

5815 SAYILI KANUNUN 2 nci MADDESİ C BENDİNİN TAHLİL VE TENKİDİ

TALİB GÜRAN

Hileli vergi suçları 5815 sayılı kanunun A, B, C bendlerinde yer almaktadır. Biz bugün C bendindeki hileli vergi suçlarını tetkik edeceğiz.

Efendim, evvelâ mevzuumuz maddenin bendi midir ? yoksa fıkrası mıdır ? daha başlangıçta bir tereddüde düşmekteyiz. Biz C bendi diyoruz amma bu bentte A bendi fıkrası olarak ifade ediliyor. Yani maddede A, B, C bendleri fıkrası olarak gösterilmektedir. Fakat buna mukabıl 3 üncü maddede 2 nci maddenin A, B, C bendlerinden bahsedilmektedir. Görüyoruz ki, tetkik mevzuumuz kanunun 2 nci maddesine göre fıkrası, 3 üncü maddesine göre ise bendidir. Bu hatanın bir an evvel düzeltilmesi şayanı arzudur. Biz bu farklı tâbirlerden doğru olduğunu zannettiğimiz bend tâbirini kullanacağız.

C bendine göre : A bendinin 1-6 ncı fıkralarında yazılı hareketleri, vergi tahakkuku için kanunda belli edilen sürenin hülûlünden önce tesbit edilenler (bu hareketlerin vergi ziyamı mucip olup olmadığına bakılmaksızın) ; hileli vergi suçu işlemiş olurlar. Demek ki, suçun tekevvünü için evvelâ A bendinin 1-6 ncı fıkralarında yazılı hareketler işlenmiş olmalı, sonra da bu hareketler vergi tahakkuku için kanunda belli edilen sürenin hülûlünden önce tesbit edilmiş bulunmalıdır.

İlk bakışta C bendindeki suç, A bendinde yer alan suçun nakıs teşebbüs halinden ibaret gibi görülüyor. Fail, A bendindeki suçu işlemek kasdiyle bu suçun husulüne muktezi fiilleri icraya başlamış, fakat verginin tahakkuk zamanından önce tesbit edilmiştir. Bu tesbit yani yakalama keyfiyeti de, fiilini ikmâl edebilmesini önleyen ve elinde olmayan esbabı maniadır. Fakat, A ve C bendlerinde yer alan bu iki suç birbirlerinden daima bu kadar kolay tefrik edemiyoruz. İcrai hareketler tamamen birbirinin aynı olmasına rağmen fiil mücerred tesbit edildiği zaman bakımından A veya C bendine giren suç teşkil edebiliyor. Yani C bendindeki suç, daima A bendindeki suçun icrai hareketlerinin bir kısmından ibaret kalmıyor. Bazan da tamamı olabiliyor. Meselâ: gelir vergisinde takvim

yılı olan vergilendirme dönemini takip eden yılın Mart ayı, beyanname verme süresidir. Bu ay içinde mükellefler beyannamelerini ikametgâhları vergi dairesine şahsen verebilecekleri gibi, işlerinin bağlı olduğu vergi dairesi vasıtasıyla de gönderebilirler. Bir mükellef farzediniz ki, vergilendirme döneminde A bendine giren hileli hareketlere tevessül etmiş ve mart bidayetinde beyannamesini işlerinin bağlı bulunduğu vergi dairesi vasıtasıyla ikametgâhı vergi dairesine göndermiştir. Yani A bendine giren suçun bütün icrai hareketlerini ikmâl etmiştir. Buna rağmen tarh edilen verginin kendisine tebliği suretiyle tahakkukundan evvel hileli hareketi tesbit edilirse, suç yine C bendine girer. Buna mukabil mükellef, beyanname vermese dahi, vergi tahakkuk zamanından sonra tesbit vaki olursa, suç A bendine uygundur. O halde bu iki suçu birbirlerinden ayıran mümeyyiz vasıf icrai hareketler değildir. Hileli hareketin muayyen bir zamandan evvel veya sonra tesbit edilmiş olmasıdır. Esasen A bendindeki suçun cezalandırılabilmesi için vergi ziyasını tevhit etmiş olması şarttır. Bu şart tahakkuk etmedikçe failine ceza verilemeyeceğine göre, teşebbüs hali de bahis mevzuu olamaz. Bu bakımdan C bendinde yer alan suç, A bendindeki suçun teşebbüs hali değildir. C bendinde yazılı haller, kanunda müstakil bir suç olarak yer almasaydı, bu fiillerin A bendinin teşebbüs hali olarak cezalandırılması mümkün olamazdı. Kanunun esbabı mucibe layihasında ifadesini bulduğu veçhile; ceza müeyyidesinin gayesi, vergi ziyasını önlemek olduğuna göre, vergi ziyayı meydana gelinceye kadar, mükellefin hileli hareketlerine seyirci kalmayıp, bu hareketleri daha bidayette tesbit ve cezalandırmak için C bendinin kanunda yer alması zaruridir.

A bendindeki suç ile, C bendindeki suç birbirinden ayıran diğer bir hususiyet: A bendindeki suçun icrai hareketleri ikmâl edildikten ve tahakkuk zamanı hulûl ettikten sonra, failin artık bundan rücu etmesi gayri mümkün olduğu halde; C bendindeki suçun icrai hareketleri ikmâl edilmiş olmasına rağmen, tesbitine kadar failin bundan rücu etmesinin mümkün olmasıdır.

C bendindeki suçun faili, hileli hareketlerini, tesbitten önce düzeltirse, suçluluk hali kalmaz. Fakat, A bendindeki suç, bir kerre işlendikten sonra, failin her hangi bir hareketi ile suçluluk kalkmaz. Filhakika, A bendindeki suçun faili ıslah ve pişmanlık müessesesinin şartlarını yerine getirerek suçunu cezalandırılmaz bir hale koyabilir. ıslah ve pişmanlık müessesesinin şartları, ancak suç meydana geldikten sonra yerine getirilebilir ve bu hal suçluluğu

kaldırmaz, suça ceza tatbikini önler. Halbuki, C bendindeki suçta hileli hareketin düzeltilmesi suçluluğu ortadan kaldırır. Yine, C bendindeki suç, ancak tesbit ile cezalandırılır, tesbitten sonra ise failin artık ıslah ve pişmanlık müessesesinden faydalanmasına maddeten imkân kalmaz.

C bendindeki suçun da, A bendindeki suç gibi teşebbüs hali yoktur. Zira; hileli hareketin icrası sırasında değil, icrasından sonra tesbit edilmiş olması lâzımdır.

Suçun cezalandırılması için, tesbitin şart olduğunu söylemiştik. Bu tesbiti kim yapacaktır? Gerçi, C bendinde tesbitin kimin tarafından yapılmış olması lâzım geleceği musarrah değilse de, kanaatimizce hileli hareketleri vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tesbit etmelidir. Zira, Vergi Usul Kanununun 124 üncü maddesine göre, vergi incelemesinden maksat, defter ve hesaba dayanılarak ödenmesi lâzım gelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tesbit etmek ve sağlamaktır. Bu maksatla mükellefin defterlerini ancak, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tetkik edebilirler. Vergi Usul Kanunumuzun 125 inci maddesinde de vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar gösterilmiştir. O halde vergi ile alâkalı hileli hareketleri de, onlar tesbit etmelidir. Nitekim, vergi suçlarının cezalandırılmasında usulü gösteren 5815 sayılı kanunun 4 üncü maddesinden de ancak vergi incelemesine yetkili olanların tesbit ettiği hileli vergi suçlarından dolayı âmme dâvası açılabilceği anlaşılıyor. O kadar ki, bu maddede C. Müddeiumumilerinin meydana çıkardıkları hileli vergi suçları için (tesbit etmek) tâbiri değil, (ittila hasıl etmek) tabiri kullanılmış ve C. Müddeiumumilerinin dahi hileli vergi suçunu tesbit edemeyecekleri böyle bir suçun işlendiğine ittila hasıl ederse, tesbiti vergi incelemesine yetkili olanlara bırakacakları gösterilmiştir. Diğer bazı memurlar da türlü sebeplerle mükellefin defterlerini tetkik edebilir. Bilhassa Millî Korunma teşkilâtında vazife almış memurlar, mükellef tüccarın Millî Korunma Kanununa muhalif bir hareketi olup olmadığını tahkik maksadıyla, defterlerini tetkik ederler, maliyet hesaplarını yaparlar, faturaların hakiki maliyet ve satış fiyatını ifade edip etmediğini araştırırlar. Bu arada sahte faturalar kullanıldığını, maliyetin şişirildiğini hakiki satış fiyatının faturalara yazılmadığını tesbit etmeleri de mümkündür. Fakat bütün bu tesbitler Millî Korunma Kanununa muhalif bir fiilin tahkikiyle alâkalıdır. Ödenmesi lâzım gelen vergiyi tesbit için yapılmış bir inceleme değildir. Bu itibarla C bendine giren fiilin cezalandırılmasını mümkün kılmaz. Eğer, mü-

kellef, Millî Korunma memurları tarafından tesbit edilmiş hileli hareketini, meselâ; muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikayı vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tesbit edilmeden düzelterek olursa, cezalandırılmaz. Tatbikattan bir misal verelim :

Toptancı bir manifatura tüccarının, perakendeci tüccarlara fa-hiş fiyatla mal sattığını haber alan Millî Korunma memurları, ken-dilerini Anadolu'da bir şehirde manifatura mağazaları olan peraken-deci tüccarın gibi göstererek, toptancı tüccara mal almak üzere gidiyorlar. Toplar indiriliyor, pazarlık yapıp mutabık kalınıyor. Mallar paket yapıp, bedeli ödeniyor. İş faturaya gelince, tüccar, hakikî satış fiyatının dúnunda kâr haddine uygun bir fatura tanzim ediyor. Bundan sonra, memurlar hüviyet varakalarını çıkararak keyfiyeti zabıt varakasıyla tesbit ediyorlar. Toptancı tüccar hak-kında hem kâr haddi fevkinde mal satmak suretiyle Millî Korun-ma Kanununa muhalefetten, hem de, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesika tanzim etmek suretiyle hileli vergi suçu işlemekten, İs-tanbul Dokuzuncu Asliye Ceza Mahkemesine ayrı iki âmme dâvası açıldı. Mahkeme, fiili sabit görerek, Millî Korunma Kanununa mu-halefetten mahkûmiyet kararı verdiği halde, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikanın vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından tes-bit edilmemiş olması bakımından hileli vergi suçundan beraet ka-rarı vermiştir. Bundan bir netice daha çıkıyor : C bendine giren suçta, mükellef hileli hareketlerini, incelemeye yetkili olan tara-fından tesbit edilmeden önce kendiliğinden düzeltmeyip, elinde ol-mayan esbap dolayısıyla buna mecbur kalsa dahi, suçluluk hali ba-his mevzuu olamaz.

Vergi Usul Kanununun 125 inci maddesinde vergi incelemesine yetkili olanlar, tâdat edilirken, Hesap Uzman Muavinleri unutul-muştur. Buna mukabil 5815 sayılı kanunun 4 üncü maddesinde, He-sap Uzman Muavinleri yaptıkları hesap incelemesi sırasında hileli vergi suçu tesbit ederlerse, doğrudan doğruya C. Müddeiumimilik-lerine bildirecekleri musarrahdır. Demek ki, Hesap Uzman Muavin-leri de, vergi incelemesine yetkilidirler. İki madde arasındaki bu fark, tatbikatta tereddütlere sebebiyet vermektedir. B bendinin tet-kiki sırasında da söylediğimiz gibi 125 inci maddeye Hesap Uzman Muavinleri ilâve edilerek bu tereddüt izale olunmalıdır.

C bendindeki suçun tekevvünü için, A bendinin 1-6 ncı fıkrala-rında yer alan hileli hareketler, vergi tahakkuk zamanından önce yapılmış olmalıdır. Bunu, kanun metninde pek açık olarak görüyo-ruz. Hileli hareketin, verginin tahakkuk zamanından önce tesbiti

şart olduğuna göre, şüphesiz icrası da bu zamanın hulûlünden önce olmalıdır. Bu nokta üzerinde biraz durmak istiyoruz :

Vergi incelemesine tâbi olan mükelleflere nisbetle, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar pek mahdut sayıdadır. Bu itibarla-
dır ki, vergi incelemeleri umumiyetle, verginin tahakkukundan çok sonra yapılabilmekte, vergilendirme dönemi içinde yapılan incelemeler ise, daha ziyade ihbar gibi, fevkalâde ve istisnâî hallere inhisar etmektedir. Bunun da böyle olması bir zarurettir. Hal böyle olunca, verginin noksan olarak tahakkukundan sonra mükellef, geçmiş vergilendirme dönemindeki muamelâtında hileli hareketlere tevessül ederse, ne olacaktır? Bir misal ile maksadımızı ifadeye çalışalım : Mükellef geçmiş vergilendirme döneminde hileli vergi suçu işlemiş ve verginin noksan tahakkukuna sebebiyet vermiştir. Bundan sonra, vergi incelemesine yetkili olanların ticarethanesine gelerek incelemeye başladıklarını görünce, defterlerinin geçmiş döneme ait ve hileli vergi suçunun meydana çıkmasını temin edecek sahifelerini yok edip, yerlerine başka sahifeler koyarsa veya mevcudiyeti sabit olan defter ve vesikalarını ibraz etmezse, ve bu hal incelemeye yetkili olanlar tarafından tesbit edilirse ne olacaktır? Bu fiilin, C bendine giren suçu teşkil etmeyeceği açık. Çünkü, gerek hileli hareket ve gerekse onun tesbiti keyfiyeti, verginin tahakkuk zamanından sonra vâki olmuştur. A bendine giren suçu da teşkil etmez, zira ait olduğu vergilendirme dönemi içinde yapılmadığı cihetle, o dönem vergisinin ziyana sebebiyet vermemiş, esasen ziyaa uğratılmış bir verginin incelemede meydana çıkmasına engel olmuştur. Görülüyor ki, bu hareket mükellefin yanına kâr kalmaktadır. Kanunda açık bir kapı kalmıştır. Buradan suçlular kolaylıkla kaçabilemektedir.

Sizlere tatbikattan iki misâl arzedeyim: belki aramızda bu hâdiselerin vergi incelemesini yapmış olan arkadaşlar vardır, hatırlayacaklardır.

Bir mükelleften vergi incelemesi sırasında defterleri istenilmiş. Mükellef, — her halde geçmiş vergilendirme döneminde hileli hareketleri olacak ki — defterlerini ibrazdan çekiniyor. Türlü bahanelerle incelemeye yetkili olanları atlatmaya çalışıyor. Defterlerim muhasebecide, kendisi burada yok. Gelince ibraz ederim, diyor. Bir mehil alıyor. Mehil geçiyor, bu defa ticarî işleri için Anadoluya gittiğini bildirerek tekrar mehil istiyor. Hasılı, bir türlü defterlerini ibraz etmiyor. Nihayet hakkında defterlerini gizlemek suretiyle hileli vergi suçu işlemekten âmme dâvası açılıyor. Mükellef,

duruşmanın devamı müddetince de mahkemede defterlerini ibraz etmemiştir. İstanbul Yedinci Asliye Ceza Mahkemesinde bakılan bu dâva, fiil vergi ziyasını mucip olmadığından beraetle neticelenmiştir.

Diğer bir hadise : Mükellef, vegilendirme döneminde 30.000 lirayı mütecevaz iplik satışı yaptığı halde, açıktan kesdiği faturaları malı alan tüccara veriyor. Bunları defterlerine geçirmediği gibi, beyannamesinde de göstermiyor. Müteakip vergilendirme döneminde malı alan tüccarın vergi incelemesini yapmakta olan Hesap Uzmanı, bu faturaları görüyor. Tarihlerine göre, sıra numarası takip etmemeleri nazarı dikkatini celp ediyor. Derhal mükellefin vergi incelemesine başlayarak faturaların kayıt dışı kaldığını tesbit ediyor. Mükellefin bu tesbit edilen fiili, A bendinin 7 nci fıkrasına tevafuk etmektedir. Cezalandırılabilmesi için, vergi ziyasına sebebiyet vermiş olması şarttır. İmzalı faturalarının ele geçmiş olması karşısında, mükellef yaptığı satışları inkâr edemiyor. Fakat, fiilin vergi ziyasını mucip olmadığını göstermek için, ipliği aldığı fiyata, kârsız devrettiğini iddia ederek, deftere tâbi olmayan bir mükelleften alelacele temin ettiği faturaları ibraz ediyor. Bu faturalarda alış fiyatı, satış fiyatına uygundur. Bu suretle mükellefin defterlerinde ve beyannamesinde göstermediği hasılat, sözde vergi ziyasını mucip olmamıştır. Fakat, Hesap Uzmanı, deftere tâbi olmayan mükellefin hakikatte satış yapmadığını, bu faturaları küçük bir menfaat mukabili verdiğini de kat'i olarak tesbite muvaffak oluyor. Demek ki, deftere tâbi olmayan mükellefin verdiği faturalar da, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalardır. Dâvaya, İstanbul Dokuzuncu Asliye Ceza Mahkemesinde bakıldı. Netice ne oldu? Mükellef, ancak hesap uzmanının tesbit ettiği diğer hileli vergi suçlarından mahkûm edildi. Açıktan fatura verene gelince : Cürüm delillerini yok etmekten Türk Ceza Kanununun 296 nci maddesiyle cezalandırıldı. Bu hareketi, unsurları ve cezalandırılma şartı tahakkuk etmediği için hileli vergi suçu kabul edilmedi. Çünkü, hakikî satışı ifade etmeyen, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olan bu vesikalar, verginin tahakkukundan sonra tanzim ve kullanılmıştı. Yine bu faturalar, bir vergi ziyasını mucip olmamıştı. A bendinin 7 nci fıkrasına uyan suçun Hesap Uzmanı tarafından meydana çıkarılmasını önlemek için kullanılmıştı.

A bendinin 6 nci fıkrasında (mevcudiyetleri sabit olduğu halde vergi incelemesine yetkili kimselere defter veya vesikaların ibraz edilmemesi, gizlemek demek olduğu) musarrahdır. O halde eğer ta-

hakkuk zamanından evvel yapılan vergi incelemesi sırasında defter ve vesikalar ibraz edilmezse fiil vergi ziyasını mucip olup olmadığına bakılmaksızın, C bendine giren suç teşkil eder. Fakat tahakkuk zamanından sonra yapılan vergi incelemesinde, defter ve vesikalar ibraz edilmezse, fiil A bendine giren suç teşkil eder ve vergi ziyasını mucip olamayacağından, faili cezalandırılmaz. Halbuki, A bendinin 6 ncı fıkrasındaki hükmün yalnız tahakkuk zamanından evvel yapılacak vergi incelemeleri için vaz' edilmediği şüphesizdir. Kanun, vergi incelemesinin sâlim bir neticeye varmasını temin için, B bendinde ceza hukukunun ana prensiplerinden ayrılarak mükellefi dahi, kendi aleyhinde beyana icbar ederken, A bendindeki hareketlerin cezalandırılması için verginin tahakkuk zamanından evvel irtikâp ve tesbitini veyahut, vergi ziyasını mucip olmasını şart koyarak hileli vergi suçunu teşkil eden bir çok fiillerin cezasız kalmasını intaç etmiştir. A bendi bugünkü mevzuumuz dışında kaldığı için teferruata girmeyeceğiz; ancak, kısaca şu noktaya işaret edelim ki; bu bendde yazılı hareketlerden çift defter kullanmak ve bir vergilendirme döneminde muayyen miktar hasılat kazanç ve iradı gizlemek halleri müstesna, diğer bütün hareketler geçmiş vergilendirme döneminde yapılmış hileli hareketleri örtmek için verginin tahakkukundan sonra, vergi incelemesi sırasında yapılabilir ve bütün bu hareketler maddenin aradığı şartların tahakkuk edememesi yüzünden cezasız kalır. O halde ne yapılmalıdır? Kanaatimizce, A ve C bendlerini aynen muhafaza etmekle beraber, B bendine, A bendinde yazılı hareketleri vergi incelemesini yanlış yollara sevk etmek kasdiyle yapanlar hakkında bir hüküm ilâve etmelidir. Bu suretle açık kapının kapatılmış olacağını zannediyoruz.

Vergi tahakkuku için kanunda belli edilen süre nedir?

C bendinde yer alan suç, A bendindeki suçtan ayıran vergi tahakkuk süresidir. Bu süre hulûl edince, C bendindeki suç, A bendindeki suçla münkalip olacaktır. O halde mevzuumuz bakımından, vergi tahakkuk süresi son derece mühimdir :

Süre deyince, bir başlangıcı, bir de sonu olan muayyen bir müddet anlıyoruz. İtiraz süresi, temyiz süresi, bilgi verme süresi gibi. Nitekim, Vergi Usul Kanunumuzun 14 üncü maddesi de, süreyi böyle anlamamız icap ettiğini gösteriyor. Bu maddeye göre, vergi muamelelerinde ve ihtilâflarında süreler vergi kanunları ile belli edilir. Kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde ise, tebliğ tarihinden başlamak üzere 15 günden aşağı olamaz. Yani, sürenin bir mebdai ve bir sonu vardır. Vergi kanunlarımızı tetkik edince, bu mânada bir

tahakkuk süresi olmadığını görüyoruz. Verginin tahakkuku tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir. (Gelir Vergisi 22). Bu ise, muayyen müddetler arasında olmaz. Yani süre ile alâkalı değildir. Filhakika istisnalarını bir tarafa bırakırsak, gelir vergisinde vergilendirme dönemi geçmiş takvim yılı (Gelir Vergisi 95) ve beyanname verme müddeti ise, müteakip yılın Mart ayıdır (Gelir Vergisi 77). Gelir vergisi mükellefleri Mart ayının bi-dayetinden, son günü akşamına kadar beyannamelerini verebilirler. Fakat bu bir aylık süre, vergi tahakkuku için kanunda belli edilen süre olmayıp, beyanname verme süresidir. Kanunda kullanılan bu tâbir verginin tahakkukuna has ve münhasır bir sürenin mevcudiyetini ifade etmesi bakımından hatalıdır. Böyle bir süre olmadığına göre, acaba kanun vazı neyi kasetmektedir? Bunu esbabı mucibe lâ-yihasından anlamak mümkün oluyor. Bakınız, esbabı mucibe lâ-yihası C bendinin sebebi vaz'ını ne suretle izah ediyor. Aynen okuyorum : «Vergi ziyayı, Usul Kanunundaki tâbirine göre, ancak vergilendirme dönemleri geçtikten sonra, ya verginin tahakkukuna mani olmak, veyahutta hiç tahakkuk ettirmemek suretiyle tecelli etmektedir. Bu itibarla henüz vergi tarh zamanı gelmeden evvel yapılmış hileler tesbit edildiği takdirde, bunların yukarıda I numaralı kısımdaki — yani A bendindeki — vergi hilelerine idhalen cezalandırılmaları mümkün bulunmaktadır. Ancak, istenilen tedbirlerde cezaların önleyicilik vasfını haiz olması, ön plânda tutulduğundan vergi ziyayı hâdis olmadan evvel ve vergiyi kaçırmak veya ziyaa uğratmak gayesi güdülmek suretiyle tasaddi edilen veya taallûk ettikleri verginin kaçırılmasına zemin teşkil edecek mahiyet arzeden, vergi hilelerinin tesbitlerini müteakip cezalandırılmaları gerekli bulunmaktadır. Bu nevi hilelerin müeyyidesi müncer olacakları vergi ziyayı hadisesiyle irtibatlandırılmaksızın uygulanmak, fakat ziyaa sebebiyet vermiş hilelerden daha hafif olmak üzere, üç aydan bir seneye kadar hapisden ibarettir.» Demek ki, esbabı mucibe lâ-yihasına göre, C bendi henüz tarh zamanı gelmeden ve vergi ziyayı hâdis olmadan tesbit edilen hilelerin cezasız kalmaması için kanunda yer almıştır. Esbabı mucibe lâ-yihasında tarh zamanı gelmeden evvel, denilmiş olmasına rağmen, metinde mademki sarahaten (tahakkuk) tabiri kullanılmıştır. O halde vazı kanunun tahakkuk süresinden, tahakkuk zamanını kasettiğini anlıyoruz. Esasen, tahakkuk süresi diye bir süre olmadığına göre başka mâna da veremeyiz. Şu halde, hileli hareket tahakkuk zamanından önce tesbit edilirse, C bendinde yer alan suçu teşkil edecektir. Böyle olunca, vergi ne

zaman tahakkuk eder? Bu nokta üzerinde durmamız icap ediyor. Her verginin, hattâ aynı verginin muhtelif çeşitlerinin tahakkuk zamanı farklıdır. Gelir Vergisinde istisnalarını bir tarafa bırakacak olursak, mükellefler yıllık beyannamelerini müteakip yılın mart ayında ikametgâhlarının bulunduğu yerin vergi dairesine vermeğe veya işlerinin bağlı olduğu vergi dairesi vasıtasıyla yollamağa mecburdurlar (Gelir Vergisi Kanunu 77). Beyanname ile bildirilen gelirlerin vergisi, beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile veya başka vergi dairesi vasıtasıyla gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takip eden üç gün içinde tarh olunur (Gelir Vergisi Kanununun 96). Verginin tahakkuku ise, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken safhaya girmesidir (Usul K. 22). O halde hileli hareketlerin taallük ettiği verginin bu safhaya gelmesine kadar tesbiti C bendine giren suçu teşkil edecektir. Görülüyor ki, her mükellefin vergisinin tahakkuku aynı anda olmuyor. Mükellefin beyannamesini verdiği tarihe ve vergi dairesine gönderdiği şekle göre değişiyor. Muayyen ve kat'î bir zaman yok. Mükellef beyannamesini mart ayının son günü, işlerinin bağlı olduğu vergi dairesi vasıtasıyla gönderirse, vergisinin tahakkuku mart ayından sonraya kalır. Buna mukabil, mart ayı bidayetinde ikametgâhı vergi dairesine verirse, o anda vergisi tahakkuk eder. Vergi tahakkuk ettiği andan itibaren artık C bendi bahis mevzuu olamaz. Bir mükellef farzedelim, vergilendirme döneminde hileli hareketlere tevessül etmiştir. Eğer mart ayında beyannamesini vermeden hileli hareketleri tesbit edilirse, suçu C bendine girer, fakat mart ayı bidayetinde beyannamesini vererek, vergisini noksan tahakkuk ettirdikten sonra, yine mart ayı içinde hileli hareketleri tesbit edilirse, artık suçu C bendine değil, A bendine girer. Bu mükellefin mart ayı sonuna kadar beyanname verebileceği, veya verdiği beyannameyi düzeltilebileceği vergi tahakkuk zamanının henüz geçmediği iddia olunamaz. Zira, beyannamenin mart ayı bidayetinde verilmesi de kanuna uygundur. Ve bu beyannamenin verilmesi ile, vergi zamanında tahakkuk etmiştir. Eğer, mükellef mücbir sebepler dışında beyanname vermezse, bu takdirde en geç mart ayının son günü beyannamesini vermek mecburiyetinde olduğuna ve o gün beyannamenin verilmesiyle nazari olarak vergi tarh ve tebliğ edilerek, tahakkuk edeceğine göre, martın son gününe kadar fiilin tesbiti C bendine, ondan sonra ise A bendine tevafuk eder.

Şu noktaya da işaret edelim : bizce hileli hareketin mükellefin beyannamesini verdiği ana kadar değil, vergisinin noksan tahak-

kuk ettiği ana kadar tesbiti C bendine girer. Beyannamenin verilmesiyle tahakkuk zamanı hulûl etmiş kabul edilemez. Beyannamenin verilmesinden sonra, yapılacak tarh ve tebliğ ameliyeleri vardır. Ancak bunlar da yapıldıktan sonra, tahakkuk zamanı hulûl etmiş olur. C bendinde (verginin tahakkukundan evvel) tâbiri kullanılmış olması sebebi her halde mükellefin beyanname vermemesi yüzünden tahakkuk gecikirse, fiilin A bendine girmesini temindir. Fakat (vergi tahakkuku için kanunda belli edilen süre) tabiri de hatalıdır. Verginin tahakkukuna has ve münhasır bir süre olduğu intibaini vermektedir. (Süre) kelimesini (zaman) olarak değiştirecek olursak, metin oldukça vuzuh kazanacaktır. Daha iyisi (verginin tahakkuk ettiği veya tahakkuk etmesi gerektiği andan evvel) şeklinde değiştirilmesi muvafık olur sanırız.

Metinde (vergi tahakkuku için kanunda belli edilen süre) tâbiri kullanılmış olması tatbikatta her vergi için bir tahakkuk süresi aranmasına yol açmış ve gelir vergisinde umumiyetle mart ayının tahakkuk süresi olduğu, bu ayın girmesiyle tahakkuk süresinin başlayacağı son günü akşamı da biteceği ileri sürülmüştür. Hatta o kadar ki, hileli hareketin ancak mart ayı içinde tesbit edilmesi halinde, C bendine giren suç teşkil edeceğini bundan evvel tesbit edilen hileli hareketlerin suç olmayacağı kanunun mükellefe vergilendirme döneminde yaptığı hileli hareketleri düzeltmesi için, mart ayı bidayetine kadar imkân bahşettiği, ancak, mart ayında hilesini düzeltmez ve bu hal tesbit edilirse, suçun tekevvün etmiş olacağı fikri ortaya atılmıştır. Bu şüphesiz hatalıdır. Eğer, mart ayı gelir vergisinin tahakkuku için kanunda belli edilen süre olsaydı, daha bu ayın bidayetinde tesbit edilen hileli hareketlerin C bendine değil, A bendine giren suç teşkil etmesi icap ederdi. Zira, C bendi tahakkuk süresinin hulûlünden önce tesbit edilen hileli hareketleri cezalandırmaktadır. Hulûl kelimesinin mânası ise malûm olduğu üzere dahil olmak, gelip çatmaktır.

Bazı kimselerde kanunda belli edilen tahakkuk süresini vergilendirme dönemi ile beyanname verme müddetini kapsayan zaman olarak, yani vergi alacağını meydana getiren olayın vukuu veya hukukî durumun tekemmülünden, verginin tahakkukuna kadar geçen müddet olarak kabul etmek istiyorlar. Eğer, C bendinde (hulûl) tâbiri kullanılmayıp, (sona ermek) tabiri kullanılmış olsaydı, belki bu görüş doğru olabilirdi. Biz, biraz evvel de arzettiğimiz gibi, vergi tahakkuk süresi diye kanunda belli edilmiş bir süre bulunmadığı, C bendinde kullanılan bu tabirin hatalı olduğu kanaatindeyiz.

C bendinde, hileli hareketin tesbiti için bir başlangıç gösterilmemiş de, hileli hareketin yapıldığı andan, vergi tahakkuk zamanına kadar tesbitin C bendindeki suçu teşkil edeceği yani hileli hareketin tesbitin suç olmadığı bir devre bulunmadığı şüphesizdir.

Vergi kanunlarında, vergi tahakkuk zamanları vergi emniyetini sağlamak, verginin tahakkukunu bütçe yılı ile ayarlamak, mükellefin iktisadî durumunu ve vergi borcunu ödeme gücünü sarsmamak gibi, tamamen iktisadî ve malî mülâhazalarla tesbit edilmiş bulunmaktadır. Nitekim bütçede varıdatın mühim kısmını teşkil eden gelir vergilerinde ana kaide olarak tahakkuk zamanının malî yıl başlangıcı olduğunu görüyoruz. Fakat, ölüm veya mükellefiyetin kalkmasını mucip diğer hallerde vergi tahakkukunu, yine mart ayına kadar bırakmak, vergi emniyeti bakımından mahzurlu bulunmuş, diğer taraftan ölen mükellefin mirasçılara veya mükellefiyeti kalkan şahsa işleri tasfiye ve hesapları kapamak için de, dört aylık bir mühlet verilmesi zarurî görülmüştür. Bunun gibi, yine vergi emniyeti mülâhazasıyla takvim yılı içinde memleketi terk edecek mükellefler, terke tekaddüm eden onbeş gün içinde vergilerini tahakkuk ettirmeye mecbur kılınmışlardır. Yıllık beyanname vermeye mecbur olmayan dar mükellefiyete tâbi eşhas, gayri menkul-lerin ve hakların satışından, iştirak hisselerinin devir ve temlikinden elde ettikleri kazançlarla arızî kazançlarını iktisap tarihinden itibaren onbeş gün içinde münferit beyanname ile bildirmeye mecburdurlar. Bunların her an memleketi terk etmeleri ihtimali gözönünde tutularak, vergi emniyetini sağlamak için tahakkukun mart ayına bırakılması mahzurlu görülmüş, ana kaideden ayrılarak istisnaî hüküm konulmuştur. Serbest meslek erbabı ile, hizmet erbabının muhtasar beyannamelerini vermek, hattâ vergilerini ödemek mecburiyeti, bu mükellefiere değil, onları istihdam edenlere tahmil olunmuş, bu suretle bir taraftan hizmet erbabının vergi borcu tahtı emniyete alındığı gibi, diğer taraftan da bu mükelleflerin müterakim vergi borcu ödemeye mecbur kalarak sıkıntıya düşmeleri önlenmiştir. Görüyoruz ki, vergi tahakkuk zamanları tesbit edilirken yalnız malî ve iktisadî prensiplere dayanılmış, ceza hukuku prensipleri hiç düşünülmemiştir. Esasen düşünülmesine de maddeten imkân yoktur. Zira, vergi tahakkuk zamanlarının tesbiti sırasında henüz hileli vergi suçları mevzuatımıza girmemişti. Fakat, 5815 sayılı kanunun mer'iyetile hileli vergi suçları mevzuatımızda yer alınca vergi tahakkuk zamanları birden bu suçların maddî unsuru oluver-

diler. Bu halin ceza hukuku bakımından mahzurlu neticeler tevhit ettiğini görüyoruz. Bir kaç misâl verelim :

Ana kaide olarak, mükellefler beyannamelerini ikametgâhları vergi dairelerine şahsen verirler. Fakat, iş yeri ile ikametgâhı aynı şehirde olmayan mükelleflerin beyanname verileceği sırada işlerini güçlerini terkederek ikametgâhları vergi dairelerine gitmeye mecbur kalmamaları için, beyannamelerini iş yerlerindeki vergi daireleri vasıtasıyla, ikametgâhları vergi dairesine göndermeleri uygun görülmüştür. Bu suretle ikametgâhları iş yerlerinde olmayan mükelleflerin vergisinin bir müddet geç tahakkuk edeceği tabiidir. Hazine aleyhine olan bu hal, mükellefin iş durumunu sarsmamak için kanunda yer almış olmalıdır. Fakat, bakınız bundan suçun tekevvününde nasıl bir durum meydana geliyor : Hileli hareketlere tevessül etmiş mükellef beyannamesini, meselâ; şahsen İstanbuldaki ikametgâhı vergi dairesine verirse, o anda tarhedilen vergi kendisine tebliğ olunarak tahakkuk edeceğinden artık fiili A bendine giren suç teşkil edecektir. Eğer mükellef iş yerinin bağlı olduğu İstanbuldaki vergi dairesi vasıtasıyla, bilfarz Van'daki ikametgâhı vergi dairesine beyannamesini gönderecek olursa, beyannamenin posta ile Van'a gitmesi, Van vergi dairesine vusulünden üç gün sonra tarhin yapılması ve nihayet İstanbul'daki adresine tebliği için günler geçecektir. Bu müddet geçinceye kadar da hileli hareketlerin tesbiti C bendine giren suç teşkil eder. Halbuki, fail bakımından arada hiç bir fark yok. Her iki halde de, hileli hareketlere tevessül eden mükellef beyannamesini vermiştir. Artık ondan sonra cereyan eden tarh ameliyesiyle kendisi alâkalı değildir.

Dar mükellefiyete tâbi ve yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeye mecbur olmayan bir mükellefin gayri menkul satışından elde ettiği kazancın vergisi, kazancın iktisabı tarihinden itibaren en çok onbeş gün içinde tahakkuk edecektir. Böyle bir mükellef, bir sene içinde müteaddit gayri menkul satmış olsa, her satış müstakil bir suç mevzuu olacaktır. Buna mukabil, yıllık gelir vergisi beyannamesi veren mükellefin bütün bir sene içinde sattığı müteaddit gayri menkulden elde ettiği kazancın vergisi ise, ancak bir suça mevzu olur. Bu halin vergi emniyetini sağlamak zaruretinden doğduğunu kabul edebiliriz. Fakat hizmet erbabının gelir vergisindeki tahakkuk zamanlarından tahaddüs eden vaziyetin ceza hukuku bakımından müdafaasına imkân göremiyoruz.

Tevkif yoluyla ödenen bu vergilerde vergilendirme dönemleri ve dolayısıyla vergi tahakkuk zamanları hizmet erbabı mükellefin veya ona iş veren müessesenin durumuna göre değişmektedir.

İstihkak sahibi mükellef, yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek mecburiyetinde ise, kendisine iş veren müessese tarafından her ay ücretinden tevkif edilen vergi ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirildiği halde, bu mükellefin vergisi yıllık beyanname ile tahakkuk edeceğinden vergi tahakkuk zamanı yine geçmiş takvim yılını takip eden yılın mart ayıdır.

İstihkak sahibi mükellef yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek mecburiyetinde değilse, bu takdirde verginin tahakkuk zamanı kendisine iş veren müessesenin durumuna göre değişiyor.

İstihkak sahibine iş veren müessese 10 dan fazla hizmet erbabı çalıştırıyorsa bir ay zarfında yaptığı ödemelerden tevkif ettiği gelir vergisini ertesi ayın 20 nci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirmeye mecburdur. Yani bu hizmet erbabının vergi tahakkuk zamanı ücretini aldığı ayı takip eden ayın 20 nci günü akşamı hulûl eder.

İstihkak sahibine iş veren müessese 10 dan az hizmet erbabı çalıştırıyorsa, bağlı olduğu vergi dairesine evvelden haber vermek şartıyla muhtasar beyannamesini her ay yerine üç ayda bir verebilir. Yani, hizmet erbabının vergi tahakkuk zamanı, ücreti aldığı aydan üç ay sonra hulûl eder. Bütün bu kaideler, bir taraftan mükelleflere kolaylık göstermek, bir taraftan da vergi emniyetini sağlamak için konulmuştur. Fakat, bakınız, suçun tekevvününde nasıl bir netice meydana geliyor. Maksadımızı bir misalle izaha çalışalım :

Bir iş veren mükellef farzediniz ki, geçmiş iki vergilendirme döneminde zarar etmiştir. Üçüncü sene kârını bir miktar fazla gösterse dahi geçmiş iki sene zararı mahsup edilince, vergi ödemek mecburiyetinde kalmıyacaktır. İşte, bu durumda olan mükelleflerin çalıştırdıkları hizmet erbabına verdikleri ücreti noksan göstermeleri menfaatlerine uygun gelebilir. Zira, verdiği ücreti noksan göstermek, kendisine bir vergi ödeme külfeti tahmil etmediği halde çalıştırdığı işinin daha az vergi vermesini sağlar. Bu suretle kaçırıldığı vergiyi, çalıştırdığı işçi ile paylaşması mümkündür.

Şimdi, iki hizmet erbabı düşünelim : Birisi 10 dan fazla, diğeri 10 dan az işçisi olan müessesede çalışmaktadırlar. Kendilerine iş veren müessese biraz evvel arzettiğimiz durumdadır. Noksan vergi

ödemek için, iş mukavelelerinde aylık ücreti düşük göstermek suretiyle, muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesika tanzim etmişlerdir. Bu iki hizmet erbabından, 10 dan fazla işçisi olan müessesede çalışanın fiili her ayın 21 inci günü, A bendine giren suçu teşkil ettiği halde, 10 dan az işçisi olan müessesede çalışanın fiili ancak üç ayda bir A bendine giren suçu teşkil eder. Halbuki, bu iki hizmet erbabı arasında işledikleri suç bakımından en ufak bir fark yoktur. Kendilerine iş veren müessesenin 10 dan az veya çok işçi çalıştırması, bu neticeyi tevliid etmektedir.

Nihayet, üçüncü bir hizmet erbabı düşünelim : Yine aynı şekilde bir müessesede çalışmaktadır. Ve mukavelesinde ücretini noksan göstermiştir. Fakat bu hizmet erbabının babadan kalma gayrimenkulleri vardır. Yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek mecburiyetindedir. Her ay ücretinden tevkif edilen gelir vergisi, müteakip ayın 20 nci günü kendisine iş veren müessese tarafından muhtasar beyanname ile vergi dairesine bildirildiği halde bu hizmet erbabının vergi tahakkuk zamanı vergilendirme dönemini teşkil eden geçmiş takvim yılını takip eden mart ayında hulûl eder. Yani, 10 dan fazla işçisi olan bir müessesede çalışan iki hizmet erbabından başka bir geliri olmayanın fiili her ayın 21 inci günü, A bendine giren suçu teşkil ettiği halde, başka gelirleri olanın fiili ancak 15 ay sonra A bendine giren suçu teşkil edecek, ondan evvel tesbiti ise C bendine tevafuk edecektir. Bu iki hizmet erbabı arasında bir fark varsa, o da, birisinin yalnız ücreti ile geçinen işçi, diğerinin ise ücretinden başka geliri olan işçi olmalarıdır. Ve bunlardan himayeye lâyık olanı her halde yalnız ücretiyle geçinmek mecburiyetindeki işçidir. Halbuki, aksine onun suçu daha ağır oluyor.

Bu misalleri daha da çoğaltmak mümkündür. Görüyoruz ki, A bendinde yer alan suç ile, C bendinde yer alan suçu yalnız vergi tahakkuk zamanı ile tefrik daima adalete muvafık olamıyor.

Sözlerime son verirken, tatbikattan edindiğim naçiz fikirlerimi bu çatı altında söylemek imkânını bana bahşeden Maliye Enstitüsü sayın mensuplarına ve beni dinlemek lûtfunda bulunan sizlere şükranlarımı arz ederim.

Istanbul, 16 Mayıs 1957