

5815 SAYILI KANUNUN 2 NCİ MADDESİ B BENDİNİN

TAHLİL VE TENKİDİ

Talıp GÜRAN
Asliye Ceza Hâkimi

5815 sayılı kanunun 2 nci maddesi B bendi bilgi verme mecburiyetine riayetsizlik suçunu şöyle tarif ediyor :

Mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan gerçek veya tüzel kişilerden (kamu idare ve müesseseleri hariç) 138 nci maddede mucibince istenilen bilgiyi, idareyi veya incelemeye yetkili olanları yanıltacak şekilde yalan veya eksik verenler veya tayin edilen süre içinde vermeyenler. (Bu fıkra gereğince bilgi istenilirken yapılacak tebliğlerde, bilginin verilmesi için tayin edilen süre ile süresinde cevap verilmediği veya yanıltıcı şekilde yalan veya eksik cevap verildiği takdirde haklarında kanunun cezaî hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere vazıh olarak bildirilmesi şarttır.)

Demek oluyor ki, kamu idare ve müesseseleri hariç olmak üzere mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunanlardan bilgi istenebilir ve dolayısıyla ancak bunların yanıltıcı şekilde eksik veya yalan bilgi vermeleri veya tayin edilen süre içinde bilgi vermemeleleri B bendinde yazılı suç teşkil eder. Her şahıs bu suçun faili olmaz. O halde evveleminde kanunun tayin ve tahdit ettiği suç faillerini tetkik etmeliyiz.

Mükellefler :

Haklarında inceleme yapılan, Vergi Usul Kanununun 1 nci maddesi şümulüne giren vergi ve resimlerin mükelleflerinden 138 nci maddeye tevfiakan bilgi istenebilir. Bunlar B bendinde gösterilen şartlar dahilinde istenilen bilgiyi yanıltıcı şekilde yalan veya eksik verirler veya tayin edilen süre içinde vermezlerse suçun faili olurlar.

B bendinde yalnız mükellefler tabiri bulunması, tatbikatta Vergi Usul Kanununun 1 inci maddesi şümulüne giren veya girmeyen hatta mülga vergi mükelleflerinden bilgi istenebileceğine ve dolayısıyla bunların suçun faili olabileceklerine dair bir görüşe yol açmış ve mülga kazanç vergisi mükelleflerinden B bendine tevfiakan bilgi

istenilerek bunlardan yalan veya eksik bilgi verdiği zannedilenler hakkında âmme dâvaları ikame olunmuştur.

Vergi Usul Kanununun 1 inci maddesinde, bu kanun hükümlerinin tatbik edileceği vergi ve resimler sayıldıktan sonra, vergi ihtilâflarına ait hükümlerinin, şümulü dışında kalan vergi ve resimlerle kaldırılan vergiler hakkında tatbik edileceği tasrih olunmaktadır. Şu halde Vergi Usul Kanununun 1 inci maddesi şümulü dışında kalan vergi ve resimlerle mülga vergiler hakkında bu kanunun ancak vergi ihtilâflarına ait hükümleri tatbik edilir. Diğer hükümleri tatbik edilemez. Vergi ihtilâflarına ait hükümler kanunun beşinci kitabında ve 354 - 390 ıncı maddelerinde yer almaktadır. Bunların bilgi toplama hükümleriyle bir alâkası yoktur. Diğer taraftan Vergi Usul Kanununun eski zamanlara ait vergiler hakkındaki geçici 5 inci maddesine göre bu kanunun yürürlüğe girdiği tarihten evvelki zamanlara ait vergilerin tarh ve tahakkuku, bu vergilere ait ihtilâfların halli, tahakkuk zaman aşımı tayini bu kanunda yazılı hükümlere tabidir. Mezkûr maddede tadat olunan hususlar dışında kalan Vergi Usul Kanunu hükümleri mülga vergilerle 1 inci maddesi şümulü dışında kalan vergilere tatbik edilemez. Bilgi toplama hükümleriyle geçici 5 inci maddede tadat olunan hükümler arasında bir münasebet yoktur. Bu itibarla mülga vergilerle Usul Kanununun 1 inci maddesi şümulü dışında kalan vergi mükelleflerinden B bendine tevfiikan bilgi istenilemez. Bunlar tetkik mevzuumuz suçun faili olamazlar. Müstakar mahkeme içtihatları dahi bu merkezdedir.

Tatbikatta haklarında vergi incelemesi yapılan mükelleflerden B bendine tevfiikan kaçakçılık veya hileli vergi suçu ikrar edilmedikçe doğru cevap verilmesi mümkün olmayacak bilgiler istenilmektedir. Malesef kanun incelemeye yetkili olanlara bu selâhiyeti tanımaktadır.

Suçlunun suçunu ikrara icbar edilmemesi Ceza Hukukunun esas prensiplerindedir. Nitekim Ceza Kanunumuzla Ceza Mahkemeleri Usulü Kanunumuzda bu prensibin yer aldığını görmekteyiz.

Ceza Kanunumuzun 288 inci maddesi hakikati beyan ettiği takdirde kendisini hürriyet ve namusca behemehal fahiş bir zarara maruz kılması muhtemel olan bir kimsenin yalan yere şahitliğini cezadan muaf tutmuştur. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 50 nci maddesi şahide kendisini ceza takibine uğratacak suallere cevap vermekten çekinme hakkını tanımıştır. Yine Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 135 inci maddesi, sorgusunun bidayetinde kendisine

isnat edilen suçun neden ibaret olduğunun maznuna bildirilmesini bu hususta cevap vermek isteyip istemediğinin sorulmasını âmir-dir. Demek oluyor ki Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu kendisine isnat olunan suç hakkında cevap verip vermemekte maznunu serbest bırakmakla kalmamış aynı zamanda hâkimi dahi cevap verip vermemekte serbest olduğunu maznuna bildirmeye mecbur tutmuştur.

Mükellefin ceza tehdidi altında suçunu ikrara icbar edilmesi Ceza Hukuku prensiplerine aykırı olduğu kadar bugünün vergi anlayışına da uymaz. Şiddet devri çoktan tarihe karışmıştır. Bugün artık mükellefler Hazinenin birer yardımcısıdır. Vergilerini şahsen hesaplayıp vermektedirler. Bir iş birliği teessüs etmiştir, mükellefler Hazineyi karşılarında bir hasım olarak görmemelidir.

Acaba ceza hukukuna ve vergi anlayışına bu derece aykırı bir hükümlerle vergi incelemesini salim bir neticeye vardırma mümkün müdür? Ceza tehdidinde maruz bırakarak mükellefe hakikati söyletebilir miyiz? Hiç zannetmiyoruz. Bir mükellefin yalanı meydana çıkarsa bundan ceza göreceği endişesiyle işlemiş olduğu suçu ikrar ederek cezasına razı olacağı tahmin edilemez. Nitekim tatbikatta B bendine tevfikana sorulan suallere doğru cevap vererek evvelce işlediği suçu ikrar etmiş bir mükellef görülmemiştir. Diğer taraftan başkaca delil bulunmadıkça mükellefin istenilen bilgiyi doğru olarak verip vermediği de anlaşılamaz. O halde mükellefin verdiği bilgiden başka delillerle aydınlatılması zarurî olan vergi incelenmesinde onu ceza tehdidi altında hakikati söyletmeye icbar etmenin amelî bir faydası da yoktur.

Kanunlar arasında mevcut bu ahenksizliğin tatbikatta hoş olmayan neticeler vermesi mümkündür. Farzedelim ki bir kadın fuhuş yapmaktan maznundur. Ceza Mahkemesinde hakkında âmme dâvası açılmıştır. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 135 inci maddesine tevfikana Hâkim sorgusunun bîdayetinde kendisine isnat edilen suçun neden ibaret olduğunu bildirecek, bu hususta cevap vermek isteyip istemediğini soracaktır. Cevap vermeye icbar etmeyecektir.

Vergi Usul Kanunumuzun 9 uncu maddesine göre vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti kaldırmaz, o halde bu kadının fuhuş yapmaktan elde ettiği menfaat vergiye tâbi olacak, hakkında vergi incelemesi yapılabilecek ve B bendinin ceza tehdidi altında hakikati söylemeye icbar edilebilecektir. Bu suretle hâkim huzurunda Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun teminatına sahip bulunan maznun vergi incelemesine yetkili olanlar

karşısında bu teminattan mahrum kalacaktır. Kanaatimizce amelî hiç bir faydası bulunmayan ceza hukuku prensiplerine, vergi anlayışına tamamen aykırı olan ve mükelleflerle vergi incelemesine yetkili olanlar arasında teessüsü gereken işbirliğini bertaraf eden, mükelleflerde lüzumsuz ve faydasız korku yaratan bu hükmün herhalde kanundan çıkarılması lâzımdır.

Ancak, bu hüküm kanundan kaldırılırken yerine boşluğunu dolduracak yeni bir hüküm konulmadığı takdirde Vergi Usul Kanunundaki bilgi toplama müessesesinin mâna ve ehemmiyetini kaybedeceği de aşikârdır.

Hileli vergi suçlarının delil bakımından diğer suçlardan ayrılan bir hususiyeti vardır. Hemen her suçun bitaraf şahidi bulunması imkân ve ihtimali mevcut olduğu halde, hileli vergi suçları ve vergi kaçaklıkları zincirleme işlendiğinden bitaraf şahit bulunması çok defa imkânsız bir hal alır. Mükelleflerden kendi vergi muamelâtı hakkında bilgi istenilemeyeceğini kabul edelim. Fakat, mükelleflerle muamelede bulunanlar dahi, umumiyetle diğer mükelleflerdir. Bu muamele onların da vergi muamelâtını alâkadar eder. Farzedelim ki, bir toptancı tüccar perakendeci tüccara faturasız mal satarak temin ettiği hasılatı defterlerinden hiç birinde ve beyannamesinde göstermemiştir. Toptancı tüccardan vergi muamelâtı ile alâkalı olan bu hususta bilgi istenilemezse malı faturasız satın almak suretiyle onunla muamelede bulunan perakendeci tüccardan da bilgi istemeye imkân kalmıyacaktır. Zira, perakendeci tüccar malı faturasız satın aldığına göre şüphesiz aynı şekilde defterlerine kayıt etmeden satacak, hasılatını gizliyecektir. Bu hadise her ikisinin vergi muamelâtı ile alâkalıdır. Bu itibarla mükelleflerden bilgi istenilemediği takdirde vergi kaçaklıkları ve hileli vergi suçlarının tesbitinde defter ve hesaba dayanan vergi incelemesinden başka bir yol kalmaz. Bilgi toplama müessesesi işlemez bir hale gelmiş olur. Fakat bütün bunlar ceza ve vergi hukuku prensiplerine aykırı bir hükmün müdafaası için makul bir sebep olamaz.

Acaba ne yapılmalıdır ki, mükellefler kendi aleyhlerine beyana icbar edilmeden hazinenin vergi alacağını tesbit mümkün olabilsin. Bizce bunun çaresi şudur :

Mükelleflerden ceza tehdidi altında bilgi istenilmemeli, bilâkis cezadan muaf tutmak vaadiyle bilgi istenilmelidir. Yani mükelleflerin yalan bilgi vermesi suç olmamalı, fakat doğruyu söyleyerek evvelce yaptıkları hileyi ikrar ettikleri takdirde bu hileli hareketlerinden ceza görmemelidirler.

Suç işlenilmesini önleyici tedbirler alınması ne kadar zarurî ise bir suç işlendikten sonra onun zararlarından fertleri ve cemiyeti korumak için tedbirler alınması da o kadar zarurîdir. Bu itibarla bazı suçların failleri o suçtan husule gelen zararı telâfi ettikleri takdirde cezaları ehemmiyetli surette indirilir veya bütün bütün kaldırılır. Bu suretle suçun failine zararı bertaraf etmek imkânı verilmiş olur. Kanunlarımızda bu hususa pek çok misal bulmak mümkündür.

Türk Ceza Kanununun 523 üncü maddesi, mal aleyhine işlenmiş cürümlerde zararın tazmin edilmesini tahfif sebebi olarak kabul etmiştir. Eğer zarar takibattan evvel tazmin edilirse, ceza daha fazla indirilmektedir. Yine iftira suçunda mağdur hakkında takibat yapılmadan evvel failin isnadından rücu etmesi halinde cezası ehemmiyetli surette iner. Yalan yere şahitlikde bazı şartlarla hakikata rucu halinde fail cezadan muaftır. Türk Ceza Kanununun 170 inci maddesi cemiyet ve çetelerde töhmette şeriki olanları tevkif ettirmek esbabını istihsal edenlere ceza verilmesini âmirdir. Kanun şerikini ele vermek gibi ahlâkan teviz edilmeyecek bir hareketi dahi cemiyetin yüksek menfaatleri uğruna cezadan muaf olma sebebi kabul etmiştir. Buna benzer bir hükmü 1918 sayılı kanunda da görüyoruz. 49 uncu maddeye göre bazı şartlarla kaçakçılığı, faillerini, kaçak eşyanın saklanmış veya satılmış olduğu yerleri haber veren şerik cezadan muaftır. Nihayet Vergi Usul Kanunundaki pişmanlık müessesesi dahi aynı maksat ve gaye için kanunda yer almıştır. Görülüyor ki, işlenilmiş olan bir suçun zararlarını bertaraf eden failin cezadan muaf tutulması ceza hukuku prensiplerine aykırı değildir.

Denilebilir ki suçunu ikrar eden vergi kaçakçısı cezadan muaf tutulduğu takdirde kaçakçılık artacaktır. Zira mükellefler sıkıya gelince hakikati söylemek suretiyle cezadan kurtulabileceklerini düşünerek daha fazla hileli yollara tevessül ederler. Buna mani tedbirler alınabilir. Pişmanlık müessesesinde mükellef yalnız gecikme faizi ile vergiyi ödemektedir. Halbuki hakkında vergi incelemesi yapılmışa başlandıktan sonra B bendine tevfikân istenilen bilgiyi doğru olarak verir ve hileli hareketini ikrar ederse yalnız hapis cezasından muaf tutulur. Vergi cezaları yine kendisinden alınır. Bu kâfi görülmezse hapis cezası yerine ayrıca ağır para cezası dahi konulabilir.

Diğer taraftan birbirleriyle anlaşarak hileli hareketlere tevessül eden mükellefler B bendinin ceza tehdidi altında kalınca menfaatleri icabı birleşmekte her ikisi de hakikati söylemekten çekin-

mektedir. Halbuki hakikati söylediği takdirde cezadan kurtulacağını bilen mükellef şerikini ele vermekten çekinmez. Bunun neticesi olarak mükelleflerin birbirleriyle anlaşmak suretiyle hileli hareketlere tevessül etmeleri ihtimali azalır. Şerikin ileride cezadan kurtulmak için kendisini ele vermesi ihtimalini düşünen mükellef bidayette böyle bir hileli anlaşmaya yanaşmaz.

Senelerdenberi hileli vergi suçlarına bakan bir hâkim olarak şuna tereddütsüz kaniyim ki, Eğer B bendi arzettiğim şekilde tadil edilirse bilgi toplama müessesesi bugünkü işlemez halinden kurtulacak, mükelleflerin dilleri çözülecek ve incelemeye yetkili olanlarla mükellefler arasında mevcut ahenksizlik bertaraf edilecektir.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanununun 19 uncu maddesine göre vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukukî durumun tekemmülü ile doğmaktadır. Bu sebeple incelemeye yetkili olanlar vergi alacağını tesbit edebilmek için bu olayın vukuunu veya hukukî durumun tekemmülünü B bendine tevfikan mükelleflere söyletmeye çalışmaktadırlar. Zira vergiyi doğuran olay veya hukukî durumun tekemmülü tesbit edilmedikçe mükellefin servetindeki artış vergiye esas alınmamaktadır.

Servet gelirin menbaıdır. Menba kurutulursa gelir temin edilemez. Bu sebeple servetten vergi alınmaması umumiyetle kabul edilen bir prensiptir. Bununla beraber servetin artışı bir gelirin mevcudiyetini gösterir. Bu sebeple bazı memleketlerde mükellefin servet artışını kontrol edebilmek için servet sembolik bir vergiye tâbi tutulmuş, servetten vergi alınamayacağı prensibine sadakatla bağlı olan memleketlerde dahi gelirin kontrolü için servet artışının beyannamelerde gösterilmesi usulü kabul edilmiştir.

Bizim Vergi Usul Kanunumuzun 76 ncı maddesi muayyen bazı mükelleflerin tahdidi olarak bazı masraflarını gelirin karinesi olarak kabul etmekte ise de, bu hüküm maksadı temine kâfi değildir. Farzediniz ki bir mükellef cüz'î kâr, hattâ zarar beyan ettiği vergilendirme döneminde büyük sermayelerle yeni şirketler kurmuş, kıymetli gayrimenkuller satın almıştır. Kendisine «zarar ettin de bu paraları nereden buldun» diyemeyiz. Bizce 76 ncı madde hükmünü tevsi etmek, mükellefin tahdidi olarak bazı masraflarını değil, servet artışını da gelirin karinesi olarak kabul etmek zaruridir. Bu takdirde vergiyi doğuran olay veya hukukî durumun tekemmülünü isbat için mükellefin hakikati söylemeye icbar edilmesine lüzum kalmaz.

Servet artışının kolaylıkla gizlenebileceğini zannetmiyoruz. Bununla beraber mükellefler, kendilerinin, eşleri ve reşit olmayan çocuklarının servetlerindeki artışı doğru olarak beyana icbar edilebilirler. Mevzuatımızda buna benzer hükümler mevcuttur. Fevkalâde hallerde haksız mal iktisap edenler hakkındaki kanunu bir misal olarak gösterebiliriz. Bu kanuna göre beyana davet edilen memur kendisinin, karısının ve çocuklarının servetini bildirmeye mecburdur. Nasıl ki, namuslu bir memur böyle bir beyana davet olunmaktan endişe duymazsa, namuslu mükellef dahi duymaz. Bu suretle cemiyet içinde gayrı meşru servet artışlarının kontrolü de imkân dahiline girer.

Şüphesiz mükellefin, servetindeki artışı beyana davet edilmesi için ciddi sebepler bulunması ve bunların kanunda yer alması icap eder. Bu suretle vergi alacağı temin edildikten sonra hileli vergi suçlarında maznun mükelleflerin ceza tehdidi altında hakikatı söylemeye icbar edilmelerine lüzum kalmaz.

Mükelleflerle muamelede bulunanlar :

Vergi Usul Kanununun 1 inci maddesi şümulüne giren vergi ve resimlerin mükellefleriyle muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişilerden 138 nci maddeye tevfikân bilgi istenebilir. Bunlar B bendinde gösterilen şartlar dahilinde istenilen bilgiyi yanıltıcı şekilde yalan veya eksik verirler veya tayin edilen süre içinde vermezlerse suçun faili olurlar.

Tüzel kişilerin hapis cezasını müstelzim bir suçun faili olamayacakları bedihidir. Burada fail tüzel kişi adına yalan veya eksik bilgi veren veya tayin edilen süre içinde vermeyen özel kişidir.

B bendinde yer alan suçun mükellefler dışında kalan faillerini tesbit edebilmek için mükellefle muamelede bulunmak tabirinin hudut ve şümulünü çizmek zarurîdir. Kanun oldukça müphem bir tabir kullanmıştır. Muamelede bulunmak ne demektir. Esbabı mucibe lâyihasında ve meclis müzakarâtında bu hususta bir izahat yoktur.

Usul Kanununun 19 uncu maddesine göre vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukukî durumun tekemmülü ile doğmaktadır. Vergi Kanunlarının vergiyi bağladıkları olaylar birbirlerinden farklıdır. Meselâ gelir vergisinde mükelleflerin kazanç temin etmeleri, muamele vergisinde imal edilen maddenin teslimi vergiyi doğuran olaydır. İşte bu olayları vergi mükellefleriyle yaptıkları muamelelerle meydana getirenler mükellef-

lerle muamelede bulunan kimselerdir. Mükelleflerle vergi ile alâkalı olmayan muamelede bulunan kimselerden bilgi istenemez. Bilfarz esnaf muaflığından istifade eden, maktu vergiye tâbi bulunan bir mükellef kâr haddi fevkinde bir mal satmış ve Millî Korunma Kanununa muhalif olan bu fiilini gizlemek için faturada satış bedelini düşük göstermiş olsa, kendisinden mübayaada bulunan şahıstan B bendine tevfiikan bilgi istenilemez. Zira esnaf muaflığından istifade eden mükellefin perakende satışları vergisiyle alâkalı değildir. Görülüyor ki, ortada bir mükellef ve ondan mal satın almak suretiyle muamelede bulunmuş bir şahıs mevcut olduğu halde bu muamele vergi mükellefiyetiyle ilgili olmadığından B bendinde yer alan muamelelerden değildir.

Bununla beraber muamelede bulunmak tabirini yalnız vergiyi doğuran hâdiselere hasretmek mümkün değildir. Zararlı durumda olan bir mükellefin yaptığı satıştan elde ettiği kâr zararını telâfi etmezse bu satıştan bir vergi doğmaz. Buna rağmen mükelleften malı satın alan şahıs onunla muamelede bulunmuş olur. Zira B bendinde muamelenin vergiyi doğuran bir muamele olacağına dair kayıt yoktur. Biz, muamelenin mükellefin vergi borcunu meydana getiren veya getirmesi mümkün olan faaliyetiyle alâkalı hâdiselere taallük etmesi lâzım geldiği kanaatindeyiz.

Vergi Usul Kanunu mükellefle muamelede bulunan yakın akrabalara bilgi vermekten çekinmek hakkını tanımamak suretiyle de ceza hukuku prensiplerinden uzaklaşmaktadır.

Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 47 nci maddesinde yazılı maznunun taallûkatı şahitlikden çekinebilir. Bu kimseler dinlenilmeden evvel şahitlikden çekinmek hakları olduğu kendilerine bildirilir. Bu hakkı istimalden vaz geçenler dinlenirken dahi vazgeçmelerini geri alabilirler. Keza 50 nci maddeye göre şahit 47 nci maddede sayılan taallûkatından birini ceza takibine uğratacak suallere cevap vermektan çekinebilir, bundan başka Ceza Kanununun 288 inci maddesine göre hakikatı beyan ettiği takdirde akrabalarından birini hürriyet ve namusca behemahal fahiş bir zarara maruz kılması muhtemel olan kimsenin yalan yere şahitliği cezadan muaftır. Vergi Usul Kanunumuzda bu hükümlere yer verilmediğinden mükellefle muamelede bulunan taallûkatı bilgi vermekten çekinemez. Bunların yalan veya eksik bilgi vermeleri veya tayin edilen süre içinde bilgi vermemeleri B bendinde yazılı suçu teşkil eder.

Tatbikatta umumiyetle mükellefler yakın akrabalarıyla muamelede bulunmadıklarından Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun

47 nci maddesinde yazılı akrabalarından bilgi istenildiği pek vâki değildir. Bu da gösteriyor ki, yakın akrabalar aleyhinde bilgi vermekten çekinme hakkının tanınmaması bir zarurettten doğmamıştır. Ancak bizzat mükellef kendi aleyhine beyana icbar edilirken yakın akrabasına bilgi vermekten çekinmek hakkı tanınmamıştır. Kanaatimizce mükellefin kendi aleyhine bilgi vermek mecburiyeti kanundan kaldırılırken Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 47 nci maddesinde yazılı taalûkata da bilgi vermekten çekinme hakkının tanınması zaruridir.

Suçun faili olmayanlar :

B bendine tevfiakan kendilerinden bilgi istenemeyecek kimseleri dört grupta tophyabiliriz.

1) Vergi Usul Kanununun 1 inci maddesi şümulü dışında kalan vergi ve resimlerin mükellefleri ve bunlarla muamelede bulunanlar. Yukarıda izah ettiğimiz üzere ancak Vergi Usul Kanununun 1 inci maddesi şümulüne giren vergi ve resimlerin mükellefleri ve bunlarla muamelede bulunan kimselerden bilgi istenebilir. 1 inci madde şümulü dışında kalan vergi mükelleflerinden ve bunlarla muamelede bulunanlardan bilgi istenemez.

2) Mükelleflerle muamelede bulunmayan şahıslar :

B bendine tevfiakan ancak mükelleflerle muamelede bulunan gerçek ve tüzel kişiler bilgi vermeye mecburdur. Vergi Usul Kanunu, ceza hukuku prensiplerinden ayrılarak maznun mevkiinde bulunan mükellefi kendi aleyhine bilgi vermeye icbar ettiği yakın akrabalarına bilgi vermekten çekinme hakkını tanımadığı halde şahitlikten çekinmeleri için hiç bir sebep olmayan kimselere mücerret mükelleflerle muamelede bulunmadıklarından dolayı bilgi vermek mecburiyetini tahmil etmemektedir. Halbuki mükelleflerle muamelede bulunmayan şahısların muamelede bulunan şahıslar kadar vergi muamelâtı hakkında malûmat sahibi olmaları mümkündür. Meselâ gayrimenkul sahibiyle kira sözleşmesi yapmak suretiyle muamelede bulunan şahısdan kira miktarı hakkında bilgi istenilmesi mümkünse de, onun kadar kira miktarını bilen karısından ve çocuklarından bilgi istenemez. Farzediniz ki, sözleşmeyi yapan aile reisi ölmüştür. Bilgi istemeye yetkili olanlar mükellefin aldığı kira miktarını bilen karısı ve çocuklarının malûmatına müracaat edemeyeceklerdir. Bu durum karşısında yapılacak iş, delilleri toplamak üzere tahkikatın

C. Müddeiumumiliklerine tevdiinden ibarettir. Zira kanaatimizce 5815 sayılı kanunun 4 üncü maddesi C. Müddeiumumilerini Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununda yazılı salâhiyet ve vazifelerini ref etmemektedir. Bununla beraber C. Müddeiumumileri ancak hileli vergi suçlarını tahkik edebilirler, malî cezayı müstelzim fiilleri tabkik edemezler. Bu itibarla mükellefle muamelede bulunmayan şahısların malûmat sahibi olduğu malî cezayı müstelzim fiillerin meydana çıkarılmasına imkân yoktur.

İzah ettiğimiz bu mahzurlar dolayısıyla esasen müphem olan (mükelleflerle muamelede bulunmak) tâbiri kaldırılıp mükellefle muamelede bulunmuş olsun olmasın, her şahıstan bilgi istenilmesini mümkün kılacak şekilde maddenin tadili zaruridir.

3) Yabancı devlet memurları :

138 inci maddenin son fıkrasına göre memleket dışı imtiyazlardan faydalanan yabancı devlet memurlarından hiç bir hususta bilgi istenemeyeceği cihetle bunlar B bendinde yazılı suçun faili olamazlar.

4) Kamu idare ve müesseseleri memurları :

B bendin de(kamu idare ve müesseseleri hariç) tabiri kullanılmıştır. Şu halde kamu idare ve müesseselerinden B bendine tevfi-kan bilgi istenilemeyeceğinden bunların memurları da B bendinde yazılı suçun faili olamazlar.

Vergi Usul Kanununun 138 inci maddesine göre kamu idare ve müesseselerinden de bilgi istenebilir. Sözle istenilen bilgiyi vermeyenlere yazıyla tekit ve cevap vermeleri için münasip bir müddet tayin olunur. Bu hükme riayetsizlik 338 inci maddede yazılı cezayı müstelzimdir.

338 inci maddede B bendinde olduğu gibi (yanıltıcı şekilde yalan veya eksik bilgi vermek veya tayin edilen süre içinde bilgi vermemek) tabiri kullanılmamış, yalnız (istenilen bilgiyi vermeyenler) tabiri kullanılmıştır. Bununla beraber yalan veya eksik bilgi vermek mahiyeti itibariyle istenilen bilgiyi vermemek demek olacağına göre, kamu idare ve müesseseleri memurlarının yalan veya eksik bilgi vermeleri de kanaatimizce aynı suçu teşkil eder. Ancak yalan veya eksik verilen bilginin aynı zamanda yanıltıcı olması şart değildir.

B bendinde yazılı suç bilgi vermek için tayin olunan müddet geçtiği anda tamamlanmış olduğu halde, 138 inci maddede yazılı suç bu müddetin geçmesiyle tamamlanmış olmaz. Zira 338 inci madde

bilgi vermemeyi cezalandırmaktadır. Tayin edilen süre içinde vermemeyi cezalandırmamaktadır. Şu kadar ki, bilginin verilmesi ehemmiyetli surette geciktirilmişse suçu tamamlanmış kabul etmek icap eder.

Kamu idare ve müessesesi memurlarından bilgi istenilirken B bendinde olduğu gibi bilginin verilmemesi halinde kanunen cezayı hükümlerinin tatbik edileceğinin hatırlatılmasına da lüzum yoktur.

B bendine muhalefetin müeyyidesi başlı başına tetkik edilecek mevzuudur. Bununla beraber aynı fiili işleyen memurlara verilecek ceza ile memur olmayanlara verilecek ceza arasındaki nisbetsizliği burada kısaca temas etmek istiyoruz :

Kamu idare ve müessesesi memurlarının 138 inci maddeye muhalefetleri 338 inci maddeye göre 200 liraya kadar hafif para cezasını müstelzim bir kabahattir. Halbuki mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunanların B bendine muhalif hareketleri 5815 sayılı kanunun 3 üncü maddesine göre bir yıldan üç yıla kadar hapis cezası ile birlikte ceza müddeti kadar ticaret, sanat veya meslekten memnuiyet ve masrafı kendilerinden sonra tahsil edilmek üzere keyfiyetin gazete ile ve gazete çıkmayan yerlerde mutad vasıtalarla ilânı cezasını müstelzim bir cürümdür.

Cezalar arasında bu derece ağır bir nisbetsizliği haklı gösterecek makul bir sebep bulmak imkânsızdır. Vergi Usul Kanunu kamu idare ve müesseselerine bilgi vermek vazife ve mecburiyetini tahmil ettiğine göre, hiç değilse memurların bilgi vermemesini memuriyet vazifesini ihmal, yalan bilgi vermesini de memuriyet vazifesini suiistimal cürmü olarak kabul etmelidir.

Memurlardan 138 inci maddeye tevfikân bilgi istenemeyecek hususlar :

Vergi Usul Kanununun 141 inci maddesinde bunlar iki grupta toplanmıştır.

1) Posta, Telgraf ve Telefon idaresi memurlarından muhabere-ler hakkında tutmağa mecbur oldukları mahremiyet hakkında bilgi istenilemez.

2) Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88 inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez.

B bendinde yazılı suçun kimler faili olabileceği tetkik edildikten sonra bunlardan hangi hususlarda bilgi istenebileceğini de tetkik lâzımdır. Şüphesiz mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulu-

nanlardan her hususta bilgi istenilemez. Ve bunlar istenilemeyecek bilgileri vermezlerse suçun faili olmazlar.

Vergi Usul Kanununun 142 nci maddesine göre mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunanlardan toplanacak bilgiler istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanacak, bunlardan kimlerin ne suretle faydalanacağı Maliye Vekâletince tesbit edilecektir. Şu halde, istenilecek bilgilerin ancak bu gaye ve maksada uygun olması lâzımdır. Yine toplanacak bilgilerle mükellefler ve mükellefiyetle alakalı hâdise ve mevzular meydana çıkarılacağına göre, mükellefler veya onlarla muamelede bulunanlardan ancak bu neticeyi temine matuf bilgiler istenebilir. Şahsî ve ailevî hususlara ait bilgiler istenemez.

Kanaatimizce mükelleflerle muamelede bulunanlardan istenilecek bilgi bu muamelede münhasır olmalıdır. Mal mübayaa etmek suretiyle bir mükellefle muamelede bulunmuş kimse, bu muamelenin dışında o mükellef hakkındaki bütün bilgilerini söylemeye icbar edilemez. Zira Vergi Usul Kanununun 138 inci maddesi ve 5815 sayılı kanunun 2 nci maddesi B bendi mükelleflerle muamelede bulunmayanlardan bilgi istenilmemesini âmirdir. Bilgi vermek mecburiyeti muamelede bulunmaktan doğduğuna göre istenilecek bilgi de bu muamelede inhisar eder. Mükellefle muamelede bulunan şahsın bu muamele dışında kalan bilgileri mükellefle muamelede bulunmayan şahısların bilgilerinden farklı değildir.

Mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan şahıslarda vergiyi doğuran olayı tesbite yarayacak mektup ve vesikalar bulunabilir. Acaba bu mektup ve vesikalar kendilerinden B bendine tevfikân istenebilir mi? Dolayısıyla istenilen mektup ve vesikayı vermemek, bilgi vermemek suçunu teşkil eder mi?

Mükellefler tarafından, muhafazası mecburî vasikaların, incelemeye yetkili olanlara inceleme sırasında ibraz edilmemesi 5815 sayılı kanunun 2 nci maddesi A bendinde yer alan müstakil bir suçtur. Demek oluyor ki, mükelleflerden bu vesikalar B bendine tevfikân istenemez. Kanun vesika ibrazı mecburiyeti hakkında ayrı hüküm vaz etmiştir.

Diğer taraftan Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88 inci maddesine göre, resmî dairelerde saklı evrak ve sair vesikalar münderecatının ifşası memleketin selâmetine zarar vereceği o dairenin en büyük âmiri tarafından beyan edilirse bu evrak ve vesikaların gösterilmesi veya teslimi istenilemez. Aynı hüküm Vergi Usul Kanununun 141 inci maddesinde de yer almıştır. Ancak, arada bir fark

mevcuttur. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88 inci maddesinde doğrudan doğruya bu evrak ve vesikaların istenilemeyeceği yazılı olduğu halde Vergi Usul Kanununun 141 inci maddesinde bu evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenilemeyeceği yazılıdır. Bundan da anlıyoruz ki, Vergi Usul Kanunu, vesika ibrazını bilgi vermekten ayrı mütalâa etmektedir. Bilgi vermek, bilinen hususu şifahen veya yazılı olarak beyan etmekten ibarettir. Şu halde mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunanlardan B bendine tevfiikan vesika ve mektuplar istenilemez. Yalnız mükelleflerden muhafazası mecburî olan vesikalar A bendine tevfiikan istenebilir.

Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunumuzda dahi hazırlık tahkikatı sırasında subut vasıtalarından olmak üzere faydalı görünen eşyanın ibrazını mecburî kılacak bir hüküm yoktur. Ancak 87 nci maddeye tevfiikan ilk ve son tahkikatta bu gibi vesikaları yanında bulunduran şahıslar talep üzerine göstermek ve teslim etmekle mükelleftirler. Kağırma halinde bu vesikaların zilyedi hakkında 63 üncü maddenin cebre müteallik hapis hükümleri tatbik olunur. Şu halde hileli vergi suçları hakkında vergi incelemesi yapılırken incelemeye yetkili olanlar mektup ve vesikaları isteyemeyecekleri gibi C. Müddeiumumileri dahi Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 63 üncü maddesinde yazılı cebre müteallik hapis hükümleriyle bu vesikaları isteyemezler. Vesika ve mektuplar ancak arama ile ele geçirilebilir.

Mükelleflerden yaşayış tarzları ve yaptıkları masraflar hakkında bilgi istenebilir mi?

Gelir Vergisi Kanununun 76 ncı maddesine göre tam mükellefiyete tâbi tüccar ve serbest meslek erbabı yıllık gelir vergisi beyannamelerinde ikametgâh ve yazlığa verdikleri kiralari, hizmetci sayısını ve bunların takribi yıllık giderlerini, hususî otomobil ve sair kara, hava ve deniz vasıtalarıyla bunların takribi yıllık giderlerini göstermeye mecburdurlar.

99 uncu maddeye göre, yapılan vergi incelemelerinde gider bildirimi yapmak mecburiyetinde olan tüccarlarla serbest meslek erbabının beyannamelerinde gösterdikleri sâfi gelirin, yaşayış seviyelerinin gerektirdiği devamlı giderlerine göre açık bir şekilde düşük olduğu anlaşılırsa beyan olunan gelir yerine takdir komisyonlarınınca takdir olunacak sâfi gelir alınır.

Demek oluyor ki, tam mükellefiyete tâbi tüccar ve serbest meslek erbabının yıllık gelir vergisi beyannamelerinde göstermeye mecbur oldukları giderler incelenecektir. Zira, bu giderlerle mükellefe

takdir komisyonlarınca sâfi gelir takdir olunabilir. O halde bu mükelleflerden beyannamelerinde gösterdikleri giderlerin hakikata uygun olup olmadığını tesbit için bilgi istenebilir. Ancak burada şu hususiyetler mevcuttur.

1) Gelirler hakkında bütün mükelleflerden bilgi istemek mümkün olduğu halde, giderler hakkında yalnız tam mükellefiyete tâbi tüccar veya serbest meslek erbabından bilgi istenebilir.

2) Tam mükellefiyete tâbi tüccar ve serbest meslek erbabından ancak Gelir Vergisi Kanununun 76 ncı maddesinde yazılı giderleri hakkında bilgi istenebilir. Zira yalnız bu giderler takdir komisyonunca sâfi gelir takdirine esas alınabilir. Beyannamesinde cüz'î miktarda sâfi gelir gösteren bir mükelleften eğlence yerlerinde yaptığı masraflar, verdiği kıymetli hediyeler, satın aldığı gayrimenkuller hakkında bilgi istenemez. Çünkü, bu masrafları sâfi gelirinin takdirine esas olarak alınmamaktadır.

3) Sair hususlarda mükelleflerden vergi incelemesine yetkili olanların hepsi ve idare bilgi istemeye salâhiyetli olduğu halde giderler hakkında yalnız Maliye Müfettişi ve Hesap Uzmanları bilgi istemeye salâhiyetlidir.

Bu mükelleflerden B bendine tevfikân, muayyen giderleri hakkında bilgi istemek mümkün ise de, gelirleriyle mütenasip görülmeyen masrafları nasıl yapabildikleri hususunda B bendine tevfikân bilgi istenemez. Mükellefler gelirlerini aşan masraflarını servetlerinden veya borç alarak veyahut sair kaynaklardan temin ettiklerini izah edemezlerse, beyan olunan gelir yerine takdir komisyonlarınca takdir olunan gelir alınır. Mükellefler bu hususta izahat verip vermemekte serbesttir. Takdir Komisyonlarınca takdir olunacak sâfi geliri göze aldıkları takdirde masraflarının menbaini açıklamaktan imtina edebilirler.

Mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunanlardan bilgi istenemeyecek hususlar :

141 inci maddeye göre hekimler, dış hekimleri, dişçiler, ebeler ve sağlık memurlarından hastalarının hastalıklarına müteallik, avukatlar ve dâva vekillerinden kendilerine tevdi edilen veya vazifeleri dolayısıyla muttali oldukları ahval hakkında bilgi istenemez.

Avukatlar ve dâva vekilleri mesekleri icabı, müvekkillerinin vergi muamelâtı ile ilgili sırlarına vakıf olabilirler. Keza doktorlar hastalarının başkalarından gizlediği hastalıklarını bilirler. Kendilerinden bu hususta bilgi istenemeyeceğine dair kanunda hüküm bulun-

ması zaruridir. Nitekim aynı hükmü Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 48 inci maddesinde de görmekteyiz.

Avukat ve dâva vekillerinden müvekkileri tarafından kendilerine tevdi edilen sırlar hakkında bilgi istenilemediği halde bu sırrı onlara tevdi eden müvekkillerinden B bendine tevfikane bilgi istenilmemektedir. Yani vekilin saklamağa mecbur olduğu sırrı asil söylemeğe mecburdur. Bu garip tenakuz Vergi Usul Kanununun hazırlanışındaki zihniyet ile 5815 sayılı kanunun hazırlanışındaki zihniyeti göstermesi bakımından cidden şayanı dikkattir.

Acaba hekimden hastasının hastalığı sorulamadığı halde, bizzat hastanın kendisinden hastalığı sorulabilir mi? Diyeceksiniz ki, hekim hastalığı sır olarak sakladığına göre, hastadan hastalığı haydi haydi sorulmamalıdır. Fakat biraz evvel de izah ettiğimiz üzere avukatın gizlediği sırrı ona bu sırrı tevdi eden mükelleften ceza tehdidi ile sormak mümkündür. O halde hekimden hastasının hastalığı sorulamamasına rağmen bizzat hastadan sorulabilecektir. Bereket versinki, vergi mevzuatımızda mükellefin hastalığı sebebiyle doktoruna ödediği ücret masraf olarak kabul edilmemiştir. Bu sebeple mükellefin hususî hekimi tarafından bilinen hastalığı vergi muamelâtı ile alâkalı bir keyfiyet olmamaktadır. İşte ancak bu sebeple hasta mükelleften hastalığı hakkında bilgi istenilemez.

Devlet esrarı hakkında alâkadarların şahitliğine dair Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 49 uncu maddesi, Vergi Usul Kanununda yer almamıştır. Bunun mühim bir noksan olduğu kanaatindeyiz. Gerçi, Vergi Usul Kanununun 141 inci maddesinde Ceza Mahkemeleri Usulü Kanununun 88 inci maddesinde yazılı evrak muhteviyatı hakkında bilgi istenilemeyeceği tasrih edilmekte ise de bu hüküm maksadı temin edemez. Zira devlet esrarı yalnız bazı evrak muhteviyatından ibaret değildir. Öyle vakıalar ve sırlar olabilir ki, alâkadarların bunları ifşası devlet selâmetine zarar verebilir. Nitekim bu sebeple Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 49 uncu maddesinde devlet memurları memuriyetten çekildikten sonra bile, saklamakla mükellef oldukları vakıalar hakkında sırrın ait olduğu makam âmirinin izni olmaksızın şahit sıfatiyle dinlenemeyeceklerine, bu gibi hallerde İcra Vekilleri âzası hakkında Reisicumhurun, Büyük Millet Meclisi âzası hakkında meclisin izin vereceği, Reisicumhurun mahremiyeti şahsen takdir edip şahitlikten çekinebileceği bu hükmün reisliği zamanında hadis veya reisliği sebebiyle malûmu olan vakıalar için eski Reisicumhur hakkında dahi cari olduğu tasrih edilmiştir.

Vergi Usul Kanununda buna mütenazır bir hüküm bulunmadığından memuriyetten ayrılmış kimselerden saklamakla mükellef oldukları vakıalar hakkında sırrın ait olduğu makam âmirinin izni alınmaksızın ve eski Reisicumhurlardan mahremiyet takdirlerine bırakılmaksızın reisliği zamanında hadis veya reisliği sebebiyle malûmu olan vakıalar hakkında bilgi istenebilecektir.

Gerçi incelemeye yetkili olanların bu mahiyette bilgi istemeyecekleri düşünülürse de bir sırrın ifşasındaki mahzuru, ona vakıf olanların daha iyi takdir edeceği şüphesizdir. Bu sebeptendir ki, Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 49 uncu maddesi bu takdir selâhiyetini hâkime değil, bahis mevzuu şahit ve makam âmirine vermiştir.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanununun 142 nci maddesinin toplanan bilgileri istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanacağına dair hükmü Devlet selâmetiyle ilgili vakıalar hakkında bilgi istenilmesinin mahzurlarını kaldırmaz. Zira bu vakıaların arşivlerden istifade edecek kimselerden de gizlenecek mahiyette olması mümkündür. Kaldı ki, toplanan bilgilerle bir hileli vergi suçunun meydana çıkması, bu suretle bilginin mahkeme dosyalarına intikal ederek alelihiye dökülmesi de kabildir. Bu itibarla kanaatimizce Vergi Usul Kanununun 141 inci maddesine Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 49 uncu maddesine mütenazır bir hüküm konulması icap eder.

Suçun maddî unsuru, idareyi veya incelemeye yetkili olanları yanıltacak şekilde yalan veya eksik bilgi vermek veya tayin edilen süre içinde vermemektir.

B bendinde (yanıltıcı şekilde) ve (yanıltacak şekilde) tabirleri kullanılmıştır. Demek oluyor ki, mücerret yalan veya eksik bilgi verilmiş olması suçun tekemmülü için kâfi değildir. Aynı zamanda bu yalan veya eksik bilginin yanıltacak şekilde olması şarttır. Hem de idareyi veya incelemeye yetkili olanları yani bu hususta ihtisas sahibi kimseleri yanıltacak şekilde olmalıdır. Kanunda yanıltıcı şekilde yalan tabiri kullanıldığına göre, bir de bunun aksi yanıltıcı şekilde olmayan yalan bulunduğunu ve böyle bir yalan idareyi veya incelemeye yetkili olanları yanıltmak kasdiyle söylenmiş olsa dahi suç teşkil etmeyeceğini kabul etmek zaruridir.

Tatbikatta bu mevzu cidden çok ehemmiyet arz etmektedir. Yapılan aramalarda ele geçirilen çift defterle mükelleflerin gizli satışları tamamen tesbit edildiği, hattâ malın müşterisine teslimine dair makbuzlar, mal bedelinin tediye edildiğini gösteren banka hesabı bulunduğu halde yine mükelleflerden veya onlardan malı satın al-

mak suretiyle muamelede bulunan şahıslardan bilgi istenildiği çok görülmektedir. Bu durum karşısında mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunanlar hakikati inkâr ederek yalan bilgi verseler dahi, kendilerinden bilgi isteyen idareyi veya incelemeye yetkili olanları yanıltmaları mümkün değildir. Bilgi bilinmeyen hususlar öğrenmek için istenir. İncelemeye yetkili olanlar delilleri takviye maksadiyle bu durumda dahi mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunanlardan bilgi istemiş olabilirler. Bunlar hakikati söylerse ele geçirilen vesikalar ikrar ve şahadetle takviye edilmiş olur. Fakat hakikati söylemezlerse hasseten ele geçirilen vesikaları kıymetten düşürecek şekilde izah ve tevellere kalkışmayıp satmadım, almadım gibi inkârdan ibaret bir cevap verirlerse bu yalan yanıltıcı şekilde olmadığından suç teşkil etmeyeceği kanaatındayız.

Kanun bilgi istemeye lüzum olup olmadığını takdir etmek selâhiyetini idare ve incelemeye yetkili olanlara vermiştir. Bununla beraber hâkim selâhiyetin yerinde kullanılıp kullanılmadığını tetkik ve takdir edebilir. Hileli vergi suçu işlediği kat'î surette tesbit edilmiş mükelleften bir de bu suçunu ikrar etmesini istemek ve ikrar etmezse ikinci bir hileli vergi suçu işlediğini kabul etmek güçtür. Bu itibarla metindeki pek de vazih olmayan ve fakat iki defa ısrarla tekrar edilen yanıltıcı şekilde tabirini ihmal değil, bilâkis imal etmek zarurîdir. İstanbul Dokuzuncu Asliye Ceza Mahkemesince bilgi istenilmeden evvel incelemeye yetkili olanlar tarafından tesbit edilmiş hususları inkârdan ibaret yalanın yanıltıcı şekilde olmadığı kabul edilerek beraet kararları verilmiştir.

İstenilen bilgi tayin edilen süre içinde verilmezse suç tamamlanmış olur. Hiç bilgi vermemekle tayin edilen süre içinde vermemek arasında bir fark yoktur.

138 inci maddede (münasip bir müddet) tabiri kullanılmıştır. Bu münasip müddeti idare ve incelemeye yetkili olanlar takdir edeceklerdir. Ancak, süre tayini selâhiyetini istimalinde takdirsizlik edilir ve kendisinden bilgi istenilen şahıs mücerret sebepten bilgi vermekte gecikirse suç teşekkül etmez. Süreyi tayin selâhiyeti idare ve incelemeye yetkili olanlara ait bulunmakla beraber bu selâhiyetin istimalinde isabet bulunup bulunmadığını tetkik ve takdir mahkemenin vazifesidir.

Tatbikatta Vergi Usul Kanununun 14 üncü maddesine istinaden 15 günden az mehil verilmiyor. Halbuki bazı ahvalde bu kadar uzun müddet bilgi istenen şahısların birbirleriyle konuşup anlaşmalarını ve

tenakusa düşmeyecek şekilde cevap hazırlamalarını mümkün kılmaktadır.

Bilgi istemeye yetkili olanlar :

Vergi Usul Kanununun 138 inci maddesine göre Maliye Vekâleti ve vergi incelemesi yapmağa salâhiyetli olanlar bilgi isteyebilir. Vergi incelemesine salâhiyetli olanlar aynı kanunun 125 inci maddesinde tadat edilmiştir. Bunlar Hesap Uzmanları, mahallin en büyük mal memuru, kontrol memurları vergi dairelerinin âmirleri ve Maliye Müfettişleriyle Muavinleridir.

125 inci maddede vergi incelemesine selâhiyetli olanlar arasında Hesap Uzman Muavinleri gösterilmemiştir. Gerçi 4709 sayılı kanuna göre, Vekâletçe olgunlukları kabul edilen Hesap Uzman Muavinlerine hesap inceleme yetkisi verilebilirse de, Vergi Usul Kanununun 391 inci maddesi bu kanuna uymayan hükümleri kaldırmıştır. Bu itibarla 4709 sayılı kanun hükmüne istinaden vekâletçe olgunluğu kabul edilmiş Hesap Uzman Muavinleri vergi incelemesi yapamazlar ve dolayısıyla bilgi istemeye salâhiyetleri yoktur. Bununla beraber ahiren meriyete giren ve Vergi Usul Kanununa ek hükümler vaz eden 5815 sayılı kanunun 4 üncü maddesinde yaptıkları vergi incelemesi sırasında hileli vergi suçunu tesbit eden Maliye Müfettişleri veya Hesap Uzmanlarıyla Muavinlerinin keyfiyeti doğrudan doğruya C. Müddeiumumiliklerine bildirecekleri tasrih edilmiştir. Bu iki madde arasındaki fark tatbikatta haklı olarak tereddütlere yol açmaktadır. Nitekim Şûrayı Devlet Dördüncü Dairesinin 22 Ekim 1955 tarihli esas 955/2950 karar 955/2581 sayılı kararında âzadan ikisi (Hesap Uzman Muavinleri 5432 sayılı kanunun 125 inci maddesiyle vergi incelemesine yetkili bulunmadıklarından bunlar tarafından bulunan matrahlar üzerinden vergi salınmayacağı gibi, komisyonlar nezdinde dermeyan edilmemiş olsa dahi intizamı âmmeyi ilgilendirdiği cihetle usule müteallik olan bu iddianın Devlet Şûrasınca nazara alınması icap ettiği) oyu ile karara muhalif kalmışlar, ekseriyet görüşünü aksettiren kararda ise (itiraz ve temyiz komisyonlarına sırası ile dermeyan edilmemiş bulunduğu cihetle dâvacı vekilinin Hesap Uzmanı Muavinlerinin vergi incelemesi yapamayacakları yolundaki iddiası varit görülmemiştir).

Kanaatimizce Vergi Usul Kanununun 125 inci maddesinde Hesap Uzman Muavinleri unutulmuştur. 5815 sayılı kanunun 4 üncü maddesindeki kayıt bu noksanı telâfi etmez. Bu itibarla bir an evvel 125 inci maddeye Hesap Uzman Muavinlerinin ilâvesi zaruridir.

5815 sayılı kanununun 4 üncü maddesine göre hileli vergi suçunun işlendiğine ittila hasıl eden C. Müddeiumumileri hemen ilgili vergi dairesini haberdar ederek inceleme yapılmasını talep ederler. Âmme dâvasının açılması inceleme neticesine talik olunur.

Vergi incelemesi defter ve hesaba dayanarak ödenmesi lâzım gelen vergilerin doğruluğunu araştırmaktır. Defter kayıtlarını tetkik ve kıymetlendirmek bir ihtisas işi olduğundan hileli vergi suçunun işlendiğine ittila hasıl eden C. Müddeiumumileri inceleme vazifesini ihtisas sahiplerine tevdi edecektir. Ancak bütün hileli vergi suçları, inceleme yapılmasını icap ettirmez. Bu takdirde C. Müddeiumumileri keyfiyeti ilgili vergi dairelerine haber vermek mecburiyetinde değillerdir. 5815 sayılı kanununun 4 üncü maddesi C. Müddeiumumilerinin hileli suçlarının tahkikinde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunundaki selâhiyetlerini kaldırmamıştır. Ancak C. Müddeiumumilerinin vergi incelemesine salâhiyetleri yoktur. Bu itibarla B. bendine tevfikana bilgi isteyemezler. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu hükümleri dairesinde delilleri toplayabilirler.

Bilgi istemede usul :

B bendinin parantez içine alınan kısmında bilginin ne suretle isteneceği gösterilmiştir. Bu usule riayet edilmeden bilgi istenilirse yalan veya eksik bilgi vermek veya tayin edilen süre içinde bilgi vermemek suç teşkil etmez.

Bu usule göre bilgi yazı ile tebligat yapılarak istenilecektir. Bilgi verecek kimse daireye celbedilerek, kendisine sorulan suallerle verdiği cevapların zabıt varakası ile tesbit edilmesi yazılı bilgi istemek değildir. Tebligat yapılması şarttır, bu tebligatta hangi hususlarda bilgi istenildiği tasrih edilmeli, bilgi vermek için tayin edilen süre ile süresinde cevap verilmediği veya yanıltıcı şekilde yalan veya eksik bilgi verildiği takdirde kanunun cezaî hükümlerinin tatbiki cihetine gidileceği bildirilmelidir.

Tatbikatta bilgi istenilen şahsa yapılan tebligatta (verilecek cevapların eksik veya yalan olmaması lâzımdır) denilmekle iktifa edildiği veya B bendinin aynen yapılan tebligat altına yazıldığı görülmektedir. Bunlar kifayet etmez. Madde sarihtir. Cezaî hükümlerin tatbiki cihetine gidileceğinin açıkça bildirilmesi şarttır. B bendi, Ceza Kanununun 44 üncü maddesinde yer alan kanunu bilmemek mazeret sayılmaz prensibinden ayrılmıştır.

Son olarak Őu noktaya iŐaret etmek istiyoruz, parantez iÇine alınan bilgi isteme usulüne ait kısımda B bendine fıkra denilmiŐtir. Bu, yanlıŐtır, nitekim aynı kanunun 3 üncü maddesinde doğru olarak B bendi tabiri kullanılmaktadır. Bu yanlıŐlığın düzeltilmesi icab eder.

İstanbul, 27 Mart 1956