

Araştırma Makalesi

Avrupa Birliği'nde Vergi Kaçakçılığı Suçu ile Mücadelede İspanya Örneği

The Case of Spain in the Fight Against Tax Evasion Crime in the European Union

Erdem Utku EKE¹, Mustafa Balkan DEMİRDAL²

Öz

Avrupa Birliği (AB), Avrupa Topluluğu (AT) zamanından beri, birliğin mali menfaatlerinin korunması ve bütçesine zarar gelmemesi adına, mali suçlara karşı korunmak için birçok çalışmada bulunmuştur. Söz konusu çalışmalar ile başta vergi kaçakçılığı suçu olmak üzere, mali suçlara ilişkin suçların tanımlarına ve unsurlarına sözleşmelerde, hazırlanan tasarımlarda veya yönergelerde yer verilmiştir. Ayrıca vergi kaçakçılığı gibi suçlarda, bahsi geçen düzenlemelerde yer alan ve mali suçlara ilişkin AB kriterlerine, üye devletlerin ulusal mevzuatlarında yer verilmesi gerektiği vurgulanmıştır. İspanya da bu bağlamda son 20 yıl içerisinde ve özellikle son yıllarda vergi kaçakçılığı ile ilgili olarak AB kriterleri doğrultusunda değişikliklere gitmiş ve İspanyol Ceza Kanunu'na bu paralellikte düzenlemeler getirmiştir. Bu düzenlemelerin neleri içerdiği ve vergi kaçakçılığını önlemede ne kadar başarılı olduğu bu çalışmada ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Kaçakçılığı, İspanyol Vergi Kanunu, Mali Suçlar

JEL Kodları: H20, H26, K34

Abstract

The European Union (EU), since the time of the European Community (EC), has carried out many studies to protect the financial interests of the union and to protect against financial crimes in order not to damage its budget. With the aforementioned studies, the definitions and elements of the crimes related to financial crimes, especially tax evasion, are included in contracts, drafts or directives. In addition, it was emphasized that in crimes such as tax evasion, the EU criteria regarding financial crimes, which are included in the aforementioned regulations, should be included in the national legislation of the member states. In this context, Spain has made changes in line with the EU criteria regarding tax evasion in the last 20 years and especially in recent years and has brought regulations in parallel with the Spanish Penal Code. What these regulations include and how successful they are in preventing tax evasion are discussed in this study.

Key Words: Tax Evasion, Spanish Tax Code, Financial Crimes.

JEL Codes: H20, H26, K34

¹ Doktor Öğretim Üyesi, Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Maliye Bölümü,
Orcid: 0000-0002-9602-6242

² Doktor Öğretim Üyesi, Niğde Ömer Halisdemir Üniversitesi Kamu Yönetimi Bölümü
Orcid: 0000-0002-9277-2600

1. Avrupa Birliği’nde Vergi Kaçakçılığı ile Mücadelede Yapılan Yasal Düzenlemeler

Avrupa Birliği’nin kuruluşundan bu yana temel hedefi, kişilerin, malların, hizmetlerin ve sermayenin serbest dolaşımını engelleyen unsurların ortadan kaldırılarak ortak bir “*Tek Pazar*” yaratılması olmuştur. Tek Pazar’ın yanı sıra 2001 yılında belirlenen Lizbon Stratejisi ile daha büyük bir hedef ortaya konmuştur. Bu hedef 2010 yılına kadar Avrupa Birliği’nin dünyada rekabet gücü en yüksek, dinamik güçlü bir ekonomik nitelik kazanarak daha iyi istihdam ve büyük bir sosyal uyum içeren sürdürülebilir büyüme elde etmesidir (Oral, 2005:56). Ancak üye devletlerin hem farklı vergi sistemlerinin bulunması hem de söz konusu vergi sistemlerine karşı farklı koruma metotlarına gidilmiş olması, hedeflerin gerçekleştirilmesi için önemli bir engel teşkil etmektedir. Dolayısıyla birlik içerisinde tam manasıyla malların, sermayenin ve iş gücünün ortak dolaşımı ile beraber, ekonomik bütünlüğün sağlanması için hem vergi uyumlaştırılmasının hem de birliğin bütçesinin korunması ışığında vergi kaçakçılığı gibi mali suçlarla mücadelede birbiri ile uyumlu yasal düzenlemelerin yapılması zorunlu görülmektedir (Oral, 2005:261). Bu minvalde AB’nin birlik öncesinde ve birlik sonrasında üye devletlere vergi uyumlaştırması ve vergi kaçakçılığı ile mücadelede mevzuatta nasıl düzenlemelere gidilmesi gerektiği ile ilgili yol göstermesi son derece doğaldır. AB bunu yaparken aynı zamanda topluluğun bütçesini korumak için de adım atmaktadır. Gerçekten incelendiğinde önceleri AT sonraları AB bütçesi; gelir ve gider kalemlerinden oluşan, ulusal bütçe benzeri bir yapı sergilemekte, bu açıdan da tıpkı ulusal bütçeler gibi hileli hareketlerle kötüye kullanılmaya açık durumda bulunmaktadır (Aktaran Soydan, 2002:53). Bu yüzden birlik, belli çalışmalar ile üye devletlere birbirleriyle uyumlu bir şekilde vergi kaçakçılığı gibi mali suçlara karşı nasıl yasal düzenlemelere gidilmesi gerektiğini gösterirken, aynı zamanda birliğin mali menfaatlerini koruma altına almaktadır (D’alterio, 2001:1-5).

Sonuç olarak; vergi kaçakçılığı, birliğin menfaatlerine zarar verecek şekilde memurun rüşvet alması, rüşvet veya kaçakçılıktan elde edilen paranın kara para aklamaya konu edilmeleri gibi hususlar tek başına ulusal hazineye karşı işlenen suçlar değildir. Söz konusu suçlar, birlik bütçesi zararına da sonuç veren fiiller olduğundan, İspanya’ya ilişkin ulusal düzenlemeler de AB bütçesi kaynaklarının korunması için getirilen hukuki dayanaklara göre düzenlenmeli ve mevzuatta gerekli değişiklikler yapılmalıdır. Bu minvalde konumuz özelinde İspanya vergi kaçakçılığı ile ilgili mevzuatı kendi başına değerlendirmek yerinde olmayacağından aşağıda öncelikle vergiye karşı bir tepki olarak vergi kaçakçılığının literatürdeki farklı tanımlamalarına değinildikten sonra, AB birliği kaynaklarının korunması için atılan ve kilometre taşı oluşturan hukuki düzenlemeler incelenecek, ardından da İspanyol mevzuatında vergi kaçakçılığı ile ilgili düzenlemeler ve bu düzenlemeler sonucunda vergi kaçakçılığı ile mücadele de alınan yol karşılaştırılmalı olarak değerlendirilecektir.

2. Vergiye Karşı Mükellef Tepkisi

Vergi kaçakçılığı, vergiden kaçınma ile birlikte mükellefin vergiye karşı gösterdiği iki tepkiden biridir. Her iki durumda da devletin önemli bir kamu geliri kalemi olan vergi gelirlerinde aşınma meydana gelmektedir. (Öner, 2019:73-74). Kamu gelirleri içinde Türkiye’de, 2019 yılı gerçekleşen bütçe rakamlarına bakıldığında vergi gelirleri toplam kamu gelirlerinin %86’lık kısmına karşılık gelirken³, vergi gelirlerinin milli gelire oranı ise OECD ortalamasına bakıldığında %33 seviyelerine ulaşmaktadır⁴.

³ Türkiye’ye ilişkin veriler Strateji ve Bütçe Başkanlığının yayınladığı yıllık vergi gelirleri raporundan alınmıştır daha fazla bilgi için bkz. <https://www.sbb.gov.tr/vergi-gelirleri/>

⁴ OECD’ye ilişkin bilgiler için bkz. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/revenue-statistics-2020_8625f8e5-en

Mükellefin vergiye karşı gösterdiği tepkinin temelinde ise subjektif vergi yükünün artması yatmaktadır. Subjektif vergi yükü, mükelleften mükellefe değişkenlik gösteren ve bu anlamda ölçülmesi niceliksel olarak mümkün olmayan, mükellefin vergiye karşı dayanma sınırını gösteren psikolojik bir eşik olarak tanımlanmaktadır. Literatürde bu yük, vergi baskısı veya vergi tazyiki olarak da ifade edilmiştir (Eker ve Tüğen, 1995:183).

Ölçülebilir vergi yükü, mükellefin ödediği toplam verginin toplam gelirin oranı ile bulunabilirken bu oranın hangi sınırı aştığında mükellef için bir vergi baskısının ortaya çıktığı değişkenlik gösterecektir. Mükellefin gelir düzeyi, harcama standardı, tüketim alışkanlıkları gibi kavramlar farklı vergi yükü seviyelerinde vergi baskısını ortaya çıkararak mükellefin çoğu zaman vergiden kaçınma davranışı içine girmesine, subjektif vergi yükünün artması durumunda ise vergi kaçakçılığının ortaya çıkmasına neden olacaktır (Egeli ve Karakoyun, 2019:82).

2.1. Vergiden Kaçınma

Mükellefin vergiye karşı farklı şekilde ortaya koyduğu bu iki tepkiye bakıldığında ilk olarak sıkça başvurulan yöntem vergiden kaçınma olmaktadır. Vergiden kaçınma durumu vergiyi doğuran olayı gerçekleştirilmemek suretiyle verginin hukuki olarak hiç ortaya çıkmaması sayesinde mükellefin vergi yükünden kurtulmasını ifade etmektedir (Öner, 2019:74).

Vergiden kaçınma durumunda vergiyi doğuran olaydan kaçınmak, vergi yasalarında ve mevzuatta yer alan bir takım boşluklar ve hakları kullanmak suretiyle olabileceği gibi doğrudan mükellefin vergi doğuran olayı fiili olarak hiç gerçekleştirilmemesi şeklinde de meydana gelebilir. Her durumda vergiden kaçınma olayı gerçekleştiği takdirde mükellef açısından yasal bir sonuç doğurmayacağı için ceza gerektiren bir sonuç da ortaya çıkmamaktadır. Fakat vergiden kaçınma durumu şüphesiz devlet açısından olaya bakıldığında vergi potansiyeline ulaşamama ve vergi hasılatında bir kayıp yaşanmasına neden olmaktadır.

2.2. Vergi Kaçırma/Kaçakçılığı

Vergiden kaçınma durumundan yapısı itibariyle tamamen farklı olup devletin vergi hasılatında yarattığı kayıp açısından ise benzer bir etki gösteren vergi kaçırma kavramı daha çok literatürde vergi kaçakçılığı olarak ifade edilmektedir.

Vergi kaçakçılığı durumunda mükellef artık vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmiştir. Vergi borcu mükellef üzerine fiilen düşmüş durumdadır. Mükellefin doğan vergi borcunu farklı yöntemlere başvurmak suretiyle ödememesi halinde vergi kaçırma eylemi gerçekleşmiş olmaktadır. Vergi kaçakçılığı durumunda mükellef bilinçli bir şekilde vergi borcunu ödememe yoluna gidebileceği gibi bilmeden yapılan hatalar sonucunda da vergi kaçakçılığı suçu ortaya çıkabilmektedir (Ünsal, 2013:108).

Vergi kaçakçılığı olarak tanımlanan bu durum mükellefin ceza almasını gerektiren yasalarla belirlenmiş bir vergi suçu ortaya çıkarmakla birlikte devletin yine vergi hasılatında ciddi bir aşınma meydana getirmektedir. Bilinçli veya bilinçsiz bir şekilde vergiyi doğuran olayın gerçekleştirilmesi sonucunda, ortaya çıkan vergi borcunu ödemeyen mükellefe vergi suçu kapsamında uygulanacak para cezasının yanında toplumun düzen ve işleyişine aykırı bir durum teşkil ettiği göz önüne alınarak hapis cezası da verilebilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus devletin kamu gelirlerini kayba uğratan mükelleflerin toplumdan tecrit edilmek

suretiyle kötü örnek teşkil etmemesi ve oluşan vergi hasılatındaki kaybın minimuma indirilmeye çalışılmasıdır (Akdoğan, 2013:131).

AB mevzuatında vergi kaçakçılığının önlenmesine ilişkin önemli hükümler yer almaktadır. Özellikle Türkiye’nin üyelik sürecinde uymak zorunda olduğu ekonomik ve mali kriterleri de içeren Maastricht Kriterleri ve Maastricht Anlaşması taraflara bu suçla mücadelede yükümlülükler getirmiştir.

2.3. Yönerge Önerisi ve Corpus Juris Tasarısı

Mali menfaatlere ilişkin suçlara karşı alınması gereken önlemlere yönelik ilk girişimler eskiye dayanmakla beraber, bu girişimler ancak Maastricht Anlaşması ile hayata geçmiştir. Anlaşma; üye devletlere, kendi mali menfaatlerini etkileyen kaçakçılık fiillerini önlemek için aldıkları önlemlerin aynısını, topluluğun mali menfaatlerini etkileyen kaçakçılık fiillerini önlemek için de almaları yükümlülüğünü getirmiştir (eski md.209/a) (Soydan, 2002:54). Bu minvalde üye devletlere ait yetki alanı ile beraber, suçun tanımı ve unsurlarının belirlenmesi için üye devletlerin uluslararası anlaşma yapmaları öngörülmüştür. Söz konusu uluslararası anlaşmalar arasında; 26 Temmuz 1995 tarihli Avrupa Topluluklarının mali menfaatlerinin korunması hakkında anlaşma⁵, kaçakçılık suçunu tanımlar ve üye devletlere bu suçu ihdas etme, işbirliği yapma, kovuşturmayı merkezileştirme ve suçluların iadesi ve şirket yöneticilerinin cezai sorumlulukları gibi unsurların düzenlenmesi yükümlülüğü getirmektedir. Bu anlaşma ile beraber rüşvet suçunu tanımlayan ve düzenleyen 27 Eylül 1996 tarihli 1 no’lu protokol ve kara para aklama suçunun ihdası ve mali suçlara ilişkin tüzel kişinin sorumluluğunu düzenleyen 19 Haziran 1997 tarihli 2 no’lu protokol gibi düzenlemeler de üye devletlere belli yükümlülükler yüklemekte ve mali çıkarların korunmasına yönelik kurallar içermektedir (Soydan, 2002:55). Bununla beraber bu anlaşmaların hiçbiri onay prosedürleri tamamlanmadığı için yürürlüğe girmemiştir. Ancak söz konusu anlaşmalar, konumuz özelinde, vergi kaçakçılığı gibi mali menfaate karşı işlenen suçlara ilişkin nasıl kriterler belirlenmesi gerektiği ve ne gibi yükümlülükler getirilmesi gerektiği ile ilgili olarak yol gösterici olmuşlardır. Bu minvalde Avrupa Komisyonu, üye devletlerin tamaminca onay prosedürü tamamlanmadığı için yürürlüğe giremeyen anlaşma metinlerini içerecek şekilde bir yönerge önerisi getirmiştir.⁶

Yine Avrupa Parlamentosu ve Komisyonunun öncülüğünde, Avrupalı önde gelen ceza hukukçularının görev aldığı bir çalışma grubu “Corpus Juris Tasarısı”⁷ adı altında, mali çıkarların korunmasına ilişkin ceza hukuku kurallarına dair bir çalışmayı sunmuşlardır. Tasarı, Avrupa Parlamentosu ve Komisyon tarafından 1997 yılında kabul görmüş ardından 2000 yılında tasarıda bazı değişiklikler yapılmıştır. Tasarıda vergi kaçakçılığı da dahil olmak üzere yeni suç tiplerinin ihdasına yer verilmektedir. Söz konusu tasarıda tıpkı yönerge önerisinde olduğu gibi vergi kaçakçılığı suçunun unsurları, vergi kaçakçılığı suçunun tehlike suçu mu zarar suçu olarak mı düzenlenmesi gerektiği gibi birçok konuya açıklık getirilmektedir. Tasarı resmi bir metin olmamakla birlikte Komisyon raporlarında bu tasarıya sık sık atıfta bulunulduğundan, corpus juris tasarısı da yönerge önerisi gibi, üye devletlerin ulusal mevzuatlarında vergi kaçakçılığı suçunu düzenlemelerinde önemli bir başvuru kaynağıdır. Dolayısıyla aşağıda

⁵ Ayrıntılı bilgi için bkz. *Convention on the protection of the European Communities financial interests of 26 July 1995 drawn up on the basis of Article K.3 of the Treaty on European Union* (OJ C 316, 27.11. 1995).

⁶ Yönerge önerisi için bkz. *Proposal for a Directive of the European Parliament and of the Council on the criminal – law protection of the Community’s financial interests*, 23.05.2001, COM (2001) 272 final, 2001 /0015 (COD).

⁷ Türkçe çeviri için bkz. Serap KESKİN/ Hamide ZAFER/ Ümit KOCASAKAL (Çev.), *Avrupa Birliğinin Mali Çıkarlarının Korunmasına İlişkin Ceza Hukuku Kuralları (Corpus Juris)*, Seçkin Yayınevi, Ankara 2001.

İspanya’da vergi kaçakçılığı ile ilgili yasal düzenlemeler ve unsurları değerlendirilirken, yeri geldikçe yönerge önerisine ve Corpus Juris tasarısına da değinilecektir.

3. İspanya’da Vergi Kaçakçılığı Suçu

3.1. AB’ye Uygun Düzenlemeler Öncesi İspanya’da Vergi Kaçakçılığı Suçu

Son 20 yıla kadar İspanya’da vergi kaçakçılığı bir yaşam tarzı olarak görülmekte ve vergi kaçakçılığı ya da vergi ihlalleri ile ilgili herhangi bir düzenleme yapılmamakta idi (Vazquez ve Torgler, 2009:5). AB çalışmalarından ve söz konusu çalışmalara dayanılarak ulusal mevzuatta reform hareketleri başlatılmadan önce, İspanya Vergi Kanunlarında “vergi kaçakçılığı” ve “vergi yolsuzlukları” gibi kavramlar yer almakla beraber, İspanyol hukukunda vergi kaçakçılığı veya vergi yolsuzluğu gibi kavramlardan ne anlaşılması gerektiği ve bu usulsüzlüklerin unsurlarına dair herhangi bir düzenleme bulunmamaktaydı (Tello, 2000:45-46). Söz konusu kavramlar, vergi yolsuzlukları başlığı altında vergi kaçakçılığı suçu da düzenlenerek İspanyol Ceza Kanunu’nda da yer almasına rağmen, dönemin İspanyol Ceza Kanunu da suçun tanımı ve vergi kaçakçılığından ne anlaşılması gerektiği ile ilgili yeterli donanımına sahip değildi (Thuronyi, 2003:223). Ayrıca özellikle yaptırımların hafif olması gibi nedenlerle söz konusu İspanyol Ceza Kanunu vergi kaçakçılığını önlemede yeterli olamamaktaydı (Rio, 2010:1183-1185). Aksaklıkların giderilmesi ve AB’nin üye ülkeler için getirdiği vergi uyumlaştırması ve vergi kaçakçılığı ile mücadelede ortak politikaların izlenilmesi gibi zorunluluklar sonucunda ise ulusal mevzuatlarda üye ülkeler reform çalışmalarına başlamışlardır. Bahsi geçen reform çalışmaları ile, AB içinde hazırlanan raporlar ile birlikte yukarıda değindiğimiz anlaşmalar ve söz konusu anlaşmalara dayanılarak hazırlanan yönerge önerisi, Corpu Juris tasarısı gibi çalışmalarda yer alan ilke ve unsurlar, üye ülkelerin ulusal mevzuatlarında yer almaya başlamıştır. Bu minvalde İspanya’da 20 yıl içinde vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili yasal düzenlemelerde önemli değişiklikler yapılmıştır ve söz konusu reform hareketleri halen devam etmektedir. Yasalarda yapılan reformlar ile yaptırımların artırılması ve denetim mekanizmasının etkin bir şekilde çalıştırılmaya çalışılması sonucunda vergi kaçakçılığı ile mücadelede önemli adımlar atıldığı görülmektedir (Lawyers, 2010). İspanya da diğer üye ülkeler gibi, vergi sistemini ve konumuz olan vergi kaçakçılığı ile mücadelede hem bu mücadelede görev alacak kurum ve organlarını yeniden düzenlemiş hem de vergi kaçakçılığı ile ilgili İspanyol Ceza Kanunu’nda ayrıntılı düzenlemelere gitmiştir.

Yapılan çalışmalar sonucunda, vergi kaçakçılığı suçunun unsurları, kara paranın aklanması ile beraber vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi hali ve AB hazinesine karşı işlenmesi halinde izlenmesi gereken yollar gibi özel durumlar için yasada bazı değişiklikler yapılmış ve söz konusu ögelerin AB standartlarına uygun olmasına çalışılmıştır (Bachmaier ve Garcia, 2010:141). Bununla beraber, vergi kanunlarında da vergi kaçakçılığı kavramına ve tanımına genişçe yer verilmiş hatta vergi kaçakçılığına yol açan durumlar ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir.⁸ Dolayısıyla söz konusu düzenlemeler vergi kaçakçılığı ile mücadelede reform niteliği taşımaktadır. Konumuz gereği vergi kaçakçılığı suçunu ceza hukuku bakımından ele alacağımızdan ve cezai sorumluluğunu inceleyeceğimizden, asıl dayanağımız İspanyol Ceza Kanunu’ndaki ilgili maddeler olacaktır. İspanyol Ceza Kanunu incelenirken de yeri geldikçe

⁸ Söz konusu düzenlemelere örnek için bkz. **Ley 58/2003, del 17 de Diciembre, General Tributaria** (İspanya Genel vergi Kanunu). Söz konusu kanunun md. 183 – 206 arasında hem vergi ihlali yaratan olaylar sayılmış hem de uygulanacak idari para cezaları belirtilmiştir.

İspanyol vergi kanunlarında vergi kaçakçılığı ile ilgili düzenlemelerle alakalı olarak bilgi verilecektir.

3.2. Kanuni Unsur ve Korunan Hukuki Değer

3.2.1. Kanuni Unsur

Vergi kaçakçılığı suçu; İspanyol Ceza Kanunu’nun XIV. Bölümünde “Maliye ve Sosyal Güvenlik Kapsamındaki Suçlar” başlığı altında düzenlenmekte ve 305. maddede yer almaktadır.⁹

BÖLÜM XIV.

Maliye ve Sosyal Güvenlik kapsamındaki Suçlar

Madde 305.

“1. Her kim olursa olsun, icrai veya ihmali bir hareketle, Devletin bağımsız Hazinesine (Maliyesi) karşı işlenen ulusal kapsamdaki, yasal vergilerin, mahsup edilen tutarların veya gelir hesabı üzerinden tarh edilmesi gereken vergilerin veya diğer ödenmesi gereken aynı tutarların ödemesinden kaçınma şeklindeki suçları ve sair suretle vergi kolaylıklarının uygunsuz şekilde elde edilmesi veya bunlardan uygunsuz şekilde faydalanılması fiillerini işlemesi sonucunda, yasadışı şekilde pay edilen tutarın, gelir vergilerinin ödenmeyen veya kesintilerinin yatırılmayan tutarının veya uygunsuz şekilde elde edilen vergi kolaylıklarının tutarının yüz yirmi bin Euro tutarını toplamda aşması şartıyla, birden beş yıla kadar hapis cezasıyla ve ilgili yasadışı oranın altı katı tutarındaki bir para cezasıyla cezalandırılmalıdır.”

Yukarıdaki paragrafta belirtilen cezalar, suçun aşağıdaki durumlardan birisinin dahilinde işlendiğinde en üst sınırdan olmak üzere, uygulanmalıdır:

- a. Vergi mükellefinin kişi ve kişiler kullanarak gerçek kimliğini saklaması.
- b. Söz konusu yasadışı tutarla ilgili suçun özel önemi ve ciddiyeti veya birden çok vergi mükellefini etkileyebilen örgütsel bir yapının mevcudiyeti.

Belirtilen cezaların uygulanmasının yanı sıra, üç ila altı yıllık bir süre için, suçu işleyen varlıkların ödenek veya devlet yardımı elde etme imkanı ile vergi ve sosyal güvenlik konularında sunulan kolaylıklardan faydalanma hakkından mahrum kalmaları öngörülmektedir.

“2. Önceki bölümde belirtilen tutarın tespit edilmesi amacıyla istinaden, vergiler, stopajlar, iadelerin ön ödemeleri, dönemsel veya yarıyıl beyanları, her bir vergilendirme veya beyan döneminde uygunsuzlukların tespit edilmesi durumunda ve bu dönemlerin on iki aylık bir süreden daha kısa olmaları halinde, yolsuzluk tutarı tüm takvim yılı üzerinden hesaplanacaktır. Tüm diğer durumlarda, yolsuzluk tutarı, vergilendirilebilir bir olayın tasfiye olasılığı mevcut olduğu her bir farklı (vergi) unsura ilişkin olarak değerlendirilecektir.”

⁹Bu başlık altında ilgili kanun maddesinin İspanyolca aslından Türkçe çevirisi kullanılmıştır. İspanyol Ceza Kanunu için bkz. *Ley Organica 10/1995, del 23 de Noviembre, delCodigo Penal.*

“3. Aynı cezalar, bu Maddenin 1 numaralı paragrafında belirtilen tutumun, yolsuzluk tutarının 50.000 Euro tutarını aşması şartıyla, Avrupa Birliği Hazinesine karşı işlendiği durumlarda da uygulanacaktır.”

“4. İşbu maddenin bir numaralı paragrafında belirtilen borçlarla ilgili olarak vergi durumunu düzelten varlıklar adli ceza sorumluluğundan muaftırlar. Bu bağlamda ilgili varlığın muaf olabilmesi için, düzenlemeye konu olan vergi borçlarının tespit edilmesine ilişkin kontrol işlemlerini yapan vergi makamlarından gelecek olan tebligattan önce, veya söz konusu işlemlerin Savcılık, Baş Savcılık, Bölgesel İdare amirinin temsilcisi nezdinde soruşturma başlatılmasından önce veya söz konusu yasal ve yerel kapsamda ilgili kişiye karşı bir şikayetin yapılmasından önce ve bu konuda bir şikayet oluşmadan, Maliye Bakanlığı veya İnceleme Hakimi tarafından yasal işlemlerin başlatılmasına izin veren prosedürler yürürlüğe konulmadan, ilgili vergi düzeltmelerini yapmış olması gereklidir.”

Önceki paragrafta belirtilen yükümlülük muafiyeti, olası muhasebe düzensizlikleri veya diğer araçların sahte olarak düzenlenmesi durumunda ortadan kalkmaktadır ve düzeltmeye tabii olan vergi borçları konusunda yapılan yolsuzluklar ve mali suçlar durumunda ilgili muafiyetler geçersizdirler.

“5. Bu maddede belirtilen bir suçta karşı açılacak yasal işlemlerde, verilen cezanın ve kamu yükümlülüğünün icra edilebilmesi için, ki söz konusu yükümlülük Vergi İdaresi tarafından tespit yoluyla veya Vergi Kanununun maddeleri dahilinde diğer yasal şekillerden tasfiye edilemeyen tutarı ve ilgili faizleri içermelidir, hakimler ve mahkemeler, adı geçen Kanunun hükümleri dahilinde idari uygulama prosedürlerince talep edilen Vergi İdare hizmetlerinden gerekli yardımı almalıdırlar.”

Burada önemli olan husus, suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereği; ulusal mevzuatta vergi kaçakçılığı ile ilgili suçlar bulunsa dahi, salt ulusal bütçeyi koruyan suçların kapsamının genişletilmesi ve AB reformları ile tasarı ve yönerge önerisine uygun olarak AB bütçesi aleyhine işlenen suçların da yasal dayanak kazanması gerektiğidir. Söz konusu hususla ilgili olarak; vergi kaçakçılığı suçunun AB aleyhine olarak işlenmesi durumuna İspanyol Ceza Kanunu’nun 305.maddesinin 3.fikrasında yer verilmiştir.

3.2.2. Korunan Hukuki Yarar

Vergi kaçakçılığı ve vergi usulsüzlüğü gibi suçlar birer vergi suçudurlar. Vergi suçları ise “Devlet hazinesine karşı işlenen suçlar ekonomik suçlar” olarak tanımlanmaktadır. Bu suçlarda ihlal edilen yarar ise hazine yararadır. Ancak burada korunan hukuki yarar olan hazine yararı kavramı, kamu yararı kavramı ile özdeş durumdadır (Öncel vd., 2000:210). Yani hazine yararı ile korunan aynı zamanda kamu yararadır. Ancak 305. maddenin 3.fikrasında korunan yarar Avrupa Birliğinin bütçesidir. Kısaca 305. madde genel olarak ulusal hazine nezdinde ulusal kamu yararını korurken, 305. maddenin 3. fıkrası AB bütçesi nezdinde AB’nin yararı korunmaktadır.

Nitekim AB’nin içinde yer alan çalışmalar da bu yaklaşımı yansıtmaktadır. Yönerge Önerisinin 3.maddesi başında “Topluluğun mali menfaatlerinin korunması” geçmektedir.¹⁰ Bu minvalde

¹⁰ Yönerge Önerisi md.3/1-a; “Giderler bakımından, kasten,

Yönerge Önerisinin 3.maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu ile korunan hukuki yararın bütçe yararı (hazine yararı) olduğu görülmektedir. Ancak bu eksik bir tespit olacaktır. AB’nde bütçe “Topluluğun tüm yurttaşları için gerekli bir ortaklık yararının somut ifadesi” olarak tanımlanır ve Avrupa politikasının en önemli aracı olarak nitelenir(Keskin vd., 2001:35). Dolayısıyla kamu yararı ile bütçe yararı AB’de de özdeşleşmektedir.

3.3. Suçun Maddi Unsurları

3.3.1 Suçun Konusu

Vergi kaçakçılığı suçunun konusu, kısmen veya tamamen ödenmeyerek sağlanan vergi avantajından elde edilen kazançtır. İspanya’da vergi kaçakçılığı suçu, Kamu Hazinesine ödenmesi gereken verginin, kanunda belirtilen şekillerde ödenmeyerek, Hazinesinin 120.000 euro veya üstünde zarara uğraması halinde ortaya çıkmaktadır. Bu bağlamda İspanya’da vergi kaçakçılığı suçu zarar suçu olarak düzenlenmiştir (Thuronyi, 2003:223; Rio, 2010:1185-1186; Alvarez ve Morales, 2010). İspanyol Ceza Kanunu hem ulusal alanda hem de AB’ye karşı işlendiği hallerde vergi kaçakçılığı suçu için zararın belli bir miktarın üstünde olmasını aramakta ve vergi kaçakçılığı suçunun işlenebilmesi için belli miktarda vergi zıyayının ortaya çıkması şartını öngörmektedir. Söz konusu miktar 305.maddeye göre ulusal alandaki suçlarda 120.000 euro, AB’ye karşı işlenmesi halinde ise; 305.maddenin 3.fikrasına göre 50.000 eurodur.

AB çerçevesinde yapılan çalışmalara bakılacak olursa; yönergedeki fiilin neticesi AB bütçesi kaynaklarının ziyaa uğratılmasıdır. Bu açıdan, bu suç; bütçe kaynaklarının azaltılması arandığı için bir zarar suçudur (Soydan, 2002:61). Ancak söz konusu durumla ilgili olarak Corpus Juris tasarısı farklı bir eğilim içindedir. Corpus Juris’te suç bir tehlike suçudur, yani fiil bütçe kaynaklarının ziyaa uğratılması sonucunu vermediği halde dahi cezalandırılır, zarar tehlikesinin meydana gelmesi kafidir (Soydan, 2002:63). Tasarıda “Avrupa Topluluklarının mali menfaatlerine zarar tehlikesi yaratacak şekilde (in such a way as to risk harm to the financial interests), önemli noktaları itibariyle eksik, yanıltıcı veya sahte belgelere dayanan beyanlarda bulunmak” (Corpus Juris 2000, m.1/a) denilmiştir (Keskin vd., 2001:94). Dolayısıyla Corpus Juris’te suçun tehlike suçu olarak düzenlendiği açıkça görülmektedir.

-Topluluğun genel bütçesindeki fonlar veya Topluluk tarafından veya onun adına yönetilen fonların zimmete geçirilmesi (misappropriation) veya haksız yere tasarruf edilmesi (wrongful retention/alıkoyma) sonucu veren sahte, yanıltıcı veya eksik hesap ve belgelerin kullanılması veya ibrazı,

-Aynı sonucu doğuracak şekilde, özel bir yükümlülüğe aykırı olarak bilgi verilmemesi,

-Söz konusu fonların başlangıçta verilme amaçlarının dışındaki amaçlarla kötüye kullanılması, kaçakçılık suçudur.”

md 3/1-b; “Gelirler bakımından, kasten,

-Topluluğun genel bütçesinde, veya Topluluk tarafından veya onun adına yönetilen bütçelerinde, kaynakların hukuka aykırı bir biçimde azaltılması (unlawfully reducing) sonucu veren sahte (false), yanıltıcı (incorrect) veya eksik (incomplete) hesap ve belgelerin kullanılması veya ibrazı,

-Aynı sonucu doğuracak şekilde, özel bir yükümlülüğe aykırı olarak bilgi verilmemesi,

-Aynı sonucu doğuracak şekilde, hukuka uygun olarak alınan bir menfaatin kötüye kullanılması, kaçakçılık suçudur.

Bu bağlamda İspanya’daki vergi kaçakçılığı suçu düşünüldüğünde, Yönerge Önerisindeki gibi vergi ziyayı şartının arandığı ve dolayısıyla da zarar suçu niteliğinde olduğu görülmektedir. Bu açıdan İspanyol Ceza Kanunu’nda düzenlenen vergi kaçakçılığı suçu, suçun konusu bakımından Yönerge Önerisindeki şekilde düzenlenmiş, Corpus Juris’te yer alan düzenlemeden uzaklaşmıştır.

3.3.2. Fiil

Fiil kanundaki suç tanımında mutlaka olması gereken bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu fiil ise herhangi bir insan davranışı değil, haksızlık teşkil eden bir insan davranışıdır. Bu minvalde “*suç teorisinde söz konusu edilen fiil, bir suçun tarifinde yer alan ve esas itibarıyla haksızlık teşkil eden bir fiildir.*” (Özgenç, 2010:156). Vergi kaçakçılığı suçunun unsurlarından olan fiil de, bu açıklamalar ışığında incelenmelidir.

İspanyol Ceza Kanunu md.305/1’de “...*Her kim olursa olsun, icrai veya ihmali bir hareketle, Devletin bağımsız Hazinesine (Maliyesi) karşı işlenen ulusal kapsamdaki, yasal vergilerin, mahsup edilen tutarların veya gelir hesabı üzerinden tarh edilmesi gereken vergilerin veya diğer ödenmesi gereken aynı tutarların ödemesinden kaçınma şeklindeki suçları ve sair suretle vergi kolaylıklarının uygunsuz şekilde elde edilmesi veya bunlardan uygunsuz şekilde faydalanılması fiillerini işlemesi sonucunda*” denmektedir. Söz konusu maddeye göre vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için; her ne şekilde olursa olsun vergilerin ödenmesinden kaçınma veya vergi kolaylıklarının uygunsuz şekilde elde edilmesi veya vergi kolaylıklarından uygunsuz şekilde faydalanılmasıdır (O’Brien vd., 2011:6; Thuronyi, 2003:223-225; Rio, 2010:1189). Doktrinde; söz konusu fiillerin bildirimde bulunmama, sahte veya yanıltıcı belgeleri düzenleme, tedarik etme, kullanma ile işlenebileceği savunulmaktadır (Rio, 2010:1189-1190).

Ancak İspanyol Mahkemeleri ise vergi kaçakçılığı fiilini değerlendirirken, genelde, “kaçakçılık” terimini geniş kapsamda, spesifik durumlara bakılmaksızın bir vergi borcunun salt ödenmemesi olarak yorumlamışlardır (Bachmaier ve Garcia, 2010:156). Yani bu anlayışa göre fiil ne olursa olsun, vergi borcunun ödenmemesi ve vergi ziyayının doğmuş olması vergi kaçakçılığı suçunun işlenmesi için yeterli görünmektedir. Bununla birlikte sınırlı sayıdaki mahkeme kararlarında ise; “kaçakçılık” teriminin hilekarlık veya örtbas etme durumlarına ilişkin olduğu yönünde yorumlar görülmektedir. Bu kararlara göre ise, vergi kaçakçılığı suçu hileli belge kullanımı veya bildirimde bulunmamayla örtbas etme gibi durumlarla işlendiği takdirde ortaya çıkacaktır (Alvarez ve Morales, 2010). Bu tartışma kurumsal vergi planlaması kapsamında yeni bir boyut kazanmıştır. Vergi tasarrufuyla sonuçlanan herhangi bir ticari faaliyet veya işlem; vergi tasarrufu elde etmek için olağan bir işlem yaparak bir koruma kuralından faydalanmak (bu durum “yasanın dolandırılması – yasadaki açıklıklardan faydalanılması” şeklinde bilinmektedir) için veya vergileri azaltmak veya vergilerden kaçınmak için hiçbir zaman gerçekleşmeyen işlemleri var olmuş gibi göstermek (bu durum “simülasyon” olarak bilinmektedir) amacıyla yapılabilir. İşlemlerden bir tanesinde (“yasanın dolandırılması – yasadaki açıklıklardan faydalanılması”) herhangi bir hileli veya gizleyici işlem yapılmadan yasadaki boşluklardan yararlanılarak vergi avantajı elde edilmekte, diğerinde ise (“simülasyon” olmayan işlemler varmış gibi gösterilerek vergi avantajı sağlanmaktadır (Alvarez ve Morales, 2010). Söz konusu olan her iki durumda da, bu işlemlerle alakalı olarak beyan edilen vergi iadesinin vergi kaçakçılığının cezai bir suçunu teşkil edip etmediği tartışılmaktadır. Söz konusu her iki kavramın ana özellikleri ise İspanyol vergi hukuku ve ceza hukuku öğretisinde şu şekilde belirlenmiştir:

Yasa Dolandırılması (Yasadaki Açıklıklardan Faydalanılması):

- Yapılan işlemler gerçek olmalıdır. Olmayan işlemlerin varmış gibi gösterilmesi söz konusu değildir.
- Söz konusu işlemler kanuna aykırı olamaz. İşlemler bir kanuna veya tüzüğe dayanmalıdır. (Koruma kuralı)
- Koruma kuralının sonucu olarak bir başka kanunun veya tüzüğün uygulamasından kaçınılmalıdır. Yasadaki açıklıklardan faydalanma böylece gerçekleşmiş olur.
- Yasa dolandırıcılığının asıl amacı, bir kanunun ihlal edilmesi değil, koruma kanunu vasıtası ile vergi yükünden kaçınmaktır (Alvarez ve Morales, 2010).

Simülasyon

- Tarafların gerçek bir işlem yapma amaçları bulunmamaktadır. İşlemi yapmak için bir neden veya ehemmiyet mevcut değildir.
- Vergi yetkililerinin gerçeği öğrenmesini önlemek amacı ile, aldatmayı veya kötü niyetli gizlemeyi amaç edinen bir işlemdir.
- Simülasyon barındıran işlem sonucu vergi mükellefleri, vergi kanunlarına göre ödemeleri gereken vergiyi ödememekte ya da daha az ödemektedirler (Alvarez ve Morales, 2010).

2005 yılına kadar, İspanyol Mahkemeleri, Ceza Kanununun 305. maddesindeki “her ne şekilde olursa olsun vergilerin ödenmesinden kaçınma veya vergi kolaylıklarının uygunsuz şekilde elde edilmesi” ibaresinin hem yasanın dolandırıcılığını hem de simülasyonu içerdiğini savunmuşlardır. Bununla birlikte 120/2005 sayılı kararda, Anayasa Mahkemesi, Ceza Hukukunun 305. maddesindeki “dolandırıcılık” teriminin, yasanın dolandırıcılığından türeyen vergi kaçakçılığı durumlarını içermediğini savunmuştur. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesi, yasa dolandırıcılığının, Ceza Kanununun 305. maddesinde belirtilen cezai suç kapsamında yer alan “dolandırma” kavramıyla ilişkilendirilmesinin uygunsuz olduğunu savunmuştur. Anayasa Mahkemesinin kararına uygun olarak, simülasyon olarak nitelendirilen fiiller ise, Ceza Kanununun 305. maddesine uygun olarak bir vergi kaçakçılığı suçunu oluşturacaktır. Bunun sebebi, 120/2005 sayılı kararla, Anayasa Mahkemesi, yasa dolandırıcılığının, olguları yanlış gösterme veya örtbas etme unsurlarını içermediğinden dolayı bir cezai suç teşkil etmediğini teyit etmiştir. Simülasyon olarak bilinen işlemler ise yukarıda değindiğimiz gibi vergi yetkililerinin gerçeğini öğrenmesini önlemek amacı ile olguları yanlış gösterme ve örtbas etme unsurlarını içermektedir (Alvarez ve Morales, 2010).

Bu önemli kararın sonrasında, vergi kaçakçılık suçunun yasal yorumu net ve doğrudan olmalıdır. Bununla birlikte, uygulamada, simülasyon ve yasa dolandırıcılığı arasındaki fark, kavramsal açıdan görüldüğü kadar net değildir. Doktrinadaki diğer bir çekince ise, vergi yetkililerince bir yasa dolandırıcılığı olarak kabul edilen işlemlerin bundan sonra, cezai kovuşturmayaya izin vermek amacıyla bir simülasyon olarak sınıflandırılması konusundaki endişedir (Alvarez ve Morales, 2010).

Özellikle irdelediğimiz Yönerge Önerisi ile Corpus Juris’e göz attığımızda ise, İspanya’daki düzenlemenin AB çalışmalarına paralel bir düzenleme olduğunu söyleyebiliriz. Nitekim Yönerge Önergesinin md.3/1-a ve md.3/1-b hükümlerine baktığımızda, “sahte, yanıltıcı veya eksik hesap ve belgelerin kullanılması veya ibrazı, aynı sonucu doğuracak şekilde, özel bir yükümlülüğe aykırı olarak bilgi verilmemesi, söz konusu fonların başlangıçta verilme amaçlarının dışındaki amaçlarla kötüye kullanılması, kaçakçılık suçudur.” denilmektedir. Corpus Juris’in 2000 yılındaki tasarının md.1/1-a hükmünde de “bir yardım, teşvik veya bir vergi borcunun ödenmesi ile ilgili olarak, yetkili mercilere, Avrupa Topluluklarının mali

menfaatlerine zarar tehlikesi yaratacak şekilde, önemli noktaları itibariyle eksik, yanıltıcı veya sahte belgelere dayanan beyanlarda bulunmak” kaçakçılık olarak düzenlenmiştir (Keskin vd., 2001:93). Dolayısıyla belirttiğimiz gibi İspanya Ceza Mevzuatındaki düzenleme, AB’ne uyum çalışmaları sonucunda, söz konusu AB çalışma belgelerine uygun bir düzenleme olarak gözükmektedir. Mevzuatın uygulanmasında ortaya çıkacak tek handikap “yasa dolandırıcılığı” – “simülasyon” sayılan işlemler arasındaki ayrımın yapılmasında ortaya çıkmaktadır.

3.3.3. Fail

Ceza kanunlarında yer alan suçlar kural olarak herkes tarafından işlenebilen suçlardır. Özellikle suçun kanuni tanımında “kişi, kimse, bir kimse, her kim” gibi ifadeler kullanılıyorsa bu suç herkes tarafından işlenebilen suçlardır (Özgenç, 2010:178). İspanya Ceza Kanunu’nda 305. madde “her kim” ifadesi ile başlamaktadır. Bu minvalde kanunda; “ödenmeyen vergi borcunun (...) 120.000 Euro tutarını aşması şartıyla, eylemleri veya ihmalkarlıkları nedeniyle, (...) vergilerin ödemesinden kaçınarak, (...) Kamu Hazinesini dolandıran kişinin” vergi kaçakçılığından suçlu olduğu belirtilmektedir. Özetle; vergi mükellefi olan herkes, vergi kaçakçılığının faili olabilmektedir.

Ancak özellikle vergi kaçakçılığı gibi tüzel kişiliğe de atfedilecek suçlar söz konusu olduğunda, tüzel kişinin cezai sorumluluğuna gidilip gidilmeyeceği konusu, İspanya’da son yıllarda yapılan değişiklik ile farklı bir boyut kazanmıştır. İspanya’da eski ceza kanununda ana ilkelerden bir tanesi, kanunun 31.maddesinde düzenlenen hüküm uyarınca şirketler (tüzel kişiler) suç işleyemez şeklindeydi (Alvarez ve Morales, 2010). Söz konusu dönemde; bir şirkete atfedilebilir bir suç işlendiğinde, şirketin adına hareket eden kişiler cezai açıdan sorumlu tutulmakta idi. Ancak, 23 Kasım 2009’ da, İspanyol hükümeti Kongreye Ceza Kanununu tadil eden bir yasa tasarısı göndermiştir. Bu tasarı mevcut Kanunun 100’den fazla maddesini etkileyen temel bir reform içermektedir. Bunun amacı, İspanyol Ceza Kanunu’nu, daha öncede değindiğimiz gibi çeşitli uluslararası konvansiyonlara, AB direktiflerine ve kriterlerine göre uyumlaştırmak ve İspanyol Ceza Kanunu’nda yer alan ilkeler ve suçları AB standartlarına göre oluşturmaktır. İspanyol Ceza Kanunu’na kurumsal yükümlülüğün dahil edilmesi de vergi kaçakçılığı suçu üzerinde etkiye sahip olacak olan ana önerilerden bir tanesidir. Bunun sonucunda, şirketler ile birlikte, şirketlerin müdürleri ve temsilcileri, vergi kaçakçılığından suçlu bulunabileceklerdir (O’Brien vd., 2011:11-16; Tomillo, 2010:174-177). Bu bağlamda yapılan değişiklik ile İspanyol Ceza Hukuku’nda şirketlerin suç işleyemeyeceğine dair ibare 31.maddeden çıkartılmış ve İspanyol Ceza Kanunu’nun 31.maddesinde artık tüzel kişiler bakımından farklı bir cezai sorumluluk ilkesi belirlenmiştir. Buna göre;

- Bir suçun şirketin adına (hesabına) veya çıkarına işlenmesi halinde, cezai açıdan şirket sorumlu tutulacaktır.
- Şirketin cezai sorumluluğu, şirketin adına hareket eden kişilerin cezai sorumluluğunu veya tam tersi; kişilerin cezai sorumluluğu, onların adına hareket eden şirketin cezai sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Söz konusu kişinin sorumlu bulunamaması halinde (örneğin akli rahatsızlık, ölüm vs.) şirket yine de cezai açıdan sorumlu tutulabilir.
- Şirketler; para cezaları, faaliyetlerin durdurulması, tesislerin kapatılması, ticari yasaklar, şirket tasfiyesi şeklinde yaptırımlara tabii tutulabilir (Tomillo, 2010:177; Alvarez ve Morales, 2010; Keskin vd., 2001:101-102).

Görüldüğü üzere AB süreci ile birlikte tüzel kişinin cezai sorumluluğu konusunda İspanya artık farklı bir yol izlemeye başlamış tüzel kişilerin cezai sorumluluğunu getiren değişiklikleri ceza kanununa yansıtmıştır. Tüzel kişilerin cezai sorumluluğu ile ilgili kabul ettiği yeni anlayış, AB

Ceza Hukukunun biçimlenmesinde büyük rol oynayan Corpus Juris tasarısında da kendine yer bulmuştur. Corpus Juris (2000) tasarısının 13.maddesinde “(1)suçun topluluğun çıkarı için bir organı, temsilcisi veya topluluk adına hareket eden yahut karar verme hususunda hukuki veya fiili bir yetkisi bulunan bir kimse tarafından işlenmesi halinde, tüzel kişiliği olan ya da bağımsız bir malvarlığına sahip ve hukuk sujesi niteliğini taşıyan topluluklar, yukarıda (madde 11a 8) tanımlanan suçlardan sorumludurlar.(2) Toplulukların cezai sorumluluğu, aynı fiillerin asli faili, azmettiren veya fer’i faili olan gerçek kişilerin cezai sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.” hükmüne yer verilmiştir (Keskin vd., 2001:101-102). Söz konusu hüküm incelendiğinde, açıkça görülmektedir ki; İspanyol Ceza Kanunu’nun tüzel kişilerin cezai sorumluluğu ile ilgili benimsediği “suçun şirketin adına (hesabına) veya çıkarına işlenmesi halinde, cezai açıdan şirket sorumlu tutulacaktır.” ile “şirketin sorumluluğu kişilerin sorumluluğunu ortadan kaldırmaz; hem tüzel hem de gerçek kişi için sorumluluk söz konusudur” ilkeleriyle Corpus Juris (2000) tasarısının 13.maddesindeki ilkeler örtüşmektedir.

3.3.4. Netice

İspanyol Ceza Kanunu’ndaki söz konusu fiilin neticesi ise, devlet hazinesinin ziyaa uğratılmasıdır. Söz konusu durumla alakalı olarak İspanyol Ceza Kanunu’nun 305.maddesinde yer alan; “...yasadışı şekilde pay edilen tutarın, gelir vergilerinin ödenmeyen veya kesintilerinin yatırılmayan tutarının veya uygunsuz şekilde elde edilen vergi kolaylıklarının tutarının 120.000 Euro tutarını toplamda aşması şartıyla...” ibaresi ile 305.maddenin 3.fikrasında yer alan “Aynı cezalar, bu Maddenin 1 numaralı paragrafında belirtilen tutumun, yolsuzluk tutarının 50.000 Euro tutarını aşması şartıyla, Avrupa Birliği Hazinesine karşı işlendiği durumlarda da uygulanacaktır” hükmüne bakıldığında; İspanyol Ceza Kanunu’nda yer alan vergi kaçakçılığı suçunun işlenebilmesi için, kanunda belirtilen belli bir miktarda çıkar elde edimi gerekmektedir. Bu minvalde söz konusu suç, yukarıdaki bölümlerde de değindiğimiz gibi bir zarar suçudur (O’Brien vd., 2011:9).

120.000 euro altında kalan vergi kaçakçılığı suçları için İspanyol Ceza Kanunu’nda herhangi bir yaptırım öngörülmemiştir. Daha doğru bir ifade ile vergi kaçakçılığına yol açan fiil, 120.000 euronun altında (AB için 50.000 euro) bir zarar yaratıyorsa 305.maddenin hükmü kapsamına girmemektedir. Burada sorulması gereken soru, vergi kaçakçılığı fiili sonucunda vergi ziyayı bahsi geçen miktarların altında gerçekleşirse ne yapılacağıdır.

Söz konusu sınırların altında kalan vergi kaçakçılığı fiilleri için cezai sorumluluğa gidilememektedir. Ceza kanununda alt sınıra ulaşmayan vergi kaçakçılığı gibi durumlarda, devreye Ley 58/2003, del 17 de Diciembre, General Tributaria (İspanya Genel Vergi Kanunu) başta olmak üzere, vergi ihlali hangi vergi kanununu ihlal ediyorsa (Kurumlar Vergi Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu gibi), o vergi kanunundaki cezalar devreye girmektedir.¹¹ Örnek olarak; İspanya Genel Vergi Kanunu’nda vergi ihlalleri, tanımları ve türleri (md.183), vergi cezalarının sınıflandırılması (md. 186 – 187), vergi ceza ve ihlallerinin sınıflandırılması (md.191 – 206) gibi hükümler bulunmaktadır. Bu hükümlerden md. 191 – md. 206 arasında, vergi ihlaline yol açan fiiller sayılarak, her birine uygulanacak olan idari yaptırım ayrıca belirtilmiştir. İkamet uygulamaları için gerekli olan belgeleri, tam ve doğru beyan etmeyerek işlenen vergi ihlali fiili (md.192), haksız vergi iadeleri, vergi indirimi ya da teşvik alınarak vergi ihlaline sebep olmak (md.193 – 194), vergi, muhasebe ve kayıt yükümlülüklerinin ihlali sonucu vergi ihlaline sebep olma (md.200), belge kullanarak vergi yükümlülüğünün ihlali (md.201), vergi kimlik

¹¹ Vergi cezaları ile ilgili bkz. <http://www.advoco.es/home/22-latest/45-spanish-tax-late-reporting-and-fines.html#L4> (E.T. 20.01.2021).

numarasını kullanarak vergi yükümlülüğünün ihlali (md. 202), stopaj belgesi veya gelir hesap teslim yükümlülüğünün ihlali (md.206) gibi fiiller, vergi ihlali sonucunu doğuran ve yükümlüye idari para cezası yükleyen fiillerdir. Söz konusu hükümlerde, fiilin sebep olduğu vergi ziyaının 3000 eurodan az veya fazla olması, hileli davranışla gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesi gibi ölçütlere göre, vergi ihlalinin hafif veya ağır nitelikte olduğu tespit edilecek ve idari yaptırım cezalarının ağırlığı da buna göre değişecektir. Sonuç olarak 120.000 euronun altındaki vergi kaçakçılığı fiilleri, İspanyol Ceza Kanunu’na göre daha hafif fiiller olarak görülür ve bir dizi idari para cezalarına tabidir.¹²

İspanyol Ceza Kanunu’nda yukarıda incelediğimiz hususlar ise AB çalışmaları ile paralellik göstermektedir. . Yönergedeki fiilin neticesi topluluk bütçesi kaynaklarının ziyaa uğratılmasıdır (zarar suçu) (Soydan, 2002:61). Buna göre; Yönerge Önerisinin 3.maddesinin son fıkrasında “üye devletlerce belirlenecek asgari bir miktarı içeren ve 1.fıkarda yazılı bulunan her türlü kaçakçılık fiili ağır kaçakçılıktır. Üye devletlerce belirlenecek asgari miktar 50.000 euronun altında olamaz” hükmü yer almaktadır. Aynı zamanda Yönergenin 10.maddesinde, ziyaa uğratılan miktarın 4.000 euroyu geçmemesi halinde suçun hafif kaçakçılık suçu olacağı ifade edilmektedir. 4.000 euroyu geçmeyen hafif kaçakçılık suçlarına ise yukarıdaki cezaların dışında kalan ceza türlerine itibar edilmesi (para cezası vb.) gerektiği belirtilmektedir. Bu minvalde İspanya’nın hazineye karşı işlenen vergi kaçakçılığı fiili için md. 305/1 ile 120.000 euro, AB’ye karşı işlenen mali suçlar için 305/3 ile 50.000 euroluk bir miktar belirlemesi ve bu miktarların altında kalan vergi ihlalleri için Genel Vergi Kanunu’ndaki idari cezaların uygulanması, AB kriterleri doğrultusunda son derece yerindedir. Son olarak belirtmemiz gerekir ki; İspanya’nın ulusal alandaki vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için daha yüksek bir limit belirlerken, AB’ye karşı işlenen suçlarla ilgili olarak Yönerge Önerisi ile aynı miktarı limit olarak belirlemesi dikkat çekicidir. Bunun sonucunda ulusal hazineye karşı işlenen 50.000 euroluk bir kaçakçılık fiilinin yaptırımı idari para cezası olacakken, AB’ye karşı 50.000 euroluk bir zarar yaratan fiile karşılık İspanya Ceza Kanunu’nda düzenlenen suçun oluşması için yeterli olacaktır. Bu da açıkça göstermektedir ki, ulusal hazineye nazaran AB bütçesi bu bağlamda daha dikkatli ve özenle korunmaktadır.

e) Suçun Nitelikli Unsurları

Ceza kanunlarında suçun tanımı haricinde, suçun temel şekli haricinde cezanın arttırılması veya azaltılmasını gerektiren unsurlara da yer verilmektedir. Bu unsurlar ise nitelikli unsurlar olarak isimlendirilmektedir (Özgenç, 2010:199). Bu bağlamda İspanyol Ceza Kanunu’nun 305.maddesinde yer alan “...Yukarıdaki paragrafta (1.fıkra) belirtilen cezalar, suçun aşağıdaki durumlardan birisinin dahilinde işlendiğinde en üst sınırdan olmak üzere, uygulanmalıdır: a)Vergi mükellefinin kişi ve kişiler kullanarak gerçek kimliğini saklaması. b) Söz konusu yasadışı tutarla ilgili suçun özel önemi ve ciddiyeti veya birden çok vergi mükellefini etkileyebilen örgütsel bir yapının mevcudiyeti.” hükmü ile cezanın en üst sınırdan uygulanmasını gerektiren haller sıralanmıştır. Maddede, cezanın azaltılmasını sağlayacak sebeplere ise yer verilmemiştir.

3.4. Suçun Manevi Unsurları

İspanya ceza hukukunda vergi kaçakçılığı suçu manevi unsur bakımından kasta dayanmaktadır (Rio, 2010:1191). Nitekim 305.madde metninde kast unsuru yer almaktadır. 305.madde, “Her kim olursa olsun, icrai (action) veya ihmali (omission) bir hareketle...” şeklinde başlamaktadır.

¹² Ayrıntı için bkz. <http://www.financespain.com/content/taxinspain> (E.T. 20.11.2020).

Bu bağlamda suçun “icrai (yapma) veya ihmali (yapmama) bir hareketle” işlenebileceğinin düzenlendiği açıktır (Rio, 2010:1192).

İspanyol ceza hukukunda vergi kaçakçılığı ile ilgili kasta dayalı sorumluluk kabul olunmuşken, AB ceza çalışmaları içinde manevi unsura ilişkin iki yaklaşım bulunmaktadır. Yönerge önerisinde AB bütçesi aleyhine kaçakçılık suçu kasten işlenebilen bir suç olarak düzenlenmiştir. Yönergenin 3.maddesinin 1.fıkrasının a bendinde yer alan “any intentional act or omission” ifadesi suçun icrai veya ihmali bir hareketle işlenebileceğini ortaya koymaktadır. Bu bağlamda yönerge önerisi ile İspanyol Ceza Kanunu, vergi kaçakçılığı suçunda aranan kast şartı bakımından birbirlerine benzerdir. Ancak Corpus Juris tasarısı manevi unsur bakımından Yönerge önerisinden ayrılmaktadır. Corpus Juris (2000) tasarısının 9.maddesine göre, vergi kaçakçılığı suçu için, tecbirsizlik veya ağır ihmali yeterli olacaktır. Yani Corpus Juris, vergi kaçakçılığı suçları için, taksire dayalı sorumluluğu esas kabul etmiştir (Soydan, 2002:65-68).

3.5. Cezayı Kaldıran Şahsi Sebepler

İspanyol Ceza Kanunu’nda 305.maddenin 4. fıkrasına göre; “İşbu maddenin bir numaralı paragrafında belirtilen borçlarla ilgili olarak vergi durumunu düzeltten varlıklar adli ceza sorumluluğundan muafırlar. Bu bağlamda ilgili varlığın muaf olabilmesi için, düzenlemeye konu olan vergi borçlarının tespit edilmesine ilişkin kontrol işlemlerini yapan vergi makamlarından gelecek olan tebligattan önce, veya söz konusu işlemlerin Savcılık, Baş Savcılık, Bölgesel İdare birimin prosedür temsilcisi nezdinde soruşturma başlatılmasından önce veya söz konusu yasal ve yerel kapsamda ilgili kişiye karşı bir şikayetin yapılmasından önce ve bu konuda bir şikayet oluşmadan, Maliye Bakanlığı veya İnceleme Hakimi tarafından yasal işlemlerin başlatılmasına izin veren prosedürler yürürlüğe konulmadan, ilgili vergi düzeltmelerini yapmış olması gereklidir.

Önceki paragrafta belirtilen yükümlülük muafiyeti, olası muhasebe düzensizlikleri veya diğer araçların sahte olarak düzenlenmesi durumunda ortadan kalkmaktadır ve düzeltmeye tabii olan vergi borçları konusunda yapılan yolsuzluklar ve mali suçlar durumunda ilgili muafiyetler geçersizdirler.” hükmü yer almaktadır.

Söz konusu hüküm vergi kaçakçılığı suçunda etkin pişmanlık halini düzenlemiştir. Buna göre 1. fıkradaki fiilleri işleyen vergi mükellefleri; sebep oldukları vergi ziyamı ortadan kaldırırlarsa, cezai sorumluluktan muaf tutulurlar. Ancak söz konusu vergi mükelleflerinin cezai sorumluluklarına gidilmemesi için vergi durumunu vergi makamları tarafından tespit edilmeden veya vergi kaçakçılığı ile ilgili Savcılık veya idarece herhangi bir soruşturma başlatılmadan veya Maliye Bakanlığı ya da inceleme hakimi tarafından yasal prosedürler başlatılmadan veya herhangi bir şikayetin yapılmasından önce düzeltmeleri gerekmektedir. Bu durumlarda ilgili vergi mükellefleri etkin pişmanlıktan yararlanabilirler.

Ancak 305.maddenin 4.fıkrasının ikinci kısmında, etkin pişmanlık hükmünün istisnasına yer verilmektedir. Söz konusu hükme göre, vergi ziyama yol açan vergi mükellefleri, bu vergi ziyama muhasebe yolsuzlukları veya sahtecilik ile sebebiyet vermişse, etkin pişmanlıktan yararlanamayacaklardır.

3.6. Vergi Kaçakçılığı Suçuna İlişkin Özel Durumlar

İspanyol ceza hukukunda, özellikle belgede sahtecilik suçu ile vergi kaçakçılığı suçu işlenmesi durumu ile hem vergi kaçakçılığı, ardından kara para aklama suçu işlenmesi halinde kişinin,

bahsi geçen suçlardan dolayı ayrı ayrı mı cezalandırılacağı yoksa tek bir ceza mı uygulanacağı konusu tartışmalıdır.

Söz konusu durumlardan belgede sahtecilik suçu ile vergi kaçakçılığı suçu işlenmesi ile ilgili olarak; 305.maddede sayılan suçun maddi unsurunu oluşturan fiillere dikkatlice bakılmalıdır. 305.maddeye göre “...sair suretle vergi kolaylıklarının uygunsuz şekilde elde edilmesi veya bunlardan uygunsuz şekilde faydalanılması fiillerini işlemesi sonucunda...” ifadesine yer verilmektedir. Burada uygunsuz şekilde ibaresinden kasıt; sahte veya yanıltıcı belge kullanmadır (Rio, 2010:1190). Ancak belgede sahtecilik suçunun, vergi kaçakçılığı suçunun maddi unsurunu oluşturup oluşturmadığı ile ilgili önemli bir ayırım yapılmıştır. Eğer belgede sahtecilik suçu, vergi kaçakçılığı suçundan ayrı bir kasıtle işlenirse, yani tamamen vergi kaçakçılığı suçundan bağımsız bir nitelik taşıyorsa ve sonradan vergi kaçakçılığı suçunu doğuracak şekilde kullanıyorsa, o zaman İspanya Ceza Kanunu’nun 73.maddesindeki gerçek içtima hükümleri uygulanacak ve her iki suçtan faile ayrı ayrı ceza verilecektir. Ancak kanunun 390.maddesi ve devamında düzenlenen belgede sahtecilik suçu, vergi kaçakçılığı suçunu işlemek için hazırlanmışsa, bu durumda gerçek içtima hükümlerinin uygulama şansı kalmayacak ve belgede sahtecilik suçu vergi kaçakçılığı suçunun unsuru sayılacağından, salt vergi kaçakçılığı suçu işlenmiş sayılacaktır (Rio, 2010:1190).

Vergi kaçakçılığı suçu ile kara para aklama suçu ile ilgili olarak ise 2009 yılında İspanyol ceza hukukunda köklü değişiklikler yapılmıştır. 27 Kasım 2009’ da İspanyol hükümeti Kongreye Kara Para Aklama Yasasının değişikliğine ilişkin bir tasarı taslağı göndermiştir. Bu tasarı, 2005/60/EC AB Direktifini İspanyol yasasına uyumlaştıran 16 maddeli Kara Para Aklama Yasasına 61 yeni madde eklemektedir. Değişiklik tasarısının 1. maddesinde kara para aklama amaçlarına bağlı olarak bir suçun işlenişi tanımlanmaktadır. Söz konusu değişikliklerin amacı, kara para aklama ile vergi kaçakçılığı suçunun yaptırımlarını ağırlaştırmak ve caydırıcılığı sağlamaktır. Bu minvalde hem vergi kaçakçılığı suçu hem de akabinde kara para aklanması suçu işlenmesi halinde aynı cezai işlemler kapsamında kovuşturulabilecektir (Hali hazırda İspanyol mahkemeleri nezdinde uyuşturucu kaçakçılığı durumlarında olduğu gibi). Cezai sorumluluk konusunda ise kara para aklama suçu ile vergi kaçakçılığı suçu söz konusu olduğunda; vergi kaçakçılığı suçu cezaları, kara para aklama suçunun cezası eklenerek uygulanacaktır (Alvarez ve Morales, 2010). Bu nedenle bu durumdaki failer daha ağır yaptırımlarla karşı karşıya kalacaklar ve çok ciddi hapis cezalarıyla karşılaşacaklardır.

3.7. AB’nin Mali Çıkarlarının Korunması

Özellikle AB’nin mali suçlara karşı korunmasında hem suç tasniflerini yapan hem de önemli kriterler belirleyen Yönerge Önerisinin 7.maddesinin 2. fıkrası üye ülkelerin ulusal mevzuatlarında AB’nin mali çıkarlarını koruyacak hükümlere yer verilmesi gerektiğine dikkat çekmiştir. Nitekim söz konusu hükme göre; “Üye devletler, 3.maddedeki topluluğun genel bütçesi aleyhine kaçakçılık ve yolsuzluk sonucunu doğuran sahte, yanıltıcı veya eksik belge veya hesapların kasten düzenlenmesi veya tedarikini, eğer henüz asli bir suç veya kaçakçılığa iştirak, azmettirme veya teşebbüs suçu olarak düzenlememişlerse, söz konusu eylemlerin bir suç teşkil etmesi için gereken önlemleri alacaklardır.” denilmektedir.

İspanyol Ceza Kanunu’nda da bu doğrultuda vergi kaçakçılığına ilişkin düzenlemelerle birlikte AB’nin mali çıkarlarının korunması için gerekli önlemlerin alındığı görülmektedir. Buna göre yasanın 305.maddesinin 3.fıkrasında “Aynı cezalar, bu Maddenin 1 numaralı paragrafında belirtilen tutumun, yolsuzluk tutarının 50.000 Euro tutarını aşması şartıyla, Avrupa Birliği Hazinesine karşı işlendiği durumlarda da uygulanacaktır.” hükmü ile 306.maddedeki “Her

kim olursa olsun, icrai veya ihmali bir hareketle, Avrupa Birliğinin genel bütçesine veya bu bütçe tarafından yönetilen diğer bütçelere karşı, elli bin Euro tutarını aşan bir tutarda, bütçeye girmesi gereken tutarları ödemeyerek veya yapmaları gerekenden farklı bir başvuru işlemleri yaparak bütçeyi zarara uğratanlar, birden beş yıla kadar hapis cezasıyla ve ilgili yolsuzluk tutarının altı katı değerinde olan bir para cezasıyla cezalandırılmalıdırlar.” hüküm doğrultusunda AB’nin mali çıkarları Yönerge Önerisine uygun bir şekilde korunmaktadır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta; 305.maddenin 3.fıkrası AB hazinesi aleyhine yani AB hazinesinde zarar ortaya çıkaracak şekilde vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin bir düzenleme getirirken, 306.maddede AB genel bütçesine herhangi bir şekilde ödeme yapılmaması ile yapmaları gerekenden farklı bir başvuru işlemi yaparak bütçeyi zarara uğrattık suçunun düzenlenmiş olduğudur.¹³ Sonuçta bu düzenlemeler ile AB’nin mali çıkarları İspanyol Ceza Kanunu’nda korunmaya alınmıştır. Ayrıca AB hazinesine karşı işlenen suçlarda zarar miktarı olarak ulusal hazinenin korunmasından daha az bir miktarın belirlenmiş olması da, AB’nin mali çıkarlarının üye devletler için ne kadar önemli olduğunun bir göstergesidir.

3.8. İspanya’da Vergi Kaçakçılığının Bütçe Üzerinden İncelemesi

AB mevzuatı çerçevesinde İspanya’nın vergi kaçakçılığı ile ilgili düzenlemelerini ve özellikle maliye ve sosyal güvenlikle ilgili suçlar kapsamında 305. Maddenin içeriğini ele aldıktan sonra rakamsal veriler üzerinden İspanya’nın vergi kaçakçılığı ile mücadelesinde geldiği nokta başarısını değerlendirmek açısından önem taşımaktadır.

2011 yılında yayınlanan rapora göre İspanya’nın kayıt dışı ekonomisinin boyutu İspanya ekonomisi içinde %22 düzeyinde iken bu durumun vergi hasılatında yaşattığı kayıp yaklaşık 107 milyar \$ seviyesinde seyretmektedir. Aynı dönem için vergi yükü %24 düzeyinde kamu harcamalarının milli gelire oranı ise %41 seviyesindedir. Ekonominin büyüklüğü 1.4 trilyon dolar ile ölçülürken kişi başına düşen milli gelir tutarı ise 30 bin dolar düzeyindedir. (Tax Justice Report, 2011:4).

Vergi kaçakçılığını büyük ölçüde içinde barındıran kayıt dışı istihdamdan kaynaklı vergi kaybının milli gelir içindeki payı bu rakamlara göre 2011 yılı için yaklaşık %8 gibi yüksek bir orana tekabül etmektedir.

2020 yılı için kayıtlı vergi hasılatı 289 milyar \$ seviyesindeyken bunun %1,5’lik kısmı vergi kaçakçılığı sonucu kaybolan vergi gelirini temsil etmektedir. Toplam nüfus üzerinden toplam vergi kaybının maliyeti hesaplandığında ise yaklaşık 94 \$ kişi başına düşen vergi kaybı maliyeti ortaya çıkmaktadır. Kayıt dışı istihdamın yarattığı vergi potansiyelindeki kayıp 2011 yılı için 107 milyar \$ gibi yüksek bir tutar oluştursa da 2020 yılında sadece fiili vergi yükündeki kayıp 4.5 milyar \$ seviyesinde gerçekleşmiştir. Güncel rakamlarda bu tutar İspanya sağlık harcamalarının %5’lik kısmını karşılayacak büyüklüktedir. Eğitim harcamalarının ise %7,4’üne karşılık gelmektedir.

¹³Orijinal kanun metninde madde 306’nın çevirisi şu şekildedir: “Madde 306. Her kim olursa olsun, icrai veya ihmali bir hareketle, Avrupa Birliğinin genel bütçesine veya bu bütçe tarafından yönetilen diğer bütçelere karşı, elli bin Euro tutarını aşan bir tutarda, bütçeye girmesi gereken tutarları ödemeyerek veya yapmaları gerekenden farklı bir başvuru işlemleri yaparak bütçeyi zarara uğratanlar, birden beş yıla kadar hapis cezasıyla ve ilgili yolsuzluk tutarının altı katı değerinde olan bir para cezasıyla cezalandırılmalıdırlar.”

Fakat her ne kadar AB mali çıkarlarının korunması ile hareket edilip İspanya’da vergi kaçakçılığı ile ilgili düzenlemeler bu yönde şekillense de gelinen noktada bölge ve dünya ortalamasının altında bir vergi kaybının ortaya çıktığını İspanya özelinde söylemek mümkündür. Avrupa bölgesine bakıldığında vergi kaçakçılığı ve diğer unsurlardan kaynaklı toplam vergi gelirleri içindeki vergi kaybı ortalaması %3.4 dünya ortalaması ise %2.6 iken İspanya’da bu oran iki ortalamanın da altında kalarak %1.5 seviyesine gerileyebilmiştir¹⁴.

4. Sonuç

AB mevzuatına uyum süreci öncesinde İspanya’nın vergi kaçakçılığı açısından durumu diğer Güney Avrupa ülkelerindeki duruma benzer bir şekilde kontrol altına alınamayan ve devletin kamu gelirleri açısından büyük bir kayba uğradığı bir dönem olarak değerlendirilmektedir. AB’nin kendi mali çıkarlarını korumak adına attığı adımların bir sonucu olarak İspanya’nın özellikle mali suçlara ilişkin uygulamaya koyduğu 305. Madde ile birlikte vergi kaçakçılığına karşı caydırıcı bir durum oluşmaya başladığını özellikle vergi hasılatı üzerindeki rakamlar üzerinden de görmek mümkündür. Son 10 yıllık süre içerisinde vergi kaçakçılığının boyutu bölge ve dünya ortalamalarının altında kalarak başarılı bir sonuca ulaşılmıştır.

Ceza hukuku açısından da bakıldığında mevzuat üzerindeki reform öncesine göre vergi kaçakçılığı kavramına ilişkin belirsizliklerin giderilmesi, daha önce mevcut kanunlardaki boşlukların doldurulmasına yönelik atılan adımlar, vergi kaçakçılığı suçunun tespitini kolaylaştırmış ve bu suçun işlenmesine karşı caydırıcılığı arttırmıştır.

Kaynakça

- AKDOĞAN Abdurrahman, “Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi”, Gazi Kitabevi, Ankara 2013.
- ALVAREZ Manuel and MORALES Oscar, “Authorities Up the Pressure Fraudsters”, **International Tax Review**, April 2010.
- BACHMAIER Lorena and GARCIA Antonio Del Moral, **Criminal Law in Spain**, Kluwer Law International, United Kingdom 2010.
- D’ALTERIO Armando, “The European Prosecutor: Unification or Harmonisation of Substantive Criminal Law; Criminal Offences, Period of Limitation, Liability of Legal Persons (Introduction)”, **Green paper on criminal-law protection of the financial interests of the Community and the establishment of a European Prosecutor /COM/2001/0715 final**.
- EGELİ Haluk/ KARAKOYUN Funda, “Kamu Maliyesi”, Nobel, Ankara 2019.
- EKER Aytaç/ TÜĞEN Kamil, “Kamu Maliyesine Giriş”, Takav Matbaası, İzmir 1995.
- KESKİN Serap/ ZAFER Hamide/ KOCASAKAL Ümit (Çev.), **Avrupa Birliğinin Mali Çıkarlarının Korunmasına İlişkin Ceza Hukuku Kuralları (Corpus Juris)**, Seçkin Yayınevi, Ankara 2001.
- O’BRIEN Barry/ FABRİTUS Andreas/ VALVERDE Antoni, **A Guide For Directors Of Subsidiary Companies In Spain**, Freshfields Bruckhaus Deringer, August 2011.

¹⁴ Karşılaştırmalı analiz ve daha ayrıntılı bilgi için bkz. <https://iff.taxjustice.net/#/profile/ESP>

- ORAL Hasan, “Avrupa Birliđindeki Vergi Uyum Çalışmaları ve Türkiye”, **TBB Dergisi**, S.56, 2005.
- ÖNCEL Mualla/ KUMRULU Ahmet/ ÇAĞAN Nami, **Vergi Hukuku**, 8.Bası, Ankara 2000.
- ÖNER Engin, “Maliye Teorisi ve Politikası”, Nobel, Ankara 2019.
- ÖZGENÇ İzzet, **Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler**, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2010.
- RİO Miguel Angel Iglesias, “Articulos 305 y 306”, **Commentarios alCodigo Penal**, ed. Manuel Gomez Tomillo, Lex Nova, Castellano 2010.
- SOYDAN Billur Yaltı, “Vergi Kaçakçılığı Suçunu Avrupa Topluluğu Bütçesi Aleyhine Kaçakçılık Suçu İle Okumak: Adil ve Orantılı Bir Ceza Sistemi Yaratmak Mümkün Müdür?”, **Vergi Sorunları**, S.169, Ekim 2002.
- TAX JUSTICE REPORT, “The Cost of Tax Abuse”, The Justice Network, 2011.
- TELLO Jesus Lopez, “Spain – the Devil’s in the EU Detail”, **International Tax Review**, July/August 2000.
- THURONYİ Victor, **Comporative Tax Law**, Kluwer Law International, United Kingdom 2003.
- TOMILLO Manuel Gomez, **Introducción A La Responsabilidad Penal De Las Personas Jurídicas En El Código Penal Español**, Lex Nova, Castellano 2010.
- ÜNSAL Hilmi, “Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi”, Gazi Kitabevi, Ankara 2013.
- VAZQUEZ Jorge Martinez – TORGLER Benno, “The Evolution of Tax Morale in Modern Spain”, **Journal of Economic Issues**, Vol.43, Issue.1, 2009.
- VELASCO LAWYERS, “The New Criminal Law in Spain”, **The Seaside Gazette**, December 16, 2010, <http://www.seasidegazette.es/2010/12/new-criminal-law/>, E.T. (05.12.2020).