

## I) DAVANIN ÖZETİ

Sanık ... hakkında Beypazarı Cumhuriyet Başsavcılığının 24/03/2019 tarih ve 2019/143 sayılı iddianamesi ile kamu davası açılmıştır. İddianamede sanığın 2015 yılına ait defter ve belgeleri ibraz etmemek suretiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m. 359/a-2'de düzenlenen defter, kayıt ve belgeleri gizlemek suçunu işlediği iddia edilmiş ve cezalandırılması talep edilmiştir. Beypazarı Cumhuriyet Başsavcılığınca düzenlenen İddianame Mahkememiz tarafından kabul edilmiş ve dava Mahkememizin yukarıda belirtilen esas sırasına kaydedilerek tensip zaptı düzenlenmiştir. Sanık Mahkememizde yapılan duruşmada suçlamaları kabul etmemiştir.

## II) KANUN METNİ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu m. 359/a-2 gereğince, “Defter, kayıt ve belgeleri ...gizleyenler ... 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.”

## III) ANAYASA MADDELERİ

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası m. 2 gereğince, “Türkiye Cumhuriyeti, ... insan haklarına saygılı, ... bir hukuk Devletidir.” Yine Anayasa m. 38/5 gereğince, “Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.”

## IV) DEFTER VE BELGELERİN MUHAFAZASI ZORUNLULUĞU VE YAPTIRIMI

213 sayılı Vergi Usul Kanunu m. 253 gereğince defter tutmak mecburiyetinde olanlar, tuttıkları defterlerle üçüncü kısımda yazılı vesikaları, ilgili buldukları yılı takibeden takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile muhafaza etmeye mecburdurlar. Aynı Kanun m. 256 gereğince ise getirilen zorunluluklara tabi olanlar, 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. Aynı Kanun m. 359/a-2 hükmü de, yukarıda bahsedilen zorunluluğun yaptırımını olarak defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesini suç olarak düzenlemiş ve gizleme eylemini gerçekleştirenler hakkında onsekiz aydan üç yıla kadar hapis cezası öngörmüştür.

## V) DEFTER, KAYIT VE BELGELERİN GİZLENMESİ SUÇUNUN ANAYASAYA AYKIRILIĞI SORUNU

Vergi Usul Kanunu m. 359/a-2 hükmünde yer alan defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesi suçunun, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası m. 38/5'te düzenlenen kişinin kendisini ve yakınlarını suçlayan beyanda bulunmaya veya delil göstermeye zorlanamayacağına dair hükme aykırı olduğu doktrinde ve Mahkeme kararlarında tartışılmıştır.

### 1) Doktrindeki Görüşler

Doktrinde konu ile ilgili olarak Billur Yaltı, vergi idarelerinin vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla inceleme, araştırma ve denetim yetkileriyle donatıldığını, bu denetimin temel aracının defter ve belgeler ile bilgi toplama mekanizmaları olduğunu, vergi yükümlüsünün susma hakkının hem ifade hem de defter ve belgeleri vermeyi reddetmeye ilişkin bir koruma alanı yarattığını, susan ve kendi aleyhine delil vermeyi reddeden vergi mükellefinin para veya hapis cezası ile cezalandırılmasının susma hakkını ihlali anlamına geldiğini belirtmektedir. (Billur Yaltı, Vergi Yükümlüsünün Hakları, İstanbul 2006, s. 144, 149; Aktaran: Doğan Şenyüz, “Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 15, Sayı: 1, 2013, s. 31-32)

Yine doktrinde Süheyl Donay, bir kimsenin kendisi aleyhine delil vermek zorunda olmadığı hususunun anayasal güvence altında olduğunu, işlenen bir suçtan kaçınmak olarak yorumlandığı takdirde belgelerinin ibraz zorunluluğunun Anayasa’ya aykırı olmadığını belirtmektedir. (Süheyl Donay, Ceza Mahkemelerinde Yargılanan Vergi Suçları, İstanbul 2008, s. 134-135, Aktaran: Şenyüz, s. 33)

Turgut Candan ise, vergi dairesinin denetim yetkisi ile kişinin susma hakkı arasında denge kurulması gerektiğini, dengenin susma hakkının işlerliğinin, defter ve belgelerin ibrazının istenmesinden önce vergi kaçırıldığı kuşkusunun bulunması ve bu nedenle soruşturmaya başlanmış olması hali ile sınırlı tutulması gerektiğini ifade etmektedir. (Turgut Candan, “Danıştay Kararlarında Vergisel Kabahatler ve Yaptırımlar Hukukuna İlişkin Temel İlkeler” İdarî Ceza Hukuku Sempozyumu, Ankara 2009, s. 276-277, Aktaran: Şenyüz, s. 33-34)

Ümit Süleyman Üstün, Türk vergi sisteminin mükellefin beyanına dayandığını, vergilerin kural olarak mükellefin beyanına dayanılarak tarh edildiğini ancak beyanın doğruluğunun kontrol edilmesinin de gerekli olduğunu, vergi idaresinin bu anlamda inceleme, arama ve bilgi toplama gibi çeşitli imkanlara sahip olduğunu, bu noktada bilgi, belge, defter ve kayıtların vergi memurları tarafından incelenmesinin büyük önem taşıdığını ancak defter ve belgeleri ibraz etmeyen mükellefin hapis cezasına çarptırılmasının insan hakları açısından ağır bir ihlal olarak kabul edilebileceğini belirtmektedir. (Ümit Süleyman Üstün, “Susma Hakkı Çerçevesinde Defter, Kayıt ve Belgelerin Gizleme Suçu”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. XV, Y. 201, Sayı: 3, s. 385-87)

Doğan Şenyüz de, mükellefin denetiminin defter ve belgeler eliyle yapıldığını, bunların tespit edilememesi halinde suçun tespit etmenin imkansızlaşacağını, ancak Vergi Usul Kanununun 359-a ve b bentlerinde cezalandırma makası gözetildiğinde defter ve belgeleri ibraz etmemenin kişi lehine durum yarattığını, Anayasa m. 38/5’in vergi ceza hukuku bakımından bir istisna getirmediğini, Anayasa’nın mutlak ifadesi karşısında yorum ile istisna getirmenin de mümkün olmadığını belirtmiş ve itiraz mecburiyetinin cezai sonuçlarının bulunmasının Anayasa’ya aykırı olduğunu belirtmiştir. (Doğan Şenyüz, “Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 15, Sayı: 1, 2013, s. 36-38)

Mutlu Kağıtçıoğlu, suç isnadını bünyesinde taşımayan idari faaliyetlere karşı dahi susma hakkının Anayasa m. 38/5 uyarınca koruma altında olduğunu, düzenlemenin hakkı mutlak şekilde ifade ettiğini, hakkın idari aşamada da kullanılabileceğini, burada kamu yararı ile bireysel yarar arasında bir tercihin yapılmasının karmaşık nitelik arz ettiğini, ancak idarenin talep edeceği bilgi ve belgeleri diğer yöntemlere başvurarak elde edebilmesinin mümkün

olduğunu, bu haliyle Vergi Usul Kanunu m. 359/a-2'deki defter, kayıt ve belgeleri gizleme suçunun Anayasa'ya aykırı olduğunu ifade etmiştir. (Mutlu Kağıtçıoğlu, "Kurgudan Gerçekliğe Uzanan Bir Tartışma Alanı: Susma Hakkının İdare Hukukunda Yeri Var mıdır?", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Yıl: 2018, Sayı: 134, s. 132 vd.)

Rezzan İtişgen, modern çağda belirli faaliyetleri düzenlemek ve kontrol altında tutma amacıyla kanunların kişilere belirli yükümlülükler yüklediğini, özellikle vergi hukuku ve mali hukuk alanlarında faaliyet gösteren kişilere belirli kayıtları tutma, bunları saklama ve istendiği takdirde kamu makamlarına sunmaya ilişkin yükümlülükler içeren düzenleyici kurallar bulunduğunu, temel problemin yetkili makam tarafından yapılan denetim esnasında ilgilinin bu kayıt ve belgeleri susma hakkına dayanarak teslim etmekten kaçınıp kaçınamayacağı ya da teslim ettiği takdirde buradaki bilgilerin kendisi aleyhine kullanılıp kullanılmayacağı olduğunu, Anayasa m. 38/3 hükmünün lafzından hareket edildiğinde herkesin bu hakdan faydalanabileceğini, bu hakkın sınırlandırılması için Anayasa m. 13'teki şartların gerçekleşmesi gerektiğini, sadece şüpheli veya sanıktan söz edilerek söz konusu hakkın sınırlandırılmayacağını ifade etmiş; ayrıca Amerika Birleşik Devleti Anayasası veya Almanya Anayasasının aksine, Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının kişinin gerek beyan vermeye gerekse delil göstermeye zorlanamayacağı yönündeki ifadesine vurgu yapmıştır. (Rezzan İtişgen, Kişinin kendim suçlamaya zorlanamaması ilkesi: Nemo tenetur ilkesi, Yüksek Lisans Tezi. İstanbul 2012, s. 102 vd.)

## 2) Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi sessiz kalma ve kendini suçlamaya karşı korunma haklarını Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi m. 6'daki adil yargılanma hakkı çerçevesinde değerlendirmektedir, (Nur Centel/Hamide Zafer, Ceza Muhakemesi Hukuku, İstanbul 2011, s. 148; Kağıtçıoğlu, s. 117; İtişgen, s. 8) Mahkeme bu yorumuyla sanıkların makamların zorlamalarına karşı korunmasının, böylece adli hataların önlenmesinin ve 6, maddenin amaçlarının yerine getirilmesine katkıda bulunulmasının hedeflendiğini ifade etmektedir. (Funke/Fransa, Başvuru No. 10828/84; John Murray/Birleşik Krallık, Başvuru No. 18731/91; J.B./İsviçre, Başvuru No. 31827/96; Gafgen/Almanya, Başvuru No. 22978/05; Guide on Article 6 of the Convention - Right to a fair trial (criminal limb), 30 Nisan 2019, s. 35)

Mahkeme, bu doğrultuda, kararlarında susma hakkının kişi aleyhine sonuç doğurmasını adil yargılanma hakkının ihlali olarak görmektedir. (Funke/Fransa, Başvuru No. 10828/84; John Murray/Birleşik Krallık, Başvuru No. 18731/91; J.B./İsviçre, Başvuru No. 31827/96; Averill/Birleşik Krallık Başvuru No. 36408/97; Quinn/İrlanda, Başvuru No. 36887/97; Jalloh/Almanya, Başvuru No, 54810/00; Salduz/Türkiye, Başvuru No. 36391/02)

Mahkeme, ilk defa Funke/Fransa kararında (Başvuru No. 10828/84) susma hakkını adil yargılanma hakkı çerçevesinde değerlendirmiştir. Kararda belirtildiği üzere, gümrük yetkilileri başvuruçunun yurtdışındaki varlıklarının ayrıntılarını tespit etmek üzerine evine gitmiştir. Başvuruçuyu, yurtdışında hesapları olduğunu kabul etmiş ancak evinde banka ekstresi olmadığını söylemiştir. Yapılan adli aramada banka ekstrelerine, yabancı bankalara ait çek defterlerine rastlanılmış ve bunlara el konulmuştur. Başvuruçuya ele geçen belgeler üzerinden bir ceza soruşturması başlatılmamış, ancak istenilen belgelerin verilmemesi nedeniyle mahkeme ile işbirliği yaptığı tarihe kadar para cezasına mahkum edilmiştir. Mahkeme, başvuruçunun yerel makamlara belge vermeyi reddetmesi nedeniyle başvuruçunun para cezasına mahkum edilmesini adil yargılanma ilkesinin ihlali olarak değerlendirmiştir.

J. B/İsviçre kararında ise (Başvuru No. 31327/96) başvurucunun yapmış olduğu yatırımlara dair vergi bildiriminde bulunmaması ve talep edilmesine rağmen şirketlerle ilgili belgeleri ibraz etmemesi nedeniyle kendisine disiplin para cezası verilmesini ve işlediği iddia edilen suç ile ilgili delilleri sunması için zorlanmasını kişinin susma hakkına aykırı görmüş, bu nedenle Sözleşmenin 6. maddesinin ihlal edildiğine karar vermiştir. Mahkeme, kararında, İsviçre hükümetinin alelaide vergi işlemleri ile vergi kaçakçılığına dair işlemlerin gerçekleştirilmesi sırasında bunların birbirinden ayrılmasının pratik olarak mümkün olmadığına ilişkin savunmasına, Mahkemenin sözleşmedeki zorunlulukların nasıl gerçekleştirileceği ile değil, sözleşmede belirtilen hususların gerçekleşip gerçekleşmediğini belirlemekle görevli olduğu şeklinde cevap vermiştir.

Mahkeme, Saunders/Birleşik Krallık kararında başvuranın yürürlükte olan kanuna göre şirketle ilgili defter ve belgeleri sunma, müfettiş önüne çıkma ve soruşturma kapsamında her türlü belgenin kendilerine verilmesi zorunluluğu karşısında, burada elde edilen bilgilerin daha sonra ceza yargılamasında kullanılması halini de ihlal olarak görmüştür. (Başvuru No. 19187/91) Yine Lyons ve Diğerleri/Birleşik Krallık kararında vergi otoritelerine zorunlu olarak verilen beyanların, savcılık önünde kullanılmasını Sözleşmenin 6. maddesine aykırı bulmuştur. (Başvuru No. 15227/03)

I.J.L, G.M,R, ve A.K.P/Birleşik Krallık davasında hakkında herhangi bir ceza muhakemesi işlemi olmayan kişinin idare tarafından bilgi vermeye zorlanması ve elde edilen delillerin kullanılması susma hakkına aykırılık olarak değerlendirilmiştir. (Başvuru No. 29522/95; 30056/96; 39574/96)

O'Halloran ve Francis/Birleşik Krallık kararında her zorlamanın otomatik olarak ihlale neden olmayacağı belirtilmiştir. Hangi zorlamaların ihlale neden olacağına da somut olaya göre değerlendirilmesi gerektiği, bu hususun tek ve değişmez bir kurala bağlanmasının mümkün olmadığı ifade edilmiştir. Mahkeme, zorlamanın ihlale neden olup olmayacağını idari makamlarca yapılan soruşturmanın sınırlı nitelikte olup olmadığına bakarak değerlendirmektedir. Mahkemece İngiltere'de motorlu taşıt kullanan kişilerin belirli bir tarihte aracı kullanan sürücünün kimliği konusunda bilgi istenmesini ve hukuken buna zorlanmalarını doğrudan susma hakkının ihlali olarak görmemiştir. Çünkü, soruşturma sadece bu bakımdan yapılmaktadır ve sorgunun uzatılması hukuken mümkün değildir. Bunun yanında bilgi sahibi olmayan araç sahibi suçlu konumuna düşmemektedir. Ayrıca elde edilen bilgiler temelinde esasa ilişkin bir yargılamada mahkumiyet verilmesi de söz konusu değildir. Mahkeme kararında ifade edildiği üzere, bu dava ile Funke/Fransa ve J.B/İsviçre davalarındaki zorunluluk ve istenilen hususların kapsamı bakımından farklıdır. (O'Halloran ve Francis/Birleşik Krallık, Başvuru No. I5809/02, 25624/02)

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi cezai olmayan amaçlar için devletin bilgi edinme hakkına saygı duymaktadır. (Marttiner/Finlandiya, Başvuru No. 19235/03; Kağıtçıoğlu, s. İ29) Ancak, Mahkeme, iç hukukta idari yaptırım olarak kabul edilen yaptırımları, cezai yaptırım olarak değerlendirebilmektedir. Mahkeme bu iki kavram arasındaki farkı, yaptırımın belli bir grubu değil herkesi ilgilendirip ilgilendirmediği, yaptırımın caydırma amaçlı olup olmadığı ve yaptırımın miktarının çok yüksek olup olmadığı kriterleri ile değerlendirmektedir, (Osifm, s. S8î; Kağıtçıoğlu, s. 131; Guide on Article 6 of the Convention - Riffitt a fair trial (crimfn! iimb), 2019, s. 9) Mahkeme bu doğrultuda susma hakkını yargılama öncesi safhada kabul ettiği gibi vergi incelemesi ve ceza davası safhasında da kabul etmektedir. (LJL, G.M.R. ve A. K.P./Birleşik Krallık. Başvuru No. 29522/95; 30056/96; 39574/96; Üstün, s. 383)

### 3) Anayasa Mahkemesi Kararı

Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru kararlarında susma ve kendisini suçlamama haklarını adil yargılanma hakkının etkili bir koruma işlevine sahip olması bakımından gerekli görmektedir. (... , Başvuru No. 2014/15574) Mahkemeye göre kendini suçlamama hakkı, kamu makamlarının şüphelinin/sanığın arzusu hilafına baskı ve zorlama metotları ile elde edilen delillere başvurmadan iddialarını ispat etmelerini öngörmektedir. (... ve ..., Başvuru No. 2014/12720)

Anayasa Mahkemesi konu ile ilgili olarak kendisine itiraz yoluyla yapılan başvuruyu görüşmüş, 31/01/2007 tarih ve 2004/31 E., 2007/11 K. sayılı kararı ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m, 359/a-2'nin Türkiye Cumhuriyeti Anayasası m. 38/5'e aykırı olmadığına karar vermiştir. Mahkeme çoğunluk gerekçesinde ibraz zorunluluğuna uyulmamasının suç olarak kabul edilmesi ile suçla itham edilmenin birbirinden farklı olduğunu belirtmiştir.

Karara ekli karşı oy yazısında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m. 359/a-2'nin Türkiye Cumhuriyeti Anayasası m. 2, 10 ve 38/5 hükümlerine aykırı olduğu belirtilmiştir. Karşı oy yazısının ilgili bölümü şu şekildedir;

“Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi eylemi, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde belirtilen ve suçu oluşturan diğer eylemlerden farklıdır. Anılan maddede sayılan diğer tüm hallerde (defter ve belgelerin yok edilmesi dahil) suç, icrai davranışlarla gerçekleştirilmektedir.

Bu davranışları yanıltma 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 yanıltıcı 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. Defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, cürüm niteliği taşıdığından kuşku olmayan hileli işlemlerde bulunmak, sahte belgeler düzenlemek gibi eylemlerden ziyade, mahiyet itibarıyla 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 benzetilmektedir. Bir hukuk devletinde, mahiyet ve sonuçları itibarıyla benzerlik gösteren eylemlerin benzer yaptırımlara bağlanması gerekir. Yasa koyucu, burada sınırsız takdir yetkisine sahip değildir. Dolayısıyla, iptali istenen kuraldaki eylemi(defterleri 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, mevduatımızda, 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

yaptırımla 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 biç 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.

Kuralın iptali için İtiraz yoluna başvuran Adana 8. Asliye Ceza Mahkemesi her ne kadar itirazının gerekçesini Anayasanın 38. maddesinin beşinci fıkrasına dayandırmışsa da, Anayasa Mahkemesi bu gerekçe ile bağlı olmadığından, yukarıda arz olunan hususlar ışığında da Anayasaya uygunluk denetimi yaparak, 2. ve 10. maddelere aykırılık nedeni ile de iptal kararı vermeli idi.

Anayasanın 38. maddesinin beşinci fıkrası açısından Anayasa'ya aykırılık sorununa gelince:

Anayasa'nın 38. maddesinde yer alan esaslar ve bunların güvence altına aldığı haklar, Anayasa'nın 12. maddesi uyarınca herkesin kişiliğine bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez (temel haklardan olup; yine Anayasa'nın 13. maddesine göre bunlar yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ...sınırlanabilir”.

Suç ve cezalara ilişkin esaslar başlıklı 38. madde, tüm vatandaşlar, hatta yabancılar için geçerli on bir fıkradan oluşmaktadır. Hiç kimsenin kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamayacağına ilişkin beşinci fıkarda herhangi bir sınırlama sebebi belirtilmemektedir.

Muhterem çoğunluk, red gerekçesinde, “susma hakkı” olarak kabul edilen bu hakkın “suçlanmayla başlayan bir hak” olduğuna hükmetmiş ve “suç ile ilgili soruşturma ve kovuşturmayla başladığı andan itibaren susma hakkı söz konusudur” demiştir. 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 yapmaktadır. İlgili maddesinde herhangi bir sınırlama nedeni belirtilmeyen bir hakkın, bu hakkı kullanabilecek kişi veya bu kişinin konumu yönünden sınırlandırılması olanağı yoktur. 38. maddedeki sınırlamalar sadece, onuncu fıkranın ikinci cümlesinde silahlı kuvvetler personeli yönünden, on birinci fıkarda da Uluslararası Ceza Divanına taraf olmanın getirdiği yükümlülükler yönünden yapılan sınırlamalardan ibarettir. Bunlar dışında, 38. maddeye yorum ve içtihat yoluyla sınırlama getirilemez. Kaldı ki, susma hakkının sanıklık veya şüphelilik hali ile sınırlı olduğu kabul edilecek olursa, ceza sorumluluğunun şahsiliği ilkesi karşısında, kendisi sanık veya şüpheli olmayan kişinin yakınları için de susma hakkından yararlanacağı nasıl olup da Anayasada belirtilmemektedir. Çoğunluk görüşünün aksine, susma hakkının kullanılmasının sanık veya şüpheli statüsü ile sınırlı olmadığı açıktır.

Temel hak ve özgürlüklerin kullanılmasında bu tarz daraltıcı yorumların yapılması, demokratik gelişimin akışı sürecine ters düşen ve bu hak ve özgürlüklerin içinin boşaltılması yolunun açılmasına zemin oluşturan, tehlikeli bir yöntemdir. Esasen 38. maddedeki diğer hak ve güvenceler (lehe kanun uygulaması, masumluk karinesi, kanunsuz elde edilmiş delil, zamanaşımı gibi) ceza hukukundaki soruşturma ve kovuşturma işlemleri ile sınırlı olmayan,

idari cezalar, disiplin cezaları ve kabahatler için de geçerli olan evrensel kurallardır. Susma ve kendisini veya yakınlarını suçlayıcı delil göstermeye mecbur edilememe hakkının farklı şekilde değerlendirilmesi mümkün değildir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de, İngiltere aleyhine açılan bir davada, 19.9.2000 tarihli ve 29522/95 sayılı kararı ile "... şirket devrini soruşturan müfettişlere cezai yaptırım tehdidi ile verilen ifadedeki beyanların yargılama sırasında kullanılması"nın Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinin ihlalini oluşturduğuna hükmetmiştir. Bu karar, susma hakkının idari soruşturma aşamasında da geçerli olduğuna göstermektedir.

Bu nedenle, vergi incelemesinde susma hakkı olamayacağı; kişiyi, kendi aleyhine sonuçlar doğuracak kayıt veya belgeleri ceza tehdidi altında ibraz etme mecburiyeti getiren kurallar konabileceği görüşüne karşıyım.

İtiraz konusu kuralın, Anayasa'nın 2., 10. ve 38. maddelerine aykırı olduğu kanaatiyle, iptal isteminin reddine ilişkin karara katılmıyorum."

## VI) MAHKEMEMİZİN DEĞERLENDİRMESİ VE KARARI

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası m. 38/5 kişinin kendisi ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda bir delil göstermeye zorlanamayacağını hüküm altına almıştır. Söz konusu anayasal hüküm ceza muhakemesi hukukumuzun temel kanunu olan 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununda da gözetilmiş ve m. 48 ve 147'de bu doğrultuda hükümler tesis edilmiştir.

Susma hakkı veya nemo-tenetur ipsum accusarç olarak da ifade edilen kendini ve yakınlarını suçlayıcı beyanda bulunmaya veya delil göstermeye zorlanamama ilkesi kişiyi soruşturma ve kovuşturma organlarıyla işbirliği yapıp yapmama hususunda serbest kılmayı hedefler. Böylelikle kişi pasif kalıp susabileceği gibi, aktif olarak savunma yaparak suçlamadan kurtulmaya yönelik beyanlarda bulunup, delil gösterebilir. Bu ilke gereğince kişinin susma hakkını kullanması da kişi aleyhine değerlendirilemez. (Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoğlu, Ceza Muhakemesi Hukuku Ders Kitabı, İstanbul 2014, s. 777, 1093; Bahri Öztürk ve diğerleri, Ceza Muhakemesi Hukuku, Ankara 2015, s. 152; Centel/Zafer, s- i48; İtişgen, s. 3-4)

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası m. 38/5 hükmünün lafzına bakıldığında susma hakkının kendi veya yakınları aleyhine açıklamada bulunmanın dışında, kendi aleyhine delil vermemeyi de kapsadığına dikkat edilmesi gerekir.

Her ne kadar Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesinde susma hakkı açıkça yer almamakta ise de, Sözleşmenin yorumlayıcısı Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi susma hakkını m. 6/1 kapsamında adil yargılanma hakkı içinde, onun bir uzantısı olarak mütalaa etmektedir. Yukarıda da belirtildiği üzere, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi bu hakkın suçlamayla başlayacağı tezini kabul etmemekte, bunun ötesinde idari soruşturma kapsamında da bu hakkın varlığını kabul etmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası m. 38/5'te hakkın objesi olarak kişiden bahsedilmekte, şüpheli veya sanık şeklinde bir ifade kullanılmamaktadır. Yine yukarıda özetlenen konu ile ilgili bilimsel çalışmalarda da hakkın bu şekilde sınırlamayacağı neredeyse ittifakla kabul edilmektedir. Anayasal ilkeler ile uyumlu olmak zorunda olan kanunlarımızda da buna yönelik izleri görmek mümkündür. Örneğin ceza muhakemesi hukukumuzun temel kanunu olan 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanununun 48. maddesi incelendiğinde, tanık olarak dinlenen bir kişiye dahi kendisini ceza kovuşturmasına uğratabilecek nitelikte olan sorulara cevap

vermekten çekinebileceğini hüküm altına alındığı görülmektedir. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesinin 31/01/2007 tarih ve 2004/31 E., 2007/11 K. sayılı kararındaki susma hakkının kullanılmasının suçlamayla başladığına yönelik görüşüne iştirak edilmesi mümkün olamamıştır.

Ayrıca, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası m. 13 gereğince temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu doğrultuda; Türkiye Cumhuriyeti Anayasası m. 38/51'te düzenlenen hakka herhangi bir istisna/sınırlama getirilmemesi karşısında ve yukarıdaki açıklamalar ışığında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m. 359/a-2 bendinde defter, kayıt ve belgelerin gizlenmesinin suç olarak düzenlenmesine ilişkin bölümün Anayasaya aykırı olduğu değerlendirilmiştir.

Yine, Anayasa Mahkemesinin 31/01/2007 tarih ve 2004/31 E., 2007/11 K. sayılı kararının karşı oy kısmında belirtildiği üzere, mevzuata göre tutması gereken defterleri hiç tutmayan kişi için hapis cezası öngörülmezken defter tutan, tasdik ettiren, fakat inceleme sırasında ibraz etmeyen kişiye hapis cezası öngörülmesi, denge, adalet ve ölçülülük hususlarına aykırılık teşkil ettiğinden 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m. 359/a-2'deki "...gizleyenler" ibaresinin Türkiye Cumhuriyeti Anayasası m. 2'de ifadesini bulan insan haklarına saygılı hukuk devleti ilkesine de aykırılık teşkil ettiği kanaati hasıl olmuştur. (Aynı yönde Kağıtçıoğlu, s. 137-138 vd)

Her ne kadar Anayasa Mahkemesinin 31/01/2007 tarih ve 2004/31 E., 2007/11 K. sayılı kararı ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m. 359/a-2'nin Türkiye Cumhuriyeti Anayasası m. 38/5'e aykırı olmadığına karar verilmiş ise de, gerek doktrindeki görüşler, gerekse Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları ışığında bir kez daha Anayasaya aykırılık başvurusunda bulunulmasında yarar görülmüştür.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında Mahkememizce yapılan değerlendirmede, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m. 359/a-2'deki "... gizleyenler..." ibaresinin Türkiye Cumhuriyeti Anayasası m. 38/5'teki kişilerin kendileri veya başkaları aleyhine delil göstermeye zorlanamayacaklarına dair hükme ve m. 2'de belirtilen hukuk devleti ilkesine aykırı olduğuna dair kanaat hasıl olmuş ve bu konuda değerlendirme yetkisine sahip Anayasa Mahkemesine iptal başvurusunda bulunulmasına karar verilerek aşağıdaki şekilde hüküm kurulmuştur.

**HÜKÜM:** Gerekçesi yukarıda açıklandığı üzere,

1- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu m. 359/a-2'de yer alan "... gizleyenler..." ibaresi Türkiye Cumhuriyeti Anayasası m. 2 ve 38/5'e aykırı görüldüğünden m. 152 gereğince Anayasa Mahkemesine İPTAL BAŞVURUSUNDA BULUNULMASINA,

2- Türkiye Cumhuriyeti Anayasası m. 152/1 gereğince Anayasa Mahkemesinin bu konuda vereceği karara kadar davanın geri bırakılmasına ve bu suretle 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu m. 223/8 gereğince DAVANIN DURMASINA, Türkiye Cumhuriyeti Anayasası m. 152/2 gereğince en nihai olarak başvurunun Anayasa Mahkemesine gidişinden başlamak üzere beş ay içinde karar açıklanmaz ise DAVANIN YENİDEN ELE ALINMASINA,

3- Vergi suçu raporu, iddianame ve gerekçeli kararının onaylı birer suretinin Anayasa Mahkemesine gönderilmesine,



Esas Sayısı : 2019/80

Karar Sayısı: 2022/31

Dair, 5721 sayılı CMK m. 267 ve devamı gereğince yüzüne karşı karar verilenler açısından hükmün tefhiminden, yokluğunda karar verilenler bakımından gerekçeli kararın tebliğinden itibaren yedi gün içinde mahkememize veya aynı sıfattaki başka yer mahkemesine verilecek dilekçe veya zabıt katibine yapılacak beyanın zapta geçirilip hakim onayına sunulması (cezaevinde bulunanlar bakımından ise zabıt katibine veya cezaevi müdürüne beyanda bulunulması veya bu hususta bir dilekçe verilmesi) suretiyle Ankara Batı Nöbetçi Ağır Ceza Mahkemesi nezdinde itiraz kanun yolu açık olmak üzere sanığın yüzüne karşı yapılan açık duruşmada karar verildi.”