



Sirküler Tarihi : 15/04/2022
Sirküler No : 2022/038

7394 SAYILI KANUNUN VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINA İLİŞKİN DÜZENLEMELERİ

7394 sayılı “[Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi Ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun İle Bazı Kanunlarda Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun](#)” (ilerleyen bölümlerde 7394 sayılı Kanun olarak anılacaktır) 15/04/2022 tarih ve 31810 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Söz konusu Kanunla vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişikliklerden bir kısmı ise; Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde düzenlenen kaçakçılık suçları ve cezalarına ilişkindir. 7394 sayılı Kanunun yayımı olan 15/04/2022 tarihinde yürürlüğe giren söz konusu düzenlemelerle ilgili açıklamalarımız, Sirkülerimizin ilerleyen bölümlerinde yer almaktadır.

1. SORUŞTURMA VE KOVUŞTURMA AŞAMASINDAKİ VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINDA ETKİN PİŞMANLIK UYGULAMASI:

Vergi kanunlarına aykırı olan bazı fiiller vergi cezaları dışında ayrıca ceza hukuku alanında da suç oluştururlar. Ceza mahkemesinin görev alanına giren söz konusu suçlara, hürriyeti bağlayıcı cezalar uygulanmaktadır.

Vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin düzenlemeler, VUK’un “Kaçakçılık Suçları ve Cezaları” başlıklı 359 uncu maddesinde yer almaktadır. Söz konusu maddede kaçakçılık cezasının kesilmesini gerektiren fiiller ve uygulanacak cezalar (hapis cezası) yer almaktadır.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited’in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş. bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2021 yılında 11,8 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 167’den fazla ülkede bulunan 1.728 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dâhil dünya çapında 97.292 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlara ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

Diğer taraftan, VUK'un "Pişmanlık ve Islah" başlıklı 371 inci maddesinde, etkin pişmanlık müessesine yer verilmiştir. Söz konusu maddedeki pişmanlık şartlarına uygun olarak durumu ilgili makamlara bildirenler hakkında, VUK'un yukarıda belirtilen 359 uncu maddesinin hükümleri uygulanmamaktadır.

Bir diğer ifadeyle, VUK'un 371 inci maddesi kapsamında vergi kaçakçılığı suçlarına konu filleri, pişmanlık şartlarına uygun olarak ilgili makamlara kendiliğinden bildirenler hakkında VUK'un 359 uncu maddesinde belirtilen hapis cezaları uygulanmaz. Ancak etkin pişmanlık hükümlerinden yararlanmak için vergi kaçakçılığına konu fiiller nedeniyle henüz suç soruşturmasına¹ başlanmamış olması gerekmektedir. Dolayısıyla, soruşturma veya kavuşturma evresinde olan vergi kaçakçılığına konu filler nedeniyle pişmanlık hükümlerinden yararlanılamıyordu.

Ancak 7394 sayılı Kanun ile VUK'un 359 uncu maddesinde yapılan düzenlemeyle birlikte, soruşturma veya kavuşturma² evresinde olan vergi kaçakçılığına konu filler nedeniyle pişmanlık hükümlerinden yararlanmak mümkün hale gelmiştir. Buna göre vergi kaçakçılığına konu fiillerle verginin ziyaa uğratıldığına tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen **verginin, hesaplanan gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısının ve buna isabet eden gecikme zammının;**

- Soruşturma evresinde ödenmesi halinde fail hakkında verilecek **hapis cezasında yarı oranında,**
- Kovuşturma evresinde hüküm verilinceye kadar ödenmesi halinde ise **hapis cezasında üçte bir oranında**

indirim yapılacaktır.

Diğer taraftan, işlenen vergi kaçakçılık filleri nedeniyle tarh edilen vergi ve vergi aslına bağlı olarak kesilen cezanın bulunmadığı durumlarda, hükmedilecek hapis cezasında yarı oranında indirim uygulanacaktır.

Yukarıda belirtilen etkin pişmanlık hükümlerinden faydalanmak için vergi kaçakçılığı suçunu işleyen mükellefin, tarh edilen vergi ve cezalarla ilgili olarak, vergi mahkemesinde dava açmaması, açmışsa feragat etmesi, kanun yollarına başvurmaması veya başvurmuşsa vazgeçmesi gerekmektedir.

Getirilen pişmanlık müessesinin uygulanması zorunlu olmayıp, mükelleflerin tercihine bırakılmıştır. Mükellefler vergi kaçakçılığına konu fiiller nedeniyle tarh edilen vergi ve cezalar için dava yoluna gitmeyerek veya feragat ederek, haklarında verilecek hapis cezasıyla ilgili olarak pişmanlık hükümlerinden yararlanabilirler. Ancak haklarında hükmolunacak hapis cezası nedeniyle pişmanlık hükümlerinden yararlanmak istemeyen mükellefin doğal olarak dava açma ve açtığı davadan feragat etmeme hakkı saklıdır.

¹ Soruşturma, kanuna göre yetkili mercilerce suç şüphesinin öğrenilmesinden iddianamenin kabulüne kadar geçen evreyi de ifade etmektedir.

² **Kovuşturma**, şüpheli hakkında yapılan soruşturma neticesinde düzenlenen iddianamenin mahkeme tarafından kabul edilmesiyle başlayan yargılama sürecini ifade eder (CMK m.175/1). Kovuşturma, iddianamenin kabulüyle başlayıp, hükmün kesinleşmesine kadar geçen evreyi tanımlamak üzere kullanılır (CMK md.2/f).

7394 sayılı Kanunla yapılan diğer bir dzenlemeyle, vergi kaçakçılığı kapsamındaki suların birden fazla takvim yılı veya vergilendirme dönemi içinde aynı suç işleme kararının icrası kapsamında işlenmesi halinde, Türk Ceza Kanununun 43 üncü maddesi uygulanır. Getirilen dzenlemenin gerekçesinde ceza miktarının belirlenmesinde zincirleme suça ilişkin koşulların esas alınmasının amaçlandığı belirtilmektedir.

Türk Ceza Kanununun “Zincirleme Suç” başlıklı 43 üncü maddesi aynen řu Őekildedir:

“Madde 43- (1) Bir suç işleme kararının icrası kapsamında, değişik zamanlarda bir kişiye karşı aynı suçun birden fazla işlenmesi durumunda, bir cezaya hükmedilir. Ancak bu ceza, dörtte birinden dörtte ne kadar artırılır. Bir suçun temel şekli ile daha ağır veya daha az cezayı gerektiren nitelikli şekilleri, aynı suç sayılır. Mağduru belli bir kişi olmayan suçlarda da bu fıkra hükmü uygulanır.

(2) Aynı suçun birden fazla kişiye karşı tek bir fiille işlenmesi durumunda da, birinci fıkra hükmü uygulanır.

(3) Kasten ldrme, kasten yaralama, işkence ve yağma sularında bu madde hükümleri uygulanmaz.”

Yapılan dzenleme uyarınca, birden fazla takvim yılında yahut vergilendirme döneminde vergi kaçakçılığına konu suların işlenmesi halinde sadece bir cezaya hükmedilecek, işlenen diğer vergi kaçakçılığı suçları hapis cezasına konu olmayacaktır. Ancak hükmedilecek ceza süresi, dörtte birinden az olmamak üzere en fazla dörtte ne kadar artırılır.

2. İNFAZ VEYA YARGILAMA AŞAMASINDAKİ VERGİ KAŐAKILIęI SUÇLARINDA ETKİN PİŞMANLIK UYGULAMASI:

Sirkülerimizin bir önceki bölümde, soruşturma veya kovuşturma aşamasındaki vergi kaçakçılığı sularında etkin pişmanlık uygulamasının detayları açıklanmıştır. 7394 sayılı Kanunla VUK’a eklenen geçici 34 üncü madde uyarınca, soruşturma veya kovuşturma aşamasındaki vergi kaçakçılığı sularında etkin pişmanlık uygulamasının, yargı mercileri önünde veya infaz aŐamasında olan kaçakçılık suçlarına konu davalar açısından da uygulanması için geçiş hükümleri getirilmiştir.

Yapılan dzenleme ile haklarında hüküm verilmiş olup da dosyası infaz aŐamasında olanların, VUK’un 359 uncu maddesinde yazılı vergi kaçakçılığı fiilleri nedeniyle verginin ziyaa uğratıldığının tespit edilmesine bağlı olarak tarh edilen verginin, gecikme faizi ve gecikme zammının tamamı ile kesilen cezaların yarısı ve buna isabet eden gecikme zammını, bu maddeyi ihdas eden Kanunun yürürlüğe girdiği tarihten itibaren bir yıl içinde yani 14/04/2023 tarihine kadar Hazineye demeleri durumunda fail hakkında hükmedilen veya hükmedilecek hapis cezasında yarı oranında indirim uygulanır.

Diğer taraftan söz konusu ceza indiriminden faydalanabilmek için vergi mahkemesinde dava açılmaması, açılmışsa feragat edilmesi, kanun yollarına başvurulmaması veya başvurulmuşsa vazgeçilmesi şarttır.

15/4/2022 tarihinde 359 uncu madde kapsamına giren suçlardan dolayı temyiz veya istinaf kanun yolu incelemesinde bulunan dosyalardan, 359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan düzenlemeler nedeniyle lehe değerlendirme yapılması gereken dosyalar hakkında bozma kararı verilir.

Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığında bulunan dosyalar gelişlerindeki usule uygun olarak ilk derece mahkemelerine gönderilir.

359 uncu maddede bu maddeyi ihdas eden Kanunla yapılan düzenlemelerde yer alan zincirleme suçla ilişkin koşulların belirlenmesi, duruşma açılmak suretiyle yapılır.

Yukarıda belirtilen pişmanlık uygulamasına konu hükümler, 7394 sayılı Kanunun yayım olan 15/04/2022 tarihinde soruşturma ve kovuşturma evresinde bulunan dosyalar hakkında da uygulanır. Ancak bu durumda, ödemenin hüküm verilinceye kadar yapılması şarttır.

3. KAÇAKÇILIK FİİLLERİNE KONU BAZI DURUMLARDA RAPOR VE MÜTALAA ŞARTI KALDIRILMIŞTIR:

VUK'un "*Bazı Kaçakçılık Suçlarının Cezalandırılmasında Usul*" başlıklı 367 nci maddesi uyarınca, yaptıkları inceleme sırasında VUK'un 359 uncu maddesinde düzenlenen vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğini tespit eden Vergi Müfettişleri ve Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla doğrudan doğruya ve vergi incelemesine yetkili olan diğer memurlar tarafından ilgili rapor değerlendirme komisyonunun mütalaasıyla vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlık tarafından keyfiyetin Cumhuriyet Başsavcılığına bildirilmesi mecburidir.

7394 sayılı Kanunla ile VUK'un 367 nci maddesinde yapılan düzenleme uyarınca, Kanunun 359 uncu maddesinde yazılı suçlara ilişkin yürütülmekte olan soruşturma veya kovuşturmalarda mütalaa konu fiilin, başka bir kişi tarafından veya başka bir kişiyle birlikte gerçekleştirildiğinin ortaya çıkması durumunda, bu kişi bakımından kamu davası açılması için ayrıca rapor düzenlenmesi ve mütalaa verilmesi şartı aranmayacaktır. Söz konusu düzenleme 15/04/2022 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

4. VERGİ KAÇAKÇILIĞI SUÇLARINA KONU HAPİS CEZASININ ÜST SINIRI ARTIRILMIŞTIR:

Sirkülerimizin bir önceki bölümünde açıldığı üzere, vergi kaçakçılığı suçlarına ilişkin düzenlemeler, VUK'un "*Kaçakçılık Suçları ve Cezaları*" başlıklı 359 uncu maddesinde yer almaktadır. Söz konusu madde uyarınca kaçakçılık cezasının kesilmesini gerektiren filler ve uygulanacak cezalar 4 ana grupta belirlenmiştir. 7394 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile birlikte vergi kaçakçılığına konu hapis cezalarının üst sınırı yükseltilmiştir. Düzenlemenin gerekçesinde, vergi kaçakçılığı ile yapılan mücadelenin daha da etkinleştirilmesi amacıyla, anılan maddede yer alan hapis cezalarına konu üst sınırın artırıldığı belirtilmektedir.

4.1. (I.) Grup Kaçakçılık Suçlarına Konu Düzenlemeler:

Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- Defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar,

- Gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar,
- Defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler,
- Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler³,
- Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge⁴ düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

hakkında 18 aydan 3 yıla kadar hapis cezasının uygulanacağına hükmedilmiştir. 7394 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile **üç yıl olan üst sınır, beş yıla yükseltilmiştir**. Dolayısıyla, yukarıda belirtilen vergi kaçakçılığı fillerini işleyenler hakkında 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezası uygulanır.

4.2. (II.) Grup Kaçakçılık Suçlarına Konu Düzenlemeler:

Vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklama ve ibraz mecburiyeti bulunan;

- Defter, kayıt ve belgeleri yok edenler,
- Defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar,
- Belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte⁵ olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar,

hakkında 3 yıldan 5 yıla kadar hapis cezasının uygulanır. 7394 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile **beş yıl olan üst sınır, sekiz yıla yükseltilmiştir**. Dolayısıyla, yukarıda belirtilen vergi kaçakçılığı fillerini işleyenler hakkında 3 yıldan 8 yıla kadar hapis cezası uygulanır.

4.3. (III.) Grup Kaçakçılık Suçlarına Konu Düzenlemeler:

VUK uyarınca sadece Hazine ve Maliye Bakanlığı ile anlaşması bulunan kişilerin basabileceği belgeleri, Bakanlık ile anlaşması olmadığı halde basanlar veya bilerek kullananlar hakkında iki yıldan beş yıla kadar hapis cezası uygulanır. 7394 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile **beş yıl olan üst sınır, sekiz yıla yükseltilmiştir**.

³ Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, **gizleme** olarak kabul edilir.

⁴ **Muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge**, gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibariyle gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir.

⁵ **Sahte belge**, gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir.

4.4. (IV.) Grup Kaçakçılık Suçlarına Konu Düzenlemeler:

Hazine ve Maliye Bakanlığınca yetkilendirilmediği halde, ödeme kaydedici cihaz mührünü kaldıran, donanım veya yazılımını değiştiren veya yetkilendirilmiş olsun ya da olmasın ödeme kaydedici cihazın hafıza birimlerine, elektronik devre elemanlarına veya harici donanım veya yazılımlarla olan bağlantı sistemine ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemlere fiziksel veya bilişim yoluyla müdahale ederek; gerçekleştirilen satışlara ait mali belge veya bilgilerin cihazda kayıt altına alınmasını engelleyen, cihazda kayıt altına alınan bilgileri değiştiren veya silen, ödeme kaydedici cihaz veya bağlantılı diğer donanım ve sistemler ya da kayıt dışı satışın önlenmesi için kurulan elektronik kontrol ve denetim sistemleri veya ilgili diğer sistemler tarafından Hazine ve Maliye Bakanlığı veya diğer kamu kurum ve kuruluşlarına elektronik ortamda iletilmesi gereken belge, bilgi veya verilerin iletilmesini önleyen veya bunların gerçeğe uygun olmayan şekilde iletilmesine sebebiyet verenler üç yıldan beş yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır. 7394 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile **beş yıl olan üst sınır, sekiz yıla yükseltilmiştir.**

Söz konusu cezalar için artırılan üst sınırlar, 7394 sayılı Kanunun yayımı olan 15/4/2022 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla, bu tarihten itibaren işlenen vergi kaçakçılık suçlarına konu hapis cezalarında arttırılan yeni üst sınırlar geçerlidir. Diğer taraftan, 7394 sayılı Kanunun tarihinden önce işlenen vergi kaçakçılık suçlarına konu hapis cezalarında önceki üst sınırlar geçerlidir.

Saygılarımızla,