

Cumhuriyet'ten Günümüze Vergi Suç ve Cezalarının Kronolojik Gelişimi: Yüzyıllık Dönüşüm (1926-2025)

Yaşar Ayyıldız¹

Serdar Şahin²

Özet

Vergi suçları mevzuatının tarihsel evrimi, bir ülkenin mali egemenliğini koruma iradesinin, sosyal adalet arayışının ve küresel sistemle bütünleşme çabasının hukuki bir yansımasıdır. Bu süreç, devletin vergilendirme yetkisini güvence altına alırken, aynı zamanda bireyin haklarını gözeten, teknolojik dönüşüme ayak uyduran ve uluslararası normlarla uyumlu bir ceza hukuku düzeninin inşasını da beraberinde getirir.

Bu çalışma, Türkiye’de vergi suçları ve cezalarına ilişkin mevzuatın Cumhuriyet’ten günümüze (1926-2025) uzanan tarihsel dönüşümünü beş dönem çerçevesinde kronolojik ve bağlamsal olarak analiz etmektedir. Araştırma, vergi ceza hukukunun genel ceza hukukundan özerkleşme, normatif sistematikleşme, uluslararası uyum ve teknolojik dönüşüm süreçlerini bütüncül bir yaklaşımla ele almaktadır. İlk dönem (1926-1949), vergi suçlarının TCK kapsamında genel dolandırıcılık suçu olarak ele alındığı ve özgün bir düzenlemeden yoksun olduğu bir geçiş evresidir. İkinci dönem (1949-1961), 5432 sayılı VUK ile vergi ceza hukukunun sistematikleştiği, suç-kabahat ayrımının netleştiği ve yargılama usulünün standartlaştığı kurumsal bir atılım dönemidir. Üçüncü dönem (1961-1980), 213 sayılı VUK’un kalıcı bir usul hukuku temeli oluşturduğu ve Yargıtay içtihatlarıyla hukuki güvenliğin pekiştiği bir olgunlaşma aşamasıdır. Dördüncü dönem (1980-2000), liberal ekonomi politikalarıyla birlikte vergi suçlarının uluslararası boyut kazandığı, yeni ve karmaşık suç tiplerinin ortaya çıktığı

1 Prof. Dr., Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, Mali Hukuku Ana Bilim Dalı, e-posta: yasarayildiz@ibu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-5419-7580.

2 Dr. Öğr. Üyesi, Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İİBF Maliye Bölümü, Bütçe ve Mali Planlama Ana Bilim Dalı, e-posta: serdarsahin@ibu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-2869-8231.

bir uyum sürecidir. Beşinci dönem (2000-2025) ise dijitalleşme, kurumsal reform ve küresel şeffaflık girişimlerinin kesiştiği kapsamlı bir reform çağıdır. Vergi Denetim Kurulu'nun kurulması, e-belge uygulamaları ve 2022 yılında VUK 359. maddede yapılan değişiklikler (etkin pişmanlık, zincirleme suç), politikada caydırıcılık ile telafi edici adalet arasında dengeli bir modele geçişi simgelemektedir.

Çalışma, Türk vergi ceza hukukunun normatif bağımsızlık, merkezileşme, küresel entegrasyon ve teknolojik adaptasyon dinamikleriyle şekillendiği sonucuna varmaktadır. Gelecekte, yapay zeka ve blokzincir gibi teknolojilerin vergi suçlarıyla mücadeleyi daha karmaşık hale getireceği öngörülmekte; teknoloji odaklı, uluslararası iş birlikçi ve hak temelli bir mevzuat yaklaşımının geliştirilmesinin önemi vurgulanmaktadır.

GİRİŞ

Ülkemizde Cumhuriyetin ilanı ile birlikte değişen siyasi rejim, hukuki alanda köklü bir reformu da beraberinde getirmiştir. Söz konusu değişim en belirgin biçimde mali alanda kendini göstermiştir. Modern bir devletin temel işlevlerinden biri olan vergilendirme yetkisinin etkin ve adil bir şekilde kullanılması, bu sürecin en hayati ayaklarından birini oluşturmuştur. Dönemde vergi suçları mevzuatı, vergilendirme yetkisinin korunması, kamu gelirlerinin güvence altına alınması, vergi adaletinin sağlanması ve nihayetinde kamu düzeninin tesis edilmesi bağlamında değişim göstermiştir. Vergi hukukunun sosyal, siyasi ve ekonomik vb. alanlarla bağlantısı ve bununla birlikte diğer hukuk alanlarından bağımsız kendine has birtakım özellikleri vergi hukuku mevzuatına yönelik düzenlemeleri önemli bir hale getirmektedir. Bu kapsamda Türkiye'de vergi suçları mevzuatının Cumhuriyetin ilanından günümüze uzanan değişim süreci, ülkenin yaşadığı ekonomik, sosyal, teknolojik ve siyasal dönüşümlerle uyumlu bir seyir izlemiştir.

Çalışmada Cumhuriyetin ilanından günümüze Türkiye'de vergi suçları ve bu suçlara yönelik cezaların mevzuatında yapılan geliştirme ve değişikliklere yönelik düzenlemeler tarihsel süreç içinde incelenecektir. Ayrıca söz konusu düzenlemeler sebep – sonuç ilişkisi içinde ve düzenlemenin yapıldığı dönemin şartları göz önünde bulundurularak kronolojik bir analiz yöntemiyle değerlendirilecektir. Bu kapsamda çalışmanın amacı; mevzuat değişikliklerini, kurumsal dönüşümleri, yargısal yaklaşımları ve dışsal dinamikleri, 1926-1949, 1949-1961, 1961-1980, 1980-2000 ve 2000-2025 şeklinde beş ana dönem altında, sistematik bir şekilde ele alarak Türk Vergi Mevzuatında vergi suçlarına yönelik düzenlemelerin yöneliminin belirlenmesidir. Bu kapsamda çalışmada öncelikle vergi suçlarına yönelik mevzuat düzenlemeleri kronolojik bir sistematikte açıklanacak ve ardından dönemin sosyo – ekonomik ve kültürel

şartları bağlamında düzenlemelerin amacı belirlenerek Türkiye’de gelecek dönemler için vergi mevzuatı değişikliklerine yönelik politika önerilerinde bulunulacaktır.

1. Vergi Suçlarına Yönelik Mevzuat Değişikliklerinin Tarihi Seyri

Türkiye’de vergi suçlarına yönelik yasal düzenlemeler 1926 yılında çıkarılan Türk Ceza Kanunu düzenlemesiyle başlamış ve birçok kanunla vergi suçlarında hukuki düzenlemeler yapılmıştır (Tablo 1).

Tablo 1. Türkiye’de Vergi Suçlarına Yönelik Düzenlemeler

Yıl	Kanun / Düzenleme	Temel Düzenleme / Değişiklik ve İlgili Madde
1926	765 Sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK)	Sahte belge düzenleme/kullanma, TCK 503-504. maddeler kapsamında “kamu kurumlarına yönelik dolandırıcılık suçu” olarak değerlendirildi.
1949	5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)	Vergi hukukunda reform. Sahte belge düzenlemek/ kullanmak fiili, ilk kez vergi mevzuatında VUK 324. madde ile “kaçakçılık suçu” olarak tanımlandı. İştirak kurumu ilk kez tesis edildi.
1951	5815 Sayılı Kanun	5432 sayılı VUK’da değişiklik yapıldı. İlk kez “hileli vergi suçları” tanımı getirildi ve hürriyeti bağlayıcı ceza öngörüldü.
1961	213 Sayılı VUK	5432 sayılı VUK yürürlükten kaldırıldı. “Hileli vergi suçu” düzenlemesi korundu, cezalar ertelenebilir hafif hapis cezasına dönüştürüldü.
1980	2365 Sayılı Kanun	“Hileli vergi suçu” ifadesi, “vergi kaçakçılığı suçu” olarak değiştirildi.
1995	4108 Sayılı Kanun	Vergi kaçakçılığı suçlarına “ağır hapis cezası” getirildi. Cezaların ertelenmesi imkanı kaldırıldı.
1998	4369 Sayılı Kanun	Sahte belge düzenleme/kullanma fiili, VUK 359. madde kapsamında muhteviyatı yanıltıcı belgeden ayrılarak farklı fıkralarda düzenlendi.
2008	5728 Sayılı Kanun	VUK 359. madde, (a), (b) ve (c) fıkraları şeklinde üçlü bir yapıya kavuşturuldu.
2009	5904 Sayılı Kanun	VUK 359 (a) fıkrasındaki hapis cezasının alt sınırı “bir yıldan” “on sekiz aydan” şeklinde artırıldı.
2021	7318 Sayılı Kanun	VUK 359. maddeye (ç) fıkrası eklendi.
2022	7394 Sayılı Kanun	VUK 359. maddedeki hapis cezalarının üst sınırları artırıldı: (a) fıkrasında 3 yıldan 5 yıla; (b), (c), (ç) fıkralarında 5 yıldan 8 yıla. Zincirleme suç hükmü (TCK m.43) ve etkin pişmanlık hükümleri getirildi.
2022	7423 Sayılı Kanun	VUK 359. maddeye (d) fıkrası eklendi (1 Ocak 2024’te yürürlüğe girmiştir). Bu fıkra üst sınır olarak 8 yıl hapis cezası öngörüldü.

Kaynak: Yazarlar tarafından oluşturulmuştur.

Söz konusu değişiklikler döneme hakim sosyal, siyasi, ekonomik vb. birçok etkene bağlı olarak gerçekleştirilmiştir. Söz konusu değişiklikleri ortaya çıkaran sebepler ve değişikliklerin sonuçları gelecekte yapılacak düzenlemelere yol gösterici olacaktır. Bu nedenle tablo 1'de gösterilen mevzuat değişikliklerini ortaya çıkaran sebepler ve döneme hakim yapının analiz edilmesi politika yapıcılarının kararlarında yol gösterici olacaktır.

2. Vergi Suçlarına Yönelik Mevzuat Düzenlemelerinin Dönemsel İncelenmesi

2.1. Erken Dönem: Genel Ceza Hukuku Çatısı Altında Vergi Suçları (1926-1949)

Türkiye Cumhuriyeti devleti esasen yeni kurulmuş bir devlet olmayıp, Osmanlı'dan gelen köklü bir hukuki mirasa sahip genç bir devlet olarak kurulmuştur. Bu doğrultuda Cumhuriyet'in ilk yıllarında, Osmanlı İmparatorluğu'ndan devralınan mali mirasın modern prensiplerle yeniden inşası hedeflenmiştir. Bu doğrultuda Kazanç Vergisi, Muamele Vergisi, Tüketim Vergisi gibi özel vergi hukuku kapsamında vergilerde düzenleme yapılmış ancak genel vergi hukukuna yönelik vergi mevzuatında özel bir düzenleme gerçekleştirilmemiştir. Bu kapsamda yapılan düzenlemeler genel bir hukuk reformunun parçası olan 1926 tarihli 765 sayılı Türk Ceza Kanunu'nu (TCK) kapsamında ele alınmıştır. Dolayısıyla dönemde vergi suçlarına yönelik müstakil bir düzenleme bulunmamaktadır. Konuyla ilgili olarak vergi idaresini aldatmaya yönelik fiillerin, genel ceza hukuku kapsamında ele alındığı görülmektedir. Bu kapsamda 1926 yılı genelde hukuk sisteminin tamamı ve özelde vergi ceza hukuku açısından önemli bir dönüm noktası olmuştur.

Cumhuriyetin ilk yıllarında vergi hukukunun genel hükümleri özel vergi hukukuna yönelik kanunlar ve 765 sayılı TCK kapsamında değerlendirilerek farklı kanunlara serpiştirilmiştir. Bu durum tekdüzen olmayan ve uygulamada ciddi tutarsızlıklara yol açabilen bir yapıyı beraberinde getirmiştir (Ertaş ve Çelebiler, 2024). Söz konusu bu mevzuat dağınıklığı vergi suçlarının net bir şekilde tanımlanmasını ve etkin bir şekilde takibini güçleştirmiş, müstakil ve bütünlüklü bir vergi usul kanununa duyulan ihtiyacı ortaya çıkarmıştır. Esasen 4 Nisan 1926 tarihinde yürürlüğe giren 765 sayılı TCK ile modern anlamda Türk ceza hukukunun temelleri atılmıştır. 765 sayılı Kanun'un 503 ve 504'üncü maddeleri, "kamu kurumlarına yönelik dolandırıcılık" suçunu düzenleyerek, vergi idaresini aldatmaya yönelik fiillerin cezalandırılmasında dönemde ilk ve temel hukuki dayanak olmuştur (Ercan, 2021). Söz konusu düzenleme Cumhuriyetin ilk dönemlerinde vergi suçlarına karşı kamu politikalarının bakış açısını göstermesinde önemlidir. Buna göre dönemde vergi suçları sadece

vergi kaybına neden olan mali bir olgu olarak değil, aynı zamanda kamu düzenine karşı işlenmiş bir suç olarak kabul edilmektedir. Ancak dönemde vergi suçlarına özgü bir düzenlemenin bulunmaması, TCK'da yer alan genel hükümlerin vergiye ilişkin tüm ihlalleri kapsamakta yetersiz kalması sonucunu ortaya çıkarmıştır.

2.2. Sistematik Dönem: 5432 Sayılı VUK ile başlayan Çerçeve (1949-1961)

1929 Ekonomik Buhranı ve ardından II. Dünya Savaşıyla birlikte dünya genelinde oluşan sosyo - ekonomik değişim, Türkiye'de de kendini göstermiş ve sosyal, ekonomik ve hukuki alanlarda yeni düzenlemelerin gerçekleştirilmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda 1949 yılı, Türk vergi hukuku için önemli adımların atıldığı bir dönemin başlangıcı olmuştur. Dönemde 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte vergi uygulamaları ve buna bağlı suçlar ilk kez sistematik bir şekilde düzenlemeye tabi tutulmuştur. 02.07.1949 tarihli ve 7238 sayılı Kanunla kabul edilen 5432 sayılı VUK, 01.01.1950 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu kanun, Türk vergi sisteminde usul hukukunu tek bir çatı altında toplayan ilk kapsamlı düzenlemedir (Can, 2015). Kanunun getirdiği en önemli yenilik, vergi suç ve cezalarının sistematik bir şekilde tanımlanmasıdır. 5432 sayılı Kanun'un 324 ila 328'inci maddeleri, kaçakçılık suçunun tarifini (Md.324), cezasını (Md.325), iştirak (Md.326), teşvik (Md.327) ve yardım hallerini (Md.328) ayrıntılı şekilde düzenleyerek, hukuk sistematiğimizde yer alan belirsizliği gidermiş ve hukuki güvenliği artırmıştır (Can, 2015). 5432 sayılı Kanun, vergiye ilişkin ihlalleri suç ve kabahat olarak ayırarak, idari ve adli yaptırımların uygulama alanını belirginleştirmiştir. Kaçakçılık gibi ağır fiiller suç kategorisinde değerlendirilerek hürriyeti bağlayıcı cezalarla (hapis) korunur hale getirilmiş olup daha hafif ihlaller ise "kabahat" olarak nitelendirilerek idari para cezası ile cezalandırılmıştır. Vergi ceza hukukunun özerkleşme sürecindeki en kritik adımlardan biri olarak nitelendirilen söz konusu ayırım, günümüz mevcut mevzuatında da devam ettirilmektedir. Ayrıca kanunla vergi suçlarının Cumhuriyet başsavcılıklarınca soruşturulması ve genel ceza mahkemelerince yargılanması prensibi getirilerek, bu suçların yargılama usulü standartlaştırılmıştır (Batur, 2016). Vergi yargılama hukukuyla ilgili olarak gerçekleştirilen bu düzenlemeyle vergi suçlarının yargılama süreci standartlaştırılmış ve suç olarak nitelendirilen ağır nitelikli fiiller adli yargının denetimine tabi tutulmuştur. Dolayısıyla söz konusu düzenlemelerle vergi kaçakçılığı suçunun unsurlarını netleştirerek hukuki belirsizlik azaltmış ve muhataplar için açık bir çerçeve sunmuştur.

2.3. Modernleşme Dönemi: 213 Sayılı VUK ve İstikrar Arayışı (1961-1980)

Modernleşme ifadesi en genel haliyle sosyal, ekonomik, politik ve kültürel değişimi kapsayan yeni tipte bir toplumsal değişimi ifade etmektedir (Altun, 2017). Bu kapsamda özellikle II. Dünya Savaşıyla değişen dünya düzeni Türkiye'yi de etkilemiş ve 5432 sayılı Kanunun yenilenmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bununla birlikte Türkiye özelinde 1960 askeri darbesinin ardından hazırlanan 1961 Anayasası, Türkiye'de yeni bir siyasal ve hukuki dönemi başlatmıştır. 1961 -1982 arası dönem, vergi hukuku alanında istikrarlı bir yapı oluşturulması konusunda temel atılmasına yönelik bir başlangıç dönemi olarak nitelendirilebilecektir.

Dönemin en önemli gelişmesi günümüzde hala geçerliliğini koruyan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girmesidir. 1961 yılında yürürlüğe giren 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Türkiye için günümüzde de geçerli olan vergi usul hukukunun temelini atmıştır. Kanun, 5432 sayılı VUK'u yürürlükten kaldırarak, vergi suçları rejimini daha kapsamlı ve düzenli bir yapıya kavuşturmuştur. 1961-1980 dönemi, genel olarak 213 sayılı VUK'un getirdiği sistemin büyük ölçüde korunduğu ve uygulama birliğinin sağlanmaya çalışıldığı bir dönem olmuştur. Dönemde oluşan istikrarlı ortam, Yargıtay'ın vergi suçlarına ilişkin içtihatlarını oluşturması ve somutlaştırması için gerekli zamanı sağlamıştır. Vergi suçlarının maddi ve manevi unsurlarının yorumlanması, delil değerlendirme ölçütleri gibi konularda Yargıtay kararları bu dönemde şekillenmeye başlamıştır.

Yeni vergi usul kanununda vergi suç ve cezaları geçmiş tecrübelerle birlikte olgunlaştırılarak düzenlenmiştir. Bu kapsamda vergi kaçakçılığı suç ve cezaları, 213 sayılı VUK'un 359'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Maddenin ilk hali, dönemin ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde, sahte belge düzenleme, defter ve kayıtlarda hileli işlemler yapma vb. belirli suç tiplerini ve bunlara öngörülen hapis ve para cezalarını içermektedir. 359'uncu madde, ilerleyen yıllarda birçok kez değişikliğe uğratarak vergi suçları politikasındaki dönüşümün ana göstergesi haline gelmiştir.

2.4. Liberalizasyon Dönemi: Dışa Açılma ve Yapısal Uyum Süreci (1980-2000)

1980'li yıllara 1970'lerde meydana gelen petrol krizlerinin etkisiyle oluşan dünya ekonomik konjonktürünün etkisiyle girilmiştir. Dönemin hemen başında önemli yapısal dönüşümleri içeren 24 Ocak 1980 Kararları açıklanmıştır. 24 Ocak kararları ile 1980 öncesi dönemde uygulanan ithal ikameci büyüme modeli terk edilmiş ve yerine dışa açık büyüme modeli

uygulamaya konulmuştur. Hemen ardından birçok yazar tarafından 24 Ocak kararlarıyla neden sonuç ilişkisi de kurulan 12 Eylül 1980 askeri darbesi gerçekleşmiştir. Dönemin hemen başında gerçekleşen söz konusu bu iki önemli olay sonrasında kurumsallaşan ekonomik liberalizasyon politikaları, Türkiye’yi dünya ekonomisiyle bütünleşme sürecine sokmuştur. Bu durum, Türk vergi sisteminin yapısında değişime neden olurken, vergi suçlarına yönelik politikaları da etkilemiştir. Zira yeni liberal politikalar sonucu dışa açılım süreci uluslararası ticaretin ve sermaye hareketlerinin artmasına bağlı olarak, transfer fiyatlandırması manipülasyonları, vergi cenneti ülkelerin kullanımı ve yurt dışı varlıkların gizlenmesi gibi yeni ve daha karmaşık vergi suçu tiplerini gündeme getirmiştir (Ferhatoglu, 2006). Bu durum, mevzuatın bu tür çok uluslu ve sofistike suçlarla mücadele edebilecek şekilde güncellenmesi ihtiyacını ortaya çıkarmıştır.

1980 sonrası dönemde, ceza hukukunda genel olarak “kabahatler” alanında yaşanan düzenlemeler, vergi hukukuna da yansımıştır. Kabahatlerin suç olmaktan çıkarılması eğilimi, vergi ziya-ı ve usulsüzlük gibi fiillerin daha belirgin bir şekilde idari para cezası kapsamında değerlendirilmesine yol açmıştır. Bu durum, vergi kaçakçılığı suçunu, daha ağır, kamu düzenini ihlal eden ve hürriyeti bağlayıcı ceza gerektiren fiiller olarak öne çıkaran bir ayrımı pekiştirmiştir (Taşdelen, 2010). 1980’li yılların sonunda özellikle 1990’lı yıllardan itibaren, Ekonomik İş Birliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD) gibi uluslararası kuruluşların, vergi kaçakçılığıyla mücadele, şeffaflık ve bilgi değişimi konularındaki çalışmaları ve yayınladığı raporlar, Türk mevzuat yapıcılarını için giderek daha fazla dikkate alınan referanslar haline gelmeye başlamıştır. Bu, Türkiye’nin vergi suçlarıyla mücadelede uluslararası toplumla uyum sürecindeki ilk somut adımlarının atıldığı dönem olmuştur. Bu kapsamda 1998 yılında çıkarılan 4369 sayılı Kanun’la VUK’taki iştirak hükmü yürürlükten kaldırılmış ve vergi kaçakçılığı suçlarına iştirak halinde Türk Ceza Kanunu hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır (Yavan, 2017).

2.5. Kurumsal Reformlar Dönemi: Teknolojik Devrim ve Küresel Standartlara Uyum Süreci (2000-2025)

2000’li yıllar, Türkiye’de vergi suçları mevzuatının en kapsamlı, hızlı ve çok boyutlu dönüşümünün yaşandığı dönem olmuştur. Bu dönem, bir yandan kurumsal kapasitenin güçlendirilmesi, diğer yandan teknolojik devrimin getirdiği fırsat ve tehditlere uyum sağlanması, aynı zamanda da küresel vergi rejimiyle bütünleşme çabalarıyla oluşan yapıya uygun vergi mevzuatı düzenlemeleriyle şekillenmiştir.

Dönemde vergi suçlarına yönelik etkin mücadele amacıyla 02.11.2011 tarihli ve 650 sayılı KHK (daha sonra 655 sayılı Kanun Hükmünde Kararname) ile Gelir İdaresi Başkanlığı bünyesinde Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı (VDK) kurulmuştur. Önemli bir reform niteliği taşıyan bu düzenlemeyle, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu ve Gelirler Kontrolörleri Kurulu'nun merkez ve taşra teşkilatlarındaki vergi denetimi ile görevli personel, VDK çatısı altında birleştirilmiştir. Bu “tek çatı” altında toplanma işlemi, öncesinde yaşanan “çok başlılık”, koordinasyon eksikliği ve standart farklılığı gibi kronik sorunları büyük ölçüde çözerek, vergi denetiminin ve dolayısıyla vergi suçlarının tespit kapasitesinin önemli ölçüde artmasını sağlamıştır (Üyümez vd., 2020; Marufoğlu ve Gökbnar, 2021).

Telekomünikasyon teknolojilerinde meydana gelen gelişmelere bağlı olarak 2010'lu yıllardan itibaren kademeli olarak zorunlu hale getirilen e-defter, e-fatura ve e-arşiv fatura uygulamaları, vergi suçları mevzuatını derinden etkilemiştir. Bu uygulamalar, “elektronik defter ve belgeleri ibraz etmeme”, “elektronik ortamda sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme” gibi yeni suç tipleri ve yükümlülükleri ortaya çıkarmıştır (Akcan, 2022). Ayrıca Vergi Denetim Analiz Sistemi (VEDAS) gibi gelişmiş bilişim sistemlerinin devreye alınması, vergi idaresine büyük veri analizi ve yapay zeka destekli risk değerlendirme imkânı sunmuştur. Bu sayede, denetimler daha hedef odaklı hale gelmiş ve vergi suçu işleme potansiyeli yüksek mükelleflerin tespit edilmesi kolaylaşmıştır (Bozkurt ve Durgun, 2024; Ömercioğlu, 2025).

2022 yılında çıkarılan 7394 sayılı Kanun'la VUK'un 359'uncu maddesine eklenen geçici madde 34 ile, vergi kaçakçılığı suçlarında “etkin pişmanlık” kurumu getirilmiştir. Bu düzenlemeye göre, soruşturma, kovuşturma ve hatta infaz aşamalarında dahi belirli koşulları (vergi aslı ve cezasını ödeme, dava hakkından vazgeçme vb.) sağlayan faillere, hapis cezalarında indirim imkanı tanınmıştır (Buluttekin ve İçten, 2023). Yine 7394 sayılı Kanunla, aynı suç işleme kararının icrası kapsamında birden fazla vergilendirme döneminde işlenen vergi kaçakçılığı suçlarında zincirleme suç hükümlerinin uygulanacağı açıkça düzenlenerek, bu konudaki yargısal belirsizlik giderilmiştir (Akbulut, 2024).

Dönemde özellikle COVID 19 pandemi süreci sonrası süreçte yapılan düzenlemelerde politika değişikliği göze çarpmaktadır. Süreçte vergi suçlarına yönelik mevzuat değişikliklerine yönelik politika amaçlarının cezalandırmadan ziyade, kamu zararının telafisi ve mükellefin vergi sistemine yeniden kazandırılmasına (rehabilitasyon) yönelik olduğu görülmektedir.

Türkiye, bu dönemde vergi suçlarıyla mücadelede OECD'nin “Vergi Suçlarıyla Mücadele: On Küresel İlke” belgesinde somutlaşan prensipleri

doğrultusunda mevzuatını uyumlaştırma çabalarını hızlandırmıştır. Otomatik finansal bilgi değimi (CRS), vergi cennetleriyle mücadele, şeffaflığın artırılması ve uluslararası idari iş birliği gibi alanlarda adımlar atılmıştır (Karakoç, 2022). Ancak, Türkiye'nin vergi gelirleri içinde dolaylı vergilerin payının yüksek olması (Şengül, 2023), küresel vergi rekabeti karşısında yapısal bir zafiyet oluşturmakta ve vergi adaleti ile gönüllü uyum üzerinde olumsuz etkiler oluşturmaktadır.

2000 sonrası dönemde, Yargıtay'ın rolü sadece kanunları yorumlamakla sınırlı kalmamış, Yargıtay aynı zamanda yeni düzenlemelerin (özellikle etkin pişmanlık) uygulanmasında ortaya çıkan sorunları çözüme kavuşturarak, uygulama birliğini sağlamada kilit bir aktör olmuştur. Failin tespiti, delil değerlendirme, etkin pişmanlık şartlarının yorumu gibi konularda Yargıtay'ın yerleşik içtihatları, alt mahkemeler için yol gösterici bir rol üstlenmiştir (Rüzgar, 2022; Buluttekın ve İçten, 2023).

SONUÇ

Türkiye'de vergi suçları ve cezalarına ilişkin mevzuatın Cumhuriyet'in ilanından günümüze uzanan seyri, yalnızca hukuki bir dönüşümü değil, aynı zamanda siyasi, ekonomik ve teknolojik dinamiklerle şekillenen çok katmanlı bir uyum sürecini yansıtmaktadır. Bu çalışma kapsamında, 1926-2025 dönemi beş ana evrede incelenmiş ve her bir dönemin kendine özgü sosyo-ekonomik bağlamı içerisinde vergi suçları rejiminin nasıl dönüştüğü analiz edilmiştir.

İlk dönemde (1926-1949) vergi suçları, genel ceza hukuku çerçevesinde "kamu kurumlarına yönelik dolandırıcılık" olarak ele alınmış ve müstakil bir düzenlemeden yoksun olması nedeniyle uygulamada tutarsızlıklara yol açmıştır. 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu (1949) ile vergi ceza hukuku özerk bir kimlik kazanmış, suç ve kabahat ayrımı netleştirilmiş ve yargılama usulleri standart hale getirilmiştir. 213 sayılı VUK (1961) ise kalıcı bir usul hukuku temeli oluşturmuş ve Yargıtay içtihatlarının gelişimine zemin hazırlamıştır.

1980 sonrası dönem, liberal ekonomi politikaları ve dışı açılma süreciyle birlikte vergi suçlarının niteliğini değiştirmiş; transfer fiyatlandırması, vergi cennetleri kullanımı gibi karmaşık suç tipleri mevzuat güncellemelerini zorunlu kılmıştır. 2000-2025 dönemi ise kurumsal, teknolojik ve uluslararası boyutları bir araya getiren kapsamlı bir reform süreci olarak öne çıkmıştır. Vergi Denetim Kurulu'nun tek çatı altında yapılandırılması, e-belge uygulamaları, VEDAS gibi bilişim sistemlerinin devreye alınması ve etkin pişmanlık kurumunun getirilmesi, vergi suçlarıyla mücadelede niteliksel bir sıçramayı temsil etmektedir.

Özellikle 2022 yılında 7394 ve 7423 sayılı kanunlarla VUK 359. maddede yapılan değişiklikler, cezaların caydırıcılığını artırırken, etkin pişmanlık ve

zincirleme suç hükümleriyle adli süreçte esneklik ve hukuki netlik sağlamıştır. Bu düzenlemeler, vergi suçları politikasında cezalandırma odaklı yaklaşımdan, kamu zararının telafisi ve mükellefin rehabilitasyonuna yönelik dengeli bir modele geçişi işaret etmektedir.

Sonuç olarak, Türk vergi ceza hukuku, geçen yüzyıl boyunca sürekli bir değişim içinde olmuş; merkezileşme, normatif farklılaşma, dijitalleşme ve uluslararası uyum gibi dinamikler tarafından şekillendirilmiştir. Gelecekte, yapay zeka, blokzincir ve kripto varlıklar gibi alanlardaki gelişmeler, mevzuatı yeni ve karmaşık alanlarla karşı karşıya bırakacaktır. Türkiye'nin, bir asırlık birikimini ve dönüşüm kapasitesini göz önünde bulundurarak, teknolojiye hakim, uluslararası iş birliğine dayalı, temel hak ve özgürlükleri koruyan, ileriye dönük bir vergi suçları politikası geliştirmesi, sürdürülebilir bir kamu maliyesi ve vergi adaleti için hayati önem taşımaktadır.

Kaynakça

- Akbulut, B. (2024). Vergi Kaçakçılığı Suçlarında Zincirleme Suç. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 32(4), 2703-2733. <https://doi.org/10.15337/suhfd.1576302>
- Akcan, M. (2022). E-Defterlerin Vergi İncelemesine İbrahim Edilmemesi Durumunun Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*. Nisan, S.488.
- Altun, F. (2017). *Modernleşme Kuramı: Eleştirel Bir Giriş*. İnsan Yayınları. İstanbul.
- Batur, N. (2016). *Adli vergi suçları*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Namık Kemal Üniversitesi. Tekirdağ.
- Bozkurt, R. ve Durgun, A. (2024). Dijitalleşme ve Vergi Uygulamalarında Dijital Teknolojilerin Kullanılması. *Bilge Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(2), 30-39. <https://doi.org/10.47257/busad.1568379>
- Buluttekin, M. B. ve İçten, M. P. (2023). Evaluation Of Effective Repentance In The Punishment Of Tax Evasion Crimes In Terms Of Turkish Tax Criminal Law Principles. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 22(86), 714-742. <https://doi.org/10.17755/esosder.1250172>
- Can, İ. (2015). Türk Vergi Usul Hukuku Mevzuatı Tarihçesi ve Vergi Usul Kanunu İçin Değişiklik Önerileri. *Vergi Sorunları Dergisi*. 38(318), 90-103.
- Ercan, T. (2021). Vergi Ceza Hukukunda Vergi Suçları Kapsamında Ceza-yı Etkileyen Hususlar. *Abant Sosyal Bilimler Dergisi* 21(3). <https://doi.org/10.11616/asbi.957875>
- Ertaş, F. C. ve Çelebiler, E. (2024). The Regulations That Influenced the Formation of the Conception of Accounting in Turkey during the Beginning of the Republic Era (1923 - 1930). *Accounting and Financial History Research Journal* (26), 23-38.
- Ferhatoğlu, E. (2006). Uluslararası Vergi Rekabeti ve Sürükleyici Güçleri. *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(1).
- Karakoç, A. (2022). *Vergi cennetlerinin uluslararası vergi rekabetine etkileri*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa Teknik Üniversitesi. Bursa.
- Marufoğlu, A. ve Gökbnar, R. (2021). Başbaki Kulluğu'ndan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'na Vergi Denetim Müesseseleri, Günümüz Sorunları ve Çözüm Önerileri. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 28(1), 1-22. <https://doi.org/10.18657/yonveek.752590>
- Ömercioğlu, A. (2025). Vergi Denetimlerinde Yapay Zekâ Kullanımı ve Otonom Vergi Denetimi Perspektifi. *Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 6, sy. 2 Prof. Dr. Mustafa Avcı'ya Armağan (Ocak 2025): 1439-65. <https://doi.org/10.47136/asbuhfd.1572297>
- Rüzgar, M. T. (2022). Son Yargıtay Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçunda Failin Tespiti. *Vergi Dünyası Dergisi*. Nisan, S.488.

- Şengül, S. (2023). Tax Competition: The Case Of Turkey. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi* 8(3). <https://doi.org/10.29106/fesa.1300730>
- Taşdelen, Aziz. (2010). Vergi Kabahatlerinin Anayasal Temelleri Üzerine Düşünceler. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* 59, sy. 4 (Aralık 2010): 767-96. https://doi.org/10.1501/Hukfak_0000001616.
- Üyümez, M. E., Yılmaz, A. O., ve Ünlüer, S. (2020). Institutional Structure In Tax Inspection: A Case Study of Turkey. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 29(4), 373-388. <https://doi.org/10.35379/cusosbil.819088>
- Yavan, S. (2017). Vergi Kaçakçılığı Suçlarında İştirak Müessesesinin Türk Ceza Kanunu ve Vergi Usul Kanunu Işığında İncelenmesi. *Maliye Araştırmaları Dergisi*, 3(2), 119-128.