

SUSMA HAKKI KARŞISINDA VERGİ USUL KANUNUNDAKİ DEFTER VE BELGELERİ GİZLEME (KAÇAKÇILIK) SUÇU

*Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ**

GİRİŞ

Bu makalenin konusu Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 359/a-2'nci maddesinde yer alan defter ve belgeleri ibraz etmemek suretiyle işlenen "gizleme suçu"dur. Defter ve belgeleri ibraz etmemek, kanunda seçimlik hareketli suç olarak düzenlenen kaçakçılık suçunun fiillerinden biridir. Defter ve belgeleri ibraz etmeme fiili anılan maddede "**Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar**" şeklinde ifade edilmiştir. Bu yazının konusu ibraz etmeme; başka bir ifadeyle, gizleme (saklama) eyleminin susma hakkı karşısındaki durumunu değerlendirmekten ibarettir.

I. DEFTER VE BELGELERİ GİZLEME SUÇU

Gizleme Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesinde "**varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi**" olarak belirtilmiştir. Hüküm bir bütün olarak dikkate alındığında yapılan hareketin gizleme kapsamında değerlendirilebilmesi için bazı şartların arandığı görülmektedir. Bu şartlar aşağıda sayılmıştır.

* Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi

- i- Defter ve Belgelerin Tutulma, Saklanma ve İbraz Mecburiyetine Tâbi Olması
- ii- Defter ve Belgelerin Varlığının Sabit Olması
- iii- İbrazın Vergi İncelemesi Amaç ve Kapsamında İstenmesi
- iv- Defter ve Belgelerin Vergi İncelemesine Yetkili Kişilerce İstenmesi
- v- İbraz Talebinin Saklama (Muhafaza) Süresi İçinde Yapılması
- vi- İbraz İçin Süre Verilmesi
- vii- İbraz Etmemenin Meşru Sebebe Dayanmaması

Gizleme fiili yukarıda sayılan unsurları taşıması halinde bir taraftan Vergi Usul Kanunu'nun anılan maddesindeki kaçakçılık suçunu meydana getirirken, diğer taraftan da ortaya çıkabilecek re'sen vergi tarhı ve bu vergi ziyayı nedeniyle vergi ziyayı kabahatinin ağır idari para cezası kesilmeyi gerektiren fiili oluşturabilir.

II. SUSMA HAKKININ DAYANAK VE KAPSAMI

Susma hakkı, suç isnadı altında bulunan kişinin kendi aleyhine delil vermemesi ve sessiz kalmasının aleyhine delil oluşturmaması nedeniyle kişinin kendisinin suçlandırılmasına katkıda bulunmaya zorlanılamaması kapsamında, kendi mahkûmiyetine yardımcı olmaya mecbur bırakılmamasına güvence getirir. Bu hakla kişinin kendisi korunur.

Susma hakkı, Anayasa'nın 38/4. maddesinde "*suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz*" şeklinde ifade edilen, *masumiyet karinesinin* de tamamlayıcı unsurudur. Mevcut haliyle susma hakkı, bireyin anılan temel hak ve özgürlüğünü güvence altına alan bir haktır. Bu hakkın gereği gibi yerine getirilip getirilmediği uygulamayla ilgili bir sorundur. İsnatla başlayan susma hakkı kişiye zor yöntemler uygulanmasının sınırlarını çizer.

Soruşturma aşaması dâhil bir kişiye kendi aleyhine delil vermesi yönünde zor yöntemler kullanılmadıkça susma hakkı ihlâl edilmiş olmaz.

Defter ve belgeleri ibraz etmeme veya saklama şeklinde ifade edilen gizlemenin *susma (kendini suçlamama) hakkı* karşısındaki durumunun tespitine ihtiyaç vardır.

Susma hakkı ilk bakışta suç isnadı altındaki bir kişinin durumunu açıklar. Her ne kadar susma hakkı kelime anlamıyla sözle yapılacak açıklama ve ifadelerde bulunmaya zorlanamamak şeklinde anlaşılmaya müsait ise de söz dışındaki belge ve delilleri de içeren bir kapsama sahiptir. Defter ve belgeleri ibraz etmeme eylemi sonucunda ortaya çıkan gizleme suçu kapsamında açılan soruşturmada gizleyen gizlediklerini açıklamaya zorlanamaması tam olarak klâsik anlamdaki susma hakkını ifade eder. Ancak, incelenmeye çalışılan konu bu değildir. Bir başka ifadeyle, makalenin konusu soruşturma aşamasındaki susma hakkının pratikteki ihlâl şartlarının neler olduğunu ortaya koymak değildir. İncelenmeye çalışılan konu defter ve belgeleri gizleme halinin susma hakkının ihlâli bakımından bizatihi kendisinin bağımsız suç olarak kabul edilmesinin susma hakkı açısından değerlendirilmesidir. Bu çerçevede, Vergi Usul Kanunu'nun 359'uncu maddesindeki idarenin defter ve belgelerin ibrazını isteme hakkı ve korunan hukukî yararı ile Anayasa'da düzenlenen susma (gizleme) hakkı ve korunan hukukî yarar arasındaki ilişkilerin açıklanmasına ihtiyaç vardır. Kısaca, konu Anayasa'ya aykırılık açısından normlar çatışması alanına kayan bir sorun halinde görülür.

III. SUSMA HAKKI KARŞISINDA GİZLEME SUÇUNA İLİŞKİN LİTERATÜRDE YER ALAN BAZI GÖRÜŞLER

Bu konuyu ülkemiz vergi hukuku literatürüne taşıyarak özgün şekilde yer veren YALTI şu görüşlere yer vermiştir¹. "...Vergi idareleri ödenmesi

¹ Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul-Eylül 2006, s. 139-140. Yazar eserinin 140. sayfasındaki şu açıklaması ile konuyu vergi hukuku açısından net bir biçimde ortaya koymaktadır.

"... Kişinin kendi aleyhine delil vermesini sağlayacak şekilde "zorlayıcı" yöntemlere başvurulması susma hakkının ihlali sonucunu verir. Bu konuda iki problem alanı, zorlayıcı yöntemin ne olduğuna dair ölçü veya ölçüler ile susma hakkının

gereken vergilerin doğruluğunu sağlama amacıyla inceleme, araştırma ve denetim yetkileriyle donatılmıştır. Bu denetimin temel aracı defter ve belgeler ile bilgi toplama mekanizmalarıdır. O halde susma hakkının problem alanları vergi hukukunun da problem alanıdır. Bir kişinin kendi aleyhine delil vermesini sağlayacak şekilde “zorlayıcı” yontemlere başvurulması susma hakkının ihlali sonucunu verir. Yani, susma hakkının olęüsü “zorlama”dır. Susma hakkı vergi idaresinin bilgi toplamasını değil bilgi toplama için zorlamaya başvuramamasıdır. Bu açıdan vergi yŐkŐmlŐsŐnŐn susma hakkı, hem ifade hem de defter ve belgeleri vermeyi reddetmeye ilişkin bir koruma alanı yaratır. Susan ve kendi aleyhine delil vermeyi reddeden vergi yŐkŐmlŐsŐnŐn para veya hapis cezasına çarpıtılması, susma

kapsamıdır. Bu sonuncu noktadan kasıt susma hakkının sadece ifade ve beyana dŐnŐk olup olmadığı, belgeleri de kapsayıp kapsamadığıdır.

Vergi hukuku alanına geçildiğinde, vergi uygulaması defter ve belge üzerine kuruludur; kayıt sistemi, yŐkŐmlŐnŐn vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu, vergi ile ilgili faaliyet ve hesap sonuçlarını tespit etme, vergi ile ilgili işlemleri belirleme, yŐkŐmlŐnŐn vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etme ve inceleme, yŐkŐmlŐ kayıt ve hesapları yardımıyla ũŐncŐ kişilerin vergi karşısındaki durumunu kontrol etme ve inceleme amacına hizmet eder. Ayrıca bŐtŐn bu kayıtların belgelendirilmesi bakımından ispat ve delil sistemi de belge dŐzenine dayalıdır. Buna karşılık, vergi idareleri de odenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla inceleme, araştırma ve denetim yetkileri ile donatılmıştır. Bu denetimin temel amacı defter ve belgeler ile bilgi toplama mekanizmalarıdır. O halde, susma hakkının problem alanları vergi hukukunun da problem alanıdır. Vergi hukukunda susma hakkı, yani vergi yŐkŐmlŐsŐnŐn kendi aleyhine delil teşkil edebilecek bilgi ve belgeleri ya da beyanları vergi dairesine vermeme hakkı, vergi idaresinin bilgi ve belgeye ulaşma yetkisinin sınırlarını oluşturur.” (Yazar, ayrıca, aynı kitabının 149. sayfasının 255 nolu dipnotunda, VUK’un vergi ceza sisteminde vergi yŐkŐmlŐsŐnŐn bilgi vermemesine bağlanan iki tŐr cezanın mevcut olduğunu; bunlardan birincisinin VUK’un bilgi vermekten çekinenler ile m. 256, 257 ve m. 257 hŐkmŐne (ibraz mecburiyeti) uymayanlar için ɵngŐrŐlen ɵzel usulsŐzlŐk cezası, diğerinin VUK 359 (a) (2) deki defter ve belge ibraz etmeyen vergi yŐkŐmlŐsŐnŐn kaçakçılık suçu işlemesi nedeniyle hapis cezasına çarpıtılması olduğunu belirtmiştir. Defter ve belgelerin ibrazı veya istenen başka bilgi ve belgelerin tedariki, kendi aleyhine delil niteliği taşıdığı haller gŐz ɵnŐne alındığında, bu hŐkŐmlerin Anayasa ve İHAS’a aykırı olduğunu sŐylemek gerektiği gŐrŐřŐnŐ açıkça ortaya koymuştur.)

hakkının ihlali anlamına gelir. Bu çerçevede Türk vergi usul hukukunda, bilgi toplama hükümlerine (VUK, 148, 256, mük. 257) bağlanan cezaî hükümler yeni bir değerlendirme ile okunmak zorundadır, bu hükümler olay özelinde susma hakkının ihlali sonucu doğurabilecek mahiyettedir...”².

Gizlemenin susma hakkı karşısındaki konumu üzerinde başka yazarlar da durmuşlardır. DONAY, gerçekten bir kimsenin kendi aleyhine kanıt vermek zorunda olmadığını ve bu hususun Anayasa ile güvence altına alındığını, Devletin vergisini almak için bazı zorlayıcı önlemlere başvuru- rabileceğini belirttiikten sonra; susma hakkı ile kamu düzenini koruma arasında dengeyi kurmak ve salt belge gizlemenin bir hak kullanmak olarak değil de, işlediği bir suçtan kaçınmak olarak yorumlandığı takdirde bunun Anayasaya aykırı olmadığı sonucuna varmak gerektiği kanaatini ortaya koymuştur³. CANDAN, “usulüne göre istenen defter ve belgelerin verilen süre içerisinde ibraz edilmemesinin ihmali nitelikte olduğunu, ihmali davranışın, kendi aleyhine olabilecek veya suçlanmasını gerektirecek bir olayın ortaya çıkartılmasına yarayacak delillerin vergi idaresinin yetkilisine vermeme amacıyla yapıldığını, mükellefin, defter ve belgelerini verdiği takdirde, bir tarihte yapmış olduğu kanunsuzluğunun ortaya çıkacağını ve bu yüzden (idari ve adli ceza ile) cezalandırılacağını çok iyi bilmekte olduğunu” belirttiikten sonra “mükellefin vergi kaçırdığı veya vergi suçu işlediği kuşkusunu yaratan delillerden hareketle defter ve belgelerin ibrazı istenilmişse ki, bu durumda ibraz isteğinin gerisinde esasen bir isnad bulunduğunu, örneğin; sahte veya içeriği bakımından yanıltıcı fatura düzenlediği sabit bulunan mükelleften fatura alıp kullandığı, bu mükellefin kayıtlarından, tespit edilenin mükellefin defter ve belgelerinin istenmesinde durumun böyle olduğunu, buna karşın ibraz isteğinin programlanmış vergi denetimleri çerçevesinde yapılması durumunda aynı şeyi söylemenin doğru olmadığını, bu nedenle de, vergi idaresinin denetim yetkisi ile kişinin susma hakkı arasında bir dengenin kurulmasında zorunluluk bulunduğunu belirtmiş ve dengenin susma hakkının işlerliğinin, defter ve belgelerin ibrazının istenme-

² Yaltı, s. 144 ve 149.

³ Süheyl Donay, **Ceza Mahkemelerinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Basım, İstanbul 2008, s. 134-135.

sinden önce vergi kaçırdığı kuşkusunun bulunması ve bu nedenle soruşturmaya (incelemeye) başlanmış olması hali ile sınırlı tutulması” yönündeki kanaatini ifade etmiştir⁴. BAŞARAN YAVAŞLAR, kendini suçlamama hakkının ceza hukukundaki içeriğiyle vergisel yaptırımlar bakımından uygulama alanı bulmasını kabul etmenin büyük sorunlara yol açacağını, ibrazdan kaçınan mükellefe, bu ödevini yerine getirmesini sağlamak üzere hiçbir yaptırım uygulanmamasını kabul etmenin, defter ve belge düzenleme, alma-verme ve bunları saklama ile diğer bilgileri verme ödevinin yerine getirilmesini mükellefin keyfine bırakmak anlamına geleceğini ifade etmiştir⁵.

IV. SUSMA HAKKI KARŞISINDA GİZLEME SUÇUNA İLİŞKİN ANAYASA MAHKEMESİNİN GÖRÜŞÜ

Ülkemizde gizleme suçunun Anayasa’nın 2’inci ve 38’inci maddesine aykırılığı iddiası Anayasa Mahkemesine taşınmış, Mahkeme susma hakkını hiç tartışmaksızın bu aykırılık iddiasını reddetmiştir⁶. Daha sonra aynı konu Vergi Usul Kanunu’nun 359/a-2’nci maddesi kapsamındaki vergi kanunlarında öngörülen defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınması düzenlemesinin susma hakkı çerçevesinde Anayasa’nın 38/5’inci maddesi hükmüne aykırılığı iddiasıyla tekrar Anayasa Mahkemesine götürülmüştür. Bu davada da itiraz, Anayasa’nın 38/5’inci maddesinde öngörülen “Hiç kimse kendisini ve yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolla delil göstermeye zorlanmaz” hükmüne aykırı bulunmamış ve mahkeme iptal talebini reddetmiştir⁷. Mahkeme kararında, susma hakkı insan hakları arasında yer alan, manevi işkenceyi men eden, insan haysiyetinin ve kişi dokunulmazlığının teminatı olan bir hak olarak değerlendirilmiş, defter ve belgelerin ibraz edilmesinin zorunlu kılınmasının mükellefin Anayasa’nın

⁴ Turgut **Candan**, “Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler”, **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Seçkin Yayınları, Ankara 2009, s. 276-277.

⁵ Funda Başaran **Yavaşlar**, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz-2006, s. 299.

⁶ **Yaltı**, s. 149 (Anayasa Mahkemesinin 11.03.2003 tarih, E: 2002/55, K: 2003/8 kararı).

⁷ Anayasa Mahkemesi’nin 31.01.2007 tarih, E: 2004/31, K: 2007/11 kararı.

38'inci maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemeyeceğine hükmetmiştir.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin ceza yargılama aşamasındaki yönüyle susma hakkını ele alan kararları vardır⁸.

V. KİŞİSEL DEĞERLENDİRMEMİZ

Öncelikle problemlili alan, bir ceza soruşturması kapsamında suç isnadı altındaki şüpheliye kendi aleyhine delil vermemesi ve sessiz kalmasının aleyhine delil oluşturmaması şeklinde ifade edilen susma hakkının pratikteki uygulamasına ilişkin değildir. Problem, Anayasa'nın 38/5'inci maddesinde yer alan "Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz" şeklindeki norm ile Vergi Usul Kanunu'nun m. 359/a-2'nci maddesindeki defter ve belgelerin gizlenmesini bağımsız bir suç sayan normun çatışmasından ibarettir. Vergi Usul Kanunu'nda bizatihi kendisi bağımsız suç olarak düzenlenen defter ve belgelerin gizlenmesinin susma hakkı karşısındaki durumuna bakıldığında suç isnadı altındaki kişinin ifade ve sorguda susması ile gizlemenin bizatihi suçun konusu olarak düzenlenmesinin tamamen farklı şeyler olduğu görülür.

İbraz mecburiyeti, defter belge tanzimi ve kayıt sisteminin yerine getirilmesine bağlı kamu düzeninin işleyişiyle ilgilidir. Susma hakkı ise,

⁸ Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi I.J.L, G.M.R ve A.K.P.nin İngiltere aleyhine açtığı davada 19/09/2000 tarihli 29522/95 sayılı kararı ile '... şirket devrini soruşturan müfettişlere cezaî yaptırım tehdidi ile verilen ifadedeki beyanların yargılama sırasında kullanılması' adil yargılanma hakkının ihlali sonucunu doğuracağını belirtmiş. Ayrıca Averill'in İngiltere aleyhine açtığı davada 06.06.2000 tarihli karar ve Quinn'in İrlanda aleyhine açtığı davada 21.12.2000 tarihinde verilen karar ile sanığın susma hakkının aleyhine delil olarak kullanılıp mahkûmiyetine gidilmesini adil yargılanma hakkının ihlali olarak kabul etmiştir. Dolayısıyla Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi istenen belgeleri vergi denetçilerine vermekten kaçınan kişinin bu nedenle cezalandırılmasını adil yargılanma hükmüne aykırı görmüştür. (A. Şeref Gözübüyük - A. Feyyaz Gölcüklü, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 4. b., Ankara 2003, s. 294).

kişilerin haklarının kullanımına ilişkin güvence alanı oluşturan bireysel bir haktır. Mükelleflere getirilen ibraz zorunluluğu ile ibrazdan kaçınmayı içeren susma hakkı normların çatışma alanını oluşturmaktadır. Çatışan iki değerden hangisine üstünlük verileceği karışık bir mesele olarak karşımızdadır. Meseleyi karışık hale getiren çatışan değerlerin birinin bireyin hayatı; diğerinin ise, devletin özellikle vergisel alandaki işleyişi bakımından taşıdığı önemle ilgilidir. Bu durumda sorun Anayasa'da düzenlenen susma hakkı karşısında Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen ibraz etmemenin (gizlemenin) suç sayılmasının nasıl değerlendirileceği ile ilgilidir.

Bir mükellefin aldığı sahte belgeyi defterine kaydetmesi halinde defter ve belgelerin suç delili oluşturması halinde istem üzerine bu defter ve belgeleri ibraz ettiğinde cezalandırılacağını bilmesi karşısında mükellefin bunları ibraz etmemesini anlamak zor değildir. Diğer taraftan vergilendirmenin belge, defter ve kayıt sistemine bağlı olarak çalıştığını; bu haliyle defter ve belge sisteminin vergilemenin kalbini oluşturduğunu da açıklamaya gerek yoktur. Vergi kanunlarında öngörülen ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin tespiti bakımından bunlar üzerinde denetim ve inceleme yapılmasından daha doğal bir yol yoktur. Hal böyle olunca defter ve belgelere dayanan kayıt sistemine oturan ilişkilerde, sahte belge kullanılması gibi başka vergi suçlarının da ortaya çıkartılmasında defter ve belgelere ulaşmak neredeyse tek yol olarak karşımıza çıkar. Bazen durum o hale gelir ki, defter ve belgeler yoksa suçu tespit etmek imkânsızlaşacağından suç da yoktur. Bu şartlar altında defter ve belge gizleyebilme veya ibraz etmeme susma hakkının uzantısı olarak değerlendirilirse suç işlemenin sığınak yeri haline gelmesi kaçınılmaz olmaktadır. Bir başka deyişle, defter ve belge sistemi olmaksızın vergi sistemini çalıştırmak mümkün olmaz ve sistem çöker.

Mükelleflerin susma hakkının varlığını gerekçe olarak kullanıp suçun ortaya çıkmasını engelleme yoluna gitmesi şeklindeki plânlı davranışları hukuk tarafından korunan hale dönüşür. Bu ortamda da kamusal bir vergisel kayıt düzenin oluşturulması mümkün olmaz.

Yukarıda aktarmaya çalıştığımız açıklamalar ve literatürdeki yazılardan da anlaşılacağı üzere konu kolayca çözülecek gibi görülmemektedir. Ancak, bir çözüm getirilmesi açısından, Anayasa ve Kanundaki düzenlemeler esas alınarak norm tercihinin belirlenmesinden başka bir çare de

bulunmamaktadır. Çıkış yolu metodolojik değerlendirme ve yorum normlarının kullanılması suretiyle bir sonuca varılmasıdır. Belge veya defter gizleme (ibraz etmeme) susma hakkının kapsamında görüldüğünde ve yaptırımsız bırakıldığında kamu düzeni bakımından büyük sakıncalar ortaya çıkacak ve hatta kayıt sistemi bütünüyle çökecektir.

Ancak tüm bunlara rağmen Anayasa hükmü karşısında istenilen defter ve belgeleri vermemenin ayrı bir suç oluşturması ve bunun sonucunda hapis cezası tehdidi altında bulunması sonuçta zanlının kendisini suçlamaya zorlanması demektir. Kişi defter ve belgeleri ibraz etmezse defter ve belgeleri ibraz etmeme fiiliyle işlenen kaçakçılık suçu, kişi defter ve belgeleri ibraz ederse, (-defter ve belgelerle delillendirilen-) kaçakçılık suçu işlenmiş olacaktır. Bir kişinin defter ve belgelerini ibraz ettiğiindeki suç ile etmediğindeki suç açısından nicelik farkı da varsa defter ve belgeleri ibraz etmemek suretiyle ortaya çıkan suçun cezasının mükellef açısından daha tercih edilir olması ihtimali vardır. Nitekim defter ve belgeleri ibraz etmeyen mükellef (VUK m.359-a) “onsekiz aydan üç yıla kadar” hapis cezasına muhatap olurken, ibraz ettiği defter ve belgeleri içinde sahte fatura kullanan mükellef (VUK m.359/b) “üç yıldan beş yıla kadar” hapis cezasına muhatap olacaktır. Her iki fiilinde suç olarak kabul edildiği dikkate alındığında mükellefin defter ve belgeleri ibraz etmemesinin kendi lehine bir durum doğuracağı da açıktır.

Mükellefe defter ve belgelerini ibraz etmediğinde verilecek hapis cezası ve infazı birlikte değerlendirildiğinde bunun bir zorlama sonucu doğurduğu açıktır. Anayasa'nın 38/5'inci maddesi hükmü çok açıktır. Maddede “hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz” denilmektedir. Bu Anayasanın getirdiği bir güvencedir. Defterleri ibraz etmemek ceza hukuku anlamında bir suç oluşturuyorsa, yani hapis cezasıyla cezalandırılıyorsa ortada idarî bir yaptırım değil, cezaî bir yaptırım var demektir. Konu tartışmasız bir biçimde Anayasa'nın 38'inci maddesi kapsamına girer. Belki vergi ceza hukuku bakımından Anayasa'nın 38/5'inci maddesi çok isabetsiz bir hükümdür. Belki m.38/5'inci maddesi kendisinde bu hükme vergi hukuku bakımından istisna getirilebileceğini belirten bir ibare olabilirdi, fakat fıkra

metninde böyle ibare veya tanınmış bir istisnaya yer verilmemiştir. Ortada istisnası olmayan genel bir hüküm bulunmaktadır. Anayasadaki hükmün tamamıyla “mutlak ifadeler” içermesi karşısında, Vergi Usul Kanunu’ndaki hüküm Anayasaya uygundur dersek, bir şekilde bu istisnayı bizatihi bizim getirmemiz demek olur. Oysa istisna, asıl kuralı koyan makam tarafından konulabilir. Anayasa’nın 38/5’inci maddesi istisnası olmayan genel ve mutlak bir hükümdür, sınırlandırılmasına ilişkin bir düzenlemeye izin veren bir hüküm de bulunmamaktadır. Anayasanın ayırım yapmadığı yerde, bizim de ayırım yapmamamız gerekir. Hükme mutlak bir anlam vererek konuyu çözmekten başka çare yok gibi görünmektedir. Sonucu ne olursa olsun, defter ibraz etmemeye hapis cezası şeklinde cezaî yaptırım getiren bir hüküm -istisna hükmü olmadıkça- Anayasa’nın 38/5’inci maddesine aykırı bir durumu ifade eder. Susma hakkına ilişkin istisnalara yer verilmediği ya da bu hakkın nasıl sınırlandırılacağına öngörülmediği bir durumda hakkın kullanımını etkisizleştiren, hele bu tür davranışı suç haline getiren her düzenleme anayasaya aykırılık arz edecektir.

Bütün bunlarla birlikte vergilendirmenin belge, defter ve kayıt sistemine bağlı olarak çalıştığı, bu haliyle defter ve belge sisteminin vergileme açısından taşıdığı önem de bellidir. Bu nedenle vergisel kamu düzeninin kayıt sistemi dışında ve yaptırımsız bırakılması düşünülemez.

Defter ve belge ibraz etmemenin vergi ziyayı kabahati açısından ortaya çıkan vergi tarhiyatı ve buna ilişkin ortaya çıkan kabahatin ceza kesmeye engel teşkil etmeyeceği hatırlanmalıdır. Bizce sorun yetkililere teslim veya ibraz mecburiyeti konulmasında değil, adli aşamada ibraz etmemeye dayanarak hapis cezası verilmesindedir. İbrahim mecburiyeti olmalıdır. Bu, her şeyi kayıt sistemine bağlı vergi hukukunun özelliği nedeniyle gereklidir. Ancak bu mecburiyetin ihlali hapis cezası gerektiren suç fiili olma dışına çıkarılarak, kabahatler hukukunun konusu haline getirilmelidir. Böylelikle bir taraftan defter ve belge ibraz etmemenin yaptırımsız bırakılmaması; diğer taraftan defter, belge ve kayıt düzeninin işlerliğinin sağlanması yoluyla çatışan iki hüküm ve değer arasında bir denge kurulmuş olur. Kanaatimizce defter ve belge ibraz etmemeye bağlı vergi ziyayı kabahatinin oluşup oluşmaması bir yana bırakıldığında, ibraz etmeme fiilinin kabahat olarak

hâlihazırdaki Vergi Usul Kanunu'nun 353/4'üncü maddesindeki halinden farklı olarak cezası diğer ibraz etmemelere göre ciddi farklılık taşıyacak şekilde özel usulsüzlük kabahatinin ayrı ve nitelikli bir fiili olarak düzenlenmesi susma hakkı bakımından Anayasa'ya aykırılıkla ilgili sorunları ortadan kaldıracaktır. İhlalin belirlenecek yaptırım düzeyi de caydırıcılık üzerinde ciddi etki gösterecek düzeyde olması dikkate alınması gereken bir husustur.

SONUÇ

Konumuz açısından ana sorun gizlemenin bizatihi bağımsız suç fiili olarak düzenlenmesinden kaynaklanmaktadır. İbraz zorunluluğu getiren kanun hükmü karşısında susma hakkı çerçevesinde ibraz etmemeye imkân veren ilişki üzerine oturan susma hakkının normlar çatışması açısından değerlendirilmesi gerekir. Anayasal düzeyde teminat altına alınan bireysel güvence ile kamu düzeni arasındaki dengenin korunması bakımından Vergi Usul Kanunu'ndaki defter ve belge gizleme veya yetkililere ibrazdan kaçınan kişinin fiili ile yaratılan suçun Anayasadaki susma hakkının ihlâli olarak değerlendirilmesinin doğru olacağı görüşündeyiz.

Defter ve belge ibraz etmemenin yaptırımsız kalması düşünülemez. Gerçekten defter ve belge ibraz edilmemesine karşı kamu güvenliği ve ülkenin ekonomik refahının sağlanması dirlik ve düzenin korunmasına imkân verecek mali kaymakların sağlanması bakımından bir kamu otoritesinin müdahalesine ihtiyaç olduğu da açıktır. Bir başka deyişle, devletin defter ve belge ibraz etmemeye (gizlemeye) tam sessiz kalması düşünülemez. Belirtilen ihtiyacı gidermek açısından demokratik bir toplumda zorunlu olan ölçüler ve kanunla öngörülmüş olmak koşuluyla belirli düzenlemelere yer verilmelidir.

Kanaatimizce gizleme fiilinin suç olmaktan çıkartılmalı ve fiilin özel usulsüzlük kabahatine ilişkin para cezası dışında çeşitli idarî tedbirlerle desteklenecek şekilde farklılaştırma yoluna gidilmelidir. Yaratılacak böyle bir farklılıkla yetinilmesi, ibraz etmemeye hapis cezası verilmesiyle ortaya çıkan zorlamayı kaldıracağı için susma hakkına aykırılık sorununu da çözecektir.

Yararlanılan Kaynaklar

Candan Turgut, “Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler” **İdari Ceza Hukuku Sempozyumu**, Seçkin Yayınları, Ankara 2009.

Donay Süheyl, **Ceza Mahkemelerinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta Basım, İstanbul 2008.

Gözübüyük A. Şeref - **Gölcüklü** A. Feyyaz, **Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması**, 4. b., Ankara 2003.

Yaltı Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, İstanbul, Eylül 2006.

Yavaşlar Funda Başaran, “İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Temmuz 2006.

Anayasa Mahkemesi’nin 11.03.2003 tarih, E: 2002/55, K: 2003/8 kararı.

Anayasa Mahkemesi’nin 31.01.2007 tarih, E: 2004/31, K: 2007/11 kararı.