilmeye devam eder. Hükümlüye ilişkin kesinleşen fakat infaz edilmeyen hapis cezası ya da adli para cezası olması durumunda hükümlü kişinin ölmesiyle birlikte bu cezalar ortadan kalkacaktır.

VUK'un 372. maddesi kapsamında bulunan cezanın şahsiliği ilkesi gereğince vefat durumunda vergiye esas cezalar düşer ve mirasçılar bunlarda sorumlu tutulamazlar. Yine Türk Medeni Kanunu'nun 31. maddesi kapsamında, kişinin ölümüne herhangi bir sebepten ötürü kesin gözü ile bakılması durumunda aynı şekilde hükümlü olan kişi ölü kabul edilecek ve ceza durumları ortadan kalkmış olacaktır²⁹¹.

²⁹⁰ Uğur Doğan, "100 Soruda E-Defter", *Vergi Sorunları Dergisi*, (2012), ss. 1-73.

²⁹¹ Zeki Hafizoğulları, Muharrem Özen, "Türk Ceza Hukuku: Genel Hükümler", İstanbul: US-A Yayıncılık, 2015, s.13.

4.2.7. Zamanaşımı

Vergi suçları içerisinde yer alan vergi kaçakçılığı suçu dava zamanaşımı VUK'ta yer alan özel hükümler ile düzenleme altına alınmadığı için, genel norm olan TCK hükümlerine bağlı kalmaktadır. TCK 66. maddeye göre dava zamanaşımı süresi altıncı fıkrada düzenleme altına alınmıştır. Bahse konu düzenlemeye göre vergide kaçakçılık suçunda dava zamanaşımı TCK madde 66/1 hükümleri gereğince 8 yıldır.

Vergi kaçakçılığı suçuyla ilgili olarak, vergi denetlemesi yapılmadan doğrudan soruşturma savcılığına başvurulduğunda, dava süreci VUK'un 367. maddesine uygun olarak yeniden başlatılması gerekebilir. Bu durumda, zamanaşımı süresi durur ve dolayısıyla zamanaşımı süresi içindeki süreç donmuş olur.

Aynı şekilde vergide kaçakçılık suçuna ilişkin davada zamanaşımı olduğu gibi ceza zamanaşımında da genel ceza hükümleri doğrultusunda uygulama alanı bulacaktır. Vergide kaçakçılık suçunda ceza zamanaşımı hali ise, TCK 68/e maddesi içeriğine göre 5 yıl ve üzeri ceza gerektiren durumlarda ceza zamanaşımı 10 yıl olarak düzenleme altına alınmıştır.

Cezanın hükmolüdüğü günden itibaren ise ceza zamanaşımı işlemeye başlamış olmaktadır. Yani vergiye ilişkin kaçakçılık suçunda cezanın kesinleşmesinden itibaren zamanaşımı süresi başlamış olmaktadır²⁹².

4.2.8. Şikâyetten Vazgeçme

Vergide kaçakçılık suçu resen soruşturulan ve kovuşturulan bir suç olarak kabul edilmektedir. Takibi şikâyete bağlı suç değildir. VUK 367. madde içeriğine göre koşullar dahilinde vergi idaresi vasıtasıyla vergi kaçakçılığı eylemlerinin vergi suçu raporu ile Cumhuriyet Savcılığı'na bildirilmesi, Cumhuriyet Savcılığı'na vergi kaçakçılığı eylemlerinin gerçekleştiği sair surette öğrenilmiş ise, ilgili ve yetkili vergi dairesine bildirilip, kamu davasının inceleme neticesinin savcılığa bildirilmesi, bu haller gerçekleşmeden kamu davası açılmış ise kamu davasının durdurulup, durumun yetkili

²⁹² Çavuş, a.g.e., s. 241.

vergi dairesine bildirilmesinin ardından gelen yanıtı göre devam edilmesi, yetkili bulunan kamu personellerinin şikâyeti olmayıp açık bir şekilde suç duyurusu ve ihbarıdır²⁹³.

Vergide kaçakçılık suçu, resen soruşturulan ve kovuşturulan suç olarak değerlendirildiği için, takibi şikâyete bağlı olmamaktadır. Bu sebeple şikâyetten vazgeçme halinin, bu suç açısından davanın düşmesine ve cezanın kalkmasına etkisi yoktur.

4.2.9. Uzlaşma

Uzlaşma, vergi ilişkilerinden kaynaklı uyuşmazlığın yargı organlarına başvuru öncesinde vergi daireleri ile vergi mükellefleri arasında çözüm yoluna gidilmesidir²⁹⁴. Ancak, VUK 359. maddesi gereği ortaya çıkan vergi kaçakçılığı suçlarında uzlaşma imkanı bulunmamaktadır.

4.2.10. Pişmanlık ve Islah

VUK 371. maddesi kapsamında ele alınan etkin pişmanlıktan vergide kaçakçılık suçu adına yararlanmak mümkün gözükmemektedir. Yalnız yararlanılabilmesi adına gerekli koşulların öncesinde gerçekleşmesi gerekmektedir. Söz konusu şartlar yine VUK 371. maddesine göre;

- Vergi mükellefleri kendiliğinden ilgili makamlara bir dilekçe ile bilgi ve haber vermelidir.
- Bilgilendirme tarihi öncesinde herhangi bir ihbar yapılmamış olmalıdır.
- Bilgilendirme tarihinin öncesinde inceleme işlemlerine başlanmamış veya takdir komisyonuna başvuruda bulunulmamış olmalıdır.
- Haber verilmiş olan vergiden ödeme süresi geçmiş bulunanlar, zamlı bir şekilde ödenmiş olmalıdır.

²⁹³ Mustafa Albayrak, "Şikâyete Tabi Suçların Özellikleri ve Bu Suçlara Bağlı Hukuki Sonuçlar", *TBB Dergisi*, S.77, (2008), s. 290.

²⁹⁴ Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma, <http://www.gib.gov.tr> , (Erişim, 15.01.2023).

- Yanlış veya eksik şekilde verilmiş olan vergi beyannamelerini tamamlanmış ya da düzenlenmiş olmalıdır.
- Daha önceden hiç verilmeyen vergi beyannameleri verilmiş olmalıdır.

Yukarıda sayılmış olan şartların yerine getirilmesi durumunda VUK 359/4 maddesi kapsamında vergi kaçakçılığı suçunun görülmüş olduğu ceza mahkemesi tarafından pişmanlık müessesesi göz önünde bulundurularak sanığa ceza verilmeyip, savcılık makamı da kovuşturma esnasında kamu davasına ilişkin takipsizlik kararı verecektir²⁹⁵. Etkin pişmanlık, vergi kaçakçılığı suçunda da uygulama alanı bulmaktadır. Vergide kaçakçılık suçunu meydana getiren vergi mükelleflerine ve iştiraklerine, dilekçe ile kendiliğinden kanun dışı eylemlerini yetkili makamlara bildirmesi, başvuruya esas tarihten itibaren 15 gün içinde eksik şekilde yapılmış olan beyanlara ilişkin bildirimde bulunarak düzeltme yapılması, ödeme dönemi geçmiş olan vergilerin etkin pişmanlık zammı ile birlikte ödenmiş olmaları durumunda, iştiraklerde dahil olmak üzere vergide kaçakçılık suçuna dair kovuşturma yapılmamaktadır²⁹⁶. Yalnız bu hususun usulsüzlük kabahatini kapsamamasından dolayı usulsüzlüğe ilişkin cezalar ayrı olarak kesilecektir²⁹⁷.

Ancak; eksik, beyanların düzeltilmesinden önce, ilgili dönemler ve vergi türlerinde vergi incelemesi yapılacağına mükellefe duyurulması/tebliğ edilmesi, mükellef hakkında cezai takibat başlatılması ve keyfiyetin ilgisine tebliği, mükellefin gerçeğe aykırı beyanname verdiği için vergi idaresi tarafından somut delillerle tespit edilmesi ve bu durumun mükellefçe bilindiğinin ispatı hallerinde kişiler kendi kendini ihbar etse de hapis cezasından kurtulamayacaklardır.

Esasında kaçakçılık suçları ile vergi ziyayı kabahati arasındaki ilişkiyi değerlendirmek kolay bir iş değildir. Bu zorluğun bir nedeni, kaçakçılık suçlarının işlenmesi sırasında vergi ziyayı şartının aranmayacağını açıklayan 4369 sayılı kanunun

²⁹⁵ Elif Yılmaz Furtuna, Arzu Laloğlu, "7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme", *Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.V. S.2, (2022), s. 347-372.

²⁹⁶ Gülden Şişman, Şenel Sarsıkoğlu, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.XXX, S.3, (2022), ss. 1591-1623.

²⁹⁷ Mehmet Gödekli, "Türk Ceza Öğretisi ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, C.I, S.29, (2017), ss. 277-360.

gerekçelerindedir. Bu durum, kaçakçılık suçlarının pişmanlık koşullarının belirlenmesi aşamasında karmaşıklığa yol açar²⁹⁸.

4.3. Vergi Kaçakçılığı Suçuna İlişkin Cezalar

Türkiye’de Vergi Kaçakçılığı konusu 213 sayılı VUK’ta, Kaçakçılık Suçları ve Cezaları başlıklı 359. ve Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul başlıklı 367. maddeleri ile düzenlenmiştir. VUK 359. maddede vergi kaçakçılığına dair aşağıda belirtilen cezalar öngörülmüştür.

GRUP	FİİL	MÜEYYİDE	SON DEĞİŞİKLİK (7394 SAYILI K.)
1. GRUP	Hesap ve <u>muhasebe hileleri</u> yapmak, mevhum isimlere hesap açmak, Vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak çift defter tutmak	18 Ay – 3 Yıl	18 Ay – 5 Yıl
2. GRUP	Defter kayıt ve belgeleri <u>tahrif etmek</u> , defter kayıt ve belgeleri <u>gizlemek</u> , Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge <u>düzenlemek veya kullanmak</u>	18 Ay – 3 Yıl	18 Ay – 5 Yıl
3. GRUP	Defter kayıt ve belgeleri <u>yok etmek</u> , Belgelerin asıl veya suretlerini <u>sahte düzenleme veya kullanma</u> ,	3 Yıl – 5 Yıl	3 Yıl – 8 Yıl
4. GRUP	<u>Maliye Bakanlığı ile anlaşmalı olmadığı</u> halde belge basmak, Bu belgeleri bilerek kullanmak	2 Yıl – 5 Yıl	2 Yıl – 8 Yıl
5. GRUP	<u>Ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldırmak, donanım veya yazılımını değiştirmek</u> ve bu cihazlara müdahale ederek elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet vermek	3 Yıl – 5 Yıl	3 Yıl – 8 Yıl
6. GRUP	<u>Özel etiket ve işaretlerle ürünlerin etiketlenmesi veya işaretlenmesi ve etiketlenen veya işaretlenen ürün bilgilerinin kurulan veri merkezine aktarılmasını sağlayan sisteme fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek</u> Hazine ve Maliye Bakanlığına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önlemek veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet vermek. (01.01.2024 Yürürlük)	-	3 Yıl – 8 Yıl

Kaynak: Kaynakçada belirtilen kaynaklardan tarafımızca oluşturulmuştur.

²⁹⁸ Ahmet Somuncu, Ali Değirmendereli, “Türk ve Alman Vergi Hukukunda Pişmanlık”, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015, s.75.

Bu maddeyle eş zamanlı olarak VUK 367. maddede ise 359. maddenin belirtilen ç fıkrasında yazılı suçların işlendiğinin inceleme halinde tespiti haline incelemenin tamamlanmasını beklemeksizin, sair suretlerle öğrenilmesinde ise incelemeye başlamaksızın Vergi Müfettişleri ve Yardımcıları tarafından bu tespitlere ilişkin rapor düzenlenmektedir. Rapor değerlendirme komisyonun mütalaasıyla birlikte Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmektedir. Dolayısıyla bu tür suçlarda, kamu davasının açılması için incelemenin tamamlanması şartı aranmadığını görülmektedir²⁹⁹.

Son yapılan değişikliklerle, vergi denetimi yetkisiyle ilgili olarak VUK'ta Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul başlıklı 367. maddesi değiştirildi. Bu değişiklikte, sadece vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcılarını doğrudan Cumhuriyet başsavcılarında bildirim yapma yetkisine sahip olmuştur. Ayrıca, vergi incelemesine yetkili diğer memurlar, ilgili raporun değerlendirme komisyonunun görüşüyle vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi zorunluluğu bulunduğu da ifade edilmiştir.

VUK 359. maddede yer alan yasadışı ticaret suçlarının gerçekleştiğine dair bilgi alan Cumhuriyet başsavcılığı, derhal ilgili vergi dairesini bilgilendirir ve araştırma yapılmasını talep eder. İnceleme neticesinin Cumhuriyet başsavcılığına bildirilmesi ile kamu davası açılmaktadır. 2022 yılında 367. maddeye eklenen bir diğer değişiklik ise 359. maddede yer alan suçlar için devam eden soruşturma veya kovuşturmalara konu fiilin, başka bir kişi tarafından veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirilmesinin ortaya çıkması durumunda, bu kişi bakımından kamu davası açılması için rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartı aranmaması yönündedir.

5. TÜRKİYE'DE VERGİ KAÇAKÇILIĞININ ÖNLENMESİNE İLİŞKİN ÇALIŞMALAR

Türkiye'de vergi kaçakçılığını önleme amaçlı gerçekleştirilen denetim faaliyetleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yürütölmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın kayıt dışı ekonomiyile mücadeleyi 3 ana faaliyet başlığıyla yürötmektedir. Bunlar; Suç

²⁹⁹ Ertuğrul, a.g.e., ss. 1260-1297.

Gelirlerinin Aklanması ve Terörün Finansmanı ile Mücadele, Risk Odaklı Vergiye Uyum ve Denetim ve Vergi Denetimidir³⁰⁰.

5.1. Suç Gelirlerinin Aklanması ve Terörün Finansmanı ile Mücadele

Bu mücadelede MASAK Başkanlığı, suç gelirlerinin aklanması ve terörizmin finansmanının önlenmesi kapsamında veri toplamak, toplanan verileri analiz etmek ve değerlendirmek, araştırma ve inceleme yapmak ve elde edilen bilgi ve sonuçları ilgili makamlara iletmekle görevli ve yetkilidir³⁰¹.

Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK), Türkiye'de mali suçlarla mücadele etmek, terörizmin finansmanını önlemek ve uluslararası standartlara uygun olarak finansal istihbarat toplamak gibi görevleri olan bir kurumdur. Bu kurum, para aklama, terörün finansmanı, kara para trafiği gibi suçlarla ilgilenir ve bu tür faaliyetleri engellemek için çeşitli önlemler alır. Finansal kuruluşlarla işbirliği yaparak şüpheli veya yasa dışı finansal aktiviteleri izler, incelemeler yapar ve gerekli durumlarda yasal işlem başlatır. Ayrıca, uluslararası düzeyde finansal istihbarat paylaşımına da katkıda bulunur.

5.2. Risk Odaklı Vergiye Uyum ve Vergi Denetimi

Risk Analizi Genel Müdürlüğü tarafından vergilemedeki risk alanları tespit edilir, elde edilen bilgiler doğrultusunda vergi kayıp ve kaçığı ile kayıt dışı faaliyetlere yönelik risk senaryoları oluşturulmakta, modellemeler kurgulanır, analiz edilerek değerlendirilmektedir. Risk bazlı gerçekleştirilen analiz çalışmaları sonucunda vergi kayıp, kaçak ve kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin önlenmesi, vergi denetimlerinde etkinliğin artırılması, uzaktan denetimin yaygınlaştırılması, vergiye gönüllü uyumun artırılması ve uyumsuz mükelleflerin oluşturacağı haksız rekabetin önlenmesi amaçlanmaktadır.

³⁰⁰ Burcu Gediz Oral, "Yolsuzlukla Uluslararası Alanda Mücadele ve Türkiye'de Yolsuzlukla Mücadelenin Kurumsal Yapısı", *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, S. 30, (2011), ss. 163-192.

³⁰¹ Varol Cival, "Türk Bankacılık Sektöründe Suç Gelirlerinin Aklanması ve Terörizmin Finansmanı ile Mücadele Konferansı.", *Bankacılar*, (2010), s. 53.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, vergi incelemeleri, yolsuzlukla mücadele etmek ile idarenin teftiş ve soruşturma faaliyetlerini yürütmektedir. Başkanlık gerçekleştirdiği faaliyetler ile kayıt dışı ekonomiyle mücadele ve vergi tabanının genişletilmesini amaçlar. Başkanlık, oluşturulan VDK-RAS ile kayıt dışı ekonominin ve vergi kaçakçılığının yoğun olduğu sektörlerdeki riskli mükelleflerin belirlenmesi, analiz edilerek incelemeye sevk edilmesi ve gerçekleştirilen verimli ve etkin vergi denetimleri sayesinde, kayıt dışı kalan işlemleri belirleyerek vergilendirilmelerini sağlamaya yönelik çalışmalar planlamaktadır³⁰².

Hazine ve Maliye Bakanlığı, 10.07.2011 tarihinde 646 sayılı kanun Hükmünde Kararname ile Vergi Denetim Kurulu'nu kurmuştur. Bu kurulun oluşturulmasıyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın denetim birimlerinin tek bir yapı altında toplanması ve çalışmaların merkezden daha düzenli şekilde yürütülmesi sağlanmıştır³⁰³.

Vergi Denetim Kuruluyla birlikte denetim birimleri 3 birime ayrılmıştır;

- a) Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
- b) Defterdarlık (İlin En Büyük Mal Memuru)
- c) Vergi Dairesi Müdürlükleri

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı merkez teşkilatında doğrudan Bakana bağlı olarak faaliyet gösteren Denetim Kurulu Başkanlığı, kayıtdışılık ve usulsüzlükle mücadelede etkin bir role sahiptir. Vergi Denetim kurulu bünyesindeki Vergi Müfettişleri ile vergi denetimi, teftiş ve soruşturma faaliyetlerini yürütmektedir. Bugün Vergi Denetim Kurulu'nda 1556 Vergi Başmüfettişi, 5365 Vergi Müfettişi, 826 Vergi Müfettiş Yardımcısı olmak üzere toplam 7747 Vergi Müfettişi görev yapmaktadır³⁰⁴.

³⁰² Fatih Çavdar, "Türkiye'de Vergi İnceleme Sürecinde İncelenecek Mükelleflerin Tespiti", *Gümrük ve Ticaret Dergisi* C. IX, S.30, (2022), ss. 46-57.

³⁰³ Abdullah Marufoğlu, Ramazan Gökbunar, "Başbaki Kulluğu'ndan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na Vergi Denetim Müesseseleri, Günümüz Sorunları ve Çözüm Önerileri", *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, S.1, (2021), ss. 1-22.

³⁰⁴ Vergi Müfettişi Dağılımı, <https://www.hmb.gov.tr>, (Erişim, 23.03.2023).

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın temel görevleri, vergi incelemeleri ve teftiş yapmak, vergi mükelleflerinin faaliyetlerini analiz etmek ve risk alanlarını belirlemek, gelen ihbar ve şikayetleri değerlendirmek, Gelir İdaresi Başkanlığı ile iş birliği yapmak, yapılan denetim sonuçlarını incelemek ve bu verilerden istatistikler oluşturmak, inceleme ve denetim standartlarını belirlemek, performans değerlendirme sistemi oluşturmak, vergi kaçakçılığı ve kaçınma alanında araştırmalar yapmak, vergi mevzuatıyla ilgili görüş ve önerilerde bulunmak ve bakan tarafından verilen teftiş ve benzeri görevleri yerine getirmektir.

Defterdarlık (ilin en büyük mal memuru), VUK 135. maddesine göre vergi inceleme yetkisi bulunan defterdar, bulunduğu ilde Maliye Bakanlığı'nın en büyük memuru ve bağlı ilçeler teşkilatının amiridir³⁰⁵. Defterdarlık görevlerini şu şekilde özetleyebiliriz:

- Muhasebe birimleri tarafından yapılan ödeme kayıtlarının tutulması
- Saymanlık hizmetleri
- Genel bütçeye dahil kurumlara hukuki görüş bildirilmesi
- Hazineye ait her türlü davaların takibi
- Genel bütçe içindeki dairelere ait hukuk ve ceza davalarının ve bütün icra işlemlerinin takip ve savunmasının yapılması
- Gider mevzuatına ilişkin konular ile çeşitli bütçe gelirlerinin tahsili
- Bakanlıkça verilen diğer görevler

Defterdarlık Birimleri; Muhasebe Müdürlükleri, Saymanlık Müdürlükleri, Mal Müdürlükleri ve Muhakemat Müdürlüklerinden oluşmaktadır.

³⁰⁵ Gökhan Kürşat Yerlikaya, "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun ile İlişkisi", *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* C. XV, S. 1-2, (2011), ss. 1-24.

Muhasebe müdürlükleri, ildeki genel bütçeli dairelerin saymanlık hizmetlerini yürütürler. Muhasebe müdürleri, sayman sıfatını taşır ve Sayıştay'a hesap verir.

Saymanlık müdürlükleri, buldukları yerde Bölge Müdürlüğü ve Başmüdürlük şeklinde örgütlenmiş olan daireler ile askeri birimlerin ve diğer dairelerin saymanlık hizmetlerini yerine getirirler. Saymanlık müdürleri de sayman sıfatı ile Sayıştay'a hesap verirler.

Mal Müdürlüğü, vezne ve muhasebe servisleri ile gereken yerlerde tahakkuk, tahsilat, muhakemat servisinden oluşur. Mal müdürü, ilçe Maliye teşkilatının amiridir. Vezne ve muhasebe servislerinin dışındaki servislerin başında bulunan memurlar işlerin kanuna uygun yürütülmesinden birinci derecede sorumludurlar. Mal müdürleri, sayman sıfatını taşır ve Sayıştay'a hesap verir.

Muhakemat Müdürlüğü, Maliye Bakanlığı'nın taraf olduğu yargıya intikal eden her türlü hukuki uyuşmazlıklarda Maliye Bakanlığını temsil etmek, dava ve icra işlemlerini vekil sıfatı ile takip etmekle görevlidir³⁰⁶.

VUK 135. maddesine göre vergi inceleme yetkisi bulunan vergi dairesi müdürlükleri, beyanname yoluyla tespit edilen matrahlarla göre düzenlenen raporlar ile denetim yetkisini yerine getirmektedir. Vergi dairesi müdürlükleri, derinlemesine araştırma ve tespit gerektiren durumlarda, konuları üst makama intikal ettirmektedir³⁰⁷.

5.3. Vergi Kaçakçılığı Elektronik Ortam Denetimi

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından kayıt dışı ekonomi ile mücadele kapsamında, kayıt dışı ekonomiyi caydıran, kamuya olan güveni artıran düzenlemeler yapılmış ve denetim süreçleri elektronik ortamda gerçekleştirilerek denetim faaliyetlerinde etkinlik ve verimlilik artırılmıştır. Küreselleşme ile birlikte maliyetleri düşürme ihtiyacı, bilişim teknolojisindeki gelişmeleri hızlandırmış ve bu durum

³⁰⁶ Mehmet Karaarslan, "İdare'nin Yargısal Mercilerde Temsili ve Temsilcilerin Sorumluluğu." *Ankara Barosu Dergisi*, C.III, (2016), ss. 419-465.

³⁰⁷ Osman Erdoğan, "Gümrüklerde Amme Alacağına Cebren Tahsili", *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, C.VII, (2016), ss. 96-102.

elektronik vergi uygulamalarının yaygınlaşmasını sağlamıştır. Türkiye de diğer gelişmiş ülkeler gibi bilişim teknolojisindeki gelişmelere ayak uydurarak elektronik uygulamalar ile vergi denetimi verimliliğini artırma yoluna gitmiştir. Bilgi teknolojisiyle birlikte doğru bilgi ve verilere uzaktan erişim sağlanmış ve bu durum vergi mevzuatında iyileşmeler sağlamış, yolsuzluk ihtimallerini azaltmış ve vergi denetim maliyetlerini düşürmüştür.

Türkiye’de uygulamaya geçen E-Devlet uygulaması kişilerin tüm kamu kurum ve kuruluşlarına ulaşımı kolaylaştırmıştır. Hazine ve Maliye Bakanlığı, 1998 yılında uygulamaya geçirdiği Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP) ile vergilendirme sürecinde elektronik vergi sistemine geçiş sağlamıştır. VEDOP GİB ismiyle kaptan uygulama olarak başlayan projede Gelir İdari Başkanlığının amacı etkin, saydam ve verimli bir hizmet sunmak, etkin bir denetim yapmak ve kurumlar arası bilgi akışını hızlı ve güvenli bir şekilde sağlayacak bir internet ağı kurmaktır³⁰⁸.

VEDOP uygulamasıyla, vergi dairelerinde tam bir otomasyon sağlanmış kayıt dışı ekonomi ile mücadelenin yanında diğer kurum ve kuruluşlar ile oldukça etkin veri paylaşımı amaçlanmış ve bu büyük ölçüde gerçekleştirilmiştir. Kurumlar arasında ortak kullanılan bilgiler bu proje ağında bir araya gelerek bilgiye ulaşımı kolaylaştırmış ve vergi kaçakçılığının önüne geçme konusunda oldukça önemli kolaylıklar sağlamıştır. Elektronik vergi uygulamaları, vergi kaçakçılığını araştırma, önleme ve bu alanda eğitim anlamında vergi denetimini oldukça olumlu yönde etkilemiştir. VEDOP ayrıca, vergi ile ilgili konularda işlemlerini internet üzerinden yapmalarını sağlayarak vergi mükelleflerine zaman, emek ve maliyet tasarrufu sağlamıştır³⁰⁹.

Bu proje ile, internet üzerinde yapılan tüm bilgiler Hazine ve Maliye Bakanlığı veri ambarı olan VERİA’da toplanmıştır. Burada toplanan bilgiler ile eksik matrah bildirimleri ve beyandan kaçan mükellefler daha kolay tespit edilebilir hale gelmiştir.

³⁰⁸ A. Atilla Uğur, İbrahim Çütcü, "E-Devlet ve Tasarruf Etkisi Kapsamında Vedop Projesi", *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, C.I, S.2, (2009), ss. 1-20.

³⁰⁹ Elvan Cenikli, Deniz Şahin, "Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri." *Journal of Internet Applications and Management*, C.IV, S.1, (2013), ss.37-52.

Proje, vergi mükelleflerine sağladığı işlem kolaylığı ve idareye de vergi kaçakçılığının azaltılması konusunda çift taraflı yararlar sağlamıştır³¹⁰.

Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu (e-VDO), Vergi Dairesi ve Mal Müdürlüğü Gelir Servisleri tarafından kullanılan bir sistemdir. Bu sistem, vergi işlemlerinin daha etkin ve hızlı bir şekilde yürütülmesini sağlamak amacıyla geliştirilmiştir. e-VDO'nun temel özelliği, vergi dairelerinin ve mal müdürlüklerinin faaliyetlerini internet tabanlı bir platformda gerçekleştirebilmesidir.

Türkiye’de Elektronik Vergi Dairesi Otomasyonu (e-VDO) genel çatısı altında; elektronik beyanname, elektronik fatura, elektronik arşiv, e-arşiv, e-ödeme, e-haciz, e-borç sorgulama, e-vergi levhası, elektronik denetim, e-denetim, elektronik yoklama, e-yoklama, elektronik tebligat, e-özelge, e-uyum, e-analiz gibi birçok elektronik uygulama mevcuttur. Bu uygulamalara vergi mükelleflerine büyük kolaylıklar sağlarken Gelir İdaresinin yükünü hafifletmiş ve maliyetlerini düşürmüştür³¹¹.

1999 yılında başlatılan internet vergi dairesi uygulamaları, Türkiye’de kamu idarelerinin şeffaflığı ve e-devlet uygulamaları konusunda atılan ilk ve önemli bir adımdır. Bu uygulama ile mükelleflerin vergi dairesine gitmelerini gerektiren işlemler, internet vergi dairesi üzerinden daha hızlı ve doğru bir şekilde gerçekleştirilerek hem mükellefler hem de vergi daireleri için kaynak tasarrufu sağlanması hedeflenmiştir. Mükellefler, ilgili vergi dairesinden kullanıcı kodu, şifre ve parola olarak internet vergi dairesi tarafından sunulan aşağıdaki hizmetlerden faydalanabilirler.

Hazine ve Maliye Bakanlığı, VEDOP projesi kapsamında yapmış olduğu elektronik uygulamaları; vergi kimlik numarası uygulaması, web tabanlı vergi dairesi otomasyonu, e-beyanname, çağrı merkezi, e-tahsilat, internet vergi dairesi, e-haciz, sanal POS tahsilatı, web servisler, mükellef karnesi, KDV iadesi risk analizi (KDVİRA), e-fatura, e-defter, mukteza sistemi, vergi iletişim merkezi (VIMER), İŞ-FK yönetimi (iş sürekliliği-

³¹⁰ Gamze Çimen, "E-Maliye Uygulamalarının Vergilemede İktisadilik İlkesi ve Vergi Uyumuna Etkisi: Tokat İli Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma", *International Journal of Public Finance*, C.II, S.1 (2017), ss. 93-108.

³¹¹ Mehmet Ünsal Memiş, Turgut Çürük, Yasemin Ünal, "Elektronik Uygulamaların Vergi Denetimi Üzerine Etkisi: Denetimin Tarafları Üzerine Bir Araştırma." *Maliye Dergisi*, S.176, (2019), ss. 474-504.

felaketten kurtarma), Def-Gel, takdir komisyonu otomasyon sistemi (Takkom), döküman yönetim sistemi (DYİAS), sistem monitör ekran uyarı sistemi, istatistik ve rapor istekleridir³¹².

Türkiye’de 2011 ile 2019 yılları arasında hız kazanan ve uygulamasına geçilen elektronik uygulamaları şu başlıklarda inceleyebiliriz.

- Elektronik Beyanname
- Elektronik Belge
- Elektronik Denetim ve Elektronik Yoklama
- Elektronik Tebligat

E-beyanname uygulaması, vergi beyannamelerinin elektronik ortamda hazırlanması, gönderilmesi ve takibinin yapılması amacıyla geliştirilen bir sistemdir. Bu uygulama, vergi beyannamelerinin kâğıt ortamından dijital ortama taşınmasıyla vergi süreçlerinin daha hızlı, verimli ve güvenli bir şekilde yürütülmesini sağlamaktadır. Bu uygulamanın amacı, vergi mükelleflerine vergi beyannamelerini elektronik olarak sunma ve vergi süreçlerini kolaylaştırma imkânı sağlamaktır. Bu sayede vergi mükellefleri, beyanname hazırlama sürecinde kâğıt kullanımını azaltır, zaman ve maliyet tasarrufu elde ederler. Aynı zamanda, beyannamelerin elektronik olarak gönderilmesiyle hata payı azalır ve veri doğruluğu artmaktadır.

Türkiye’de uygulanmakta olan e-beyanname uygulaması birçok avantaj sunar. İlk olarak, vergi beyannamelerinin elektronik ortamda alınmasıyla manuel işlemlerin azalması ve veri toplama sürecinin otomatikleşmesi sağlanır. Bu da vergi incelemelerinin daha etkin ve hızlı bir şekilde yapılabilmesine olanak tanır. Ayrıca, elektronik beyanname gönderimi ve takibi sayesinde vergi denetimi ve vergi tahsilatı süreçleri daha verimli hale gelir.

Bu uygulama, vergi idaresi ve mükellefler arasındaki iletişimi kolaylaştırır. Mükellefler, vergi beyannamelerini elektronik olarak doldurabilir, vergi ödemelerini

³¹² Memiş, Çürük, Ünal, a.g.e., ss.176:474-504.

online olarak gerçekleştirebilir ve vergi durumlarını elektronik ortamda takip edebilirler. Böylece, vergi idaresiyle doğrudan iletişim kurma ve bilgi alışverişi yapma süreci hızlanmakta ve işbirliği artmaktadır.

E-beyanname uygulaması vergi süreçlerini dijitalleştirerek hem vergi mükelleflerine hem de devlete birçok avantaj sağlamaktadır. Daha hızlı, verimli ve güvenli bir vergi yönetimi imkânı sunmakta, iletişimi kolaylaştırmakta ve çevresel etkileri azalmaktadır.

Bilgi iletişim teknolojileri ve finansal alanlarda yaşanan hızlı gelişmelerin yanında elektronik belge (E-Belge), mükelleflerimizin iş süreçlerini, ödeme ve tahsilat süreçlerini, düzenlemekte oldukları belgelerin oluşturulması, iletilmesi ve muhafazasında verimlilik, maliyet avantajı, işlem kolaylığı ve konforu, etkin analiz ve denetim gibi birçok kolaylık sağlamaktadır. Bu kapsamda 01/06/2019 Tarihli ve 30791 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 507 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği (Güvenli Mobil Ödeme ve Elektronik Belge Yönetim Sistemi) 01/09/2019 tarihinde yürürlüğe girmiştir³¹³.

Elektronik Belge Portalında, E- Fatura, E- İrsaliye, E-Arşiv, E- SMM, E-Müstahsil Makbuzu ve E-Bilet uygulamaları mevcuttur.

E-Fatura Portal Yöntemi Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından "www.efatura.gov.tr" internet adresinden ücretsiz olarak sunulan bir e-fatura uygulaması hizmetidir³¹⁴. e-Fatura Uygulamasını entegrasyon yolu ile kullanma konusunda yeterli alt yapıya sahip olmayan kullanıcıların uygulamadan yararlanabilmelerini sağlamak amacıyla geliştirilen e-Fatura Portalı, e-Fatura Uygulamasına ait temel fonksiyonları bünyesinde barındıran bir web uygulamasıdır³¹⁵.

E-Arşiv uygulaması, çok sayıda belge üreten ve ürettikleri belgelerin ikinci nüshalarının kağıt ortamında saklamaları kendileri için ağır yük oluşturan mükelleflerin düzenledikleri belgelere ait örnek nüshaları elektronik ortamda arşivlemelerini sağlamak

³¹³ Gelir İdaresi Başkanlığı, a.g.e., ss. 1-19.

³¹⁴ Furkan Beşel, Cemal Çokgezer, "Maliye Alanında E-Teknolojiler ve Etkinliği", *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi* C.I, S.1, (2015), ss. 13-23.

³¹⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı, *E-Fatura Portal Yöntemi*, 2023.

amacıyla geliştirilmiştir³¹⁶. E-Arşiv veri standardı ve formatı ile teknik hususlar büyük ölçüde belirlenmiş olup, konu ile ilgili tebliğ taslağı oluşturulmuştur³¹⁷.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, geleneksel yöntemlerin yetersiz kalması sebebiyle etkin ve hızlı bir şekilde vergi incelemelerini yapabilmek amacıyla Vergi İncelemesi Odaklı E-Denetim Sistemi olan VDK-VEDAS'ı geliştirmiştir. Bu sistem, vergi incelemelerindeki önemini, e-defter ve e-belge uygulamalarına getirilen zorunluluklarla arttırmıştır. VDK-VEDAS, müfettişler tarafından kolaylıkla kullanılabilen standart analizleri içermekte ve incelemelerden elde edilen geri bildirimlerle sürekli olarak geliştirilmektedir.

Vergi denetimi, mali sistem içinde önemli bir unsur olarak vergi uyumunu sağlamayı, vergi kaçakçılığını azaltmayı ve vergi gelir güvenliğini temin etmeyi hedeflemektedir. Vergi uyumu, içsel faktörler (sosyal normlar, vergi ahlakı, vatan sevgisi, sorumluluk ve utanç) ve dışsal faktörler (vergi denetimi ve cezalar gibi) tarafından belirlenmektedir. Kamusal mal ve hizmet sunumu, modern vergi sistemlerinin üçüncü kişilerin bilgisinden yararlanması ve vergi mükelleflerinin denetlenme korkusu ve cezalar, vergiye gönüllü uyumu sağlayan etkenler arasında yer almaktadır. XBRL (Genişletilebilir Finansal Raporlama Dili), işletmeler arasındaki muhasebe programları ve finansal raporların farklılıklarını giderebilecek bir teknoloji olarak kullanılmaktadır ve finansal raporları tek bir dil haline getirerek analiz işlemlerini kolaylaştırmaktadır. Ülkemizde XBRL teknolojisinin temsilciliği ve uygulaması Kamu Gözetim Kurumu tarafından yapılmaktadır. KAP-4.0 Projesi kapsamında, bankalar hariç olmak üzere halka açık şirketler, finansal tablolarını 2016 yılından itibaren XBRL teknoloji ve altyapısını kullanarak Kamuyu Aydınlatma Platformu'na bildirmeye başlamışlardır.

1 Nisan 2016'da başlayan Elektronik Tebligat (E-Tebligat) uygulaması, tebligatı yapan birim tarafından düzenlenen ve 213 sayılı kanun hükümlerine göre tebliği gereken belgelerin, 456 ve 511 Sıra No.lu VUK Genel Tebliğlerinde yer alan açıklamalar doğrultusunda E-Tebligat sistemi ile mükelleflerin elektronik adreslerine tebliğ

³¹⁶ Zeynep Akdoğan, Fahrettin Özdemirci, "Dijitalleştirme ve E-Arşivlemede İzlenecek Yol ve Yöntemler", *e-Beyas*, (2015), ss. 195-198.

³¹⁷ Gelir İdaresi Başkanlığı, *Faaliyet Raporu 2011*, ss. 1-19.

edilmesidir³¹⁸. Bu tebliğ fiziki ortamda yapılan tebligat ile aynı sonucu doğurmaktadır. 213 sayılı VUK'un 107/A maddesi hükmüne istinaden, elektronik ortamda yapılacak tebliğle ilgili teknik altyapı oluşturularak 2015 yılında Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından elektronik tebligat sistemi kurulmuştur³¹⁹.

5.4. Türkiye’de Vergi Kaçakçılığını Önlemeye Yönelik Tedbirler

Türkiye’de vergi kaçakçılığı yoluyla büyük ölçüde vergi kayıpları ortaya çıkmaktadır. Kayıt dışı ekonomiye, vergi tabanının korunmasına ve vergi şeffaflığının artırılmasına yönelik alınacak etkili önlemler vergi kayıplarını büyük ölçüde azaltan etkenlerdendir. Bu nedenle Türkiye’de vergi kaçırılmasına yönelik tedbirleri vergi tabanını koruyan ve vergi şeffaflığını artıran tedbirler şeklinde iki açıdan ele alacağız.

5.4.1. Vergi Tabanını Koruyan Tedbirler

Türkiye’de vergi tabanını korumak amacıyla çeşitli tedbirler ve önlemler alınmaktadır. Bunun için vergi idaresi tarafından atılan adımları şu şekilde açıklayabiliriz:

1. Vergi Denetim ve Kontrol Faaliyetleri: Vergi idaresi, vergi denetim ve kontrol faaliyetlerini etkin bir şekilde yürüterek vergi mükelleflerinin beyanlarını ve işlemlerini denetler. Vergi denetimleri, vergi kaybı ve kaçagını engellemek, vergi uyumunu sağlamak ve vergi tabanını korumak için önemli bir araçtır.
2. Teknolojik Altyapı ve Veri Analizi: Vergi idaresi, teknolojik altyapıyı geliştirerek veri analizi ve veri madenciliği gibi yöntemleri kullanır. Bu sayede vergi mükelleflerinin beyanlarını, işlemlerini ve mali tablolarını analiz ederek potansiyel riskleri ve vergi kaçığı potansiyeli olan alanları belirler ve daha etkili denetim yapar.
3. E-denetim ve E-belge Uygulamaları: Elektronik denetim ve e-belge uygulamaları, kâğıt ortamından dijital ortama geçişi sağlayarak verilerin daha kolay takip edilmesini ve kontrol edilmesini sağlar. Bu uygulamalarla vergi

³¹⁸ Özkan AYKAR, "E-Tebliğat Uygulamasına Yönelik Yükümlülöklere Uymayanlara VUK Kapsamında Uygulanan Müeyyidenin Yasal Boyutu", *Mali Cözüm Dergisi*, C.XXIX, (2019), ss. 265-277.

³¹⁹ GİB, "E-Tebliğat Nedir?", <https://bmvdb.gib.gov.tr>, 2023, s. 1.

mükelleflerinin işlemleri elektronik ortamda kaydedilir ve denetim süreçleri daha hızlı ve etkin bir şekilde gerçekleştirilir.

4. Vergiye Uyum Teşvikleri ve Bilgilendirme Programları: Vergi idaresi, vergiye uyumun teşvik edilmesi amacıyla çeşitli teşvik ve teşebbüsleri uygular. Vergi mükelleflerine sağlanan kolaylıklar, vergi borçlarının taksitlendirilmesi gibi önlemler, vergiye uyumu artırmak ve vergi tabanını korumak için önemli birer araçtır. Ayrıca, vatandaşlara vergi bilincini artırmak amacıyla bilgilendirme programları ve eğitim faaliyetleri düzenlenmektedir.
5. Uluslararası İşbirliği ve Bilgi Paylaşımı: Türkiye, vergi tabanını korumak için uluslararası işbirliği ve bilgi paylaşımına da önem vermektedir. Vergi anlaşmaları ve vergi bilgi değişim protokolleri gibi uluslararası düzenlemeler, vergi kaçağı ve kaybının önlenmesi amacıyla vergi bilgilerinin uluslararası düzeyde paylaşımını sağlar.

Vergi idaresi tarafından etkin bir şekilde uygulanan bu önlemler, adil bir vergi sisteminin sağlanması ve ekonomik kalkınmanın desteklenmesi için büyük önem taşımaktadır.

Ekonomik büyüme performansı açısından tüketim vergilerinde vergi tabanını artırmak, bu vergilerin oranlarını arttırmaktan daha olumludur. Böyle bir politika değişimi geniş bir taban ile etkinliği sağlarken yüksek oranlara yönelmeme nedeniyle kayıt dışılığı azaltır. Genel itibarıyla tüketim vergilerinde vergi tabanı ve vergi oranlarının tekrar gözden geçirilmesi önerilmektedir³²⁰.

Maliye politikası başlığı altında, vergiye gönüllü uyumun artırılması amaçlanmıştır. Bu sayede elde edilecek ilave kaynaklarla, işlem vergilerinin düşürülmesi sayesinde üretim ve istihdam teşvik edilerek büyümeye katkı sağlanacaktır. Vergilemenin daha adil olmasını ve mali fonksiyonunu yerine getirmesini sağlayacak şekilde vergi tabanının genişletilmesi bir 39 diğer hedefi oluşturmaktadır. Temel vergi mevzuatının, ekonomik ve sosyal politikalar çerçevesinde, sade ve uyum sağlanabilir hale getirilecek

³²⁰ Abdullah Marufoğlu, Ramazan Gökbunar, "Başbaki Kulluğu'ndan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na Vergi Denetim Müesseseleri, Günümüz Sorunları ve Çözüm Önerileri", *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, S.1, (2021), ss. 1-22.

şekilde yeniden düzenlenmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Özellikle elektronik ticarete vergi kaybının önlenmesine yönelik gerekli hukuki ve idari önlemlerin alınması gerekmektedir³²¹.

Mükelleflerin vergi ile ilgili yükümlülüklerinin yerine getirilmesine yönelik uygulamaya başlanan çok sayıda e-hizmet uygulamaları ile vergisel işlemlerin hızlı ve kolay bir şekilde yapılabilmesi mümkün hale gelmiştir. Bu uygulamaların hem ekonominin büyüme performansına hem de uluslararası alanda vergi rekabetine olumlu katkılar sağlaması nedeniyle geliştirilmesi önemlidir³²².

5.4.2. Vergi Şeffaflığını Artıran Tedbirler

Vergi Denetleme Kurulu Başkanlığınca, vergi şeffaflığını artıran tedbirlerden Dijital Denetim Projesi vergi dairelerinin denetim süreçlerinin bilgisayar destekli yürütülmesini sağlamak amacıyla yürütülmekte olan projelerdendir. İnternet ağının kullanılarak verileri elektronik ortama taşımayı amaçlayan bu proje bilgiye kolay ulaşımı sağlamaktadır. Vergi Denetleme Kurulu'nun projeyi geliştirme çalışmaları halen devam etmektedir³²³.

Vergi inceleme süreçlerinin etkinliği ve şeffaflığının artırılması için yapılan projelerden biri, vergi inceleme görevlerinde asgari standartlar oluşturulması ve Vergi Müfettiş Yardımcılarına rehberlik sağlanmasıdır. Bu proje kapsamında, vergi inceleme süreçlerinin daha adil ve eşit bir şekilde uygulanması hedeflenmektedir. Böylece, vergi inceleme faaliyetlerinin daha etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesi amaçlanmaktadır.

Bir diğer proje bileşeni, Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD) tarafından geliştirilen Standart Denetim Dosyaları (SAF-T) kapsamında "İncelemeye Hazırlık Dosyası"nın oluşturulmasıdır. Bu proje ile yükümlü kılınacak mükelleflerin belirlenmesi, uygulama şartlarının oluşturulması ve mevzuat düzenlemeleri konusunda

³²¹ Müge Seda Ateş, "Vergiye Gönüllü Uyumda İzaha Davet Müessesesi", *Maliye Araştırmaları* 3, (2019), s. 70.

³²² Kalkınma Bakanlığı, *On Birinci Kalkınma Planı, Büyüme Odaklı Vergilendirme Çalışma Grubu Raporu*, 2018.

³²³ Burcu Gediz Oral, Tuğba Arpazlı Fazlılar, Özgür Emre Koç, "Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.XX, S.2, (2015), ss. 119-149.

çalışmalar yapılmaktadır. Elektronik defter ve belge kullanımının yaygınlaşması ile dijital ortamda vergi inceleme faaliyetlerinin etkin bir şekilde gerçekleştirilmesi hedeflenmektedir. Bu doğrultuda, 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun yürürlüğe girmiştir ve mevzuat düzenlemeleri ve sistem güncelleme çalışmaları devam etmektedir.

Saydamlığın Artırılması ve Yolsuzlukla Mücadelenin Güçlendirilmesi Stratejisi ve Eylem Planı, 2016-2019 dönemini kapsayan bir plan olup adil, hesap verilebilir, saydam ve güvenilir bir yönetim anlayışının geliştirilmesi ve yolsuzlukla mücadele amacıyla oluşturulmuştur. Bu plan çerçevesinde, "Türkiye'de Saydamlığın Artırılması ve Yolsuzlukla Mücadelenin Güçlendirilmesi Komisyonu" görevlendirilmiştir. Ayrıca, 2021-2023 yılında açıklanan İnsan Hakları Eylem Planı kapsamında bu strateji ve eylem planının güncellenmesine yönelik çalışmalara başlanmıştır. Vergi kayıp ve kaçığı ile mücadelede de haksız ve riskli iadeye yönelik çalışmalar yapılmaktadır. Bu çalışmalar kapsamında inceleme süreçlerinin standartlaştırılması ve vergi denetimlerinin etkinliğinin artırılması hedeflenmektedir.

Sonuç olarak, vergi inceleme süreçlerinin etkinliğini ve şeffaflığını artırmak, kayıt dışı ekonomik faaliyetlerle mücadele etmek, sahte belge kullanma ve düzenlemeye karşı önlemler almak, vergi kaçakçılığı ile mücadeleyi güçlendirmek ve yolsuzlukla etkin bir şekilde mücadele etmek için çeşitli projeler ve stratejiler uygulanmaktadır. Bu projeler ve çalışmalar, vergi sisteminin daha adil ve şeffaf bir şekilde işlemesine katkı sağlamayı amaçlamaktadır.

5.5. Türkiye'de Vergi Suçlarıyla Mücadelede Etkili Yardımcı Girişimler

Türkiye'de vergi kaçakçılığının önemli ölçüde önüne geçilmesi, suç gelirlerinin aklanması ve terörizmin finansmanın önlenmesi için son yıllarda önemli birtakım çalışmalar gerçekleştirilmiştir. 18.10.2006 tarihli 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun çıkarılmış ve bu kanuna dayanılarak "Suç

Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmanın Önlenmesine İlişkin Yükümlülüklerle Uyum Programı Hakkında Yönetmelik” düzenlenmiştir³²⁴.

Servetlerin arkasındaki gerçek isimlerin diğer bir adıyla gerçek faydalanıcının tespiti ve bildirimine ilişkin yükümlülüklerle MASAK mevzuatında, 2008 yılında yayımlanan Suç Gelirlerinin Aklanmasının ve Terörün Finansmasının Önlenmesine Dair Tedbirler Hakkında Yönetmelik’te yer verilmiştir. Bu yönetmeliğe ilişkin tebliğler ve MASAK tarafından aynı konuya ilişkin “Gerçek Faydalanıcının Tanınması Rehberi” yayımlanmıştır. Gerçek faydalanıcıya ilişkin ilgili düzenlemeler “Mali Eylem Görev Gücü’nün (FATF) 24. Tavsiyesi dikkate alınarak hazırlanmıştır³²⁵.

FATF, gerçek faydalanıcıyı; bir müşteriyi sonunda gerçek kişi veya hesabının sahibi veya kontrol edeni olarak tanımlanan kişiye işlem yapan gerçek kişi olarak tanımlanmıştır. Bu tanım, işlem veya hesap üzerinde gerçek kişilerin veya tüzel kişilerin kontrolünü ve faydalanıcısını belirlemek amacıyla vergi, finansal veya hukuki düzenlemelerde kullanılmaktadır. Bu sayede, işlemlerin ve hesapların gerçek sahipleri belirlenerek şeffaflık sağlanmakta ve muhtemel vergi kaçakçılığı veya mali suistimallerin önüne geçilmeye çalışılmaktadır

Bu tanıma göre, bir işlem veya hesap üzerinde nihai faydalanıcı veya kontrol sahibi olan kişileri ifade etmektedir. Bu kişiler, işlem veya hesap adına hareket eden gerçek kişiler, tüzel kişiler veya tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri kontrol eden kişiler olabilir. Nihai faydalanıcı veya kontrol sahibi, işlem veya hesap üzerinde fiili olarak etki sahibi olan ve sonuçlardan doğrudan yararlanan kişidir. Bu kişiler, söz konusu işlemde veya hesaptan dolayı veya dolaysız olarak kazanç sağlayabilir veya kontrol gücüne sahip olabilmektedir. Örneğin, bir şirketin hesaplarında nihai faydalanıcı veya kontrol sahibi olan kişi, bu şirketin faaliyetlerinden doğrudan yararlanan ve karar alma süreçlerine katılan kişi olabilmektedir. Aynı şekilde, bir banka hesabında nihai faydalanıcı veya

³²⁴ Ali Paslı, “Compliance” Kavramının Anonim Ortaklıklar Hukukundaki Anlamı ve Sorumluluk Sistemine Etkisi”, *Journal of Istanbul University Law Faculty*, C.LXXI, S.2, (2011), ss. 317-334.

³²⁵ Oktay Üstün, "Mali Eylem Görev Gücü'nün (FATF) Yeni Kırk Tavsiye Kararı Neler Getiriyor?.", *Bankacılar Dergisi*, C. XLVII, (2003), ss. 16-37.

kontrol sahibi olan kişi, hesaptaki fonlardan doğrudan yararlanan ve bu hesaba yönlendirme yapan kişi olabilmektedir.

6. AB'DE VERGİ KAÇAKÇILIĞI İLE MÜCADELEDE KURUMSAL YAPI

Avrupa Birliği (AB) üyeleri arasında vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek amacıyla bir dizi işbirliği mekanizması bulunmaktadır. İşbirliği, AB'nin vergi politikalarını uyumlaştırma ve üye ülkeler arasında bilgi paylaşımını sağlama hedeflerine dayanmaktadır. AB ülkeleri arasında vergi kaçakçılığıyla mücadelede kullanılan temel kurumlar ve uygulamaları şu başlıklarda inceleyebiliriz.

Avrupa Komisyonu:

Avrupa Komisyonu, AB içinde vergi konularında politikaların oluşturulmasından ve yürütülmesinden sorumlu olan ana kurumdur. Komisyon, üye ülkelerin vergi kaçakçılığıyla mücadelede işbirliği yapmalarını sağlamak ve yasadışı faaliyetleri önlemek için politika önerileri sunar.

Avrupa Parlamentosu:

Avrupa Parlamentosu, AB'nin yasama organıdır ve vergi politikalarının oluşturulmasında rol oynar. Parlamento, üye ülkeler arasında vergi kaçakçılığıyla mücadelede işbirliğini teşvik etmek, vergi politikalarının etkinliğini değerlendirmek ve yasa tasarılarını onaylamak gibi görevlere sahiptir.

Avrupa Adalet Divanı:

Avrupa Adalet Divanı, AB hukukunun yorumlanmasından ve AB üyesi ülkeler arasında uyuşmazlıkların çözülmesinden sorumludur. Vergi kaçakçılığıyla ilgili davalar, AB üyesi ülkeler arasında Adalet Divanı'nda görülebilir ve bu da vergi kaçakçılığıyla mücadelede ortak bir hukuki çerçeve sağlar.

Avrupa Birliği Konseyi:

Avrupa Birliği Konseyi, AB üye ÷lkelerinin temsilcilerinden oluşur ve vergi politikalarının koordinasyonunda etkilidir. Konsey, üye ÷lkeler arasında vergi kaçakçılığıyla mücadelede işbirliğini geliştirmek için politika kararlarını alır.

Avrupa İstihbarat ve İşbirliği Merkezi (EUROPOL):

EUROPOL, AB üyesi ÷lkeler arasında polis işbirliğini destekleyen bir kuruluştur. Vergi kaçakçılığıyla mücadelede, EUROPOL ulusal polis teşkilatları arasında bilgi paylaşımını kolaylaştırır ve operasyonlara destek sağlar.

Avrupa Vergi İdaresi Ağı (TAXUD):

TAXUD, AB üye ÷lkelerinin vergi idareleri arasındaki işbirliğini sağlamak için kurulan bir ağdır. Bu ağ, vergi kaçakçılığıyla mücadelede bilgi paylaşımını kolaylaştırır, en iyi uygulamaların yayılmasını teşvik eder ve vergi idarelerinin kapasitelerini geliştirmeye yönelik destek sağlar.

Vergi Bilgi ve Danışma Değişim Sistemi (VDBDS):

VDBDS, AB üyesi ÷lkelerin vergi idareleri arasında otomatik bilgi paylaşımını sağlamak için oluşturulan bir sistemdir. Üye ÷lkeler, finansal bilgiler, vergi beyannameleri ve diğer ilgili bilgileri düzenli olarak paylaşarak vergi kaçakçılığını tespit etmeye ve önlemeye çalışırlar.

Bu kurumlar ve uygulamalar, AB üyesi ÷lkeler arasında vergi kaçakçılığıyla mücadelede işbirliğini sağlamak ve vergi gelirlerini korumak amacıyla kullanılır. Bu çabalar, üye ÷lkelerin vergi idarelerinin daha etkili bir şekilde işbirliği yapmasını ve yasadışı faaliyetleri önlemeyi hedefler.

Avrupa Birliği'nin en önemli ekonomik amacı, ortak bir pazarda ve serbest bir piyasa düzeni içinde malların, sermayenin ve kişilerin serbestçe dolaşımının önündeki her türlü engelin kaldırılmasıdır. Bu nedenle, Avrupa Birliği Anlaşmasının en önemli

hükümlerini, sermaye sermayenin serbest dolaşımını sağlamaya yönelik rekabet kuralları ile vergi sistemlerinin uyumlaştırılmasına ilişkin kurallar oluşturmaktadır³²⁶.

Avrupa Birliği'nin ortak vergi politikalarının temel dayanağı Roma Antlaşması'dır. Roma Antlaşmasının vergilendirme alanındaki düzenlemeleri, günümüz Uluslararası Vergi Uygulamalarına temel oluşturmuştur.

Avrupa Birliği için genel olarak uyumlaştırma, "serbest rekabet düzenin işleyişini bozan; malların ve üretim faktörlerinin serbestçe dolaşımını sınırlayan her türlü hukuki ve idari engellerin kaldırılarak, üye ülkelerin ulusal hukuk düzenlerinin birbirine yakınlaştırılması" anlamına gelir. Buna karşılık vergi uyumlaştırması ise, ekonomik birlik veya gümrük birliği içinde bütünleşmenin sağlanması için vergilendirme konusunda yapılan işbirliğini ifade etmektedir³²⁷.

Tarih boyunca, vergi mükelleflerinin vergiye karşı duydukları rahatsızlığın temelinde, vergilerin mükelleflerin varlıkları, sermayeleri ve kârları üzerinde ek bir mali yük oluşturması ve dolayısıyla mali planlardan beklenen çıktıları olumsuz etkilemesi yatmaktadır³²⁸. Vergilerin gerekçesi, meşruiyeti ve etkileri, birçok vergi mükellefinin vergi yükümlülüklerini yerine getirmek için uzun süredir devam eden tarihsel dirence eklenmiştir. Bu direnç, genellikle, hem ödeme yapmama süreci hem de hükümete vergi ödememe yoluyla, söz konusu fiillerin vergi yasalarına aykırı olacak şekilde artışına sebep olmuştur³²⁹. Vergi kaçakçılığı olarak bilinen bu eski olgu vergi ödemedeki isteksizlik, vergi mükelleflerinin vergi ödememek için gelirlerini ve servetlerini saklamaları ile birlikte ortaya çıkmıştır.

Yanlış raporlama, eksik veya fazla raporlama, belgelerde tahrifat, vergi cennetlerini kullanma ve offshore banka hesapları kullanma gibi vergi kaçırma teknikleri birçok ülkede uzun zaman önce başlamıştır. 1713 yılında İsviçre Büyük Cenevre Konseyi'nin

³²⁶ Osman Pehlivan, Ersan Öz, "*Uluslararası Maliye ve Vergilendirme*", Trabzon: Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, 2019, s. 200.

³²⁷ Tuncay Gülçur, "*Vergi Harmonizasyonu ve İngiltere'de Vergi Sisteminin Durumu*", Ankara: Maliye Tetkik Kurulu Yayını, 1980, s. 1.

³²⁸ Ahmet Burçin Yereli, Ahmet Yılmaz Ata, "Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açısından Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, S.161 (2011), ss. 21-32.

³²⁹ Habip Demirhan, "Vergi Denetiminde Yeni Bir Yaklaşım Olarak Blok Zinciri Teknolojisi", *Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (USBED)*, C.IX, S.18, (2019), ss. 857-875.

bankacılık kurumlarının müşterilerle ilgili bilgileri başkalarıyla paylaşmasını önlemeye yönelik bir yasa çıkarmasıyla vergi kaçakçıları için uygun bir vergi kaçırma yolu olan “bankacılık sırrı” kavramı, uygulamaya konulmuş ve böylelikle İsviçre, tarihte vergi cennetlerinin öncüsü olmuştur³³⁰. İsviçre, 1800'lerin sonlarına doğru bankalara numaralı banka hesapları sunma izni vererek, hesap sahiplerinin kimliklerinin yerine sadece müşteri ve belirtilen özel kişilerin bildiği uzun haneli bir numara ile değiştirildiği bir sistem tasarladı.

Türkiye, Avrupa Birliği'ne üyelik için 1959 yılında başvuruda bulunmuştur. Henüz tam üyelik için gerekli şartları taşımadığı gerekçesiyle üyeliğe kabul edilmemiş, ancak 1963 yılında üyelik şartlarının oluşmasına kadar ortaklık ilişkilerini düzenlemek üzere Türkiye ile Avrupa Birliği arasında Ankara Antlaşması imzalanmıştır.

1999 yılında yapılan Avrupa Helsinki Zirvesinde, Türkiye'nin Avrupa Birliğine adaylık statüsü kabul edilmiştir. Öngörülen Avrupa Birliği'ne katılım ortaklığı belgesi hazırlanması sonucu Türkiye'de Avrupa Birliği'ne uyumunu öngören bir program hazırlanmıştır. 2001 yılında yayınlanan bu “Ulusal Program” Avrupa Birliği'ne tam üyelik süreci içinde öngörülen çalışmaları içermektedir³³¹. Bu ulusal programda vergilendirmeye ilişkin dolaylı vergiler, özel tüketim vergileri ve kurumlar vergisi başlıkları yer almaktadır.

AB Üye Devletleri, vergilerin tahsili ve bilgi alışverişi için geleneksel karşılıklı yardım araçları da dahil olmak üzere, oldukça kapsamlı bir KDV karşıtı dolandırıcılık düzenleyici çerçeve benimsemiştir. Ayrıca, bu üçüncü ülke ile idari işbirliğini genişletmek için Norveç ile ilk uluslararası anlaşmayı imzaladılar. Ayrıca, dolandırıcılığa hızlı bir şekilde tepki vermelerini sağlayan belirli önlemleri de ortadan kaldırırlar. Özellikle atlıkarınca dolandırıcılığı ile ilgili olarak, Üye Devletler Eurofisc aracılığıyla işbirliği yapmaktadır. Eurofisc bünyesinde TNA'nın (işlemsel ağ analizinin) geliştirilmesi bir dönüm noktası olarak görülebilir, çünkü Eurofisc'in MTIC (Topluluk içi eksik tüccar

³³⁰ Misha Nagelmackers-Voinov, *The Negotiations of a Tax Agreement Between Switzerland and Germany: Double Trouble in Double-level Diplomacy*, Graduate Institute Publications, 2014.s. 88.

³³¹ Yahya Demirkanoglu, "Hukukun Üstünlüğü Bakımından Türkiye'nin Avrupa Birliği Karnesi: 10-11 Aralık 1999 Helsinki Zirvesi Sonrası Dönem Üzerine Bir İnceleme", *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi 8.İktisadi ve İdari Bilimler*, (2020), ss. 161-174.

dolandırıcılığı) sahtekarlığını köklerinde ve her zamankinden daha hızlı tespit edip durdurmasını sağlaması bekleniyor. OLAF, Europol ve Eurojust gibi diğer kurum ve kuruluşlar, KDV dolandırıcılığını önleme ve kontrol etme konusunda Avrupa Komisyonu'na ve Üye Devletlere faydalı bir şekilde yardımcı olabilir. EPPO'nun yakın zamanda kurulması, sonunda dolandırıcıların etkili bir şekilde kovuşturulmasını sağlamalıdır. Yapıcı diyalog ayrıca Fiscalis programında ve KDV Forumu ve KDV Uzman Grubu içinde yer alır³³².

6.1. KDV ve İdari İşbirliği (EUROFİSC)

Eurofisc, KDV dolandırıcılığına karşı çok taraflı işbirliğini teşvik etmek ve kolaylaştırmak amacıyla 7 Ekim 2010 tarih ve 904/2010 sayılı Konsey Yönetmeliği ile kurulmuştur. Bir erken uyarı sistemi olarak işlev görür. Eurofisc bünyesinde her biri belirli bir dolandırıcılık türüne odaklanan beş çalışma alanı vardır:

Çalışma Alanı 1 - MTIC dolandırıcılığı (Eksik tüccar dolandırıcılığı) /Carousel dolandırıcılığı: MTIC dolandırıcılığı/Carousel dolandırıcılığı ve başka bir Çalışma Alanına uymayan dolandırıcılık ile ilgili tüm hükümleri kapsamaktadır³³³; KDV dolandırıcılığının en yaygın biçimi Eksik Tüccar Topluluk İçi (MTIC) dolandırıcılığıdır. Temel MTIC dolandırıcılık modeli, farklı AB Üye Devletlerinde KDV'nin nasıl ele alındığına ilişkin farklılıklardan yararlanmaya çalışan organize, karmaşık faaliyetleri içerir. Suçlular, hem ulusal hem de uluslararası ticaret ve gelir muhasebesi prosedürlerini kötüye kullanmak için bu eyaletlerde bağlantılı şirketler ve bireylerden oluşan bir yapı oluşturuyor. Bu suç, Üye Devlet sınırları arasında ticaretin KDV'den muaf olmasına izin veren mevzuattan yararlanır: KDV, yalnızca bir Üye Devlet içindeki satışlara geçerli yerel oran üzerinden uygulanır. Bu, tüccarların KDV'yi hemen hesaba katmadan mal ithal etmelerini sağlar. Satışlardan alınan KDV beyan edilmeli ve Üye Devletin gelir makamına ödenmelidir. Basit MTIC vakalarında, dolandırıcılar malları satar, değeri vergi makamlarına havale etmeden KDV'yi alıcılardan tahsil eder. Daha karmaşık KDV dolandırıcılığı vakaları tipik olarak Carousel dolandırıcılığı olarak

³³² Marie Lamensch, Economic Impact, Challenges And Policy Issues, <https://www.europarl.europa.eu>, (Erişim, 15.01.2023).

³³³ Lamensch, a.g.e., <https://www.europarl.europa.eu>, (Erişim, 15.01.2023).

bilinir. Bu dolandırıcılık planlarının bir parçası olarak, mallar tekrar ihraç edilmeden önce bir dizi şirket aracılığıyla ithal edilmekte ve satılmaktadır. Yerel zincirdeki ilk şirket bir müşteriden KDV alır, ancak bunu hükümete ödemez ve "kayıp tüccar" olarak bilinir hale gelir. Bu malların ihracatçıları, hiç gerçekleşmemiş KDV ödemelerinin geri ödenmesini talep eder ve alırlar³³⁴.

Çalışma Alanı 2 - Arabalar, tekneler ve uçaklar;

Çalışma Alanı 3 - CP42'nin Kötüye Kullanımı;

Çalışma Alanı 4 - KDV Gözlemevi: yeni riskleri, eğilimleri ve dolandırıcılık gelişmelerini belirler ve inceler; belirli ekonomik operatörler hakkında veri alışverişine başlamaz;

Çalışma Alanı 5 - e-Ticaret.

28 üye devletin tamamı, Eurofisc'e katılmaktadır ve katılmak istedikleri çalışma alanlarına kendileri karar vermektedirler. Eurofisc son zamanlarda, dolandırıcıların tespit edilmesi ve bilgi alışverişi yeteneğini geliştirmek amacıyla "işlemsel ağ analizi" (TNA) adlı bir yöntem geliştirilmiştir. TNA, risklerin tespitini hızlandırarak bilgi alışverişini artırmakta ve Carousel dolandırıcılık zincirlerinin ve eğilimlerinin daha iyi görselleştirilmesini sağlayarak Eurofisc üyelerinin daha hızlı ve etkili bir şekilde müdahale etmelerine izin vermektedir. TNA, veri madenciliği yöntemlerini kullanarak tespit edilen kayıp tüccarlar, izleme altındaki işletmeler, VIES ve VOW (web üzerinde VIES) verileri gibi bilinen verilerden, önceden bilinmeyen ve potansiyel olarak yararlı olan örtük verilerin çıkarılmasından oluşmaktadır³³⁵.

TNA, Eurofisc üyelerinin dolandırıcılık faaliyetlerini tespit etmek için kullandığı bir yöntemdir ve veri madenciliğine dayanmaktadır. Birden çok kaynaktan toplanan veriler, TNA tarafından bir ağa yerleştirilir ve bir kayıt defterinde depolanmaktadır. Ancak, bu veriler başlangıçta çok fazla ve okunaksızdır³³⁶. TNA, algoritma kullanarak verileri işler ve farklı operatörler arasındaki ağları ortaya çıkarmak, riskli operatörleri

³³⁴ MTIC (Missing Trader Intra Community) Fraud, <https://www.europarl.europa.eu>, (Erişim, 15.01.2023).

³³⁵ European Commission, "Eurofisc", https://ec.europa.eu/taxation_customs, (Erişim, 07.02.2023).

³³⁶ Eurofisc, Operational Network Analysis (TNA), <https://ec.europa.eu>, (Erişim, 07.02.2023).

hedef almak ve risk düzeyine göre puanlamak için Eurofisc üyeleri için okunaklı hale getirir. Böylece, TNA Eurofisc üyelerine daha hızlı ve etkili müdahale imkanı sağlar ve Carousel dolandırıcılık zincirlerinin ve eğilimlerinin daha iyi görselleştirilmesini sağlar³³⁷.

TNA, AB üye devletlerinin KDV verilerini hızlı bir şekilde değiş tokuş etmelerine ve ortaklaşa işlemelerine izin vererek şüpheli ağların daha erken tespit edilmesini sağlayan bir sistemdir³³⁸. Bu sistem aynı zamanda vergi kaçakçılığına karşı sağlam bir KDV sistemi uygulama çabalarının bir parçasıdır³³⁹. Son yıllarda, TNA, MTIC dolandırıcılığı/atlıklarınca dolandırıcılığına odaklanmaktadır (Eurofisc Çalışma alanı 1). Yeni bir Çalışma Alanı (Eurofisc Çalışma Alanı 6) geliştirilmesi çalışmaları devam etmektedir³⁴⁰.

6.2. Avrupa Dolandırıcılıkla Mücadele Ofisi (OLAF)

Avrupa Dolandırıcılıkla Mücadele Ofisi (OLAF), AB dolandırıcılıkla mücadele politikalarının geliştirilmesinde aktif bir rol oynarken bağımsız soruşturma çalışmaları da yürütmektedir. AB'nin mali çıkarlarının dolandırıcılık ve yolsuzluğa karşı korunmasına ilişkin mevzuatın hazırlanması ve müzakere edilmesinde de düzenli olarak ön saflarda yer alan OLAF, sağlam soruşturma uzmanlığı sayesinde AB bütçesine ve vergi mükelleflerinin parasına sürekli olarak iyileştirilmiş koruma sağlamaktadır. Ofis, AB kurumlarına sağlam bir yasal çerçeveyi iletme konusunda destek vermektedir³⁴¹. OLAF'ın dolandırıcılıkla mücadele politikasını şekillendirme alanındaki ana faaliyetleri şunlardır:

- Kapsamlı dolandırıcılık karşıtı politikalar ve mevzuat geliştirir

³³⁷ European Commission, "Eurofisc", https://ec.europa.eu/taxation_customs, (Erişim, 07.02.2023).

³³⁸ Eurofisc, "European Commission-Taxation and Customs Union", <https://ec.europa.eu/taxation>, (Erişim, 07.02.2023).

³³⁹ AT Fraud: New Tool to Help EU Countries Crack Down on Criminals and Recoup Billions, <https://ec.europa.eu/commission>, (08.02.2023).

³⁴⁰ Lamensch, a.g.e., <https://www.europarl.europa.eu>, (Erişim, 15.01.2023).

³⁴¹ "European Commission, About OLAF", European Anti-Fraud Office, <https://ec.europa.eu>, (Erişim, 15.02.2023).

- Tehditleri ve güvenlik açıklarını belirlemek için analiz yapar
- Komisyon departmanlarına, AB kurumlarına ve Organlarına, Ofislerine ve Ajanslarına dolandırıcılığa karşı önlemler önerir
- Kendi operasyonel deneyiminden ve diğer kaynaklardan bilgi toplar ve bunları veri tabanları ve uygulamalar aracılığıyla paylaşır
- AB ve AB üyesi olmayan ülkelerle işbirliğini güçlendirir
- Seminerler, konferanslar, eğitimler aracılığıyla farkındalık yaratır³⁴².

Avrupa Birliği'nin mali çıkarlarını korumak ve dolandırıcılık, yolsuzluk ve diğer yasa dışı faaliyetlerle mücadele etmek için kurulan idari bir organ olan OLAF, uluslararası bir kuruluş olarak faaliyet göstermektedir. OLAF, bağımsız bir yapıya sahip olup, idari soruşturmalar yürütmekte, kanıt toplamakta ve tavsiyelerde bulunmaktadır. Ancak, zorlayıcı gücü olmadığından, bir Üye Devlet (veya üçüncü ülke) topraklarındaki faaliyetler sırasında ulusal kolluk kuvvetlerinden yardım alması gerekebilmektedir. OLAF, AB'nin mali çıkarlarını korumak için önemli bir rol oynamakta olup, bu sayede dolandırıcılık ve yolsuzlukla mücadele etmek için sağlam bir yasal çerçeve oluşturulması konusunda AB kurumlarına destek vermektedir³⁴³. OLAF, Avrupa Birliği'nin mali çıkarlarını korumak amacıyla idari soruşturmalar yürüten ve bağımsız bir kuruluştur. OLAF, özellikle gümrük dolandırıcılığı ve ithalatta KDV dolandırıcılığı gibi alanlarda faaliyetlerini yoğunlaştırmaktadır. Mevcut OLAF çerçevesi, 11 Eylül 2013 tarihli Avrupa Parlamentosu ve Konseyi'nin (AB, EURATOM) 883/2013 sayılı Tüzüğü (OLAF Tüzüğü) tarafından düzenlenmektedir. Bu tüzük, OLAF tarafından yürütülen soruşturmaların nasıl yürütüleceğini ve hangi yetkilerin kullanılacağını belirlemektedir³⁴⁴.

³⁴² European Commission, Policies to Prevent and Deter Fraud, <https://ec.europa.eu>, (Erişim, 15.02.2023).

³⁴³ "What is OLAF?" *European Anti-Fraud Office (OLAF)*, European Commission, <https://ec.europa.eu> (Erişim, 19.03.2023).

³⁴⁴ Lamensch, a.g.e., <https://www.europarl.europa.eu>, (Erişim, 15.01.2023).

6.3. Avrupa Ekonomik ve Mali İşler Konseyi (ECOFIN)

Avrupa Ekonomik ve Mali İşler Konseyi (ECOFIN), AB politikalarının ekonomi politikası, vergilendirme ve mali hizmetlerin düzenlenmesi konularında belirlenmesinden sorumlu olan üç ana alandan sorumludur³⁴⁵. AB üye devletlerinin ekonomi ve maliye bakanlarından oluşan ECOFIN Konseyi, AB'nin ekonomik ve mali işleriyle ilgilenmektedir. Konseye, ilgili Avrupa Komiserleri de katılmaktadır³⁴⁶. Ayrıca, ulusal bütçe bakanları ve mali programlama ve bütçeden sorumlu Avrupa Komiseri'nin katıldığı özel Ecofin oturumları da, AB'nin yıllık bütçesinin hazırlanması için düzenlenmektedir³⁴⁷. Ecofin toplantıları genellikle ayda bir düzenlenir ve G20, Uluslararası Para Fonu ve Dünya Bankası gibi uluslararası toplantılarda AB pozisyonlarını koordine eder. Ayrıca, uluslararası iklim değişikliği müzakerelerinin mali yönlerinden de sorumludur³⁴⁸.

ECOFIN Konseyi, vergi kaçakçılığı ile mücadele kapsamında çeşitli önlemler almıştır. Bu önlemler arasında, CP42 sahtekarlığıyla mücadele, arabalarla ilgili KDV dolandırıcılığını önlemek için alınan tedbirler ve KDV gelir kayıplarının çoğundan sorumlu olan "atlıkarınca" veya "kayıp tüccar" dolandırıcılık türleriyle mücadele etmeyi amaçlayan yöntemler bulunmaktadır. Bu önlemler, 2 Ekim 2018 tarihinde ECOFIN Konseyi toplantısında kabul edilmiştir³⁴⁹. Avrupa Komisyonu'na göre, KDV alanında uygulanacak yeni sistemin sınır ötesi dolandırıcılığı %80 oranında azaltacağı ve AB vatandaşlarının yaşam standartlarını yükseltmek için kullanılabilecek 40 milyar EUR'lık tasarruf sağlayacağı belirtilmektedir³⁵⁰.

³⁴⁵ André Sapir, *Globalisation And The Reform Of European Social Models: Background Document For The Presentation At ECOFIN Informal Meeting In Manchester*, Bruegel Policy Contribution, 2005, p.122.

³⁴⁶ Gizela lénártová, "The Economic And Social Consequences Of Tax Havens in The World", *SHS Web of Conferences*. Vol. 83. (2020), p.457.

³⁴⁷ European Commission, Economic and Financial Affairs Council (Ecofin), <https://ec.europa.eu/info> (Erişim, 15.02.2023).

³⁴⁸ Economic and Financial Affairs Council Configuration (Ecofin), <https://www.consilium.europa.eu>, (Erişim, 16.02.2023).

³⁴⁹ End of Transition Period Faqs On Tax and Customs, <https://www.adm.gov.it>, (Erişim, 16.02.2023).

³⁵⁰ Lamensch, a.g.e., <https://www.europarl.europa.eu>, (Erişim, 16.03.2023).

6.4. Avrupa Polis Teşkilatı (EUROPOL)

Europol, 2009/371/JHA sayılı Konsey Kararı ile "Üye Devletlerin eylemlerini ve organize suçların önlenmesi ve bunlarla mücadelede karşılıklı işbirliğini desteklemek ve güçlendirmek" için kurulmuştur. Europol, terörizm ve diğer ciddi suç türlerini etkileyen faaliyetleri takip etmektedir. Ayrıca, bazı AB üyesi olmayan ortak ülkeler ve uluslararası kuruluşlarla da çalışmaktadır. Europol'un ana amacı, kolluk kuvvetleri arasındaki bilgi alışverişini kolaylaştırmak ve organize suçlarla mücadele etmektir. Bu sayede Avrupa'da daha güvenli bir ortam yaratılması hedeflenmektedir³⁵¹. Europol, kolluk kuvvetleri arasında bilgi alışverişini kolaylaştırmak için özel bir ağ kurmuştur ve MTIC dolandırıcılığına odaklanmaktadır³⁵². Ayrıca, ulusal soruşturma kurumları arasında işbirliği yaparak koordinasyonu sağlamak için ortak soruşturma ekipleri geliştirmektedir. Norveç ve İsviçre gibi üçüncü ülkeler de Europol ağına dahildir ve kurum, sınır ötesi suçların ortak mücadelesi için önemli bir araçtır³⁵³.

6.5. Avrupa Savcılığı (EPPO)

AB bütçesiyle ilgili dolandırıcılığı araştırıp cezalandırmak yalnızca ulusal makamların sorumluluğundadır ve bu yetki ulusal sınırlarla sınırlıdır. Ancak, Eurojust, Europol ve OLAF gibi mevcut AB organları cezai soruşturma ve kovuşturma için gerekli yetkilere sahip değildir. EPPO'nun kurulması, bu duruma bir çözüm getirmeyi amaçlamaktadır. EPPO, AB bütçesiyle ilgili dolandırıcılıkların soruşturulması ve kovuşturulması için özel olarak tasarlanmış bir organ olarak hizmet vermektedir³⁵⁴.

EPPO'nun kurulmasıyla, AB'nin bağımsız ve merkezi olmayan bir savcılık dairesi olacak ve şu anda 22 katılımcı Üye Devlet'te cezai soruşturma ve kovuşturma yürütme

³⁵¹ Birzu Bogdan, "Europol objectives and tasks in the construction of the European Union. Some critical opinions and proposals", *Tribuna Juridică* V.7.13 (2017), pp. 157-166.

³⁵² Birzu Bogdan, "Cooperation between member states and Europol", *Tribuna Juridică* V.9.18 (2019):, pp. 33-43.

³⁵³ Lamensch, a.g.e., <https://www.europarl.europa.eu>, (Erişim, 16.03.2023).

³⁵⁴ Jan FH. Inghelram, "Fundamental Rights, The European Anti-Fraud Office (OLAF) and a European Public Prosecutor's Office (EPPO): Some Selected Issues", *KritV, CritQ, RCrit. Kritische Vierteljahresschrift Für Gesetzgebung Und Rechtswissenschaft/Critical Quarterly For Legislation And Law/Revue Critique Trimestrielle De Jurisprudence Et De Législation* V.95.1, (2012), pp. 67-81.

yetkisine sahip olacak. OLAF, tüm AB'deki dolandırıcılık, yolsuzluk ve diğer yasa dışı faaliyetlere ilişkin idari soruşturmaları yürütmeye devam edecektir. EPPO, AB bütçesine karşı işlenen suçlar olan dolandırıcılık, yolsuzluk veya ciddi sınır ötesi KDV dolandırıcılığı gibi suçları soruşturma ve kovuşturma yetkisine sahip olacaktır. Özellikle, EPPO'nun başlıca hedefleri arasında, AB fonlarının hileli kullanımı ve sınır ötesi KDV sahtekarlığıyla mücadele etmek yer alacaktır³⁵⁵.

EPPO, sınır ötesi dolandırıcılık ve yolsuzluk gibi AB bütçesine karşı işlenen suçları soruşturma ve kovuşturma yetkisine sahip olacak bağımsız bir savcılık dairesidir. EPPO'nun başlıca hedefi, AB fonlarının hileli kullanımı ve sınır ötesi KDV sahtekarlığıyla mücadele etmektir. EPPO, yalnızca 10 milyon Avro'yu aşan davaları araştırarak ve iki düzeyde inşa edilecektir. Merkezi düzeyde Avrupa Başsavcısı, iki Yardımcısı, 20 Avrupa Savcısı ve diğer görevliler yer alacakken, adem-i merkeziyetçi düzeyde katılımcı Üye Devletlerde yerleşik olacak Avrupa Yetkilendirilmiş Savcılardan oluşacaktır. Bu yapı, ulusal egemenliği korumak için tasarlanmıştır³⁵⁶.

EPPO'nun kurulmasıyla birlikte, AB üyesi devletlerde yürütülen soruşturma ve kovuşturmanın merkezi düzeyde denetleneceği ve Avrupa temsilciliğindeki savcılar tarafından yürütüleceği belirtilmektedir. EPPO'nun faaliyete geçmesi en erken 2020 yılı sonunda planlanmaktadır. Bu sürece kadar, etkin bir Avrupa Kanun Uygulayıcı sistemi tasarımı da yürürlükte olmalıdır. EPPO'nun kurulması, OLAF'ın yetkilerinin ve yetkisinin yeniden değerlendirilmesi için bir ivme yarattığı belirtilmiştir. Ancak, EPPO sadece 10 milyon euro üzerindeki davaları ele alabileceği için, üye devletlerin ulusal egemenliğini korumak için önemli önlemler alınmıştır³⁵⁷.

6.6. Avrupa Birliği Adalet İşbirliği Birimi (EUROJUST)

Eurojust, ciddi suçlarla ilgili soruşturma ve kovuşturma makamlarını koordine etmek ve işbirliğini desteklemek amacıyla iki veya daha fazla Üye Devleti arasında görev

³⁵⁵ Anne Weyembergh, Chloé Brière, "The future cooperation between OLAF and the European Public Prosecutor's Office", *New Journal of European Criminal Law* V.9.1, (2018), pp. 62-82.

³⁵⁶ Oliwier Landwehr, "External Relations of the EPPO: Cooperation with OLAF", *Hrvatski ljetopis za kaznene znanosti i praksu* V.27.1 (2020), pp. 245-246.

³⁵⁷ Lamensch, a.g.e., <https://www.europarl.europa.eu>, (Erişim, 15.03.2023).

yapmaktadır. Eurojust, Üye Devletler ve Europol tarafından sağlanan bilgilere dayanarak çalışmakta ve KDV dolandırıcılığı gibi konuları tartışmak için toplantılar düzenlemektedir. 2014'te yapılan bir Eurojust toplantısında, KDV dolandırıcılığının AB'nin en büyük gelir kayıplarından bazılarını oluşturduğu ve iki ana zorluk türü belirlendiği vurgulanmıştır³⁵⁸.

Eurojust, soruşturma ve adli makamların eğitimi, özel kontrol mekanizmalarının geliştirilmesi ve Üye Devletler arasında bilgi alışverişinin iyileştirilmesi gibi farklı çözümleri analiz etmiştir. Adli destek, koordinasyon toplantıları, ortak eylem günleri ve ortak soruşturma ekiplerinin kurulması yoluyla kolaylaştırılan bilgi alışverişi, dolandırıcılıkla mücadele için en iyi uygulama olarak görülmüştür³⁵⁹.

6.7. Federal Merkezi Vergi Dairesi Özel Birimi (BZSt)

Federal Merkezi Vergi Dairesi, federal vergi denetimlerini yürütmekten sorumlu olan bir federal otoritedir ve ayrıca uluslararası referanslı çeşitli vergi işlemleri gerçekleştirir. 1 Mart 2020'de başlatılan özel birim, doğrudan BZSt Başkanına rapor verir ve "Sermaye Piyasası" ve "Uluslararası Bilgi Değişimi" olmak üzere iki gruba ayrılmıştır³⁶⁰. Sermaye piyasası grubu, sermaye kazançları vergisi alanında vergi yapılanması ile ilgilenen tüm çalışma alanlarını bir araya getirir. Bu kapsamda, Bilgi ve Analiz Merkezi, Ceza İşleri ve Para Cezası Dairesi ve Cum-Ex çalışma alanı gibi birimler bulunmaktadır. Yeni kurulan Bilgi ve Analiz Merkezi (İAZ), sermaye piyasasıyla ilgili vergi düzenlemelerinin açıklığa kavuşturulmasında koordinasyon ve destek işlevi ile sermaye piyasası ile ilgili vergi düzenlemelerinde koordinasyon işlevi üstlenirken, Uluslararası Bilgi Değişimi grubunda vergi planlama modellerine ilişkin raporlar toplanmaktadır.

BZSt, kredi kurumları, vergi danışmanları, avukatlar ve denetçilerin, belirli bir yapıda yalnızca vergi tasarrufu amaçlandığında sınır ötesi vergi düzenlemelerini

³⁵⁸ European Commission, European Union Agency for Criminal Justice Cooperation, "What is Eurojust?", <https://www.eurojust.europa.eu>, (Erişim, 15.03.2023).

³⁵⁹ Economic Impact, Challenges and Policy Issues, <https://www.europarl.europa.eu>, (Erişim, 15.03.2023).

³⁶⁰ "Federal Central Tax Office", Federal Ministry of Finance, <https://www.bundesfinanzministerium.de> (Erişim, 17.03.2023).

raporlamasını gerektiren bir yasal düzenleme getirmiştir. Bu uygulama, vergi yapılanmasıyla mücadelede çok sayıda önemli içgörü sağlamıştır. Yasa koyucular, hızlı ve kararlı bir şekilde tepki verebilmek için vergi kayıplarını önlemek için kaçınılmaz yolların farkına varmak zorundadırlar. Özellikle Cum-Ex gibi vergi kaçakçılığı, son derece uzmanlaşmış ve çok karmaşık bir ortamda gerçekleşmektedir. Bu nedenle, BZSt'nin Yeni Bilgi ve Analiz Merkezi (İAZ) gibi özel birimleri, sermaye piyasasına ilişkin bilinen vergi düzenlemelerinin açıklığa kavuşturulması ve vergi planlama modellerine ilişkin raporların toplanması gibi önemli işlevler üstlenmektedir. 1 Temmuz 2020'den itibaren getirilen yasal düzenleme, belirli bir yapıda yalnızca vergi tasarrufu amaçlandığında sınır ötesi vergi düzenlemelerinin raporlanması gerektiğini belirtmektedir. Bu düzenleme, BZSt'nin vergi kaçakçılığına karşı mücadelesinde önemli bir adım olmuştur³⁶¹.

Sermaye piyasasındaki vergi yapılarının ortaya çıkarılması, yerel vergi makamlarının genellikle tek başına sağlayamayacağı uzmanlığın bir araya getirilmesiyle mümkün olmaktadır. Bu nedenle, yeni birim özellikle önemlidir çünkü federal hükümete, bilgileri daha iyi toplama ve değerlendirme imkanı sunar ve gerekirse federal eyaletlerde diğer yetkililerle önlemleri koordine edebilmektedir. Özel birimin çalışmasının önemli bir unsuru, devam eden davaların işlenmesinde federal ve eyalet makamlarını desteklemektir. Şu anda, bu öncelikle federal eyaletlerde çeşitli vergi soruşturmaları ve savcılar tarafından işlenmekte olan cum-ex davalarını etkilemektedir. Bu bağlamda, BZSt'nin Sermaye Piyasası ve Uluslararası Bilgi Değişimi grupları, vergi planlama

³⁶¹ Cum-Ex , bir dizi Avrupa haber medya kuruluşu tarafından 2017 yılında keşfedilen bir vergi dolandırıcılığı planına ilişkin bir soruşturmadır. Bir banka, hisse senedi tüccarı ve avukat ağı, şüpheli dolandırıcılık ve spekülasyon yoluyla Avrupa hazinelerinden milyarlarca dolar elde etmiştir. En çok etkilenen beş ülkenin en az 62,9 milyar dolar kaybettiği tahmin edilmektedir. Almanya , Alman hazinesinden çekilen yaklaşık 36,2 milyar dolar ile en çok etkilenen ülkedir. Diğer ülkeler için tahmini zararlar arasında Fransa için en az 17 milyar Euro, İtalya'da 4,5 milyar Euro, Danimarka'da 1,7 milyar Euro ve Belçika için 201 milyon Euro yer almaktadır. Vergi yolsuzluğu skandalına Merrill Lynch, Santander ve Macquarie gibi büyük yatırım bankaları da dahil 100'den fazla bankanın karıştığı belirtiliyor. En çok dikkat çeken isim ise MM Warburg Bankası'dır. "Cum-ex" adı, "olmadan" anlamına gelen Latince'den türetilmiştir ve hileli temettü ödemelerinin kaybolan doğasına atıfta bulunur. Cum-ex alım satımlarda, temettü hakkı olan ve olmayan hisseler, temettü ödeme tarihinden hemen önce çeşitli piyasa katılımcıları arasında hızla alınıp satılarak ve mükelleflerin vergilerin iki katını geri talep ederek almasından kaynaklanan bir vergi kaçakçılığı skandalıdır. <https://en.wikipedia.org/wiki/CumEx-Files>.

modelleri hakkında ayrıntılı bilgi toplamak ve analiz etmekle görevlidir. Bu şekilde, vergi kayıplarını önlemek için hızlı bir şekilde hareket edebilmektedir³⁶².

Burada, özel birim, eylem kalıpları ve aktörler hakkındaki bilgileri bir araya getirme ve değerlendirme gibi önemli bir görevi yerine getirir. Aynı zamanda devlet makamları, Federal Mali Denetleme Kurumu (BaFin) ve yabancı soruşturma makamları için bir ara yüzdür. Bu, bir yandan davaları soruşturmakla meşgul olan devlet makamlarını önemli ölçüde rahatlatırken, diğer yandan daha fazla davanın ortaya çıkarılmasını sağlamaktadır.

6.8. KDV Uzman Grubu ve KDV Forumu

Avrupa Komisyonu ve üye devletler, özel sektörden teknik bilgi almak için 2012 yılından bu yana KDV Uzman Grubu ve KDV Forumu'nu kullanmaktadır. KDV Uzman Grubu, işletmeler, vergi uzmanları ve akademisyenlerden oluşmakta ve Avrupa Komisyonu tarafından yapılan yasama önerilerini tartışmaktadır. KDV Forumu ise üye devletler ve çeşitli işletmelerden oluşur ve mevcut mevzuatla ilgili pratik konuları tartışmaktadır. Her iki grup, mevcut veya gelecekteki dolandırıcılık risklerini ve bunları azaltmanın yollarını da araştırmaktadır. Bu şekilde, özel sektörden alınan girdiler, KDV politikalarının geliştirilmesinde önemli bir rol oynamaktadır³⁶³.

6.9. Avrupa Halk Görüşü İzleme Anketi (EUROBAROMETER)

Eurobarometer, Avrupa Birliği ile ilgili konularda Avrupa kamuoyunun durumunu ve siyasi veya sosyal nitelikteki konularda tutumlarını düzenli olarak izlemek için kullanılan bir anket aracıdır. Proje, 1974 yılında Avrupa Komisyonu bünyesinde başlatılmıştır ve o zamandan beri farklı anket araçlarıyla önemli ölçüde gelişmiştir. 2007'de Avrupa Parlamentosu, Avrupa seçimleri de dahil olmak üzere Avrupa Parlamentosu'na özgü konulara odaklanan kendi düzenli Eurobarometer anketlerini devreye almıştır³⁶⁴. Bu araç, Avrupa Komisyonu ve Avrupa Parlamentosu'na ek olarak

³⁶² "Federal Central Tax Office (BZSt)", Federal Ministry of Finance, Federal Republic of Germany, www.bundesfinanzministerium.de, (Erişim, 15.03.2023).

³⁶³ Economic Impact, Challenges and Policy Issues, <https://www.europarl.europa.eu> (15.03.2023).

³⁶⁴ European Commission, "Eurobarometer, Standard, and EB89 Wave, "Standard Eurobarometer 89 Spring 2018", *European Commission* (2018), pp. 1-21.

bazı AB kurum ve kuruluşları tarafından da kullanılmaktadır. Eurobarometer, uzun bir süre boyunca sürekli olarak kapsanan çok çeşitli konuların birleşimi, yayınların düzenliliği ve coğrafi kapsamı nedeniyle, Avrupa Birliği'nde benzersiz bir bilgi ve bilgi kaynağı haline gelmiştir³⁶⁵.

Avrupa Komisyonu'nun önde gelen kamuoyu araştırması olan Standart Eurobarometre, Avrupa Birliği ile ilgili temel eğilimleri, Avrupa Komisyonu önceliklerini ve çağdaş sosyo-politik olayları izlemek için yılda iki kez gerçekleştirilmektedir. Anketler, tüm AB üye devletleri ve bazı ek ülke ve bölgelerde yüz yüze görüşme formatında gerçekleştirilmektedir. Standart Eurobarometre, uzun vadeli eğilimleri analiz ederek Avrupa meseleleriyle ilgili tutumları takip etmektedir. Bu nedenle, Eurobarometre kamuoyu araştırması, Avrupa Birliği'nde benzersiz bir bilgi ve bilgi kaynağı haline gelmiştir³⁶⁶.

6.10. Avrupa Mali ve Ekonomik Suç Merkezi (EFECC)

Europol bünyesinde faaliyet gösteren Avrupa Mali ve Ekonomik Suç Merkezi (European Financial and Economic Crime Centre - EFECC), Avrupa Birliği'nde mali ve ekonomik suçların önlenmesine ve bunlarla mücadeleye yardımcı olmak amacıyla Europol'ün operasyonel ve stratejik desteğini arttırmaktadır³⁶⁷. EFECC, kamu ve özel kurumlarla işbirliği yaparak, mali suçlarla ilgili soruşturmanın etkili bir şekilde yürütülmesi ve varlıkların müsadere edilmesi için çalışmaktadır. EFECC ayrıca, mali suçlara karşı daha etkili mücadele için ülkeler arasında bilgi paylaşımını da teşvik etmektedir³⁶⁸.

Haziran 2020'de kurulan EFECC, kara para aklama, yolsuzluk, kalpazanlık, dolandırıcılık ve vergi kaçakçılığı gibi suçların uluslararası boyutlarına odaklanır ve

³⁶⁵ European Commission, "Eurobarometer, Flash, Europeans Attitudes Towards The Issue Of Sustainable Consumption And Production", *Flash Eurobarometer V.256*, (2009), pp. 1-18.

³⁶⁶ European Commission, What is the Eurobarometer, <https://europa.eu/eurobarometer/about/eurobarometer>, (21.03.2023).

³⁶⁷ Arjan Reurink, "White-Collar Crime": The Concept And Its Potential For The Analysis Of Financial Crime." *European Journal of Sociology/Archives Européennes de Sociologie* Vol. 57.3 (2016), pp. 385-415.

³⁶⁸ Bruce Zagaris, "Int'l Organizations and Financial Crime Intelligence", *IELR* 36 (2020), p. 244.

kamu-özel sektör ittifakları kurarak mali soruşturmaların ve varlıkların müsadere edilmesinin tutarlı bir şekilde kullanılmasını teşvik eder. EFECC, Haziran 2020'de Europol tarafından kurulmuştur ve uluslararası mali suç soruşturmalarında kolluk kuvvetlerini desteklerken, aynı zamanda cezai varlıkların geri kazanımını da geliştirmeyi hedeflemektedir³⁶⁹.

6.11. Uluslararası Şeffaflık Derneği (TRANSPARENCY INTERNATIONAL)

1993 yılında, Dünya Bankası'nın eski çalışanları tarafından Almanya'da kurulan Uluslararası Şeffaflık Derneği (Transparency International), küresel yolsuzlukla mücadele ve sivil toplumun yolsuzlukla mücadele önlemleri konusunda harekete geçmek amacıyla kurulmuş bir sivil toplum kuruluşudur³⁷⁰. Kâr amacı gütmeyen ve Berlin merkezli olan dernek, yolsuzluktan kaynaklanan suç faaliyetlerini önlemek için çaba gösterir. Derneğin en önemli yayınları arasında Küresel Yolsuzluk Barometresi ve Yolsuzluk Algıları Endeksi yer alır. Uluslararası Şeffaflık Derneği, bir şemsiye kuruluş olarak hizmet vermektedir ve sivil toplum kuruluşları ve yolsuzlukla mücadele konusunda uzmanlar arasında bir platform sağlamaktadır³⁷¹.

Uluslararası Şeffaflık AB, Uluslararası Şeffaflık Örgütü'nün küresel yolsuzlukla mücadele hareketinin bir parçasıdır ve dünya çapında 100'den fazla bölümü bulunmaktadır. 2008 yılından beri, Uluslararası Şeffaflık AB, küresel hareket için bölgesel bir irtibat ofisi olarak hizmet vermektedir ve bu nedenle Berlin merkezli Uluslararası Şeffaflık Sekreterliği ile yakın bir işbirliği içindedir. Uluslararası Şeffaflık AB, dünya çapındaki ulusal bölümlerle birlikte çalışırken özellikle AB üye devletlerindeki 24 ulusal bölümle yakın işbirliği içinde bulunarak AB savunuculuğunu öncülük etmektedir. Misyonu, yolsuzluğu önlemek ve AB kurumlarında, politikalarında ve mevzuatında bütünlüğü, şeffaflığı ve hesap verebilirliği teşvik etmektir³⁷².

³⁶⁹ European Financial and Economic Crime Centre – EFECC, <https://www.europol.europa.eu>, (Erişim, 20.03.2023).

³⁷⁰ Hongying Wang, James N. Rosenau, "Transparency international and corruption as an issue of global governance", *Global Governance* Vol.7.1, (2001), pp. 25-49.

³⁷¹ Transparency International, https://en.wikipedia.org/wiki/Transparency_International (20.03.2023).

³⁷² Transparency International EU, <https://transparency.eu/about>, (Erişim, 21.03.2023).

6.12. AB Mali İstihbarat Birimleri Platformu (FIU-EU)

Kara para aklama ve terörün finansmanı ile mücadele etmek için küresel çapta etkili bir çerçeve oluşturma çabaları, özellikle finans piyasası gibi özel sektörle ceza mevzuatını uygulayan yapılar arasında yeni bir bağlantı kurulmasını gerektirdi. Bu nedenle, birçok ülke yeni bir tür devlet otoritesi kurarak mali istihbarat birimini (FIU) oluşturdu. FIU'nun temel işlevi, özel sektör tarafından belirlenen ve dosyalanan şüpheli raporlarını almak, analiz etmek ve iletmektir. Bu sayede, FIU'lar, AML/CFT (Anti-Money Laundering and Counter Financing of Terrorism-Kara Para Aklama ve Terörizmin Finansmanı ile Mücadele) yükümlülüklerine tabi olan özel kuruluşlar ve kanun uygulayıcı kurumlar arasında bir aracı olarak görev yaparlar. FIU'ların değeri, alınan tüm bilgileri analiz ederek özetlemeleri ve uygun eylemleri belirlemeleridir. Bu nedenle, FIU'lar küresel AML/CFT mücadelesinde önemli bir rol oynamaktadır³⁷³.

Mali istihbarat birimleri, temel işlevlerinin yanı sıra ek yetkilere de sahip olabilirler, ancak bu yetkiler, belirli usul ve esaslara uygun olarak devreye alınmalıdır. Bu ek yetkiler arasında işlemleri erteleme yetkisi, AML/CFT yükümlülüklerinin uygulanmasına yönelik denetim işlevleri, rehberlik ve eğitim sağlama, ulusal politika girişimlerinin koordinasyonu bulunur. Kanun uygulama birimleri de genellikle AML/CFT konuları ile ilgili soruşturma yetkilerine sahip olacaktır³⁷⁴.

Mali İstihbarat Birimleri (FIU) işleyişinde önemli bir unsur, yabancı meslektaşlarıyla ve diğer ulusal kurumlarla işbirliği yapma yetenekleridir. Bu amaçla, 1995 yılında Egmont FIU Grubu kuruldu. Egmont Grubu, tüm FIU'ların bir dizi kilit standarda uymasını sağlamak için aralarında maksimum işbirliğini sağlamayı amaçlamaktadır. Bu standartlar, istihbarat alışverişini geliştirmeye odaklanmıştır. FIU'ların ML (Kara Para Aklama) ve TF'ye (Terörizmin Finansmanı) karşı mücadeledeki kilit rolü, dolayısıyla, daha fazla geliştirilmiştir. Egmont Grubu, bu amaçla, Grup üyeleri arasındaki bilgi alışverişi için kullanılan Egmont Secure Web gibi kanalları da

³⁷³ Donato Masciandaro, "Financial Supervisory Unification And Financial Intelligence Units." *Journal of Money Laundering Control*, Vol. 8.4 (2005), pp. 354-370.

³⁷⁴ Magdalena Brewczyńska, "Financial Intelligence Units: Reflections On The Applicable Data Protection Legal Framework", *Computer Law & Security Review* Vol.43, (2021), pp. 105612.

geliştirmiştir. Bu şekilde, Egmont Grubu FIU'ların etkileşim, işbirliği ve bilgi alışverişinde bulunma kapasitelerini artırmayı hedeflemektedir³⁷⁵.

Mali İstihbarat Birimleri, operasyonel konularda Avrupa Komisyonu'na tavsiye ve uzmanlık sağlamaktadır. Ayrıca, ulusal FIU'lar arasında işbirliğini kolaylaştırmak ve etkin uluslararası FIU işbirliği sağlamak için çalışmaktadır. Bu amaçla, şüpheli işlemlerin sınır ötesi boyutta tanımlanması, FIU.net ağı veya halefi aracılığıyla raporlama formatlarının standardizasyonu gibi işbirliği ile ilgili konularda görüş alışverişinde bulunmaktadır. Mali İstihbarat Birimleri, aynı zamanda hem ulusal hem de uluslararası düzeyde kara para aklama ve terörün finansmanı risklerinin değerlendirilmesiyle ilgili eğilimlerin ve faktörlerin yanı sıra sınır ötesi vakaların ortak analizi konularında uzmanlık sağlamaktadır. Bu şekilde, FIU'lar dünya genelinde kara para aklama ve terörün finansmanı ile mücadelede etkili bir şekilde çalışabilmektedirler³⁷⁶.

6.13. AB Vergi Gözlemevi (EU TAX OBSERVATORY)

Mart 2021'de Avrupa Birliği tarafından finanse edilen fonlarla Paris Ekonomi Okulu'nda kurulan Avrupa Vergi Gözlemevi, bağımsız bir araştırma laboratuvarıdır ve vergilendirme konusunda yenilikçi araştırmalar yürütmektedir. Ayrıca, vergilendirmenin geleceği hakkında demokratik ve kapsayıcı bir tartışmaya katkıda bulunur ve bilim topluluğu, sivil toplum ve politika yapıcılar arasında bir diyalogu teşvik etmektedir³⁷⁷. AB Vergi Gözlemevi, vergiden kaçınma ve vergi kaçakçılığı konularında kamuya açık bir veri ve araştırma havuzu oluşturmakta ve içeriği düzenli olarak güncellemektedir. Bu sayede, ampirik araştırmanın mevcut durumu hakkında genel bir bakış sağlamayı hedeflemektedir³⁷⁸.

Avrupa Vergi Gözlemevi, 2020-2021 yılları için Avrupa Birliği'nden 1,2 milyon Euro'luk bir hibe bütçesi alan bir konsorsiyum olan akademisyenlerden oluşan bir

³⁷⁵ Financial Intelligence Units, <https://www.coe.int/en/web/moneyval/implementation/fiu> (Erişim, 21.03.2023).

³⁷⁶ Group - E03251 - EU Financial Intelligence Units' Platform, 2014, <https://ec.europa.eu/transparency>.

³⁷⁷ Mona Barake, Paul-Emmanuel Chouc, Theresa Neef, and Gabriel Zucman, "Revenue Effects of the Global Minimum Tax: Country-by-country Estimates." *Eutax Observatory*, (2021)., p.87.

³⁷⁸ Annual Reports, <https://www.taxobservatory.eu/about>, (21.03.2023).

araştırma laboratuvarıdır. Gözlemevi, vergiden kaçınma, vergi kaçırma ve agresif vergi planlaması araştırmalarını derinleştirerek AB politika yapıcılarına tavsiyelerde bulunur. Avrupa Komisyonu, adil, verimli ve sürdürülebilir vergilendirmeyi teşvik etmek amacıyla çalışmaktadır ve Temmuz 2020'de vergi suistimaline karşı mücadele eden bir Vergi Paketi kabul etmiştir. Vergi Gözlemevi, Vergi Paketi kapsamında duyurulan birçok eylemden biridir ve vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınmayla mücadele etmeyi ve AB'de ve ötesinde daha adil vergilendirmeyi teşvik etmeyi amaçlamaktadır. Gözlemevinin araştırması, AB'de vergilendirmenin geleceğine ilişkin Komisyonun düşünme sürecini tamamlayacak ve 2022'de “2050'ye giden yolda AB vergi yapısı” konulu bir Vergi Sempozyumu ile sonuçlanacaktır³⁷⁹.

Avrupa Vergi Gözlemevi, vergi kaçakçılığı ve yolsuzluğuna odaklanarak vergilendirme konusunda en son yenilikçi araştırmaları yürütmek ve bu çalışmalarını Avrupa Birliği'nde ve dünya çapında bilim topluluğu, sivil toplum ve politika yapıcılar arasında yaymak gibi görevleri üstlenmiştir. Ayrıca, vergilendirmenin geleceği hakkında demokratik, kapsayıcı ve çoğulcu bir tartışmayı teşvik ederek vergilendirmeye katkıda bulunmakta ve bu tartışmanın bir parçası olarak etkileşimli araçları genel kamuya sunarak vergilendirme hakkında bilgiye erişim sağlamaktadır. Vergi Gözlemevi ayrıca, çalışma konularına ilişkin bir veri ve analiz havuzu oluşturarak bu verileri kolayca anlaşılabilir hale getirmekte ve kullanıcıların kolayca erişimini sağlamaktadır. Bu misyonlar, Avrupa Birliği'nin vergilendirme konusundaki politika kararlarında da etkili olmaktadır³⁸⁰.

6.14. Vergi Polisi

AB ülkelerinde vergi polisi terimi, vergi kaçakçılığı ve vergi suistimali gibi vergiyle ilgili suçları soruşturmak ve önlemekle görevli olan yetkilileri ifade etmektedir. AB üyesi ülkeler, vergi polisi birimlerini kurarak vergi usulsüzlüklerini tespit etmek, vergi kaçakçılığını önlemek ve vergi adaletini sağlamak için çeşitli tedbirler almaktadır.

³⁷⁹ New European Tax Observatory to Support Fight Against Tax Abuse Through Cutting-Edge Research, https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_21_2714, (21.03.2023).

³⁸⁰ Annual Reports, <https://www.taxobservatory.eu/about>, (Erişim, 21.03.2023).

Vergi polisi, üye ülkelerin maliye veya vergi idaresine bağlı bir birim olarak faaliyet göstermektedir. Genel olarak görevleri ise vergi suçlarının araştırılması, vergi kaçakçılığıyla mücadele, vergi denetimi ve soruşturmalarının yürütülmesi yer alır. Vergi polisi, vergi inceleme süreçlerini yürüten uzmanlar, dedektifler, denetçiler ve diğer yetkililerden oluşmaktadır.

Vergi polisi birimleri, vergi yasalarına uymayan mükellefleri tespit etmek için analizler yapar, vergi beyannamelerini inceleyerek potansiyel usulsüzlükleri belirler ve vergi kaçakçılığına yönelik soruşturmaları başlatır. Ayrıca, vergi kaçakçılığına karışan kişilerin mal varlıklarını takip etmekte, sahte belgeleri tespit etmek için belge analizleri yapar ve gerektiğinde adli makamlara bilgi sağlamaktadırlar.

AB ülkelerinde vergi polisinin kuruluşu ve uygulaması üye ülkeler arasında farklılık göstermektedir. AB üyesi ülkeler, vergi polisi birimlerini kendi iç hukuklarına ve vergi yönetim sistemlerine uygun olarak oluştururlar. Dolayısıyla, vergi polisi birimlerinin kuruluş tarihleri ve uygulama yöntemleri üye ülkeler arasında değişebilmektedir.

7. AB'DE VERGİ KAÇAKÇILIĞINI ÖNLEMENE YÖNELİK TEDBİRLER

Birliğe üye ülkelerde yaşayan bireylerin diğer üye ülkelerde elde ettikleri faiz gelirleriyle ilgili bilgilerin kaynak ülkesinin ikamet ülkesine aktarılmasıyla ilgili düzenli bilgi alışverişi, Tasarrufların Vergilendirilmesi Direktifi (Council Directive 2003/48/EC) örneğinde olduğu gibi vergi kaçakçılığıyla mücadelede önemli bir araç olarak kabul edilmektedir³⁸¹. Vergi kaçakçılığına karşı mücadelede, işbirliğinin ve bilgi alışverişinin artırılması gibi benzer uygulamaların önümüzdeki dönemde arttırılması ve genişletilmesi hedeflenmektedir³⁸². Bu doğrultuda, OECD'nin (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü) geliştirdiği ve benimsenen Küresel İlkeler Değişimi (Common Reporting Standard) ile birlikte, daha fazla ülkenin vergi bilgileri üzerinde işbirliği yaparak vergi kaçakçılığıyla daha etkin bir şekilde mücadele edilmesi hedeflenmektedir.

³⁸¹ Europese Commissie, "Council Directive 2003/48/EC On Taxation Of Savings Income In The Form Of Interest Payments", *Official Journal of the European Communities*, Vol.157, (2003), pp. 38-46.

³⁸² European Community, "Council Directive 2003/48/EC Of 3 June 2003 On Taxation Of Savings Income in The Form Of Interest Payments", *Official Journal* Vol.50.157, (2003), p. 38.

- Tasarrufların vergilendirilmesi örneğinde olduğu gibi yeni otomatik bilgi değişim sistemlerinin geliştirilmesi,
- Buna temel olmak üzere de AB Vergi Kimlik Numarası uygulamasının yaşama geçirilmesi,
- Ülkelerin vergiyle ilgili veri tabanlarının en azından bir bölümüne karşılıklı olarak erişimin sağlanması.
- KDV hilelerine karşı haksız alınan iadelerde sorumluluğun sadece satıcı da değil alıcıda da olması ilkesine dayanan “hızlı tepki mekanizması”nın oluşturulması
- Belirli eylemlere uygulanacak vergi cezaları için ortak minimum kurallar getirilmesi.
- Vergi cenneti ülkelerle ilgili önlemler alınması,
- Üye ülkelerin vergi idareleri arasındaki idari işbirliğinin arttırılması,
- Teknolojinin kullanılarak uluslararası işbirliğinin arttırılması³⁸³

AB'nin vergi kaçakçılığını önlemeye yönelik tedbirleri vergi tabanını koruyan tedbirler ve vergi şeffaflığını artıran tedbirler şeklinde iki ana başlık halinde ele alınacaktır.

7.1. Vergi Tabanını Koruyan Tedbirler

Çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesi, son yıllarda vergi idareleri, vergi uzmanları ve kamuoyu tarafından incelenen bir konudur. Bazı şirketler, ulusal kurallar arasındaki uyumsuzluklardan ve vergi sistemlerindeki boşluklardan yararlanarak agresif vergi planlama teknikleri kullanarak vergi yükümlülüklerini azaltmaktadır. Ancak, bu faaliyetler adil yük paylaşımını ve işletmeler arasında adil rekabeti baltalamaktadır. Son yıllarda yaşanan ekonomik kriz, tüm vergi mükelleflerinin kamu maliyesinin

³⁸³ Semih Öz, “Avrupa Birliği’nde Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Kaçakçılığına Karşı Önlemler”, *Vergi Sorunları Dergisi*, (2012), s.1.

konsolidasyonuna katkı yapmasını gerektirmektedir. Kriz ve artan gelir ihtiyaçlarının ardından G20 tarafından desteklenen OECD, Ekim 2015'te tamamlanan Temel Erozyon ve Kâr Değişirme (BEPS) projesini başlatmıştır³⁸⁴.

Bir yıl sonra, 2013 yılında, OECD, mevcut vergi rejimlerindeki algılanan eksiklikleri ele alan BEPS Eylem Planını yayınlamıştır. Ancak, BEPS Eylem Planında yayımlanan kurallar tavsiye niteliğindedir ve üye devletler bunları iç hukukta uygulayıp uygulamamaya karar verilmiştir. Bu süreçte, Avrupa Birliği Ekonomik ve Mali İşler Konseyi, 16 Temmuz 2016'da Vergiden Kaçınmayla Mücadele Direktifini (ATAD) kabul etti. ATAD, uluslararası bir yasal düzenlemedir ve AB üye devletlerinin 1 Ocak 2019'a kadar buna uygun önlemleri iç hukuka uygulamalarını gerektirmektedir. ATAD, faiz sınırlama kuralları, kontrollü yabancı şirket (CFC) kuralları, çıkış vergisi, genel kötüye kullanıma karşı kural (GAAR) ve hibrit önleme kuralları gibi beş kötüye kullanıma karşı önlem içermektedir³⁸⁵.

16 Temmuz 2016 tarihinde kabul edilen (AB) 2016/1164 Konsey Direktifi olan ATAD 1, AB Konseyi'nin iç pazarın işleyişini doğrudan etkileyen vergiden kaçınma uygulamalarına karşı kurallar koyma amacıyla yayınlamıştır. Bu direktifin 4. maddesi, Faiz Sınırlama Kuralı olarak adlandırılmıştır. Kurala göre, aşan borçlanma maliyetleri, mükellefin faiz, vergi, amortisman ve amortisman öncesi kazancının (FAVÖK) ancak yüzde 30'una kadar indirilebilecektir. FAVÖK hesaplanırken, mükellefin Üye Devletinde kurumlar vergisine tabi gelire, borçlanma maliyetlerini aşan vergiye göre düzeltilmiş tutarlar ile vergiye göre düzeltilmiş amortisman ve amortisman tutarları eklenmektedir. Vergiden muaf gelir, vergi mükellefinin FAVÖK'ünden hariç tutulur. Bu kural, vergiden kaçınma uygulamalarına karşı bir önlem olarak AB'deki iç pazarın işleyişini korumayı hedeflemektedir³⁸⁶.

³⁸⁴ Commission Staff Working Document, Accompanying The Document Proposal For A Council Directive Amending Directive (EU) 2016/1164 As Regards Hybrid Mismatches With Third Countries, <https://ec.europa.eu>, (22.03.2023).

³⁸⁵ Nora Alice Paulus, *The Anti-Tax Directive: Profit Change An Attempt To Curb Successfully?*, Wiley Journal Of Public Economic Theory, 2022, s.530.

³⁸⁶ Daniela Iancu, "Short Considerations Regarding The Necessity Of Adopting The Council Directive (Eu) 2016/1164 Laying Down Rules Against Tax Avoidance Practices That Directly Affect The Functioning Of The Internal Market", *Istorie, Cultura, Cetatenie in Uniunea Europeana*, Vol.10.1 (2017), pp. 501-510.

2016/1164 sayılı Konsey Direktifi'nin 5. maddesi, çıkış vergilendirmesi kuralını düzenlemektedir. Buna göre, bir vergi mükellefi çıkış vergilendirmesiyle karşı karşıya kalacaktır, eğer varlıkları aşağıdaki durumlardan herhangi biriyle devrederse: piyasa değeri ile karşılaştırıldığında, devredilen varlıkların vergi amaçlı değeri düşükse, varlıklar mükellef tarafından devredildiği ülkede vergiye tabi değilse veya varlıkların devredildiği ülkede vergi oranı, devreden mükellefin yararlandığı vergi teşviklerinden daha düşükse. Böyle durumlarda, devir işlemi sırasında elde edilen tutar, vergi amaçlı değerlerin düşüldüğü tutara eşit bir miktar vergiye tabi olacaktır.

- a) Bir vergi mükellefi, merkez ofisten başka bir Üye Devletteki veya üçüncü bir ülkedeki işyerine varlıklarını devreder, çünkü merkezin bulunduğu Üye Devlet devir nedeniyle devredilen varlıkları artık vergilendirme hakkına sahip değilse;
- b) Bir vergi mükellefi, bir Üye Devletteki işyerinden varlıklarını başka bir Üye Devletteki veya üçüncü bir ülkedeki merkez ofisine veya başka bir işyerine devrederse, işyerinin Üye Devletinin devredilen varlıkları artık vergilendirme hakkı kalmadığı sürece transfer nedeniyle;
- c) Bir vergi mükellefi, bir Üye Devletteki işyerinden varlıklarını başka bir Üye Devletteki veya üçüncü bir ülkedeki merkez ofisine veya başka bir işyerine devrederse, işyerinin Üye Devletinin devredilen varlıkları artık vergilendirme hakkı kalmadığı sürece transfer nedeniyle;
- d) Bir vergi mükellefi, birinci Üye Devletteki bir işyeri ile etkin bir şekilde bağlantılı kalan varlıklar haricinde, vergi mukimliğini başka bir Üye Devlete veya üçüncü bir ülkeye devreder;
- e) Bir vergi mükellefi, işyeri tarafından yürütülen işi bir Üye Devletten başka bir Üye Devlete veya üçüncü bir ülkeye, işyerinin bulunduğu Üye Devletin devir nedeniyle devredilen varlıkları artık vergilendirme hakkına sahip olmadığı sürece devreder.

Bir vergi mükellefine, aşağıdaki durumlardan herhangi birinde, 1. fıkrada atıfta bulunulan bir çıkış vergisinin ödemesini 5 yıl içinde taksitler halinde ödemeyi erteleme hakkı verilecektir:

- a) Bir vergi mükellefi, varlıklarını merkez ofisinden başka bir Üye Devletteki veya Avrupa Ekonomik Alanı Anlaşmasına (EEA Anlaşması) taraf olan üçüncü bir ülkedeki işyerine devreder;
- b) Bir vergi mükellefi, bir Üye Devletteki işyerinden varlıklarını merkez ofisine veya başka bir Üye Devletteki veya AEA Anlaşmasına taraf olan üçüncü bir ülkedeki başka bir işyerine devreder;
- c) Bir vergi mükellefinin vergi mukimliğini başka bir Üye Devlete veya AEA Anlaşmasına taraf olan üçüncü bir ülkeye devretmesi;
- d) Bir vergi mükellefi, işyeri tarafından yürütülen işi başka bir Üye Devlete veya AEA Anlaşmasına taraf olan üçüncü bir ülkeye devreder.

Vergi mükellefinin Üye Devleti veya Birlik ile vergi alacaklarının tahsili için karşılıklı yardım konusunda, bu Sözleşmede öngörülen karşılıklı yardıma eşdeğer bir anlaşma akdetmiş olmaları halinde, AEA Anlaşmasına taraf olan üçüncü ülkeler için geçerli olacaktır.

Bir mükellef, 2. fıkra uyarınca ödemeyi ertelerse, duruma göre mükellefin veya işyerinin bulunduğu Üye Devletin mevzuatına göre faiz uygulanabilir.

Kanıtlanabilir ve fiili bir tahsil edilememe riski varsa, vergi mükelleflerinden ayrıca 2. fıkra uyarınca ödemenin ertelenmesi için bir koşul olarak teminat vermeleri istenebilir.

İkinci bent, mükellefin veya işyerinin bulunduğu Üye Devletteki mevzuatın, vergi borcunun, aynı gruba üye olan ve vergi amaçları için o Üye Ülkede mukim olan başka bir vergi mükellefi aracılığıyla geri alınması olanağını sağladığı durumlarda uygulanmaz. Belirtmek, bildirmek.

2. fıkranın geçerli olduğu durumlarda, ödeme ertelenmesi derhal durdurulur ve aşağıdaki durumlarda vergi borcu geri alınabilir hale gelir:

- a) Devredilen varlıkların veya mükellefin işyeri tarafından yürütülen işin satılması veya başka bir şekilde elden çıkarılması;

- b) Devredilen varlıklar daha sonra üçüncü bir ülkeye transfer edilir;
- c) Mükellefin vergi mukimliği veya işyeri tarafından yürütülen iş sonradan üçüncü bir ülkeye devredilir;
- d) Vergi mükellefi iflas eder veya tasfiye edilir;
- e) Mükellefin taksitlerle ilgili yükümlülüklerini yerine getirmemesi ve 12 ayı geçmemek üzere makul bir süre içinde durumunu düzeltmemesi.

(b) ve (c) bentleri, vergi mükellefinin Üye Devleti veya Birlik ile vergi alacaklarının tahsili için karşılıklı yardıma ilişkin bir anlaşma akdetmiş olmaları halinde, AEA Anlaşmasına taraf olan üçüncü ülkeler için geçerli olmayacaktır. 2010/24/EU Direktifinde sağlanan karşılıklı yardıma.

Bir işyeri tarafından yürütülen varlıkların, vergi mukimliğinin veya yürütülen işin başka bir Üye Devlete devredilmesi durumunda, bu Üye Devlet, vergi mükellefinin veya işyerinin Üye Devlet tarafından tespit edilen değerini, işyerinin başlangıç değeri olarak kabul eder. Piyasa değerini yansıtmadığı sürece, vergi amaçlı varlıklar.

1'den 5'e kadar olan paragrafların amaçları doğrultusunda piyasa değeri, bir varlığın el değiştirebileceği veya doğrudan bir işlemde istekli ve ilgisiz alıcılar ve satıcılar arasında karşılıklı yükümlülüklerin ödenebileceği tutardır.

Varlıkların 12 aylık bir süre içinde devreden Üye Devlete geri dönecek şekilde ayarlanması şartıyla, bu madde menkul kıymetlerin finansmanı ile ilgili varlık transferleri, teminat olarak gösterilen varlıklar veya varlık devrinin gerçekleştiği yerlerde ihtiyati sermaye gereksinimlerini karşılamak veya likidite yönetimi amacıyla uygulanmaz. Şeklinde düzenlenmiştir³⁸⁷.

Genel kötüye kullanım önleme kuralı 2016/1164 Konsey Direktifinin 6. maddesinde,

³⁸⁷ Council Directive (EU), 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, <https://eur-lex.europa.eu>, (Erişim, 22.03.2023).

1. Bir Üye Devlet, kurumlar vergisi borcunu hesaplamak amacıyla, asıl amaç veya vergi avantajı elde etmenin ana amaçlarından biri için yürürlüğe konan bir düzenlemeyi veya bir dizi düzenlemeyi göz ardı edecektir. Veya yürürlükteki vergi kanununun amacı, ilgili tüm gerçekler ve koşullar dikkate alındığında gerçek değildir. Bir düzenleme, birden fazla adım veya parça içerebilir.
2. Paragraf 1'in amaçları doğrultusunda, bir düzenleme veya buna ilişkin bir dizi, ekonomik gerçeği yansıtan geçerli ticari nedenlerle uygulamaya konmadıkları ölçüde gerçek dışı olarak kabul edilecektir.
3. Düzenlemelerin veya bir dizi düzenlemenin 1. fıkra uyarınca göz ardı edildiği durumlarda, vergi yükümlülüğü ulusal hukuka göre hesaplanır.” Şeklinde düzenlenmiştir.

Kontrollü yabancı şirket kuralı 2016/1164 Konsey Direktifinin 7. maddesinde;

1. Bir vergi mükellefinin Üye Devleti, kazançları o Üye Devlette vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf olan bir tüzel kişiyi veya işyerini, aşağıdaki koşulların yerine getirilmesi halinde, kontrol edilen yabancı şirket olarak değerlendirecektir:

- a) Bir kuruluş söz konusu olduğunda, mükellef tek başına veya bağlı kuruluşları ile birlikte oy haklarının yüzde 50'sinden fazlasına doğrudan veya dolaylı olarak iştirak eder veya doğrudan veya dolaylı olarak sermayenin yüzde 50'sinden fazlasına sahip olur veya almaya hak kazanır. O işletmenin karının yüzde 50'sinden fazlası; ve
- b) Kurum veya işyeri tarafından kazançları üzerinden ödenen fiili kurumlar vergisi, mükellefin Üye Devletinde yürürlükteki kurumlar vergisi sistemine göre işletme veya işyerine alınması gereken kurumlar vergisi ile fiili vergi arasındaki farktan daha düşüktür. İşletme veya işyeri tarafından kazançları üzerinden ödenen kurumlar vergisi.

Birinci fıkranın (b) bendinde belirtilen amaçlar için, kontrol edilen yabancı şirketin vergiye tabi olmayan veya kontrol edilen yabancı şirketin yargı alanında vergiden muaf olan işyeri, dikkate alınmayacaktır. Ayrıca, mükellefin Üye Devletinde tahsil edilecek

olan kurumlar vergisi, mükellefin Üye Devletinin kurallarına göre hesaplandığı anlamına gelir.

2. Bir kuruluş veya işyerinin 1. paragraf uyarınca kontrol edilen bir yabancı şirket olarak muamele gördüğü durumlarda, vergi mükellefinin Üye Devleti vergi matrahına aşağıdakileri dahil edecektir:

- a) İşletmenin dağıtılmamış geliri veya işyerinin aşağıdaki kategorilerden elde edilen geliri
- b) Finansal varlıklardan elde edilen faiz veya diğer gelirler;
- c) Telif hakları veya fikri mülkiyetten elde edilen diğer gelirler;
- d) Hisselerin elden çıkarılmasından elde edilen temettüleri ve gelirler;
- e) Finansal kiralardan elde edilen gelir;
- f) Sigorta, bankacılık ve diğer finansal faaliyetlerden elde edilen gelir;
- g) İlişkili kuruluşlardan satın alınan ve ilişkili kuruluşlara satılan mal ve hizmetlerden satış ve hizmet geliri elde eden ve ekonomik değer katmayan veya çok az ekonomik değer katan faturalama şirketlerinden elde edilen gelirler;

Bu nokta, kontrol edilen yabancı şirketin, ilgili gerçekler ve koşullar tarafından kanıtlandığı üzere, personel, ekipman, varlıklar ve binalar tarafından desteklenen önemli bir ekonomik faaliyet yürüttüğü durumlarda uygulanmaz. Kontrol edilen yabancı şirketin AEA Anlaşmasına taraf olmayan üçüncü bir ülkede ikamet etmesi veya yerleşik olması durumunda, Üye Devletler önceki alt paragrafı uygulamaktan kaçınmaya karar verebilir.

- h) İşletmenin veya işyerinin, esas olarak vergi avantajı elde etmek amacıyla konulmuş gerçek olmayan düzenlemelerden kaynaklanan dağıtılmamış geliri. Bu noktanın amaçları bakımından, bir düzenleme veya buna ilişkin bir dizi, işletme veya işyerinin varlıklara sahip olmayacağı veya varlıklarının tamamını veya bir kısmını oluşturan riskleri üstlenmeyeceği ölçüde gerçek dışı olarak kabul edilecektir. Bu varlıklar ve risklerle ilgili önemli kişilerin fonksiyonlarının

yürütüldüğü ve kontrol edilen şirketin gelirinin elde edilmesinde aracı olan bir şirket tarafından kontrol edilmemesi durumunda gelir.

3. Bir Üye Devletin kuralları uyarınca, bir vergi mükellefinin vergi matrahı, 2. paragrafın (a) bendine göre hesaplandığında, Üye Devlet, bir tüzel kişiyi veya işyerini, paragraf uyarınca kontrol edilen bir yabancı şirket olarak değerlendirmemeyi tercih edebilir. 1 İşletmeye veya işyerine tahakkuk eden gelirin üçte biri veya daha azı 2 nci fıkranın (a) bendinde belirtilen kategorilere girerse.

Bir Üye Devletin kuralları uyarınca, bir vergi mükellefinin vergi matrahının 2. paragrafın (a) bendine göre hesaplandığı durumlarda, Üye Devlet, finansal teşebbüsleri kontrol edilen yabancı şirketler olarak değerlendirmemeyi tercih edebilir. 2. fıkranın (a) bendinde yer alan kategorilerden elde edilen gelir, vergi mükellefi veya bağlı kuruluşları ile yapılan işlemlerden gelir.

4. Üye Devletler, aşağıdakileri 2 paragrafın (b) bendinin kapsamından çıkarabilir:

a) 750 000 Avro'dan fazla olmayan muhasebe karı ve 7 000 Avro'dan fazla olmayan ticari olmayan gelir ile; veya muhasebe kârı, vergi dönemi için işletme maliyetlerinin yüzde 10'undan fazla olmayan tutar.

b) Birinci alt paragrafın (b) bendinde belirtilen amaçlar doğrultusunda, işletme maliyetleri, işletmenin mukim olduğu veya işyerinin bulunduğu ülke dışında vergi amacıyla satılan malların maliyetini ve ilişkili işletmelere yapılan ödemeleri içermeyebilir.” şeklinde düzenlenmiştir.

Hibrit uyumsuzluklar 2016/1164 Konsey Direktifinin 9. maddesinde;

1. Karma bir uyumsuzluğun çifte kesinti ile sonuçlanması durumunda, kesinti yalnızca bu ödemenin kaynağının bulunduğu Üye Devlette yapılacaktır.

2. Hibrit bir uyumsuzluk, dahil edilmeyen bir kesinti ile sonuçlandırıldığı ölçüde, ödeyenin Üye Devleti bu tür bir ödemenin kesintisini reddedecektir.” Şeklinde düzenlenmiştir³⁸⁸.

Faiz sınırlama kuralı, bir vergi cennetinde bulunan bir firmanın iştiraki, yüksek vergili ülkelerde ana firmaya kredi sağlayan bir “dahili” banka gibi çalışabilir. Böylece firma, şirket içi kredilerin seviyesini artırarak vergilendirilebilir kârını azaltabilir. ATAD'ın faiz sınırlama kuralı, borç finansmanı ile ilgili sorunların üstesinden gelmeyi amaçlar. ATAD, tüm AB üye ülkeleri için aynı çıkar sınırlama kuralını önermekle birlikte, asgari bir standart belirleyerek CFC eşiğini özerk bir şekilde belirlemede serbest kalmalarına izin verir. Bu bağlamda, her üye ülke, firmaların FAVÖK'ünün %30'unu aşan net faiz ödemelerinin herhangi bir kesintisini reddetmekle yükümlüdür. Ancak, CFC yönetmeliğinin uygulanmasında daha fazla esneklik sağlanmaktadır. Bu nedenle, ülkeler gerekli minimum kontrol eşiğini (ülkenin kendi kurumlar vergisi oranının %50'si) belirleyerek gevşek bir CFC kuralı seçebilir veya daha yüksek bir eşik uygulayarak daha sıkı bir CFC kuralı uygulayabilir³⁸⁹.

Faiz sınırlaması kuralı, mükelleflerin aşırı borçlanma maliyetlerinin indirilebilirliğini sınırlayarak bu tür uygulamaları caydırmak için gereklidir. Bu nedenle, vergi mükellefinin faiz, vergi, amortisman ve amortisman öncesi vergilendirilebilir kazancını (FAVÖK) ifade eden bir indirilebilirlik oranı belirlemek gereklidir. Üye Devletler, daha yüksek bir koruma düzeyi sağlamak için bu oranı azaltabilir veya zaman sınırları koyabilir veya ileri veya geri taşınabilecek giderilmemiş borçlanma maliyetlerinin miktarını kısıtlayabilir³⁹⁰.

Çıkış vergileri, bir vergi mükellefinin varlıklarını veya vergi mukimliğini bir Devletin vergi yetki alanı dışına taşıması durumunda, bu kazanç henüz o tarihte gerçekleşmemiş olsa bile, o Devletin kendi topraklarında yaratılan herhangi bir sermaye kazancının ekonomik değerini vergilendirmesini sağlama işlevine sahiptir. Bu nedenle, mükelleflerin çıkış vergisi kurallarına tabi olduğu ve devredilen varlıklarında oluşan

³⁸⁸ Council Directive (EU), a.g.e., <https://eur-lex.europa.eu>, (Erişim, 22.03.2023).

³⁸⁹ Paulus, a.g.m. s.530.

³⁹⁰ Council Directive (EU), a.g.e., <https://eur-lex.europa.eu>, (Erişim, 22.03.2023).

gerçekleşmemiş sermaye kazançları üzerinden vergilendirildiği durumların belirtilmesi gerekmektedir. Bir ana şirket ile bağlı kuruluşları arasındaki nakit dahil üzere varlık transferlerinin, çıkış vergilendirmesine ilişkin öngörülen kuralın kapsamı dışında kaldığını açıklığa kavuşturmak da yararlıdır. Tutarları hesaplamak için, emsallere uygunluk ilkesine dayalı olarak, varlıkların çıkışı sırasında devredilen varlıklar için bir piyasa değeri tespit edilmesi kritik önem taşır. Kredi yönteminin kullanımıyla kuralın uyumluluğunu sağlamak için, Üye Devletlerin devredilen varlıkları vergilendirme hakkının kaybolduğu ana atıfta bulunmasına izin verilmesi arzu edilir. Vergi hakkı ulusal düzeyde tanımlanmalıdır. Ayrıca, böyle bir piyasa değerini yansıtmadığı takdirde, kabul eden Devletin, çıkış Devlet tarafından tesis edilen devredilen varlıkların değerine itiraz etmesine izin verilmesi de gereklidir. Üye Devletler bu etkiye mevcut uyumsuzluk çözüm mekanizmalarına başvurabilirler. Birlik içinde, çıkış vergilendirmesinin uygulanmasına değinmek ve Birlik hukuku ile uyumlu olma koşullarını göstermek gereklidir³⁹¹.

Genel suistimal karşıtı kurallar (GAAR'lar), vergi sistemlerinde, henüz özel olarak hedeflenen hükümler aracılığıyla ele alınmayan suistimal edici vergi uygulamalarıyla mücadele etmek için yer alır. Bu nedenle GAAR'ların, belirli kötüye kullanım önleme kurallarının uygulanabilirliğini etkilememesi gereken boşlukları doldurmayı amaçlayan bir işlevi vardır³⁹². Birlik içinde, GAAR'lar orijinal olmayan düzenlemelere uygulanmalıdır; aksi takdirde mükellefin ticari işleri için vergi açısından en verimli yapıyı seçme hakkı olmalıdır. Ayrıca, GAAR'ların ülke içi durumlarda, Birlik içinde ve üçüncü ülkelere karşı tek tip bir şekilde uygulanmasını sağlamak, böylece yurtiçi ve sınır ötesi durumlarda uygulama kapsam ve sonuçlarının farklılık göstermemesi önemlidir. Üye Devletlerin, GAAR'ın geçerli olduğu durumlarda ceza uygulamasına engel olunmamalıdır³⁹³.

Hibrit uyumsuzluklar, ödemelerin (finansal araçlar) ya da kuruluşların yasal niteliklerindeki farklılıkların bir sonucudur ve bu farklılıklar iki yargı alanının yasal sistemleri arasındaki etkileşimde ortaya çıkar. Bu tür uyumsuzlukların etkisi genellikle

³⁹¹ Council Directive (EU), a.g.e., <https://eur-lex.europa.eu>, (Erişim, 22.03.2023).

³⁹² Mag Alexander Gregor Albl, P. H. J. Essers, "The New EU CFC Rules (Council Directive (EU) 2016/1164) and the US Subpart F Rules; A Comparative Study." (Master's Thesis) International Business Taxation, 2016, p. 56.

³⁹³ Council Directive (EU), a.g.e., <https://eur-lex.europa.eu>, (Erişim, 22.03.2023).

çifte kesinti (yani her iki eyalette de kesinti) veya bir eyaletteki gelirin diğerinin vergi matrahına dahil edilmeden düşülmesidir. Hibrit uyumsuzluk düzenlemelerinin etkilerini nötralize etmek için, bir uyumsuzluktaki iki yargı alanından birinin böyle bir sonuca yol açan bir ödemenin kesintisini reddetmesini sağlayacak kurallar koymak gerekmektedir³⁹⁴.

Bu Direktifte hibrit uyumsuzlukların üstesinden gelmeyi amaçlayan tedbirlerin, bir finansal aracın veya kuruluşun yasal karakterizasyonundaki farklılıklara atfedilebilen uyumsuzluk durumlarının üstesinden gelmeyi amaçladığını ve bir Üyenin vergi sisteminin genel özelliklerini etkilemeyi amaçlamadığını açıklığa kavuşturmak yararlıdır. Belirtmek, bildirmek. Üye Devletler, İşletmelerin Vergilendirilmesine İlişkin Davranış Kuralları Grubu çerçevesinde, Birlik içindeki hibrit tüzel kişiliklerin ve hibrit daimî kuruluşların vergi muamelesi ve ayrıca üçüncü kuruluşlarla ilişkilerinde hibrit kuruluşların vergi muamelesi hakkında rehberlik üzerinde anlaşmaya varmışlardır. Ülkeler için bağlayıcı kurallar koymak hala gereklidir. Üye Devletler ve üçüncü ülkeler arasındaki melez uyumsuzluklar ve daimî işyerleri gibi diğer melez uyumsuzluklar konusunda daha fazla çalışma yapılması kritik önem taşımaktadır³⁹⁵.

7.2. Vergi Şeffaflığını Artıran Tedbirler

Son 50 yılda AB, Üye Devletleri arasında idari işbirliğini geliştirmek için çeşitli politika önlemleri uygulamaya koydu. İlk İdari İşbirliği Direktifi (DAC1), 2011/16/EU sayılı Konsey Direktifi, vergi bilgilerinin değişimini geliştirmek için 2011 yılında uygulamaya konmuştur. DAC1 son yıllarda birkaç kez değiştirilmiştir, en son olarak 22 Mart 2021'de 2021/514/EU (DAC7) Konsey Direktifi tarafından uygulanmaya devam etmektedir. En son değişiklik, 25 Mayıs 2018'de 2018/288/EU Konsey Direktifi kapsamında kabul edilen ve 31 Aralık 2019'a kadar uygulanmak üzere DAC6'da gerçekleştirilmiştir³⁹⁶.

³⁹⁴ Werner Haslehner, "The General Scope Of The ATAD and its Position In The EU Legal Order." *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, Edward Elgar Publishing, 2020, pp. 32-65.

³⁹⁵ Council Directive (EU), a.g.e., <https://eur-lex.europa.eu>, (Erişim, 22.03.2023).

³⁹⁶ Bart Peeters, Lars Vanneste, "DAC 6: An Additional Common EU Reporting Standard?", *World tax journal.-Amsterdam*, Vol,12.3, (2020), pp. 499-564.

DAC6, danışmanlar, avukatlar gibi aracilar için bir gereklilik içeriyor veya finansal kurumlar, belirli vergi düzenlemelerini, daha sonra AB genelinde toplanan bilgileri yerel vergi makamlarına bildirmek için otomatik olarak değiş tokuş edecektir. Ancak, örneğin aracının yasal olarak tanınan mesleki sır iddiasında bulunması veya aracının Avrupa Birliği'nde mukim olmaması veya bir işleme dahil olan herhangi bir aracının bulunmaması durumunda, bildirim yükümlülüğü vergi mükelleflerini de kapsamaktadır. Bu, DAC6 kapsamında dayatılan yeni ifşa gerekliliklerinin, faaliyet gösterdikleri sektörden bağımsız olarak hem bireyler hem de şirketler için artan raporlama görevleriyle ilgili olarak geniş kapsamlı sonuçlara sahip olabileceği anlamına gelmektedir³⁹⁷.

Üye Devlet Vergi makamları, bir vergi avantajı elde etmek için sınır ötesi bir ortamda kullanılan her işlem hakkında kapsamlı bir bilgi seti elde eder. Potansiyel olarak agresif vergi düzenlemeleri hakkında bu bilgiye erkenden sahip olmak, yalnızca her bir AB Üye Devletinin yerel vergi sistemindeki boşlukları değil, aynı zamanda kendi içinde tam uyum eksikliğinin bir sonucu olan bu tür vergi sistemlerinin etkileşimlerindeki boşlukları da kapatmaya yardımcı olacaktır. AB düzeyinde, bilgi alışverişi yoluyla şeffaflık alanında eşi görülmemiş bir yasama girişimi dalgasına tanık olunmuştur. 10 yıl içinde, “DAC1” mevzuatının ana maddesi altı kez değiştirilmiştir.

TFEU'nun 115. maddesi uyarınca, bu değişiklikler tüm Üye Devletler tarafından oybirliğiyle kabul edilmiştir. Bilgi değişiminin temel taşı olan DAC1, “Karşılıklı Yardımlaşma Direktifi” yürürlükten kaldırmış ve geçmişe kıyasla daha ayrıntılı bir vergi mükellefi bilgi alışverişi sistemi kurmuştur³⁹⁸. Sistem üç tür bilgi alışverişi yapar; talep üzerine bilgi alışverişi (belirli bir duruma atıfta bulunur); kendiliğinden değiş tokuşlar (alıcı devlet tarafından önceden talep yok, sistematik bir değiş tokuş temeli yok) ve otomatik değiş tokuşlar (AEOI, düzenli olarak önceden tanımlanmış vergi bilgilerinin sistematik değişimi)³⁹⁹.

³⁹⁷ European Parliament, Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6) <https://orobilu.uni.lu>, (Erişim, 07.02.2023).

³⁹⁸ Giuseppe Marino, "Beyond The Automatic Exchange Of Information: DAC 6, Its Strengths And Its Achilles Heels", *Beyond The Automatic Exchange Of Information: DAC 6, Its Strengths And Its Achilles Heels*, (2020), pp. 203-216.

³⁹⁹ European Parliament , https://orobilu.uni.lu/bitstream/10993/50639/1/IPOL_STU%282022%29703353_EN.pdf

Daha sonra, AB'de, İdari İşbirliğine ilişkin Revize Edilmiş AB Yönergesi (DAC2) aracılığıyla Ortak Raporlama Standardı (CRS) uygulandı. DAC2, DAC1'i değiştirmiş ve diğerlerinin yanı sıra, veri toplama kapsamını genişletmiştir. AEOI (otomatik değiş tokuş) kapsamındadır⁴⁰⁰. DAC2 uyarınca, Üye Devletler, AB içinde banka gizliliğini etkin bir şekilde ortadan kaldırarak, mali hesap bilgilerini otomatik olarak değiş tokuş etmekle yükümlüdür⁴⁰¹.

LuxLeaks ve Peşin Fiyatlandırma Düzenlemelerinin (APA'lar) ve Vergi Hükümlerinin devlet yardımı soruşturmalarının ardından, DAC1, zorunlu otomatik bilgi alışverişi hakkında Direktif (AB) 2015/2376 (DAC3) ile daha da değiştirilmiştir. vergilendirme alanı. DAC3, sınır ötesi avans kararları ve Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları (APA) hakkında zorunlu otomatik vergi bilgisi alışverişi ile ilgilidir⁴⁰².

DAC4, Mayıs 2016'da kabul edilmiştir. Kurumlar vergisinden kaçınmaya karşı kuralların güçlendirilmesine yönelik Komisyon tekliflerinin Ocak 2016 paketinin ilk unsurlarından birini oluşturmuştur. Yönerge, BEPS'e yönelik 2015 OECD tavsiyelerine dayanmaktadır (Eylem 13). DAC4, çok uluslu bir şirketin grup olarak gelir, vergi ve iş faaliyetlerinin ülke bazında dağılımına ilişkin ülke bazında raporlara ilişkin otomatik veri alış verişi (AEOI) sağlamaktadır⁴⁰³.

Kurallar yalnızca minimum konsolide grup cirosu 750 milyon Euro olan çok uluslu şirketler (ÇU'lar) için geçerlidir. İlgili raporlayan kuruluş, ikamet ettiği Üye Devletin vergi makamlarına yıllık bazda belirli bilgileri (ciro, vergi öncesi kâr, ödenen ve tahakkuk eden gelir vergisi, çalışan sayısı, sermaye, maddi varlıklar ve ticari faaliyetler dahil) sunmalıdır. Mukim Üye Devlet daha sonra diğer ilgili Üye Devletlerle (yani ÇU'ların mukim olduğu veya bir işyeri aracılığıyla vergiye tabi olduğu durumlarda) otomatik olarak veri alışverişinde bulunmak zorunda kalacaktır. DAC4'ün arkasındaki fikir, transfer fiyatlandırmasıyla ilgili vergiden kaçınma risklerinin en aza indirilmesi ve bilgi alışverişinin “vergi makamlarının mevzuattaki değişiklikler veya yeterli risk

⁴⁰⁰ Marino, a.g.e., ss. 203-216.

⁴⁰¹ European Parliament, a.g.e., <https://orbilu.uni.lu>, (Erişim, 07.02.2023).

⁴⁰² European Parliament, a.g.e., <https://orbilu.uni.lu>, (Erişim, 07.02.2023).

⁴⁰³ Florian Haase, "Annex: Relevant Provisions Of Dac6", *EU Tax Disclosure Rules*, Edward Elgar Publishing, (2021), pp. 225-240.

değerlendirmeleri ve vergi denetimleri yoluyla zararlı vergi uygulamalarına tepki vermesini sağlayacak” olmasıdır⁴⁰⁴.

Ayrıca, Komisyon, vergi makamlarının vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek için aracı kuruluşların gerçek lehdarlarına (alacaklılarına) ilişkin bilgilere daha fazla erişime ihtiyaç duyduğunun farkında olarak, DAC1'i ve 4. Kara Para Aklamayla Mücadele Direktifini (AMLD) değiştirmek için başka bir Direktif önermiştir. DAC5, vergi makamlarına kara para aklamayla mücadele yasal çerçevesi bağlamında toplanan gerçek lehdarlık ve durum tespiti bilgilerine erişme olanağı vermektedir⁴⁰⁵.

AB'nin Panama Belgelerine yanıtı, bu raporun odak noktası olacak olan DAC6 oldu. DAC6'ya göre, aracılar, yani örneğin muhasebeciler, danışmanlar, avukatlar ve müşterilerine raporlanabilir sınır ötesi vergi düzenlemeleri satan bankalar, düzenlemeyle ilgili bilgileri kendi Üye Devletlerinin vergi makamlarına bildirmektedirler. DAC6, potansiyel olarak agresif vergi planlama düzenlemeleri konusunda aracılar için zorunlu ifşa kuralları oluşturmakla kalmaz, aynı zamanda vergi planlamasına ilişkin sınır ötesi düzenlemelere ilişkin bu bilgilerin otomatik olarak değiş tokuşunu da sağlamaktadır. En son mevzuat, platformun AB'de bulunup bulunmadığına bakılmaksızın, satıcıların dijital platformlarda elde ettikleri gelirler hakkında otomatik bilgi alışverişini sağlayan DAC7'dir. DAC 7, 31 Aralık 2022 tarihine kadar iç hukukta uygulanmalı ve yeni hükümler 1 Ocak 2023 tarihinden itibaren geçerli olacaktır (ortak denetim hükümleri için sırasıyla 31 Aralık 2023 / 1 Ocak 2024). Şu anda, Direktifin kapsamını kripto varlıklara ve e-paraya genişletmeyi amaçlayan DAC için başka bir güncelleme (DAC 8) beklenmektedir⁴⁰⁶.

⁴⁰⁴ European Parliament, a.g.e., <https://orbu.uni.lu>, (Erişim, 07.02.2023).

⁴⁰⁵ a.g.e., <https://orbu.uni.lu>, (Erişim, 07.02.2023).

⁴⁰⁶ a.g.e., <https://orbu.uni.lu>, (Erişim, 07.02.2023).

8. AB'DE VERGİ SUÇLARIYLA MÜCADELE İÇİN DAHA ETKİLİ ARAÇ SETLERİ GELİŞTİRMEDE YARDIMCI GİRİŞİMLER

8.1. OECD/G20 BEPS Projesi

Vergi suçlarının tanımını çevreleyen belirsizlik, vergi suçları sorununa etkili çözümler bulmayı gerektirmektedir. Bu bağlamda farklı yargı alanlarındaki taahhüt seviyeleri, vergi suçlarının tanımları kadar çeşitli olsa da, AB ve OECD Üye Devletleri, kendi yetki alanlarındaki vergi suçlarına karşı koyma kararlarında birleşmişlerdir⁴⁰⁷.

Sermaye tabanı erozyonu ve kâr kaydırma (BEPS), kârların vergi dışı bırakılması amacıyla göstermemesi veya gerçek faaliyetin çok az olduğu veya hiç olmadığı, ancak vergilerin düşük olduğu yerlere kârı kaydırmak için vergi kurallarındaki boşluklardan ve uyumsuzluklardan yararlanan vergi planlaması stratejilerini ifade eder. Kurumlar vergisinin çok az ödenmesi veya hiç ödenmemesi nedeniyle vergi kaybına neden olur. Eylül 2015'te, G20 Maliye Bakanları, OECD'ye, G20 dışı ilgili ülkeler ve yargı bölgelerinin, özellikle gelişmekte olan ekonomilerin katılımıyla, eşit temellerde uygulanması için kapsayıcı bir çerçeve oluşturulması çağrısında bulunmuş, G20 Liderleri, bu talebi Kasım 2015'te yayınladıkları bildiride yinelemiş ve projenin zamanında uygulanmasını şiddetle teşvik etmişler ve gelişmekte olan ülkeler de dahil olmak üzere tüm ülkelere ve yargı bölgelerine katılmayı önermişlerdir⁴⁰⁸.

OECD/G20 BEPS paketi, OECD'nin Mali İşler Komitesi'nin (CFA) BEPS Projesi aracılığıyla eşit düzeyde birlikte çalışan OECD ve G20 ülkeleri tarafından geliştirilmiştir. 2016 yılında CFA, BEPS Projesini genişletmeye ve BEPS konusunda OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesini oluşturmaya karar vermiştir. CFA, BEPS Kapsayıcı Çerçevesinde OECD'ye ve tüm G20 üyelerine katılmakla ilgilenebilecek 123 ülke ve yargı alanından oluşan bir ilk grup belirlenmiştir (günümüzde üye sayısı 135'i

⁴⁰⁷ Sissie Fung, "The Questionable Legitimacy of the OECD/G20 BEPS Project", *Erasmus L. Rev.* 10 (2017), p. 76.

⁴⁰⁸ Stanley Langbein, Max R. Fuss, "The OECD/G20-BEPS-Project and the Value Creation Paradigm", *The International Lawyer*, Vol.51.2, (2018), pp. 259-410.

aşmıştır). Kapsayıcı Çerçeve ayrıca BEPS önlemlerinin anlaşılmasını ve uygulanmasını kolaylaştırmak için gelişmekte olan ülkelere destek sağlamaktadır⁴⁰⁹.

Daha da önemlisi, Kapsayıcı Çerçeve, uluslararası vergi sisteminin ekonominin artan dijitalleşmesinin zorluklarını karşılayabilmesini sağlamaya yardımcı olacak yeni önlemler üzerinde çalışmaktadır. Tartışılan öneriler arasında, dijitalleşme nedeniyle şirketin o ülkede geleneksel bir vergi varlığı bulunmasa bile, çokuluslu şirketlerin artık kârlarının bir yüzdesini kullanıcıları veya müşterilerinin yargı yetkisine tahsis edebilecek yeni bir vergilendirme hakkı olasılığı ve tüm ÇUİ'lerin dünyanın herhangi bir yerindeki kârları üzerinden en azından asgari düzeyde vergi ödemelerini sağlamaya yöneliktir⁴¹⁰.

OECD/G20 BEPS Projesi bağlamında geliştirilen, aşağıda belirtilen 15 eylem, hükümetleri vergiden kaçınmaya yönelik yerel ve uluslararası kural ve araçlarla donatarak, kâr getiren ekonomik faaliyetlerin gerçekleştirildiği ve değer yaratıldığı yerlerde kârların vergilendirilmesini sağlamayı amaçlamaktadır⁴¹¹.

Eylem 1: Dijitalleşmeden Kaynaklanan Vergi Zorlukları:

BEPS Eylem 1, Dijitalleşmenin yol açtığı vergi sorunlarının ele alınması, şu anda OECD/G20 Kapsayıcı Çerçevesi için en büyük önceliktir ve başlangıcından bu yana BEPS Projesinin temel odak alanlarından biri olmuştur. Bu çalışma, hem doğrudan hem de dolaylı vergi konularını kapsayan birkaç önemli çıktı sağlamıştır⁴¹². Eylem 1; dijitalleşmenin BEPS sorunlarını nasıl daha da kötüleştirebileceğini değerlendiriyor ve ayrıca daha geniş vergi zorluklarını gündeme getiriyor. Sorunlar, doğrudan ve dolaylı vergilendirmeyi kapsar ve sınır ötesi faaliyetlerden elde edilen gelirler üzerindeki vergilendirme hakları ve bunların vergi yetki alanları arasında dağılımı ile ilgilidir. Dijital ekonomi için özel bir vergi rejimi oluşturulmamalıdır⁴¹³.

⁴⁰⁹ Eva Escribano, "Is the OECD/G20 BEPS Initiative Heading in the Right Direction? some forgotten (and uncomfortable) questions", *Bulletin for International Taxation*, Vol.71.5, (2017), p.120.

⁴¹⁰ European Parliamentary, Base erosion and profit shifting (BEPS), <https://www.oecd.org>, (19.03.2023).

⁴¹¹ European Parliamentary, BEPS Actions, <https://www.oecd.org>, (Erişim, 19.03.2023).

⁴¹² European Parliamentary, Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation, <https://www.oecd.org>, (19.03.2023).

⁴¹³ European Parliamentary, <https://www.europarl.europa.eu>, (Erişim, 19.03.2023).

Eylem 2: Hibrit Uyumsuzluk Düzenlemelerinin Etkilerini Nötraliz:

BEPS Eylem 2, hibrit araç ve kuruluşların etkilerini nötralize etmek için yerel kuralların tasarımına ilişkin model anlaşma hükümlerinin ve tavsiyelerinin geliştirilmesi çağrısında bulundu. OECD üye devletleri ve Kapsayıcı Çerçeve üye yargı bölgelerinin BEPS Eylem 2 konusundaki çalışmaları, 2015 OECD Hibrit Uyumsuzluk Düzenlemelerinin Etkilerinin Nötralize Edilmesi raporunda doruğa ulaştı⁴¹⁴. Eylem 2; Hibrit uyumsuzluk düzenlemelerinin etkilerinin nötralize edilmesi, sınır ötesi ticarete dahil olan iki vergi idaresi tarafından bir durumun aynı şekilde ele alınmaması anlamına gelmektedir. Eylem amaçları çifte vergilendirmeme ile sonuçlanan bir uyumsuzluğun etkisiz hale getirilmesinin etkisiyle, elde edilen vergi avantajının ortadan kaldırılmasındadır⁴¹⁵.

Eylem 3: Kontrol Edilen Yabancı Şirket (CFC):

BEPS Eylem 3 tavsiyeleri, geliri hissedarların yetki alanından kaydıran açık deniz yapılarına karşı koymak için yabancı şirketlerin belirli gelir kategorilerini hissedarlara atfetme yaklaşımlarını özetlemektedir. OECD üye devletleri ve Kapsayıcı Çerçeve üye yargı bölgelerinin BEPS Eylem 3'e ilişkin çalışmaları, 2015 OECD Raporunda Etkili Kontrollü Yabancı Şirket Kurallarının Tasarlanması raporunda doruğa ulaşmıştır⁴¹⁶. Eylem 3; Düşük vergili bir yabancı bağlı şirkette kontrol hissesi olan vergi mükelleflerinin gelirlerini bu şirkete kaydırıp vergilendirmeden kaçınma riskini ele almak için kontrol edilen yabancı şirketler (CFC) kuralları hakkında etkili kurallar tasarlamaktır⁴¹⁷.

Eylem 4: Faiz Kesintilerinin Sınırlandırılması:

Eylem 4 tavsiyeleri, aşırı faiz indirimleri elde etmek veya muaf veya ertelenmiş gelir üretimini finanse etmek için faiz giderinin kullanılması yoluyla taban aşınmasını

⁴¹⁴ European Parliamentary, Understanding BEPS From tax avoidance to digital tax challenges, <https://www.oecd.org>, (Erişim, 19.03.2023).

⁴¹⁵ European Parliamentary, a.g.e., <https://www.oecd.org>, (Erişim, 19.03.2023).

⁴¹⁶ European Parliamentary, Action 3 Controlled Foreign Company <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action3>, (Erişim, 19.03.2023).

⁴¹⁷ European Parliamentary, Action 4 Limitation on Interest Deductions, <https://www.europarl.europa.eu>, (Erişim, 19.03.2023).

sınırlamayı amaçlamaktadır. Kapsayıcı Çerçeve üye yargı yetkilerinin Eylem 4'e ilişkin çalışması, 2015 OECD Raporunda, Faiz Kesintilerini ve Diğer Mali Ödemeleri İçeren Temel Erozyonun Sınırlandırılmasıyla sonuçlandı⁴¹⁸. Faiz kesintileri ve diğer finansal ödemeler yoluyla oluşan taban erozyonu, aşırı grup içi kesintiler, borç ve öz sermayenin vergi muamelesindeki farklılıklarla ilgilidir⁴¹⁹.

Eylem 5: Zararlı Vergi Uygulamaları:

Eylem 5 Raporu, dört BEPS minimum standardından biridir. Dört BEPS minimum standardının her biri, zamanında ve doğru bir şekilde uygulanmasını sağlamak ve böylece eşit şartları korumak için emsal incelemesine tabidir. BEPS ile ilgili Kapsayıcı Çerçevenin tüm üyeleri, Eylem 5 asgari standardını uygulamayı ve emsal incelemesine katılmayı taahhüt eder⁴²⁰. Eylem 5; Şeffaflığı dikkate alarak zararlı vergi uygulamalarıyla daha etkin mücadele etmek amaçlıdır. Bu, zorunlu kendiliğinden otomatik değişim ve tercihli fikri mülkiyet (IP) rejimlerinin bağ yaklaşımına (önemli faaliyet) göre gözden geçirilmesi ve izlenmesi ile bağlantılıdır⁴²¹.

Eylem 6: Vergi Anlaşmasının Kötüye Kullanılmasının Önlenmesi:

BEPS Eylem 6, benimsenmesi BEPS Kapsayıcı Çerçeve üyelerinin uygulamayı kabul ettiği asgari bir standardın parçasını oluşturan anlaşma hükümleri aracılığıyla anlaşma alışverişini ele alır. Ayrıca, anlaşmanın kötüye kullanılmasının diğer biçimlerini ele almak için özel kurallar ve tavsiyeler içerir. Eylem 6, yargı mercilerinin bir vergi anlaşması yapmaya karar vermeden önce ele alması gereken vergi politikası hususlarını tanımlar⁴²². Eylem 6; Anlaşma alışverişini ele almak için anlaşmanın kötüye

⁴¹⁸ European Parliamentary, Action 4 Limitation on Interest Deductions, <https://www.europarl.europa.eu>, (Erişim, 19.03.2023).

⁴¹⁹ European Parliamentary, Understanding BEPS From tax avoidance to digital tax challenges, <https://www.oecd.org>, (Erişim, 19.03.2023).

⁴²⁰ European Parliamentary, Action 5 Harmful tax practices <https://www.oecd.org>, (Erişim, 19.03.2023).

⁴²¹ European Parliamentary, Understanding BEPS From tax avoidance to digital tax challenges, <https://www.oecd.org>, (Erişim, 19.03.2023).

⁴²² European Parliamentary, Action 6 Prevention of tax treaty abuse <https://www.oecd.org>, (Erişim, 19.03.2023).

kullanılmasının önlenmesi yanında bunun sonucunda çifte vergilendirme yapılmamasını öngörür⁴²³.

Eylem 7: Daimi Kuruluş Statüsü:

BEPS Eylem 7 kapsamında yürütülen çalışma, vergi anlaşmaları kapsamında bir yargı bölgesinde vergilendirilebilir bir mevcudiyetten kaçınmak için kullanılan stratejileri ele almak için OECD Model Vergi Sözleşmesindeki işyeri tanımında değişiklikler sağlar⁴²⁴. Bu eylem, işyeri statüsünden yapay olarak kaçınmanın önlenmesi için, bir ülkede bir teşebbüsün temel ticari faaliyetlerinin yürütüldüğü yerden bağımsız olarak, işyerini ve ilgili vergilendirmeyi önlemek için kullanılan teknikleri ele alır⁴²⁵.

Eylem 8, 9 ve 10: Transfer Fiyatlandırması:

BEPS Eylemleri 8, 9 ve 10, transfer fiyatlandırması sonuçlarının ÇUİ grubunun değer yaratmasıyla daha uyumlu olmasını sağlamak için transfer fiyatlandırması kılavuzunu ele almaktadır. Bu bağlamda, Eylemler 8, 9 ve 10, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanmasına ilişkin rehberlik ve emsallere uygunluk ilkesi dahilinde değeri zor olan maddi olmayan varlıkların uygun fiyatlandırılmasına yönelik bir yaklaşım dahil olmak üzere mevcut standartları netleştirmekte ve güçlendirmektedir⁴²⁶.

Eylem 11: BEPS Veri Analizi:

BEPS Eylem 11 raporu BEPS Ölçme ve İzleme, vergiden kaçınma davranışlarının ekonomik ve mali etkilerine ve BEPS Projesi kapsamında önerilen önlemlerin etkisine ilişkin verileri toplamak ve analiz etmek için metodolojiler oluşturmuştur⁴²⁷.

⁴²³ European Parliamentary, Understanding BEPS From tax avoidance to digital tax challenges, <https://www.oecd.org>, (Erişim, 19.03.2023).

⁴²⁴ European Parliamentary, Action 7 Permanent establishment status, <https://www.oecd.org>, (19.03.2023).

⁴²⁵ European Parliamentary, Understanding BEPS From tax avoidance to digital tax challenges, <https://www.oecd.org>, (Erişim, 19.03.2023).

⁴²⁶ European Parliamentary, Action 8-10 Transfer Pricing, <https://www.oecd.org>, (Erişim, 19.03.2023).

⁴²⁷ European Parliamentary, Action 11 BEPS data analysis, <https://www.oecd.org>, (Erişim, 19.03.2023).

Eylem 12: Zorunlu Açıklama Kuralları:

BEPS Eylem 12, vergi mükelleflerinin ve danışmanların agresif vergi planlaması düzenlemelerini ifşa etmelerini gerektiren kuralların tasarımı için öneriler sunar. Bu tavsiyeler, agresif vergi planlama planları hakkında erken bilgi ihtiyacı ile açıklamanın uygun şekilde hedeflenmesi, uygulanabilir olması ve vergi mükelleflerine aşırı uyum yükü yüklememesi şartı arasında bir denge aramaktadır⁴²⁸.

Eylem 13: Ülke Bazında Raporlama:

BEPS Eylem 13 kapsamında, tüm büyük çok uluslu şirketlerin (ÇU'ler), faaliyet gösterdikleri vergi yetki alanları arasında gelir, kâr, ödenen vergiler ve ekonomik faaliyetin küresel dağılımına ilişkin toplam verileri içeren bir ülke ülke (CbC) raporu hazırlamaları gerekmektedir. Bu CbC raporu, üst düzey transfer fiyatlandırması ve BEPS risk değerlendirmelerinde kullanılmak üzere bu yetki alanlarındaki vergi idareleriyle paylaşılmaktadır⁴²⁹.

Eylem 14: Karşılıklı Anlaşma Prosedürü:

BEPS Eylem 14 Asgari Standardı, yargı alanları arasındaki vergiyle ilgili anlaşmazlıkların çözümünü iyileştirmeyi amaçlamaktadır. Kapsayıcı Çerçeve yargı bölgeleri, minimum standarda uygunluklarını, verimliliği artırmayı ve çifte vergilendirme ihtilaflarının çözümünün zamanlamasını iyileştirmeyi amaçlayan sağlam bir emsal inceleme süreci aracılığıyla emsalleri tarafından gözden geçirilmesini ve izlenmesini taahhüt etmiştir⁴³⁰. Eylem 14; Uyuşmazlık çözüm mekanizmalarını daha etkin hale getiren, asgari standart idari süreçlerin ortalama 24 aylık bir zaman çerçevesinde iyi

⁴²⁸ European Parliamentary, Action 12 Mandatory Disclosure Rules, <https://www.oecd.org>, (Erişim, 19.03.2023).

⁴²⁹ European Parliamentary, Action 13 Country-by-Country Reporting, <https://www.oecd.org> (Erişim, 19.03.2023).

⁴³⁰ European Parliamentary, Action 14 Mutual Agreement Procedure, <https://www.oecd.org>, (Erişim, 19.03.2023).

niyetle uygulanmasıyla, uyuşmazlıkların önlenmesini ve zamanında çözümlenmesini teşvik etmesini sağlamaktadır⁴³¹.

Eylem 15: Çok Taraflı Araç:

BEPS Eylem Çok Taraflı Araç, hükümetlere BEPS Projesi'nden elde edilen sonuçları dünya çapında ikili vergi anlaşmalarına aktararak uluslararası vergi anlaşmalarındaki boşlukları kapatmaları için somut çözümler sunar. MLI, hükümetlerin anlaşmaların kötüye kullanılmasına karşı koymak için üzerinde anlaşmaya varılan asgari standartları uygulamalarına ve belirli vergi anlaşması politikalarına uyum sağlamak için esneklik sağlarken uyuşmazlık çözüm mekanizmalarını iyileştirmelerine olanak tanımaktadır⁴³².

8.2. AB Horizon 2020/ Horizon Europe programı

Horizon 2020, AB'nin 2014-2020 yılları arasında yaklaşık 80 milyar Euro'luk bir bütçeyle araştırma ve yenilik finansman programıydı. Programın yerini Horizon Europe almıştır⁴³³. 2018'de AB Komisyonu, Horizon 2020'nin başarılı olması için 100 milyar Euro'luk iddialı bir araştırma ve yenilik programı olan Horizon Europe'u önerdi. Avrupa Parlamentosu ve AB Konseyi, Mart ve Nisan 2019'da Horizon Europe konusunda geçici bir anlaşmaya varmıştır. Avrupa Parlamentosu geçici anlaşmayı 17 Nisan 2019'da onaylamıştır⁴³⁴. AB kurumları, 11 Aralık 2020'de Horizon Europe üzerinde siyasi bir anlaşmaya vardı ve Horizon Europe için bütçeyi cari fiyatlarla 95,5 milyar Euro olarak belirledi (AB'nin Yeni Nesilinden - Kurtarma Fonu'ndan 5,4 milyar Euro dahil). Bu temelde, Avrupa Parlamentosu ve AB Konseyi, yasal düzenlemelerin kabulüne doğru ilerlemektedir⁴³⁵.

⁴³¹ European Parliamentary, Understanding BEPS From tax avoidance to digital tax challenges, <https://www.oecd.org>, (Erişim, 19.03.2023).

⁴³² European Parliamentary, Action 15 Multilateral Instrument, <https://www.oecd.org>, (Erişim, 19.03.2023).

⁴³³ European Parliamentary, What was Horizon 2020?, <https://ec.europa.eu>, (Erişim, 19.03.2023).

⁴³⁴ Pasimeni, Paolo. "The Europe 2020 Index.", *Social indicators research*, 110 (2013): pp. 613-635.

⁴³⁵ European Parliamentary, Horizon Europe https://ec.europa.eu/info/research-and-innovation/funding/funding-opportunities/funding-programmes-and-open-calls/horizon-europe_en <https://ec.europa.eu>, (Erişim, 19.03.2023).

Horizon Europe, 95.5 milyar Euro'luk bir bütçeyle AB'nin araştırma ve yenilik için ana finansman programıdır. İklim değişikliğiyle mücadele eder, BM'nin Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerine ulaşılmasına yardımcı olmakta ve AB'nin rekabet gücünü ve büyümesini artırmaktadır. Program, işbirliğini kolaylaştırır ve küresel zorluklarla mücadele ederken AB politikalarının geliştirilmesi, desteklenmesi ve uygulanmasında araştırma ve yeniliğin etkisini güçlendirmektedir. Mükemmel bilgi ve teknolojilerin yaratılmasını ve daha iyi yayılmasını desteklemekte istihdam oluşturmakta, AB'nin yetenek havuzunu tam olarak devreye sokmakta, ekonomik büyümeyi hızlandırmakta, endüstriyel rekabeti teşvik etmekte ve güçlendirilmiş bir Avrupa Araştırma Alanı içinde yatırım etkisini optimize etmektedir. AB ve ilgili ülkelerden tüzel kişiler katılabilmektedir⁴³⁶.

Horizon Europe, dünyadaki en açık ve açık ara en büyük araştırma ve yenilik programlarından biridir. AB üyesi olmayan ülkelerin programa katılımı bu açıklığın sağlanmasında kilit araçlardan biridir. İlişkili üyelik, AB Üye Devletlerinin kuruluşlarına tanınan hak ve yükümlülüklerin bu ülkelerin araştırma ve yenilik kuruluşlarına mümkün olduğu kadar aynısını sağlayarak, AB üyesi olmayan ülkeler için Ar-Ge alanında en yakın işbirliği şeklidir. Ortak projeler üzerinde çalışmayı ve fon sağlamayı kolaylaştırmaktadır. Bu çerçevede aynı zamanda ulusal araştırmacıların ve kuruluşların AB ve İlişkili Ülkelerdeki diğer katılımcılarla çok çeşitli çağrılarda işbirliği yapma ufku da genişletilmektedir. İlişkili ülke, AB ile uluslararası bir anlaşmaya dayalı olarak mali katkı sağlamaktadır⁴³⁷. Horizon Europe kapsamında fonlanan vergi suçları ile mücadele kapsamında birçok proje mevcuttur. Protax bu projelerden biridir.

8.3. PROTAX

PROTAX, vergi suçlarının önlenmesi ve kovuşturulması için çözümler sunmaktadır. Çeşitli AB ülkelerinden araştırmacılar, kolluk kuvvetleri ve ulusal vergi makamları, vergi suçlarının işlenmesini uyumlu hale getirmek ve farklı Avrupa yargı

⁴³⁶ Sheikh-Jabbari Grumiller et.al., "Horizons 2020." *International Journal of Modern Physics D* 29.14 (2020), pp. 2043006.

⁴³⁷ European Parliamentary, International cooperation in Horizon Europe, <https://ec.europa.eu>, (Erişim, 19.03.2023).

yetkileri arasında bilgi paylaşımını geliştirmek için politika kılavuzları ve araç setleri oluşturmak için AB tarafından finanse edilen üç yıllık PROTAX projesine katılmıřlardır⁴³⁸. Proje, AB genelinde vergi suçlarına yönelik muameleyi uyumlu hale getirmeyi ve AB ülkeleri arasında bilgi paylaşımını artırmayı vergi suçlarıyla mücadelede yardımcı olmayı, hayati fonları kamu hizmetlerine geri döndürmeyi, refahı artırarak ve sosyal eşitsizlikleri azaltmayı amaçlamaktadır. Bu proje AB tarafından finanse edilmektedir. Bu yayının, 787098-999612161 sayılı hibe sözleşmesi kapsamında Avrupa Birliği'nin H2020 araştırma ve yenilik programının mali desteğiyle üretilmiřtir⁴³⁹.

PROTAX, vergi suçlarının önlenmesi ve kovuşturulması için çözümler sunan bir Avrupa Güvenlik Modeline katkıda bulunacaktır. Mevcut kolluk kuvvetleri yaklaşımlarının analizine, Üye Devlet düzeyindeki yasal çerçevelere ve insan faktörlerinin derinlemesine ampirik araştırmasına dayanarak, paydaşların kurumsal ve profesyonel uygulamalarını şekillendiren PROTAX, güvenlik politikası yapıcılarını için uygulayıcılar araç kitleri ile yakın işbirliği içinde geliştirecektir, kolluk kuvvetleri ve vergi makamları. Yüksek kullanım değerini güçlü bir Avrupa perspektifiyle birleştirerek entegre bir Avrupa yaklaşımına giden yolu açacaklar. Ciddi ve organize vergi suçları genellikle sınır ötesi faaliyetleri içerdiiğinden, ulusal yargı alanları arasında işbirliğini gerektiren riskler, tehditler ve güvenlik önlemlerinin ortak bir şekilde anlaşılması, Avrupa kanun uygulama uygulamalarını iyileřtirecektir⁴⁴⁰. PROTAX beş yönlü bir yaklaşım benimsemektedir. Bunlar şöyledir:

- 1) Çeşitli aktörlerin rollerini araştırmak için vergi suçlarıyla ilgili vaka çalışmalarını kullanıyoruz.
- 2) Üye Devletlerdeki paydaşlarla odak grupları yürütürüz.
- 3) Meşru kurumlar aracılığıyla yasadışı finansal akışlara izin veren kolaylaştırıcılar olarak profesyonel etkinleştiricilerin rolüne odaklanıyoruz.

⁴³⁸ European Parliamentary, PROTAX provides solutions for the prevention and prosecution of tax crimes <https://protax-project.eu>, (19.03.2023).

⁴³⁹ European Parliamentary, PROTAX, <https://www.coventry.ac.uk>, (Erişim, 19.03.2023).

⁴⁴⁰ Turksen, a.g.e., s. 45.

- 4) AB genelinde çeşitli yasal ve uygulama yaklaşımlarının haritasını çıkarıyoruz.
- 5) Vergi suçlarının önlenmesini ve yasaların uygulanmasını iyileştiren önerilerde bulunur ve bir araç seti sağlarız.

PROTAX, deneyim ve fikirleri paylaşmak için LEA'lardan ve vergi makamlarından uzmanları yapılandırılmış değişimlere dahil edecektir. Vergi suçlarının AB'deki "kaynak ülkelerden" (örneğin vergi cennetlerine) yayıldığı varsayılarak, sınır ötesi hususlara odaklanılacaktır. PROTAX yönergeleri ve araç kitleri, veri koruma, gizlilik ve sosyal kabul edilebilirlik standartlarını dikkate alacaktır⁴⁴¹.

Projenin başlıca hedefleri;

- Katılımcı ülkelerdeki uygulamaları değerlendirmek,
- Süreçlerdeki boşlukları belirlemek,
- Bilgi ve en iyi uygulamaları paylaşmanın zorluklarını ele almak,
- Kişisel mahremiyet gibi sosyal ve etik sonuçları göz önünde bulundurmak,
- Davranış değişikliğini teşvik etmek için politika yönergeleri ve araç takımları oluşturmaktır⁴⁴².

8.4. TITANIUM Projesi

TITANIUM projesinin amacı yerel yasal gerekliliklere göre yapılandırılabilen bir gizlilik ve veri koruma ortamında çalışan ve diğerlerinin yanı sıra farklı sanal para defterlerindeki işlemleri analiz etmek için araştırmacılar tarafından kullanılabilen bir dizi hizmet ve adli tıp aracının sunulmasıyla, kripto para birimleri yoluyla kara para aklama, terörün finansmanı ve vergi kaçakçılığına karşı mücadelede Avrupa kolluk kuvvetlerinin kullanması için yeni teknolojik araçlar ve veriye dayalı teknik çözümler geliştirilmiştir. TITANIUM Projesi 1 Mayıs 2017'de başlamış ve 30 Nisan 2020'de sona ermiştir. AB

⁴⁴¹ European Parliamentary, New Methods to PRevent, Investigate and Mitigate COrruption and TAX Crimes in the EU <https://cordis.europa.eu/project/id/787098>, (Erişim, 22.03.2023).

⁴⁴² European Parliamentary, Protax, <https://www.coventry.ac.uk>, (Erişim, 19.03.2023).

Komisyonu tarafından yaklaşık 5 milyon Euro ile finanse edilmiştir. Ortaklar yedi farklı AB üye ülkesinden (Avusturya, Almanya, İspanya, Finlandiya, Fransa, Hollanda ve İngiltere) gelmektedir ve aynı zamanda en az bir paydaş, bir araştırma ortağından oluşan “bölgesel yeterlilik merkezlerini” geliştirmek için seçilmiştir⁴⁴³.

TITANIUM projesine 15 ortaktan oluşan konsorsiyum şöyledir:

- Avusturya Teknoloji Enstitüsü (Avusturya)
- Bundeskriminalamt (Almanya)
- Cobblue Siber Güvenlik (Hollanda)
- Countercraft SL (İspanya)
- Dence GmbH (Almanya)
- Universität Innsbruck (Avusturya)
- İNTERPOL
- Karlsruhe Teknoloji Enstitüsü (Almanya)
- İçişleri Bakanlığı (Avusturya)
- İçişleri Bakanlığı (İspanya)
- Ulusal Soruşturma Bürosu (Finlandiya)
- TNO (Hollanda)
- Trilateral Research Ltd. (İngiltere)
- Üniversite Koleji Londra (Birleşik Krallık)

⁴⁴³ European Parliamentary, What is the aim of Titanium? <https://www.titanium-project.eu/faq/index.html>, (Erişim, 23.03.2023).

- VICOMTECH-İK4 (İspanya)'ten oluşturulmuştur⁴⁴⁴.

TITANIUM projesi ile kripto para adli tıp için bir dizi düşük maliyetli ve açık kaynaklı araç geliştirilmiştir. Bunlar arasında, karanlık ağ pazarı ve sanal para birimi işlemleriyle ilgili verileri analiz etmek için adli araçlarla birlikte, gizliliği koruyan otomatik veri toplama araçları yer almaktadır. Ayrıca, internet üzerinden organize suç ve terörizmde ortaya çıkan eğilimleri analiz ederek, araştırmacılar bu tür soruşturmaları yürütmek için ilgili gereklilikler oluşturmuştur. Bu araçların her biri, yalnızca büyük federal kurumlardakilerin değil, herhangi bir kanun uygulama ekibinin kripto para birimi soruşturmasını yürütmesine izin verecek şekilde tasarlanmıştır. Ayrıca, kripto para birimi meta veri standartları üzerindeki çalışmalarla, araçlar ve ajanslar arasında daha iyi bilgi alışverişi sağlanmaktadır. Tüm TITANYUM araçları zorlu saha testlerinden geçmiştir. Araçlar tamamlandıktan sonra ya açık kaynaklı çözümler olarak ya da Avrupa KOBİ'leri tarafından desteklenen ürünler olarak sunulacaktır. Proje, çalışmalarının bir parçası olarak, tüm TITANYUM araçlarının uygun şekilde alınmasını ve kullanılmasını kolaylaştıracak eğitim oturumları düzenlenmektedir⁴⁴⁵.

8.5. COFFERS (Mali Sahtecilikle Mücadele ve Düzenleyicileri Güçlendirme)

COFFERS projesi, AB vergi makamlarının OECD, AB ve ulusal düzeylerde politika yeniliğine dayalı vergi suistimali ile mücadelede yeni bir döneme geçişiyle ortaya çıkmıştır. COFFERS bunun, geçmiş düzenlemeler, sistemler ve uygulamalarla ilgili vergi makamlarının uzmanlığının artık alakasız olduğu ve anlayışın bunun yerine devam eden değişim sürecine odaklanması gereken bir akış durumu yarattığının farkındadır. Evrimsel politik ekonominin ilkelerini uygulamak, bu değişim sürecinin hem çalışmalarını hem de ayrılmaz bir parçasıdır. COFFERS, nihai hedefin eşitsizliği gidermek için vergi boşluğunu belirleme ve bunlarla mücadele etme olduğunun farkındadır. Vergi açığının hem yurt içinde hem de uluslararası düzeyde mevcut olduğunu ve suç gelirlerinin

⁴⁴⁴ European Parliamentary, What is the aim of Titanium? <https://www.titanium-project.eu/faq/index.html>, (Erişim, 23.03.2023).

⁴⁴⁵ European Parliamentary, New tools for investigating – and stopping – cybercrimes, <https://cordis.europa.eu/article/id/410944-new-tools-for-investigating-and-stopping-cybercrimes>, (Erişim, 23.03.2023).

aklanmasıdan karmaşık vergi kaçınımlarına kadar uzandığını kaydeden COFFERS, bu konulara ilişkin mevcut anlayışı ölçüyor, AB, üye devletlerinde bunlarla mücadele etmek için alınan yaklaşımların karşılaştırmalı analizini yapıyor ve göreve tahsis edilen kaynakları değerlendiriyor. İş dünyasındaki paralel uzman ağlarında, vergi sistemlerinin beklenen etkinliğini baltalayan mekanizmaları geliştiren vergi mesleği, gizlilik yargıları ve suç ekonomisi, özellikle meydana gelen düzenleyici değişikliklere verilen yanıtlarla ilgili olarak değerlendirilecektir. Bu, analiz, risk değerlendirmesi ve politika tavsiyesi ileten COFFERS çıktılarıyla sonuçlanır. COFFERS, eşitsizliği azaltmak amacıyla vergi getirisini artırma, bu amaca ulaşmak için araçların oluşturulmasında etkinlik ve yapılan öneriler sonucunda vergi mükelleflerinin ve danışmanlarının davranış değişikliğinde paranın karşılığını verir⁴⁴⁶.

8.6. FISCALIS Programı

Fiscalis programı iletişim ve bilgi alışverişi sistemleri, çok taraflı kontroller, seminerler ve proje grupları, çalışma ziyaretleri, eğitim faaliyetleri ve benzeri faaliyetler gibi faaliyetleri finanse etmektedir. Amacı katılımcı ülkeler, onların idareleri ve yetkilileri (vergi ve gümrük) arasındaki işbirliğini artırarak iç pazardaki vergi sistemlerinin düzgün işleyişini iyileştirmektir⁴⁴⁷. Fiscalis programı (2021-2027), bir AB işbirliği programıdır. Program, Avrupa'nın dört bir yanından ulusal vergi idaresi yetkililerini bilgi ve uzmanlık oluşturmak ve değiş tokuş etmek için bir araya getirerek ağlar kurmanın yanı sıra büyük Avrupa ötesi bilgi teknolojileri sistemlerinin birlikte geliştirilmesini ve işletilmesini sağlamaktadır⁴⁴⁸. AB vergi politikası, vergi yolsuzluğuna karşı mücadeleye önemli ölçüde önemli bir katkı sağlar ve AB Üye Devletlerin gelir tahsilatını desteklemektedir. Ulusal vergi sistemlerinin bir arada olması, çifte vergilendirmede önemlidir.

Fiscalis programı, katılımcı ülkelerdeki vergi makamlarının bu zorluklara çözüm bulmasına yardımcı olur. Fiscalis programının amacı; İç pazarın işleyişini geliştirmek,

⁴⁴⁶ European Parliamentary, Combating Fiscal Fraud and Empowering Regulators, <https://cordis.europa.eu/project/id/727145>, (Erişim, 23.03.2023).

⁴⁴⁷ European Parliamentary, Economic impact, challenges and policy issues <https://www.europarl.europa.eu>, (Erişim, 23.03.2023).

⁴⁴⁸ Kesner-Škreb, Marina. "Fiscalis Programme", *Financial theory and practice* 32.2 (2008): 229-230.

Birliğin rekabet gücünü ve Birlik içinde adil rekabeti teşvik etmek, Birlik ve Üye Devletlerin mali ve ekonomik çıkarlarını korumak ve bu çıkarları korumak da dahil olmak üzere vergi makamlarını ve vergilendirmeyi desteklemek vergi kaçakçılığı, vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ve vergi tahsilatını iyileştirmek, vergi politikasını ve vergilendirmeyle ilgili Birlik yasasının uygulanmasını desteklemek, vergi bilgilerinin değişimi de dahil olmak üzere vergi makamları arasında işbirliğini teşvik etmek ve insan yeterliliği ve Avrupa elektronik sistemlerinin geliştirilmesi ve işleyişi dahil olmak üzere idari kapasite geliştirmeyi desteklemektir⁴⁴⁹.

⁴⁴⁹ European Parliamentary, https://ec.europa.eu/taxation_customs/national-authorities/fiscalis-programme_en, (23.03.20239)

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAZI AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇU UYGULAMALARI VE AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİ İLE TÜRKİYE UYGULAMALARININ ALMANYA ÖZELİNDE KARŞILAŞTIRILMASI

1. GENEL ANLAMDA AVRUPA BİRLİĞİNDE VERGİ SİSTEMİ

Çalışmamızın bu bölümünde farklı Avrupa Birliği ülkelerinde vergi kaçakçılığı mevzuatı incelenecek, sonrasında ise Almanya ile Türkiye karşılaştırması yapılacak ve Türkiye için çözüm önerileri sunulmaya çalışılacaktır.

1933 yılında Türkiye'deki üniversiteler reforme edilmiş ve Almanya'da Adolf Hitler'in iktidara gelmesi ile Almanya'dan göç etmek zorunda kalan birçok bilim insanı Türkiye'ye sığınmıştır. 1933 yılı Türkiye'nin tek üniversitesi konumunda olan İstanbul Üniversitesi'nde bir reform uygulamaya konulmuş, reform kararları çerçevesinde 1933-1934 öğretim yılında eğitim kadrosunda 27 yerli ordinaryüs profesör yanında, çoğu kürsü direktörlüklerine atanan 38 yabancı ordinaryüs profesöre yer verilmiştir. Bu isimlerin neredeyse tamamı, Hitler Almanya'sını terk etmek zorunda kalan bilim insanlarından oluşmaktaydı⁴⁵⁰. Bu bilim insanlarının Türk mali mevzuatının oluşumuna büyük katkıları olmuştur. Bu nedenle Türk Hukuk Sistemi ile Alman Hukuk Sistemi'nin aynı kaynaktan gelmiş olduğunu ve bu durumun, mukayeseli hukuk bakımından Türk ve Alman hukukunun karşılaştırma kolaylığı sağlayacağını söylenebilir.

AB'nin genel bir vergisi sisteminden söz etmek mümkün değildir. Çünkü AB bir üst ulusal devlet gibi değil, uluslararası bir kuruluş niteliğindedir. AB, üye devletlerin birliği olarak işlev görmektedir ve bu nedenle bu Birliğin doğrudan tüm AB vatandaşlarından bir vergi toplama yetkisi bulunmamaktadır. Ancak, AB üye devletleri

⁴⁵⁰ Fahri Türk, Servet Çınar, "Türkiye ile Almanya Arasındaki Bilimsel İlişkiler: Türk-Alman Üniversiteleri", *Gazi Akademik Bakış* C.VII, S.13, (2013), ss. 45-65.

kendi iç hukuklarına uygun olarak kendi vergi politikalarını belirlerler ve kendi vatandaşlarından vergi toplarlar. AB üye devletleri arasında vergi oranları ve vergilendirme politikaları ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Bu durum üye devletlerin ekonomik durumlarına ve siyasi tercihlerine bağlıdır. Bu şekilde, AB, üye devletlerin vergi konularında bağımsızlığını korurken ekonomik işbirliğini ve politik uyumu desteklemeyi amaçlamaktadır. Üye ülkeler vergi politikalarını, AB'nin amaçlarıyla uyumluluğu bozmadan, tek Pazar sistemine zarar vermeyecek, serbest dolaşımı engellemeyecek, ülkelerin ekonomisini olumsuz etkilemeyecek, vergi adaletinde adil olmayı engellemeyecek ve vergi kaçakçılığını önleyecek şekilde belirlerler.

Türkiye ve AB ülkeleri hukuk sistemlerinde Kıta Avrupası Hukuk Sistemini temel almışlardır. Bu sistemin de temeli Roma Hukukuna dayanmaktadır. Türk vergi hukuku sisteminde Anglo Sakson Hukuku etkileri görülse de temelde Almanya Vergi Hukuku'nu esas almıştır⁴⁵¹.

AB üye devletleri, kişisel vergilerin kuralları ve oranları konusunda bağımsızdır ve sınır ötesi haklar etkilenmediği sürece ulusal hükümetlerin yetkisindedir. Ancak, AB vergi kaçağı ve vergi kaçakçılığıyla mücadelede önemli bir rol oynamaktadır. AB vatandaşları, istedikleri AB üye ülkesinde tasarruflarını değerlendirme özgürlüğüne sahiptirler. Ancak bu özgürlük vergi kaçırma anlamına gelmemektedir. Birçok AB üye devleti, kendi ülkelerinde ikamet etmeyen kişilerin tasarrufları hakkında diğer ülkelerle bilgi paylaşımını sağlamak için anlaşmalara varmıştır. Bu sayede vergi kaçakçılığının önlenmesi ve vergi adaletinin sağlanması amaçlanmaktadır. AB finansal işlemlerin vergilendirilmesi konusunda da çalışmalar yürütmektedir. 27 AB ülkesi, finansal işlemlerin vergilendirilmesi için ortak bir sistem üzerinde anlaşmaya varmıştır. Bu sistem, finansal işlemlere vergi uygulayarak vergi kaçakçılığını ve vergi kayıplarını azaltmaya yönelik bir önlem olarak görülmektedir. AB'nin vergi kaçakçılığıyla mücadeledeki çalışmaları, vergi sisteminin etkinliğini artırmayı, vergi kayıplarını önlemeyi ve vergi

⁴⁵¹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku. Vol. 20*. Ankara: Turhan Kitabevi, 1998. s. 15.

adaletini sağlamayı hedeflemektedir. Bu çabalar, üye devletler arasındaki işbirliğini ve vergi uygulamalarının koordinasyonunu güçlendirmeyi amaçlamaktadır.

2. BAZI AVRUPA BİRLİĞİ ÜLKELERİNDE VERGİ KAÇAKÇILIĞI UYGULAMALARI

Dünya üzerindeki en büyük siyasi ve ekonomik örgütlenme olan Avrupa Birliği (AB), 27 ülkeden oluşmakta ve dünya nüfusunun yaklaşık % 6'sını teşkil etmektedir. Büyük ve çeşitlendirilmiş pazarıyla da dünyanın en büyük ekonomileri ile ticaret aktörlerini bünyesinde barındırmaktadır. Gelişmiş alt yapı imkanları, üye olan tüm ülkelerde aynı şekilde uygulanan teknik standartlar ve mevcut pazar büyüklüğü ile AB Türkiye için oldukça önemli bir pazardır. AB, yaklaşık 448 milyonluk tüketici kapasitesi ve 33.928 dolarlık kişi başı geliri ile dünyanın en büyük ekonomileri arasında olmayı sürdürmektedir. AB, 15,1 trilyon dolarlık GSYH ile ABD'nin ardından dünyanın en büyük ikinci ekonomisidir⁴⁵².

Vergi Kaçakçılığı her ülkede olduğu gibi AB ülkelerinde de maliye politikası için büyük bir endişe kaynağıdır. Çünkü vergi kaçakçılığı sadece ülkelerin ekonomik ve sosyal politikalarını finanse etme kapasitelerini sınırlamakla kalmayıp; hem yatay (mali gücü benzer mükelleflerden aynı oranda vergi alınması) hem de dikey (mali gücü farklı olanlardan ise farklı oranda vergi alınması) olarak vergi adaletsizliğine neden olmaktadır⁴⁵³.

2021 AB Vergi Raporunda, Vergi kaçakçılığı; “vergi mükelleflerinin normalde ödemesi gereken ancak vergi matrahını gizleyerek veya olduğundan daha az göstererek olması gerekenden daha az vergi ödediği yasadışı bir uygulamadır” şeklinde tanımlanmıştır. Vergi dolandırıcılığı ise; genellikle ceza hukuku kapsamında cezalandırılan kasıtlı bir vergi kaçırma biçimi olarak tanımlanmıştır. Terim ayrıca kasıtlı olarak yanlış beyanların sunulduğu veya sahte belgelerin üretildiği durumları da kapsar. Suç faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin aklanması ve terörün finansmanı da vergi

⁴⁵² Ömer Yılmaz, Vedat Kaya, "Genişleme Sürecindeki Avrupa Birliği: Ekonomik Performansa Dayalı Kümeleme Analizi", *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S.1, (2022), ss. 361-376.

⁴⁵³ Rana Erul Dayıoğlu, “Vergi Kaçakçılığının Sosyo-Ekonomik Belirleyicileri: Avrupa Birliği Örneği”, *İzmir İktisat Dergisi*, C. XXXVI, (2021), s.155.

kaçakçılığının diğer önemli nedenleri arasındadır. Aynı raporda Türkiye'deki resmi raporlarda geçen kayıt dışı ekonomi kavramı da Gözlemlenmeyen Ekonomi (NOE- Non-Observed Economy) kavramı ile daha geniş bir şekilde açıklanmıştır. NOE; “yeraltı (üretken ve konusu yasal olan ancak vergi ve diğer kanuni ödemelerden kaçınmak için kasten kamu makamlarından gizlenen kaçak faaliyetler), kayıtdışı ve yasadışı faaliyetleri içeren ekonomi şeklinde açıklanmıştır⁴⁵⁴. NOE, daha geniş kapsamlı olsa da dolaylı bir vergi kaçakçılığı göstergesi sağlar. Üye devletlerdeki istatistik ofisleri, ulusal hesap istatistiklerini hesaplarken NOE'yi dikkate alır. NOE'den kaynaklanan ulusal hesap bilgilerindeki boşlukların üstesinden gelmek için çeşitli istatistiksel yöntemler veya düzeltmeler kullanırlar⁴⁵⁵.

AB'de gelirleri eksik bildirmede, genellikle üçüncü taraf bildirimine tabi olmaması nedeniyle, serbest meslek sahipleri daha fazla fırsat elde ederler. Bunun dışında AB üye devletleri için, bireylerin Offshore finans merkezlerinde vergi kaçırması, büyük vergi kayıplarına neden olmaktadır. Çeşitli kaynaklardan edinilen bilgiye göre, uluslararası vergi kaçakçılığı nedeniyle AB vergi gelirinin 46 milyar Euro olduğu tahmin edilmektedir. Üye devletler arasında vergi kaçakçılığının GSYİH içinde en büyük paya sahip olan ülkeler ise Yunanistan, Malta, Portekiz ve Güney Kıbrıs Rum Kesimi olduğu bilinmektedir⁴⁵⁶.

ECOPA ve CASE (2019) tarafından yapılan bir araştırma, bireylerin (dünyanın ana ekonomileri için) sahip olduğu açık deniz servetine ilişkin tahminleri ve uluslararası vergi kaçakçılığı nedeniyle AB ve Üye Devletleri tarafından kaybedilen gelirlere ilişkin tahminleri sunmaktadır. Küresel açık deniz servetinin 2016'da 7,5 trilyon Avro olduğu ve bu rakamın 1,5 trilyon Avro'sunun AB sakinlerine ait olduğu tahmin edilmektedir (GSYİH'nın %9,7'si)⁴⁵⁷.

⁴⁵⁴ Philippe Adair, "The non-observed economy in the European Union countries (EU-15): a comparative analysis of estimates", *Tax evasion and the shadow economy*. Edward Elgar Publishing, 2012, p. 67.

⁴⁵⁵ European Parliamentary, https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/tax-co-operation-and-control/guidelines-model-european-taxpayers-code_en, (Erişim, 17.02.2022)

⁴⁵⁶ Murat Yılmaz, "Vergi Cennetleri ve Ülke Uygulamaları", *Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C.XVI, S.4, (2018), ss. 197-222.

⁴⁵⁷ Ecopa Case, *Estimating International Tax Evasion by Individuals*. No. 76. Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission, 2019.

2019-2020'de vergi dolandırıcılığı ve kaçakçılığıyla mücadeleye yönelik çeşitli reformlar yapılmıştır. Bulgaristan, enerji, etil alkol ve tütün ürünlerinin üretildiği veya depolandığı vergi antrepolarında gerçekleşen tüm süreçleri video gözetim sistemlerini kullanmak ve izlemek için yetkili antrepo sahiplerine yükümlülük getirmiştir. İtalya, kurumlar ve kişisel gelir vergisi yükümlülüğü mahsuplarına ilişkin kuralları sıkılaştırmış ve vergi yükümlülüğünü mahsup etmeden önce elektronik olarak doğrudan vergi beyannamesi verme yükümlülüğü 5.000 Euro'yu aşan tutarlara genişletilmiştir. Güney Kıbrıs Rum Kesimi ise, Ekim 2020'de ülkeye 2,2 milyon Euro yatırım yapan ve diğer bazı gereklilikleri karşılayan zengin kişilere vatandaşlık veren yatırım programını askıya almıştır⁴⁵⁸.

2.1. Avusturya

Avusturya'da vergilendirme süreci Avusturya Federal Maliye Bakanlığı tarafından yürütülmektedir. Fedaral yapıda olan Avusturya hukuku gelişmiş bir yapıya sahiptir ve vergi idareleri yetkilerini Avusturya Mali Anayasası'ndan almaktadır.

Avusturya'da vergiler, federal ve yerel olmak üzere iki farklı gruba ayrılmaktadır. Federal vergilere örnek olarak gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV verilebilir. Yerel vergiler ise iller ve belediyeler tarafından belirlenmekte ve uygulanmaktadır. Federal vergilerle ilgili uyuşmazlıklar, Federal Maliye Mahkemesi'nde (Bundesfinanzgericht-BFG) görülmektedir. Yerel vergilerle ilgili uyuşmazlıklar ise ilgili federal devletin idare mahkemesinde ele alınmaktadır⁴⁵⁹.

Vergi incelemesi sırasında mükellefler kendisinden istenen belgeleri vergi dairesine sunmakla yükümlüdür. Ancak kendisine isnat edilen suçla ilgili bilgi vermeye, kendini suçlamama hakkı gereği zorlanamazlar. Bununla birlikte idare, arama ve el koyma tedbirine başvuramadığı durumlarda, bu tedbire başvurabilme yetkisine sahiptir.

⁴⁵⁸ European Parliamentary, Guidelines for a Model for a European Taxpayers Code, <https://ec.europa.eu>, (Erişim, 17.02.2022).

⁴⁵⁹ Gerald Schachner, Walter Loukota, *Tax Controversy Austria*, 2018, p. 6-7.

Bir vergi mükellefi, vergilendirme konusundaki itirazını öncelikle ilgili vergi idaresine iletmesi gerekir. Yani, vergi uyuşmazlığının mahkemeye taşınmadan önce idari yola başvurulması gerekmektedir.

Vergi uyuşmazlığının mahkemeye intikal ettirilmesinden önce söz konusu idari yolun tüketilmesi icap etmektedir. Tüm vergilere ilişkin verilen mahkeme kararlarına karşı temyiz mahkemesi Avusturya Yüksek İdare Mahkemesidir. (Verwaltungsgerichtshof-VwGH). Anayasal hakların ihlal edildiği iddiası ile BFG'nin kararları aleyhine Anayasa Mahkemesine de (Verfassungsgerichtshof-VfGHÖ) başvurulabilir. Vergi suçlarına ilişkin muhakeme, ceza mahkemeleri tarafından yapılmaktadır. Yerel mahkemenin verdiği kararlara karşı bölge adliye mahkemesinde istinaf kanun yoluna ve bu kararlara karşı da Avusturya Yüksek Mahkemesinde (Oberste Gerichtshof-OGH) temyiz başvuru yoluna gidilir⁴⁶⁰.

Avusturya vergi sisteminde adli ve idari cezalar, faiz ve ek vergi yaptırımları şeklinde düzenlenmiştir. Vergi ceza hukukunda 100.000 Avro'nun altındaki vergilerin soruşturulması vergi dairelerince, üstündekiler ise adli makamlarca gerçekleştirilmektedir.

Avusturya vergi ceza hukukunda, idari yaptırımlar ikinci kategoride yer almaktadır. İdari yaptırımlar, Federal Vergi Kanunu (Bundesabgabenordnung - BAO) adı verilen yasada düzenlenmiştir. İdari yaptırımlar, vergi ihlalleri veya vergiyle ilgili yükümlülüklerin yerine getirilmemesi gibi durumlarda uygulanmaktadır.

BAO, vergi cezalarıyla ilgili genel kuralları ve prosedürleri belirlemektedir. İdari yaptırımlar, vergi idaresi tarafından uygulanmakta ve genellikle para cezaları şeklinde olabilmektedir. Bu müeyyideler, vergi mükelleflerine yönelik bir caydırıcı etki yaratmayı amaçlar.

İdari yaptırımların uygulanmasında vergi idaresi, vergi mükellefinin durumunu ve ihlal derecesini dikkate almaktadır. Cezaların miktarı, vergi hukukuna aykırı davranışın

⁴⁶⁰ The Austrian Judicial System, the Republic of Austria Federal Ministry of Justice, p. 11-12 <https://www.justiz.gv.at>, (Erişim, 15 01. 2019).

ciddiyetine, tekrar edip etmediğine, vergi mükellefinin önceki siciline ve diğer faktörlere bağlı olarak belirlenmektedir.

Avusturya vergi ceza hukukunda, İdari Mali İşlemler Kanunu (BAO) kapsamında düzenlenen idari yaptırımlar, ikinci kategoride yer almaktadır. Bu idari yaptırımlar şunlardır:

a) Zorlayıcı Ceza (Zwangsstrafe): Hukuki bir kararın uygulanmasını sağlamak amacıyla verilen bir cezadır. Bu ceza, kişinin belirli bir hukuki kararı yerine getirmesini zorlamak için kullanılır.

b) Düzen Cezası (Ordnungsstrafe): Vergi idaresinin çalışmasını engelleyen veya gerektiği gibi davranmayan kişilere verilen bir cezadır. Bu ceza, vergi idaresinin işleyişini bozan ya da düzeni ihlal eden kişilere uygulanır.

c) Sebepsizlik Cezası (Mutwillensstrafe): Vergilendirme sürecinde kasıtlı olarak gecikmeye veya yanlış bilgi vermeye yönelik taleplerde bulunan veya vergi idaresine yanıltıcı bilgi sağlayan kişilere verilen bir cezadır. Yani, kişinin vergi işlemlerini kasıtlı olarak engellemesi veya manipüle etmesi durumunda uygulanan bir cezadır⁴⁶¹.

Bununla birlikte olayın durumuna göre kamunun uğradığı kaybının telafisi için mükellefe gecikme zammı ve faizi uygulanmaktadır. Vergi borçlarını zamanında ödemeyen mükelleflere uygulanan faiz ve gecikme zamları da idari yaptırımlar arasında yer alır. Bunları mükellefin vergi borçlarını geciktirmesinin mali sonuçlarını artıran bir mekanizma olarak görmek mümkündür.

İdari yaptırımlar, vergi hukukuna uyumun sağlanması, vergi düzeninin etkinliği ve dürüst vergi mükellefin teşvik edilmesi amacıyla uygulanır. Bununla birlikte, her durumda spesifik yasal düzenlemelere ve uygulamalar dikkate alınmalıdır. Çünkü yaptırımların türü ve miktarı duruma bağlı olarak değişebilmektedir.

Avusturya'da pişmanlık benzeri sistem gönüllü açıklama müessesesi niteliğindedir. Mükellef inceleme öncesinde henüz idare suç ortaya koymadan ve soruşturmaya

⁴⁶¹ Ehrke-Rabel, Grill/Schinnerl, a.g.e., p. 185.

başlanmadan ikrar ederse gönüllü açıklama müessesinden yararlanabilmektedir. Bu durumda mükellef vergisinin tamamını öder ve ceza yaptırımı uygulanmaz. Avusturya Hukukunda vergi kaçakçılığı (abgabenhinterziehung) ve vergi dolandırıcılığı (abgabebetrag) şeklinde iki tip suç mevcuttur.

Mali Ceza Kanunu (FinStrG), yani Avusturya'da "Finanzstrafgesetz" olarak adlandırılan yasa, vergi cezaları ve vergi suçlarıyla ilgili hükümleri içeren bir yasadır. FinStrG'nin 33. maddesi, vergi kaçakçılığı suçunu tanımlar ve bu suçun cezalarını belirler. Vergi kaçakçılığı, vergi mevzuatına aykırı hareket ederek, vergi yükümlülüklerini gizleyen veya eksik beyan eden kişilerin suçunu ifade eder. Maddeye göre, vergi kaçakçılığı suçu işleyen bir kişi, vergiye tabi gelirleri, kazançları veya varlıkları hileli olarak saklayarak, yanıltıcı beyanlarda bulunarak veya belgeleri tahrif ederek vergi kaçırma amacı güder.

Vergi kaçakçılığı suçuyla ilgili olarak 33. madde, bir dizi cezai yaptırımı düzenlemektedir. Bu yaptırımlar şunları içerebilir:

- *Para Cezası*: Vergi kaçakçılığı suçu işleyen kişiye, suçun ağırlığına bağlı olarak para cezası uygulanır. Para cezaları, vergi miktarına veya kaçırılan vergiye dayalı olarak belirlenebilir. Vergi kaçakçılığı suçu işleyen kişiye ağır para cezaları uygulanır. Para cezaları, kaçırılan vergi miktarına veya suçun ağırlığına bağlı olarak belirlenir.

- *Hapis Cezası*: Vergi kaçakçılığı suçunun ağırlığına ve durumun ciddiyetine bağlı olarak, hapis cezası da verilir. Hapis cezası süresi, mahkeme tarafından belirlenir ve suçun şiddetine göre değişebilir.

- *İdari Tedbirler*: Vergi kaçakçılığı suçuyla ilgili olarak, vergi mükellefinin faaliyetlerine ilişkin idari tedbirler de alınabilir. Bu tedbirler arasında mal varlığına el konulması, işletme faaliyetlerinin durdurulması veya belirli bir süre boyunca faaliyetlerin sınırlandırılması gibi önlemler bulunabilir.

Avusturya'da vergi kaçakçılığı suçuyla ilgili yaptırımlar hem caydırıcı olmayı hem de adil bir vergi düzeninin korunmasını amaçlamaktadır.

FinStrG'nin 39. maddesi, vergi dolandırıcılığı suçunu düzenlemektedir. Bu maddeye göre vergi dolandırıcılığı suçu, vergi, gümrük, ithalat veya ihracat kaçakçılığı gibi suçların aşağıdaki eylemlerle işlenmesini içerir.

- Vergi, gümrük, ithalat veya ihracat beyannamelerinde yanıltıcı veya eksik bilgiler vermek.
- Vergi, gümrük, ithalat veya ihracat belgelerini tahrif etmek veya sahte belgeler kullanmak.
- Gelir veya giderleri hileli bir şekilde kaydetmek veya belirtilenden farklı bir şekilde göstermek.
- Gerçek durumu gizlemek veya yanıltıcı beyanlarda bulunmak suretiyle vergi kaçırmaya veya haksız kazançta yol açmak.

Avusturya'da, FinStrG ve Kuruluşların Sorumluluğu Kanunu (Verbandsverantwortlichkeitsgesetz-VbVG) hükümleri uyarınca, şirketler ve kuruluşlar da ciddi para cezalarıyla karşı karşıya kalabilirler⁴⁶².

2.2. Belçika

Belçika, vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek için bazı kurumları ve mekanizmaları kullanarak vergi uyumunu artırmaya çalışmaktadır. Ancak belirtmek gerekir ki, vergi kaçakçılığıyla mücadele sürekli bir çaba gerektiren bir konudur ve Belçika hükümeti, vergi sistemindeki açıkları kapatmak ve kaçakçılığı önlemek için sürekli olarak önlemler almaktadır.

Belçika, federal bir devlet yapısına sahip olduğu için Kıta Avrupası hukuk sistemini uygulamaktadır. Fedaral Maliye Hizmeti (Service Public Fédéral Finances-FPSF), vergilendirme süreci ve tahsilatıyla ilgilenen kuruluştur. Vergi dairesi ise vergiye ilişkin idari işlemleri ve tahsilatı gerçekleştirir. Belçika Hukuk Sistemi'nde kurumlar vergisi kanunu bulunmamaktadır. Bunun yerine hem gerçek kişilerin hem de kurumların

⁴⁶² Schachner, Loukota, a.g.e., p. 5.

vergilendirilmesiyle ilgili hükümler, Gelir Vergisi Kanunu'nda (Code des impôts sur les revenus 1992-CIR) yer almaktadır. Bu yasada vergi beyannameleri, vergi incelemesi ve soruşturması, vergi tahakkuku, uyuşmazlık çözümü, gecikme faizi, vergi tazmini ve vergi suç ve kabahatleriyle ilgili hükümler bulunmaktadır .

Belçika'da, Yüksek İdare Mahkemesi (Danıştay - Le Conseil d'État) ve idare mahkemeleri olmasına rağmen vergilendirme anlaşmazlıkları, vergi hukuku uzmanı hakimlerin bulunduğu adli yargı birimlerinde çözümlenir⁴⁶³.

Kraliyet kararnamesi, Gelir Vergisi Kanunu'nun hükümlerinin nasıl uygulanacağına dair detaylı düzenlemeler içerir. Bu düzenlemeler, gelir vergisi uygulamalarının gerçekleştirilmesi için kılavuz niteliği taşır. Vergi beyannamelerinin nasıl hazırlanması, vergi incelemeleri ve soruşturmalarının nasıl yapılacağı, vergi tahakkukunun nasıl hesaplanacağı, vergi uyuşmazlıklarının nasıl çözüleceği gibi konuları düzenler. Ayrıca, vergi yükümlülüklerini zamanında yerine getirmeyenler için geç ödeme cezaları ve faizlerin uygulanmasıyla ilgili düzenlemeler de bu kanunlarda yer alır.

Vergi mükellefinin iradesi dışında gerçekleşen olaylardan dolayı vergi kaybı gerçekleşse dahi idari ceza verilmez. Diğer yandan örneğin vergi beyannamesinin ilk kez verilmemesinde vergi kaybının % 10'u, ikinci kez verilmemesinde vergi kaybının % 20'si kadar idari para cezası kesilir⁴⁶⁴.

Belçika'da vergi suçları ve kabahatleriyle ilgili hükümler de Gelir Vergisi Kanunu çerçevesinde düzenlenmiştir. Bu suçlarla ilgili olarak, yaptırımlar ve cezalar da bu kanunda öngörülmüştür.

Belçika'da vergilendirmeye ilişkin uyuşmazlıklarında ilk aşama, idari mahkemelerdir. Vergi idaresi tarafından yapılan vergi tarhına karşı itiraz edilmesi durumunda, uyuşmazlık idari mahkemelere taşınır. Bu mahkemeler, vergi uygulamalarının yasal dayanağını ve hukuki uygunluğunu değerlendirir. İdari mahkemelerin kararlarına karşı temyiz başvurusu yapılması halinde, istinaf mahkemeleri

⁴⁶³ Christian Chéruiy, *Tax Litigation in Belgium: Overview*, Practical Law Country Q&A, 2016, p. 13.

⁴⁶⁴ Jacques Malherbe, Geoffroy Galea, "Belgium", Ed. Roman Seer; Anna Lena Wilms, *Surcharges and Penalties in Tax Law, EATLP International Tax Series*, Vol. 14, Amsterdam, 2016, p. 232.

devreye girer. İdari mahkemelerin verdiği kararların hukuki ve usuli yönlerini inceleyen istinaf mahkemeleri, temyiz başvurularını değerlendirir. İstinaf mahkemelerinin kararlarına karşı yapılan temyiz başvuruları, Yüksek İdari Mahkeme tarafından değerlendirilir. Yüksek İdari Mahkeme, vergi uyuşmazlıklarında son derece karar veren bir mercidir. Vergilendirmeye ilişkin olarak anayasal hakların ihlal edildiği iddiasıyla başvurulabilecek bir merci olan Anayasa Mahkemesi, vergi uyuşmazlıklarında temyiz başvurularını inceleyebilmektedir.

Belçika'da vergi suçlarına ilişkin ceza soruşturması, vergi idaresi, savcılık ve mahkemeler arasındaki işbirliği ve süreçlerle ilerler. Soruşturma ve yargılama sürecinde adil bir şekilde deliller değerlendirilir ve hukuki süreçler izlenir. Sonuçta, mahkeme, delillere ve yasalara dayanarak kararını vermekte ve ilgili cezai yaptırımları uygulamaktadır. Vergi suçlarında vergi idaresi, vergi mükelleflerinin beyanlarını inceleyebilir ve şüpheli durumlar tespit edebilir. Vergi idaresi, yürürlükteki vergi kanunlarına göre denetim ve inceleme yaparak, vergi suçlarına dair delilleri toplayabilir ve inceleme raporu hazırlayabilir. İdare vergi suçlarına ilişkin şüpheleri doğrudan savcılığa bildirebilir. Bu durumda, soruşturma savcılık makamı tarafından başlatılır. Savcılığın yürüttüğü soruşturma sonucunda, vergi suçlarına ilişkin yeterli delil bulunduğu, soruşturma dosyası mahkemeye gönderilir. Vergi suçlarına ilişkin dava, mahkeme tarafından incelenir ve yargılama süreci başlar⁴⁶⁵.

Belçika vergi hukuku uygulamasında adli ve idari cezalar olmak üzere iki tür ceza bulunmaktadır. Adli cezalar, vergi suçlarının işlenmesi durumunda uygulanan cezalardır. Vergi suçları, vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi veya vergi yükümlülüklerini kasıtlı olarak yerine getirmeme gibi eylemlerden oluşabilir. Adli cezalar, mahkeme tarafından belirlenir ve infaz edilir. Örnek olarak, hapis cezası, para cezası veya her ikisinin bir kombinasyonu verilebilir. İdari cezalar, vergi hukuku ihlalleri veya usulsüzlüklerine karşı uygulanan cezalardır. Vergi idaresi, vergi mükelleflerini denetler ve yasalara uygun olmayan hareketler tespit ederse idari cezalar uygulayabilir. Bu cezalar genellikle para cezaları şeklinde olup, vergi kanunlarında belirlenen miktarlara tabidir. Ayrıca, gecikme faizi, vergi ziyai cezası gibi ilave cezalar da uygulanabilir. Adli cezalar

⁴⁶⁵ J.P. Bours, "Droit pénal ou fiscal? Electa una via, recursus ad alteram non datur la loi du 20 septembre 2012", *Journal des Tribunaux*, 2012, n° 6512, (2012), p. 171-172.

mahkeme tarafından kararlaştırılır ve ceza infaz kurumları tarafından uygulanır. İdari cezalar ise vergi idaresi tarafından doğrudan uygulanır ve ödeme süresi içinde yerine getirilmesi gerekmektedir. İdari cezalara karşı itiraz edilebilmekte ve vergi mahkemelerinde dava açılabilir.

Belçika'da idari cezalar, CIR (Code des Impôts sur les Revenus) adlı Gelir Vergisi Kanunu'nun 444-448. maddelerinde yer almaktadır. Bu madde vergi yükümlülüklerine ilişkin usulsüzlükler veya ihlallerle ilgili idari cezaları düzenler. Bu maddeler, vergi beyannamelerinin yanlış veya eksik beyan edilmesi, vergi kaynaklı bilgilerin gizlenmesi veya sahte belge kullanılması gibi durumları kapsamaktadır. İdari cezalar genellikle para cezası şeklinde uygulanır. Cezalar, vergi kanunlarına uygun beyan edilmeyen veya bildirilmeyen gelir, varlık veya harcamalarla ilgili olarak belirlenir. Vergi beyanlarının süresinde yapılmaması veya eksik beyan edilmesi durumunda, gecikme faizi uygulanabilir. Bu, geciken vergi tutarının üzerine eklenen bir faiz türüdür. Vergi kanunlarına aykırı hareket eden veya bilerek yanlış beyanda bulunan mükelleflere, vergi ziyası cezası uygulanabilir. Bu ceza, ödenmesi gereken vergi miktarının belirli bir yüzdesi olarak hesaplanır. İdari cezaların miktarı, vergi kanunlarına ve ihlalin ciddiyetine bağlı olarak belirlenir. CIR 444-448. maddeleri, cezaların belirlenmesinde bazı yöntemler ve katsayılar sağlar. Bu katsayılar, ihlalin niteliğine, tekrar edip etmediğine, mükellefin kusuruna ve diğer faktörlere dayanarak cezanın miktarını etkileyebilir.

Belçika'da, 22 Ekim 2012 tarihinde kabul edilen “una via” ilkesiyle (le Principe una via), aykırı davranışlara karşı uygulanan birden fazla cezalandırma yaptırımını kaldırılmış ve yerine tek bir usul ile sadece bir ceza yaptırımını uygulaması getirilmiştir. Una via ilkesi, çift cezalandırma (bis in idem) ilkesinin bir varyasyonudur. Bu ilkeye göre, aynı suç nedeniyle kişiye birden fazla ceza veya yaptırım uygulanması engellenir. Una via ilkesi, yargı sisteminde tutarlılık, hukuki güvenlik ve etkinliği sağlamak amacıyla benimsenmiştir. Una via ilkesinin Belçika'da uygulandığı alanlardan biri, aykırı davranışlar ve bu davranışlara yönelik ceza yaptırımlarıdır. Bu ilke, hukuk devleti prensiplerine uygun olarak suçluların adil bir şekilde cezalandırılmasını hedeflemektedir.

Belçika'da vergi suçları ve yaptırımları, Gelir Vergisi Kanunu'nun (CIR) 449-463. maddeleri arasında düzenlenmektedir. Bu maddeler, vergi kanunlarına uymayan veya vergi kaçakçılığı gibi suçlar işleyen kişilerin karşılaşılabileceği cezai yaptırımları içerir.

Bunun yanında, vergi beyannamelerinin yanlış veya eksik beyan edilmesi, vergi kaynaklı bilgilerin gizlenmesi, sahte belge kullanılması, vergi kaçakçılığı, vergi hileleri, vergiye tabi mal ve hizmetlerin kaçırılması gibi vergi kanunlarına aykırı davranışları da kapsar. Vergi suçlarına ilişkin olarak para cezaları uygulanabilir. Bu cezalar, vergi kanunlarına aykırı davranışın ciddiyetine, mükellefin kusuruna ve diğer faktörlere bağlı olarak belirlenir. Bazı durumlarda, vergi suçlarının ağırlığına bağlı olarak hapis cezaları da uygulanabilir. Cezalar, vergi kanunlarına uygun beyan edilmeyen veya bildirilmeyen gelir, varlık veya harcamalarla ilgili olarak belirlenir. Ayrıca, ceza miktarı, suçun tekrar edilip edilmemesi, mükellefin kusuru ve diğer faktörler göz önünde bulundurularak belirlenmektedir.

Vergi kaçakçılığı, vergi düzenlemelerinin kasıtlı olarak ihlal edilmesi sonucu ortaya çıkan bir suçtur. Temelde hile yapma veya zarar verme niyetiyle gerçekleştirilen vergi kaçakçılığı, cezai yaptırımlara tabidir. Bu suçun cezası, hürriyeti bağlayıcı ceza olarak 8 günden 2 yıla kadar veya adli para cezası olarak 250 Avrodan 500.000 Avroya kadar olabilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçunu diğer vergi kabahatlerinden ayıran en önemli fark, özel kastın aranmasıdır⁴⁶⁶.

2.3. Finlandiya

Finlandiya'da Maliye Bakanlığı ve Vergi Dairesi, ülkenin mali politikalarının yönetimi ve vergi sisteminin etkin bir şekilde çalışması için önemli rol oynayan kurumlardır. Maliye Bakanlığı, vergi politikalarının belirlenmesi ve uygulanmasını koordine ederken, Vergi Dairesi ise vergi tahsilatı ve vergi uygulamalarının denetimini gerçekleştirir.

Maliye Bakanlığı (Valtiovarainministeriö), Finlandiya'da mali politikaların oluşturulması ve yönetimi konusunda sorumludur. Vergi politikalarının belirlenmesi, bütçe planlaması, kamu harcamalarının kontrolü, ekonomik analizler ve tahminler gibi alanlarda çalışmalar yapar. Maliye Bakanlığı aynı zamanda uluslararası ekonomik ilişkilerde de aktif bir rol oynar, uluslararası finansal standartlara uyumu sağlamak için

⁴⁶⁶ Chéruey, a.g.e., p. 7.

çalışır, ülkenin mali politikalarını etkileyen yasaları hazırlar ve bu politikaların etkin bir şekilde uygulanmasını sağlar.⁴⁶⁷

Vergi Dairesi (Verohallitus), Finlandiya'da vergi tahsilatı ve vergi uygulamalarıyla ilgili görevleri yerine getirir. Vergi Dairesi, vergi mevzuatının uygulanmasını denetler, vergi beyannamelerini değerlendirir, vergi tahsilatını gerçekleştirir ve vergi politikalarının etkin bir şekilde uygulanmasını sağlar. Aynı zamanda vergi mükelleflerine vergi konularında danışmanlık hizmeti sunar, vergi iadelerini işler ve vergi kayıtlarını tutar. Vergi Dairesi, vergiye uyumu artırmak ve vergi kaçakçılığını önlemek için çeşitli denetim faaliyetleri yürütür ve vergi mükelleflerine yönelik eğitim programları düzenler.

Vergi kanunları, Finlandiya'da vergi sisteminin temelini oluşturur ve vergi yükümlülüklerini belirler. Her bir kanun, vergi türüne özgü olarak belirli gelir veya varlık kaynaklarını vergilendirir ve vergi beyannamesi verme, vergi ödeme ve diğer vergi yükümlülüklerini düzenler.

Finlandiya'da vergi kabahatleri, vergi suçları ve cezaları; Vergi İdari Suçlar Kanunu (Veronrikkomuslaki), Vergi Ceza Kanunu (Verorikoslaki), Vergi İşlem Prosedürü Kanunu (Laki verotusmenettelystä-VML), Vergi İdari Yargılama Kanunu (Verohallintolaki) ve Finlandiya Ceza Kanunu (Rikoslaki-RL) ile düzenlenmektedir.

Vergi İdari Suçlar Kanunu (Veronrikkomuslaki), vergi kabahatleriyle ilgili düzenlemeleri içerir. Vergi beyannamesi verme süresini kaçırma, vergi ödemelerini eksik veya geç yapma, yanıltıcı beyanlarda bulunma gibi vergi yükümlülüklerini ihlal eden eylemler vergi kabahati olarak kabul edilir. Kanun, bu tür kabahatler için uygulanacak idari yaptırımları belirlemektedir.

Vergi Ceza Kanunu (Verorikoslaki), vergi suçlarını düzenler ve ağır ihlaller için cezai yaptırımları belirler. Vergi kaçakçılığı, sahte belge kullanma, vergi hileleri ve diğer vergi düzenlemelerini kasıtlı olarak ihlal eden eylemler bu kanun kapsamında suç olarak kabul edilir. Kanun, vergi suçları için ceza miktarlarını, hapis cezasını ve diğer cezai tedbirleri belirlemektedir.

⁴⁶⁷ European Parliamentary, Tax system, <https://vm.fi/en/tax-system>, (Erişim, 24. 01. 2019).

Vergi İdari Yargılama Kanunu (Verohallintolaki), vergi idari suçlarıyla ilgili olarak vergi idaresi tarafından yapılan işlemlere ve itirazlara ilişkin yargılama sürecini düzenler. Vergi idaresinin kararlarına karşı itiraz etme hakkını ve vergi idari yargılamada izlenecek prosedürleri belirlemektedir.

Vergi kabahatleri, vergi yükümlülüklerini ihlal eden hafif ihlalleri kapsarken, vergi suçları daha ciddi ve kasıtlı ihlalleri hedeflemektedir. Vergi idaresi, vergi kabahatleriyle ilgili olarak idari yaptırımlar uygularken, vergi suçlarına ilişkin soruşturma ve kovuşturma Adalet Bakanlığı ve mahkemeler tarafından yürütülür.

Vergi İşlem Prosedürü Kanunu (VML), vergi suçları ve kabahatleriyle ilgili hükümleri düzenleyen önemli bir kanundur. Bu kanun, vergi idaresinin vergi ihlalleriyle ilgili işlemlerini ve uygulanacak cezaları belirlemektedir. Bu kanunun 29. maddesi, vergi ihlallerini ve kabahatleri düzenlemektedir. Vergi borçlarını zamanında ödememe, eksik veya hatalı beyanlar verme, beyanname vermekten kaçınma gibi eylemler vergi kabahatleri olarak değerlendirilmekte ve kabahatler için idari yaptırımlar uygulanmaktadır. Aynı kanunun 32. maddesi, vergi kaçakçılığını düzenlemektedir. Vergi kaçakçılığı, kasıtlı olarak vergi yasalarını ihlal etmek anlamına gelir. Vergi kaçakçılığı suçu işleyenlere, daha ağır cezai yaptırımlar uygulanır. Bu cezalar arasında hapis cezası ve daha yüksek para cezaları yer almaktadır.

Vergi düzenine aykırı fiiller nedeniyle ortaya çıkan vergi kabahatleri Finlandiya Vergi Usul Kanunu'nda (Laki verotusmenettelystä-VML) vergi suçları ise Finlandiya Ceza Kanunu'nda (Rikoslaki-RL) düzenlenmiştir. Finlandiya hukukunda 2013 yılında yapılan kanun değişikliğiyle bir fiilden dolayı iki ayrı ceza ortaya çıkmasını engellemek amacıyla vergi düzenine aykırı bir fiil için tek bir yaptırım uygulanması getirilmiştir. Buna göre vergiye aykırı bir davranış da kişiye ya idari para cezası uygulanacak ya da fiil vergi suçu olarak adli makamlara bildirilecektir. Adli makamlara bildirilmeyen vergilerde ise vergi idaresi idari para cezası uygulayabilir. Ancak, adli makamlara bildirilmesinden sonra bu suç için idari para cezası kesilemez. Adli makamlara bildirilsin ya da bildirilmesin her durumda vergi idaresinin verginin aslına ilişkin karar alabilme yetkisi vardır. Savcılık tarafından yapılan soruşturma sonucunda kamu davası açılmasına yer olmadığı kararı verilmesi halinde vergi idaresi, bu kararın kendisine bildirildiği

tarihten itibaren 90 gün içerisinde idari para cezasına hükmedebilir⁴⁶⁸. Vergi suçuna ilişkin ceza yargılaması sonucunda mahkemenin suçlamaları kabul etmemesi halinde ise vergi idaresi bu duruma ilişkin olarak idari para cezası kesemez⁴⁶⁹. Son olarak Finlandiya Yüksek Mahkemesi KHO içtihatlarına göre non bis in idem ilkesi sadece gerçek kişilere uygulanabilir.⁴⁷⁰

Finlandiya'da vergi uyuşmazlıklarında öncelikle vergi idaresi, vergi mükelleflerinin beyanlarını inceleyerek vergiye ilişkin doğruluğu ve uygunluğunu değerlendirir. Vergi idaresinin inceleme sonucuna itiraz etmek isteyen mükellefler, yazılı olarak itirazda bulunabilirler. İtiraz süresi genellikle 60 gün olarak belirlenmiştir. İtirazda bulunan mükelleflerin başvuruları, Vergi İtiraz Komitesi tarafından incelenir. Komite, bağımsız bir kuruluştur ve uyuşmazlıkları tarafsız bir şekilde değerlendirir. İtiraz Komitesi'nin kararına karşı hala uyuşmazlık devam ediyorsa, mükellefler idari mahkemeye başvurabilirler. İdari mahkeme, uyuşmazlıkları hukuki açıdan değerlendirir ve karar verir. İdari mahkeme kararına karşı temyiz başvurusu yapılabilir. Yüksek Mahkeme, temyiz başvurularını değerlendirerek nihai bir karar verir. Finlandiya'da vergi uyuşmazlıklarının çözüm sürecinin tamamlanmasından sonra, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi'ne başvurma hakkı da bulunmaktadır. Bu durum, vergi konularında insan hakları ihlali iddialarının olduğu özel durumları içermektedir.

Finlandiya kanunlarında hileli vergi suçları, vergi düzenlemelerini kasıtlı olarak ihlal etme amacıyla gerçekleştirilen eylemleri kapsar. Bu suçta, kişinin vergi kaçırmak veya vergi yükünü azaltmak için bilinçli bir şekilde yanıltıcı veya hileli yöntemlere başvurması söz konusudur. Hileli vergi suçu, vergi mevzuatının kasıtlı olarak ihlal edildiği durumları kapsar ve ciddi yaptırımlar gerektirebilir.

Basit vergi suçları ise vergi mevzuatını ihlal eden daha küçük çaplı suçları ifade eder. Bu suçlar, hileli vergi suçları kadar ciddi olmayabilir ve genellikle vergi beyannamesi veya vergi bildirimleri gibi işlemlerin tam veya doğru şekilde yerine

⁴⁶⁸ Raimo Immonen, Juha Lindgren, "Finland", Ed. Roman Seer; Anna Lena Wilms, Surcharges and Penalties in Tax Law, *EATLP International Tax Series, Volume 14*, Amsterdam, 2016, p. 326.

⁴⁶⁹ a.g. e., p. 326.

⁴⁷⁰ Jouni Weckström, "Finland", Ed. Simon Whitehead, the Tax Disputes and Litigation Review, Sixth Edition, Law Business Research Ltd, London: 2018, p. 111.

getirilmemesiyle ilgilidir. Örneğin, beyan edilmesi gereken gelirin eksik bildirilmesi veya vergi beyannamesinin zamanında verilmemesi gibi durumlar basit vergi suçlarına örnek olarak verilebilir.

Finlandiya’da kişinin kendini suçlamama hakkı veya Latince adıyla "nemo tenetur ilkesi", Finlandiya kanunlarında da geçerli olan bir hukuk ilkesidir. Bu ilke, bireylere kendi aleyhlerine ifade vermeme hakkı tanır. İlke, bireylerin kendi aleyhlerine kanıt sunma zorunluluğu olmadığını ve ifade vermeme hakkına sahip olduklarını vurgular⁴⁷¹. Bu hak, anayasal bir hak olarak kabul edilir ve savunma hakkının temel bir unsuru olarak görülür. Dolayısıyla adil yargılanma hakkının bir parçasıdır. Bu ilke, bireylerin zorla kendilerini suçlayacak ifadelerde bulunmaktan veya kendi aleyhine delil sunmaktan kaçınma hakkını güvence altına almaktadır.

Eldeki metinde, "RL" olarak kısaltılan belirli bir hukuk düzenlemesine atıfta bulunulduğunu görüyoruz. Bu düzenlemenin 29. başlığının 10. maddesi, tüzel kişilerin cezai sorumluluğunu ele alıyor. Bu maddeye göre, tüzel kişiler hileli vergi suçu ve nitelikli hileli vergi suçu gibi suçlar nedeniyle cezai sorumluluk taşırlar. Tüzel kişilerin cezai sorumluluğu ise RL'nin 9. başlığı altında detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Bu düzenlemeye göre, bir şirket, vakıf veya diğer tüzel kişinin işlediği bir suçun varlığı durumunda, cumhuriyet savcısının talebi üzerine ilgili tüzel kişiye 850 Avro ile 850.000 Avro arasında değişen bir adli para cezası verilebilir. Ancak, bu kural kamu idarelerine uygulanmaz. Tüzel kişinin adli para cezasına çarptırılabilmesi için belirli koşulların yerine getirilmesi gerekmekte ve suçun faili ile tüzel kişi arasında yasal düzeyde bir ilişkinin bulunması gerekmektedir⁴⁷².

2.4. Fransa

Fransa, Avrupa'nın önde gelen ülkelerinden biri olarak, geçmişten günümüze milli kimliğini Avrupalılığının önünde tutma eğiliminde olmuştur. Bu tercihini uzun tarihî süreç boyunca sürdüren Fransa, günümüzde de benzer bir durumu büyük ölçüde

⁴⁷¹ Immonen, Lindgren, a.g.e., p. 310.

⁴⁷² Ministry of Justice, Finland, Scope of application of the criminal law of Finland, <https://www.finlex.fi/en>, (Erişim, 24. 01. 2019).

korumaktadır. Ülke aynı zamanda hukuk alanında da büyük bir etki ve öneme sahiptir ve çeşitli hukuk dallarında birçok ülkenin ilham kaynağı olmuştur. Fransız hukuku, dünya çapında örnek alınan ve takip edilen bir model olarak kabul edilir.

Bu etkisi, ülkemiz de dahil olmak üzere birçok ülkenin hukuk sistemine de yansımıştır. Ülkemizdeki birçok hukuki düzenlemede Fransa'nın hukuki yaklaşımlarından örnekler alınmış ve bu örnekler yerel hukuk sistemimize uygun şekilde adapte edilmiştir. Bu sayede Fransız hukuk sistemi, ulusal düzenlemelerimizin oluşturulmasında önemli bir rol oynamış ve katkı sağlamıştır⁴⁷³.

Fransa'da vergi suçlarına ilişkin cezalar, vergi dairesi tarafından tespit edilen suçun niteliğine, büyüklüğüne ve tekrarlanma durumuna göre değişebilir. Fransa kanunlarında vergi suçları için 5 yıldan 7 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

Fransa'da, Ekonomi ve Maliye Bakanlığı (Ministère de l'Économie et des Finances, Maliye Genel Müdürlüğü (Direction Générale Des Finances Publiques), Maliye Genel Müdürlüğü (Direction Générale Des Finances Publiques), Maliye Genel Müdürlüğü (Direction Générale Des Finances Publiques), Mali Polis (Brigade De Répression De La Délinquance Économique), Ulusal Mali Savcılık (Parquet National Financier) vergi kaçakçılığıyla mücadele eden önemli kurumlar olarak sayılır⁴⁷⁴.

Bu kurumlar, vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek için çeşitli yöntemler kullanır. Örneğin, Vergi İdaresi, vergi kaçakçılığına ilişkin şüpheli durumları incelemek ve gelirleri doğru bir şekilde beyan etmeyen kişileri tespit etmek için vergi denetimleri yapar. Hazine ve Bütçe Bakanlığı ile diğer kurumlar arasında vergi kaçakçılığıyla mücadele amacıyla bilgi paylaşımı gerçekleştirilir. Örneğin, banka hesapları, mülk alımları veya yabancı ülkelerle yapılan vergi bilgisi alışverişi gibi veri kaynakları kullanılır. Vergi İdaresi, vergi kaçakçılığı yapanlara karşı yaptırımlar uygular. Bu yaptırımlar arasında para cezaları, faizler, vergi cezaları ve hatta hapis cezaları bulunabilir. Vergi kaçakçılığıyla mücadele eden kurumlar, istihbarat çalışmaları yaparak vergi kaçakçılığına

⁴⁷³ Ertunç Aksümer, "Fransız Vergi Sistemine Genel Bir Bakış", *Vergi Raporu 180*, (2014), ss. 63-70.

⁴⁷⁴ <https://www.conseil-constitutionnel.fr/le-bloc-de-constitutionnalite/texte-integral-de-laconstitution-du-4-octobre-1958-en-vigueur>, (Erişim, 25 01. 2019).

ilişkin şüpheli faaliyetleri tespit etmeye çalışır. Bu, veri analizi, takip ve istihbarat paylaşımı gibi yöntemleri içerebilir.

Fransa'da Vergiler Genel İdaresi, Fransız hükümetinin vergi politikalarını yöneten ve uygulayan bu kurum, Fransa'daki mali politikaların ve kamu hesaplarının yönetiminden sorumludur. Vergiler Genel İdaresi, vergi tahsilatı, vergi denetimi, vergi politikalarının oluşturulması ve uygulanması gibi çeşitli görevleri yerine getirir. Ayrıca bu idare, mali kaynakların etkin bir şekilde yönetilmesini sağlamak için bütçe hazırlama sürecinde de rol oynamaktadır. Vergiler Genel İdaresi; vergi kaçakçılığı ve vergi hileleri gibi vergi suçlarıyla mücadele etmek için vergi denetimleri gerçekleştirir, vergi incelemeleri yapar, vergi beyannamelerini denetler ve gerekli durumlarda yasal yaptırımlar uygular. İdarenin mali incelemelerinden sorumlu birimi Mali Kontrol birimidir.

Fransa'da vergi hukukunu yönlendiren kanunlardan olan Vergi Genel Kanunu (CGI: Code Général des Impôts), vergi suçlarıyla ilgili bir dizi madde içermekte ve vergi kaçakçılığını düzenlemektedir. Bu kanun, vergi borcunu azaltmak veya vergiden kaçınmak amacıyla sahte belgeler kullanma, gerçek durumu gizleme, hileli beyanda bulunma gibi eylemleri vergi kaçakçılığı olarak tanımlar. Kanun ayrıca; sahte belge kullanma, vergi incelemesini etkileme, vergi müfettişlerine direnme, vergi kaçırma konularını açıklamaktadır. Vergi suçlarına ilişkin hükümleri içeren diğer önemli kanun olan Vergi Usul Kanunu (LPF: Livre des Procédures Fiscales), vergi idaresinin yetki ve sorumluluklarını düzenleyen bir yasadır. Bu kanun maddesi vergi incelemesi, vergi incelemesi sürecinde bilgi saklama yükümlülüğü, vergi incelemesi sırasında bilgi sunma yükümlülüğü, vergi kaçırma veya usulsüzlük ve vergi incelemesine direnme konularını düzenlemektedir.

Vergi Usul Kanunu'ndan aldığı vergi denetim ve inceleme yetkisi ile Vergi İdaresi, mükellefin sunmuş olduğu beyan ve belgelere ait tüm bilgi, açıklama ve ispatları mükelleften isteyebilir. Mükellefin vergi idaresinin istediği bilgi ve belgeleri, 30 gün içinde idareye sunma zorunluluğu vardır. Vergi idaresi araştırma ve tespiti sonucu ulaştığı bir vergi suçuna ilişkin verileri Cumhuriyet Savcılığı'na sunar. Fransız vergi hukukunda, vergi dairesi ve mükellef arasında uyuşmazlıklarda mahkemeye gidilmeden öncelikle zorunlu olarak uzlaşma komitesine gidilmelidir. Vergiye ilişkin ihbarnamenin tebliğinden

itibaren 30 gün içinde vergi mükellefi uzlaştırma komisyonuna başvurabilir. Uzlaştırma komisyonunun konu hakkında verdiği görüş vergi idaresi bakımından bağlayıcı değildir. Vergi mükellefi ihbarname tebliğ edildiği yılı takip eden 2. yılın son gününe kadar dava için mahkemeye başvurabilir⁴⁷⁵.

Fransa'da vergi uyuşmazlıkları süreci, vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasındaki anlaşmazlıkların çözümünde öncelikle vergi mükellefi, vergi idaresinin bir işleminin veya kararının kendisine yansıdığı tarihten itibaren iki aylık bir süre içinde ön itirazda bulunabilir. Ön itiraz sürecinden sonuç alınamaması durumunda, vergi mükellefi itiraz dilekçesini Vergi İtiraz Komisyonu'na (Commission de Recours Amiable - CRA) sunabilir. İtiraz dilekçesinde uyuşmazlık konusu ve gerekçeler ayrıntılı bir şekilde belirtilir. Vergi İtiraz Komisyonu (CRA), vergi mükellefinin itirazını değerlendirir ve bağımsız bir şekilde karar verir. CRA, vergi mükellefiyle vergi idaresi arasında arabuluculuk yapar ve tarafları uzlaşmaya teşvik eder. CRA, yazılı veya sözlü bir karar ile uyuşmazlığı çözebilir. Fransa'da vergi hukukunu yönlendiren kanunlardan olan Vergi Genel Kanunu Vergi İtiraz Komisyonu'ndan alınan karar, vergi idaresi ve mükellef tarafından kabul edilebilir veya reddedilebilir. Eğer bir taraf kararı reddederse, idari dava açma hakkına sahip olur. İdari dava, uyuşmazlığın yargı yoluyla çözüleceği bir dava sürecini başlatır. İdari dava sürecinden sonra, vergi mükellefi veya vergi idaresi tarafından yargı yoluna başvurulabilir. Bu dava süreci, Vergi Mahkemesi (Tribunal Administratif) veya Danıştay (Conseil d'Etat) gibi ilgili yargı mercileri önünde yürütülür. Mahkemeler, delilleri değerlendirir, tarafları dinler ve nihai bir karar verir.

Fransa'da vergi kaçakçılığı ve mali suçlarla mücadelede etkin bir şekilde çalışarak vergi sistemini korumaya ve vergi yasalarının uygulanmasını sağlamaya yönelik önemli roller üstlenen bazı kurumları şu şekilde açıklayabiliriz.

Genel Kamu Finansı Yönetimi; Fransa'da vergi tahsili ve vergi denetimi ile ilgilenen ana kurumdur. DGFİP, vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek, vergi uyumunu sağlamak ve vergi gelirlerinin düzenli olarak toplanmasını sağlamak için faaliyet gösterir.

⁴⁷⁵ Francene M. Augustyn, "A Primer for Incorporating Under the Income Tax Laws of France, Germany, or the United Kingdom." *Nw. J. Int'l L. & Bus.* 7, (1985), pp. 267.

Düzeltilici Beyanlar İşleme Servisi; Fransa'da offshore hesapları ve yurtdışındaki varlıkları olan Fransız vatandaşları ve mükellefler için özel bir vergi düzenlemesi oluşturmuştur. STDR, yurtdışındaki varlıkların yasalara uygun şekilde beyan edilmesini teşvik etmekte ve vergi kaçakçılığına karşı önlem almayı amaçlamaktadır.

Ulusal Adli Gümrük Servisi; Fransız gümrüklerinde ve sınır kapılarında mali suçlar, vergi kaçakçılığı ve kaçakçılıkla mücadelede önemli bir rol oynar. SNDJ, gümrük kaçağı ve vergi kaçakçılığına karşı yasaların uygulanmasını ve soruşturulmasını sağlamak için görevlidir.

İnsan ve vatandaşlık haklarına ilişkin olarak 8. maddeye yer verilen Kanunilik İlkesi uyarınca, aynı kişi tarafından gerçekleştirilen eylemler farklı normlara göre farklı yaptırımlar gerektirebilir. Fransız hukukunda, vergiye tabi kişiler aynı eylem sonucunda hem adli cezaya hem de idari cezaya tabi olabilirler. Yani, Fransız hukukunda aynı eylem, hem cezai yaptırımlara tabi olabileceği adli bir sürece hem de idari bir sürece yol açabilir. Bu durum, Kanunilik İlkesi doğrultusunda farklı yaptırımların uygulanmasını sağlar. Yani, bu ilke, aynı kişi tarafından gerçekleştirilen bir eylemin hem adli ceza kapsamına girip hem de idari ceza kapsamına girebileceği anlamına gelir. Bu durumda, farklı soruşturma ve cezalandırma süreçleri uygulanabilir. Bu yaklaşım, kanunilik ilkesinin gerekliliklerinden biridir ve aynı eylem için çeşitli yaptırımların uygulanmasını engellemez. Yani, vergi mükellefleri tek bir eylemle hem adli hem de idari soruşturmaların konusu olabilir ve bu soruşturmalar farklı yaptırımlarla sonuçlanabilir. Fransız hukuku bu şekilde, aynı kişinin farklı yasal normlara tabi tutulmasını ve farklı cezalar almasını kabul etmektedir.

CGI'nın 1741. maddesi, bir kişinin vergi beyannamesi veya diğer vergi belgeleri dahil olmak üzere vergi hukuku kapsamındaki belgeleri sahte olarak kullanması durumunda ortaya çıkan vergi suçlarını düzenler. Bu maddeye göre; Sahte veya yanıltıcı belgelerle vergi beyanında bulunmayı veya vergi incelemesi sırasında sunulan belgeleri sahte olarak kullanmayı suç sayar. Sahte belgeler, sahte fatura, sahte gelir belgesi, sahte gider belgesi gibi vergi beyannamelerine veya vergi işlemlerine dayanan belgeleri ifade eder. Vergi kaçırma veya hileli beyan ise, bir kişinin bilerek ve isteyerek sahte belgelerle vergi beyanında bulunması, vergi borcunu azaltmayı veya vergiden kaçınmayı

amaçlaması durumunda, bu bir vergi suçu olarak değerlendirilir⁴⁷⁶. Bu maddenin ihlalinde, sahte belge kullanımı ve vergi kaçakçılığı gibi vergi suçlarına dayandığından, kişiye ciddi cezai yaptırımlar uygulanabilir. Ceza, vergi miktarının bir katından beş kata kadar olabilir ve diğer durumları da dikkate alan mahkeme tarafından belirlenir.

Bunların dışında Fransa'da "Kişisel Mali Durum Karşı İncelemesi (Examen Contradictoire de la Situation Fiscale Personalla)" şeklinde bir vergi inceleme türü mevcuttur. Bu incelemede mükelleflerin gelir vergisi beyanlarındaki samimiyet, kişinin beyan ettiği gelir ile kişinin yaşam biçimi arasındaki bağların incelenmesi yoluyla kontrol edilir.

2.5. Hollanda

Hollanda'da vergi kaçakçılığıyla mücadele, çeşitli kurumlar tarafından yürütülen ortak bir çaba ile gerçekleştirilmektedir. Bu kurumlar vergi ve gümrük idaresi, polis, yargı makamları ve mali suçlarla mücadele birimlerinden oluşur.

Hollanda Vergi ve Gümrük İdaresi (Belastingdienst), vergi uygulamalarının denetlenmesi ve düzenlenmesiyle ilgilenir. Vergi kaçakçılığına karşı önlemler almak, vergi incelemeleri yapmak ve vergi kayıtlarını denetlemek bu kurumun görevleri arasındadır.

Polis (Politie), vergi kaçakçılığı gibi mali suçlarla mücadelede önemli bir rol oynar. Polis, vergi kaçakçılığına karışan kişileri tespit etmek, soruşturma yapmak ve suçluları adalete teslim etmek için çalışır.

Savcılık (Openbaar Ministerie), vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin dava açma yetkisine sahiptir. Vergi kaçakçılığıyla ilgili olarak soruşturma sonucunda elde edilen delilleri değerlendirir ve suçluların yargılanmasını sağlar.

⁴⁷⁶ Claude Garcin, *Le Droit Pénal Fiscal: Les Principales Infractions et Les Personnes Punissables, Les Sanctions Pénales Fiscales*, Paris: 2000, s. 53.

Mali Suçlarla Mücadele Birimi (FIOD), vergi kaçakçılığı ve mali suçlarla mücadelede uzmanlaşmış bir polis birimidir. FIOD, vergi kaçakçılığına karışan kişileri tespit etmek, vergi hilelerini soruşturmak ve cezalandırmak için çalışır.

Hollanda, vergi kaçakçılığıyla mücadelede ayrıca uluslararası işbirliğine de önem verir. Özellikle Avrupa Birliği ve diğer ülkelerle bilgi paylaşımı ve koordinasyon yoluyla vergi kaçakçılığıyla mücadelede işbirliği yapar.

Bu kurumlar vergi kaçakçılığıyla mücadelede vergi uygulamalarını denetler, vergi incelemeleri yapar, şüpheli durumları araştırır, vergi kayıtlarını kontrol eder ve soruşturma sürecini başlatır. Ayrıca, yasaları ihlal eden kişilere ceza uygulanması için savcılıkla işbirliği yaparlar.

Hollanda'da vergilerin yönetimi ve tahsili Maliye Bakanlığı'na (Ministerie van Financiën) bağlı Vergi İdareleri tarafından gerçekleştirilir. FIOD, mali ve vergi sahtekarlıklarını tespit ederek bunlarla mücadele eden vergi idaresine bağlı servistir. Bunun dışında Kara Para Aklamayı Önleme Merkezi (AMLC) ile birlikte FIOD kara para aklama ile mücadele ve önleme çalışmaları yürütür⁴⁷⁷.

FIOD bünyesinde, büyük çaplı dolandırıcılık ve organize suçları tespit etme ve bunlarla mücadele etme konusunda uzmanlaşmış bir ekip-Suç İstihbarat Ekibi (TCI) bulunmaktadır. Suç varlıklarının kara para aklanması, iflas dolandırıcılığı ve KDV dolandırıcılığı buna örnektir. Ekip muhbir kullanır. Bunlar suçu anlatabilen ve anlatmak isteyen, ancak tanık olarak hareket etmek istemeyen insanlardır. TCI çalışanları, kişisel verilerinin gizli kalmasını sağlar. Bu nedenle muhbirin kimliği hiçbir zaman bilinmemektedir⁴⁷⁸.

AMLC, kara para aklamayla mücadele için kamu ve özel tarafların ulusal ve uluslararası düzeyde birlikte çalıştığı bir bilgi ve uzmanlık merkezidir. Kamu ortakları arasında polis, Savcılık Servisi, Mali İstihbarat Birimi (FIU), düzenleyiciler, FIOD ve diğer özel soruşturma servisleri bulunmaktadır. Özel işbirliği ortakları arasında bankalar, muhasebe firmaları ve medeni hukuk noterleri bulunmaktadır. Bu taraflar, finansal

⁴⁷⁷ Fiod, Wat doet de FIOD?, <https://www.fiod.nl/wat-doet-de-fiod>, (Erişim, 23.03.2023).

⁴⁷⁸ Fiod, Wat Doet De Fiod?, <https://www.fiod.nl/wat-doet-de-fiod>, (Erişim, 23.03.2023).

sistemin bütünlüğünü korumak için kara para aklamayla mücadeleye katkıda bulunmak için burada güçlerini birleştirmektedirler⁴⁷⁹.

Hollanda, iyi bir hukuk sistemine sahip olmasının yanı sıra holding şirketlerine sunduğu vergi avantajları nedenleriyle uzun yıllar büyük şirketlerin dünyaya açılmasında bir üs olarak kullanılmış dünyada vergi cenneti olarak sayılan dünyada ilk sıralarda yer alan ülkeler arasında sayılmaktadır.

Bugün itibariyle aktif olan 95 vergi anlaşmamızın Hollanda'nın da aralarında bulunduğu 22'sinde esasen istisna mekanizması geçerlidir. Dolayısıyla Hollanda'dan elde edilen temettü geliri (en az %10 ortaklık payı bulunması şartıyla) Türkiye'de ayrıca vergiye tabi değildir. Aslında temettü kazançlarında, bu istisna, vergi anlaşmalarından bağımsız olarak iç mevzuatımızda da KVK'nın 5/1-b maddesinde yer alan yurtdışı iştirak kazançları istisnası sayesinde de sağlanabilmektedir. Ancak iç mevzuatımızdaki istisnadan faydalanabilmek için maddede sayılan tüm şartların sağlanması gerekmektedir. Bu şartlardan en önemlisi ise, iştirak kazancının, elde edildiği ülkede en az %15 oranında vergi yükü taşımasıdır. Hollanda'nın sağladığı diğer avantaj ise, Hollanda iç mevzuatına göre, uluslararası iştirak kazançlarının vergiden istisna edilmesidir. Yani Hollanda'da yerleşik bir şirket diğer ülkelerdeki şirketlere iştirak eder ve bu şirketlerden bir temettü elde ederse bu temettü Hollanda'da vergiden istisna ediliyor. İlave olarak, başta AB ülkeleri olmak üzere (parent subsidiary directive) birçok ülkeden Hollanda'ya kâr dağıtılırken stopaj uygulanmamakta, Hollanda'dan da yurtdışına kâr dağıtımında Hollanda iç mevzuatı gereği kural olarak stopaj uygulanmamaktadır⁴⁸⁰.

Hollanda 28 Aralık 2018 tarihinde vergi cenneti olarak tanımladığı 21 ülkeden oluşan bir liste yayınlamıştır. Bu listede AB'nin kara listesinde bulunan Amerikan Samoası, Amerikan Virgin Adaları, Guam ve Trinidad ve Tobago ülkelerine ek olarak İngiliz Virgin Adaları, Guernsey, Man Adası, Cayman Adaları, Jersey, Anguilla, Bahamalar, Bahreyn, Beliz, Bermuda, Turks ve Caicos adaları ve Vanuatu, Birleşik Arap Emirlikleri (Dubaidahil), Kuveyt, Katar, Suudi Arabistan da yer almaktadır. Söz konusu

⁴⁷⁹ Wie Zijn Wij En Wat Doen Wij?, <https://www.amlc.nl/wie-zijn-wij-en-wat-doen-wij>, (Erişim, 23.03.2023).

⁴⁸⁰ Dursun Küçükbaşlan, Hollanda'nın Vergi Cazibesi Ortadan Kalkıyor Mu?, *Serbest Kürsü*, 2021.

listeden de anlaşılacağı üzere özellikle ada ülkeleri ve Körfezi Ülkeleri Hollanda tarafından vergi cennetleri olarak değerlendirilmektedir⁴⁸¹.

Hollanda hukukunda vergi kabahatinde para cezası, ödenmeyen verginin 1 katına kadardır. Yabancı tasarruf hesaplarının beyan edilmemesi halinde ziyaa uğratılan verginin 3 katı ceza kesilmektedir. Bunun dışında vergi kaçakçılığında adli yaptırım olarak 6 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür⁴⁸². Hollanda Maliye Bakanlığı vergi kaçakçılığı biçimleri; gelir ya da kurumlar vergisi bildirim beyannamesinde biri kişi kasten yanlış beyanname vermesi, kişinin geliri veya varlıkları hakkında her şeyi anlatmaması, kişinin haksız bir şekilde kesintileri geri talep etmesi veya arttırması, bir şirketin dürüst olmayan bir şekilde yatırım kesintileri gibi şeyleri geri istemesi, şirketin yanlış bir adres vermesi, girişimci haksız yere KDV talep etmemesi, ödenecek KDV'yi de iade etmemesi, mirası alan kişinin bu mirası vergi makamlarına açıklamaması şeklindedir.

Hollanda vergi hukukunda, 2018 yılında yürürlüğe giren kanun ile önemli değişikliklere gidilmiştir. Bu değişikliklerle Hollanda, vergi kaçakçılığını durdurmak, emek vergisini azaltmak, rekabetçi bir vergi iklimine teşvik etmek ve sistemi daha uygulanabilir hale getirmeyi amaçlamıştır. Bu yönde Hollanda'da 2019 yılından itibaren kanunla yapılan değişiklikler şu şekildedir.

- Kurumlar vergisi oranı kademeli olarak azaltıldı.
- Geçmiş yıl zararlarının cari yılda indirilmesine ilişkin yasal süre, 9 yıldan 6 yıla indirildi.
- Belirli ülkelere yönelik özel stopaj indirimi uygulamaları getirildi.
- Yabancı çalışanların (expat) vergilendirilmesi konusunda düzenlemelere gidildi
- Uygulamada yer alan indirimli kdv oranı yükseltildi.

⁴⁸¹ Lexology, *Hollanda Vergi Kanunlarında Yapılan Son Değişiklikler*, Netherlands, Turkey: January 17 2019.

⁴⁸² Y. Burak Aslanpınar, Emre Burak Onat, "Bazı OECD Ülkelerindeki Vergi Suç ve Kabahatleri ile Bunlar Hakkında Öngörülen Cezaların Karşılaştırmalı Analizi", *Yaklaşım Dergisi* 282, (2016), ss. 253-258.

- Avrupa Birliği Direktifi ile dzenlenen kontrol edilen yabancı kurum (Controlled Foreign Company-CFC) kazançları için getirilen kurallar uygulamaya konuldu.
- Faiz ödemeleri yoluyla vergi matrahının aşındırılmasını engellemeye yönelik önlemler getirildi.

2021 yılında Hollanda, 2021 Vergi Planı'nda birleştirilen birkaç önceliği uygulamaya koydu. 2021 Bütçesinin yanı sıra, geçen yıl başka bazı teklifler de yürürlüğe girdi. Bu, AB Zorunlu Açıklama Direktifi (DAC6) ve Vergiden Kaçınma Direktifi 2 (ATAD2) ile ilgilidir⁴⁸³.

Hollanda vergi sisteminde tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet olmak üzere iki tür vergi söz konusudur. Kişi, eğer bir Hollanda mukimi (yerleşmiş) olarak nitelendiriliyor, dünya çapındaki geliri üzerinden vergilendirilir. Bu aynı zamanda Hollanda dışında edinilen gelirleri de kapsamaktadır. Hollanda, gelir kaynağına bağlı olarak, çifte vergilendirme yükünü hafifletme yolu ile vergilendirmeyi azaltacaktır. Hollanda, gayri mukimleri (yerleşmiş olmayan) de vergilendirir. Potansiyel olarak bu durum, Hollanda ve mukimin ülkesi arasındaki vergi anlaşmasına bağlı olarak halde deđişir⁴⁸⁴. Hollanda'da günümüzde AMCL, FIOD ile birlikte kara para aklama ile mücadele etmektedir. Bunun yanı sıra, polis, Cumhuriyet Savcılığı, Mali İstihbarat Birimi ve FIOD. Hollanda Gıda ve Tüketici Ürün Güvenliği Kurumu ve İnsan Çevre ve Ulaştırma Müfettişliği gibi diğer özel araştırma hizmetleri de kara para aklamayla mücadele konusunda birlikte çalışmaktadır⁴⁸⁵.

2.6. İspanya

İspanya'da vergi kaçakçılığı önlemleri, çeşitli kurumlar tarafından yürütülmektedir. Bunlardan Hacienda, İspanya'nın Maliye Bakanlığıdır. Vergi kaçakçılığıyla mücadelede

⁴⁸³ Yabancı Çok Uluslu Şirketler ve Hollanda Yıllık Bütçesi, <https://tr.intercompanysolutions.com>, (Erişim, 23.03.2023).

⁴⁸⁴ Fiod, <https://hollandahukuku.com/hollandada-vergi-meseleleri/hollandada-dogrudan-vergilerin-odenmesi>, (Erişim, 23.03.2023).

⁴⁸⁵ Fiod, Wat doet de Fiod?, <https://www.fiod.nl/wat-doet-de-fiod>, (Erişim, 23.03.2023).

önemli bir rol oynar. Vergi hukukunun uygulanması, vergi denetimi ve vergi kaçakçılığıyla mücadele gibi konularda yetkilidir. Hacienda, vergi kaçakçılığına karşı önleyici tedbirler almakta ve kaçakçılıkla mücadele etmek için denetimler yapmaktadır⁴⁸⁶.

İspanya'nın Vergi İdaresi Ajansı, Hacienda'ya bağlı olarak faaliyet gösteren ajanstır. Bu ajans vergi kaçakçılığıyla mücadelede önemli bir rol oynar. Agencia Tributaria, vergi mükelleflerinin beyanlarını ve ödemelerini denetler, vergi kaçakçılığı ihbarlarını değerlendirir ve soruşturmalar yürütür. Aynı zamanda bilgi paylaşımı ve işbirliği yaparak vergi kaçakçılığını önlemeye çalışır.

İspanya'nın Ulusal Polis Teşkilatı olan Policia Nacional, vergi kaçakçılığıyla mücadelede önemli bir rol oynar. Bu kurum, vergi suçlarıyla ilgili soruşturmaları yürütmek ve vergi kaçakçılığıyla suçlanan kişileri takip etmekle görevlidir. Policia Nacional, Hacienda ve Agencia Tributaria ile işbirliği yaparak vergi kaçakçılığıyla mücadelede etkin bir şekilde çalışır.

İspanya'da vergi kaçakçılığı suçlamalarıyla ilgili davalara bakmak ve yargılamak için adli makamlar görevlidir. Mahkemeler, vergi kaçakçılığı suçlamalarını değerlendirir, delilleri inceler ve gerekli hukuki süreçleri yürütür. Adli makamlar, vergi kaçakçılığıyla mücadelede adaletin sağlanmasını sağlar. İspanya'da son yıllarda iki vergi reformu uygulamaya konulmuştur. Bunlardan birincisi kurum gelirlerinin vergilendirilmesine ilişkin, ikincisi ise vergi sisteminde tarafsızlığın artırılması ve basitleştirilmesi yönündedir.

İspanya'da vergilerin yönetimi ve tahsili ise genellikle Maliye Bakanlığı'na bağlı olan Vergi İdaresi Devlet Kurumu (La Agencia Estatal de Administración Tributaria - AEAT) tarafından gerçekleştirilir. Bu kurum, vergi mevzuatına uygun olarak vergi idaresinin görevlerini yerine getirir ve vergi tahsilatını sağlar. Vergi İdaresi Devlet

⁴⁸⁶ Nueva sede electrónica de la Agencia Tributaria, <https://www.agenciatributaria.es>, (Erişim, 23.03.2023).

Kurumu, Anayasa ve kanunlar tarafından belirlenen istisnalar dışında vergilerin yönetiminden ve tahsilatından sorumludur⁴⁸⁷.

Bu nedenle, vergi mükellefi, vergi tarhiyatının kendisine tebliğ edildiği tarihten itibaren 1 ay içerisinde, vergi idaresine başvurmadan doğrudan Mali İdari Kurula (Tribunales Económico-Administrativos-TEA) başvurabilir. TEA, Maliye Bakanlığı bünyesinde kurulan, bağımsız bir idari otoritedir. Vergi anlaşmazlıklarının yargıya taşınmadan önce idari yoldan çözümlenmesine yardımcı olur. Ancak, uyuşmazlık konusu vergi 150.000 Avro veya uyuşmazlık konusu vergi matrahı 1,8 milyon Avro'nun üzerinde ise, ilgili vergi anlaşmazlığı için Merkezi Mali İdari Kurul'a başvurulmalıdır. TEA'ya başvurmadan önce mahkemeye başvurmak mümkün değildir. TEA'nın kararını aldıktan sonra, vergi mükellefi kararın tebliğ edildiği tarihten itibaren 2 ay içerisinde Yüksek Adalet Mahkemesi'nde (Tribunales Superiores de Justicia) dava açabilir. Bu şekilde vergi uyuşmazlıklarının idari yoldan çözümü ve gerektiğinde yargıya taşınması sağlanmış olur⁴⁸⁸.

İspanya'da vergi uygulamalarına aykırı fiillerde, adli ve idari olmak üzere iki tür yaptırım mevcuttur. Bunlardan adli yaptırımlar, vergi mevzuatına aykırı fiillerin cezai sorumluluğunu düzenler. İspanya'da, vergi suçlarına ilişkin ceza hükümleri, Ceza Kanunu (Código Penal) ve diğer ilgili yasalar tarafından belirlenir. Bu yaptırımlar arasında para cezaları, hapis cezaları veya her ikisinin bir kombinasyonu bulunabilir. Cezalar, suçun ciddiyetine, vergi miktarına, kişinin kusuruna ve diğer faktörlere bağlı olarak değişebilir. İdari yaptırımlar ise, vergi mevzuatına uyum sağlanmaması veya vergi hükümlerine aykırı hareket edilmesi durumunda uygulanır. İspanya'da, idari yaptırımlar Vergi Usul Kanunu (Ley General Tributaria) ve diğer ilgili yasalar tarafından belirlenir.

2.7. İtalya

İtalya'da vergilendirme işlemlerinin yönetimi ve vergilerin toplanması konusundaki ana yetki ve sorumluluk, temel olarak İtalya Ekonomi ve Maliye Bakanlığı'na (Ministero

⁴⁸⁷ Antonio López Díaz, "Spain", Ed. Roman Seer; Anna Lena Wilms, Surcharges and Penalties in Tax Law", *EATLP International Tax Series*, Vol.14, (2016), p. 584.

⁴⁸⁸ Audiencia Nacional, <http://www.poderjudicial.es>, (Erişim, 24.03.2023).

dell'Economia e delle Finanze-MEF) bağlı olan İtalya Vergi İdaresi'ne (Agenzia delle Entrate-AdE) aittir⁴⁸⁹.

İtalya'da vergi suçlarıyla ilgili soruşturmaları yürütme İtalyan Mali Polisi (Guardia di Finanza-GdF) tarafından gerçekleştirilir. Mali Polis İtalyan Maliye Bakanlığı'na bağlıdır.

Maliye Koruma Birimi Guardia di Finanza, İtalya'da mali suçlarla mücadele eden bir güvenlik kuvvetidir. Vergi kaçakçılığı gibi mali suçların önlenmesi ve soruşturulması için görevlendirilmiştir. Bu birim, vergi kaçakçılığına karışan kişilere karşı operasyonlar düzenler ve mali suçlarla ilgili soruşturmalar yürütür.

Bunun yanında ülkedeki vergi denetimi, Maliye Ajansı ve Maliye Koruma Birimi gibi kurumlar, vergi denetimleri yoluyla vergi kaçakçılığıyla mücadele eder. Vergi denetimleri, vergi mükelleflerinin beyan ettiği gelir ve varlıkların doğruluğunu kontrol etmek için gerçekleştirilir. Vergi incelemeleri, belirli sektörlerde veya belirli vergi mükelleflerinde yoğunlaşabilir.

İtalya, veri analitiği ve teknolojik araçları kullanarak vergi kaçakçılığına karşı mücadele etmektedir. Veri analitiği, vergi beyannamelerindeki anormallikleri ve potansiyel kaçakçılık göstergelerini tespit etmek için kullanılır. Ayrıca, vergi kaçakçılığına ilişkin ihbar hatları da bulunmaktadır. İhbar hattı aracılığıyla vatandaşlar, vergi kaçakçılığına ilişkin şüpheleri yetkililere bildirebilir.

İtalya, vergi kaçakçılığıyla mücadelede uluslararası işbirliği yapmaktadır. Vergi anlaşmaları, bilgi paylaşımı anlaşmaları ve vergi kaçakçılığıyla mücadelede diğer ülkelerle işbirliği yapılmaktadır. Bu sayede, vergi kaçakçılarının yurt dışında gizlenen varlıklarının tespiti ve geri alınması sağlanmaktadır.

İtalya'da, vergilendirmenin farklı aşamalarında görev alan ve vergi idaresinin işleyişini sağlayan farklı yetkili kurumlar mevcuttur. Bunlardan Gelir Ajansı (Agenzia delle Entrate), İtalya'da vergi tahsili, vergi idaresi ve vergi denetimi ile ilgili görevleri

⁴⁸⁹ Risultati e prospettive di Agenzia delle Entrate e Agenzia Entrate Riscossione, https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/english/revenue_agency, (Erişim, 23.03.2023).

yürüten ana kuruluştur. Kurum, vergi yükümlülerinin beyanlarını kontrol eder, vergi matrahlarını tespit eder, vergi tahsilatını gerçekleştirir ve vergi denetimlerini yürütür.

Gümrük ve Monopol Ajansı (Agenzia delle Dogane e dei Monopoli), İtalya'da gümrük vergileri, ithalat ve ihracat işlemleri, gümrük idaresi ve kontrolü ile ilgili görevleri yürütür. Bu kurum, gümrük işlemlerini denetler, gümrük vergilerini tahsil eder ve ithalat ve ihracat faaliyetlerinin düzenlenmesinden sorumludur.

Mali Polis (Guardia di Finanza), İtalya'da mali suçlarla mücadele eden bir güvenlik ve polis kuruluşudur. Vergi kaçakçılığı, kara para aklama, vergi dolandırıcılığı ve diğer mali suçlarla mücadele eder. Mali Polis, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde de rol alabilir ve vergi denetimleri gerçekleştirebilir.

Hesap Mahkemesi (Corte dei Conti), İtalya'da kamu harcamalarının denetimi ve hesap verme sürecinden sorumlu olan bir yargı kurumudur. Vergi idaresi ve diğer kamu kurumlarının mali işlemlerini denetler, hesaplarını kontrol eder.

İtalya'da vergi suçları, çeşitli yasal düzenlemelerde yer alan hükümlerle belirlenmiştir. İtalyan Ceza Kanunu (Codice Penale) ve Vergi Kanunu (Codice Tributario) bu konuda temel yasal kaynaklardır. Vergi kaçakçılığı (evasione fiscale), İtalya Ceza Kanunu'nun 2. maddesinde yer almaktadır ve kamu maliyesine karşı suç teşkil eden bir fiil olarak tanımlanmıştır. Bu suç, vergi beyannamesi veya diğer belgelerde yanıltıcı beyanda bulunmayı veya sahte belge kullanmayı içerir.

Vergi iadelerinde dolandırıcılık (rimborso fraudolento), Vergi Kanunu'nun 10. maddesinde yanlış veya sahte beyanlarla gerçek olmayan veya gereksiz vergi iadeleri talep etmeyi ifade eder. Bu suç, vergi iadesi almak amacıyla sahte belgeler veya yanıltıcı beyanlar kullanmayı içerir.

Vergi cezalarını engelleme veya hafifletme (omissione, sottrazione o diminuzione delle sanzioni tributarie), vergi cezalarını engellemeyi veya hafifletmeyi içeren eylemleri suç sayar. Bu suç, vergi cezalarını etkilemek amacıyla yanıltıcı beyanlar veya sahte belgeler sunmayı veya ceza tahsilatını engellemeyi içerir. Kayıtlarda yanıltıcı beyanda bulunma (falsità materiale commessa dal contribuente nei documenti contabili), Vergi Kanunu'nun 4. maddesi vergi mükelleflerinin kayıtlarında yanıltıcı beyanlarda bulunmayı

suç sayar. Bu suç, mükelleflerin kayıtlarında gerçek olmayan bilgileri veya yanıltıcı belgeleri kullanmayı içerir.

İtalya hukukunda, vergilendirme sürecinde 50.000 Avro altındaki uyuşmazlıklarda uzlaşma müessesesi zorunludur. Bu nedenle bu miktardaki uyuşmazlıklarda mükellef dava açamaz. Uzlaşma sağlanamaması halinde mükellef 30 gün içerisinde dava yoluna gidebilir. Ancak 50.000 Avro üstündeki uyuşmazlıklarda uzlaşma müessesesi zorunluluğu yer almamaktadır. Vergilendirme sürecinden kaynaklanan uyuşmazlıklarda uyuşmazlık miktarının 50.000 Avronun üstünde olması vergi idaresinin işleminin tebliğinden itibaren 60 günlük süre içerisinde vergi mahkemesinde dava açılabilir. Başka bir ifade ile 50.000 Avronun üzerinde olan uyuşmazlıklarda uzlaşma, vergi mahkemesinde dava açılmadan önce tüketilmesi gereken bir yol değildir⁴⁹⁰.

İtalya vergi hukukunda, federal vergi sisteminin unsurlarından olan eşitlik ve istikrar ilkeleri ile hareket edilmekte ve bu kapsamda Gelir İdaresi vergi kaçakçılığını önlemeye yönelik tedbirler geliştirmektedir. Bu amaçla vergiye uyumu artırmaya çalışma, şeffaflığı artırma, online hizmetleri artırma, gizli ekonomiyi açığa çıkarama ve yurtdışına sermaye kaymalarını engellemek gibi yöntemler kullanılmaktadır.

2.8. İngiltere

İngiltere, 31 Ocak 2020 tarihinde resmi olarak AB'den ayrılmıştır. Ayrılık anlaşması, İngiltere ile AB arasındaki bir dizi konuyu düzenlemiştir, özellikle vatandaşların hakları, sınır düzenlemeleri ve ekonomik ilişkiler gibi konular üzerinde yoğunlaşmıştır. Ancak, ayrılık sonrası dönemde İngiltere ile AB arasındaki ilişkiler hala belirsizlik taşımaktadır ve gelecekteki ticaret ve işbirliği ilişkileri üzerindeki müzakereler sürmektedir. Bu nedenle bu başlık altında İngiltere de incelenmiştir.

İngiltere'de, vergi suçlarına ilişkin yaptırımlar, suçun niteliğine, vergi miktarına, kişinin kusuruna ve diğer faktörlere bağlı olarak değişebilmektedir. İngiltere kanunlarında vergi suçları için 6 aydan 7 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür.

⁴⁹⁰ Guglielmo Maisto, "Italy", Ed. Simon Whitehead, the Tax Disputes and Litigation Review, Sixth Edition", *Law Business Research Ltd, London: (2018)*, p. 199-200.

Vergi Yönetim Kanunu'nun "Cezalar" Başlıklı 10. bölümünde, vergi kabahatleri için öngörülen para cezaları ile vergi suçları için öngörülen hapis cezaları yer almaktadır. Vergi Yönetim Kanunu'nun Hileli Gelir Vergisi Kaçırma Suçu başlıklı 106A Maddesinde hileli vergi kaçırma fiili hakkında jürisiz yargılama halinde 12 aya kadar, iddianame üzerine yapılan yargılama halinde 7 yıla kadar hapis cezası öngörülmüştür⁴⁹¹.

İngiltere'de de ihlaller için hem idari para cezası, hem de adli ceza öngörülmüştür. Kasıtsız olarak verginin geç ödenmesi gibi ihlaller için para cezası ve/veya hapis cezası öngörülmüştür. Ancak kabahate ve suça konu olan fiillerin tek bir kanunda değil; dağınık bir şekilde farklı kanunlarda ve teamül hukukunda yer aldığı görülmektedir⁴⁹².

Gelir Vergisi Kanunu (Income Tax Act), gelir vergisi beyanları, vergi matrahı, vergi oranları, vergi iadesi ve diğer gelir vergisiyle ilgili hususları içerir. Vergi kaçakçılığı, yanlış beyanlar veya vergi kaçırma gibi vergi suçlarını da düzenler. Kurumlar Vergisi Kanunu (Corporation Tax Act), şirketlerin gelirleri, vergi beyanları, kurumlar vergisi oranları, vergi muafiyetleri ve kurumlar vergisi ile ilgili diğer konuları içerir. Vergi kaçakçılığı, sahte belge kullanımı veya yanlış beyanlar gibi kurumlar vergisiyle ilgili vergi suçlarını da kapsar. Katma Değer Vergisi Kanunu (Value Added Tax Act), KDV'nin uygulanması, beyan edilmesi, tahsilatı ve KDV iadelerini düzenler. KDV ile ilgili vergi suçları, yanlış beyanlar, sahte fatura kullanımı veya KDV kaçırma gibi eylemleri de kapsar. Gümrük ve Özel Tüketim Vergisi Yönetimi Kanunu (Customs and Excise Management Act), gümrük işlemlerini, ithalat ve ihracatı, gümrük vergisi tahsilatını ve özel tüketim vergisini düzenler. Vergi suçları, gümrük vergisi kaçakçılığı, sahte belge kullanımı veya yanlış beyanlar gibi eylemleri içermektedir.

İngiltere'de vergi kaçakçılığı önlemleri, çeşitli kurumlar tarafından yürütülmektedir. Bu kurumlar arasında İngiltere Maliye ve Gümrük İdaresi (HM Revenue and Customs) ön plana çıkmaktadır. HMRC, İngiltere'deki vergi mevzuatını uygulayan ve vergi kaçakçılığıyla mücadele eden ana kurumdur. HMRC, vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek için çeşitli yöntemler ve önlemler kullanır. HMRC, vergi mükelleflerini

⁴⁹¹ Ersan Öz, Cansu Sevinç Ceyhan, "İngiltere, ABD, Almanya ve Fransa'da Vergi Suçları ve Yargılama Sürecinin Değerlendirilmesi", *Türkiye Adalet Akademi Dergisi*, (2023), s. 139.

⁴⁹² Ersan Öz, Cansu Sevinç Ceyhan, a.g.m. s.139.

rastgele seçerek, vergi beyanlarının doğruluğunu ve uygunluğunu denetler, diğer devlet kurumları ve uluslararası vergi otoriteleriyle bilgi paylaşımı yaparak vergi kaçakçılığını önlemeye çalışır. Özellikle, uluslararası vergi anlaşmaları ve vergi bilgi değişim protokolleri üzerinden bilgi alışverişi yapar. Teknoloji ve veri analitiği araçlarını kullanarak vergi kaçakçılığına ilişkin şüpheli faaliyetleri tespit etmeye çalışır. Örneğin, büyük veri analizi ile mükelleflerin mali hareketlerini izler ve anormal veya şüpheli aktiviteleri belirlemeye çalışır. Halka açık bir vergi ihbar hattı sağlar. Vatandaşlar, vergi kaçakçılığına ilişkin şüpheli durumları raporlayabilirler. Bu ihbarlar HMRC tarafından incelenir ve gerektiğinde soruşturma başlatılır. Vergi kaçakçılığı yapanlara karşı caydırıcı cezalar uygulanır. Vergi kaçakçılığı tespit edilen mükellefler cezalandırılır ve hatta mahkemeye sevk edilebilirler. HMRC, vergi kaçakçılığına karşı halkı bilgilendirmek ve farkındalık yaratmak için çeşitli eğitim programları düzenler. Vergi mükellefleri, vergi yasalarına uygun davranmaları konusunda bilinçlendirilir. Bu önlemler, İngiltere'de vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek için kullanılan bazı temel yöntemlerdir. HMRC, vergi sisteminin uygun ve adil bir şekilde işlenmesini sağlamak amacıyla sürekli olarak yeni stratejiler ve yöntemler geliştirmektedir.

Hazine Bakanlığı (HM Treasury), İngiltere'nin mali politikalarının oluşturulmasından ve denetlenmesinden sorumludur. Hazine Bakanlığı, vergi politikalarını belirler, bütçe planlaması yapar ve genel olarak ülkenin mali yönetiminden sorumludur. Vergi politikalarının tasarımı ve uygulanması, HM Treasury ile HMRC arasında bir işbirliği gerektirir. İngiltere'de yerel konseyler, yerel yönetimlerin temsilcileridir. Yerel konseyler, yerel hizmetlerin sağlanması ve yerel vergilerin tahsil edilmesi gibi görevlerden sorumludur. Yerel konseyler, yerel emlak vergisi gibi bazı yerel vergilerin tahsilatını gerçekleştirir ve yerel hizmetlerin finansmanına katkıda bulunur.

3. ALMANYA

Türkiye'deki hukuk sisteminde, Almanya'dan esinlenilerek oluşturulmuş kanunlar arasında Ticaret Kanunu, Ceza Muhakemeleri Kanunu, Deniz Ticaret Kanunu ve 213 sayılı VUK bulunmaktadır. Bu nedenle Almanya ve Türkiye kanunlarının arasında oldukça fazla benzerlikler görülmektedir. Alman Hukukunda vergi kaçakçılığı konusundaki düzenlemelere, Alman Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung-AO) 369-376

maddeleri arasında yer verilmiştir. Bu maddelerde vergi suç ve cezalarına ilişkin genel uygulama esasları ve müeyyideleri düzenlenmiştir. Bunların dışında kalan vergi kanunlarına ilişkin bazı suçlar da Alman Ceza Kanunu'nda (Strafgesetzbuch) düzenlenmiştir⁴⁹³.

Alman Vergi Usul Kanunu'nun (Abgabenordnung-AO) 90. maddesinin ilk fıkrası, vergi yükümlülerinin ve diğer ilgili kişilerin vergi idaresi ile aktif bir iş birliği yapması gerektiğini ifade eder. Vergi yükümlüleri, vergilendirme sürecinde gerektiğinde talep edilen belgeleri sağlamak ve ek açıklamaları yapmakla yükümlüdür. Bu düzenleme, vergi yükümlülerinin ve diğer ilgili kişilerin vergi idaresiyle iş birliği yaparak vergi mevzuatına uygunluğu sağlamalarını ve doğru bilgi ve belgeleri sağlamalarını teşvik etmek amacını taşır. Vergi idaresinin doğru ve güvenilir bilgilere dayanarak vergi tahsilatını yapabilmesi için bu iş birliği ve bilgi paylaşımı önemlidir. Bu maddenin ihlali durumunda, vergi yükümlülerine ve diğer ilgili kişilere cezai yaptırımlar uygulanabilir. Özellikle, bilerek yanlış bilgi verme veya bilgi gizleme durumunda, vergi kaçakçılığı veya vergi dolandırıcılığı suçlamalarıyla karşılaşabilirler. Bu nedenle, vergi yükümlüleri ve diğer ilgili kişilerin VUK'un ilgili hükümlerine uygun olarak vergi idaresiyle iş birliği yapmaları önemlidir.

Alman Vergi Usul Kanunu'na göre, vergilendirme sürecinde yer alan herkes, vergi dairesine gerekli bilgileri sağlamakla yükümlüdür. Bu bağlamda, ilgili bireyler, vergi dairesi tarafından talep edilen hesap, kayıt, iş belgeleri ve diğer dokümanları sağlamak amacıyla vergi makamına sunma yükümlülüğüne sahiptirler. Bu durum, yoklama ve inceleme süreçlerinin gerçekleştirilebilmesi için gereklidir. Bu çerçevede, Alman VUK, vergi dairesine yeminli ifade alma yetkisi vermektedir. Kanun, bu yükümlülüklerle uymayan davranışları iki farklı şekilde düzenlemektedir. Bir kısmı suç olarak kabul edilirken, diğer bir kısmı ise düzene aykırılık (kabahat) olarak nitelendirilmiştir. Suç olarak kabul edilen davranışlar, daha ciddi ve cezai yaptırımlarla karşılaşılmasını sağlar. Düzene aykırılık (kabahat) olarak öngörülen davranışlara ise daha hafif cezai yaptırımlar uygulanır. Alman VUK, vergi yükümlülüklerine uymayan ve vergi dairesi tarafından talep edilen bilgi ve belgeleri sağlamamak gibi eylemleri suç olarak kabul etmektedir. Öte

⁴⁹³ Otmar Thommes, Katja Nakhai, "New Case Law On Anti-Abuse Provisions in Germany", *Intertax* 33 (2005), s. 74.

yandan, vergi dairesine yanlış veya eksik bilgi sağlamak gibi daha hafif ihlaller düzene aykırılık (kabahat) olarak değerlendirilir ve daha az cezai yaptırımlar gerektirmektedir.

Alman Vergi Usul Kanunu'nun (AO) 369. maddesinin birinci fıkrasında, vergi kanunlarına aykırı olarak ithalat, ihracat, malların dolaşımı, sahte damga pulları üretimi ve buna ilişkin hazırlık hareketleri gibi eylemleri işleyen kişilerin vergi suçları işlediği belirtilmektedir. Bu maddede, suça iştirak eden, yardım eden, azmettiren ve işbirlikçi olanlar da suç kapsamında yer alır. AO'nun 369. maddesinin ikinci fıkrasına göre, vergi suçlarıyla ilgili hükümler, aksi belirtilmediği sürece ceza hukukunun genel kurallarının geçerli olduğunu ifade etmektedir. Bu da, Almanya'da vergi suçlarıyla ilgili olarak Alman Ceza Kanunu ve Alman Ceza Muhakemesi Kanunu'nun genel hükümlerinin uygulanacağı anlamına gelir. Vergi suçları Almanya'da, ceza hukukunun genel prensipleri ve ilgili yasal düzenlemelere tabidir. Yani, vergi suçlarına ilişkin cezalar ve ceza yargılaması, vergi hukukunun özel hükümleri olmadıkça genel ceza hukuku kurallarına tabidir. Bu düzenleme, vergi suçlarının ciddiyetini vurgular ve suç işleyenlere cezai yaptırımların uygulanmasını sağlar. Buna ek olarak, idari para cezaları, vergi kabahatleri gibi daha hafif ihlaller için uygulanır.

Vergi Usul Kanunu'nun (AO) 71. maddesi gereği, vergi kaçakçılığına veya vergi avantajlarından haksız yararlanmak amacıyla, malların satın alınması, satılması veya saklanmasına katılan kişiler sorumlu tutulmuştur. Alman hukukunda, suç işleme hükümleri son çare (ultima ratio) olarak kabul edilir. Bu ilke, vergi kaçakçılığı gibi kasıt içermeyen fiillerin hapis cezası gerektiren bir suç olarak değil, vergi kabahati olarak düzenlenmesini gerektiren orantılılık ilkesine uygun bir şekilde işler. Son çare ilkesi, cezalandırma yetkisinin devlet tarafından sınırlandırılması gerektiğine işaret eder. Yani, vergi suçlarında cezalandırma, kanunilik ilkesinin ötesinde kişisel özgürlükleri korumayı amaçlayan bir araç olarak kullanılır. Bu yaklaşım, suç işlemenin cezalandırılmasının sadece son çare olarak kullanılması gerektiğini vurgular. Vergi kaçakçılığı gibi fiillerde, kast unsuru olmamasına rağmen hukuka aykırılık içeren eylemler vergi kabahati olarak değerlendirilir. Böylece, cezalandırma yetkisi daha ölçülü ve orantılı bir şekilde kullanılır. Sonuç olarak, Alman hukukunda vergi suçlarına azmettiren veya yardım eden kişilerin cezai sorumlulukları düzenlenirken, ceza hukuku ilkesi olan son çare ilkesine

atıfta bulunulur. Bu ilke, cezalandırmanın orantılılık ilkesi doğrultusunda ve kişisel özgürlükleri koruyarak uygulanmasını amaçlamaktadır.

Alman hukukunda, AO 370. maddede sayılan vergi kaçakçılığı suçu fiillerinin işlenmesi durumunda bu suçların vergi suçu mu kabahati mi olduğu konusunda manevi unsur kasttır. Vergi suçunun oluşması için kişinin kasti bir hareketi olması gerekmektedir, kasti olmayan bir hareket ile vergi suçu ortaya çıkmamaktadır. Buna göre Alman hukukunda kasti olmayan fiiller vergi suçu değil, vergi kabahati olarak düzenlenmiştir⁴⁹⁴.

Vergi idaresindeki veya başka bir makamdaki kamu görevlisinin suçu öğrenmesi halinde veya mükellef hakkında vergi denetimine başlanacağına bildirilmesi hâlinde gönüllü açıklama yapılamaz. Ayrıca, her bir fiil neticesinde 25.000 Euro' dan fazla vergi kaçırılması veya özellikle ciddi vergi davasının var olduğu durumlarda da gönüllü açıklama yapılması kabul edilmemiştir. 25.000 Euro' dan fazla tutar söz konusu ise, gönüllü açıklamadan yararlanmak için ekstra ödeme yapılması gereklidir¹⁹. Gönüllü açıklama yapılması halinde, idari para cezası da dâhil olmak üzere hiçbir ceza alınmaz, yalnızca %6 faiz ile birlikte kaçırılan vergi ödenmelidir⁴⁹⁵.

AO'nun 378. maddesi, vergi kaçakçılığı suçunu kast unsuru olmaksızın suç işleyen kişilerin vergi kabahatiyle suçlanacağını öngörmektedir. Yani, bu maddeye göre, vergi kaçakçılığı suçu kasten değil, ağır dikkatsizlikle işlenmişse, kişi vergi kabahatiyle suçlanabilecektir. Bu durumda, fiiller kabahat olarak nitelendirildiği için idari para cezası yaptırımını söz konusu olur. Bu durum, suçun kasıtlı olarak işlenmediği, ancak kişilerin ağır dikkatsizlik göstererek suça sebep olduğu durumları kapsar. Ayrıca, ilgili kanun maddesinde bahsedilen kişilere bakıldığında, vergi kabahatinin sadece vergi mükellefi ve vergi mükellefi temsilcileri tarafından işlenebileceği, vergi kaçakçılığı suçu failinin ise herhangi bir kişi olabileceği ifade edilebilir. Yani, vergi kabahatleri daha çok vergi mükellefleri ve onların temsilcilerini ilgilendirirken, vergi kaçakçılığı suçu herhangi bir kişinin işleyebileceği bir suçtur. Bu düzenleme, vergi kaçakçılığı suçunu ağır dikkatsizlikle işleyen kişilere idari para cezası yaptırımını getirerek suçun kasıtlı olmadığı durumlarda bile caydırıcılık sağlamayı amaçlar. Böylece, vergi ödemeleri ve beyanlarıyla

⁴⁹⁴ Ertuğrul, a.g.m., ss. 1260-1297.

⁴⁹⁵ Ersan Öz, Cansu Sevinç Ceyhan, a.g.m, s. 143.

ilgili önemli bir dikkat ve sorumluluk gerekliliği vurgulanır ve vergi sisteminin düzgün işleyişinin korunması hedeflenir.

Alman hukukunda ağır dikkatsizlik, başka bir ifadeyle gösterilmesi gereken özenin ağır ölçüde ihlal edilmesi durumunu ifade eder. Ağır dikkatsizlik kavramının tespitinde, benzer eğitim, öğrenim, işletme veya vergi hukuku mesleki deneyimine sahip diğer vergi mükelleflerinin davranışlarına karşı bir karşılaştırma ölçeği kullanılır. Yani, vergi mükellefinin ağır dikkatsizlik içerisinde olduğunun belirlenmesi için benzer niteliklere sahip diğer mükelleflerin davranışlarına bakılır. Örneğin, vergi mükellefinin vergi yükümlülükleri hakkında yeterli bilgi sahibi olmaması veya vergi yükümlülüklerini denetimsiz bir şekilde bir temsilciye bırakması ağır dikkatsizlik örnekleri olarak gösterilebilir. Bu durumda, mükellef, gereken özeni göstermediği ve vergi yükümlülüklerini ihmal ettiği için ağır dikkatsizlikle suçlanabilir. Alman hukukunda ağır dikkatsizlik, ceza hukuku bağlamında, suçun kasıtlı olarak işlenmediği, ancak kişinin özen gösterme yükümlülüğünü ciddi şekilde ihlal ettiği durumları kapsar. Bu durumda, idari para cezası gibi daha hafif yaptırımlar uygulanabilir. Bu anlamda, vergi mükelleflerinin vergi yükümlülüklerini yerine getirirken gereken özeni göstermeleri ve vergi hukukunu ihlal etmemeleri önemlidir. Ağır dikkatsizlik, mükelleflerin sorumluluklarını yerine getirme konusunda dikkatli olmalarını ve diğer benzer mükelleflerin davranışlarıyla uyumlu hareket etmelerini vurgular.

Alman vergi sisteminde 2001 yılında kapsamlı bir reformla kararlaştırılmıştır. Bu reformla 2001-2005 yıllarında vergilemede hem bireysel hem de şirketlerin vergi oranlarının azaltılması kararlaştırıldı. Kişisel gelirin vergilemesinde daha yüksek gelirin daha yüksek oranda vergilemesi yapılacaktır⁴⁹⁶. Almanya'da gelir, sermaye ve tüketim üzerinden alınan vergiler önemli bir yer tutar. Gelir vergisinin temel formları kişisel gelir vergisi (Einkommensteuer), kurumlar vergisi (Körperschaftsteuer) ve ticari kazanç

⁴⁹⁶ Martin Ruf, Alfons J. Weichenrieder. "The Taxation Of Passive Foreign Investment: Lessons From German Experience." *Canadian Journal Of Economics/Revue Canadienne D'économique* 45.4 (2012): 1504-1528.

üzerinden (Gewerbeertragsteuer) alınır. Ticari kazanç vergisi işyerinin bulunduğu yerel idare tarafından alınır⁴⁹⁷.

3.1. Almanya’da Vergi İncelemesi ve Yetkili Merciler

Vergi incelemesi (außenprüfung), gerek Alman Anayasası gerekse Alman Vergi Usul Kanunu’nun (AO) vergilendirme sürecini yasaya uygun ve eşit şekilde gerçekleştirilmesi amacıyla idari makamlara verdiği araştırma ve tespit görevlerini içeren bir müessesedir. Vergi incelemesinde, vergi mükellefinin tüm vergisel durumları ve vergisel ilişkileri fiili ve hukuki olarak göz önünde bulundurulur.

Vergi İncelemesine farklı düzenlemeler ile Genel İdari Usul Kanunu (Verwaltungsverfahrensgesetz) kaynaklık etmektedir. Bu düzenlemeleri, AO 193. madde ile 207. maddeleri arası, Alman Eyalet Temsilciler Meclisi tarafından çıkarılan İşletme İncelemesi Düzeni ve Federal ya da Eyalet üst düzey Maliye Bakanlıkları tarafından çıkarılan düzenlemeler şeklinde sıralayabilir⁴⁹⁸.

Almanya’da, bireyler için önemli bir güvence olan bağımsız bir vergi yargısı mevcuttur. Ülkede vergi usulü ve idari usul kanunlarının bulunması, vergi yükümlülerine çift koruma sağlar. Bu durum, idarenin kamu yararını hızlı ve etkili bir şekilde gerçekleştirmesi için gereken hukuki koşulların sağlanmasını ve idari kararların tarafsızlık ilkesine uygun ve adil bir şekilde verilmesini amaçlar. Yani, Almanya’da vergi sistemi, bağımsız bir vergi yargısının varlığı ve vergi yükümlülerinin çifte korunması ilkesine dayanır. Bu sayede idarenin hızlı ve etkili bir şekilde kamu yararını yerine getirmesi sağlanırken, vergi yükümlülerinin hakları da korunmaktadır. Bu sayede, vergi yükümlülerinin hak ve çıkarları güvence altına alınır. Ayrıca, vergi yasalarının Anayasa Mahkemesi tarafından düzenli olarak gözden geçirilerek gereksiz veya hukuksuz hükümlerin sistemden çıkarılması, vergi yükümlülerinin hukuki korunmasını güçlendiren bir faktördür.

⁴⁹⁷ Sevil Şin, “Avrupa Birliği ve Türkiye’de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları”, *İstanbul Ticaret Odası, Yayın No:2005-17*, (2005), s. 137.

⁴⁹⁸ Elena Buoso, "Fully Automated Administrative Acts in the German Legal System." *European Review of Digital Administration & Law-Erdal C.I, S.1-2*, (2020).

AO 193. maddede inceleme kapsamındaki kişiler inceleme gerekçe ya da şartı durumuna göre iki temel gruba ayrılmıştır. Bunlardan, sınırsız inceleme yetkisi olunan kişiler, özel bir gerekçe ya da şart olmaksızın incelenebilecek kişileri oluştururken, sınırlı inceleme yetkisi olunan kişiler ise şarta bağlı olarak incelenebilecek kişilerdir. Vergi incelemesine tabi olan kişileri şu şekilde sıralayabiliriz:

- Vergi incelemelerinde başta ticari, zirai ve serbest meslek faaliyeti icra edenler olmak üzere bir yıl içinde 500.000 Avro'dan fazla safi gelir elde etmenin yanı sıra defter ve belgelerini 6 yıl saklamak zorunda olanlar (öncelikli incelemeye tabidirler)
- Vergi sorumluları ile sınırlı bilgi akışı olan devletlerdeki kredi kurumları üzerinden yurtdışı iş ilişkileri olanlar
- Potansiye vergi ödevlileri
- Büyük, orta, küçük ve en küçük işletmeler
- Diğer vergi ödevlileri

Almanya'da vergi ihtilafları, geçmişte eyaletlerde bulunan ve hem idari hem de adli yetkileri olan özel komisyonlar aracılığıyla çözümlenmekteydi. Ancak, 1949 Anayasası'nın 108. maddesinin 6 numaralı fıkrasıyla "Vergi yargısı, federal bir yasayla bağdaşık olarak düzenlenir" hükmü anayasal düzeye taşınmıştır. Bu sayede, önceden Vergi Usul Yasası kapsamında kullanılan yargı yetkisi tamamen bağımsız bir şekilde federal bir yasa ile düzenlenmekte ve vergi ihtilaflarının çözümü için özel bir sistem oluşturulmaktadır. Bağımsız bir vergi yargısı, tarafsız ve adil bir şekilde vergi ihtilaflarını çözmek için yetkilendirilmiştir. Vergi yargısı, vergi idaresinin kararlarına karşı itiraz edilebilmesini sağlar ve vatandaşların vergiyle ilgili haklarını korumaktadır.

Almanya'nın federal bir yapıya sahip olması nedeniyle uygulamada vergi düzenleme yetkisi, federal devlet ile eyaletler arasında paylaştırılmış ve vergi sürecinin

yürütülmesi için federal devlet ile eyaletler tarafından ayrı örgütler kurulmuştur⁴⁹⁹. Ancak Alman Anayasasına göre federasyonun, eşit yaşam şartlarını sağlamak, ekonomik ve yasal birliği sürdürmek gibi nedenlerle gerek görmesi ve vergi düzenleme yetkisini kullanması halinde eyaletin bu alanda yasal düzenleme yetkisi yoktur. Almanya vergi idareleri organizasyon yapısında merciler; en üst merci, orta kademeli merci ve yerel merciler olmak üzere üç kademededen oluşmaktadır⁵⁰⁰.

3.1.1. En Üst Merciler (Maliye Bakanlıkları)

Almanya'da vergi idareleri organizasyon yapısının en üstünde Federal Maliye Bakanlığı (Bundesministerium der Finanzen) ve Eyalet Maliye Bakanlıkları bulunmaktadır.

Federal Maliye Bakanlığı, Almanya'nın tüm bütçe ve vergi politikalarının oluşturulması, kendi alanlarına giren vergilerin tespiti ve toplanması, AB ülkeleri vergi sistemleri mali yükümlülükleri uyumlaştırma ve bunları koordine etme süreçlerinden sorumludur⁵⁰¹. Federal Maliye Bakanlığı, merkezi bir kuruluş olarak faaliyet gösteren bir bakanlıktır ve çeşitli ekonomi politikalarının yanı sıra maliye politikası, para ve kredi politikası, sermaye piyasası, özelleştirme, milli emlak ve inşaat uygulamalarının yürütüldüğü bir yapıya sahiptir. Bakanlık, ülkenin maliye politikasının şekillenmesinde önemli bir rol oynar. Maliye politikası uygulamaları kapsamında bütçe, borçlanma ve vergi ile gümrük politikaları gibi unsurlar, Federal Maliye Bakanlığı bünyesinde bir bütün olarak yürütülür. Bakanlık, ülkenin bütçesinin hazırlanması ve yönetilmesi konusunda sorumluluk taşır. Aynı zamanda devletin borçlanma politikasının belirlenmesi, vergi politikalarının oluşturulması ve gümrük politikalarının yürütülmesi gibi konularda da etkin bir rol oynar. Federal Maliye Bakanlığı, ekonomik politikaların yanı sıra mali politikaların uygulanması ve yönetilmesi açısından önemli bir kurumdur. Ülkenin mali yapısının sağlıklı bir şekilde yönetilmesi, kamu kaynaklarının etkili ve verimli bir şekilde

⁴⁹⁹ Klaus-Dieter Drüen, "Tax in History: Hundred Years Tax Code in Germany", *Intertax* Vol.47.11 (2019), pp. 979 – 985.

⁵⁰⁰ Drüen, a.g.m., ss. 979 – 985.

⁵⁰¹ Horst Zimmermann, "Fiscal Equalization Between States In West Germany." *Environment and Planning C: Government and Policy* Vol. 7.4, (1989), pp. 385-393.

kullanılması, vergi düzenlemelerinin yapılması ve ekonomik büyüme hedeflerinin desteklenmesi gibi konular, bakanlığın görev ve sorumluluk alanı içerisinde.

Eyalet Maliye Bakanlıkları, şehir devleti dışındaki eyaletlerde bulunmaktadır. Şehir devletlerinde ise maliye senatörlükleri söz konusudur. Yüksek maliye daireleri bu bakanlık veya senatörlüğe idari yönden bağlıdır⁵⁰². Almanya VUK'ta, federal olarak toplanan vergiler ile eyaletlerde toplanan vergilere ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir. Eyaletlerdeki vergiler için vergi mahkemeleri yetkili iken, bu vergiler için temyiz merci Federal Vergi Mahkemesidir⁵⁰³.

3.1.2. Orta Kademe Mali Merciler (Yüksek Maliye Müdürlükleri):

Eyaletlere bağlı Yüksek Maliye Müdürlükleri (Oberfinanzdirektion), orta kademe mali yapıya sahiptirler. Bu müdürlükler, gümrük baş müdürlükleri, milli emlak ve inşaat daireleri ile yerel mali mercileri (vergi dairelerini) idari ve mesleki olarak denetleme görevini üstlenmiştir. Asıl vergi incelemeleri görevi bu müdürlüklere verilmediğinden vergi inceleme elemanı az sayıda istihdam edilmektedir⁵⁰⁴.

3.1.3. Yerel Mali Merciler (Vergi Daireleri)

Almanya'da maliye yapılanması içerisinde, belediyeler bünyesinde bulunan yerel mali merciler, vergi daireleri olarak adlandırılır ve bu daireler, yerel mali mercilerin en alt birimlerini oluşturur. Vergi incelemelerinin çoğunluğu yerel mali merciler tarafından gerçekleştirilir. Gelir vergisi beyannameleri öncelikle orta düzey inceleme elemanları tarafından incelenir ve tarh işlemleri için üst düzey vergi inceleme elemanının onayına ihtiyaç duyulur. Alman maliye idaresinin organizasyonuna göre, vergi daireleri (Finanzamt) -gümrükler ve tüketim vergileri ile belediye vergileri dışında- tüm vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsilat işlemlerinin gerçekleştirildiği yerlerdir. Bu daireler, vergi ödemeleriyle ilgili işlemleri yürütür, vergi beyannamelerini değerlendirir, vergi tutarlarını belirler ve tahsilat sürecini takip eder. Almanya'da vergi dairesi sayısı, yeniden yapılandırma çalışmaları öncesinde 650 idi. Ancak günümüzde bu sayı 572'dir. Vergi

⁵⁰² Can, a.g.e.m., ss. 1-60.

⁵⁰³ Florin Dumiter, Florin Tucas, Anca Opret "German Tax System: Double Taxation Avoidance Conventions, Structure And Developments", *Journal of legal studies* Vol.16.30, (2015), pp. 1-17.

⁵⁰⁴ Dumiter, a.g.m., ss. 1-17.

daireleri, vergi idaresinin vergi tahsilatı ve yönetimi konusundaki önemli bir parçasını oluşturur ve yerel mali mercilerin yetki ve sorumlulukları çerçevesinde faaliyet göstermektedir.

3.2. Vergi Cezaları Yaptırım Süreci

Almanya'da, idari para cezasını gerektiren fiillerin itiraz merci vergi mahkemeleridir. Ancak vergi suçu savcılık eliyle soruşturma olarak yürütülür. Vergi suçları soruşturmalarında vergi idaresi kolluk savcılığına yardımcıdır. Vergi suçunda yargılama adli yargının görevidir.

Almanya'da vergi idareleri, vergi suçlarının soruşturulması yetkisine sahiptir. Bu nedenle, vergi suçlarına ilişkin olarak adli ceza verilmesi gerektiğinde, seri muhakeme usulü ile duruşmasız olarak doğrudan mahkemeye başvurabilirler. Ancak vergi cezası ağır bir ceza ise, dosyanın savcılığa gönderilmesi gerekmektedir. Alman Anayasası'nın 104. maddesinin ikinci fıkrasına göre, suçun karşılığı olan adli yaptırım yalnızca ceza mahkemesi tarafından uygulanabilir. Suçun adli soruşturması ve iddianamenin hazırlanması görevi ise, Ceza Muhakemeleri Kanunu (StPO) uyarınca münhasıran savcılığın yetkisindedir. Yani vergi suçlarının adli süreci, savcılığın sorumluluğunda yürütülmektedir. Savcılık, delilleri toplar, şüphelileri sorgular, iddianame hazırlar ve gerektiğinde dava açar. Bu uygulama, vergi idarelerinin vergi suçlarının soruşturulması sürecinde belirli yetkilere sahip olduğunu ve ağır vergi suçlarında savcılığın daha etkin bir rol oynadığını göstermektedir. Vergi suçlarıyla ilgili adli süreçlerde, vergi idareleri ve savcılık arasında işbirliği ve bilgi paylaşımı önemli bir rol oynamaktadır.

Alman Federal Vergi İdaresi, Almanya'da eşit vergilendirme sisteminden, vergi konularında federe devletler ile iş birliği yapmak ve vergi hukuku hükümlerini ülke genelinde uygulamak suretiyle ülkedeki vergilendirme sürecinden sorumludur.

Vergi incelemeleri, vergi inceleme memurları tarafından gerçekleştirilirken vergi kaçakçılığı geniş yetkilere sahip memurlar tarafından gerçekleştirilir. Vergi denetimi sektörel alanda uzmanlaşmış denetçiler tarafından yapılır. Almanya'da vergi uyuşmazlıklarının çözümü için öncelikle idari aşamada çözüm yollarının aranması gerekmektedir. Bu aşamada vergi yükümlüsü, vergi idaresinin kararına itiraz edebilir ve

idari yollarla uyuşmazlığı çözmeye çalışabilir. İdari aşamada uyuşmazlık çözülmezse, vergi yükümlüsü yargı aşamasına başvurabilir. Ancak vergi dairesinin onaylaması halinde yasal olması ve gerçeklerin çok net olması durumlarında mükellef doğrudan vergi mahkemesine de gidebilmektedir. Yargı yoluna başvurulması aşamasında, öncelikle idari yollardan çözüm yollarının arandığı ve idarenin bu başvuruyu reddettiği belgelendirilmelidir. Yani vergi yükümlüsü, idari aşamada çözüm için başvurduğu yolların sonuçsuz kaldığını kanıtlamalıdır. İdarenin reddi belgelendirildikten sonra, vergi yükümlüsü yargıya başvurarak uyuşmazlığı mahkemede çözmek için dava açabilir. Bu düzenleme, vergi uyuşmazlıklarının öncelikle idari yollarla çözülmeye çalışılmasını ve yargı yoluna başvurulması için belirli bir prosedürün izlenmesini sağlamaktadır. İdari aşamada uyuşmazlığın çözülmesi için taraflara bir şans verilir ve yargı aşaması, idari yollardan çözüm bulunamaması durumunda başvurulacak ikinci bir seçenektir. Bu süreç, vergi uyuşmazlıklarının adil bir şekilde çözülmesini sağlamak amacıyla kurulmuştur.

3.3. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamaları

Vergi uyuşmazlığında mükellefler, çözüm için itiraz (klage) ve düzeltme şeklinde iki yola başvuru yapabilirler. Alman hukukunda mükellefler, vergi uyuşmazlığı ile ilgili öncelikle idari yola başvurmadan yargı yoluna gidemezler. Almanya’da uyuşmazlıkların çok büyük bölümü yargı aşamasına gelmeden idari aşamada çözülmektedir.

Mükellefler, vergi dairesi tarafından yapılan tahakkuk işlemine karşı itirazda bulunma hakkına sahiptir. Bu itiraz, vergi dairesine vergi borcunun doğru olmadığına dair yapılan bir başvurudur ve mükellef bu itirazını, tahakkuk tarihinden itibaren 1 ay içinde vergi dairesine iletmelidir. Vergi dairesi, yapılan itirazı değerlendirdikten sonra farklı kararlar verebilir. Öncelikle, gerekçeleri haklı bulup tarhiyatı terkin edebilir, yani vergi borcunu iptal edebilir. Diğer bir seçenek ise, vergi dairesi itirazı mükellef lehine yerinde bulmaz ve bunun nedenlerini mükellefe sunar. Mükellef, vergi dairesinin itirazı yerinde bulmaması durumunda direnme hakkına sahiptir. Buna karşılık, vergi dairesi, itirazı yeniden değerlendirmek üzere mükelleften ek bilgi talep edebilir ya da bilgi istemeksizin yeni bir karar alabilir. Vergi dairesi, itiraz sonrasında matrahtan indirim yapabilir veya matrahı yeniden belirleyebilir. Yani mükellefin beyan ettiği vergi matrahı üzerinde değişiklikler yapma yetkisine sahiptir. Eğer vergi borcu tahsil edilmişse, vergi dairesi

vergi aslını veya cezasını indirme yetkisine sahiptir. Bu durumda, mükellef önceden ödediği vergi miktarında bir indirim alabilir. Ayrıca, vergi dairesi mükellefin mevcut durumunu göz önünde bulundurarak borcun tamamını da kaldırma yetkisine sahiptir. Yani, özel durumları değerlendirerek mükellefin vergi borcunu tamamen iptal edebilir. Tüm bu süreçler, vergi mükelleflerinin itiraz hakkını kullanarak vergi dairesi ile olan ilişkilerini düzenlemeye yönelik adımlardır ve adaletli bir vergi uygulamasının sağlanmasına katkıda bulunmaktadır.

Alman Vergi Hukuku'nda vergi konularındaki uzlaşma konusuna Vergi Usul Kanunu 220. maddesinde mükellefle uzlaşma yapılabileceğine yer verilmiştir. 94. maddesinde ise vergilendirmeye ilişkin her türlü idari tasarruflara ait ihbarname gibi belgeler geri alınarak iptal, tadil ve tahsis edilebileceğine yer verilmiştir. Vergi incelemesinden sonra vergi dairesi mükellef ile vergi matrahında anlaşmak üzere usulen ilk konuşma yapar. Bu konuşmada mükellefle anlaşma ve sağlanamazsa ikinci ve son konuşma gerçekleştirilerek uzlaşma sağlanmaya çalışılır. Bütün bunlardan sonra mükellefin itirazının kabul edilmemesi halinde mükellef tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde vergi mahkemesinde dava açabilir⁵⁰⁵.

3.4. Vergi Uyuşmazlıklarında Yargı Yolu

Almanya'da vergi yargısı, iki aşamadan oluşmaktadır. İlk aşama, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde görevli olan "vergi mahkemeleri"dir, ikinci aşama ise "Federal Vergi Mahkemesi" olarak bilinen vergi yargıtaydır. Vergi uyuşmazlığı yaşayan bir mükellef, vergi dairesinde yapılan itirazın kabul edilmemesi durumunda, itirazını çözmek için "Vergi Mahkemesi"ne başvurabilir. Bu başvuru, itiraz sonucunun tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde yapılmalıdır. Vergi mahkemeleri, vergi dairesi ile mükellef arasındaki uyuşmazlıkları ilk derecede çözen mercilerdir. Ancak, vergi mahkemesinin kararı da mükellefi tatmin etmezse ve uyuşmazlık belli bir miktarın üzerindeyse, mükellef, karara itiraz ederek "Federal Vergi Mahkemesi"ne başvurabilir. Bu başvuru süreci de yine 1 ay içinde gerçekleştirilmelidir. Federal Vergi Mahkemeleri, temyiz merci olarak görev yapar ve genellikle 5 yargıyla birlikte toplanır, ancak belirli koşullar altında

⁵⁰⁵ Marco Ardizzoni, *German Tax and Business Law*, Sweet & Maxwell, London: 2005, p. 5.

tek bir yargıcın karar vermesi de mümkündür. Federal Vergi Mahkemesi, ülke genelindeki önemli ve karmaşık vergi uyuşmazlıklarına nihai bir çözüm sunar. Ancak, kararları da kesin olmayabilir ve Federal Anayasa Mahkemesi'ne itiraz edilebilir. Almanya'nın vergi yargı sistemi, mükelleflerin itirazlarını adil bir şekilde çözüme ve vergi hukukuna uygunluğu sağlama amacıyla bu iki dereceli yapıya sahiptir.

Almanya'da vergi uyuşmazlıklarında yukarıda açıklanmış akışa bakıldığında, öncelikle idari başvurunun zorunluluğunun uyuşmazlıkların büyük bir ölçüde idari aşamada çözülmesini sağlamakta olduğunu ve bu durumun vergi mahkemelerinin yükünü hafiflettiği görülmektedir⁵⁰⁶.

3.5. Vergi Suçlarında Zamanaşımı Süresi

Vergi suçlarında adli soruşturma, StGB'nin 78. maddesinde düzenlenen zamanaşımı süreleri içerisinde başlatılır. Alman hukukunda, kaçakçılık suçun AO'nun 370. maddenin üçüncü fıkrasında sayılan özellikli halleri için cezai tatbikat zamanaşımı süresinin belirlenmesi Ceza Kanunu'nda değil AO'nun 376. maddesinde belirlemiştir. Bu maddeye göre, vergi kaçakçılığı suçunun nitelikli halleri için 10 yıllık zamanaşımı süresi öngörülmüştür. Ancak vergi mükellefine dava açılması ve idari ceza sürecinin başladığının bildirilmesi hallerinde zamanaşımı süresi kesilmektedir⁵⁰⁷.

3.6. Alman Hukukunda Vergi Kaçakçılığı ve Ceza Hükümleri

Alman VUK'ta vergi kaçakçılık suçlarında kasıt ve ihmal suçları ayrı ayrı değerlendirilmektedir. Buna göre vergi suçunun ihmalen işlenmesi halinde, hürriyeti bağlayıcı bir müeyyide söz konusu değildir. AO'ya göre kişinin ihmali olarak vergi kaybına neden olması halinde 50.000 Avro idari para cezasını gerektiren suç ortaya çıkmaktadır⁵⁰⁸. StGB'nin 56. maddesi gereği, denetimli serbestlik hükümleri çerçevesinde ceza mahkemesi tarafından hükmedilen 2 yıla kadar hapis cezası icra

⁵⁰⁶ Ardizzoni, a.g.e., s. 5.

⁵⁰⁷ Stefan Bach, "100 Years Of The Modern German Tax System: Foundation, Reforms, And Challenges", *DIW Weekly Report* Vol.9.46/48, (2019), pp. 407-413.

⁵⁰⁸ Intertax, "US: Taxation Of Foreign Investment In US Real Estate." *Intertax* Vol. 9, (1979), pp. 330.

edilebilir. Ancak StGB'nin 51. maddesi gereğince gözaltında ya da tutuklulukta geçirilen süreler, hapis cezasından indirilir. Vergi suçlarından dolayı en az 1 yıl hapis cezası ile cezalandırılan kişiyi ceza mahkemeleri, kamu görevinden ve siyasi seçilme hakkından mahrum bırakabilir⁵⁰⁹.

Vergi kaçakçılığı suçu, AO'nun 370. maddesinde temel suç olarak ihdas edilmiştir. Alman vergi hukukunda, kasti olarak vergi kaybına sebebiyet verilmesi ve haksız vergi avantajı elde edilmesi sonucu ortaya çıkan vergi kaçakçılığı suçundan kaynaklı fiiller cezai müeyyideye tabidir. Burada, haksız vergi avantajı elde edilmesi ya da ödenmesi gereken verginin düşük gösterilmesi söz konusudur.

Vergi kaçakçılığı suçunu teşkil eden fiiller ve bunların yaptırımları Alman Hukukunda AO 370. maddesinde temel haller ve nitelikli (özellikli) haller şeklinde düzenlenmiştir.

3.7. Vergi Kaçakçılığı Cezalarında Diğer Durumlar

AO 398/a maddesi hükmüne göre, vergi matrahının kasten düşük gösterilmesi, vergi avantajı elde edilmesi veya nitelikli vergi kaçakçılığı gibi suçlarda, kaçırılan vergi miktarının % 10 ile % 20'si arasında bir oranda ek ücretin ödenmesi durumunda adli soruşturma yapılmayabilir. Yani, vergi kaçırma veya vergi hileleri gibi suçlarda suçun boyutuna bağlı olarak, ödenen ek ücret vergi miktarının belirli bir yüzdesini karşıladığı sürece adli soruşturma başlatılmayabilir. Bu düzenleme, vergi yükümlülerinin suçlarının boyutunu göz önünde bulundurarak adli yaptırımdan kaçınma imkânı sağlamayı amaçlamaktadır. Bu da vergi uyuşmazlıklarının daha hızlı ve idari bir şekilde çözülebilmesini sağlamaktadır. Ancak bu durum, suçun ciddiyeti ve miktarı göz önünde bulundurularak değerlendirilmektedir ve her durumda geçerli olmayabilir.

⁵⁰⁹ Ulrich Van Essen, Helmut Kaiser, Bernd Spahn, "Tax Policy At The Bifurcation Between Equity And Efficiency: Lessons From The German Income Tax Reform", *Intertax* 19 (1991): 10.

3.8. Vergi Kaçakçılığı Temel Halleri

Vergi kaçakçılığının temel hallerini oluşturan aşağıdaki suçları işleyen kişiler 5 yıla kadar hapis cezası veya adli para cezası ile cezalandırılmaktadır;

- Vergi ziyana sebebiyet verecek şekilde kasıtlı olarak gerçeğe aykırı beyanda ve/veya bildirimde bulunmak
- Haksız bir vergisel avantaj sağlayacak şekilde kasıtlı olarak gerçeğe aykırı beyanda ve/veya bildirimde bulunmak
- Vergi dairesine ya da kamu idarelerine vergilendirmeye ilişkin önemli konular ile ilgili ayrıntıları eksik ya da yanlış bildirmek
- Bilgi verme yükümlülüğü olmasına rağmen, vergilendirme açısından öneme sahip maddi vakıalar hakkında vergi idaresine bilgi vermemek
- Vergiyi kasten düşük gösterme veya damga pulu veya damga pulu makinesini kullanmama gibi eylemlerle vergi avantajı sağlamak

Alman hukukunda vergi kaçakçılığı suçuna teşebbüs de cezalandırılmaktadır. İcra hareketlerine başlayan fail vergi kaçakçılığına elverişli fiili tamamlamamış olsa bile failin cezaya tabi olacağı öngörülmüştür.

3.9. Vergi Kaçakçılığı Nitelikli Halleri

Vergi kaçakçılığının nitelikli hallerini oluşturan aşağıdaki suçları işleyen kişiler 6 aydan 10 yıla kadar hapis cezası ile daha ağır bir şekilde cezalandırılmaktadır. Vergi kaçakçılığı suçunun nitelikli halleri, örgütlenmiş bir yapı içinde sürekli olarak KDV veya gümrük vergisi matrahının düşük bildirilmesi veya bu vergilerle ilgili meşru olmayan vergi avantajının elde edilmesiyle gerçekleşir. Örgütlenmiş bir yapı, bu tür faaliyetleri sistematik bir şekilde gerçekleştiren ve bu amaçla kurulan bir örgüt veya grup anlamına gelir. Nitelikli halleri şu şekilde açıklayabiliriz.

1. Kasten önemli miktarda vergi matrahını düşük bildirmek ya da meşru olmayan bir vergi avantajı sağlamak; bir mükellef, gerçekte sahip olduğundan daha düşük

bir gelir veya kazanç bildirerek vergi matrahını düşük gösterir. Örneğin, gerçek kazancının bir kısmını kayıt dışı tutar veya giderleri abartır. Böylece vergi ödemelerini azaltır ve meşru olmayan bir vergi avantajı sağlamış olur.

2. Kamu görevlisi olarak otorite veya pozisyonu kötüye kullanmak; bir kamu görevlisi, görevi gereği vergi beyannamelerini inceleme veya vergi tahsilatı gibi yetkilere sahiptir. Bu yetkilerini kötüye kullanarak, mükelleflere haksız avantaj sağlamak amacıyla vergi beyannamelerini manipüle edebilir veya vergi kayıtlarını değiştirebilir. Örneğin, vergi dairesi memuru, tanıdığı bir mükellef için vergi borcunu düşürmek veya yok etmek amacıyla bilgileri tahrif edebilir.
3. Tahrif edilmiş ya da sahte olarak düzenlenmiş belgeler kullanılarak sürekli olarak vergiyi düşük bildirmek ya da meşru olmayan bir vergi avantajı sağlamak; bir mükellef, tahrif edilmiş veya sahte belgeler kullanarak gerçek durumu yansıtmayan bir şekilde vergi beyannamelerini düzenler. Örneğin, sahte fatura düzenleyerek giderleri abartır veya gelirleri gizler. Bu şekilde sürekli olarak vergiyi düşük bildirir ve meşru olmayan bir vergi avantajı sağlar.

3.10. Gümrük Kaçakçılığı

Kanun dışı yollarla yapılan ithali, ihracı ve transit geçişi yasaklanan mallara ilişkin de vergi kaçakçılığı suçu ortaya çıkmaktadır. (AO 370. madde 5. fıkra) Ayrıca bu yolla vergi kaçakçılığında elde edilen mallar ve bu malları taşıyan ulaşım araçları müsadere edilebilmektedir. (AO 375. madde) Başka kanunlar ile cezalandırılmaması durumunda kanun dışı ithalat, ihracat ya da mal dolaşımı suçları, vergi kaçakçılığı suçunda öngörülen ceza ile cezalandırılır. (AO 372. madde 2. fıkra)⁵¹⁰.

AO'da gümrük kaçakçılığına yönelik vergi suçlarına 372. 373. ve 374. maddelerinde yer verilmiştir ve bu suçlar ceza hukuku kapsamına alınmıştır. Bu maddelerde de vergi kaçakçılığı suçundaki gibi netice aranmaz.

⁵¹⁰ Klaus Von Lampe, "The Trafficking Of Untaxed Cigarettes In Germany." *Upperworld And Underworld In Cross-Border Crime*. WLP, Nijmegen, (2002), pp. 141-161.

Diğer kanun hükümlerine göre herhangi bir cezaya tabi olmaması halinde, AO'nun 372. maddesine göre, kanuna aykırı şekilde eşyayı ihraç eden, ithal eden ya da taşıyan vergi kaçakçılığı suçuna göre cezalandırılır (AO 372. madde)⁵¹¹.

Tekel mevzuatına aykırı olarak, ticari bir organizasyon çerçevesinde ihracat veya ithalat üzerinden gümrük vergisi kaçakçılığı, ticari bir organizasyon çerçevesinde tekel düzenlemelerine aykırı olarak kanun dışı ihracat, ithalat ya da malların dolaşımı suçlarını işleyenler için 6 aydan 10 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılacağı öngörülmüştür. Ancak daha az ciddi durumlarda ise 5 yıla kadar hapis cezası veya adli para cezası olduğu belirtilmektedir ve bu suça teşebbüs de suç kapsamına dâhildir (AO 373. madde)⁵¹².

Alman Vergi Usul Kanunu'nun (AO) 374. maddesine göre, bu suçu işleyen kişiye 5 yıla kadar hapis cezası veya adli para cezası verilir. Eğer suç ticari amaçlarla veya suç örgütü tarafından işlenirse, bu suç nitelikli hale dönüşür ve 6 aydan 10 yıla kadar hapis cezası verilebilir. Ancak, daha az ciddi durumlarda ise kişiye 5 yıla kadar hapis cezası veya adli para cezası verilir. Bu suça teşebbüs de cezalandırılır, yani eylem tamamlanmasa bile suç kapsamına girer. Ancak, daha az ciddi durumlarda ise 5 yıla kadar hapis cezası veya adli para cezası uygulanabilir. Bu düzenleme, gümrük vergisi kaçırma veya kanunsuz ithalat, ihracat veya transit geçiş yoluyla mal alımı, satışı veya yardım etme gibi suçları düzenlemektedir. Alman hukukuna göre, bu tür suçları işleyen kişilere ceza verilir ve ceza miktarı suçun niteliği ve ciddiyetine göre belirlenir. Suçun ticari amaçlarla veya suç örgütü tarafından işlenmesi durumunda daha ağır cezalar uygulanabilir.

3.11. Vergi Kabahatleri

AO'da vergisel işlemlerde sahte belge düzenlemeye (belgede sahtecilik fiili) ilişkin bağımsız bir hüküm yoktur. Bu nedenle, sahte belge düzenlemek, vergi kaçakçılığı suçunu teşkil etmemektedir. Ancak sahte olarak düzenlenmiş belgeleri kullanarak vergiyi

⁵¹¹ Lars P. Feld, Andreas J. Schmidt, Friedrich Schneider, "Tax Evasion, Black Activities And Deterrence In Germany: An Institutional And Empirical Perspective", *University of Warwick: United Kingdom* (2007), p. 87.

⁵¹² Marc Engelhart, "Between Taxes, Criminal Law And Health Care: The Fight Against Illicit Tobacco Trade In Germany", *Combating Illicit Trade On The EU Border* (2021), p.29.

düşük bildirmek vergi kaçakçılığının nitelikli hallerindedir. Alman hukukunda sahte belge düzenlemek, vergi suçu için hazırlık hareketi olarak nitelendirilmektedir. Dolayısıyla sahte belge düzenlemek kaçakçılık suçu değil, vergi kabahati olarak nitelendirilmiştir. Sahte belge düzenlemekten kaynaklı vergi kabahati için ise idari yaptırım öngörülmüştür. AO'nun 370 ve 378 maddeleri kapsamına girmeyen fiiller, verginin tehlikeye düşürülmesini engellemek amacıyla kabahat olarak düzenlenmiştir. Vergi kabahatlerinin oluşması için neticenin gerçekleşmesine (verginin düşük gösterilmesine veya meşru olmayan bir vergi avantajı sağlanmasına) gerek yoktur.⁵¹³.

3.12. Kendi Kendini İhbar Müessesesi

Bunun dışında "Kendi Kendini İhbar" başlıklı AO 371. madde gereği, gerçeğe uygun olmayan bilgilerin beyannamelerde düzeltilmesi, eksik olan bilgilerin tamamlanması ve söz konusu verginin öngörülen makul süre içinde ödenmesi halinde kişiye para cezası kesilmemektedir. Kişinin gönüllü olarak vergi kaçırdığını ifşa etmesi ve kanunda belirtilen şartları yerine getirmesi durumlarında vergi kaçakçılığı suçundan dolayı cezalandırılma öngörülmez. Bu durumda kişinin kaçırılan vergiyi faizi ile birlikte vergi idaresine ödemesi gerekmektedir. Bu çerçevede kişinin hapis cezasına uğramaması için; düzeltme beyannamesi vermesi, makul öngörülen süre içerisinde ödeme yapması, AO 370. madde birinci fıkrada işlenmiş suç konusu eylemin öngörülen parasal sınırı ihlal etmemesi, ihlal etmesi durumunda Kanun'un 398/a maddesindeki şartların yerine getirmesi gerekmektedir. Ayrıca bunları ve bunların dışında kendi kendini ihbar hükümlerinin uygulanmasını engelleyecek başka herhangi bir husus bulunmamalıdır⁵¹⁴.

Almanya'da İhbarın eksik veya yanlış olması, ihbarcının cezalandırılmasına ve eksik bıraktığı kadar ceza almasına neden olabilir. Bu nedenle dürüst ve eksiksiz bir ihbar gereklidir. İhbar sonucunda kişinin durumunun sorunsuzca açığa çıkması ve kayba uğratılan vergiyi belirtilen süre içinde ödemesi gerekir. İhbarı engelleyen nedenler de artırılmıştır, örneğin incelemeyi fiziksel olarak başlatma şartı yerine resmi başlangıç belgesinin posta yoluyla tebliğ edilmesi yeterli kabul edilmiştir. Suçun tespiti de

⁵¹³ Ulf Andresen, Hanno Kiesel, "Un-taxed Profit between Head Office and Permanent Establishment Does Not Constitute a Criminal Tax Offence-A German Example", *Intertax* Vol. 41.6/7, (2013)., p. 167.

⁵¹⁴ a.g.e., s. 167.

önemlidir; ihbar yapmak isteyen kişi, ihbar sırasında iddia edilen suçun tespit edilmemiş veya kısmen tespit edilmemiş olmalıdır. Bu tespiti yaparken suçlu kimliğinin tam olarak belirlenmesi gerekmez, ancak ihbarcının suçların idare tarafından öğrenilmemiş veya öğrenilemeyeceğini kanıtlaması gerekirse ihbar hakkı devam eder.⁵¹⁵

Alman hukukunda, vergi kaçakçılığı yapan bir kişi, eğer kendi yararına veya menfaatine olan kaçakçılık faaliyetlerini makul bir süre içinde ihbar ederse, cezaya muhatap olmama imkanına sahip olabilir. Bu müessesede, kişi kaçakçılığa konu olan vergi miktarını ödemeyi taahhüt etmelidir. Ancak, 2011 yılında yapılan bir eklemeyle, bu kendi kendini ihbar uygulamasına parasal bir sınırlama getirilmiştir. Buna göre, vergi kaybı veya haksız iade/avantaj miktarı, her bir eylem için 50.000 Avro'yu aşarsa, kendi kendini ihbar hükümleri uygulanmaz. Bu durumda, kişi normal cezai takip sürecine tabi tutulur. Ancak, 50.000 Avro sınırı nedeniyle kendi kendini ihbar müessesesinden yararlanamayanlara yönelik olarak, Kanun'un 398/a maddesi uyarınca bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre, verilen süre içinde kaçırılan vergi tutarının % 5 fazlasının hazineye ödenmesi şartıyla, vergi suçundan dolayı cezai takipat yapılmaz. Bu durumda, kişi ödemeyi yaparak cezai takipten kaçınabilir. Ancak bu durumda yıllık % 6 oranında vergi kaçırma faizi uygulanır. Alman hukukundaki bu düzenlemeler, kişilere kaçakçılık faaliyetlerini ihbar etme ve vergi yükümlülüklerini yerine getirme fırsatı sunarak cezai takiplerden kaçınma imkanı sağlamayı amaçlamaktadır.⁵¹⁶

4. TÜRKİYE'DE VERGİ KAÇAKÇILIĞI UYGULAMALARININ ALMANYA ÖZELİNDE KARŞILAŞTIRILMASI

Tarih boyunca, toplumların refahını artırmak ve daha örgütlü bir yapı oluşturmak amacıyla devletler farklı görevler üstlenmiştir. Bu görevlerin yerine getirilebilmesi için devletlerin gelirlere ihtiyacı vardır ve vergiler bu gelir kaynaklarının en önemlilerinden biridir. Vergi konusu, tarih boyunca önemli bir tartışma konusu olmuş ve gelecekte de önemini koruyacağı düşünülmektedir. Geleneksel kamu maliyesi teorisi, vergilerin emredici niteliğini vurgulamaktadır. Yani vergiler, devletin yetkili otoritesi tarafından zorunlu olarak toplanan ödemelerdir. Vergi ödeme yükümlülüğü, toplumun bireylerine

⁵¹⁵ Somuncu, Değirmendereli, a.g.e. ss. 185-186

⁵¹⁶ İsmail Vefa AK, *Alman Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Pişmanlık Müessesesi*, 2018, s. 45.

ve kuruluşlarına getirilmiştir ve bu yükümlülük devletin finansmanını sağlamak için önemlidir. Vergilerin emredici olması, vergi yükümlülüğünün kişiler tarafından isteğe bağlı olarak yerine getirilemeyeceği anlamına gelir. Vergi toplama yetkisi devlete aittir ve vergi kanunlarına uyulması zorunludur. Vergiler, genellikle hükümetin belirlediği vergi oranlarına göre gelir, mal veya hizmetlerden tahsil edilir. Vergilerin emredici niteliği, devletin kamu hizmetlerini finanse etmek, ekonomik istikrarı sağlamak, gelir dağılımını düzenlemek ve sosyal politikaları desteklemek gibi amaçlarını gerçekleştirebilmesini sağlar. Ancak vergi konusu, her zaman tartışmalara ve farklı görüşlere yol açan bir konu olmuştur. Vergi politikaları, adalet, etkinlik, ekonomik büyüme ve sosyal denge gibi çeşitli hedefleri dikkate alarak tasarlanmalıdır.

Kamunun ihtiyaçlarını karşılamak için devletin kanuna dayalı egemenlik hakları çerçevesinde kişilerden ve kurumlardan alınan vergiler, devletin ekonomik işlevlerini sürdürebilmesi için temel finansman kaynağıdır. Vergiler, devletin ana gelir kaynağı olarak büyük bir öneme sahiptir ve aynı zamanda ekonomik birimler üzerindeki etkileri nedeniyle diğer paydaşlar için de önemlidir. Bir maliye politikası aracı olarak vergiler, kişisel harcanabilir gelir ve fiyatlar üzerinde etkiler yaratarak ekonomiyi etkiler. Bu nedenle, toplumsal refahın maksimize edilebilmesi için etkin ve adil bir vergi sisteminin oluşturulması gereklidir. Etkin bir vergi sistemi, gelirleri düzenli bir şekilde toplamayı, vergi kaynaklarını adaletli bir şekilde dağıtmayı ve vergi kaçakçılığını en aza indirmeyi hedefler. Vergi uyumu, etkin bir vergi sistemi ile yakından ilişkilidir. Vergi uyumu, vergi ödemelerini düzenli ve tam olarak yerine getirmeyi ifade eder. Vergi uyumunun sağlanması için etkin bir vergi yönetimi ve düzgün bir vergi sistemi gereklidir. Bu nedenle, vergi kaçakçılığı gibi vergi uyumunu olumsuz etkileyen faktörlerin engellenmesi ve etkin bir vergi yönetimi uygulanması önemlidir. Bu bağlamda, Almanya ve Türkiye'de vergi kaçakçılığı uygulamaları incelenerek, vergi sistemlerinin karşılaştırmalı hukuk açısından analiz edilmesi önemlidir. Bu analiz, vergi kaçakçılığının nedenlerini, etkilerini ve vergi uyumunu artırmaya yönelik politika önlemlerini değerlendirmeyi amaçlamaktadır.

Türkiye, 1949'daki uyumdan bu yana Alman Genel Vergi Kanunu'na dayalı vergi prosedürünü uygulamaktadır. Hem Alman hem de Türk Vergi Usul Sistemi, hukuk devleti, eşitlik ve yasal güvenlik ilkeleri üzerine kurulmuştur. Alman vergi usul hukuku,

tarihsel altyapısı, ilkeleri ve kurumlarının benzerliği nedeniyle izlenmesi gereken bir rehberdir. Alman VUK'ta vergi kaçakçılığı, vergi makamlarına vergilendirmeye ilgili bilgilerin yanlış beyan edilmesi veya gizlenmesi, vergi açıklama görevlerinin ihmal edilmesi ve vergi pullarının zorunlu kullanımından kaçınılması yoluyla gerçekleşmektedir. Türkiye ise 2008 tarihinden sonra yapılan düzenlemeler ile vergi kaçakçılığı suçu basit bir kabahat olmaktan çıkmış ve TCK kapsamında bir suç olarak belirlenmiştir. Böylece VUK 359. maddesi kapsamında düzenlenmiş olan vergi kaçakçılığı suçlarında 18 aydan başlayan cezalar uygulanmıştır. Bu kapsamda ilk olarak Alman Mali Kanunu'ndan uyarlanmış olan VUK'un 1977 yılında kabul edilen Abgabenordnung'a benzer bir şekilde cezai müeyyideside arttırıldığı görülmektedir⁵¹⁷.

4.1. Almanya'da Vergi Hukukun Gelişimi

Almanya'nın vergi hukuku, tarihsel süreçte önemli değişimler geçirmiştir. İmparatorluk Dönemi; Almanya'da modern vergi hukuku, 19. yüzyılın sonunda İmparatorluk Dönemi'nde şekillenmeye başlamıştır. 1919 yılında yürürlüğe giren İmparatorluk Vergi Usul Kanunu (Reichsabgabenordnung) vergi hukukunun temelini oluşturmuştur.

Weimar Cumhuriyeti; imparatorluk döneminin sona ermesiyle Almanya'da Weimar Cumhuriyeti kurulmuştur. 1919 yılında kabul edilen Alman Anayasası'yla vergi hukuku da etkilenmiştir. Vergi hukuku, devletin gelir kaynaklarını düzenleyen ve vergi sistemini oluşturan yasalara dayanmaktadır.

II. Dünya Savaşı Sonrası; II. Dünya Savaşı'nın ardından Federal Almanya Cumhuriyeti kurulmuş ve 1949'da Alman Genel Anayasası (Grundgesetz) kabul edilmiştir. Vergilendirme, egemenliğin bir göstergesi olduğundan, bu kuruluş vergi normlarını etkilemiştir. Vergi hukuku, Federal Almanya Cumhuriyeti'nin anayasasına uygun olarak yeniden düzenlenmiştir.

⁵¹⁷ Ali Yeniay, "Karşılaştırmalı Hukuk Açısından Almanya ve Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Uygulamaları." *Avrasya Bilimler Akademisi Sosyal Bilimler Dergisi* S.45 (2022), ss. 86-96.

Bugün Almanya'da vergi hukuku, federal yasalar ve eyaletlerin yasaları tarafından düzenlenmektedir. Vergi hukukunun temelini Federal Vergi Kanunu (Abgabenordnung) oluştururken, eyaletler de kendi vergi yasalarını çıkarma yetkisine sahiptir. Ayrıca, Almanya'nın Avrupa Birliği üyesi olması nedeniyle, Avrupa Birliği'nin vergi politikaları ve uygulamaları da vergi hukukunda önemli bir rol oynamaktadır. Tarihsel olarak, Almanya'da vergi hukuku sürekli olarak gelişmiş ve değişime uğramıştır. Vergi hukuku, devletin gelir ihtiyaçlarını karşılamak ve adil bir vergi sistemi oluşturmak amacıyla sürekli olarak yenilenen ve güncellenen bir hukuki alan olmuştur.

Almanya'da, Vergi Usul Kanunu (AO) gibi yasal düzenlemeler vergi incelemeleri ve vergi uygulamalarını yönlendirmektedir. Vergi incelemeleri AO ve eyaletlerin çıkardığı İşletme Denetim Yönetmeliği (BpO) adlı idari yönergeye göre yürütülmektedir. AO ve BpO, vergi dairelerinin faaliyetlerini düzenlemekte ve bağlayıcı niteliktedir.

Alman vergi sistemi, vergi hukukunda ekonomik bakış açısını vurgulayan bir ilkeye dayanır. Vergilerin, ekonomik önemi ve gelişmeleri dikkate alarak yorumlanması gerektiği prensibi benimsenmiştir. Vergi mevzuatının amacı, ekonomik durum ve gerçek içeriğin göz önünde bulundurulmasıdır. Aynı şekilde vergi kaçakçılığının önlenmesi için genel vergiden kaçınma önleme kuralı uygulanır ve kötüye kullanma durumu tanımlanmıştır.

Almanya'nın vergi sistemi, federal bir devlet yapısına sahiptir ve Abgabenordnung (AO) federal düzeyde geçerli hükümler içermektedir. Ancak eyaletler, federasyon kurallarına uygun şekilde kendi düzenlemelerini yapma yetkisine sahiptir. Bu nedenle, eyaletlere göre bazı farklılıklar görülebilir. Federal Anayasa, gümrük ve tekel vergileri gibi konularda yasama yetkisinin federasyona ait olduğunu belirtirken, bölgesel ve tüketim vergileri gibi konularda eyaletlere yasama yetkisi vermektedir.

Almanya'nın vergi sistemi aynı zamanda Avrupa Birliği (AB) uygulamalarıyla uyumlu olacak şekilde hareket etmektedir. AB kanunlarına öncelik tanınırken, Vergi Uygulama Kanunu'nda bu durum belirtilmektedir. Vergi suçları ve cezaları ise Abgabenordnung'un ilgili maddelerinde düzenlenmiş olup, vergi mahremiyetinin ihlali ise Alman Ceza Kanunu'nun ilgili maddeleri kapsamında ele alınır.

Almanya'da vergi sistemi, Vergi Usul Kanunu ve Abgabenordnung gibi yasal düzenlemelere dayanır. Vergi incelemeleri AO ve eyalet yönergeleriyle yönlendirilirken, vergi hukukunda ekonomik bakış açısı ve vergi kaçakçılığının önlenmesi önemli prensipler arasındadır. Federal ve eyalet düzeyinde yasama yetkileri ve AB uyumlu uygulamalar da vergi sisteminin yapılandırılmasında etkilidir.

4.2. Türkiye’de Vergi Hukukun Gelişimi

Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşuyla birlikte vergileme yetkisi, devletin mali egemenliğinin bir göstergesi olarak kullanılmaya başlanmıştır. Osmanlı İmparatorluğu'ndan kalan borçların ödenmesi ve ülkenin yeniden imarı için vergi toplama önemli bir rol oynamıştır. Türkiye Büyük Millet Meclisi, eski vergileri kaldırmış ve Avrupa vergi sistemine uyumlu yeni vergileri getirerek Türkiye Cumhuriyeti'nde bir vergi hukuku sistemi oluşturmuştur.

Türk vergi hukuku sistemi oluşturulurken Batı Avrupa ve Federal Almanya yasaları örnek alınmıştır. Bu yasaların Türk vergi hukukuna uyarlanmasıyla sosyal ve ekonomik yapıya uyum sağlanmaya çalışılmıştır. Vergi hukuku sisteminin oluşturulması ve geliştirilmesi sürecinde yapılan değişiklikler, Türkiye'nin içinde bulunduğu sosyal, ekonomik ve hukuki koşulların dikkate alınmasını sağlamıştır.

Türk vergi hukuku sistemi, vergi toplama, vergi denetimi, vergi idaresi ve vergi uyuşmazlıklarının çözümü gibi konuları kapsayan geniş bir yasal çerçeveye sahiptir. Vergi hukuku sistemi, vergi mükelleflerinin haklarını ve yükümlülüklerini düzenleyerek adil bir vergi sistemi oluşturmayı hedeflemektedir. Bu kapsamda vergi mevzuatı sürekli olarak güncellenmekte ve değişen koşullara uyum sağlamaktadır. Türkiye'deki vergi hukuku sistemi, uluslararası vergi düzenlemeleriyle uyumlu olmayı da hedeflemektedir. Küreselleşme ve uluslararası ilişkilerin etkisiyle vergi politikaları ve uygulamaları da uluslararası standartlara uygun hale getirilmektedir. Bu şekilde Türk vergi hukuku sistemi, uluslararası düzeyde vergi rekabeti, vergi kaçakçılığı ve vergi kaçırma gibi konularla mücadele etmeyi amaçlamaktadır.

Türkiye'de vergi kaçakçılığı ile ilgili yapılan düzenlemelerin tarihsel süreci şu şekildedir:

5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Dönemi: 5432 sayılı VUK, Türkiye Cumhuriyeti'nin kuruluşuyla birlikte yürürlüğe girmiştir. Vergi Usul Hukuku açısından ilk düzenleme olarak kabul edilmektedir.

213 sayılı VUK Dönemi: 1961 yılında yürürlüğe giren 213 sayılı VUK, vergi kaçakçılığı suçlarını 344. ve 347. maddeler arasında düzenlemiştir. Hileli vergi suçu hükümleri, 357. ila 360. maddeler arasında yer almıştır. Daha sonra yapılan değişikliklerle, 359. madde "Kaçakçılıkta Hapis ve Meslekten Men Cezası" olarak belirlenmiştir.

4369 sayılı Kanun Dönemi: 1998 yılında yürürlüğe giren 4369 sayılı Kanun, vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin önemli düzenlemeler getirmiştir. "Kaçakçılık" başlığı, "Vergi Ziyayı Cezası" başlığı olarak değiştirilmiş ve içerik açısından bazı değişiklikler yapılmıştır. Ceza Kanunu'na göre cezalandırılacak suçlar başlığı "Hürriyeti Bağlayıcı Ceza ile Cezalandırılacak Suçlar ve Cezaları" olarak değiştirilmiştir. Suçların takibi usulü, 367. maddeye defterdarın yanında Gelirler Bölge Müdürlüğü'nün dava şartı yönünden mütalaa vermesi ile düzenlenmiştir.

5728 sayılı Kanun Dönemi: 2008 yılında yürürlüğe giren 5728 sayılı Kanun, vergi suçları ve cezalarını düzenleyen üçüncü bölümün başlığını "Suçlar ve Cezaları" olarak değiştirmiştir. Bu kanunla birlikte vergi suçlarına ilişkin hükümlerin içeriği yeniden düzenlenmiştir.

Bu süreçlerde vergi kaçakçılığına ilişkin düzenlemelerde yapılan değişiklikler, vergi sisteminin etkinliğini artırmak, kaçakçılıkla mücadele etmek ve vergi uyumunu sağlamak amacıyla gerçekleştirilmiştir. Düzenlemeler, vergi kaçakçılığına yönelik suçların cezalandırılması, takibi ve usulü hükümleri konusunda kapsamlı düzenlemeleri içermektedir.

Vergisel konularda ortaya çıkan aksaklıkları önlemek ve gidermek için gerek Türk hukukunda gerekse Alman hukukunda bu konuda işlenen suçlar hakkında hürriyeti bağlayıcı cezalar, para cezaları, belli haklardan yoksun bırakma ve müsadere gibi uygulamalara yer verilmiştir. Türk ve Alman hukukunda bu alandaki uygulamalarda

büyük benzerlikler olmasının yanı sıra bazı farklılıklar da söz konusudur. Bu benzerlik ve farklılıkları belirli konu başlıklarıyla şu şekilde açıklayabiliriz.

4.3. Vergi Mevzuatı Açısından Karşılaştırma

4.3.1. Türk Vergi Mevzuatında Vergi Kaçakçılığı

Vergi suçları, vergi kanunları tarafından belirlenen maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmemesi veya bu ödevlere aykırı davranışlarda bulunulması sonucunda devletin vergi kaybına uğratılmasına veya kamu düzeninin bozulmasına sebep olan ve ceza öngörülen fiiller olarak tanımlanmaktadır. VUK'un 359. maddesi ise vergi suçlarının ceza mahkemelerinde yargılanmasını ve sonucunda ortaya çıkacak ceza hükümlerini düzenlemektedir. Buna göre, vergi yasalarının hükümlerine aykırı hareket eden failin, VUK'da belirlenen kanuni tiplerden birine uygun, hukuka aykırı ve kusurlu hareketi vergi suçu olarak kabul edilir. Vergi suçlarıyla ilgili cezaların belirlenmesi ve yargılanması, ceza mahkemeleri tarafından gerçekleştirilir. Bu tanım ve VUK'un 359. maddesi vergi suçunu, vergi kanunlarına aykırı davranışların cezai sorumluluğunu ve bu suçlarla ilgili yargılama sürecini açıklamaktadır. Vergi suçları, devletin mali kaynaklarını koruma amacıyla vergi düzenlemelerine uymayan kişilerin cezalandırılmasını ve vergi sisteminin etkinliğini sağlamayı hedeflemektedir.

VUK 359. maddesinin a-1, a-2, b, c fıkralarında vergi suçları şu şekilde yer almaktadır:

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması: Vergi kaçakçılığı suçunun bir şekli olarak kabul edilen bu durumda, vergi yükümlüsü tarafından defter ve kayıtlarda manipülasyonlar yapılarak vergi matrahının azaltılması amaçlanır.
- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açılması veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedilmesi: Bu durumda, gerçekte var olmayan kişiler adına hesaplar açılır veya kayda konu işlemler

gerçekleştirilmez, bunun yerine vergi matrahını azaltacak şekilde başka kayıt ortamlarına veya belgelere kaydedilir.

- Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi: Vergi kaçakçılığı suçunun bir diğer şekli olarak kabul edilen bu durumda, vergi yükümlüsü tarafından defterler, kayıtlar veya belgeler tahrif edilir veya gizlenir. Bu şekilde gerçek durumu yansıtmayan bilgilerin kullanılması amaçlanır.
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması: Bu durumda, vergi yükümlüsü tarafından yanıltıcı belgeler düzenlenir veya kullanılır. Bu belgeler, gerçek durumu yansıtmayan veya yanıltıcı bilgiler içerebilir.

Bu maddelerin uygulanması durumunda, vergi yükümlüsüne yönelik olarak 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası uygulanabilir. Vergi kaçakçılığı suçlarının cezai sorumluluğunu belirlemek için bu maddeler dikkate alınır ve suçun türüne göre hapis cezası belirlenir.

08/04/2022 tarih ve 7394 sayılı kanunun 4. maddesi a fıkrasıyla; VUK 359. maddesinin ç fıkrasında bazı değişiklikler yapılmış ve hüküm aşağıdaki son halini almıştır. Buna göre;

- Ödeme kaydedici cihazlara veya kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemlerine müdahale: VUK'un 359. maddesinin ç fıkrasında belirtilen bu durumda, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yetkilendirilmemiş kişilerin, ödeme kaydedici cihazların mührünü kaldırması, donanım veya yazılımlarını değiştirmesi veya ödeme kaydedici cihazların kayıt altına alınmasını engelleyen müdahaleler yapması suç teşkil eder. Bu şekilde yapılan müdahaleler sonucunda gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin kaydedilmesi veya iletilmesi engellenir veya değiştirilir. Bu suçu işleyen kişiler, Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya yanlış şekilde ileten kişilerdir.
- Defter, kayıt ve belgeleri yok eden veya sahte belge düzenleyenler: VUK'un 359. maddesinin ç fıkrasında yer alan bu durumda, vergi yükümlüleri veya ilgili

kişiler tarafından tutulması veya düzenlenmesi gereken defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi, sahte belge düzenlenmesi veya bu belgelerin kullanılması suç olarak kabul edilir. Bu suçu işleyen kişiler, vergi kanunları uyarınca tutulması veya düzenlenmesi gereken defter, kayıt ve belgeleri kasıtlı olarak yok eden, yerine başka yapraklar koyan veya hiç yaprak koymayan, belgeleri sahte olarak düzenleyen veya bu sahte belgeleri kullanan kişilerdir.

- Bu durumlarda vergi suçlarını işleyen kişilere 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası uygulanır. Bu düzenlemeler, vergi sisteminin sağlıklı işleyişini korumak ve vergi kayıplarını önlemek amacıyla yapılmıştır.

Vergi sistemimizde vergi kaçakçılığı, kamunun zarara uğratılmasıdır. Bu nedenle, VUK veya TCK vergi kaçakçılığı suçunun önemini vurgulayan müeyyideler yer almaktadır. Ayrıca, VUK'un 359. maddesinde belirtilen fiilleri işleyen kişilerin vergi kaybına neden olduğu ve vergi kaçakçılığı suçu işlediği kabul edilmesi gerektiği ifade edilmektedir. Bu nedenle, vergi kaybının tespit edilmesi ve bu kaybın telafi edilmesi için yaptırımların uygulanması önemlidir. Vergi sistemindeki muafiyetler ve istisnaların fazlalığı, vergi kaçakçılığının artmasına ve vergi kayıplarına yol açabilmektedir. Bu durumu önlemek için, vergi kaçakçılığına karşı etkili yaptırımların ve denetimlerin uygulanması gerekmektedir. Ayrıca, vergi sisteminin daha basit ve anlaşılır hale getirilmesi, vergi kaçakçılığıyla mücadelede de önemli bir rol oynamaktadır.

4.3.2. Alman Vergi Mevzuatında Vergi Kaçakçılığı

Almanya'da vergi kaçakçılığı, vergi suçları (Steuerstraftaten) ve kabahatler (Steuerordnungswidrigkeiten) olmak üzere iki kategoriye ayrılmaktadır. Vergi suçları, kasten vergi kaçırma eylemleriyle vergi kabahatlerinden ayrılmaktadır. Vergi kaçakçılığıyla ilgili olarak, vergi makamlarına yanlış beyan veya gizleme, vergi açıklama görevlerinin ihmal edilmesi veya vergi pullarının zorunlu kullanımından kaçınılması gibi yöntemler kullanılır.

Vergi kaçakçılığı kasten işlenmesi ve teşebbüs de kovuşturmaya tabi tutulur. Vergi suçlarının yasal zaman aşımı süresi 5 yıldır, ancak geriye dönük vergiler için zamanaşımı süresi 10 yıldır ve bu durumda yıllık % 6 faiz uygulanır. Vergi kaçakçılığı için uygulanabilecek cezalar, 5 yıla kadar hapis cezasını içerebilmektedir. Özellikle resmi

yetkilinin kötüye kullanılması veya sahtecilik gibi ciddi vergi kaçakçılığı vakalarında, ceza en az 6 aydan 10 yıla kadar hapis cezasını içerebilir.

Vergi kaçakçılığıyla ilgili olarak, vergi kanunlarına ek olarak Genel Ceza Kanunu (Strafgesetzbuch/StGB), Ceza Muhakemesi Kanunu (Strafprozessordnung/StPO) ve düzenleyici suçlar kanunu (Ordnungswidrigkeitengesetz/OWiG) uygulanmaktadır. Vergi suçlarının kovuşturulması ve yargılmasıyla ilgili olarak, içtihatlar ve Federal Maliye Mahkemesi (Bundesfinanzhof/BFH) kararları da önemli bir rol oynamaktadır.

Alman hukukunda, vergi kaçakçılığının profesyonel olarak veya organize bir suç olarak işlenmesi durumunda daha ağır cezalar öngörülmektedir. Bu durum, Gewerbs- / Bandenmaessige Steuerhinterziehung §370a AO maddesiyle düzenlenmektedir. Bu tür vergi kaçakçılığı suçunda, ceza en az 1 yıldan başlayarak 10 yıla kadar hapis cezası olabilmektedir. Vergi kaçakçılığı suçundan dolayı verilecek cezanın miktarı, kaçırılan vergi miktarına, sanığın dava sürecindeki işbirliğine ve kaçakçının bireysel günlük net gelirine bağlıdır. Uygulanacak ceza miktarı, kaçakçının günlük net gelirinin 6 katından başlar ve günlük net gelirinin 360 katına kadar çıkabilir (günlük net gelirin sorumlu kısmı 1€ ile 5.000€ arasında değişmektedir). Daha ağır bir ceza verilebilmesi için hâkimin hapis cezası kararı vermesi gerekmektedir. Bölgesel Vergi Daireleri (Oberfinanzdirektion/OFD), standart vergi kaçakçılığı vakaları için ceza tabloları oluşturmuştur. Bu tablolar, vergi dairelerinin suç dairesi tarafından yapılacak yargılamalarda ceza taleplerini temel alır. Nihai ceza, mahkeme tarafından bireysel suça ve koşullara göre belirlenirken, suç dairesinin talebi, mahkûmiyet durumunda cezanın çerçevesini oluşturmaktadır. Bu şekilde, Alman hukukunda vergi kaçakçılığı suçunun cezalandırılması için belirli bir yöntem ve kriterler bulunmaktadır. Ceza miktarı, kaçırılan vergi miktarı ve sanığın işbirliği gibi faktörlere dayanarak belirlenirken, bölgesel vergi dairelerinin ceza tabloları da ceza taleplerinde önemli bir rol oynamaktadır.

Alman hukukunda vergi kabahatleri, vergi indirimine ilişkin suçları içermektedir. Vergi indirimine çevrilebilir bir suç kategorisi olarak kabul edilir. Vergi kaçakçılığına kıyasla, vergi indirimi kasıtlı olarak değil, ağır bir ihmalle gerçekleştirilir. Ağır ihmaller örneğin vergi mükellefinin vergi beyannamesini vermemesi, vergi mükellefiyetleri hakkında bilgi sahibi olmaması veya vergi danışmanının beyannamesini incelememesi gibi durumlarda söz konusu olabilir. Vergi açığı, vergi danışmanları veya muhasebeciler

tarafından da, gerekli mesleki dikkat gösterilmediğinde ortaya çıkabilir. Almanya'da vergi kabahatleri, Anglo-Amerikan sisteminin aksine sadece para cezasıyla cezalandırılabilir. Vergi kabahati işleyen kişiye 50.000 €'ya kadar para cezası uygulanabilir. Vergi kabahatlerinin kovuşturulması için yasal zaman aşımı süresi 5 yıldır (§384 AO). Diğer vergi kabahatleri ise vergi kaçırma yönelik hazırlık veya yardım eylemlerini içerebilir. Bu şekilde, Alman hukukunda vergi kabahatleri vergi indirimine ilişkin suçları kapsar. Vergi indirimi, kasıtlı olmayan ağır ihmallerin sonucunda ortaya çıkabilir. Vergi kabahatleri para cezasıyla cezalandırılırken, vergi kaçakçılığına yönelik hazırlık veya yardım eylemleri de vergi kabahatlerine dahil edilebilir.

Alman hukukuna göre, vergi kabahatlerinin kovuşturulmasına konu olan eylemler arasında, belgelerde sahtecilik yapmak suretiyle vergilendirilebilir giderleri karşılamaya yetecek düzeyde belge sunmama, yasal kayıt tutma yükümlülüğüne aykırı davranma, yabancı ticari işlemleri bildirme yükümlülüğüne uymama veya işlemleri gizlemek için yanlış kimlikle hesap açma gibi fiiller yer almaktadır. Bu hazırlık eylemleri için 5.000 €'ya kadar para cezası verilebilir. Ancak, bu para cezası vergi kaçakçısı olan kişilere uygulanamaz. Yani vergi kaçakçılığı suçuyla ilişkili olanlar, bu tür hazırlık eylemleri için para cezası alamazlar. Ayrıca, vergi iadeli yasa dışı ticaret de Alman hukukunda bir vergi kabahati olarak kabul edilmektedir. Bu suç, vergi iadesi elde etmek amacıyla gerçek dışı ticari işlemlerin gerçekleştirilmesini içerir. Vergi iadeli yasa dışı ticaret, 50.000 €'ya kadar para cezasıyla cezalandırılabilir.

Almanya'nın genel ceza vergisi kanunu olan Abgabenordnung (AO), Reichsabgabenordnung'un kapsamlı bir revizyonu olarak 01 Ocak 1969'da yasalaşmış ve günümüze kadar yürürlükte kalmıştır. AO'nun geçmişi boyunca sadece üç önemli değişiklik yapılmıştır. İlk değişiklik, 1993 yılında Avrupa Birliği (AB) mali yasalarının vergileri ve gümrük vergilerini Alman cezai vergi yasası kapsamına aldığı dönemde gerçekleşmiştir. Bu değişiklikte birlikte vergiler, cezai vergi yasası anlamında vergi kabahatleri olarak kabul edilmeye başlanmıştır. İkinci değişiklik, 2001 yılında stopaj vergisi kaçırma (Abzugssteuern) için uygulanan azami para cezasının 5.000 €'dan 25.000 €'ya yükseltilmesiyle gerçekleşmiştir. Bu değişiklik, stopaj vergisi kaçırma gibi ciddi vergi kabahatlerine karşı daha caydırıcı bir yaklaşımı temsil etmektedir. Üçüncü değişiklik ise 2002 yılında yapılmış olup, düzeltilmiş beyanname verme olasılığının,

vergi kaçakçılığının profesyonel veya organize bir suç olarak işlenmesi durumunda uygulanmaya başlanmasıdır. Bu düzenleme, vergi kaçakçılığına karşı etkili bir önleyici tedbir olarak görülmektedir. Bu değişikliklerin yanı sıra, AO'nun editoryal revizyonları da zaman içinde yapılmıştır. Ancak, belirtilen değişiklikler vergi kabahatleri ve vergi kaçakçılığı alanında önemli düzenlemeler olarak öne çıkmaktadır.

1982-2002 yılları arasında, Maliye Mahkemeleri ve özellikle Federal Maliye Mahkemesi'nin (BFH) kararlarıyla birlikte içtihat hukukunda önemli gelişmeler yaşanmıştır. Peter Bilsdorfer tarafından derlenen bu gelişmeler, suçun bireysel boyutu ve kaçırılan vergi miktarı gibi temel ilkeleri içermektedir. Ayrıca, suçlunun toplumdaki statüsü üzerindeki etkileri de dikkate alınmalıdır. Suçtan kaçan kişinin, suçun işlenmesinden sonraki davranışları da önemlidir ve mahkemeler tarafından değerlendirilmektedir. Ancak, mahkemede savunmada kaçma durumunda ağır bir cezanın uygulanması mümkün değildir. Eğer kaçma kastıyla durdurulduysa, yetkili makamlar veya polis muhbirleri tarafından teşvik edildiyse veya yargılama savcılık makamlarının eylemleri nedeniyle ertelendi ise ceza daha hafif olabilir. Buna ek olarak, 1 yıldan 2 yıla kadar hapis cezası öngörülen durumlarda, genel salıverme veya iş yeri gibi kayıt tutma gibi ek yasal yükümlülükler önerilebilir. Bu yükümlülükler, cezai sorumluluğu yerine getirmek ve yeniden topluma kazandırmak amacıyla uygulanabilir. Son olarak, vergi makamlarının suç dairelerine yönelik idari talimatlar, üç önemli revizyondan geçmiştir. Bu talimatlar, ilk olarak 1983 yılında yayınlanmış ve daha sonra 1991, 1995 ve son olarak 2004'te yasalaşmıştır. Cezai konularla ilgili 6. Bölüm, önceki kararları yansıtmakta ve idareyi bu kararlara bağlamaktadır.

4.4. Kaçakçılık Suçları Yönünden Karşılaştırma

Türk ve Alman hukuklarına göre vergi kaçakçılığı suçları arasında bazı farklılıklar bulunmaktadır. Türk hukukunda vergi kaçakçılığı suçları, VUK'un 359. maddesinde düzenlenirken, Alman hukukunda bu suçlar, Abgabenordnung'un (AO) 370. maddesinde yer almaktadır.

Türk hukukunda vergi kaçakçılığı suçlarında netice aranmamaktadır, yani suçun işlenmesiyle beraber vergi kaybı veya bir vergi avantajının oluşması şartı aranmaz. Türk

hukukuna göre, vergi kaybının gerçekleşip gerçekleşmediğinden bağımsız olarak vergi kanunlarının yükümlülüklerine aykırı hareket eden bir kişi, cezai yaptırıma tabi tutulur. Alman hukukunda ise vergi kaçakçılığı suçlarında netice aranmaktadır. Yani, vergi kaçakçılığı suçunu işleyen kişinin vergi kaybına veya meşru olmayan bir vergi avantajına yol açması gerekmektedir. Sadece fiilin işlenmesi yeterli değildir, vergi kaybının gerçekleşmesi veya haksız bir vergi avantajının oluşması suçun cezalandırılması için önemlidir.

Türk hukukunda VUK'un 359. maddesindeki suçlar, münhasıran muhafaza ve ibraz zorunluluğu olan defter, kayıt ve belgelerle ilgili olarak tanımlanmıştır. Bu maddede suç ayrıca tanımlanmamış ve sadece belirtilen fiillerle sınırlıdır. Alman hukukunda ise vergi kaçakçılığı suçu, kaçırılan vergiye odaklanır. Suç, belirlenen fiillerle kasten vergi kaybına sebebiyet vermesi halinde hapis cezasını gerektirirken, ihmalen vergi kaybına sebep olunması durumunda para cezasıyla cezalandırılmaktadır.

Türk hukukunda, VUK'un 359. maddesinde düzenlenen hile yapma, gerçek olmayan veya işlemle ilgisi olmayan kişiler adına hesap açma, defter ve kayıtlarda tahrifat yapma, tahrifat yapılmış belgeyi kullanma, belge gizleme, yanıltıcı belge düzenleme veya kayıt dışı ortamlara kaydetme gibi eylemler gösterilebilir. Türk hukukunda vergi kaçakçılığı suçları, 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılmaktadır. Alman hukukunda ise vergi kaçakçılığı suçlarının yaptırımları, suçun temel halleri ve nitelikli hallerine göre değişiklik gösterir. Örneğin, vergi kaçakçılığının temel halleri arasında gerçeğe aykırı beyanda bulunmak veya vergi bildiriminde bulunmamak yer alırken, nitelikli haller arasında ise haksız bir vergisel avantaj sağlamak amacıyla gerçeğe aykırı beyanda bulunmak veya vergi dairesine önemli bilgileri eksik veya yanlış sağlamak gibi eylemler bulunur. Alman hukukuna göre, vergi kaçakçılığı suçlarını işleyen kişiler 5 yıla kadar hapis cezası veya adli para cezası ile cezalandırılırlar. Bu şekilde Türk ve Alman hukuklarında vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin eylemler ve bu eylemlerin yaptırımları arasında farklılıklar bulunmaktadır. Türk hukukunda suçun işlenmesiyle birlikte cezai yaptırım uygulanırken, Alman hukukunda vergi kaybının veya meşru olmayan bir vergi avantajının ortaya çıkması gerekmektedir. Ayrıca, her iki hukuk sistemine göre de vergi kaçakçılığı suçlarına hapis cezası veya para cezası verilebilmektedir.

Alman Vergi Hukuku'nda, vergi kaçakçılığının nitelikli hallerini oluşturan aşağıdaki suçları işleyen kişiler, vergi kaçakçılığı suçunun daha ciddi ve ağır bir şekilde cezalandırılmasıyla karşı karşıya kalırlar. Bu suçlardan bazıları vergi kaçakçılığının önemli ölçüde arttırılması, büyük miktarlarda vergi ziyanına sebep olunması, karmaşık sahtecilik yöntemlerinin kullanılması veya organize bir suç şebekesi içinde faaliyet gösterilmesidir. Bu durumlarda hapis cezası 6 aydan başlayarak 10 yıla kadar uzanabilir. Almanya, vergi kaçakçılığına karşı sıkı yasal önlemlerle vergi düzenine güveni korumayı amaçlar ve nitelikli hallerde daha ağır yaptırımlar uygulayarak suçun caydırıcılığını arttırmayı hedefler.

Almanya'da, vergi suçları ve cezaları Abgabenordnung'un (AO) 369 ile 376. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu maddelerde, vergi suçlarına ilişkin genel uygulama esasları ve cezalar ayrıntılı bir şekilde belirtilmiştir. Bununla birlikte, vergi kanunlarıyla ilgili diğer suçlar Alman Ceza Kanunu'nda (Strafgesetzbuch) yer almaktadır. Örneğin, vergi mahremiyetinin ihlali Alman Ceza Kanunu'nun 355. maddesinde ayrı bir suç olarak düzenlenmiş ve cezalandırılmıştır. Ancak, vergi mahremiyetinin ihlali Türk hukukunda ayrı bir suç olarak düzenlenmemiş, VUK'un 362. maddesiyle TCK'nın 239. maddesi kapsamında cezalandırılmaktadır. Almanya'da, vergi suçlarına ilişkin genel hükümlerin vergi kanunlarından ayrı olarak Alman Ceza Kanunu'nun genel hükümleriyle de geçerli olduğu belirtilmektedir. Yani vergi suçlarına ilişkin cezaların belirlenmesinde Alman Ceza Kanunu'nun genel hükümleri de dikkate alınır. Türkiye'de ise, TCK 5. maddesi uyarınca ceza kanunu genel hükümleri, özel ceza kanunları ve ceza içeren diğer kanunlarla ilgili suçlar için de uygulanır. Bu nedenle vergi suçlarına ilişkin cezaların belirlenmesinde TCK'nın genel hükümleri ile VUK'un hükümleri birlikte değerlendirilir. Buna göre, Alman hukukunda vergi suçları ve cezaları AO'da ayrıntılı olarak düzenlenirken, Türk hukukunda VUK ve TCK'nın ilgili hükümleri çerçevesinde ele alınmaktadır.

4.5. Vergi Kabahatleri Yönünden Karşılaştırma

Türk ve Alman hukukunda vergi kabahatleri konusunda önemli farklılıklar bulunmaktadır. Türk hukukunda sahte belge düzenlemek suç olarak kabul edilirken, Alman hukukunda ise sahte belge düzenlemek kabahat olarak düzenlenmiştir.

Türk hukukunda sahte belge düzenlemek, herhangi bir netice doğurmasına bakılmaksızın cezai yaptırım gerektiren bir suç olarak kabul edilir. Yani, sahte belge düzenlemek suçtur ve cezalandırılır. Alman hukukunda ise sahte belge düzenlemek tek başına kabahat olarak düzenlenmiştir. Alman Ceza Hukuku'nda, düzenlenmiş olan sahte belgeyi kullanmak suç olarak öngörülmüştür. Yani, Alman hukukunda sahte belgenin kullanılması suç teşkil ederken, belgenin düzenlenmesi kabahat olarak değerlendirilir.

Türk hukukunda vergiyi tehlikeye düşürme kabahati ise belgede sahtecilik ile ilişkili iki tür fiili kapsamaktadır. Birincisi, belgenin gerçeğe aykırı şekilde düzenlenmesidir ve Türk vergi ceza hukukunda yanıltıcı belge kavramına benzer bir kapsamı vardır. İkinci fiil ise belgelerin ticaretinin yapılmasıdır ve vergi mükelleflerinin vergiyi düşük gösterilmesini veya vergi avantajından yararlanılmasını sağlayan belgelerin ticaretinin engellenmesi amaçlanmıştır. Alman hukukunda da benzer bir hüküm bulunmaktadır. Hileli Vergi Düzenlemelerini Kontrol Kanunu'nda, belgelerin kasıtlı olarak veya ağır dikkatsizlikle bir menfaat karşılığında piyasada kullanılması idari yaptırıma tabi tutulmuştur.

4.6. Gümrük Suçları Yönünden Karşılaştırma

Türk ve Alman hukukunda Gümrük Kaçakçılığı Suçlarına ilişkin düzenlemeler farklılık göstermektedir. Türk hukukunda, Gümrük Kaçakçılığı Suçları 5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu kanun, gümrük rejimleri ihlalleri ve gümrük mevzuatına aykırı davranışlara dayalı olarak kaçakçılık suçlarını belirlemektedir. Kanunun 3. maddesinde, vergi kaçakçılığına bağlı suçlar olduğu gibi, vergi kaybı veya kaçağı olmayan ancak kaçakçılık olarak kabul edilen suçlar da yer almaktadır. Yani, 5607 sayılı kanun kapsamındaki her kaçakçılık suçu vergi kaybına yol açmayabilir ve vergi kaçakçılığı olarak değerlendirilmeyebilir. Alman hukukunda ise vergi suçları ve yaptırımları Alman VUK'un 369. ve 376. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Vergi kabahatleri ve yaptırımları ise AO'nun 377. ve 384. maddeleri arasında yer almaktadır. Bu nedenle Alman hukukunda, Türk hukukundaki gibi ayrı bir kanun olmaksızın gümrük suçları ve kabahatleri AO'da düzenlenmiştir. Alman hukukunda vergi kaçakçılığı kapsamında değerlendirilen suçlar vergi kaybı veya

kaçağına bağılı olabilirken, vergi kaybı veya kaçağı olmayan ancak kaçakçılık olarak kabul edilen suçlar da bulunmaktadır.

Türk ve Alman hukuklarında Gümrük Kaçakçılığı Suçlarına ilişkin düzenlemeler farklıdır. Türk hukukunda bu suçlar 5607 sayılı Kanun'da düzenlenirken, Alman hukukunda bu suçlar AO içinde yer almaktadır. Ayrıca, vergi kaybı veya kaçağına bağılı olmayan kaçakçılık suçları Alman hukukunda da kabul edilmektedir.

4.7. Pişmanlık Yönünden Karşılaştırma

Türk hukukunda, vergi kaçakçılığı suçlarında kanunlardaki belirli şartlara uygun olarak pişmanlıktan yararlanmak isteyen kişilere pişmanlık kapsamında cezai müeyyideler uygulanmamaktadır. Alman hukukunda, AO'da Kendi Kendini İhbar müessesesi gereğı, gerçeğe uygun olmayan bilgilerin beyannamelerde düzeltilmesi, eksik olan bilgilerin tamamlanması ve söz konusu verginin öngörülen makul süre içinde ödenmesi halinde kişiye müeyyide uygulanmaması yönünde bir uygulama mevcuttur⁵¹⁸. Ancak Alman hukukunda bu uygulamadan yararlanılabilmesi için her bir fiil için 50.000 Avro'yu aşmaması yönünde bir kısıtlama mevcuttur. Dolayısıyla söz konusu fiili 50.000 Avro'yu aşması halinde kişi bu uygulamadan yararlanamamaktadır. Buna göre Türk hukukunda, kaçakçılık suçuna ilişkin pişmanlıkla ilgili VUK'ta herhangi bir parasal sınır bulunmazken, Alman hukukunda ise kendi kendine ihbar müessesinden yararlanabilmede belirli bir parasal sınırın olduğunu söyleyebilir.

Türkiye'de kaçakçılık suçlarına ilişkin olarak, pişmanlık ve ıslah kurumlarından faydalanabilmek için iki temel koşul vardır. İlk olarak, suçu işleyen hakkında herhangi bir ihbarda bulunulmamış olmalıdır. İkincisi, kaçakçılık fiilleri tespit edilmeden önce suçu işleyen kişi tarafından kaçakçılık eylemi kendiliğinden yetkililere dilekçe ile bildirilmelidir. Bu koşullar, kaçakçılık suçlarına iştirak edenlerin pişmanlık ve ıslah kurumlarından yararlanabilmesi için önemli kriterleri oluşturur. Eğer kaçakçılık suçu işlendiğı sırada aynı zamanda vergi ziyanı da meydana gelirse, bu durumda, vergi ziyayı

⁵¹⁸ Natalia Ermasova, Christian Haumann, Laura Burke, "The relationship between culture and tax evasion across countries: Cases of the USA and Germany", *International Journal of Public Administration*, S.44, (2021), ss. 115-131.

bakımından pişmanlık hükümlerinden yararlanmanın önünde herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Ancak, vergi ziyayı cezasının kesilmemesi için yukarıda belirtilen diğer koşulların da yerine getirilmesi gerekmektedir. Ancak, bu noktada başka bir tereddüt ortaya çıkar. Bu tereddüt, kaçakçılık suçu işlendiği halde vergi ziyayının oluşmadığı durumlarda pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanmanın mümkün olup olmadığıdır. Şenyüz, vergi dairesinin, haberdar olmadığı veya belki de hiçbir zaman haberdar olamayacağı verginin tahsilini sağlaması durumunda, vergi ziyayı oluşmadığı için pişmanlık yoluyla cezasız bırakmanın, kaçakçılık suçundan dolayı cezalandırmanın pişmanlık ve ıslah kurumunun asıl amacına uygun olmayacağını öne sürmektedir. Donay, VUK'un 359. maddesinde sıralanan suçlarla ilgili olarak, bazı görüşlere göre pişmanlık hükümlerinden yararlanabilmek için bu maddede belirtilen tüm koşulları aranmasının gerekmeyeceği, sadece suçu işleyen kişinin yaptığı fiili yetkililere bildirmesi yeterli olabileceğini belirtmiştir. Bunun dışında eğer bir suça iştirak eden bir kişi söz konusu ise, bu kişi, suçun tespit edilmeden önce bu durumu ilgili makamlara dilekçe ile bildirirse, vergi ziyayı cezası eklenmeyecek ve kaçakçılık suçuna iştirak etmekten kaynaklı indirimli veya indirimsiz hapis cezasından kurtulabilir.⁵¹⁹

Almanya'da kendini ihbar hakkının şartları, AO'nun 371. maddesinde detaylı bir şekilde açıklanmıştır. İlk olarak, bu yeni düzenlemede "yatay eksiksizlik" adı verilen bir ek şart getirilmiştir. Artık, ihbarda bulunmak isteyen kişiler, ihbarlarını eksiksiz bir şekilde yapmak zorundadırlar. Bu eksiksizlik, ihbar dilekçesinde tüm vergi suçlarına ait ve zamanaşımına uğramamış olanları içermesi olarak tanımlanmıştır. Hatta bu düzenleme, zamanaşımı süresine bakılmaksızın en az 10 takvim yılını içermesi gerektiği şeklinde yeni bir şartı da mevzuata eklemiştir. 2011 yılında yapılan revizyon ve 2015 yılındaki değişikliklerle, vergi kaçırma miktarına yeni bir sınır getirilmiştir. Artık vergi kaybı, 2011'deki değişikliklerle 50.000 Euro'yu, daha sonra ise 2015'teki son değişikliklerle 25.000 Euro'yu aşarsa, ek bir ödeme yapma zorunluluğu getirilmiştir. Bu ödemenin yapılmaması durumunda ihbar hakkından yararlanamazsınız. Bu yeni sınır, yüksek miktarlarda vergi kaçırana ek bir ceza getirerek dürüst vergi mükelleflerini koruma amaçlamaktadır. Parasal sınır hesaplamaları her suç eylemi için ayrı olarak değerlendirilir. Ayrıca, 2015 yılında getirilen kademeli ek ödeme şartı, kaçırılan vergi

⁵¹⁹ Somuncu, Değirmendereli, a.g.e. ss. 78-80.

miktarına göre %10, %15 ve %20 gibi oranlarda ek ödemeyi içermektedir. 2015 değişikliği ile, aynı yıl içinde verilen aylık beyannamelerdeki eksikliklerin aynı yıl içinde düzeltilmesi durumunda, ihbar hakkından yararlanarak ceza almamış sayılma hükmü de getirilmiştir, bu da uygulamadaki büyük bir sorunu çözmüştür⁵²⁰.

4.8. Yargı Yönünden Karşılaştırma

Alman ve Türk hukukunda olduğu gibi vergi kabahatleri konusundaki yaptırımları içeren uygulamalar vergi idaresi tarafından gerçekleştirilirken vergi suçlarına ilişkin yargılama işlemleri ceza mahkemeleri tarafından gerçekleştirilir.

Bunların dışında, Türkiye'de kaçakçılık suçlarına ilişkin ceza sınırları 18 ay ile 8 yıl arasında değişmektedir. Asliye Ceza Mahkemeleri, cezai suçlara ilişkin orta düzeyde yargılama yetkisine sahip mahkemelerdir. Almanya'da ise vergi kaçakçılığı davaları için durum biraz farklıdır. Vergi davaları Almanya'da Federal Vergi Mahkemesi'nde ele alınmaktadır. Ancak dikkate değer bir fark, Federal Vergi Mahkemesi'ne sadece avukatlar değil, meslek mensupları olan YMM veya SMMM gibi meslek mensuplarının da dava açabilmeleridir. Bu, Almanya'da vergi hukuku konularında uzmanlaşmış meslek mensuplarının da yargı yoluna başvurabildiği anlamına gelir. Türkiye'deki uygulamadan farklı olarak, Almanya'da vergi kaçakçılığı davalarında mali müşavirlerin de dava açma yetkisine sahiptir. Bu nedenle, Türkiye'deki kaçakçılık davalarının Asliye Ceza Mahkemelerinde görülmesiyle Almanya'daki vergi kaçakçılığı davalarının Federal Vergi Mahkemesi'nde ele alınması ve avukatlar dışında meslek mensuplarının da dava açabilmesi gibi farklılıklar bulunmaktadır.

⁵²⁰ Somuncu, Değirmendereli, a.g.e. ss. 185-188

Vergi Kaçakçılığı Türkiye ve Almanya Karşılaştırması

VERGİ KAÇAKÇILIĞI	TÜRKİYE	ALMANYA
Öngörülen Hapis Cezaları	18 aydan 8 yıla kadar	5 yıla kadar, Ciddi vergi kaçakçılığı vakalarında 6 aydan 10 yıla kadar
İlgili Kanunlar	Vergi Usul Kanunu, Türk Ceza Kanunu	Alman Vergi Usul Kanunu (Abgabenordnung-AO) Genel Ceza Kanunu (Strafgesetzbuch/StGB) Ceza Muhakemesi Kanunu (Strafprozessordnung/StPO) Düzenleyici Suçlar Kanunu (Ordnungswidrigkeitengesetz/OWiG)
Kurumlar	Gelir İdaresi Başkanlığı	Federal Vergi Dairesi
Denetim Kurumları	Vergi Denetim Kurulu, Gelir İdaresi Başkanlığı, MASAK	Vergi İdareleri (Finanzämter) Vergi Denetim Birimleri (Finanzkontrolle Schwarzarbeit - FKS) Mali Suçları Araştırma Birimi (Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen - FIU)
Yargı Mercileri	Vergi Mahkemesi	Federal Vergi Mahkemesi
Uluslararası İşbirliği	OECD İşbirliği, G20 İşbirliği, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (CVÖA), BEPS Eylem Planı	OECD İşbirliği G20 İşbirliği Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (CVÖA) BEPS Eylem Planı

Kaynak: Kaynakçada belirtilen kaynaklardan tarafımızca oluşturulmuştur.

4.9. Cezaların İnfazı Yönünden

İnfaz hukuku, yaptırımların yerine getirilmesini konu alan, buna ilişkin ilkeleri, esasları ve usulleri gösteren hukuk dalıdır. Türk İnfaz Hukuku ile Alman İnfaz Hukuku'nun birbirine benzer yönleri olduğu gibi farklı yönleri de vardır.

Vergi suçunun cezalandırılması konusunda Türkiye'de 18 aydan 8 yıla kadar hapis cezası öngörülürken, Almanya'da 6 aydan 10 yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. Ancak verilen bu cezaların caydırıcılığı konusunda temel konulardan birisi de verilen bu cezaların infazı konusudur. Çünkü verilen cezaların infaz kuralları, doğrudan cezanın ne kadarının kapalı cezaevinde geçirileceği, ne kadarının açık cezaevinde geçirileceği ve ne kadarının koşullu salıverme kapsamında olduğunu belirlemektedir.

Almanya’da 2 yıldan fazla olan hürriyeti bağlayıcı cezaların, Türkiye’de olduğu gibi ertelenmesi mümkün değildir. Almanya’da verilen hürriyeti bağlayıcı cezanın 2/3’ünün cezaevinde çekilmiş olması şartı ile kişi, denetimli serbestlik koşullarından faydalanmaktadır. Ancak bu oran Türkiye’de 1/2 olarak uygulanmaktadır. Bu farklılık Türkiye’de cezaların caydırıcılığını olumsuz yönde etkilemektedir.

İnfaz Yönünden Almanya Türkiye Karşılaştırması

VERGİ KAÇAKÇILIĞI	TÜRKİYE	ALMANYA
Öngörülen Hapis Cezaları	18 aydan 8 yıla kadar	5 yıla kadar, ciddi vergi kaçakçılığı vakalarında 6 aydan 10 yıla kadar
Zincirleme Suç Hükümleri	Var	Yok
HAGB	Var	Var
Denetimli Süresi	1 Yıl	1 Yıl
Yatar Süre Hesaplanacak Oran	1/2	2/3

Kaynak: Kaynakçada belirtilen kaynaklardan tarafımızca oluşturulmuştur.

5. GENEL DEĞERLENDİRME VE ÖNERİLER

Vergi kaçakçılığının önlenmesi için cezai müeyyidelerin önemi büyüktür. Bununla birlikte sadece müeyyidelere başvurarak ekonomik, hukuki, sosyal ve siyasal yönleri bulunan vergi kaçakçılığını önlemek mümkün değildir. Dolayısıyla vergi kaçakçılığına karşın etkin bir mücadelenin yürütülmesi için bu olgunun nedenleri üzerinde durarak daha kapsamlı ve çok yönlü derinliği olan bir strateji uygulanarak mücadele edilmesi gerekmektedir.

5.1. Mali Suç Yönünden

Türkiye ve Almanya’da mali suçlar, ekonomik değeri olan suçlarla ilgili cezai yaptırımları ve suç unsurlarını belirleyen yasal düzenlemelere dayanmaktadır. Her iki ülkede de vergi kaçakçılığı, kara para aklama, dolandırıcılık ve rüşvet gibi mali suçlar ciddiyetle ele alınan suçlar arasında yer almaktadır. Ancak, Türkiye ve Almanya hukuk sistemlerinin detayları ve uygulamaları arasında bazı farklılıklar söz konusudur.

Türkiye'de mali suçlar, TCK'da düzenlenmektedir. Mali suçlar, vergi kaçakçılığı, kara para aklama, rüşvet, dolandırıcılık, zimmete para geçirme gibi ekonomik değeri olan suçları içerir. TCK, mali suçlarla ilgili olarak cezai yaptırımlar ve suç unsurlarını belirlemektedir. VUK ise kabahat, vergi suçları ve vergi kaçakçılığına ilişkin düzenlemeleri içermektedir. Mali suçlarla mücadelede MASAK önemli bir rol oynamaktadır.

Almanya'da mali suçlar; Ceza Kanunu (Strafgesetzbuch) ve diğer yasal düzenlemelerde belirtilen hükümlere dayanmaktadır. Alman Ceza Kanunu, kara para aklama, vergi kaçakçılığı, dolandırıcılık, rüşvet ve benzeri ekonomik suçları içeren hükümleri içermektedir. Almanya'da mali suçlarla mücadelede Finansal Suçlarla Mücadele Dairesi (Zentralstelle für Finanztransaktionsuntersuchungen) önemli bir kuruluş olarak görev yapar. Almanya, Avrupa Birliği ve uluslararası standartlara uygun olarak mali suçlarla mücadele konusunda çeşitli düzenlemeler yapmaktadır.

5.2. Vergi Kaçakçılığının Yasal Çerçevesi Yönünden

Her iki ülkede de vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek için çeşitli yasal düzenlemeler ve denetim mekanizmaları bulunmaktadır. Vergi idareleri, vergi kaçakçılığını önlemek, tespit etmek ve cezalandırmak için çeşitli yetkilere sahiptir. Ayrıca, uluslararası düzeyde bilgi paylaşımı ve işbirliği de vergi kaçakçılığıyla mücadelede önemli bir rol oynamaktadır. Her iki ülkede de vergi kaçakçılığına yönelik yasal çerçeveler, vergi uyumunu artırmak ve adil bir vergi sistemi sağlamak amacıyla sürekli olarak güncellenmektedir.

Türkiye'de VUK, vergilemenin usule ilişkin ilkeleri yanında vergi idaresinin işleyişini ve vergi denetimlerini düzenleyen temel kanundur. Vergi incelemeleri, beyanname verme zorunluluğu, vergi kayıtları ve diğer vergi işlemleri bu kanun kapsamında yer almaktadır. TCK ise, vergi kaçakçılığı gibi vergi suçlarını düzenleyen birçok maddeyi içeren genel ceza kanunudur. Vergi suçlarına ilişkin cezalar, bu kanun kapsamında yer almaktadır. Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun ise, vergi kaçakçılığına sıklıkla eşlik eden kara para aklama suçunu düzenleyen bir

kanundur. Bu kanun, kara para aklama eylemlerinin önlenmesi ve tespit edilmesi amacıyla vergi idaresi ile diğer ilgili kurumlar arasında iş birliğini de sağlamaktadır.

Bu kanunlar, Türkiye’de vergi kaçakçılığına ilişkin suçları tanımlamakta, vergi incelemelerini düzenlemekte ve vergi suçlarına ilişkin cezaları belirlemektedir. Vergi idaresine vergi kaçakçılığıyla mücadelede etkin bir şekilde hareket etme yetkisi sağlamaktadır. Bu kanunların etkili bir şekilde uygulanması ve vergi kaçakçılığının önlenmesine yönelik tedbirlerin alınması, Türkiye’de vergi sisteminin düzgün işlenmesini ve vergi kayıplarının azaltılmasını sağlamaktadır.

Almanya’da vergi kaçakçılığıyla mücadele, vergi mevzuatı ve Federal Vergi Dairesi’nin yönetimi altında yürütülmektedir. Almanya’da vergi kaçakçılığı, Vergabeverordnung ve Abgabenordnung (AO) gibi yasal düzenlemelerle ele alınmaktadır. Vergabeverordnung, vergi idaresine yetki ve sorumluluklar tanıırken, vergi kaçakçılığının önlenmesi ve tespit edilmesi amacıyla denetim ve takip mekanizmalarını belirler. Abgabenordnung, vergi idaresine vergi cezaları uygulama yetkisi veren yasal bir düzenlemeyi içerir. Vergi idaresine denetim yetkisi sağlar ve denetim sürecini düzenler. Almanya’da vergi kaçakçılığı, Vergi Suçlarına İlişkin Yasalar altında ele alınır. Bu yasa vergi kaçakçılığına ilişkin suçları ve cezaları tanımlar.

Almanya’da vatandaşların kendi başlarına vergi kaçakçılığı yaptıklarını itiraf etmeleri durumunda daha hafif cezalar alabilecekleri bir Vergi Uyum Programı (Steuerstrafrechtliches Selbstanzeigeprogramm) bulunmaktadır. Bu program, suçluların vergi kaçakçılığından kaçınma nedenlerini beyan etmelerine olanak tanır. Vergi kaçakçılığına sıklıkla eşlik eden bir suç olan kara para aklamaya ilişkin yasal düzenlemeler de Kara Para Aklama Yasaları’nda (Geldwäschegesetz) bulunmaktadır. Bu yasalar, şüpheli veya yasa dışı kaynaklardan gelen fonların izlenmesini ve engellenmesini amaçlar.

Bu yasalar ve düzenlemeler vergi kaçakçılığına ilişkin suçları ve cezaları tanımlamakta, vergi idaresine denetim yetkisi sağlamakta ve kaçakçılığın önlenmesine yönelik önlemleri içermektedir. Bu kanunlara uyulması ve vergi kaçakçılığıyla mücadelede etkin bir şekilde uygulanması, Almanya’da vergi sisteminin düzgün işlenmesini ve vergi kayıplarının azaltılmasını sağlamaktadır.

5.3. Vergi Denetimleri Yönünden

Her iki ülkede de vergi denetimleri, vergi mevzuatına uygunluğu kontrol etmek, vergi kaçakçılığına ilişkin ihlalleri tespit etmek ve vergi uyumunu artırmak amacıyla gerçekleştirilir. Denetimler sırasında beyanlar, defterler, fatura ve diğer mali belgeler incelenir ve vergi mükelleflerine uygunluk konusunda yönlendirme ve gerekli düzeltmeler yapılır.

Türkiye ve Almanya'da vergi denetimleri benzer prensiplere dayanırken, bazı farklılıklar da bulunmaktadır. İki ülkede de düzenli olarak seçilen mükelleflere yönelik denetimler gerçekleştirilirken, Türkiye'de risk analizleri ve şikâyetler gibi faktörler de denetimlerin belirlenmesinde etkili olmaktadır. Almanya'da vergi denetimleri genellikle daha sistemli ve düzenli bir şekilde yapılırken, Türkiye'de denetimlerin daha rastgele veya olaya bağlı olabileceği durumlar da mevcuttur.

Türkiye'de vergi denetimleri, Vergi Denetim Kurulu ve Gelir İdaresi Başkanlığı gibi kurumlar tarafından yürütülmektedir. VDK, vergi mükelleflerinin beyanlarını, defterlerini ve diğer mali belgelerini inceler. GİB ise vergi mevzuatına uygunluğu kontrol etmek ve vergi kaçakçılığına ilişkin ihlalleri tespit etmek için denetim faaliyetleri yürütür. Vergi denetimleri, düzenli olarak seçilen mükelleflere yönelik olarak yapılabilir veya vergi incelemesi talebi, şikâyetler veya risk analizleri gibi faktörlere dayalı olarak gerçekleştirilebilir.

Almanya'da vergi denetimleri, Federal Maliye Bakanlığı'na bağlı olan Vergi İdareleri (Finanzämter) tarafından yürütülmektedir. Vergi İdareleri, vergi mükelleflerinin beyanlarını ve finansal durumlarını denetler ve vergi kaçakçılığına ilişkin ihlalleri tespit etmek için analizler yapar. Almanya'da genellikle düzenli olarak seçilen mükellefler üzerinde vergi denetimleri yapılır. Ayrıca, vergi incelemesi talepleri, şüpheli durumlar veya risk analizleri de vergi denetimlerinin başlatılmasına neden olabilir.

5.4. Elektronik Fatura ve Kayıt Düzenlemeleri Yönünden

Elektronik fatura ve kayıt düzenlemeleri, vergi uyumunu artırmayı, belge takibini kolaylaştırmayı ve maliyetleri düşürmeyi hedefler. Elektronik fatura ve kayıt sistemleri,

manuel işlemleri azaltır, veri doğruluğunu artırır ve belgelerin saklanması ve erişimi için daha etkili yöntemler sunar. Her iki ülke de elektronik fatura ve kayıt düzenlemelerinde teknolojik gelişmelere ayak uydurarak sürekli güncellemeler yapmaktadır.

Türkiye ve Almanya'da elektronik fatura ve kayıt düzenlemeleri benzer hedeflere sahiptir, ancak bazı farklılıklar da bulunmaktadır. Türkiye'de elektronik fatura kullanımı özellikle büyük ölçekli işletmeler için yaygın ve zorunludur. Almanya'da ise elektronik fatura kullanımı isteğe bağlıdır, ancak belirli standartlar ve gereklilikler bulunmaktadır. Her iki ülkede de elektronik kayıt tutma ve belgeleri vergi idaresine sunma yükümlülüğü vardır.

Türkiye'de 2014 yılından bu yana e-fatura uygulaması zorunlu hale getirilmiştir. Elektronik fatura ve kayıt düzenlemeleri, VUK ve Türkiye Elektronik Ticaret Altyapısı (e-Fatura, e-Arşiv Fatura, e-Defter) tarafından yönetilmektedir. Türkiye'de birçok işletme elektronik fatura kullanmak zorundadır. Türkiye'de ayrıca e-Defter sistemi kullanılarak elektronik kayıtlar tutulur ve vergi idaresine sunulur.

Almanya'da elektronik fatura ve kayıt düzenlemeleri, Satış Vergisi Kanunu (Umsatzsteuergesetz) ve elde edilen belgelerin düzenlenmesine ilişkindir. Almanya'da mali idarece elektronik fatura kullanımını teşvik edilmekle birlikte kullanımı isteğe bağlıdır. Kayıt düzenlemeleri, mükelleflerin finansal kayıtlarını doğru ve eksiksiz bir şekilde tutmalarını sağlamak için getirilmiştir. Ancak, elektronik fatura kullanılması durumunda belirli standartlar ve gereklilikler bulunmaktadır. Elektronik faturaların içeriği ve formatı, Satış Vergisi Uygulama Yönetmeliği (Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung) tarafından belirlenir. Almanya'da da işletmeler, elektronik kayıtlar tutmak ve ilgili belgeleri vergi idaresine sunmakla yükümlüdür.

5.5. Vergi Kaçakçılığı Konusunda Uluslararası İşbirliği Yönünden

Her iki ülke de uluslararası işbirliği sayesinde vergi kaçakçılığıyla mücadelede bilgi paylaşımını sağlamakta ve sınırlar ötesi vergi kaçakçılığının önlenmesine yönelik çabaları desteklemektedir. Bu işbirliği, vergi mükelleflerinin uluslararası faaliyetlerini takip etme ve vergi kaçakçılığına karşı daha etkili önlemler alma konusunda önemli bir araçtır.

Her iki ülke de Vergi İşbirliği ve Bilgi Değişimi Anlaşmaları ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları gibi uluslararası anlaşmaları imzalamıştır. Ayrıca, her iki ülke de uluslararası kuruluşlarla, özellikle OECD ve Avrupa Birliği ile işbirliği yapmaktadır. Türkiye, Avrupa Birliği'nin Fiscalis programına katılırken, Almanya, Avrupa Birliği ve OECD ile Türkiye'ye göre daha fazla entegre olmuş durumdadır.

Türkiye, Vergi İşbirliği ve Uyumlaştırma Anlaşmaları ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları gibi uluslararası anlaşmalar yoluyla vergi bilgilerini diğer ülkelerle paylaşmaktadır. Aynı zamanda AB ile Vergi İşbirliği ve Dolandırıcılıkla Mücadele (Fiscalis) programları çerçevesinde vergi kaçakçılığıyla mücadelede işbirliği yapmaktadır. Ayrıca, Türkiye, OECD'nin Vergi İdaresi ve Politikası Bölümü gibi uluslararası kuruluşlarla da işbirliği yapmaktadır.

Türkiye'de vergi kaçakçılığı ile mücadele etmek için ilk adım olarak, vergisel sorunların tespit edilmesi ve vergi sisteminin mevcut ekonomik şartlara uygunluğunun değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu süreçte, vergi sisteminin etkinliği, adaleti ve işleyişindeki eksikliklerin belirlenmesi önemlidir. Ayrıca, vergi mevzuatının karmaşıklığı, vergi beyanı ve ödemelerinin kolaylaştırılması, vergi denetim süreçlerinin etkinliği gibi konular da gözden geçirilmelidir. Böylece vergi kaçakçılığına yol açabilecek boşluklar tespit edilerek, önleyici tedbirler alınabilir ve vergi sistemi daha sağlam bir temele oturtulabilir.

5.6. Vergi Uyum ve Gayreti Yönünden

Vergi uyumu, vergi kanunlarına uyma ve vergi ödemelerini zamanında gerçekleştirme derecesini ifade etmektedir. Düşük vergi uyumu, vergi kaçakçılığının yaygınlaşmasına neden olabilmektedir. Vergiye olan güvensizlik, yetersiz denetim ve cezalandırma mekanizmaları da vergi uyumunu etkileyebilmektedir.

Almanya ve Türkiye'de vergi uyumu ve gayreti konusunda bazı farklılıklar söz konusudur. Almanya'da vergi uyumu ve gayret düzeyi genellikle daha yüksek olarak kabul edilirken, Türkiye'de bu konuda daha fazla çalışma ve geliştirme potansiyeli olduğu söylenebilir. Almanya'da vergi bilinci ve vergiye uyum konusunda oturmuş bir gelenek

olduğu söylenebilirken, Türkiye'de bu konuda hızlı bir değişim ve gelişim süreci yaşandığı görölmektedir.

Türkiye, vergi uyumu ve gayret konusunda sürekli olarak iyileştirmeler yapmaktadır. Türkiye'de vergi bilinci giderek artmaktadır ve vergi mükellefleri arasında vergiye uyum konusunda daha fazla gayret görölmektedir. Vergi idaresi, teknolojik altyapısını güçlendirmekte ve elektronik vergilendirme sistemlerini yaygınlaştırmaktadır. Türkiye'deki vergi idarelerinin ve vergi tabanının vergi gayreti konusundaki yeterliliği vergi kaçakçılığının tespiti ve önlenmesinde önemli bir yere sahiptir. Ancak yeterli Türkiye'de vergi uyum ve gayreti yeterli düzeyde değildir.

Almanya, yüksek bir vergi uyumu ve gayret düzeyine sahip bir ülkedir. Almanya'da vergi sistemi, titizlikle uygulanan bir denetim mekanizmasına dayanmaktadır. Vergi mükellefleri, vergi beyannamelerini zamanında ve doğru bir şekilde sunmaya teşvik edilmektedir. Almanya'da vergi mükellefleri arasında yaygın bir vergi bilinci vardır ve genellikle vergi yükümlülüklerine uyum gösterme konusunda istekli oldukları söylenebilir. Ayrıca, Almanya'da vergi idaresi, teknolojik yeniliklere ayak uydurarak elektronik vergilendirme ve diğer dijital araçları kullanarak vergi uyumunu artırmaya çalışmaktadır.

Türkiye'de vergi gayretinin yetersizliğinin, uygulanmakta olan vergi sisteminin ülkenin ekonomik yapısına uygun olmamasından ve vergi idaresinin vergisel konulardaki önlem, tespit ve yaptırım konusunda etkinliklerinin düşük olmasından kaynaklı olduğu söylenebilir. Vergi bilincini artırmak için, bireylere vergilerinin toplumun faydası için kullanıldığı, vergi politikalarının adil bir şekilde uygulandığı ve herkesin aynı disiplinle vergi ödediği konusunda güven oluşturulması önemlidir. Bireylere vergi sisteminin şeffaf olduğu, vergi gelirlerinin kamu hizmetlerinin finansmanında kullanıldığı ve toplumun refahını artırmak amacıyla harcandığı anlatılmalıdır. Aynı zamanda, vergi kaçakçılığının sosyal adaleti ve ekonomik dengeyi bozduğu vurgulanarak, herkesin vergilerini düzenli ve sorumlu bir şekilde ödemesi gerektiği vurgulanmalıdır. Böylece, bireylerin vergi konusunda güven duygusu oluşacak ve vergi bilincinin artması sağlanacaktır.

Vergi idaresi, vergi bilinci ve uyumunu artırmak için eğitim ve farkındalık programları düzenleyebilir. Mükelleflere vergi yükümlülükleri, vergi sistemi ve

yaptırımlar konusunda bilgilendirme yapılabilir. Bu faaliyetler, vergi sisteminin işleyişini ve vergi ödemenin önemini anlatarak, bireylerin vergi konusunda bilgi sahibi olmalarını sağlar. Vergi eğitimleri, vergi mükelleflerine vergi hukuku, vergi beyannameleri, vergi avantajları ve yükümlülükleri gibi konularda rehberlik eder. Aynı zamanda bu eğitimlerle, verginin toplumun refahına katkı sağladığı ve kamu hizmetlerinin finansmanında önemli bir kaynak olduğu vurgulanabilir. Vergi eğitimleri, vergi kaçakçılığı ve vergi hilelerinin zararları da anlatılarak, toplumda vergi bilincinin artması sağlanabilir. Bu şekilde, insanlar vergi konusunda daha bilinçli ve sorumluluk sahibi olurlar, vergi ödemelerine daha istekli bir şekilde katılırlar ve vergi kaçakçılığının önüne geçilmesine yardımcı olurlar.

Vergi bilincinin artması ve vergi tabanının genişlemesi için vergi sisteminde adaletli bir şekilde vergi yükünün dağıtılması, vergi affi uygulamalarının sona erdirilmesi ve vergi oranlarının ödenebilir düzeye getirilmesi de önemli bir rol oynayacaktır. Ayrıca, vergi oranlarının makul seviyelere indirilmesi ve ödenebilir düzeylere getirilmesi, vergi mükelleflerinin ağır yük altında ezilmesini engeller. Yüksek vergi oranları, vergi kaçakçılığına ve vergi planlaması faaliyetlerine teşvik edebilir. Daha makul vergi oranları, vergi ödeme motivasyonunu artırır, adil bir vergi sistemi algısı oluşturur ve vergi tabanının genişlemesine katkı sağlar. Bu çalışmalar, toplumda vergi sisteminin adil olduğuna olan inancı artırdığından vergi uyum ve gayretini artırmada önemli adımlardır.

5.7. Vergi Düzenlemeleri Karmaşıklığı Yönünden

Vergi kanunlarındaki karmaşıklık, vergi denetimlerini zorlaştırır. Buna bağlı olarak vergilerin tahsilinde boşluk ve muğlaklık yaratır. İşletmeler ve bireyler, bu indirimi kullanarak vergi kaçırma yöntemlerine başvurabilir. Karmaşık vergi düzenlemeleri, vergi beyanlarında hatalara ve yanlış beyanların ortaya çıkmasına neden olabilir. Bu da vergi kaçakçılığına ve vergi gelirlerinde kayıplara yol açabilir. Karmaşık vergi düzenlemeleri, vergi planlamasını zorlaştırabilir. İşletmeler ve tüketicileri, vergi yükünü azaltma veya optimize etmek için iş karmaşık mevzuatla karşılaşabilirler. Bu da vergi planlamasını engelleyebilir veya hatalı uygulamalara yol açabilir.

Vergi düzenlemeler açısından bakıldığında hem Türkiye hem de Almanya'da karmaşıklık bir yapıdan söz etmek mümkündür. Türkiye'ye göre Almanya'da vergi düzenlemelerinin daha fazla katmanlı olduğu söylenebilir. Almanya'da federal, eyalet ve yerel vergi düzenlemelerinin bir araya gelmesi, vergi yasalarının daha fazla detay içermesine ve dolayısıyla karmaşıklığın artmasına neden olmuştur. Türkiye'de vergi düzenlemeleri çeşitli yasalarda belirlenmiş olmasına rağmen Almanya vergi sistemi kadar katmanlı bir yapıya sahip değildir.

Türkiye'de vergi mevzuatı çeşitli yasalar, yönetmelikler ve genelgelerle belirlenmiştir. Vergi yasaları ve düzenlemeleri sık sık değişmekte ve güncellenmektedir. Bu da vergi mükellefleri için anlayış ve uyum sürecini zorlaştırmaktadır. Diğer taraftan vergi kanunları ve kuralları, çeşitli vergi türleri için ayrı ayrı belirlenmiştir, bu da vergi düzenlemelerinin karmaşıklığını daha da artırmaktadır.

Vergi düzenlemelerindeki karmaşıklığın giderilmesi için, vergi kanunlarının daha anlaşılabilir ve basit bir şekilde kaleme alınması gerekmektedir. Vergi düzenlemelerinin karmaşıklığını azaltmak için gereksiz ayrıntılar ve kapsamlı istisnalar en aza indirilmeli ve daha anlaşılabilir bir dil kullanılmalıdır. Vergi beyannameleri ve diğer vergi bildirimleri için basit ve kullanıcı dostu bir elektronik sistem geliştirilmelidir. Kullanıcı arayüzü kullanımı kolay olmalı ve gerekli bilgilerin eksiksiz bir şekilde sağlanması için otomatik kontroller içermelidir. Bu şekilde tasarlanmış bir elektronik sistem, vergi mükelleflerinin beyanname ve bildirim sürecini daha kolay, hızlı ve hatasız bir şekilde tamamlamalarını sağlar. Ayrıca, vergi idaresine de doğru ve güncel verilerin iletilmesini kolaylaştırır ve veri analitiği gibi tekniklerin kullanımını destekler.

Vergi mükelleflerine yönelik eğitim ve bilgilendirme programları düzenlenmelidir. Vergi yasaları, beyanname hazırlığı, vergi avantajları ve yükümlülükler hakkında düzenli olarak bilgilendirme toplantıları, seminerler veya online kaynaklar sunulmalıdır. Böylece, vergi mükellefleri vergi düzenlemelerini daha iyi anlar ve uyum sağlama sürecini kolaylaştırır. Vergi idaresi, mükelleflerle daha iyi iletişim kurmalı ve soruları yanıtlamak için erişilebilir olmalıdır. Ayrıca, vergi mükelleflerini bilgilendirmek ve eğitmek için çeşitli iletişim kanalları kullanılmalıdır. Aynı zamanda, vergi idaresi uluslararası düzeyde vergi bilgilerinin paylaşımı ve işbirliği için uluslararası kuruluşlarla daha güçlü bağlantılar kurmalıdır.

5.8. Kayıt Dışı Ekonomi ve Kayıt Dışı Ekonominin Önlenmesi Yönünden

Vergi kaçakçılığı, genellikle kayıt dışı ekonominin bir sonucu olarak ortaya çıkar. Kayıt dışı ekonomi, vergi kaçakçılığının önemli bir kaynağıdır. İşletmelerin veya bireylerin resmi kayıtlara yansımayan ekonomik faaliyetlerde bulunmaları, vergi gelirlerinde kayıplara ve vergi kaçakçılığının artmasına yol açabilir. Bu nedenle, vergi kaçakçılığıyla mücadele etmek isteyenlerin bir kayıt dışı ekonominin gidişatı, sebepleri ve sonuçlarıyla da ilgilenmesi önemlidir. Yüksek vergi oranları, karmaşık vergi düzenlemeleri, düşük vergi uyumu, yetersiz denetim ve cezalandırma ölçütleri, ekonomik değerlendirme ve istikrarsızlık gibi faktörler kayıt dışı ekonomiye yol açan sebepler arasında sayılabilir. Aynı zamanda, kayıt dışı ekonominin varlığı, resmi işletme faaliyetini gösteren ticari rekabeti ortadan kaldırmayı ve elde etmeyi adil bir şekilde dağıtmayı engelleyebilir. Kayıt dışı ekonominin sonuçları ise ekonomik, sosyal ve politik olabilir. Vergi kaybı, kamu hizmetlerinin finansmanında eksikliklere yol açabilir. Aynı zamanda, kayıt dışı ekonomi, gelir eşitsizliğine neden olur, yasal rekabeti bozabilir, iş güvenliğini ve çalışan tüketimin korumasını zorlaştırabilir ve ülkedeki ekonomik yükü olumsuz etkileyebilir.

Ülkelerdeki ekonomik istikrarsızlıklar, gelirlerin düşmesine ve buna bağlı olarak da vergi kapasitesinin azalmasına neden olmaktadır. Burada vergi adaleti konusundaki aksaklıklar da vergi yükünün yüksekliği sorununa neden olmaktadır. İşletmelerin hiç kar elde etmediği halde yıl içinde zorunlu olarak ödedikleri damga vergilerini buna örnek olarak verilebilir. Yüksek vergi oranları, vergi kaçakçılığını teşvik edebilir. İşletmeler ve bireyler, vergi yükünü azaltmak veya tamamen kaçınmak amacıyla kayıt dışı ekonomide faaliyet gösterebilir. Ekonomik belirsizlik ve istikrarsızlık, vergi kaçakçılığını artırabilir. İşletmeler, ekonomik belirsizlik ortamında vergi yüklerini minimize etmek için kaçakçılık yöntemlerine başvurabilir. Ekonomik belirsizlikler de vergi planlamasını zorlaştırdığından vergilendirme ve gelirlerin tahsili süreçlerini daha da zor hale getirdiğinden kayıt dışı ekonomiye yol açmaktadır.

Almanya'da kayıt dışı ekonomi, Türkiye'ye göre daha düşük bir seviyededir. Almanya, etkin bir vergi sistemi, güçlü denetim mekanizmaları ve bilinçli bir mükellef tabanına sahiptir. Bu nedenle kayıt dışı ekonominin toplam ekonomik büyüklüğü daha düşüktür. Almanya, vergi sistemi ve denetim mekanizmalarıyla vergi uyumunu teşvik

etmektedir. Vergi uyumu, kayıt dışı ekonominin önlenmesi için oldukça önemli bir yere sahiptir. Vergi idaresi, risk tabanlı denetimler, teknolojik araçlar ve veri analitiği gibi yöntemleri kullanarak kayıt dışı ekonomiyle mücadele etmektedir. Denetim mekanizmalarının etkinliği, kayıt dışı ekonomi oranının düşük olmasında önemli bir faktördür.

Türkiye’de, kayıt dışı ekonominin önüne geçebilmek için Almanya’da olduğu gibi güçlü denetim mekanizmaları geliştirilebilir ve etkin güçlü bir vergi sistemi oluşturulması yönünde çalışmalar yapılmalıdır. Vergi sistemi daha adil, basit ve anlaşılabilir hale getirilmeli, istisnalar ve muafiyetler azaltılmalı ve vergi oranları makul seviyede tutulmalıdır. Bu süreçte tüm ilgili paydaşların iş birliği ve uzun vadeli bir yaklaşımın benimsenmesi önemlidir. Ulusal ve uluslararası düzeyde iş birliği ve veri paylaşımı önemlidir. Vergi idaresi, diğer ülkelerle bilgi değişimini artırmalı, uluslararası vergi kaçakçılığına yönelik işbirliği sağlamalıdır. Kayıt dışı ekonominin önlenmesi için vergi idaresi, teknolojik altyapıyı güçlendirebilir ve dijital denetim araçlarını kullanabilir. Veri analitiği, yapay zekâ, büyük veri analizi gibi teknolojik araçlar, vergi denetim süreçlerinde kullanılarak verimlilik ve etkinlik artırılabilir.

Kayıt dışı ekonomi önlenmesi için rastgele denetimler gerçekleştirilerek, mükellefler arasında korku ve caydırıcılık etkisi yaratılabilir. Vergi idaresi, önceden duyurulmamış ve rastgele seçilen mükelleflere denetimler gerçekleştirerek, kayıt dışı faaliyetlerin tespit edilmesini sağlayabilir.

Vergi idaresi, caydırıcı ceza yaptırımları uygulayarak kayıt dışı faaliyetlerin önüne geçebilir. Vergi kaçakçılığı yapan mükelleflere ağır cezalar uygulanarak, diğer mükelleflere örnek oluşturulabilir. Bu yöntemler, vergi denetimi etkinliğini artırarak kayıt dışı ekonomiyle mücadelede önemli bir rol oynayabilir. Vergi idaresi, bu stratejileri bir arada kullanarak daha kapsamlı bir yaklaşım benimseyebilir ve kayıt dışı faaliyetleri azaltma hedefine daha etkin bir şekilde ulaşabilir.

5.9. Vergi Mevzuatı Yönünden

Türkiye ve Almanya'da yapılan vergi reformları, vergi sisteminin etkinliğini artırmayı, ekonomik büyümeyi teşvik etmeyi ve işletme ortamını iyileştirmeyi

hedeflemektedir. Her iki ülkede de gelir vergisi, kurumlar vergisi ve diğer vergi türlerinde düzenlemeler yapılmıştır. Vergi indirimleri, istisnalar ve teşvikler gibi tedbirler her iki ülkede de uygulanmaktadır. Ancak, her ülkenin kendi ekonomik, sosyal ve siyasi koşulları nedeniyle vergi reformları ve öncelikleri farklılık gösterebilir. Vergi reformlarının etkili olması için sürdürülebilirlik, vergi adaleti, vergi uyumu ve ekonomik büyüme gibi faktörlerin dikkate alınması önemlidir.

Türkiye, vergi sistemi üzerinde çeşitli reform çalışmaları yürütmüştür. Vergi reformları genellikle vergi tabanını genişletmeyi, vergi adaletini sağlamayı, vergi uyumunu artırmayı ve işletme ortamını iyileştirmeyi hedeflemektedir. Türkiye vergi kanunları, zaman içinde çeşitli değişikliklere uğramış ve gelişmiştir. Bazı vergi düzenlemelerinde, vergi mükellefleri için anlaşılması ve uygulanması açısından zorluklar yaşanmaktadır. Özellikle gelir vergisi, kurumlar vergisi ve KDV gibi ana vergi türleri karmaşık hükümlere sahiptir.

Almanya, vergi sisteminde değişiklikler yapmak için çeşitli vergi reformları gerçekleştirmiştir. Vergi reformları genellikle vergi yükünü azaltmayı, bürokrasiyi azaltmayı, işletme ortamını iyileştirmeyi ve ekonomik büyümeyi teşvik etmeyi hedeflemektedir. Almanya, vergi sistemi konusunda genellikle daha karmaşık bir yapıya sahiptir. Vergi kanunları, kapsamlı ve detaylı hükümler içerebilir. Gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV ve diğer vergi türlerindeki düzenlemeler çeşitli istisnalar, muafiyetler ve özel durumlarla doludur. Bu durum, vergi mükellefleri için vergi kanunlarının anlaşılmasını zorlaştırmaktadır.

Öncelikle mevcut vergi kanunlarımızın sadeleştirilmesi ve daha etkin hale getirilmesi için bir vergi reformuna gidilmelidir. Mevcut vergi sisteminde sonuç getirecek önemli değişikliklere gidilerek tarafsız, etkin, mükelleflere adalet, eşitlik ve güven ilkesine uygun olarak düzenlenmiş olan değişikliklere gidilmesi gerekmektedir. Yapılacak vergi reformunda, vergi sisteminin daha anlaşılabilir olması, uygulanabilirliğinin ve denetiminin etkin olması gerekmektedir. Bunun için yapılabilecek çalışmalara, uygulamada mevcut karmaşık muafiyet ve istisnaları azaltarak vergi kayıplarının azaltılması yönünde ve mükelleflerin vergi bilinci ile vergi uyumunu azaltmakta olan vergi affını zorlaştıracak nitelikte sınırlar getirilmesi yönünde yapılacak düzenlemeleri örnek gösterilebilir. Vergi reformu ve vergi kanunlarının sadeleştirilmesi,

vergi sistemindeki karmaşıklığı azaltmak, adaleti sağlamak ve vergi tahsilatının etkinliğini artırmak için önemli adımlardır. Mevcut vergi kanunlarının gözden geçirilmesi ve gereksiz yükümlülüklerin kaldırılmasıyla birlikte vergi kanunları, anlaşılır ve tutarlı bir yapıya kavuşturulabilir.

Türkiye’de vergi reformu ile birlikte, mevcut vergi sisteminin temel yapılarında köklü değişiklikler gerçekleştirilebilir. Vergi reformunda, vergi adaleti ön planda olmalıdır. Mevcut sistemimizdeki gelir eşitsizliklerini azaltmak, yüksek gelir gruplarının daha adil bir şekilde vergilendirilmesini sağlamak ve kaynakların daha dengeli dağılımını hedeflemek önemlidir. Vergi reformu aynı zamanda ekonomik büyümeyi teşvik etmeyi, yatırımları teşvik etmeyi ve istihdamı artırmayı hedeflemelidir. Bu, işletmeler ve bireyler için daha uygun vergi politikalarının benimsenmesiyle gerçekleştirilebilir. Vergi reformunun gerçekleştirilmesi için ilk adım, mevcut vergi sisteminin değerlendirilmesi ve analiz edilmesidir. Vergi kanunlarının karmaşıklığı ve verimsizlikleri belirlenmeli, vergi reformu için hedeflenen düzenlemeler ve değişiklikler yapılmalıdır.

Vergi reformu ile sadeleştirilmiş vergi kanunları, vergi uyumunu artırabilir ve vergi kaçakçılığına karşı daha etkin önlemler alınabilir. Uygulanacak olan daha uygun vergi politikaları ve basitleştirilmiş süreçler, işletmelerin rekabet gücünü artırabilir ve yatırımları teşvik edebilir. Sadeleştirilmiş vergi kanunları, vergi beyannamelerinin hazırlanması ve vergi ödemelerinin yapılması süreçlerini basitleştirerek işletmeler ve bireyler için bürokrasi ve maliyetlerin azalmasına yardımcı olabilir. Vergi reformu ve sadeleştirilmesi, ekonomik büyümeyi teşvik edebilir, yatırımları artırabilir ve işletmelerin genişlemesine yardımcı olarak istihdamı artırabilir.

Ancak vergi reformu ve vergi kanunlarının sadeleştirilmesi karmaşık bir süreçtir ve dikkatli bir şekilde planlanması gerekmektedir. Bu süreçte devlet, ilgili paydaşlarla etkili bir işbirliği içinde çalışarak bu reformları gerçekleştirmesi gerekliliğini savunmaktayız.

5.10. Vergi Denetimi Yönünden

Etkin bir denetim sistemi olmadığında vergi kaçakçılığına karşı caydırıcı bir etki oluşmaz. İşletmeler ve bireyler, denetim riskinin düşük olduğunu fark ettiklerinde vergi ödemelerini kaçırma eğilimi gösterebilirler. Bu durum vergi kaçırma oranlarının

artmasına ve dolayısıyla vergi gelirlerinde kayıplara yol açabilir. Ülkede güçlü ve etkin bir denetim sistemi ve tespit edilen vergi kayıpları için caydırıcı bir ceza sisteminin olması vergi kaçakçılığını önlemenin en önemli unsurlarıdır. Yetersiz denetim sistemi, kaçakçılık faaliyetlerini göz ardı etmeye veya incelemeleri kaçırmaya neden olabilir. Vergi kaçakçılığının caydırıcılığı, kesin ve hızlı bir şekilde cezaların uygulanmasına bağlıdır. Ancak yetersiz denetim sistemi, cezaların idamelerinde veya gecikmelere yol açabilir. Bu durum, vergi adaletinin sarsılmasına vergi uyumunun düşmesine neden olabilir. Vergi kaçakçılığı yapanlar, vergi yükünden kaçınarak adil bir vergi sistemi oluşturan diğer yükümlülere haksızlık yapar.

Almanya, vergi denetimi için güçlü ve kurumsal bir altyapıya sahiptir. Federal Vergi Dairesi, denetim süreçlerini yönetmek ve verileri etkin bir şekilde işlemek için modern teknolojileri kullanır. Mükelleflerin risk seviyelerini belirlemek için kapsamlı bir risk analizi yapılır. Bu analiz, denetim kaynaklarının doğru ve verimli bir şekilde kullanılmasını sağlar. Almanya'da mükellefler, genellikle vergi yükümlülüklerini zamanında ve doğru bir şekilde yerine getirir. Bu da vergi uyumunun yüksek olduğu anlamına gelir ve vergi denetimlerinin verimliliğini artırır.

Türkiye'de vergi denetiminde her ne kadar elektronik altyapının geliştirilmesi için çalışmalar yapılıyor olsa da denetim kaynakları sınırlıdır. Bu durum, daha geniş kapsamlı ve etkili vergi denetimlerinin yapılmasını zorlaştırmaktadır. Bunun dışında Türkiye'de Almanya'ya göre vergi uyumunun düşük seviyelerde olması vergi denetiminin etkinliğini azaltmaktadır.

Türkiye'nin, Almanya'da olduğu gibi vergi denetim süreçlerinin sürekli iyileştirilmesi ve güçlendirilmesi önemlidir. Vergi denetiminin etkinliği için öncelikle gerekli insan kaynağı ve teknik yeteneklerin güçlendirilmesi gerekmektedir. Vergi denetim ekiplerinin sayısı ve niteliği artırılmalı, denetim personelinin sürekli eğitimine ve teknolojik gelişmelere uyum sağlamasına özen gösterilmelidir. Vergi denetim sürecinin etkin bir şekilde uygulanabilirliği açısından vergi inceleme konusunda uzman kişilerin denetleme görevini planlı ve etkin bir şekilde yerine getirmeleri önemlidir. Vergi idaresinin denetim kapasitesi artırılmalı, daha fazla denetim yapılmalı ve teknolojik araçlar kullanılarak kayıt dışı faaliyetlerin tespiti kolaylaştırılmalıdır.

Vergi idaresi, kayıt dışı faaliyetlerin gerçekleşme olasılığı yüksek olan sektörleri, meslek gruplarını ve mükellefleri belirlemek için risk analizi yapabilir. Bu analiz, vergi kayıp ve kaçığının en yoğun olduğu alanları tespit etmeyi sağlar. Risk tabanlı yaklaşım, vergi denetimi kaynaklarının verimli bir şekilde kullanılmasını ve kaynakların öncelikli olarak en yüksek riskli alanlara yönlendirilmesini sağlar. İdare, büyük veri analitiği yöntemlerini kullanarak vergi mükelleflerinin faaliyetlerini izleyebilir ve analiz edebilir. Finansal veriler, banka hareketleri, elektronik ödeme sistemleri gibi kaynaklardan elde edilen verilerin analizi sayesinde potansiyel vergi kaçakçılığı işaretleri belirlenebilir. Bu yöntem, vergi idaresinin denetimlerini daha hedefli ve etkin bir şekilde planlamasını sağlar. Risk analizi yöntemlerini daha etkin bir şekilde kullanarak hedefli denetimler yapılabilir. Vergi kaçakçılığı potansiyeli yüksek olan sektörler ve mükellefler öncelikli olarak denetlenmelidir. Böylece, denetim kaynakları verimli bir şekilde kullanılır ve sonuç odaklı denetimler gerçekleştirilir. Daha etkin risk analizi, bürokratik süreçlerin azaltılması, vergi uyumu ve bilgi paylaşımının artırılması gibi adımlar, vergi denetimlerinin verimliliğini artırabilir ve vergi kaçakçılığıyla mücadelede daha etkili sonuçlar elde edilebilir.

Vergi denetiminde etkinliği artırmak için yakalanma riskinin yükseltilmesi yönünde çalışmalar hızlandırılmalıdır. Yakalanma riskin yükseltilmesi için ise örneğin, ülkede kredi kartı kullanımının yaygın hale getirilmesi ve yapılan işlemlerde ödemelerin olabildiğince banka yoluyla yapılması yönünde teşvik ve uygulamalar geliştirilmelidir. Türkiye'nin vergi denetimi için daha gelişmiş bir elektronik altyapı oluşturması önemlidir. Teknolojik gelişmelerden faydalanarak, elektronik vergi beyannameleri, otomatik vergi hesaplamaları ve elektronik ödeme sistemleri gibi yeniliklerle süreçlerin kolaylaştırılması sağlanabilir. Dijital teknolojileri kullanılarak e-denetim ve e-denetçilik yöntemlerini uygulanabilir. E-denetim, vergi mükelleflerinin işletme kayıtlarını elektronik ortamda incelemeyi ve değerlendirmeyi sağlar. E-denetçilik ise, bilgisayar tabanlı denetim araçlarının kullanılmasıyla denetim süreçlerini otomatikleştirir ve etkinliği artırır. Beyan edilen gelir ve harcamaların doğruluğunu kontrol eden otomatik sistemler ve veri analizi yöntemleri kullanılabilir. Beyan edilen bilgilerle diğer kaynaklardan elde edilen veriler karşılaştırılarak potansiyel hatalar ve tutarsızlıklar tespit edilebilir.

Vergi idaresi, diğerkurumlar ve uluslararası vergi otoriteleri ile bilgi paylaşımı ve işbirliğı yapabilir. Bankalar, mali kurumlar, sosyal güvenlik kurumları, ticaret odaları gibi kurumlarla yapılan işbirlikleri, vergi kayıp ve kaçığıyla mücadelede önemli bir role sahiptir. Bilgi paylaşımı, vergi mükelleflerinin gelirlerini ve varlıklarını doğru bir şekilde beyan etmelerini sağlamak amacıyla kullanılabilir. Uluslararası düzeyde vergi bilgileri paylaşan anlaşmalar ve işbirlikleri de kayıt dışı ekonomiyle mücadelede etkili bir yöntemdir. Vergi idaresi, mükelleflerle işbirliğı yapmayı teşvik eden programlar oluşturabilir. Özgürleştirilmiş beyanname sistemi gibi uygulamalarla mükelleflerin gönüllü olarak beyanname vermeleri ve uyumlu davranmaları teşvik edilebilir. Denetim sürecini hızlandırmak için daha etkin işakışları ve otomasyon uygulamaları kullanılabilir. Hızlı ve etkin denetimler, mükelleflerde kaçakçılık riskini azaltır ve kayıt dışı faaliyetlere karşı daha etkili bir mücadele sağlar.

5.11. Vergi Affı Uygulamaları Yönünden

Vergi afları, ekonomik sıkıntıların veya belirli sektörlerdeki sorunların etkilerini hafifletmek amacıyla geçici çözümler olarak kullanılabilir. Ancak, uzun vadeli çözümler değildir ve bazı eleştirilere de neden olabilir. Vergi afları, vergi uyumu konusunda olumsuz etkiler yaratabilir ve vergi adaletine zarar verebilir. Dolayısıyla, vergi aflarının dikkatlice değerlendirilmesi ve dengeli bir şekilde uygulanması önemlidir. Vergi aflarının sıklığı ve kullanımı, vergi sistemi ve ekonomik koşulların gerektirdiğı durumlarda değerlendirilmeli ve denge sağlanmalıdır.

Türkiye ve Almanya arasında vergi afları konusunda belirgin bir farklılık vardır. Türkiye'de vergi afları, vergi borçlarının yeniden yapılandırılması veya affedilmesi için daha sık uygulanırken, Almanya'da vergi afları daha nadir olarak kullanılır. Bu farklılık, vergi uyumu düzeyi, vergi sistemi ve ekonomik koşullar gibi çeşitli faktörlere bağlıdır.

Türkiye'de vergi afları, vergi borçlarını ödemekte zorlanan mükelleflere belirli şartlar altında vergi borçlarının yeniden yapılandırılması veya affedilmesi imkânı sağlamaktadır. Vergi afları, genellikle ekonomik veya sosyal nedenlerle mükelleflerin vergi borçlarını ödeyememesi durumunda uygulanmaktadır. Vergi afları genellikle

ekonomik durgunluk dönemlerinde veya belirli sektörlerde yaşanan sorunlar nedeniyle gündeme gelir.

Almanya'da vergi borçlarına yönelik af veya yeniden yapılandırma programları daha nadiren gerçekleşir. Almanya'da genel olarak vergi uyumunun yüksek olduğu ve mükelleflerin vergi yükümlülüklerini düzenli olarak yerine getirdiği kabul edilir. Dolayısıyla, vergi aflarının Türkiye'ye göre daha az sıklıkta olduğu söylenebilir.

Vergi kaçakçılığı suçu kapsamında hapis cezası gerektiren fiilleri işleyenler, pişmanlık hükümleri şartları dâhilinde cezaya muhatap olmayacaklardır. Kanun'un ilgili maddesindeki düzenlemeler TCK'da bazı suçlar için öngörülen "etkin pişmanlık" müessesesi ile benzerlik göstermektedir. Ancak Alman Vergi Usul Kanunu "Kendi Kendini İhbar" müessesesi ile karşılaştırıldığında, VUK'ta pişmanlıkla ilgili herhangi bir parasal sınırın bulunmadığı görülmektedir. Dolayısıyla vergi kaçakçılığı hangi boyutta olursa olsun, pişmanlık müessesesi istismar edilebilir bir hal almaktadır.

Türkiye'de bazı dönemlerde uygulanan vergi affı uygulamaları kısa vadede vergi geliri elde ederken vergisini hem zamanında ödeyen mükelleflerin hem de bilinçli olarak ödemeyip vergi affını bekleyen mükelleflerin vergi uyumlarının azalmasına neden olmaktadır. Mükellefler, vergi affının getirdiği rahatlıkla vergi incelemelerine karşı daha az direnç gösterebilir veya düzenlemeleri daha gevşek bir şekilde takip edebilir. Vergisini düzenli olarak ödeyen mükellefler, affedilen borçlara kıyasla dezavantajlı duruma düşer. Bu durum, vergi bilincinin zayıflamasına ve kişilerin vergi ödeme isteğini azaltmasına neden olabilir. Bunun yerine, vergi mükelleflerine dürüstlük ve adalet prensipleri doğrultusunda vergi ödeme zorunluluğu getirilerek, vergi bilincinin ve vergi uyumunun artmasına katkı sağlanabilir. Türkiye'de, ağır vergi yükü altında olan mükellefler göz önünde bulundurularak vergi düzenlemeleri yapılmalı ve vergisini düzenli olarak ödemeyenler cezalandırılmalıdır. Aynı zamanda, vergi yükümlülüklerini zamanında ve eksiksiz yerine getiren mükellefler ödüllendirilmelidir. Sıkça başvuru alan af uygulamalarından vazgeçilmeli, böylece ödevlerini yerine getirmeyen mükelleflerle dürüst mükellefler arasında adaletsiz bir denge oluşmasının önüne geçilmelidir. Bu şekilde, kamuoyunda oluşmuş olan genel kanıyı değiştirerek, vergi kaçakçılığıyla mücadelede daha adil ve etkili bir yaklaşım benimsenmelidir.

Bu nedenlerle, vergi affı yerine daha etkin vergi denetimi ve caydırıcı cezalar uygulanması, vergi kaçakçılığını azaltabilir ve vergi uyumunu artırabilir. Bu şekilde, vergi affı uygulamalarının yerine daha sürdürülebilir ve adil vergi politikaları benimsenmesi yönünde çalışmalar yapılması gerekliliği kanısındayız.

5.12. Vergi Cezaları Yaptırım Gücü Yönünden

Almanya'da vergi cezalarının yaptırımları vergi kaçakçılığına karşı etkin bir caydırıcı olma özelliği taşımaktadır. Bu nedenle Almanya, vergi cezaları vergi kaçakçılığıyla mücadelede önemli bir role sahiptir. Almanya'da vergi kaçakçılığı yapan mükelleflere güçlü cezai yaptırımlar uygulanır. Vergi cezaları genellikle para cezaları, faizler ve gecikme zamları şeklinde uygulanır. Almanya'da ciddi vergi kaçakçılığı vakalarında hapis cezası verilebilir. Hapis cezaları, vergi kaçakçılığının ciddiyetini ve toplum tarafından hoş karşılanmayan bir davranış olduğunu vurgular. Hapis cezası, mükellefler üzerinde caydırıcı bir etki yaratarak vergi uyumunu teşvik eder.

Almanya'nın vergi sistemi ve uygulamaları, vergi uyumunun yüksek olduğu bir ülke olarak bilinir. Dolayısıyla, vergi cezalarının caydırıcı etkisi yüksektir. Almanya'da vergi cezalarının etkinliği, genel olarak yüksek vergi uyumu düzeyiyle ilişkilidir. Almanya'da mükellefler genellikle vergi yükümlülüklerini düzenli olarak yerine getirir ve vergi kaçakçılığı oranı düşüktür. Bu durum, vergi cezalarının caydırıcı etkisini göstermektedir. Türkiye'de vergi cezaları genellikle daha yüksek miktarlarda uygulanabilirken, Almanya'da vergi cezaları daha ağırlıklı olarak maddi yaptırımlar üzerine odaklanır. Her iki ülkede de vergi kaçakçılığı durumunda hapis cezaları söz konusudur.

Vergi cezalarının yaptırım gücünün artırılması vergi kaçakçılığını önleme açısından önemli etkileri olan bir adımdır. Vergi kaçakçılığı yapmanın veya vergi beyannamesi gibi yükümlülükleri ihlal etmenin daha ağır cezalarla sonuçlanabileceği bilinci, mükelleflerin uyumlu davranmasını teşvik eder. Mükelleflerde vergi denetimlerine karşı daha fazla risk algısı oluşturur. Bu durum, mükelleflerin kayıt dışı faaliyetlerden kaçınma eğilimini artırır ve daha düzenli beyanname vermelerini sağlar. Vergi kaçakçılığı yapan mükellefler, düşük maliyetli bir şekilde faaliyet gösterdikleri

için, vergi yükümlülüklerini yerine getiren rekabetçi işletmelerle adil rekabet ortamı bozulur. Vergi cezalarının yaptırım gücünün artması, vergi tahsilatının etkinliğini artırır. Vergi kaçakçılığına yönelik etkin yaptırımlar, mükelleflerde vergi sistemi ve idaresine olan güveni artırır. Bu da vergi bilincinin ve uyumunun gelişmesine katkı sağlar.

Türkiye’de cezalarının yaptırım gücünün artırılması için infaz yasasında önemli değişikliklere gidilmesi gerektiği kanısındayız. Mevcut durumda, vergi suçu işleyen kişilere verilen hapis cezaları zamanında yapılan itiraf veya işbirliği nedeniyle indirilebilmektedir. Ancak, mevcut hapis cezası indirimi yerine, vergi suçu işleyen kişilerin kaçırıldığı verginin belirli bir oranı kadar, örneğin kaçırılan cezanın 5 katı fazlası, ceza ödemeleri veya söz konusu hapis cezası indiriminden yararlanamamaları yönünde kanun değişikliğine gidilebilir.

Bu önlemler, vergi kaçakçılığıyla mücadelede yaptırım gücünü artırabilir ve vergi uyumunu teşvik edebilir. Ancak vergi cezalarının etkinliğini artırmak için tek başına yeterli değildir. Etkili bir vergi sistemi, şeffaflık, basitlik, adalet ve etkin denetimlerin yanı sıra uygun vergi politikaları ve düzenlemeleri gerektirir.

5.13. İşbirliği ve İhbar Sistemi ve Öneriler

Vergi kaçakçılığıyla mücadelede işbirliği ve ihbar sistemi oldukça önemlidir. İşbirliği ve ihbar mekanizmaları, vergi idaresinin vergi kaçakçılığıyla mücadelede daha etkin ve başarılı olmasını sağlar.

Almanya’da vergi kaçakçılığıyla mücadelede, işbirliği ve ihbar sistemi önemli bir rol oynamaktadır. İhbarlar ve işbirliği sayesinde vergi idaresi vergi kaçakçılığına ilişkin riskler tespit edilir, soruşturmalar yürütülür ve vergi kaçakçılığı yapan mükelleflere karşı gerekli yaptırımları uygulanır. İhbar sistemi, vatandaşların vergi kaçakçılığına karşı aktif bir rol oynamasını teşvik eder ve vergi idaresine önemli bilgiler sağlar. Almanya’da mükellefler, vergi kaçakçılığı veya vergi hileleriyle ilgili bilgi sağlayabilmek için bir ihbar sistemi kullanırlar. Vergi idaresi, anonim veya adı açıklanmayan ihbarları değerlendirir ve bu ihbarlar üzerinde gerekli incelemeleri yapar. Almanya’da vergi ihbarcılarına teşvik ve koruma sağlanır, belirli koşullar altında maddi ödüller verebilir ve

ihbarcılarının kimlikleri gizli tutularak mükelleflerin vergi kaçakçılığına ilişkin önemli bilgileri güvenli bir şekilde paylaşabilmeleri sağlanır.

Almanya, diğer ülkelerle vergi kaçakçılığıyla mücadelede işbirliği yapabilmek için çeşitli protokol ve anlaşmalar imzalamıştır. Özellikle Avrupa Birliği ve OECD'nin vergi işbirliği mekanizmalarıyla uyumlu çalışmaktadır. Bu mekanizmalar, bilgi değişimi, veri takası ve ortak denetimler gibi alanlarda işbirliğini kolaylaştırır.

Vergi kaçakçılığıyla mücadelede iş birliği ve ihbar sistemi, vergi idaresine önemli bir güç ve kaynak sağlar. Bu sistem sayesinde vergi kaçakçılığı riskleri tespit edilir, kaynaklar etkin bir şekilde kullanılır, vergi gelirleri artırılır ve vergi uyumu sağlanır. Aynı zamanda, iş birliği ve ihbar sistemi, vergi kaçakçılığına karşı toplumsal bir duyarlılık oluşturarak vergi adaletini ve eşitliğini sağlamaya yönelik önemli bir araçtır. Bu sistem ile vergi idaresine önemli bilgilerin iletilmesi sağlanır. Mükellefler, vergi kaçakçılığına ilişkin bilgileri anonim olarak veya kendi adlarıyla vergi idaresine iletebilirler. Bu bilgiler, vergi idaresinin incelemeler yapması, soruşturmalar yürütmesi ve vergi kaçakçılığına karşı etkin önlemler alması için değerli bir kaynak oluşturur.

Vergi kaçakçılığını önlemek için işbirliği ve ihbar sistemi güçlendirilebilir. Mükellefler, vergi kaçakçılığıyla mücadelede vergi idaresine bilgi sağlamak için teşvik edilebilir ve anonim ihbar sistemleri oluşturulabilir.

Birçok ülke, vergi kaçakçılığını önlemek amacıyla uluslararası iş birliği içinde hareket etmektedir. Vergi kaçakçılığı, sadece tek bir ülke sınırlarında değil, uluslararası boyutta bir sorundur ve bu nedenle çözümü de uluslararası iş birliği gerektirmektedir. Ülkeler, vergi kaçakçılığının önlenmesi için bilgi ve veri paylaşımını teşvik eden anlaşmalar imzalamışlardır. Örneğin, Finansal Hesap Bilgileri Değişim Anlaşması (CRS) gibi uluslararası anlaşmalar, ülkeler arasında otomatik bilgi değişimini sağlayarak vergi kaçakçılığına karşı etkin bir mücadele yöntemi sunmaktadır. Bu sayede, bir ülkede vergi kaçıran veya gelirini gizleyen kişilerin finansal faaliyetlerinin başka bir ülke tarafından tespit edilmesi ve uygun önlemlerin alınması mümkün hale gelmektedir.

Ayrıca, vergi cenneti olarak bilinen bölgelerin düzenlenmesi ve vergi kaçakçılığına teşvik eden politikaların önlenmesi amacıyla uluslararası baskı ve yaptırımlar da

uygulanmaktadır. Bu tür önlemler, vergi kaçakçılığıyla mücadelede küresel bir yaklaşımın benimsenmesini sağlamaktadır. Ek olarak, vergi kaçakçılığıyla mücadelede uluslararası kuruluşlar, özellikle OECD gibi kuruluşlar, ülkeler arasında deneyim paylaşımını, en iyi uygulamaların yayılmasını ve politika geliştirme süreçlerinde destek sağlamayı amaçlayan inisiyatifler başlatmışlardır. Örneğin, Satış Vergisi Uygulama Yönetmeliği (BEPS projesi), uluslararası vergi kurallarının iyileştirilmesi ve vergi kaçakçılığına karşı etkin önlemler alınması için bir çerçeve sunmaktadır.

Sonuç olarak bu çalışmada, Türkiye ve diğer ülkelerdeki vergi sistemleri incelenerek, vergi sistemimizdeki sorunlar ele alınmış ve uluslararası uygulamalar da göz önünde bulundurularak alınabilecek etkili önlemler incelenmiştir. Bu önlemlerin temel amacı, vergi gelirlerini artırmak, ekonomik adaleti sağlamak ve toplumun genel refahını artırmaktır. Bu öneriler, geleneksel yöntemlerin yanı sıra sonuç odaklı adımları hedeflemektedir. Bu çerçevede, vergi idaresi ve diğer ilgili kurumlar arasındaki işbirliğini güçlendirmek, bilgi paylaşımını artırmak ve denetim faaliyetlerini etkinleştirmek önemli adımlardan biridir. Aynı zamanda vergi mevzuatını basitleştirmek ve şeffaflığı artırmak, vergi uyumunu teşvik etmek için önemlidir. Vergi bilincinin artırılması ve vergi mükelleflerine yönelik eğitim ve farkındalık programları da kaçakçılığın önlenmesinde etkili olduğunu savunmaktayız. Vergi gelirlerindeki artış, devletin kamu hizmetlerini iyileştirmesine olanak tanır. Sağlık, eğitim, altyapı, güvenlik ve diğer temel hizmetlerin kalitesi ve erişilebilirliği artar. Vergi sistemi üzerinde yapılan reformlar ve vergi kaçakçılığıyla etkin mücadele, bir ülkenin sürdürülebilir kalkınma ve refahını desteklemek için önemli bir adımdır. Vergi kaçakçılığıyla mücadele konusundaki çalışmalar, dünya genelinde ve Türkiye’de sürekli olarak iyileştirmeye yönelik bir şekilde devam etmektedir. Bu çalışmaların amacı, vergi kaçakçılığını engellemek, vergi adaletini sağlamak, devletin gelirlerini artırmak ve toplumun güvenliğini korumaktır.

SONUÇ

Genel anlamda vergi kaçakçılığını, yasal vergi yükümlülüklerinden kaçınmak için vergi yükümlüsünün hileli ve yanıltıcı çabalara başvurarak vergi yükünü azaltması ya da tamamen kurtulması şeklinde tanımlamak mümkündür. Vergi kaçakçılığında, vergi kanunlarına göre vergi borcu doğan bir mükellefin, bu borcun ya hiç ya da eksik ödemesi sonucu doğuran hileli fiil ya da eylemlere başvurması söz konusudur. Dolayısıyla vergi kaçakçılığında, kişinin yasa hükümlerine karşı gelme kararı vererek bu kararın uygulanması ile devlete karşı işlenen bir suç bulunmaktadır. Hukuki düzenleme itibarıyla kaçakçılık suçunun oluşumu vergi zıyana bağlanmamışsa da genellikle vergi kaçakçılık suçu vergi kaybını da neden olmaktadır. O nedenle kaçakçılık suçunda bir taraftan kamu düzeni ihlal söz konusu olduğundan Türk Ceza Kanunu'nu ilgilendirmekte, diğer taraftan ise vergi kaybı söz konusu olduğu için vergi mevzuatı ilgilendirmektedir.

Vergi kaçakçılığı, ekonomik ve sosyal açıdan ciddi sonuçlar doğurduğundan bu suç ile mücadele edilmesi hemen hemen her devlette mali idarenin temel politikaları arasında yer almaktadır. Her ülkenin mali yapısı ve ekonomik dinamikleri farklılık gösterdiğinden bu ülkelerin vergi kaçakçılığı ile mücadelede de farklı uygulamaları söz konusudur. Bununla birlikte küreselleşen dünyada ortak bir mücadele politikasına ihtiyaç gün geçtikçe artmaktadır. Türkiye yönünde olaya bakıldığında vergi kaçakçılığı ile mücadelede Vergi Usul Kanunu ve Türk Ceza Kanunu hükümleri esas alındığı görülmektedir. 1961 yılından bu yana yürürlükte olan ve vergi kaçakçılığına ilişkin düzenlemenin yer aldığı Vergi Usul Kanunu, büyük ölçüde Alman Reich Mali Kanunu'ndan uyarlanmıştır. Bu nedenle vergi kaçakçılığı ile mücadelede Almanya uygulaması dikkate alınarak karşılaştırma yapmak faydalı olacaktır.

Türkiye, Almanya ve diğer AB ülkelerinin vergi sistemlerini incelediğimizde, vergi kaçakçılığı suçuyla mücadelede benzer yönler bulunduğu gibi farklı uygulamalar olduğu da gözlemlenmektedir. Türkiye ve Almanya vergi kaçakçılığıyla mücadele yöntemlerine bakıldığında ise bu hususta iki ülkede farklı strateji ve önlemler bulunduğunu söylemek mümkündür. Her iki ülkede de vergi kaçakçılığıyla mücadelede önemli adımlar atılmakla birlikte, her birinin kendi yasal düzenlemeler ve idari yapılarına göre farklı yaklaşımlar sergilediği görülmektedir.

Almanya'da kendini ihbar kurumu, bir denge sağlama amacıyla işler. Gerçekten pişman olanların pişmanlıklarını ifade etmelerine imkân tanınır ve kurumun tamamen kaldırılması düşünülmez, çünkü bu kurumun hukuk devleti içinde varlığı önemlidir. Vergi adaleti ve dürüst mükelleflerin korunması gibi önemli hususlar da göz önünde bulundurulur. Son yapılan değişiklikler, kurumun daha adaletli ve eşit olmasını sağlamak için zorlaştırıcı önlemler içerir. Ayrıca, kurumun ana amacı, devletin uğradığı zararı telafi etmektir ve bu, kurumun meşruiyetinin temel bir parçası olarak kabul edilir. Ancak, bazı eleştirilenler, devletin vergi gelirini artırmayı ön planda tuttuğunu ve bu amacı gerçekleştirmek için vergi adaleti ve eşitliği ihmal ettiğini ileri sürmüşlerdir. 2015 yılındaki değişiklikler, ihbar şartlarını daha da ağırlaştırarak tartışmalara yol açmıştır. Bu tartışmalar, Almanya'nın bu kurumu kaldırmak yerine daha etkin hale getirmeyi tercih ettiğini göstermektedir. Bu şekilde, vergi kaçakçılarının yolunu kapatmaya çalışırken, gerçekten pişman olanlara ceza almadan ihbar etme yolunu açık tutmaya çalışmaktadır⁵²¹.

Almanya'da, son yıllarda yapılan bazı değişikliklerle kendini ihbar müessesinin suistimalinin önüne geçilmesi amaçlanmıştır. Bu düzenlemeyle kendini ihbar durumunda vergiye ilave bir ödeme yapılma zorunluluğu getirilerek, vergisini düzenli ödeyenler ile eşitliğin sağlanması amaçlanmıştır. Almanya'da kişiler bizzat kendi kendini ihbar ederken, bu kişilerin yetkilendirdiği kişiler de ihbar edebilmektedir.

Türkiye'de, Almanya'da bulunan kendi kendini ihbar kurumuna benzer bir yapı olan Pişmanlık ve Islah kurumu mevcuttur. Mükellefler vergi incelemesine girmeden, belirlenen şartlar ile bu pişmanlık ve ıslah uygulamasından yararlanabilmektedirler. Türkiye'de de, Almanya'daki gibi vergi kaçakçılığını önlemek ve dürüst mükellefleri korumak amacıyla pişmanlık ve ıslah müessesinin hem daha etkin hem vergisini düzenli ödeyen vergi mükelleflerini korumaya yönelik çalışmalar gerçekleştirilebilir. Bu sistem ile, vergi kaçakçılığına dair bilgisi olan kişilere, gizlilik ve koruma sağlayarak ihbarda bulunma imkânı sunulabilir. Vergi kaçakçılığıyla mücadelede sadece geliri artırmak değil, aynı zamanda vergi adaletini ve eşitliğini ön planda tutmak önemlidir. Vergi kaçakçılığına yönelik önlemler, adaleti sağlayacak şekilde tasarlanmalıdır. Geliştirilecek

⁵²¹ Somuncu, Değirmendereli, a.g.e. ss. 188-189

yeni düzenlemelerle bu sistemden yararlanacak kişilerin kendilerini güvende hissetmeleri sağlanmalı ancak vergisini düzenli ödeyen diğer mükelleflere göre birtakım yükümlülükler de yüklenmelidir. Türkiye’de Almanya’da olduğu gibi, kişilerin dışında yetkili ihbarcılarının kimliklerini korumak için etkili önlemler alınmalıdır. İhbarcılarını teşvik etmek için ödüllendirme veya ihbar sonucunda ceza almamalarını sağlama gibi teşvik edici önlemler düşünülebilir. Vergi kaçakçılığını önlemek için iş dünyası ve finans sektörü gibi paydaşlarla işbirliği yapılabilir ve bilgi paylaşımını kolaylaştırmak için uygun bir çerçeve oluşturulabilir. Vergi kaçakçılığıyla mücadele stratejileri ve kendini ihbar sistemleri düzenli olarak gözden geçirilmeli ve güncellenmelidir.

Türk vergi mevzuatının ilham kaynağı olan Alman vergi mevzuatında vergi kaçakçılığının düzenleniş şekli ve infazı hususu Türk vergi sistemine göre önemli bazı farklılıklar göstermektedir. Öncelikle Alman vergi mevzuatında vergi suçları, nitelik ve miktarına göre idari ve hürriyeti bağlayıcı müeyyidelere tabi tutulmuştur.

Vergi suçunun cezalandırılması konusunda Türkiye’de 18 aydan 8 yıla kadar hapis cezası öngörülürken, Almanya’da 6 aydan 10 yıla kadar hapis cezası öngörülmektedir. Bunun yanında, Alman Ceza Kanunu’nun 40. maddesine göre adli para cezası, en az 5 ve en çok 360 gün olabilir. Burada verilen cezanın 1 günlüğü 1 Euro ile 5.000 Euro arasında değişmekte olup suçun ağırlığına, kişinin ödeme gücüne ve mahkemenin takdirine göre değişiklik göstermektedir. Türkiye’de ise, adli para cezası en az 5 gün ve en çok 730 gün olarak verilebilir. Burada verilecek cezanın günlüğü ise 20 TL ile 100 TL arasında değişiklik gösterebilmektedir. Bu karşılaştırma Almanya’da vergi kaçakçılığına ilişkin uygulanan para cezalarının “ekonomik suça ekonomik ceza” ilkesine daha uygun olduğunu ve hapis cezalarının daha caydırıcı olduğunu göstermektedir.

Almanya’da uzun süreli hürriyeti bağlayıcı cezalar, 2 yıldan fazla olan cezalardır ve bunların ertelenmesi mümkün değildir. Alman Ceza Kanunu’nu 59. Maddesindeki düzenlemede, hükmün açıklanmasının geri bırakılması uygulamasının hürriyeti bağlayıcı cezalarda uygulanma alanı bulunmayıp, sadece 180 güne kadar adli para cezasını gerektiren suçlarda uygulanabilmektedir. Türkiye’de ise 2 yıldan az olan cezalar için cezalarda HAGB kararı verilmektedir. Ancak bu tezin savunmasının yapılmasına günler kala Anayasa Mahkemesi 01.08.2023 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 2022/120 E. 2023/107 K. Sayılı ve 01.06.2023 tarihli kararı ile hükmün açıklanmasının geri

bırakılmasına ilişkin hükümleri iptal etmiştir. Ortaya çıkacak olan hukuki boşluğu dolduracak şekilde yeni yasal düzenleme yapmak üzere, meclise süre vererek kararın yürürlüğünü 1 yıl ertelemiştir. Hükümün açıklanmasının geri bırakılması kurumunun Almanya’da olmaması ve Türkiye’de de bu konuda yüksek mahkemece verilen iptal kararı neticesinde, bu konuda şimdilik ülke mevzuatları benzer hale gelmiştir. Bu noktada uygulamanın Almanya’da olduğu şekli ile kademeli cezalandırma sistemin cezaların caydırıcılığı noktasında önemli katkısı olacağı görüşünü savunmaktayız.

Almanya’daki infaz hükümleri ile Türkiye’deki infaz hükümleri karşılaştırılacak olursa; Alman Ceza Kanunu 57/1’de şartlı tahliye için cezanın 2 aydan azı olmamak üzere 2/3’ünün cezaevinde çekilmiş olması gerekir. Türkiye’de 7242 Sayılı Ceza ve Güvenlik Tedbirlerinin İnfazı Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun 15/04/2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir. 7242 sayılı kanuna göre süreli suçlardan mahkûm olan hükümlüler için cezanın 2/3’ünü infaz kurumunda çekme şartı aranırken, yapılan değişiklik ile bu oran indirilerek, cezanın 1/2’sini infaz kurumunda çekmiş olma şartı getirilmiştir. Böylece mahkûmların ceza infaz kurumundan daha erken çıkmasına imkân sağlanmaktadır. Bu değişiklik ile cezaların caydırıcı etkisinin bir nebze daha ortadan kaldırıldığı söylenebilir. Denetim süreleri de göz önüne alındığında bu anlamda Alman uygulamasından oldukça uzaklaşıldığı söylenebilir.

Aynı zamanda 15.04.2022 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 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 ile vergi suçlarına ilişkin cezaların üst sınırının bazı fiiller için 8 yıla çıkarılmış olması nispeten Almanya ceza uygulamasına yaklaşılmış gibi görünse de yukarıda belirtilen infaz rejimi değişikliği düşünüldüğünde büyük bir değişikliğin olmadığı söylenebilir.

Birçok ülke, zincirleme suçları hukuki düzenlemelerinde açıkça tanımlar ve bu tür suçlarla ilgili hükümler içerirken, bazı AB ülkelerinde, örneğin Fransa ve Almanya gibi ülkelerde, zincirleme suçlara ilişkin özel hükümler bulunmamaktadır. 7394 Sayılı Kanun ile getirilen “birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, TCK’nın 43. maddesi uygulanır” hükmü gereğince zincirleme suç hükümlerinin vergi suçları yönüyle de uygulanması kuralı

getirilmiştir. Bu noktada da Alman Ceza sisteminden uzaklaşıldığı ve verilen hapis cezasının zincirleme suç hükmünden dolayı aşağı çekilmesi gündeme gelmiştir. Buna karşılık “ekonomik suça ekonomik ceza” uygulamasına yönelik bir yenilik getirilmemiş olması ya da kademeli cezalandırma sistemine ilişkin bir hüküm bulunmamasının; uygulamada bu suç oranında bir değişiklik yaratmayacağı ve caydırıcılıktan uzak olacağı, dolayısıyla ceza verilmesi durumunda da ceza düzeyinin ceza verilen kişiyi yeniden topluma kazandırma amacına hizmet etmeyeceğini söyleyebiliriz.

Kanaatimizce, Türkiye’de vergi suçlarına ilişkin cezaların kademeli olarak yeniden düzenlenmesi gerekmektedir. Belli fiiller için (kabahat niteliğindeki fiiller ve bazı suç niteliğindeki hafif fiiller) ekonomik ceza öngörülmesi ve bu cezanın da fiilin ağırlığına göre Almanya’da olduğu gibi yüksek para cezaları öngörülmesi yerinde olacaktır. Ağır nitelikteki fiiller için ise yine adli para cezaları yanında hapis cezalarının kademeli olarak yukarı çekilmesi daha caydırıcı olacaktır. Hapis cezalarının üst sınırlarının yukarı çekilmesi, her ne kadar 7394 sayılı kanun ile sağlanmış olsa da vergi suçlarına ilişkin infaz rejiminin değiştirilmesi önemli bir gerekliliktir. Bazı özel nitelikli suçlara uygulanan 2/3 veya 3/4 infaz rejiminin vergi suçlarına ilişkin de uygulanması, Türkiye’deki vergi kaçakçılığı suç oranlarını aşağı çekeceği görüşündeyiz.

KAYNAKLAR

- ADAİR Philippe, "The Non-Observed Economy İn The European Union Countries (EU-15): A Comparative Analysis Of Estimates", *Tax Evasion And The Shadow Economy*. Edward Elgar Publishing, 2012.
- AĞAR Serkan, "Adil Yargılanma Hakkı Perspektifinden 4811 Sayılı Vergi Barişı Yasası", *TBB Dergisi* S. 59, (2005), ss. 327-358.
- AK İsmail Vefa , *Alman Vergi Sisteminde Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Pişmanlık Müessesesi*, Ağustos 13, 2018.
- AKBULUT Berrin, "İhaleye Fesat Karıştırma Suçu (TCK m.235)", *Ceza Hukuku Dergisi*, C. IV, S.9, (2009).
- AKBULUT Berrin, *Bilişim Alanında Suçlar*, 2. Basım, Ankara: Adalet Yayınevi, 2017.
- AKBULUT Berrin Bozdoğan, "Bilişim Suçları", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. VIII, S.1-2, (2000).
- AKDOĞAN Zeynep, Fahrettin Özdemirci, "Dijitalleştirme ve E-Arşivlemede İzlenecek Yol ve Yöntemler", *e-BEYAS*, (2015), ss. 195-198.
- AKGÜL YILMAZ Gülay, "Türkiye’de Gelir Vergisi Tarifesinde Meydana Gelen Değişikliklerin Vergi Adaleti İlkesi Bakımından Değerlendirilmesi", *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, (2006).
- AKKAYA Mustafa, "İdari ve Adli Vergi Ceza Sistemine Eleştirel Bir Bakış", *Vergi Sorunları Dergisi*, S.233, (2008).
- AKSÜMER Ertunç, "Fransız Vergi Sistemine Genel Bir Bakış", *Vergi Raporu 180*, (2014), ss. 63-70.
- ALACAKAPTAN Uğur, "Temyiz Mahkemesi Başsavcılığının Yaptığı İtiraz Hükümün Kesinleşmesine Mani Olur Mu?", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. XXIV, S.1, (1967).
- ALBL Mag Alexander Gregor, P. H. J. Essers, "The new EU CFC Rules (Council Directive (EU) 2016/1164) and the US Subpart F Rules; A Comparative Study." (Master’s Thesis) *International Business Taxation*, 2016.

- ALBAYRAK Mustafa, "Şikâyeteye Tabi Suçların Özellikleri ve Bu Suçlara Bağlanan Hukuki Sonuçlar", *TBB Dergisi*, S.77, (2008).
- ALEXANDER Richard, "Corruption as a Financial Crime", *The Company Lawyer*, V. 30.4, (2009), pp. 98-104.
- ALTUNDİŞ Mehmet, "Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Vergi Suç ve Cezaları ile Yeni Türk Ceza Kanunu'nun Bu Suçlara Etkisi", *Ankara Barosu Dergisi*, C.LXV, S.1, (2007), ss. 168-179.
- ANDRESEN Ulf, Hanno Kiesel, "Un-taxed Profit between Head Office and Permanent Establishment Does Not Constitute a Criminal Tax Offence-A German Example", *Intertax* Vol. 41.6/7, (2013), p. 167.
- ANAYASA MAHKEMESİ, E: 2007/29, K: 2007/44, T: 21.02.2007.
- APAYDIN Cengiz, *Bilişim Suçları ve Bilişim Ceza Hukuku*, 1. Baskı, Ankara: Acar Matbaacılık, (2017).
- ARSLAN Çetin, *İhaleye Fesat Karıştırma Suçu*, (TCK m.235), 2.Baskı, Ankara: Adalet, (2010), ss. 570-575.
- ARSLAN Çetin, "Vergi Mahremiyetini İhlal Suçu (VUK md. 362)", *Hacettepe Hukuk Fakültesi Dergisi*. C.3, S. 2, (2013), ss. 15-30.
- ARSLAN Çetin, Didar Özdemir, "Fiyatları Etkileme Suçu", *International Conference On Eurasian Economies*, (2015).
- ARSLAN Çetin, Bahattin Azizoğlu, *Yeni Türk Ceza Kanunu Şerhi*, Ankara: Asil Yayın Dağıtım, (2004).
- ARSLANER Hakan, *Vergi Kabahat ve Suçlarının Unsurları*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2017.
- ARTUK Mehmet Emin, Ahmet Göcen, Mehmet Emin Alşahin, Kerim Çakır, *Ceza Hukuku Genel Hükümler*, Ankara: Legal Yayıncılık, (2018).
- ARTUK Mehmet Emin, Halime Ebru Koçyiğit, "5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu'nda Düzenlenen Rüşvet Suçunun Benzer Suçlardan Ayrımı", *Terazi Dergisi*, C.X, S.106, (2015), ss.14-26.

- ASLANPINAR Y. Burak, Emre Burak Onat, "Bazı OECD Ülkelerindeki Vergi Suç ve Kabahatleri ile Bunlar Hakkında Öngörülen Cezaların Karşılaştırmalı Analizi." *Yaklaşım Dergisi* 282, (2016), ss. 253-258.
- AŞKIN Uğur, "Sermaye Piyasasında Bilgi Bazlı Piyasa Dolandırıcılığı Suçu", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C. XXIV, S. 2, (2018), ss. 682-710.
- AYKIN Hasan, "Vergi Gelirlerinde Tahsilat/Tahakkuk Oranında Trend Ne Yönde? (1970-2017 Dönemi)", *Vergidosyasi*, (2017), ss. 63-74.
- AYKAR Özkan, "E-Tebligat Uygulamasına Yönelik Yükümlülükler Uymayanlara Vuk Kapsamında Uygulanan Müeyyidenin Yasal Boyutu", *Mali Çözüm Dergisi* C.XXIX, (2019), ss. 265-277.
- ATEŞ Müge Seda, "Vergiye Gönüllü Uyumda İzaha Davet Müessesesi", *Maliye Araştırmaları* 3 (2019).
- ARDİZZONİ Marco, *German Tax and Business Law*, Sweet & Maxwell, (2005).
- AUSTRIA FEDERAL MINISTRY, The Austrian Judicial System, the Republic of Austria Federal Ministry of Justice, <https://www.justiz.gv.at> (15 01. 2019).
- AUGUSTYN Francene M., "A Primer For Incorporating Under the Income Tax Laws Of France, Germany, Or The United Kingdom." *Nw. J. Int'l L. & Bus.* 7 (1985), pp. 267.
- AUDIENCI NACIONAL, <http://www.poderjudicial.es>, (24.03.2023).
- BACH Stefan, "100 years of the modern German tax system: Foundation, reforms, and challenges", *DIW Weekly Report* Vol.9.46/48, (2019), pp. 407-413.
- BARAKE Mona, CHOUC Paul-Emmanuel, NEEF Theresa, and ZUCMAN Gabriel "Revenue Effects of the Global Minimum Tax: Country-by-country Estimates." *EUTAX Observatory*, (2021), p.87.
- BAŞARAN Funda, *Soruda Türkiye'de Temel Vergi Hukuku*, Ankara: Adalet Yayınevi, (2017).
- BAYAR İbrahim Nihat, *Vergi Kaçakçılığı (Suç Teorisi-Ceza teorisi ve Muhakeme Hukuku Açısından Bir İnceleme)*, Ankara: Mali Akademi Yayınları, (2010).

- BAYRAKLI Hasan Hüseyin, *Vergi Ceza Hukuku. (3. Bs.)*, Afyonkarahisar: Külcüoğlu Kültür Merkezi Yayınları, (2006).
- BAYTAZ Abdullah Batuhan, "Tefecilik Suçu", *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*, S. 2, (2020), ss. 139-174.
- BEKAR Elif, "Tefecilik Suçu", *Journal of Istanbul University Law Faculty*, C. LXXI, S. 2, (2013), ss. 499-526.
- BEŞEL Furkan, Cemal Çokgezer, "Maliye Alanında E-Teknolojiler ve Etkinliği", *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi C.I*, S.1, (2015), ss. 13-23.
- BUCAKTEPE Adil, "Devlet Memurluğu ve Memurların Değerlendirilmesi Üzerine Düşünceler", *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.XVIII, S.3, (2014), ss. 459-490.
- BÜLBÜL Duran, Nihat Özay, Vergi Kaçakçılığı ve Boyutunun Türkiye ve AB Ekseninde Değerlendirilmesi, *Gümrük Ticaret Dergisi*, S. 7, (2016), ss. 52-62.
- BOGDAN Birzu, "Europol objectives and tasks in the construction of the European Union. Some critical opinions and proposals", *Tribuna Juridică* V.7.13 (2017), pp. 157-166.
- BOGDAN Birzu. "Cooperation between member states and Europol", *Tribuna Juridică* V.9.18 (2019), pp.33-43.
- BREWCZYŃSKA Magdalena, "Financial Intelligence Units: Reflections on the applicable data protection legal framework", *Computer Law & Security Review* Vol.43, (2021), pp. 105-612.
- BUOSO Elena, "Fully Automated Administrative Acts in the German Legal System." *European Review of Digital Administration & Law-Erdal* C.I, S.1-2, (2020).
- BUSCAGLIA Edgardo, "Controlling Organized Crime and Corruption in The Public Sector", *Forum On Crime And Society*. Vol. 3. No. 1/2. (2003), pp.1-32.
- BOURS J.P., "Droit pénal ou fiscal? Electa Una Via, Recursus Ad Alteram Non Datur La Loi Du 20 Septembre 2012", *Journal des Tribunaux*, 2012, n° 6512, (2012).

- CAN Sibel, "İdari Para Cezası", *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi* 29, (2017), ss. 407-430.
- CENİKLİ Elvan, Deniz Şahin, "Türk Gelir İdaresinde Otomasyon Projeleri." *Journal of Internet Applications and Management* C.IV, S.1, (2013), ss.37-52.
- CENTEL Nur, ZAFER Hamide, Özlem Cakmut, *Kişilere Karşı İşlenen Suçlar C. I*, İstanbul: Beta, 2007.
- CHÉRUUY Christian, Tax Litigation in Belgium: Overview, Practical Law Country Q&A, 2016, p. 2, <https://uk.practicallaw.thomsonreuters.com>, (16. 01. 2019).
- CİN ŞENSOY Şehnaz, "Ekonomik Suç Kavramı ve Ekonomik Suçların Kriminolojik Özellikleri", *Çetin Özek Armağanı, İstanbul: Galatasaray Üniversitesi Yayınları*, (2004).
- CİVİL Varol, "Türk Bankacılık Sektöründe Suç Gelirlerinin Aklanması ve Terörizmin Finansmanı ile Mücadele Konferansı.", *Bankacılar*, (2010).
- COŞKUN Seçil, *Sermaye Piyasası Hukukunda Piyasa Dolandırıcılığı Suçu (6362 sayılı SPKn md. 107)*, Ankara: Oniki Levha Yayınları , (2021).
- ÇATIKKAŞ Özgür, "İşletmelerde mali tablo hileleri", *Denetim*, S. 8, (2011), ss. 18-30..
- ÇAVDAR Fatih, "Türkiye’de Vergi İnceleme Sürecinde İncelenecek Mükelleflerin Tespiti", *Gümrük ve Ticaret Dergisi* C. IX, S.30, (2022), ss. 46-57.
- ÇAVUŞ Adnan, "Vergi Kaçakçılığı Suçunun Faili", *E-Yaklaşım Dergisi*, S.9, (2004).
- ÇAVUŞ Adnan, *Suç Genel Teorisi Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçları*, İstanbul: Beta Yayıncılık, (2016).
- ÇELİK Nazlı Kübra, "Ceza Hukuku Boyutu ile Vergi Kaçakçılığı Suçu." *V. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu*, 2015.
- ÇELİK Ayşe Betül, *Türk Ceza Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, (2019).
- ÇINAR Ali Ekber, "Türk Ceza Hukukunda Tefecilik Suçu", *Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.III, S.2, (2021), ss.579-612, ss.579-612.
- ÇİLESİZ Seyfettin, *Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Açıklaması*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.

- ÇİMEN Gamze, "E-maliye uygulamalarının vergilemede iktisadilik ilkesi ve vergi uyumuna etkisi: tokat ili muhasebe meslek mensupları üzerine bir araştırma", *International Journal of Public Finance* C.II, S.1 (2017), ss. 93-108.
- DAYIOĞLU Rana Erul, "Vergi Kaçakçılığının Sosyo-Ekonomik Belirleyicileri: Avrupa Birliği Örneği", *İzmir İktisat Dergisi*, C. XXXVI, (2021).
- DEMİRBAŞ Timur, *Kriminoloji*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014.
- DEMİRHAN Habip, "Vergi Denetiminde Yeni Bir Yaklaşım Olarak Blok Zinciri Teknolojisi", *Bingöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (BUSBED)* C.IX, S.18, (2019), ss. 857-875.
- DEMİRKANOĞLU Yahya, "Hukukun Üstünlüğü Bakımından Türkiye'nin Avrupa Birliği Karnesi: 10-11 Aralık 1999 Helsinki Zirvesi sonrası dönem üzerine bir inceleme", *Anemon Muş Alparslan Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi 8.İktisadi ve İdari Bilimler*, (2020), ss. 161-174.
- DEMİRCAN Savaş, "Vergi Mahremiyetinin Yeniden Yapılandırılması", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 313 (2014), ss. 184-192.
- DÍAZ Antonio López, "Spain", Ed. Roman Seer; Anna Lena Wilms, Surcharges and Penalties in Tax Law", *EATLP International Tax Series*, Vol.14, (2016), p. 584.
- DOĞAN Uğur, "100 Soruda e-defter", *Vergi Sorunları Dergisi*, (2012), ss. 1-73.
- DOĞAN Bilal, Abdunnur Yıldız, "Mali Suçlar ve Mali Suçlarla Mücadele: Türkiye Örneği", *Uluslararası Turizm, Ekonomi ve İşletme Bilimleri Dergisi (IJTEBS) E-ISSN: 2602-4411*, C. 5, S.2, (2021), ss. 129-150.
- DOĞAN Özlem, *Ceza Hukuku Dersleri*, Ankara: Yetkin Yayınları, (2019).
- DONAY Süheyl, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, Ankara: Beta Yayıncılık, (2008).
- DÖNMEZER Sulhi, Sahir Erman "Nazari ve Tatbiki Ceza Hukuku", C. II, 12, İstanbul: Beta Yayıncılık, (1999).
- DRÜEN Klaus-Dieter, "Tax in History: Hundred Years Tax Code in Germany", *Intertax* Vol.47.11 (2019), pp. 979-985.

- DUMAN Buminhan, "Ceza Hukuku Bağlamında Vergi Mahremiyetinin İhlali Suçu ve Atıf Problemi", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.LXIV, S.4, (2016), ss.1577-1601.
- DUMİTER Florin, Anca Opret, "German tax system: Double taxation avoidance conventions, structure and developments", *Journal of legal studies* Vol.16.30, (2015), pp. 1-17.
- DURSUN Selman, "Malvarlığına Karşı Suçlar", *Hukuki Perspektifler Dergisi*, C.III, (2005), ss.190-196.
- DÜLGER Murat Volkan, *Bilişim Suçları ve İnternet İletişim Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s.425.
- EDİZDOĞAN, Metin TAŞ, Ali Çelikkaya, *Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku*, Bursa: Ekin Yayınevi, 2007.
- ENGELHART Marc, "Between Taxes, Criminal Law And Health Care: The Fight Against İlicit Tobacco Trade İn Germany", *Combatting İlicit Trade on the EU Border* (2021), p.29.
- ERDOĞAN Yavuz, *Türk Ceza Kanunu'nda Bilişim Suçları*, İstanbul: Legal Yayıncılık, 2013.
- ERDOĞAN Osman, "Gümrüklerde Amme Alacağıının Cebren Tahsili", *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, C.VII, (2016), ss. 96-102.
- ERMAN Sahir, *Özel Kanunlar Açısından Ticari Ceza Hukuku C. I*, İstanbul: (1992)
- ERMASOVA Natalia, Christian Haumann, Laura Burke, "The Relationship Between Culture And Tax Evasion Across Countries: Cases Of The USA And Germany", *International Journal of Public Administration*, S.44, (2021), ss. 115-131.
- EROL Ahmet, "Mükellef Hakkı Olarak Mücbir Sebepler ve Sonuçları", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 103, (2012), ss. 199-222.
- ERTUĞRUL Ünal, "Vergi Usul Kanununun 359'uncu Maddesinin b Fıkrasında Düzenlenen Vergi Kaçakçılığı Suçu", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C.XXVII, S.2 (2021), ss. 1260-1297.

ECOPA CASE, *Estimating International Tax Evasion by Individuals*. No. 76. Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission, (2019).

ESCRIBANO Eva, "Is the OECD/G20 BEPS Initiative Heading In The Right Direction? Some Forgotten (And Uncomfortable) Questions", *Bulletin for International Taxation*, Vol.71.5, (2017), p. 120.

ESSEN Ulrich Van, , Helmut Kaiser, Bernd Spahn, "Tax Policy At The Bifurcation Between Equity and Efficiency: Lessons From The German Income Tax Reform.", *Intertax* 19 (1991).

EUROFISC, Operational Network Analysis (TNA). <https://ec.europa.eu> (07.02.2023).

EUROPEAN COMMISSION, "Eurofisc", European Commission, https://ec.europa.eu/taxation_customs (07.02.2023).

EUROPEAN COMMISSION, "Eurofisc", European Commission, https://ec.europa.eu/taxation_customs (07.02.2023)

EUROPEAN COMMISSION, "EUROFISC." European Commission - Taxation and Customs Union. <https://ec.europa.eu/taxation> (07.02.2023).

EUROPEAN COMMISSION, AT Fraud: New tool to help EU countries crack down on criminals and recoup billions <https://ec.europa.eu/commission> (08.02.2023).

EUROPEAN COMMISSION, "About OLAF", European Anti-Fraud Office, <https://ec.europa.eu> (15.02.2023).

EUROPEAN COMMISSION, Policies to prevent and deter fraud <https://ec.europa.eu> (15.02.2023).

EUROPEAN COMMISSION, "What is OLAF?" European Anti-Fraud Office (OLAF), European Commission, <https://ec.europa.eu> (19 03. 2023).

EUROPEAN COMMISSION, Economic and Financial Affairs Council (ECOFIN). <https://ec.europa.eu/info> (15.02.2023).

EUROPEAN COMMISSION, Economic and Financial Affairs Council configuration (Ecofin), <https://www.consilium.europa.eu> (16.02.2023).

- EUROPEAN COMMISSION, End Of Transition Period Faqs On Tax And Customs
<https://www.adm.gov.it> (16.02.2023).
- EUROPEAN COMMISSION, European Union Agency for Criminal Justice
Cooperation, "What is Eurojust?", <https://www.eurojust.europa.eu> (15.03.2023).
- EUROPEAN COMMISSION, "Eurobarometer, Standard, and EB89 Wave, "Standard
Eurobarometer 89 Spring 2018", *European Commission* (2018).
- EUROPEAN COMMISSION, "Eurobarometer, Flash, Europeans" Attitudes Towards
The Issue Of Sustainable Consumption And Production", *Flash
Eurobarometer V.256*, (2009), pp. 1-18.
- EUROPEAN COMMISSION, What is the Eurobarometer
<https://europa.eu/eurobarometer/about/eurobarometer> (21.03.2023).
- EUROPEAN Financial and Economic Crime Centre – EFECC,
<https://www.europol.europa.eu> (20.03.2023).
- EUROPEAN COMMISSION, Commission Staff Working Document, Accompanying
the document Proposal for a Council Directive amending Directive (EU)
2016/1164 as regards hybrid mismatches with third countries <https://ec.europa.eu>
(22.03.2023).
- EUROPEAN COMMISSION, Financial Intelligence Units,
<https://www.coe.int/en/web/moneyval/implementation/fiu> (21.03.2023).
- EUROPEAN COMMISSION, [https://ec.europa.eu/transparency/expert-groups-
register/screen/expert-
groups/consult?do=groupDetail.groupDetail&groupID=3251](https://ec.europa.eu/transparency/expert-groups-register/screen/expert-groups/consult?do=groupDetail.groupDetail&groupID=3251)
- EUROPEAN COMMISSION, Annual Reports, <https://www.taxobservatory.eu/about/>
(21.03.2023).
- EUROPEAN COMMISSION, New European Tax Observatory to support fight against
tax abuse through cutting-edge research,
https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_21_2714 (21.03.2023).

EUROPEAN COMMISSION, "Council directive 2003/48/EC on taxation of savings income in the form of interest payments.", *Official Journal of the European Communities*, Vol.157, (2003).

EUROPEAN COMMISSION, "Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments", *Official Journal* Vol.50.157, (2003), pp. 38-46.

EUROPEAN COMMISSION, Council Directive (EU), 2016/1164 of 12 July 2016 laying down rules against tax avoidance practices that directly affect the functioning of the internal market, <https://eur-lex.europa.eu> (22.03.2023).

EUROPEAN PARLIAMENTARY, https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/tax-co-operation-and-control/guidelines-model-european-taxpayers-code_en (17.02.2022)

EUROPEAN PARLIAMENT, Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6) <https://orbilu.uni.lu> (07.02.2023).

EUROPEAN PARLIAMENT,
https://orbilu.uni.lu/bitstream/10993/50639/1/IPOL_STU%282022%29703353_EN.pdf

EUROPEAN PARLIAMENTARY, Base erosion and profit shifting (BEPS), <https://www.oecd.org> (19.03.2023).

EUROPEAN PARLIAMENTARY, BEPS Actions, <https://www.oecd.org> 19.03.2023).

EUROPEAN PARLIAMENTARY, Action 1 Tax Challenges Arising from Digitalisation, <https://www.oecd.org> (19.03.2023).

EUROPEAN PARLIAMENTARY, <https://www.europarl.europa.eu>, (19.03.2023).

EUROPEAN PARLIAMENTARY, Understanding BEPS From tax avoidance to digital tax challenges, <https://www.oecd.org> (19.03.2023).

EUROPEAN PARLIAMENTARY, Action 3 Controlled Foreign Company <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action3> (19.03.2023).

EUROPEAN PARLIAMENTARY, Action 4 Limitation on Interest Deductions, <https://www.europarl.europa.eu> (19.03.2023).

EUROPEAN PARLIAMENTARY, Action 5 Harmful tax practices
<https://www.oecd.org> (19.03.2023).

EUROPEAN PARLIAMENTARY, Action 6 Prevention of tax treaty abuse
<https://www.oecd.org>, (19.03.2023).

EUROPEAN PARLIAMENTARY, Action 7 Permanent establishment status,
<https://www.oecd.org>, (19.03.2023).

EUROPEAN PARLIAMENTARY, Action 8-10 Transfer Pricing, <https://www.oecd.org>
(19.03.2023).

EUROPEAN PARLIAMENTARY, Action 11 BEPS data analysis, <https://www.oecd.org>
,(19.03.2023).

EUROPEAN PARLIAMENTARY, Action 12 Mandatory Disclosure Rules,
<https://www.oecd.org>, (19.03.2023).

EUROPEAN PARLIAMENTARY, Action 13 Country-by-Country Reporting,
<https://www.oecd.org> (19.03.2023).

EUROPEAN PARLIAMENTARY, Action 14 Mutual Agreement Procedure,
<https://www.oecd.org>, (19.03.2023).

EUROPEAN PARLIAMENTARY, Action 15 Multilateral Instrument,
<https://www.oecd.org>, (19.03.2023).

EUROPEAN PARLIAMENTARY, New Methods to Prevent, Investigate and Mitigate
Corruption and TAX Crimes in the EU
<https://cordis.europa.eu/project/id/787098>, (22.03.2023).

EUROPEAN PARLIAMENTARY, What is the aim of TITANIUM?
<https://www.titanium-project.eu/faq/index.html>, (23.03.2023).

EUROPEAN PARLIAMENTARY, New tools for investigating – and stopping –
cybercrimes, <https://cordis.europa.eu/article/id/410944-new-tools-for-investigating-and-stopping-cybercrimes>, (23.03.2023).

EUROPEAN PARLIAMENTARY, Combating Fiscal Fraud and Empowering
Regulators, <https://cordis.europa.eu/project/id/727145>, (23.03.2023).

- EUROPEAN PARLIAMENTARY, Economic impact, challenges and policy issues
<https://www.europarl.europa.eu> (23.03.2023).
- EUROPEAN PARLIAMENTARY, https://ec.europa.eu/taxation_customs/national-authorities/fiscalis-programme_en, (23.03.2023).
- EUROPEAN PARLIAMENTARY, Horizon Europe https://ec.europa.eu/info/research-and-innovation/funding/funding-opportunities/funding-programmes-and-open-calls/horizon-europe_en <https://ec.europa.eu>, (19.03.2023).
- EVANS Chris, "Containing Tax Avoidance: Anti-Avoidance Strategies", UNSW Law Research Paper No:2008-40, (2008), Ed. by John G. Head, Richard E. Krever, Tax Reform in the 21st Century: A Volume in Memory of Richard Musgrave, Chapter 17, p.531.
- EVİK Ali Hakan, "Hileli İflas Suçu", İstanbul Aydın Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi C.II, S.2, (2016), ss.2-3.
- EVLİYAOĞLU Erkal, Kamu Görevlileri İle İlgili Suçlar, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012.
- FELD Lars P., Andreas J. SCHMİDT, Friedrich SCHNEİDER, "Tax evasion, black activities and deterrence in Germany: an institutional and empirical perspective", University of Warwick: United Kingdom (2007), p.87.
- FIOD, Wat doet de FIOD? <https://www.fiod.nl/wat-doet-de-fiod/> (23.03.2023).
- FIOD, <https://hollandahukuku.com/hollandada-vergi-meseleleri/hollandad-dogrudan-vergilerin-odenmesi/>(23.03.2023).
- FUNG Sissie, "The Questionable Legitimacy of the OECD/G20 BEPS Project", Erasmus L. Rev. 10 (2017), p.76.
- FURTUNA Elif Yılmaz, Arzu Laloğlu, "7394 Sayılı Kanun Bağlamında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık Müessesesi Üzerine Bir Değerlendirme", Necmettin Erbakan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.V. S.2, (2022).
- GARCİN Claude, Le Droit Pénal Fiscal: Les Principales Infractions et Les Personnes Punissables, Les Sanctions Pénales Fiscales, Paris, 2000.

- GEDİZ ORAL Burcu, "Yolsuzlukla Uluslararası Alanda Mücadele ve Türkiye'de Yolsuzlukla Mücadelenin Kurumsal Yapısı", Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, S. 30, (2011).
- GEDİZ ORAL Burcu, "Kayıtdışı Ekonomiye Önlemeye Yönelik Bir Öneri: Vergi Denetim Üst Kurulu", Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi C.XX, S.2, (2015).
- GEDİZ ORAL Burcu Yusuf Yeşilkaya, "Kripto Para İkilemi: Karapara Aklama ve Bitcoin", Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, C.I, S.39, (2021).
- GEDİZ ORAL Burcu, Ali Rıza GÖKBUNAR, "Karapara Aklamanın (Politik) Araçları: Yolsuzluk, Organize Suç ve Mücadelede Mali Önlemler", Manisa Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F. Yönetim ve Ekonomi Dergisi, C. 24, S. 1, 2017.
- GİB, Gelir İdaresi Başkanlığı, E-Fatura Portal Yöntemi, 2023.
- GİB, Gelir İdaresi Başkanlığı, Faaliyet Raporu 2011, ss. 1-19.
- GİB, E-Tebliğat Nedir?, <https://bmvdb.gib.gov.tr>, 2023.
- GİB, Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Uzlaşma, <http://www.gib.gov.tr> (15.01.2023).
- GÖDEKLİ Mehmet, "Türk Ceza Öğretisi ve Uygulamasında Etkin Pişmanlık", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, C.I, S.29, (2017), ss. 277-360.
- GÖKCAN Hasan Tahsin, Mustafa ARTUÇ, Yorumlu Uygulamalı Türk Ceza Kanunu, C.IV, 2. Baskı, Ankara: Adalet Yayınevi, 2010.
- GÖKCAN Hasan Tahsin, "Özel Belgede Sahtecilik Suçu (TCK M. 207)", Ankara Barosu Dergisi C.1, (2010), s. 220.
- GÖKCEN Ahmet, BALCI Murat, Dolandırıcılık Suçu (m.157-159) Malvarlığına Karşı Suçlar (m.141-169), Ankara: Adalet Yayınları, 2018.
- GÖREN Ömer, Mali Suçlar Hukuku, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012.
- GÖZLER Kemal, Hukukun Temel Kavramları, Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2016
- GÖZLER Kemal, Ceza Hukuku Genel Hükümler, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2017.

- GRUMİLLER Sheikh-Jabbari et.al.. "Horizons 2020." International Journal of Modern Physics D 29.14 (2020).
- GÜLÇUR Tuncay, Vergi Harmonizasyonu ve İngiltere’de Vergi Sisteminin Durumu, Ankara: Maliye Tetkik Kurulu Yayını, 1980, s. 1.
- GÜLEL İlhan, "5237 Sayılı Türk Ceza Kanununda İhaleye Fesat Karıştırma Suçu", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, C.I, S. 3, (2012).
- GÜNDÜZ Remzi, Veysel Gültaş, 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu İle 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Belgelerde ve Faturalarda Sahtecilik Suçları, Ankara: Bilge Yayınevi, 2013.
- HAASE Florian, "Annex: Relevant Provisions Of Dac6", EU Tax Disclosure Rules, Edward Elgar Publishing, (2021), pp. 225-240.
- HAFIZOĞULLARI Zeki, Muharrem Özen, Türk Ceza Hukuku: Genel Hükümler. İstanbul: US-A Yayıncılık, 2015.
- HAKERİ Hakan, Ceza Hukuku, Ankara: Seçkin Yayınları, 2005.
- HAKERİ Hakan, Ceza Hukuku Genel Hükümler, 26. Bs., Ankara: Adalet Yayınevi, 2022.
- HASLEHNER Werner, "The General Scope of the ATAD and its Position in the EU Legal order." A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive, Edward Elgar Publishing, 2020, pp. 32-65..
- HERBER Bernard P. "Domestic Fiscal Policy And Public Finance-Evaluation And Outlook" Economic Perspectives, V. 1 (1979).
- IANCU Daniela, "Short Considerations Regarding The Necessity Of Adopting The Council Directive (Eu) 2016/1164 Laying Down Rules Against Tax Avoidance Practices That Directly Affect The Functioning Of The Internal Market", Istorie, Cultura, Cetatenie in Uniunea Europeana, Vol.10.1 (2017), pp. 501-510.
- IMMONEN Raimo, Juha Lindgren, "Finland", Ed. Roman Seer; Anna Lena Wilms, Surcharges and Penalties in Tax Law, EATLP International Tax Series, Volume 14, Amsterdam, 2016.

- INGHELGRAM Jan FH., "Fundamental Rights, the European Anti-Fraud Office (OLAF) and a European Public Prosecutor's Office (EPPO): Some Selected Issues", *KritV, CritQ, RCrit. Kritische Vierteljahresschrift für Gesetzgebung und Rechtswissenschaft/Critical Quarterly for Legislation and Law/Revue critique trimestrielle de jurisprudence et de législation* V.95.1 (2012), pp. 67-81.
- INTERTAX, "US: Taxation of Foreign Investment in US Real Estate." *Intertax* Vol. 9, (1979), pp. 330.
- İÇEL Kayıhan, "Ceza Hukukunda Temel Kusurluluk Şekli "Kast", İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S.12, (2007), ss. 61-70.
- ŞİN Sevil, İstanbul Ticaret Odası, "Avrupa Birliği ve Türkiye'de Vergi Yapısı, Denetimi ve İdari İşlemlerde Mükellef Hakları", İstanbul Ticaret Odası, Yayın No:2005-17, (2005), s. 137.
- KALKINMA BAKANLIĞI, On Birinci Kalkınma Planı, Büyüme Odaklı Vergilendirme Çalışma Grubu Raporu, 2018.
- KARABINAR Selahattin, Ahmet Vecdi Can, "Sahte Para Olayının Vergi ve Muhasebe Açısından incelenmesi: Sorunlar ve Öneriler", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.25, (2015), ss.113-123.
- KARAARSLAN Mehmet, "İdare'nin Yargısal Mercilerde Temsili ve Temsilcilerin Sorumluluğu." *Ankara Barosu Dergisi*, C.III, (2016), ss. 419-465.
- KARAKOÇ Yusuf, *Vergi Ceza Hukuku*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2016.
- KARTAL Melik, "Mevduat ve Katılım Fonu Sahiplerinin Geri Alma Haklarının Engellenmesi Suçu", *Journal of Istanbul University Law Faculty*, C.LXXI, S.1, (2013), ss. 745-755.
- KAYLAN Keskin, *Belgelerde Sahtecilik Suçları, Türk Ceza Kanunu Reformu, İkinci Kitap*, Ankara: TBB, 2004.
- KILIÇ Kaptan, "Kaçakçılık Suçları Gümrük Kabahatleri ve Gümrük Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları", Ankara: Gazi Kitabevi, 2013.
- KIZILYAR Sema Ayatar, "Ceza yaptırımı ile idari yaptırım ayrımı", *Journal of Yaşar University*, C, 8, (2013), ss. 163.7-1667.

- KİRMAZ Birol, "Yargıtay İçtihatları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Suç Tarihinin Belirlenmesi", Ankara Barosu Dergisi, C.I, (2015), s. 335-342.
- KOCA Mahmut, İlhan ÜZÜLMEZ, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara: Seçkin Yayınları, 2017. Ceza Muhakemesi Hukuku, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2017.
- KOCA Mehmet Reis, Zimmet, İrtikâp, Rüşvet, Nüfuz Ticareti ve Görevi Kötüye Kullanma Suçları, Ankara: Adalet Yayınevi, 2014.
- KOŞAR Metin, "Vergi Suçları, Cezaları ve Smm'm'in Sorumluluğu (I)." Mali Çözüm Dergisi, C.XXX, (2020), ss. 243-264.
- KURT Levent, Açıklamalı ve içtihatlı Tüm Yönleriyle Bilişim Suçları ve Türk Ceza Kanunundaki Uygulaması, Ankara: Seçkin Yayınevi, 2005.
- KURUCA Zeki, "Türkiyede Vergi Kaçakçılığı Üzerine Bir Deneme", Maliye Enstitüsü Konferansları, C. XV, (1968).
- KÜÇÜKBAYRAK Adnan Ali, Açıklamalı İçtihatlı Özel Ceza Yasaları, Ankara: Adil Yayınevi, 2000.
- KÜÇÜKASLAN Dursun, Hollanda'nın vergi cazibesi ortadan kalkıyor mu?, Serbest Kürsü, 2021.
- LAMENSCH Marie, Economic impact, challenges and policy issues <https://www.europarl.europa.eu>, (15.01.2023).
- LAMPE Klaus Von, "The trafficking of untaxed cigarettes in Germany." Upperworld and underworld in cross-border crime. WLP, Nijmegen, (2002), pp. 141-161.
- LANDWEHR Oliwer, "External Relations of the EPPO: Cooperation with OLAF." Hrvatski ljetopis za kaznene znanosti i praksu V.27.1 (2020), pp. 245-246.
- LANGBEIN Stanley, Max R. Fuss, "The OECD/G20-BEPS-Project and the Value Creation Paradigm", The International Lawyer, Vol.51.2, (2018), pp. 259-410.
- LÉNÁRTOVÁ Gizela, "The Economic and Social Consequences of Tax Havens in the World", SHS Web of Conferences. Vol. 83. (2020), p.457.
- LEXOLOGY, Hollanda Vergi Kanunlarında Yapılan Son Değişiklikler, Netherlands, Turkey January 17 2019.

- LÓPEZ José Joaquín, "A quantitative theory of tax evasion", *Journal of Macroeconomics*, V. 53 (2017), pp. 107-126.
- MAHMUTOĞLU Fatih Selami, *Ekonomik Suçlar Bağlamında Kredi Hukukundan Kaynaklanan Suç ve İdari Suçlar*, Ankara: Seçkin Yayınları, 2003, ss. 855-889.
- MALHERBE Jacques vd., "Belgium", Ed. Roman Seer; Anna Lena Wilms, *Surcharges and Penalties in Tax Law*, EATLP International Tax Series, Vol. 14, Amsterdam, 2016.
- MARİNO Giuseppe, "Beyond The Automatic Exchange Of Information: DAC 6, Its Strengths And Its Achilles Heels", *Beyond The Automatic Exchange Of Information: DAC 6, Its Strengths And Its Achilles Heels*, (2020), pp. 203-216.
- MARTÍNEZ-VAZQUEZ Jorge, Mark Rider, "Multiple Modes Of Tax Evasion: Theory And Evidence." *National Tax Journal* V.58.1 (2005), pp. 51-76.
- MARUFOĞLU Abdullah, Ramazan Gökbunar., "Başbaki Kulluğu'ndan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na Vergi Denetim Müesseseleri, Günümüz Sorunları ve Çözüm Önerileri", *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, S.1, (2021), ss. 1-22.
- MASCIANDARO Donato, "Financial supervisory unification and financial intelligence units." *Journal of Money Laundering Control*, Vol. 8.4 (2005), pp. 354-370.
- MAVİŞ Volkan, "Dolandırıcılık Suçunun Hile Unsuruna İlişkin Sorunlar", *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.I, (2015).
- MEMİŞ Mehmet Ünsal, Turgut Çürük, Yasemin Ünal, "Elektronik Uygulamaların Vergi Denetimi Üzerine Etkisi: Denetimin Tarafları Üzerine Bir Araştırma." *Maliye Dergisi* S.176, (2019), ss. 474-504.
- MERAKLI Serkan, "Parada Sahtecilik Suçu (TCK m. 197)", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C. 26, S. 2, (2020).
- MINISTRY of JUSTICE, Finland, *Scope of application of the criminal law of Finland* <https://www.finlex.fi/en>, (24. 01. 2019).
- MAİSTO Guglielmo, "Italy", Ed. Simon Whitehead, *the Tax Disputes and Litigation Review, Sixth Edition*, Law Business Research Ltd, London, (2018), p. 199-200.

- MTIC (Missing Trader Intra Community) fraud <https://www.europarl.europa.eu>, (15.01.2023).
- MUGARURA Norman, "The effect of corruption factor in harnessing global anti-money laundering regimes", *Journal of Money Laundering Control*, V.13.3, (2010), pp. 272-281.
- NADAROĞLU Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, 8 Baskı, İstanbul: Beta Yay. Dağ. A.Ş.1992, s. 73; İsmail Türk, *Kamu Maliyesi*, Ankara: Turhan Kitabevi. 1992, ss. 287-288.
- NAGELMACKERS-VOÏNOV Misha, *The Negotiations of a Tax Agreement Between Switzerland and Germany: Double Trouble in Double-level Diplomacy*, Graduate Institute Publications, 2014.
- Nueva sede electrónica de la Agencia Tributaria, <https://www.agenciatributaria.es>, (23.03.2023).
- ORGAN İbrahim, Tülay Baran, "İdari ve Adli Para Cezalarının Karşılaştırılması", *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C.XIII, S.4, (2020), ss. 792-808.
- ÖNCEL Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi hukuku*. Vol. 20. Anka: Turhan Kitabevi, 1998.
- ÖNDER Ayhan, *Şahıslara ve Mala Karşı Cürümler ve Bilişim Alanında Suçlar*, İstanbul: Filiz Kitapevi, 1994, s. 368; Sedat Bakıcı, 5237 sayılı Yasa Kapsamında Ceza Hukuku Özel Hükümleri, C.I, Ankara: Adalet Yayınevi, 2008.
- ÖZ Ersan, Osman Pehlivan, *Uluslararası Maliye ve Vergilendirme*, Trabzon: Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, 2019.
- ÖZ Semih, "Avrupa Birliği'nde Kayıtdışı Ekonomi ve Vergi Kaçakçılığına Karşı Önlemler", *Vergi Sorunları Dergisi*, (2012).
- ÖZ Ersan, Ali Erim, "Tüm Yönleri ile Gümrük Kaçakçılığı Suçlarında İştirak.", *Gümrük ve Ticaret Ali Dergisi* S.8, (2021), ss. 62-75.
- ÖZALP Nabi, *Türk Ceza Kanununda Rüşvet Suçu*, Ankara: Yetkin Yayınevi, 2019.

- ÖZBEK Veli Özer, Koray Doğan, Pınar Bacaksız, Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2020.
- ÖZEN Mustafa, 5607 Sayılı Kaçakçılık Kanununda Düzenlenen Suçlar, Anka: Adalet Yayınevi, 2019.
- ÖZEN Mustafa, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzenlenen Vergi Suçları ve Kabahatleri, Adalet Anka: Adalet Yayınevi, 2014.
- ÖZGENÇ İzzet, Ekonomik Çıkar Amacıyla İşlenen Suçlar, Ankara: Seçkin, 2002.
- ÖZGENÇ İzzet, Fatma Umay Genç, "Organ Nakli Turizmi ve Ceza Hukuku Sorumluluğu", Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu, Seçkin Yayıncılık, Ankara: 2020.
- PAOLO Pasimeni, "The Europe 2020 Index." Social indicators research 110 (2013), pp. 613-635.
- PASLI Ali, "'Compliance" Kavramının Anonim Ortaklıklar Hukukundaki Anlamı ve Sorumluluk Sistemine Etkisi", Journal of Istanbul University Law Faculty C.LXXI, S.2, (2011), pp. 317-334
- PAULUS Nora Alice, The Anti-Tax Directive: Profit Change An Attempt To Curb Successfully?, iley Journal Of Public Economic Theory, 2022.
- PEETERS Bart, Lars Vanneste, "DAC 6: An Additional Common EU Reporting Standard?." World Tax Journal.-Amsterdam, Vol,12.3, (2020), pp. 499-564.
- ÖZ Ersan, Cansu Sevinç Ceyhan, "İngiltere, ABD, Almanya ve Fransa'da Vergi Suçları ve Yargılama Sürecinin Değerlendirilmesi", Türkiye Adalet Akademisi Dergisi (2023).
- REURINK Arjan, "'White-Collar Crime": The Concept And Its Potential For The Analysis Of Financial Crime." European Journal Of Sociology/Archives Européennes De Sociologie Vol. 57.3 (2016), pp. 385-415.
- Risultati e prospettive di Agenzia delle Entrate e Agenzia Entrate Riscossione, https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/portal/english/revenue_agency, (23.03.2023).

- RUF Martin, and Alfons J. Weichenrieder. "The taxation of passive foreign investment: lessons from German experience." Canadian Journal of Economics/Revue canadienne d'économie 45.4 (2012): 1504-1528.
- SANDMO Agnar, "The theory of tax evasion: A retrospective view.", National tax journal V.58.4 (2005), pp. 643-66.
- SAPİR André, Globalisation and the reform of European social models: Background document for the presentation at ECOFIN Informal Meeting in Manchester, 9 September 2005. No. September 2005. Bruegel Policy Contribution, 2005, p.122.
- SARITAŞ Hatice, "İhaleye Fesat Karıştırma ve Edimin İfasına Fesat Karıştırma Suçları", Sayıştay Dergisi, S.73, (2009).
- SCHACHNER Gerald, Walter Loukota, Tax Controversy Austria, 2018.
- SOMUNCU Ahmet, Ali Değirmendereli, "Türk ve Alman Vergi Hukukunda Pişmanlık", Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015, s.75.
- SOYALP Berrak, "Vergi Kaçakçılığı", Mali Hukuk Dergisi, C. VIII, S. 92, (2012), ss.50-51.
- SOYASLAN Doğan, "İhaleye Fesat Karıştırma Suçunda Yapılan Değişiklikler." Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi V.IX, S.2, (2013), ss. 403-406.
- SÖNMEZ Zülal, Açıklamalı İçtihatlı 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, Anka: İsmat Matbaacılık, 2007.
- ŞEN Ersan, Ertekin Aksüt, Uygulamada İhaleye Fesat Karıştırma Suçları, 4. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014.
- ŞEN Ersan, Suç ve Ceza: Toplumsal Yapı ve Bireysel Davranışların Analizi, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015.
- ŞENYÜZ Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım, 2017.
- ŞENYÜZ Doğan, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, Vergi Hukuku: Genel Hükümleri, Bursa: Ekin Basın Yayın, 2015.
- ŞİŞMAN Gülden, Şenel Sarsıkoğlu, "Vergi Kaçakçılığı Suçunda Etkin Pişmanlık", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XXX, S.3, (2022)

ss. 1591-1623

TAN Turgut, "Bağımsız İdari Otoriteler veya Düzenleyici Kurullar", Amme İdaresi Dergisi, C.XXXV, S.2, (2002).

TAŞTAN Mehmet, Açıklamalı-İçtihatlı Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ankara:Adalet Yayınevi, 2015.

TBMM, "TCK Tasarısı Genel Gerekçesi", <https://www2.tbmm.gov.tr> (03.02.2023)

TEZCAN Durmuş, Mustafa Ruhan Erdem, R. Murat Önok, Teorik ve Pratik Ceza Özel Hukuku, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, ss.99-130.

TEZCAN Keramet, Kayaer Nebahat, "Meslek Mensuplarının Vergi Kabahat ve Suçlarına İştiraki", Prof. Dr. Metin Taş'a Armağan, (2015).

THOMMES Otmar, Katja Nakhai, "New case law on anti-abuse provisions in Germany", Intertax 33 (2005).

TİRYAKİ Tercan, Türker Gürsoy, "Ekonomik Suç Kavramı ve Sigortacılık Suçlarının Bu Anlamda Değerlendirilmesi", Sayıştay Dergisi, C. XV, S.55, (Ekim 2004)

TOK Ahmet, "Sermaye Piyasası Kanunu'nda Piyasa Dolandırıcılığı ve Güveni Kötüye Kullanma Suçları İçin Öngörülen Etkin Pişmanlık Düzenlemesi ve Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar." Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi, C.XXVII, S.2, (2021), ss. 1207-1231.

TOPÇU Umut, "İşyeri Kayıt ve Belgelerinin Zayi (Kaybolma) Halinde Yapılacak İşlemler ve İdari Para Cezaları", Mali Çözüm Dergisi, (2010).

TOPUZ Veysel, "Sermaye Piyasası Suçlarında Yazılı Başvuru Şartı ve Görevli ve Yetkili Mahkeme." İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.X, S.1, (2021), ss. 159-172.

TOROSLU Nevzat, Ceza Hukukunda Zaruret Hali, Ankara: Ankara Üniversitesi, 1968, ss. 6-7.

TOROSLU Nevzat, Metin Feyzioğlu, Ceza Muhakemesi Hukuku, Ankara: Savaş Kitap ve Yayınevi, 2006.

TRANSPARENCY INTERNATIONAL,

https://en.wikipedia.org/wiki/Transparency_International (20.03.2023).

TRANSPARENCY INTERNATIONAL EU,

<https://transparency.eu/about/>(21.03.2023).

TURABİ Selami, "Ceza Hukukunda Kamu Görevlisi Kavramı", Ceza Hukuku Dergisi, C.VII, S.20, (2012), ss. 87-110.

TURGUT Muhammed, "5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Kapsamında Gümrük Kaçakçılığı Türleri." Gümrük ve Ticaret Dergisi, C.IX, S. 30, (2022), ss.25-34.

TÜRK Fahri, Servet Çınar, "Türkiye ile Almanya arasındaki bilimsel ilişkiler: Türk-Alman üniversiteleri", Gazi Akademik Bakış C.VII, S.13, (2013), ss. 45-65.

TÜRK CEZA KANUNU, 5237, madde 152-168.

TÜRK DİL KURUMU, Türkçe Sözlük, Ankara: Türk Dil Kurumu, 1992.

TÜRKİYE CUMHURİYETİ ANAYASASI, <https://www.mevzuat.gov.tr> (30.01.2023)

TÜRKİYE BAROLAR BİRLİĞİ, Ceza ve Ceza Muhakemesi Hukuku Dersleri, Ankara: Adalet Yayınevi, 2015

UĞUR Atilla, İbrahim Çütçü, "E-Devlet ve Tasarruf Etkisi Kapsamında Vedop Projesi", Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi C.I, S.2, (2009), ss. 1-20.

UĞUR Hüsamettin, Mert Elibol, Vergi Suçları, Ankara: Adalet Yayınevi, 2016.

ULGAR Orbay Bahri, "Yargıtay Kararları Işığında Sigara Kaçakçılığı Suçu", Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XVI, S.1, (2021), ss. 379-426.

ÜNLÜ Ufuk, "Son Değişiklik Kapsamında Rüşvet Suçu", Ankara Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 102, (2012).

ÜSTÜN Oktay, "Mali Eylem Görev Gücü'nün (FATF) Yeni Kırk Tavsiye Kararı Neler haGetiriyor?.", Bankacılar Dergisi C. XLVII, (2003).

ÜSTÜN Ümit Süleyman, Hande Sena Çalış, "4734 Sayılı Kamu İhale Kanununa Hâkim Olan İlkelerin Değerlendirilmesi.", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C.XXVI, S.2, (2018), ss. 111-147.

- XYNAS Lidia, "Tax Planning, Avoidance and Evasion in Australia 1970-2010: The Regulatory Responses and Taxpayer Compliance", *Revenue Law Journal*, Vol.20, No:1, (2011).
- VERGİ MÜFETTİŞİ DAĞILIMI, <https://www.hmb.gov.tr>, (23.03.2023).
- WANG Hongying, James N. Rosenau, "Transparency International And Corruption As An Issue Of Global Governance", *Global Governance* Vol.7.1, (2001), pp.25-49.
- WECKSTRÖM Jouni, "Finland", Ed. Simon Whitehead, *the Tax Disputes and Litigation Review*, Sixth Edition, Law Business Research Ltd, London, 2018.
- WEYEMBERGH Anne, Chloé Brière, "The Future Cooperation Between OLAF And The European Public Prosecutor's Office", *New Journal Of European Criminal Law* V.9.1 (2018), pp. 62-82.
- Wie Zijn Wij En Wat Doen Wij? <https://www.amlc.nl/wie-zijn-wij-en-wat-doen-wij/>(23.03.2023).
- YENİAY Ali, "Karşılaştırmalı Hukuk Açısından Almanya ve Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Uygulamaları." *Avrasya Bilimler Akademisi Sosyal Bilimler Dergisi* S.45 (2022), ss. 86-96.
- YERELİ Ahmet Burçin, Ahmet Yılmaz Ata, "Vergi Adaletine Ulaşma Yöntemleri Çerçevesinde Fayda İlkesinin Teorik Açından Değerlendirilmesi", *Maliye Dergisi*, S.161 (2011), ss. 21-32.
- YERLİKAYA Gökhan Kürşat, "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi Yetkisi Kavramı ve 3568 Sayılı Kanun İle İlişkisi", *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* C. XV, S. 1-2, (2011), ss. 1-24.
- YILMAZ Buse Nur, Muhittin Adıgüzel, "Türkiye'nin Gümrük Rejimi İle İlgili Sorunların İncelenmesi", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Dış Ticaret Enstitüsü Working Paper Series Dergisi*, C.III, S.1, (2022), ss. 25-42.
- YILMAZ Ömer, Vedat Kaya, "Genişleme Sürecindeki Avrupa Birliği: Ekonomik Performansa Dayalı Kümeleme Analizi", *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* S.1, (2022), ss. 361-376.

- YILMAZ Murat, "Vergi Cennetleri ve Ülke Uygulamaları", Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, C.XVI, S.4, (2018), ss. 197-222.
- YİĞİT Uğur, Vergi Kaçakçılığı Suçları ve Diğer Hürriyeti Bağlayıcı Vergi Suç ve Cezaları, 1.Bs, İstanbul: Beta Yayınevi, 2004, ss. 39-40.
- YURTCAN Erdener, Türk Ceza Kanunu, and Yeni Yorumu "TCK'nın Yürürlük ve Uygulama Yasası, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 2006.
- YURTCAN Erdener, Ceza Yargılama Hukuku, 6. Basım, İstanbul: Seçkin Yayınları, 1996.
- YÜCE Mehmet, Vergi Kaçakçılığı Suçu (Sahte Belge ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme Veya Kullanma Suçu) ve Yargılama Usulü, Ankara: Adalet Yayınevi, 2018.
- ZAGARİS Bruce, "Int'l Organizations and Financial Crime Intelligence", IELR 36 (2020), p.244.
- ZİMMERMANN Horst, "Fiscal equalization between states in West Germany." Environment and Planning C: Government and Policy Vol. 7.4, (1989), ss. 385-393.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr> (15.01.2023).
- 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr> (07.02.2023).
- 5411 Sayılı Bankacılık Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr> s. 94. (12.12.2022).
- 218 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, <https://www.resmigazete.gov.tr> (11.02.2023).
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile İlgili Değişiklikler, <https://www.resmigazete.gov.tr> (13.02.2023).
- 5377 Nolu Türk Ceza Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, <https://www.resmigazete.gov.tr> (30.01.2023).
- 5918 Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik, <https://www.resmigazete.gov.tr> (30.01.2023).

6094 Yenilenebilir Enerji Kaynaklarının Elektrik Enerjisi Üretimi Amaçlı Kullanımına İlişkin Kanunda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, <https://www.resmigazete.gov.tr>, (10.02.2023).

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Madde 107, <https://www.mevzuat.gov.tr> (30.01.2023).

6352 sayılı Yargı Hizmetlerinin Etkinleştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması ve Basın Yayın Yoluyla İşlenen Suçlara İlişkin Dava ve Cezaların Ertelenmesi Hakkında Kanun <https://www.mevzuat.gov.tr> (30.01.2023).

ÖZGEÇMİŞ			
Adı-Soyadı	Ali	YENİAY	
Doğum Yeri ve Yılı			
Bildiği	İngilizce		
Eğitim Durumu	Başlama - Bitirme Yılı	Kurum Adı	
Lise	1995	1998	İzmir Eşref Paşa Lisesi
Lisans	1998	2002	Uludağ Üniversitesi – İşletme
		2014	Beykent Üniversitesi – Hukuk
	2011	2021	İstanbul Üniversitesi - Sosyoloji
Yüksek Lisans	2007	2010	Dumlupınar Üniversitesi - İktisat
Doktora	2013		Uludağ Üniversitesi – Mali Hukuk
Çalıştığı	Başlama - Ayrılma Yılı	Çalışılan Kurumun Adı	
1.	2006	2014	Lisans Akademi
2.	2015	Halen	Yeniay Hukuk Bürosu
Üye Olduğu Bilimsel ve			
Katıldığı Proje ve Toplantılar	35. Uluslararası Maliye Sempozyumu/Türkiye (International Public Finance Conference/Turkey), Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Suçunun Yüksek Mahkeme Kararları Çerçevesinde Değerlendirilmesi, Sempozyum Yılı: 2021		
Yayımlar:	Ali YENİAY, Karşılaştırmalı Hukuk Açısından Almanya ve Türkiye'de Vergi Kaçakçılığı Uygulamaları, Avrasya Bilimler Akademisi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı 45 (2022)		
Diğer:			
İletişim (e-posta):			
	Tarih:		
	İmza:		
	Adı-Soyadı:		