


## VERGİ SUÇLARI VE DİĞER MALİ SUÇLARLA MÜCADELEDE KURUMLAR ARASI İŞ BİRLİĞİ VE BİLGİ PAYLAŞIMI: TÜRKİYE ÖRNEĞİ

### INTER-INSTITUTIONAL COOPERATION AND INFORMATION SHARING IN THE FIGHT AGAINST TAX CRIMES AND OTHER FINANCIAL CRIMES

Esra UYGUN\*

\*Öğr. Gör. Dr., Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi, Zile Meslek Yüksekokulu, esra.uygun@gop.edu.tr, 

MAKALE BİLGİSİ	ÖZ
<p><b>Gönderilme Tarihi</b> 28.09.2024</p> <p><b>Revizyon Tarihi</b> 24.11.2024</p> <p><b>Kabul Tarihi</b> 22.12.2024</p> <p><b>Makale Kategorisi</b> Araştırma Makalesi</p> <p><b>JEL Kodları</b> H20 H24 K34</p>	<p><i>Mali suçlarla mücadele süreci; suçların önlenmesi, tespiti, soruşturulması, kovuşturulması ve suç gelirlerinin geri alınması gibi birçok aşamadan oluşmaktadır. Bu süreç, ülkeler ve ülkelerin yönetim şekillerine bağlı olarak, vergi idaresi de dâhil olmak üzere birçok devlet kurumunun iş birliği içinde çalışmasını gerekli kılmaktadır. Bu çalışmada Türkiye’de mali suçlarla mücadelede yetkili birimlerin birbirleriyle iş birliği ve bilgi değişim süreçleri OECD raporları doğrultusunda ele alınmıştır. Kurumlar bilgi değişim süreçlerini; doğrudan erişim, zorunlu bilgi paylaşımı, İzne bağlı bilgi paylaşımı ve istek üzerine bilgi paylaşımı yoluyla gerçekleştirmektedir. Türkiye’de yolsuzlukla mücadele de yetkili ayrı bir kurum bulunmamaktadır. GİB, VDK, MASAK, Gümrük Muhafaza ve Genel Müdürlüğü, kolluk kuvvetleri ve savcılar mali suçlarla mücadele etmek amacıyla iş birliği içinde olup, yetkileri ve kanuni sınırlar dâhilinde bilgi alışverişinde bulunmaktadır.</i></p> <p><b>Anahtar Kelimeler:</b> Mali Suç, Vergi Suçu, Etkinlik, İş Birliği, Bilgi Değişimi, Türkiye</p>

ARTICLE INFO	ABSTRACT
<p><b>Received</b> 28.09.2024</p> <p><b>Revized</b> 24.11.2024</p> <p><b>Accepted</b> 22.12.2024</p> <p><b>Article Classification:</b> Research Article</p> <p><b>JEL Codes</b> H20 H26 K34</p>	<p><i>The process of combating financial crimes; It consists of many stages such as prevention, detection, investigation, prosecution of crimes and recovery of crime proceeds. This process requires the cooperation of many government institutions, including the tax administration, depending on the countries and their management styles. In Turkey, the cooperation and information exchange processes of authorized units in the fight against financial crimes have been addressed in line with OECD reports. Institutions carry out information exchange processes through direct access, mandatory information sharing, information sharing based on permission, and information sharing upon request. There is no separate institution authorized to combat corruption in Turkey. TRA, TİB, FCB, Customs Enforcement and General Directorate, law enforcement forces and prosecutors cooperate in order to combat financial crimes and exchange information within their powers and legal limits.</i></p> <p><b>Keywords:</b> Financial Crime, Tax Crime, Activity, Partnership, Information Exchange, Türkiye</p>

**Atf (Citation):** Uygun, E. (2024). “Vergi Suçları ve Diğer Mali Suçlarla Mücadelede Kurumlar Arası İş Birliği ve Bilgi Paylaşımı: Türkiye Örneği”, *Ekonomi Maliye İşletme Dergisi*, 7(2): 110-138



Content of this journal is licensed under a Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License

### **Extended Abstract**

Financial crimes are committed for the criminals own benefit and involve the illegal acquisition of ownership of the property in question. Financial crime is not only a problem with economic and social impacts. It is also a serious activity that threatens the security of society. In economic terms, financial crime is the return obtained by ignoring the rules governing economic life. It is usually of a complex nature, involving all activities aimed at the violation of public interests, and it arises due to unlawfully obtained material gain in an organized manner. Financial crimes are specifically property-related crimes and cover a variety of offenses, including money laundering, smuggling, corruption, terrorist financing and tax offenses. Tax offenses are also financial crimes, and the types and rates of offenses vary from country to country. In general, a tax offense is a criminal violation of the duties and responsibilities imposed by tax laws by the liable and responsible parties. Tax crimes are an important situation that negatively affects all countries and disrupts not only economic and financial but also educational, social, cultural and justice structures of countries. Tax penalties are applied in order to eliminate this negative effect. The purpose of tax penalties is to ensure that the requirements of tax laws are fulfilled on time and in accordance with the rules. In this way, the tax loss of the treasury is prevented by ensuring the timely and complete collection of tax debts and ensures the public interest by ensuring the collection of funds necessary for the financing of public services.

Countries have various institutions in the fight against tax crimes. The function, management, policy, legal regulations and administrative practices of each of these institutions differ from country to country. Therefore, it is important to develop and implement an effective strategy for combating tax crimes at the national level. With the disappearance of borders between countries due to globalization and the development of technology, financial crimes and the revenue losses they cause have become not only a national issue but also an international problem. Therefore, depending on the countries and the way they are governed, many government agencies, including the tax administration, need to work in cooperation. The process of combating financial crimes consists of many stages such as prevention, detection, investigation, prosecution and recovery of proceeds of crime. This process requires the cooperation of many state institutions, including the tax administration, depending on the countries and the way they are governed. These include the revenue administration, customs administration, anti-money laundering authorities, including the financial intelligence unit; the authorities responsible for investigating corruption offences, including the police and specialized law enforcement agencies, prosecutors and other financial regulators.

In its studies, the OECD has categorized countries into models according to the structuring and allocation of competencies of institutions that play a role in combating financial crimes. Some of these models have been in existence for many years, while others have been newly created or updated to address current challenges. Each model also has different characteristics that need to be taken into account when developing strategies for inter-agency cooperation to ensure that the full benefits of cooperation are realized. Which organization is responsible for a particular activity directly influences the processes and agreements needed to achieve the desired benefits of cooperation. In this study, the cooperation and information exchange processes between the authorized units in the fight against financial crimes in Turkey are discussed, taking into account the studies of the OECD. Turkey has recently made and continues to make regulations in the fight against financial crimes. Institutions cooperate and share information in various ways to detect, prevent and punish financial crimes. There is no separate institution authorized to fight against corruption in Turkey. The Revenue Administration, the Tax Inspection Board, the Financial Crimes Investigation Board, the General Directorate of Customs Enforcement and Customs Enforcement, specialized law enforcement agencies such as the gendarmerie and police, and prosecutors cooperate to combat financial crimes and exchange information within the limits of their powers and the law. On the other hand, not only public institutions but also the private sector are in contact with the business world, academic institutions and organizations and other organizations. In addition, technological investments are made to increase the effectiveness of cooperation. The Revenue Administration has signed protocols on information sharing with many public institutions and administrations. In particular, it has implemented electronic mechanisms for sharing information on financial crimes with the Financial Crimes Investigation Board and the Ministry of Trade. The Turkish National Police and the Financial Crimes Investigation Board established joint investigation teams to work on money laundering activities. The Coordination Board for Combating Financial Crimes was established to ensure the coordination of relevant institutions and organizations in the evaluation and implementation of draft laws on the prevention of laundering proceeds of crime. Moreover, with the development of technology and the increase in electronic applications, the Ministry of Treasury and Finance has embarked on a serious digital transformation process. The first step towards digitalization of the tax administration was the Tax Office Full Automation Project (VEDOP). VEDOP is the dissemination of an information processing application that covers the functions of the tax office by using computer technology facilities to the Tax Offices and the establishment of a regional and central communication network structure. Subsequently, it was supported by VEDOP I, VEDOP II and VEDOP III. Many of the tax reform efforts, including the transition to an electronic tax system, aim to make the tax system more accessible to taxpayers and administrators.

## Giriş

Mali suçlar özellikle mülkiyete yönelik suçlar olup aklama, kaçakçılık, yolsuzluk, terörün finansmanı ve vergi suçları da dâhil olmak üzere çeşitli suçları kapsamaktadır. Vergi suçları, mali bir suç olup, suç oranları ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Çoğu vergi mükellefi yasalara saygılı olup, vergi yükümlülüklerini gönüllü olarak yerine getirmektedir. Bununla birlikte, vergi yükümlülüklerine uymamak için kasıtlı olarak vergi suçu işleyen bireyler ve şirketlerin yanı sıra organize suç gruplarından oluşan bir grup da bulunmaktadır.

Mali suçların önlenmesi, yalnızca ülkelerin vergilerin tahsilini sağlamak için değil, aynı zamanda hükümete duyulan güveni korumak ve vergiye gönüllü uyumun sağlandığı bir vergi sistemi sağlamak için de zorunludur. Bu nedenle vergi suçları ve diğer mali suçlarla mücadele hem ekonomik sistemlerimizin bütünlüğünü korumak hem de sosyal ve hukuk düzeninin korunması açısından önemlidir. Ayrıca mali suç oranlarının düşüklüğü adalet, eşitlik ve hesap verebilirlik ilkelerini destekleyen daha dayanıklı ve şeffaf bir vergi sisteminin oluşmasını desteklemektedir.

Küreselleşme ve teknolojinin gelişimi ile ülkeler arasında sınırlar ortadan kalkıp dış ticaret hacmi genişlemiştir. Bu şekilde mali suçlar ve neden oldukları gelir kayıpları sadece ulusal mesele olmaktan çıkıp uluslararası sorun haline gelmiştir. Bu nedenle ülkeler ve ülkelerin yönetim şekillerine bağlı olarak, vergi idaresi de dâhil olmak üzere birçok devlet kurumunun iş birliği içinde çalışması gerekmektedir. Bu çalışmada Türkiye’de mali suçlarla mücadelede yetkili birimlerin birbirleriyle iş birliği ve bilgi değişim süreçleri OECD raporları doğrultusunda ele alınmıştır. Türkiye’de yolsuzlukla mücadele de yetkili ayrı bir kurum bulunmamaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi Denetim Kurulu, Mali Suçları Araştırma Kurulu, Gümrük Muhafaza ve Genel Müdürlüğü, uzmanlaşmış jandarma ve polis gibi kolluk kuvvetleri ve savcılar mali suçlarla mücadele etmek amacıyla iş birliği içinde olup, yetkileri ve kanuni sınırlar dâhilinde bilgi alışverişinde bulunmaktadır.

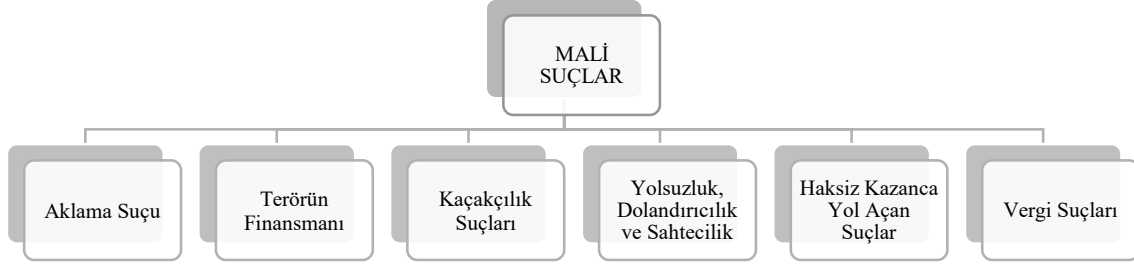
Çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Öncelikle konuyla bağlantılı olarak mali suç ve vergi suçu kavramları açıklanmış ve ayrımı ifade edilmiştir. İkinci bölümde, mali suçlarla mücadele kapsamında kurumların önemi açıklanmış ve kurumlar arası iş birliği ve bilgi paylaşımı kapsamında yapılan çalışmalar açıklanmıştır. Üçüncü bölümde, çeşitli ülkelerde iş birliği ve bilgi paylaşımına yönelik uygulamaları açıklanmıştır. Son bölümde ise Türkiye’de mali suçlarla mücadelede kurumlar arası iş birliği ve bilgi paylaşımı amacıyla yapılan çalışmalar incelenmiştir.

## 1. Kavramsal Açıklamalar

Literatürde mali suçlarla ilgili çeşitli tanımlar bulunmaktadır. Mali suç, özellikle mülkiyete yönelik olarak işlenen suçlardır. Suçlunun kendi yararı için işlenmekte olup söz konusu mülkiyetin sahipliğinin yasadışı yollarla elde edilmesidir (Yüce ve Akkaya, 2020: 41). Bu suçlar şiddet içermelerinden dolayı kriminal anlamda da suçtur. Bu nedenle önemli ekonomik ve sosyal etkileri olmakla birlikte, toplumun güvenliğini tehdit eden ciddi bir faaliyettir (Yüce ve Akkaya, 2020: 42). Birçok ülkede yaygınlaşan mali suçlar ekonomik düzenin gelişimini ve istikrarını olumsuz yönde etkilemektedir. Ekonomik anlamda mali suç, ekonomik hayatın düzenlendiği kuralların yok sayılmasıyla elde edilen getirdir (Şahin, 2010: 155). Kamu menfaatlerinin ihlaline yönelik yapılan tüm faaliyetleri içeren ve hukuka aykırı olarak gerçekleştirilen maddi kazançla ilgili ortaya çıkan suçlardır (Üzeltürk, 2005: 209). Başka bir deyişle mali suçlar, kişilerin ve kamunun önemli ölçüde maddi zarar görmesine neden olan, genellikle karmaşık nitelikte ve örgütlü olarak işlenen, maddi menfaat sağlayan suçlardır.

Bu tanımlardan hareketle mali suçlar aşağıdaki tabloda kategorize edilmiştir. Tabloda da görüldüğü üzere mali suçlar, vergi suçlarını da kapsayan geniş bir kavramdır (Bayraktar, 2010: 345). Bu nedenle açıklamalarda vergi suçu kavramından ziyade mali suç kavramı kullanılacaktır.

**Tablo 1: Mali Suçlar**



**Kaynak:** (Yüce ve Akkaya, 2020: 42; Akkaya ve Yüce, 2023: 267)

Mali suçlarla mücadelede korunmak istenen menfaat aslında ekonomik hayatın işleyişidir. Çünkü mali suçların varlığı durumunda rekabetçi bir ekonomiden bahsetmek mümkün değildir. Bu nedenle ülkeler; olası vergi kaybının ve kayıt dışılığın önlenmesi, devlete ve adalete olan güvenin korunması, ticari ve ekonomik hayatın sorunsuzlaşması için mali suçlarla mücadele etmektedir (MASAK, 2005: 75).

Şekil 1’de mali suçların olası sonuçları verilmiştir. En önemli sonucu gelir kaybı olmakla birlikte haksız rekabet ortamının oluşması, devlete ve adalete olan güvenin sarsılması, vergiye gönüllü uyumun azalması, kayıt dışı ekonomide artış, maliyetlerin yükselmesi, yatırımların azalması, uluslararası ilişkilerin zayıflaması, diğer suçlar için finansman kaynağı yaratması, toplumsal düzeni bozması gibi çok çeşitli ekonomik, hukuki, sosyal, psikolojik sonuçları bulunmaktadır.

**Şekil 1: Mali Suçların Olası Sonuçları**



**Kaynak:** (OECD, 2024: 15)

Mali suçlardan biri olan vergi suçu, genel olarak vergi kanunlarının koyduğu görev ve sorumluluklara karşı, yükümlüler ve sorumlular tarafından ceza gerektirecek şekilde aykırı hareket edilmesidir (Edizdoğan ve Taş, 1993: 7). Daha geniş bir tanımla vergi suçları, "vergi kanunlarında gösterilen maddi ve şekli ödevlerin yerine getirilmemesi veya bu ödevlere aykırı davranışlarda bulunulması nedeniyle vergi kaybına uğratılmasına ve/veya kamu düzeninin bozulmasına neden olan ve ceza hukukunda yer alan cezai müeyyidelerle cezalandırılması öngörülen fiiller" (Yüce, 2021: 48) şeklinde tanımlanmaktadır.

Vergi suçları ülkeden ülkeye değişiklik göstermekle birlikte tüm ülkeleri olumsuz yönde etkileyen, ülkeleri sadece ekonomik ve mali açıdan değil aynı zamanda eğitim, sosyal, kültürel, adalet yapılarını da bozan önemli bir durumdur (Uygun, 2023: 468-469). Türk hukukunda vergi suçları ve cezaları

çeşitli kanunlarda yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu (VUK)'nda<sup>1</sup> yer alan hali ile vergi suçları 5 gruba ayrılmıştır. VUK'a göre vergi suçları aşağıdaki gibidir (Şenyüz, 2022: 437):

- Kaçakçılık suçları
- Vergi mahremiyetini ihlal suçu
- Mükelleflerin özel işlerini yapmak suçu
- Haysiyet ve şerefe tecavüz suçu
- Ekim sayım beyanlarını denetleme suçu

Vergi suçlarının sebep olduğu olumsuz etkiyi ortadan kaldırmak ve vergi suçu işlenmesini önlemek amacıyla vergi cezaları uygulanmaktadır. Ceza, suçlar için öngörülen yaptırımdır. Hukuk düzenine aykırılık oluşturan eylemler, belirli hukuki değerleri ihlal ederse ihlalin ağırlığına göre ceza hukuku dalının konusuna dâhil olur ve kanunun gösterdiği şekilde cezalandırılır. Bir fiilin suç olduğunun tespiti ve yaptırıma bağlanması ise başta 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK)<sup>2</sup> olmak üzere diğer suç ve ceza içeren kanunlara göre yapılmaktadır (Şenyüz, 2022: 2).

Vergi cezaları ile kamu düzeninin korunmasının yanı sıra vergilere ilişkin hazine yararı olan özel değerlerin korunması amaçlanmaktadır (Şenyüz, 2022: 383). Vergi cezalarındaki amaç, vergi kanunlarının gereklerinin zamanında ve kurallara uygun olarak yerine getirilmesini sağlamaktır. Bu şekilde vergi borçlarının zamanında ve tam olarak tahsili hazinenin vergi kaybını önlemekte ve kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonların toplanmasını, böylelikle de kamu yararını sağlamaktadır (Öncel vd., 2009: 209).

## 2. Mali Suçlarla Mücadele

Ülkelerin mali suçlar ile mücadelede çeşitli kurumları bulunmaktadır. Bu kurumların her birinin yönetimi, politikası, yasal düzenlemeleri, idari uygulamaları ülkeden ülkeye farklılık göstermektedir. Küreselleşme ve dünya düzeninin değişen şartları ile mali suçlar uluslararası alanda önemli bir sorun haline gelmiştir. Ancak mali suçların önlenmesi için öncelikle ulusal düzeyde etkin bir stratejinin geliştirilmesi ve uygulanması önemlidir. Bu bölümde ülkelerin mali suçlarla mücadele amacıyla oluşturduğu çeşitli kurumlar ve kurumların önemi ele alınmıştır.

### 2.1. Mali Suçlarla Mücadelede Kurumların Önemi

Mali suçlarla mücadele; suçların önlenmesi, tespiti, soruşturulması, kovuşturulması ve suç gelirlerinin geri alınması dâhil olmak üzere birçok aşamadan oluşmaktadır. Koşullara bağlı olarak bu stratejiler, vergi idaresi de dâhil olmak üzere bir dizi devlet kurumunu kapsamaktadır. Söz konusu kurumlar; gelir idaresi, gümrük idaresi, mali istihbarat birimi dâhil olmak üzere kara para aklamaya mücadele yetkilileri; yolsuzluk suçlarını soruşturmaktan sorumlu yetkililer, polis ve uzmanlaşmış kolluk kuvvetleri, savcılık ve diğer düzenleyici kurumlardır (OECD, 2013: 13; OECD, 2023).

OECD, çalışmalarında ülkeleri mali suçlarla mücadelede rol oynayan kurumların yapılandırılması ve yetkinliklerinin tahsisine göre modellere ayırmıştır (OECD, 2012; OECD, 2013; OECD, 2017a; APEC/OECD, 2019). Bu modellerden bazıları uzun yıllardır var olmakla birlikte bazıları da güncel sorunlar dikkate alınarak yeni oluşturulmuş veya güncellenmiştir. Her model, iş birliğinin tüm faydalarının elde edilmesini sağlamak amacıyla kurumlar arası iş birliğine yönelik stratejiler geliştirmektedir. Belirli bir faaliyetten hangi kurumun sorumlu olduğu, iş birliğinden istenen faydanın elde edilmesi için gereken süreçleri ve anlaşmaları doğrudan etkilemektedir (OECD, 2017a: 11; OECD, 2018a). Ülkelerin mali suçlarla mücadeleye yönelik sorumlulukları nasıl tahsis edildiği aşağıdaki 4 modele göre belirlenmektedir. Söz konusu modeller ve bu modelleri uygulayan ülkeler tablo 2'de verilmiştir. Model 1 ve 2'ye göre, vergi suçu soruşturmaları vergi idaresi tarafından, genellikle uzman bir cezai soruşturma bölümü aracılığıyla yürütülmektedir. Model 1'de savcılığın soruşturmalarda doğrudan bir rolü yoktur; ancak, soruşturmacılara hukuki süreç ve kanunların uygulanması gibi konularda tavsiyelerde bulunabilir. Model 2'de ise savcının talimatıyla vergi idaresi tarafından yürütülen soruşturmalar istisnai olarak sorgulama hâkimleri tarafından yürütülebilir.

<sup>1</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10703 sayılı Resmî Gazete, Yayın Tarihi: 04.01.1961

<sup>2</sup> 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, 25611 sayılı Resmî Gazete, Yayın Tarihi: 12.10.2004

Model 3'te mali suç soruşturmaları, bazen vergi idaresinin dışında yer alan Maliye Bakanlığı'na bağlı uzman bir vergi dairesi tarafından da yürütülebilir. Model 4'te ise soruşturmalar polis veya savcı tarafından yürütülmektedir (OECD, 2012: 11-12; OECD, 2013: 13-14; OECD, 2017a: 11-12; OECD, 2020; OECD, 2022a; OECD, 2023a). Tablo 2'de mali suçlarla mücadeleye yönelik geliştirilen modeller ve bu modelleri uygulayan ülkelere yer verilmiştir. Bazı ülkeler bu modellerin hiçbirini uygulamamakla birlikte (örneğin İtalya) bazı ülkeler aynı anda birden fazla modeli birlikte uygulayabilir. Türkiye model 3'ü benimsemiştir.

**Tablo 2: Mali Suçlarla Mücadeleye Yönelik Geliştirilen Modeller**

	Soruşturma Yürütme ve Yönlendirme Sorumluluğu	Modelin Uygulandığı Ülkeler			
<b>Model 1</b>	Vergi idaresi	Avustralya A.B.D. <sup>3</sup> Bir. Krallık Almanya Güney Afrika	Hindistan İrlanda İsrail İsviçre	Japonya Kore Malezya Singapur	Kanada Uganda Yeni Zelanda Yunanistan <sup>4</sup>
<b>Model 2</b>	Savcının talimatıyla vergi idaresi	A.B.D. Almanya <sup>5</sup> Avusturya Azerbaycan	El Salvador Estonya İsveç <sup>6</sup>	İspanya <sup>7</sup> Hollanda Letonya	Macaristan Portekiz Sırbistan
<b>Model 3</b>	Vergi idaresi dışında, genellikle Maliye Bakanlığı'na bağlı vergi dairesi	Gana Gürcistan	İzlanda <sup>8</sup>	Türkiye	Yunanistan
<b>Model 4</b>	Uzman kolluk kuvvetleri veya savcı	Belçika Brezilya Burkina Faso Çekya Danimarka Ekvador	Finlandiya Fransa İspanya İsveç İzlanda Kolombiya	Kosta Rika Lüksemburg Litvanya Meksika Norveç	Peru Slovakya Slovenya Şili Yunanistan

Kaynak: (OECD, 2017: 12).

### 2.1.1. Vergi İdaresi

Bir ülkenin vergi idaresi, hükümet adına vergilerin vergilendirme sürecinden sorumludur. Uluslararası ekonomik iş birliklerinin gelişmesi, ekonomik, teknolojik ve vergisel alanlardaki ilerlemeler ile vergi idareleri daha önemli hale gelmiştir. Uluslararası ekonomik ilişkilerin vergilendirilmesinin öneminin artması ile vergi idarelerinin klasik fonksiyonlarının yanı sıra, mükelleflere yönelik hizmet sunum kalitesinin artırılması da önemli hale gelmiştir (Kılıç, 2011: 5-10). Uluslararası vergi anlaşmaları ve bu anlaşmalarda öngörülen iş birliğinin hayata geçirilmesi vergi idaresinin sorumluluğundadır. Ayrıca vergi idareleri, mükellefe yönelik kişisel bilgiler, gelir-gider düzeyi, finansal işlemler ve ticari faaliyetler de dâhil olmak üzere, vergiye tabi bireyler ve şirketler hakkında bilgilerin toplanması ve işlenmesini gerçekleştirmektedir. Vergi idareleri genellikle vergi mükelleflerinden ve üçüncü kişilerden bilgi ve belgelere erişim konusunda geniş yetkilere sahiptir. Vergi suçlarının önlenmesinde ve tespit edilmesinde merkezi bir rol oynarlar. Bu nedenle vergi

<sup>3</sup> A.B.D., iki tür cezai soruşturmayı yansıtabilecek şekilde model 1 ve 2'ye dâhildir. Birincisi, bir vergi dairesi çalışanı tarafından yürütüldükten sonra davanın savcıya intikal ettirildiği idari soruşturmadır. İkincisi, savcının talimatıyla başlatılan ve yürütülen "büyük jüri" soruşturmasıdır.

<sup>4</sup> Yunanistan'da vergi suçları vergi idaresi, YEDDE (Bağımsız Kamu Gelirleri Kurumu denetimi altında uzman bir vergi dairesi) ve Mali Polis Dairesi tarafından soruşturulur. Vergi idaresi, diğer kurumlarla iş birliği yaparak vergi suçları soruşturmaları yürütebilir. Ancak soruşturma yetkisi yoktur. Bu nedenle Yunanistan model 1, 3 ve 4 kapsamındadır.

<sup>5</sup> Almanya model 1 ve 2 kapsamındadır. Soruşturmalar, bir savcının talimatı altında bir kolluk kuvveti tarafından yürütülür. Vergiyle ilgili bazı ceza davaları soruşturmaları ise gelir makamlarınca bağımsız olarak yürütülür.

<sup>6</sup> İsveç, model 2 ve 4 kapsamındadır. İsveç Vergi Dairesi (STA), savcının talimatıyla vergi suçu soruşturması yürütebilir. Savcının STA'dan yardım talep etmezse STA soruşturmalara katılmaz. Bu davaları İsveç Ekonomik Suç Otoritesi (SECA) soruşturmacıları yürütür.

<sup>7</sup> İspanya Vergi İdaresi, bir inceleme hâkimi yönetimi altında vergi suçlarını soruşturur. Ancak davanın vergi idaresi dışında başlatılması veya inceleme hâkimininin vergi idaresinden yardım talep etmemesi durumunda vergi idaresini soruşturmalara katılmaz.

<sup>8</sup> İzlanda, model 3 ve 4 kapsamındadır. Vergi Soruşturma Müdürlüğü'nün (vergi idaresinin dışında yer alan) şüpheli vergi yolsuzluğuna ilişkin soruşturma yürütme vardır. Polis ise ciddi yolsuzluk soruşturmaları yürütmeye yetkilidir.

idareleri, finansal verilerin denetimi ve analizi ile şüpheli işlemlerin soruşturulması konusunda deneyime sahip çok sayıda eğitilmiş uzman ve soruşturmacı istihdam etmektedir.

Vergi suçu şüphesi ortaya çıktığında ülkeler, vergi idaresinin daha sonraki bir soruşturma ve kovuşturmaya ne ölçüde dâhil olabileceğini belirlemek için farklı modeller uygulamaktadır (OECD, 2012; OECD, 2013; OECD, 2017; OECD, 2020; OECD, 2023a). Söz konusu modeller ve bu modelleri uygulayan ülkeler tablo 2’de gösterilmiştir. Bu modeller, genel olarak vergi suçlarına ilişkin soruşturmaları yürütme sorumluluğuna sahip olan kurumları belirtmektedir. Bu durum, hangi kurumun soruşturma yürütmek amacıyla bilgiye ihtiyaç duyabileceğini anlamak açısından önemlidir. Modeller aynı zamanda bu soruşturmaların bir savcı tarafından yürütüldüğü ve bu soruşturmaların tamamen savcının sorumluluğunda olduğu ülkeleri de belirlemektedir.

### 2.1.2. Gümrük İdaresi

Gümrük vergilerinin vergilendirme sürecinden gümrük idareleri sorumludur. Birçok ülkede tüketim vergileri, satış vergileri ve katma değer vergisi (KDV) gibi dolaylı vergiler de dâhil olmak üzere diğer vergi ve harçlarda gümrük idarelerinin sorumluluğundadır.

Uluslararası ticaretin artması ve dış ticaret hacmindeki artış gümrük idarelerin görevlerini arttırmıştır. Ülkeler arası mal hareketliliğinin basit, hızlı ve güvenli şekilde gerçekleşmesi önceliktir. Bununla beraber ticaret politikası önlemlerinin etkinliği, gümrük vergilerinin tahsili, dış ticaretle bağlantılı tüm unsurlar ve bunların korunması da gümrük idaresinin görevidir (Üyümez ve Gültekin, 2016: 343). Gümrük idareleri, sınır ötesi para ve mal akışlarının yanı sıra bireysel işletmelerin ayrıntıları hakkında bilgi sahibidir. Sorumlulukları altındaki gümrük ve diğer vergilere ilişkin suçların yanı sıra kaçakçılık, yolsuzluk, uyuşturucu ticareti, kara para aklama ile mal ve kişilerin yasa dışı dolaşımına ilişkin suçların önlenmesinde ve tespitinde kilit rol oynamaktadır.

Gümrük idaresinin bir kurum olarak yapılanmasındaki farklılıklara ek olarak ülkeler, gümrük idaresinin cezai soruşturmalara katılımını belirlemek için farklı modeller benimsemektedir. Bu modeller ve modeli benimseyen ülkeler OECD’nin bir çalışmasında yer almaktadır (OECD, 2017: 35). Çalışmaya göre 28 ülkede<sup>9</sup> gümrük idaresi, genellikle Maliye Bakanlığı’na bağlı ayrı bir kurumdur. 23 ülkede<sup>10</sup> ise gümrük idaresi tek bir vergi ve gümrük dairesinin parçasıdır.

### 2.1.3. Kolluk Kuvvetleri (Polis, Jandarma)

Kolluk kavramı; toplum düzenini sağlamak, bireylerin can ve mal güvenliğini korumak, bu amaçlara yönelik olarak gerekli tedbirleri almak, suçluları yakalayıp gerekli soruşturma işlemlerini yapmak ve ilgili yargı mercilerine teslim etmekle görevli olan kamu görevlilerine verilen isimdir (Karataş ve Sevindik, 2008: 465).

Polis, jandarma gibi kolluk kuvvetleri tipik olarak bir ülkede ceza yasasını uygulama, mülkiyeti koruma ve sivil meselelerde karışıklığı önleme sorumluluğuna sahip birincil kurumdur. Pek çok ülkede kolluk kuvvetleri, belirli bir coğrafi alanı kapsayan yerel veya bölgesel güçlerinin sorumluluğundadır. Bazı ülkelerde mali suçlarla mücadeleye yönelik kolluk kuvvetleri dışında uzman birimler de bulunmaktadır. Çeşitli ülkelerde kriminal istihbarat birimleri<sup>11</sup>, mali istihbarat birimi<sup>12</sup>,

<sup>9</sup> Avustralya, Azerbaycan, Burkina Faso, Kanada, Şili, Kosta Rika, Çek Cumhuriyeti, Ekvador, El Salvador, Finlandiya, Fransa, Almanya, İzlanda, Hindistan, İtalya, Japonya, Kore, Litvanya, Lüksemburg, Malezya, Yeni Zelanda, Norveç, Sırbistan, Singapur, İsveç, İsviçre, Türkiye ve Birleşik Devletler Devletleri.

<sup>10</sup> Avusturya, Belçika, Brezilya, Kolombiya, Danimarka, Estonya, Gürcistan, Gana, Yunanistan, Macaristan, İrlanda, İsrail, Letonya, Meksika, Hollanda, Peru, Portekiz, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya, Güney Afrika, İspanya, Uganda ve Birleşik Krallık

<sup>11</sup> Avustralya, Avusturya, Belçika, Brezilya, Kanada, Kolombiya, Kosta Rika, Ekvador, El Salvador, Estonya, Finlandiya, Gana, Yunanistan, Macaristan, İsrail, Litvanya, Malezya, Meksika, Hollanda, Singapur’da suç istihbarat birimleri kuruldu, İsveç, Türkiye, Uganda, Amerika Birleşik Devletleri ve Birleşik Krallık.

<sup>12</sup> Avustralya, Avusturya, Brezilya, Kanada, Şili, Kolombiya, Kosta Rika, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Ekvador, Gana, Yunanistan, Macaristan, İrlanda, İsrail, İtalya, Litvanya, Malezya, Meksika, ABD’de Hollanda, Yeni Zelanda, Singapur, Güney Afrika, İspanya, İsveç, Uganda, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri.

dolandırıcılıkla mücadele birimleri<sup>13</sup> ve kamu görevlilerine yönelik yolsuzluklarla mücadele birimleri kurulmuştur<sup>14</sup> (OECD, 2013: 38; OECD, 2017: 38).

#### 2.1.4. Mali İstihbarat Birimleri (MİB)

Mali İstihbarat Birimleri, birçok ülkede kara para aklama ve terörün finansmanı da dâhil olmak üzere mali suçlarla mücadeleye yönelik ulusal stratejilerin merkezinde yer almaktadır. Çoğu ülkedeki mali suçları önleme mevzuatı uyarınca banka, finans şirketi gibi özel kurumlar şüphe duydukları her durumda ulusal MİB' e rapor sunmak zorundadır. MİB, şüpheli işlem raporlarını analiz ederek ve şüpheli öncül suçlarla ilgili bilgileri suçlu soruşturma sorumluluğuna sahip kurum ya da kurumlara iletmektedir. Ülkeler, ulusal MİB' in mali ve kanuni uygulama sistemleri içerisinde nerede yer alması gerektiğine karar verirken farklı modeller uygulamaktadır (OECD, 2013: 37; OECD, 2017: 39). Çeşitli ülkelerin kurmuş oldukları ulusal MİB modelleri şunlardır:

- Polisin veya savcılığın bir parçasıdır (model 1)<sup>15</sup>.
- Bir mali düzenleyici veya merkez bankası ile ilişkili bir bölümdür (model 2)<sup>16</sup>.
- Maliye Bakanlığı bünyesinde bir kurumdur (model 3)<sup>17</sup>.
- Adalet Bakanlığı veya bakanlığa bağlı ayrı bir kurumdur (model 4)<sup>18</sup>.
- Başka bir kurumun bünyesinde veya altındadır (model 5)<sup>19</sup>.
- Bir bakanlık veya diğer otoriteden bağımsız bir hükümet organıdır (model 6)<sup>20</sup>.

#### 2.1.5. Yolsuzluk Araştırmaları

Yolsuzluklar, özellikle az gelişmiş veya gelişmekte olan ülkelerin temel problemlerindedir. Her ülkenin ekonomik, sosyal, kültürel yapıları farklıdır. Ayrıca bazı ülkelerde bölgeler arasında bile farklılıklar vardır. Bu nedenle yolsuzluk kavramının net bir tanımı yoktur (Berksoy ve Yıldırım, 2017: 1). Genel bir tanımla yolsuzluk; kamu görevlilerinin kamusal yetkilerinden kaynaklanan yetkilerini özel menfaatleri için kötüye kullandıklarında ortaya çıkan etik, ahlaki başarısızlık durumu olarak ifade edilebilir (Martinez vd., 2006: 3). Yolsuzluk, ekonomilerde gelir dağılımı, büyüme ve yatırım gibi makroekonomik büyüklükleri olumsuz etkilemektedir. Bu nedenle temel amacı topluma hizmet etmek olan devletin öncelikle yolsuzlukla mücadele etmesi önemlidir (Berksoy ve Yıldırım, 2017: 1).

Hem ulusal hem de uluslararası düzeylerde hükümetin tüm dallarında yetkililer, hâkimler, polisler, savcılar, yolsuzlukla mücadele makamları, kurumsal düzenleyiciler, denetçiler gibi birden fazla aktör bulunmaktadır. Ülkeler, yolsuzlukla mücadele çerçevelerini, hukuki ve siyasi sistemlerindeki farklılıkları ve kolluk kuvvetlerine genel yaklaşımlarını yansıtacak şekilde farklı şekillerde yapılandırmalıdır. Bir ülkenin yolsuzlukla mücadelesi, öncelikle bütünlüğü, şeffaflığı ve hesap verebilirliği teşvik etmeli hem özel sektör hem de kamu sektöründe, suiistimalleri caydıracak ve cezalandıracak çeşitli araçları içermelidir.

#### 2.1.6. Soruşturma (Savcılık) Makamı

Soruşturma makamı (savcılık), ceza gerektiren suçların kovuşturulmasında devleti mahkemeler önünde temsil eden hükümet kurumudur. Bir savcılığın yapılandırılabilmesi için üç model geliştirilmiştir (OECD, 2012: 49; OECD, 2013: 39; OECD, 2017: 49). İlk olarak savcılık, şüpheli suçların soruşturulmasından ve tüm cezai kovuşturmaların yürütülmesinden sorumlu olur. Bu modele göre,

<sup>13</sup> Avusturya, Azerbaycan, Burkina Faso, Kanada, Kolombiya, Kosta Rika, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Ekvador, El Salvador, Estonya, Gürcistan, Gana, Yunanistan, Macaristan, Hindistan, İrlanda, İsrail, Letonya, Litvanya, Malezya, Meksika, Yeni Zelanda, Singapur, Güney Afrika, Türkiye, Uganda ve Birleşik Krallık.

<sup>14</sup> Avusturya, Azerbaycan, Brezilya, Burkina Faso, Kanada, Şili, Kolombiya, Kosta Rika ve Ekvator'da kamu görevlilerinin yolsuzluğuyla mücadele birimleri kuruldu. Estonya, Gana, Yunanistan, Macaristan, Hindistan, İsrail, Letonya, Meksika, Hollanda, Portekiz, Singapur, Slovenya, Güney Afrika, İsveç ve Uganda.

<sup>15</sup> Avusturya, Danimarka, El Salvador, Estonya, Finlandiya, İzlanda, İrlanda, Japonya, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Hollanda, Yeni Zelanda, Norveç, Portekiz, Singapur, Slovak Cumhuriyeti, İsveç, İsviçre ve Birleşik Krallık

<sup>16</sup> Azerbaycan, İtalya, Kore, Malezya ve Peru

<sup>17</sup> Belçika, Brezilya, Burkina Faso, Kanada, Şili, Kolombiya, Çek Cumhuriyeti, Ekvador, Fransa, Almanya, Gana, Hindistan, Meksika, Sırbistan, Slovenya, Güney Afrika, İspanya, Türkiye ve Amerika Birleşik Devletleri

<sup>18</sup> Avustralya, Belçika ve İsrail

<sup>19</sup> Kosta Rika ve Macaristan

<sup>20</sup> Gürcistan, Yunanistan ve Uganda



savcılık makamı bir soruşturmanın önemli bölümlerinin yürütülmesini polis, vergi idaresi veya gümrük idaresi gibi kurumlara devretmektedir (Model 1). İkinci olarak savcılık, mahkeme önündeki tüm cezai kovuşturmaların yürütülmesinden sorumlu olmakta ancak soruşturmaya katılmamaktadır (Model 2). Diğer modelde ise suçları soruşturmaktan sorumlu kurumlar, kovuşturmaları doğrudan yürütme yetkisine sahiptir (Model 3) (OECD, 2017; OECD, 2020).

Model 1, 36 ülke<sup>21</sup> tarafından benimsenmiştir. Bu ülkelerde cezai soruşturmalar, bir savcının veya bazı durumlarda bir hâkiminin talimatı veya denetimi altında kolluk kuvvetleri tarafından yürütülmektedir. Bu ülkelerin çoğunda polis, bir savcının veya adli makamın aracısı olarak görev yaptığına “adli polis” olarak anılmaktadır (Aydın ve Demir, 2022: 33). Bu modeli benimseyen bazı ülkelerde savcı, uygulamada ciddi suçlara ilişkin soruşturmalara yalnızca erken bir aşamada dâhil olmaktadır. 13 ülke<sup>22</sup> model 2’yi uygulamaktadır. Savcılar ve hâkimler doğrudan cezai soruşturmalara dâhil değildir, ancak savcılar diğer kurumlara adli süreç ve delil hukuku konusunda tavsiyelerde bulunabilir. Soruşturmalar polis, vergi idaresi veya diğer kurumlar tarafından yürütülmekte ve davalar incelenmek üzere merkezi bir savcılığa iletilmektedir. Model 3, model 2 ile yakından ilişkilidir, ancak merkezi bir kovuşturma makamına ek olarak, diğer bazı kolluk kuvvetleri de cezai kovuşturmaları doğrudan yürütme kapasitesine sahiptir. Model 3’ü benimseyen ülkeler Azerbaycan ve Yunanistan’dır.

### 2.1.7. Düzenleyici Kurumlar

Günümüzde, Merkez bankaları da dâhil olmak üzere mali düzenleyici kurumlar, genellikle mali sisteme olan güvenin sürdürülmesinden ve piyasa katılımcılarının ve mali hizmet sağlayıcılarının yeterliliğinin sağlanmasından sorumludur. Bu durum, istikrarı ve etkin işleyişi teşvik etmektedir. Mali düzenleyici kurumlar, denetim ve düzenleme faaliyetleri sırasında bireyler, kurumlar ve işlemler hakkında bilgi toplayıp bu bilgileri saklamaktadır. Bazı ülkelerde mali düzenleyici kurumlar ayrıca gözetim yetkisine sahip oldukları kurumların kara para aklama düzenlemelerine uyumlarını da incelemektedir.

### 2.2. Mali Suçlarla Mücadele Kurumlar Arası İş Birliği ve Bilgi Paylaşımı

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

Kurumlar yasaların izin verdiği çerçevede dâhilinde, kurum içi ve kurumlar arası paylaşım yapılabileceği gibi, ülkeler arasında ikili anlaşmalar veya çok taraflı anlaşma da imzalanabilir ve diğer kurumun faaliyetleriyle ilgili olduğu durumlarda bilgi paylaşabilirler. Bu anlaşmalar genellikle paylaşılacak bilgi türlerinin ayrıntılarını, paylaşımın gerçekleşeceği koşulları ve bilgilerin yalnızca belirli amaçlar için kullanılabilmesi gibi bilgi paylaşımına ilişkin kısıtlamaları içermektedir. Ayrıca, bilgiyi alan kurumun, bilginin kullanıldığı araştırmaların sonuçlarına ilişkin geri bildirimde bulunması gerekliliği gibi, kurumlar tarafından kabul edilen diğer koşulları da içermektedir. Çok taraflı anlaşmalar, herhangi bir bilgi talebinin formatı, taleplerle ilgilenmeye yetkililerin ayrıntıları ve kararlaştırılan bildirim süreleri ve zaman sınırları gibi iş birliğine yönelik pratik düzenlemelerin kararlaştırılmasında faydalı olmaktadır (McDougall vd., 2005; Atabakhsh vd., 2004).

Uluslararası bilgi değişimi ile mükelleflerin yurt dışında elde ettiği gelirler de tespit edilebilmektedir. Ancak bu nokta “kişisel mahremiyet” konusuna dikkat etmek gereklidir. Bu nedenle idareler sadece vergi suçuna neden olabilecek bilgilerin paylaşımını yapmalıdır (Rahn-Rugy, 2003: 9). İdareler mevcut bilgileri kişisel amaç ve menfaatleri için kullanmamalıdır. Uluslararası iş birliğinde

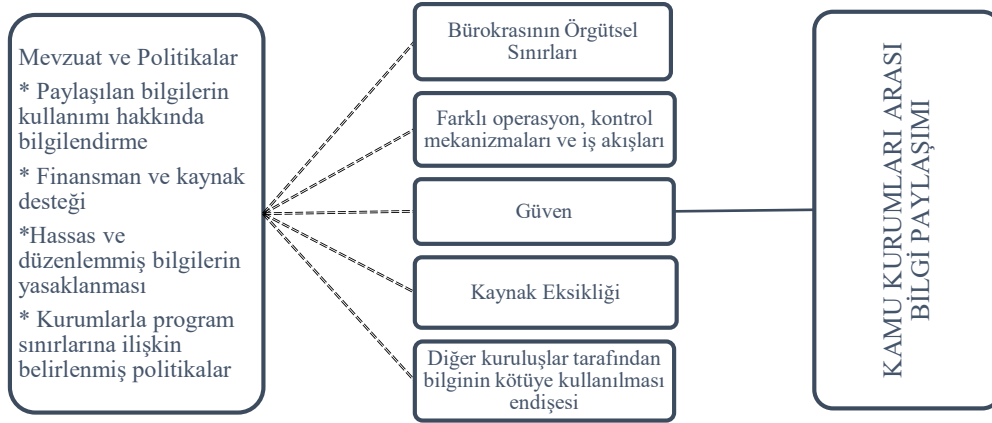
<sup>21</sup> Avusturya, Belçika, Brezilya, Burkina Faso, Şili, Kolombiya, Kosta Rika, Çek Cumhuriyeti, Danimarka, Ekvador, El Salvador, Estonya, Finlandiya, Fransa, Gürcistan, Almanya, Yunanistan, Macaristan, İtalya, Japonya, Kore, Letonya, Litvanya, Lüksemburg, Meksika, Hollanda, Norveç, Peru, Portekiz, Sırbistan, Slovak Cumhuriyeti, Slovenya, İspanya, İsveç, İsviçre ve Türkiye

<sup>22</sup> Avustralya, Kanada, Gana, İzlanda, Hindistan, İrlanda, İsrail, Malezya, Singapur, Güney Afrika, Uganda, Birleşik Krallık ve Amerika Birleşik Devletleri

demokratik düzen oluşturulmalıdır. Böylelikle küreselleşmenin getirdiği vergi sorunları ile mücadele daha da kolaylaşacaktır (Köse, 2022: 257). Uluslararası iş birliği, uluslararası vergi işlemlerini bir yeknesaklığa kavuşturacak olan “vergi mevzuatlarının uyumlaştırılması” konusunda da fayda sağlayacaktır (Günaydın ve Benk, 2004: 444 - 446).

Kamu sektöründe kurumlar arasında bilginin paylaşımını etkileyen çeşitli unsurlar vardır. Bu unsurlar genel olarak Şekil 2’deki gibidir. Şekil 2’de kurumlar arası bilgi paylaşımını etkileyen unsurların ilişkisi doğrudan ve dolaylı etki bazında ele alınmıştır. Şekilde kesik oklarla gösterilenler dolaylı etki, düz çizgi ile gösterilen de doğrudan etkidir. Buna göre kamu sektöründe kurumlar arası bilgi paylaşımında mevzuat ve politikalar hem doğrudan hem de dolaylı etkiye sahiptir (Yang ve Maxwell, 2011).

**Şekil 2:** Kurumlar Arası Bilgi Paylaşımını Etkileyen Unsurlar



**Kaynak:** (Yang ve Maxwell, 2011)

Kurumlar arası bilgi paylaşımının öncelikle zaman tasarrufu olmak üzere, iş birliğinin geliştirilmesi, aynı verilerin tekrar tekrar yedeklenmesinin engellenmesi, eş zamanlı hizmet imkânı sağlaması gibi avantajları vardır (Eroğlu vd., 2015: 47). Bununla beraber bazı zorlukları da vardır. Bu zorluklar şöyledir: Devlet kurumları arasında bilgi paylaşımı gelişimi başlangıç düzeyindedir ve ayrıntılı rehberlik sağlamada yetersiz kalmaktadır. Farklı yapıdaki kurumlar ve hükümetler arası bilgi paylaşımı ve ülke çapında ortak bir yapının eksikliğinden kaynaklı uygulanan politikalar arası farklılıklar vardır. Devlet kurumları arasında bilgi paylaşımına ilişkin yasal düzenlemeler yetersizdir (Jing ve Pengzhu, 2009: 5).

Bilgi paylaşımı çeşitli şekillerde gerçekleşmektedir. Yasal mevzuat gereği bilgi paylaşımı dört şekilde gerçekleşmektedir. Farklı kurumlar arasında bilgi paylaşımına yönelik bu dört türünün her birinde, bilginin gizliliğinin ve diğer kurumlar tarafından yürütülen çalışmaların bütünlüğünün korunması önemlidir. Örneğin İsveç’te, yasal mevzuat gereği kurumlar arasında paylaşılan bilgilerin her zaman “Gizlilik Yasası” hükümlerine uygun olması gerekmektedir.

### 2.2.1. Kayıtlara ve Veri Tabanlarına Doğrudan Erişim

Kurumlar, veri tabanlarında saklanan kayıtlara ve bilgilere, kanun ve kuralların izin verdiği ölçüde belirlenmiş kişi ya da kurumlara doğrudan erişim izni verebilirler. Bu erişimin belli bir durum veya koşullarla sınırlı olabileceği gibi sınırsız erişim şeklinde olması da mümkündür. Doğrudan erişimin bilgiye ihtiyaç duyan bir kurumun bilgiye doğrudan ulaşabilmesi ve bilgiyi zamanında elde edebilmesi açısından avantajları vardır. Bununla birlikte veri tabanları, sadece bilgiyi arayan kuruluşun amaçları için değil, bilgiyi tutan kuruluşun amaçları doğrultusunda düzenlenmiş büyük miktarda veri içermektedir.

Kayıtlara ve veri tabanlarına doğrudan erişimin avantajlı bir uygulama olmasına rağmen zorlukları da bulunmaktadır. Bilgi veren kurumun sistemlerine aşına olmayan bilgi alan kurum yetkileri verileri anlamakta zorluk yaşayabilir. Ayrıca bilgi arayan kurum veri tabanlarında kullanılmayan bilgilerden habersiz olup yetersiz bilgi ile hareket etmek durumunda kalabilir. Bu nedenle veri tabanlarından yer alan bilgileri içeren kolay bir bilgi edinme yöntemi geliştirmesinde fayda vardır.

Bilgi paylaşımına yönelik diğer mekanizmalarla karşılaştırıldığında, kayıtlara doğrudan erişime izin verilmesi, verilere başlangıçta planlanan amaçlar dışında erişilmesine ilişkin belirli bir risk taşımaktadır. Bu nedenle uluslararası bilgi paylaşımında ülkeler, veri tabanlarına erişimin az sayıda kişi/kurum/ülke ile sınırlandırılması ve hangi bilgilere hangi amaçla erişildiğine ilişkin kayıtların tutulması gibi hassas bilgilerin gizliliğini korumak için önlemler almaktadır (OECD, 2024).

### 2.2.2. Otomatik Bilgi Paylaşımı

Otomatik bilgi paylaşımında, kurum/devletlerden birinin diğer taraf olan kurum/devletten bilgi talebinde bulunmasına ihtiyaç yoktur. Bir kurum/devlet, yasal mevzuata gereği zaten diğer kurum/devleti ilgilendirecek bir bilgiyi, herhangi bir talep olmadan diğer tarafa iletmektedir. Uluslararası bilgi paylaşımı açısından bakıldığında; örneğin bilgi paylaşım anlaşmasına taraf olan iki ülkeden biri, kendi ülkesindeki rutin bir vergi denetimi sırasında, bir mükellefin diğer ülkedeki vergi yükünü etkileyecek bir bilgiye ulaşır, bilgiyi diğer ülkeye iletebilmektedir (Aktuğ ve Öz, 2021: 131). Otomatik bilgi değişimine en çok konu olan olaylar diğer bir ülkede ikamet eden bir şahıs tarafından elde edilen ve beyan edilmediği tespit edilen gelirler, vergi kaçırmak amacıyla üçüncü ülkeler vasıtasıyla gerçekleştirilen ödemeler, diğer bir ülkede vergileme veya verginin artırılması sonucu doğurabilecek istisna ve vergi indirim uygulamalarıdır (Göktaş, 2012: 82).

Otomatik bilgi değişimi, bilgi değişim yöntemlerinin arasında en verimli yöntemdir. Ancak uygulama konusundaki sıkıntılar dolayısıyla zordur. Otomatik bilgi değişiminin uygulanmasını zorlaştıran iki önemli sebep vardır. Öncelikle bilgiyi gönderen devlet ile bilgiyi alan devlet arasında otomatik bilgi değişimini öngören özel bir anlaşma olmalıdır. İkincisi ise otomatik bilgi değişimi çoğunlukla bilgi talebinde bulunulan devlet tarafından bilgilerin önemli bir kısmının bilgiyi talep eden devlete iletilmesi şeklinde olmaktadır. Bilgi sahibi olan devlet söz konusu bilgileri belirli bir aşamadan geçirmek için bir veri tabanı sistemi oluşturmalıdır (Spencer, 2000:93).

### 2.2.3. Talep Üzerine Bilgi Paylaşımı

İdareler arası bilgi paylaşımında kullanılan en geleneksel ve yaygın yöntemdir. Vergi konularında talep üzerine bilgi paylaşımı, aralarında sözleşme bulunan devletlerin yetkili makamlarının belirli bir durum hakkında bilgi talep etmesidir (Aktuğ ve Öz, 2021: 131). Bu bilgi değişiminde bilgi, kaynak ülkeden belirli bir istek üzerine ikametgâh ülkesine aktarılmaktadır. Bilgi isteği her zaman özel bir konu ya da kişiye ilişkin olmak durumundadır (Keen ve Lighthart, 2004:4). Diğer üç paylaşım türüne göre daha basit görülmektedir. Çünkü paylaşılacak bilgiyi tanımlamak veya kayıtlara erişim sağlamak için kurallara veya mekanizmalara daha az ihtiyaç duyulmaktadır. Ayrıca bilgi talep eden tarafın ihtiyaç duydukları bilgileri tam olarak belirtmelerine olanak sağlamaktadır. Bu bilgi paylaşımı türünde, öncelikle bir kurumun/devletin diğer bir kurum/devletten bilgi talebinde bulunması gereklidir. Sonraki aşamada talepte bulunulan taraf, söz konusu talebi değerlendirerek, istenilen bilgiyi karşı tarafa iletmektedir.

Kendisinden bilgi talep edilen ülke söz konusu bilgilere sahip değilse bunlara ulaşmak için gerekli olan ve kendi yasalarında öngörülen tüm bilgi toplama yöntemlerini kullanmak zorundadır (Kılıç, 2006:109-110). Talep üzerine bilgi değişiminde bilgi talebinde bulunan akit devletin söz konusu bilgiyi elde etmek için ülkesindeki tüm olanaklarını kullanmış olması gerekir. Talepte bulunan tarafın söz konusu bilgiyi elde etme çabalarına talepte bulunduğu devlette mümkün olan araştırmaları yapması da dâhildir (Öner, 2010: 71-74).

### 2.2.4. Zorunlu Bilgi Paylaşımı

Bir kurumun belirli kategorilerdeki bilgileri herhangi bir talepte bulunulmasına gerek kalmaksızın kendiliğinden sağlanma zorunluluğudur. Buna bazen “raporlama yükümlülüğü” de denir. Zorunlu bilgi paylaşımının avantajı, paylaşılacak bilgilere sahip kuruluş içinde bilgi paylaşımı konusunda uzman kişilerin bulunması ve bu şekilde doğru bilginin eksiksiz ve zamanında aktarımının sağlanmasıdır. Zorunlu bilgi paylaşımının etkin yürütülebilmesi için paylaşılacak bilgilerle ilgili karşılıklı anlaşma, sözleşme gibi yasal süreçlerin tamamlanmış olması gereklidir. Suç unsuru oluşturan ve oluşturması muhtemel faaliyetlerin önceden tespitini kolaylaştırması açısından önemli bir bilgi paylaşım türüdür.

### 3. Çeşitli Ülkelerde İş Birliği ve Bilgi Paylaşımına Yönelik Uygulamalar

Küreselleşmenin etkisiyle sermaye hareketlerinin uluslararası alanda hareket kazanması ve rekabetin artması ekonomik sorunların çözümü konusunda ülkelerin ulusal çözümleri yetersiz kalmıştır. Bu sorunların üstesinden gelebilmek için de ülkelerin birlikte hareket etmeleri zorunlu hale gelmiştir. Uluslararası ticaretin yaygınlaşması, finansal işlemlerin dünya çapında yürütülmesiyle birlikte ülkelerin gerek mükellefleri gerekse mükelleflerin elde ettikleri gelirleri kontrol etmeleri zorlaşmış, bu da vergiden kaçınma, vergi kaçakçılığı ve diğer mali suçları artırmıştır. Bu bağlamda mali suçların tespiti ve önlenmesi için etkin bir sisteme ihtiyaç duyulmuş ve vergisel konularda dâhil olmak üzere birçok alanda ülkeler arasında bilgi değişimi kavramı ön plana çıkmıştır. Uluslararası alanda imzalanan bilgi değişim anlaşmaları ile vergi kaçakçılığı, zararlı vergi rekabeti, kara paranın aklanmasının önlenmesi, yolsuzlukla mücadele gibi sorunlarla mücadele amaçlanmıştır. Bu sorunların çözümü de uluslararası alanda iş birliği ve bilgi değişimine dayanmaktadır (Çelikkaya ve Bişgin, 2012: 77; Öz, 2009: 27)

Kerres ve Proell (2009: 44)' e göre bilgi değişimi, sınırların olmadığı bir dünyada birbirleriyle uyumlu olmayan vergi kanunlarıyla mücadele etmede önemli bir araçtır. Bilgi değişimi aynı zamanda ülkelerin kendi vergileme hakkı olan kazançların doğru bir şekilde hesaplanmasını ve ödenmesini sağlamak amacıyla vergi alanında yapmış oldukları iş birliği sayesinde elde ettikleri vergilemeye ilişkin bilgileri paylaşmalarıdır (Balcı, 2010:35). Etkin bir bilgi değişimi sırasıyla ulaşılan bilginin güvenilir olması, bilgiye zamanında erişme ve bilgi değişimi yapmak için yeterli donanım ve yeteneğe sahip olmak anlamlarına gelmektedir (OECD, 2010: 10).

Uluslararası alanda bilgi değişimi konusundaki temel yasal dayanak OECD Model Anlaşmasının 26'ncı maddesinin 1'inci fıkrasıdır (OECD, 2008: 17). Buna göre *“akit devletlerin yetkili makamları, anlaşma hükümlerinin gerçekleştirilmesi için gerekli bilgileri ya da anlaşmanın aksine olmadığı sürece politik alt bölümleri ya da mahalli idareleri adına alınan her türlü vergi ile ilgili iç mevzuat hükümlerinin yürütülmesi için gerekli bilgileri değişime tabi tutacaklardır. Bilgi değişimi 1'inci ve 2'nci maddelerle sınırlı kalmayacaktır.”* Bu anlaşma kapsamında birçok ülke, çeşitli konularda ikili bilgi değişim ve çok taraflı bilgi değişim anlaşmaları imzalamıştır. Söz konusu anlaşmalar uluslararası çapta mali suçların tespiti ve önlenmesi açısından önemlidir.

OECD'nin bilgi değişimine yönelik bir çalışması da Eylül 2009'da, OECD bünyesinde oluşturulan “Vergi Amaçlı Bilgi Değişimi ve Saydamlık Küresel Forumu” dur. Küresel Forum geniş çaplı bir (160'dan fazla) üye potansiyeline sahip olup şeffaflık ve vergi alanında talep üzerine bilgi alışverişi konusunda uluslararası kabul görmüş vergi standartlarının uygulanması için çalışan uluslararası bir kurumdur. Forum, vergi amaçlı bilgi alışverişine ilişkin uluslararası kabul görmüş iki standardın uygulanmasını teşvik etmektedir. Küresel forum üyeleri, en azından EOIR (talep üzerine bilgi değişimi standardı) uygulamayı taahhüt etmek zorundadır (OECD, 2022b: 5-9). Söz konusu iki standart şunlardır:

- Talep Üzerine Bilgi Değişimi Standardı (EOIR) ve
- Otomatik Bilgi Değişimi Standardı (AEOI).

OECD'nin bilgi değişimine yönelik bir diğer çalışması da BEPS Eylem Planları kapsamında yer almaktadır. BEPS, ülkelerin vergi tabanlarını aşındıran ve vergi gelirlerini azaltan zararlı vergi uygulamaları ve mali suçları önlemeye yönelik tasarlanmış 15 eylemden oluşmaktadır (OECD, 2016: 17; Christians 2016: 1610). “Transfer Fiyatlandırması Dokümantasyonu ve Ülke Bazında Raporlama (CbCR)”, başlıklı BEPS Eylem Planı 13 ise BEPS projesinin şeffaflık dayanağının önemli bir bileşeni, konsolide grup gelirleri üzerinde anlaşılabilir gelir eşliğinin üzerinde olan tüm büyük çok uluslu işletme gruplarının ülke bazında rapor sunma zorunluluğudur (OECD, 2023b: 9-10). Bu rapor, çok uluslu işletme grubunun küresel gelirlerini nasıl tahsis ettiği, ödediği vergiler ve grup içindeki ekonomik faaliyetlerin dağılımı hakkında kapsamlı ayrıntılar sunmaktadır (OECD, 2017: 15-17). Eylem planının diğer kademeleri ve CbCR, çok uluslu işletme grubunun faaliyet gösterdiği diğer ülkelerin vergi idareleri ile paylaşılarak transfer fiyatlandırması ve BEPS ile ilgili diğer risklerin değerlendirilmesine imkân sağlamaktadır (Hugger, 2020; Yang, 2023). CbCR' in uygulanması çok uluslu işletmelerin oluşturduğu vergi kayıp ve kaçaklarını azaltacaktır (Uygun, 2024: 119). Ülke bazlı

raporların uygulanmasını kolaylaştırmak için de üç tür anlaşma öngörülmektedir. Raporların uygulanmasında bu üç anlaşma aşağıdaki sıraya göre uygulanmaktadır:

- Vergi konularında idari yardıma ilişkin çok taraflı sözleşmeler,
- İkili vergi anlaşmaları,
- Vergi bilgileri değişim anlaşmaları.

OECD, mali suçlarla mücadele amacıyla sunduğu raporlarda ülkelere çeşitli model önerilerinde bulunmaktadır. Bir ülkenin mali suçlarla mücadelede benimsediği model, vergi idaresinin vergi suçlarıyla mücadeledeki rolünü belirlemektedir. Bu durum vergilerin tespiti amacıyla vergi idaresi tarafından tutulan bilgilerin vergi suçları soruşturmacılarıyla paylaşımına yönelik mekanizmaları doğrudan etkilemektedir. Vergi idareleri, işleyişi nedeniyle vergi mükelleflerinin varlıkları, gelir ve giderleri, sermayenin sınır ötesi hareketleri ve bireyler ile şirketler arasındaki ilişkilere ilişkin ayrıntılar dâhil olmak üzere tüm mali bilgileri toplamaktadır. Bu bilgiler vergilendirme amacıyla kullanılmakla birlikte kolluk kuvvetleri, adli birimler, istihbarat birimleri gibi kamu kurumları açısından da oldukça önemlidir. Söz konusu bilgiler ve bu bilgilerin gerekli kurumlarla paylaşımı, mali suçların tespiti, aklama suçları, terörün finansmanı, vergi suçları, kaçakçılık ve yolsuzluk suçlarının tespitinde kullanılmaktadır (OECD, 2017b; OECD, 2020; OECD, 2022b).

Vergi idareleri ve gümrük idareleri, kanunların uygulanmasında sıklıkla yakın iş birliği içinde çalışmaktadır. Gümrük idareleri bireylerin ve sermayenin uluslararası hareketlerini rutin olarak izlemektedir. Ayrıca vergi incelemeleri ile vergi matrahlarının belirlenmesinde vergi idaresine büyük fayda sağlayacak kişi, işletme ve işlemlere ilişkin mali bilgileri sıklıkla toplamakta ve analiz etmektedir. Bu durum mali suçların önlenmesi ve tespit edilmesi açısından önem taşıyan bilgileri topladıkları, sakladıkları ve analiz ettikleri anlamına gelmektedir. Ancak yapısal ve teknik sorunların yanı sıra vergi gizliliği kuralları, tek bir kurum içinde bile bilginin serbestçe paylaşılmasına engel teşkil edebilmektedir. Soruşturmacıların bu bilgilere erişim düzeyi, soruşturma yetkisi, vergi suçunun gümrük idaresinin bir parçası olup olmadığı benimsenen organizasyon yapısına bağlı olmaktadır. Gümrük suçları çoğunlukla daha geniş suç faaliyetleri bağlamında ortaya çıkmaktadır. Bu koşullar altında, kolluk kuvvetleri de dâhil olmak üzere diğer kurumların gümrüklerle verimli ve etkili bir şekilde bilgi paylaşabilmesi önemlidir (OECD, 2017a).

Kolluk kuvvetlerinin mali suçlara ilişkin soruşturmaları, şüphelinin mali durumunun ayrıntılı bir analizini içermektedir. Bu durum, vergilerin yönetilmesi ve vergi matrahlarının belirlenmesi amacıyla vergi idaresinin ilgisini çekebilecek bilgilerin keşfedilmesine yol açmaktadır. Mali suçlar genellikle tek başına gerçekleşmeyip diğer suçlarla bağlantılı olarak oluşmaktadır. Çeşitli suçları araştıran kolluk kuvvetleri ve soruşturma makamı, soruşturma aşamasında olası bir vergi suçunu ortaya çıkaran deliller tespit edebilir. Kolluk kuvvetleri, olası bir vergi suçu tespiti durumunda durumu ilgili kuruma aktarmakla sorumludur. MİB, diğer öncül suçları tanımlayan ve bir vergi suçunun da gerçekleşmiş olabileceğinden şüphelenmesine yol açan şüpheli işlem raporlarını dikkate alır. Bu durum özellikle vergi suçlarının kara para aklama amacıyla öncül suç olduğu ve MİB' in olası vergi suçlarını tanımlayan şüpheli işlem raporları alabildiği ülkelerde geçerlidir (OECD, 2012; OECD, 2013).

Yolsuzluğun tespit edilmesi ve soruşturulmasından vergi yetkilileri birinci sorumlu olmasa da, bir vergi idaresi genellikle vergi mükellefinin geliri, varlıkları ve mali durumu hakkında değerli bilgileri saklamaktadır. Bu bilgiler, olası yolsuzluğa ilişkin önemli göstergelerin yanı sıra soruşturma sırasında yararlı olabilecek diğer bilgileri de içermektedir. Yolsuzluk, bir ülkenin kolluk kuvveti tarafından, diğer suçların yanı sıra veya uzman bir birim tarafından veya hâkim veya savcının yetkisi altındaki farklı otoritelerin birleşimi tarafından soruşturulabilmektedir.

Mali düzenleyici kurumların temel işlevleri arasında mali sistemin istikrarının korunması ve piyasa katılımcılarının ve mali hizmet sağlayıcılarının yeterliliğinin sağlanması yer almaktadır. Ayrıca bilgi gizliliğinin ihlali ve piyasa manipülasyonu gibi finansal piyasalarla bağlantılı suçlarla mücadelede doğrudan sorumluluğa sahip olmaktadır. Denetim ve düzenleme faaliyetleri sırasında, diğer suçlara ilişkin deliller içerebilecek kişiler, kurumlar ve işlemler hakkında bilgi toplayabilir ve saklayabilirler. Bazı ülkelerde mali düzenleyici kurumlar aynı zamanda kara para aklamayla mücadele makamı olarak da hareket ederek düzenlemeye tabi kuruluşların mevzuata uyumunu denetlemektedir.

Tablo 3’te vergi suçlarının önlenmesi amacıyla çeşitli 44 ülkenin vergi idarelerinin; mali suçları araştıran kurumlar, gümrük idaresi, kolluk kuvveti, mali istihbarat birimi ve yolsuzlukla mücadele birimi gibi diğer kurumlarla bilgi değişimi sürecinde uyguladığı yöntemler verilmiştir. Tabloda ülkelerin uyguladığı bilgi değişim süreçleri numaralarla ifade edilmiştir. Buna göre; (1) doğrudan erişim; (2) zorunlu bilgi paylaşımı; (3) izne bağlı bilgi paylaşımı; (4) istek üzerine bilgi paylaşımı; (5) bilgi değişimi konusunda bilgi paylaşımı yapılmamaktadır.

Güney Afrika, Kolombiya, Kore, Meksika, Sırbistan ve Türkiye’de “yolsuzlukla mücadele birimi” sütununda (-) işareti verilmiştir. Bu durum söz konusu ülkede yolsuzlukla mücadele konusunda faaliyette bulunan ayrı bir birim olmadığını ifade etmekte ancak yolsuzlukla mücadele edilmediği anlamına gelmemektedir. Söz konusu ülkelerde yolsuzlukla mücadele faaliyetleri var olan kolluk kuvvetleri, adli makamlar, mali istihbarat birimleri ve mali suçları araştıran diğer kurumlar tarafından gerçekleştirilmektedir. Buna rağmen, mali suçların önlenmesinde bir eksiklik olarak değerlendirilebilir. Benzer şekilde Güney Afrika’da gümrüğe bağlı vergi suçları ve diğer mali suçları soruşturan ayrı bir birim/kurum bulunmamaktadır.

Tabloya göre, ülkelerin büyük bir kısmı çeşitli kurumlarla doğrudan paylaşım yolu ve zorunlu bilgi paylaşımını uygulamaktadır. Buna göre 27 ülke vergi idaresi mali suçları araştıran kurumlarla doğrudan erişim yolu, 10 tanesi ise zorunlu bilgi paylaşım yoluyla bilgi paylaşımında bulunmaktadır. 20 ülke vergi idaresi, gümrük idaresi ile doğrudan erişim, 9 ülke vergi idaresi ise zorunlu erişim yoluyla bilgi paylaşımında bulunmaktadır. Ülke vergi idarelerinin, kolluk kuvvetleri ve milli istihbarat birimi ile bilgi paylaşımında ise daha çok zorunlu bilgi paylaşımı ve izne bağlı bilgi paylaşım uygulaması vardır. Ülke vergi idarelerinin 6 (Güney Afrika, Kolombiya, Kore, Meksika, Sırbistan, Türkiye) tanesinde yolsuzlukları araştıran ayrı bir kurum olmamakla birlikte 12 ülkede zorunlu bilgi paylaşımı, 9 ülkede izne bağlı bilgi paylaşımı, 8 ülkede istek üzerine bilgi paylaşımı, 7 ülkede doğrudan bilgi paylaşımı yöntemi uygulanmaktadır. 2 ülke (Belçika ve Yeni Zelanda) ise bu konuda herhangi bir bilgi akışında bulunmamaktadır. Ayrıca vergi idareleri mali suçları araştıran kurumlar ve gümrük idareleri ile bilgi paylaşımı sağlamakla birlikte 2 ülkede (Belçika ve Kore) kolluk kuvvetleri, 2 ülkede (ABD ve Japonya) de mali istihbarat birimi ile bilgi paylaşımında bulunmamaktadır.

**Tablo 3:** Vergi İdarelerinin Ulusal Kurumlarla İş Birliği ve Bilgi Değişimi

Ülkeler	Mali Suçları Araştırma Kurumları	Gümrük İdaresi	Kolluk kuvveti (polis/savcı)	Mali İstihbarat Birimi	Yolsuzlukla Mücadele Birimi
Almanya	(1)	(1)	(3)	(2)	(2)
ABD	(1)	(4)	(3)	(5)	(3)
Avustralya	(1)	(3)	(3)	(3)	(3)
Avusturya	(1)	(2)	(2)	(2)	(4)
Azerbaycan	(1)	(1)	(1)	(1)	(4)
Belçika	(1)	(1)	(5)	(2)	(5)
Birleşik Krallık	(1)	(1)	(3)	(2)	(3)
Brezilya	(2)	(1)	(2)	(2)	(2)
Çekya	(2)	(4)	(4)	(1)	(2)
Danimarka	(2)	(2)	(2)	(2)	(3)
Estonya	(1)	(1)	(1)	(1)	(1)
Finlandiya	(3)	(3)	(3)	(3)	(4)
Fransa	(3)	(3)	(2)	(3)	(2)
Güney Afrika	(3)	(-)	(3)	(2)	(-)
Gürcistan	(1)	(1)	(2)	(2)	(2)
Hollanda	(1)	(1)	(2)	(3)	(1)
İrlanda	(1)	(1)	(3)	(3)	(3)
İspanya	(1)	(1)	(4)	(2)	(1)
İsrail	(1)	(1)	(3)	(3)	(3)
İsveç	(1)	(1)	(3)	(4)	(2)
İsviçre	(2)	(2)	(2)	(4)	(2)
İtalya	(1)	(1)	(2)	(1)	(1)

İzlanda	(1)	(1)	(2)	(2)	(2)
Japonya	(2)	(4)	(2)	(5)	(2)
Kanada	(1)	(4)	(3)	(3)	(3)
Kolombiya	(4)	(1)	(4)	(2)	(-)
Kosta Rika	(3)	(2)	(3)	(3)	(3)
Kore	(1)	(4)	(5)	(4)	(-)
Letonya	(1)	(1)	(2)	(1)	(2)
Litvanya	(1)	(3)	(4)	(2)	(4)
Lüksemburg	(2)	(3)	(2)	(2)	(2)
Macaristan	(1)	(1)	(4)	(1)	(4)
Malezya	(1)	(4)	(4)	(4)	(4)
Meksika	(4)	(1)	(4)	(2)	(-)
Norveç	(2)	(2)	(2)	(2)	(1)
Peru	(4)	(1)	(4)	(3)	(4)
Portekiz	(1)	(1)	(3)	(3)	(3)
Sırbistan	(2)	(2)	(2)	(2)	(-)
Slovakya	(2)	(4)	(4)	(4)	(4)
Slovenya	(2)	(2)	(3)	(2)	(2)
Şili	(1)	(3)	(1)	(3)	(1)
Türkiye	(1)	(2)	(3)	(1)	(-)
Yeni Zelanda	(1)	(3)	(3)	(3)	(5)
Yunanistan	(1)	(2)	(2)	(1)	(1)

**Kaynak:** OECD (2017a) verileri alınarak tarafımızca oluşturulmuştur. Not: (1) Doğrudan erişim; (2) Zorunlu bilgi paylaşımı; (3) İzne bağlı bilgi paylaşımı; (4) İstek üzerine bilgi paylaşımı; (5) Bilgi paylaşımı yapılmıyor

#### 4. Mali Suçlarla Mücadelede Kurumlar Arası İş Birliği ve Bilgi Paylaşımı: Türkiye Örneği

Türkiye’de mali suçlarla mücadele konusunda rol oynayan kurumlar şunlardır:

- Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı- Vergi Denetim Kurulu (VDK)
- T.C. Ticaret Bakanlığı- Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğü
- Emniyet Genel Müdürlüğü- Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Daire Başkanlığı
- Jandarma Genel Komutanlığı- Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Dairesi
- Jandarma Genel Komutanlığı- Sahil Güvenlik Komutanlığı
- T.C. Adalet Bakanlığı- Cumhuriyet savcıları
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı- Mali Suçları Araştırma Kurulu (MASAK)
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK)
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), tarihi Osmanlı İmparatorluğu dönemine dayanmakla birlikte bugünkü hali ile 2005 yılında 5345 sayılı kanunla<sup>23</sup> gerçekleştirilen yapılandırma sonucunda Gelirler Genel Müdürlüğü, Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB)’ na dönüştürülmüştür (GİB). GİB, vergi idaresidir. Mali suçlarla, özellikle de vergi kaçakçılığı ve vergi yolsuzluğuyla mücadelede önemli bir role sahiptir. Ayrıca veri tabanlarında saklanan verileri, vergi soruşturmalarından sorumlu birimlerin kullanımına sunmak üzere değerlendirerek olası vergi suçlarına ilişkin rapor ve önerilerde bulunmaktadır. GİB’ e bağlı vergi daireleri, vergilerin değerlendirilmesi ve toplanması ve olası vergi kanunu ihlallerini içeren faaliyetlerin belirlenmesinden sorumludur.

Vergi Denetim Kurulu (VDK), 10 Temmuz 2011 tarihli Kanun Hükmünde Kararname<sup>24</sup> ile Maliye Bakanlığı bünyesinde doğrudan Bakanla bağlı olarak kurulmuştur. VDK’ nın temel sorumluluğu, savcının talimatıyla “Vergi Müfettişleri” aracılığıyla vergi soruşturmalarını yürütmektir. Ayrıca, VDK’ nın kovuşturma görevi bulunmamakla birlikte vergi suçlarının tespiti ve soruşturulması konusunda yetkili makamdır. Soruşturmalar sırasında Vergi Müfettişinin vergi dışı mali suçlara ilişkin delil bulması halinde, bunlar yetkili soruşturma makamına bildirilmektedir (VDK).

Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğü, Ticaret Bakanlığı’ nın ana hizmet birimlerinden biri olup, ilgili kurumlarla iş birliği halinde Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi’nde kaçakçılığın önlenmesine

<sup>23</sup> 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, 28517 Sayılı Resmî Gazete, Yayın Tarihi: 16.05.2009

<sup>24</sup> 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname, 27990 sayılı Resmî Gazete, Yayın Tarihi: 10.07.2011

yönelik faaliyetleri yürütmektedir. Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğü, kaçakçılıkla daha etkin mücadele edebilmek amacıyla, ulusal ve uluslararası kaynaklardan elde edilen, işlenen ve risk analizi amacıyla Risk Yönetimi ve Kontrol Genel Müdürlüğü'ne iletilebilen bilgilerin yer aldığı veri tabanlarını da tutmaktadır (OECD, 2017; OECD, 2024).

İçişleri Bakanlığına bağlı Jandarma Genel Komutanlığı ve Emniyet Genel Müdürlüğü olmak üzere iki ana kolluk birimi altında çeşitli örgütlü suç türleriyle mücadele eden uzmanlaşmış birimler bulunmaktadır. Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Daire Başkanlığı, Emniyet Genel Müdürlüğü (EGM) bünyesinde kaçakçılık, sahtecilik, nitelikli dolandırıcılık, tefecilik, kara para aklama, dolandırıcılık ve bilişim suçları da dâhil olmak üzere mali suçlarla mücadeleden sorumlu birimdir. Jandarma Genel Komutanlığı (JGK), Türkiye'de polise tahsis edilen alanlar dışındaki bölgelerde faaliyet göstermektedir. JGK'nın görevleri suç faaliyetlerini tespit etmek, soruşturmak ve soruşturma sonuçlarını kovuşturma için adli makamlara bildirmektir. JGK bünyesinde Kaçakçılık ve Organize Suçlarla Mücadele Dairesi mali suçlarla ilgilenmektedir. Yapısal olarak Türk Silahlı Kuvvetlerinin bir parçasıdır ancak polislik faaliyetleri açısından İçişleri Bakanlığına tabidir. Sahil Güvenlik Komutanlığı ise deniz yoluyla şüpheli kaçakçılığın önlenmesi ve izlenmesine yönelik faaliyetler yürütmektedir. Eurostat 2019-2021 verilerine göre Emniyet Genel Müdürlüğünde, toplam 339.563 polis memuru (her 100.000 kişi başına 399,48 polis memuru ) bulunmaktadır. AB ortalaması ise her 100.000 kişi başına 335,3 polis memurudur (Avrupa Komisyon, 2023: 47). . Jandarma personelinin toplam sayısı (zorunlu askerlik görevlerini yapanlar hariç) 196.285'tir (her 100.000 kişi başına 230,34 jandarma personeli). Sahil Güvenlik Komutanlığında 8.343 personel (her 100.000 kişi başına 9,81 personel) bulunmaktadır (Avrupa Komisyonu: 2023: 47).

Cumhuriyet savcıları T.C. Adalet Bakanlığı'na bağlı olarak, vergi suçları da dâhil olmak üzere tüm suçların yürütülmesi ve kovuşturulmasından sorumludur. Olası bir suç faaliyeti şüphesinin Cumhuriyet Savcılığı'na bildirilmesi durumunda, savcılar olayı inceleyerek cezai soruşturma başlatabilirler. Şüphelenilen suçun mahiyetine bağlı olarak savcılar, VDK, Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğü veya MASAK' a mali denetim yapması veya polis veya diğer kolluk kuvvetleri aracılığıyla ceza soruşturması başlatması yönünde talimat verebilirler.

MASAK, kara paranın aklanması ve terörizmin finansmanının soruşturulması ve önlenmesi amacıyla ulusal mali istihbarat birimleri arasında iş birliği ve istihbarat paylaşımını kolaylaştıran Mali İstihbarat Birimleri Egmont Grubu üyesidir (Avrupa Komisyonu, 2023: 48). MASAK, Türkiye'nin Mali İstihbarat Birimidir. T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı olarak görev yapan MASAK, 4208 sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun<sup>25</sup> ile 19.11.1996 tarihinde kurulmuş, 17 Şubat 1997 tarihinde faaliyetine başlamıştır. Daha sonra 18.10.2006 tarihinde yürürlüğü giren 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun<sup>26</sup> ile Görev ve yetkileri yeniden belirlenmiştir. MASAK, mali konularla ilgili gelen şüpheli işlem raporlarını alıp, analiz etmektedir. Ayrıca analiz için diğer makamlarla, örneğin olası vergi suçlarından şüphelenilen durumlarda GİB ile istihbarat paylaşabilir. MASAK, bu analizler sonucunda olası kara para aklama veya diğer suçlara ilişkin delillerin bulunduğu sonucuna vardığında, bu bilgiler Cumhuriyet Savcılığına iletilir ve ayrıca yetkili kolluk kuvvetlerine de iletilmektedir. MASAK, olası kara para aklama şüphesi için makul nedenlerin bulunması halinde mülklere el konulması emrini de verebilir (OECD, 2012; OECD, 2013; OECD, 2017). Avrupa Birliği Komisyonu 2023 yılı ilerleme raporuna göre, Türkiye'nin kara paranın aklanması ve terörizmin finansmanı ile mücadele konusundaki performansı kademeli olarak iyileşmiştir. Adli istatistikler tutarlı bir yükseliş eğilimi göstermiştir. 2020'de 19 dava dosyası, 49 ayrı suç ve 47 mahkûmiyet kararı mevcutken, 2021'de 26 dava dosyası, 61 ayrı suç ve 61 mahkûmiyet kararı bulunmaktadır. 2022'de 39 ceza davası dosyası ve 118 suç, 116 mahkûmiyet kararının verilmesiyle sonuçlanmıştır (Avrupa Komisyonu, 2023: 46).

<sup>25</sup> 4208 sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun, 22822 sayılı Resmî Gazete, Yayın Tarihi: 19711/1996

<sup>26</sup> 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun, 26323 sayılı Resmî Gazete, Resmi Gazete, Yayın Tarihi: 18/10/2006



Türkiye'de yolsuzlukla mücadele konusunda uzmanlaşmış bir kolluk kuvveti bulunmamaktadır. 3628 Sayılı Kanun'un<sup>27</sup> 17. maddesi uyarınca Cumhuriyet savcılarını, çoğu yolsuzluk suçuyla ilgili olarak yolsuzluk davası açma yetkisine sahiptir. Emniyet Genel Müdürlüğü ayrıca bir yolsuzluk davasını, savcının talebi üzerine veya kendi inisiyatifiyle sınırlı olarak soruşturabilir. Ayrıca kamu sektöründeki yolsuzluğun tespit edilmesi ve soruşturulması konusunda teftiş kurulları kilit rol oynamaktadır. Bu kurullar, bakanlıklara bağlı veya bağlı kamu kurumlarının mali yönetimlerini geliştirmeye yönelik denetimler yapar, iddiaları araştırır ve öneriler hazırlamaktadır (OECD, 2024). Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), idari ve mali özerkliğe sahip kamu tüzel kişiliğine sahip bir kuruluştur. Misyonu; Finansal piyasalarda güven ve istikrarı sağlamak, finansal sisteme rekabet gücü kazandırmak, kredi sisteminin aktif işleyişini sağlamak, mevduat sahiplerinin hak ve menfaatlerini korumak, denetime tabi kurumların piyasa disiplini içerisinde sağlıklı ve düzenli çalışmasını sağlamak için gerekli tedbirleri almaktır. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Türkiye'de menkul kıymet ve türev piyasalardan sorumlu ilk düzenleyici ve denetleyici kurumdur. 1981 yılında yürürlüğe giren Sermaye Piyasası Kanunu<sup>28</sup> ile yetkilendirilen SPK, sermaye piyasalarının düzenlenmesi, sermaye piyasa araçlarının ve kurumların geliştirilmesi amacıyla ayrıntılı düzenlemeler yapmaktadır. SPK, Türkiye'deki sermaye piyasalarını ve kurumlarını lisanslar, düzenler ve denetlemektedir.

Tablo 4, vergi suçlarının önlenmesi amacıyla Türkiye'deki kurumların birbirleriyle iş birliği ve bilgi değişim uygulamalarını göstermektedir. Söz konusu kurumlar; Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), Vergi Denetim Kurulu (VDK), Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğü, polis, jandarma gibi kolluk kuvvetleri ve savcılar, Mali Suçları Araştırma Kuruludur (MASAK). Tabloda kurumlar arası uygulanan bilgi değişim süreçleri numaralarla ifade edilmiştir. Buna göre; (1) doğrudan erişim; (2) zorunlu bilgi paylaşımı; (3) izne bağlı bilgi paylaşımı; (4) istek üzerine bilgi paylaşımını ifade etmektedir. Buna göre; GİB, VDK ve MASAK ile verileri doğrudan erişim yoluyla, Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğü ile zorunlu bilgi paylaşımı, Kolluk kuvvetleri ve savcılar ile ise izne bağlı olarak paylaşım sağlamaktadır. Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğü ise GİB ile verileri doğrudan erişime sunmakta, VDK, MASAK, kolluk kuvvetleri ve savcılar ile ise izne bağlı olarak paylaşmaktadır. Kolluk kuvvetleri ve savcılar verileri Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğü ile zorunlu olarak, VDK ve MASAK ile izne bağlı olarak, GİB ile istek üzerine paylaşmaktadır. MASAK, elindeki verileri GİB ve VDK ile izne bağlı olarak, Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğü ile istek üzerine, kolluk kuvvetleri ve savcı ile ise zorunlu olarak paylaşmaktadır. BDDK ve SPK gibi düzenleyici ve denetleyici kurumlar ise GİB, VDK MASAK ve Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğü ile izne bağlı olarak, kolluk kuvvetleri ve savcı ile zorunlu olarak bilgi paylaşımında bulunmaktadır.

**Tablo 4:** Türkiye'de Ulusal Kurumlar Arası İş Birliği ve Bilgi Değişimi

		Bilgi Alan Kurum				
		GİB	VDK	Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğü	Kolluk kuvveti/savcı	MASAK
Bilgi Veren Kurum	GİB	---	(1)	(2)	(3)	(1)
	Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğü	(2)	(3)	---	(3)	(3)
	Kolluk kuvvetleri / savcı	(4)	(3)	(2)	---	(3)
	MASAK	(3)	(3)	(4)	(2)	---
	Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar	(3)	(3)	(3)	(2)	(3)

**Kaynak:** OECD (2017a) verileri alınarak tarafımızca oluşturulmuştur. Not: (1) Doğrudan erişim; (2) Zorunlu bilgi paylaşımı; (3) İzne bağlı bilgi paylaşımı; (4) İstek üzerine bilgi paylaşımı

Türk hukukunda vergi suçlarına ilişkin cezalar ceza mahkemelerince yapılan yargılama sonucunda verilmektedir. Cumhuriyet savcısı tarafından vergi suçu şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen sürece soruşturma aşaması denir. Soruşturma sonucunda fiillerin suç oluşturduğu kanaatine ulaşırsa Cumhuriyet Savcısı ceza mahkemesinde kamu davası açar. Vergi suçlarında yargılama asliye ceza mahkemeleri tarafından yürütülür. Dava açılmasıyla hükmün

<sup>27</sup> 3628 Sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu, 20508 sayılı Resmî Gazete, Yayın Tarihi: 04/05/1990

<sup>28</sup> 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, 28513 Sayılı Resmî Gazete, Yayın Tarihi: 30/12/2012

kesinleşmesine kadar süren aşama ise kovuşturma aşamasını oluşturmaktadır. Yargılama sonucunda, mahkûmiyet (hapis veya adli para cezası), beraat, davanın düşmesi, davanın reddi, görevsizlik veya mahkemenin durması şeklinde karar verilebilir (Şenyüz, 2024: 306).

Söz konusu kurumlar vergi suçlarının araştırılması, tespiti, önlenmesi ve cezalandırılması aşamalarından bilgi paylaşımı yoluyla iş birliği gerçekleştirerek çeşitli faaliyetlerde bulunmaktadır. Vergi cezalarının uygulanabilmesi için öncelikle kanunlarımızda suç olarak atfedilen faaliyetlerin gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir. Vergi suçları VUK md.359'da kaçakçılık suçları, md. 362'de vergi mahremiyetinin ihlal suçu, md.363'de363'te mükelleflerin özel işlerini yapmak suçu, md.5'de5'te haysiyet ve şerefe tecavüz (hakaret) suçu, md.243'de243'te ise ekim sayım beyanlarını denetlememe suçu olarak düzenlenmiştir. Söz konusu vergi suçlarından kaçakçılık suçlarının cezası ise VUK hükümlerine göre, diğer vergi suçlarına ilişkin cezalar ise vergi suçlarına ilişkin cezalar TCK ilgili hükümlerine göre ne göre ceza mahkemeleri tarafından verilmektedir. Ceza mahkemesinden çıkan kararlar, cezaları uygulayacak vergi dairesinin kararları üzerinde etkili olmadığı gibi, vergi dairesinin kararları da ceza hâkimini bağlamamaktadır (VUK md. 367/5). Bu nedenle 359. maddede yazılı suçlardan dolayı cezaya hükmedilmesi, vergi ziyai cezası veya usulsüzlük cezalarının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmemektedir (Şenyüz vd., 2024: 307). VUK md. 367'e göre, vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları, yaptıkları inceleme sırasında 359.maddede yazılı kaçakçılık suçların işlendiğini tespit etmesi durumunda kaçakçılık suçu raporunun düzenlenmesi yeterli görülmemiş, rapor değerlendirme komisyonundan mütalaa alınması zorunlu kılınmıştır. Bu madde açısından bakıldığında vergi inceleme elemanları, GİB, VDK ve savcılık vergi suçlarının tespiti ve cezalandırılmasında bilgi paylaşımının yanı sıra iş birliği halinde çalışmak zorundadır.

Vergi kaçakçılığı suçlarında söz konusu olan mütalaa şartı, VUK'un 367.maddesinde düzenlenmiştir. Bir vergi incelemesi esnasında, VUK'un 359. maddesinde yazılı kaçakçılık suçunun tespiti halinde, vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa ile doğrudan doğruya; vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar ise ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaa ile vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık aracılığıyla durumu yetkili Cumhuriyet Başsavcılığına bildirmekle mükelleftir. Nitekim vergi kaçakçılık suçunda mütalaa alınmadan ceza davası açılması bozma nedenidir. Yargıtay 11.Ceza Dairesi 2016/5013 E., 2017/3131 kararı şöyledir: "Sanık hakkında, 2005, 2006, 2007, 2008 takvim yıllarında ayrı ayrı zincirleme sahte fatura düzenlemek suretiyle vergi kaçakçılığı suçunu işlediği iddia olunarak açılan kamu davasında, dava şartı olan 213 sayılı Yasanın 367. maddesi uyarınca mütalaa bulunmaması karşısında, yargılama durdurularak Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'ndan mütalaa istenmesi, mütalaa verilmemesi halinde kamu davasının düşürülmesine karar verilmesi gerekirken, eksik araştırma ile yazılı şekilde hüküm kurulması, bozma nedenidir".

7394 sayılı "Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 4. maddesiyle, VUK 359. maddesine cezadan indirim niteliğiyle yeni fıkralar eklenmiş ve VUK md. 371'de düzenlenen pişmanlık ve ıslah kurumu dışında yeni bir etkin pişmanlık hali öngörülmüştür. Kaçakçılık suçu açısından soruşturma ya da kovuşturma evresinde de etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilmesine imkân sağlanmaktadır. Düzenleme, VUK'ta yer alan tüm suç tiplerini kapsayan genel bir hüküm değildir. Niteliği gereği sadece kaçakçılık suçu için öngörülmekte ve kişiler hakkında etkin pişmanlık hükmü uygulanarak cezadan indirim sağlanmaktadır. Etkin pişmanlık hükmünden yararlanmak için failin "VUK 359. maddesinde yazılı fiillerle 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 zammını" ödemesi gerekmektedir. İlgili düzenlemede tarh edilen verginin ödenmesi devletin uğradığı zararın giderilmesidir. Bunun yanı sıra vergi ziyai kabahati için kesilen ceza ve ferilerinin ödenmesi de gerekmektedir. Düzenlemenin bu haliyle kaçakçılık suçunun haksızlık içeriğini azalttığı düşünülmektedir. Ancak; failin gelecekte aynı suçu tekrar işlemesi halinde yeniden etkin pişmanlık hükmünden faydalanmasını engelleyen bir düzenleme olmadığı için failin etkisi uzun

sürecek bir pişmanlığı söz konusu olmayabilir (Şişman ve Sarsıkoğlu, 2022: 1597). Etkin pişmanlık hükmünden yararlanabilmek için vergi cezası kesilmesi ve tarh edilmesine ilişkin idari işlemlere dava açılmaması, açılmış ise feragat edilmesi de gerekmektedir. İndirimden yararlanmak için dava açma hakkından vazgeçme şartının öngörülmesi uygulamada birçok sorunu ortaya çıkaracağı düşünülmektedir. Vergi suçları için öngörülen yaptırımların kaçakçılığı önleme konusunda etkinliği ve caydırıcılığı, üzerinde durulması gereken önemli bir konudur. Bununla birlikte etkin pişmanlık düzenlemesinin cezaların caydırıcılığını azaltması söz konusu olacaktır (Şişman ve Sarsıkoğlu, 2022: 1598-1599).

Tablo 5'te 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na muhalefet suçuna yönelik çeşitli adli istatistiklere yer verilmiştir. Buna göre Cumhuriyet Başsavcılıklarında sonuçlanan soruşturmalarda kararların çoğunluğu kamu davası açılması yönünde olmuştur. Bu oran 2021 yılında % 77'dir. Kovuşturmaya yer olmadığına yönelik verilen karar oranı ise %7.5'tir. Ceza mahkemelerinde çıkan dosyalardaki sanıkların suçlarına yönelik verilen kararların %58'i mahkûmiyet, %14.7 beraat, % 6.6 hükmün açıklanmasının geri bırakılması, %14.5 i ise diğer kararlar şeklinde olmuştur. Dolayısıyla ceza mahkemelerinde açılan davaların büyük kısmı mahkûmiyet ile sonuçlanmıştır. Ceza mahkemelerinde VUK'a muhalefet suçlarının tüm kanunlar içerisindeki oranı ise %6.9 olmuştur.

**Tablo 5: 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'na Muhalefet Suçuna Yönelik Çeşitli Adli İstatistikler**

	2021	2020	2019	2018	2017
<b>Cumhuriyet Başsavcılıklarında Sonuçlanan Soruşturmalardaki Karar Durumu</b>					
Kamu davası açılma kararı	%77.0	%75.9	%77.0	%74.8	%76.6
Kovuşturmaya yer yoktur kararı	%7.5	%8.3	%7.7	%8.2	%9.4
Diğer kararlar	%15.5	%15.8	%15.3	%17.0	%14.0
<b>Ceza Mahkemelerinde Çıkan Dosyalardaki Sanıkların Suçlarına İlişkin Verilen Kararların Türüne Göre Dağılımı</b>					
	2021	2020	2019	2018	2017
Mahkûmiyet	%58.2	%59	%59.4	%58.3	%59.5
Beraat	%14.7	%16.1	%19.3	%19.9	%20.1
Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması	%6.6	%6.8	%6.6	%7.0	%5.2
Yetkisizlik, Görevsizlik. Birleştirme	%6.0	%5.6	%4.7	%5.3	%8.1
Diğer Kararlar	%14.5	%12.5	%10.0	%9.5	%0.2
Tüm Kararlar İçindeki Oranı	%6.9	%5.6	%5.8	%5.0	%6.9

**Kaynak:** T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil İstatistikleri 2017, 2018, 2019, 2020 ve 2021 verileri alınarak tarafınca oluşturulmuştur.

Tablo 6'de ise 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'na yönelik çeşitli adli istatistiklere yer verilmiştir. Cumhuriyet Başsavcılıklarında sonuçlanan 2021 yılı soruşturmalarda %62.5 kamu davası açılması, %25'i ise kovuşturmaya yer olmadığı yönünde karar verilmiştir. Ceza mahkemelerinden çıkan dosyalardaki sanıkların suçlarına ilişkin verilen kararların türlerine bakıldığında ise 2021 yılı için %71.2 mahkûmiyet, %5.3 beraat, %8.9 hükmün açıklanmasının geri bırakılması, %6.6 yetkisizlik, görevsizlik ve birleştirme kararı çıkmıştır. %8.1 ise diğer kararlardan oluşmaktadır. Ceza mahkemelerinde Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu'na yönelik verilen kararların tüm kanunlara içerisindeki oranı ise %12.5'tir.

**Tablo 6: 5607 Sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanununa Yönelik Çeşitli Adli İstatistikler**

	2021	2020	2019	2018	2017
<b>Cumhuriyet Başsavcılıklarında Sonuçlanan Soruşturmalardaki Karar Durumu</b>					
Kamu davası açılma kararı	%62.5	%60.4	%70.2	%75.6	%80.4

VERGİ SUÇLARI VE DİĞER MALİ SUÇLARLA MÜCADELEDE KURUMLAR ARASI İŞ BİRLİĞİ VE BİLGİ PAYLAŞIMI: TÜRKİYE ÖRNEĞİ

Kovuşturmaya yer yoktur kararı	%25.0	%27.4	%19.7	%15.6	%11.9
Diğer kararları	%12.5	%12.2	%10.1	%8.8	%7.7
<b>Ceza Mahkemelerinde Çıkan Dosyalardaki Sanıkların Suçlarına İlişkin Verilen Kararların Türüne Göre Dağılımı</b>					
	<b>2021</b>	<b>2020</b>	<b>2019</b>	<b>2018</b>	<b>2017</b>
Mahkûmiyet	%71.2	%63.9	%60.1	%66.3	%70.9
Beraat	%5.3	%7.2	%10.1	%8.7	%8.7
Hükmün Açıklanmasının Geri Bırakılması	%8.9	%7.2	%5.3	%4.4	%10.6
Yetkisizlik, Görevsizlik ve Birleştirme	%6.6	%11.7	%13.6	%11.5	%2.8
Diğer Kararlar	%8.1	%9.9	%10.9	%9.1	%0.2
Tüm Kararlar İçindeki Oranı	%23.6	%14.2	%11.7	%14.6	%6.7

**Kaynak:** T.C. Adalet Bakanlığı Adli Sicil İstatistikleri 2017, 2018, 2019, 2020 ve 2021 verileri alınarak tarafınca oluşturulmuştur.

Türkiye’de kurumlar vergi suçlarının tespiti, önlenmesi ve suçların cezalandırılması amacıyla çeşitli şekillerde iş birliği yaparak, bilgi paylaşımında bulunmaktadır. Bunun dışında, iş dünyası, akademik kurumlar ve diğer kuruluşlarla da iş birliğine yönelik çalışmalar yapılmaktadır. Ayrıca iş birliklerinin etkinliğini arttırmak için teknolojik yatırımlarda gerçekleştirilmektedir. Bu kapsamda Türkiye’de yakın geçmişte GİB, birçok kamu kurum ve idaresi ile bilgi paylaşımına ilişkin protokoller imzalamıştır. Özellikle mali suçlara ilişkin bilgilerin MASAK, Ticaret Bakanlığı ile paylaşılmasına yönelik elektronik mekanizmaları hayata geçirmiştir (OECD, 2017). Emniyet Genel Müdürlüğü ve MASAK kara para aklama faaliyetleri üzerinde çalışmak üzere ortak soruşturma ekipleri oluşturmuştur. Bu ekipler arasında hesapların, varlıkların ve mali kayıtların analizlerini yapan mali uzmanlar ile temel öncül suça ilişkin tutuklama, arama ve telefon dinleme işlemlerini yürüten polis memurları yer almaktadır. Ayrıca Mali Suçlarla Mücadele Koordinasyon Kurulu, suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesine ilişkin kanun tasarılarının değerlendirilmesi ve uygulanması konusunda ilgili kurum ve kuruluşların koordinasyonunu sağlamak amacıyla kurulmuştur (OECD, 2017). Mali Suçlarla Mücadele Koordinasyon Kurulu, Hazine ve Maliye Bakanlığı yardımcı başkanlığında, MASAK Başkan Yardımcısı, Finansal Piyasalar ve Kambiyo Genel Müdürü, Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanı, Adalet Bakanlığı Ceza İşleri Genel Müdürü, Dışişleri Bakanlığı Araştırma ve Güvenlik İşleri Genel Müdürü, Ticaret Bakanlığı Gümrükler Muhafaza Genel Müdürü, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Başkan Yardımcısı ve Emniyet Genel Müdürlüğü Genel Müdür Yardımcısından oluşmaktadır (HMB, MASAK). Yönetmeliğe göre mükelleflerin belirli bir tutarın üzerindeki ödemeleri bir banka aracılığıyla yapması ve bankanın da bu bilgiyi GİB’ e sağlaması gerekmektedir. Bu nedenle vergi denetçileri çalışmalarında kullanmak üzere bankalardan önemli bilgiler almaktadır (5549 Sayılı Kanun). Ayrıca elektronik uygulamaların artması ile Hazine ve Maliye Bakanlığı ciddi bir dijital dönüşüm sürecine girmiştir (Öz ve Bozdoğan, 2012: 68). Vergi idaresinin dijitalleştirilmesine yönelik atılan ilk adım ise Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesidir (VEDOP). VEDOP, bilgisayar teknolojisi imkânlarını kullanarak vergi dairesinin işlevlerini içine alan bir bilgi işlem uygulamasının Vergi Dairelerine yaygınlaştırılması ile bölge ve merkez iletişim ağ yapısının oluşturulmasıdır (GİB, 2019: 18). 1995 yılında pilot uygulamaya başlatılmış olup, başarılı sonuçlanması ile 1998 yılında VEDOP I başlatılmıştır. VEDOP I kapsamında İnternet Vergi Dairesi, kurumlar vergisi ve gelir vergi mükellefleri için hizmete girmiştir. 2000 yılında 155 vergi dairesi otomasyona geçmiş, 2001 yılında banka tahsilatları başlamıştır (GİB, 2010: 12). 2004 yılında VEDOP II ile otomasyonlu vergi dairesi sayısının artırılması, e-beyanname uygulaması, Türkiye Vergi Dairesi, denetim otomasyonu, veri ambarı, paydaşlarla veri paylaşım altyapısı ve çağrı merkezi uygulamaları oluşturulmuştur (Uğur ve Çütcü, 2009: 12). 2007 yılında uygulamaya koyulan VEDOP III ile Gelir idaresinin etkinliğinin ve hizmet kalitesinin artırılması çalışmaları kapsamında e-VDO uygulamalarının Türkiye genelindeki Vergi Daireleri ve Mal Müdürlükleri gelir servislerinde yaygınlaştırılması, takdir komisyonlarının otomasyon kapsamına alınması ve mevcut yapının bu

kapsamda güçlendirmesi hedeflenmiştir (GİB, 2008: 27). VEDOP III kapsamında ayrıca e-tahsilat, e-haciz, e-fatura, e-imza işlemleri, e-kayıt, e-arşiv, mükellef cari hesabı ve otomatik arşiv sistemi oluşturulmuştur. Böylece VEDOP ile Gelir idaresinin otomasyonu büyük ölçüde sağlanmış ve e-kurum olma yolunda önemli bir eşik aşılmıştır (Dikmen ve Çiçek, 2020: 161). GİB, vergi kimlik numarası, kimlik kartı numarası, mükellef adresleri, mükellef durumu, çalışma bilgileri ve geçmişini içeren bilgileri web servisleri aracılığıyla kamu kurumuyla paylaşmaktadır. Elektronik vergi sistemine geçişi de içeren vergi reformu çabalarının pek çoğu, vergi sistemini vergi mükellefleri ve idarecileri için daha erişilebilir hale getirmeyi amaçlamaktadır (Budak ve James, 2016: 427). Dijital teknolojilerin olanaklarından yararlanmaya odaklanan bu çabalar bir taraftan vergi adaletine katkıda bulunurken diğer taraftan vergi sistemini daha anlaşılabilir bir hale de getirebilmektedir.

Öte yandan Türkiye’de yolsuzlukla mücadele konusunda yetkili uzman bir kurumun bulunmaması önemli bir eksikliklerdir. Nitekim bu eksikliğe Avrupa Komisyonu tarafından her yıl yayınlanan ilerleme raporlarında da yer verilmiştir. Raporda, Türkiye’nin yolsuzlukla mücadelede başlangıç düzeyinde olduğu ve ilerleme sağlayamadığı ve taraf olunan Birleşmiş Milletler Yolsuzlukla Mücadele Sözleşmesi’ne uygun olarak önleyici eylemde bulunmadığı belirtilmiştir. Bu nedenle Türkiye’de yolsuzluk ve yolsuzlukla mücadele hala önemli bir sorundur. Bu yüzden raporda yasal çerçeve ve kurumsal yapının, yolsuzluk davalarının kovuşturma ve karar aşamalarında hukuka aykırı biçimde siyasi baskı kurulmasını sınırlandıracak şekilde iyileştirilmesi ve kamu kurumlarının hesap verebilirliğinin ve şeffaflığının iyileştirilmesinin gerektiği yönünde tavsiyeler yer almıştır (Avrupa Komisyonu, 2024; 2023; 2022; 2021; 2020).

Avrupa Birliği Komisyonu ilerleme raporlarında Türkiye’de örgütlü suçlarla mücadeleye yönelik genel değerlendirmelere de yer verilmiştir. Buna göre Türkiye 2016, 2018, 2019, 2020, 2021, 2022, 2023 ve 2024 yılı raporlarında suçlarla mücadele alanında AB müktesebatının uygulanması konusunda belirli düzeyde hazırlıklı olduğu ifade edilmiştir. Son yayınlanan rapor 2024 yılına ait olup yapılan değerlendirmeler aşağıdaki gibidir (Avrupa Komisyonu, 2024: 6):

- Bazı alanlarda, AB müktesebatına ve uygulamalarına uyumda genel olarak sınırlı ilerleme kaydedilmiştir.
- Mali Eylem Görev Gücü’nün (FATF) Eylem Planı’nın kalan tavsiyelerinin ele alınması hususunda ilerleme kaydedilmiş ve Türkiye, FATF’nin ‘gri listesi’nden çıkarılmıştır.

FATF kara paranın aklanması ve terörizmin önlenmesi amacıyla hareket eden uluslararası bir kuruluştur. Türkiye bu kuruluşun uzun yıllardır üyesidir. Bu kuruluşun üye ülkelerin uyması beklenen tavsiyeleri bulunmaktadır. FATF tavsiyelerine uymayı kabul eden fakat taraf oldukları ticari faaliyetlerdeki işlemlere yönelik hukuki düzenlemeleri, yapısal reformları, izleme mekanizmaları yeterli olmayan ülkeler ise Gri Liste’de takip edilmektedir. FATF, kara para aklama ve terörizmin finansmanı ile mücadelede geride kaldığı gerekçesiyle Türkiye’yi 21 Ekim 2021 yılında ‘gri liste’ye almıştır. Türkiye’nin gri listeye alınması; dış yatırım çekme sürecinde uluslararası otoriteler, kredi kuruluşları ve yatırımcılar nezdinde itibar kaybına uğratmıştır. Ayrıca ihracat ve ithalat ağı yüksek olan şirketlerin çeşitli yaptırımlarla ve ek yükümlülüklerle karşılaşması sonucu pazar paylarının daralmasına neden olmuştur. Tüm bunlar ülkeye sermaye akışını olumsuz yönde etkilemiş ve finans sektörünün ve reel sektörün likidite sıkıntısı yaşamasına neden olmuştur (Işık, 2022).

## 5. Sonuç

Mali suçlar, hükümetler, işletmeler ve bireyleri etkileyen önemli küresel bir sorun haline gelmiştir. Tüm ülkeleri etkilemekle birlikte özellikle gelişmekte olan ülkelerin uzun vadeli kalkınma hedeflerini gerçekleştirmelerini sağlayacak kaynaklarını yok etmektedir. Ülkelerin demokratik yönetim anlayışlarını bozarak devlete ve adalete olan güven duygusunu ortadan kaldırmaktadır. Ayrıca, dünya çapında mali sistemlerin güvenliği ve sağlamlığını da tehdit etmektedir. Özellikle ekonomilerin ulusal sınırlarının ortadan kalkarak uluslararası hal alması ve teknolojik gelişmeler de mali suçlarını kolaylaştırmıştır. Mali suçlar karmaşık bir yapıya sahip olup çok çeşitli şekillerde ortaya çıkması nedeniyle önlenmesi ve tespiti de büyük çaba gerektirmektedir. Devletler ulusal ve uluslararası düzeyde sürekli olarak mali suçların izleme ve kontrol etmenin yolunu ararken, suçlular da yenilikçi yöntemler geliştirerek cezadan kurtulma çabasındadır. Mali suçların bu karmaşık ve sürekli değişen

yapısından dolayı birçok ulusal kurumun birlikte hareket etmesi, diğer ülkelerle uluslararası iş birliği içinde olması ve uluslararası anlaşmaların önemi büyüktür.

Türkiye mali suçlarla mücadele kapsamında yakın geçmişte düzenlemeler yapmış ve yapmaya devam etmektedir. Kurumlar mali suçların tespiti, önlenmesi ve suçların cezalandırılması amacıyla çeşitli şekillerde iş birliği yaparak, bilgi paylaşımında bulunmaktadır. Bu kapsamda GİB, VDK, MASAK, Gümrük Muhafaza ve Genel Müdürlüğü, kolluk kuvvetleri ve savcılar mali suçlarla mücadele etmek amacıyla iş birliği içinde olup, yetkileri ve kanuni sınırlar dâhilinde bilgi alışverişinde bulunmaktadır. VUK md. 367'e göre, vergi müfettişleri ve vergi müfettiş yardımcıları, yaptıkları inceleme sırasında 359.maddede yazılı kaçakçılık suçların işlendiğini tespit etmesi durumunda kaçakçılık suçu raporunun düzenlenmesinin yanı sıra, rapor değerlendirme komisyonundan mütalaa alınmasını zorunlu kılınmıştır. Bu madde açısından bakıldığında vergi inceleme elemanları, GİB, VDK ve savcılık vergi suçlarının tespiti ve cezalandırılmasında bilgi paylaşımının yanı sıra iş birliği halinde çalışmak zorundadır. Öte yandan sadece kamu kurumları değil aynı zamanda özel sektör ile iletişim halinde bulunarak iş dünyası, akademik kurum ve kuruluşlar ve diğer kuruluşlarla da iş birliğine yönelik çalışmalar yapılmaktadır. Ayrıca iş birliklerinin etkinliğini arttırmak için teknolojik yatırımlarda gerçekleştirilmektedir.

Söz konusu kamu kurumları vergi suçlarının araştırılması, tespiti, önlenmesi ve cezalandırılması aşamalarından bilgi paylaşımı yoluyla iş birliği gerçekleştirerek çeşitli faaliyetlerde bulunmaktadır. GİB, vergilendirme sürecinde kullanmak amacıyla mükelleflere ve faaliyetlere yönelik topladıkları bilgileri veri tabanlarında saklamaktadır. Veri tabanlarında saklanan verileri, vergi soruşturmalarından sorumlu birimlerin kullanımına sunmak üzere değerlendirmekte ve olası vergi suçlarına ilişkin rapor ve önerilerde bulunmaktadır. Bu amaçla oluşturulan verileri VDK ve MASAK ile doğrudan erişim yoluyla, Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğü ile zorunlu bilgi paylaşımı yoluyla, kolluk kuvvetleri ve savcılık ile ise izne bağlı olarak paylaşılmaktadır. VDK, vergi suçlarının tespiti ve soruşturmasında aşamasından görev üstlenmekte ve savcının talimatıyla "Vergi Müfettişleri" aracılığıyla vergi soruşturmalarını yürütmektedir. Diğer mali suçlarla ilgili delil tespit edilmesi durumunda ise soruşturma makamına bilgi vermekle yükümlüdür. Gümrük Muhafaza Genel Müdürlüğü, kaçakçılıkla daha etkin mücadele edebilmek amacıyla, ulusal ve uluslararası kaynaklardan elde edilen bilgileri işlediği ve risk analizinin yapıldığı bir veri tabanına sahiptir. Veri tabanında biriktirdiği bilgileri GİB ile zorunlu bilgi paylaşımı yoluyla, MASAK, VDK, kolluk kuvvetleri ve savcılık ile ise izne bağlı olarak paylaşarak iş birliği gerçekleştirmektedir. EGM, JGK ve savcılık makamı ise sahip olduğu bilgileri kaçakçılık suçlarını önleyebilmek amacıyla Gümrük Muhafaza ve Genel Müdürlüğü ile zorunlu olarak paylaşmaktadır. VDK ve MASAK ile izne bağlı olarak, GİB ile ise istek üzerine paylaşmaktadır. MASAK ise elde ettiği bilgileri kolluk kuvvetleri ve savcılık ile paylaşmak zorundadır. GİB ve VDK ile izne bağlı olarak, Gümrük Muhafaza ve Genel Müdürlüğü ile ise istek üzerine paylaşmaktadır.

Türkiye'de yolsuzlukla mücadele konusunda yetkili uzman bir kurumun bulunmaması önemli bir eksikliklerdir. Uzman bir kurumun olmaması nedeniyle suç önleyici kurumlar arasındaki koordinasyon düzeyi yetersizdir. Özel sektörde de yolsuzlukla mücadeleye ilişkin yasal çerçeve zayıftır. Bu eksiklik Avrupa Komisyonu tarafından her yıl yayınlanan ilerleme raporlarında da yer almıştır. Raporla Türkiye'nin yolsuzlukla mücadelede başlangıç düzeyinde olduğu ve ilerleme sağlayamadığı ve taraf olunan sözleşmeye uygun olarak önleyici eylemlerde bulunmadığı vurgulanmıştır. Söz konusu eksikliğin tamamlanmasına yönelik yasal çerçeve ve kurumsal yapının oluşturulması, yolsuzluklarının araştırılması ve önlenmesine yönelik bağımsız uzman bir kurumun kurulması ile mümkün olacaktır. Bu kurumun kararlarını hukuka uygun ve siyasi baskılardan uzak şekilde verilmesine yönelik bir yapı geliştirilmesi ile kamu kurumlarının hesap verebilirliği ve şeffaflığı sağlanacaktır. Yolsuzluğun önlenmesi için kurumlar arası iş birliğinin ve kolluk ile MASAK arasındaki bilgi paylaşımının daha fazla geliştirilmesi gerekmektedir.

GİB, birçok kamu kurum ve idaresi ile bilgi paylaşımına ilişkin protokoller imzalamıştır. Özellikle mali suçlara ilişkin bilgilerin MASAK, Ticaret Bakanlığı ile paylaşılmasına yönelik elektronik mekanizmaları hayata geçirmiştir. Emniyet Genel Müdürlüğü ve MASAK kara para aklama

faaliyetleri üzerinde çalışmak üzere ortak soruşturma ekipleri oluşturmuştur. Suç gelirlerinin aklanmasının önlenmesine ilişkin kanun tasarılarının değerlendirilmesi ve uygulanması konusunda ilgili kurum ve kuruluşların koordinasyonunu sağlamak amacıyla Mali Suçlarla Mücadele Koordinasyon Kurulu kurulmuştur. Teknolojinin gelişimi ve elektronik uygulamaların artması ile Hazine ve Maliye Bakanlığı da önemli bir değişim sürecine girmiştir. Vergi idaresinin dijitalleştirilmesine yönelik atılan ilk adım VEDOP olmuştur. Devamında ise VEDOP I, VEDOP II, VEDOP III ile desteklenmiştir.

Sonuç olarak Türkiye ulusal düzeyde kurumlar arasında iş birliği ve bilgi değişimi yoluyla vergi suçlarının tespiti ve önlenmesine yönelik çalışmakta ve elektronik uygulamalar yoluyla da bu süreci hızlandırmaktadır. Ancak mali suç oranlarının hala yüksek olması mali suçların tespiti ve önlenmesi konusunda eksiklik ya da yetersizlik olduğunu düşündürmektedir. Cezaların caydırıcı olmaması ya da ceza uygulanmaması da mali suçların işlenmesini teşvik eden bir durum olabilir. Bu açıdan cezaların caydırıcılığının artırılması ve ceza uygulamalarının sağlanması yönünde hareket edilmesi bir önlem olabilir. Diğer taraftan Türkiye’de yolsuzlukla mücadele konusunda uzman ve yetkili bir kurumun olmaması büyük bir eksikliktir. Nitekim ülkemizde yolsuzlukla mücadele hala önemli bir sorundur. Bu nedenle yolsuzlukla mücadelede yasal çerçeve ve kurumsal yapının oluşturularak yolsuzlukların araştırılması, yolsuzluk davalarının karar aşamasında hukuka uygun biçimde ve siyasi baskılardan uzak şekilde çalışması sağlanmalıdır. Bu şekilde kamu kurumlarının hesap verebilirliği ve şeffaflığının iyileştirilmesi yönünde adım atılmış olacaktır.

**Yazar Katkı Oranı (Author Contributions):** Esra UYGUN (%100)

**Yazarların Etik Sorumlulukları (Ethical Responsibilities of Authors):** Bu çalışma bilimsel araştırma ve yayın etiği kurallarına uygun olarak hazırlanmıştır.

**Çıkar Çatışması (Conflicts of Interest):** Çalışmadan kaynaklı çıkar çatışması bulunmamaktadır.

**İntihal Denetimi (Plagiarism Checking):** Bu çalışma intihal tarama programı kullanılarak intihal taramasından geçirilmiştir.

## KAYNAKÇA

- Adalet Bakanlığı, <https://www.adalet.gov.tr/> (Erişim Tarihi:15.12.2024)
- Adalet Bakanlığı, Adli Sicil İstatistikleri 2021 (2021),  
<https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/310520221416422021H%C4%B0ZMETE%C3%96ZELK%C4%B0TAP.pdf>. (Erişim Tarihi:15.12.2024)
- Adalet Bakanlığı, Adli Sicil İstatistikleri 2020 (2020),  
<https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/501202216013122420211449082020H%C4%B0ZMETE%C3%96ZELK%C4%B0TAP.pdf>. (Erişim Tarihi:15.12.2024)
- Adalet Bakanlığı, Adli Sicil İstatistikleri 2019 (2019),  
<https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/22420211427211062020170359HizmeteOzel-2019-bask%C4%B1-%C4%B0SA.pdf>. (Erişim Tarihi:15.12.2024)
- Adalet Bakanlığı, Adli Sicil İstatistikleri 2018 (2018),  
<https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2082019153842istatistik2018.pdf>. (Erişim Tarihi:15.12.2024)
- Adalet Bakanlığı, Adli Sicil İstatistikleri 2017 (2017),  
<https://adlisicil.adalet.gov.tr/Resimler/SayfaDokuman/2682019155449istatistik2017.pdf>. (Erişim Tarihi:15.12.2024)
- Akkaya, H. & Yüce, M. (2023). “Mali Suçlarla Mücadelede Mali İstihbaratın Rolünün Değerlendirilmesi”. *Bilgi Sosyal Bilimler Dergisi*, 25(2): 263-285. doi.org/10.54838/bilgisosyal.998203
- APEC/OECD (2019). *Combatting Tax Crimes More Effectively in APEC Economies, Organisation for Economic Cooperation and Development and Asia-Pacific Economic Cooperation*. [www.oecd.org/tax/crime/combating-tax-crimes-more-effectively-in-apec-economies.htm](http://www.oecd.org/tax/crime/combating-tax-crimes-more-effectively-in-apec-economies.htm). (Erişim Tarihi: 30.10.2024)
- Atabakhsh, H., Larson, C., Petersen, T., Violette, C. ve Chen, H. (2004). “Information Sharing And Collaboration Policies Within Government Agencies”. Editör (Chen, H., Moore, R., Zeng, D.D., Leavitt, J.) *Lecture Notes in Computer Science* (467-475). Berlin: Springer, Heidelberg. [https://doi.org/10.1007/978-3-540-25952-7\\_37](https://doi.org/10.1007/978-3-540-25952-7_37)
- Avrupa Komisyonu (2024). AB Genişleme Politikasına İlişkin 2024 Bildirimi, Türkiye Raporu; [https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/2024\\_trkiye\\_report\\_tr.pdf](https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/2024_trkiye_report_tr.pdf). (Erişim Tarihi:15.12.2024)
- Avrupa Komisyonu (2023). AB Genişleme Politikasına İlişkin 2023 Bildirimi Türkiye Raporu, <https://www.ab.gov.tr/siteimages/resimler/2023%20T%C3%BCrkiye%20Raporu.pdf>. (Erişim Tarihi:15.12.2024)
- Avrupa Komisyonu (2022). AB Genişleme Politikasına İlişkin 2022 Bildirimi Türkiye Raporu, [https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/2022\\_turkiye\\_report\\_tr\\_27.11.2022\\_22.05.pdf](https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/2022_turkiye_report_tr_27.11.2022_22.05.pdf). (Erişim Tarihi:15.12.2024)
- Avrupa Komisyonu (2021). AB Genişleme Politikasına İlişkin 2021 Bildirimi Türkiye Raporu, [https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/2021\\_turkiye\\_raporu\\_tr.pdf](https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/2021_turkiye_raporu_tr.pdf). (Erişim Tarihi:15.12.2024)
- Avrupa Komisyonu (2020). AB Genişleme Politikasına İlişkin 2020 Bildirimi Türkiye Raporu, [https://www.ab.gov.tr/siteimages/trkiye\\_raporustrateji\\_belgesi\\_2020/turkey\\_report\\_30.10.2020.pdf](https://www.ab.gov.tr/siteimages/trkiye_raporustrateji_belgesi_2020/turkey_report_30.10.2020.pdf). (Erişim Tarihi:15.12.2024)



- Avrupa Komisyonu (2019). AB Genişleme Politikasına İlişkin 2019 Bildirimi Türkiye Raporu, [https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/2019\\_trkiye\\_raporu-\\_tr.pdf](https://www.ab.gov.tr/siteimages/birimler/kpb/2019_trkiye_raporu-_tr.pdf). (Erişim Tarihi:15.12.2024)
- Avrupa Komisyonu (2018). AB Genişleme Politikasına İlişkin 2018 Bildirimi Türkiye Raporu, [https://www.ab.gov.tr/siteimages/pub/komisyon\\_ulke\\_raporlari/2018\\_turkiye\\_raporu\\_tr.pdf](https://www.ab.gov.tr/siteimages/pub/komisyon_ulke_raporlari/2018_turkiye_raporu_tr.pdf). (Erişim Tarihi:15.12.2024)
- Avrupa Komisyonu (2016). AB Genişleme Politikasına İlişkin 2016 Bildirimi Türkiye Raporu. [https://www.ab.gov.tr/files/pub/2016\\_ilerleme\\_raporu\\_tr.pdf](https://www.ab.gov.tr/files/pub/2016_ilerleme_raporu_tr.pdf). (Erişim Tarihi:15.12.2024)
- Aydın, N. & Demir, T. (2022). “Emniyet Hizmetlerinin Sunumunda Düalist Yapı Sorunsalı: Adli ve İdari Kolluk”. *Kütahya Dumlupınar Üniversitesi İİBF Dergisi*, (9): 19-47.
- Balcı, S.H. (2010). “Vergi Alanında Uluslararası Bilgi Değişimi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, (347): 34-43
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, <https://www.bddk.org.tr/>. (Erişim Tarihi: 30.10.2024).
- Bayraktar, İ.D. (2010). “Türk Vergi Ceza Sisteminin Suçun Ekonomik Modeli Çerçevesinde Değerlendirilmesi”. *Vergi Dünyası Dergisi*, 345(5): 80-84.
- Berksoy, T.& Yıldırım, N.E. (2017). “Yolsuzluk Kavramına Genel Bir Bakış: Problemler ve Çözüm Önerileri”. *Journal of Awareness*, 2(1): 1-18.
- Budak, T., & James, S. (2016). “The Applicability of OTS the Complexity Index to Tax System Comparative Analysis Between Australia, New Zealand, Turkey and the UK”. *eJournal of Tax Research*, 14(2): 426-454.
- Çelikkaya A. & Bişgin, A. (2012). “Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arasında Bilgi Değişimi: Türkiye'nin Taraf Olduğu Anlaşmalar Açısından Konunun Değerlendirilmesi”, *Maliye Dergisi*, 163(2): 76-94.
- Christians, A. (2012). “Tax Activists and The Global Movement for Development Through Transparency”. Editör (M. Steward and Y. Brauner). *Tax Law and Development (316-344)*. Cheltenham, UK/Northampton, MA: Edward Elgar Publishing.
- Dikmen, S. & Çiçek, H.G. (2020). “Vergi İdaresinin Dijital Dönüşümü”. *Bilişim Çağında Vergi Hukuku (153-174)*. Editör (M.G. Kaya ve E. Öz), Bursa: Ekin Basım.
- Edizdoğan, N. & Taş, M. (1993). *Vergi Ceza Hukuku: Genel Esaslar, Vergi Suç ve Cezaları, Vergi Uyuşmazlıkları Çözüm Yolları*, Bursa: Ekin Basım.
- Emniyet Genel Müdürlüğü, <https://www.egm.gov.tr/kom>. (Erişim Tarihi: 15.08.2024)
- Eroğlu, Ş. (2020). “Regulations On Access to Government Information and Impacts On Open Government: A Case of Turkey”. *Marmara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi*, 8(1): 43-65. <https://doi.org/10.14782/marmarasbd.712293>
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2008). *Faaliyet Raporu 2007*. (Erişim Tarihi: 15.08.2024)
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2010). *Faaliyet Raporu 2009*. (Erişim Tarihi: 15.08.2024)
- Gelir İdaresi Başkanlığı (2019). *2019 Yılı Performans Programı*. (Erişim Tarihi: 15.08.2024)
- Gelir İdaresi Başkanlığı, <https://www.gib.gov.tr>. (Erişim Tarihi: 15.08.2024)
- Gümrükler Muhafaza Genel Müdürlüğü, <https://muhafaza.ticaret.gov.tr/>. (Erişim Tarihi: 15.08.2024)
- Gil-Garcia, J.R. & Sayogo, D.S. (2016). “Government Inter-Organizational Information Sharing Initiatives: Understanding The Main Determinants Of Success”. *Government Information Quarterly*, 33(3): 572-582. <https://doi.org/10.1016/j.giq.2016.01.006>

- Göktaş, A. (1999). “Vergi Kaçakçılığı Konusunda Uluslararası İş Birliği İmkânları”. *Yaklaşım Dergisi*, 79: 80-86.
- Günaydın, İ. & Benk, S. (2004). “Globalleşme Sonucu Oluşan Vergi Kayıp ve Kaçaklarını Önlemede Uluslararası İşbirliğinin Önemi”, 19. *Türkiye Maliye Sempozyumu-Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları*, 419-462, 10-14 Mayıs 2004 Belek/Antalya,
- Hugger, F. (2020). “The Impact of Country-by-Country Reporting on Corporate Tax Avoidance”, *Ifo Working Paper*, 304. <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/199078/1/wp-2019-304-hugger-corporate-taxavoidance.pdf>
- Karataş, H. & Sevindik, A. (2008). *Polis Terimleri Sözlüğü*, 2.Baskı, İstanbul: Nüans Yayınevi.
- Kerres, C. & Proell, F. (2009). “The Future of Banking Secrecy (Switzerland and Austria)”. *International Step Journal*, 44-45.
- Keen, M. & Ligthart, J.E. (2004). “Information Sharing and International Taxation”, *Tilburg University*, 117: 1-38.
- Kılıç, R. (2006). “Vergi Anlaşmaları Çerçevesinde Ulusal Gelir İdareleri Arasında Gerçekleştirilen Bilgi Değişimi”. *Vergi Dünyası Dergisi*, 302: 105-115.
- Kılıç, R. (2011). “Vergi İdarelerinin Görevleri Açısından Modernizasyon İhtiyacı”. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 7(14): 363-376.
- Köse, Y. (2022). “Uluslararası Vergileme İş Birliğinde Güncel Eğilimler”. *InTraders International Trade Academic Journal*, 5 (2): 250-275, DOI: 10.55065/intraders.1199696.
- Jandarma Genel Komutanlığı, <https://www.jandarma.gov.tr/asayis/kacakcilik-ve-organize-suclarla-mucadele-daire-baskanligi>. (Erişim Tarihi: 15.08.2024)
- Jing, F. & Pengzhu, Z. (2009). “A Field Study Of G2G Information Sharing in Chinese Context Based on the Layered Behavioral Model”. *42nd Hawaii International Conference On System Sciences*, 1-13. <https://doi.org/10.1109/HICSS.2009.12>
- Işık, H. (2022). “Mali Eylem Görev Gücü’nün (FATF) Gri Listesi ve Türkiye”. *International Journal of Public Finance*, 7(2): 407-428. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1088238>
- İçişleri Bakanlığı Sahil Güvenlik Komutanlığı, <https://www.sg.gov.tr/>. (Erişim Tarihi: 15.08.2024)
- Martinez, V., & Arze, J, & Javier F. & Boex, J. (2006). “*Corruption, Fiscal Policy And Fiscal Management*”. *Usaid Press*, June.
- Mali Suçları Araştırma Kurulu Başkanlığı, <https://masak.hmb.gov.tr/>. (Erişim Tarihi: 15.08.2024)
- Masak-Tbb Çalışma Grubu (2005). “Suç Gelirlerinin Aklanması ve Terörizmin Finansmanı ile Mücadelenin Önemi: Türk Bankacılık Sisteminde İyi Uygulama Kılavuzu”. *Bankacılar Dergisi*, (54).
- McDougall, K. & Rajabifard, A. & Williamson, I.P. (2005). “What Will Motivate Local Governments to Share Spatial Information?”. *Proceedings of SSC 2005 Spatial Intelligence, Innovation and Praxis: The National Biennial Conference of the Spatial Sciences Institute*
- OECD (2008). *Model Tax Convention on Income and on Capital (Condensed Version)*. Paris: OECD Publishing. (Erişim Tarihi: 10.06.2024)
- OECD (2010). *Transparency and Exchange of Tax Information: OECD and International Tax Regulation*. Paris: OECD Publishing. (Erişim Tarihi: 10.06.2024)
- OECD (2012). *Effective Inter-Agency Cooperation In Fighting Tax Crime And Other Financial Crimes*. Paris: OECD Publishing. (Erişim Tarihi: 10.06.2024)

- OECD (2013). *Effective Inter-Agency Cooperation In Fighting Tax Crime And Other Financial Crimes - Second Edition*. Paris: OECD Publishing. (Erişim Tarihi: 10.06.2024)
- OECD (2016). *BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. (Erişim Tarihi: 10.06.2024)
- OECD (2017a). *Effective Inter-Agency Cooperation in Fighting Tax Crimes and Other Financial Crimes Third Edition*. Paris: OECD Publishing. <http://www.oecd.org/tax/crime/effective-inter-agency-co-operation-in-fighting-tax-crimes-and-other-financial-crimes.htm>. (Erişim Tarihi: 10.06.2024)
- OECD (2017b). *Fighting Tax Crime: The Ten Global Principles*. Paris: OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/crime/fighting-tax-crime-the-ten-global-principles-second-edition-006a6512-en.htm>. (Erişim Tarihi: 10.06.2024)
- OECD (2017c). *Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment*. [www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reportinghandbook-oneffective-tax-risk-assessment.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reportinghandbook-oneffective-tax-risk-assessment.pdf). (Erişim Tarihi: 10.06.2024)
- OECD & The World Bank (2018a). *Improving Cooperation between Tax Authorities and Anti-Corruption Authorities in Combating Tax Crime and Corruption*. Paris: OECD Publishing. (Erişim Tarihi: 10.06.2024)
- OECD (2018b). *Çok Uluslu İşletmeler ve Vergi İdareleri için OECD Transfer Fiyatlandırması Rehberi 2017*. (Erişim Tarihi: 10.06.2024)
- OECD (2020). *Tax Crime Investigation Maturity Model*. Paris: OECD Publishing. <http://www.oecd.org/tax/crime/tax-crime-investigation-maturity-model.htm>. (Erişim Tarihi: 10.06.2024)
- OECD (2022a). *Impact Assessment of the OECD International Academy for Tax and Financial Crime Investigation: Main Findings from the 2021 Study*. Paris: OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/crime/tax-crime-academy/impact-assessment-of-the-oecd-international-academy-for-tax-and-financialcrime-investigation-main-findings-from-the-2021-study.htm>. (Erişim Tarihi: 10.06.2024)
- OECD (2022b). *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes: Türkiye 2022 (Second Round)*. [https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-turkiye-2022-second-round\\_b2af0142-en](https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/global-forum-on-transparency-and-exchange-of-information-for-tax-purposes-turkiye-2022-second-round_b2af0142-en). (Erişim Tarihi: 10.06.2024)
- OECD (2023a). *Enhancing Inter-Agency Trust Between Tax and Other Financial Crime Authorities: Pilot Inter-Agency Trust Maturity Model and Trust Perception Survey*. Paris: OECD Publishing. <https://www.oecd.org/tax/crime/pilot-inter-agency-trust-maturity-model-and-trust-perception-survey.htm>. (Erişim Tarihi: 10.06.2024)
- OECD (2023b). *Country-by-Country Reporting - Compilation of 2023 Peer Review Reports: Inclusive Framework on BEPS: Action 13*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing. (Erişim Tarihi: 10.06.2024)
- OECD (2024). *Designing a National Strategy against Tax Crime: Core Elements and Considerations*. Paris: OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/0e451c90-en>. (Erişim Tarihi: 10.06.2024)
- Vergi Denetim Kurulu. <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2022/06/cok-uluslu-isletmeler-ve-vergi-idareleri-icin-OECD-transfer-fiyatlandirmasi-rehberi-2017.pdf>. (Erişim Tarihi: 15.08.2024).
- Öncel, M., Kumrulu, A. & Çağan, N. (2009). *Vergi Hukuku*. 17.Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi.
- Öner, C. (2010). *Uluslararası Alanda Vergi İdareleri Arası Bilgi Değişimi*. Ankara: Yetkin Yayınları.

- Öz, E., & Bozdoğan, D. (2012). "Türk Vergi Sisteminde E-Maliye Uygulamalar". *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 77(2): 67-92.
- Öz, N.S. (2009). "Sınır Ötesi Vergilendirmede Bilgi Değişiminin Artan Önemi". *Vergi Sorunları Dergisi*, (255): 26-50.
- Rahn, R.W. & De Ruyg, V. (2003). "Threats to Financial Privacy and Tax Competition". *Policy Analysis*, (491): 1-14
- Sermaye Piyasası Kurulu, <https://spk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 15.08.2024).
- Spencer, D. (2000). "Exchange of Tax Information". *Accountancy Business and Public Interest*, 5(1): 87-94.
- Şahin, B. (2010). "Kara Para ve Kara Paranın Aklanmasına İlişkin Ulusal-Uluslararası Düzenlemeler". *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 12 (2): 152-173.
- Şenyüz, D. (2022). *Vergi Ceza Hukuku*. Bursa: Ekin Basım.
- Şenyüz, D. & Yüce, M. & Gerçek A. (2024). *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*. 15. Baskı, Bursa: Ekin Basım.
- Şişman, G. & Sarsıkoğlu S. (2022). "Vergi Kaçakçılığında Etkin Pişmanlık". *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 30 (2), 1591-1625.
- Uğur, A.A., & Çütücü, İ. (2009). "E-Devlet ve Tasarruf Etkisi Kapsamında VEDOP Projesi". *Sosyal ve Beşerî Bilimler Dergisi*, 11: 1-20.
- Ünlü, A.M. & Çakmak, T. (2023). "Kamu Sektöründe Kurumlar Arasında Bilgi Paylaşımı: Türkiye'deki Politika ve Yasal Düzenlemelere Yönelik Bir Değerlendirme". *Bilgi Yönetimi Dergisi*, 6(1): 1-20. 10.33721/By.1251635
- Uygun, E. (2023). "Vergiden Kaçınma ile Mücadele için Vergi Şeffaflığının Sağlanması Küresel Girişim ve Uygulamalar". *Sayıştay Dergisi*, 34(130): 467-493.
- Uygun, E. (2024). "The Process Of Adaptation to Country by Country Reporting (CbCR): An Evaluation on Turkey". *Maliye Çalışmaları Dergisi*, (72): 114-126.
- Üyümez, E.M. & Gültekin, R. (2016). "Gümrük Denetimi: Türkiye Uygulamalarının Analizi". *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(14): 343-365
- Üzeltürk, H. (2005). "Ekonomik Suçlar ve Vergiler", *IV. Oturum, Ekonomik Suç ve Ceza Sempozyumu*, 30 Nisan-1 Mayıs 2005, Kızılcahamam: Ankara, T.O.B.B. Yayın No: Ekim-25.
- Wang, F. (2018). "Understanding the Dynamic Mechanism of Interagency Government Data Sharing". *Government Information Quarterly*, 35(4): 536-546. <https://doi.org/10.1016/j.giq.2018.08.003>
- Vergi Denetim Kurulu, [https://vdk.hmb.gov.tr.](https://vdk.hmb.gov.tr/) (15.08.2024).
- Yang, T.M. & Maxwell, T.A. (2011). "Information-Sharing in Public Organizations: A Literature Review of Interpersonal, Intra-Organizational and Inter-Organizational Success Factors". *Government Information Quarterly*, 28(2): 164-175. <https://doi.org/10.1016/j.giq.2010.06.008>
- Yang, L. (2023). "Country by Country Reporting And Corporate Tax Avoidance: Evidence From China". *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 36(2): 3087-3104
- Yüce, M. & Akkaya, H. (2020). "Mali Suçlarla Kurumsal Mücadele ve Bazı Ülke Örnekleri". *Uygulamalı Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(2): 40-61.
- Yüce M. (2021). *Vergi Kaçakçılığı Suçu ve Yargılama Usulü*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10703 Sayılı Resmî Gazete, Yayımlı Tarihi: 04/01/1961

- 375 Sayılı Kanun Hükümünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 30988 Sayılı Resmî Gazete, Yayım Tarihi: 24/12/2019
- 646 sayılı Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükümünde Kararname, 27990 Sayılı Resmî Gazete, Yayım Tarihi: 10/07/2011
- 3628 Sayılı Mal Bildiriminde Bulunulması, Rüşvet ve Yolsuzluklarla Mücadele Kanunu, 20508 Sayılı Resmî Gazete, Yayım Tarihi: 04/05/1990
- 4208 sayılı Karaparanın Aklanmasının Önlenmesine Dair Kanun, 22822 sayılı Resmî Gazete, Yayım Tarihi: 19711/1996
- 5237 Sayılı Türk Ceza Kanunu, 25611 Sayılı Resmî Gazete, Yayım Tarihi: 12/10/2004
- 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun, 28517 Sayılı Resmî Gazete, Yayım Tarihi: 16/05/2009
- 5549 sayılı Suç Gelirlerinin Aklanmasının Önlenmesi Hakkında Kanun, 26323 Sayılı Resmî Gazete, Resmî Gazete, Yayım Tarihi: 18/10/2006
- 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu, 28513 Sayılı Resmî Gazete, Yayım Tarihi: 30/12/2012
- 7394 sayılı “Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 31810 Sayılı Resmî Gazete, Yayım Tarihi: 15/04/2022