

HİLELİ VERGİ SUÇLARI HAKKINDA BAZI DÜŞÜNCELER

Dr. SAHİR ERMAN

Istanbul Üniversitesi Ceza Hukuku Doçenti

Vergi suçları hemen her memleketin mevzuatında yer alan ve değişik müeyyidelerle cezalandırılan fiillerdir. Bir Devletin iktisadî ve malî politikası ne olursa olsun, iktisadî ve malî düzeni istediği kadar müsait bulunsun, vergi kaçırmaya müteveccih olan hareketlerin işlenmesi daima mümkündür ve vâkidir. İnsanlar, kazançlarından bir kısmını Devlete vermeğe mecbur tutuldukları zaman, ya bu paranın esasen Devlete ait olmadığını yahut verdikleri vergiye mukabil Devletten bir yardım veya menfaat görmediklerini düşünürler ve bu gibi âmillerin tahtı tesirindedir ki, vergi kaçır-maya türlü tedbirlere başvurmak suretiyle tevessül ederler.

Bu gibi fiilleri önlemek bakımından ittihaz olunabilecek tedbirler, evveleminde malî olmak icap eder: her şahıstan malî adalet esasları dairesinde vergi tarh edildiği takdirde, yine vergi kaçır-mak istiyceklerin sayısı nisbeten azalır. Buna mukabil vergi malî takatin fevkinde olduğu zaman, kaçırmak saikleri ve kaçırma neticesinde elde edilecek menfaat de o nisbette fazlalaşır. Bunun yanında ahlâkî ve içtimaî terbiye de büyük rol oynar : fert Devletin kendi kazancına bir ortak olmadığını, ödenen vergilerin, Devletin ferde temin ettiği muhtelif nimetler yanında küçük olduğunu düşünenecek olursa, vergisini daha gönül rızasıyla verir.

Fakat bütün bunların yanında, cezaî müeyyidelere de başvur-mak zarureti mevcuttur. Cezanın, tek başına, hiç bir şeyi hallede-meyeceği, hiç bir suçun işlenmesine mâni olamayacağı malûmsa da, hiç bir Devlet, intihar etmeyi göze almaksızın, cezalandırma fonksiyonundan vazgeçemez; aksi halde Devlet, kendi emir ve nehiyelerini fertlere kabul ettirebilmek için mevcut olan en müessir silâhdan adetâ feragat etmiş olur. Demek oluyor ki, vergi suçlarını cezalandırmak tek başına bu suçların işlenmesine mâni olamayacaksa da, sureti umumiyede vergi suçlarını önliyecek veya azaltacak tedbirlerin yanı başında, Devletin ceza tehdidini vaz etmesi ve bir vergi suçunun ikai üzerine bu tehdidini mevkii tatbika koyması yine de zaruridir.

Bu böyle olmakla beraber, vergi suçlarında münakaşa mevzuu olan cihetlerden biri de, vaz edilecek cezaî müeyyidenin hukukî mahiyetinden ibarettir: diğer bir tâbirle Devlet idarî mahiyette ceza müeyyidesinin vaz'ı ile mi iktifa etmeli, yoksa tam cezaî bir karakter arzeden müeyyidelere mi başvurmalıdır? Birinci hal tarzı kabul edildiği takdirde, vergi suçları, tazminat kabilinden para cezaları ile karşılanır, ikinci vaziyette ise hürriyeti bağlayıcı cezalara başvurulur. Yine birinci şıkta bu müeyyideler idarî kaza organları ve idarî bir usul ile tatbik olunur; ikinci haldé ise müeyyideler umumî ceza mahkemeleri tarafından ve ceza usulünde yazılı usul kaidelerine tevfikân tatbik edilir.

Şurasına işaret edelim ki, vergilerin gittikçe artışı, malî hukukun iktisadî ve ticarî hayatta gittikçe daha büyük bir yer işgal etmesi, muhtelif memleketlerde sadece idarî müeyyidelerle iktifa edilmeyip, cezaî tedbirlere de başvurulmasını icap ettirmiştir. Meselâ İtalya'da 7 Ocak 1929 tarihli kanun, bilûmum vergi kanunlarında münderiğ kaidelerin ihlâli halinde verilebilecek cezaları para cezası, misil zammı ve ticarethanenin kapatılması şeklinde derpiş etmekte, bu cezalara karar vermek salâhiyetini evvelemerde vergi dairelerine ve itiraz üzerine mahkemelere tanımakta idi. Hattâ bu kanunda mevzubahs para cezasının «medenî» bir mahiyet taşıdığı tasrih dahi edilmişti. Buna mukabil 7 Kasım 1947 tarihini taşıyan bir teşriî kararname her türlü vergilerin hiç veya zamanında ödenmemesini temin maksadiyle mükellefler arasında anlaşmalar yapılmasını veya teşkilâtlandırılmasını, fiil daha ağır cezayı müstelzim bir suç teşkil etmediği takdirde, 6 aydan 5 seneye kadar hapis cezasıyla cezalandırmış, keza her hangi bir şekilde vasıtalı veya vasıtasız vergilerin tahakkuk ve tahsil ameliyelerinin intizamını bozan veya aksatan kimsenin de 3 aydan 2 seneye kadar hapis cezasıyla cezalandırılacağını tasrih etmiştir. Keza bazı ağır vergi suçlarında âmme para cezalarının ve hürriyeti bağlayıcı cezaların tatbik edilmesi Fransız ve İngiliz sistemlerinde de derpiş olunmuştur.

Denebilir ki, aynı vetireyi memleketimizde de görmek mümkündür. Filhakika vergi suçlarını sinesinde toplayan ve her bir vergi kanununun kendi vergisine ait suçları ayrıca derpiş etmesi sistemine son vermek gibi gayet ehemmiyetli bir adım teşkil eden Vergi Usul Kanunumuz, ilk şeklinde sadece idarî müeyyideleri ihtiva etmekte idi. Usulsüzlük, kusur ve kaçakçılık fiilleri, nisbetleri değişen misil zamları ile karşılanmakta, karar vermek salâhiyeti, vergi ihtilâflarını halledecek mahsus komisyonlara ve nihâi de-

recede idarî kaza organına tanınmakta, ceza usulü değil, idarî usule yaklaşan nev'i şahsına mahsus bir usul tâkip edilmekte idi. İstitraden şurasını da arz edelim ki, inzibatî hukukta ve idarî ceza hukukunda muasır zamanlarda göze çarpan ve gittikçe hâkimiyet kuran bir istikameti, bu idarî vergi suçlarında da görmek mümkündür:

Filhakika hileli vergi suçlarının dışında kalan ve binnetice idarî mahiyette müeyyidelerle karşılanan diğer vergi suçları da, umumî ceza hukukuna has olan prensiplerden bazılarına tâbi kılınmışlardır. Ezcümle kanunilik prensibi gereğince vergi usul kanunu bunları tarif etmiş, iştirak kaideleri, bilhassa kaçakçılık suçunda, umumî esaslara az çok uygun telâkki edilebilecek bir şekilde nizamlanmış, bir fiil ile bir kaç vergi suçuna birden sebebiyet verilmesi halinde fikrî içtima kaidelerinin tatbiki yoluna gidilmiş, tekerrür hali de, — müddetler bakımından bazı farklar tesbit edilmekle beraber — nazarı itibare alınmıştır. Demek oluyor ki, idare hukukunun bir dalı olan inzibatî hukuk sahasında müşahede olunan ceza hukuku prensipleriyle olan yakınlaşmayı, yine idare hukukunun bir dalı addettiğimiz vergi suçları sahasında da görmekteyiz.

Bu böyle olmakla beraber, yukarıda da temas ettiğimiz veçhile, hileli vergi suçlarının dışında kalan diğer vergi suçlarında böyle bir yakınlaşmanın vücade gelmesi, bunların idarî mahiyette birer müeyyide ile karşılanmış olmalarına mâni teşkil etmemektedir: filhakika ceza mahkemelerince ve ceza usulünde yazılı kaidelere tevfi kanun verilmeyen ve ceza kanununda yazılı cezalardan madût bulunmayan müeyyideler, gerçek mânasında cezaî bir karakter arz etmezler.

İşte Vergi Usul Kanununun ilk şeklinde sadece idarî mahiyetteki müeyyidelere yer verilmesinin, vergi tahakkuk ve tahsilini bir hayli azalttığı, bu nevi müeyyidelerin fertlerin vergi kaçırmaktan içtinap etmelerine sebebiyet vermediği düşünölmüş, hele Gelir Vergisinin tatbikine başlanılması üzerine tahsil olunacağı tahmin edilen vergi miktarının pek dúnunda bir miktarın vergi dairelerince toplanabildiği müşahede olunmuş ve bu sebeplerledir ki, tamamiyle cezaî karakter arzeden müeyyidelere başvurmak zarureti hissedilmiştir. Bu zaruretin ifadesi olarak da Vergi Usul Kanununa «hileli vergi suçları» adını taşıyan bir suçlar grubu eklenmiştir. Bu suretle idare hukuku sahası terkedilerek ceza hukuku sahasına geçilmiş olduğu cihetle, hileli vergi suçlarını da ceza hukukuna has prensiplerin ışığı altında mütalâa etmek mecburiyeti vardır. İşte

bu görüşmemizde ve bu prensiplerin ışığı altındadır ki, hileli vergi suçları hakkında bazı düşüncelerimizi açıklamak maksadını tâkip edeceğiz.

Hileli vergi suçlarını iki büyük kategoriye bölmek mümkündür: bunlardan birincisi ek 2 nci maddenin A ve C fıkralarında yer alan hileli hareketlerde bulunma fiili, ikincisi ise aynı maddenin B fıkrasında yer alan yalan beyanda bulunma veya beyandan imtina fiilidir.

A ve C fıkralarındaki hileli hareketlerde bulunma fiili bakımından karşımıza ilk olarak çıkan mesele, bu suçun basit şeklinin tâyinine taallûk eder. Filhakika A fıkrası, yine bu fıkrada gösterilen hileli hareketlerden biriyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesine veya noksan tahakkuk ettirilmesine sebebiyet verilmesini cezalandırdığı halde, C fıkrası yine aynı hareketlerin yapılmasını müstakillen cezalandırmakta, bu bakımdan ne vergi tahakkuku için kanunda yazılı müddetin dolmasını ne de ve bilhassa vergi ziyanının tahakkukunu aramamaktadır. Bu böyle olunca, hileli hareketlerde bulunma fiilinin basit şekli A fıkrasında yazılı hal olup, C fıkrası bu fiile ait bir teşebbüs hükmünü mü ihtiva etmektedir, yoksa suçun basit şekli C fıkrasında yazılı halden ibaret olup, A fıkrası bunun ağırlatıcı sebebinin mi göstermektedir? Bu son tefsir tarzı kabul edildiği takdirde, hileli hareketlerde bulunma suçunun basit şekli için vergi ziyayı aranmayacak ve fakat vergi ziyanının mevcudiyeti cezayı arttıran bir sebep telâkki edilecektir.

Kanaatimizce, hileli hareketlerde bulunma suçunun basit şekli, ek madde 2 nin C fıkrası ile A fıkrasının 7 nci bendinde yazılı olan haldir. Bizi bu şekilde düşünmeye sevkeden sebepler ikidir: umumiyetle ceza kanunu failin asıl istihdaf ettiği neticenin tahakkukunu suçun tamam olması için aramadığı zaman, işbu neticenin tahakkuk etmemesi halini suçun basit şekli olarak, buna mukabil neticenin de ayrıca tahakkuk etmesini ağırlatıcı bir sebep olarak tanzim ve derpiş eder. Meselâ 127 nci maddeye göre Türkiye Devletine karşı hâşmane hareketlerde bulunmak 10 seneden aşağı olmamak üzere ağır hapis cezasını müstelzimdir. Fakat bu hareketler neticesinde harb zuhur ederse faile ölüm cezası verilir. Buna benzer hükümleri Ceza Kanunumuzun 128, 129, 198, 354, 499 uncu maddelerinde de görmek kabildir. Demek oluyor ki, maksadın tahakkuk etmediği safhayı suçun basit şekli olarak, maksadın tahakkukunu ise ağırlatıcı sebep olarak mütalâa etmek, ceza hukuku prensiplerine daha uygun gelir. Yalnız kanun C fıkrasında, A fık-

rasının 7 nci bendine giren hale atıfta bulunmadığı cihetle, bu 7 nci bend bakımından vergi ziyanının tahakkuku bir unsur hattâ bir cezalandırma şartı olmakta, binnetice bu fiilin basit şekli artık C fıkrasında değil A fıkrasının 7 nci bendinde gösterilmiş bulunmaktadır. Bu şekilde bizi düşünmeğe sevkeden ikinci mülâhaza, ek madde 3 de C fıkrası ile A fıkrasının 7 nci bendinin aynı cezaya çarpıtılmasına mukabil, A fıkrasının diğer bentlerinin daha ağır bir ceza ile karşılanmalarından ibarettir. Demek oluyor ki, kanun hileli hareketlerde bulunma suçu bakımından ve bu suçun basit şeklinde vergi ziyanının mevcudiyetini aramış değildir, ancak A fıkrasının 7 nci bendinde yazılı hali bundan istisna etmiştir. Bu itibarla vergi ziyanının mevcudiyeti, A fıkrasının 7 nci bendinde yazılı hal bakımından bir unsur, aynı fıkranın diğer bentlerinde yazılı haller bakımından bir ağırlatıcı sebeptir.

Bu böyle olunca, hileli hareketlerde bulunma fiiline ayrıca teşebbüsün mümkün bulunup bulunmadığını da incelemek iktiza edecektir. Bu bakımdan da şöyle düşünmekteyiz: suçun basit şekli olarak kabul ettiğimiz C fıkrasında ifadesini bulan suç, şekli bir suçtur, çünkü fiilin tamam olması için, neticenin, daha doğrusu failin istihdaf ettiği maksadın tahakkuku şart koşulmamıştır. Şekli suçlara ise tam teşebbüs esasen mevzubahs olmaz. Nakıs teşebbüs halinin cezalandırılıp cezalandırılmıyacağına gelince, C fıkrası, kanaatimizce, failin cezalandırılması için bir şartın tahakkukunu aramaktadır: bu şart da hileli hareketlerin yapıldığının tesbitidir: ceza hukuku diline göre, failin icra hareketlerini yaptığının subutu, cezalandırılması için şarttır. Şu halde icra hareketlerine başlamış olmakla beraber, bunu bitirmeyen kimsenin fiilinde bu cezalandırma şartı henüz tahakkuk etmediği için, kendisini nakıs teşebbüs dolayısıyla de cezalandırmağa imkân yoktur. Meselâ defterinde mevhum bir alacaklının ismini kaydeden ve fakat bunun hisasına alacak miktarını göstermeden yakalanan kimse, hileli harekette bulunduğu tesbit edilen kimse değildir. Halbuki böyle bir hileli hareketin yapıldığının sabit olması, C fıkrasının aradığı bir şarttır: cezalandırma şartını ihtiva eden suçlarda teşebbüs cezalandırılmayıp ancak şartın tahakkuku halinde faile suçun tam cezası verilebileceği cihetle, hileli hareketlerde bulunma fiiline nakıs teşebbüsün dahi cezalandırılmıyacağı neticesine varmak iktiza eder: bu şart tahakkuk etmeden fail cezalandırılmıyacağına göre, kendisine teşebbüs cezasının verilmesi yine mümkün olmaz.

Hileli hareketlerde bulunma suçu, seçimlik hareketli bir suçtur: diğer bir tâbirle ek madde 2 de yazılı hallerden hangisi tahakkuk ederse etsin, suç tamam olur. Maahaza, seçimlik hareketli bir suç müvacehesinde bulunduğumuza göre, şayet fail muhtelif bentlere giren hareketlerden bir kaçını ika ederse, ihlâl ettiği bent adince değil, fakat bir tek hileli harekette bulunma suçunu işlemiş olur. Meselâ hem çift defter kullanan, hem sahte fatura tanzim eden, hem defterlerindeki kayıtları tahrif eden kimseye üç defa hileli vergi suçunun cezası verilmez; ortada seçimlik hareketli bir suç mevcut olduğu cihetle, tek bir ceza verilir; ancak hâkim bu keyfiyeti cezanın asgarî haddinin üstüne çıkmak için bir teşdit sebebi sayabilir.

Hileli hareketlerde bulunma suçunun faili üzerinde de durmak iktiza eder. Tatbikatta bu mesele bizi muhasebecilerin mesuliyeti problemine götürür. Filhakika hileli hareketlerden biri muhasebeci tarafından ika edilmişse, ortada iki ihtimal vardır: ya bu hareket istihdam eden durumunda bulunan mükellefin malûmatı altında, yani muhasebecinin onunla anlaşması neticesinde işlenmiştir, yahut mükellefin bu hareketlerin yapıldığından haberi yoktur. Şayet biz hileli hareketlerde bulunma fiilinin faili mükellefin kendisidir, zira bu hareketlerden netice itibariyle faydalanan kimse o'dur, diyecek olursak her iki halde de kendisini cezalandıracağız.

Ceza hukukunda, cezaların şahsiliği prensibi esas olup, bundan ayrılmayı tazammun eden fiilerde sarahat bulunması gerekeceğine, ek madde 2 de ise bu yolda bir sarahat bulunmayıp, failin sıfatı bakımından bir fark gözetilmediğine göre, failin mutlaka hileli hareketlerden faydalanan mükellef olması gerekmiyeceği kanaatine iştirak etmekteyiz [1]. Bu böyle olunca, yukarki misalimizde mükellefle muhasebeci anlaşarak hileli hareketlerde bulunmuşlarsa, her ikisini mesul tutmak, buna mukabil mükellefin haberi olmaksızın muhasebecinin bu kabil hareketlere tevessül etmesi halinde mükellefi cezalandırmamak icap eder. Muhasebecinin durumuna gelince, birinci vaziyette kendisi mükellefin suçuna iştirak etmektedir: hileli vergi suçlarında iştirak kaidelerinin cereyan etmiyeceği hususunda kanunda sarahat bulunmadığı gibi, bu kaidelerin tatbiki için şerikin, hattâ aslî maddî failin bir menfaat elde etmesi şart değildir. Nitekim Vergi Usul Kanunu, kaçakçılık fiilinde bile ayrı bir menfaat gözetilmeksizin başkasının vergi kaçakçı-

[1] Tosun, Dr. Öztekin, *Vergi suçları*, Doktora tezi, 1955, sah. 55-56.

lığını kolaylaştıran kimseyi — yani ceza kanununa göre fer'i fail durumunda bulunan şahsı — kaçakçılık suçuna ait cezanın dörtte biriyle cezalandırmış bulunmaktadır (m. 328). Cezaî bir mahiyet arzermeyen bir fiilde kabul edilen bu kaidenin, tam cezaî karakter gösteren hileli vergi suçlarında kabul edilmemesi için ortada sebep yoktur. İkinci hale gelince, muhasebeci hileli vergi suçunun yegâne faili olarak mütalâa edilecek, mükellefe belki de malî mesuliyet tevcihi yoluna gidilebilecekse de, kendisi cezalandırılmıyacaktır. Şurasını da ilâve edelim ki, hileli vergi suçlarında iştirak halinin bir ağırlatıcı sebep olması fikri ileri sürülmüştür [2]: bizce aynı bir mükellefin kendi müstahdemleriyle iştirak halinde bu suçu işlemesini ağırlatıcı bir sebep saymağa lüzum yoktur; sadece müteadit firmaların anlaşarak sahte faturalar tanzim ve ita etmek, defter kayıtlarını yekdiğerine uydurmak gibi hareketlere tevessül edilmesi halinde, hem zararın daha büyük olabileceği hem de bu şekilde hareket edilmesi halinde vergi incelemesinin ve binnetice hileli hareketin meydana çıkarılmasının bir hayli müşkülât arzedebileceği göz önünde tutularak bu şekilde iştirakin ağırlatıcı bir sebep olarak mütalâa edilmesi muvafık olur.

Hileli hareketlerde bulunma fiilinin seçimlerlik hareketli bir suç olduğunu söylemiştik. Şimdi bu hareketlerden her biri hakkında bazı düşüncelerimizi arzedeelim.

Kanundaki sırayı takip edecek olursak, ilk karşılaştığımız hareket, çift defter kullanmaktan ibarettir. Bu hareketten bahseden 1 inci bent, bunun bir tarifini de yapmaktadır : bu târife göre, çift defter kullanmanın suç teşkil edebilmesi için ortada Vergi Usul Kanununa göre tutulması mecburî olan bir defterin bulunması: bu defterlere geçirilmesi icap eden hususların başka bir defter veya evrakta toplanması; nihayet bu keyfiyetin vergi matrahının azalmasını intaç edecek bir mahiyet arzermesi gerekmektedir.

Biz bu hareket bakımından sadece iki nokta üzerinde duracağız: bunlardan birincisi, vergi usul kanununa göre tutulması mecburî olan bir deftere geçirilmesi icap eden malûmatın diğeri bir defter veya varakada ne vakit toplanmış sayılacağından; ikincisi ise vergi matrahının azalmasından neyin anlaşılacak icap ettiğinden ibarettir.

Kanun çift defter kullanma hareketinin mevcudiyeti için, mecburî defterlere geçirilmesi gereken malûmat ve kuyudatın başka

[2] GÜRAN, Talip, *Hileli vergi suçları* (Adliye Dergisi, 1955, 111, 212217).

bir defter veya varakada toplanmasından bahsettiğine göre, mecburî deftere değil de, hususî deftere geçirilen hususatin birden fazla olması gerekeceği meydandadır: aksi halde bir «toplanma» dan bahsedilemez. Fakat fail bir kısım kayıtları mecburî deftere, diğer bir kısmı ise hususî deftere geçirmişse, yine ortada çift defter kullanma hareketi mevcut mudur? Verdiğimiz misalde mecburî defterin yanı başında bir hususî defter veya defter şeklinde olmayan bir varaka mevcuttur; bundan başka mecburî deftere geçirilmesi iktiza eden bazı hususat bu hususî deftere veya evraka geçirilmiştir. Fakat kanaatimizce bu kuyudat hususî defterde toplanmış değildir. Filhakika mükellefin hakikî durumunu anlayabilmek için, yukarki misalde mecburî defterle hususî defteri karşılaştırmak icap edecektir, zira kayıtlardan bazıları mecburî deftere, bazıları ise hususî deftere geçirilmiştir: şu halde bu kayıtlar hususî defterde toplanmış değildir. Halbuki kanun çift defter kullanılmasını cezalandırmak için, kendi metninde bir şart koşmakta, mecburî deftere geçirilmesi gereken kayıtların hususî defterde toplanmasını aramaktadır. Demek oluyor ki, mükellefin hakikî durumu, münhasıran hususî defter veya evrakin tetkikinden anlaşılabilirse, ortada çift defter kullanma vaziyeti mevcuttur; buna mukabil mükellefin hakikî durumunu tesbit edebilmek için mecburî defterle hususî defter veya evraki karşılaştırmak iktiza ediyorsa, çift defter kullanma fiilinden bahsetmeğe imkân yoktur. Maahaza hususî defterde gösterilmiş olup da mecburî deftere geçirilmemiş olan meblâğ bir vergilendirme dönemi içinde 5000 lirayı veya matrahın % 10 unu tecavüz ediyor ve mükellef bu meblâğı beyannamesinde de göstermemiş bulunuyorsa, A fıkrasının 7 nci bendindeki hareket tahakkuk etmiş olabilir. Fakat bu takdirde hileli vergi suçu çift defter kullanma sebebine değil, 5.000 lirayı veya matrahın % 10 unu tecavüz eden bir kazanç veya iradı ketmetme sebebine istinat etmiş olur.

Vergi matrahının azalmasını tevlit edecek tarz şartına gelince, bu şarttan anlaşıldığına göre, sayet çift defter bir matrah farkı göstermiyorsa yahut göstermekle beraber hususî defterdeki kayıtlardan istihraç edilen matrah, mecburî defterlerin verdikleri matrahın dînunda bulunuyorsa, yine çift defter kullanmadan dolayı faili cezalandıramıyacağız. Maahaza, hususî defterin verdiği matrah, mecburî defterdeki matrahın fevkinde ise, o zaman failin cezalandırılabilmesi için aradaki farkın 5.000 lirayı veya beyan edilen matrahın % 10 unu tecavüz edip etmemesi haizi ehemmiyet olmayacaktır.

A fıkrasında ikinci olarak derpiş edilen hareket, sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikalar tanzim etmek veya bunları bilerek kullanmaktan ibarettir.

Görüleceği veçhile madde burada iki hareketi yekdiğerinden ayırmaktadır: bunlardan birincisi sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı vesikayı tanzim etmek, ikincisi ise böyle bir vesikayı bilerek kullanmaktır. Vesikanın mahiyetine vâkif olmayı ifade eden «bilerek» tâbirinin tanzim etmek bakımından değil de, vesikayı kullanmak bakımından zikredilmesinin sebebi aşikârdır: filhakika tanzim etmek halinde cezalandırılan kimse, bizzat vesikayı sahte veya yanıltıcı olarak meydana getiren şahıstır ve bu şahıs umumî kastla hareket ettiği cihetle vesikanın mahiyetini bilmemesine imkân yoktur. Böylece Vergi Usul Kanunu, ceza kanunundan da ayrılmaktadır. Şu suretle ki esasta hususî evraktan madût olan ve ceza kanununa göre sahte olarak meydana getirilmeleri hali müstakillen cezalandırılmayıp tanzimi müteakip kullanılmaları da şart olan bu nevi vesikaların sadece sahte veya yanıltıcı olarak tanzim edilmelerini suçun tekevvünü için kâfi görmektedir. Buna mukabil kullanma halinde fail vesikaları tanzim eden kimse değildir; bu böyle olunca kendisine cezaî mesuliyet tevcih olunabilmesi için, vesikanın mahiyetini bilmesi gayet tabiidir.

Bu fiil mevzuunda üzerinde durmak istediğimiz mesele, tatbikatta kesretle tesadüf olunan paravan firmalar tarafından verilen sahte faturaların kullanılması halidir.

Paravan firmalar, umumiyet itibariyle, şu şekilde çalışırlar: muayyen bir malı yine muayyen bir fiyatla müşterisine satmak isteyen satıcı firma, bu malı daha ucuz fiyatla paravan firmaya satmış gibi bu firmaya fatura kesmektedir. Bundan sonra paravan firma asıl müşteriye ve malın mukarrer fiyatı üzerinden ikinci bir fatura vermektedir. Bu suretle iki fatura arasındaki fark paravan firma üzerinde temerküz etmekte, satıcı ancak kendi faturasında yazılı miktarı defterine geçirerek bunun vergisini ödemekte, aradaki farkı defterine intikal ettiren paravan firma ise her türlü tediye imkânlarından mahrum bulunduğu cihetle vergiyi tediye etmemekte ve Hazine ödenmeyen bu vergi miktarınca zarara uğramaktadır. Bazen bu zarar milyonlara dahi baliğ olmaktadır. Şimdi, paravan firma sahibinin sahte veya muhtevası itibariyle yanıltıcı mahiyette vesika tanzim ettiği şüphe götürmez: fatura bir vesikadır ve hakikatte parası ödenmeyip satın alınmayan bir malı satın almış gibi tanzim edilen fatura hilâfı hakikattir, yani sahte veya

hiç değilse muhtevası itibariyle yanıltıcı mahiyettedir; kendisi tanzim etmek fiilinden dolayı cezalandırılacaktır. Aynı faturanın kullanılmasına gelince, bu mevzuda iki şeyi halletmek icap eder; faturayı kullanan kimdir, faturayı kullanan kimsenin bunun mahiyetine vâkıf olduğu nasıl anlaşılacaktır.

Fikrimizce bütün mesele, faturayı «kullanmak» tâbirine verilecek mânaya bağlıdır: şayet faturayı kullanmaktan maksat, o faturayı esas tutarak defterlerine bir kayıt düşürmek, o faturayı evrakı arasına koyup vergi bakımından bununla ihticac etmekten ibaret ise, faturayı bu mânada kullanan kimsenin satıcı olmayıp, müşterisi olduğu anlaşılır. Filhakika satıcı paravan firmaya fatura vermede, defterlerinde paravan firmaya satışı göstermektedir. Paravan firmanın müşteriye verdiği fatura ile onun hiç bir alâkası yoktur: paravan firmanın bu faturasına satıcı firmanın evrakı arasında tesadüf dahi edilmez. Buna mukabil paravan firmanın faturasını kullanan, bunu defterlerine aksettiren kimse, bu faturanın kendisine verildiği müşteridir. Şu halde satıcı ne sahte veya yanıltıcı faturayı tanzim eden kimsedir ne de bunu kullanan şahıstır. Müşteriye gelince, her ne kadar bu şahıs paravan firmanın faturasını kullanmışsa da, bu kullanmanın bilerek vukubulduğu kabul edilse dahi, ortada bir hileli vergi suçunu derpiş etmek müşküldür, zira müşteri paravan firmanın faturasında yazılı olan miktarı tamamiyle ödemiş olabilir. Hattâ bu miktardan daha az bir meblâğ tediye etmiş olsa dahi, ortada bir vergi suçundan ziyade bir millî korunma veya döviz suçunun mevzubahs olması pek muhtemeldir. Demek oluyor ki, paravan firmanın tanzim ettiği faturadan en çok menfaat sağlayan satıcı ne bu faturayı tanzim eden ne de bunu kullanan kimse olmadığı için cezalandırılmıyacak, olsa olsa paravan firmanın fiiline iştiraki ispat edilirse iştirak sebebiyle ceza görecektir. Maahaza, 2 nci fıkrada mevzubahs edilen kullanma tâbirine, sahtekârlık suçlarında kabul edilen mânayı izafe etmek de mümkündür. Bu suçlarda kullanma, ibraz halinde de tahakkuk eder. Mesele sahte bir borç senedinin tediyesini temin için mahkemeye, icraya veya bankaya ibraz edilmesi, sahtekârlık suçlarında bir kullanma teşkil eder. Misalimizde de paravan firmanın faturasını müşteriye götüren, yani ibraz eden şahıs çok kere satıcının tâ kendisidir, zira paravan firma, namına fatura kestigi müşteri ile hiç bir suretle temasa geçmemiştir. Bu böyle olunca satıcı faturayı müşteriye ibraz etmek suretiyle onu kullanmış sayılabilir ve bu takdir-

de paravan firma faturayı tanzim ettiği için, satıcı da faturayı kullandığı için 2 nci maddede yazılı suçu işlemiş olurlar.

Kullanan kimsenin vesikanın mahiyetini bilmesine gelince, kasdı zahire çıkaran her türlü delillerin bu ciheti de meydana koyacaklarından şüphe edilemezse de, faturayı kullanan kimsenin bunun mahiyetini bilmesi için, evveleminde onu veren firmanın da mahiyetini bildiğinin sabit olması gerekir. Zira fatura «yanıltıcı» mahiyette olduğu cihetle, bizzat satıcının dahi yanıltmış olması pek âlâ mümkündür. Bu itibarladır ki, evveleminde satıcı firmanın, paravan firmanın şu mahiyetini bildiğini ispat etmek gerekecektir: tek bir hâdisede, bu paravan firmaya satış gösteren satıcının onun mahiyetine vâkıf olduğunu kabul hususunda bir hayli teenni ile hareket etmek iktiza edeceğini tebarüz ettirelim.

Bu fiil hakkında üzerinde durmak istediğimiz son nokta da, yine tatbikatta görüldüğü veçhile, muhtelif satışlar hakkında muhtelif zamanlarda değişik müşteriler ve satıcılar hakkında sahte veya yanıltıcı faturaların verilmesi halinde paravan firmanın durumunu tetkik etmekten ibarettir. Bu muhtelif faturalar aynı bir vergi dönemi içinde verilebileceği gibi, ayrı vergi dönemleri içinde de tanzim edilmiş olabilirler. Şimdi bu gibi hallerde ortada fatura adedince hileli vergi suçu mu vardır, yoksa bu muhtelif hareketler aynı suç işleme kararına bağlanabildiği takdirde, bir tek müsel sel hileli vergi suçu bulunup, faile bir tek cezanın verilmesi ve bu cezanın Ceza Kanununun 80 inci maddesi gereğince arttırılması mı icap etmektedir?

Tatbikat bu bakımdan vergi döneminden ziyade, vergisini kaçır an mükellef adedine itibar etmektedir: paravan firma kaç tane satıcının menfaatine olarak sahte veya yanıltıcı fatura tanzim etmişse, o kadar suç işlemiş demektir, hakkında müsel sel suç kaidelerinin değil fakat hakikî içtima kaidelerinin tatbiki iktiza etmektedir.

Biz bu mevzuda şöyle düşünmekteyiz: hileli vergi suçu mademki ceza hukuku prensiplerine bağlı olan bir suçtur, şu halde şartları bulunduğu takdirde bu suçta teselsül kaidelerini tatbik etmek için sebep yoktur. Teselsül hükümlerinin, yani Ceza Kanununun 80 inci maddesinin tatbik edilebilmesi için aranan şartlar arasında ne suçtan zarar görenin ne de suçtan menfaat temin edenin tehalüf etmemesi diye bir şart yer almış değildir. Aranan en mühim şart, suç işleme kararındaki vahdet, diğer bir tâbirle her bir icra hareketini işlemek kasdının, daha umumî ve evvelce veril-

miş bir karara bağlanabilmesinden ibarettir. Şimdi, sahte veya yalıltıcı faturaları muhtelif firmaların lehine olarak ve yine değişik müşteriler namına tanzim eden paravan firma, her seferinde ayrı bir suç işleme kararı ile hareket ediyorsa, içtima kaideleri tatbik edilecek, yok bu hareketler önceden mevcut bir plâna, umumî bir suç işleme kararına bağlanabiliyorsa teselsül ahkâmını tatbik etmek icap edecektir. Demek oluyor ki, önceden ve sırf satıcı ile müşterinin tehalüf etmeleri hasebiyle ortada müselsel bir suç mevzuabâhs olamayacağını iddia ve kabul etmek doğru olmaz: her bir hâdiseyi kendine has hususiyetleriyle tetkik etmek, hassaten paravan firmanın sahte faturalarının yanı başında hakikî faturalar da verip vermediğine, faturaların kesilmesi arasındaki zaman fasılasının azlığına veya çoğluğuna bakmak ve ona göre içtima kaidelerinin mi yoksa teselsül hükümlerinin tatbik edileceğine karar vermek iktiza eder. Yoksa firmalarının taaddüdü halinde teselsül ahkâmının tatbik edilemeyeceği yolunda bir prensip kabul olunamaz.

A fıkrasında yer alan üçüncü hareket vesikaları tahrif etmek, tahrif edilmiş vesikaları kullanmak, asıllarına uygun olmıyarak tanzim edilmiş olan vesika veya suretleri yine kullanmaktan ibarettir. Burada da kanun bir taraftan vesikaları tahrif eden kimseyi, diğer yandan da başkasının tahrif ettiği bir vesikayı kullanan şahsı cezalandırdığı gibi, üçüncü olarak da — ister başkası isterse kendisi tarafından tanzim edilmiş olsun — aslına uygun olmıyarak vücade getirilmiş olan vesika veya suretleri kullanan şahsı tecziye eylemiştir. Demek oluyor ki, vesika tahrifi bakımından tahrif edenin cezalandırılması için tahrif edilen vesikanın onun veyâ başkası tarafından kullanılması şart değildir ve bu bakımdan ek madde ceza kanununun resmî evrakta sahtekârlık suçları hakkında kabul ettiği sisteme yaklaşmaktadır. Şu halde vesikaları tahrif eden kimse bunu bizzat kullanacak olursa, kullanmadan dolayı ayrıca cezalandırılmaz, çünkü kanun vesikanın onun tarafından kullanılmasını ehemmiyetsiz telâkki etmiş bulunmaktadır. Başkası tarafından tahrif edilen vesikayı elinde bulunduran şahsın cezalandırılabilmesi için ise, bu vesikanın onun tarafından ve vesikanın mahiyetine vâkîf olduğu halde kullanılması icap etmektedir: kullanmadan maksat, vesikanın gayesine uygun bir şekilde istimalinden ibarettir. Meselâ bir kimse vergi kaçırmak maksadiyle değil de, bilfarz stok malı bulunduğunu ispat ederek bankaların kendisine kredi vermesini sağlamak maksadiyle muharref bir vesikayı kullanmış olsa, ortada tahrif edilmiş bir vesikanın kullanılması mevcut olduğu hal-

de, buradaki kullanma Ek 2 nci maddede zikri geçen gayeye uygun bulunmadığı cihetle, bu hareketi başka zaviyeden, faraza hususî evrakta sahtekârlık veya dolandırıcılık bakımından mütalâa etmek mümkünse de, hileli vergi suçu olarak tavsif etmeğe imkân bulunmaz.

Bu fiil üzerinde asıl durmak istediğimiz nokta, vesika aslının değil de, suretinin tahrif edilmesi halidir. Filhakika tatbikatta mükellefler bir vesikanın, faraza bir faturanın aslını doğru olarak tanzim ve itâ ettikten sonra, kendisinde kalan suretini tahrif etmekte ve bu muharref suretteki malûmatı defterlerine ve beyannamesine geçirmektedir. Aslın bulunup meydana çıkarılmaması halinde suretin hilâfı hakikat olduğu ispat edilemeyeceğine güvenen mükellef, bu suretle vergisini kaçırma yoluna tevessül etmektedir. Ek 2 nci madde, bu fiilin cezalandırılabilmesi için kullanılmasını şart koşmaktadır. Demek oluyor ki, tahrif edilen vesika asıl ise, suçun mevcudiyeti için bunun kullanılmasına lüzum yoktur, hattâ kullanma başkası tarafından vâki olmuşsa, mücerret kullanma ayrı bir suç teşkil etmektedir; buna mukabil tahrif edilen vesika suret ise mücerret tahrif ile suç teşekkül etmez ve failin cezalandırılması için muharref suretin kullanılmış olması iktiza eder. Kanunun suretler hakkında daha müsamahalı davranmasının sebebini, kanaatimizce, asıl tahrif edilmedikçe suretteki sahteliğin daha kolaylıkla meydana çıkarılması imkânının mevcudiyetinde aramak icap eder. Fail hem vesikanın aslını tahrif etmiş hem de muharref asla göre vücutte getirdiği sureti kullanmışsa, ortada sadece vesika tahrifi suçu vardır: zira suret, misalimizde muharref olan aslına uygundur; halbuki 4 üncü bendin tatbik edilebilmesi için, suretin — ister sahil, ister sahte isterse muharref olsun — aslına mutabık olması şarttır.

Yine A fıkrasının derpiş ettiği dördüncü hareket, vergi kanunlarına göre tutulması mecburî olan defter kayıtlarını tahrif etmek, bu defterlerde mevhum adlara hesap açmak veya her türlü muhasebe ve hesap hileleri yapmaktan ibarettir. Bu fiil hakkında bir nokta üzerinde durmak istiyoruz: muhasebede defter tutulması hususunda umumî kaide ve sistemlerin mevcut olduğu malûmdur, fakat yine de her muhasebecinin kendine göre bir defter tutmak şekli olduğu da bir hakikattir. Şimdi sırf bir hesap uzmanının anlıyamadığı bir tarzda bir defterin tutulmuş olmasını, muhasebe hilesi şeklinde tefsir etmek doğru olmaz. Asıl nazarı itibare alınacak nokta, defterlerde yazılan kayıtların muhasebe kaidelerine aykırı ol-

ması neticesinde matrahın azaltılmasıdır. Şayet ortada bir matrah azalması bulunmakla beraber, bu azalmayı intaç eden kayıtlar makûl bir surette izah edilebiliyorsa, alışılmış bir sistem kullanılmamış olsa dahi, yine bir hileden bahsetmek doğru olmaz. Bu bakımdan mevhum adlara hesap açmanın, esasen muhasebe hilelerinden madût olup, ayrıca zikredilmesine ihtiyaç bulunmadığı noktai nazarına biz de iştirak etmekteyiz [3].

Beşinci fiil, yine vergi kanunlarına göre tutulması mecburi olan defterlerin sahifelerini yok ederek yerlerine başkalarını koymak veya hiç yaprak koymamaktan ibarettir. Bu fiilin cezalandırılması için, defterin mevcudiyetine hâlel iras etmeden, sadece yaprakların yırtılıp defterden ayrılması ve yok edilmesi iktiza eder. Şayet fail defterin bütün yapraklarını koparıp yok ederse, artık ortada defter diye bir şey kalmamış olacağından A fıkrasının 6 ncı bendinin tatbiki cihetine gitmek icap edecektir. Kanun defterden ayrılan sahifelerin yok edilmesinden bahsetmektedir. Demek oluyor ki, sahifenin sadece defterden koparılması suç teşkil etmez: fail koparılan sahifeyi imha etmeyip, bilfarz vergi incelemesi sırasında hesap uzmanına ibraz ederse kendisinin cezalandırılmasına imkân yoktur, çünkü her ne kadar sahife koparılmışsa da, imha edilmemiş, bilâkis ibraz olunmuştur. Kanaatimizce, kanunun bu ibaresi, vergi kaçırmak bakımından mükellefe bir imkân vermektedir. Filhakika mükellef defterini tam olarak tutar, beyannamesini noksan olarak verir; bundan sonra beyanname ile defteri arasındaki mübâyeneti gösteren sahife veya sahifeleri defterinden koparıp saklar. Vergi incelemesi sırasında hesap uzmanı bazı sahifelerin koparıldığının farkına varmaz veya müruru zaman müddeti zarfında hiç vergi incelemesi yapılmazsa, ancak beyannamede göstereceği matrah üzerinden vergisini öder. Buna mukabil vergi incelemesi yapıp da, bazı sahifelerin koparıldığı anlaşılacak olursa, gizlediği sahifeleri ibraz eder: bu takdirde sahifeler yok edilmeyip sadece gizlendiği ve A fıkrasının 5 inci bendinde — 6ncı bentte olduğu veçhile — yok etmekten maadâ gizlemekten de bahsedilmediği cihetle, 5 inci bendin tatbiki dolayısıyla kendisi cezalandırılmaz. Keza beyannamede göstermediği irad veya kazancı koparılan defter sahifelerinde gösterdiği cihetle, bu irad veya kazanç 5.000 lirayı veya matrahın % 10 unu tecavüz etse dahi, A fıkrasının 7 nci bendindeki suç teşekkül etmemiş olur. Demek oluyor ki, böyle bir

[3] YÜCEL, Necmi, Tatbikatta Vergi Cezaları, İst. 1955, s. 288. TOSUN, s. g. tez. s. 99.

vaziyette ve beyannameye gösterilmeyen irad veya kazancın miktarına göre, sadece kusur veya kaçakçılık cezalarının verilmesiyle iktifa edilebilirse de, hileli vergi suçundan hiç bir suretle bahsedilemez. İşte bu gibi hareketlerin önüne geçebilmek için, sadece sahifelerin koparılmasını suç sayıp, bunun yok edilmesini aramamak iktiza edeceği kanaatine biz de iştirak etmekteyiz [4].

A fıkrasında yer alan altıncı fiil, vergi kanunlarına göre tutulması ve muhafazası mecburî olan defterleri veya vesikaları yok etmek veya gizlemekten ibarettir. Kanunun metninde mevcut tefsire göre, vergi incelemesi sırasında incelemeye salâhiyettar olan şahıslara defter veya vesikaları ibraz etmemek de gizleme sayılır.

Bu fiil hakkında üzerinde tevakküf edeceğimiz noktalardan birincisi, ibraz mecburiyetinin mevcudiyetidir. İbrahim mecburiyetinin mevcut olması için de, defterin tutulması veya muhafazasının vergi kanunlarına göre mecburî olması, defteri muhafaza müddetinin müdür etmemiş bulunması, ibrazı talep eden kimsenin vergi incelemesine salâhiyettar bir şahıs olması iktiza eder. Bu şartlar mevcut olmadıkça, defteri muhafaza mecburiyeti ve buna müteferri olarak ibraz mecburiyeti de ortadan kalkacağına göre, defteri yok etmek veya ibraz etmemek suretiyle gizlemek, hileli vergi suçu sayılamaz. İlâve edelim ki, aynı bir defterin daha uzun müddetle muhafaza olunmasını, başka bir kanun, faraza Ticaret Kanunu ile Millî Korunma Kanunu emretmiş olabilirler. Bu daha uzun müddet içinde sözü geçen defterleri ibraz etmemek bu kanunlara aykırılık teşkil hattâ cezai müeyyideleri istilzam edebilir. Fakat vergi usul kanunu bakımından aranan müddet geçmişse, bu defterleri ibraz etmemek her halde hileli vergi suçunu teşkil etmez.

Yine aynı fiil hakkında üzerinde durmak istediğimiz ikinci nokta şudur: maddede mevcudiyeti sabit olduğu halde defter veya vesikaların ibraz edilmemesinin gizleme sayılacağı tasrih edilmiştir. Demek oluyor ki, gizlemenin mevzu bahis olması için, evvelerde ibraz edilmeyen defter veya vesikaların mevcut olduğunu ispat etmek lâzım gelir. Mükellef, defter tutmağa mecbur olduğu halde hiç defter tutmamış ise, esasen defteri bulunmadığı için defterini yok etmiş veya gizlemiş sayılamaz. Bu takdirde ve gayet beyannameye 5.000 lirayı veya matrahın % 10 unu aşan bir irad veya kazanç ketmedilmişse, 7 nci bent hükümleri tatbik edilebilirse de, bunun dışında kalan hallerde hileli vergi suçundan bahsedilemez.

[4] TOSUN, s.g.tez, s. 74-75.

Bundan başka yine bu 6 ncı bendin tatbik edilebilmesi için, evvelce vücutte getirilmiş olan defter veya vesikaların mükellefin kasdî bir hareketi neticesinde imha edilmeleri yahut ibraz olunmamları iktiza eder. Şayet mükellef mücbir sebep veya kaza neticesinde hattâ taksirli bir hareketi dolayısıyla defterleri kaybetmişse, yine fiil suç teşkil etmez. Bunun sebebi ikidir: bir kere ek madde 2 de aksine sarahat bulunmadığı cihetle, bütün hileli vergi suçları kasdî suçlardır. Bu itibarla failin kasden hareket ettiği tesbit edilmedikçe, cezalandırılmasına imkân yoktur. Bundan başka 6 ncı bendin parantez içinde yazılı kısmında münderic «mevcudiyetleri sabit olduğu takdirde» ibaresini, inceleme zamanına muzaf olarak anlamak iktiza eder: diğer bir tâbirle, defter tutmuş olan bir mükellefin bu defterlerini gizlediğini kabul edebilmek için, ibrazı talep olduğu sırada bunların mükellefin elinde bulunduğunu, ibraz etmek iktidarına malik iken bunları ibraz etmediğini ispat etmek icap eder. Mücerret mükellefin takvim yılının başında bir defter tasdik ettirmiş olması, bunun mevcut olduğunu kabul için kifayet etmez [5]; inceleme sırasında kendisinden defteri talep edildiği ânda bunu yedinde bulundurduğu da sabit olmak iktiza eder. Şu halde incelemeyi önce mükellef mücbir sebep veya kaza hattâ taksirli bir hareket neticesinde esasen defterini zayi etmişse, yahut bu ziyaya kendi müstahdemlerinden biri — faraza hesapları tetkik için defter ve vesikaları evine götürmüş olan muhasebecisi — sebebiyet vermişse, mükellefi bu 6 ncı bent gereğince mesul tutmağa imkân yoktur. Bu hareket Ticaret Kanununun 67 nci maddesinde yazılı 100 liradan 1000 liraya kadar ağır para cezasını istilzam edebilir; keza defterleri kaybolan mükellefin o seneki ticarî kazancı diğer evrak üzerinde yapılacak tetkikat neticesinde beyannamede gösterilen miktardan fazla olduğu takdirde re'sen takdir yoluna gidilerek ikmalen ve cezalı tarhiyat yapılabilir; fakat hem mânevî unsur olan kasdın fikdanı hasebiyle, hem de inceleme sırasında defterlerin mevcudiyeti sabit olmıyarak maddî unsurun bir vasfının teşekkül etmemiş bulunması dolayısıyla, hileli vergi suçunun bulunduğu ileri sürülemez. Her ne kadar maddenin bugünkü durumu mükellefleri bir takım hileli hareketlere, faraza defterlerin müstahdemleri tarafından ziyaa uğratıldığı yolunda bir takım iddialara mesaf ve

[5] TOSUN, (s.g.e., s. 117) mücerret defterlerin kaybolduğunun beyan edilmesini bir gizleme olarak kabul etmektedir. Metinde de arzettiğimiz veçhile, bu gibi hallerde kaybolmanın sebebine ve şekline bakmak daha doğru olur.

recek mahiyette ise de, bütün ceza hukukunun esaslarına aykırı olacak bir objektif mesuliyet sistemine gidilmeksizin başka bir neticeye ulaşmağa da imkân görmemekteyiz. Olsa olsa, re'sen takdir neticesinde beyannamede zikredilen kazanç veya iradın 5.000 lirasının yahut matrahın % 10 unun ketmedildiği iddia edilerek, 7 nci bendin tatbiki düşünülebilir.

Nihayet A fıkrasında yer alan sonuncu hareket, bir vergilendirme dönemi içinde toplamı 5.000 liradan az olmamak kaydıyla beyannamede yazılı vergi matrahının % 10 unu geçen bir irad veya kazanç yahut hasılatın ne beyannamede ne de defterlerde gösterilmemesinden ibarettir. Bu fiilin vücut bulabilmesi için, beyannamenin verilmesi ve burada bir matrahın gösterilmesi zarurî bulunduğu cihetle, henüz beyanname vermek müddeti dolmazdan önce bu suçun teşekkülüne de imkân bulunmaz. Bu sebeptendir ki, suçun basit şeklini gösteren C fıkrası, A fıkrasının bu bendine atıfta bulunmuş değildir, zira bu bentteki suçun, vergi tahakkuku için kanunda belli olan süre geçmezden önce işlenmesine imkân yoktur.

Tatbikatta pek sık tesadüf edilen bu suç bakımından bilhassa üzerinde durmak istediğimiz nokta şudur: kanun 5.000 lirayı aşan irad, hasılat veya kazancın beyan edilmemesinin suç sayılabilmesi için, bu ketim hareketinin hem beyannamede hem de defterlerde vuku bulmasını şart koşmakta, ancak esasen defter tutmağa mecbur olmayan mükellefler hakkında sadece beyannamede gösterilmemiş olmasını kâfi addetmektedir. Bunun sebebi de aşikârdır: filhakika şayet vergiyi kaçırmak için yapılan hile sadece beyannamenin veya sadece defterlerin tetkikinden anlaşılacak mahiyette ise, artık hileli bir hareketin mevcudiyetinden bahsedilemez. Bir hile, ancak bir takım karşılaştırmalar, incelemeler, yoklamalar neticesinde zahire çıkarılabilen bir hakikattir. Halbuki, hakikî kazancını defterine aksettirdiği halde beyannamesinde göstermiyen kimsenin hakikî durumunu tesbit edebilmek için defterlerine bakmak kâfidir, o halde ortada bir hileli hareket bulunmadığına göre, hileli vergi suçunun mevcudiyetinden de bahsedilemez, sadece kaçakçılık cezasının verilmesiyle iktifa olunabilir.

Yalnız bu bakımdan bazı ihtimaller hatıra gelebilir. Bunlardan birincisi gelirini ketmetmek isteyen ihtiyatlı bir mükellefin matrahının % 10 unu aşan bir gelirini beyannamede göstermemesine mukabil, defterlerin birinde bu gelirini kaydetmesi halidir. Bu takdirde mükellef adetâ bir kumar oynamaktadır : vergi incelemesinin yapılabileceği müddet zarfında bu inceleme yapılmazsa, sade-

ce beyannamede yazılı matrah üzerinden vergisini vermiş olacağı cihetle, ketmettiği gelirin vergisini kaçırmış olacaktır; buna mukabil, müddeti zarfında inceleme yapıp ta defterlerinin tetkiki sırasında gelirini ketmettiği anlaşılacak olursa, bu geliri defterlerinde gösterdiği cihetle, sadece kaçakçılık cezasına maruz kalacaktır. Fakat her halde kasdî olan bu hareketini hileli vergi suçu sıfatile cezalandırmağa imkân bulunmayacaktır [6]. İkinci ihtimal de şudur : mükellef 7 nci bentte mikdar ve nisbeti gösterilen gelirini ne beyannamesinde, ne de defterlerinin hiç birinde göstermiş değildir. Hesap uzmanı veya maliye müfettişi sadece kendi beyannamesi ve defterleri üzerinde tetkikatta bulursa, gelirin ketmedildiğini anlayacak durumda değildir. Fakat başka bir mükellef hakkında yapılan vergi incelemesi neticesinde, kendisinin bu mükelleften bir para aldığı meydana çıkmış, hatta mükellefe bu hususta belki sual da sorulmuştur. Artık kendisinin gelirini ketmettiğinin meydana çıkacağını anlayan mükellef, defterlerin muhasebecide bulunduğundan bahisle hesap uzmanını oyaladığı bir sırada, ketmettiği geliri defterine işler. Bu işleme neticesinde yekûnların değişeceği muhakkaksa da, bunun bir hesap hatası olduğunu iddia etmek daima mümkündür. Hatta yeni Ticaret Kanununun vaz'etmiş bulunduğu yeni senenin Ocak ayının sonunda defterleri kapatmak ve keyfiyeti noterce tasdik ettirmek mecburiyeti de bir şey ifade etmez. Bir kere noterin yaptığı şey «son kaydın altına» (görölmüştür) ibaresini yazıp, mühür ve imza koymaktan ibarettir (Tic. K. 70/son). Demek oluyor ki, noter, defterdeki yekûnun mikdarını da yazacak ve bunu tasdik edecek değildir. Binnetice noterin kapattığı defterdeki son kaydın, tashihten önceki kayıt olmayıp, tashihten sonraki kayıt olduğunu iddia etmek daima mümkündür. Hatta noterin muayyen bir yekûn üzerinden defteri kapattığı kabul edilse ve daha sonra bu yekûnun değiştirildiği tesbit olursa dahi, hileli vergi suçunun kabulü cihetine gidilemez, çünkü kapatılmadan sonra maddî hatanın yapıldığı, bunun üzerine defterdeki kayıtların ve binnetice yekûnun tashih edildiği iddiası yine de ileri sürülebilir. Bu son vaziyette de mükellef bir kumar oynamaktadır, fakat burada kazanma ihtimali çok daha fazladır; zira, kendi evrak ve defterleri üzerinde ve müddeti içinde vergi incelenmesi yapılırsa dahi, vergi kaçırdığı anlaşılmayacak, ancak başka mükellefler nezdinde mukabil incelemeler yapıldığı zamandır ki, kendi hileli hareketi meydana çıkabilecektir.

[6] TOSUN, s.g.e., s. 78 - 79.

Ancak bu takdirde dahi, zamanında tedbir alıp defterinde ketmet-tiği geliri gösterir ve bunun için de önceden defterinde icab eden açıklıkları bırakırsa, yine kendisi hakkında sadece kaçakçılık ceza-sının tatbiki mümkün olacak, yoksa hileli vergi suçundan dolayı takip edilemeyecektir.

Ek madde 2 nin B fıkrasında yer alan, yalan beyanda bulunma veya beyanda bulunmaktan imtina suçuna gelince, bu fiilin ceza-landırılması bazı hallerde ceza usulü prensiplerine aykırı olduğu fik-rine biz de iştirak etmekteyiz [7]. Filhakika hakkında vergi incele-mesi yapılan mükellefi beyana davet etmek ve doğru beyanda bu-lunursa, işlendiği ikrarla sabit olacak hileli hareketlerde bulunma fiilinden, yalan beyanda bulunur veya beyandan imtina ederse, bu son fiilden ve hele yalan beyanda bulunmasına rağmen hileli hare-ketlerde bulunduğu başkaca tesbit edilirse her ikisinden mes'ul tut-mak, hem ceza usulünde yerleşmiş olan «kimse kendi dâvasının şa-hidi olamaz» prensibine, hem de en basit hakkaniyet ve nısfet kai-delerine aykırı olur. Her ne kadar tatbikat bu yolda tecelli etmişse de, Ek 2 nci maddenin B fıkrasındaki «mükellefler» tâbirini, hak-kında vergi incelemesi yapılmayan mükellefler şeklinde tefsir et-mek icab eder. Bu suretle, hakkında vergi incelemesi yapılan mü-kellef beyanda bulunmak mecburiyetinden vareste kalabilecek, an-cak bu mükellefe nisbetle üçüncü şahıs mesabesinde bulunan kim-seler hakkında bilgi verme mükellefiyeti mevzuubahs olabilecektir. Yalnız itiraf edelim ki, B fıkrasını prensiplere intibak ettirebilmek maksadile ileri sürdüğümüz bu tefsir tarzı hem maddenin saraha-tine (çünkü madde «mükelleflerle muamelede bulunanlar» demek suretiyle bu üçüncü şahısları ayrıca derpiş etmiştir) hem de kanu-nun esbabı mucibe lâyihasında beliren vazı kanunun maksadına aykırı düşmektedir. Bunun için yapılması zarurî olan şey hakkın-da vergi incelemesi yapılan mükellefle, kanunen şahadetten imtina salâhiyetini haiz olan yakın akrabalarını bilgi vermek mecburiye-tinden vareste kılacak surette maddeyi tâdil etmekten ibarettir. İlâ-ve edelim ki, ne kadar ağır ceza müeyyidesi vaz'edilirse edilsin, bir kimseyi işlediği bir suç u ikrar etmeğe veya bir şahsın yakın akra-balarını bu şahsı ele vermeğe zorlamak çok kere faydasızdır. Bu itibarla, hem âmme vicdanını esaslı surette rencide eden hem de faydası da bir hayli meşkûk bulunan bir hükmü muhafaza etmek için sebep tasavvur olunamaz.

[7] GÜRAN, s.g. makale, s. 215.

Yine bu fıkra mucibince bilgi vermek mecburiyetinde olup ta «mükelleflerle muamelede bulunanlar» tâbirile ifade edilen şahıslara gelince, burada aranan muamelenin hukukî bir rabita tesis edici mahiyette bir muamele olmasına dikkat etmek icap eder. Faraza bir limited şirket hakkında vergi incelemesi yapılırken, doğrudan doğruya şirket hükmi şahsı ile hukukî bir muamelede bulunmamakla beraber, şeriklerden birinin şahsî hesaplarını tutan bir muhasebeciden bilgi istenemez: çünkü muhasebeci, hakkında vergi incelemesinde bulunulan mükellefle — ki hâdisemizde limited şirketin kendisidir — hiç bir muamelede bulunmamış, hukukî rabita onunla şirket arasında değil, hakkında vergi incelemesi yapılmayan ortağın şahsı arasında vücut bulmuştur. Bu muhasebecinin şirketin durumu hakkında bir takım malûmatı olabilir : bu takdirde yapılacak şey hileli vergi suçunun esas faili olarak kabul edilen ortak hakkında — ki bu ortak muhasebecinin şahsen münasebette bulunduğu şahıs ta olabilir — açılmış olan âmme dâvasında muhasebeciyi şahit olarak dinlemekten ibarettir.

Bu suç mevzuunda üzerinde durmak istediğimiz bir nokta da sudur : suçun hiç bilgi vermemek şeklinin tekevvünü için, bilgisine müracaat edilen kimsenin hakikaten bir şeyler bilmesi şart değildir. Sorulan hususlar hakkında hiç bir bilgisi olmayan kimse de, bilgisinin olmadığını kendisine tayin edilen müddet içinde bildirecektir. Fakat bu fiilin tekevvünü için, kendisinden bilgi istenen kimsenin hakikaten bilgi vermekle mükellef olması şarttır. Şayet bilgi vermeğe davet olunan şahıs kendisini bilgi vermekle mükellef adetmiyorsa, bunu yine müddeti içinde bildirdiği takdirde, bilgi vermekten imtina etmiş olmaz. Bu vaziyette yapılacak şey, kendisinin bilgi vermek mecburiyetinde bulunduğu mucip sebeble izah edildikten sonra, yeniden bilgi vermeğe davet edilmekten ibarettir.

Bilginin eksik veya yalan verilmesinin suç teşkil edebilmesi için de madde mühim bir şart aramaktadır, filhakika yalan veya eksik verilen bilginin idareyi veya incelemeye yetkili olanları yanıltacak mahiyette olması iktiza eder. Demek oluyor ki, mücerret bilgi vermeğe davet olunan kimsenin hilâfı hakikat beyanda bulunması veya eksik beyanda bulunarak bazı noktaları meskût bırakmasının cezalandırılabilmesi için, bu cevap neticesinde idarenin veya incelemeyi yapanların yanlış bir yola sapmaları, vergi incelemesini doğru bir şekilde yapmamaları iktiza eder. Şu hale göre, kendisinden bilgi istenilen kimse hilâfı hakikat veya eksik bilgi verse ve fakat henüz bu kimsenin cevabı bilgi isteyen hesap uzmanına vasil olmadan, he-

sap uzmanı yaptığı inceleme veya başka bir mükelleften aldığı cevap neticesinde edinmek istediği malûmatı esasen elde etmiş bulunsa, verilen bilgi artık yanıltıcı olmaktan çıkacağı cihetle, faile ceza verilemeyecektir. Şurasını da ilâve edelim ki, kendisinden bilgi istenilen şahsın mücerret kat'i tâbirler kullanmayıp «zannediyorum» sekinde müphem ibareler istimal etmesi, yalan veya eksik bilgi verdiğinin kabulü için kâfi sayılmamak icap eder.

Yalan veya eksik bilgi veren kimse, henüz kendisine bilgi vermesi için tayin edilmiş olan müddet nihayete ermeden, gidip doğru beyanda bulunacak olursa, kanaatimizce yalan beyanda bulunma suçu teşekkül etmiş olamaz. Filhakika bilgi vermesi için kendisine bırakılan müddet zarfında, bilgi vermeğe davet olunan kimse serbesttir. Birinci günü verdiği bilgiden, sonuncu gününe kadar rücu edebilir. Kaldı ki, bu nevi bir ihtiyarile vazgeçme imkânının bahşedilmesi, evvelce hernasılsa yanlış veya eksik beyanda bulunan kimseyi, hakikate rücu ettirecek kuvvetli bir âmil olabilir. Halbuki fail artık doğruyu da söylese cezalandırılacağını bilirse, ilk beyanından rücu etmekte bir fayda mülâhaza etmez. Bu böyle olunca, yalan beyanda bulunma suçu, bilginin verildiği yerde değil, cevabın vasıl olması gerektiği mahalde işlenmiş olur ve bu keyfiyet bilhassa salâhiyetli mahkemenin tayini bakımından ehemmiyet arzeder. Meselâ İzmit'teki hesap uzmanı tarafından bilgi vermeğe davet edilen ve İstanbul'da bulunan şahıs, yalan beyanda bulunma suçunu İstanbul'da değil, İzmit'te işlemiş olur ve dâvaya İzmit Asliye Ceza mahkemesinde bakılmak iktiza eder.