

BİLGİ VERMEMEYE BAĞLI ÖZEL USULSÜZLÜK CEZASI

Ertan GÜVENDİ (*)

I - GİRİŞ

"Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer 257 nci madde hükmüne uymayanlar için ceza" kenar başlıklı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesi vergi kanunlarımıza ilk defa 2365 sayılı Kanun'un 80. maddesiyle girmiştir. Maddenin gerekçesinde maddeye ihtiyaç duyulmasının gerekçesi olarak mevcut müeyyidelerin özellikle acil olarak bilgi alınmasının gerektiği hallerde ihtiyacı karşılamaktan uzak bulunduğu belirtilerek bilgi vermekten sebepsiz olarak çekinme halinde, vergi idaresince uygulanabilecek bir müeyyideye kanunda yer verilmesinin zorunlu olduğu ifade edilmiştir.¹

Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 355. maddesinde en son 4369 sayılı kanun ile bazı değişiklikler yapılmış ve madde bugünkü halini almıştır. Öncelikle VUK 361 kaldırılarak² bilgi vermemenin ceza hukuku anlamında vergi suçu olmasından vazgeçilmiştir. İkinci önemli değişiklik ise mükerrer 355. maddenin kapsamının genişletilmesi olmuştur. 4369 sayılı Kanun sonrasında artık yalnızca Vergi Usul Kanunu'nun 86, 148, 257' nci madde hüküm-

leri ile 150 nci maddenin 4 numaralı bendine uymama halinde değil, aksine 149, 256 ve mükerrer 256 ncı madde hükümleri ile 150 nci maddenin diğer bentlerine uymama halinde de özel usulsüzlük suçu meydana gelmektedir.³

Bu çalışmamızda Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesini bilgi vermemeğe bağlı özel usulsüzlük cezası çerçevesinde irdedeceğiz.

1. Mükerrer 355. Maddenin Kapsamı ve Bilgi Vermekten Çekinme Kavramından Anlaşılması Gereken

Vergi Usul Kanunu mükerrer 355. maddenin kenar başlığından da anlaşılacağı üzere, maddede iki tür özel usulsüzlük eylemi düzenlenmiştir. Bunlar; bilgi vermekten çekinme ve anılan maddelerde yazılı zorunluluklara uymama halleridir.

Maddede cezalandırılan bilgi vermekten çekinme eylemi, Vergi Usul Kanunu'nun 86., 148. ve 149. maddeleriyle 150. maddesinde öngörülen bilgi verme ve bildirme yükümlülüklerine aykırı davranışlardır. Buna karşılık, VUK md. 256, 257 ve mük. md. 257. gereğince getirilen zorunluluklara uymama, bilgi vermekten çekinme olarak kabul edilmektedir. Nitekim maddenin kenar başlığının "*Bilgi vermekten çekinenler ile 256, 257 ve mükerrer*

(*) Vergi Denetmen Yard.

¹ Şükrü Kızılot, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, s.3294

² VUK 361, mük. md. 355 kapsamında ceza kesilmesine rağmen bilgi vermemeğe ısrar edilmesi halinde uygulanmaktaydı. İlgililer, tayin edilen ikinci sürede belirtilen zorunlulukları yerine getirmedikleri takdirde, haklarında 361. madde kapsamında bir aydan üç aya kadar hapis cezasına hükmedilebilmekteydi.

³ Funda Başaran, "Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları ve Bilgi Vermekten Çekinmeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu", Vergi Sorunları, Sayı: 143, s. 183

257 nci madde hükmüne uymayanlar için ceza" şeklinde ifade edilmesi, VUK md. 86, 148, 149 ve 150'nin bilgi vermekten çekinmeyi oluşturduğu, diğer maddelerin ise bunun dışında kaldığı dolaylı şekilde belirtilmiş olmaktadır.⁴

Mükerrer 355. maddenin kapsamı

- Bilgi vermeme

- Zirai kazançlar il ve merkez komisyonlarınca istenilen bilgileri vermeme (VUK 86)
- Maliye Bakanlığı ve vergi inceleme elemanlarınca istenilen bilgileri vermeme (VUK 148)
- Devamlı bilgi verme yükümlülüğünü yerine getirmeme (VUK 149)
- Ölüm ve İntikalleri Bildirmeme (VUK 150)
- Defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyetine uyulmaması (VUK 256)
- İnceleme elemanına kolaylık göstermemek (VUK 257)
- Mükerrer 257. madde uyarınca getirilen zorunluluklara uyulmaması
- Tahsilât ve ödemelerini banka, benzeri finans kurumları veya posta idarelerince düzenlenen belgelerle tevsik etme zorunluluğuna uymama
- Elektronik ortamda beyanname verilmesi mecburiyetine uyulmaması halinde

Kenar başlığında kullanılan "bilgi vermekten çekinme" ibaresinin tam olarak ne ifade edilmek istendiğini ise, maddenin ikinci fıkrasında "tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik ve yanıltıcı bilgi verilmesi" şeklindeki ifadeden anlamaktayız. Dar anlamda yorumlanırsa, "çekinme" ibaresi yalnızca süresi içinde cevap vermemeyi kapsamaktadır. Ancak, ikinci fıkra hükmü ile yalnız cevap vermeme değil, eksik ve yanlış bilgi verme de suç kapsamında ele alınmıştır. Burada, kanun koyucunun bilgi vermekten çekinme ile aslında bilgi vermemeyi kastettiğini söylemek mümkündür.⁵

2. Bilgi Verme Yükümlülüğü

Vergi Usul Kanunu'nun mük. 355. maddesi esasında Maliye Bakanlığı'nın bilgi istemesi üzerine kuruludur. Ancak idarenin bilgi talep edebilme yetkisinin sınırları konusunda kanundaki düzenlemeler yetersiz kalmaktadır. Bu boşluğu doldurabilmek adına doktrinde idarenin bilgi isteme yetkisine bir sınır çizilmesi gerektiğinden bahisle çeşitli fikirler öne sürülmektedir. Saban⁶, "Kişisel Nitelikli Verilerin Otomatik İşleme Tabi Tutulması Karşısında Bireylerin Korunması Hakkında Sözleşme"nin⁷ yol gösterici olduğunu belirtir. Buna göre; bilgilerin elde edilmesi ve işleme tabi tutulması dürüst ve hukuksal uygun olmalı, bilgilerin saklanması özel ve yasal amaçlarla olmalı ve bu amaçlara uygun olmayan yollar kullanılmamalı, bilgiler saklanma amaçlarına göre yeterli ve uygun olmalı, aşırı olmamalı ve doğru ve gerekliyse güncelleştirilmelidir.⁸ Doktrinde bu konuda fikir belirten bir diğer isim Başaran ise, Alman hukuku referanslı olarak yaptığı açıklamalarında, kaynak Alman hukukunda sınırsız bir bilgi verme yükümlülüğünün kabul edilmediğini ve buradaki sınırı "aşırı yüküm yasağı"(Übermassverbot)'nın oluşturduğunu, talep edilen bilginin, vergilendirilebilecek olayın açıklanması için uygun (geeignet), gerekli (erforderlich) ve orantılı (verhaeltnismaessigkeit) olmasının şart olduğunu ifade etmektedir.⁹ Bunlardan uygunluk ilkesi gereğince üçüncü şahıslardan bilgi istenilebilmesi için üçüncü şahsın o bilgiye sahip olması gerekmekte olup, bu ilke -çalışmamızın 3.3. bölümünde belirttiğimiz üzere- yargı kararları doğrultusunda ülkemizde uygulanma imkanı bulmaktadır. Diğer bir ilke olan gereklilik ilkesi gereğince ise talep edilen bilginin, vergileme bakımından önem taşıyan olay ya da olaylar ile mükellef bakımından beyan edilen hususların doğruluğunun tespiti için gerekli olması şarttır. Vergileme bakımından önemli olmayan veya hiçbir şekilde

⁴ Funda Başaran, a.g.m., s.180.

⁵ Funda Başaran, a.g.m., s.180.

⁶ Nihal Saban, Vergi Hukuku, DER Yayınları, İstanbul 2005, s.226.

⁷ Convention for the protection of individuals with regard to automatic processing of personel data, ETS no.108.

⁸ Nihal Saban, a.g.e., s.226, 227.

⁹ Funda Başaran, a.g.m., s.186.

vergi alacağıının bulunmadığı açık olan veya tarh zamanaşımına uğramış vergi alacaklarına ilişkin bulunan ya da herkes tarafından bilinen bilgiler gerekli bilgiler değildirler¹⁰ ve bu tür bilgilerin talep edilmesi de gereksizdir. Son ilke olan orantılılık ilkesine çalışmamızın "3.4. Bilgi Vermekten Çekinme Sebepleri" bölümünde ayrıntılı olarak değineceğiz.

Konuya ilişkin doktrindeki bu açılımların ardından Vergi Usul Kanunu'nunda düzenlenen bilgi verme yükümlülüğü hallerini açıklayarak çalışmamıza devam edelim.

2.1. Vergi Usul Kanunu'nun 86. Maddesinde Öngörülen Bilgi Verme Yükümlülüğü

Vergi Usul Kanunu'nun 86'ncı maddesine göre; zirai kazançlar il ve merkez komisyonları, kamu idareleri ve müesseseleri ile Devlet ekonomi kurumlarından ve görevlerinin gerektirdiği sair gerçek ve tüzel kişilerden her türlü bilgileri isteyebilirler. Bilgi istemede, 148'nci maddenin ikinci fıkrası hükmü uygulanır.

2.2. Vergi Usul Kanunu'nun 148. Maddesinde Öngörülen Bilgi Verme Yükümlülüğü

Bu maddeye göre; kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Memleket dışı imtiyazlardan yararlanan yabancı devlet memurları bilgi verme mecburiyetine tabi değildirler.

2.3. Vergi Usul Kanunu'nun 149. Maddesinde Öngörülen Bilgi Verme Yükümlülüğü

Vergi Usul Kanunu'nun 149'ncü maddesinde "devamlı bilgi verme" yükümlülüğü düzenlenmiştir. Madde ile kamu idare ve müesseseleri (kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dâhil) ile gerçek

ve tüzelkişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi daire-since kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasıllarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburiyeti hüküm altına alınmıştır.

Devamlı bilgi vermeye ilişkin zorunluluk getirme yetkisini Maliye Bakanlığı Vergi Usul Kanunu'nun çeşitli tebliğleriyle kullanmıştır. Şu anda yürürlükte bulunan düzenlemelere örnek olarak aşağıdaki düzenlemeleri sayabiliriz.

- Bilânço esasına göre defter tutan mükellefler için Ba ve Bs formu düzenleme ve verme mecburiyeti (350 ve 362 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği)

- Ticari, zirai ve mesleki kazançları dolayısıyla gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri için, "Performans Derecelendirme Bildirimi" verme zorunluluğu (329 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹¹)

- Doktor reçeteleri ile ilgili olarak eczaneler tarafından doldurulacak bilgi formu (192 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği)

- Tapu sicil müdürlükleri tarafından gayrimenkullerin satışları ile ilgili olarak doldurulacak bilgi formu (193 ve 220 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği)

2.4. Vergi Usul Kanunu'nun 150. Maddesinde Öngörülen Bildirme Yükümlülüğü

Vergi Usul Kanunu'nun 150. maddesinin 1-4. bentlerinde belirtilen görevlilerin kendilerine getirilen yazılı bildirim mecburiyetine aykırı davranışları, Mükerrer 355'nci maddede özel usulsüzlük eylemi sayılmıştır. Söz konusu bentlerde zikredilen görevlilerin her ay muttali oldukları (haberi oldukları) ölüm vak'aları ve intikalleri (konsoloslar için sadece Türk vatandaşlarının ölümü) vergi dairesine yazı ile

¹⁰ Funda Başaran, a.g.m., s.187

¹¹ Vergi Usul Kanunu'nun 149. ve mükerrer 257. maddelerine dayanılarak çıkarılan 329 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin "4.Bildirimi belirlenen Sürelerde Vermeyenler, Eksik veya Yanıltıcı Olarak Düzenleyenler Hakkında Uygulanacak Cezalar" bölümünde, tebliğ ile getirilen bildirim süresinde vermeyenler hakkında VUK mükerrer 355. madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülürken, eksik ve yanıltıcı olarak düzenleyenler hakkında VUK 352/II-7 uyarınca ikinci derece usulsüzlük cezası kesilmesi öngörülmüştür. Oysa Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinin lafzı gayet açıktır, söz konusu tebliğle getirilen bildirim eksik veya yanıltıcı olarak verenler hakkında da mükerrer 355. madde uyarınca işlem yapılması öngörülmeliydi.

ertesi ayın 15'nci günü akşamına kadar bildirmeye mecbur oldukları öngörülmüştür.

3. Eylemin Cezalandırılma Koşulları ve Bilgi Vermekten Çekinme Sebepleri

Bilgi vermeden çekinme suçu, hukuka aykırı şekilde bilgi vermeme halinde oluşacaktır. Hukuka aykırılığın iki boyutu bulunmaktadır; şekli hukuka aykırılık ve maddi hukuka aykırılık. Bilgi vermeme nedeniyle usulsüzlük suçunun gerçekleşmesi için, şekli hukuka aykırılığın yokluğu, maddi hukuka aykırılığın ise mevcudiyeti şarttır. Olumsuz unsur olarak nitelendirilebilecek şekli hukuka aykırılıktan kasıt, idarenin hukuka uygun şekilde bilgi talep etmesidir. Bilginin idare tarafından hukuka uygun şekilde talep edilmiş olması bilgi vermeme suçunun oluşması için ön şart niteliğindedir.¹²

Vergi Usul Kanunu 150. maddede öngörülen bildirme yükümlülüğüne aykırı davranışın cezalandırılabilmesi için, maddede yazılı kişi ve kuruluşların, her ay muttali oldukları ölüm vak'aları ile intikalleri ertesi ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine bildirmemiş olmaları yeterlidir. Bilginin bu süre geçtikten sonra verilmesi, cezalandırmaya engel olmaz.

Vergi Usul Kanunu'nun 86. madde ile 148. ve 149. maddelerinde öngörülen bilgi verme yükümlülüğüne aykırı davranışın aynı kanunun mükerrer 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası ile cezalandırılabilmesi için ise, bazı koşulların gerçekleşmiş bulunması gereklidir. Bunlar aşağıda ayrıntılı olarak açıklanacaktır.

3.1. Bilgi Yetkili İdare ve Görevlilerce İstenilmiş Olmalıdır:

Vergi Usul Kanunu'nun 148. maddesinin ilk fıkrasına göre, kendisinden bilgi istenilen kişi ve kuruluşlar, ancak bu bilginin Maliye Bakanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca istenilmesi halinde vermeye mecburdurlar. 149. maddeye göre ise bilginin Maliye Bakanlığı veya vergi dairesi tarafından istenilmiş olması gereklidir. 86. madde uyarınca ise, bilgi, zirai kazançlar il ve merkez komisyonlarınca istenilebilir.

Bu sayılanlar dışındaki idare ve görevlilerce istenilen bilgilerin verilmemesi, VUK mükerrer 355. maddesine göre cezalandırılması gereken eylem değildir. Nitekim Danıştay kendisine gelen bir uyuşmazlıkta Vergi Usul Kanunu'nun 148. maddesine göre istenen bilgi isteme yazısının vergi inceleme yetkisine haiz kimse tarafından imzalanması gerektiği şeklinde karar vermiştir¹³. Bu kapsamda örneğin, vergi dairesi müdür yardımcılarının imzası ile mükelleflere veya ilgililere gönderilen bilgi isteme yazılarına cevap vermemek özel usulsüzlük suçu oluşturmayacaktır.

3.2. Bilgi Kanunda Yazılı Usule Uygun Şekilde İstenilmiş Olmalıdır:

Vergi Usul Kanunu'nun 148. maddesinin ikinci fıkrasına göre; bilgi yazı veya sözle istenebilir. Sözle istenilen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istenilmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez. VUK 149. maddede ise bilginin yazıyla istenilme zorunluluğu getirilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 355. maddesinin ikinci fıkrasına göre de; bilgi vermekten çekinme eyleminin cezalandırılabilmesi için bilgi istenirken yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürenin ve süresinde cevap verilmemesi veya eksik ya da yanıltıcı bilgi verilmesi halinde Vergi Usul Kanunu'nun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin yazılı olarak ilgiliye bildirilmiş olması koşulu aranmaktadır.

Bu açıklamalardan anlaşıldığı üzere; bilgi vermekten çekinme eylemi dolayısıyla özel usulsüzlük cezası uygulanabilmesi, verilmeyen bilginin yazı ile istenilmiş olmasına ve yazıda cevap için süre tayin edilmiş ve ayrıca yukarıda yazılı uyarının yapılmış bulunmasına bağlıdır. VUK 149. maddeyle ilgili olarak ise, devamlı olarak verilmesi istenilen bilginin zamanı ve fasılları yazıda belirlenmiş olmalıdır.

¹² Funda Başaran, a.g.m., s.189

¹³ Dan. 9.D., 17.10.1991, E:1989/3863, K:1991/354

Kendisinden bilgi vermesi veya defter ve belgesini ibraz etmesi istenen kişiye ne kadar süre verileceği kanunda belirlenmemiştir. Bu nedenle Vergi Usul Kanunu'nun 14. maddesinde yer alan "kanunda açıkça yazılı olmayan hallerde 15 günden aşağı olmamak şartıyla bu süreyi, tebliği yapacak olan idare belirler ve ilgiliye tebliğ eder." hükmü uyarınca 15 gün süre verilmesi yerleşik bir uygulama haline gelmiştir. Her halükarda 15 günden az olmamak koşuluyla mutlaka süre verilmelidir.¹⁴

Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 355. maddesinin lafzından hareketle¹⁵ genel tebliğle getirilen bilgi verme veya bildirimde bulunma zorunluluğuna uymayanlara özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceği ileri sürülmektedir.

Genel tebliğle istenen bildirim veya bilginin zamanında verilmemesi veya eksik verilmesi halinde VUK mükerrer 355. maddeye göre ceza kesileceğinin bildirilmiş olması halinde bu hükmün uygulanmasının mümkün olduğu kanaatindeyiz. Çünkü vergi idaresi Vergi Usul Kanunu'nun 149. maddesiyle devamlı bilgi isteme yetkisine sahiptir. Devamlı bilgi isteme yetkisi binlerce kişiden bilgi istenilmesini de gerektirebilir. Böyle bir durumda binlerce kişiye tek tek bilgi istem yazısı düzenlenip, tebliğ yoluna gidilmesi hem ekonomik olmaz hem uzun zaman alabilir.

Danıştay'ında bu konuda farklı kararları mevcuttur. Örneğin bir kararında "*Bakanlıkça, devamlı bilgi verilmesi yolunda yapılan düzenlemeye aykırı davranılması durumunda, Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 355. maddesinin uygulanamayacağı; aksinin cezaların kanuniliği ilkesine aykırı olacağını*"¹⁶ olacağına hükmeden Danıştay bir başka kararında "*Vergi Usul Kanunu'nun 148. maddesi uyarınca kendilerinden istenilen bilgileri vermek zorunda olan kiracılara, kira ile ilgili bilgi verme zorunluluğu getiren 216 sıra nolu Genel Tebliğin kanuna ay-*

kırı olmadığı; bildirme yükümlülüğüne uyulmaması halinde Vergi Usul Kanunu'nun öngördüğü müeyyidelerin uygulanacağı" şeklinde karar vermiştir. Belirttiğimiz ikinci karar daha sonra Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 14.1.1994 gün ve E:1993/174, K:1994/19 sayılı kararı ile hukuka uygun görülerek onanmıştır.

3.3. İstenilen Bilgi, İlgililerin Bilgisi Dâhilinde Olmalıdır:

Kanunda yazılı olmamakla birlikte; Vergi Usul Kanunu Mükerrer 355. madde uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilebilmesi için, istenildiği halde verilmeyen bilginin, kendisinden bilgi istenilenin bilebileceği bir hususa ilişkin bulunması gereklidir. Nitekim Danıştay 3. Dairesi, 5.10.1998 gün ve E:1987/2617, K: 1988/2260 sayılı kararında "*hastanenin resmi kayıtlarında bulunan bilgi hekimlik yapan davacının serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmadığından, anılan bilgileri tayin edilen sürede vermekten imtina ettiğinden bahisle mükerrer 355. madde uyarınca davacı adına özel usulsüzlük cezası kesilemez*" demek suretiyle bu anlayışı yansıtmıştır.

3.4. Çekinme Sebebi Bulunmamalıdır:

Bilgi verme mecburiyetini yerine getirmeyen ilgili tarafından, Vergi Usul Kanunu'nun 151. maddesinde yazılı çekinme sebeplerinden birini göstermemiş olması gereklidir. Vergi Usul Kanunu'nun 151. maddesinde, kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişilerin kendi özel kanunlarında yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten imtina edemeyeceği belirtilmiş olup, bu ifadenin hemen ardından bilgi vermekten çekinme sebepleri sınırlı olarak sayılmıştır. Bu maddeye göre;

- Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhabere-ler hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır;

¹⁴ Mehmet Ali Özyer, Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, HUD Yayınları, Aralık 2004, s.826

¹⁵ VUK. Mük. md. 355 f.3 "Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde.....haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır."

¹⁶ Dan.4.D., 17.12.1996, E.1996/2603, K:1996/5672.

• Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nev'ine müteallik bilgiler istenemez.

• Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla mutali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekâlet ücretlerine ve giderlerine şamil değildir.

• Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88'inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına ait bilgiler istenebilir.

Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 355. maddesinin 4369 sayılı kanunla değişmeden önceki halinde, maddenin ilk fıkrasında "çekinme sebebi olmaksızın" ibaresi bulunmaktaydı. Kaldırılan bu ibareye göre bilgi verme zorunluluğu dolayısıyla Vergi Usul Kanunu Mükerrer 355. madde kapsamında cezalandırılmanın tek istisnası çekinme sebebi bulunması haliydi. "Çekinme sebebi olmaksızın" ibaresinin yeni düzenlemede bulunmamasına rağmen VUK 151. maddede belirtilen durumların varlığı halinde ilgiliye ceza uygulamasının yapılmaması gerekmektedir.¹⁷

Bunların haricinde, doktrinde¹⁸ bankalardan kendilerini zor durumda bırakacak bilgilerin verilmesinin beklenemeyeceği, alınacak bilgi neticesinde ulaşılabilecek vergisel başarıyla karşılaştırıldığında banka için büyük zararlara yol açacak bilgi taleplerinin orantısız olduğu, dolayısıyla bankaların iktisadi yaşamını tehdit edici bilgi talepleri de orantısız olduğundan istenilebilir nitelikte olmadığı ve "hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz" diyen AY md.38, f.5'de bankaların kendilerini suçlu duruma düşürecek bilgileri vermekten kaçınabilmesine imkân tanıdığı iddia edilmektedir. Bankalardan bilgi isteme konusu-

nun güncel bir konu olması dolayısıyla, bu fikrin üzerinde durmakta fayda görüyoruz.

Bizce AY md.38, f.5'in Vergi Usul Kanunu Mükerrer 355. madde bağlamında bir çekinme sebebi olarak öne sürülme imkânı oldukça sınırlıdır ve yapılmakta olan bir vergi incelemesi dolayısıyla bankaların kendilerinden talep edilen bilgi ve belgeleri vermekten kaçınmaları için bir neden teşkil etmeyecektir. Öncelikle AY md.38, f.5 "kendini suçlayamama" ilkesi kaynak Alman Hukuku'nda anlamını bulan orantılılık ilkesi kapsamında ele alınamaz. Bizce bu iki ilke ayrı ayrı ele alınmalıdır. Örneğin, X bankasından istenilecek herhangi bir bilgiyi bankanın bilgiyi temin edip bilgiyi isteyen mercie iletmesi için katlanacağı külfet-maliyet söz konusu inceleme sonucunda yakalanacak vergisel başarıyla kıyaslandığında fazla geliyorsa bir orantısızlıktan bahsedilebilir. Ancak istenilecek bilgilerin temin edilmesi neticesinde bankanın ticari itibarının sarsılması gibi bir durumla karşılaşılması nitelik itibariyle farklıdır. Açacak olursak, bankanın ticari itibarının sarsılması ya ticari sır niteliğindeki bilgilerin ya da vergi kanunları veya diğer kanunlar kapsamında suç işlemiş olduğu bilgisinin açığa çıkması halinde bozulabilir. Bilindiği üzere vergi incelemesi ile yetkili olanlar Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesine göre yapmış oldukları inceleme neticesinde mükelleflerin durumlarına ilişkin elde öğrendikleri sırları veya gizli kalması gereken diğer hususları ifşa edemezler. Dolayısıyla ticari sırların gizli kalması maksatlı olarak bilgi vermekten çekinmek mümkün gözükmemektedir. Diğer seçeneğe, yani bankanın kendisini suçlayacak bir bilgi veya belgeyi inceleme elemanlarına teslim edip etmeyeceği konusuna dönecek olursak, ödevli banka hakkında suçlu olduğuna ilişkin bir bilginin tespiti halinde incelemeyle elde edilecek başarının nihai kriteri olan kamu yararı olumlu yönde etkileneceği için söz konusu bilgi talebi orantısız olduğu gerekçesiyle geri çevrilemez. Örneğin, bankanın hesap ve kayıtlarında vergi kanunları

¹⁷ Candan, Turgut, Vergi Suçları ve Cezaları, s.253

¹⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz. Funda Başaran; "Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları ve Bilgi Vermekten Çekinmeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu", Vergi Sorunları, Sayı: 143, s. 187

kapsamında eleştiri konusu yapılacak bir hususun tespiti halinde incelemeyen yakalanacak vergisel başarı, sadece incelemesi yapılan mükellef adına tarh edilecek vergi miktarı ile sınırlı olmaktan çıkacaktır. Bankaya ek bir vergi tarhiyatı yapılmasını gerektirecek bir durumun varlığı belki bankanın söz konusu bilgiyi temin etmekle katlandığı maliyeti artıracaktır ama aynı şekilde banka adına tarh edilen ek vergi kadar kamu yararı da bundan olumlu yönde etkilenecektir. Diğer kanunlar kapsamında suç teşkil eden bir hususun saptanması halinde ise yine durum bu şekildedir.

Bankaların yaptıkları işlemlerde suç işlediklerini gösterir bir bilgi veya belgeyi temin edip etmeyeceklerini Anayasa md.38, f.5 kapsamında ele alacak olursak, daha evvel de belirttiğimiz üzere bizce bu anayasa hükmü bankaların bilgi/belge vermekten kaçınmaları için bir neden teşkil etmeyecektir. "Kendini suçlamama hakkı" ya da "susma hakkı" olarak ifade edilebilecek bu hakkın içeriğini Birleşmiş Milletler Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesinin adil yargılanma hakkına ilişkin 14. maddesinde buluyoruz. Buna göre susma ya da kendini suçlayamama hakkı; "*hakkında bir suç isnadı bulunan bir kimsenin*"¹⁹, *bu isnadın karara bağlanmasında, ... kendi aleyhine tanıklık yapmaya veya*

bir suçu itirafa zorlanmama hakkına sahip olduğunu" belirtmektedir.²⁰ Bu konuda emsal gösterilen kararlardan biri olan 03.05.2001 tarih 31827/96 numaralı Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararında²¹, Mahkeme, önüne gelen bir uyuşmazlıkta, geliri hakkında bilgi vermesi istemine uymayan mükellefe vergi idaresi tarafından kesilen para cezasını ceza hukuku bağlamında bir ceza olarak kabul etmiş ve bu ceza yoluyla mükellefin geliri hakkında bilgi verebilecek belgeleri vermeye zorlandığı gerekçesiyle kendini suçlayamama hakkının ihlali olarak değerlendirilmiştir. Böylece, vergi idaresi tarhiyat için gerekli bilgi ve belgelere kendi çabalarıyla ulaşmaya yönlendirilmiştir²². Bu karar ile yapılmakta olan incelemelerle ilgili olarak bankalardan bilgi istenilmesi durumundaki nitelik farkı hemen göze çarpmaktadır. Öncelikle kararda vergi kaçırdığı tespit edilmiş olan ve bu nedenle nezdinde inceleme yapılan mükelleften kendisi hakkında bilgiler istenilmiş olup, Mahkeme burada bilgiye vergi idaresinin kendi çabasıyla ulaşmasını öngörmüştür. Oysaki yapılmakta olan bir inceleme esnasında bankalardan bilgi istenilmesi durumu farklıdır. Evvela banka burada nezdinde inceleme yapılan değil, üçüncü kişi durumundadır ve idare hakkında inceleme yaptığı mükellef nezdinde veya başka bir yerde

19 İnsan Hakları Sözleşmesi, "hakkında suç isnadı bulunan kişi"nin(charged with a criminal offence) adil yargılanma hakkından bahsetmektedir. Yani, Sözleşmenin 6/1. maddesindeki güvencelerin korunması altında bulunan kişi, bir suçla isnad olunan kişidir. Bu nedenle, koruma isnattan itibaren başlar. Peki suç isnadı ne zaman başlamaktadır? Mahkemeye göre, "hakkında suç isnadı bulunan kişi" kavramı, otonom bir kavramdır ve Sözleşmedeki anlamı çerçevesinde ulusal hukuklardan bağımsız olarak değerlendirilmelidir. Diğer bir deyişle, ceza yargılamasında sanıklık sıfatının başlangıcı ile ilgili olarak ulusal hukuklarda getirilen ölçü ve değerlendirmeler, Sözleşmenin uygulanması bakımından önem taşımamaktadır. Kavramın kendine özgü anlamı çerçevesinde isnad kavramının yorumlanması için her olayın kendine özgü olgularını değerlendirmek gerekir. Isnadı "şekli" değil "maddi" anlamda ele alan İHAM, uyuşmazlık konusu usul sürecinde görünenin ardına bakmakta ve bu sürece hakim gerçek olguları araştırmaktadır. Dolayısıyla bir kişinin isnad altında olup olmadığını, kişinin statüsünü belirlemek üzere seçilen terimlerle değil yapılan işlemlerin içeriği ve maddi etkileri ile tespit edilir. Her olayın kendine özgü koşullarının incelenmesi gerekse bile vergi idaresinin denetim ve suç oluşturan olayların tespiti sürecinde vergi yükümlüsüne isnatta bulunmasının genel ölçüleri; vergi cezasının kesilmesi, suç şüphesi bildirilmek suretiyle ifade alınması, arama yapılması ve yükümlünün/ceza sorumlusunun şahsı üzerinde suç şüphesi ile bir inceleme başlatılmasıdır. Bu kapsamda örneğin; Mahkemenin içtihadına göre, vergi cezasının kesilmesi bir suç isnadıdır ve resmi bildirim mahiyeti taşır. Ayrıntılı bilgi için bkz. SOYDAN, İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-II, s.104-120

20 Billur Yaltı Soydan; İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – III, Vergi Sorunları, Ekim 2000, Sayı:145, s.123

21 Bu mahkeme kararında bir kişinin kendini suçlamama hakkı; "bir ceza davasında iddia makamının sanığa karşı iddiasını, sanığın arzusu hilafına baskı veya eza yöntemleri ile elde edilen kanıtlara başvurmadan ispat etmesi gereğine dayanır." şeklinde tanımlanmıştır.

22 Funda Başaran, İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları, Vergi Dünyası, Temmuz 2006, s.225

ulaşamayacağı bilgi için bankadan bilgi talebinde bulunmakta olup, banka hakkında yapılmış ya da yapılmakta olan bir suçlamayı destekleyecek mahiyette bir belge ya da bilgi istenilmemektedir. Ayrıca bankanın da bu bilgiyi idareye temin etmemesi durumunda idarenin söz konusu bilgiyi temin edebileceği başka bir kaynak çoklukla yoktur.

Ayrıca söz konusu anayasa maddesine lâfzî anlamıyla bakıldığında bu konuya ilişkin olmadığını göstermektedir. Söz konusu maddede zikredilen, “kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz” ibaresinin vergi incelemelerinde karşılığı çoklukla yoktur. Birleşmiş Milletler Kişisel ve Siyasal Haklar Uluslararası Sözleşmesi’nin ilgili maddesinde ve konu hakkında emsal gösterilen Mahkeme kararında -bu konuda genişletici bir yorum ortaya konulmakla beraber- iki kıstas bulunmaktadır; suç isnadı ve zorlama. Bu bağlamda herhangi bir mükellef nezdinde yapılmakta olan bir vergi incelemesi ile ilgili olarak kendisinden bilgi istenilen bankaya karşı vergi idaresinin bir suç isnadı söz konusu değildir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu Mükerrer 355. maddenin mükellefler açısından bir zorlama olup olmadığına iyi irdelenmesi ve her bir olay için ayrı ayrı ele alınarak zorlama sayılacak nicelikte bir özel usulsüzlük cezasının söz konusu olup olmadığına tespit edilmesi gerektiğini düşünüyoruz. Mahkemenin davaya ilişkin başvuru değerlendirmesinde geçen “*Ek olarak, maruz kalınan ceza miktar olarak önemsiz de değildir.*” ifadesi bize bu konuda yön göstericidir.

3.5. Cezanın katlanması:

Yukarıda belirtilen şartların gerçekleşmesinden sonra ceza kesilmesine rağmen bilgi verme ödevini yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu ödevleri yerine getirmeleri istenilir. Verilen ikinci sürede de bilgi vermekten imtina edenlere ceza iki kat olarak kesilir.

4369 sayılı kanun öncesinde, ikinci kez verilen süre sonunda bilgi vermeyenlere VUK 361. maddesine göre hapis cezasına hükmedilmesi ihtimali bulunmaktaydı. Oysa bu ceza 4369 sayılı kanunla kaldırılmıştır. Peki, o zaman kendilerine tayin edilen ikinci sürede de bilgi vermeyenler hakkında ne yapılacaktır? Cevabını yine kendimiz verecek olursak; hiçbir şey. Şu anki mevcut haliyle bilgi vermekten çekinme suçu, yaptırım gücünü kaybetmiş durumdadır²³ ve maddede öngörülen cezayı rahatlıkla ödeyebilecek konumda olanlar açısından işlevsiz bir haldedir.

Kaynakça:

1. Başaran, Funda; “Bankaların Bilgi Verme Yükümlülüğünün Sınırları ve Bilgi Vermekten Çekinmeye Bağlı Özel Usulsüzlük Suçu”, Vergi Sorunları, Sayı: 143
2. Başaran, Funda; İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları, Vergi Dünyası, Temmuz 2006, Sayı:299
3. Candan, Turgut; Vergi Suçları ve Cezaları
4. Kızılot, Şükrü; Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları
5. Özeyer, Mehmet Ali; Açıklama Ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması, HUD Yayınları, Aralık 2004
6. Saban, Nihal; Vergi Hukuku, DER Yayınları, İstanbul 2005
7. Soydan, Billur Yaltı; İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – II, Vergi Sorunları, Eylül 2000, Sayı:144
8. Soydan, Billur Yaltı; İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı – III, Vergi Sorunları, Ekim 2000, Sayı:145

²³ Funda Başaran; a.g.m., s. 184