

SUSMA HAKKI ÇERÇEVESİNDE DEFTER, KAYIT VE BELGELERİ GİZLEME SUÇU

Ümit Süleyman ÜSTÜN*

ÖZET

Vergi Usul Kanunu kapsamında, vergi mükelleflerine çeşitli defter, kayıt ve belgeleri düzenleme, bunları saklama ve istendiğinde ibraz etme ödevi yüklenmiştir. Vergilemenin doğru yapılabilmesi, vergi işlemlerinin etkin bir şekilde yürütülebilmesi için bu zorunluluklar getirilmiştir.

Getirilen zorunluluklara uyulmaması durumu ise bir takım yaptırımlara bağlanmıştır. Bunlardan üzerinde en tartışmalı olan husus ise, defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi fiili için hapis cezasının öngörülmüş olmasıdır. Mükellefin kendisinden istenen bilgi ve belgeleri vermemesi aynı zamanda susma hakkı kapsamında değerlendirilmektedir.

Mükellefin kendisinden istenen bilgi ve belgeleri vermemesi halinde susma hakkının kabul edilip edilemeyeceği; bu durumdaki mükellef hakkında ceza uygulanıp uygulanamayacağı bu çalışma kapsamında değerlendirilecektir.

***Anahtar Kelimeler:** Vergi Usul Kanunu, vergi mükellefi, ibraz etmeme, susma hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi.*

CRIME OF COVERT OF BOOKS, RECORDS AND DOCUMENTS WITHIN THE SCOPE OF THE RIGHT TO SILENCE

ABSTRACT

Obligation of editing, storage and submit of various books, records and documents are giving to taxpayers by Tax Procedure Law. These obligations are adopted to the purpose of making taxation correctly and providing the effective execution of tax transactions.

In the case of behaving contrary to these obligations, the implementation of some of the sanctions were adopted. On the most controversial of these is the issue that the sentence of imprisonment prescribed for the actual of submit the books, records and documents to. Actual of not giving requested information and documents is also considered within the scope of the right to silence.

In this case, whether the right to silence can be accepted or not; and whether the penalty can be applied on the taxpayer will be examined in this study.

***Key Words:** Tax Procedure Law, taxpayer, not to submit, the right to silence, the European Court of Human Rights.*

* Yrd. Doç. Dr., Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı Öğretim Üyesi.

I. GİRİŞ

Vergi Usul Kanununun (VUK) defter ve vesikaları muhafaza başlıklı 253. maddesine göre, defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle düzenledikleri vesikaları, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar.

Vergi Usul Kanununun 256. maddesi ise, defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyetine açıklık getirmiştir. Buna göre, defter ve belgelerini muhafaza etmek zorunluluğunda bulunanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtları erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar.

VUK'da yer alan bu düzenlemeler devletin kamu hizmetinin finansmanı olarak kullandığı en önemli kaynak olan vergilerin daha etkin bir şekilde toplanabilmesi için öngörülmüştür. Bu etkinliği sağlamak amacıyla da çeşitli yaptırımlar öngörülmüştür. Bunlardan en önemlilerinden birisi ise defter, kayıt ve belgeleri gizleme fiili için cezaî yaptırım öngörülmesidir. VUK md. 359/a-2'de "*Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya **gizleyenler** veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, hakkında onsekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretler ile sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir*" hükmüne yer verilmiştir.

Defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunun kaçakçılık cezası kapsamında değerlendirilmesinin ve hürriyeti bağlayıcı ceza ile cezalandırılmasının, anayasaya aykırılık oluşturduğu iddia edilmiştir. Hatta bu konu iki defa itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine taşınmıştır.

İlk olarak defter, kayıt ve belgeleri gizleyenlere hapis cezası uygulanmasının anayasaya aykırı olduğu iddiasıyla Ankara 7. Asliye Ceza Mahkemesince Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur. Ancak Anayasa Mahkemesi, "kuralda belirtilen hürriyeti bağlayıcı ceza, devlet ile vergi mükellefi arasında sözleşmeden doğan bir yükümlülüğün değil, kanunda belirtilen şartların ye-

rine getirilmemesinden doğan bir yaptırımdır. ... Diğer taraftan iptali istenen kuralla getirilen özgürlüğün kısıtlanması idarî bir uygulama sonucu olmayıp, kanunda belirtilen şartların yerine getirilmemesinden dolayı bağımsız yargı kararı ile hükme bağlanacak olan bir yaptırımdır. ... Anayasa ve yasalarla kamu giderlerinin karşılanabilmesi için herkese ödev olarak öngörülen vergi ödeme yükümlülüğünün, zamanında ve eksiksiz yerine getirilmesi durumunda kanunlarla idareye yüklenen kamu hizmetlerinin aksatılmadan sürdürülmesi mümkün olacaktır. Bunun sağlanması için de Anayasanın 38. maddesi ve ceza hukukunun genel ilkeleri gözetilerek para cezalarında yanında özgürlüğü bağlayıcı cezalar konulmasında hukuk devleti ilkesine aykırılık yoktur” gerekçesiyle “defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler” yönünden hapis cezası uygulanmasına yönelik kuralın Anayasa aykırı olmadığına oy birliği ile hükmetmiştir¹.

Bu karardan sonra, kanunda düzenlenen hapis cezasının, defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler bakımından Anayasanın 38. maddesine aykırılık oluşturduğu iddiasıyla, bu sefer Adana 8. Asliye Ceza Mahkemesi tarafından yeniden itiraz yoluyla Anayasa Mahkemesine başvurulmuştur². Başvuru kararında, VUK’un 359. maddesinin (a) bendinin 2 numaralı alt bendi uyarınca

¹ AyM., 11.03.2003 gün ve E. 2002/55, K. 2003/8, RG., 16.12.2003, S. 25318.

² Anayasanın 152/4. maddesinde; “Anayasa Mahkemesinin işin esasına girerek verdiği red kararının Resmî Gazetede yayımlanmasından sonra on yıl geçmedikçe aynı kanun hükmünün Anayasaya aykırılığı iddiasıyla tekrar başvuruda bulunulamaz” hükmü yer almaktadır. İnceleme konumuz itibarıyla, Anayasa Mahkemesinin ilk olayla ilgili kararının Resmî Gazetede yayımlanmasından bir yıl sonra tekrar Anayasa Mahkemesine başvurulduğu anlaşılmaktadır. Anayasanın ilgili hükmü doğrultusunda bunun mümkün olmaması gerekmektedir. Ancak itiraz yoluyla yapılan başvurularda VUK’un 359. maddesindeki hükmün farklı bölümler itibarıyla anayasaya aykırılığı ileri sürülmüştür: İlk başvuruda VUK’un 359. maddesinin a bendinin 2 sayılı alt bendinin “altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolünür” bölümünün “Defter, kayıt ve belgeleri gizleyenler” yönünden anayasaya aykırılığı iddia edilmiştir. İtiraz gerekçesi olarak ekonomik bir suçta ekonomik cezanın verilmesi gerektiği, böyle bir fiile karşı hapis cezasına hükmedilmesinin anayasaya aykırılık oluşturacağı belirtilmiştir. İkinci başvuruda (esas inceleyeceğimiz kararda) ise, VUK’un 359. maddesinin a bendinin 2 numaralı alt bendinin “gizleyenler (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere ibraz edilmemesi gizleme demektir)... hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolünür” bölümünün anayasaya aykırılığı ileri sürülmüştür. İtirazın gerekçesinde ise, söz konusu hükmün Anayasanın 38/5. maddesi çerçevesinde susma hakkının ihlali niteliğinde olduğu vurgulanmıştır.

Dolayısıyla ilk kararda susma hakkı hiç tartışılmaksızın anayasaya aykırılık iddiası reddedilirken, ikinci kararda susma hakkı da değerlendirilmiştir. Bkz. ŞENYÜZ Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Bursa 2011, s. 425; YALTI Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul 2006, s. 144, 149.

mükellefin, defter ve belgelerini vergi denetimi sırasında ibraz etmemesi nedeniyle oluşan eyleminin suç kabul edilmesinin, Anayasa'nın 38. maddesine aykırı olduğu gibi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin altıncı maddesine de uygun bir düzenleme olmadığı ileri sürülmüştür.

Anayasa Mahkemesi kararında, itiraz konusu kuralın, vergi yasalarının iyi biçimde uygulanarak vergi borçlarının tespiti, zamanında ve eksiksiz ödenmesinin sağlanması, böylece devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınma amacıyla konulduğunu; dolayısıyla da defter tutma, saklama ve ibraz etme ödevlerine uyulmamasının suç kabul edilmesinin, vergi borcunun tespiti ve sonuçta ödenmesini sağlayarak vergi kaybını önlediğini, kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonların toplanması suretiyle kamu yararını sağladığını belirtmiştir. Ayrıca, vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğunun kanunlarla yükümlülere verilen bir görev olduğunu VUK'da öngörülen defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınmasının, mükellefin Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında³ öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemeyeceğini, ilgili maddede yer alan susma hakkının kovuşturma ve soruşturma aşaması için geçerli olduğunu vurgulamıştır. Anayasa Mahkemesi sayılan gerekçelerle, ilgili hükmün anayasaya aykırı olmadığına oy çokluğuyla karar vermiştir⁴.

³ Anayasa madde 38/5: "Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz".

⁴ "(Anayasanın 38/5. maddesindeki) insan hakları arasında yer alan, manevi işkenceyi meneden, insan haysiyetinin ve kişi dokunulmazlığının teminatı olan bu düzenlemeye, ceza yasalarında sanığın "susma hakkı" olarak yer verilmiştir. Bu hak suçlanmayla başlayan bir haktır. Kovuşturma ve soruşturmanın her aşaması için geçerlidir. Kamu hizmetlerinin finansmanına vergiler aracılığıyla katılmak bireylere yüklenen Anayasal bir ödevdir. Yasalar ile yükümlülerin ve onlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili kayıtlarının denetlenmesi amacıyla kimi defter, kayıt ve belgeleri tutmak, saklamak ve istenildiğinde yetkililere ibraz zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilme birbirinden farklı durumlardır. Vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğu yasalarla yükümlülere verilen bir görevdir. Bu görevler yerine getirilmediği takdirde suç oluşmaktadır. İtiraz konusu kural ile herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için, Vergi Yasası'nda öngörülen defterlerin tutulmasının ve defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınması, mükellefin Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolla delil göstermeye zorlama olarak nitelendirilemez. Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural Anayasa'nın 38. Maddesine aykırı değildir". AyM., 31.01.2007 gün ve E. 2004/31, K. 2007/11, RG., 18.05.2007, S. 26526.

Ancak bir üye, hukuk devletinde yasa koyucunun takdir yetkisinin mutlak olmadığı ve Anayasa ile hukukun genel ilkelerini gözetme mecburiyetinde bulunduğu yadsınamayacağını belirtmiş, bu nedenle iptali istenen kuralın, ölçülülük ve eşitlik ilkeleri açısından da incelenip, Anayasa'nın 2. ve 10. maddelerine uygunluk açısından da değerlendirilmesi gerektiği vurgulamış ve çoğunluk kararına katılmamıştır⁵.

Çalışmada, öncelikle defter ve belgeleri gizleme suçunun unsurları incelenecek daha sonra Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu kararı Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. maddesi de göz önünde bulundurularak değerlendirilecektir.

II. DEFTER, KAYIT VE BELGELERİ GİZLEME SUÇU

Defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi (ibraz edilmemesi⁶) fiili için çeşitli yaptırımlar düzenlenmiştir⁷. Her şeyden önce VUK'un 30/2. maddesinin 3. bendi uyarınca tutulması zorunlu defterlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi resen tarh sebebi olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla defterlerin ibraz edilmemesi halinde mükellef resen tarha muhatap olacaktır. Ayrıca özel usulsüzlük cezasının uygulanması gündeme gelebilecektir. Yine defterlerin ibraz edilmemesi halinde dolaylı bir sonuç olarak katma değer vergilerinin indirim konusu edilemeyeceği

⁵ “Defter ve belgeleri ibraz etmeyen mükellefi hapisle cezalandıran kuralın amacı, idari bir işlem olan vergi incelemelerinin sürat ve etkinliğini sağlamak, bu yolla olası vergi kaçak ve kayıplarını önlemeye çalışmaktır. Bu amacın kamu yararına yönelik olduğu ve bu amacı gerçekleştirmek için yasa koyucunun ceza siyasetinin gereği olarak gördüğü hürriyeti bağlayıcı yaptırımları getirebileceği söylenebilirse de, bir hukuk devletinde yasa koyucunun takdir yetkisinin mutlak olmadığı ve Anayasa ile hukukun genel ilkelerini gözetme mecburiyetinde bulunduğu yadsınamaz. Bu nedenle, iptali istenen kural, ölçülülük ve eşitlik ilkeleri açısından da incelenmeli ve Anayasa'nın 2. ve 10. maddelerine uygunluk açısından da değerlendirilmelidir”. Aynı kararda üye Osman Alifeyyaz PAKSÜT'ün karşıoy gerekçesi, AyM., 31.01.2007 gün ve E. 2004/31, K. 2007/11, RG., 18.05.2007, S. 26526.

⁶ VUK'un 359. maddesine göre, “varlığı, noter tasdik kayıtları veya sair suretler ile sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, gizlemek demektir”.

⁷ Bunlar için bkz.: ALTUNSAK Murat, “Defter ve Belgelerin İbraz Zorunluluğu ve İbraz Edilmemesi Halinde Uygulanacak Müeyyideler ile Cezai Sorumluluk”, Yaklaşım, S. 172, Nisan 2007, <http://www.yaklasim.com.tr>, Erişim Tarihi (ET.): 01.03.2011; SOYLU Tunahan, “Hangi Suçun Cezası Daha Ağırdır; Yasal Defterleri Tasdik Ettirmemek mi, Yoksa İbraz Etmemek mi?” Yaklaşım, S. 200, Ağustos 2009, www.yaklasim.com.tr, ET. 01.02.2011; ŞEKER Sakıp, “Defter ve Belgelerin İnceleme Elemanına İbraz Edilmemesinin Sonuçları”, http://www.esmmmo.org/docs/bilgi_bankasi/2000-08_yaklasim_defter_ve_blgelerin_inceleme_elemanina_ibraz_edilmesinin_sonuclari.pdf, ET. 01.03.2011.

ortaya çıkmaktadır. İnceleme konumuz itibariyle en önemli yaptırım olarak VUK'un 359. maddesi doğrultusunda hürriyeti bağlayıcı uygulanması ortaya çıkmaktadır. Bunun dışında vergi ziyai da meydana gelmişse artık bu ceza üç kat olarak uygulanacak ve mükellef uzlaşma imkânından yararlanamayacaktır. Kısaca ibraz etmeme fiili neticesinde mükellef birçok yaptırıma muhatap olabilecektir.

Çalışmada söz konusu yaptırımlardan en ağırı olan hürriyeti bağlayıcı ceza üzerinde durulacaktır.

VUK md. 359 hükmü gereği:

“a) Vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan;

...

2) Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya **gizleyenler** (varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretler ile sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gizlemek demektir) veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında **onsekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur**”.

Çalışmada öncelikle bu suçun unsurları, VUK'un ilgili hükümleri ve mahkeme kararları çerçevesinde değerlendirilecek, devamında Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Anayasa kapsamında değerlendirme yapılacaktır.

Defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunun unsurları çok detaylı bir şekilde incelenebilir. Fakat çalışma konusu kapsamı itibariyle, bu suçun unsurları fazla detaya girmeden dört ana başlık altında şu şekilde ele alınabilir:

1. Tutulması Zorunlu Defterlerin Gizlenmiş Olması

Türk Vergi Sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin de kanunda belirtilen defterlere kaydedilmesi esasına dayanmaktadır. Belge ve kayıt düzeni esasının amacı, yükümlülerin ve yükümlü ile hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili işlemlerinin belli edilmesinin sağlanmasıdır. Böylelikle, mükelleflerin servet, sermaye ve hesap durumları ile faaliyet ve hesap sonuçlarının ortaya konulması, incelenmesi ve tespiti sağlanmış olacaktır⁸. Bunun için ispat ve delil sistemi de belge düzenine dayanmaktadır.

⁸ KARAKOÇ Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Ankara 2007, s. 360; YALTI Billur, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK 359)(a)(2)nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, Vergi Dünyası, S. 285, Mayıs 2005, s. 24.

Belge ve kayıt düzeninin gerçeğe aykırı olarak gerçekleştiği durumlarda, üçüncü kişilerin kararlarının etkilenmesinin yanı sıra kamu hizmetlerinin finansmanının ana kaynağı olan vergilendirme de doğrudan etkilenecektir⁹. İşte, vergi idareleri ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlama amacıyla inceleme, araştırma ve denetim yetkileri ile donatılmıştır¹⁰.

Mükelleflere defter tutma zorunluluğu getirilmesinin asıl amacı VUK'un 171. maddesinde şu şekilde belirtilmiştir:

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;

2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;

3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;

4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;

5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek.

VUK'un 172. maddesinde de kimlerin defter tutmak zorunda olduğunu tek tek sayma yoluyla belirtmiştir. İlgili maddeye göre aşağıda yazılı gerçek ve tüzelkişiler bu kanunun esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar:

1. Ticaret ve sanat erbabı;

2. Ticaret şirketleri;

⁹ “Bilindiği üzere bir ticari işletmenin kayıt ve belgeleri o ticari işletmenin mali durumunu belirleyici nitelikte bilgileri içermektedir. Bu bağlamda ticari işletmeler belli zaman aralıklarında mali durumlarını mevcut kayıt ve belgeleri üzerinden belirleyerek üçüncü şahıslara duyurmakta ve daha da önemlisi kendi ülke hukuklarına göre vergi ödevlerini yerine getirmektedirler. Mali durumlarını doğru beyan etmeyenlerin bu davranışları üçüncü şahısların kararları etkileyebileceği gibi kamu düzeninin oluşmasına yönelik güvenilirliliğini de olumsuz etkilemektedir. Kaldı ki, bu durum kamu finansmanının temel kaynağı olarak vergilendirmeyi de etkilemektedir Bir başka açıdan tutulması zorunlu defter, kayıt ve bu kayıtlarla ilgili belgelerin takibinin sağlanması, vergi doğuran muamelelerin gerçek mahiyetinin tesbitini kolaylaştırmak amacıyla tutulması zorunlu olan bu belgelerin belli süre saklanması ve istenildiğinde de ibraz edilmesi yükümlülüğü VUK tarafından zorunlu kılınmıştır”. SAKAL Mustafa/ALPASLAN Mustafa/ŞAHİN Yaşar, “Vergi İnceleme Elemanlarına Defter ve Belgelerin İbraz Yükümü ve AİHM Kararı Uyarınca Adil Yargılama Hakkı”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 55, Temmuz 2008, <http://www.lebiblyalkin.com.tr>, ET. 01.03.2011.

¹⁰ YALTI, Susma Hakkı, s. 24.

3. İktisadi kamu müesseseleri;
4. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler;
5. Serbest meslek erbabı;
6. Çiftçiler.

Vergi Usul Kanunu, defter tutma bakımından tüccarları iki gruba ayırmıştır. (VUK. md. 176).

I. Sınıf tüccarlar bilanço esasına göre defter tutarlar ve kanunen tutmaları zorunu olan defterler; yevmiye defteri, defterikebir ve envanter defteridir.

II- Sınıf tüccarlar ise işletme hesabına göre defter tutarlar ve kanunen sadece işletme hesabı defterini tutmakla yükümlüdürler.

VUK'un 220. maddesinde ise tasdik ettirilmesi zorunlu olan defterler düzenlenmiştir. Buna göre, yevmiye ve envanter defterleri, işletme defteri, imalat ve istihsal vergisi defterleri, nakliyat vergisi defteri, yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri ve serbest meslek kazanç defterlerinin tasdik ettirilmeleri mecburîdir.

Defter ve belgeleri gizleme suçunun oluşması için öncelikle mükelleflerden ibrazı istenen defterlerin tutulması zorunlu defterler ve kanunen düzenlenmesi zorunlu olan belgeler olması gerekmektedir. Gizlemeyi, kanun “varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilememesi” olarak tanımlamaktadır. Dolayısıyla tutulması zorunlu bile olsa varlığı noter kayıtları ile tespit edilmeyen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi bu suçun oluşmasına neden olmayacaktır¹¹. Bu durumda sadece idarî yaptırım

¹¹ “... “varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit” olan defter ve belgelerin, saklama zorunluluğu olan 5 yıllık süre içerisinde usulüne uygun olarak yapılan tebligata rağmen vergi incelemesi için yetkili memura ibraz edilmemesinin gerektiği, dava dosyası içerisinde bulunan vergi tekniği raporu, tarh dosyası ile Düden Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün cevabi yazısından, mükellef sanığın 1999 yılı Ocak ayı itibarıyla faaliyetini terk ettiğini, faaliyeti olmadığı için 2001 ve 2002 yıllarına ait defter ve belgeleri tasdik ettirmediğini beyan etmesi, inceleme sonucunda da, 2001 ve 2002 yıllarında beyanname vermediği gibi 2001 ve 2002 takvim yıllarına ait defter ve belgelerinin de tasdik edilmediğinin anlaşılması, fatura ve irsaliyelerin ise 12.12.1994 yılında bastırılarak teslim alınmasına rağmen, defter ve belge istem yazısının 30/09/2004 tarihinde tebliğ edildiğinin ve aynı tarihli tutanak içeriğinde de, sanık tarafından, 1999 yılı itibarıyla faaliyete son verildiğinin belirtilmiş olması karşısında sanığa yüklenen defter ve belgeleri gizlemek suçunun yasal unsurları oluşmamıştır...” Y. 11. CD., 10.02.2010 gün ve E. 2007/7235, K. 2010/732, www.online-hukuk.org ET.: 01.02.2010.

uygulanacaktır¹². Tutulması mecburî olan defterlerden herhangi birinin tutulmamış olması VUK'un 352. maddesi gereğince I. Derece usulsüzlük suçunu oluşturacaktır.

2. Varlıklarının Noter Tasdik Kayıtları veya Sair Suretlerle Sabit Olması

Kanunen tutulması zorunlu olan defterlerin noter veya kanunda belirtilen makamlara tasdik edilmesi gerekmektedir¹³. Defterler, iş yerinin, iş yeri olmayanlar için ikametgâhın bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa ile mükellef olanlar, menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acenteleri için borsa komiserliği tarafından tasdik olunur.

VUK'un 221. maddesi gereğince:

1. Öteden beri işe devam etmekte olanlar defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda;

2. Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda;

3. Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler, işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muafıktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde;

4. Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce tasdik ettirmeye mecburdurlar.

Defter ve belgeleri gizleme suçunun oluşabilmesi için ibrazı istenen defterler ve belgelerin varlığının noter kayıtları ya da sair suretlerle ispatlanması gerekmektedir. Bu durumda defter ve belgelerin varlığı her türlü delille ispat edilebilecektir.

Yargıtay Onbirinci Ceza Dairesinin bir kararında bu gereklilik, “213 sayılı Yasanın 359/a-2 maddesindeki defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi suçunun oluşması için ilk koşulun, vergi incelemesi sırasında, yetkililer tarafın-

¹² “Suçun konusu, maddede belirtilen nitelikteki defter kayıt ve belgelerdir. Suçun oluşumu için gizleme eyleminin herhangi bir zarara yol açması koşulu da aranmamıştır”. AyM., 31.01.2007 gün ve E. 2004/31, K. 2007/11, RG., 18.05.2007, S. 26526.

¹³ ORAL Hasan, “Yargıtay Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu”, Prof. Dr. Mualla ÖNCEL'e Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara 2009, s. 1325.

dan ibrazı istenen defter, kayıt ve belgelerin varlıklarının noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olmasının gerekmesine, diğer bir anlatımla, yetkililerin ancak, varlıkları noter kayıtları veya sair suretlerle sabit olan defter, kayıt ve belgelerin ibrazını isteyebilecekleri, aksi halde isteme hak ve yetkisinin mevcut olmadığı, zorunluluk bulunmasına rağmen defter, kayıt ve belgelerin tutulmaması keyfiyetinin usulsüzlük cezasını gerektirdiği, 23.7.1992 tarihli dilekçesiyle işini terk ettiğini vergi dairesine bildirdiği vergi inceleme raporundan anlaşılan sanığın, tutmak zorunda olmadığı 1993 yılına ait defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmesinin söz konusu olamayacağı, bu açıklamalar ışığında müsnet suçun unsurları itibarıyla oluşmadığının kabulü ile beraat kararı verilmesi gerektiği gözetilmeden mahkûmiyet hükmü tesisi...” hukuka aykırılık oluşturmaktadır, şeklinde ayrıntılı olarak ifade edilmiştir¹⁴.

Defter ve belgelerin varlığı, noter tasdiki dışında “sair suretlerle” de ortaya konabilecektir. Buna göre, mahkeme kararları, vergi dairesi ve ticaret odası kayıtları gibi delillere dayanılarak da defter ve belgelerin varlığı ortaya konabilecektir. Dolayısıyla bunlar da noter tasdik kayıtları gibi defter ve belgelerin mükellefin elinde olduğuna dair karine oluşturur¹⁵.

3. İnceleme Sırasında Vergi İncelemesine Yetkili Kimselere Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi

VUK’un 134. maddesine göre, “vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır”.

Defter ve belgeleri gizleme suçunun oluşması için ibraz talebinin inceleme sırasında yapılması gerekmektedir. Defter ve belgeleri ibraz isteğinin, vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılması gerekir. Vergi incelemesine yetkili olanları VUK’un 135. maddesi gereğince şu şekilde belirtmek mümkündür:

- Hesap uzmanları ve hesap uzman yardımcıları,
- İlin en büyük mal memuru,
- Vergi denetmenleri ve vergi denetmen yardımcıları,
- Vergi dairesi müdürleri,
- Maliyet müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri,

¹⁴ Y.11.CD., 01.02.2001 gün ve E. 6169, K. 674, karar için bkz.: OK, Sinan, “Vergi Usul Yasasından Defter ve Belgeleri İbraz Etmemek Suçu”, <http://www.yeniforumuz.biz/showthread.php?401286-Vergi-usul-yasasinda-defter-belge-ibraz-etmemek-su%C3%A7u>, ET. 01.03.2011.

¹⁵ Bkz.: ŞENYÜZ, s. 419.

- Gelirler kontrolörleri,
- Stajyer Gelirler kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar.

Defter ve belgelerin mahkemeye ibraz edilmesi ile ilgili olarak Danıştay'ın vermiş olduğu farklı kararlar bulunmaktadır. Danıştay vermiş olduğu bir kararda; “ Vergi inceleme elemanına ibraz edilmeyen defter ve belgenin vergi mahkemesine ibraz edilmesi halinde mahkemece bilirkişi incelemesi yaptırılmak suretiyle matrah farkı bulunmadığı sonucuna varılması durumunda re'sen salınan vergi ve kesilen ceza kaldırılabilir”¹⁶ şeklinde görüş belirtmiştir. Ancak, başka bir kararda ise, “2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2'nci maddesinin 2'nci fıkrası gereğince vergi mahkemeleri vergi idaresine ait vergi incelemesi ve karşıt inceleme yapma yetkisinin kullanışının hukuka uygunluğunu denetlemekle görevlidirler. Vergi idaresinin yerine geçerek vergi incelemesi ve karşıt inceleme yoluyla defter kayıtlarının ve bu kayıtların dayanağı olan belgelerin gerçek duruma uygunluğunu araştırmayacağı tabiidir. Bu bakımdan mahkemece davacının inceleme elemanına ibraz etmeyip mahkemeye sunduğu defter ve belgeler üzerinde, davalı vergi idaresince inceleme yapılmasına imkân sağlanması ve bu incelemenin sonucu alındıktan sonra uyuşmazlığın karara bağlanması gerekirken, yaptırılan bilirkişi incelemesi sonucu tarhiyatın terkinini yolunda verilen karar hukuka uygun bulunmamıştır”¹⁷ şeklinde hüküm vermiştir.

VUK.'un 139. maddesi gereğince, vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır.

İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenir.

¹⁶ D.4.d, 15.12.1999 gün ve E. 1999/1035, bkz.: BULUT Fevzi, VUK'a Göre Tutulması ve Saklanması Mecburi Olan Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi, <http://www.huseyinust.com>, ET. 01.03.2011.

¹⁷ DVDDK, 16.05.2003 gün ve E. 2002/559, K. 2003/287, bkz.: BULUT, agm.; “Defter ve belgelerini çaldığından bahisle incelemeye ibraz edemeyen yükümlünün temin edebileceği belgeler, vergi dairesi haberdar edilip incelenerek karar verilmesi gerekirken, davanın vergi aslına ilişkin kısmının reddinde isabet bulunmadığı”, DVDDK, 18.02.2005 gün ve E. 2004/141, K. 2005/4; “Çaldığından bahisle defter ve belgeler incelemeye ibraz edilmese de, temin edilen belgelerin vergi dairesi haberdar edilerek incelenmesi gerektiği”, DVDDK, 24.12.2004 gün ve E. 2004/145, K. 2004/204, bkz.: GÜNDÜZ Fatih, ““Defter ve Belgelerin İnceleme Elemanına İbraz Edilmeyip Mahkemeye İbraz Edilmesi Mükellefleri İncelemeden Kurtarabilir mi?”, E-Yaklaşım, S. 62, Eylül 2008.

İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılır. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için münasip bir mühlet verilir¹⁸.

Vergi incelemesinin kanunda belirtilen şartlar yerine getirilmeden yapılması halinde mükellef açısından defter ve belgeleri gizleme suçu oluşmayacaktır. Örneğin mükelleften defter ve belgeleri daireye getirmesi yazı ile değil de sözle istenmesi durumunda, ibraz etmeme fiili, suç teşkil etmeyecektir.

Burada üzerinde durulması gereken diğer bir konu da defter ve belgelerin, vergi incelenmesine esas olmak üzere ibrazının istenmesi gerektiğidir. Aksi halde örneğin işi terk halinde iptal edilmek üzere istenilmesi halinde mükellefin defter ve belgeleri ibraz etmemesi bu suçu oluşturmayacaktır.

4. Defter ve Belgelerin Zamanaşımı Süresi İçinde İbrazının İstenmesi Gerektiği

VUK'un 253. maddesine göre; defter tutmak mecburiyetinde olanların, tuttıkları defterleri ve VUK'un üçüncü kısmında yazılı olan belgeleri, ilgili buldukları yılı izleyen takvim yılından itibaren beş yıl süre ile muhafaza etmek zorundadırlar. Dolayısıyla, 5 yıllık süre geçtikten sonra defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, "gizleme" sayılmaz. Bu kuralın, yıllara yaygın inşaat işleri gibi 5 yılı aşan bazı istisnaları vardır. Ama süre kural olarak 5 yıldır. Dolayısıyla, 5 yıllık süre geçtikten sonra defter ve belgelerin ibraz edilmemesi "gizleme" sayılmaz¹⁹. Ayrıca ibraz için yapılan tebligatın da usulüne uygun olması gerekmektedir²⁰.

¹⁸ "Sanığa defter ve belgelerinin ibrazı için 05.04.1995 tarihli tutanakla verilen sürenin 213 sayılı Yasa'nın 14. maddesine aykırı olarak 15 günden az tayin edilmiş olması sebebiyle münnet suçun yasal unsurları itibariyle oluşmadığından beraati yerine mahkumiyetine karar verilmesi, yasaya aykırıdır". Y.11.CD., 24.01.2000 gün ve E. 2000/8141, K. 2000/24,bkz.: TEMİZYÜREK Onur, "Defter ve Belge İbraz Etmeme Fiilinin Kaçakçılık Suçu Olarak Değerlendirilmesi İçin Gerekli Şartlar", Yaklaşım, S. 196, Nisan 2009, <http://www.yaklasim.com.tr>, ET. 01.03.2011; Mühlet vermede idarenin takdir yetkisi için bkz: ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Ankara 2007, s. 118.

¹⁹ KIZILOL Zuhâl, *Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesinin Suç Oluşturmadığı ve Oluşturduğu Durumlar*, Yaklaşım, S. 201, Eylül 2009; ENGİN Rifat, "Defter ve Belge İbraz Zorunluluğunun Yerine Getirilmemesi", *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, S. 9, Eylül 2005, <http://www.lebibyalkin.com.tr> ET. 01.03.2011.

²⁰ ŞENYÜZ, s. 70; ORAL, s. 1325.

II. DEFTER VE BELGELERİN GİZLENMESİ HÜKMÜNÜN ANAYASAYA AYKIRILIĞI SORUNU

VUK'un 359/a-2. maddesinin anayasaya uygunluğu tartışma konusudur. Bu maddeyi, Anayasanın hukuk devleti, eşitlik gibi ilkelerinin yanı sıra susma hakkı kapsamında da değerlendirmeye tabi tutmak mümkündür.

Ayrıca, defter ve belgeleri tutan ancak inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi suç olarak düzenlenmişken; defter ve belgeleri hiç tutmayan mükellef hakkında sadece idari nitelikli bir cezanın öngörülmüş olması da tartışılması gereken bir konudur²¹. Bu durumda kanun koyucunun düzenleme yetkisinin ölçsüz kullanılmasından dahi bahsetmek mümkün olabilecektir.

Anayasa Mahkemesi itiraz yoluyla önüne gelen davada, defter tutma, saklama ve ibraz etme ödevlerine uyulmamasının suç kabul edilmesinin, vergi borcunun tespiti ve sonuçta ödenmesini sağlayarak vergi kaybını önlediğini, kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonların toplanması suretiyle kamu yararını sağladığını belirtmiştir. Ayrıca, vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğunun kanunlarla yükümlülere verilen bir görev olduğunu ve bu zorunluluğun mükellefin kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemeyeceğini, ilgili maddede yer alan susma hakkının kovuşturma ve soruşturma aşaması için geçerli olduğunu vurgulamıştır.

Bu ilkenin eşitlik ilkesine aykırılığı konusunda karşıoy yazısında şu hususlara yer verilmiştir: “Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, cürüm niteliği taşıdığına kuşku olmayan hileli işlemlerde bulunmak, sahte belgeler düzenlemek gibi eylemlerden ziyade, mahiyet itibariyle daha ziyade yaptırımı sadece idari para cezası olan, meslek ve sanatın icrası için işyerinde belli belge veya ruhsatların hazır bulundurulması ya da duvara asılması, bunların denetimlerde ilgililere ibraz edilmesi, sürücü belgesinin trafik kontrolünde gösterilmesi gibi kural ve emirlere uymama eylemlerine benzemektedir. Bir hukuk devletinde, mahiyet ve sonuçları itibariyle benzerlik gösteren eylemlerin benzer yaptırımlara bağlanması gerekir. Yasa koyucu, burada sınırsız takdir yetkisine sahip değildir. Dolayısıyla, iptali istenen kuraldaki eylemi (defterleri

²¹ Hiç belge düzenlenmemesi yerine, eksik de olsa bir belge düzenlenmesi vergi idaresi açısından daha tercih edilebilir durumdur. Ama hiç belge düzenlemeyen bir mükellef, vergi kaçakçısı olmamaktadır. Benzer durum defter ve belgelerini gizleyen açısından da söz konusudur. Bkz.: OZANSOY Ahmet, “Vergi Kaçakçısı Olmanın Zorluğu”, S. 245, Şubat 2009, s. 97.

ibraz etmeme) gerçekleştiren mükellefin konumu da 359. maddede sayılan diğer eylemlerde bulunan kişilerle aynı olmadığından, bu kişilerin tümüne aynı cezanın öngörülmesi Anayasa'nın 10. maddesindeki eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaktadır.

Gözden kaçırılmaması gereken çok önemli bir gerçek de, mevzuatımızda, ekonomik ve ticari faaliyette bulunduğu halde hiç defter tutmayan, belge saklamayan ve vergi mükellefi kaydı da olmayan kişilere hürriyeti bağlayıcı ceza verilmediğidir. Tutulması kanuna göre zorunlu olan defterlerin hiç tutulmaması cürüm oluşturmamakta, “usulsüzlük” sayılarak, idari yaptırım ile cezalandırılmaktadır. Kuşkusuz, çağdaş hukukta geçerlilik kazanan “ekonomik suçlara ekonomik ceza” ilkesi gereğince, kayıtdışı ekonomik faaliyetlerden dolayı hapis cezası öngörülmesi uygun olmayacak ve kayıtdışılık sorununa esasen çözüm de getiremeyecektir. Ancak, mevzuata göre tutması gereken defterleri hiç tutmayan kişi için hapis cezası öngörülmezken iyi-kötü defter tutan, tasdik ettiren, fakat inceleme sırasında göstermeyen/gösteremeyen kişiye üst sınırı üç yıla varan ağırlıkta bir cezanın öngörülmesi, bir hukuk devletinde mevzuatın muhtelif kuralları arasında bulunması gereken denge, adalet ve ölçülülük hususlarına uygunluk taşımadığından, Anayasa'nın 2. maddesine de aykırıdır”²².

Anayasanın 2. maddesinde “Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, milli dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk Milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, laik ve sosyal bir hukuk Devletidir” hükmüne yer verilmiştir. Hukuk devleti açısından adaletin gerçekleştirilmesinde, kanunlarda yer alan hüküm-

²² “Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi eylemi, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde belirtilen ve suç oluşturan diğer eylemlerden farklıdır. Anılan maddede sayılan diğer tüm hallerde (defter ve belgelerin yok edilmesi dahil) suç, icrai davranışlarla gerçekleştirilmektedir. Bu davranışlar yanılma ve gerçeğe aykırı kayıt veya belgeler oluşturma kastı ile yani özel kastla gerçekleştirilebilir. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi eylemi ile pratikte aynı sonucu doğuran, 359. maddenin (b) fıkrasının (1) numaralı bendinde düzenlenmiş olan “defter, kayıt ve belgeleri yok etme” eylemi de, birtakım icrai davranışlar gerektirmektedir. Uygulamada yaygın şekilde başvurulan, işyerine hırsız girmiş, su basmış veya yangın çıkmış süsü verilerek defter veya belgelerin yok edilmesi, özel kast ile işlenen suçlardır. Buna karşılık, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, aynı maddede düzenlenen ve yukarı haddi üç yıl olan hapis cezasıyla cezalandırılan diğer hileli ve yanılıcı eylemlerin ihmali davranışlarla gerçekleştirilen bir çeşidi olmayıp; genel kastla işlenmesi ve yarattığı tehlikenin (vergi incelemesinin uzaması, vergi kaybı olasılığı) büyüklüğü açısından farklılık gösteren bir eylemdir”. Osman Alifeyyaz PAKSÜT'ün karşıoy gerekçesi, AyM., 31.01.2007 gün ve E. 2004/31, K. 2007/11, RG., 18.05.2007, S. 26526.

ler arasında ölçülülüğün ve orantılılığın sağlanması da önemli rol oynayacaktır. Anayasa Mahkemesi kararlarında da hukuk devletinin tanımında “adil bir hukuk düzeni kuran” ifadesine yer verilmiştir²³. Fakat Anayasa Mahkemesi kanun koyucunun daha hafif suçlara daha ağır ceza öngörmesini somut bir aykırılık haksızlık ya da adaletsizlik olarak değerlendirmemiş “yasa koyucunun yasama yetkisini kullanırken, Anayasa’nın temel ilkelerine ve ceza hukukunun ana kurallarına bağlı kalmak koşuluyla, toplumda belli eylemlerin suç sayılıp sayılmaması, suç sayılırsa hangi tür ve ölçüdeki ceza yaptırımlarıyla karşılanmaları gerektiği, hangi durum ve davranışların ağırlaştırıcı ya da hafifletici öge olarak kabul edileceği konularında takdir yetkisi” olduğunu kabul etmiştir²⁴. Kanun yapma yetkisine sahip olan yasama organı sınırsız bir yetkiye sahip değildir. Yasama organının anayasa ile bağlı olduğunun unutulmaması gereklidir. Kanun koyucunun yasama yetkisini kullanırken ölçülülük ve orantılılık ilkelerini de mutlaka dikkate alması gerekmektedir.

“Hukukun temel ilkeleri arasında yer alan eşitlik ilkesine, Anayasa’nın 10. maddesinde yer verilmiştir. Buna göre, “kanun önünde eşitlik ilkesi” hukukî durumları aynı olanlar için söz konusudur. Bu ilke ile eylemler değil, hukukî eşitlik öngörülmüştür. Eşitlik ilkesinin amacı, aynı durumda bulunan kişilerin kanunlar karşısında aynı işleme bağlı tutulmalarını sağlamak, ayırım yapılmasını ve ayrıcalık tanınmasını önlemektir. Bu ilkeyle, aynı durumda bulunan kimi kişi ve topluluklara ayrı kurallar uygulanarak kanun karşısında eşitliğin çiğnenmesi yasaklanmıştır. Kanun önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı tutulacağı anlamına gelmez. Durumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve uygulanmaları gerektirebilir. Aynı hukukî durumlar aynı, aynı hukukî durumlar farklı kurallara bağlı

²³ “... Hukuk devleti, her eylem ve işlemleri hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozmayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaştığında geçersiz kalacağını ilen devlettir...” AyM., 27.03.1986 gün ve E. 1985/31, K. 1986/11, RG., 09.05.1986, S. 19102.

²⁴ “Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirlerine ilişkin kurallar, ceza hukukunun ana ilkeleri ile Anayasa’nın konuya ilişkin kuralları başta olmak üzere, ülkenin sosyal, kültürel yapısı, etik değerleri ve ekonomik hayatın gereksinimleri göz önüne alınarak saptanacak ceza politikasına göre belirlenir. Yasa koyucu, cezalandırma yetkisini kullanırken toplumda hangi eylemlerin suç sayılacağı, bunun hangi tür ve ölçüdeki ceza yaptırımı ile karşılanacağı, nelerin ağırlaştırıcı veya hafifletici sebep olarak kabul edilebileceği ve ceza sistemini tamamlayan müesseseler konusunda takdir yetkisine sahiptir. Bu yetki, vergi suç ve cezaları bakımından da geçerlidir”. AyM., 20.05.2010 gün ve E. 2009/51, K. 2010/73, RG., 02.12.2010, S. 27773.

tutulursa Anayasa'da öngörülen eşitlik ilkesi zedelenmez"²⁵. Aynı hukukî durumda olanlara aynı, farklı hukukî durumda olanların ise farklı kurallara tabi tutulması gerektiği hususu, özel usulsüzlük suçunun yaptırımıyla ilgili yapılan bir itiraz başvurusunda da Anayasa Mahkemesince vurgulanmıştır²⁶.

VUK md. 359/5 aynı durumda olan herkesi kapsayan içine alan bir hükümdür. Dolayısıyla bu hükmün eşitlik ilkesine aykırılık oluşturduğu söylenemez. Ancak anayasanın diğer ilkeleri kapsamında değerlendirmeye tabi tutulmalıdır.

Kuralın iptali için itiraz yoluna başvuran Adana 8. Asliye Ceza Mahkemesi itirazının gerekçesini Anayasa md. 38/5'e dayandırmıştır. İlgili hüküm çerçevesince, "Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz."

Anayasa Mahkemesi, incelemesini Anayasanın 38/5. maddesi doğrultusunda, susma hakkı çerçevesinde gerçekleştirmiştir. Ancak Mahkeme, defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmeme fiilinin, susma hakkı kapsamına girmediğine hükmetmiştir. Anayasa Mahkemesine göre susma hakkı "suçlanmayla başlayan bir haktır. Kovuşturma ve soruşturmanın her aşaması için geçerlidir. Kamu hizmetlerinin finansmanına, vergiler aracılığıyla katılmak bireylere yüklenen Anayasal bir ödevdir. Yasalar ile yükümlülerin ve onlarla hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili kayıtlarının denetlenmesi amacıyla kimi defter, kayıt ve belgeleri tutmak, saklamak ve istenildiğinde yetkililere ibraz

²⁵ AyM., 08.01.22002 gün ve E. 2001/493, K. 2002/11, RG., 12.04.2002, S. 24724; AyM., 13.05.2004 gün ve E. 2000/85, K. 2004/61, RG., 21.07.2004, S. 25529; AyM., 19.06.2008 gün ve E. 2003/94, K. 2008/123, RG., 05.11.2008, S. 27045.

²⁶ "Beyannamesini beyannamenin kanuni süresinin sonundan başlayarak elektronik ortamda 15 gün içinde veren mükelleflere öngörülen idari para cezası 372,50 TL, bu sürenin dolmasını takip eden 15 gün içinde verilmesi halinde ise 745,00 TL özel usulsüzlük cezası olduğu halde, elektronik ortamda beyannamesini 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 355. maddesinin son fıkrasında düzenlenen sürelerden (yasal beyanname verme süresini izleyen 30. günden) sonra veren mükelleflere öngörülen ceza 50,00 TL usulsüzlük cezası olmaktadır. Bu durum Anayasal bir ilke olan ölçülülük ilkesine açık aykırılık oluşturmaktadır" gerekçesiyle Anayasa Mahkemesine İstanbul 2. Vergi Mahkemesince başvurulmuştur. Anayasa Mahkemesi ise söz konusu kuralın Anayasaya aykırılık teşkil etmediğine hükmetmiştir: "Anayasa'nın 10. maddesinde belirtilen yasa önünde eşitlik ilkesi, hukuksal durumları aynı olanlar için söz konusudur. Mükerrer 355. maddede, belirli sürelerde beyanname verilmesi halinde cezaların indirimli uygulanması, bu süreler dışında beyanname verilmesi veya hiç beyanname verilmemesi hallerinde yasada belirtilen cezaların uygulanması öngörüldüğünden, eylemler ayrılarak bu eylemlere bağlı ceza getirildiğinden, eşitlik ilkesinin ihlalden söz edilemeyecektir". AyM., 13.01.2011 gün ve E. 2009/21, K. 2011/16, RG., 02.04.2011, S. 27893.

etmek zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilme birbirinden farklı durumlardır. Vergi ile ilgili defter tutma, saklama ve ibraz etme zorunluluğu yasalarla yükümlülere verilen bir görevdir. Bu görevler yerine getirilmediği takdirde suç oluşmaktadır. İtiraz konusu kural ile herkesin geliri oranında vergiye katılımının sağlanması ve ödenmesi gereken vergi miktarının tespiti için, Vergi Yasası'nda öngörülen defterlerin tutulmasının ve bu defterlerin istendiğinde ibraz edilmesinin zorunlu kılınması, mükellefin Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında öngörülen, kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak nitelendirilemez.”

Ancak karşı oy yazısında²⁷ da belirtildiği üzere Anayasa'nın 38. maddesinde yer alan haklar Anayasanın 12. maddesinde belirtilen temel hak ve özgürlükler kapsamındadır ve sadece 13. maddede belirtilen nedenlerle sınırlandırılabilir. İlgili maddeye göre “Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz”.

III. AVRUPA İNSAN HAKLARI SÖZLEŞMESİ ÇERÇEVESİNDE VERGİ MÜKELLEFİNİN SUSMA HAKKI

Anayasa Mahkemesine yapılan başvuruda, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinin (a) bendinin 2 numaralı alt bendi uyarınca mükellefin, defter ve belgelerini vergi denetimi sırasında ibraz etmemesi nedeniyle oluşan eyleminin suç kabul edilmesinin, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin 6. maddesine de uygun bir düzenleme olmadığı ileri sürülmüştür.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6. maddesinde adil yargılama hakkı düzenlenmektedir. Bu maddeye göre:

²⁷ “Susma hakkının ancak belirli koşullarda yani kişi hakkında soruşturma veya kovuşturma başlaması durumunda doğacağı kabul edilmekle, bu temel hakkın ancak “sanık” ya da “şüpheli” konumundaki kişiler için geçerli olacağı sonucuna varılmakta ve böylelikle, hak sujesi yönünden bir sınırlandırma yapılmaktadır. İlgili maddesinde herhangi bir sınırlama nedeni belirtilmeyen bir hakkın, bu hakkı kullanabilecek kişi veya bu kişinin konumu yönünden sınırlandırılması olanağı yoktur. ... Çoğunluk görüşünün aksine, susma hakkının kullanılmasının sanık veya şüpheli statüsü ile sınırlı olmadığı açıktır. ... Vergi incelemesinde susma hakkı olamayacağı; kişiyi, kendi aleyhine sonuçlar doğuracak kayıt veya belgeleri ceza tehdidi altında ibraz etme mecburiyeti getiren kurallar konabileceği görüşüne karşıyım”. Osman Alifeyyaz PAKSÜT'ün karşıoy gerekçesi, AyM., 31.01.2007 gün ve E. 2004/31, K. 2007/11, RG., 18.05.2007, S. 26526.

“1. Herkes, gerek medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili nizalar, gerek cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamalar konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından davasının makul bir süre içinde, hakkaniyete uygun ve açık olarak görülmesini isteme hakkına sahiptir. Hüküm açık oturumda verilir; ancak, demokratik bir toplumda genel ahlak, kamu düzeni ve ulusal güvenlik yararına, küçüklerin korunması veya davaya taraf olanların özel hayatlarının gizlilik gerektirdiğinde

2. veya davanın açık oturumda görülmesinin adaletin selametine zarar verebileceği bazı özel durumlarda, mahkemenin zorunlu göreceği ölçüde, duruşmalar dava süresince tamamen veya kısmen basına ve dinleyicilere kapalı olarak sürdürülebilir.

3. Bir suç ile itham edilen herkes, suçluluğu yasal olarak sabit oluncaya kadar suçsuz sayılır.

4. Her sanık en azından aşağıdaki haklara sahiptir:

a) Kendisine yöneltilen suçlamanın niteliği ve nedeninden en kısa zamanda, anladığı bir dille ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;

b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zamana ve kolaylıklara sahip olmak;

c) Kendi kendini savunmak veya kendi seçeceği bir avukatın yardımından yararlanmak ve eğer avukat tutmak için mali olanaklardan yoksunsa ve adaletin selametini gerektiriyorsa, mahkemece görevlendirilecek bir avukatın para ödemeksizin yardımından yararlanabilmek;

d) İddia tanıklarının sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında çağrılmasının ve dinlenmesinin sağlanmasını istemek;

e) Duruşmada kullanılan dili anlamadığı veya konuşamadığı takdirde bir tercüman yardımından para ödemeksizin yararlanmak”.

Adil yargılanma hakkı çerçevesinde susma ve kendini suçlamama, kişinin hem aleyhine olan beyanı yapmama hem de belgeleri vermeme hakkını içermektedir²⁸. Bir savunma aracı niteliğinde olan susma hakkı, kişinin kendini suçlayıcı bir duruma düşmesine yol açacak şekilde zorlanamamasını

²⁸ İNCEOĞLU Sibel, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı, İstanbul 2002, s. 263.

ifade eder²⁹. Bir başka ifadeyle susma hakkı, suç isnadı altında bulunan kişinin sadece kendi aleyhine delil vermemesini ifade etmez, aynı zamanda kişinin sessiz kalmasının aleyhine delil oluşturmamasını da içerir. Böylece kişinin kendi mahkumiyetine yardımcı olmaya mecbur bırakılmamasını sağlar³⁰.

Susma hakkı ile ilgili olarak Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) kararlarını ele almadan önce, önemli bir hususun üzerinde durmak gerekmektedir. Bu da, Sözleşmenin adil yargılanma ile ilgili 6. maddesinin, ceza hukuku anlamındaki suç ve cezalarda uygulanabileceğidir. AİHM, idarî yaptırım ile ceza arasındaki ayrımı kabul etmektedir. Ancak AİHM, bu ayırmada ulusal hukuktaki nitelendirmeye bağlı kalmadan kendi geliştirdiği kriterleri kullanmaktadır³¹. Böylece AİHM, ulusal hukukta idarî yaptırım olarak kabul edilen bir yaptırımı, cezaî yaptırım olarak kabul edebilecek ve kişinin kendi aleyhine bilgi vermeye zorlanmasını susma hakkının ihlali olarak değerlendirebilecektir.

AİHM'nin belirlediği bu kriterler çerçevesinde, yaptırımın sadece belli bir grubu değil, tüm vergi mükelleflerini ilgilendirmesi, bunların hepsine uygulanabilir olması gerekmektedir. Ayrıca yaptırımın bir zararın parasal tazminini değil, benzeri davranışların tekrarını önlemek için cezalandırmayı hedeflemesi (caydırma amaçlı olması) gerekir. Yaptırımın önleyici ve cezalandırıcı amacı olan genel nitelikli bir kurala dayanması da diğer bir kriterdir. Son olarak uygulanan yaptırımın miktarının çok yüksek olması da şarttır³². AİHM'ye göre bu şartlar bir arada bulunuyorsa, söz konusu yaptırım iç hukukta idarî olarak nitelendirilse dahi, cezaî olarak kabul edilecek ve sözleşmenin 6. maddesi kapsamında adil yargılanma ve bu bağlamda susma hakkı açısından incelenecektir.

Susma hakkının, açıkça ifade edilmemekle birlikte³³, Sözleşmenin 6/1. maddesindeki adil yargılanma hakkının içerisinde yer aldığı, Avrupa İnsan

²⁹ YALTI, Susma Hakkı, s. 24.

³⁰ ŞENYÜZ, s. 424.

³¹ BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, "İdari Nitelikli Vergi Suçları ve Cezaları", Vergi Dünyası, S. 229, Temmuz 2006, s. 127.

³² Hatta Bendenoun davasında, kişinin para cezasının tamamını ödememesi halinde hapisle taziyi de gündeme gelebilecekti. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz.: TEZCAN Durmuş, "AİHS Açısından Vergi Cezaları ve Adil Yargılanma Hakkı", 2006 İdarî Yargı Sempozyumu, <http://www.danistay.gov.tr>, s. 3, ET. 01.06.2011: İNCEOĞLU, s. 93.

³³ BAKER Philip, "Taxation And The Human Rights Act 1998", http://www.taxbar.com/articles/Taxation_Human_Rights_Act_Philip_Baker_QC.pdf, s. 7, ET. 01.06.2011.

Hakları Mahkemesince ilk kez *Funke* davasında ortaya konulmuştur³⁴. Jean-Gustave Funke Fransa'da yaşayan bir Alman vatandaşıdır. Gümrük yetkilileri, Funke'nin yurtdışındaki varlıklarının ayrıntılarını belirlemek üzere evine gitmiştir. Funke banka ekstrelerini vermeyi reddetmiş, bu nedenle aleyhine açılan davada mahkeme kendisini, işbirliği yapmaya davet eden mahkeme kararına uyduğu tarihe kadar geçecek her gün için para cezasına çarptırmıştır. Funke, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin 6/1 ve 6/2. maddelerin ihlal edildiği iddiasında bulunmuştur. Mahkeme, belge vermeyi reddettiği için para cezasına mahkûm olan Funke'nin adil yargılanma hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir³⁵. Kendinden istenilen belgeleri vermeyen kişinin para cezasına çarptırılması, susma hakkının ihlali niteliğinde görülmüştür.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, John Murray/İngiltere davasında sanığın sorgulama sırasında susma ve kendi kendini suçlamaya zorlanmama hakkının uluslar arası düzeyde genel kabul görmüş kurallardan olduğu ve bununu adil yargılanma hakkının özünde yer aldığı belirtilmiştir³⁶. Polise cevap vermeyen tanığın cezalandırılması (Heaney ve diğerleri/İrlanda, 21.12.2000) ve istenen belgeleri vergi denetçilerine vermekten kaçınan kişinin bu nedenle cezalandırılması adil yargılama hükmüne aykırıdır³⁷.

İnceleme konumuz itibariyle önemli bir diğer dava İsviçre vatandaşı J.B. ile ilgilidir. Bir başka mükellefin araştırılması sırasında J.B.'nin o mükellef ve onun şirketlerine yatırım yaptığını fakat bunları beyan etmediğini tespit etmiştir. J.B. hakkında vergi kaçakçılığı incelemesi başlatılmış ve kendisinden ilgili döneme ilişkin geliri ile ilgili bütün belgeleri vermesi istenmiştir. Mütadit defalar yapılan talebe karşı J.B. bilgi ve belgeleri vermemiş ve kendisine para cezası kesilmiştir. AİHM, " bir devletin, sırf verginin doğru tarh edilmesini sağlamak amacıyla, vergi yükümlüsüne bilgi verme yükümlülüğü getirip getiremeyeceği meselesini değerlendirmemektedir... 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..... Yetkililerin vergi tarh edebilmek

³⁴ Funke V. France, 25.02.1993, Ser.A, No.256-A, 16 ehrr 297; SOYDAN YALTI Billur, İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı III, Vergi Sorunları Dergisi, S. 145, s. 124; YALTI, Susma Hakkı, s. 27.

³⁵ YALTI SOYDAN, s. 124.

³⁶ GÖLCÜKLÜ Feyyaz/GÖZÜBÜYÜK Şeref, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, Ankara 2002, s. 294.

³⁷ GÖLCÜKLÜ/GÖZÜBÜYÜK, s. 294.

için başvuruçuyu, geliri hakkında bilgi verebilecek belgeleri vermeye zorladıkları anlaşılmaktadır.Sonuç olarak, 6/1'deki kendini suçlamama hakkı ihlal edilmiştir” şeklinde karar vermiştir³⁸. AİHM, devletlerin vergi cezaları, vergi denetim yöntemleri ile ilgili takdir yetkisi hakkında bir değerlendirme yapmamaktadır. Ancak, kendinden istenen belgeleri vermeyen, susan mükelleflerin hapis cezası bir yana, para cezasına çarptırılacak olmasını dahi susma hakkının ihlali olarak değerlendirmektedir.

AİHM kararlarının değerlendirilmesinden susma hakkının, hem yargılama öncesi araştırma safhasını ve ceza riski taşıyan vergi inceleme süresini ve hem de ceza davasını kapsadığı anlaşılmaktadır³⁹.

Ayrıca, susma hakkının kullanılmış olması dolayısıyla haksız çıkarımlar yapılması halinde de masumluk karanesi ihlal edilmiş olacaktır⁴⁰. Masumiyet karanesi gereği mahkeme üyeleri yargılamaya başlarken sanığın suçlu olduğuna ilişkin bir önyargı veya önkabul taşımamalıdır⁴¹. Bazı Yargıtay kararlarında ilgilinin defter ve belgeleri istendiğinde inceleme elemanına vermemesi vergi kaçırıldığı yönünde haksız çıkarımlara neden olmuştur⁴². Dolayısıyla doktrinde susma hakkı ile kamu düzenini koruma arasında dengeyi kurmak ve salt belge gizlemenin bir hak kullanma olarak değil de işlediği bir suçtan kaçınma olarak yorumlandığı takdirde, bunun Anayasa'ya aykırı olmadığı sonucuna varılacağı ileri sürülmektedir⁴³.

AİHM kararları çerçevesinde Türk vergi usul hukukundaki hükümlerin yeni bir bakış açısıyla değerlendirilmesi gerektiği ileri sürülmektedir⁴⁴. Bu

³⁸ Ayrıntılı bilgi için bkz.: YALTI, Susma Hakkı, s. 30 vd; J.B. V. Switzerland, AİHM, 03.05.2001, No: 31827/96.

³⁹ YALTI, Susma Hakkı, s. 29.

⁴⁰ TEZCAN Durmuş/ERDEM Mustafa Ruhan/ SANCAKDAR Oğuz, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu, Ankara 2004, s. 357.

⁴¹ BARBERA, MESSEGUE ve JABARDO, İspanya, 06.12.1988, www.echr.coe.int.; ATLIHAN, Özen, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Siteminde Adil Yargılanma Hakkının Temel Unsuru Olarak Masumiyet Karanesi, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, C. IX, Yıl 2005, s. 311.

⁴² “...Ait olduğu yılı takip eden beş yıl süreyle saklanması ve istenildiğinde ibraz edilmesi zorunluluğu bulunan belgelerin, 213 sayılı Yasanın 13. maddesinde gösterilen mücbir sebeplere veya kastı kaldıran diğer nedenlere dayanmayarak yetkililere ibraz edilmeyip gizlenmesinden dolayı, vergi kaybının mevcut olduğunun kabulünde zorunluluk vardır ve usulüne uygun tebligat aranmaz...” Y.11.CD., E: 2001/1068 K: 2001/1791 T: 26.02.2001, YasaBul, İnternet Mevzuat Arama Programı.

⁴³ DONAY Süheyl, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, İstanbul 2008, s. 135.

⁴⁴ YALTI, s. 144 vd., 149.

görüŖe göre, vergi yükümlüsünün kendi aleyhine delil vermesi sonucunu yaratacak şekilde defter ve belge ibrazının hapis veya para cezasına bağlanması susma hakkının ihlalidir. Bu çerçevede vergi yükümlüsünün susma hakkı, hem ifade hem de defter ve belgeleri vermeyi reddetmeye ilişkin bir koruma alanı yaratır. Dolayısıyla burada tartışılan konu vergi idaresinin vergilendirme sürecinde bilgi toplaması değil bilgi toplamak için zora başvurmasıdır⁴⁵. Kişiden istenilen bilgi ve belgelerin verilmemesine bağlanan her türlü yaptırım da (iç hukukta idarî yaptırım olarak düzenlense dahi) susma hakkının ihlalini teşkil edecektir.

Ancak AİHM'in bu yaklaşımının vergi ceza yargılaması ile normal bir vergilendirme süreci arasında sınır sorunlarına yol açtığı vurgulanmaktadır. Örneğin bir vergi mükellefi normal bir incelemede dahi, ileride kendisi aleyhine açılacak bir ceza davasında değerlendirilebileceği gerekçesiyle susma hakkına sahip olduğunu ileri sürebilecektir⁴⁶. Buna göre, belge gizlemenin işlediği bir suçtan kaçınma olarak yorumlandığı takdirde, bunun Anayasa'ya aykırı olmayacağı yönündeki görüş de⁴⁷ bu noktadan eleştirilebilir. Yine doktrindeki diğer bir görüşte de, mükellefin vergi suçu işlediği şüphesine yol açan delillerden hareketle defter ve belgelerin istenmesiyle, programlanmış vergi denetimlerinde istenmesi arasında nitelik farkının bulunduğu belirtilmektedir. Buna göre vergi idaresinin denetim yetkisiyle kişinin susma hakkı arasında bir dengenin kurulması gerektiği ileri sürülmektedir. Bu dengenin kurulması için de susma hakkının, defter ve belgelerin ibrazının istenmesinden önce vergi kaçırıldığı şüphesinin bulunması ve bu sebeple incelemeye başlanmış bulunması hali ile sınırlı olarak uygulanması gerektiği belirtilmektedir⁴⁸. Aynı yöndeki bir başka görüşte de, vergi kaçırıldığı şüphesiyle incelemeye alınan bir kişinin defter, kayıt ve belgelerini ibraz etmemesi susma hakkı kapsamında

⁴⁵ YALTI, s. 148; YALTI, Susma Hakkı, s. 30; “Zorlama, kişinin kendini suçlar mahiyetteki bilgiyi, cebir altında ve arzusu hilafına, yetkili makamlara vermesini sağlamak için iradesini etkilemeyi ve/veya özgürlüğünden yoksun bırakmayı kapsar. Bu açıdan kişinin kendini suçlar mahiyette ifade, bilgi, belge vermemesi halinde uygulanan her türlü yaptırım, idari para cezası veya hapis cezası, “zorlama” anlamına gelir ve susma hakkını ihlal eder”, Bkz.: YALTI, Susma Hakkı, s. 29.

⁴⁶ AMBOS Kai, “(Alman) Ceza Muhakemesi İçin Avrupa Hukuku'ndan Kaynaklanan Yükümlülükler-AİHM'nin 2000-2002 Yılları Arasındaki Kararları Hakkında”, (Çev.: ERDEM Mustafa R.), Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku, Kunter'e Armağan, Ankara 2004, s. 141-142, Aktaran: BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 128.

⁴⁷ DONAY, s. 135.

⁴⁸ CANDAN Turgut, “Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler”, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara 2009, s. 276 vd.

değerlendirilmeli ve kişi cezalandırılma yoluna gidilmemelidir. Buna bağlı olan vergi ziyai cezası da, ağır nitelikli fiil kapsamında değerlendirilmemelidir. Çünkü, susma hakkının bulunduğu durumlar bir anlamda ibraz etmeme fiilini hukuka uygun hale getirmektedir⁴⁹.

Ancak doktrindeki diğer bir görüşe göre ise, AİHM'nin bu yaklaşımı, adlî cezalara uygulanan kurallar ile idarî yaptırımlara uygulanacak kuralların giderek aynılaşmasına yol açan, aralarındaki farkı kaldıran bir yaklaşım niteliğindedir⁵⁰. Ayrıca kendini suçlamama hakkının ceza hukukundaki içeriğiyle vergi hukukuna yansımaları, idarî yaptırımlar bakımından da uygulama alanı bulması büyük sorunlara yol açacaktır. Susma hakkı çerçevesinde kendisinden istenen bilgi ve belgeleri ibraz etmekten kaçınan mükellefe hiçbir yaptırımın uygulanamayacağını kabul etmek; defter tutma, belge düzenleme, bunları saklama gibi vergisel ödevlerin yerine getirilmesinin mükellefin keyfine bırakılması anlamına gelecektir⁵¹. Mükellef susma hakkına böyle geniş ölçüde sahip olduğu takdirde, diğer ödevleri yerine getirmeme konusunda da adeta büyük bir imkânâ kavuşmuş olacaktır.

Vergilendirme süreci mükellefin yönlendirmesi ve vergi idaresinin bilgi toplaması çerçevesinde ilerleyen bir süreç olduğu için susma hakkını vergilendirme sürecinde uygulamak çok zordur. Susma hakkı vergi idaresi bakımından zor durumlara yol açmaktadır⁵².

IV. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Türk vergi sistemi, mükellefin beyanına dayanmaktadır. Vergiler kural olarak mükellefin beyanına dayanılarak tarh edilmektedir. Mükellefin beyanına itibar edilmesi ve gerçek ödeme gücünün belirlenip ona göre vergileme yapılması, sistemin temel özelliklerinden biri olarak ortaya çıkmaktadır.

⁴⁹ ŞENYÜZ, s. 71.

⁵⁰ BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 128.

⁵¹ BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 128; “Diğer yandan, bilgi ve belge ibrazından kaçınma halinde vergi idaresinin kullanabileceği araçlar ise, re’sen tarhiyat ile arama olacaktır. Denetim sıklığının az olduğu bir ülkede, hatta bazen re’sen tarhiyat çerçevesinde gerçek matrihtan daha az takdir yapılabileceği de düşünülürse, re’sen tarhiyat riski kolaylıkla göze alınabilecektir... Dolayısıyla, kendini suçlamama hakkı, denetimin sık yapılamadığı ülkelerde, vergisel para cezaları alanında, kayıt dışılığı, vergi kaçırımı, re’sen tarhiyatları ve aramaları artıran bir durum yaratabilecektir”. BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 129.

⁵² BAKER, s. 7.

Tabii ki mükellefin beyanının doğruluğunun kontrol edilmesi de gereklidir. Vergi idaresi bu konuda inceleme, arama, bilgi toplama gibi çeşitli imkanlara sahiptir. Bu sayede mükelleflerin beyanlarının doğruluğu tespit edilebilecek ve gerçek ödeme gücüne göre vergileme yapılabilecektir. Böylelikle vergi adaleti gerçekleştirilemeye çalışılacaktır.

Bu noktada, mükellefin kendisinden istenen bilgi, belge, defter ve kayıtları inceleme elemanına ibraz etmesi büyük önem taşımaktadır. Bu ibraz ve inceleme sonucunda vergi adaletine daha çok yaklaşılabilecektir. Belki bu noktada, mükellefin beyanına itibar edilmesine rağmen mükellefin kendisinden istenen defter, belgeleri ibraz etmemesi hakkın kötüye kullanımı olarak dahi düşünülebilecektir. Ancak mükellefin ibrazdan kaçınması halinde ortaya önemli sorunlar çıkmaktadır. Bunun için ibrazdan kaçınmaya çeşitli yaptırımlar bağlanmıştır. Bu yaptırımların bir kısmı idarî niteliktedir. Ayrıca bu fiile karşı hürriyeti bağlayıcı ceza da VUK'ta öngörülmüş bulunmaktadır. Nitekim, Funke'nin istenilen belgeleri vermemesi nedeniyle para cezasına çarptırılması Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin ihlali iken VUK. 359'da istenilen defter ve belgeleri ibraz etmeyen mükellefin hapis cezasına çarptırılması insan hakları açısından daha ağır bir ihlal olarak kabul edilebilir.

Defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmeme fiiline karşı hapis cezası uygulanması tartışmalı bir konudur. Nitekim konu iki defa Anayasa Mahkemesine taşınmış, fakat Mahkeme ilgili hükmü anayasaya aykırı bulmamıştır. Nitekim hiç defter, belge tutmayanların idarî yaptırım dışında kesinlikle hapis cezasına çarptırılmamaları gerçeği de göz önüne alındığında, defter ve belge tutan fakat bunları ibraz etmeyenlerin hapis cezasına çarptırılmalarının, adalete ters düştüğü ortadadır. Bu bakımdan vergi ceza sistemimizin en baştan gözden geçirilmesi ve cezaların yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

Vergi incelemelerinin sağlıklı yapılabilmesi için, istenen defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesinin yaptırıma bağlanması doğaldır. Kişinin ibraz etmemesi halinde yaptırıma tabi olacağını bilmesi, kişinin kendisinden istenilen bilgi ve belgeleri vermesini sağlar. Ancak cezaî yaptırım halinde kişinin susma hakkını kullanması, kendisinden istenilenleri vermemesi mümkündür. Kişi, bu halde kendi aleyhine delil teşkil edecek hususları vermeye zorlanamayacaktır. Kişinin hapis cezasına muhatap olması durumunda tartışmasız susma hakkı bulunmaktadır. Ancak AİHM içtihatları doğrultusunda, iç hukukta idarî yaptırım olarak nitelendirilen yaptırımlarda dahi, AİHM'in

belirlediği şartlar bulunduğu takdirde, susma hakkı kullanılabilir. İşte bu noktada, durum karmaşıklaşmaktadır.

Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi fiili sadece parasal yaptırıma bağlandığında dahi susma hakkı tanınacak olursa, bu durum ilgili fiilin uygulanamaması anlamına gelecektir. Mükellef susma hakkını kullanmak suretiyle ibrazdan kaçınabilecek ve herhangi bir yaptırım da uygulanamayacaktır. Böyle bir ihtimal, mükellefin beyanına itibar eden bir vergi sisteminin özüne aykırılık oluşturacaktır. Ayrıca mükellef yaptırımsız kaldığı için defter tutma, saklama gibi diğer ödevleri de yerine getirmeyebilecektir. Bu da daha karmaşık sorunların ortaya çıkmasına yol açacaktır.

Mükellefin normal vergi incelemesinde susma hakkının bulunmadığını; fakat vergi kaçakçılığı gibi bir şüpheyle incelemeye alındığında susma hakkının (defter ve belgeleri ibraz etmeme hakkının) bulunduğunu kabul etmenin de aslında pratik bir anlamı bulunmamaktadır. İncelemeler arasında böyle bir ayırım yapmak, aradaki sınırı tespit etmek aslında hiç de kolay değildir. Şöyle ki, VUK'un 364. maddesine göre vergi cezalarını gerektiren olaylar vergi dairelerince veya yoklamaya ve vergi incelemesine yetkili olanlarca tespit olunacaktır. Yine VUK'un 367. maddesine göre ise, inceleme sırasında vergi kaçakçılığını tespit eden görevlilerin durumu Cumhuriyet başsavcılığına bildirecekleri düzenlenmiştir. Bu hükümler dikkate alındığında, mükelleflerin normal bir vergi incelemesinde dahi, ilerde hapis cezasıyla karşılaşabilecekleri için susma hakkından yararlanmaları gerekecektir.

Mükellefin kendisinden istenen defter ve belgeleri ibraz etmemesi durumunda kanaatimce, sadece idarî yaptırıma muhatap olması, hapis cezasına muhatap tutulmaması gerekmektedir. Ancak AİHM'in ulaştığı olduğu, para cezasına bile çarptırılacak olması halinde kişinin susma hakkının bulunduğu görüşü de, isabetli değildir. Böyle bir sonuçta söz konusu fiilin tamamen yaptırım dışı kalacağı ve buna bağlı başka olumsuzlukların da meydana geleceği açıktır. Vergi idaresinin denetimlerinin artması, alt yapısının güçlenmesi ve teknolojiyen (e-fatura gibi işlemlerin genişleyerek defterlerin de elektronik ortamda düzenlenmesi gibi) daha fazla yararlanılmasıyla ileride bu sorunlar yavaş yavaş azalacaktır.

KAYNAKÇA

- ALTUNSAK Murat, “Defter ve Belgelerin İbrahim Zorunluluğu ve İbrahim Edilmemesi Halinde Uygulanacak Müeyyideler ile Cezai Sorumluluk”, Yaklaşım, S. 172, Nisan 2007, <http://www.yaklasim.com.tr>, Erişim Tarihi (ET.): 01.03.2011.
- AMBOS Kai, “(Alman) Ceza Muhakemesi İçin Avrupa Hukuku’ndan Kaynaklanan Yükümlülükler-AİHM’nin 2000-2002 Yılları Arasındaki Kararları Hakkında”, (Çev.: ERDEM Mustafa R.), Adil Yargılanma Hakkı ve Ceza Hukuku, Kunter’e Armağan, Ankara 2004, (Aktaran: BAŞARAN YAVAŞLAR).
- ATLIHAN, Özen, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Siteminde Adil Yargılanma Hakkının Temel unsuru Olarak Masumiyet Karinesi, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, C. IX, Yıl 2005.
- BAKER Philip, “Taxation And The Human Rights Act 1998”, http://www.taxbar.com/articles/Taxation_Human_Rights_Act_Philip_Baker_QC.pdf, s. 7, ET. 01.06.2011.
- BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, “İdari Nitelikli Vergi Suçları ve Cezaları”, Vergi Dünyası, S. 229, Temmuz 2006.
- BULUT Fevzi, VUK’a Göre Tutulması ve Saklanması Mecburi Olan Defter ve Belgelerin İbrahim Edilmemesi, <http://www.huseyinust.com>, ET. 01.03.2011.
- CANDAN Turgut, “Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler”, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara 2009.
- DONAY Süheyl, Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları, İstanbul 2008.
- ENGİN Rifat, “Defter ve Belge İbrahim Zorunluluğunun Yerine Getirilmemesi”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 9, Eylül 2005, <http://www.lebibyalkin.com.tr> ET. 01.03.2011.
- GÖLCÜKLÜ Feyyaz/GÖZÜBÜYÜK Şeref, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ve Uygulaması, Ankara 2002.
- GÜNDÜZ Fatih, “Defter ve Belgelerin İnceleme Elemanına İbrahim Edilmeyip

Mahkemeye İbrahim Edilmesi Mükellefleri İncelemeden Kurtarabilir mi?”, E-Yaklaşım, S. 62, Eylül 2008.

İNCEOĞLU Sibel, İnsan Hakları Avrupa Mahkemesi Kararlarında Adil Yargılanma Hakkı, İstanbul 2002.

KARAKOÇ Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Ankara 2007.

KIZILOT Zuhale, Defter ve Belgelerin İbrahim Edilmemesinin Suç Oluşturmadığı ve Oluşturduğu Durumlar, Yaklaşım, S. 201, Eylül 2009.

OK Sinan, “Vergi Usul Yasasından Defter ve Belgeleri İbrahim Etmemek Suçu”, <http://www.yeniforumuz.biz/showthread.php?401286-Vergi-usul-yasasinda-defter-belge-ibraz-etmemek-su%C3%A7u>, ET. 01.03.2011.

ORAL Hasan, “Yargıtay Kararları Işığında Vergi Kaçakçılığı Suçu”, Prof. Dr. Mualla ÖNCEL’e Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, Ankara 2009.

OZANSOY Ahmet, “Vergi Kaçakçısı Olmanın Zorluğu”, S. 245, Şubat 2009.

SAKAL Mustafa/ALPASLAN Mustafa/ŞAHİN Yaşar, “Vergi İnceleme Elemanlarına Defter ve Belgelerin İbrahim Yükümü ve AİHM Kararı Uyarınca Adil Yargılama Hakkı”, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 55, Temmuz 2008, <http://www.lebiblyalkin.com.tr>, ET. 01.03.2011.

SOYDAN YALTI Billur, İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı III, Vergi Sorunları Dergisi, S. 145.

SOYLU Tunahan, “Hangi Suçun Cezası Daha Ağırdir; Yasal Defterleri Tasdik Ettirmemek mi, Yoksa İbrahim Etmemek mi?” Yaklaşım, S. 200, Ağustos 2009, <http://www.yaklasim.com.tr>, ET. 01.02.2011.

ŞEKER Sakıp, “Defter ve Belgelerin İnceleme Elemanına İbrahim Edilmemesinin Sonuçları”, http://www.esmmmo.org/docs/bilgi_bankasi/2000-08_yaklasim_defter_ve_belgelerin_inceleme_elemanina_ibraz_edilmesinin_sonuclari.pdf, ET. 01.03.2011.

ŞENYÜZ Doğan, Vergi Ceza Hukuku, Bursa 2011.

TEMİZYÜREK Onur, “Defter ve Belge İbrahim Etmeme Fiilinin Kaçakçılık Suçu Olarak Değerlendirilmesi İçin Gerekli Şartlar”, Yaklaşım, S. 196, Nisan 2009, <http://www.yaklasim.com.tr>, ET. 01.03.2011.

TEZCAN Durmuş, “AİHS Açısından Vergi Cezaları ve Adil Yarılanma Hakkı”, 2006 İdarî Yargı Sempozyumu, <http://www.danistay.gov.tr>, ET. 01.06.2011.

TEZCAN Durmuş/ERDEM Mustafa Ruhan/SANCAKDAR Oğuz, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi Işığında Türkiye'nin İnsan Hakları Sorunu, Ankara 2004.

ÜSTÜN Ümit Süleyman, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Ankara 2007.

YALTI Billur, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı (VUK 359)(a)(2)nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, Vergi Dünyası, S. 285, Mayıs 2005.

YALTI Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul 2006.