

Türk Vergi Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçuna Yönelik Son Düzenlemeler: OECD'nin Birinci Küresel İlkesi Çerçevesinde Bir Değerlendirme

Rana DAYIOĞLU ERUL¹

Öz



Makale Türü
Araştırma Makalesi

Başvuru Tarihi
24.06.2022

Kabul Tarihi
04.08.2022

DOI
10.53306/klujfeas.1135222

Vergi suçlarıyla küresel düzeyde mücadelenin her geçen gün artan önemi doğrultusunda OECD, vergi suçlarıyla mücadelede on küresel ilke yayınlamıştır. Bu ilkeler, OECD'nin raporunda yer alan 33 ülke için incelenmiş ve gelişmekte olan ülkeler için örnek teşkil edecek nitelikte düzenlenmiştir. Çalışmada Türkiye'ye ilişkin olarak ise herhangi bir veri ya da düzenleme yer almamaktadır. Bu çalışmada, suç ve cezaların kanuniliği ilkesine dayanan ve diğer tüm küresel ilkeler için hukuki altyapı oluşturan birinci küresel ilkenin, Türkiye'de vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin olarak yapılan son yasal düzenlemeler çerçevesinde incelenmesi amaçlanmıştır. Birinci küresel ilke; vergi suçları ve bu suçlara neden olan fiillerin tanımlanması, bu fiillerin genel ve özel kanunlarda yer alması, uygulanacak cezaların açıkça belirlenmesi, daha ağır suçlara daha ağır yaptırımların uygulanması, suç kanıtlanırsa cezai yaptırım uygulanması ve cezai yaptırımların fiili olarak uygulanması gibi bazı hukuki düzenlemeleri kapsamaktadır. İncelemeler sonucunda, raporda yer alan yabancı ülke örneklerinde olduğu gibi, Türkiye'de de vergi kaçakçılığıyla mücadelede birinci küresel ilkeye uygun düzenlemelerin yer aldığı sonucuna ulaşılmış; daha etkin mücadele için birtakım öneriler sunulmuştur.

Anahtar sözcükler: vergi kaçakçılığı, vergi suçlarıyla mücadele, OECD, OECD'nin küresel ilkeleri.

¹ Dr. Öğretim Üyesi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, mrana.erul@hbv.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9073-6430

Last Regulations on Tax Evasion in Turkish Tax Law: An Evaluation within The Framework of The First Global Principle of OECD

Rana DAYIOĞLU ERUL²

Abstract

In line with the increasing importance of the global fight against tax crimes, OECD has published ten global principles on fighting tax crimes. These principles have been examined for 33 countries in the report of OECD and have been arranged as a sample for developing countries. There is no data or regulation about Turkey in the study. In this study, It is aimed to examine the first global principle, which is based on the principle of legality of crimes and punishments and constitutes the legal infrastructure for all other global principles, within the framework of the latest legal regulations regarding tax evasion in Turkey. The first global principle includes some legal regulations such as defining tax crimes and the actions that cause these crimes, including these actions in general and special laws, determining clearly the penalties to be applied, imposing heavier sanctions for more serious crimes, imposing criminal sanctions if the crime is proven and actual application of criminal sanctions. As a result of the examinations, it is concluded that there are regulations in accordance with the first global principle in fighting tax evasion in Turkey, as in foreign countries in the report; some suggestions have been presented for a more effective struggle.

Key words: tax evasion, fighting tax crimes, OECD, global principles of OECD.



Article Type

Research Article

Application Date

2022-06-24

Acceptance Date

2022-08-04

DOI

10.53306/klujfeas.1135222

² Assist. Prof., Ankara Hacı Bayram Veli University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Department of Public Finance, mrana.erul@hbv.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9073-6430

1. Giriş

Vergi suçları, günümüzde dünya genelinde gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde mücadele edilmesi gereken bir olgu olup hem vergi gelirlerini olumsuz etkileyerek mali ve ekonomik düzenin bozulmasına neden olmakta hem de suçu işleyen ve işlemeyen veya suçu işleyip yakalanan ve yakalanmayan mükellefler arasında adaletsizliğe neden olmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçu, vergi suçları arasında en yaygın olarak işlenen suç olup adli nitelikli suçlar arasında yer almakta ve kamu düzenini bozucu nitelikte ağır ihlalleri içermektedir. Bu nedenle vergi kaçakçılığı fiillerine uygulanacak olan cezalar da önem taşıdığından, son dönemde Türk vergi mevzuatında vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin pek çok yeni düzenleme yapılmıştır.

Bu çalışmada, mücadelenin büyük bir önem taşıdığı vergi kaçakçılığı suçu ve cezalarına ilişkin son dönemlerde yapılan düzenlemelerin, OECD'nin vergi suçlarıyla mücadelede belirlediği on küresel ilkenin hukuki altyapısına temel oluşturan birinci ilke bağlamında değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Birinci küresel ilkenin seçilmesinin nedeni, diğer tüm ilkelere hem kavramsal hem de hukuki çerçevede temel oluşturması ve suç ve cezada kanunilik ilkesine dayanmasıdır. Vergi kaçakçılığı suçunun incelemelerde temel alınması ise vergi suçları arasında en yaygın olarak rastlanan suç olması ve son düzenlemelerin bu suça ilişkin olması nedenlerinden ileri gelmektedir.

Çalışmanın amacı doğrultusunda, öncelikle OECD'nin birinci küresel ilkesi ve bu ilke bağlamında bazı yabancı ülkelerde vergi suçlarına ilişkin yaptırımlar ele alınacak; daha sonra ise Türkiye'de vergi kaçakçılığına ilişkin getirilen yeni düzenlemeler çerçevesinde vergi kaçakçılığı suçları, OECD'nin birinci küresel ilkesi bağlamında karşılaştırmalı olarak değerlendirilecektir.

2. Vergi Suçlarıyla Mücadele: OECD'nin On Küresel İlkesi

Vergi suçlarıyla mücadele, günümüzde hem ulusal hem de uluslararası düzeyde yaygın bir biçimde sürdürülmektedir. OECD'nin vergi suçlarıyla mücadelede küresel prensipler üzerine yaptığı çalışma, vergi suçlarıyla mücadelenin hükümetler tarafından dünya çapında aktif olarak yürütüldüğünü göstermektedir. Sonuncusu 2021 yılında yayınlanan bu çalışma, 33 ülkenin³ vergi suçlarına ilişkin deneyimleri konusunda yapılan anket verileri çerçevesinde oluşturulmuştur.

OECD vergi suçlarıyla mücadelede on küresel ilke belirlemiştir. Vergi suçlarıyla mücadele raporunda, her ülkenin kendi ülkesini her bir ilke ile karşılaştırması tavsiye edilmektedir. Buna göre rapor; soruşturma veya uygulama yetkilerinin türünü artırmak, hükümet tarafından tutulan bazı verilere erişimi genişletmek, vergi suçlarını tespit etmek ve engellemek için strateji tasarlamak veya güncellemek ve vergi suçlarını ölçmek için daha etkin çalışmak gibi

³ Almanya, Amerika Birleşik Devletleri, Arjantin, Avustralya, Avusturya, Azerbaycan, Birleşik Krallık, Brezilya, Çek Cumhuriyeti, Estonya, Fransa, Güney Afrika, Gürcistan, Hollanda, Honduras, İrlanda, İspanya, İsrail, İsveç, İsviçre, İtalya, İzlanda, Japonya, Kanada, Kolombiya, Kore, Kosta Rika, Macaristan, Meksika, Norveç, Şili, Yeni Zelanda, Yunanistan.

yasal veya fiili olarak değişiklik yapılması gereken alanların belirlenmesini içermektedir (OECD, 2017, s. 9). Özellikle gelişmekte olan ülkeler bu faaliyetlerin geliştirilmesi bakımından teşvik edilmektedir. Ayrıca OECD'nin bu çalışmaları, ülkelerin zaman içerisinde vergi suçlarıyla mücadelede ne gibi aşamalar kaydettiğinin ve hangi düzeye ulaştığının tespiti açısından da önem taşımaktadır (APEC/OECD, 2019, s. 8). Bu on küresel ilke temel başlıkları itibarıyla aşağıdaki gibidir.

Tablo 1. Vergi Suçlarıyla Mücadelede OECD'nin On Küresel İlkesi

1.	Vergi suçlarının yasa dışı faaliyet olarak değerlendirilmesi
2.	Vergi suçlarının tespitinde etkili bir strateji tasarlanması
3.	İdarenin vergi suçlarını araştırması ve tespit etmesi için yeterli güce sahip olması
4.	İdarenin varlıklara el koymak için etkili yetkilere sahip olması
5.	Organizasyon yapısının tanımlanmış sorumluluklarla donatılması
6.	Vergi suçlarına ilişkin soruşturmalar için yeterli kaynak ayrılması
7.	Vergi suçlarının kara para aklamada öncül suç haline getirilmesi
8.	Yurt içi kurumlar arası iş birliği için etkili bir çerçeveye sahip olunması
9.	Uluslararası iş birliği mekanizmalarının olması
10.	Şüphelilerin haklarının korunması

Kaynak: OECD (2017); OECD (2021).

Belirtilen nedenlerle OECD'nin on küresel ilkesi, aynı zamanda sınır ötesi unsurları olan vergi suçlarını ele almak amacıyla küresel bir strateji oluşturmak için iş birliği yapmayı da içermekte olup bu bakımdan on küresel ilkenin dünya çapında uygulanması, vergi kayıp ve kaçaklarının tespiti ve yerel kaynakların korunması açısından kritik öneme sahiptir (OECD, 2017, s. 9).

3. OECD Ülkelerinde Vergi Suçlarına Uygulanan Cezalar: OECD'nin Birinci Küresel İlkesi

3.1. OECD'nin Birinci Küresel İlkesi

OECD'nin on küresel ilkesinden birincisi, vergi suçlarının yasa dışı faaliyet olarak değerlendirilmesidir. Bu ilke; vergi suçları için ceza adaleti sisteminin temellerini atarken, diğer tüm ilkeler için yasal çerçeveye bağlı olarak rehberlik etmektedir (OECD, 2020, s. 10). Her ülkede yargı alanları belirli kültür, politika ve yasama ortamını yansıtan ve bunlarla etkileşim gösteren farklı yasal sistemlere sahip olduğundan vergi kanunlarını ihlalin suç olarak değerlendirilmesi yargı alanlarına (ülkeden ülkeye) göre farklılık göstermekte; ancak temel çerçevede, kanuni ihlallere ilişkin yasal düzenlemeler ancak aşağıdaki gibi uygulandığında etkin olmaktadır (OECD, 2021a, s. 16):

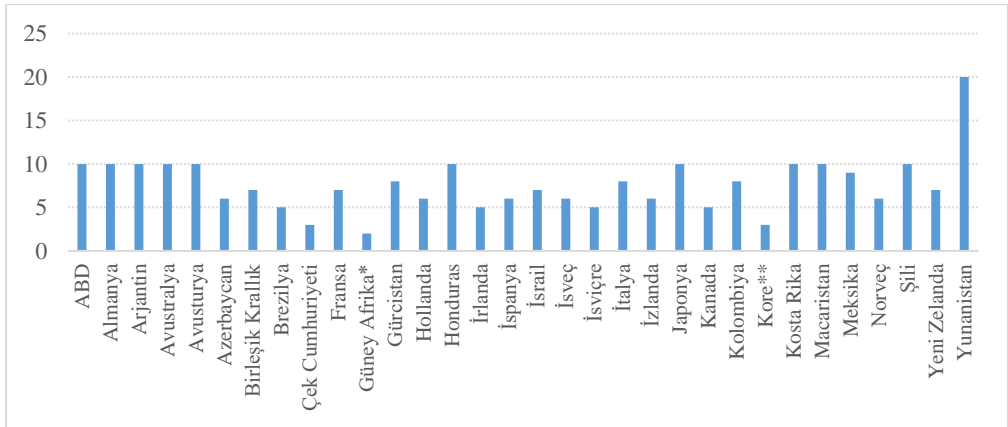
- Suç sayılan fiiller ve vergi suçları kanunlarda açıkça tanımlanmıştır.
- Suç kanıtlanırsa cezai yaptırım uygulanır.
- Daha ağır suçlar, daha ağır yaptırımlarla cezalandırılır.
- Cezai yaptırımlar fiili olarak uygulanır.

Sayılan bu uygulamalar, OECD'nin birinci küresel ilkesinin temelini oluşturmaktadır. Buna ek olarak bu ilke; mali soruşturma, gerçeğin tespit edilmesi için gerekli olan cezai soruşturma, suçluları suç gelirinden mahrum bırakma gibi yetkiler doğrultusunda vergi suçlarını caydırma hedefine yönelik düzenlemeleri içermektedir. Ayrıca vergi suçları ve cezalarına ilişkin düzenlemelerin kanunlarda açıkça düzenlenmesi; tüm suç faaliyetlerinin belirtilmesi ve bu faaliyetleri kapsayan bir kanuna (genel veya özel) dahil edilmesi, suç fiilini oluşturan davranışların tanımlanması, faaliyetin gerçekleşmesindeki unsurlar (kasıt, taksir vb.) gibi hususları kapsamaktadır.

3.2. Birinci Küresel İlke Çerçevesinde Bazı Ülkelerde Vergi Cezaları

Her ülkenin vergi sisteminde bir fiilin suç olarak değerlendirilip değerlendirilmediği, değerlendiriliyorsa hangi düzeyde ceza alması gerektiği farklılık göstermektedir. Örneğin; bir vergi yükümlülüğü kasıtlı olarak yerine getirilmediğinde, aynı suç tekrar işlendiğinde, kaçırılan veya vergi kaybına neden olunan miktar belirli bir parasal eşiği aştığında uygulanacak cezalar konusunda birtakım ağırlaştırıcı faktörlere başvurulabilmekte, cezalar daha yüksek bir eşikten başlayarak uygulanabilmektedir. Bu bağlamda, gelir vergisi ve KDV'ye ilişkin olarak işlenen vergi suçlarına verilen hapis cezalarının üst sınırları bazı yabancı ülkeler itibarıyla aşağıda Şekil 1'de gösterilmektedir.

Şekil 1. Vergi Suçlarına Verilen Maksimum Hapis Cezaları (Yıl)



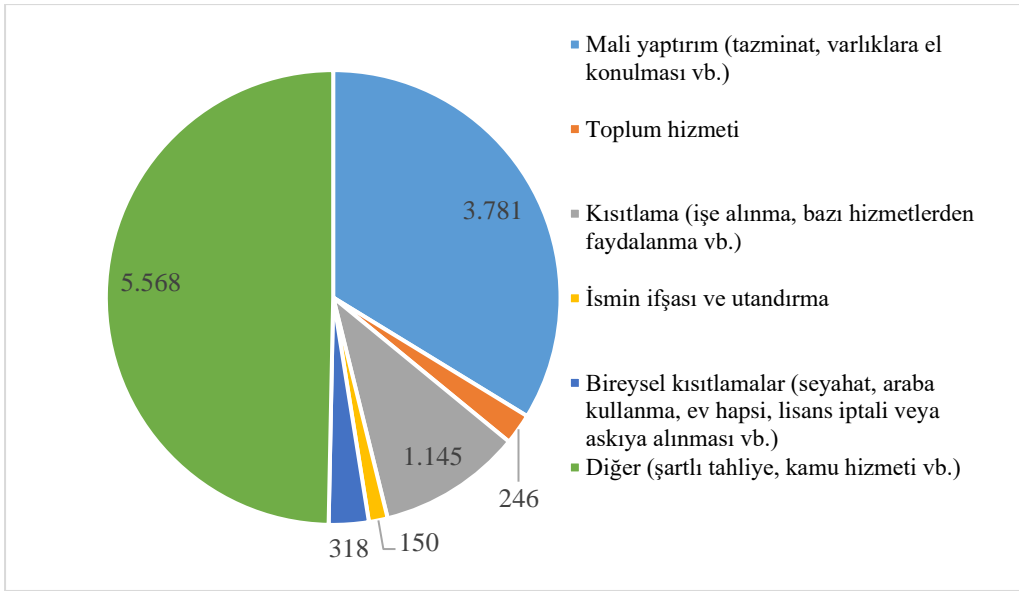
Kaynak: OECD, 2021a, s. 19.

* Güney Afrika, birden fazla suçun olduğu ve cezaların art arda işlendiği durumlarda, çok daha ağır cezalar uygulayabilmektedir.

** Kore'de ise yılda 500 milyon Kore wonunun üzerinde vergi kaçırılması durumunda belirsiz süreli hapis cezasına çarptırılabilceği öngörülmektedir.

Vergi suçlarına uygulanan cezalar, duruma göre para cezası olarak da verilebilmekle birlikte; hapis ve para cezası dışında toplum hizmeti, ismin ifşası ve utandırma, belirli görevlerden diskalifiye, lisans veya diğer ayrıcalıkların askıya alınması gibi pek çok alternatif yaptırım da uygulanabilmektedir. Bu yaptırımlar aşağıda Şekil 2’de 2015-2018 yılları itibarıyla gösterilmekte olup OECD raporunda yer alan ülkelerden dokuzu 2015-2018 yılları arasında alternatif yaptırımlar uyguladıklarını belirtmiştir. Verilere göre en çok başvurulan alternatif yaptırım yolunun şartlı tahliye ve kamu hizmeti uygulanması gibi diğer yollardan sonra mali yaptırım ve kısıtlama yoluyla yaptırımlar olduğu görülmektedir.

Şekil 2. Vergi Suçlarına Uygulanan Alternatif Yaptırımlar (2015-2018)



Kaynak: OECD, 2021a, s. 21.

3.3. Vergi Suçlarına Uygulanan Alt ve Üst Sınırlara Örnekler

OECD'nin birinci küresel ilkesi gereği; hangi fiillerin suç sayıldığı, vergi suçlarına uygulanan cezaların alt ve üst sınırları, zamanasını süreleri, idarenin hangi cezaları uygulamaya yetkisinin olduğu, vergi suçlarına uygulanan alternatif yaptırımlar gibi bilgilerin verilmesi gerekmektedir. Nitekim raporda incelenen tüm ülkelerde bu bilgiler, vergi suçuna neden olan fiillerin gerçekleşme düzeyi, kaç kişinin hangi fiiller nedeniyle hüküm giydiği vb. verilerle niceliksel olarak desteklenerek yer almaktadır.

Aşağıda Tablo 2'de, örnek teşkil etmesi amacıyla, bazı yabancı ülkelerde vergi kaçakçılığı suçuna uygulanan yaptırımların alt ve üst sınırları gösterilmektedir. Buna göre, tüm ülkelerde, birinci ilkenin öngördüğü biçimde, hangi fiillerin suç sayıldığı, hangi fiillere hangi cezanın verildiği ile cezaların alt ve üst sınırları net olarak belirlenmiştir. Ayrıca bu düzenlemelerin tümü, ilgili ülkenin mevzuat düzenlemelerinde detaylarıyla yer almaktadır.

Tabloya bakıldığında, vergi kaçakçılığı suçlarına genellikle hapis cezası uygulandığı dikkat çekmekle birlikte; bazı ülkelerde para cezası veya hapis cezasına ek olarak para cezasının da uygulanabildiği görülmektedir. Buna ek olarak, bazı ülkelerde para cezası uygulanması için de alt ve üst sınırlar yer almaktayken, bazılarında ise alt sınır düzenlenmeksizin üst sınır tutar veya süreleri uygulanmaktadır. Ayrıca gerçek kişi ve tüzel kişi ayrımı yapılmak suretiyle yaptırımların uygulanması da farklı ve dikkat çeken bir uygulamadır. Tüm bu düzenlemeler, OECD'nin raporunda incelenen 33 ülkenin de vergi suçlarıyla mücadelede birinci küresel ilkeye uygun düzenlemelere yer verdiğini göstermektedir.

Tablo 2. Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Uygulanan Cezaların Alt ve Üst Sınırları

Ülke	Vergi Suçu	Alt Sınır	Üst Sınır
Almanya	- Vergi idaresine yanlış veya eksik beyanda bulunma	Para cezası	5 yıl hapis cezası
	- Ağır vergi kaçakçılığı (yüksek tutarlı ödemelerini kasten olduğundan düşük gösterme)	6 ay hapis cezası	10 yıl hapis cezası
	- Ağır vergi kaçakçılığı (başka bir ülkenin şirketini kullanarak vergileri gizleme)	6 ay hapis cezası	10 yıl hapis cezası
Arjantin	Vergi kaçakçılığı	2 yıl hapis cezası	6 yıl hapis cezası
Avusturya*	Vergi kaçakçılığı	Kaçırılan verginin %20'si tutarında para cezası	Kaçırılan verginin iki katı para cezası ve dört yıl hapis cezası.
	En az üç kişi ile işlenen vergi kaçakçılığı suçu	Kaçırılan vergi 100.000 €'yu geçmiyorsa kaçırılan vergi tutarının %30'u, 100.000 €'yu geçiyorsa minimum para cezası düzenlemesi bulunmamakta, tüzel kişiler için ise kaçırılan vergi tutarının %30'u uygulanmaktadır.	Kaçırılan vergi 100.000 €'yu geçmiyorsa kaçırılan vergi tutarının üç katı ve üç aya kadar hapis cezası, 100.000 €'yu geçiyorsa beş yıla kadar hapis cezası veya dört yılı aşmayan hapis cezasına ek olarak 1.500.000 €'ya kadar para cezası, tüzel kişiler için ise kaçırılan verginin üç katı tutarında para cezası uygulanmaktadır.
Azerbaycan	Vergi kaçakçılığı	Kaçırılan verginin iki katı para cezası	7 yıl hapis cezası
Brezilya	Vergi kaçakçılığı	2 yıl hapis cezası ve para cezası	5 yıl hapis cezası ve para cezası
Çek Cumhuriyeti	Vergi kaçakçılığı	6 ay hapis cezası ve bazı faaliyetlere ilişkin yasaklar**	3 yıl hapis cezası ve bazı faaliyetlere ilişkin yasaklar
Fransa	Vergi kaçakçılığı	-	5 yıl hapis cezası ve suçun işlenmesinden elde edilen kazancın iki katı para cezası
Honduras	Kaçırılan vergi miktarı 50.000 ile 250.000 HNL (Honduras lempirası) arasında ise	3 yıl hapis cezası	6 yıl hapis cezası ve kaçırılan verginin %120'si tutarında para cezası
	Kaçırılan vergi miktarı 250.000 HNL üzerinde ise	6 yıl hapis cezası	10 yıl hapis cezası ve kaçırılan verginin %140'ı tutarında para cezası

İspanya	Kaçırılan vergi miktarı 120.000 €'nun üzerinde ise	1 yıl hapis cezası ve kaçırılan vergi tutarında para cezası	5 yıl hapis cezası ve kaçırılan verginin altı katı tutarında para cezası
	Kaçırılan vergi miktarı 600.000 €'nun üzerinde ise	2 yıl hapis cezası ve kaçırılan verginin iki katı tutarında para cezası	6 yıl hapis cezası ve kaçırılan verginin altı katı tutarında para cezası
İsveç	Kasıtlı yanlış bilgi vermek veya beyanname vermeyerek vergi suçuna teşebbüs etmek	-	2 yıla kadar hapis cezası
	Hafif vergi suçu	-	Para cezası
	Ağır vergi suçu	6 ay hapis cezası	6 yıla kadar hapis cezası
İtalya	Sahte fatura düzenleme	4 yıl hapis cezası	8 yıl hapis cezası
	Muhasebe kayıtlarının gizlenmesi	3 yıl hapis cezası	7 yıl hapis cezası
İzlanda	Vergi kaçakçılığı	Kaçırılan verginin en az iki katı tutarında para cezası	Kaçırılan verginin on katına kadar para cezası
Japonya	Vergi kaçakçılığı	-	10 yıl hapis cezası veya 10 milyon Japon yeni para cezası veya her ikisi birlikte
Kosta Rika***	Vergi kaçakçılığı	5 yıl hapis cezası	10 yıl hapis cezası
Meksika	Vergi kaçakçılığı	3 ay hapis cezası	9 yıl hapis cezası
Şili	Vergi kaçakçılığı	541 ile 818 gün arasında hapis cezası ve kaçırılan verginin yarısı kadar para cezası	819 ile 1.095 gün arasında hapis ve kaçırılan verginin üç katı para cezası
Ülke	Vergi Suçu	Maksimum Yaptırım (Gerçek Kişi)	Maksimum Yaptırım (Tüzel Kişi)
ABD	Vergiden kaçınmaya veya vergi kaçırmaya yönelik kasıtlı girişim	5 yıl hapis cezası ve/veya maksimum 250.000 \$ para cezası	Maksimum 500.000 \$ para cezası
	Dolandırıcılık ve yanlış beyan	3 yıl hapis cezası ve/veya maksimum 250.000 \$ para cezası	Maksimum 500.000 \$ para cezası

Kaynak: OECD, 2021b'den yararlanılarak tarafımızca oluşturulmuştur.

* Avusturya'da kaçırılan vergi miktarı 100.000 €'yu aştığında cezai yaptırım uygulanmaktadır.

** Bu yasaklar, belirli bir mesleğin icrası veya bu mesleğin icrası için özel izin gerektiren faaliyetlerin yasaklanması şeklindedir.

*** Kosta Rika'da kaçırılan vergi miktarı, 500 temel maaş düzeyini aştığında cezai yaptırım uygulanmaktadır.

4. Türkiye’de Vergi Kaçaklığına Uygulanan Cezalar: OECD’nin Birinci Küresel İlkesi ve Türk Vergi Hukukundaki Son Gelişmeler Işığında Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme

4.1. Türk Vergi Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçu

Türk vergi hukukunda vergi kabahatleri ve vergi suçları, Vergi Usul Kanunu’nda ayrı ayrı düzenlenmiştir. Kabahatler idari nitelikli olduğundan yaptırım bakımından idari para cezası ve diğer idari tedbirler yer almaktayken, suçlar adli nitelikli olduğundan yaptırım türü olarak hapis cezası ve adli para cezası uygulanmaktadır.

Kaçakçılık suçu, kanunda sayılmış olan fiillerin işlenmesiyle meydana gelmekte; dolayısıyla kanuna aykırı fiiller yoluyla vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi ve vergi kaybına yol açması şeklinde ortaya çıkmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde kanuna aykırı olan bu fiiller maddeler halinde sayılmış olup bu fiillerin ceza mahkemelerinde yargılanarak hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılması hükme bağlanmıştır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012, s. 212).

Vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanan cezalar Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde dört grup halinde, hapis cezası sınırlarına yer verilmek suretiyle sayılmıştır. Buna ek olarak, vergi ziyanına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanmaktadır (Vergi Usul Kanunu m. 344/2). Çalışmanın bir sonraki kısmında, son dönemlerde yapılan değişiklikler vergi kaçakçılığı suçuna yönelik olduğundan, vergi kaçakçılığına yönelik düzenleme ve değerlendirmelere yer verilecektir.

4.2. Vergi Kaçakçılığı Suç ve Cezasına İlişkin Son Düzenlemeler

7394 sayılı Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun⁴ ile vergi mevzuatında pek çok önemli değişiklik yapılmış olup bunlardan bazıları da vergi suçlarına ilişkin değişikliklerdir. Bu kanun ile vergi kaçakçılığı suçuna uygulanan hapis cezalarının üst sınırı yükseltilmiş, etkin pişmanlık müessesesi getirilmiş ve birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suçun işlenmesi halinde zincirleme suç kapsamında tek cezanın verilmesi uygulamaya konulmuştur.

Belirtilen değişikliklerden ilki, Vergi Usul Kanunu’nun 359. maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin olup buna göre vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin hapis cezası üst sınırı artırılmış; üç yıl olanlar beş yıla, beş yıl olanlar ise sekiz yıla çıkarılmış, böylelikle kaçakçılık suçlarına uygulanan cezalar ağırlaştırılmıştır. Bu düzenleme öncesinde ve sonrasında uygulanan cezalar aşağıdaki gibi gösterilebilir.

⁴ 15.04.2022 tarih ve 31810 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Tablo 3. Vergi Kaçakçılığı Suçlarına Uygulanan Cezalarda Değişiklik

Kanun	Fiil	Eski Düzenleme	Yeni Düzenleme
VUK m. 359/a	<ul style="list-style-type: none">- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapılması- Gerçek olmayan kişiler adına hesap açılması- Çift defter tutulması- Defter, kayıt ve belgelerin tahrif edilmesi veya gizlenmesi- Muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlenmesi veya kullanılması	18 aydan 3 yıla kadar hapis	18 aydan 5 yıla kadar hapis
VUK m. 359/b	<ul style="list-style-type: none">- Defter, kayıt ve belgelerin yok edilmesi- Defter sayfalarını yok ederek yerine başka sayfalar koyulması- Sahte belge düzenlenmesi veya kullanılması	3 yıldan 5 yıla kadar hapis	3 yıldan 8 yıla kadar hapis
VUK m. 359/c	<ul style="list-style-type: none">- Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgelerin Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basılması veya bilerek kullanılması	2 yıldan 5 yıla kadar hapis	2 yıldan 8 yıla kadar hapis
VUK m. 359/ç ⁵	<ul style="list-style-type: none">- Ödeme kaydedici cihaz mührünün kaldırılması, donanım veya yazılımının değiştirilmesi- Ödeme kaydedici cihaza müdahale ederek gerçekleştirilen satışlara ait bilgilerin kayıt altına alınmasının engellenmesi- Cihazda kaydedilen bilgilerin değiştirilmesi veya silinmesi- Elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesinin önlenmesi	3 yıldan 5 yıla kadar hapis	3 yıldan 8 yıla kadar hapis

⁵ 29.04.2021 tarih ve 7318 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na eklenmiştir.

Tablo 3'te görüldüğü gibi, 29 Nisan 2021 tarih ve 7318 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile Vergi Usul Kanunu m. 359'a (ç) bendi eklenerek vergi kaçakçılığı suçlarının arasına yeni bir suç eklenmiştir. Bu bağlamda kanun koyucunun, son dönemlerde gelişen teknoloji ve ödeme yöntemleri nedeniyle ortaya çıkabilecek yeni ihlal yöntemlerinden birine karşı önlem alma ihtiyacı duyduğu, bu nedenle vergi kaçakçılığı suçunun kapsamını genişlettiği ifade edilebilir (Ömercioğlu, 2022, s. 190).

7394 sayılı kanun ile getirilen ikinci düzenleme, Vergi Usul Kanunu m. 359'da sayılan suçlar bakımından etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesine yöneliktir. İlgili düzenlemeler Vergi Usul Kanunu m. 359'a eklenmiş olup bu düzenlemeye göre; kaçakçılık fiilleriyle verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının soruşturma evresinde ödenmesi halinde verilecek ceza yarı oranında, kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde verilecek ceza üçte bir oranında indirilmekte; tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda ise verilecek ceza yarı oranında indirilmektedir. Mükelleflerin bu indirimden faydalanabilmeleri için vergi mahkemesinde dava açmamaları, açılmışsa feragat etmeleri, kanun yollarına başvurmamaları veya başvurmuşlarsa vazgeçmeleri gerekmektedir.

Vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanacak yaptırımlar için Türk Ceza Kanunu'nun 43. maddesinde yer alan "zincirleme suç" hükümlerinin uygulanması da aynı kanunla getirilen bir diğer düzenlemedir. Bu hüküm, Vergi Usul Kanunu m. 359'da "bu maddede düzenlenen suçların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanunu'nun 43. maddesi uygulanır" ifadesi ile belirtilmiş olup ilgili düzenleme Türk Ceza Kanunu'nun 43. maddesinde "bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte üçüne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır" hükmü ile düzenlenmiştir.

4.2. OECD'nin Birinci Küresel İlkesi Çerçevesinde Bir Değerlendirme

4.2.1. Türk Hukuk Sisteminde Suç ve Cezada Kanunilik İlkesi

OECD'nin birinci küresel ilkesi esasen, hukuk devletinde "kanunsuz suç ve ceza olmaz" ilkesine, diğer bir ifadeyle "suç ve cezada kanunilik ilkesi"ne dayanmaktadır. Bu ilke Türk hukuk sisteminde;

- 1982 Anayasası'nın 38. maddesinde yer alan "kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz; kimseye suçu işlediği zaman kanunda o suç için konulmuş olan cezadan daha ağır bir ceza verilemez" ifadesiyle "suçta kanunilik ilkesi" ve "ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur" ifadesiyle de "cezada kanunilik ilkesi" esas alınmaktadır.

- Türk Ceza Kanunu'nun 2. maddesinde de “kanunun açıkça suç saymadığı bir fiil için kimseye ceza verilemez ve güvenlik tedbiri uygulanamaz. Kanunda yazılı cezalardan ve güvenlik tedbirlerinden başka bir ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunamaz” hükmüyle anayasaya uygun bir biçimde suç ve cezada kanunilik ilkesine yer verilmektedir. Bu ilke aynı zamanda, ceza hukukunun kanunilik ilkesi ile ilişkili olan belirlilik ilkesini de temsil etmektedir.

Kanunilik ilkesine göre, ceza uygulanabilmesi için fiilin kanunlarda açık bir şekilde kabahat veya suç olarak tanımlanması şartı bulunmaktadır (Eroğlu, 2013, s. 163). Diğer bir ifadeyle tipiklik olarak ifade edilen kanuni unsur, somut fiilin kanunda yer alan soyut hukuk normuna uygun olması anlamına gelmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2012, s. 31). Bu bakımdan, bir fiilin suç sayılması için gerekli olan unsurlardan biri olan tipiklik gerçekleştirilmeden suç meydana gelmiş sayılmamaktadır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2020, s. 259).

4.2.2. Birinci Küresel İlke Çerçevesinde Türk Hukuk Sistemi

Çalışmanın bu bölümünde, Türk hukuk sisteminde vergi kaçakçılığı suçuna uygulanan yaptırımların OECD'nin birinci küresel ilkesine uygunluğu veya bu ilke çerçevesinde düzenlenip düzenlenmediği irdelenecektir. Buna göre, birinci küresel ilkeyi oluşturan özellikler kapsamında aşağıdaki gibi değerlendirmeler yapılabilir.

Suç fiilini oluşturan davranışların tanımlanması, suç oluşturan tüm faaliyetlerin ve cezalarının belirtilmesi

Vergi kaçakçılığı suçu da dahil olmak üzere tüm vergi kabahat ve suçlarında, bu kabahat ve suçları oluşturan fiiller Vergi Usul Kanunu'nda maddeler halinde sayılmak suretiyle yukarıda belirtildiği gibi tanımlanmış ve bu fiillere uygulanacak olan yaptırımlar da belirtilmiştir.

Suç sayılan faaliyetlerin bir kanuna (genel veya özel) dahil edilmesi

Tek tek sayılmak suretiyle mevzuatta vergi suçu olduğu açıkça belirtilen fiiller Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Buna ek olarak örneğin Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinde yer alan vergi mahremiyetinin ihlali suçunun cezası, aynı kanunun 362. maddesinde genel bir kanun olan Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesine atıf yapılmak suretiyle belirlenmiştir. 2022 yılında vergi kaçakçılığına ilişkin olarak getirilen son düzenlemeler de yine kanunlara atıf yapılmak suretiyle mevzuat hükümleriyle açık ve net bir biçimde düzenlendiğinden, birinci küresel ilkeye uygundur.

Faaliyetin gerçekleşmesindeki unsurların (kasıt, taksir vb.) belirlenmesi

Yasal düzenlemeler ile suç sayılan faaliyetlerin gerçekleşmesinde kasıt, taksir vb. unsurların gerekli olup olmadığı da belirlenmiştir. Bu bakımdan, vergi kaçakçılığı suçlarının işlenmesi için kast unsuru aranmaktadır; diğer bir ifade ile mahkeme ceza verirken fiilin işlenmesinde sanığın kasıt içinde bulunmasını aramaktadır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2020, s. 284). Nitekim vergi kaçakçılığına sebebiyet veren fiillerden birini işleyen bir kişi, kasıtlı olmadığını iddia etse bile suç yine oluşmaktadır (Öz ve Armağan, 2018, s. 5).

Türk Ceza Kanunu'nun 21. maddesinde de “Suçun oluşması kastın varlığına bağlıdır. Kast, suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir. Kişinin, suçun

kanuni tanımındaki unsurların gerçekleşebileceğini öngörmesine rağmen, fiili işlemesi halinde olası kast vardır” hükmü yer almaktadır. Böylelikle kaçakçılık suçunun manevi unsuru kast olarak değerlendirilmektedir (Saraçoğlu ve Pürsünlerli Çakar, 2020, s. 214).

Daha ağır suçların daha ağır yaptırımlarla cezalandırılması

Bu husus, Türk Ceza Kanunu’nun 3. maddesinde yer alan “suç işleyen kişi hakkında işlenen fiilin ağırlığıyla orantılı ceza ve güvenlik tedbirine hükmolunur” biçiminde ifade edilmekte ve ceza hukukunun orantılılık ilkesini göstermektedir. Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu m. 359’da düzenlenen vergi kaçakçılığı suçları, dört grup halinde sayılmakta olup bu sınıflandırmanın nedeni, işlenen suçlardaki hukuki ihlalin yoğunluğu dolayısıyla daha ağır yaptırımların uygulanması amacıdır. Dört grup halinde sayılan vergi suçlarına, suçun ağırlığına göre farklı hapis cezası uygulanmaktadır. Nitekim 2022 yılında vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanan hapis cezası üst sınırının artırılması da bu amaca yöneliktir. Buna ek olarak, son düzenleme ile getirilen zincirleme suça ilişkin düzenlemeler ve bu kapsamda Türk Ceza Kanunu’nun ilgili maddesinin uygulanması da daha ağır suçların daha ağır yaptırımlarla cezalandırılmasına yönelik düzenlemeler yapıldığını göstermektedir.

Suç kanıtlanırsa cezai yaptırım uygulanması

Suç kanıtlandığında cezai yaptırım uygulanması hususu, 1982 Anayasası’nda yer alan masumiyet karinesi ile açıklanabilir. Masumiyet karinesi, Anayasanın 38. maddesinin dördüncü fıkrasında, “suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar kimse suçlu sayılamaz” hükmüyle yer almaktadır. Vergi hukukunda ise şüpheli bakımından masumiyet karinesinin başlangıcı “emarelerin varlığı”, sona ermesi ise “makul şüpheye yer bırakmayacak şekilde ispat” ölçülerine bağlanmıştır (Özdiler Küçük, 2014, s. 207), dolayısıyla suça ilişkin deliller neticesinde cezai yaptırım uygulanmaktadır. Örneğin belgelerde yer alan bilgilerin gerçeğe aykırı olduğunun tespiti ödeme bilgileri, alım satım bilgileri, alıcı ve satıcı bilgileri vb. bilgiler ile ispat edilebilmektedir.

Vergi hukuku yazılılık esasına dayandığından, mükelleflerin vergilendirme ile ilgili işlemlere ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu’nda yer alan usul ve esaslara göre belge düzenine uymaları gerekmektedir; ki belge düzenine uymamanın en önemli sonucu yapılan işlemlerin ispatlanması açısından ortaya çıkmaktadır (Karataş Durmuş, 2014, s. 505). Mükellefler defter, kayıt ve belgelerine dayanarak vergi suçuna sebebiyet veren bir fiil işlemediklerini ispat edebilecekleri gibi, bu belgeler suçun ispatında ve böylelikle cezanın uygulanmasında da delil teşkil edebilmektedir.

Cezai yaptırımların fiili olarak uygulanması

Türk vergi hukukunda yer alan düzenlemelere dayanılarak vergi suçlarına uygulanan yaptırımlar, Adli Sicil ve İstatistik Genel Müdürlüğü tarafından her yıl düzenli olarak veri bazında açıklanmakta olup bu durum, cezai yaptırımların fiili olarak uygulandığını göstermektedir. Örneğin, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ceza mahkemelerinin vermiş olduğu mahkumiyet kararları bu veriler arasında yer almaktadır.

5. Sonuç

Vergi suçları, devletin önemli derecede gelir kaybına uğraması ve mükellefler arasında adaletsizliğe neden olması dolayısıyla devletlerin hem tek başına ulusal düzeyde hem de uluslararası düzeyde mücadele etmeleri gereken bir olgudur. Günümüzde teknoloji ve dijital ortamın gelişimi nedeniyle vergi suçlarına eğilim gün geçtikçe artış göstermekte, özellikle vergi kaçakçılığı suçu giderek yaygınlaşmaktadır. Bu nedenle OECD, vergi suçlarıyla mücadelede tüm ülkeler için tavsiye niteliğinde olan on küresel ilke yayınlamıştır. Bu ilkeler, OECD'nin çalışmasında 33 ülke için ayrıntılarıyla ve başlıklar halinde ayrı ayrı incelenmiş; gelişmekte olan ülkeler için ise vergi suçlarıyla mücadelede örnek teşkil etmesi amaçlanmıştır.

Suç ve cezaların kanuniliğini temel alan OECD'nin birinci küresel ilkesi gereğince Türk hukuk sisteminde; vergi suçları ve bu suçlara neden olan fiiller (genel ve özel) kanunlarda maddeler halinde sayılmakta, bu fiillere uygulanacak cezalar açıkça belirlenmekte, daha ağır suçlara daha ağır yaptırımlar uygulanmakta, suç kanıtlanırsa cezai yaptırım uygulanmakta ve cezai yaptırımlar fiili olarak uygulanmaktadır. Diğer bir ifadeyle, bu düzenlemelerle ceza hukukunun temel ilkeleri olan suç ve cezada kanunilik, belirlilik, orantılılık gibi ilkeler temel alınmaktadır. Esasen, bu ilkelerin 7394 sayılı kanun ile getirilen son düzenlemeler öncesinde de temel alındığı görülmekle birlikte; söz konusu düzenlemeler sonrasında bu ilkelere ve böylelikle vergi kaçakçılığıyla mücadelede OECD'nin birinci küresel ilkesine uygunluğun güçlendiği ifade edilebilir. Bu açılarıdan bakıldığında vergi suçlarıyla mücadelede, OECD raporlarında incelenen 33 ülkede olduğu gibi, gerek kanunlarda yapılan düzenlemeler gerekse bu düzenlemelerin uygulanış biçimi açısından birinci küresel ilkenin temel alındığı görülmektedir. Nitekim bu çalışmanın bir sonraki aşaması, ülkemiz uygulamalarının diğer tüm ilkeler açısından değerlendirilmesi olacaktır.

Vergi kaçakçılığına uygulanan cezalar yabancı ülkelerle karşılaştırıldığında; bazı ülkelerde gerçek ve tüzel kişi ayrımı yapıldığı, bazı ülkelerde alt sınır yer almayıp yalnızca üst sınır uygulandığı, bazılarında ise hem hapis cezası hem para cezası uygulandığı görülmüştür. Diğer taraftan, vergi kaçakçılığı suçlarına uygulanan hapis cezası üst sınırı açısından bakıldığında, Türkiye'de birinci küresel ilkeye uyulmakla birlikte söz konusu sınırın, 2022 yılında getirilen yeni düzenleme hükümlerine göre bile diğer ülkelere kıyasla düşük kaldığı ifade edilebilir.

Birinci küresel ilke gereği, daha ağır suçlara daha ağır cezaların uygulanması hususunun, 2022 yılı Nisan ayında yapılan son değişiklikler olan hapis cezasında üst sınırın beş veya sekiz yıla çıkarılması ve zincirleme suç müessesesinin getirilmesi gibi düzenlemelerle sağlandığı ifade edilse de hapis cezasına ek olarak uygulanan para cezasında kademelendirme ve hapis cezası üst sınırlarının yabancı ülke örneklerinin geneline biraz daha yakınlaştırılması gibi düzenlemelerle birinci küresel ilkeye uygunluğun ve dolayısıyla bu ilke bağlamında vergi suçlarıyla mücadelenin hukuki anlamda daha etkin hale getirilebileceği söylenebilir.

Hapis cezasına ek olarak uygulanan para cezası yabancı ülke örneklerinde genellikle kaçırılan vergi tutarı (belli bir oranı veya katı) esas alınarak belirlenmektedir. Ülkemizde ise böyle bir uygulamanın, vergi ziyanının ağır hareketlerinde kademelendirme yoluyla yapılabileceği belirtilebilir. Bu bağlamda vergi ziyayı; doğrudan Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine bağlı olarak uygulanmasından ziyade, a bendinde yazılı fiiller için iki kat, b bendinde yazılı fiiller için

üç kat gibi artırılarak uygulanabilir. Böyle bir uygulama, birinci ilkenin daha ağır suçlara daha ağır yaptırımlar uygulanması esas çerçevesinde yerinde bir uygulama olacaktır. Bununla birlikte, hapis cezası üst sınırları da yabancı ülke örneklerinin geneline biraz daha yakınlaştırılarak on yıl gibi bir sınıra yükseltilebilir.

“Türk Vergi Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçuna Yönelik Son Düzenlemeler: OECD’nin Birinci Küresel İlkesi Çerçevesinde Bir Değerlendirme “ Başlıklı Makalenin Araştırma ve Etik Beyanı Bilgileri

Bu çalışma “Araştırma ve Yayın Etiği” değerlerine uygun olarak Hazırlanmıştır.	
Bilgilendirme	Çalışma herhangi bir bildiri veya tez benzeri çalışmadan üretim değildir.
Yazar Çıkar Çatışması Beyanı	Çalışmada herhangi bir çıkar çatışması bulunmamaktadır.
Yazar Katkı Oranı Beyanı	Çalışmayı şahsım Rana DAYIOĞLU ERUL olarak tek başıma hazırladığımı beyan ederim.
Teşekkür	Çalışmada teşekkür gerektiren bir durum bulunmamaktadır.
Etik Kurul Onay Belgesi	Çalışmada etik kurul onayı gerekmemektedir.
Ölçek İzni	Çalışmada ölçek izni onayı gerekmemektedir.

Kaynakça

- APEC/OECD (2019). Combatting Tax Crimes More Effectively in APEC Economies. Organisation for Economic Co-operation and Development and Asia-Pacific Economic Cooperation. www.oecd.org/tax/crime/combating-tax-crimes-more-effectively-in-apec-economies.htm, 01.06.2022.
- Eroğlu, O. (2013). Vergi Ceza Hukuku Açısından Kanunilik İlkesi. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 8(3), 157-179.
- Karataş Durmuş, N. (2014). Vergi Hukukunda İspat ve Delil. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVIII(3-4), 505-528.
- OECD (2017). *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*. OECD Publishing, Paris.
- OECD (2021a). *Fighting Tax Crime-The Ten Global Principles*. Paris: OECD Publishing (Second Edition).

- OECD (2021b). *Fighting Tax Crime-The Ten Global Principles*, Second Edition: Country Chapters, Paris: OECD.
- OECD (2020). *Tax Crime Investigation Maturity Model*. Paris: OECD.
- Ömercioğlu, A. (2022). 7318 Sayılı Kanun ile Eklenen Vergi Kaçakçılığı Suçları. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, XVIII(1), 167-192.
- Öncel, M., Kumrulu, A. ve Çağan, N. (2012). *Vergi Hukuku*. Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öz, E. ve Armağan, A. (2018). Yargı Organları Kararlarına Göre Vergi Kaçakçılığı Suçlarını Önlemede Adli Vergi Cezalarının Rolü. *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 33, 1-38.
- Özdiler Küçük, E. (2014). Vergi Suçlarında Masumiyet Karinesi. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 5(2), 195-208.
- Saraçoğlu, F. ve Pürsünlerli Çakar, E. (2020). *Vergi Hukuku*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Şenyüz, D., Yüce, M. ve Gerçek, A. (2020). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. Bursa: Ekin Basın Yayın Dağıtım.

Last Regulations on Tax Evasion in Turkish Tax Law: An Evaluation within The Framework of The First Global Principle of OECD

Rana DAYIOĞLU ERUL

Extended Abstract

Tax crimes both cause deterioration of the financial and economic order by negatively affecting tax revenues, and cause injustice between the taxpayers who commit the crime and those who do not, or who are caught and not caught. In this context, tax crimes are a phenomenon that needs to be tackled both locally and internationally throughout the world today. However, the study made by OECD about fighting tax crimes through global principles shows that the fight against tax crime is being actively pursued by governments around the world. This study is created within the framework of survey data on the experiences of 33 countries on tax crimes.

Ten global principles of OECD for fighting tax crimes are ensure tax offences are criminalised, devise an effective strategy for addressing tax crimes, have adequate investigative powers, have effective powers to freeze, seize and confiscate assets, put in place an organisational structure with defined responsibilities, provide adequate resources for tax crime investigation, make tax crimes a predicate offence for money laundering, have an effective framework for domestic inter-agency co-operation, ensure international cooperation mechanisms are available, protect suspects' rights. In the study, the explanations of these principles are given in detail on the basis of countries.

It is recommended in the fighting tax crimes report of OECD that jurisdictions benchmark themselves against each of the 10 global principles. According to this, it includes identifying areas where changes in law or actual aspects are needed, such as increasing the type of investigative or enforcement powers, expanding access to some government-held data, designing or updating the strategy to detect and prevent tax crimes and working more effectively to measure the impact of tax crimes. For these reasons, ten global principles of OECD also include cooperating to develop a global strategy to address tax crimes with cross-border elements. In this regard, the implementation of the ten global principles around the world is critical in addressing of tax losses and evasion and protecting domestic resource.

In this study, it is aimed to evaluate the recent changes in tax evasion in Turkey within the framework of the first global principle by choosing it along the ten global principles. The reason for choosing this principle is that it forms the basis for all other principles in both conceptual and legal framework and is based on the principle of legality in crimes and

punishments. The reason why tax evasion is based in this study is that it is the most common crime among tax crimes and the latest regulations in tax legislation in Turkey are especially related to tax evasion.

In accordance with the first global principle of the OECD, which is based on the legality of crimes and punishments, tax crimes and the acts that cause these crimes (general and special) are counted as articles in the laws, the penalties to be applied to these acts are clearly determined, heavier sanctions are applied to more serious crimes, if the crime is proven, criminal sanctions are applied and criminal sanctions are actually applied. From these perspectives, it is seen that the regulations on tax evasion in Turkey, as in all foreign countries included in the report, comply with the first global principle, and therefore the first principle in fighting tax crimes has been realized in our country.

On the other hand, when the sanctions for tax evasion are compared with foreign countries, it is seen that in some countries there is a distinction between natural person and legal person, in some countries there is no minimum sanction, only a maximum sanction is applied, and in some, both prison sentences and fines are applied. In this respect, it can be stated that, in accordance with the first global principle, the issue of imposing heavier sanctions for more serious crimes is ensured by the latest amendments made in April 2022, such as increasing the maximum sanction for imprisonment to five or eight years and introducing a chain crime system for tax evasion. However, regulations such as imposing a fine in addition to the imprisonment and increasing maximum sanction of imprisonment to a limit such as ten years by bringing it closer to the samples of foreign countries may be included. Thus, it can be stated that compliance with the first global principle and therefore the fighting tax crimes in the context of this principle can be made more effective in legal terms.