

## **Crime Of Covert Of Books, Records And Documents In Terms Of Right To Silence: Turkish Evidence**

**Funda TUNÇEL**, Marmara University, TR  
[tuncelfunda@gmail.com](mailto:tuncelfunda@gmail.com)

### **Abstarct**

Tax law depends on registration system. Taxpayers are obliged to keep books, records and documents for a five year period according to the rules determined by Tax Procedure Law. Another obligation of taxpayers is the obligation of presenting books, records and documents. According to Tax Procedure Law, avoiding the presentation of books, records and documents results in tax evasion and requires penalty of imprisonment.

The right of not giving evidence against oneself when there is incrimination is referred to as right to silence. Turkish Constitution ensures right to silence as well as some rights and freedoms.

A frequently encountered problem is that taxpayers would not present their books, records and documents to legally authorized personnel of tax audit. There are different views and legal decisions about whether an action that requires penalty of imprisonment under Tax Procedure Law may be evaluated as right to silence. For example, although European Court of Human Rights accepts not presenting books, records and documents as right to silence, Constitutional Court of the Republic of Turkey does not consider this action as right to silence.

In this study, not presenting and covert of books, records and documents will be evaluated in terms of right to silence. Various views and legal decisions will also be examined.

**Key Words:** Not presenting books and records, right to silence, tax evasion.

**Jel Codes:** K33, K34

## **Susma Hakkı Açısından Defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu :Türkiye Örneği**

### **Öz**

Vergi hukuku kayıt sistemine dayalıdır. Mükellefler de Vergi Usul Kanununda belirtilen kurallar doğrultusunda defter, kayıt ve belgeleri tutmak ve yine bu kanun uyarınca 5 yıl boyunca saklamakla yükümlüdürler. Mükelleflerin bir başka yükümlülüğü de defter, kayıt ve belgeleri ibraz yükümlülüğüdür. Vergi Usul Kanununa göre defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi kaçakçılık suçunu oluşturan bir fiildir ve cezası da hapidir.

Susma hakkı, suç isnadı altında bulunan kişinin kendi aleyhine delil vermemesi ve sessiz kalmasıdır. T.C. Anayasası ile de susma hakkı ile kişilerin birtakım hak ve özgürlükleri güvence altına alınmıştır.

Mükellefler tarafından vergi incelemesine yetkili kişilere defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesi sıklıkla karşılaşılan bir sorundur. Vergi Usul Kanununda hapis cezasını gerektiren bir fiilin susma hakkı bağlamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği yönünde farklı görüş ve yargı kararları vardır. Örneğin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi defter, kayıt ve belgelerin ibraz edilmemesini susma hakkı olarak kabul ederken Anayasa Mahkemesi susma hakkı olarak nitelendirmemiştir.

Bu çalışmada defter, kayıt ve belgeleri ibraz etmeme veya gizleme eylemini "susma hakkı" çerçevesinde değerlendirilecek ve farklı görüş ve yargı kararları üzerinde durulacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Defter ve Belgelerin İbraz Edilmemesi, susma hakkı, kaçakçılık suçu

**Jel Kodları:** K33, K34



VUK'un 256. maddesi ile defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti düzenlenmiş ve "... 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 kayıtlara 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." hükmüne yer verilmiştir.

VUK'a göre tutulması zorunlu olan defterlerin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmemesi VUK'un 30. maddesinde re'sen vergi tarhi sebebi olarak hüküm altına alınmıştır. Bununla birlikte Vergi Usul Kanununun 359/a-2 maddesi uyarınca "Defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar hapis cezasına hükmolunur. Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir." Yine VUK'nun 344. maddesi ile de "Vergi ziyasına 359. maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde bu ceza üç kat uygulanır" hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan kanun hükümleri doğrultusunda defter ve belgelerin vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilere ibraz edilmemesinin re'sen vergi tarhini gerektiren bir sebep olduğunu, bunun "gizleme fiili" olarak suç (kaçakçılık suçu) olarak kabul edildiğini ve bu suçu işleyenlere hürriyeti bağlayıcı ceza öngörüldüğünü söylemek mümkündür. Bununla birlikte sözkonusu fiil dolayısıyla vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde de vergi ziyası cezasının ziyaa uğratılan verginin 3 katı oranında uygulanacaktır.

VUK'un Kaçakçılık Suçları ve Cezaları başlıklı 359/a-2. maddesinde yer alan suçun konusu, kanunda belirtilen defter, kayıt ve belgeler olup, suçun varlığı için gizleme eyleminin herhangi bir zarara yol açması koşulu aranmamıştır<sup>5</sup>.

Ancak bu suçun oluşabilmesi için ilk önce defter ve belgelerin usulüne uygun bir şekilde istenilmiş olması gerekir. Dolayısıyla ibrazı talep edenin vergi incelemesi yapmaya yetkili olması, ibrazın vergi incelemesi için talep edilmesi, ibraz talep yazısının kanunda belirtilen tebliğ hükümleri uyarınca tebliğ edilmesi ve ilgisine 15 günlük süre verilmiş olması gerekmektedir. Bunun dışında ibraz talep edilenin ek süre talep etmesi durumunda bu talebin de değerlendirilmiş olması gerekmektedir<sup>6</sup>.

Defter ve belgeleri gizleme suçunun oluşması için ibraz talebinin inceleme sırasında gerçekleşmesi gerekmektedir. VUK'a göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, vergi dairesi müdürleri ve ilin en büyük mal memuru ve Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır. Sayılan kişilerin dışındakilere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi suç oluşturmaz.

<sup>5</sup> Gerek Şahnaz, Aydın Ali Rıza, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Genişletilmiş 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Anlara, 2010, s.319.

<sup>6</sup> Doğrusöz Bumin, "Defterler ve Belgeleri Gizleme", Dünya Gazetesi, 25.06.2015, <http://www.dunya.com/defterler-ve-belgeleri-gizleme-160426yy.htm> (E.T. 8.1.2016)

Vergi incelemesine yetkili kişilere ibraz edilmeyen defter ve belgelerin varlığının noter kayıtları ve sair suretle sabit bulunması gerekmektedir. Bu şekilde varlığı kanıtlanamayan defter ve belgelerin ibraz edilmemesi suç teşkil etmeyecektir. Dolayısıyla defterlerin hiç tutulmaması ya da noter tarafından tasdik ettirilmemesi durumunda da “gizleme fiili”nden söz etmek mümkün değildir.

VUK'nun 253. maddesine göre defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttukları defter, kayıt ve belgeleri, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile saklamak zorundadırlar. Suçun oluşabilmesi için defter, kayıt ve belgelerin ibrazının saklama süresi içinde talep edilmesi gerekir. Saklama süresi, bir başka deyişle zamanaşımı süresi geçtikten sonra defter ve belgelerin vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilere ibraz edilmemesi “gizleme fiili”ni oluşturmaz ve kaçakçılık suçu da ortaya çıkmaz.

Mücbir sebep nedeniyle defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, “mücbir sebebin malum olması” veya ilgili tarafından ispat edilmesi şartıyla suç oluşturmaz. Deprem, sel gibi doğal afetlerin herkes tarafından bilinmesi durumunda ayrıca ispatlanmasına gerek yoktur. Ancak yangın, su basması gibi zayi olma durumlarının Ticaret Mahkemesinden alınacak bir “zayi belgesi” ile ispatlanması gerekir. Bununla beraber zayi belgesinin alınmış olması her durumda cezayı önlememektedir. Çünkü adli merciler tarafından verilen zayi kararlarının, çekişmesiz yargı kararı niteliğinde olduğu ve bu yönüyle de kesin delil niteliğinde olmadığı yargı kararlarıncada ortaya konmuştur<sup>7</sup>.

## **TÜRKİYE’DE SUSMA HAKKI BAĞLAMINDA DEFTER, KAYIT VE BELGELERİ GİZLEME SUÇU**

T.C. Anayasasında “*Hakların Korunması ile ilgili Hükümler*” başlığı altında 38. maddesinde suç ve cezalara ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Susma hakkı ise 38/5 maddesinde “*Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.*” şeklinde ifade edilmiştir.

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 Anayasa Mahkemesine götürülmüştür.

Anayasa Mahkemesinin kararı<sup>8</sup> şu şekildedir:

*“İtiraz konusu kural, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu gereğince tutulması gereken defter, kayıt ve bu kayıtlarla ilgili belgelerin takibinin sağlanması, vergiyi doğuran muamelelerin gerçek mahiyetinin tespitini kolaylaştırmak amacıyla tutulması zorunlu olan bu belgelerin belli bir süre saklanması ve istenildiğinde de ibraz edilmesi yükümlülüğünü getirmiştir.*

*Devletin üslendiği kamu hizmetlerinin finansman kaynaklarından biri olan verginin, etkinliğini, vergi kaynaklarının en az kayıpla değerlendirilmesini sağlamak için alınan diğer önlemlerin yanında vergi kanunlarına aykırı davranışlar suç sayılmış ve bu suçlar için ceza öngörülmüştür.*

<sup>7</sup> Kızılot Şükrü, Kızılot Zuhâl, *Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Ekim 2009, s. 501,502. Gülhan Nadir, “Defter ve/veya Belgelerin İbraz Edilmemesine İlişkin Yargı Kararlarının İncelenmesi”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:410, Ekim 2015, s. 78.

<sup>8</sup> Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas sayısı: 2004/31, Karar sayısı: 2007/11, 18.05.2007 tarih ve 26526 sayılı Resmi Gazete.

*Ceza siyasetinin konusu, hangi eylemlerin suç olacağını ve suç olarak kabul edilen eylemlere ne tür ve miktarda ceza verileceğini belirlemektir. Vergi suç ve cezalarında amaç, vergi yasalarının iyi biçimde uygulanarak vergi borçlarının tespiti, zamanında ve eksiksiz ödenmesinin sağlanması, böylece devletin gelir kaynaklarının güvence altına alınmasıdır. Bu durumda defter tutma, saklama ve ibraz etme ödevlerine uyulmamasının suç kabul edilmesi, vergi borcunun tespiti ve sonuçta ödenmesini sağlayarak vergi kaybını önlemek, kamu hizmetlerinin finansmanı için gerekli fonların toplanması suretiyle kamu yararını sağlamak içindir.*

*Anayasa'nın 38. maddesinin beşinci fıkrasında, "Hiç kimse kendisini ve kanununda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz" hükmüne yer verilmiştir. İnsan 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 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."*

*Açıklanan nedenlerle itiraz konusu kural Anayasa'nın 38. maddesine aykırı değildir. "*

Görüldüğü gibi Anayasa Mahkemesi; defter ve belgelerin inceleme elemanlarına ibrazının, yükümlünün kendisini suçlama ve bu yolda delil göstermeye zorlanma olarak kabul edilemeyeceğini ve dolayısıyla Anayasanın 38. Maddesinde yer alan susma hakkını ihlal etmediğini oyçokluğuyla karara bağlamıştır. Ayrıca Anayasa Mahkemesi, Anayasanın 38/5. maddesinde yer alan susma hakkını manevi işkenceyi men eden, insan haysiyeti ve kişi dokunulmazlığının teminatı olduğunu, buna karşın, defter ibrazında bu özelliklerin bulunmadığını kabul etmiştir<sup>9</sup>.

Bu konuda susma hakkı ile Devletin kamu düzenini koruma hakkı birbiriyle çakışmaktadır. Bir kişi kendi aleyhine kanıt vermek zorunda değildir ve bu husus Anayasa ile güvence altına alınmıştır. Ancak öte yandan Devlet, vergisini almak için bazı zorlayıcı önlemlere başvurabilir. Bununla beraber susma hakkı ve kişilerin kendi aleyhine sonuç doğuracak kanıt vermeme hakkı evrensel hukuk tarafından kabul edilmiş bir ilkedir. Bu konuda susma hakkı ile kamu düzenini koruma arasında dengeyi kurmak ve salt belge gizlemenin bir hak kullanma olarak değil de işlediği bir suçtan kaçınmak olarak yorumlamak suretiyle bunun Anayasaya aykırı olmadığı sonucuna varmak gerekir<sup>10</sup>. Bütün bunlarla birlikte vergilendirmenin belge, defter

<sup>9</sup> Donay Süheyl, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, Beta, İstanbul, Haziran 2008, s. 134.

<sup>10</sup> Donay Süheyl, a.g.e., s.134-135.

ve kayıt sistemine bağılı 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<sup>11</sup>.

Vergilendirme süreci mükellefin yönlendirmesi ve vergi idaresinin bilgi toplaması çerçevesinde ilerleyen bir süreç olduğundan susma hakkının vergilendirme sürecinde uygulanması çok güçtür. Dolayısıyla susma hakkı vergi idaresi bakımından güç durumlara yol açmaktadır<sup>12</sup>.

Ancak tüm bunlara rağmen Anayasa hükmü karşısında istenilen defter ve belgeleri ibraz etmemenin 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<sup>13</sup>.

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 kaynakların sağlanması bakımından bir kamu otoritesinin müdahalesine ihtiyaç olduğu da açıktır<sup>14</sup>. Çünkü, defter ve belge ibraz etmeme susma hakkı bağlamında görüldüğünde ve yaptırımsız bırakıldığında kamu düzeni açısından sorunlar çıkacak ve kayıt sistemi amacına hizmet edemeyecektir. Ancak Anayasal ilkelerle örtüşecek şekilde yeni düzenlemelerin yapılmasına ihtiyaç vardır.

## **SUSMA HAKKI VE AİHM KARARLARI DOĞRULTUSUNDA DEFTER, KAYIT VE BELGELERİ GİZLEME SUÇU**

Bir savunma aracı olarak susma hakkı, en temel insan haklarından birisini oluşturan masumiyet karinesinin tamamlayıcı bir unsuru olarak, suç isnadı altında bulunan kişinin kendi aleyhine delil vermemesidir. Bu hak, kişinin kendini suçlayıcı bir duruma yol düşmesine yol açacak şekilde zorlanmama hakkının bulunduğu ifade etmektedir. Susma hakkı, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde açıkça yer almamakla birlikte AİHM kararlarında, sözleşmenin 6.

<sup>11</sup> Şenyüz Doğan, “Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme(Kaçakçılık) Suçu”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.15, Sayı:1, 2013, 38.

<sup>12</sup> Üstün Ümit Süleyman, “Susma Hakkı Çerçevesinde defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, c.XV, Yıl:2011, Sayı:3, s.385.

<sup>13</sup> Şenyüz Doğan, a.g.m., s.37.

<sup>14</sup> Şenyüz Doğan, a.g.m., s.39.

Maddesinde düzenlenen adil yargılanma hakkının genişletilmesi suretiyle bu madde içinde değerlendirilmektedir<sup>15</sup>.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin “Adil Yargılanma Hakkı” başlıklı 6/1. maddesi şu şekildedir:

*“ 1. Herkes davasının, medeni hak ve yükümlülükleriyle ilgili uyuşmazlıklar ya da cezai alanda kendisine yöneltilen suçlamaların esası konusunda karar verecek olan, yasayla kurulmuş, bağımsız ve tarafsız bir mahkeme tarafından, kamuya açık olarak ve makul bir süre içinde görülmesini isteme hakkına sahiptir. Karar alenî olarak verilir. Ancak, demokratik bir toplum içinde ahlak, kamu düzeni veya ulusal güvenlik yararına, küçüklerin çıkarları veya bir davaya taraf olanların özel hayatlarının gizliliği gerektirdiğinde veyahut, aleniyetin adil yargılamaya zarar verebileceği kimi özel durumlarda ve mahkemece bunun kaçınılmaz olarak değerlendirildiği ölçüde, duruşma salonu tüm dava süresince veya kısmen basına ve dinleyicilere kapatılabilir.”*

Susma hakkının AİHM tarafından ilk kez AİHS'nin 6. Maddesi kapsamında değerlendirildiği dava Funke davasıdır. Bu davada olay, Funke'nin hakkındaki gümrük suçları nedeni ile Fransız mali polisi tarafından, yurtdışındaki malvarlığı/serveti ile ilgili bilgi vermesinin istenmesi ve bu isteğin kişi tarafından yerine getirilmemesi üzerine evinin aranması ve hakkında para cezasına hükmolunmasıdır. Funke söz konusu müdahalenin “Adil Yargılanma Hakkı” başlığı ile düzenlenen AİHS'nin 6. maddesinin güvence altına aldığı kişinin kendi aleyhinde beyanda bulunmama hakkının ihlal edildiğini iddia etmiştir ve AİHM'ye başvurmuştur. Mahkeme, Sözleşme'nin 6. maddesinin; kişinin susma hakkını ve kendisi aleyhinde beyanda bulunmama hakkını içerdiğini belirterek, söz konusu müdahalenin Sözleşme'nin 6. maddesini ihlal ettiğini ortaya koymuştur<sup>16</sup>.

AİHM'in susma hakkına ilişkin en önemli dava ise J.B. davasıdır. Bu davada olay, başvuran hakkında vergi kaçakçılığından işlem başlatılması ve birçok kez yatırımlarının olduğu şirketlerle ilgili bütün belgeleri teslim etmesinin istenmesidir. Bu istekleri yerine getirmemesi nedeniyle başvuran dört kez para cezasına çarptırılmıştır. Bu cezanın dayanağı olan mevzuat uyarınca, vergi yükümlüleri verginin belirlenmesi ile ilgili olabilecek hesap, belge ve diğer vesikaları vermek zorunda olup, kasten veya ihmal suretiyle bu yükümlülüğünü yerine getirmeyenler hakkında para cezası öngörülmüştür. J.B. davasını, İHAS'ın 6. Maddesine aykırılık iddiasıyla AİHM'e taşımıştır. Mahkeme, susma hakkının ve kendi aleyhinde tanıklık etmeme muafiyetinin, 6/1. maddesi çerçevesinde adil yargılama kavramının özünde yatan uluslararası standartlar olduğunu ortaya koymuş ve olayda, yetkili mercilerin başvuranı, kendisine yönelik vergi kaçakçılığı suçlamasıyla neticelenebilecek belgeleri teslim etmeye zorlamış olduklarını belirtmiştir. AİHM, “vergilendirilmemiş kaynaklardan temin edilen ve başvuru tarafından ibrazı istenen belgelerin ortaya çıkartacağı vergilendirilmemiş ek kaynak gelirlerinin vergi kaçakçılığı suçu teşkil edecek nitelikte olabileceğini bilebilecek

<sup>15</sup> Yaltı Billur, “Vergi Hukukunda Susma Hakkı(VUK 359)(a)(2)nin Anayasaya Aykırılığı Sorunu”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:285, Mayıs 2005, s. 24.

<sup>16</sup> Case *Funke v. France* [1993] 16 EHRR 297, Yaltı, a.g.m., s.30.

*durumda olan başvuruçunun rızası hilafına bu belgelerin zorla elde edilemeyeceği” sonucuna varmış ve Mahkeme oybirliğiyle 6. maddenin 1. fıkrasının ihlal edildiğine hükmetmiştir<sup>17</sup>.*

J.B. davasında susma hakkı, vergi idaresinin denetim yetkisi ve yöntemlerinin haklılığı veya meşruiyeti ile ilgili değil, vergi idaresinin, vergi yükümlüsünün hukuka aykırı eylemlerini baskı yöntemlerine başvurarak elde edilen kanıtlara dayanmaksızın ispatlaması zorunluluğu ile ilgilidir<sup>18</sup>.

Görüldüğü gibi AİHM, vergi yükümlüsünün kendi aleyhine delil vermesi sonucunu oluşturacak şekilde defter ve belge ibrazının hapis veya para cezasına bağlanması susma hakkının ihlali olarak değerlendirilmektedir. Burada önemli olan vergi idaresinin bilgi toplaması değil, bilgi toplama için zorlamaya başvurmasıdır. Dolayısıyla vergi idaresi, bir vergi suçunun işlendiğini ortaya koyacak bir delili vergi yükümlüsünden sağlamak amacıyla yükümlüyü zorlayamaz, kendi iddiasını ve gerçekleştirdiği ileri sürdüğü suçun varlığını kendi araştırmasıyla ispat yükünden kurtulamaz<sup>19</sup>.

## SONUÇ

Vergilendirmenin mükellefin beyanı üzerine yapıldığı ve kayıt esasının geçerli olduğu bir vergi sisteminde defter, kayıt ve belgelerin tutulma, saklanma ve bunların kontrolü için de ibraz zorunluluğu vardır. Türkiye’de defter ve belgelerin vergi incelemesi yapmaya yetkili kişilere ibraz edilmemesi re’sen tarhi gerektirir. Bunun dışında “gizleme fiili” kaçakçılık suçunu oluşturur. Bu suçun cezası da 18 aydan 3 yıla kadar hapistir. “Gizleme fiili”nin vergi ziyana yol açması durumunda da vergi ziyayı cezası 3 kat uygulanır.

Defter ve belgelerin inceleme yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmemesi susma hakkı bağlamında değerlendirilir ve herhangi bir ceza uygulanmazsa kayıt sistemi çöker ve kamu düzeni zarar görür. Ancak AİHM bu konuyla ilgili verdiği kararlarda “gizleme fiili”ni susma hakkı olarak kabul etmiştir. Ancak T.C. Anayasası bunun tam aksi yönünde bir karar vermiştir. Bu durumda yapılması gereken, kanaatimizce Anayasal ilkeler göz önünde bulundurularak yeni bir yasal düzenlemenin yapılmasıdır.

## KAYNAKÇA

**DOĞRUSÖZ** Bumin, “Defterler ve Belgeleri Gizleme”, **Dünya Gazetesi**, 25.06.2015, <http://www.dunya.com/defterler-ve-belgeleri-gizleme-160426yy.htm> (E.T. 8.1.2016)

**DONAY** Süheyl, **Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları**, Beta, İstanbul, Haziran 2008.

**GEREK** Şahnaz, **AYDIN** Ali Rıza, **Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku**, Genişletilmiş 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Anlara, 2010.

<sup>17</sup>Vergilendirme ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, ([http://www.echr.coe.int/Documents/FS\\_Taxation\\_TUR.pdf](http://www.echr.coe.int/Documents/FS_Taxation_TUR.pdf) , (E.T.08.01.2016)

<sup>18</sup>Yalıtı Billur, a.g.m., s.30.

<sup>19</sup>Yalıtı Billur, Vergi Yükümlüsünün Hakları, Beta, İstanbul, Eylül 2006, s. 148.

**GÜLHAN** Nadir, “Defter ve/veya Belgelerin İbraz Edilmemesine İlişkin Yargı Kararlarının İncelenmesi”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:410, Ekim 2015.

**KARAKOÇ** Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 5. Bası, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011

**KIZILOT** Şükrü, **KIZILOT** Zuhâl, **Vergi, Ticaret ve Ceza Hukuku Yönünden Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Ekim 2009.

**SEVİĞ** Veysi, “Defter ve Belgelerin İnceleme Elemanına İbraz Edilmesi Zorunludur”, Referans Gazetesi, 15.06.2007,  
<http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/Makaleler/Veysi%20Sevi%C4%9F/Defter%20ve%20belgelerin%20inceleme%20eleman%C4%B1na%20ibraz%20edilmesi%20zorunludur.pdf> (E.T.11.01.2016)

**ŞENYÜZ** Doğan, “Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme(Kaçakçılık) Suçu”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, C.15, Sayı:1, 2013.

**ÜSTÜN** Ümit Süleyman, “Susma Hakkı Çerçevesinde defter, Kayıt ve Belgeleri Gizleme Suçu”, **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, c.XV, Yıl:2011, Sayı:3.

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

**YALTI** Billur, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta, İstanbul, Eylül 2006.

Vergilendirme ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi,  
([http://www.echr.coe.int/Documents/FS\\_Taxation\\_TUR.pdf](http://www.echr.coe.int/Documents/FS_Taxation_TUR.pdf) , (E.T.08.01.2016)

**Anayasa Mahkemesi Kararı**, Esas sayısı: 2004/31, Karar sayısı: 2007/11, 18.05.2007 tarih ve 26526 sayılı Resmi Gazete.

**Anayasa Mahkemesi Kararı**, Esas sayısı: 2002/55, Karar sayısı: 2003/8, 16.12.2003 tarih ve 25318 sayılı Resmi Gazete.