

VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇUNDA ETKİN PİŞMANLIK

8.4.2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanunla Getirilen Hükümlerin Değerlendirmesi

Prof. Dr. İzzet ÖZGENÇ

I. 8.4.2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanunla¹ 4.1.1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun çeşitli maddelerinde değişiklik yapılmıştır. Bu değişikliklerden en önemlisi vergi kaçakçılığı suçuyla ilgili özel bir etkin pişmanlık hükmünün kabul edilmesidir. Söz konusu Kanun değişikliği ile 213 sayılı Kanun, m. 359’da tanımlanan suçların cezalarının üst sınırları artırılmıştır.

II. 213 sayılı VUK, m. 371’de, “*vergi ziyai cezasını gerektiren fiiller*” ile ilgili olarak özel bir etkin pişmanlık hükmüne yer verilmiştir. Dikkat edilmelidir ki bu hüküm, esas itibarıyla, idari para cezası mahiyetindeki **vergi ziyai cezası** bakımından kabul edilmiştir. Bu hükmün uygulanabilmesi için, işlenmiş olan “*vergi ziyai cezasını gerektiren fiil*”in ilgili mercilere haber verilmesi ve verginin faiziyle birlikte ödenmiş olması gerekmektedir.

Malum olduğu üzere, 213 sayılı Kanunun sistemine göre, “*vergi ziyai cezasını gerektiren fiil*”in vergi kaçakçılığı suçunu (m. 359) oluşturması gerekmemektedir (Bkz. 213 s. VUK, m. 341, 344). Keza, söz konusu Kanunun sisteminde, **vergi kaçakçılığı suçunun oluşabilmesi için, vergi ziyainın meydana gelmesi, bir netice olarak aranmamaktadır.**²

213 sayılı VUK, m. 359’da, m. 371’e atıfta bulunularak, “*vergi ziyai cezasını gerektiren fiil*”in aynı zamanda vergi kaçakçılığı suçunu oluşturduğu durumlara özgü bir etkin pişmanlık hükmüne yer verilmiştir (f. 2). Buna göre, “*vergi ziyai cezasını gerektiren fiil*”in ilgili mercilere bildirilmesi ve ziyana sebebiyet verilen verginin faiziyle birlikte ödenmesi halinde, m. 359’da tanımlanan suçlara ilişkin hükümler “uygulanmaz”, yani kişiye **ceza verilmez**. Bu hükmün birinci özelliği, **soruşturma başlamadan önce etkin pişmanlık** dolayısıyla hapis cezasına hükmedilmesini önlemesidir; ikinci özelliği ise, söz konusu düzenlemede, 213 sayılı VUK, m. 359’da tanımlanan suçlardan birini oluşturmakla birlikte vergi ziyana sebebiyet vermeyen bir fiilin işlenmesi haline özgü olarak etkin pişmanlık hükmünün bulunmamasıdır. Başka bir ifadeyle, bu düzenlemede, verginin kaçırılması sonucunu doğuran bir fiil dolayısıyla etkin pişmanlık gerekçesiyle kişiye hiç ceza verilmezken, verginin kaçırılması sonucunu doğurmayan fiil dolayısıyla etkin pişmanlığın yolu kapalı tutulmuştur.

III. 7394 sayılı Kanunla (m. 4), 213 sayılı VUK, m. 359’da tanımlanan suçlar bakımından etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabilme alanı genişletilmiştir (213 s. VUK, m. 359, f. 3, 4, 5).

¹ RG: 15 Nisan 2022/31810.

² Bkz. ÖZGENÇ, İzzet: “Sonuç ve Değerlendirme”, “Conclusion and Evaluation”, in: 5. Türk-Kore Ceza Hukuku Günleri, Karşılaştırmalı Hukukta Ekonomik Suçlar Uluslararası Sempozyumu, Tebliğler / 5th Turkish-Korean Criminal Law Days, International Symposium on Economic Crimes in Comparative Law, Presentations, Cilt/Volume II, Ankara, 2020, Editörler/Editors: İzzet Özgenç-Cumhur Şahin-Faruk Turhan, sh. 1907 vd., 1935 vd.

Buna göre, 213 sayılı VUK, m. 359’da tanımlanan suçlardan dolayı hakkında soruşturma veya kovuşturma yapılan kişi tarafından,

a) suçu oluşturan fiilin işlenmesi dolayısıyla “*tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammının*” belirli bir zaman zarfında **ödenmesi** (f. 3),

b) vergi yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla yapılan, idari para cezası mahiyetindeki vergi cezası işlemi ile ilgili olarak, “*vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi*” (f. 5),

koşuluyla, verilecek **hapis cezasında indirim yapılacaktır**. Söz konusu etkin pişmanlık hükmü, ödenmesi gereken **vergiyi kanuni faiziyle birlikte ödenmesinin** yanı sıra, **tarh edilen verginin üç katı kadar olan vergi cezasının yarısının da ödenmesi** koşuluyla uygulanabilecektir.

Bu ödemenin

a) **soruşturma evresinde** yapılması halinde, verilecek **hapis cezası yarı oranında**,

b) **kovuşturma evresinde, hüküm verilinceye kadar** yapılması halinde, verilecek **hapis cezası üçte bir oranında**,

indirilecektir.

7394 sayılı Kanunla (m. 4), 213 sayılı VUK, m. 359’a eklenen dördüncü fıkrada,

“Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda verilecek ceza yarı oranında indirilir.”

hükmüne yer verilmiştir.

Bu düzenlemeye göre, işlenen fiil, 213 sayılı VUK, m. 359’da tanımlanan suçlardan birini oluşturacak ve fakat, vergi tarhını gerekli kılmayan ve dolayısıyla herhangi bir vergi cezasını gerektirmeyen bir fiil olacaktır. “*Tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda*” etkin pişmanlığın ne suretle gösterilebileceği, belirsizdir. Bu hükümle murat edilenin ne olduğu hususunda ne 7394 sayılı Kanuna ilişkin Teklifin gerekçesinde ne de Esas Komisyon olarak bu teklifi aynen kabul eden TBMM Plan ve Bütçe Komisyonu Raporunda bir açıklama mevcuttur.³ Bu belirsizlik, kanaatimizce ancak **yeni bir kanuni düzenleme** yapılmak suretiyle giderilebilir.

IV. Vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili olarak etkin pişmanlığın alanını **görünüş itibarıyla** genişleten 8.4.2022 tarihli ve 7394 sayılı Kanun hükümlerinin, suç yoluna girmiş olan kişilerin pişmanlık duymasını ve özellikle, pişmanlıktan yararlanmasını sağlama yönünden bir etkisinin olacağı kuşkuludur. Ayrıca bu düzenleme, kendi içinde tutarsızlık içermektedir. Etkin pişmanlıktan yararlanabilmenin bir hakkın kullanılmaması, bir hakkın kullanılmasından vazgeçilmesi şartına bağlanması, Anayasaya uygunluk sorununu ortaya çıkarmıştır. Şu muhakkak ki, vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili olarak etkin pişmanlıkta bulunulması, vergi yükümlülüğüne aykırılık dolayısıyla yapılan idari işlemin, vergi cezası uygulamasının hukuka aykırı olduğu ve iptal edilmesi gerektiği yönündeki iddiayı zayıflatan bir sonuç ortaya çıkarır. Buna rağmen, söz konusu suçla ilgili olarak etkin pişmanlıktan yararlanabilmek için “*vergi*

³ 2/4336 sayılı Kanun Teklifinin gerekçesi ile ilgili olarak bkz. TBMM, Yasama Dönemi: 27, Yasama Yılı: 5, Sıra Sayısı: 322, sh. 12. TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunun 4.4.2022 tarihli ve Esas: 2/4336, Karar: 7 sayılı Raporu için bkz. TBMM, Yasama Dönemi: 27, Yasama Yılı: 5, Sıra Sayısı: 322, sh. 27.

mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi”ni şart olarak aramak, Anayasa ile güvence altına alınmış olan hak arama hürriyetine (m. 36, f. 1) aykırılık oluşturmaktadır.

V. 7394 sayılı Kanunla (m. 4), 213 sayılı VUK, m. 359’a eklenen altıncı fıkra hükmüyle, vergi kaçakçılığı suçu ile ilgili olarak uygulamanın ortaya çıkardığı zincirleme suç hükümlerinin uygulanabilirliği ile ilgili soruna çözüm oluşturulmaya çalışılmıştır.

SONUÇ:

Söz konusu etkin pişmanlık hükümlerinin efektif bir yönünün bulunup bulunmadığının tespiti için saha araştırmasına, yani **kriminolojik araştırma** yapılmasına gerek bulunmaktadır. Bu araştırmayla, **yıllar itibarıyla,**

- 1) 213 sayılı VUK, m. 371 hükmü uygulandığı için, vergi kaçakçılığı suçundan dolayı Cumhuriyet başsavcılıklarına suç duyurusunda bulunulmamış olan dosya sayısının ne olduğu;
- 2) vergi kaçakçılığı suçunu işlediği iddiasıyla Cumhuriyet Başsavcılıklarına kaç suç duyurusunda bulunulduğu;
- 3) bu suç duyurularından ne kadarı ile ilgili olarak kamu davası açılmış olduğu;
- 4) açılmış olan kamu davalarından ne kadarında mahkumiyet hükmü kurulmuş olduğu;
- 5) (7394 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler yürürlüğe girdikten sonra) vergi kaçakçılığı suçundan dolayı yürütülen soruşturma ve kovuşturmalardan kaçında etkin pişmanlık hükümlerinin uygulanabildiği;
- 6) 7394 sayılı Kanunla 213 s. Kanuna eklenen geçici madde 36 hükümlerinin uygulamasından kaç kişinin yararlandırılabilirdiği;

hususlarında bilgilerin elde edilmesi gerekir ki, söz konusu suçla ilgili sağlıklı bir **suç siyaseti** izlenebilsin. Aksi takdirde yapılan bu kanuni düzenlemelerle sadece kendimizi avutmuş oluruz.